

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

VERGİ MAHREMİYETİNİ İHLAL

DOKTORA TEZİ

İnci SOLAK AKMAN

ANKARA 2012

**T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

VERGİ MAHREMİYETİNİ İHLAL

DOKTORA TEZİ

İnci SOLAK AKMAN

TEZ DANIŞMANI

Prof. Dr. Mustafa AKKAYA

ANKARA 2012

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

VERGİ MAHREMİYETİNİ İHLAL

DOKTORA TEZİ

TEZ DANIŞMANI: Prof. Dr. Mustafa AKKAYA

TEZ JÜRİSİ ÜYELERİ:

Adı ve Soyadı

İmzası

.....
.....
.....
.....
.....
.....

Tez Sınavı Tarihi:.....

TÜRKİYE CUMHURİYETİ

ANKARA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Bu belge ile, bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim. (1 Nisan 2012)

İnci SOLAK AKMAN

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR CETVELİ	V
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM VERGİ MAHREMİYETİ

I. KAVRAM ve KAPSAM	6
A. Özel Hayat ve Vergi Mahremiyeti İlişkisi	7
B. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı Açısından Vergi Mahremiyeti	14
1. Genel Olarak	15
2. İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi Açısından.....	20
3. 1982 Anayasası Açısından.....	28
a. Vergi Mahremiyeti Hakkı	29
b. Vergi Mahremiyeti Hakkının Anayasal Sınırları.....	31
c. Vergi Mahremiyeti Hakkı ve Kişisel Veriler	39
4. Vergi Usul Kanunu Açısından	49
II. VERGİ MAHREMİYETİNİN İSTİSNALARI	60
A. Vergilerin İlanı.....	61
B. Vergi Levhası	75
C. Mükellefe Ait Bilgi ve Belgelerin Adli ve İdari Soruşturma Yürüten Kamu Görevlileriyle Bankalara Verilmesi	79
D. Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleyen ya da Kullanan Mükelleflerin Mesleki Kuruluşlarla Meslek ve Birlik Odalarına Bildirilmesi.....	86

İKİNCİ BÖLÜM
VERGİ MAHREMİYETİNİ İHLAL SUÇU

I. GENEL OLARAK	99
II. SUÇUN HUKUKİ KONUSU	101
III. SUÇUN MADDİ KONUSU	105
IV. SUÇUN MAĞDURU	107
V. SUÇUN FAİLİ.....	112
A. Vergi Muameleleri ve İncelemeleriyle Uğraşan Memurlar	120
1. Vergi Muameleleriyle Uğraşan Memurlar.....	125
2. Vergi İncelemeleriyle Uğraşan Memurlar	130
B. Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay’ da Görevli Olanlar	131
C. Vergi Kanunlarına Göre Kurulan Komisyonlara İştirak Edenler	135
D. Vergi İşlerinde Kullanılan Bilirkişiler	138
E. Vergi Mahremiyetinin İstisnaları Kapsamında Kendilerine Bilgi Verilen veya Bildirimde Bulunulan Kişi ve Kurumlar	143
1. Adli ve İdari Soruşturma Yürüten Kamu Görevlileri	144
2. Bankalar	148
3. Kanunla Kurulmuş Mesleki Kuruluşlar ile 3568 Sayılı Kanun’la Kurulan Birlik ve Meslek Odaları	149
VI. SUÇUN UNSURLARI	151
A. Kanuni Unsur	152
B. Maddi Unsur.....	157
1. Hareket.....	158
a. İfşa Etmek	167
b. Bir Kişi Yararına Kullanmak	174

2. Netice	178
3. Nedensellik Bağlantısı	183
C. Hukuka Aykırılık Unsuru.....	186
1. Hukuka Genel Uygunluk Nedenleri	189
2. Hukuka Özel Uygunluk Nedenleri	196
D. Manevi Unsur.....	199
1. Kusurluluk	201
2. Kusurluluğu Azaltan veya Ortadan Kaldıran Haller.....	208

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ MAHREMİYETİNİ İHLAL SUÇUNUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ BİÇİMLERİ VE YAPTIRIMI

I. SUÇUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ BİÇİMLERİ.....	216
A. Teşebbüs	216
B. İştirak.....	223
C. İçtima.....	236
1. Fikrî İçtima	237
2. Zincirleme Suç	246
3. Bileşik Suç	252
II. SUÇUN YAPTIRIMI	254

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

CEZA YARGILAMASINDA VERGİ MAHREMİYETİNİN KORUNMASI SORUNU: DURUŞMALARIN ALENİLİĞİ

.....	267
SONUÇ	283
ÖZET	291
SUMMARY	293
KAYNAKÇA	295

KISALTMALAR CETVELİ

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AİHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
App.	: Application
As. CK	: Askeri Ceza Kanunu
AÜHF	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi
AÜHFD	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AÜSBFD	: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi
AYMK	: Anayasa Mahkemesi Kararı
B.	: Baskı
BATİDER	: Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
bkz.	: Bakınız
BM	: Birleşmiş Milletler
BVerfGE	: Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundes Verfassungsgerichts.
C.	: Cilt
CGTİK	: Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun
CMK	: Ceza Muhakemesi Kanunu
Çev.	: Çeviren
DEFGEL	: Vergi Dairesi Başkanlığı/Defterdarlık Otomasyon Projesi

dn.	: Dipnot
E.	: Esas
EBTİS	: Elektronik Banka Tahsilatları İşleme Sistemi
EMKAS	: Elektronik Muhasebe ve Arşiv Sistemi
E.T.	: Erişim Tarihi
E-VDO	: Elektronik Merkezi Vergi Dairesi Otomasyonu
İHAS	: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi
İİBF	: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İ.Ü.	: İstanbul Üniversitesi
İHFM	: İstanbul Hukuk Fakültesi Mecmuası
İÜHFM	: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	: Karar
K.T.	: Karar Tarihi
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVİRA	: Katma Değer Vergisi İadesi Risk Analizi Projesi
m.	: Madde
MÜHFD	: Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
Mük.	: Mükerrer
No	: Numara
N. / Nr.	: Number
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development

para.	: Paragraf
R.G.	: Resmi Gazete
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
SMİYB	: Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge
TBB	: Türkiye Barolar Birliği
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TL	: Türk Lirası
TRT	: Türkiye Radyo Televizyonu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UBC	: The University of British Columbia
v.	: Versus
vb.	: Ve benzeri
DVDDK	: Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu
VEDOP	: Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi
VEDOS	: Vergi Denetmenleri Otomasyon Sistemi
VERİA	: Veri Ambarı
Vol.	: Volume
vs.	: Vesaire

VUK : Vergi Usul Kanunu
Y. : Yıl
YTL : Yeni Türk Lirası

GİRİŞ

Modern devlette kamu hizmetlerinin yerine getirilebilmesi için ihtiyaç duyulan mali kaynaklar vergilerle karşılanır. Devletin hukuki ve fiili güç kullanma tekelinin tipik örneğini oluşturan vergilendirme ilişkisinde, vergi ödevlerini yerine getirmekle yükümlü tutulanların birtakım güvencelere sahip olması zorunluluk arz eder. Başka bir ifadeyle, özünde bireyin temel hak ve özgürlüklerine müdahale niteliği taşıyan vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması ve vergi ödevlileri açısından hukuki güvenlik ve belirliliğin sağlanması gerekir. Bu bağlamda vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasının vergi ödevlerinin yerine getirilmesi ve mükellef haklarının korunması olmak üzere birbirini tamamlayan iki farklı boyutunun bulunduğu ifade edilebilir. Çalışmanın temelini oluşturan vergi mahremiyeti, vergilendirme ilişkisinde mükellef haklarının korunmasını sağlamaya yönelik yapı taşlarından birini oluşturmaktadır.

Anayasa'nın 73'üncü maddesi vergilerin ödev niteliğine vurgu yapmakta ve vergilendirme yetkisine ilişkin temel birtakım ilkeler öngörmektedir. Bu maddede hüküm altına alınan mali güce göre vergilendirme ve kanunilik ilkeleriyle, devletin vergilendirme yetkisini kullanırken sosyal devlet ve hukuk devleti ilkeleriyle bağlı olduğu açıkça ortaya konularak vergi ödevlilerinin tabi olacağı hukuki rejimin sınırları da çizilmektedir. Anayasa ile güvence altına alınmış birçok temel hak ve özgürlüğü doğrudan ya da dolaylı biçimde etkileyen vergilendirme ilişkisinde, Anayasa'nın 73'üncü maddesinde düzenlenen ve bu ilişkinin maddi edim boyutunun ağır bastığı vergi ödevi dışında, esasını mükellef haklarının oluşturduğu bir alan da mevcuttur. Devletin vergilendirme yetkisini

kullanarak “kişi güvenliği”, “din ve vicdan özgürlüğü”, “özel hayatın gizliliği” “ailenin korunması”, “çalışma ve sözleşme özgürlüğü” gibi hak ve özgürlüklere müdahale ettiği durumlarda vergilendirme ilişkisi bakımından mükellef hukukunun korunması ön plana çıkmaktadır.

Çalışmanın konusunu, vergilendirme ilişkisi çerçevesinde mükellefin mahremiyet alanının korunması amacıyla öngörülen vergi mahremiyeti ve bu alana müdahalenin hukuki sonuçları oluşturmaktadır. En yalın haliyle vergi borcunun doğumu ile başlayan, hesaplanması ile devam eden, tahakkuk ile ödenebilir hale gelen ve borçlunun kendiliğinden ifasıyla veya borçlunun kendiliğinden ifa etmediği durumlarda cebren tahsil ile sona eren vergilendirme sürecinde, devlet, vergi ödevlisine ait pek çok bilgiye sahip olmakta, hatta vergi ödevlisi sıfatı bulsun ya da bulunmasın vergilendirme ilişkisinin tarafı olmayan pek çok gerçek ve tüzel kişinin de bilgilerine erişmektedir. Beyan esasına dayanan vergi sistemlerinde vergi ödevlilerinin idare tarafından öğrenilen bilgilerinin korunacağına inanmaları, idareye güven duymaları, sistemin iyi ve doğru işleminin ön koşuludur. Zira vergi ödevlilerinin, vergi kanunları uyarınca yüklenen ödevleri yerine getirirken vergi idaresine aktardıkları bilgilerin başka amaçlarla, başka biçimlerde kullanılmayacağını bilmelerinin vergilendirme sürecinin hukuka uygun bir şekilde gerçekleştirilebilmesi açısından taşıdığı önem, bu bilgilerin niteliğiyle yakından ilgilidir. Zira, mükelleflere ait olan söz konusu bilgilerin birçoğu, onların özel hayat alanlarında gerçekleşen olay ve durumlara ilişkindir. Vergi mahremiyeti, devletin vergilendirme yetkisini kullanırken mükelleflerin özel hayatlarına müdahale ettiği durumlarda bu müdahalenin sınırını oluşturmakta ve mükelleflerin özel hayatının korunmasını sağlamaktadır.

Çalışmanın amacı, vergi mahremiyeti ve bu mahremiyetin ihlalini Türk hukuku açısından bütüncül bir biçimde incelemektir. Bu bağlamda çalışmada vergi mahremiyeti ve bu mahremiyetin ihlali disiplinler arası bir yaklaşımla anayasa hukuku, vergi hukuku ve ceza hukuku arasındaki bağlantılardan hareketle ele alınacaktır. Tezin başlığının “Vergi Mahremiyetini İhlal” olarak belirlenmesi belli akademik riskleri –*bölümler arası denge, başlıklandırmada tutarlılık, vb.*- içermekle birlikte, bu durumun yukarıda belirtilen amaca ulaşmaya yönelik tercihin sonucu olduğu ifade edilebilir. “Vergi Mahremiyetini İhlal” başlığını taşıyan bu çalışmada öncelikle vergi mahremiyeti kavramı ve bu kavramın içeriği, ardından bu mahremiyetin ihlali halinde uygulanacak olan hükümler incelenecektir. Vergi Usul Kanunu’nda öngörülen vergi mahremiyetine ilişkin düzenlemeler 1982 Anayasası ve Türk Ceza Kanunu hükümlerinden hareketle ele alınacak, vergi mahremiyetinin belli temel hak ve özgürlüklerle olan bağlantısı incelenirken İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi hükümleri ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’nin bu konulardaki içtihatlarına yer verilecektir.

Çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde ilk olarak ‘vergi mahremiyeti’ kavramı ele alınacak ve kişinin özel hayat alanlarıyla mükelleflerin vergi mahremiyeti arasındaki bağlantıdan hareketle bu kavramın içeriği belirlenmeye çalışılacaktır. Ardından, anayasa hukuku ve vergi hukuku arasındaki ilişkiden yola çıkılarak “özel hayatın gizliliği” hakkı çerçevesinde vergi mahremiyeti hakkı ve bu hakkın nitelik ve kapsamı, mükelleflere sağladığı koruma alanıyla sınırlanmasına ilişkin rejim Anayasa hükümleri ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi’nin 8’inci maddesi esas alınarak inceleme konusu yapılacak, vergi mahremiyeti açısından önem taşıyan kişisel verilerin korunması ayrıca

değerlendirilecektir. Son olarak, Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde düzenlenen vergi mahremiyeti kavramı ve bu kavramın içeriğinin somutlaştırılması bakımından önem taşıyan "mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik sırlar ile gizli kalması lazımgelen diğer hususlara" yer verilecektir. Bu bağlamda, tüm hukuk dallarında ifadesini bulan "sır" kavramının vergi hukukuna özgü anlamı üzerinde durulacaktır. Çalışmanın birinci bölümü, Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde öngörülen ve vergi mahremiyetinin istisnalarını oluşturan hükümlerin incelenmesiyle son bulmaktadır. Vergi mahremiyetinin istisnaları başlığını taşıyan bu kısımda, söz konusu istisnalar vergi mahremiyetinin özel hayatın gizliliği hakkıyla olan bağlantısı da dikkate alınarak anayasal ilkeler ışığında değerlendirilecek ve Maliye Bakanlığı'na tanınan usul ve esas belirleme yetkisiyle bu yetki uyarınca öngörülen düzenlemeler irdelenecektir.

Çalışmanın ikinci ve üçüncü bölümleri vergi mahremiyetini ihlal suçu ve bu suça uygulanacak olan yaptırımın incelenmesine hasredilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi mahremiyetinin ihlali" başlıklı 362'nci maddesinde bu kanunda öngörülen vergi mahremiyetine uymakla yükümlü olan kimselerin söz konusu mahremiyeti ihlal etmeleri halinde Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılacakları düzenlenmektedir. İkinci bölümde öncelikle, söz konusu düzenleme ışığında Vergi Usul Kanunu ile Türk Ceza Kanunu arasında vergi mahremiyetini ihlal suçu bakımından hüküm ifade eden ilişki saptanmaya çalışılacaktır. Bu saptamadan sonra, vergi mahremiyetini ihlal suçu Türk Ceza Kanunu'nun ilgili hükümleriyle Vergi Usul Kanunu'nun 5 ve 362'nci maddeleri arasında bağlantı kurularak incelenecektir. Suç teorisi bakımından yapılacak olan bu

incelemenin ilk aşamasında suçun hukuki konusu, maddi konusu, faili ve mağduruna ilişkin açıklamalara yer verilecek, ardından suçun unsurları ayrıntılı bir biçimde ele alınacaktır. Çalışmanın üçüncü bölümünde Türk Ceza Kanunu'nda öngörülen düzenlemelerden hareketle vergi mahremiyetini ihlal suçunun özel görünüş biçimleri ve bu suçun yaptırımını üzerinde durulacaktır. Burada, suçun özel görünüş biçimlerini oluşturan teşebbüs, iştirak ve suçların içtimaı konularında vergi mahremiyetini ihlal suçu bakımından ortaya çıkabilecek bazı özellikli durumlar da dikkate alınarak birtakım tespitlere yer verilmeye çalışılacaktır. Vergi Usul Kanunu'nun 362'nci maddesinde vergi mahremiyetinin ihlali halinde uygulanacak ceza hükümleri bakımından Türk Ceza Kanunu'na yollamada bulunulduğundan, söz konusu suçun yaptırımını yollama hükmünün anlamı ve anılan Kanun'da öngörülen cezalandırma şartları dikkate alınarak saptanacaktır. Ayrıca, bu suçun tüzel kişiler yararına işlenmesi halinde emniyet tedbiri uygulanıp uygulanamayacağı sorunu irdelenecektir.

Çalışmanın dördüncü ve son bölümünde, vergi mahremiyetini ihlal suçu dolayısıyla yapılacak olan ceza yargılamasında bu mahremiyetin korunup korunamayacağı meselesi ele alınacaktır. Ceza yargılamasında aleniyet ilkesi, iki temel unsurdan oluşmakta ve bu hususlar duruşmanın ve hükmün aleniliği olarak belirlemektedir. Adil yargılanma hakkının bir unsuru olarak kabul edilen aleniyet ilkesiyle kişinin özel hayatının gizliliği hakkının birlikte değerlendirildiği bu bölümde, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi hükümleri ile Anayasa ve Ceza Muhakemesi Kanunu hükümleri arasındaki farklılık ve bu farklılığın kişinin özel hayatının korunması bakımından doğurabileceği sorunlara işaret edilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ MAHREMİYETİ

I. KAVRAM ve KAPSAM

Vergi idaresi, vergi kanunları uyarınca yüklenen ödevleri yerine getirdikleri süreç boyunca mükellefler hakkında birçok konuda bilgi sahibi olmaktadır. Beyan esasına dayanan vergi sistemlerinde vergilendirme sürecinin hukuka uygun ve iyi bir şekilde işleyebilmesi, farklı birçok etmene bağlıdır; bunlardan biri, belki de en önemlisi mükelleflerin vergi idaresi tarafından öğrenilen bilgilerinin korunacağına inanmaları, daha açık bir ifadeyle idareye güven duymalarıdır. Başka bir ifadeyle, mükelleflerin vergi kanunları uyarınca kendilerine yüklenen ödevleri yerine getirirken, bu ödevler nedeniyle vergi idaresine bildirdikleri ve çoğunluğu özel hayatlarına ilişkin olan bilgilerin saklı tutulacağına inanmaları gerekir. Vergilendirme sürecinde öğrenilen bu bilgilerin gizli tutulmasını sağlamak amacıyla öngörölmüş olan vergi mahremiyeti, mükellefler açısından bu güveni sağlamaya yönelik korunma alanlarından birini oluşturmaktadır.

Mahremiyet, mahrem olma durumu, gizlilik, bir kimsenin gizli özelliği, gibi farklı biçimlerde tanımlanmaktadır¹. Bu kavramın içeriğinin belirlenmesinde ana eksenini gizli olan, kişinin başkaları tarafından öğrenilmesini ve

¹ AYVERDİ, İlhan, *Misalli Büyük Türkçe Sözlük*, C. 2, 3. B., Kubbealtı, İstanbul 2008, s. 1933; DEVELLİOĞLU, Ferit, *Osmanlıca – Türkçe Ansiklopedik Lûgat*, 26. B., Aydın Kitabevi, Ankara 2010, s. 657. Mahremiyet, kökenini haram sözcüğünün oluşturduğu mahrem kelimesinden türemiştir.

bilinmesini istemediği, başka bir ifadeyle kişinin özel alanına ait olan hususlar oluşturmaktadır. Kelime anlamı kavramın açıklanmasının hareket noktasını oluşturmakla birlikte mahremiyetin hukuki açıdan ifade ettiği anlamın saptanmasında mahremiyetle olan yakın bağlantısı nedeniyle özel hayat² ve bu hayatı oluşturan alanlara ilişkin tasniflere başvurulması kaçınılmazdır. Bu nedenle çalışmada vergi mahremiyetine ilişkin kavramsal bir çerçeve çizilirken, özel hayat ve bu hayatın korunmasını sağlamaya yönelik haklardan hareket edilecektir.

A. Özel Hayat ve Vergi Mahremiyeti İlişkisi

Özel hayatın³, tanımlanması güç bir kavram olduğu hem doktrinde hem de uygulamada dile getirilen bir husustur. Özel hayatın korunmasına ilişkin düzenlemeler öngören uluslararası metinlerde ve Anayasa’da birtakım hususların özel hayat kapsamında değerlendirildiği ve özel hayatın gizliliği konusunda ilkesel belirlemeler yapıldığı ancak herhangi bir tanıma yer verilmediği söylenebilir. Türk Ceza Kanunu’nda düzenlenen özel hayata ve hayatın gizli alanına ilişkin suçlar bakımından da benzer saptamalar yapılabilir.

² Özel hayata ilişkin açıklamalarda kavramın ortaya çıkışından günümüze kadar olan süreçte geçirdiği dönüşüm ele alınmayacaktır. Böyle bir sınırlandırma yapılmasının temel nedeni feodalitenin çözülmesiyle hız kazanmakla birlikte kökleri antik çağa kadar uzanan özel alan-kamusal alan ayrımı ve bu konudaki tartışmaların çalışmanın kapsam ve iddiasını oldukça aşan tarihi, toplumsal ve politik boyutlarının bulunmasıdır.

³ Çalışmada “özel hayat” kavramının kullanılması tercih edilmiş olmakla birlikte, bu konudaki görüşlere yer verilirken yazarların eserlerinde kullandıkları kavramlar aynen korunmuştur.

Doktrinde özel hayatın, onu oluşturan alanlar ve bu alanların belirlenmesi yoluyla açıklandığı görülmektedir. Toplum içinde yaşayan bir kişinin hayatını, herkese açık (genel yaşantı) ve herkesin önünde geçmeyen (özel yaşantı veya özel hayat) hayat olarak ikiye ayıran Tosun, özel hayatın tamamının gizli olmadığını, hem aile hayatı gibi yakın çevre tarafından bilinebilen bir hayatı hem de bireyin yalnızca kendisini ilgilendiren gizli hayatı kapsadığını belirtmektedir⁴. Araslı, bireyin çevresi ile ilişkilerinin, onların varlık ve yaşamlarına ilişkin konuları başkalarıyla paylaşma derecelerine göre iç içe geçmiş birtakım çemberlere benzetildiğini ve bu çemberlerin çekirdek benlikten kamuya açık yaşama doğru genişlediğini ifade etmektedir⁵. Bu çemberlerin belirlediği alanların genel yaşam alanı, özel yaşam alanı ve sır alanı olmak üzere üç grupta toplanabileceğini, uygulamada sır alanının da özel yaşam alanı içerisinde ele alındığını belirten yazar, özel yaşamı *“kişinin mutlak olarak gizli tuttuğu yaşam parçaları ile herkesin bilmesinin uygun bulmadığı, yalnız kendi seçeceği gerçek kişilerle, belirlediği ölçü ve biçimde paylaşacağı yaşam parçalarının birlikte oluşturdukları yaşam alanı”*

⁴ TOSUN, Öztekin, *“Özel Hayatın Gizliliğini İhlâl Suçları”*, **Değişen Toplum ve Ceza Hukuku Karşısında Türk Ceza Kanununun 50 Yılı ve Geleceği Sempozyumu**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul 1977, s. 375 – 376.

⁵ ARASLI, Oya, **Özel Yaşamın Gizliliği Hakkı ve T.C. Anayasasında Düzenlenişi**, Yayınlanmamış Doçentlik Tezi, Ankara 1979, s. 3. Aynı yönde görüş için bkz. ÜZELTÜRK, Sultan, **1982 Anayasası ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesine Göre Özel Hayatın Gizliliği Hakkı**, Beta Basım, İstanbul 2004, s. 3 ve dn. 3 ve 4; DANIŞMAN, Ahmet, **Ceza Hukuku Açısından Özel Hayatın Korunması**, Selçuk Üniversitesi Yayınları, Konya 1991, s. 8 – 9; ZAFER, Hamide, **Özel Hayatın ve Hayatın Gizli Alanının Ceza Hukukuyla Korunması (TCK m. 132 – 134)**, Beta Basım, İstanbul 2010, s. 1, 13 – 15; KÜZECİ, Elif, **Kişisel Verilerin Korunması**, Turhan Kitabevi, Ankara 2010, s. 71.

olarak tanımlamaktadır⁶. Şen'e göre kişinin hayat çevreleri kamusal hayatı, mesleki hayatı, aile hayatı, özel hayatı olmak üzere dört bölümden oluşmaktadır⁷.

Özel hayatın alanları konusunda farklı ayrımlar yapılmakla birlikte, bu hayatın herkes tarafından bilinmesinin istenmeyeceği gizli bir alanının olduğu hususu yukarıda yer verilen görüşlerin ortak noktasını oluşturmaktadır. Bu bakımdan özel hayatın alanlarına ilişkin saptamada gizlilik ögesinin esas alındığı söylenebilir. Kaboğlu ise gizliliğin yanı sıra, “*kişinin en geniş anlamında, yaşam biçim ve türünü, davranışlarını, kişisel eylemlerini tercih etme hakkı*” olarak tanımladığı bağımsızlığın da özel hayatın temel ögesi olduğunu ifade etmektedir⁸. Dolayısıyla özel hayat sadece kişinin başkaları tarafından öğrenilmesini istemediği hususların gizliliğini değil, özel hayatına ilişkin konularda hiçbir müdahale olmaksızın karar vermesi ve bu kararı uygulamasını da içerir⁹.

Özel hayatı, kişilik hakkı kapsamında inceleyen yazarlar da bu kavramı yukarıda sözü edilen üçlü hayat alanı ayrımından hareketle ele almaktadırlar¹⁰. Tandoğan, kişinin hayat sahasını gizli saha, özel saha ve ortak saha

⁶ ARASLI, s. 4 – 5 ve dn. 5, 6, 7.

⁷ ŞEN, Ersan, **Devlet ve Kitle İletişim Araçları Karşısında Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması**, Kazancı Yayınları, İstanbul 1996, s. 213 – 235.

⁸ KABOĞLU, İbrahim, **Özgürlükler Hukuku – İnsan Haklarının Hukuksal Yapısı**, 5. B., Afa Yayınları, İstanbul 1999, s. 189. Aynı yönde görüş için bkz. İNCEOĞLU, Sibel, “*ABD Anayasa Hukukunda Mahremiyet Hakkı*”, **İnsan Hakları Yılıhğı**, C. 19 – 20, Y. 1997 – 1998, s. 175; ÜZELTÜRK, s. 8; ZAFER, **Özel Hayatın Korunması**, s. 9.

⁹ İNCEOĞLU, **Mahremiyet Hakkı**, s. 175.

¹⁰ Kılıçoğlu, Jäggi tarafından yapılan bu ayrımın öğretisi ve mahkeme kararları tarafından benimsendiğini ancak bazı yazarların özel yaşam alanını sadece dar anlamda özel yaşam ve sır alanları olarak ikili bir ayrıma tabi tuttuklarını ifade etmektedir. KILIÇOĞLU, Ahmet M., **Şeref, Haysiyet ve**

biçiminde ifade etmektedir¹¹. İmre'ye göre bir kimsenin hayat çevresi herkesten gizlenen ve söz konusu kimsenin isterse bir veya birkaç kişiye açıklayabildiği gizli hayatı¹², yalnızca ilgili kişiler tarafından bilinebilen özel hayatı ve toplum içinde yaşayışındaki belirli ölçüde aleni olan umumi hayatından oluşmaktadır¹³. Kılıçoğlu da özel yaşam konusunda üçlü alan ayrımını benimsemekte¹⁴ ve özel yaşamı “(k)işilerin hukuken korunan ve herkesle paylaştığı ortak, kendisine yakın kişilerle paylaştığı özel, bizzat kendisi veya güvendiği kişiler dışında herkese gizli tuttuğu gizli yaşam olaylarından meydana gelen kişisel bir varlık” biçiminde tanımlamaktadır¹⁵.

Özel Yaşama Basın Yoluyla Saldırlardan Hukuksal Sorumluluk, 3. B., Turhan Kitabevi, Ankara 2008, s. 114 ve dn. 192, 193, 194.

¹¹ TANDOĞAN, Halûk, “*Şahsiyetin Akit Dışı İhlâllere Karşı Korunmasının İşleyiş Tarzı ve Basın Yoluyla Olan İhlâllere Karşı Özel Hayatın Korunması*”, **AÜHFD**, Y. 1963, C. XX, S. 1 – 4, s. 26. Aynı yönde görüş için bkz. DONAY, Süheyl, **Meslek Sırrının Açıklanması Suçu**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul 1978, s. 20 – 22; ÖZEK, Çetin, **Türk Basın Hukuku**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul 1978; s. 260; ÖZSUNAY, Ergun, **Gerçek Kişilerin Hukuki Durumu**, 4. B., İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul 1979, s. 126 – 128; ÖZEL, Sibel, **Uluslararası Alanda Medya ve İnternette Kişilik Hakkının Korunması**, 2. B., Seçkin Yayıncılık, Ankara 2004, s. 31 – 32.

¹² Yazar, bu hayat çevresi için kişinin hayatındaki gizlilik alanı ve mahremiyet kavramlarını da kullanmaktadır. İMRE, Zahit, “*Şahsiyet Haklarından Şahsın Özel Hayatının ve Gizliliklerinin Korunmasına İlişkin Meseleler*”, **İÜHF**, C. XXXIX, S. 1 – 4, s. 148 – 149. Benzer kullanımlar için bkz. DONAY, **Meslek Sırrı**, s. 22; ÖZSUNAY, s. 127.

¹³ İMRE, s. 148 – 149. Aynı yönde görüş için bkz. ZEVKLİLER, Aydın /ACABEY, M. Beşir / GÖKYAYLA, K. Emre, **Medeni Hukuk**, 5. B., Savaş Yayınları, Ankara 1997, s. 437 – 440. Yazarlar, kişinin gizli yaşam ve özel yaşam alanlarını kapsayan alanı ifade etmek üzere giz / mahremiyet alanı kavramlarını kullanmaktadırlar. ZEVKLİLER / ACABEY / GÖKYAYLA, s. 437 – 438.

¹⁴ Yazar, ortak yaşam alanı, dar anlamda özel yaşam alanı ve sır alanı kavramlarını kullanmaktadır. KILIÇOĞLU, s. 112. Söz konusu yaşam alanları hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. KILIÇOĞLU, s. 115 – 117.

¹⁵ KILIÇOĞLU, s. 112.

Özel hayat ile mahremiyet kavramları günlük dilde çoğu zaman eş anlamlı olarak kullanılmaktaysa da hukuki anlamları itibariyle farklılık göstermektedirler. Mahremiyet, özel hayatın her alanını değil, sır ve dar anlamda özel hayat alanlarını içeren bir kavramdır. Kişinin genel hayat alanında da herkes tarafından öğrenilmesini istemeyeceği olay ya da durumlar bulunabilir ancak bu alanda kamuya açıklık esas olduğundan genel hayat mahremiyet kapsamında değerlendirilemez¹⁶. Bu saptamadan hareketle vergi mahremiyeti ile özel hayat arasındaki ilişkinin, daha doğru bir ifadeyle örtüşmenin mükellefin sır alanı ile dar anlamda özel hayat alanı bakımından geçerli olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi mahremiyeti" başlığını taşıyan 5'inci maddesinde, bu mahremiyete ilişkin herhangi bir tanım yer almamakta, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahısları, işletmeleri, servetleri veya mesleklerine ilişkin olmak üzere öğrenilen sırlar veya gizli kalması gereken diğer hususlardan söz edilmektedir. Anılan maddede yer alan bu hususların tümü aynı zamanda vergi mahremiyetinin çerçevesini de çizmektedir. Kanun koyucu, vergi mahremiyetinin içeriğini belirlerken sırlar veya gizli kalması gereken diğer hususlar ifadesini kullanmak suretiyle kavramın oldukça geniş bir biçimde yorumlanmasını sağlayabilecek bir hüküm ihdas etmiştir. Aynı maddede, vergi mahremiyetinin istisnaları da öngörülmekte ve bu hükümlerle yukarıda sayılan sır veya gizli kalması

¹⁶ Tandoğan'a göre "*Ortak saha, üçüncü şahısların müdahalelerine, yani bu sahaya ait olayları öğrenmelerine ve bunlar hakkında kanaatlerini izhar eylemelerine, bu müdahaleleri haklı kılacak bir sebep aranmaksızın açıktır; bu müdahalelerin yegâne şartı, dürüstçe yapılmalıdır*". TANDOĞAN, s. 26.

gereken hususlar içinde yer alan birtakım unsurlar vergi mahremiyeti kapsamının dışına çıkarılmaktadır.

Mükellef veya mükellefle ilgili kimselerin vergi mahremiyeti kapsamında yer alan sırları ya da gizli kalması gereken diğer hususlarının bu kimselerin sır alanına mı yoksa dar anlamda özel hayat alanına mı ait olduğu konusunda her koşulda geçerli bir ayırım yapmak mümkün değildir. Daha açık bir ifadeyle Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde sayma yöntemiyle belirtilen sırlarla gizli kalması gereken diğer hususların hangi alanda yer aldığı konusunda objektif bir kriter belirlemek oldukça zor, hatta imkânsızdır. Kanun'un 5'inci maddesinde zikredilen sırlar çalışmanın ilerleyen bölümlerinde incelenecek olmakla birlikte, bu sırların mutlak surette mükellef veya mükellefle ilgili kimselerin sır alanında yer aldığı kabulü için pozitif hukukta "sır" adı altında düzenlenmiş olmalarının yeterli olmadığını ifade etmek gerekir. Söz konusu sırların veya gizli kalması gereken diğer hususların hangi alana ait olduğunun saptanmasındaki güçlüğü temel nedeni bu konuda mükellef veya mükellefle ilgili kimsenin iradesinin belirleyici olmasıdır. Örneğin bir mükellef şahsına ait bir sırrı herkese karşı mutlak surette korumak isterken, bir diğeri bu sırrı yakın çevresi ile paylaşmayı tercih edebilir. Bu durumda ilk mükellef açısından sır alanına, ikinci mükellef açısından ise dar anlamda özel hayata ait bir olay ya da durum söz konusudur¹⁷.

¹⁷ İmre'ye göre şahsi sırlar ve bir kimsenin edinmiş bulunduğu diğer şahıslara ait gizli bilgiler kişinin mahremiyet alanı kapsamındadır. İMRE, s. 149. Bu görüşe göre belli kişilerin görevleri dolayısıyla öğrendikleri bilgileri açıklamaları veya kendileri ya da üçüncü kişiler yararına kullanmalarının yasaklandığı vergi mahremiyeti kapsamında yer alan tüm bilgilerin mahremiyet (giz) alanında olduğunun kabulü gerekmektedir.

Dolayısıyla, mükellefin sırrı paylaşmak ya da açıklamak konusundaki iradesi, o sırrın farklı özel hayat alanlarında yer almasına neden olacaktır.

Yukarıda mükellefe ait bir sırrın kural olarak onun genel hayat alanı kapsamında değerlendirilemeyeceği ifade edilmişti. Örneğin mükellefin işyeri adresi veya yürüttüğü ticari faaliyetin türü gibi birtakım bilgilerin, prensip itibariyle kamuya açık hayat alanının birer parçası olmaları nedeniyle vergi mahremiyeti kapsamında yer alan sır ya da gizli kalması gereken diğer hususlardan biri sayılamayacağı söylenebilir. Buna karşılık, mükellefe ait bir sırrın iradesi dışında üçüncü kişiler ya da kamuoyu tarafından öğrenilmesi, bu sırrın mükellefin sır veya dar anlamda özel hayat alanına ait olma vasfını değiştirmez. Çünkü bir olay ya da duruma sözü edilen alanlara ait olma niteliğini kazandıran unsur herkesin bu konuda bilgi sahibi olmaması değil, kişinin bu olay ya da durum hakkında herkesin bilgi edinmesini istememiş ya da uygun görmemiş olmasıdır¹⁸. Bu bakımdan mükellef veya mükellefle ilgili kimseye ait bir sır veya gizli kalması gereken hususun genel hayat alanında yer alıp almadığının tespitinde, özel hayatın diğer alanlarına ilişkin ayırmda olduğu gibi mükellefin iradesi belirleyici olacaktır. Bir işadınının gazeteyle verdiği bir röportajda ya da katıldığı bir televizyon programında vergi mahremiyeti kapsamında yer alan bilgilerinden bazılarını açıklaması halinde, söz konusu bilgiler mükellefin sır veya dar anlamda özel hayat alanından kendi iradesiyle çıkarak onun genel hayat alanına dahil olmaktadır. Böyle bir irade beyanı karşısında açıklanan bilgilerin sır ya da gizli kalması gereken diğer hususlar kapsamında

¹⁸ ARASLI, s. 5 ve dn. 8.

değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından, bu bilgilerin vasfının değişerek mükellefin genel hayat alanına dahil olduğu kabul edilmelidir.

B. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı Açısından Vergi Mahremiyeti

Özel hayatın tanımlanmasındaki güçlük, özel hayatın gizliliği kavramının açıklanmasına yansımakta, doktrinde ve yargı kararlarında bu kavrama ilişkin kesin bir tanım vermekten kaçınıldığı görülmektedir¹⁹. Bununla birlikte, özel hayatın gizliliği kavramının “*özel yaşamın düzenini ve bu yaşama kimlerin, ne ölçüde, nasıl ve ne zaman müdahale edebileceklerini veya bu yaşamı algılayabileceklerini bireyin kendi kendine saptaması*”²⁰ olgusunu içerdiği ve bu olgunun toplumsal düzene, bireylere ya da zamana göre değişebilen çok yönlü bir yapısının bulunduğu söylenebilir²¹. Araslı, kişinin özel hayatının gizliliğini toplumdan çekilme, mahremiyet, saklama ve tanınmama olmak üzere dört farklı biçimde gerçekleştirebileceğini, mahremiyet durumunda kişinin özel hayat alanına

¹⁹ ÜZELTÜRK, s. 3.

²⁰ ARASLI, s. 6.

²¹ ARASLI, s. 7. Doktrinde özel hayatın gizliliği yerine mahremiyet kavramını kullananlar bulunmaktaysa da özel hayatın gizliliği genellikle “privacy” kavramını karşılamak üzere kullanılmakta, oysa “mahremiyet” terimi bireyin herkesle paylaşmayacağı veya herhangi bir kimseyle paylaşmama hakkının bulunduğu olay ya da durumları kendi isteğiyle o kişiyle paylaşması anlamını taşıyan “intimacy”i ifade etmektedir. ARASLI, s. 6 ve dn. 12. Bu kavrama ilişkin terminolojik sorunlar hakkında ayrıca bkz. ÜZELTÜRK, s. 2 ve dn.1; DANIŞMAN, s. 7; KÜZECİ, s. 13 – 14. İnceoğlu’na göre “*ABD hukukunda yer alan ‘right to privacy’ kavramı (...) Türk Anayasası’nda yer alan ‘özel hayatın gizliliği ve korunması’ ile aynı içeriği taşıyormuş gibi görünse de Türk Anayasa Hukukundan farklı olarak ABD Anayasa Hukukunda çok geniş bir içeriğe sahiptir*”. Yazar “right to privacy” kavramını “mahremiyet hakkı” olarak adlandırmaktadır. İNCEOĞLU, **Mahremiyet Hakkı**, s. 173.

ait hususları yakın ve sınırlı bir çevreyle paylaşmasının söz konusu olduğunu ifade etmektedir²². Günümüzde özel hayatın gizliliği kapsamında yer aldığı tartışmasız olarak kabul edilen yalnız olma hakkının yanı sıra belli birtakım haklar da bu gizlilik alanına dahil edilmekte ancak genel kabul gören bu hususların dışında özel yaşamın gizliliği geniş bir tartışmaya konu olmaktadır²³.

1. Genel Olarak

Özel hayatın (yaşamın) gizliliği hakkı²⁴ doktrinde, özel hayatın gizliliği ve korunması hakkı²⁵, özel hayat (yaşam) hakkı²⁶, özel hayata (yaşama) saygı hakkı²⁷, özel yaşamın gizliliğine saygı ilkesi²⁸ gibi farklı biçimlerde ifade

²² ARASLI, s. 10 – 11.

²³ ÜZELTÜRK, s. 3 – 4 ve dn. 8.

²⁴ Diğer hukuk sistemlerinde eski bir ilke olan özel hayatın gizliliği hakkının, Anglo-Sakson hukuk sisteminde epey yeni bir ilke olduğu ve ilk defa Warren ve Brandies tarafından 1890 yılında kaleme alınan makalede açık bir biçimde ifade edildiği belirtilmektedir. HOFSTADTER, Samuel H. / HOROWITZ, George, **The Right of Privacy**, Central Book Company, New York 1964, s. 1. Yazarların sözüünü ettiği makalede, yaşam hakkının zaman içinde değişen içeriğinden söz edilmekte ve gelinen nokta itibariyle yaşam hakkının “yalnız bırakılma hakkı (*the right to be let alone*)” anlamına geldiği ifade edilmektedir. WARREN, Samuel D. / BRANDEIS, Louis D., “*The Right to Privacy*”, **Harvard Law Review**, Vol. IV, No.5, 15 December 1890, s. 193. ABD Anayasasında yer almayan bu hak, söz konusu makalenin yayınlanmasından sonra başlayan tartışmaların da etkisiyle içtihat yoluyla kabul edilmiştir. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. HOFSTADTER / HOROWITZ, s. 17 – 33.

²⁵ ŞEN, s. 9.

²⁶ YALTI, Billur, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Basım, İstanbul 2006, s. 166; SABAN, Nihal, “*İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa ile Bir Vergi Kavramını Okumak; Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri*”, **Vergi Sorunları**, S. 118, Temmuz 1998, s. 84; İNCEOĞLU, **Mahremiyet Hakkı**, s. 174.

²⁷ SABAN, **Vergi Kimlik Numarası**, s. 85; DANIŞMAN, s. 7; ZAFER, **Özel Hayatın Korunması**, s. 7.

²⁸ BAYRAKTAR, Köksal, “*Özel Yaşamın Gizliliğine Saygı İlkesi*”, **MÜHFD**, S. 2007/1, s. 111.

edilmektedir. Özel hayatın gizliliğinin çok yönlü yapısının, bu hakka ilişkin tanımlar açısından da belirleyici olduğu ve yapılan değişik tanımların temelindeki farklılığın bazılarında özel hayatın gizliliği olgusunun bazılarındaysa olası bir gizlilik ihlali halinde kişiye sağlanan hukuki korumanın esas alınmasından kaynaklandığı söylenebilir²⁹. Başka bir anlatımla bu hakkın çeşitli tanımlarında özel yaşamın gizliliği farklı açılardan ele alınarak değerlendirilmekte ve çoğu kez üzerinde durulan konuyla bağlantılı bir hak tanımına ulaşılmaktadır. Özel yaşamın gizliliği hakkı içtihat yoluyla gelişen bir hak kategorisi olup³⁰, ortaya çıkışından günümüze kadar olan süreçte giderek karmaşıklaşan bir yapıya bürünmüştür. Bu hak birbirinden oldukça farklı sorunlara, eğilimlere, haklara odaklanmakta ve özel alanın korunmasından, özgür bir biçimde karar vermeye, bireysel özerklikten, kişisel bilgilerin korunmasına kadar uzanan bir yelpazeyi kapsamaktadır³¹. Bu açıdan gelinen nokta itibariyle, özel hayatın gizliliği hakkının, kişinin adı ve görüntüsü, üstü, konutu, özel kağıt veya eşyaları, özel haberleşmesi gibi özel hayat alanında olduğu kabul edilen hususlar dışında birçok farklı konu, olay ya da durumu kapsadığı ve farklı dinamiklere bağlı olarak değişen ve gelişen görece yeni hak kategorilerini de bünyesinde barındırdığı görülmektedir.

Özel hayatın gizliliği hakkı hem kamu hukuku hem de özel hukuk düzenlemeleriyle korunan bir hak niteliği taşımaktadır. Kamu hukuku açısından gerek devlet iktidarı gerek diğer kişiler karşısında kişi güvenliği ve özerkliğini

²⁹ ARASLI, s. 43 – 45; KÜZECİ, s. 72 – 74.

³⁰ ÜZELTÜRK, s. 4.

³¹ KÜZECİ, s. 72.

sağlayan haklardan³² biri olan özel hayatın gizliliği hakkı, birinci kuşak olarak da adlandırılan temel hak ve özgürlükler³³ arasında yer almaktadır. Bu hakkın kamusal boyutu yalnızca devlet-birey ilişkisi çerçevesinde devlet iktidarının sınırlandırılmasını değil, bireyin sahip olduğu bu hakkın devlet tarafından üçüncü kişilere karşı korunmasını da içerir. Özel hukuk alanında kişilik hakkının bir parçası olarak nitelendirilen özel hayat ve bu hayata ait özellik ve sınırlar, medeni hukukun genel esasları çerçevesinde kişinin hukuken korunan varlıklarından ve kişisel menfaatlerinden biri olarak kabul edilmektedir³⁴. Bu açıdan bir özel hukuk kuralından doğan özel yaşamın gizliliği hakkının bireyler arası ilişkilerde kişinin varlığı veya menfaatine yönelik bir koruma sağladığı söylenebilir³⁵.

Vergi mahremiyetinin özel hayatın gizliliği hakkı kapsamında oldukları kabul edilen konut dokunulmazlığı, haberleşmenin gizliliği, kişisel verilerin korunması, kişinin adının, şeref ve haysiyetinin korunması gibi birçok hakla doğrudan ilişkili olduğu ifade edilmelidir. Söz konusu haklarla olan ilişkisi, vergi mahremiyetinin bu kapsamda yer alan her bir hakkın vergilendirme alanındaki özel görünümünü oluşturduğu anlamına gelmemektedir. Bununla birlikte, vergi

³² KABOĞLU, **Özgürlükler Hukuku**, s. 30.

³³ Hak ve özgürlüklerin tarihsel evrimine göre yapılan bir sınıflandırmada haklar birinci, ikinci ve üçüncü kuşak olarak üçe ayrılmaktadır. Bu konuda yapılan başka bir tasnifte özgürlükler konularına göre kişinin fizik özgürlükleri, düşünce özgürlükleri ve kolektif özgürlükler şeklinde bölümlenmekte ve özel hayat özgürlüğü kişinin fizik özgürlükleri arasında yer almaktadır. KABOĞLU, İbrahim, **Kolektif Özgürlükler**, Dicle Üniversitesi Yayınları, Diyarbakır 1989, s. 25. Temel haklar kavramının diğer kavramlarla karşılaştırılması ve ilişkisi hakkında bkz. KABOĞLU, **Kolektif Özgürlükler**, s. 13 – 23; GÖZLER, Kemal, **Anayasa Hukukunun Genel Teorisi**, C.II, Ekin Kitabevi, Bursa 2011, s. 483 – 490.

³⁴ İMRE, s. 148.

³⁵ ARASLI, s. 99.

mahremiyetinin genel anlamda özel hayatın gizliliği hakkının vergilendirme alanındaki görünümünü oluşturduğu söylenebilir. Bu bakımdan vergi mahremiyetinin de temel bir hak niteliği taşıdığını vurgulamak gerekir. Özel hayatın gizliliği açısından bakıldığında vergi mahremiyeti hem kamu hem de özel hukuk kuralları gereğince korunan bir hak görünümü sergilemektedir. Başka bir anlatımla, vergi mahremiyeti hem devlet-birey arasındaki dikey ilişkilerde hem de bireyler arasındaki yatay ilişkilerde söz konusu olmakta ve her iki alanda da mahremiyet kapsamında yer alan hususlara vakıf olanlar bunları ihlal etmeme yükümlülüğü altında bulunmaktadır³⁶. Ancak teknik anlamda vergi mahremiyeti kural olarak vergi idaresi tarafından vergilendirme sürecinde elde edilen veya öğrenilen ve mükellef bakımından sır niteliği taşıyan hususların korunmasına yönelik olup, bireyler arasındaki vergi mahremiyetine ilişkin olay ya da durumları kapsamaz. Örneğin iki vergi mükellefi arasında iş ilişkisi nedeniyle öğrenilen birtakım vergi sırlarının açıklanması durumunda Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca vergi mahremiyetinin ihlalinden söz edilemez. Ayrıca, vergi mahremiyeti devletin ve dolayısıyla vergi idaresinin bilgi alma ve toplama yoluyla kişinin sır veya dar anlamda özel hayat alanına müdahalesinin söz konusu olduğu durumlar³⁷ bakımından koruma alanı oluşturduğundan, dikey ilişkilerin tamamını kapsayan bir mahiyet de

³⁶ Temel haklarda dikey ve yatay etki konusunda bkz. SABUNCU, Yavuz, “*Temel Hakların Konumu Üzerine*”, **İnsan Hakları Yıllığı**, C. 7 – 8, Y. 1985 – 1986, s. 16 – 18, 24 – 26; GÖZLER, Kemal, **Anayasa Hukuku**, s. 538 – 540.

³⁷ YALTI, **Yükümlü Hakları**, s. 167.

taşımamaktadır³⁸. Sonuç olarak, teknik anlamda vergi mahremiyeti yatay ilişkilerin tamamını dikey ilişkilerin de bir kısmını içermeyen, mükelleflere yalnızca vergilendirme yetkisinin kullanıldığı belli bir alanda koruma sağlayan daha dar kapsamlı bir kavramdır. Söz konusu kavramın bu niteliği, mükelleflerin özel hayatının gizliliği açısından yapılan saptamaları tümüyle geçersiz kılmamaktadır. Zira, vergi hukuku bakımından vergi mahremiyeti olarak adlandırılmamakla birlikte, mükelleflere ait sırlar özel hayatın gizliliği çerçevesinde gerek Anayasa ve Türk Ceza Kanunu hükümleri gerek özel hukuktaki düzenlemeler uyarınca koruma altına alınmıştır.

³⁸ Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde ele alınacağı üzere Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde vergilendirme sürecinde görev alanların yanı sıra, idari yargılama aşamasında görev alanların da bu mahremiyeti korumakla yükümlü oldukları ifade edilmektedir. Bu bağlamda, mükellefler bakımından vergi mahremiyetiyle oluşturulan koruma alanının idari aşamayla sınırlı olmadığını, pozitif hukukta mükellefin özel hayatının gizliliğinin korunmasına yönelik daha kapsamlı bir düzenleme öngörüldüğünü belirtmek gerekir. Bununla birlikte, vergi mahremiyetinin kuramsal açıdan incelendiği bu bölümde vergi idaresi ve mükellef arasındaki ilişkinin esas alınması vergi mahremiyetinin ortaya çıkış ve öngörülüş amacıyla bağlantılıdır. Vergi mahremiyetinin asıl amacı mükellef ve mükelleflerle ilgili kimselere ait sır veya gizli kalması gereken diğer hususların, bunların tümüne vakıf olan vergi idaresi karşısında korunmasını sağlamaya yönelik olduğundan, kuramsal açıklamalar bu temele dayanmaktadır. Nitekim, vergi mahremiyetinin tarihsel gelişim sürecine bakıldığında, bu mahremiyetin mali makamların bireylerin özel alanlarına müdahale yetkisi açısından tartışıldığı ifade edilmektedir. NIEDERDORF, Jan, "Die Bedeutung des Steuergeheimnisses für die Tax Compliance Eine vergleichende Betrachtung zwischen Schweden und Deutschland", **Analysen und Berichte zum Wirtschafts- und Steuerrecht**, No.4, s. 14.

2. İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi Açısından

Özel hayatın gizliliği hakkı İnsan Hakları Evrensel Beyanname³⁹, BM Medeni ve Siyasi Haklar Sözleşmesi⁴⁰ ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi⁴¹ ile güvence altına alınmıştır. İnsan haklarını koruma altına alan bu metinlerin tümünde özel hayatın korunması hakkının, bu hayat alanı içinde yer alan birtakım haklardan bağımsız olarak kabul edildiği görülmektedir. Buna karşın, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ile diğer metinler arasında iki temel fark bulunmakta olup, söz konusu farklardan birincisi Beyanname ve BM Sözleşmesi'nde kişinin onur ve itibarının da özel hayat kapsamında koruma altına alınmış olmasıdır. İkinci husus ise İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nde özel hayata “saygı”nın⁴² hak olarak kabul edilmiş bulunmasıdır⁴³.

³⁹ Beyanname'nin 12'nci maddesi uyarınca “*Kimsenin özel yaşamına, ailesine konutuna ya da haberleşmesine keyfi olarak karışılmaz, şeref ve adına saldırılamaz. Herkesin bu gibi karışma ve saldırılara karşı yasa tarafından korunmaya hakkı vardır*”. <http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/insanhaklari/pdf01/203-208.pdf>, (E.T.10.10.2011).

⁴⁰ Türkiye Sözleşme'yi 15.06.2000 tarihinde imzalamış ancak sözleşme henüz TBMM ve Cumhurbaşkanı tarafından onaylanmamıştır. İmzalanan metnin resmi çevirisinde bu sözleşme “*Kişisel ve Siyasal Haklar Uluslararası Sözleşmesi*” olarak ifade edilmektedir. <http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/insanhaklari/pdf01/53-73.pdf>, (E.T.10.10.2011). Sözleşme'nin 17'nci maddesi uyarınca “*1. Hiç kimsenin özel ve aile yaşamına, konutuna, haberleşmesine keyfi veya hukuka aykırı olarak müdahale edilemez; onuru veya itibarı hukuka aykırı saldırılara maruz bırakılamaz. 2. Herkes bu tür saldırılara veya müdahalelere karşı hukuk tarafından korunma hakkına sahiptir*”.

⁴¹ Sözleşme'nin 8'inci maddesine göre “*1. Herkes özel ve aile hayatına konutuna yazışmasına saygı gösterilmesi hakkına sahiptir. 2. Bu hakkın kullanılmasına bir kamu makamının müdahalesi, ancak müdahalenin yasayla öngörülmüş ve demokratik bir toplumda ulusal güvenlik, kamu güvenliği, ülkenin ekonomik refahı, düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için gerekli bir tedbir olması durumunda söz konusu olabilir*”. http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/insanhaklari/pdf01/IH_ve_Temel_Ozgurluklerin_Korunmasi.pdf, (E.T.10.11.2011).

⁴² Sözleşme'nin 8'inci maddesi “*Right to respect for private and family life*” başlığını taşımaktadır. Doktrinde, bu hakkı ifade etmek üzere “*Özel hayatın ve aile hayatının korunması*”, “*Özel ve aile*

İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin 8'inci maddesinde özel hayat, aile hayatı, konut ve haberleşme özgürlüğü olmak üzere kısmen birbiriyle kesişen dört temel hak koruma altına alınmaktadır⁴⁴. Sözleşme'nin 8'inci maddesinin 1'inci fıkrasında özel hayatın korunması hakkının konusu, 2'nci fıkrasındaysa bu hakka ilişkin sınırlama rejimi düzenlenmektedir. İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi, 8'inci madde uygulamasında 1'inci fıkrada yer alan kavramları somut olayın özellikleri çerçevesinde değerlendirmekte ve bu bağlamda özel hayata ilişkin genel bir tanımlama yapmamaktadır⁴⁵. Mahkeme içtihatlarında, özel hayat ve aile hayatı kavramları iç hukuktaki anlamlarının ötesine geçecek nitelikte ve kapsamda

hayatına saygı hakkı", "*Özel yaşama ve aile yaşamına saygı hakkı*" gibi farklı kavramlar kullanılmaktadır.

⁴³ Sözleşmenin 8'inci maddesi uyarınca taraf devletler öncelikle özel hayat alanına ilişkin keyfi müdahaleleri önlemekle yükümlüdürler. Bununla birlikte, özel hayat ve aile hayatına saygı hakkı, devletlere yalnızca negatif değil, pozitif yükümlülükler de getirmektedir. Bu bağlamda devletler hem dikey hem de yatay ilişkiler bakımından söz konusu haklara saygı gösterilmesini sağlamaya yönelik önlemleri almakla yükümlüdürler. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. ARSLAN ÖNCÜ, Gülay, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Özel Yaşamın Korunması Hakkı**, Beta Basım, İstanbul 2011, s. 52 – 59; BAHÇECİ, Barış, "*Özel Hayata Saygı Alanında Devletin Pozitif Edim Yükümlülüğü: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Anayasa Mahkemesi İçtihatları*", **Prof.Dr.Erdoğan Teziç'e Armağan**, Beta Basım, İstanbul 2007, s. 519 – 528.

⁴⁴ TEZCAN, Durmuş / ERDEM, Mustafa Ruhan / SANCAKDAR, Oğuz, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Işığında Türkiye'nin İnsan Hakları Sorunu**, 2.B., Seçkin Yayıncılık, Ankara 2004, s. 382.

⁴⁵ GÖZÜBÜYÜK, A.Şeref / GÖLCÜKLÜ, Feyyaz, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması**, 9. B., Turhan Kitabevi, Ankara 2011, s. 330 – 331. Mahkeme'ye göre özel hayatı eksiksiz bir biçimde tanımlamaya çalışmak mümkün olmadığı gibi gerekli de değildir. Niemietz v. Germany, App. no. 13710/88, para.29 (K.T.16.12.1992). Sonraki birçok kararında özel hayatın eksiksiz bir biçimde tanımlanamayacak kadar geniş bir kavram olduğuna yer veren Mahkeme, yeni tarihli kararlarında bu yerleşik içtihadına atıfta bulunarak 8'inci madde anlamında özel hayatın diğerlerinin yanısıra somut olay bakımından söz konusu olan hak veya hakları da içine aldığı vurgulamaktadır. Örnek olarak bkz. Costello-Roberts v. United Kingdom, App. no. 13134/87, para.36 (K.T.25.03.1993); Uzun v. Germany, App. no. 35623/05, para.43 (K.T.02.09.2010); S.H. and Others v. Austria, App. no. 57813/00, para.80 (K.T.03.11.2011).

yorumlanmıştır⁴⁶. Bu maddenin Sözleşme'nin en açık uçlu maddelerinden biri olarak nitelendirildiği⁴⁷, özel hayata ilişkin güvencelerin Sözleşme'de tanımlanan diğer haklarla bağlantılı ve 8'inci maddede öngörülen tüm haklarla iç içe olduğu belirtilmektedir⁴⁸. Vergi mahremiyeti bakımından önem taşıyan husus, Mahkeme'nin, özel hayat ve konut kavramlarını bireylerin profesyonel veya mesleki hayatlarına ilişkin faaliyetler ile bu faaliyetleri sürdürdükleri mekanları da içeren bir biçimde yorumlamasıdır⁴⁹.

Özel hayata saygı hakkı içinde vergi mahremiyetine değinmeden önce, sözleşme uyarınca bu hakkın sağladığı koruma alanından kimlerin yararlanabileceğini belirtmek gerekir. Sözleşmenin 8'inci maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca “herkes” özel ve aile hayatına, konutuna ve yazışmasına saygı gösterilmesi hakkına sahiptir. Herkes kavramının öncelikle “gerçek kişi”yi kapsadığı, Sözleşme'nin 34'üncü maddesinde bireysel başvuru hakkı⁵⁰ tanınanlar arasında ilk

⁴⁶ ARSLAN ÖNCÜ, s. 38. Yazar, özel hayatın korunması hakkı bağlamında, Sözleşme ile koruma altına alınmış haklar konusunda ortaya konulan farklı kriterleri esas alarak değerlendirmelerde bulunmaktadır. Bkz. ARSLAN ÖNCÜ, s. 36 – 62. Bu kavramların Sözleşme Organları tarafından dar bir içerikle ele alınmadığını ve somut olayın özelliklerine göre belirlendiğini ifade eden Anayurt, Sözleşme'nin 8'inci maddesinde yer alan her kavramın otonom yani özerk yoruma tabi olduğu görüşündedir. ANAYURT, Ömer, **Avrupa İnsan Hakları Hukukunda Kişisel Başvuru Yolu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2004, s. 15.

⁴⁷ YALTI, **Yükümlü Hakları**, s. 166 ve dn.1.

⁴⁸ DİNÇ, Güney, “*Uluslararası Belgeler Açısından Özel Yaşam*”, **Özel Yaşamın Gizliliği** (Kaybettiğimiz Türkiye Barolar Birliği Başkanları Anısına Panel), TBB Yayınları, Ankara 2008, s. 15. Bu konuda ayrıca bkz. ÜZELTÜRK, s. 158 – 159.

⁴⁹ Niemietz v. Germany, App. no. 13710/88, para.29-32 (K.T.16.12.1992). Mahkeme, sonraki birçok kararında özel hayata ilişkin bu saptamasına göndermede bulunmaktadır.

⁵⁰ Bireysel başvurularda mağdur somut olarak hakkı ihlal edilen kişi olmakla birlikte, Mahkeme içtihatlarında mağdur kavramı, dolaylı mağduru da içerecek biçimde geniş yorumlanmaktadır.

sırada “kişi”nin sayıldığı ve bu kavramı gerçek kişi olarak okumak gerektiği kabul edilmektedir⁵¹. Sözleşme’nin 34’üncü maddesi uyarınca, Mahkeme’nin, Sözleşme veya protokollerinde tanınan hakların taraf devletlerden birisi tarafından ihlali nedeniyle mağdur olduğunu iddia eden “kişi”lerin yanı sıra “hükümet dışı kuruluş” veya “kişi gruplarının” da bireysel başvuru hakkı bulunmaktadır.

Vergi Usul Kanunu’nun 5’inci maddesinde mükellef ve mükellefle ilgili kimselerin özel hayatlarının gizliliği koruma altına alındığından, gerçek kişiler dışında tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan toplulukların Sözleşme’nin 8’inci maddesinin koruması altında olup olmadığı meselesi gündeme gelmektedir⁵². Hükümet dışı kuruluşlar kavramı hangi düzeyde olursa olsun devletle organik bir bağlantısı olmayan ve kamu gücünü kullanma yetkisi bulunmayan tüm kamu kurum

ÇAVUŞOĞLU, Naz, **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Avrupa Topluluk Hukuku’nda Temel Hak ve Hürriyetler Üzerine**, AÜSBF İnsan Hakları Merkezi Yayınları, Ankara 1994, s. 58. Bu konuda ayrıca bkz. GÖZÜBÜYÜK, A.Şeref, “*Avrupa İnsan Hakları Komisyonuna Kimler Kime Karşı Başvurabilir?*”, **İnsan Hakları Yılı**, C. 13, Y. 1991, s. 9 – 11; ANAYURT, s. 174 – 197; ERGÜL, Ergin, **Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Uygulaması**, 2. B., Yargı Yayınevi, Ankara 2004, s. 28 – 30.

⁵¹ ARSLAN ÖNCÜ, s. 9. Yazar, 34’üncü maddenin İngilizce metninde “person”, Fransızca metninde “personne physique” teriminin yer aldığını ve Sözleşme Organları içtihatlarında sadece gerçek kişi başvuruçuların “kişi” kategorisi içinde değerlendirildiğini belirtmektedir. ARSLAN ÖNCÜ, s. 9 – 10. Aynı yönde bkz. ANAYURT, s. 163.

⁵² Özel hayat ve bu hayatın gizliliğine ilişkin açıklamalarda “kişi” ya da “birey” kavramları, temel hak ve özgürlüklerin mahiyeti gereği gerçek kişileri ifade etmek üzere kullanılmıştır. Ancak vergi mahremiyetiyle mükellef veya mükellefle ilgili kimselerin özel hayatının gizliliği korunmakta olup, vergi kanunları uyarınca kimlerin mükellef olabileceğinin saptanması gerekir. Vergi Usul Kanunu’nun 8’inci maddesinde mükellefin gerçek veya tüzel kişi olduğuna dair bir belirleme yapılmaktaysa da, kurumlar vergisi mükellefleri göz önüne alındığında bu belirlemenin eksik olduğu açıktır. Özetle, vergi hukukunda mükellef kavramı tüzel kişilerin yanı sıra tüzel kişiliği olmayan toplulukları da kapsadığından, Sözleşme’nin 8’inci maddesinde öngörülen haklar ve bu haklara ilişkin güvencelerin bunlar bakımından hüküm ifade edip etmeyeceğinin saptanması gerekir.

ve kuruluşlarını kapsamaktadır⁵³. Bu kavram, Mahkeme içtihatlarında “*devlet aygıtı ve buna bağlı kurum ve kuruluşlar dışında kalan tüzel kişileri kapsar şekilde yorumlan[maktadır]*”⁵⁴. Kişi grupları kavramıysa, ulusal hukuk kurallarına göre oluşturulan tüm toplulukları içermektedir⁵⁵. Mahkeme içtihatları ve doktrinde bir topluluk veya kuruluşun ne zaman hükümet dışı kuruluş ne zaman kişi grubu olarak nitelendirileceğine ilişkin bir ölçüt getirilmediği, kamu hukuku kişiliği bulunma ve kamu gücü kullanma yetkisini haiz olanlar dışında böyle bir ayırım yapma zorunluluğunun olmadığı ifade edilmektedir⁵⁶. Dolayısıyla, özel hukuk tüzel kişileri ile tüzel kişiliği bulunmamakla birlikte özel hukuk kurallarına tabi olan grup veya toplulukların özel hayatın korunması hakkının özneli arasında yer aldıkları söylenebilir. Bu bağlamda, Türk pozitif hukuku açısından, örneğin, kurumlar vergisinin mükellefi olan iktisadî kamu kurumları Sözleşme’nin 8’inci maddesinin koruma alanı dışında kalmaktadır. Teorik açıdan kamu tüzel kişileri dışında kalan özel hukuk tüzel kişileri ile tüzel kişiliği olmayan toplulukların Sözleşme’nin 8’inci maddesinde öngörülen hakların öznesi olabileceği söylenebilirse de, Mahkeme’nin bu hakların korunmasından yararlanabilecek olanlar bakımından farklı içtihatlarının bulunduğunu ifade etmek gerekir⁵⁷.

⁵³ GÖZÜBÜYÜK, s. 6; ANAYURT, s. 169; ERGÜL, s. 27.

⁵⁴ ARSLAN ÖNCÜ, s. 22.

⁵⁵ GÖZÜBÜYÜK, s. 6.

⁵⁶ ANAYURT, s. 169 ve dn. 644.

⁵⁷ Bu farklılıkların bir kısmı tüzel kişilerin niteliği gereği örneğin yaşam hakkı, aile hayatına saygı hakkı gibi bazı hakların öznesi olamamalarından kaynaklanmaktadır. Mahkeme’nin Sözleşme’nin 8’inci maddesinde öngörülen ve Vergi Usul Kanunu’nun 5’inci maddesi uyarınca önem taşıyan diğer

Sözleşme'nin 8'inci maddesinde düzenlenen haklar mutlak nitelikte olmayıp, 2'nci fıkrada bu hakların ulusal güvenlik, kamu güvenliği, ülkenin ekonomik refahı, düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlâkın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması nedenlerine bağlı olarak sınırlanabileceği öngörülmektedir. Bu nedenler sınırlı sayıda ve genel niteliklidir. Sözleşmenin 8'inci maddesine göre bu haklar ancak kanunla, yukarıda belirtilen nedenlere bağlı kalınarak ve demokratik bir toplumda gerekli olduğu ölçüde sınırlanabilir. Özel hayatın korunması kapsamında yer alan hakların ihlali nedeniyle yapılan başvurular üç aşamalı bir denetimden geçmektedir⁵⁸. Mahkeme, hukukilik testi olarak da adlandırılan kanunla düzenlenmiş olma şartı bakımından sınırlamanın yalnızca kanunda hükme bağlanmış olmasını yeterli görmemekte, kanunun ulaşılabilir ve öngörülebilir olmasını da aramaktadır. İkinci olarak, söz konusu hakların Sözleşme'nin 8'inci maddesinde öngörülen sınırlama nedenlerine uygun olarak sınırlanıp sınırlanmadığını denetlemekte ve bu nedenlerin dar yorumlanması gerektiğini ifade etmektedir⁵⁹. Mahkeme, sözü edilen hakların demokratik bir toplumda gerekli olduğu ölçüde sınırlanması bakımından yaptığı denetimde iki farklı

hakların özneli açısından geliştirdiği içtihatlar konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. ARSLAN ÖNCÜ, s. 173 – 174; 195 – 204.

⁵⁸ ÇAVUŞOĞLU, s. 48. Gözübüyük / Gölcüklü, bu üç aşamayı şikayete konu olay ve işlemin özel hayat kavramına dahil bulunup bulunmadığının, hükmün uygulanabilirliği saptandıktan sonra yapılan işlem veya alınan önlemin müdahale teşkil edip etmediğinin ve müdahalenin maddenin 2'nci fıkrası uyarınca meşruluk kazanıp kazanmadığının saptanması olarak ifade etmektedirler. GÖZÜBÜYÜK / GÖLCÜKLÜ, s. 331. Farklı bir değerlendirme için ayrıca bkz. DİNÇ, s. 17 – 18.

⁵⁹ ÇAVUŞOĞLU, s. 52 ve dn. 3; ARSLAN ÖNCÜ, s. 369 ve dn. 54.

ölçütten hareket etmekte ve vergilendirme alanında Sözleşme'nin 8'inci maddesinde öngörülen meşru amaç ile orantılı olup olmama ölçütü önem kazanmaktadır⁶⁰.

Çalışma konusunu oluşturan özel hayatın gizliliğinin vergi mahremiyeti boyutuyla incelenmesinde bir örnek dava olarak, *Sciacca v. Italy* davasında⁶¹ Mahkeme, vergi idaresince fotoğrafı çekilen bir vergi mükellefinin söz konusu fotoğrafının gazetede yayınlanmasını Sözleşme'nin 8'inci maddesinin ihlali olarak nitelendirmektedir. İtalya'da bir özel okulun ortağı ve öğretmeni olarak çalışan Bayan Carmela Sciacca, diğer üç öğretmenle birlikte çalıştığı okulun sahibi olan bir limited şirketin ortaklarından. 1998 yılında okulun yönetimine ilişkin bazı kuraldışılıkların araştırılması esnasında suça iştirak, vergi kaçakçılığı ve sahtecilik suçlamalarıyla soruşturulmuş, soruşturma esnasında bir süre ev hapsinde tutulmuştur. Bu süreçte vergi müfettişleri (mali polis – *Guardia di Finanza*) Bayan Sciacca hakkında onun fotoğraf ve parmak izlerini de içeren bir dosya oluşturmuştur. Aralık 1998'de savcılık ofisi ve vergi müfettişlerince düzenlenen bir basın toplantısının ardından iki günlük gazetede iki gün arka arkaya soruşturmayla ilgili haberler yayınlanmış ve bu haberleri aralarında Bayan Sciacca'nın da olduğu dört kadının tutuklu fotoğrafı süslemiştir. Gazetelerde dört kez yayınlanan bu fotoğraf Bayan Sciacca hakkında vergi müfettişlerince hazırlanan dosya kapsamında çekilen

⁶⁰ Bu ölçütler hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. ÇAVUŞOĞLU, s. 52 – 55; ARSLAN ÖNCÜ, s. 373 – 384.

⁶¹ *Sciacca v. Italy*, App. no: 50774/99, (K.T. 11.01.2005). Söz konusu kararın orjinal metni Fransızca olup, çalışmada İngilizce özetinden yararlanılmıştır. Bkz. Council of Europe, **Case Law of the European Court of Human Rights Concerning the Protection of Personal Data**, Strasbourg Mart 2009, s. 93 – 94.

fotoğraflardan biridir ve müfettişlerce basına verilmiştir. Yargılama neticesinde, Mart 2002’de, Bayan Sciacca kendisine isnat edilen suçların bazılarında hüküm giymiştir.

Bayan Sciacca fotoğrafının basın toplantısında dağıtılmasının Sözleşme’nin 8’inci maddesine aykırı şekilde özel hayatına saygı hakkını ihlal ettiği iddiasıyla İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’ne başvurmuştur. Mahkeme önündeki olayın 8’inci maddenin bir ihlali olup olmadığı ve bir ihlalin mevcudiyeti halinde maddenin 2’inci fıkrasındaki “hukuka uygunluk”, “demokratik toplumun gerekleri” sınırlama nedenlerinin bulunup bulunmadığı noktalarından ele almıştır. Mahkeme ev hapsinde tutulanların fotoğrafının çekilmesinin “kanun”dan değil, fiili uygulamadan kaynaklandığına, İtalyan Ceza Muhakemesi Kanunu’nun soruşturmanın gizliliği kuralına istisna getiren 329’uncu maddesinin bir soruşturma belgesinin sadece sürmekte olan bir diğer soruşturma için verilebileceğini düzenlediğine ve olayın buna uymadığına işaret ederek, başvuru sahibi Bayan Sciacca’nın özel hayatına yapılan müdahaleyi “hukuka uygun bulmamış” ve Sözleşme’nin 8’inci maddesinin ihlal edildiğine karar vermiştir.

Mahkeme’nin Sözleşme’nin 8’inci maddesinde öngörülen hakların içeriği ve bu hakların sınırlanmasına ilişkin denetim ölçütleri bakımından ortaya koyduğu içtihatların, vergi mahremiyetinin korunması ve sınırlanması yönünden dikkate alınması gerekir. Vergi Usul Kanunu’nun 5’inci maddesinde düzenlenen ve aşağıda ayrıntılı bir biçimde ele alınacak olan istisna hükümleri göz önüne alındığında, vergi mahremiyeti hakkının sınırlanmasında Sözleşme’nin 8’inci maddesinde öngörülen diğer denetim ölçütlerinin yanı sıra, özellikle kanunla

düzenlenme ölçütünün, bu hakka yönelik müdahalelerin hukuka uygunluğu açısından büyük önem taşıdığı söylenebilir.

3. 1982 Anayasası Açısından

Özel hayatın gizliliği hakkı, Anayasa'nın ikinci kısmının "Kişinin hak ve ödevleri" başlıklı ikinci bölümünde düzenlenmektedir. Bu bölümün "Özel hayatın gizliliği ve korunması" alt başlığında yer alan 20'nci maddenin 1'inci fıkrasında herkesin özel ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahip olduğu ve bu hayatların gizliliğine dokunulamayacağı, 2'nci fıkrasında herkesin kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahip olduğu; 21'inci maddesinde kimsenin konutuna dokunulamayacağı; 22'nci maddesinde de herkesin haberleşme hürriyetine sahip olduğu ve haberleşmenin gizliliğinin esas olduğu hüküm altına alınmaktadır⁶². Ayrıca ilgili maddelerde belirtilen şartlar gerçekleşmeksizin 20'nci maddenin 3'üncü fıkrasında kimsenin üstü, özel kağıtları ve eşyasının

⁶² Anayasa Mahkemesi Ceza Muhakemesi Usulü Kanunu'nun 94'üncü maddesinin Anayasa'ya aykırılığı iddiasıyla açılan davada özel hayatın gizliliği hakkı konusunda şu saptamalarda bulunmuştur: "Özel hayatın korunması herşeyden önce bu hayatın gizliliğinin korunması, başkalarının gözleri önüne serilmemesi demektir. Orada cereyan edenlerin yalnız kendisi veya kendisinin bilmesini istediği kimseler tarafından bilinmesini istemek hakkı, kişinin temel haklarından biridir. Bu niteliği sebebiyledir ki, özel hayatın gizliliğine dokunulmaması, insan haklarına ilişkin beyanname ve sözleşmelerde korunması istenilmiş, ayrıca tüm demokratik ülke mevzuatında açıkça belirlenen istisnalar dışında bu hak devlet organlarına, topluma ve diğer kişilere karşı korunmuştur. İnsanın mutluluğu için büyük önemi olan özel hayata saygı gösterilmesi hakkı onun kişiliği için temel bir hak olup yeteri kadar korunmadığı takdirde kişilerin ve dolayısıyla toplumun kendini huzurlu hissedip güven içinde yaşamayı mümkün değildir". (AYMK, K.T.31.03.1987, E.1986/24, K.1987/8, R.G.28.05.1987). Mahkeme'nin bu saptamayı esas aldığı diğer kararlar için bkz. AYMK, K.T.06.01.1999, E.1996/68, K.1999/1, R.G.19.01.2001; K.T.18.05.2011, E.2009/1, K.2011/82, R.G.18.02.2012.

aranamayacağı, 21'inci maddede konuttaki eşyalara el konulamayacağı öngörülmektedir. Bu bağlamda “*özel yaşamın gizliliği hakkı'nın içeriğini, kişiye özel yaşamının gerçekleştirilmesi için tanınan 'özel yaşamın gizliliğinin dokunulmazlığı' ile; özel yaşamı yansıtabilecek veya içerebilecek unsurlara, bu gizliliğin gerçekleşebilmesi için sağlanan dokunulmazlıkların oluşturduğu*”⁶³ söylenebilir.

a. Vergi Mahremiyeti Hakkı

Vergi mahremiyeti⁶⁴, daha önce de ifade edildiği üzere temelde özel hayatın gizliliğinin vergilendirme nedeniyle öğrenilen, bilinen ya da elde edilen, bu

⁶³ ARASLI, s. 116.

⁶⁴ İngilizce'de “vergi mahremiyeti”ni karşılamak üzere “*tax privacy/taxpayer privacy*”, “*tax secrecy*” ve “*tax confidentiality*” gibi farklı kavramların kullanıldığı görülmektedir. Örneğin, Amerika Birleşik Devletleri Dahili Gelirler Kanunu'nun vergi mahremiyetini düzenleyen 6103'üncü maddesinde “*Beyannameler ve beyanname bilgileri mahremdir/kişiye mahsustur...*” (*Returns and return information shall be confidential*) hükmü yer almaktadır. Vergilendirmeye ilişkin belirli bilgilerin sır olarak saklanması gereğine vurgu yapılmak istendiğinde “*tax secrecy*” teriminin tercih edildiği; “vergi mahremiyeti” kavramının özel hayatın gizliliğinin vergilendirme alanındaki yansıması olmasında hareketle, yükümlülerin özel hayatının gizliliğinin vergilendirme bağlamında sağlanması ifade edilmek istendiğinde ise “*tax privacy/taxpayer privacy*” kavramının yaygın şekilde kullanıldığı söylenebilir. Aynı anlamda, “vergi hukukunda mahremiyet” karşılığı olarak “*confidentiality in tax law*” terimi de kullanılmaktadır. Terim seçimine ilişkin örnekler için bkz.: “**Tax secrecy**”: OECD, **Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes**, 2006, s. 13, <http://www.oecd.org/dataoecd/16/23/36647823.pdf>, (E.T. 23.04.2012); aynı anlamda “**Tax confidentiality**”: LAURY, Susan / WALLACE, Sally, “*Tax Confidentiality and Tax Compliance: An Experimental Analysis*”, **National Tax Association Symposium**, 19 Mayıs 2005, (<http://classes.igpa.uiuc.edu/jgiertz/NTA-SS/Wallace-Tax%20Confidentiality%20and%20Tax%20Compliance.doc>, E.T. 23.04.2012); “**Tax privacy**”: SCHWARTZ, Paul, “*The Future of Tax Privacy*”, **National Tax Journal**, Vol. 61, N. 4, 2008, s. 883; “**Taxpayer privacy**”: COCKFIELD, Arthur J, “*Protecting Taxpayer Privacy Rights Under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange: Toward a Multilateral Taxpayer Bill of Rights*”, **UBC Law Review**, Vol. 42, N. 2, 2010, s. 421. Alman Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncü maddesinin 1'inci fıkrasında vergi mahremiyetini karşılamak üzere

bakımdan içeriği itibariyle sınırlı birtakım alanlarını korumaya yönelmiştir. Bununla birlikte, özel hayatın gizliliği bağlamında vergi mahremiyetinin anayasal açıdan korunmasının iki farklı boyutunun bulunduğu söylenebilir. Vergi mahremiyeti, vergilendirme nedeniyle öğrenilen birtakım sır veya diğer hususların gizli tutulmasını sağlamaya yönelik olup, mükellef veya mükellefle ilgili kimseler, bunların vergi idaresi tarafından öğrenilme veya elde edilme sürecinde de özel hayatın gizliliği hakkının korunması altındadır. Bu bağlamda, vergi idaresinin görevi gereği söz konusu kimselerin özel ve aile hayatına, konut dokunulmazlığına, haberleşme hürriyetine müdahale ettiği durumlarda, mükellef veya mükellefle ilgili kimselerin özel hayatının korunması bu haklarla güvence altına alınmaktadır. Dolayısıyla, özel hayatın gizliliği çerçevesinde vergi mahremiyetinin korunmasının ilk aşamasını vergi idaresinin bilgi edinme süreci, ikinci aşamasınıysa elde edilen bilgilerin gizli tutulması ve korunması oluşturmaktadır. Devletin, vergilendirme yetkisi aracılığıyla kişilerin hak ve özgürlük alanlarına çeşitli müdahalelerde bulunduğu⁶⁵ ve hatta bu alanlara müdahale niteliği taşıyan işlemlerin başında vergilendirmenin geldiđi⁶⁶ göz önüne alındığında, özel hayatın gizliliğini korumaya yönelik haklara vergilendirme bakımından yapılan bazı müdahalelerin özünde vergi mahremiyeti hakkına yönelik bir müdahale olduğu görülmektedir. Bu bağlamda bireyin temel hak ve özgürlüklerinden birini oluşturan özel hayatın gizliliği hakkını, vergi hukuku

“Steuergeheimnis” kavramı kullanılmaktadır. Bu kavram vergiye ilişkin gizlilik ya da vergi gizliliği anlamını taşımaktadır.

⁶⁵ ÇAĞAN, Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Yayınları, İstanbul 1982, s. 144 ve dn.145.

⁶⁶ ÇAĞAN, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 165.

bakımından yukarıda ele alınan çerçevede mükellefin temel haklarından birini oluşturan vergi mahremiyeti hakkı⁶⁷ olarak nitelendirmek mümkündür⁶⁸.

b. Vergi Mahremiyeti Hakkının Anayasal Sınırları

Vergi mahremiyeti mükellefler⁶⁹ bakımından temel bir hak niteliği taşıdığı için bu hakkın sınırlanması konusunda Anayasa'da öngörülen temel hak ve

⁶⁷ Alman hukukunda vergi mahremiyetinin anayasal dayanağını Alman Anayasası'nın "İnsan Onur ve Haysiyetinin Korunması" başlıklı 1'inci maddesinin "*İnsan onur ve haysiyeti dokunulmazdır. Tüm devlet erki ona saygı göstermek ve onu korumakla yükümlüdür*" biçimindeki (1) nolu bendi ve "Yaşam Hakkı, Kişiliğin Korunması, Kişi Özgürlüğü" başlıklı 2'nci maddesinin "*Herkes başkalarının haklarını ihlal etmemek, anayasal düzene veya ahlâk kurallarına aykırı düşmemek koşuluyla kişiliğini serbestçe geliştirme hakkına sahiptir*" biçimindeki (1) nolu bendinin oluşturduğu ifade edilmektedir. Nitekim, Alman Anayasa Mahkemesi'nin 15.12.1983 tarihli Nüfus Sayımı Kararı'nda da (BVerfGE, 65, 1, s. 41 vd.) vergi mahremiyeti sözü edilen hakların vergi hukukundaki uzantısı olarak değerlendirilmektedir. BIRK, Dieter, **Steuerrecht I Allgemeines Steuerrecht**, C.H.Beck'sche Verlagsbuchhandlung, München 1988, s. 189. Doktrinde, vergi mahremiyetinin hukuk devleti ilkesinin alt unsurlarından biri olan hukuki güvenlik ilkesiyle vergilendirmede eşitlik ve yasallık ilkelerinin bir uzantısı olduğu da dile getirilmekte; bu mahremiyetin ihlali Alman Anayasası'nın 12'nci maddesinde öngörülen meslek özgürlüğünün ihlali olarak da nitelendirilmektedir. TIPKE, Klaus, **Die Steuerrechtsordnung**, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 1993, s. 237.

⁶⁸ SABAN, **Vergi Kimlik Numarası**, s. 87. Saban, "*vergi hukuku alanı içinde bireyi; 'vergi mükellefi', bireyin hak ve özgürlüklerini; 'vergi mükellefinin hak ve özgürlükleri', bireyin özel hayatını; 'vergi mükellefinin özel hayatı, ticari ve meslek sırları' olarak tanım[ladığını]*" ifade etmektedir. SABAN, **Vergi Kimlik Numarası**, s. 87.

⁶⁹ Daha önce de ifade edildiği üzere gerçek kişilerin yanı sıra, tüzel kişiler ve tüzel kişiliği olmayan topluluklar da vergi mükellefi olabilmektedir. Bu bağlamda sözü edilen anayasal güvencelerin bunlar bakımından geçerli olup olmadığı meselesi gündeme gelmektedir. Tanör / Yüzbaşıoğlu 1982 Anayasası'nda hak ve özgürlüklerin öznesinin en geniş çerçevesini insan ya da kişinin oluşturduğunu belirtmektedir. TANÖR, Bülent / YÜZBAŞIOĞLU, Necmi, **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, 7. B., Beta Basım, İstanbul 2005, s. 146. Gözler, temel hak ve hürriyetlerin gerçek kişiler için asıl, tüzel kişiler bakımından istisnai olduğunu, bu nedenle tüzel kişilerin ancak anayasa veya kanunla açıkça ve ayrıca düzenlendiği takdirde özel olarak verilen o hak ve hürriyetin sahibi olabileceklerini ifade etmektedir. GÖZLER, **Anayasa Hukuku**, s. 530 – 531. Bu görüşler doğrultusunda vergi mahremiyeti hakkına ilişkin anayasal güvencelerin yalnızca gerçek kişiler bakımından geçerli olabileceği söylenebilir. Temel hak ve özgürlüklerin tanınmasından günümüze kadar olan süreçte geçirdikleri dönüşümler dikkate alındığında öngörülüş amaçları bireyi korumak olan bu hakların korunma alanının öznel bakımından genişletilip genişletilemeyeceği ayrı bir

özgürlüklere ilişkin sınırlama rejiminin belli açılardan incelenmesi gerekir. Anayasa'nın, temel hak ve özgürlüklerin sınırlanması konusunda genel esasları hükme bağlayan 13'üncü maddesinde bu hak ve özgürlüklerin özüne dokunulmaksızın, yalnızca ilgili Anayasa maddelerinde belirtilen nedenlere bağlı olarak ancak kanunla sınırlanabileceği ve getirilen sınırlamaların Anayasa'nın sözü ve ruhuyla demokratik toplum düzeninin ve Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamayacağı öngörülmektedir. Temel hak ve özgürlüklerin sınırlanmasının sınırını çizen bu hususlara vergi mahremiyeti hakkı konusunda yapılacak düzenlemeler bakımından da uyulması zorunludur. Söz konusu ölçütlerin tümünün⁷⁰ irdelenmesi vergi mahremiyetine ilişkin genel bir çerçeve oluşturma amacını aştığından, çalışmada yalnızca vergilendirme yetkisinin kullanılması bakımından özel önem taşıyan kanunla sınırlanma ilkesiyle⁷¹ Anayasa'nın 20, 21 ve 22'nci maddelerindeki sınırlama nedenleri ele alınacaktır.

tartışmanın konusunu oluşturduğundan vergi mahremiyetinin söz konusu olduğu durumlarda vergi mükelleflerinin tümüne yönelik koruma sağlaması gerektiğine ilişkin görüşümüzü belirtmekle yetiniyoruz.

⁷⁰ Ayrıntılı bilgi için bkz. ÜZELTÜRK, s. 66 – 81; TANÖR / YÜZBAŞIOĞLU, s. 131 – 140; GÖZLER, **Anayasa Hukuku**, 547 – 555; YÜZBAŞIOĞLU, Necmi, **Türk Anayasa Yargısında Anayasallık Bloku**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul 1993, s. 219 – 316.

⁷¹ Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde vergi mahremiyetinin yalnızca kanunla sınırlanabileceğine ilişkin bir düzenleme öngörülmediği gibi, bu maddede yer alan istisna hükümlerinde Maliye Bakanlığı'na belli konularda usul ve esas belirleme yetkisi verilmektedir. Mevzuatın Vergi Usul Kanunu'nun vergi mahremiyetini düzenleyen 30'uncu maddesinin 4'üncü fıkrasının 2'nci bendinde ise bu mahremiyet kapsamında yer alan bilgilerin ancak kanunlarda açıkça belirtilen hallerde açıklanabileceği hükme bağlanmaktadır. Doktrinde de vergi mahremiyeti bakımından öngörülebilecek istisnaların kanunla düzenlenmesi gerektiği belirtilmektedir. BIRK, s. 190; BILSDORFER, Peter, “*Das Steuergeheimnis*”, **Neue Wirtschaftliche Brief**, Nr. 45 (7.11.1994), s. 6263.

Vergi mahremiyeti hakkının ancak kanunla sınırlanabileceğine ilişkin ilkenin vergi hukuku bakımından özel ve ayrık bir güvence oluşturmadığı çünkü Anayasa'nın 73'üncü maddesinde öngörülen vergilerin kanuniliği ilkesinin 13'üncü maddedeki güvenceyi evleviyetle sağladığı düşünülebilir. Vergilerin kanuniliği ilkesi genel anlamda vergilerin temel unsurlarının kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması biçiminde ifade edilmekteyse de söz konusu ilke kuşkusuz ki yalnızca temel unsurların kanunla belirlenmesinden ibaret değildir. Vergi kanunları dolayısıyla devletle kişiler arasında kurulan kamu hukuku ilişkisinin sadece bir alacak borç ilişkisi olmayıp ödev ilişkisini de içerdiğini belirten Çağan, bu ilkenin verginin temel unsurlarının kanunla konulmasının yanı sıra, vergiden doğan ödev ve usul ilişkilerinin de kanunla düzenlenmesini gerektirdiğini ifade etmektedir⁷². Vergilerin kanuniliği ilkesinin boyutlarını birey ve devlet açısından ikili bir ayrıma tabi tutarak ele alan Güneş, bu ilkenin birey yönünden temsilsiz ve yasadışı vergi olmayacağı ve verginin belirgin olması biçiminde üç boyutu içerdiğini dile getirmektedir⁷³. Anayasa'nın 73'üncü maddesi bu saptamalar göz önüne alınarak irdelendiğinde, kanunilik ilkesinin sağladığı güvencelerin mükelleflerin ödevleriyle sınırlı olduğu, daha açık bir ifadeyle bu maddenin mükellefin haklarında değil yükümlülüklerinde hukuki güvenlik ve belirliliği sağlamaya yöneldiği sonucuna

⁷² ÇAĞAN, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 100 – 101.

⁷³ GÜNEŞ, Gülsen, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 2. B., On İki Levha Yayınları, İstanbul 2008, s. 13 – 17. Yazar, bireyin özel hayatın gizliliği, konut dokunulmazlığı ve haberleşme özgürlüğüne ilişkin güvenlik gereksiniminin vergilerin kanuniliği ilkesi tarafından onun “*temel hak ve özgürlükleri alanına girilmeden ya da girilmek zorundaysa belli anayasal ölçüler aşılmadan vergisel düzenleme yapılması olanağının yalnızca yasama organına verilmesi suretiyle karşılan[dığı]*” ifade etmekte ve bu hususu vergi kanunlarının içeriğinin anayasal haklara uygunluğu bakımından irdelemektedir. GÜNEŞ, s. 43 – 44; 47 – 49.

ulaşmaktadır. Dolayısıyla, Anayasa'nın 13'üncü maddesinde öngörülen kanunla sınırlanma ilkesinin vergi mahremiyeti hakkı açısından da anlam ifade ettiğini ve mükellef açısından önemli bir güvence oluşturduğunu düşünmekteyiz.

Anayasa'nın 20, 21 ve 22'nci maddelerinde özel hayatın gizliliği ve korunmasına yönelik hakların milli güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi⁷⁴, genel sağlıkla genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması nedenlerinden bir ya da birkaçına bağlı olarak sınırlanabileceği öngörülmektedir. Bu sınırlamanın sınırını oluşturan hususlar söz konusu maddelerde hüküm altına alınmış, başka bir ifadeyle özel hayatın gizliliği ve korunmasına ilişkin ek güvenceler belirlenmiştir. Anayasa'nın sözüne ve ruhuna uygun sınırlama zorunluluğu ile bağlantılı olan bu güvencelerin bir kısmı kanun koyucuya yönelik yasaklar, bir kısmı ise kanuni sınırlamanın uygulanmasının hakim kararına bağlı kılınması biçimindedir⁷⁵. Özel hayatın gizliliğinin, konut dokunulmazlığının ve haberleşme hürriyetinin yukarıda sayılan nedenlerle sınırlanabilmesi usulüne göre verilmiş hakim kararı şartına bağlanmış ancak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde⁷⁶ bu hakların kanunla yetkili kılınmış merciin

⁷⁴ ÜZELTÜRK, bu kavramın 2001 Anayasa değişiklikleriyle İnsan Hakları Sözleşmesi'nden ithal edildiğini ve bu sınırlama sebebinin içeriğinin belirlenmesinde İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi içtihatlarının etkili olacağını ifade etmektedir. ÜZELTÜRK, s. 75.

⁷⁵ SAĞLAM, Fazıl, **Temel Hakların Sınırlanması ve Özü**, Ankara Üniversitesi Yayınları, Ankara 1982, s. 156. “*Temel hak içeriği açısından bakıldığında, ek güvenceler, ilgili oldukları hakkın norm alanına özel ve yoğun bir koruma getirmektedir. Norm alanının belli unsurları bu güvenceler sayesinde yasa koyucunun müdahalesine karşı dokunulmaz bir çekirdek niteliği kazanmaktadır*”. SAĞLAM, s. 159.

⁷⁶ Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği'nin 4'üncü maddesine göre gecikmesinde sakınca bulunan haller “a) Adli aramalar bakımından; derhâl işlem yapılmadığı takdirde suçun iz, eser, emare ve delillerinin kaybolması veya şüphelinin kaçması veya kimliğinin tespit edilememesi ihtimâlinin ortaya

yazılı emriyle⁷⁷ sınırlanabileceği öngörülmüştür. Bununla birlikte, yetkili merciin kararının 24 saat içinde hakim onayına sunulacağı, hakim 48 saat içinde kararını açıklamaması halinde kararın kendiliğinden kalkacağı hükme bağlanmaktadır. Anayasa'nın özel hayatın gizliliği ve korunmasına ilişkin haklar bakımından öngördüğü bu ek güvenceler vergi idaresinin mükellefler veya mükelleflerle ilgili kişiler bakımından bilgi toplama amacıyla gerçekleştireceği işlemlerde bu kişilerin vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgilerinin elde edilmesi sürecinde yapılacak olan müdahalenin de sınırını çizmektedir. Bu bağlamda söz konusu müdahaleler için kural hakim kararının olması, istisnai hallerde ise yetkili merciin yazılı emrinin bulunmasıdır.

Anayasa'da öngörülen sınırlama rejiminin vergi mahremiyeti hakkı açısından somutlaştırılabilmesi için Vergi Usul Kanunu'nda vergi idaresine denetim dolayısıyla tanınan arama ve yoklamaya ilişkin yetkiler incelenebilir. Vergi Usul Kanunu'nun 142'nci maddesi uyarınca, ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgili görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir. Ancak aramanın yapılabilmesi için vergi incelemesine yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazıyla yetkili sulh hakiminden bunu

çıkması ve gerektiğinde hâkimden karar almak için vakit bulunmaması hâlini, b) Önleme aramaları bakımından; derhâl işlem yapılmadığı takdirde, millî güvenlik ve kamu düzeninin, genel sağlık ve genel ahlâkın veya başkalarının hak ve hürriyetlerinin korunmasının tehlikeye girmesi veya zarar görmesi, suç işlenmesinin önlenememesi, taşınması veya bulundurulması yasak olan her türlü silâh, patlayıcı madde veya eşyanın tespit edilememesi ihtimâlinin ortaya çıkması ve gerektiğinde hâkimden karar almak için vakit bulunmaması hâlini” ifade etmektedir.

⁷⁷ Bu konuya ilişkin eleştiri için bkz. TEZCAN / ERDEM / SANCAKDAR, s. 403 – 404.

istememesi, hakimın de istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi şarttır. Anayasa'nın 20'nci ve 21'inci maddeleri uyarınca arama yapılabilmesi bu maddelerde sayılan nedenlerden birinin varlığına bağlı olup, Vergi Usul Kanunu'nun 142'nci maddesinde öngörülen “mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler” ifadesi “suç işlenmesinin önlenmesi” kavramı içinde yer almaktadır⁷⁸. “*Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların ‘buna lüzum göstermesi’ kavramının içeriğini; ‘vergi mükellefinin vergi kaçırdığına dair emareler bulunması’ oluşturur ki bu da makul şüphe⁷⁹ kavramıdır*”⁸⁰. Anayasa'nın sözü edilen maddelerinde öngörülen bu sınırlama nedeni dolayısıyla müdahalede bulunulabilmesi için aranan hakim kararı şartı, Vergi Usul Kanunu'nun 142'nci maddesinde de hükme bağlandığından, Kanun'da düzenlenen arama süreci anayasal çerçeveye uygundur.

Vergi Usul Kanunu'nun 127'nci maddesinde yoklamanın amacının mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek olduğu düzenlenmektedir. Amacı kanunda açıkça belirlenmiş olmasına rağmen, söz konusu maddenin c bendinde yoklamaya yetkili memurların kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin bulunması halinde bunları almaya; e bendinde ise belli belgeleri bulundurmayan taşıtları bu belgelerin ibrazına kadar trafikten

⁷⁸ SABAN, Nihal, “Anayasa ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ile Bir Vergi Hukuku Kavramını Okumak: Arama”, **Polis Dergisi**, S. 36, Y. 2003, s. 95.

⁷⁹ Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği'nin 6'nci maddesinde makul şüphe “*hayatın akışına göre somut olaylar karşısında genellikle duyulan şüphe*” olarak tanımlanmakta, makul şüphenin aramanın yapılacağı, zaman, yer ve ilgili kişinin veya onunla birlikte olanların davranış tutum ve biçimleri gibi sebepler göz önünde tutularak belirleneceği ve somut olgulara dayanması gerektiği öngörülmektedir.

⁸⁰ SABAN, **Arama**, s. 95 ve dn.12.

alıkoymaya, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar bekletmeye, muhafaza altına almaya ve belli durumlarda tasfiye etmeye yetkili olduğu hükme bağlanmaktadır. Bu yetkiler⁸¹ ceza muhakemesi sırasında başvuru tedbirlerinden biri olan “elkoyma” niteliği taşımaktadır⁸². “*Elkoyma, yargılamanın yapılabilmesi için delillerin korunmasını ve ileride mahkûmiyet kararı verilecek olursa müsadereye gerçekleştirilmesini sağlamaya yönelik*”⁸³ olup, Ceza Muhakemesi Kanunu’nun 127’nci maddesi uyarınca hakim kararı üzerine veya gecikmesinde sakınca bulunan hallerde cumhuriyet savcısının, cumhuriyet savcısına ulaşamadığı hallerde ise kolluk amirinin yazılı emri ile kolluk görevlileri tarafından gerçekleştirilebilir. Ceza Muhakemesi Kanunu’nda öngörülen düzenleme Anayasa’nın özel hayatın gizliliği bakımından öngördüğü ek güvencelerle birebir örtüşmektedir. Ancak Vergi Usul Kanunu’nun 127’nci maddesinde yoklama memurlarının bu yetkilerini kullanması için hakim kararı veya gecikmesinde sakınca bulunan haller bakımından yazılı emir şartı öngörülmediğinden söz konusu hükümler

⁸¹ Aynı maddede elkonulan malların Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecek esaslara göre tasfiye edileceği hükme bağlanmaktadır. Bu bakımdan tasfiye, vergi mükellefleri açısından elkoymadan müsadereye dönüşebilecek bir nitelik taşımaktadır. Türk Ceza Kanunu’nda öngörülen bir güvenlik tedbiri olan müsadereye ilişkin esasların idarenin düzenleyici işlemleriyle belirlenmesi Anayasa’ya aykırılık teşkil etmektedir.

⁸² Kaneti, maddenin c bendi kapsamında yapılan işlemleri zapt, e bendi kapsamında yapılanlarıysa geçici zapt olarak nitelendirmektedir. KANETİ, Selim, “*Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişikliklerle Vergi İdaresine Tanınan Yetkilerin Değerlendirilmesi*”, **İktisat ve Maliye**, C. XXXIII, S. 3, Haziran 1986, s. 98 – 99. Saban ise yetki açısından değerlendirerek zapt ve geçici zapt yetkisi kavramlarını kullanmaktadır. SABAN, Nihal, **Vergi Hukuku**, 6. B., Beta Basım, İstanbul 2009, s. 186.

⁸³ CENTEL, Nur / ZAFER, Hamide / ÇAKMUT, Özlem, **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, 3 B., Beta Basım, İstanbul 2005, s. 762.

Anayasa'nın 20'nci maddesinin 3'üncü fıkrasına aykırılık oluşturmaktadır⁸⁴. Yoklamaya ilişkin bu yetkilerin kullanılması, vergi idaresinin bilgi toplama sürecinde mükelleflerin veya mükelleflerle ilgili kimselerin vergi mahremiyeti kapsamında yer alan sırlarını veya gizli kalması gereken diğer hususları Anayasa'ya aykırı bir biçimde elde etmesine yol açmaktadır.

Vergi mahremiyeti hakkının sınırlanmasına ilişkin ana unsurlar yukarıda ele alınmış olup, Anayasa'nın 14'üncü maddesinde düzenlenen temel hak ve hürriyetlerin kötüye kullanılmaması hususu, bu hak ve özgürlüklere ilişkin sınırlardan birini oluşturmaktaysa da, bu sınırlama nedeninin düzenlendiği hükmün içeriği itibarıyla vergi mahremiyeti açısından bir sınır teşkil etmesi, vergi mahremiyeti hakkının niteliği gereği mümkün görünmemektedir. Son olarak, özel yaşamın gizliliği hakkının vergilendirme alanındaki görünümünü oluşturan bu hakkın, olağanüstü hal rejimlerinde Anayasa'nın 15'inci maddesinde öngörülen düzenlemeler çerçevesinde kullanılmasının kısmen veya tamamen durdurulabileceği ya da bu hak bakımından Anayasa'da öngörülen güvencelere aykırı tedbirler alınabileceği ifade edilmelidir⁸⁵. Olağanüstü hal rejimlerinde vergi mahremiyeti hakkının kullanılmasının kısmen veya tamamen durdurulmasının teorik bir anlamı bulunduğu söylenebilirse de, bu rejimlerde Anayasa'nın ilgili maddelerinde öngörülen güvencelere aykırı tedbirler alınması durumu vergi mahremiyeti hakkı

⁸⁴ KANETİ, s. 167; SABAN, **Vergi Hukuku**, 2009, s. 186; GÜNEŞ, s. 47.

⁸⁵ Olağanüstü hallerde özel yaşamın gizliliği hakkının sınırlanması hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. ÜZELTÜRK, s. 96 – 99.

bakımından uygulama alanı bulabilir. Örneğin, bir vergi mükellefinin evi, işyeri, üstü veya eşyası hakim kararı veya yazılı mercii emri bulunmaksızın aranabilir⁸⁶.

c. Vergi Mahremiyeti Hakkı ve Kişisel Veriler

Çalışmada, özel hayatın gizliliği kapsamında yer alan haklar ayrıntılı olarak ele alınmamakla birlikte, Vergi Usul Kanunu'nun bilgi toplamaya ilişkin hükümlerini kişisel verilerin⁸⁷ elde edilmesi ve korunması bakımından kısaca irdelenmesi gerekir. "Kişisel veri" "*Belirli veya kimliği belirlenebilir bir kişiye ilişkin bütün bilgileri*" ifade eder⁸⁸. Bu veriler vergi idaresi tarafından, işlevi gereği, sürekli toplanmakta, bunların korunması da özel hayatın gizliliği hakkının vergilendirme alanındaki görünümü olan vergi mahremiyeti hakkıyla sağlanmaktadır.

⁸⁶ 1402 Sayılı Sıkıyönetim Kanunu m.3/a; 2935 Sayılı Olağanüstü Hal Kanunu m.11/c.

⁸⁷ "*Kişi hakkında kişinin bilinmesini ya da bilinebilmesini sağlayan her türlü bilgi ve enformasyonu içeren veriler*' olarak tanımlanan kişisel veriler, kişinin kendisi ve yaşantısı hakkında bilgi veya enformasyon içermesi ya da bunları elde etme aracı olarak kullanması nedeniyle özel hayat ile yakından ilişkili olup özel hayat kapsamındadır". KETİZMEN, Muammer, **Türk Ceza Hukukunda Bilişim Suçları**, Adalet Yayınevi, Ankara 2008, s. 192.

⁸⁸ Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Tasarısı, m.2. Aynı yönde bkz. Avrupa Parlamentosu ve Konseyi'nin kişisel bilgilerin işlenmesi ve bu bilginin serbest dolaşımına ilişkin olarak bireylerin korunması hakkındaki 24 Ekim 1995 tarihli 95/46/AT sayılı Yönergesi, m.2/a ve Avrupa Parlamentosu ve Konseyi'nin kişisel bilgilerin Topluluk kurumları ve organları tarafından işlenmesi ve bu bilgilerin serbest dolaşımına ilişkin olarak bireylerin korunması hakkındaki 18 Aralık 2000 tarihli 45/2001 sayılı Tüzüğü (AT) 2/a: "*'personal data'* shall mean any information relating to an identified or identifiable natural person herein after referred to as '*data subject*'"; 108 sayılı Kişisel Verilerin Otomatik İşleme Tabi Tutulması Karşısında Bireylerin Korunmasına İlişkin Avrupa Konseyi Sözleşmesi m.2/a ve OECD'nin 23 Eylül 1980 tarihli Mahremiyetin Korunması ve Kişisel Verilerin Sınır Ötesi Akışına İlişkin Rehber İlkelerine Yönelik Konsey Önerisi, m.1/b: "*'personal data'* means any information relating to an identified or identifiable individual ('*data subject*')".

Vergi idaresi temel olarak üç kaynaktan bilgi elde etmekte olup, bu kaynakların ilki mükelleflerin defter kayıt ve belgeleri, beyannameleri, dilekçeleri vb. hususlardan oluşmaktadır. İkinci olarak vergi idaresi bilgi toplama yetkisi çerçevesinde tapu daireleri, bankalar, sigorta şirketleri, kamu kurumları gibi birçok farklı kaynaktan bilgi elde etmektedir. Son kaynağı, vergi idaresinin denetim yetkisi çerçevesinde arama, yoklama, inceleme sonucunda yazılı veya sözlü olarak elde ettiği bilgiler oluşturmaktadır.

Vergi idaresinin bilgi toplama yetkisinin kişisel veriler bakımından elde etme ve koruma biçiminde iki farklı boyutu bulunmaktadır. Bu yetki kapsamında hem kişisel verilerin elde edilmesi hem de korunması, mükellefler veya mükelleflerle ilgili kişilerin özel hayatlarının gizliliği hakkıyla bağlantılıdır. Kişisel verilerin elde edilmesi bakımından özel yaşamın gizliliği hakkı çerçevesinde yukarıda yapılan saptamalar geçerli olmakla birlikte, vergi idaresinin bilgi toplama yetkisine istinaden elde ettiği kişisel verilerin korunmasına ilişkin değerlendirmede Anayasa'nın 20'nci maddesine 2010 yılında yapılan değişiklikle eklenen düzenlemeden hareket edilecektir.

Anayasa'nın 20'nci maddesine 05.07.2010 tarih ve 5982 sayılı Kanun ile eklenen 2'nci fıkraya göre *“Herkes, kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir. Bu hak; kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de kapsar. Kişisel veriler, ancak kanunla öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebilir. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin usul ve esaslar kanunla*

düzenlenir”⁸⁹. Bu hükümler, kişisel verilerin korunması hakkının sınırlanması bakımından özel hayatın gizliliği kapsamında yer alan diğer haklara ilişkin Anayasa hükümlerinden ayrılmaktadır. Anayasa’nın 13’üncü maddesinde bir temel hak ve özgürlüğün ancak ilgili Anayasa maddesinde belirtilen nedenlere bağlı olarak sınırlanabileceği öngörülmekteyken, kişisel verilere ilişkin söz konusu hükümde özel nedenlere yer verilmemiş ve bunların belirlenmesi kanun koyucunun takdirine bırakılmıştır. Anayasa’nın 13’üncü maddesinde yer alan temel hak ve özgürlüklerin sınırlanmasına ilişkin diğer ölçütler, kişisel verilerin korunması hakkı bakımından kanunla sınırlamanın sınırını oluşturmaktaysa da bu düzenlemenin kişisel verilerin etkin bir şekilde korunmasına engel teşkil edebileceği ifade edilmektedir⁹⁰. Diğer taraftan, kişisel verilerin korunmasına ilişkin usul ve esasların öngörüldüğü Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Tasarısı, uzun bir hazırlık sürecine rağmen halen

⁸⁹ Kişisel verilerin korunmasının anayasal hak olarak kabul edilmesi 2010 yılında yapılan Anayasa değişiklikleri ile gerçekleşmişse de, bu hakkın Türkiye’nin 1954 yılında taraf olduğu Avrupa Konseyi’nin 1950 tarihli İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi’nin “özel ve aile hayatına saygı hakkı” başlıklı 8’inci maddesi kapsamında korunmakta olduğuna bir kez daha işaret etmek gerekir. Diğer taraftan, Türkiye 28.01.1981 tarihli ve 108 sayılı Kişisel Verilerin Otomatik İşleme Tabi Tutulması Karşısında Bireylerin Korunmasına İlişkin Avrupa Konseyi Sözleşmesi’ni, sözleşmenin kabul edildiği tarihte imzalamış ancak onay sürecini bugüne kadar tamamlamamıştır. Son olarak, kişisel verilerin korunması hakkı bakımından, Türkiye’nin üyesi olduğu OECD’nin 1980 yılında kabul ettiği “Özel Yaşamın Gizliliğinin ve Sınır Ötesi Kişisel Veri Dolaşımının Korunmasına İlişkin Rehber İlkeler” ile Birleşmiş Milletler’in 1990 yılında kabul ettiği “Bilgisayara Geçirilmiş Kişisel Veri Dosyalarına İlişkin Rehber İlkeleri”ne işaret etmek gerekir. Bu metinler her ne kadar hukuki bağlayıcılık içermese de bunlardan OECD’nin Rehber İlkeleri’nin Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Tasarısı’nın hazırlanmasında dikkate alındığı Tasarı’nın gerekçesinde ifade olunmaktadır. Bkz. Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Tasarısı, s. 15. www.kgm.adalet.gov.tr/tbmmkom/kisiselveriler.pdf, (E.T. 28.03.2012).

⁹⁰ KÜZECİ, s. 266.

TBMM gündemine gelebilmiş değildir⁹¹. Bu durum, kişisel verilerin korunması hakkının içerik ve sınırlarının tespit edilebilmesi bakımından güçlük yaratmaktaysa da konumuz bakımından⁹² bu hak çerçevesinde Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri değerlendirilebilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 148'inci maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca *“Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar”*. “Bilgi verme” başlığını taşıyan bu maddenin devamında bilgilerin istenme usulü ve bilgi vermeye mecbur tutulmayanlar düzenlenmektedir. Devamlı bilgi verme mecburiyetinin öngörüldüğü 149'uncu maddede kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar da dahil

⁹¹ Tasarı 22 Nisan 2008'de Başbakanlık'tan TBMM Başkanlığı'na gönderilmiştir; ancak, aradan geçen dört yıllık süre zarfında Meclis Genel Kurulu'na gelememiştir. Bkz: <http://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0576.pdf>, (E.T.28.03.2012). Tasarı hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. KÜZECİ, s. 351 – 387; ŞİMŞEK, Oğuz, **Anayasa Hukukunda Kişisel Verilerin Korunması**, Beta Basım, İstanbul 2008, s. 191 – 215; BAŞALP, Nilgün, **Kişisel Verilerin Korunması ve Saklanması**, Yetkin Yayıncılık, Ankara 2004, s. 107 – 126.

⁹² Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Tasarısı'nda vergi mahremiyetini doğrudan ilgilendiren hükümler olduğuna işaret etmek gerekir. Örneğin, Tasarı'nın “İstisnalar” başlıklı 22'nci maddesinin 1'inci fıkrasının (ç) bendi uyarınca, *“Bütçe, vergi ve mali konulara ilişkin olarak Devletin önemli ekonomik veya mali çıkarlarının gerektirmesi”* halinde Tasarı'nın kişisel verilerin ancak ilgili kişinin açık rızasıyla işlenebileceğini öngören 6'ncı maddesi, kişisel verilerin elde edilmesi esnasında ilgili kişilere bazı bilgilendirmelerin yapılması zorunluluğunu getiren 11'inci maddesi ile veri toplayanların kaydolması gereken “veri kütüğü sicili”ne ilişkin 16, 17 ve 19'uncu maddeleri uygulanmaz. Diğer taraftan, Tasarı'nın “Kişisel verilerin hukuka aykırı olarak işlenmesi” başlıklı 34'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasına göre *“Hukuka aykırı olarak kişisel verileri açıklayan, yayan, bir başkasına veren, aktaran veya ele geçiren kişi Türk Ceza Kanununun 136'ncı maddesine göre cezalandırılır”*. Aynı şekilde, Tasarı'nın “Verilerin korunması ve yok edilmesi görevinin ihmali” başlıklı 35'inci maddesine göre *“Kanuna uygun olarak veri kütüğüne işlenmekle beraber bunların muhafazalarında veya kanunların belirlediği sürelerin geçmiş olmasına karşın verileri sistem içinde yok etmek yükümlülüğünde ihmalleri görülenler, Türk Ceza Kanunu'nun 138'inci maddesine göre cezalandırılır”*.

olmak üzere kamu idare ve müesseseleriyle gerçek ve tüzel kişilerin vergilendirmeyle ilişkin olaylar konusunda kendilerinden yazı ile istenecek belgeleri Bakanlık veya vergi dairesine belli aralıklarla veya devamlı olarak yazıyla vermeye mecbur oldukları hükme bağlanmaktadır. Kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişilerin özel kanunlarda yer alan mahremiyet hükümlerine dayanarak bilgi vermekten kaçınamayacaklarının düzenlendiği 151'inci maddede mahremiyetin saklı olduğu haller 4 bent halinde ayrıca sayılmaktadır.

Bu düzenlemeler vergi idaresine oldukça geniş bir bilgi toplama yetkisi vermektedir. Vergilendirme sürecinin başlayabilmesi, hukuka uygun bir biçimde işleyebilmesi ve denetimin sağlanabilmesi için vergi idaresinin mükellefler hakkında bilgi sahibi olması kaçınılmaz ve sistemin işleyebilmesi açısından zorunludur. Bununla birlikte Vergi Usul Kanunu'nun bilgi toplamaya ilişkin hükümleri çerçevesinde Maliye Bakanlığı'na tanınan yetkiler konunun farklı bir boyutunu oluşturmaktadır. Kanun'un mükerrer 257'nci maddesinin 4'üncü bendi⁹³ uyarınca Bakanlığa tanınan yetkiler doğrultusunda tebliğler⁹⁴ yoluyla yapılan

⁹³ Maliye Bakanlığı "Bu Kanunun 149'uncu maddesine göre devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgilerle vergi beyannameleri ve bildirimlerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları konulmak suretiyle internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik imza veya diğer güvenlik araçları konulmak suretiyle internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesi, beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek ve tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususlarında izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, beyanname, bildirim ve bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluğu beyanname, bildirim veya bilgi çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya, kanuni süresinden sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannameler üzerine düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnameleri mükellefe, vergi sorumlusuna veya bunların elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda tebliğ etmeye ve buna ilişkin usûl ve esasları belirlemeye" yetkilidir.

⁹⁴ Örnek olarak bkz. 235, 329, 350, 362, 381, 396, 403 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri.

düzenlemeler incelendiğinde, bilgi verme zorunluluğu bulunan kişi, kurum veya kuruluşların bu konudaki yükümlülüklerinin içerik ve kapsamının idarenin düzenleyici işlemleriyle belirlendiği ve bu konuda sık sık değişikliğe gidildiği görülmektedir⁹⁵. Daha açık bir ifadeyle, bilgi verme zorunluluğunu düzenleyen Kanun maddelerinde, 151'inci maddede 4 bent halinde sayılan hususlar haricinde bu zorunluluğa ilişkin temel ilkeleri, bilgi vermenin kapsamı ve sınırlarını belirleyen herhangi bir hükme yer verilmemektedir. Bu durum, kişi, kurum veya kuruluşların vergilendirmeye ilişkin olaylar bakımından sözü edilen istisnalar dışında kalan her türlü veriyi vergi idaresine vermesine yol açabilecek ölçüde geniş bir alanın yaratılması imkânının idareye bırakılması sonucunu doğurmaktadır. Kişilerin, kendilerine veya üçüncü kişilere ait birçok veriyi kanuni sınırlama olmaksızın, hangi nedenlere bağlı olarak verilebileceği belirlenmeksizin ve ölçülülük ilkesi gözetilmeksizin amacı, kapsamı, sınırları öngörülebilir olmayan⁹⁶ düzenleyici işlemlere dayanılarak verme zorunluluğu altına sokulması Anayasa'nın sözüyle ve ruhuyla da demokratik toplum düzeninin gerekleriyle de bağdaşmaz. Bu bakımdan

⁹⁵ Anayasa Mahkemesi'ne göre "*idarenin bilgi toplamada esnek ve çabuk davranmaya gereksinimi vardır*". Vergi Usul Kanunu'nda mükelleflerin düzenleyecekleri belgelerin kapsamlı ve ayrıntılı olarak saptanmış olmasına karşın mükerrer 257'nci maddeyle Bakanlığa defter ve belge düzeni alanında geniş bir düzenleme yetkisi verilmesinin zorunluluktan kaynaklandığını, bu yolla belgelerde düzen ve disiplinin etkinleştirilmek istendiğini belirten Mahkeme, belge düzenine aykırılığın bazı durumlarda doğrudan vergi salınmasına neden olabilecek bir olgu olduğunu ifade etmesine rağmen sözü edilen maddenin yalnızca uygulamayla ilgili ayrıntıları belirleme konusunda yetki verdiği gerekçesiyle bu yetkiyi Anayasa'ya aykırı bulmamıştır. (AYMK, K.T.15.10.1991, E.1990/29, K.1991/37, R.G.05.02.1992). Ek belge düzenleme zorunluluğu getirme yetkisi hakkında benzer bir karar için bkz. AYMK, K.T.03.02.2011, E.2009/5, K.2011/31, R.G.14.05.2011.

⁹⁶ Anayasa Mahkemesi'ne göre "*Mükerrer 257. maddede, Maliye Bakanlığı'nın hangi konularda düzenleme yapacağı belirlenmiştir. Maliye Bakanlığı'na yetki yasayla verilmiştir. Bu yetkiye dayanılarak, genel nitelikte olan tebliğlerle yapılan düzenlemeler Resmi Gazetede yayımlanmakta, mükelleflere hangi zorunlulukların getirildiği duyurulmakta ve güvence sağlanmaktadır*". (AYMK, K.T.13.01.2011, E.2009/21, K.2011/16, R.G.02.04.2011).

Vergi Usul Kanunu'nun bilgi toplama başlığı altında yer alan söz konusu maddelerinin, özel hayatın gizliliği açısından Anayasa'da temel hak ve özgürlüklerin sınırlanmasının genel esaslarını hükme bağlayan 13'üncü maddede yer alan ölçütleri büyük ölçüde içermeyen; mükellef veya mükelleflerle ilgili kimselere yönelik ödevler açısından bakıldığında şekli anlamda kanun niteliği taşıyan ancak yüklenen ödev ve bunların yerine getirilmesine ilişkin usullerin de kanunda öngörülmesini gerekli kılan vergilerin kanuniliği ilkesiyle bağdaşmayan hükümlerden müteşekkil olduğu söylenebilir⁹⁷.

Vergi Usul Kanunu'nun 148 ve 149'uncu maddeleri uyarınca bilgi vermekle yükümlü tutulandan elde edilen bilgilerin saklanması bu konunun kişisel

⁹⁷ Anayasa Mahkemesi, yukarıda değinilen kararında Maliye Bakanlığı'na verilen usul ve esas belirleme yetkisini Anayasa'nın 13'üncü ve 73'üncü maddelerine aykırılık yönünden şu şekilde değerlendirmiştir:

“Aykırılık gerekçesinde ileri sürülen ‘Vergi Usul Kanunu’nda yer alan usul hükümlerinin kişinin temel hak ve ödevleriyle yakından ilgili bulunduğu ve onu sınırladığı’ yolundaki sav her çeşit genel hukuksal düzenlemeler için de geçerlidir. Çünkü düzenleme, sınırlamadan daha geniş ve farklı bir kavramdır. Hakkı sınırlayıcı düzenlemeler olabileceği gibi hakkı güçlendiren onu daha etkili bir kullanıma kavuşturan, hattâ ona, önceden sahip olmadığı belli bir içerik, kazandıran düzenlemeler de söz konusu olabilmektedir. İtiraz konusu kuralla Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na verilen yetki, vergi kayıp ve kaçagını önlemek amacıyla tutulmakta olan defter ve belgelere ilaveten tutulması ve düzenlenmesi uygun görülen defter ve belgelerin mahiyet, biçim ve içeriğini belirlemeye ve bunlarda değişiklik yapmaya ilişkindir. Konunun kişinin temel haklarıyla doğrudan ilgisi yoktur. Dolayısıyla, Anayasa'nın 13. maddesi ile bağlantı kurulamamıştır.

(...)

Kaldı ki, idareye verilen ve itiraz konusu yapılan yetki, vergi yasalarının salma, gerçekleştirme, başışıklık, ayırıklık, indirim ve oranlara ilişkin hükümlerinde herhangi bir değişiklik yapma olanağını içermemektedir. Gerçi zorunlu belge düzenleme alanının genişlemesiyle yükümlünün vergi matrahında bir artışa neden olmaktadır. Ancak, bu zorunluluk olmasa da vergi matrahı gerçek kazançları kapsamak durumundadır. İdare, bu gerçek durumu ortaya çıkarmanın önlemlerini almaktadır. Dolayısıyla idarenin matraha doğrudan müdahalesi söz konusu değildir, idare, belge düzeninde değişiklik yapmakla yasanın uygulanmasına açıklık getirmekte ve vergi kaçırılmasını önlemeye çalışmaktadır (...) ‘Mükerrer 257. maddesi’nin birinci fıkrası, idareye verginin yükümlüsü, konusu, matrahı ve vergiyi doğuran olay gibi temel öğelerinde değişiklik yapmaya yetki vermediğinden, Anayasa'nın 73. maddesine aykırı değildir”. (AYMK, K.T.15.10.1991, E.1990/29, K.1991/37, R.G.05.02.1992).

verilerin korunması boyutunu oluşturmaktadır. Bilgi toplamaya ilişkin bu hükümler çerçevesinde elde edilen yazılı bilgilerin istihbarat arşivinde gizli olarak saklanacağını hükme bağlayan 152'nci maddenin 2'nci fıkrasında istihbarat arşivlerinden kimlerin ve ne şekilde yararlanacağını tespit etme yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmektedir. Vergi istihbarat arşivi, 5432 sayılı mülga Vergi Usul Kanunu'nun 142'nci maddesinde düzenlenmiş ve bu düzenlemeye istinaden çıkarılan Mali İstihbarat Arşivi Yönetmeliği⁹⁸ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu döneminde de uzunca bir süre yürürlükte kalmış ancak 2006 yılında yürürlükten kaldırılmıştır⁹⁹. Bu tarihten sonra istihbarat arşivleri konusunda herhangi bir düzenleme getirilmemiştir. Sözü edilen yönetmeliğin yürürlükten kaldırılmasının temel nedenlerinden biri, istihbarat arşivlerinin teknolojik gelişmelere bağlı olarak büyük ölçüde işlevsiz hale gelmesidir.

Vergi idaresinin toplaması ve işlemesi gereken bilgi yükünün çokluğuna paralel olarak teknolojinin sağladığı imkânların gelişmesi neticesinde idarenin arşiv ve işlem süreçlerini büyük ölçüde bilgi işlem sistemlerine kaydırıldığını belirtmek gerekir. Bu çerçevede 1998 yılında Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP) başlamış; projenin ilk aşaması 2001 yılında tamamlanmıştır¹⁰⁰. VEDOP

⁹⁸ 21.07.1951 tarih ve 7864 sayılı R.G. (25.06.1951 tarih ve 3/13287 sayılı BKK)

⁹⁹ 05.10.2006 tarih ve 26310 sayılı R.G. (28.08.2006 tarih ve 2006/10933 sayılı Yönetmelik)

¹⁰⁰ “Evrak girişinden başlayarak, tahakkuk, tahsilat, borç sorgulaması, muhasebe, haciz işlemleri gibi bütün vergi dairesi işlemlerinin bilgisayar ortamında izlenmesini amaçlayan VDO 1.0 yazılımları ile başlatılan projede bugün daha çok fonksiyonu kapsayan VDO 4.0 yazılımları Temmuz 2001’ de uygulamaya alınmıştır”. HAMZAÇEBİ, M.Akif, “Gelirler Genel Müdürlüğü Bilgi İşlem Projeleri”, s. 1, <http://www.ismmmo.org.tr/yayinlar.asp?Gid=1&Yid=58>, (E.T.28.03.2012).

projesi ile vergi idaresi, başkaca imkânların yanı sıra, bilanço esasına göre defter tutan mükellefler için yıllık faaliyet ile bu mükelleflerin mal ve hizmet alımlarına ilişkin bildirim; serbest meslek kazanç defteri veya işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin defter kayıtlarına esas teşkil eden belgelerine ilişkin bildirim; vergi inceleme raporu ile sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığı veya düzenlediği tespit edilen mükelleflere ilişkin bilgileri; mükellefiyet kayıtları vergi dairelerince terkin edilen mükelleflere ilişkin kayıtları; vergi ile ilgili belgeleri herhangi bir şekilde kaybolan veya yok olanlarla ilgili formları; tapu sicil müdürlüklerinden alınan, gayrimenkul alım-satımı yapan kişilere ve ipotek işlemlerine ilişkin kayıtları; merkez bankasından alınan, belli tutarların üzerindeki dövizlerin yurtdışına transfer işlemlerine ilişkin bilgileri; kredi kartı ile satış yapan işyerlerinin satış tutarlarına ilişkin bankalardan alınan bilgileri vergi istihbarat merkezi denetim bilgi sisteminde dijital (manyetik) ortamda muhafaza etme imkânını elde etmiştir. Keza vergi idaresi ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) işbirliği ile, TÜRMOB üyesi meslek mensuplarının sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığı veya düzenlediği tespit edilen mükelleflere ilişkin bilgilere VEDOP kapsamında erişmesi sağlanmıştır¹⁰¹.

Vergi idaresi VEDOP projesinin kapsamını genişletmeye devam etmiş; 2005 yılında tamamlanan VEDOP-2 projesi ile e-beyanname uygulamasına geçilmiş; elektronik Merkezi Vergi Dairesi Otomasyonu (E-VDO), Elektronik Banka

¹⁰¹ HAMZAÇEBİ, s. 6.

Tahsilatları İşleme Sistemi (EBTİS), Vergi Denetmenleri Otomasyon Sistemi (VEDOS) gibi muhtelif otomasyon çalışmalarının yanı sıra, kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması ve vergi tabanının yaygınlaştırılması amacıyla elektronik ortamda bir veri ambarı (VERİA) ve mükelleflere ait defter ve belgelerin elektronik ortamda alınarak arşivlenmesi ve analiz edilmesini sağlayan Elektronik Muhasebe Kayıt ve Arşiv Sistemi (EMKAS) kurulmuştur¹⁰².

VEDOP projesinin 3'üncü aşaması olan ve 2010 yılından tamamlanarak hizmete giren VEDOP-3 kapsamında ise e-fatura, e-haciz, e-tahsilat sistemleri hizmete alınmış; denetlenecek mükelleflerin nesnel risk analizlerine dayalı olarak seçilmesi ve mükelleflerin bölgeler veya sektörler itibariyle kapsamlara ayrılması ve bu sayede mükellefleri belirlenen veriler çerçevesinde büyüklüklerine göre katmanlaştırıp, bu katmanlara göre risk analizine tabi tutulması amacıyla Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma Modeli sistemi geliştirilmiştir¹⁰³. İdare VEDOP projesinin içerik ve kapsamını geliştirmeye devam etmektedir.

VEDOP ve alt projeleriyle vergi idaresi, eskisine oranla vergi mükelleflerine ait çok daha fazla bilgiye erişme ve bu bilgileri çok daha hızlı ve derinlemesine işleme yeteneğine sahiptir. Bilgi toplama, arşivleme ve işleme

¹⁰² YAVAŞ, A. Altuğ, “*Vergi Dairesi Otomasyon Projesi'nin (VEDOP) Bilgi Güvenliği Yönetim Sistemi*”, **1. Ağ Güvenliği Ulusal Sempozyumu**, 9 – 11 Haziran 2005, http://www.emo.org.tr/ekler/e5186bca8f75fca_ek.pdf, (E.T.28.03.2012). Ayrıca bkz. Gelir İdaresi Başkanlığı 2009 – 2011 Performans Programı, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2009PerformansProgrami.pdf>, (E.T.23.03.2012).

¹⁰³ Gelir İdaresi Başkanlığı 2010 yılı Faaliyet Raporu, s. 8 – 12, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2010/Faaliyet_raporu_2010.pdf, (E.T.23.03.2012).

bakımından bilişim alt yapısında bu önemli gelişmeler sağlanırken, Vergi Usul Kanunu'nda mükelleflerin elektronik ortamda tutulan verilerinin saklanması ve korunmasına ilişkin herhangi bir düzenleme öngörülmemiştir. Elektronik ortamda tutulan veriler bakımından mülga Mali İstihbarat Arşivi Yönetmeliği benzeri bir alt düzenleme dahi getirilmiş değildir. Mükelleflerin kişisel verilerinin korunması bakımından Vergi Usul Kanunu'nda ayrı bir düzenleme yapılmasına gerek olmadığı, bu verilerin genel hükümler çerçevesinde koruma altına alınabileceği söylenebilir. Ancak, kişisel verilerin korunması 2010 yılında anayasal hak olarak tanınmış olmakla beraber, yukarıda ifade edildiği üzere, bu alanın korunmasına ilişkin genel hükümleri içeren düzenleme de henüz yürürlüğe girmemiştir. Bu durum, hem genel anlamda kişisel verilerin korunması hem de vergi hukuku alanında mükelleflere ait kişisel verilerin korunması bakımından önemli bir eksikliğe yol açmaktadır. Zira vergi idaresince yukarıda yer verilen projeler kapsamında vergi mükelleflerine ait kişisel veriler son derece ayrıntılı bir biçimde toplanıp işlenirken, bu hususlara ilişkin bir düzenleme olmaması mükelleflerin özel hayatlarının gizliliğinin korunması bakımından ciddi sorunları beraberinde getirebilecek mahiyettedir. Sonuç olarak, bu alandaki eksikliğin giderilmesi gerektiği, mevcut durumun mükellefler açısından hukuki güvenlik ve belirliliği, dolayısıyla da öngörülebilirliği zedelediği ifade edilmelidir.

4. Vergi Usul Kanunu Açısından

Vergi mahremiyeti kavramı Türk vergi hukukuna 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde yer alan aynı başlıklı düzenleme ile girmiş ve

yürürlükte kaldığı süre zarfında bu maddede herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. 5432 sayılı Kanunu ilga eden 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda da aynı maddede düzenlenen vergi mahremiyetinin içeriği bütünüyle korunmuştur. Bunun yanı sıra, sözü edilen maddeye mükellef veya mükellefle ilgili kimselerin “servetleri” dahil edilerek vergi mahremiyetinin kapsamı, daha açık bir ifadeyle mükellefin özel hayatının korunma alanı genişletilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde 1'inci fıkrada sayılan belli kişilerin, mükellefin veya mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik sırlar veya gizli kalması gereken diğer hususları ifşa edemeyecekleri ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanamayacakları hükme bağlanmaktadır. Bu düzenleme uyarınca vergi mahremiyetinin konusunu mükellefe veya mükellefle ilgili kimselere ait birtakım sırlar veya gizli kalması gereken diğer hususlar oluşturmaktadır¹⁰⁴. Söz konusu maddede öngörülen sırlar ele alındığında, mükellefe oldukça geniş bir koruma alanı sağlandığı ve vergilendirme dolayısıyla öğrenilen birçok sırrın bu

¹⁰⁴ Alman Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinde vergi mahremiyetinin içeriği “diğer kişilerle olan ilişkiler” ile “işletme ve işe ilişkin sırlar” olarak belirlenmiştir. Ayrıca, söz konusu maddenin 3'üncü fıkrasında “vergi denetimi süreçlerinde elde edilmiş ve depolanmış verilere yetkisiz erişim” de vergi mahremiyetinin ihlali olarak öngörülmüştür. Dolayısıyla, resmi görevlilerin vergi denetim süreçlerinde elde ettikleri veya mükellefler ya da “diğer kişilerin” beyan, bildirim vb. biçimlerde vergi idaresine aktardıkları veriler de vergi mahremiyetinin içeriğini oluşturan hususlar arasında yer almaktadır. “Diğer kişilerle olan ilişkiler” kavramı, sadece vergilendirme ilişkisi bakımından anlam ifade eden ve korunması gereken hususlarla sınırlı olmayıp, mükellefin kişisel ve ekonomik alanını ilgilendiren her türlü ilişki ve bu kapsamda yer alan her türlü bilgiyi ifade etmektedir. Örneğin kişinin ismi, adresi, aile ilişkileri, hastalıkları, dini inançları gibi hususlar bu kapsamda yer almaktadır. “İşletme ve işe ilişkin sırlar” kavramının içeriğini iş yaşamında sadece sınırlı sayıda insanın bildiği, diğer kişilerin özel bir çaba sarf etmeksizin ulaşamayacağı her türlü bilgi oluşturmaktadır. Bu bağlamda işletme ve iş sırlarına örnek olarak müşteri listeleri, hesaplamalar, iş hacimleri, model çizimleri, üretim süreçleri, formüller gibi hususlar gösterilmektedir. BILSDORFER, s. 6260 – 6269.

kapsamda yer aldığı söylenebilir. Kanun koyucu vergi mahremiyetinin kapsamını birtakım sırlar veya gizli kalması gereken diğer hususlar olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutarak düzenlemekte ancak gizli kalması gereken diğer hususların içeriği konusunda bir açıklık bulunmamaktadır. 5432 sayılı mülga Vergi Usul Kanunu'nun gerekçesinde modern vergilerin iyi uygulanabilmesi için idareye geniş yetkiler verilmesinin doğal bir sonucu olarak vergi mahremiyeti anlayışının doğduğu ve önleyici bir tedbir olarak nitelendirilen vergi mahremiyetiyle mükellefin hukukunun korunduğu ifade edilmektedir¹⁰⁵. Anılan Kanun gerekçesi vergi mahremiyetinin öngörülüş amacını açıkça ortaya koymakta ve vergilendirme nedeniyle öğrenilen ve mükellefin özel hayatının gizliliği kapsamında yer alan her türlü hususun korunmasının hedeflendiği anlaşılmaktadır. Bu bakımdan mükellef veya mükellefle ilgili kimselere ait gizli kalması gereken diğer hususlara ilişkin kavramsal belirlemede mükellef hukukunun korunması amacı da gözetilerek, söz konusu hususların mükellefin veya mükellefle ilgili kimselerin özel hayatının gizliliği nedeniyle korunması gereken, onların sır veya dar anlamda özel hayat alanına dahil olan diğer sırları kapsadığı sonucuna ulaşılmaktadır¹⁰⁶. Böylece, bu kişiler hakkında vergilendirme dolayısıyla öğrenilen sır niteliğindeki bütün hususlar vergi mahremiyeti kapsamında koruma altına alınmış olmaktadır.

¹⁰⁵ T.C. MALİYE ve GÜMRÜK BAKANLIĞI Gelirler Genel Müdürlüğü, **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri (Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulu Hakkında Kanun)**, C.3, Ankara 1998, s. 4.

¹⁰⁶ Erman bu hususların sır olması gerektiğini açıkça belirtmemekle birlikte, nitelikleri itibarıyla gizli kalması gereken hususlar olduğunu ifade etmektedir. ERMAN, Sahir, **Vergi Suçları – Ticari Ceza Hukuku–VI** –, İ.Ü. Fen Fakültesi İşletmesi Prof. Dr. Nâzım Terzioğlu Atölyesi, İstanbul 1988, s. 100.

Çalışmanın önceki kısımlarında ifade edildiği üzere vergi mahremiyetinin özünü mükellef veya mükellefle ilgili kimselerin sır ya da dar anlamda özel hayat alanlarına ait olup başkalarının bilmesini istemedikleri ya da belli bir çevreyle paylaşmayı uygun gördükleri, esasını gizliliğin belirlediği birtakım unsurlar oluşturmaktadır. Bu genel saptamayı Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesi bakımından somutlaştırmak ancak sır kavramının incelenmesiyle mümkün olabilir. Gerek pozitif hukukta gerek doktrinde sınırlar belli açılardan tasnif edilmekte ve bu tasnifler neticesinde birçok farklı sır türü ortaya çıkmaktadır. Sır türlerine konunun gerektirdiği ölçüde yer verilecek olmakla birlikte, vergi mahremiyetinin içeriğini oluşturan sınırları mevcut kategoriler içinde yer alan tek bir sır türüyle özdeşleştirmenin söz konusu olamayacağını ifade etmek isteriz. Vergilendirme dolayısıyla öğrenilmelerinden hareketle Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde sayılan sınırlar ile gizli kalması gereken diğer hususları betimlemek için “vergi sırrı” kavramının kullanılmasının, hem vergi mahremiyetinin konusunu oluşturan bütün unsurları kapsamaması hem de düzenlemenin öngörülüş amacına uygun olması bakımından daha anlamlı olduğunu düşünmekteyiz.

Kelime anlamı “*bilinmesi, duyulması, açığa vurulması istenmeyen, gizli tutulan şey*”¹⁰⁷ olan sır kavramı, kişinin sır veya dar anlamda özel hayat alanlarına ait olan ve başkaları tarafından bilinmesini ya da açıklanmasını istemediği gizli hususlar olarak ifade edilebilir. Doktrinde sır kavramı “*işitmek, görmek veya*

¹⁰⁷ AYVERDİ, İlhan, **Misalli Büyük Türkçe Sözlük**, C. 3, 3. B., Kubbealtı, İstanbul 2008, s. 2815.

*hissetmek suretiyle öğrenilen ve maddi varlığa sahip olmıyan şey*¹⁰⁸; “*sahibinin açıklanmamasında yarar gördüğü ve başkaları tarafından daha önce bilinmeyen husus*”¹⁰⁹; “*kişinin özel yaşamına dahil, gizli yani aleni olmayan sadece belirli yakın şahıslar tarafından bilinen ve saklı tutulması gereken, maddi ve manevi değerleriyle ilgili olay, davranışlar ve işlemler*”¹¹⁰; “*gizli kalması sahibi veya sahiplerine menfaat sağlayan, bu nedenle sahibinin başkaları tarafından öğrenilmesini istemediği, tek bir kişi ya da belli bir topluluğa ait her türlü iş, işlem ya da olaya ilişkin bilgi*”¹¹¹ gibi farklı biçimlerde tanımlanmaktadır. Sır kavramının kişinin özel hayatıyla olan yakın ilişkisi ve bu hayat alanlarının genişliği göz önüne alındığında, bu konuda ortak bir tanıma ulaşmanın zor olduğu söylenebilir. Bu kavramın çok boyutlu ve geniş içeriği karşısında, bir hususun sır olup olmadığının saptanmasında o hususa sır vasfı kazandıran unsurlar önem kazanmaktadır.

Donay, yukarıda yer verilen tanımdan hareketle bir hususun sır olarak adlandırılabilmesi için, sır sahibinin bu hususun sır olarak saklanması konusunda sübjektif bir iradesinin bulunması ve onun başkaları tarafından bilinmemesi biçiminde ifade ettiği sübjektif ve objektif iki unsurun varlığını aramaktadır¹¹². Sır

¹⁰⁸ EREM, Faruk, “*Ceza Hukukunda Meslek Sırrı*”, **AÜHFED**, Y. 1943, C. I, S. 1, s. 36.

¹⁰⁹ DONAY, **Meslek Sırrı**, s. 5.

¹¹⁰ KAPLAN, İbrahim, “*Banka Gizliliği – Bankanın Sır Saklama Borcu*”, **BATİDER**, C. XV, S. 4, s. 3.

¹¹¹ GÜRBÜZ USLUEL, Aslı E., **Türk Özel Hukukunda Özellikle Anonim Şirketlerde Ticarî Sırrın Korunması**, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2009, s. 7.

¹¹² DONAY, **Meslek Sırrı**, s. 5 – 6. Sırrın genel anlamda dört unsurdan oluştuğu yönündeki görüş için bkz. GÜRBÜZ USLUEL, s. 7 – 12. Farklı sır türlerine ilişkin eserlerde, yalnızca incelenen sır türüne bakımından dörtlü ayırımın benimsendiği görülmektedir. Bu konu hakkında bkz. AYTAÇ, Zühtü, “*Anonim Ortaklık Denetçilerinin Sır Saklama Yükümlülüğü*”, **BATİDER**, C. X, S. 1, s. 184 – 185;

sahibinin, bir hususun gizli tutulması veya üçüncü kişiler tarafından bilinmemesi konusundaki iradesini açıkça ortaya koyduğu durumların yanı sıra kişinin iradesinin bu yönde olduğunun saptanabildiği durumlarda da sırrın varlığının kabulü gerekir¹¹³. Bu unsur, kişinin iradesine dayandığı için bir kimse bakımından gizli kalması gereken bir husus, bir başkası nezdinde bu nitelikte olmayabileceğinden, gizli tutma iradesinin belirlenmesinde somut olayın veya durumun öznel koşullarının değerlendirilmesi esastır¹¹⁴. Objektif unsur bakımından önem taşıyan noktaysa bir hususun sır olarak kabul edilebilmesi için ne ölçüde gizli kalması gerektiğidir. Doktrindeki baskın görüş, bazı kimseler tarafından bilinen bir hususun da sır olarak kabul edilebileceği ancak herkesçe bilinen, aleniyet kazanmış veya kamuya açıklanmış hususların sır olarak nitelendirilemeyeceği yönündedir¹¹⁵. Bu bakımdan bir hususun sır olup olmadığının saptanmasındaki objektif kriter, ona vakıf olan kimse haricinde herhangi bir kimse tarafından bilinmemesi değil, sır vasfını yitirecek ölçüde fazla kimse tarafından bilinmesidir. Bir kimse, özel hayatına ilişkin gizli kalmasını arzuladığı bir bilgiyi hiç kimseyle paylaşmamayı tercih edebileceği gibi, sadece belli kişilerle paylaşmayı da isteyebilir. Söz konusu bilgi her iki durumda da sır vasfını korumaya devam edecektir. Erem, bir hususun aleni olmamasının, onun sır

UŞAN, M.Fatih, **İş Hukukunda İş Sırrının Korunması**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2003, s. 31; BİLGE, s. 15 – 32; YEŞİLTEPE, Salih Önder, “*Ticari Sır – İş Sırrı*”, **Doç.Dr. Mehmet Somer’in Anısına Armağan**, İstanbul 2006, s. 406 – 409.

¹¹³ DONAY, **Meslek Sırrı**, s. 5; BİLGE, Mehmet Emin, **Ticari Sırların Korunması**, 2. B., Asil Yayın, Ankara 2005, s. 26; GÜRBÜZ USLUEL, s. 7.

¹¹⁴ GÜRBÜZ USLUEL, s. 10 ve dn. 21.

¹¹⁵ EREM, **Meslek Sırrı**, s. 37; DONAY, **Meslek Sırrı**, s. 6; AYTAÇ, s. 184; UŞAN, s. 31; BİLGE, s. 27; GÜRBÜZ USLUEL, s. 10.

olarak kabul edilmesi bakımından yeterli sayılamayacağını ve gizli tutulmasının aynı zamanda mahiyetinden ileri gelmesi gerektiğini ifade etmektedir¹¹⁶. Bu görüş, birçok sır türü bakımından sırrın unsuru olarak adlandırılan sır sahibinin sırrın açıklanmamasında yararı bulunması şartının¹¹⁷ her durumda geçerli olamayacağını da gerekçesini oluşturmaktadır. Gerçekten de sır sahibinin yararı bulunmakla birlikte, alenileşen veya gizli kalması mümkün olmayan hususların sır kapsamında değerlendirilmesi söz konusu değildir¹¹⁸.

Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde sayılan sırlar bakımından da her somut olayda yukarıda sözü edilen iki temel unsurun mevcut olup olmadığının saptanması gerekir. Bununla birlikte, vergilendirme dolayısıyla öğrenilen bir hususun sır olarak nitelendirilebilmesi için, mükellef veya mükellefle ilgili kimselerin ifşanın gerçekleşmemesinde yararlarının bulunduğunu ispat etmelerine gerek yoktur. Özel hukuk alanında sırrın korunması açısından aranan yarar şartının, vergilendirme yetkisinin kullanılması suretiyle bireylere yüklenen ödevlerin ifası sırasında öğrenilen hususlar bakımından belirleyici bir rolü bulunmamaktadır. Daha açık bir ifadeyle, vergi hukukunda mükellefe ait hususların sır olup olmadığının saptanmasında yarar şartının ayrıca aranmasına gerek yoktur. Devletin vergilendirme yetkisine dayanarak ihdas ettiği kurallar çerçevesinde kurulan vergi ilişkisinde, özel

¹¹⁶ EREM, **Meslek Sırrı**, s. 37.

¹¹⁷ Aytaç'a göre "(b)ir şeyin sır olduğunu iddia eden gerçek veya tüzel kişinin, neden bu şeyle bir ilgisinin bulunduğunu göstermesi, kanıtlaması gerekir. Bu menfaat ilişkisi, rekabet ve sigortacılık konularında ekonomik nitelikte olabileceği gibi, sübjektif ve manevî biçimlerde de düşünülebilir". AYTAÇ, s. 184 – 185 ve dn. 33. Menfaat şartı konusunda ayrıca bkz. UŞAN, s. 36 – 37; BİLGE, s. 30 – 32; GÜRBÜZ USLUEL, s. 10 – 12.

¹¹⁸ Bu konudaki örnekler için bkz. EREM, **Meslek Sırrı**, s. 37; DONAY, **Meslek Sırrı**, s. 6, dn. 15.

hukukta olduğu gibi yatay değil, içeriği ve kapsamı kamu hukuku kurallarınca belirlenen dikey hukuki ilişkiler söz konusudur. Mükellef bakımından ödev niteliği ağır basan ve bu ödevlerin yerine getirilmemesi halinde devletin hukuki zor kullanma yetkisinin bulunduğu vergi ilişkisi, tarafların eşit konumda olmadığı ancak her iki tarafa birtakım haklar sağlayan ve ödevler yükleyen bir ilişki biçimidir. Bu bağlamda, vergi mahremiyeti bakımından vergilendirme yetkisinin kapsamını ve sınırlarını çizen anayasal kurallar önem kazanmaktadır. Mükellef veya mükellefle ilgili kimselere ait vergi sırları özel hayatın gizliliği hakkı kapsamında koruma altına alınmış olup, bu hakkın sınırlanması ancak Anayasa'da öngörölen nedenlerin varlığı halinde söz konusu olabileceğinden vergi ilişkisinde mükellefe ait sırların korunması esastır. Bu nedenle, vergi mahremiyetine ilişkin düzenlemeyle vergi idaresine yüklenen ödevin yerine getirilmesinde, kurulan hukuki ilişkinin niteliği ve tabi olunan kurallar gereği mükellef veya mükellefle ilgili kimselere ait sırların korunmasının yarar şartına bağlı olduğu söylenemez¹¹⁹.

Sır kavramına ilişkin sınıflandırmalarda farklı ölçütlerden hareket edilmekle birlikte, Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde sayılan sırlar bakımından önem taşıyan ayırım sırrın konusunun esas alındığı ayırımdır. Bu ayırımda sır kavramı, kapsamına giren konulara göre şahsi sır, bankacılık sırrı, ticari sır, iş sırrı, meslek sırrı, müşteri sırrı, imalat sırrı, devlet sırrı, askeri sır gibi farklı adlar

¹¹⁹ Vergi idaresi, bir vergi sırrının açıklanmasının mükellef bakımından yarar doğurabileceği durumlar da dahil olmak üzere istisna hükümleri dışında kalan her husus ve durum bakımından bu sırları korumakla yükümlüdür.

altında karşımıza çıkmaktadır¹²⁰. Sözü edilen sır türlerinin birçoğuna mevzuatta yer verilmiş olmakla birlikte bu düzenlemelerde sır türleri genellikle ismen zikredilmekte¹²¹ ancak sırrın tanımına veya kapsamını ortaya koymaya yönelik açıklamalara yer verilmemektedir¹²². Mevzuattaki bu eksikliğin doktrin tarafından giderildiği, yapılan incelemelerin konusunu oluşturan sır türünün içerik ve kapsamının farklı açılardan değerlendirildiği söylenebilir. Çalışmada, Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde sayılan sırrların sözü edilen ayırım çerçevesinde incelenmesinin temel amacı, vergi sırrının içeriğinin somutlaştırılmasına yönelik olup her bir sır türü bu açıdan ele alınacaktır.

Mükellef ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin sırlarla mükellef açısından sır niteliği taşıyan ve bu nedenle gizli kalması gereken diğer hususlardan oluşan vergi sırrını açıklamak amacıyla yer verilecek olan örneklerde bu kavramın farklı sır türleriyle olan bağlantıları ortaya konulmaya çalışılacaktır. Vergi sırrı niteliği taşıyan bütün sırlar mükellef veya mükellefle ilgili

¹²⁰ KAPLAN, s. 185; GÜRBÜZ USLU, s. 12.

¹²¹ Örnek olarak bkz. Türk Ticaret Kanunu m.57/7, m.363/2; Bankacılık Kanunu m.73; İş Kanunu m.25/II, e, m.93, Türk Ceza Kanunu m.239.

¹²² Bu konuda, belli sır türlerini düzenleyen iki kanun tasarisından söz etmek gerekir. Ticarî Sır, Banka Sırrı ve Müşteri Sırrı Hakkında Kanun Tasarısı'nın "Tanımlar" başlıklı 2'nci maddesinde ticarî sır, banka sırrı ve müşteri sırrı kavramları açıklanmaktadır. Devlet sırrına ilişkin benzer bir düzenlemeyse Devlet Sırrı Kanun Tasarısı'nın 3'üncü maddesinde öngörülmektedir. Ticarî sır ve devlet sırrına ilişkin tanımlarda, sır türünün niteliğine istinaden, unsurlarına yer verilmekte ve hangi bilgi ve belgelerin bu sır kapsamında değerlendirileceği düzenlenmekle birlikte, banka ve müşteri sırrı bakımından yalnızca bu sır türlerinin kapsamında yer alan bilgi ve belgelere işaret edilmektedir. Tasarı metinleri için bkz. <http://www.kgm.adalet.gov.tr/tbmmkom/ticarisir.pdf> (E.T.30.03.2012); <http://www.kgm.adalet.gov.tr/tbmmkom/devletsirri.pdf> (E.T.30.03.2012).

kimselerin sır ya da dar anlamda özel hayat alanına ilişkin olabilir. Örneğin, kişinin mektupları, yazışmalarıyla ailesine veya yakınlarına ait birtakım bilgiler şahsi sır kapsamında yer almaktadır. Bu sırların korunması bakımından vergi ile ilgisi olmayan şahsi ve özel mektup ve diğer evrakın sahiplerine geri verileceğini hükme bağlayan Vergi Usul Kanunu'nun 144'üncü maddesinin şahsi sırra örnek teşkil eden hususları belirlediği görülmektedir.

Vergi idaresi, Vergi Usul Kanunu'nun 149'uncu maddesi uyarınca ilgilileri vergi mükellefi ya da sorumlusu olsun olmasın, yapılan tüm işlemler hakkında bilgi almakta ve bu bilgileri vergi kanunları yönünden değerlendirerek, vergi ödevlerini yerine getirmesi gerektiği halde getirmeme olasılığı yüksek mükellefler hakkında vergi incelemesi başlatmaktadır. Bu bağlamda, vergi kanunlarınca yüklenen ödevler yerine getirilmiş olmasına rağmen, bankalarda mevduatı bulunan kişilere ilişkin bildirim ödevi çerçevesinde elde edilen mevduatla ilgili bilgilerin hangi sır türü kapsamında yer aldığı konusunda farklı saptamalar yapılabilir. Söz konusu bilgiler mükellefin şahsi sırrı olarak nitelendirilebileceği gibi onun muamele ve hesap durumuna ilişkin sırrı olarak da değerlendirilebilir. Ayrıca, mükellefe ait mevduat bilgilerinin onun iş veya işletmesiyle ilgili olduğu durumlarda bu sır ticari sır vasfı da taşıyabilecektir. Dolayısıyla, gizli kalması gereken bu bilgiler vergi mahremiyeti kapsamında yer alan birden fazla sır türüyle ilişkilendirilebilmektedir.

Vergi sırrı bakımından bir başka örneği veraset ve intikal vergisi beyannameleri ekinde bulunması gereken vukuatlı nüfus cüzdan kaydı ile veraset ilamı oluşturmaktadır. Murisin, evlatlık edindiği ya da evlilik dışı ilişkiden doğan ve

kanuni mirasçısı olan kişinin öğrenilmesi sonucunu doğurabilecek nitelik taşıyan bu beyanname eklerinde yer alan söz konusu bilgiler şahsi sır, beyannamede yer alan bilgilerse mükelleflerin şahsına veya servetlerine ilişkin sır olarak nitelendirilebilir. Milli piyango ve benzeri çekilişler sonucunda kazanılan ikramiyeler bakımından da benzer bir tespit yapılabilir. Bu ikramiyeler üzerinden vergi tevkifatı yapılması gerektiğinden, çekilişi düzenleyenler tevkif ettikleri vergiyle birlikte çekilişi kazanan talihlileri de beyannameyle vergi idaresine bildirmektedirler. Kimlik bilgilerinin açıklanmasını istemeyen talihlinin isminin vergi idaresince açıklanması durumunda mükellefin şahsına veya servetine ait bir sırrın ifşası söz konusu olabilecektir.

Bir doktor nezdinde yapılan vergi incelemesinde, protokol defterinden veya doktorun düzenlediği serbest meslek makbuzlarından hasta isimleri, hastalıkların türü veya yapılan tedaviler öğrenilebilmektedir. Bu çerçevede, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin tespitine yönelik olarak, bir cerrahın gerçekleştirdiği ameliyat ya da hastaya uygulanan tedavi nedeniyle, serbest meslek makbuzu düzenlenip düzenlenmediği, ödeme yapılıp yapılmadığı hususlarında denetim elemanının Vergi Usul Kanunu'nun 148'inci maddesine dayanarak ilgili hastaya ve eşinin bilgisine başvurması mümkündür. Bu durumda vergi idaresinin elde ettiği bilgiler mükellef bakımından mesleki sır, mükellefle ilgili kimseler olan hasta ve eşi bakımından ise şahsi sır niteliği taşımaktadır.

Yukarıda yer verilen örneklerde vurgulanmak istenen husus, vergi mahremiyeti kapsamında yer alan sırların, somut olayın özellikleri çerçevesinde bir ya da birden fazla sır türü kapsamında değerlendirilebileceği ve bu konuda objektif bir ölçütün bulunmadığıdır. Vergi normlarında vergiyi doğuran olayın çoğu kez özel

hukuk kurum ve kavramlarıyla ifade edilmesi, vergi idaresinin mükellefin özel hukuk alanındaki işlemleri ve yine hukukun sonuç bağladığı olaylar çerçevesinde ilişki kurduğu kişilerin sırlarına vakıf olmasını da beraberinde getirmektedir. Bu sırların yatay ilişkiler açısından korunması, sırrın konusuna göre yapılan ayırmda, sır hangi alana ait ise o alanın kurallarına tabidir. Dolayısıyla, mükellefin bir meslek sırrını veya ticari sırrını öğrenen kişi, bu sırrı o alanda öngörülen düzenlemeler çerçevesinde muhafaza etmekle yükümlüdür. Oysa vergi mahremiyetinde hangi ad altında incelenmiş veya düzenlenmiş olursa olsun mükellefe ait bütün sırlar, niteliği ve içeriği önem taşımaksızın koruma altına alınmış; sır türleri bakımından herhangi bir ayırma gidilmemiş, daha açık bir ifadeyle farklı sır türleri açısından değişik koruma hükümleri içeren bir mekanizma öngörülmemiştir. Bu açıdan vergi mahremiyetinin söz konusu olduğu durumlarda, mükellef hukukunun korunması bakımından asıl olan sırrın türü değil, türü ne olursa olsun mükellef veya mükellefle ilgili kişilere ait ve vergilendirme dolayısıyla öğrenilen bir sırrın varlığıdır. Dolayısıyla, sırrın konusuna ilişkin özel hukuk bakımından yapılan ayrımlarla bu sırların korunmasına ilişkin düzenlemeler vergi ilişkisi bakımından önem taşımamaktadır.

II. VERGİ MAHREMİYETİNİN İSTİSNALARI

Vergi mahremiyetine ilişkin ilk düzenlemenin yer aldığı mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde bu mahremiyete ilişkin herhangi bir istisna hükmü öngörülmemiş ve Kanun'un yürürlükte bulunduğu süre zarfında bu konuda bir değişiklik yapılmamıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci

maddesinin ilk halinde de mülga Kanun'da olduğu üzere herhangi bir istisna hükmü öngörülmemiş ancak söz konusu madde metni günümüze kadar olan süreçte birçok değişikliğe uğramış ve bu değişikliklerin neredeyse tamamı vergi mahremiyetine ilişkin istisna hükmü getirilmesi biçiminde gerçekleşmiştir. Bu başlık altında söz konusu istisna hükümleri¹²³, bu hükümlerin öngörülüş gerekçeleri ve Maliye Bakanlığı'nın bu konuda yaptığı düzenlemeler ele alınarak incelenmeye çalışılacaktır.

A. Vergilerin İlanı

Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinin 3'üncü fıkrasına göre *“Ancak, vergi güvenliğini sağlamak amacıyla gelir vergisi mükelleflerinin yıllık gelir vergisi, sermaye şirketlerinin Kurumlar Vergisi beyannamelerinde gösterdikleri matrahları (zarar dahil) ve beyanları üzerinden tarh olunan Gelir ve Kurumlar Vergileri ile mükelleflerin ad ve unvanları, bağlı oldukları vergi dairelerince beyannamelerin verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerine asılacak cetvellerle ilan olunur. Mükellefin bağlı bulunduğu teşekkül varsa, bu ilan orada da yapılır”*.

¹²³ Alman Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinin 4, 5 ve 6'ncı fıkralarında vergi mahremiyeti kapsamında yer alan bilgilerin açıklanabileceği haller düzenlenmektedir. Bu çerçevede, vergi idaresi vergi mahremiyeti kapsamında yer alan bilgileri; vergi denetim süreçlerinde (elektronik ortamda otomatik olarak depolanan verileri de kapsar biçimde); kanunlarda açıkça izin verilen; ilgilinin rızasının bulunduğu; vergiyle ilgili adli ve idari soruşturma yürütülen; zorlayıcı kamu yararının bulunduğu; kasten yalan beyanda bulunulan (bu durumda ceza soruşturmasını yürüten makamlara) hallerde açıklayabilmektedir.

Vergilerin ilanı olarak da adlandırılan bu istisna hükmü ilk olarak 485 sayılı Kanun'un¹²⁴ 1'inci maddesiyle¹²⁵ öngör÷lmüştür. 485 sayılı Kanun tasarısının gerekçesinde “vergide âlenilik” başlığı altında oldukça geniş açıklamalara yer verilmiş ve vergilerin ilanına ilişkin hükümlerin vergi güvenliğini sağlamaya yönelik tedbirlerden biri olduğu ifade edilmiştir¹²⁶. Gerekçede aleniliğin önemine vurgu yapılmakta, “mutlak mahremiyet” esasının bir istisnası olarak belirli mükellef gruplarına ait bilgilerin sınırlı bir biçimde açıklanmasının gerekliliğine işaret edilmektedir. Öngör÷len alenilik prensibinin mutlak mahremiyet esasına, sadece kamu yararı düşüncesine dayanan bir istisna teşkil ettiği belirtilmekte ancak bu prensibin nasıl ve ne ölçüde bir kamu yararı sağlayacağı konusunda tatmin edici bir gerekçe sunulmamaktadır.

Aleniyet prensibinin vergi ziyanının önlenmesine ve vergi ödemede eşitliğin sağlanmasına hizmet edeceği ifade edilmekle birlikte, gerekçe metninin tamamına bakıldığında kendi içinde çelişik bir mantık sergilendiği gör÷lmektedir.

¹²⁴ 213 sayılı Vergi Usul Kanununun bazı madde ve fıkralarının değiştirilmesi ve bu kanuna bazı hükümler eklenmesi hakkında Kanun (R.G.08.07.1964).

¹²⁵ “Ancak, vergi güvenliğini sağlamak amacıyla Gelir Vergisi mükelleflerinin yıllık Gelir Vergisi, (Mahsuptan evvelki vergisi), sermaye şirketlerinin Kurumlar Vergisi beyannameleri üzerinden tarh olunan Gelir ve Kurumlar Vergileri ile mükelleflerin ad ve unvanları, bağlı oldukları vergi dairelerince beyannamelerin verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerine asılacak cetvellerde açıklanmakla beraber ayrıca kitap halinde veya Resmi Gazete ile yayınlanır. Mükellefin bağlı bulunduğu teşekkül varsa, bu ilân orada da yapılır.

Beyanname vermiyenlerle zarar gösterenlerin bu durumları cetvellerde belirtilir.

Açıklanan bu bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecaviüz edilemez. Aksine hareket edenler hakkında T. Ceza Kanununun 480, 481 ve 482 nci maddelerdeki cezalar üç misli olarak hükmolünür”.

¹²⁶ T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Türk Vergi Kanunları** s. 513 – 514.

Zira, alenilik prensibinin sadece yıllık beyanname veren gelir vergisi mükellefleriyle kurumlar vergisi mükellefi olan sermaye şirketleri açısından uygulanacağı, ayrıca ikmalen veya re'sen salınan vergilerin ilanından herhangi bir fayda umulmadığı açıkça zikredilmektedir. Bunların yanı sıra beyanname vermeyenler ile beyannamelerinde zarar gösterenlerin durumlarının da ilan edileceği öngörülmektedir. Söz konusu düzenlemeye bütünsel açıdan bakıldığında hem mükellef grupları arasında bir ayırım yapılması hem de vergi ödevlerini zamanında yerine getirmeyen bir kısım mükellefin bilgileri ilan edilirken bir kısmının ilan edilmemesi sonucunu doğuran bir yapıyla karşılaşılmaktadır.

Bu düzenleme uyarınca bilgileri açıklanacak olan mükellefler kurumlar vergisi yükümlüsü olan sermaye şirketleri ile yıllık beyanname veren gelir vergisi mükellefleridir¹²⁷. Dolayısıyla, bilgileri açıklanacak olan mükellefler tahdidi olup, bu vergilerin yükümlüsü olmayanların bilgileri açıklanmayacağı gibi bu vergilerin yükümlüsü olup yıllık beyanname vermeyen örneğin gelir vergisi mükelleflerinin bilgileri de açıklanmayacaktır. İkinci olarak söz konusu mükellef grubu içerisinde vergi ödevlerini zamanında yerine getiren ve getirmeyen mükellefler açısından da bir ayırma gidilmektedir. Beyannamesini zamanında veren mükellefler ile beyannamesinde zarar gösteren veya beyanname vermeyen mükelleflerin bilgileri açıklanırken, re'sen ya da ikmalen tarhiyat yapılan mükelleflerin bilgileri açıklanmamaktadır. Vergide alenilik prensibinin temel amaçlarından birinin vergi

¹²⁷ 485 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerin açıklanması amacıyla Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan 72 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde söz konusu istisna hükmü kapsamı dışında kalan ilan edilmeyecek hususlar beş kalem halinde ayrıca belirtilmiştir.

ziyanının önlenmesi olduğu dikkate alındığında, vergi ödevlerini hukuka uygun bir biçimde yerine getiren mükellef gruplarının değil, tam tersine vergi ödevlerini eksik yerine getiren ya da hiç yerine getirmeyen mükellef gruplarının bilgilerinin açıklanmasının öncelik arz etmesi gerekmektedir. Alenilik prensibinden beklenen kamu yararı ancak bu şekilde sağlanabilir. Bir diğer hedef olan vergide eşitliğin sağlanmasının da mükellef grupları arasında yapılan böyle bir ayırım neticesinde nasıl gerçekleşebileceği sorgulanmalıdır. Vergide eşitlik, adalet ilkesi ile yakından ilgilidir. Bu anlamda vergi ödemede eşitliğin sağlanabilmesi için, öncelikle vergisel ödevlerini yerine getirmeyen veya eksik yerine getiren mükelleflerin söz konusu ödevleri yerine getirmesi sağlanmalıdır. Başka bir ifadeyle bir vergi sisteminde vergi güvenliğini sağlamaya yönelik mekanizmaların, öncelikli olarak vergi güvenliğini ihlal edenlere uygulanması gerekir. Bu hükme yönelik eleştirilerin odak noktasını oluşturan yalnızca beyana dayalı vergilerin açıklanmasına ilişkin düzenleme, 4369 sayılı Kanun ile öngörülen hükümle yukarıda sözü edilen tarhiyatları kapsar bir biçimde genişletilmiş ise de bu bilgilerin açıklanıp açıklanmaması konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki tanınmış olması bütünsel yapıdaki çelişkinin devam etmesine yol açmaktadır.

Vergilerin ilanını düzenleyen söz konusu fıkrada 2365 sayılı Kanun'un¹²⁸ 2'nci maddesinde öngörülen değişiklikle yıllık beyanname veren gelir vergisi mükelleflerinin "mahsuptan evvelki" vergilerinin ilan edileceğine ilişkin ibareyle ilanın ayrıca kitap halinde ve Resmi Gazete ile yayınlanacağını öngören

¹²⁸ 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun (R.G.31.12.1980).

ifade kaldırılmış, ilana tabi mükellef grubunun beyannamelerinde göstermiş oldukları matrahların¹²⁹ zarar dahil olmak üzere açıklanacağı fıkra metnine eklenmiş, diğer hususlar ise aynen korunmuştur. Söz konusu maddenin 2'nci fıkrasının 2'nci cümlesinde ilana ilişkin diğer hususların Maliye Bakanlığı'nca belli edileceği hükme bağlanmıştır.

Bu fıkra uyarınca yapılacak olan ilanlara ilişkin usuller 72 ve 142 No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile düzenlenmiştir. Söz konusu tebliğlerde vergilerin ilan zamanıyla şekli konusunda herhangi bir açıklama yer almamaktadır. Bununla birlikte uygulamada, beyanname veren gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefi olan sermaye şirketleri vergi kimlik numaralarına göre sıralanarak, ad ve unvanlarıyla beyan ettikleri matrahlar, adlarına - varsa- tahakkuk eden vergiler yılları da belirtilmek suretiyle ilan edilmektedir. Vergilerin ilanında beyanname veren mükellefler esas alınmaktaysa da, bu ilanlar beyannamelerinin ilan edileceği hükme bağlanmış bütün mükellefleri kapsamamaktadır. Örneğin süresinde beyanname vermeyen, cetveller ilan edildikten sonra Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesi uyarınca pişmanlık hükümlerine göre beyanda bulunan mükellefler söz konusu cetvellerde yer almamaktadır. Konuya ilişkin bir başka örneği beyannamesinde veya adına tahakkuk eden vergi tutarında hata bulunan mükelleflerin durumu oluşturmaktadır. Uygulamada, hata düzeltme yoluna başvuran ya da başka nedenlerle birtakım bilgileri değişen mükelleflere ait bu

¹²⁹ 485 sayılı Kanun'da istisna kapsamında yer alan mükelleflerin vermiş oldukları beyannameler üzerinden tarh olunan vergilerin ilanı öngörülmekteyken, 2365 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle tarh olunan vergilerin yanısıra bu mükelleflerin beyannamelerinde gösterdikleri matrahların da açıklanacağı hükme bağlanmaktadır.

bilgi değişikliklerinin cetvellerde yer almadığı görölmektedir. İlan edilen vergiler bakımından beyanname veren mükellefler arasında bu tip fiili eşitsizliklerin yaratılması hükmün öngörölüş amacına aykırıdır. Bu tip uygulamaların önüne geçilmesi için incelenen düzenlemenin daha ayrıntılı ve açık bir biçimde kaleme alınması gerektiği söylenebilir.

Maliye Bakanlığı'nın vergilerin ilanı konusundaki bir başka yerleşik uygulaması, her yıl o yılın hesap dönemine ait gelir ve kurumlar vergileri tahakkuk tutarlarını esas alarak hem il bazında hem de Türkiye genelinde tahakkuk tutarı en yüksek mükelleften başlayarak belli sayıdaki mükellefin unvan, sektör, matrah ve tahakkuk miktarlarını içeren listeyi açıklamak yönündedir¹³⁰. Bu açıklamanın Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinin 3'üncü fıkrası kapsamında değerlendirilemeyeceğini düşünmekteyiz. Zira bu fıkra uyarınca mükelleflere ait birtakım bilgiler tahakkuk miktarları esas alınmaksızın vergi dairelerinde ilan edilmekteyken Bakanlığın diğer uygulamasında illerin yanısıra Türkiye genelinde de kamuoyuna dönük bir açıklama yapılmakta ve sözü edilen listeler internet ortamında yayınlanmaktadır. Listelerde yer alan bilgilerin vergi cetvelleriyle ilan edilenlerle büyük ölçüde örtüşmesi, Bakanlığın bu cetvellerden hareketle takdir yetkisini kullanarak böyle bir açıklamada bulunmasına gerekçe oluşturamayacağından vergi mahremiyeti alanında teamül niteliği kazanmış olan bu uygulama yasal dayanaktan yoksundur. Nitekim uygulamada ilgili mükelleflere adlarının açıklanıp

¹³⁰ Gelir vergisi mükelleflerinin, kurumlar vergisi mükelleflerinden farklı olarak bağlı buldukları vergi daireleri de açıklanmaktadır. Örnek için bkz. http://www.avdb.gov.tr/dosyalar/2011/04/rekortmen/2010_Gelir_Vergisi_Rekortmenler.pdf, (E.T.23.03.2012).

açıklanmaması konusunda görüşleri sorulmakta, daha açık bir ifadeyle liste açıklanmadan önce mükellefin rızası alınmakta¹³¹ ve böylece vergi mahremiyetinin ihlali bakımından hukuka uygunluk nedeni oluşturulmaktadır. Oysa vergi mahremiyetine istisna oluşturan bir uygulamanın kanuna dayanma zorunluluğuyla o uygulamanın suç teşkil edip etmemesi birbirinden farklı hususlardır. Bu listeler incelendiğinde, rızası bulunmayan kurumlar vergisi mükelleflerinin unvanlarının, gelir vergisi mükelleflerinin ise adlarının açıklanmadığı¹³², anılan kişilere ait diğer bilgilerin ise ilan edildiği görülmektedir. Rızası bulunmayan mükelleflerin yalnızca ad veya unvanlarının değil, diğer bilgilerinin de açıklama kapsamında yer almaması gerektiğini düşünmekteyiz.

4369 sayılı Kanun¹³³ ile Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesine eklenen 4'üncü fıkrada vergilerin açıklanması hususunu da içeren birtakım istisnalar öngörülmüştür. Böyle bir değişikliğin Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinin 3'üncü fıkrası hükmü göz önünde bulundurularak bu hükme yönelik eleştiri ve eksiklikleri giderici nitelikte yapılmış olması gerekirken söz konusu hüküm aynen

¹³¹ ÜREL, Gürol, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 2. B., Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2007, s. 28.

¹³² Örnek için bkz. http://www.bmvdb.gov.tr/bulten/BMVDB_2011rekortmenler/index.html, (E.T.23.03.2012); <http://www.ivdb.gov.tr/duyurulan/rekortmenler/2010/2010GVgenel.htm>, (E.T.23.03.2012).

¹³³ Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 ve 4208 Sayılı Kanunlar ile 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 190 Sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (R.G.29.07.1998, 1.Mük.).

korunmuş ancak eklenen fıkrayla bu hükmü büyük ölçüde kapsar nitelikte oldukça geniş bir düzenleme getirilmiştir. Bu düzenlemeye göre “*Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığınca açıklanabilir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini mahalline devredebilir (...) Maliye Bakanlığı bilgilerin açıklanmasıyla ilgili usulleri belirlemeye yetkilidir*”.

Vergi Usul Kanunu’nun 5’inci maddesinin 3’üncü fıkrasında mükelleflerin yalnızca yıllık gelir vergisi beyannameleri ile sermaye şirketlerinin kurumlar vergisi beyannamelerinde gösterdikleri zarar dahil matrahlar ile beyannameler üzerinden tarh olunan gelir ve kurumlar vergilerinin açıklanacağı öngörülmekteyken, 4369 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu’nun 5’inci maddesine eklenen hüküm söz konusu mükelleflerin zarar dahil matrahları dışında kalan tarha esas beyanların tamamının açıklanabileceğini düzenlediğinden 3’üncü fıkradakileri de kapsamakta ve bu bakımdan mükerrerlik arz etmektedir. İki düzenleme arasında, yukarıda sözü edilen matrahların ilanı ile 4369 sayılı Kanun’da Maliye Bakanlığı’na verilen yetki bakımından fark bulunmaktaysa da söz konusu farklılığın şeklen birbirinden bağımsız ancak kapsam bakımından iç içe geçmiş hükümlerin ihdas edilmesinin gerekçesini oluşturamayacağı ve mevcut durumun kanun yapma tekniği açısından ideali yansıtmadığı açıktır. Bununla birlikte, 4369 sayılı Kanun ile eklenen hüküm, 3’üncü fıkra bakımından yukarıda yer verilen eleştirileri ciddi ölçüde gidermektedir. Şöyle ki, mükelleflerin vergi tarhına esas olan bütün beyanları açıklanabileceğinden, yıllık beyanname dışında kalan örneğin muhtasar veya münferit beyanname veren gelir vergisi mükellefleriyle sermaye şirketleri dışında kalan kurumlar vergisi mükelleflerinin de beyanları açıklanabilecektir. Ayrıca,

açıklanabilecek olan vergiler, gelir ve kurumlar vergileriyle sınırlı olmayıp, beyana dayalı tüm vergileri kapsamaktadır. Son olarak kesinleşen vergi ve cezalarıyla vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarlarının açıklanabilecek oluşu, beyana dayanılarak tarh edilen vergilerin yanısıra re'sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergilerin de ilan kapsamına alındığını göstermektedir. Nitekim, 4369 sayılı Kanun tasarısının görüşülmesi sırasında öngörülen bu değişikliğe ilişkin olarak Maliye Bakanı tarafından yapılan madde açıklamasında önceki uygulamada tahakkuk etmiş vergilerini ödeyemeyenlerin ilan edildiği buna karşılık hiç beyanname vermeyen veya eksik beyanda bulunanların ise yeni düzenlemeyle mahkeme kararından sonra açıklanması ilkesinin getirildiği ifade edilmektedir¹³⁴.

Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesine eklenen 4'üncü fıkrayla Maliye Bakanlığı'na verilen yetki uyarınca çıkarılan 293 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde açıklanacak bilgiler, açıklamanın şekli, yeri ve zamanıyla açıklamada esas alınacak tutar belirlenmiş, takip eden yıllarda çıkarılan genel tebliğlerle bu tutar arttırılmış ve açıklamanın kapsamına ilişkin birtakım hususlar öngörülmüştür. Sözü edilen tebliğlerde yer alan düzenlemeleri incelemeye geçmeden önce, vergilerin açıklanması konusunda Maliye Bakanlığı'na tanınan yetki ve bu yetkinin sınırlarının ele alınması tutarlı bir analiz yapılabilmesi bakımından zorunluluk arz etmektedir.

¹³⁴ T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Bir Reformun Anatomisi – Vergi Reformu Nasıl Gerçekleşti?**, Ankara 1998, s. 7. Bakan'a göre “Şimdiye kadar, beyanamesini süresinde vergi dairesine veren; ancak, ödeme güçlüğü içine düşmesi nedeniyle borcunu ödeyemeyenler vergi yüzüzsüzü olarak ilan edildi. Aslında, gerçek vergi yüzüzsüzleri hiç beyanname vermeyen veya eksik beyanda bulunarak ödemesi gereken gerçek vergiyi gizlemiş, dolayısıyla devletten vergi kaçırmış olanlardır”. T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Bir Reformun Anatomisi**, s. 7.

Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve cezalarının Maliye Bakanlığı'nca açıklanabileceği ve Bakanlığın bu yetkisini mahalline devredebileceğini öngören hükümle vergi mahremiyeti kapsamında yer alan birtakım bilgilerin açıklanıp açıklanmaması konusunda idareye takdir yetkisi¹³⁵ tanındığında herhangi bir tereddüt bulunmamakla birlikte, bu yetkinin içeriğinin, daha açık bir ifadeyle neyi kapsayıp kapsamadığının belirlenmesi gerekir. İdarenin düzenleme yetkisine sahip olduğu durumlarda takdir yetkisi bulunmakla birlikte, düzenleyici işlemler dayandıkları kanunun konu, amaç ve çerçevesini aşamazlar¹³⁶. Dolayısıyla söz konusu hükümde Bakanlığa tanınan takdir yetkisi, yalnızca zikredilen bilgilerin açıklanıp açıklanmamasına karar verilmesiyle sınırlı olup, Kanun'da sayılanların bir kısmının veya bu bilgilerin dışında kalan birtakım hususların açıklanmasını içermez. Maliye Bakanlığı'nın anılan Kanun hükmünü daraltarak veya genişleterek uygulama konusunda takdir yetkisi bulunmamaktadır¹³⁷. Bu fıkra uyarınca Bakanlığa tanınan

¹³⁵ İdarenin vergilendirme alanındaki takdir yetkisi ve sınırları konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. ÇAĞAN, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 136 – 143.

¹³⁶ ÇAĞAN, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 136. Çağan, vergi mahremiyetine getirilen istisnaların yasada öngörülen sınırlar içinde geçerli olduğunu ve yorum yoluyla genişletilemeyeceğini ifade etmektedir. ÇAĞAN, Nami, “*Vergi Gizliliği ve Vergi Borçlarının Açıklanması*”, **Milliyet Gazetesi**, 16.07.1992, s.15.

¹³⁷ Dönemin Maliye Bakanı, söz konusu madde tasarısı hakkında yaptığı açıklamada idarenin mükellef haklarının korunması gerekliliğini her zaman göz önüne alması gerektiğini ve mükellef haklarıyla devletin hakları arasında denge kurmak zorunda olduğunu ifade ettikten sonra vergilerin açıklanması konusunda idareye tanınan yetkinin mükellef haklarını korumak amacıyla tanınan teknik bir düzenleme olduğuna dikkat çekmektedir. T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Bir Reformun Anatomisi**, s. 7 – 8.

diğer yetki bilgilerin açıklanmasıyla ilgili usulleri belirleme yetkisidir¹³⁸. Kanun'da açıkça zikredildiği üzere Bakanlığın yalnızca usule ilişkin örneğin bilgilerin açıklanma yeri, zamanı veya yöntemi konusunda takdir yetkisi vardır.

293 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde vergilerin açıklanmasına ilişkin temel hususların tümü düzenlenmiş, sonrasında çıkarılan tebliğlerde yukarıda sözü edilenler hariç bu tebliğe yollamada bulunulmuştur. 293 Sıra No'lu Tebliğ'in "Açıklanacak Bilgiler" üst başlığını taşıyan I'inci bölümünde ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlar dolayısıyla kesinleşen vergiler ve cezalar bakımından kesinleşen tarhiyatların toplamının belirlenmesinde vergi, fon payı ve ceza tutarlarının yanı sıra gecikme faizinin de göz önünde bulundurulacağı; vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve cezalar bakımından ise vergi dairelerinde takip ve tahsil edilen vergi, resim, harç, fon payı, vergi cezaları, gecikme faizi ve zamlarının açıklamaya konu olacağı öngörülmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında kesinleşen vergi ve cezalar ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarlarının açıklamaya konu olabileceği düzenlenmişken, genel tebliğ ile fon payı, gecikme faizi ve zamları da açıklamanın kapsamına dahil edilmektedir. Kanun'da yer alan "vergi" kavramıyla geniş anlamda verginin kast edildiğinden hareketle resim ve harçları bu kapsamda değerlendirmek mümkünse de fon payı, gecikme faiz ve zamlarını vergi olarak

¹³⁸ Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında aşağıda ayrıntılı olarak inceleneceği üzere birden fazla istisna hükmü yer almaktadır. Bu fıkrada farklı tarihlerde yapılan değişiklikler nedeniyle bilgilerin verilmesi konusunda usul ve esas, bilgilerin açıklanması konusunda yalnızca usul belirleme yetkisi öngören iki ayrı hüküm bulunmaktadır. Vergi mahremiyeti kapsamında yer alan bilgilerin açıklanması veya verilmesine ilişkin hususların tespitinde Bakanlığa farklı yetki tanınmasını gerektiren ölçütü ilgili düzenlemeler ve gerekçelerinden saptamak mümkün olmamıştır.

adlandırmak teorik açıdan mümkün değildir¹³⁹. Maliye Bakanlığı Kanun'un kapsamını genişleterek takdir yetkisi bulunmayan bir alanı düzenlemekte ve bu durum hukuka aykırılık teşkil etmektedir. Uygulamada vergi borcu merkezi idare tarafından tahsil edilen vergilerin tamamı ele alınarak hesaplanmakta ve bu tutar açıklanmaktadır. Buna karşılık örneğin gümrük idarelerince tahsil edilen katma değer vergileri veya özel tüketim vergileri ya da yerel yönetimler (belediyeler) tarafından tahsil edilen emlak vergileri açıklamanın konusunu oluşturmamaktadır.

Aynı bölümde yer alan açıklanacak vergilerin toplam tutarının hesaplanmasında dikkate alınacak olan hususlar incelendiğinde bunların bir kısmının doğrudan esasa yönelik belirlemeler içerdiği görülmektedir. Örneğin, birden fazla vergi dairesinde mükellefiyet kaydı bulunan mükelleflerin vergi borcu ve ceza tutarının hesaplanmasında farklı vergi dairelerine olan borçlarının toplanmayacağı öngörülmektedir. Bu tip düzenlemeler bilgileri açıklanacak mükelleflerin büyük ölçüde düzenleyici işlem esas alınarak saptanması sonucunu doğurmaktadır¹⁴⁰.

¹³⁹ Vergi Usul Kanunu'nun 1'inci maddesinin 2'nci fıkrasında "*Yukarıda yazılı vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da bu kanuna tabidir*" denilmekteyse de bir temel hak ve özgürlüğün sınırlanması sonucunu doğuran vergi mahremiyetine ilişkin istisnaların içeriğinin açık ve kesin bir biçimde kanunla belirlenmesi zorunluluğu söz konusu hüküm uyarınca vergi ve cezalar dışında kalan hususların bu kapsamda değerlendirilmesini gerektirmez.

¹⁴⁰ 3239 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesine eklenen ve 4369 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılan hükümde Vergi Usul Kanunu'nda yer alan belge düzenine uymayan veya kaçakçılık fiiliyle vergi ziyanına neden olup tarh edilen ve kesinleşen mükellef ve vergi sorumlusunun Bakanlık tarafından belirlenecek usul ve esaslara göre basın ve TRT yoluyla açıklanması öngörülmekteydi. Bu düzenleme hakkında Anayasa'ya aykırılık iddiasıyla açılan iptal davasında ileri sürülen gerekçelerden biri Bakanlığa verilen usul ve esas belirleme yetkisinin Anayasa'nın 7 ve 8'inci maddelerine aykırı olduğuydu. Anayasa Mahkemesi, Bakanlığa verilen yetkinin suç ve ceza tespiti ile ilgili olmayıp yalnızca usul ve esas belirlemekten ibaret olduğu gerekçesiyle bu hükmü Anayasa'ya aykırı bulmamıştır. (AYMK, K.T.19.03.1987, E.1986/5, K.1987/7, R.G.12.11.1987). Kanunilik ilkesinin esas ve idarenin kural olarak bağlı yetkiyi haiz olduğu vergi hukuku alanında, kişilerin temel

293 Sıra No'lu Tebliğ'in II'nci bölümünde açıklamada esas alınacak tutar belirlenmektedir. Kanun'da açıklanabilecek olan tutara ilişkin herhangi bir belirleme yapılmadığından, açıklamaya konu olabilecek nitelikte vergi borcu ve cezası bulunan bütün mükellefler hakkında açıklama yapılması gerekir. Böyle bir açıklamanın vergi idaresi bakımından ağır bir iş yükü doğuracağından hareketle Bakanlığın açıklanacak vergi ve cezaların tutarlarına ilişkin alt sınır belirleme konusunda takdir yetkisine sahip olması gerektiği söylenebilirse de mevcut Kanun hükmünün böyle bir belirleme yapılmasına cevaz vermediğini düşünmekteyiz. Ne var ki Bakanlık ilgili tebliğle her bir vergi dairesine 20 milyar TL¹⁴¹ ve daha fazla borcu olan veya kesinleşen vergi ve cezası bulunan mükellefler hakkında açıklama yapılacağını düzenlemiştir. Ayrıca 322, 335 ve 349 Sıra No'lu Tebliğlerde 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu kapsamında taksitlendirilen ve taksit ödeme süresi henüz sona ermemiş olan vergi ve cezalar açıklama kapsamı dışında bırakılmış ve bu kapsam dışında kalan hususların içeriği 359 Sıra No'lu Tebliğ'den itibaren genişletilerek uygulanmaya devam edilmiştir¹⁴².

hak ve özgürlüklerinin sınırlandırılması sonucunu doğuran bu gibi düzenlemelerde Maliye Bakanlığı'na esas belirleme yetkisi verilmesi başta hukuk devleti ilkesi olmak üzere birçok anayasal ilkeyle çelişmektedir.

¹⁴¹ Bu tutar 307 Sıra No'lu Tebliğ ile 2002 yılı için 30 milyar TL, 322 Sıra No'lu Tebliğ ile 2003 yılı için 50 milyar TL, 335 Sıra No'lu Tebliğ ile 2004 yılı için 75 milyar TL, 349 Sıra No'lu Tebliğ ile 2005 yılı için 100.000 YTL, 359 Sıra No'lu Tebliğ ile 2006 yılı, 374 Sıra No'lu Tebliğ ile 2007 yılı için 125.000'er YTL, 384 Sıra No'lu Tebliğ ile 2008 yılı için 150.000 YTL, 391 Sıra No'lu Tebliğ ile 2009 yılı, 398 Sıra No'lu Tebliğ ile 2010 yılı için 150.000'er TL, 409 Sıra No'lu Tebliğ ile 2011 yılı için 200.000 TL olarak belirlenmiştir.

¹⁴² Bu tebliğlerde dikkati çeken ortak nokta kamuoyunda mali af-vergi affı olarak adlandırılan vergi kanunları uyarınca taksitlendirilen borçların açıklama kapsamı dışında bırakılmasıdır. Mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirme ve vergi ödeme bilinci üzerinde olumsuz etki yaratan bu kanunlardan yararlanan, daha açık bir ifadeyle vergi ödevlerini kanunların öngördüğü biçimde yerine getirmediği

Vergi güvenliğini sağlamak amacıyla öngörülen vergilerin açıklanmasına ilişkin hükümlerin, mükellefler arasında ayırım yapılarak uygulanmasının ve vergi borcuyla ceza miktarları yüksek olan mükellef gruplarının açıklamaya konu edilmesinin bu güvenliğin sağlanmasına ne ölçüde katkıda bulunacağı tartışmalıdır. Mükelleflerin mahremiyetinin esas olduğu bir alanda, bir kısım mükellefin bilgileri açıklanırken, aynı hukuki durumda olmakla birlikte vergi borcuyla ceza miktarı düşük olduğu için bir kısmının bilgilerinin açıklanmamasını gerekçelendirmek oldukça güçtür¹⁴³. İdareye, böyle bir ayırım yapma yetkisi tanındığının kabulü, bazı mükellefler bakımından bir temel hak ve özgürlüğün sınırlanması, bazıları bakımındansa korunmasını doğuran bir uygulamaya yol açmaktadır. Son tahlilde, idarenin takdirine bırakılması söz konusu olmayan bir alanda mükellefler arasında düzenleyici işlemlerle böylesi bir fark yaratılmasının, bir kısım mükelleflerin istisna kapsamı dışında kalırken bir kısmının istisnaya tabi

için borçlarını yapılandıran mükelleflerin ayrıca açıklama kapsamı dışında bırakılmasında nasıl bir kamu yararı bulunduğu ve vergilerin açıklanması konusunda hangi mükellef gruplarına ilişkin kamusal baskı oluşturulmasının amaçlandığı ayrıca sorgulanmalıdır.

¹⁴³ Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu bir kararda eşitlik kavramını “*Bilindiği gibi eşitlik, her yönüyle aynı hukuki durumda bulunanlar arasında sözkonusudur (...) adlarına vergi ve ceza tarhedilen ve vergi borcu aslı 300.000 lirayı aşmayan bütün mükellefler aynı hukuki durum içindedir. Bunlar arasında bir ayırım yapılmış olsaydı, eşitlik ilkesi o takdirde zedelenirdi. Ancak aftan yararlanmak için vergi borcu aslının 300.000 liradan az olması koşulunun getirilmesi, aftan yararlanacak olan mükellefleri, bu sınırı aşanlardan ayırarak bir eşitsizlik izlenimi veriyorsa da, böyle bir farklılaştırmada (...) önemli kamu yararları gözetilmiştir*” şeklinde yorumlamıştır. (AYMK, K.T.19.03.1987, E.1986/5, K..1987/7, R.G.12.11.1987). Vergi hukukunda eşitliğin “her yönüyle aynı hukuki durumda olanlar” biçimindeki ifadesi, kavramın içinin boşaltılarak niceliksel değerlere dayalı bir eşitlik anlayışının kabulüne yol açar. Aynı hukuki durumda bulunmak ile her yönüyle aynı hukuki durumda bulunmak arasındaki farkın rakamsal verilerle açıklanması, vergi hukukunun temel ilkelerinden biri olan eşitliği, olasılığa dönüştürme tehlikesini de beraberinde getirmektedir.

olması gibi özel yaşamın gizliliği hakkıyla bağdaşmayan sonuçlar doğuracağı ifade edilmelidir.

B. Vergi Levhası

Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinin 5'inci fıkrasına göre “*Gelir vergisi mükellefleri (kazancı basit usulde tespit edilenler dahil) ile sermaye şirketleri*¹⁴⁴ her yıl Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarhına esas kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı almak zorundadırlar. İlan ve levhalara ilişkin diğer hususlar Maliye Bakanlığınca belli edilir”.

2365 sayılı Kanun ile kabul edilen bu istisna, vergi levhası asma yükümlülüğü olarak öngörülmüş ve Kanun'un gerekçesinde bu düzenlemeyle yurttaşlar arasında ortak bir vergi ödeme şuurunun yaratılmasının, ayrıca verginin tahsilinde kamuoyu baskısından yararlanılmasının amaçlandığı ifade edilmiştir¹⁴⁵. Levha asma yükümlülüğüne ilişkin düzenleme, vergilerin açıklanmasından sonra kabul edilmiş olan ikinci istisna hükmüdür. Söz konusu hükmün içeriğinden de

¹⁴⁴ Danıştay, vergi levhasını tasdik ettirip işyerine asmaması nedeniyle bir kooperatife kesilen özel usulsüzlük cezasının kesinleşmesi ve vadesinde ödenmemesi üzerine tebliğ olunan ödeme emrine karşı açılan davada, vergi levhası asma zorunluluğu bulunanların sermaye şirketlerinden ibaret olduğu ve kooperatiflerin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde sayılan sermaye şirketleri arasında yer almadığı, vergi levhası asma zorunluluğu bulunmayan kurumun cezaya itiraz etmemiş olması nedeniyle borçlu duruma geldiğinin kabul edilemeyeceği gerekçesiyle ödeme emrinin resen iptaline karar vermiştir (Danıştay 4.D., 08.04.1985, E.1984/867, K.1985/1103), <http://www.danistay.gov.tr>. (E.T.23.05.2010).

¹⁴⁵ T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri** s. 564.

anlaşılacağı üzere vergi levhası asmakla yükümlü tutulanlar, 2365 sayılı Kanun ile getirilen değişiklik uyarınca vergileri açıklanacak olan mükellef gruplarıyla paralellik arz etmektedir.

Bu fıkra uyarınca Maliye Bakanlığı'na verilen düzenleme yapma yetkisi doğrultusunda Bakanlık levhaların şekli, ebadı, tasdik ve asılma süreleri, yükümlülüğe uymayanlar hakkında uygulanacak yaptırımlar gibi birçok hususu 142 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile düzenlemiş ve sonrasında, esas itibariyle uygulamada tereddüt yaratan birtakım durumları farklı genel tebliğlerle¹⁴⁶ açıklığa kavuşturmuştur. 6111 sayılı Kanun'un¹⁴⁷ 83'üncü maddesinde öngörülen hükümle levha asma zorunluluğu, levha alma zorunluluğu olarak değiştirilmiş ve sözü edilen tebliğlerin büyük bir kısmını yürürlükten kaldırarak levha alma zorunluluğuna ilişkin hususlar ile e-vergi levhası sorgulaması, elektronik ortamda vergi kimlik numarası doğrulama ve vergi levhası doğrulama hizmetlerini düzenleyen 408 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği yayınlanmıştır.

408 No'lu Genel Tebliğ uyarınca vergi levhası, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin beyannamelerini vermelerinden sonra, Gelir İdaresi Başkanlığı bilgi işlem sistemi tarafından söz konusu beyannamelerde yer alan bilgilere göre oluşturulacak ve mükellefin internet vergi dairesi hesabına

¹⁴⁶ 143, 146, 177, 272 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

¹⁴⁷ Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (R.G.25.02.2011, 1.Mük.)

aktarılabacaktır¹⁴⁸. Vergi levhasında bulunacak olan bilgiler mükellefin adı ve soyadı, ticaret unvanı, iş yeri adresi, vergi kimlik numarası, bağlı bulunduğu vergi dairesi, vergi türü, işe başlama tarihi, ana faaliyet kodu ve faaliyet türü, faaliyet durumu, beyan edilen son üç yıla ait matrahlar ve bu matrahların ait olduğu takvim yılı için tahakkuk eden vergiler ile Gelir İdaresi Başkanlığı bilgi işlem sistemi tarafından üretilecek onay kodundan ibarettir. Tebliğ'e göre vergi levhası almak mecburiyetinde olan mükellefler, bu levhaları iş yerlerinin merkezlerinde, şubelerinde, satış mağazalarında, çiftçilerin doğrudan doğruya zirai faaliyetleri ile ilgili alım satım işlerinin tedviri için açtıkları yazıhanelerinde, taşıt işletmeleri için ayrıca taşıtlarında yetkililerce istenildiğinde ibraz etmek üzere bulunduracaklardır¹⁴⁹.

Vergi levhasının vergi mahremiyetinin istisnalarından birini oluşturma sebebi, bu levhanın belli yerlere asılması suretiyle içinde yer alan bilgilerin üçüncü kişiler tarafından öğrenilmesinin mümkün kılınmasıdır. 408 No'lu Genel Tebliğ ile bu levhaların asılması veya internet ortamında yayımlanması mükelleflerin ihtiyarına bırakıldığından, vergi levhasında yer alan bilgilerin üçüncü kişiler tarafından öğrenilmesi ancak bu bilgilerin mükellefler tarafından açıklanması durumunda söz konusu olabilecektir. Bu bakımdan vergi levhasına ilişkin düzenlemenin, mükellefe

¹⁴⁸ 142 Sıra No'lu Genel Tebliğ'e göre mükelleflerin vergi levhalarını bağlı buldukları vergi dairelerine tasdik ettirme yükümlülüğü bulunmakta, 272 Sıra No'lu Genel Tebliğ ile tasdik işleminin belli şartlar dahilinde serbest muhasebeci veya serbest muhasebeci mali müşavirler ile yeminli mali müşavirler tarafından da gerçekleştirilebileceği öngörülmekteydi. 408 Sıra No'lu Genel Tebliğ ile söz konusu tasdik yükümlülüğü kaldırılarak internet vergi dairesinden erişilebilen vergi levhası üzerinde yer alan onay kodu vergi levhasının tasdiki hükmünde sayılmıştır.

¹⁴⁹ 142 Sıra No'lu Genel Tebliğ uyarınca vergi levhalarının asılacağı bu yerler, 408 Sıra No'lu Genel Tebliğ ile vergi levhalarının bulundurulacağı yerler olarak düzenlenmiştir.

ait birtakım bilgilerin öğrenilmesine yol açan istisna hükmü olma niteliğini büyük ölçüde yitirdiği söylenebilir.

408 No'lu Genel Tebliğ'de yer alan e-vergi levhası sorgulama ve vergi levhası doğrulama hizmetlerine ilişkin düzenlemeler prensip itibarıyla vergi mükellefleri arasındaki iş ilişkilerinin yürütülmesini kolaylaştırmak ve doğru bilgilere ulaşılmasını sağlamak amacıyla öngörülmüş olmakla birlikte vergi mahremiyeti bakımından da birtakım sonuçlar doğurmaktadır. Mükelleflerin, internet vergi dairesini kullanarak e-vergi levhası sorgulaması aracılığıyla başka bir vergi mükellefinin vergi levhasında yer alan bilgilere ulaşabilmesine imkân veren bu hizmet, vergi mahremiyetinin sınırlı etkisi bulunan bir istisnasını oluşturmaktadır. Benzer bir biçimde, hakkında yapılan sorgulama neticesinde levhasının güncel olmadığı belirtilen mükelleflerin, yeni bir vergi levhalarının bulunması halinde bu durum sorgulamayı yapan mükellefe bildirilecek ve mükellef talebi halinde güncel vergi levhasında yer alan bilgilere ulaşabilecektir. Vergi levhası doğrulama hizmeti olarak adlandırılan bu hizmetin de vergi mahremiyetine istisna teşkil ettiği açıktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinin 5'inci fıkrasında mükellefler bakımından yalnızca vergi levhası alma zorunluluğu öngörülmekte olup, levhanın sorgulanması veya doğrulanmasına ilişkin hususlara yer verilmemektedir. Levhalara ilişkin sorgulama ve doğrulama yapılabilmesi için, hakkında bu işlemlerin yapılacağı mükelleflere ait bazı verilerin bilinmesi ve bu verilerin sisteme girilmesi gerekmektedir. Böyle bir önkoşulun varlığı, vergi mahremiyeti kapsamında yer alan bilgilere erişim olanağı sunulduğuna ilişkin tespiti değiştirmeyeceği gibi daha önce ifade edildiği üzere bu durum yalnızca vergi mahremiyetine ilişkin istisnanın etki

alanını sınırlandırmaktadır. Vergi mahremiyetine Maliye Bakanlığı'nın düzenleyici işlemiyle böyle bir istisna getirilmesinin yasal dayanağı bulunmamaktadır. İdarenin bu şekilde düzenleme yapması hem temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin rejim hem de hukuk devleti ve yasal idare ilkeleri yönünden kabul edilemez.

C. Mükellefe Ait Bilgi ve Belgelerin Adli ve İdari Soruşturma Yürüten Kamu Görevlileriyle Bankalara Verilmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinin 4'üncü fıkrasına 4962 sayılı Kanun'un¹⁵⁰ 17'nci maddesiyle eklenen hüküm uyarınca kamu görevlileri tarafından yürütülen adli ve idari soruşturmalarla ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgelerle bankalara yapacakları vergi tahsilatına ilişkin bilgiler verilebilir. Bu durumda kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumlar vergi mahremiyetine ilişkin yasaklara uymakla yükümlüdürler. Söz konusu maddede bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmiş ancak Bakanlık bu konuda herhangi bir düzenleme yapmamıştır.

Ceza Muhakemesi Kanunu'nda düzenlenen adli soruşturma sürecinin yürütülmesinde yetkili olan kamu görevlileri, vergi mahremiyeti kapsamında yer alan bilgi ve belgeleri soruşturma ile olan ilgisi nedeniyle ve soruşturma kapsamında sınırlı olmak üzere talep edebileceklerdir. İdari soruşturma, yürütülen idari faaliyetlerin denetlenmesine ilişkin bir süreç olduğundan bu konuda birçok farklı

¹⁵⁰ Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun (R.G.07.08.2003).

düzenleme bulunmaktadır. Bu nedenle idari soruşturmalar bakımından talepte bulunan kamu görevlisinin yetkili olup olmadığı ve istenilen bilgi ya da belgelerin soruşturmanın içeriğiyle ilgisinin bulunup bulunmadığı gibi hususlar somut olayın özellikleri çerçevesinde değerlendirilmelidir¹⁵¹.

Vergilendirme sürecinin nihai aşaması olan tahsil aşaması, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanunu'nda düzenlenmekte ve bu Kanun'un "Sırrın İfşası" başlıklı 107'nci maddesinde tahsil aşamasına yönelik özel düzenleme bulunmaktadır. Bu bakımdan bankalara tahsile yönelik bilgiler verilmesine ilişkin istisna hükmünün Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmesini anlamlandırabilmek son derece güçtür. 6183 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergilendirme sürecinin aynı aşamasına ilişkin benzer hükümlerin her ikisinin de 4962 sayılı Kanun ile eklendiği göz önüne alındığında, kanun koyucunun amacını saptayabilmek imkânsızlaşmaktadır. Bankalara bilgi verilmesini sağlamak amacıyla öngörülen bu hükmün Vergi Usul Kanunu'nda ayrıca düzenlenmesine gerek olmayıp, mükellefin vergi mahremiyeti 6183 sayılı Kanun'da yer verilen hüküm uyarınca koruma altına alınmış bulunmaktadır. Bu nedenle Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde yer

¹⁵¹ Maliye Bakanlığı, bir üniversitenin hukuk müşavirliği tarafından o üniversitede görevli bir öğretim üyesinin adına kayıtlı bir işyeri bulunup bulunmadığına yönelik olarak talep edilen bilgilerin bu hüküm kapsamında bulunması nedeniyle ilgili kuruma verilebileceği yönünde görüş bildirmiştir. 23.02.2000 tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2803-5-794/8551 sayılı Özelge, <http://www.gib.gov.tr>, (E.T.16.03.2011). Bir idari denetim sırasında vergi dairesinden talep edilen bilgilerin vergi mahremiyeti nedeniyle verilemeyeceği yönündeki görüşler için bkz. 12.7.2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2803/933/32709 ile 28.8.2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2803-5-33 sayılı özelgeler, <http://www.gib.gov.tr>, (E.T. 16.03.2011). İdari denetim sırasında müfettişlerin görevleri ile ilgili olarak vergi dairelerinden istenilen bilgi ve belgelerin verilmesinin Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde yer alan yasak kapsamına girmediği hakkındaki Danıştay istişari görüşü için bkz. Danıştay 1.D. 20.12.1984, E.1984/291, K. 1984/294, <http://www.danistay.gov.tr>, (E.T.23.05.2010).

alan bankalara bilgi verilmesine ilişkin hüküm vergi mahremiyetine yönelik ayrıksı bir istisna niteliği taşımamaktadır.

Mükelleflerin vergi mahremiyeti kapsamında yer alan bilgilerinin talep halinde üçüncü kişilere ya da kurumlara verilir verilemeyeceği meselesi söz konusu düzenlemenin yürürlüğe girmesinden önceki dönemde birçok özelgeye konu olmuştur. Maliye Bakanlığı mükelleflerle ilgili bilgilerin onların rızası olmaksızın mahkemelere verilmesinin bu bilgilerin alenileştirilmesine neden olacağı gerekçesiyle mümkün bulunmadığını ifade etmiştir¹⁵². Bakanlığa göre “*Mükelleflere ait olup gizli tutulması gereken bilgilerin mühürlü bir zarfa konularak ve mükellefin onayının alındıktan sonra açılması şartı belirtilmek suretiyle mahkemeye gönderilmesi gerekir*”¹⁵³. Çağan, vergi idaresinin mükelleflerin verdikleri bilgileri yalnız vergi hukuku alanında kullanmaları gerektiğini, bir dava sırasında vergi idaresine mükelleflerin çeşitli durum ve ilişkileri hakkında bilgi sorulduğu takdirde idarenin bu bilgileri mahkemeye vermeyi reddetmek zorunda olduğunu belirtmektedir¹⁵⁴. 4962 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik öncesinde icra

¹⁵² 21.7.1973 tarih ve 24402-5-229 sayılı Özelge, KIZILOT, Şükrü / AVCI, Şükrü, **Gelir, Kurumlar ve Vergi Kanunlarına Ait Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Muktezarlar ve Danıştay Kararları (1971-1972-1973-1974-1975-1976-1977)**, Ankara 1978, s. 571.

¹⁵³ 21.7.1973 tarih ve 24402-5-229 sayılı Özelge, KIZILOT / AVCI, s. 571. Benzer bir görüş için bkz. 29.7.1977 tarih ve 1-24402-5-299 / 44240 sayılı Özelge, KIZILOT / AVCI, s. 572.

¹⁵⁴ ÇAĞAN, Nami, “*Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler*”, **Bülent N. ESEN’e Armağan**, Ankara 1977, s. 101 ve dn. 37. Çağan, mükelleflerin yasak faaliyetlerini açıklamaları için vergi mahremiyetin sağladığı güvenlik alanında bulunmaları gerektiğini ve bu nedenle mükelleflerin vergi dairesine bildirdikleri hukuk kuralları ile yasaklanmış olan faaliyetlerinin vergi idaresi tarafından açıklanmayacağını ifade etmektedir. ÇAĞAN, **Yasak Faaliyetler**, s. 101 – 102. Kamu görevlisinin suçu bildirmemesi gerek mülga Türk Ceza Kanunu’nda (m.235) gerek 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nda (m.279) suç olarak düzenlenmiştir. Vergi mahremiyetinin bu hükümler karşısında bir koruma alanı oluşturmadığını, başka bir ifadeyle hukuka aykırı fiilleri suç teşkil eden mükelleflerin

memurluklarına mükellefe ait bilgilerin verilemeyeceği zira hiçbir yargılama yetkisi bulunmayan icra memurluklarının mahkeme olarak kabul edilmesinin mümkün olmadığı yönünde görüş¹⁵⁵ bildiren Bakanlık, anılan hükmün yürürlüğe girmesinden sonra görüşünü değiştirmiştir. 2004/1 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi uyarınca kamu hizmeti gören bu tür gerçek veya tüzel kişilerin istedikleri bilgiler mükellefin tarh dosyasından elde edilebilmeli ve vergi mahremiyetine ilişkin hükümleri ihlal edici nitelikte olmamalıdır. Bakanlık bu saptamayı yaptıktan sonra mükellefin vergi levhasında bulunan bilgilerle ikametgâh adresi ve halen mükellef olup olmadığı gibi hususlarının bildirilmesinin mahremiyetin ihlali anlamına gelmeyeceğinden bahisle icra müdürlüklerine verilebileceğini öngörmektedir¹⁵⁶.

kovuşturulması için yetkili mercilere bildirimde bulunulmasının zorunluluk arz ettiğini düşünmekteyiz. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 43'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında meslek mensupları ve bunların yanında çalışanların işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemeyecekleri ve çeşitli kanunlarla muhbirlere tanınan hak ve menfaatlerden faydalanamayacakları ancak 2 ve 3'üncü fıkralarda suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere duyurulmasının mecburi ve adli veya idari her türlü inceleme ve soruşturmanın birinci fıkra hükmü dışında olduğu düzenlenmiştir. Aynı Kanun'un 47'nci maddesi uyarınca meslek mensupları görevleri sırasında veya görevleri nedeniyle işledikleri suçlar dolayısıyla fiillerinin niteliğine göre Türk Ceza Kanunu'nun kamu görevlilerine ait hükümleri uyarınca cezalandırılacaklardır. Bu hükümler çerçevesinde meslek mensupları vergi mükelleflerinin suç teşkil eden fiillerini ihbar etmek zorundadırlar. Aksi takdirde kamu görevlisinin suçu bildirmeme suçunu işlemiş olacaklardır. Meslek mensuplarına ilişkin bu düzenlemenin mükellef hakları bakımından vergi mahremiyetini istisna, aleniyeti kural haline getirecek ölçüde geniş bir sınırlama öngördüğü, vergi mahremiyeti hakkının temel haklardan biri olduğu göz önüne alınarak sınırların daha açık ve net bir biçimde ortaya konulması gerektiği kanısındayız. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. ATEŞ, Leyla, "Meslek Mensuplarının Sır Saklama Yükümlülüğünü Özel Yaşamın Gizliliği İle Okumak", **E-Yaklaşım**, S. 3, Kasım 2003, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2003114018.htm>, (E.T.25.03.2011).

¹⁵⁵ 141.5.1974 tarih ve 24402-5-247 sayılı Özelge, KIZILOT / AVCI, s. 573.

¹⁵⁶ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 11.03.2009 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01/01/VUK-5-2009-MUK-21 sayılı Özelge'de icra müdürlüklerine verilebilecek olan bilgilerin yukarıda sayılanlarla sınırlandırıldığı, dolayısıyla mükellef hakkında istenilen belli bir

Mükelleflerin, istisna hükümleri dışında kalan vergi sırrı niteliğindeki bir bilgisinin kamu hizmeti yürütsün ya da yürütmesin herhangi bir gerçek ya da tüzel kişiye verilmesi söz konusu olamaz¹⁵⁷. Vergi levhası asma zorunluluğu 6111 sayılı Kanun ile kaldırıldığından, Bakanlık kural olarak bu levhada yer alan bilgileri icra müdürlüklerine verme yetkisini haiz değildir. Başka bir ifadeyle, Bakanlığın sadece böyle bir zorunluluğu bulunmadığı halde levha asan mükelleflerin bilgilerini verebileceği söylenebilir. Mükellefin ikametgâh adresi veya mükellef kaydının bulunup bulunmadığına ilişkin bilgilerin vergi mahremiyeti kapsamında olduğunu ve bu nedenle yalnızca adli soruşturma nedeniyle talep edilmesi halinde yargı mercilerine verilebileceğini düşünmekteyiz. Dolayısıyla, 2004/1 Sıra No'lu İç Genelge'ye dayanılarak bilgilerin icra dairelerine verilmesi vergi mahremiyetinin ihlal edilmesi sonucunu doğuracaktır. Mükellefe ait bilgilerin kişilere veya kuruluşlara verilmesi konusundaki özelgelerde bu bilgilerin ifşa edilmemesinin kanun hükmünden doğan bir zorunluluk olduğu¹⁵⁸, bunların verilebileceğine ilişkin bir hükmün Vergi Usul Kanunu'nda yer almadığı¹⁵⁹ ancak bir hakkın tespiti için

yıla ait mali tabloların (bilanço ve gelir tabloları) verilmesinin vergi mahremiyetini ihlal sayılacağı ifade edilmektedir. <http://www.bmvdb.gov.tr/ozelgeler/2009/vuk/7664.htm>, (E.T.11.01.2012).

¹⁵⁷ Çağan, Alman Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu paragrafının 4'üncü fıkrasının 5'inci bendinde vergi mahremiyeti kapsamında olmasına rağmen kaçınılmaz kamu yararının bulunduğu durumlarda istenilen bilgilerin açıklanacağını ve hangi hallerde kaçınılmaz kamu yararının bulunduğunun oldukça ayrıntılı bir biçimde düzenlendiğini ancak Türk pozitif hukukunda vergi mahremiyetine ilişkin böyle bir sınırlandırma öngörülmediğinden keyfi uygulamalara yol açabilecek bu ölçütün kullanılamayacağını ifade etmektedir. ÇAĞAN, **Yasak Faaliyetler**, s. 103 – 104; ÇAĞAN, **Vergi Gizliliği**, s. 15.

¹⁵⁸ 29.4.1997 tarih ve B.07.0. GEL.0.28/2803-5-746/16933 sayılı Özelge, <http://www.gib.gov.tr>, (E.T.16.03.2011).

¹⁵⁹ Bakanlık, Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesine adli ve idari soruşturma yürüten kamu görevlilerince talep edilen bilgi ve belgelerin verilebileceğine ilişkin hükmün eklenmesinden sonraki

mahkemece zorunlu görülerek istenilmesi halinde verilebileceği¹⁶⁰, bilgilerin verilebilmesinin mükellefin rızasına bağlı bulunduğu¹⁶¹ gibi farklı hususlar belirtilmektedir.

Vergi mahremiyeti kapsamında yer alan bilgilerin verilmesi konusunda Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde yer almamakla birlikte üzerinde durulması gereken bir başka husus bu bilgilerin Bilgi Edinme Hakkı Kanunu kapsamında talep edilmesi halinde verilip verilemeyeceği meselesidir. Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'nun 5'inci maddesinde kurum ve kuruluşların bu Kanun'da yer alan istisnalar dışındaki her türlü bilgi veya belgeyi başvuranların yararlanmasına sunmakla yükümlü oldukları ve yürürlüğe girdiği tarihten itibaren diğer kanunların bu Kanuna aykırı hükümlerinin uygulanmayacağı hükmüne bağlanmaktadır. Bu düzenleme uyarınca Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesi, mükellef veya mükellefle ilgili kimselerin vergi mahremiyeti kapsamında yer alan bilgi veya belgelerinin açıklanmamasına gerekçe oluşturmayacağından, sözü edilen bilgi ve belgelerin Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'nda istisna kapsamında yer alıp almadığı saptanmalıdır.

Kanun'un 21'inci maddesinde kişinin izin verdiği durumlar hariç özel hayatın gizliliği kapsamında yer alan belli değerlerine haksız müdahale oluşturacak

dönemde yayınladığı bir Özelge'de bir anonim şirket tarafından istenilen bilginin bu kapsamda yer almadığından bahisle verilemeyeceğini belirtmiştir. Bkz. 8.9.2000 tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2803-5-805/41932 sayılı Özelge, <http://www.gib.gov.tr>, (E.T.16.03.2011).

¹⁶⁰ 1.4.1997 tarih ve B.07.0. GEL.0.28/2803-5-744/13562 sayılı Özelge, <http://www.gib.gov.tr>, (E.T.16.03.2011).

¹⁶¹ 21.6.1972 tarih ve 24402-5-31/33368 sayılı Özelge, KIZILOT / AVCI, s. 572.

bilgi veya belgelerin bilgi edinme hakkı kapsamı dışında olduğu ancak kamu yararının gerekli kıldığı hallerde kişinin yazılı rızası alınmak koşuluyla bunların açıklanabileceği öngörülmektedir. Vergi mahremiyeti bakımından önem taşıyan ikinci istisna hükmünün düzenlendiği 23'üncü maddeye göreyse "*Kanunlarda ticari sır olarak nitelenen bilgi ve belgeler ile, kurum ve kuruluşlar tarafından gerçek veya tüzel kişilerden gizli kalması kaydıyla sağlanan ticarî ve malî bilgiler, bu Kanun kapsamı dışındadır*". Bazı yazarlar bu maddeye dayanarak vergi mahremiyeti kapsamında yer alan bilgi ve belgeleri Bilgi Edinme Hakkı Kanunu çerçevesinde ticari sır olarak değerlendirmektedirler¹⁶². Daha önce de ifade edildiği üzere vergi mahremiyeti kapsamında yer alan bilgi ve belgeler ticari sırlardan ibaret olmayıp, Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesi göz önüne alındığında böyle bir nitelendirme yapılması mümkün görünmemektedir. Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'nun 23'üncü maddesi "Ticarî sır" başlığını taşımaktaysa da öngörülen düzenlemenin lafzından ticari sır ile kanunen ticari sır niteliği taşımamakla birlikte gizli kalması gereken ticari ve mali bilgilerin de açıklanamayacağı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla yalnızca bu madde esas alınarak yapılacak olan saptamada dahi vergi sırlarının ticari sırla sınırlandırılmayacağını düşünmekteyiz. Mükellef veya mükellefle ilgili kimselere ait gizli kalması gereken bilgi ve belgeler ticari sır ya da mali bilgi niteliğinde olabileceği gibi bunların dışında kalan birtakım konulara ilişkin de olabilir. Bu

¹⁶² ŞENYÜZ, Doğan, **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, 5. B., Ekin Yayınevi, Bursa 2011, s. 459, dn. 585; BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, **Vergi Ceza Hukuku**, 3. B., Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, Afyonkarahisar 2006, s. 290; EDİZDOĞAN, Nihat / TAŞ, Metin / ÇELİKKAYA, Ali, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ekin Yayınevi, Bursa 2007, s. 164, dn. 223, PEHLİVAN, Yasef, "*Vergi Mahremiyeti ve Bilgi Edinme Kanunu*", **Vergi Sorunları**, S.194, Kasım 2004, s. 82 – 83; NAZALI, Ersin, "*Türkiye ve ABD Mevzuatlarına Göre Vergi Mahremiyeti ve Bilgi Edinme Hakkı*", **Vergi Dünyası**, S. 279, Kasım 2004, s. 74.

bakımdan, vergi mahremiyetine ilişkin bilgi ve belgelerin bilgi edinme hakkı kullanılarak talep edilmesi halinde açıklanıp açıklanmayacağı hususunun yalnızca 23'üncü madde çerçevesinde değil 21'inci madde de gözetilmek suretiyle değerlendirilmesi gerekir¹⁶³.

D. Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleyen ya da Kullanan Mükelleflerin Mesleki Kuruluşlarla Meslek ve Birlik Odalarına Bildirilmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesine 3418 sayılı Kanun¹⁶⁴ ile 4'üncü fıkra olarak eklenen¹⁶⁵, daha sonra 4369 sayılı Kanun ile değişikliğe uğrayan son istisna sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla¹⁶⁶ kurulan meslek ve birlik odalarına

¹⁶³ Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'nda vergi mahremiyetiyle ilgili özel bir hükme yer verilmemesini eksiklik olarak değerlendiren görüşler için bkz. EROL, Ahmet, "*Bilgi Edinme Kanunu'nun Teknik Analizi*", **E-Yaklaşım**, Nisan 2004, S. 9, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20040444408.htm>, (E.T.29.09.2008); TAŞ, Fatma, **Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2008, s. 70.

¹⁶⁴ Eğitim, Gençlik, Spor ve Sağlık Hizmetleri Vergisinin İhdası ile 3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 1318 Sayılı Finansman Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve 492 Sayılı Harçlar Kanunu'nda Değişiklikler Yapılması ve Bu Kanunlara Bazı Hükümler Eklenmesine Dair Kanun (31.03.1998, 2.Mük.).

¹⁶⁵ Söz konusu hüküm "*Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz. Bu bildirim şartları, sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanınca belirlenir*" biçimindedir.

¹⁶⁶ Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (R.G.13.06.1989).

bildirilmesine ilişkin düzenlemedir. 4369 sayılı Kanun tasarısının madde gerekçesinde “*bu düzenleme ile serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin müşterileriyle sözleşme imzalanması, muhasebe kayıtlarının tutulması, rapor ve mali tabloların düzenlenmesi, denetim, karşıt inceleme ve tasdik işlemleri sırasında mükellefler hakkında bilgi sahibi olabilmeleri[nin], müteselsil sorumluluğu bulunan mesleklerini daha sağlıklı olarak yürütebilmeleri[nin] ve ayrıca vergi denetim ve güvenliğine daha fazla katkıda bulunabilmeleri[nin] amaçlan[dığı]*”¹⁶⁷ ifade edilmektedir.

Bu istisna, Vergi Usul Kanunu’nun öngördüğü belge ve kayıt düzeninin ihlaline yol açan ve vergilendirme sürecinin hukuka aykırı olarak işlenmesine neden olan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeleri düzenleyen ve kullananlara ilişkin bir vergi güvenlik önlemi oluşturmaktadır. Zira, söz konusu belgeleri düzenleyen veya kullananların bu fiilleri yalnızca şahsi ödevleri bakımından değil ilişkide buldukları mükelleflerin kayıtları bakımından da sonuç doğurmakta ve bir bütün olarak sistemi tehdit etmektedir. Bu nedenle sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları tespit olunanların sayılan mesleki kuruluşlarla meslek ve birlik odalarına bildirilmesinde kamu yararının gözetildiği açıktır¹⁶⁸.

¹⁶⁷ T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Bir Reformun Anatomisi**, s. 6 – 7.

¹⁶⁸ Bu düzenlemeyle mali sistemin tahrip edilmesinin engellenmesinin ve kötü niyetli kişilere karşı ticari yaptırımlardan yararlanılarak iyi niyetli üçüncü kişilerin korunmasının amaçlandığı ifade edilmektedir. PARLAR, Ali / DEMİREL, Güleç, **Adli – İdari Vergi Suçları**, Adil Yayınevi, Ankara 2002, s. 471.

Kanun koyucu, belge ve kayıt düzeninin korunmasını sağlamaya yönelik bu hükümde, söz konusu kişilerin ilgili kurumlara bildirilmesi için sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri ya da kullandıklarının vergi inceleme raporuyla tespit edilmesi şartını öngörmektedir. Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması idari anlamda bir kabahat olmasının yanı sıra, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi kaçakçılığı suçuna da vücut vermektedir. Bu açıdan, hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren bir suç niteliği taşıyan bu fiillerin gerçekleştiğinin idarenin bireysel işlemlerine dayanılarak söz konusu kurumlara bildirilmesinin suçsuzluk karinesi açısından incelenmesi gerekir.

Suçsuzluk karinesi gerek insan haklarına ilişkin temel metinlerde¹⁶⁹ gerek Anayasa'da kabul edilmiş olan evrensel ilkelere biridir. *“Daha geniş ve üst bir kavram olan ‘adil yargılanma hakkı’ ile bütünleşerek, onun zorunlu bir unsuru haline gelen suçsuzluk karinesi, sanığın mahkumiyet hükmü kesinleşinceye kadar suçlu sayılmamasını, lekelenmemesini ifade eder”*¹⁷⁰. Suçsuzluk karinesi, adil yargılanma hakkının alt unsurlarından birini oluşturmakla birlikte ortaya çıkışı ve özü itibariyle ceza yargılaması hukukunun temel ilkelerinden birini oluşturmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde öngörülen istisna hükmü idarenin yaptığı bir bildirimle ilişkin olup, yargılama aşamasına yönelik bir düzenleme içermediğinden bu hususun suçsuzluk karinesi çerçevesinde değerlendirilip

¹⁶⁹ İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi m.11/1;BM Medeni ve Siyasi Haklar Sözleşmesi m.14/2; İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi m.6/2.

¹⁷⁰ EVİK, Vesile Sonay, *“Ceza ve Ceza Yargılaması Hukuku Bağlamında Adil Yargılanma Hakkı”*, Prof. Dr. Nurullah Kunter'e Armağan (Adil Yargılanma Hakkı ve Ceza Hukuku), Seçkin Yayıncılık, Ankara 2004, s. 301.

değerlendirilemeyeceği tartışmalıdır. Bu durum suçsuzluk karinesinin kapsamı ve uygulanma alanının belirlenmesini zorunlu kılmaktadır.

İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesinin 2'nci fıkrasına göre “*Bir suç ile itham edilen her şahıs suçluluğu kanunen sabit oluncaya kadar masum sayılır*”. Bu hükümlerle suçsuzluk karinesi suç isnadının söz konusu olduğu durumlarla sınırlandırılmakta, daha açık bir ifadeyle suçsuzluk karinesinin ileri sürülebilmesi bir suç¹⁷¹ işlendiğine yönelik isnadın bulunmasına bağlanmaktadır¹⁷². İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi, “*bir suçlamanın bulunup bulunmadığını belirlerken, ithamın şekline, zamanına ve bunu gerçekleştiren makamın sıfatına değil isnadın içeriğine ve konusuna bakmaktadır*”¹⁷³. “*Bu çerçevede Mahkeme, isnad kavramını ‘yetkili merciler tarafından, kişinin bir suç işlediği iddiasını içeren resmi bildirim yapılması’ ya da ‘böylesi bir iddianın belirtilerini gösteren ve keza şüphelinin durumunu maddi olarak etkileyen (substantially affected) diğer bazı eylemlerde bulunulması’ şeklinde tanımlamıştır*”¹⁷⁴. Dolayısıyla, suç isnadının bulunduğu kabulü ceza davası açılmış olması şartına bağlı bulunmayıp, söz

¹⁷¹ Suç kavramına yüklenen anlam hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. ÜZÜLMEZ, İlhan, “*Türk Hukukunda Suçsuzluk Karinesi ve Sonuçları*”, **TBB Dergisi**, Y. 2005, S. 58, s. 45 – 47.

¹⁷² FEYZİOĞLU, Metin, “*Suçsuzluk Karinesi: Kavram Hakkında Genel Bilgiler ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi*”, **AÜHFĐ**, Y. 1999, C. 48, S. 1 – 4, s. 145. Bu konu hakkında ayrıca bkz. ÇAVUŞOĞLU, s. 39 – 40.

¹⁷³ ÜZÜLMEZ, s. 47. Suç kavramına yüklenen anlam hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. ÜZÜLMEZ, s. 45 – 47.

¹⁷⁴ YALTI, Billur, “*İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı – II*”, **Vergi Sorunları**, S. 144, Eylül 2000, s. 105 ve dn. 62.

konusu maddenin sağladığı güvenceler bu aşamadan önce başlamaktadır¹⁷⁵. Mahkeme, suçsuzluk karinesinin ihlali nedeniyle önüne gelen bazı davalarda¹⁷⁶ somut olayın özellikleri çerçevesinde suçsuzluk karinesinin yalnızca hakim ya da mahkeme tarafından değil diğer resmi makamlar¹⁷⁷ tarafından da ihlal edilebileceğini kabul etmek suretiyle karinenin kapsamını içtihat yoluyla genişletmektedir¹⁷⁸.

Anayasa'nın 38'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar kimsenin suçlu sayılamayacağı öngörülmekte ve bu hüküm suç isnadının bulunduğu hallerin yanı sıra henüz böyle bir isnadın söz konusu olmadığı durumları da kapsamaktadır¹⁷⁹. Bu bakımdan Anayasa hükmünün, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nde yer alan suçsuzluk karinesine ilişkin düzenlemeden daha

¹⁷⁵ FEYZİOĞLU, s. 145. Yaltı, Sözleşme bakımından hakkında suç isnadı bulunan kişi kavramının şüpheli ve dar anlamda sanığı kapsadığını ifade etmekle birlikte, 6'ncı maddenin koruma alanının yalnızca ceza davası ve ceza yargılaması safhasını değil, dava öncesi aşamalarla hapis ve para cezası uygulanmasıyla sonuçlanabilecek olan araştırma ve inceleme aşamalarını da içerdiğini belirtmektedir. YALTI, **Adil Yargılanma Hakkı – II**, s. 120 ve dn. 106, 107.

¹⁷⁶ Örnek olarak bkz. Ribemont v. France, App. no. 15175/89, para.36 (K.T.10.02.1995); Dakaras v. Lithuania, App. no. 42095/98, para.42 (K.T.10.10.2000); Butkevičius v. Lithuania, App. no. 48297/99, para.49 (K.T.26.03.2002).

¹⁷⁷ BM İnsan Hakları Komitesi'nin, BM Sözleşmesi'nin 14'üncü maddesine ilişkin 32 No'lu Genel Yorumu'nun 30'uncü maddesinde de herhangi bir davanın sonucuna ilişkin hüküm vermekten kaçınmanın bütün resmi makamların görevi olduğu, sanığın suçluluğunu onaylayan basın açıklaması gibi kamuoyuna yönelik açıklamalardan sakınılması gerektiği ifade edilmektedir (CCPR/C/GC/32), http://www.unhcr.org/refworld/type.GENERAL.HRC.,478b2b2f2_0.html, (E.T.11.03.2012).

¹⁷⁸ Mahkeme, Fransız Gelir İdaresi'nin Genel Vergi Kodu'nun 668'inci maddesinde verilen yetkiye dayanarak gerçekleştirdiği önalım uygulamasının, Fransız yazarlarının önalımın Gelir İdaresi'nin suçu kanıtlama yükümlülüğü bulunmaksızın olası vergi kaçakçıları cezalandırmak için öngörülmüş bir yaptırım niteliği taşıdığı yönündeki görüşlerine atfen vergi kaçırıldığına ilişkin bir suç isnadı olduğu yönündeki iddiayı, önalımın Sözleşme'nin 6'ncı maddesinin 2'nci fıkrası çerçevesinde bir suç isnadı teşkil edip etmediği yönünden incelemiştir. Hentrich v. France, App. no. 13616/88, para. 15, 62, 63, 64 (K.T.22.09.1994). Mahkemenin vergi hukuku açısından isnadı değerlendirdiği diğer kararlar ve ayrıntılı bilgi için bkz. YALTI, **Yükümlü Hakları**, s. 106 – 113.

¹⁷⁹ FEYZİOĞLU, s. 141. Üzülmöz'in, gerek Anayasa gerek Sözleşme hükmü bakımından "suç isnadı" kavramını esas aldığı görülmektedir. ÜZÜLMEZ, s. 45, 56.

geniş bir içeriğe sahip olduğu ve resmi makamlar tarafından kişilere suçlu muamelesi yapılmasının da suçsuzluk karinesinin ihlali olarak kabul edilmesi gerektiği belirtilmektedir¹⁸⁰. Başka bir görüşe göre Türk hukuku bakımından suçsuzluk karinesi ancak kişinin geniş anlamda sanıklık statüsü kazanması halinde soruşturmayı yürüten mercileri bağlayıcı bir mahiyet arz etmektedir¹⁸¹. Anayasa hükmü ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin yukarıda yer verilen kararları karşısında böyle bir yorumun kabul edilemeyeceğini düşünmekteyiz. Suçsuzluk karinesi ceza yargılaması başlamadan önce yalnızca soruşturmayı yürüten makamları, ancak yargılama safhasına geçildikten sonra diğer makamları bağlayan bir ilke olmayıp, kişiler hakkında şüphe üzerine araştırma ya da inceleme başlatan diğer resmi makamların da gözetmek zorunda olduğu bir ilkedir. Yaltı, Vergi Usul Kanunu'nun öngördüğü sistemde cezai olayların araştırılması, tespiti, delillerin toplanması konusunda vergi idaresine verilen yetkileri bir tür kolluk faaliyeti olarak nitelendirmekte, vergi idaresi elemanlarının bu konudaki yetkilerinin nitelik ve amacının adli kolluğa benzediğini ifade etmektedir¹⁸². Bu bağlamda vergi idaresinin

¹⁸⁰ FEYZİOĞLU, s. 158.

¹⁸¹ ÜZÜLMEZ, s. 47. Yazar, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi kararlarından hareketle resmi makamların kişiyi suçlu gibi göstermekten kaçınmaları gerektiğini ifade etmekteyse de, suçsuzluk karinesini “her türlü ceza yargılamasında uygulanan usuli bir güvence olmasının dışında, sanık durumundaki kişilere suçluluğu yetkili bir mahkeme tarafından kanunen kanıtlanmadan önce suçlu muamelesini görmesini engelleyen temel bir prensip” ve “adil yargılama hakkının unsuru olarak sadece resmi makamlar önünde değil, bunların yanı sıra üçüncü kişiler huzurunda da ileri sürülebilen toplumsal yaşamın devamlılığı açısından gerekli temel bir hukuk prensibi” gibi birbirinden oldukça farklı hususları içeren bir ilke olarak tanımlamaktadır. ÜZÜLMEZ, s. 49, 52.

¹⁸² YALTI, **Adil Yargılanma Hakkı – II**, s. 113. Saban, bu konudaki görüşünü Anayasa Mahkemesi'nin “(...) belge düzenine ilişkin idari düzenlemelere aykırı davranış suç değil birer disiplin suçu hatta mali kolluk önlemi olarak değerlendirilmelidir” yönündeki saptamasına da işaret ederek, vergi hukukunda denetim ile ilgili kurumların adli ve idari kolluk arasında bir yerde olduğu

söz konusu yetkilere dayanarak mükellef hakkında şüphe üzerine başlattığı denetim işlemlerinin isnat mahiyetinde olduğu söylenebilir¹⁸³.

Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesi uyarınca yaptıkları inceleme sırasında Kanun'un 359'uncu maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçlarının işlendiğinin yetkililerce tespit edilmesi halinde bu hususun vergi dairesi başkanlıkları veya defterdarlıklar tarafından Cumhuriyet Savcılığı'na bildirilmesi mecburidir. Dolayısıyla, vergi inceleme raporu esas alınarak hem Cumhuriyet Savcılığı'na hem de Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında sayılan kurumlara bildirimde bulunulması, çoğu kez haklarında yargılama süreci başlamamış veya devam etmekte olan mükelleflerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandıklarının kabul edilmesine ve bu doğrultuda işlem yapılmasına neden olacaktır. Bu bakımdan kanun koyucunun mükellefler hakkında sayılan mesleki kuruluşlarla meslek ve birlik odalarına böyle bir bildirimde bulunulması için vergi inceleme raporu değil kesinleşmiş bir mahkeme kararı şartını araması gerekirdi¹⁸⁴.

biçiminde ifade etmektedir. SABAN, **Arama**, s. 93. Sözü edilen karar için bkz. AYMK, K.T.15.10.1991, E.1990/29, K.1991/37, R.G.05.02.1992.

¹⁸³ Ayrıntılı bilgi için bkz. YALTI, **Adil Yargılanma Hakkı – II**, s. 118 – 119.

¹⁸⁴ Özbalcı'ya göre 3568 sayılı Kanun'a göre kurulmuş meslek ve birlik odalarına bildirim için vergi inceleme raporuna dayanan tespit yeterli olup, söz konusu kurumlar denetimi bir anlamda idare adına yaptıklarından kesinleşme şartı aranmaksızın bilgilendirilmeleri normal hatta gereklidir. Yazar, mükellefin bağlı bulunduğu kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlara kesinleşmiş bir mahkeme kararı olmaksızın bildirimde bulunulmasının tartışmaya açık bir düzenleme olduğunu ve uygulamanın belli bir ihtiyat içinde yapılması gerektiğini ifade etmektedir. ÖZBALCI, Yılmaz, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara 2008, s. 101 – 102. Uygulamada bu hususa dikkat edilmekte, mükellefler hakkında kesinleşmiş bir mahkeme kararı olmaksızın kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlara bildirim yapılmamaktadır.

Vergi mahremiyetinin öngörülüş amaçlarından birinin mükelleflerin kişilik haklarını korumak olduğu göz önüne alındığında, mevcut düzenlemenin vergi idaresi ile mükellefler arasındaki ilişkide kamu yararına, kişisel yararı zedeleyen bir üstünlük tanıdığı söylenebilir. Başka bir ifadeyle bu istisna, mükellefi korumak üzere düzenlenmiş olan vergi mahremiyetinin konuluş amacıyla çelişmekte ve mükellef aleyhine sonuçlar doğurabilmektedir¹⁸⁵. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları kesinleşmiş bir mahkeme kararına dayanmayan mükelleflerin, bu fiilleri işlediklerinin, resmi makamlarca vergi inceleme raporuna istinaden ilgili kurumlara bildirilmesi, suçluluğu hükmen sabit olmayan bu kimselerin suçlu sayılmasına neden olmaktadır. Bu nedenle söz konusu istisna hükmü İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'ne ve Anayasa'nın 38'inci maddesine¹⁸⁶ aykırıdır.

Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde öngörülmemekle birlikte, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (SMİYB) düzenlenmesi ya da kullanılması konusunda vergi mahremiyeti bakımından önem taşıyan 84 No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin ilgili hükümlerinin ve bu hükümlere dayanılarak yapılan uygulamaların incelenmesi gerekir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinin 1'inci fıkrasında öngörülen mal veya hizmet teslimlerinden doğan katma değer vergisi iadesi taleplerinin değerlendirilmesi ve

¹⁸⁵ SONSUZOĞLU, Elif, “Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, S. 141, Haziran 2000, s. 129.

¹⁸⁶ Benzer görüşler ve Anayasa'ya aykırılık konusunda farklı değerlendirmeler için bkz. OKTAR, S. Ateş, “Vergi Mahremiyeti Kuralının Bir İstisnasının Bazı Anayasal İlkeler Karşısındaki Durumu”, **Mükellefin Dergisi**, S. 123, s. 25 – 30; TAŞ, F., s. 128 – 130.

sonuçlandırılmasına ilişkin esasların yeniden belirlendiği 84 No’lu Tebliğ’in “Özel Esaslar” başlığını taşıyan ikinci bölümünde SMİYB düzenleme fiiliyle doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan mükelleflerin iade taleplerinin yerine getirilmesi konusu düzenlenmektedir. Özel esaslara tabi mükellefler arasında yer alan ve haklarında SMİYB düzenledikleri ya da kullandıklarına ilişkin rapor bulunan mükellefler bakımından yapılan açıklamalarda vergi mahremiyetini ihlal eden bir husus söz konusu değildir. Ancak 84 No’lu Tebliğ’e dayanılarak oluşturulan kod listelerinden¹⁸⁷ KOD 9/1’de SMİYB düzenledikleri, KOD 9/2’deyse SMİYB kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit edilen ve haklarında FORM 11¹⁸⁸ düzenlendiği için VEDOP ortamında Bakanlık listesinde yer alan mükelleflerin kaydedileceği belirtilmektedir¹⁸⁹. KOD uygulamasına Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan 2010/2 sayılı İç Genelge ile son verilmiş¹⁹⁰, 53 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Kanunu Sirküleri ile “*KDV işlemleri açısından asgarî bir standart getirilmesi ve uygulama birliğinin sağlanması amacıyla (...) KDV İadesi Risk Analizi Projesi [KDVİRA]*”nin hazırlandığı ve vergi dairelerinin kullanımına sunulacağı

¹⁸⁷ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü’nün 13.03.2006 tarihli yazısı, <http://www.lebibyalkin.com.tr/mevbank/doc/DocViewGen.asp?docid=120692&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1>, (E.T.23.03.2012).

¹⁸⁸ Vergi İnceleme Raporu ile SMİYB Kullandığı veya Düzenlediği Tespit Edilen Mükellefler Bilgi Formu.

¹⁸⁹ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. YALTI, Billur, “‘Kod Listeleri’nden ‘KDV İadesi Risk Analizi’ne geçiş: KDV İndirim Hakkının Sınırlandırılmasına İlişkin Değerlendirmeler”, **Vergi Sorunları**, Mart 2010, S. 258, s. 23 – 30. Uygulamada KOD listelerine alınan mükelleflerin açıklandığı ifade edilmektedir. SEVİĞ, Veysi, “*Vergi mükelleflerinin ‘KOD’a alınması*”, 20.03.2009, <http://www.bumindogrusoz.com>, (E.T.23.03.2012).

¹⁹⁰ <http://www.ivdb.gov.tr/duyurulan/duyuru/250610KDVKod.htm>, (E.T.23.03.2012).

açıklanmıştır¹⁹¹. Bu konudaki ilk izlenimin esas olarak bilgi işlem uygulamalarında teknolojik olanaklara bağlı bir değişim gerçekleştirileceği yönünde olduğu dile getirilmiş¹⁹², nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2011 yılı Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler Raporu'nda bu izlenimi doğrulayan açıklamalara yer verilmiştir¹⁹³. 84 No'lu Genel Tebliğ esas alınarak yayınlanan 2010/2 Sıra No'lu Katma Değer Vergisi İç Genelgesi ile yeni bir uygulama başlatılmış olmakla birlikte, bu uygulamanın özünde KOD listelerine dayandığı görülmektedir¹⁹⁴. Sözü edilen genelgede KDVİRA kapsamında yapılacak olan sorgulamalarda yararlanılacak veri tabanının oluşturulması için genelgede belirtilen bilgilerin Vergi Dairesi Başkanlığı/Defterdarlık Otomasyon Projesi (DEFGEL) otomasyon sistemine girileceği, vergi dairelerinin genelgenin yayımından önce her bir mükellef için düzenlenmiş bütün olumsuz raporların E-VDO sisteminden kontrol edilerek, genel esaslara dönmedikleri anlaşılabilirler hakkında FORM 11 düzenleyecekleri ve bu formları Gelir İdaresi Başkanlığı'na bildirecekleri öngörülmektedir. Genelgenin yayınlanmasından sonra düzenlenecek raporlarda FORM 11 yerini "Özel Esaslar

¹⁹¹ 27.01.2010 tarih ve KDVK-53/2010-1 sayılı Sirküler, <http://www.gib.gov.tr>, (E.T.23.03.2012).

¹⁹² YALTI, **KDV İndirim Hakkı**, s. 21.

¹⁹³ "KDV İadesi Risk Analizi Projesi, bütün iade hakkı doğuran işlemlerde mükelleflerin iade ve mahsup taleplerine ilişkin listelerini İnternet Vergi Dairesi üzerinden göndermeleri sağlanmış, (...) kontroller ve analizlerin tamamına yakını sistem tarafından otomatik olarak yapılarak vergi dairelerine rapor edilmeye başlanmış ve bu suretle KDV iadesi talep eden mükellefler ve vergi daireleri kırtasiyecilikten kurtarılmış ve iade işlemlerine de hız kazandırılmıştır. Ayrıca iadelerde tedarikçilerin vergisel uyumları takip edilip mükellefler detaylı analizlere tabi tutularak haksız iadelerin önüne geçilmiştir". <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/haberler/2011MaliDurRap.pdf>, (E.T.23.03.2012).

¹⁹⁴ "2010 yılı öncesi uygulanmakta olan KOD'a giriş ve çıkışlar yeni bir sisteme entegre edilmeye çalışılmaktadır". SEVİNÇ, Eser, "Gelir İdaresinin Kod Listelerinden Yargı Kararı ile nasıl çıkılır?", <http://ymm.net/wp/?p=148>, (E.T.23.03.2012).

Tablosu” almaktaysa da, eski verilerin tümü yeni sisteme nakledilmektedir. Bu düzenlemelerin vergi mahremiyeti bakımından iki farklı boyutu bulunmaktadır. Bunlardan ilki VEDOP, DEFGEL gibi otomasyon sistemlerinde yer alan mükelleflere ait söz konusu kişisel verilerin korunmasıdır. Söz konusu otomasyon sistemlerinin vergi dairelerinde görevli kişiler tarafından kullanıldığı açık olmakla birlikte mükellefe ait kişisel verilerin ne şekilde saklandığı ve korunduğuna dair bir öngörülebilirlik bulunmamaktadır. Daha önce açıklandığı üzere, mükellefler hakkında düzenlenen bu formlarla tablolara kimlerin ve ne şekilde erişebileceği konusunda hiçbir açıklık bulunmadığından, bu durum mükellefin kişisel verilerinin korunması hakkı açısından sorun yaratabilecek bir nitelik taşımaktadır. Ayrıca, serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlerin KOD 9/1 listesine erişim imkânlarının bulunduğu, bağlı oldukları meslek odaları birliğinin (TÜRMOB) internet sayfasından ruhsat numarası ve şifre kullanarak SMİYB düzenleyen mükelleflerin listesine ulaşabildikleri görülmektedir¹⁹⁵. İdarenin iç işleyişinde vergi daireleri arasında söz konusu mükelleflere ilişkin bilgi paylaşımında bulunulması, denetimin etkinliği ve verimliliği açısından zorunlu görülebilirse de, haklarında kesinleşmiş bir yargı kararı bulunmayan mükelleflerin listelendiği KOD’ların vergi idaresi dışında yer alan söz konusu meslek mensuplarına açıklanması bu kişilerin vergi mahremiyetlerinin ihlal edilmesine neden olmaktadır.

Vergi mahremiyetinin istisnaları kuşkusuz ki Vergi Usul Kanunu’nun 5’inci maddesinde sayılanlarla sınırlı değildir. Bu Kanun ve diğer vergi kanunlarında

¹⁹⁵ <http://www.turmob.org.tr/NaylonFatura/login.aspx>, (E.T.23.03.2012).

vergi mahremiyetine istisna teşkil eden hükümler olduğu gibi birçok farklı kanunda somut olay çerçevesinde vergi mahremiyetinin istisnasını oluşturabilecek düzenlemeler yer almaktadır. Daha önce incelenen Vergi Usul Kanunu'nun 148 ve 149'uncu maddelerindeki bilgi verme yükümlülüğüne ilişkin hükümlerle¹⁹⁶ Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun'un 3'üncü maddesi uyarınca satış fişlerinde bulunması gereken zorunlu unsurları içeren hüküm bu istisnalara örnek gösterilebilir. 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girecek olan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 1524'üncü maddesi¹⁹⁷ uyarınca her sermaye şirketi bir internet sayfası açmak zorunda olup, bu sitede yayımlanacak içerikler arasında şirketin finansal tabloları, özel amaçlarla çıkarılan bilançolar ve diğer finansal tablolar, yönetim kurulu başkan ve üyeleriyle yöneticilere ödenen her türlü paralar, tazminatlar, sigortalar gibi hususlar yer almaktadır. Yürürlükte olan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca açıklanması

¹⁹⁶ Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan 216 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Tebliği'nde apartman yöneticilerine kiracılar tarafından doldurulacak olan bilgi formlarını Maliye Bakanlığı'na gönderme zorunluluğu getirilmekteydi. Danıştay 4. Dairesi söz konusu düzenlemenin iptali için açılan davada, Vergi Usul Kanunu'nun 148 ve 149'uncu maddelerinde öngörülen bilgi verme yükümlülüğünden bahisle, "idarenin kamu hizmetini yerine getirirken gerek duyduğu bilgileri toplaması doğal olduğundan ve esasen bilgi formlarının doldurulması konusunda yöneticilere herhangi bir yükümlülük getirilmediği kiracılar tarafından doldurulan formları idareye postalamakla görevlendirildikleri, bunun yöneticilerin genel görevleri ve bir yerde yurttaşlığın gereği olduğu, ödenen kira parası Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinde vergi mahremiyeti kapsamında sayılan konulardan hiçbirisiyle bağlantılı olmadığından, Tebliğin vergi mahremiyetine aykırılık taşımadığı" gerekçesiyle davayı reddetmiş, karar davacı tarafından temyiz edilmiş ve DVDDK temyiz isteminin reddine karar vermiştir (DVDDK, 14.01.1994, E.1993/170, K. 1994/18), <http://www.kazanci.com>, (E.T.09.12.2011). Kira bedeli, mükellef veya mükellefle ilgili kimseler (kiracı-kiralayan ilişkisi) dışında üçüncü kişilerle paylaşılma zorunluluğu bulunmayan ve çoğu kez vergi sırrı kapsamında yer alan bir husustur. Bu nedenle bilgi verme yükümlülüğü olmayan üçüncü kişilere vergi mahremiyeti kapsamında yer alan bir bilgiye ilişkin yükümlülük getirilmesini hukuka uygun bulan karara katılmıyoruz.

¹⁹⁷ Aynı Kanun'un 1534'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında 1524'üncü maddenin bu Kanun yürürlüğe girdikten bir yıl sonra yürürlüğe gireceği hükme bağlanmaktadır.

zorunlu olmayan bu hususların büyük bir kısmı vergi mahremiyeti kapsamındayken, 6102 sayılı Kanun'un değişikliğe uğramaksızın yürürlüğe girmesi halinde söz konusu hususlar sermaye şirketleri, yönetim kurulu başkan ve üyeleriyle yöneticilerinin vergi mahremiyeti bakımından istisna teşkil etmeye başlayacaktır.

Yukarıda örneklenmeye çalışılan bu gibi istisna hükümlerinin tümünün tespit edilmesindeki güçlük sebebiyle, çalışmanın kapsam ve amacı da gözetilerek yalnızca doğrudan vergi mahremiyetini sınırlandırmak amacıyla öngörülen düzenlemeler kapsamlı olarak ele alınmıştır.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ MAHREMİYETİNİ İHLAL SUÇU

I. GENEL OLARAK

Vergi mahremiyetinin ihlaline ilişkin düzenlemenin öngörüldüğü Vergi Usul Kanunu'nun 362'nci maddesi, bu Kanun'un "Ceza Hükümleri" başlıklı dördüncü kitabının "Vergi Cezaları" başlığını taşıyan ikinci kısmının "Suçlar ve Cezalar"ı hükme bağlayan üçüncü bölümünde yer almaktadır. Söz konusu maddeye göre "*Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılırlar*"¹⁹⁸.

"Suçlar ve Cezalar" başlığı altında düzenlenmekle birlikte, 362'nci maddede yalnızca "vergi mahremiyetinin ihlali" ifadesi kullanılmakta ve uygulanacak olan ceza hükmü bakımından Türk Ceza Kanunu'na yollama yapılmaktadır. Aynı bölümde düzenlenen kaçakçılık suçlarından farklı olarak, Vergi Usul Kanunu'nun 362'nci maddesinde vergi mahremiyetini ihlal suçunun tanımına yer verilmemektedir. Sistemik açıdan eleştiriye oldukça açık bu yapı karşısında

¹⁹⁸ Türk hukukundan farklı olarak, Alman hukukunda vergi mahremiyetini ihlal suçu Vergi Usul Kanunu'nda değil, Ceza Kanunu'nda düzenlenmektedir. Alman Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinde vergi mahremiyeti, bu mahremiyetin ihlali sayılan haller ile istisna hükümleri düzenlenmiş olmakla birlikte, Alman Ceza Kanunu'nun "Vergi Mahremiyetinin İhlali" başlıklı 355'inci maddesinde bu hususlara gönderme yapılmaksızın suçun unsurları ve yaptırımı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hükümlere paralel olarak ayrıca düzenlenmektedir.

vergi mahremiyetini ihlal suçunun tespiti bakımından bu mahremiyetin düzenlendiği hükme başvurulması kaçınılmazdır. Dolayısıyla, vergi mahremiyetini ihlal suçunun unsurları ile suçun konusu, fail, mağdur gibi unsurlar dışında kalan birtakım hususların saptanmasında “*Bu Kanunda yazılı olan vergi mahremiyeti*” ifadesinden hareketle Kanun’un 5’inci maddesi hükümleri esas alınacaktır.

Vergi Usul Kanunu’nun dördüncü kitap birinci kısmında ceza hükümlerine ilişkin genel esaslar düzenlenmektedir. Genel esaslar başlığı altında yer alan hükümlerin kural olarak bu kısımdaki bütün ceza hükümleri ve dolayısıyla öngörülen suç ve cezalar bakımından geçerli olması gerektiği söylenebilirse de bu esasların vergi kabahatlerine yönelik düzenlemeleri içerdiği görülmektedir. Bu nedenle Vergi Usul Kanunu’nda yer alan ceza hükümlerine ilişkin genel esasların vergi mahremiyetini ihlal suçu bakımından uygulama alanı bulması mümkün değildir. Daha açık bir ifadeyle anılan bölümde yer alan tek fiil ile çeşitli suç işlenmesine, fiil ayrılığına, tekerrüre ve suçlarda birleşmeye ilişkin düzenlemeler vergi mahremiyetini ihlal suçu açısından hüküm ifade etmez. Bu bağlamda vergi mahremiyetini ihlal suçu bakımından esas alınacak düzenlemelerin tespitinde Türk Ceza Kanunu ile Vergi Usul Kanunu arasındaki ilişki belirleyici olmaktadır.

Vergi Usul Kanunu, bünyesinde yargılama ve ceza hukuku gibi farklı hukuk disiplinlerine ilişkin hükümler barındırmakla birlikte özü itibarıyla bir idari usul kodu olup, sözü edilen iki Kanun arasındaki ilişkinin bu noktadan hareketle saptanması gerekir. Türk Ceza Kanunu’nun özel kanunlarla ilişkisinin düzenlendiği 5’inci maddesine göre “*Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ile ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır*”. Söz konusu hükümde yapılan

ikili ayırım çerçevesinde Vergi Usul Kanunu “suç ve ceza içeren kanun”¹⁹⁹ niteliği taşımaktadır. O halde, vergi mahremiyetini ihlal suçu açısından yukarıda ifade edilen hususların tespitinde Türk Ceza Kanunu’nun genel hükümlerinin uygulanacağı konusunda herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır.

II. SUÇUN HUKUKİ KONUSU

Suçun hukuki konusu²⁰⁰ hakkında farklı teoriler²⁰¹ ortaya konulmakta ve suçun ihlal ettiği hususun neden ibaret bulunduğu meselesi tartışılmaktadır²⁰². Bu bağlamda “*ceza kuralı ile korunan ve bir suçun ihlâl ettiği (zarar verdiği veya tehlikeye maruz bıraktığı) menfaat (ferdî, toplumsal, maddî veya maddî olmayan menfaat)*”²⁰³, “*suç tarafından ihlâl edilen hukukî varlık veya menfaat*”²⁰⁴, “*bir ceza*

¹⁹⁹ “Füilleri suç sayan, ceza koyan, bunlarda değişiklik yapan veya bunları kaldıran kurallar dar anlamda ceza kuralıdır. Böyle bir kuralın, ceza kuralı sayılabilmesi için başlıca konusu suç ve ceza olan bir kanunda (meselâ TCK., As. CK.) yer almış olması şart değildir. Suça, ceza kuralı vücut verir. Ceza kuralı olmazsa suç da yoktur. Fakat ceza kuralı ile suç aynı şey değildir. Suç, kuralın sadece konusudur”. EREM, Faruk, **Ümanist Doktrin Açısından Türk Ceza Hukuku, Genel Hükümler**, C. I, 13. B., Seçkin Yayınevi, Ankara 1995, s. 68.

²⁰⁰ Yener, suçun hukuki konusu yerine kullandığı “hukuksal değer”i terim ve kavram biçiminde ikiye ayırarak incelemektedir. Yazar, doktrinde oldukça tartışmalı olan bu terim ve kavram üzerinde bir görüş birliği bulunmadığını ve tartışmaların kaynağının suçun yapısı ve suç genel teorisi anlayışı ile ilgili olduğunu ifade etmektedir. ÜNVER, Yener, **Ceza Hukukuyla Korunması Amaçlanan Hukuksal Değer**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2003, s. 46. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. ÜNVER, s. 47 – 69.

²⁰¹ Bu teoriler hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. TOROSLU, Nevzat, **Cürümlerin Tasnifi Bakımından Suçun Hukukî Konusu**, AÜHF Yayınları, Ankara 1970, s. 87 – 160; ÜNVER, s. 159 – 389.

²⁰² TOROSLU, **Suçun Hukukî Konusu**, s. 87.

²⁰³ EREM, Faruk, “Suçun Konusu ve Hümanist Doktrin”, **AÜHFD**, Y. 1968, C. XXV, S. 1 – 2, s. 23.

²⁰⁴ TOROSLU, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, 14. B., Savaş Yayınevi, Ankara 2009, s. 92. “Varlık, insanın ihtiyaçlarını tatmine elverişli her şeyi ifade eder. Menfaat ise, kişi ile varlık arasında var olan

normu ile korunan, diğer bir ifade ile, suçla ihlâl olunan hak ve menfaat”²⁰⁵ gibi değişik biçimlerde tanımlanan suçun hukuki konusu kavramı da suçun ihlal ettiği hususa ilişkin olarak kabul edilen görüşe göre farklılaşmaktadır²⁰⁶.

Vergi Usul Kanunu’nun 362’nci maddesinde yer alan düzenlemeden hareketle vergi mahremiyetini ihlal suçunun hukuki konusunu oluşturan hak veya menfaat²⁰⁷ açısından iki farklı saptamada bulunmak mümkündür. Vergi mahremiyeti, Vergi Usul Kanunu’nun 5’inci maddesinde öngörülen mükellefe veya mükellefle ilgili kimselere ait vergi sırlarının ifşa edilmesi veya bir kişi yararına kullanılması²⁰⁸

ve kişinin bir ihtiyacını gidermek için varlığı kullanmasına imkân veren ilişkidir. Bunlar hukukun korunduklarında hukukî varlık veya hukukî menfaat adını almaktadırlar. Bu iki kavram, aynı sosyal gerçeği iki ayrı görüş açısından ifade ettiklerinden, hemen daima aynı anlamda kullanılmaktadırlar”. TOROSLU, **Ceza Hukuku**, s. 93.

²⁰⁵ Ranieri, Silvio, *Manuale di Diritto Penale*, Milano 1956, s. 106 ve Antolisei, Francesco, *Manuale di Diritto Penale*, Milano 1955, s. 122’den aktaran DÖNMEZER, Sulhi / ERMAN, Sahir, **Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. I, 11. B., Beta Basım, İstanbul 1997, s. 353.

²⁰⁶ Ünver’e göre “*Ceza hukuku günümüzde artık yalnızca cezalandırmayı öngören, bireyin haklarını sınırlandırmayı amaçlayan ve siyasal gücün korunmasını herşeyden üstün tutan bir anlayış değildir. Ceza hukuku bireyin haklarının sınırlandırılmasını engelleyen, hukuksal değerlerini güvence altına alan ve onların ihlalini engellemeyi hedefleyen bir araç olmak zorundadır (...) Yararla ilişkilendirilmiş bir hukuksal değer kavramı, bir birey veya eşya arasında olumlu olarak değerlendirilen bir ilişki olarak ortaya çıkar. İnsani yararlar gerçekte zarara veya tehlikeye uğratılabilirler. Bu yaklaşım yalnızca eşya veya insanların maddi veya doğal anlamda ihlaline dayanmamakta, bunun yanında bir talep hakkının ihlaline de dayanmaktadır (...) Hukukun temel merkezi ve ilişki noktası birey olarak insandır. Bu nedenle, hukuksal değer kavramının içeriği de, bu anlayışa paralel bir biçimde oluşturulmalıdır”.* ÜNVER, s. 431.

²⁰⁷ Donay’a göre “*Burada korunan yarar mükellefin kimliği ve mali durumudur, ancak buna tecavüz edilmemesi için görev nedeni ile öğrenilen mükellefe ilişkin her türlü bilginin çalışılan yerden sızmasını engellemektir”.* DONAY, Süheyl, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları – Anayasa Mahkemesi, Yargıtay ve Danıştay Kararları ile Karşılaştırmalı Olarak–**, Beta Basım, İstanbul 2008, s. 167 – 168.

²⁰⁸ Vergi Usul Kanunu’nun 5’inci maddesine göre bu suçun işlenebileceği hareketlerden birini görev dolayısıyla öğrenilen vergi sırrının ifşa edilmesi diğerini ise görev dolayısıyla bu sırra vakıf olan kişi veya üçüncü kişiler nef’ine kullanılması oluşturmaktadır. Çalışmanın bundan sonraki bölümünde

halinde ihlal edilmiş sayılmaktadır. Daha önce ifade edildiği üzere, vergi mahremiyeti özel hayatın gizliliği hakkının vergi hukuku alanındaki görünümünü oluşturmakta ve bu mahremiyetin ihlali özel hayatın gizliliğinin ihlali anlamını taşımaktadır. Bu açıdan ele alındığında, vergi mahremiyetini ihlal suçunun hukuki konusunu özel hayatın gizliliği hakkı oluşturmaktadır. Başka bir anlatımla bu suçun ihlal ettiği değeri hukuken korunan bir hak teşkil etmektedir²⁰⁹.

Vergi mahremiyetini ihlal suçunun ihlal ettiği hak veya menfaatin saptanmasında bu suç bakımından öngörülen cezanın düzenlendiği Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesi hükümlerinden hareket edildiğinde ise farklı bir sonuca ulaşılmaktadır. Bu madde Türk Ceza Kanunu'nun "Topluma Karşı Suçlar" başlıklı üçüncü kısmının "Ekonomi, Sanayi ve Ticarete İlişkin Suçlar" başlığını taşıyan dokuzuncu bölümünde yer almaktadır. Vergi mahremiyetini ihlal suçu için uygulanacak olan ceza hükmünden hareketle suçun hukuki konusunu ekonomi, sanayi ve ticarete ilişkin toplumsal bir menfaatin oluşturduğunu söylemek

"Görev dolayısıyla bu sırta vakıf olan kişi veya üçüncü kişiler yararına kullanılması"nı karşılamak üzere kısa ve öz olması açısından "bir kişi yararına kullanma" ifadesi tercih edilecektir.

²⁰⁹ Sonsuzoğlu, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen diğer bütün suçlarda korunan yararın kamu yararı ve özel olarak devlet hazinesi olduğunu, buna karşın vergi mahremiyetini ihlal suçunda ise kişisel yarar yani mükellef yararının korunduğunu ifade etmektedir. SONSUZOĞLU, s. 133. Aynı yönde görüş için bkz. ŞENYÜZ, **Vergi Ceza Hukuku**, 2011, s. 450; ÇOMAKLI, Şafak Ertan, "*Mahremiyet Kavramı ve Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti*", **Vergi Dünyası**, S. 312, Ağustos 2007, s. 136; KARADEMİR, Mevlüt, "*Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti*", **Vergi Sorunları**, S. 273, Haziran 2011, s. 179.

mümkündür²¹⁰. Bu bakımdan vergi mahremiyetini ihlal suçu hukuken korunan toplumsal bir menfaati ihlal etmektedir.

Vergi mahremiyetini ihlal suçunun hukuki konusunun tespitinde yalnızca kanun koyucunun öngördüğü suçlara ilişkin tasnifin esas alınmasının vergi mahremiyeti ve dolayısıyla öngörülen düzenlemeyle korunmak istenen hak veya menfaat açısından eksik olacağı kanaatindeyiz. Bir suçun hukuki konusunun saptanmasında tek bir ölçütün esas alınması, o suç ile korunmak istenen hak veya menfaatin birden fazla ve farklı olduğu durumlarda bu konunun bütünsel açıdan kavranamamasına yol açabilir. Vergi mahremiyetini ihlal suçu bakımından ortaya çıkan bu farklılık, söz konusu suç Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmekteyken uygulanacak olan ceza hükümleri bakımından suçun bünyesiyle bağdaşmadığını düşündüğümüz²¹¹ Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesine yollamada bulunulmasından kaynaklanmaktadır. Sonuç olarak, vergi mahremiyetini ihlal

²¹⁰ Toroslu'ya göre, suçun hukuki konusu suçtan doğrudan doğruya zarar gören şahsa (suçun mağduruna) ait özel varlık veya menfaattir. Bu özel varlık her suç türü bakımından farklı olup, her suçun vasfı bu suçun doğrudan doğruya tehlikeye soktuğu veya zarar verdiği hukuki varlık esas alınarak belirlenir. Yazar, suçun doğrudan doğruya mağduruna ait özel varlık veya menfaati ihlal etmekle birlikte, dolaylı olarak, bunların bir sentezi olan ve cezai korumanın konusunu oluşturan devletin genel menfaatini de ihlal ettiğini ifade etmektedir. Bu bakımdan suçun hukuki konusunun cezai korumanın konusu olduğunda şüphe bulunmamakta zira ceza kanunları devletin şahsiyetini, devlet idaresini, kamu güvenini, aileyi ve şahsı tehdit eden veya bunlara zarar veren fiilleri hukuka aykırı olarak görürken, sayılan varlıkları ve bunlara ilişkin menfaatleri de korumaktadır. TOROSLU, **Suçun Hukukî Konusu**, s. 166.

²¹¹ Vergi mahremiyetinin ihlali halinde uygulanacak olan ceza hükümleri bakımından kanun koyucunun yaptığı yollamanın yerinde olmadığını, bu suça uygulanacak olan yaptırımın saptanmasında özel hayatın gizliliğinin esas alınmış olması gerektiğini düşünmekteyiz. Aksi yönde görüş için bkz. DONAY, **Vergi Suçları**, s. 167.

suçunun hukuki konusu tek bir hak veya menfaatin ihlalinden ibaret olmayıp, hem temel bir hakkın hem de toplumsal bir menfaatin ihlalini içermektedir²¹².

III. SUÇUN MADDİ KONUSU

“Maddi bakımdan suçun konusu, suçun cismini teşkil eden insan veya şey”²¹³ başka bir anlatımla “failin hareketinin maddî şekilde üzerinde icra edildiği şahıs veya şey”²¹⁴ dir. Her suçun maddi bir konusunun bulunup bulunmadığı meselesi hakkında farklı görüşler ileri sürülmektedir²¹⁵. Vergi mahremiyetini ihlal suçu mükellefin veya mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere belli kişilerce öğrenilen sırların veya gizli kalması lazımgelen diğer hususların

²¹² Zafer, birden fazla hukuki konusu bulunan suçlarda, kanun koyucunun bu hukuki konulardan hangisini diğerine göre daha çok korunmaya layık görürse suça o değer korunduğu bölümde yer vererek hukuki konu bakımından doğabilecek tereddütleri önlemiş olacağını ifade etmektedir. ZAFER, Hamide, **Ceza Hukuku Genel Hükümler (TCK m. 1 – 75) Ders Kitabı**, Beta Basım, İstanbul 2010, s. 109. Birden fazla hukuki konusu bulunan suçların hukuki konusunun saptanmasında yegane ölçüt kanun koyucunun suçlara ilişkin tasnifi olmadığı gibi, sonuca yönelik saptamaları kolaylaştırmak için bu ölçütün esas alınması teorik sorunları bertaraf etmemektedir.

²¹³ DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. I, s. 333.

²¹⁴ TOROSLU, **Suçun Hukukî Konusu**, s. 61. Toroslu bu şahıs veya şeyin “failin fizikî faaliyetinin somut olarak üzerinde gerçekleştiği her şahıs veya şey değil, sadece suç yaratan normda yer alan tanımda söz konusu olan şahıs veya şey” olduğunu ifade etmektedir. TOROSLU, **Ceza Hukuku**, s. 93. Erem, suçun maddi konusunun “insan” veya “şey”den ibaret olduğunun kabul edilmesi halinde bu iki kavram ne kadar geniş anlaşılırsa anlaşılırsın bunların dışında kalan kavramlar olacağını ve bu bağlamda ümanist doktrinin insanın idrak edebileceği her şeyin suçun konusu olabileceği anlayışını daha isabetli bulduğunu ifade etmektedir. EREM, **Suçun Konusu**, s. 16, 31.

²¹⁵ Toroslu, bu konuda üç farklı görüşün bulunduğunu, birinci görüşe göre her suçun maddi bir konusunun olduğunun, ikinci görüşe göre her suçun bir hukuki konusunun bulunmasına karşılık pek çok suçun herhangi bir maddi konusunun bulunmadığının, üçüncü görüşe göre ise sorunun maddi konunun dar veya geniş yorumlanmasına bağlı olduğunun ifade edildiğini belirtmektedir. TOROSLU, **Suçun Hukukî Konusu**, s. 61 – 62, dn. 57.

ifşası veya bir kişi yararına kullanılması halinde gerçekleşir. Bu suçun maddi konusuna ilişkin bir saptamada bulunulabilmesi için sır veya gizli kalması gereken hususlar bakımından “şey” kavramının incelenmesi gerekir.

Suçun maddi konusunu oluşturan “şey”i tabiatçı açıdan anlamak gerektiğini ve bu nedenle cisim olmayan, sadece düşünceyle idrak edilebilen “şey”lerin değil, sadece cisim olan yani hislerle idrak edilebilen “şey”lerin suçun maddi konusunu oluşturabileceğini kabul eden görüşe²¹⁶ göre vergi mahremiyetini ihlal suçunun “vergi sırrı niteliğindeki bir bilgi”nin ifşa edilerek veya bir kişi yararına kullanılarak işlenmesi halinde, ortada cismani bir “şey” olmadığı için suçun maddi konusundan söz edilemeyecektir. Bu görüş uyarınca suçun vergi sırrı içeren bir belgenin ifşası veya bir kişi yararına kullanılması suretiyle işlenmesi halinde ise somut olayda cismani bir “şey” bulunduğundan suçun maddi konusunu bu belge oluşturacaktır. İnsanın idrak edebileceği her “şey”in suçun maddi konusunu oluşturabileceği ve bu bağlamda suçun gerçek maddi konusunun değer hükümleri olduğu anlayışından hareket eden ümanist doktrine göre ise idraki kabil her “şey” suçun konusunu teşkil edebileceğinden maddi konu cismen mevcut olma şartına bağlı sayılmaz²¹⁷.

²¹⁶ TOROSLU, **Suçun Hukukî Konusu**, s. 188; “Şey” kavramına yüklenen farklı anlamlar için bkz. s. 188, dn. 261, 262 ve 263. Bu görüş hakkında ayrıca bkz. EREM, **Suçun Konusu**, s. 16.

²¹⁷ EREM, **Suçun Konusu**, s. 16, 31. “Eğer suçun maddî konusunun ancak «insan» veya «şey» olabileceği kabul edilir ve şey kavramına «cansız âlemin bir parçası» anlamı verilirse varlığı sadece insan idrakinde olan mevcutların suç konusu olmayacağı sonucuna varmak gerekecektir. Şüphesiz bu isabetli bir görüş olmayacaktır. Cisimsiz varlıklar hakkında da değer hükümlerinin mevcudiyeti hukukî bir gerçektir. Meselâ «bayrak,a hakaret» suçunda suçun maddî konusunu renkli bezler olarak kabul

Aşağıda ayrıntılı olarak inceleneceği üzere, vergi mahremiyetini ihlal suçu kural olarak hareketin yani ifşa veya bir kişi yararına kullanmanın gerçekleştirilmesiyle meydana gelen neticesi harekete bitişik bir suçtur. Doktrinde, neticesi harekete bitişik suçların maddi konusunun bulunmadığı çünkü bu suçların objektif olarak tamamlanmaları için kanuni tipte öngörülen hareketin yapılmasının gerekli ve yeterli olduğu ifade edilmektedir²¹⁸. Vergi mahremiyetini ihlal suçunun neticesi harekete bitişik suç olmasının, bu suçta ifşa veya bir kişi yararına kullanma hareketlerinin maddi şekilde üzerinde gerçekleştirildiği bir “şey”in bulunmadığının kabulü için yeterli bir ölçüt olmadığını düşünmekteyiz. Bu nedenle ifşa veya bir kişi yararına kullanmanın üzerinde gerçekleştirildiği örneğin “vergi sırrı içeren belge” bu suçun maddi konusunu oluşturabilecektir. Ümanist doktrin esas alındığında vergi mahremiyetini ihlal suçu hem cismani varlığı bulunan “şey”ler hem de cismani varlığı olmayan ancak vergi sırrı niteliğini haiz bir bilgi ifşa edilerek veya bir kişi yararına kullanılarak işlendiği takdirde suçun maddi konusundan söz edilebilecek ve maddi konuyu bu “şey”ler oluşturacaktır.

IV. SUÇUN MAĞDURU

Suçun mağduru, “*ceza normu tarafından korunan ve suç tarafından ihlâl edilen, yani suçun hukuki konusunu oluşturan hukukî varlık veya menfaatin*

imkânsızdır. «Bayrak fikri» suçun konusudur. Bunu böyle anlamak suçun hukukî konusu ile karıştırmak da değildir”. EREM, **Suçun Konusu**, s. 31.

²¹⁸ TOROSLU, **Ceza Hukuku**, s. 94.

*sahibidir*²¹⁹. Toroslu, doktrinde suçun mağduru ile maddi konusunun birbirine karıştırıldığını, bazı durumlarda suçun mağduru ile maddi konu, bazı durumlarda da suçtan zarar gören ile maddi konunun aynı kişi üzerinde toplanabileceğini ancak bu birleşme veya örtüşmenin kavramların birbirine karıştırılmasını meşru kılmadığını belirtmektedir²²⁰. Suçun mağduru ile suçtan zarar gören kimse kavramları da birbirinden farklıdır²²¹. Suçun mağduru, yalnızca hak veya menfaati ihlal edilen kişi olabilir ancak suçtan zarar gören hukuken korunan hak veya menfaati doğrudan ya da dolaylı olarak ihlal edilen kimse olup mağdur kavramından daha geniş bir kavramdır²²².

Doktrinde, bir suçun aynı zamanda biri genel diğeri özel iki ayrı menfaati ihlal ettiğini, bu anlamda her suçun biri devamlı ve genel, diğeri özel iki ayrı mağdurunun bulunduğunu kabul eden görüşe²²³ karşılık, bu yaklaşımın devletin

²¹⁹ TOROSLU, **Ceza Hukuku**, s. 95.

²²⁰ Bu konuda ayrıntılı bilgi ve söz konusu kavramlar arasındaki farklar için bkz. TOROSLU, **Suçun Hukukî Konusu**, s. 188 – 195.

²²¹ Bu sıfatların bazı suçlarda birleştiği, bazı suçlardaysa birbirinden ayrıldığı ifade edilmektedir. Bkz. HAKERİ, Hakan, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 8. B., Seçkin Yayıncılık, Ankara 2009, s. 119.

²²² ARTUK, Mehmet Emin / GÖKCEN, Ahmet / YENİDÜNYA, Caner, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 3. B., Turhan Kitabevi, Ankara 2007, s. 444. Dönmezer /Erman'a göre bu kavramlar arasındaki fark, suçun mağdurunun suçtan doğan ceza ilişkisinin tarafı, suçtan zarar gören kimsenin ise hukuk ilişkisinin tarafı olmasından kaynaklanmaktadır. DÖNMEZER, Sulhi /ERMAN, **Sahir Nazarı ve Tatbikî Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. II, 11. B., Beta Basım Yayım, İstanbul 1997, s. 427.

²²³ Bu görüşe göre her suç işlendiğinde menfaati ihlal edilen devlet genel ve dolaylı mağdur, her bir suç ile suçun hukuki konusunu oluşturan hak veya menfaati ihlal edilen kişi ise doğrudan ve özel mağdur sıfatını haizdir. Bu yöndeki görüşler için bkz. TOROSLU, **Suçun Hukukî Konusu**, s. 176 – 179; EREM, **Suçun Konusu**, s. 21; DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. II, s. 426; DEMİRBAŞ, Timur, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 5. B., Seçkin Yayıncılık, Ankara 2007, s. 489; HAFIZOĞULLARI, Zeki / ÖZEN, Muharrem, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 2. B.,

bir hak süjesi olarak kabul edildiği eski bir anlayışın ürünü olduğunu²²⁴ ve modern devlet anlayışı, hukuk ve ceza hukukunun ödeviyle bağdaşmadığını²²⁵ ifade eden görüşler de bulunmaktadır. Vergi mahremiyetini ihlal suçunun mağduruna ilişkin analizde, bu tartışmalar bir kenara bırakılarak dar anlamda mağdur kavramı esas alınacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin vergi sırrını oluşturan belli nitelikteki sırlar koruma altına alınarak, bunların ifşası veya bir kişi yararına kullanılması yasaklanmaktadır. Bu maddede vergi sırrı korunacak iki grup belirlenmiş, mükelleflerin²²⁶ yanı sıra mükellefle ilgili kimselerin vergi sırrı kapsamında yer alan bilgilerine ulaşılması ihtimali nedeniyle

US–A Yayıncılık, Ankara 2010, s. 233. Bazı yazarlara göre suçun dar anlamda mağduru sadece gerçek kişiler olabilir ancak geniş anlamda mağdur ise devlet değil, toplumu oluşturan tüm bireylerdir. ARTUK / GÖKCEN / YENİDÜNYA, s. 445. Geniş anlamda mağdurun devlet olduğunu ifade eden görüş için bkz. ZAFER, **Ceza Hukuku**, s. 113.

²²⁴ ÖZGENÇ, İzzet, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2006, s. 191. Özgenç'e göre "bütün suçlarda, aynı zamanda toplumu oluşturan ve barış esasına dayalı bir Hukuk Toplumunda yaşama hakkına sahip olan herkes mağdur olmaktadır (geniş anlamda mağdur kavramı)".

²²⁵ ÜNVER, s. 139 – 140.

²²⁶ Bazı yazarlar, Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinden hareketle 5'inci maddede yer alan mükellef kavramının vergi sorumlusunu da kapsadığını ifade etmektedirler. TATAR, Öznur, **Vergi Mahremiyeti**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 1993, s. 5; ORTAÇ, Fevzi Rifat, "Vergi Mahremiyetinin Kapsamı", **Mali Sorunlara Çözüm**, Y. 2, Aralık 1986, s. 25 – 26; ÜNSAL, Hilmi, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, Sağladığı Yararlar ve Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler", **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi**, Y. 2003, C. 8, S. 3, s. 241; ALEMDAR, Ferhat, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti", **Vergi Dünyası**, S. 349, Eylül 2010, s. 104. Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan "Bu Kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir" hükmü karşısında böyle bir yorumu kabul etme olanağı bulunmamakla birlikte, vergi sorumlusunun "mükellefle ilgili kimseler"den biri olduğu ve bu çerçevede değerlendirilmesi gerektiği söylenebilir.

bu kimseler de açıkça zikredilmiştir²²⁷. Bir mükellefe ait vergi sırrı yalnızca onun şahsına ait ve onu ilgilendiren bilgilerden ibaret olmayabileceği için, bu bilgiler dolayısıyla mükellefle ilgili kimselerin de hak veya menfaatleri ihlal edilebilir. Kanun koyucu mükellefle ilgili kimseleri zikretmeseydi, bu kimseler somut olayın özelliklerine göre yalnızca suçtan zarar gören sıfatını haiz olabilirdi. Mevcut düzenlemeye göre vergi mahremiyetini ihlal suçunun mükellef ve mükellefle ilgili kimseler olmak üzere iki farklı mağduru bulunmaktadır. Bu bakımdan vergi mahremiyetini ihlal suçu, herkese karşı değil sadece belli sıfat ve nitelikleri taşıyanlara karşı işlenebilecek bir suçtur. Bu suçlar mağduru bakımından özgü suçlar olarak da ifade edilmektedir²²⁸.

Vergi mahremiyetini ihlal suçunun mağdurunun saptanması bakımından suçun mağduru kavramının gerçek kişilerin yanı sıra tüzel kişiler ve tüzel kişiliği olmayan toplulukları da kapsayıp kapsamadığı hususu önem taşımaktadır. Doktrinde bu konuda görüş birliği bulunmamakla birlikte bazı yazarların yalnızca gerçek kişilerin suçun mağduru, tüzel kişilerin ise suçtan zarar

²²⁷ Alman Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinde, Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinden farklı olarak "mükellef ve mükellefle ilgili kimseler" ifadesine yer verilmemektedir. Zira, Alman Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinin düzenlenmesinde izlenen yöntem, kişi ya kişileri değil korunacak bilgiyi esas almaktadır. Daha açık bir ifadeyle, vergilendirme sürecinde edinilen bilgiler mükellefe veya mükellefle ilgili kimselere ait olup olmamasına bakılmaksızın korunma altına alınmıştır. Bu bakımdan Alman hukukunda vergi mahremiyetini ihlal suçunun mağdurlarını "diğer kişilerle olan ilişkiler" bakımından bu ilişkilerin öznelere; "işletme ve işe ilişkin sınırlar" açısındansa sır sahipleri oluşturmaktadır.

²²⁸ DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. II, s. 430; ZAFER, **Ceza Hukuku**, s. 114.

gören olabileceğini benimsediği²²⁹, bazılarının²³⁰ gerçek ve tüzel kişileri suçun mağduru olarak kabul ettikleri, bazılarının²³¹ ise gerçek ve tüzel kişilerin yanı sıra tüzel kişiliği olmayan toplulukları da suçun mağduru addettikleri söylenebilir. Birinci görüş kabul edildiği takdirde, kurumlar vergisi mükellefleri vergi mahremiyetini ihlal suçunun mağduru olamayacaklardır. Zira, kurumlar vergisi mükellefleri tüzel kişiliği bulunan ve bulunmayan topluluklardan oluşmaktadır. Ayrıca mükellefle ilgili kişiler de tüzel kişi olmaları halinde suçun mağduru sayılamayacaklardır. Vergi mahremiyetini ihlal suçunun işlenmesiyle hukuken korunan hak veya menfaatler doğrudan doğruya kurumlar vergisi mükellefleri veya yukarıda sözü edilen durumda mükellefle ilgili kimselere ait olup ihlal edilmekteyken, bu kişilerin veya kişi olmayan toplulukların suçun mağduru olarak kabul edilmemesini anlamak güçtür. Kurumlar vergisi mükellefi olan tüzel kişiler ile bu verginin mükellefi olmakla birlikte tüzel kişiliği bulunmayan iş ortaklıklarının bunları oluşturan gerçek kişiler dışında kendilerine ait hak veya menfaatleri bulunmaktadır. Aynı saptama vergi mahremiyetini ihlal suçu bakımından mükellefle ilgili kişiler kapsamında yer alan tüzel kişiler için de geçerlidir. Bu nedenle vergi mahremiyetini ihlal suçunun işlenmesi halinde hak veya menfaatleri doğrudan doğruya ihlal edilecek olan tüzel

²²⁹ ÜNVER, s. 142; ARTUK / GÖKCEN / YENİDÜNYA, s. 445; HAKERİ, s. 119; KOCA, Mahmut / ÜZÜLMEZ, İlhan, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2008, s. 133; ÖZGENÇ, **Ceza Hukuku**, s. 191.

²³⁰ EREM, **Suçun Konusu**, s. 16, 22; DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. II, s. 427 – 429; DEMİRBAŞ, s. 490; ÖZBEK, Veli Özer / KANBUR, M. Nihat / DOĞAN, Koray / BACAKSIZ, Pınar / TEPE, İlker, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 2. B., Seçkin Yayıncılık, Ankara 2011, s. 198; ZAFER, **Ceza Hukuku**, s. 114.

²³¹ Bu görüş hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. TOROSLU, **Suçun Hukukî Konusu**, s. 179 – 185. Bu yöndeki bir başka görüş için bkz. HAFIZOĞULLARI / ÖZEN, s. 234.

kişiler ile tüzel kişiliği bulunmayan toplulukların da bu suçun mağduru olabileceğini düşünmekteyiz.

V. SUÇUN FAİLİ

Türk Ceza Kanunu'nun 37'nci maddesinin 1'inci fıkrasına göre fail, suçun kanuni tanımında yer alan fiili gerçekleştiren kişidir. Vergi mahremiyetini ihlal suçunun faili Vergi Usul Kanunu'nun 362'nci maddesinde "*Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimseler*" olarak ifade edilmektedir. Kanun'un 362'nci maddesindeki yollama dolayısıyla vergi mahremiyetinin düzenlendiği 5'inci madde incelendiğinde, bu mahremiyete uymakla yükümlü olan kimselerin 4 bent halinde sayıldığı görülmektedir²³². Anılan düzenlemeye göre bu kimseler "*1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar; 2. Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar; 3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler; 4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler*"dir.

Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesine 4369 sayılı Kanun ile eklenen 4'üncü fıkrada ise kamu görevlilerince yapılan adli ve idari soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgelerin verilebileceği; sahte veya muhteviyatı

²³² Alman Ceza Kanunu'nun 355'inci maddesinde vergi mahremiyetini ihlal suçunun failleri "resmi görevliler" ve "resmi görevli sayılanlar" biçiminde ifade edilmiştir. Resmi görevliler Alman Vergi Usul Kanunu'nun 7'nci maddesinde sayılmıştır. Bu düzenlemeye göre memurlar ve hakimler, kamu hukuku ilişkisi içinde bulunan diğer kişilerle bir resmi makam ya da özel konumda bir kamu görevini yerine getirmekle görevlendirilmiş olanlar resmi görevlidirler. Resmi görevli sayılanlar ise Alman Ceza Kanunu'nun 355'inci maddesinin 2'nci fıkrasında özel bir kamu hukuku statüsünde kamu hizmetiyle görevlendirilmiş olanlar (hakim stajyerleri); mahkemece atanan bilirkişiler; kilisenin ve kamu hukukuna tabi cemaatlerin görevlileri olarak belirlenmiştir.

itibariyle yanılıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanun'la kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesinin vergi mahremiyetini ihlal sayılmayacağı ve kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumların da bu maddede yazılı yasaklara uymak zorunda oldukları hüküm altına alınmıştır. 4962 sayılı Kanun ile aynı fıkraya, adli ve idari soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi belgelere ek olarak bankalara da vergi tahsiline yönelik bilgilerin verilebileceğine dair düzenleme getirilmiştir.

Hukuka aykırılık unsuru başlığı altında ele alınacak olan ve Vergi Usul Kanunu bakımından hukuka uygunluk nedeni olarak kabul edilen bu düzenlemelerde sayılan kimse veya kurumların da vergi mahremiyeti kapsamında yer alan bilgilere vakıf olacağı açıktır. Bu anlamda Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde fail yönünden ikili bir ayrıma gidildiği söylenebilir. Birinci grup bakımından kanun koyucunun mükelleflerin veya mükelleflerle ilgili kimselerin vergi sırlarını görev veya meslekleri dolayısıyla doğrudan öğrenebilecek olan kimseleri fail olarak saptama amacı güttüğünü düşünmekteyiz. İkinci grup bakımından ise 4369²³³ ve 4962 sayılı Kanunlar ile getirilen düzenlemenin doğrudan faili saptamaya yönelik bir amaçla öngörülmediği ancak istisna hükümleri nedeniyle faaliyetleri dolayısıyla vergi mahremiyeti kapsamında yer alan bilgileri öğrenmeleri

²³³ Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde 4 bent halinde sayılan vergi mahremiyetine uymakla yükümlü kimselerin temel özelliği bu mahremiyet alanında yer alan bilgi ve belgeleri görevleri icabı öğrenmeleriyle, 4369 sayılı Kanun ile öngörülen değişikliklerle kapsam genişletilerek kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumlar da vergi mahremiyeti müessesesine tabi kılınmıştır. GENÇER, Ahmet, "Vergi Usul Kanunu'nun Vergi Mahremiyeti, Gecikme Faizi, İşi Bırakma, İbrar Mecburiyeti ve Yetki Maddelerinde Yapılan Değişiklikler", **Vergi Sorunları**, S. 120, Eylül 1998, s. 133.

mümkün olan kimse ve kuruluşların da fail olarak nitelendirilmesi zorunluluğunun ortaya çıktığı söylenebilir. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında, söz konusu hükümler uyarınca “*kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumlar[ın] da bu maddede yazılı yasaklara uymak zorunda [oldukları]*” hüküm altına alınmıştır. Bu bağlamda kanun koyucunun sayma yöntemiyle dört bent halinde belirlediği kimseler ile adli ve idari soruşturma yapan kamu görevlilerinin fail olabilecekleri konusunda herhangi bir tereddüt bulunmamakla birlikte, bankaların ve kanunla kurulmuş meslek kuruluşları ile 3568 sayılı Kanun'la kurulan birlik ve meslek odalarının suçun faili olup olamayacaklarının tüzel kişilerin ceza sorumluluğu açısından ayrıca değerlendirilmesi gerekir.

Vergi mahremiyetine uymakla yükümlü olan kişiler, Kanun'un 5'inci maddesinde öngörölmüş vergi sırrı olarak nitelendirdiğimiz hususları ifşa etmeleri ya da bir kişi yararına kullanmaları durumunda vergi mahremiyetini ihlal suçunun faili olacaklardır. Bu kişilerin kimlerden oluştuğu, daha doğru bir ifadeyle kimleri kapsadığının, suçun faillerinin somut olarak tespit edilebilmesi bakımından önem arz ettiği açıktır. Vergi mahremiyetini ihlal suçunun faillerini ayrıntılı bir biçimde incelemeye geçmeden önce, bu suçun failleri bakımından önem taşıyan genel nitelikteki birkaç önemli nokta üzerinde durmak gerekir.

Vergi mahremiyetini ihlal suçunun failleri Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde sayılan kimselerle sınırlıdır²³⁴. Başka bir deyişle suçun failleri

²³⁴ Taş'a göre denetçiler, noterler ve tasfiye memurları vergi işlemleri dolayısıyla mükellefler hakkında birçok bilgi edindikleri için, yasağa uymak zorunda olan kişi veya kuruluşlar arasında olmaları ve edindikleri bilgileri açıklamamaları gerekir. TAŞ, F., s. 97.

kanun koyucu tarafından tahdidi bir biçimde belirlenmiş olup, anılan düzenlemede zikredilenler dışında bir kimsenin mükellefin veya mükellefle ilgili kimselerin vergi sınırlarını ifşa etmesi ya da bir kişi yararına kullanması durumunda vergi mahremiyetini ihlal suçu gerçekleşmez. Sonsuzoğlu'na göre söz konusu suçun failleri teker teker sayılmakla birlikte bu sayma göreve işaret etme şeklinde olup genişletici yoruma açıktır²³⁵. Kanun'da görevleri işaret edilen fail gruplarının kimlerden oluşacağını saptanmasında yorum yoluna başvurulması kaçınılmaz olup, bu saptama yapılırken dikkat edilmesi gereken husus yorumun sınırlarıdır. Suçun faillerinin tespitinde en geniş yorumun yapılması, mükellef veya mükellefle ilgili kimselerin vergi sınırlarının korunması bakımından önem taşımakla birlikte, yorum yapılırken kanun hükmünün sınırlarının aşılması gerekir²³⁶. Aksi halde kıyasen fail yaratılması yoluyla ceza hukukunun temel ilkelerinden biri olan ve Türk Ceza Kanunu'nun 2'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında düzenlenen kıyas yasağı ilkesi suç ve ceza içeren hükümlerin kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanması nedeniyle ihlal edilmiş olacaktır.

Vergi mahremiyetini ihlal suçunun failleri yönünden önem arz eden bir diğer husus, faillerin sahip olması gereken niteliklerdir. Ceza kanunlarında

²³⁵ SONSUZOĞLU, s. 117.

²³⁶ “Kıyas ile yorumun en fazla karıştırıldığı saha genişletici yorum sahasıdır. Yorum daima yorumlanan metnin çerçevesi içinde kalır. Halbuki kıyas bir kanun kaidesini, kanunda yazılı olmayan hâdiselere, benzerlik esasına dayanarak, tatbik etmektir... Kıyaslama ameliyesinde bir «temel - kural», bir de bundan çıkarılan «sonuç - kural» vardır. Uygulamada temel - kural ile olay arasında farzolunan bir kural (= sonuç - kural) yer almaktadır. O halde bir ameliyenin kıyaslama olup olmadığını, o ameliyede böyle bir kuralın mevcut farz olunmasına ihtiyaç bulunup bulunmamasına göre tayin etmek icap eder”. EREM, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, C. I, s. 99.

tanımlanan suçlar kural olarak herkes tarafından ancak bazı suçlar belli faillik niteliği taşıyan kişiler tarafından işlenebilmektedir²³⁷. İkinci grupta yer alan ve özgü suç olarak adlandırılan bu suçlar “*ancak belirli sıfat veya nitelikleri taşıyan kimselerce işlenmesi kabil olup, bunların dışında kalan kişilerce işlenmelerine imkân bulunmayan suçlardır: bu gibi suçlarda herkes suç faili olamaz ve suç faillerinin belirli bir sıfat ve niteliği olması, suçun bir unsuru veya önşartı sayılır*”²³⁸. Vergi Usul Kanunu’nun 5’inci maddesi bu açıdan incelendiğinde, vergi mahremiyetini ihlal suçunun herhangi bir kimse tarafından değil belli nitelikleri taşıyan kimseler tarafından işlenebilecek bir suç olduğu görülmektedir. Bu nedenle vergi mahremiyetini ihlal suçu özgü suç niteliği taşımaktadır. Özgü suçlarda suç failinin haiz olması gereken belli nitelikler doğal ve hukuki olmak üzere ikiye ayrılmakta; cinsiyet, belirli bir meslek veya sanatı icra etmek doğal nitelikler olarak sayılırken, memur, amir, asker, vatandaş olmak gibi hukuki nitelikler ise çeşitli hukuk

²³⁷ İÇEL, Kayıhan / SOKULLU AKINCI, Füsün / ÖZGENÇ, İzzet / SÖZÜER, Adem / MAHMUTOĞLU, Fatih S. / ÜNVER, Yener, **İçel Suç Teorisi**, 2. B., Beta Basım, İstanbul 2000, s. 90.

²³⁸ DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. II, s. 424. Doktrinde suçun unsurları ve suçun ön şartları konusunda farklı görüşler bulunmakta, suçun ön şartının olup olmadığı hususu ayrıca tartışma konusu yapılmaktadır. Söz konusu tartışmalara ayrıntılı bir biçimde yer verilmesi çalışmanın kapsamını ve amacını aşan bir nitelik arz ettiğinden, failin sıfat ve niteliklerinin suçun unsurlarından bağımsız düşünülmemeyeceği yönündeki görüşe katıldığımızı belirtmekle yetiniyoruz. Suçun unsurları ve ön şartları ayırımı konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. ALACAKAPTAN, Uğur, **Suçun Unsurları**, AÜHF Yayınları, Ankara 1970, s. 1 – 10; DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. I, s. 307 – 316. Suçun önşartları ya da şartları veya unsurları dışında kalan haller gibi değişik adlandırmalarla farklı tasniflere tabi tutularak incelenen şartlar hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. KUNTER, Nurullah, **Suçun Maddî Unsurları Nazariyesi**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul 1954, s. 70 – 74; İÇEL / SOKULLU AKINCI / ÖZGENÇ / SÖZÜER / MAHMUTOĞLU / ÜNVER, s. 12 – 22; ARTUK / GÖKCEN / YENİDÜNYA, s. 699 – 712; CENTEL, / ZAFER, / ÇAKMUT, s. 212 – 225; DEMİRBAŞ, s. 189 – 199; HAFIZOĞULLARI / ÖZEN, s. 188 – 191; HAKERİ, s. 106 – 114; KOCA / ÜZÜLMEZ, s. 303 – 316; ÖZBEK / KANBUR / DOĞAN / BACAKSIZ / TEPE, s. 418 – 433; ÖZGENÇ, **Ceza Hukuku**, s. 504 – 522.

dallarından hareketle saptanabilmektedir²³⁹. Bir meslek veya sanatın icrasının “doğal özellik” olarak kabul edilemeyeceği zira bu hususların kişinin bünyesinde barındırdığı özellik veya nitelikler olmadığını düşünmekteyiz. Bu bakımdan öğrenme ya da beceri yoluyla sonradan kazanılan nitelikler yoluyla icra edildiği göz önüne alındığında meslek veya sanatın hukuki nitelik olarak kabul edilmesi gerektiği söylenebilir. Meseleye vergi mahremiyetini ihlal suçunun failleri bakımından yaklaşıldığında, Vergi Usul Kanunu’nun 5’inci maddesinde zikredilen fail gruplarının tamamının hukuki nitelikleri, yani icra ettikleri meslek veya ifa ettikleri görevler dolayısıyla bu suçun faili oldukları tespit edilmektedir²⁴⁰.

²³⁹ DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. II, s. 424 – 425.

²⁴⁰ ÇOMAKLI, Vergi Usul Kanunu’nun 5’inci maddesinin 4’üncü fıkrasında sayılan kimselerin de fail olarak ele alınabileceğini, böylece vergi mahremiyetini ihlal suçu bakımından hukuki önkoşul niteliğinde olan vergi ile uğraşan kamu görevlisi veya maliye memuru olma şartının bu kimseler bakımından geçerli olmayacağını ifade etmekle birlikte “*VUK’un ilgili madde hükmüne göre bu suç, doğrudan hukuki sıfat ve niteliklere sahip memur kişilere ait mahsus[özgü] bir suçtur*” sonucuna ulaşmaktadır. ÇOMAKLI, Şafak Ertan, **Vergi Ceza Hukukunda Mahsus Suç**, Savaş Yayınevi, Ankara 2008, s. 205. Yazar, bir başka eserinde ise vergi mahremiyetini ihlal suçunun faillerinin sadece vergi işleri ile ilgili kimseler olduğunu belirttikten sonra istisna hükümlerinde yer alan kişi ve kuruluşların da bu suçun failleri arasına girdiğini ve bu nedenle failin “*herhangi bir vergi idaresinde söz konusu niteliklere sahip bir memur olması zorunluluğunun*” bulunmadığını ifade etmektedir. ÇOMAKLI, Şafak Ertan, **Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı**, Savaş Yayınevi, Ankara 2008, s. 249 – 250. Yazarın, vergi mahremiyeti suçunun 4 bent halinde sayılan failleri bakımından vergi ile uğraşan kamu görevlisi/memur olma ön şartı bulunduğu yönündeki fikrine de istisna hükümlerinde sayılan kişi ve kuruluşların fail olarak kabul edilmesi durumunda dahi vergi mahremiyetini ihlal suçunun yalnızca belli hukuki sıfat ve niteliklere sahip memur kimseler tarafından işlenebileceği yönündeki tespitine de katılmak mümkün değildir. Öncelikle, vergi mahremiyetini ihlal suçunun faili açısından mutlak surette memur olma şartı bulunmamaktadır. Bunun yanı sıra, istisna hükümlerinde yer verilen failer bir kenara bırakılsa bile, 4 bent halinde sayılan failer arasında olan bilirkişiler ile komisyonlara iştirak eden bazı kimselerin memur olmadığı son derece açıktır. Vergi mahremiyetini ihlal suçu ve ceza hükümlerinin esas itibarıyla devlet memurları için öngörüldüğü yönündeki görüş için bkz. ÜNAL, Noyan Alper, “*Türk Vergi Hukuku’nda Vergi Mahremiyeti Esası*”, **Yaklaşım**, S. 133, Ocak 2004, s. 105 – 106.

Vergi mahremiyetini ihlal suçunun failleri bakımından üzerinde durulması gereken son husus, 4369 ve 4962 sayılı Kanunlar ile öngörülen istisnalarda sayılan bankalar, kanunla kurulmuş olan meslek kuruluşları ve 3568 sayılı Kanun’la kurulan birlik ve meslek odalarının fail olarak nitelendirilip nitelendirilemeyeceği sorunudur. Burada tüzel kişiliğe sahip bu kuruluşların, tüzel kişi olarak suçun faili olup olamayacaklarının saptanması amaçlanmaktadır.

Ceza hukukunun köklü tartışma konularından biri olan tüzel kişilerin ceza sorumluluklarının bulunup bulunmadığı meselesi, vergi mahremiyetini ihlal suçunun bir kısım faillerinin tespit edilebilmesi bakımından önem taşımaktadır. Türk doktrininde tüzel kişilerin ceza sorumluluğunun, tüzel kişilerin suç işleyip işleyemeyecekleri sorununa indirgenerek incelendiği ancak suç işleyebilme yeteneğine sahip olmakla, işlenen suçtan dolayı sorumlu tutulmanın birbirinden farklı konular olduğu vurgulanmaktadır²⁴¹. “*Ceza hukukunda bir kişinin bir suçu işlediğinden bahsedebilmek için, o kişinin suç teşkil eden haksızlığı tek başına, başka bir kişiyi, bir hayvanı, bir robotu vs. araç olarak kullanarak veya başka gerçek kişilerle birlikte dış dünyada gerçekleştiren gerçek kişi faildir. Ceza sorumluluğu cezaî sonuçların yüklenilmesi anlamına geldiğinden, tüzel kişilerin nam ve hesabına hareket eden gerçek kişilerin failliğine bağlı olarak cezaî sonuçlara tabi olması ilke*

²⁴¹ KANGAL, Zeynel T., **Tüzel Kişilerin Ceza Sorumluluğu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2003, s. 53 – 54.

olarak mümkündür. Böylece tüzel kişiler bizzat suç işlemedikleri halde kendisi için hareket eden gerçek kişiler sayesinde ceza sorumluluğuna sahip olabileceklerdir”²⁴².

Tüzel kişilerin suçun faili olup olamayacaklarının saptanmasında hareket yeteneklerinin bulunup bulunmadığı sorunu ön plana çıkmaktadır. Bu konu doktrinde tüzel kişiliğin hukuki niteliğine ilişkin farklı teorilerden hareketle incelenmektedir. Tüzel kişilerin hareket yeteneğinin bulunup bulunmadığı sorusuna verilen yanıt esas alınan teoriye göre değişmekle birlikte doktrindeki baskın görüş bu kişilerin hareket yeteneğinin bulunmadığı ve dolayısıyla suçun faili olamayacakları yönündedir²⁴³.

Türk Ceza Kanunu'nun 20'nci maddesinin 1'inci fıkrasında ceza sorumluluğunun şahsi olduğu; 2'nci fıkrasında tüzel kişiler hakkında ceza yaptırım uygulanamayacağı ancak suç dolayısıyla kanunda öngörülen güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımların saklı olduğu hükme bağlanmaktadır. Bu düzenleme karşısında bankaların, kanunla kurulmuş olan meslek kuruluşları ile 3568 sayılı Kanun'la kurulan birlik ve meslek odalarının tüzel kişi olmaları nedeniyle vergi mahremiyetini ihlal suçunun faili olamayacakları açıktır. Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde sayılan tüzel kişiliğe sahip kurum ve kuruluşların faaliyetlerini bu kurum ve kuruluşlarda görev yapanlar eliyle gerçekleştirdikleri göz önüne alındığında, bu kişilerin vergi mahremiyetini ihlal suçunun faili sayılıp

²⁴² ÖZBEK / KANBUR / DOĞAN / BACAKSIZ / TEPE, s. 205.

²⁴³ ÖZBEK / KANBUR / DOĞAN / BACAKSIZ / TEPE, s. 205.

sayılamayacakları meselesi gündeme gelmektedir²⁴⁴. Tüzel kişiliğin yapay nitelikteki bir topluluk olduğu ve bu yapıyı temsil eden gerçek kişilerin onun adına hareket ettikleri kabul edildiğinde, ortaya çıkan iradenin aslında gerçek kişilere ait bir irade olduğu sonucuna ulaşılmaktadır²⁴⁵. Bu bakımdan, söz konusu kurum ve kuruluşlarda görev yapan kişiler, bu görev dolayısıyla öğrendikleri vergi sırlarını ifşa etmeleri veya bir kişi yararına kullanmaları durumunda vergi mahremiyetini ihlal suçunun faili olacaklardır²⁴⁶.

Bu açıklamalardan sonra vergi mahremiyetini ihlal suçunun failleri madde metnindeki düzenleme sırasına uygun bir biçimde ayrı ayrı ele alınarak incelenmeye çalışılacaktır.

A. Vergi Muameleleri ve İncelemeleriyle Uğraşan Memurlar

Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurların kimler olduğunun belirlenebilmesi için öncelikle vergi muamelesi ve vergi incelemesi

²⁴⁴ Vergi Usul Kanunu'nun "Tüzel Kişilerin Sorumluluğu" başlığını taşıyan 333'üncü maddesinin son fıkrasına göre "*Bu Kanunun 359'uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360'ıncı maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur*". Bu düzenleme kaçakçılık suçlarına ilişkin olup, ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesini ayrıca öngörmesi bakımından önem taşımaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda, vergi mahremiyetini ihlal suçu bakımından ceza sorumluluğunun şahsiliğine ilişkin özel bir düzenleme yer almadığından, Türk Ceza Kanunu'nun bu konudaki düzenlemesi uygulama alanı bulacaktır.

²⁴⁵ İÇEL / SOKULLU AKINCI / ÖZGENÇ / SÖZÜER / MAHMUTOĞLU / ÜNVER, s. 57 – 58.

²⁴⁶ Bu kişiler, işledikleri fiiller nedeniyle Türk Ceza Kanunu'nda yer alan bir suça vücut vermiş olabilirler. Burada ifade edilmek istenen husus, Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde tüzel kişilerin zikredildiği hükümlerin yukarıda ileri sürdüğümüz görüş çerçevesinde yorumlanması ve bu kişilerin Türk Ceza Kanunu'nda öngörülen bir suçu değil vergi mahremiyetini ihlal suçunu gerçekleştirmiş olduklarının kabul edilmesi gerektiğidir.

kavramlarının açıklığa kavuşturulması gerekir. Bu kavramları ele almadan önce söz konusu düzenlemede yer alan “memur” kavramı inceleme konusunu oluşturan suçun özgü suç olması nedeniyle ayrıca ele alınacaktır.

Anayasa'nın 128'inci maddesi, kamu kesiminde idare hukuku kurallarına göre istihdam olunan personeli; “memurlar” ve “diğer kamu görevlileri” olmak üzere iki kategoride toplamaktadır²⁴⁷. Ne var ki, Anayasa'da, “memur” ve “diğer kamu görevlileri” kavramları tanımlanmamış; kimlerin “memur” kimlerin “diğer kamu görevlisi” olacağı belirtilmemiştir. Söz konusu maddenin 1'inci fıkrasına göre, “*Devletin, kamu iktisadi teşebbüsleri ile diğer kamu tüzelkişilerinin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevler, memurlar ve diğer kamu görevlileri eliyle yürütülür*”. Anayasa'nın bu hükmünden hareketle kamu kesiminde istihdam olunan personelden hangilerinin “memur” hangilerinin “diğer kamu görevlisi” olduğunu tayin etmek mümkün değildir. Çünkü Anayasa uyarınca genel idare esaslarına göre

²⁴⁷ Anayasa'nın diğer maddelerinde kamu kesiminde istihdam edilen personeli ifade etmek üzere farklı kavramlara da başvurulmaktadır. Örneğin Anayasa'nın 39'uncu maddesinde “*kamu görev ve hizmetinde bulunanlar*”dan, 40'ıncı maddesinde “*resmi görevliler*”den, 68'inci ve 76'ncı maddelerinde “*kamu kurum ve kuruluşlarının memur statüsündeki görevlileri, yaptıkları hizmet bakımından işçi niteliği taşımayan diğer kamu görevlileri*”, 121'inci maddesinde “*kamu hizmeti görevlileri*”nden, 137'nci maddesinde ise “*kamu hizmetlerinde herhangi bir sıfat ve suretle çalışmakta olan kimse*”den söz edilmektedir. Ancak bu başlık altında “memur” kavramına ilişkin açıklamalarda kamu görevlileri ile ilgili genel ilkeleri tespit eden 128'inci madde esas alınacaktır. Zira yukarıda sayılan maddelerde geçen kavramlar, söz konusu Anayasa maddelerinin düzenleme alanı ile sınırlı bir kullanıma sahip olup, kamu görevlilerine ilişkin genel kavramlar değildir.

yürütülecek olan kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevler hem “memurlar” hem de “diğer kamu görevlileri” eliyle görülebilecektir²⁴⁸.

Anayasa’da tanımlanmamakla birlikte, kimi bazı kanunlarda “memur” ve “kamu görevlisi” kavramlarına ilişkin tanımlar verilmektedir. Örneğin 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’nun 4’üncü maddesinin (A) bendinde “*mevcut kuruluş biçimlerine bakılmaksızın, Devlet ve diğer kamu tüzel kişilerin genel idare esaslarına göre yürütülen asli ve sürekli kamu hizmetlerini ifa ile görevlendirilenler bu Kanunun uygulanmasında memur sayılır*”lar denilmekte ve bu Kanun’un uygulanması bakımından kimlerin memur sayılacağı gösterilmektedir. 657 sayılı Kanun’un bu hükmünü Anayasa’nın 128’inci maddesiyle karşılaştırıldığı zaman, 657 sayılı Kanun’da da Anayasa’nın 128’inci maddesine oldukça benzer bir düzenlemeye yer verildiği görülmektedir. Daha açık ifade etmek gerekirse, 657 sayılı Kanun’un bu hükmüyle, Kanun’un kapsamına giren idarelerde²⁴⁹ genel idare esaslarına göre yürütülen asli ve sürekli kamu hizmetlerini ifa ile görevlendirilenlerin niteliklerinin, atanmalarının, görev ve yetkilerinin, hak ve yükümlerinin, aylık ve ödenekleri ile

²⁴⁸ Doktrinde “genel idare esasları” tabirinden kamu hukuku rejimi ve kamusal yönetim usullerinin anlaşılması gerektiği belirtilmektedir. Bu yönde bkz. GÜNDAY, Metin, **İdare Hukuku**, 10. B., İmaj Yayınevi, Ankara 2011, s. 582; GÖZÜBÜYÜK, Şeref / TAN, Turgut, **İdare Hukuku, Cilt I, Genel Esaslar**, 7. B., Turhan Kitabevi, Ankara 2010, s. 925. “*Kamu hukuku rejimi ve kamusal yönetim usulleri ise, kamu gücü kullanılarak tek yanlı idari işlemler tesis etmek ve idari kararlar almaktır. Belli bir idari faaliyet ve kamu hizmeti için kamu gücü kullanılarak tek yanlı işlemler tesis ediliyor ve idari kararlar alınıyor ise, o idari faaliyet ya da kamu hizmetine genel idare esaslarının uygulandığı söylenebilir*”. GÜNDAY, s. 582. Genel idare esasları kavramı hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. GÖZLER, Kemal, **İdare Hukuku**, C. II, 2. B., Ekin Yayınevi, Bursa 2009, s. 630 – 636.

²⁴⁹ 657 sayılı Kanun’un kapsamı dışında kalanlar Kanun’un 1’inci maddesinin 3’üncü fıkrasında belirlenmiştir. Bu maddede vergi mahremiyetini ihlal suçunun faili olmak bakımından önem taşıyan hakimlik ve savcılık mesleklerinde veya bu mesleklerden sayılan görevlerde bulunanlar, Danıştay meslek mensupları ile Emniyet Teşkilatı mensuplarının özel kanunlarının hükümlerine tabi olacağı düzenlenmektedir.

diğer özlük işlerinin yine bu Kanun'daki hükümlere göre yapılacağı tespit edilmiştir ve fakat bu tespitin ötesinde “memur” kavramına ilişkin genel bir tanım veya belirleme yapılmamıştır.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 6'ncı maddesinin 1(c) fıkrasında ise “kamu görevlisi” deyiminden, “*kamusal faaliyetlerin yürütülmesine atama veya seçilme yoluyla ya da herhangi bir surette sürekli, süreli veya geçici olarak katılan kişi*”nin anlaşılacağı hüküm altına alınmıştır²⁵⁰. Görüldüğü üzere, 5237 sayılı Kanun kendi uygulama alanı açısından “kamu görevlileri” deyimini oldukça geniş bir biçimde tanımlamakta ve bu deyme Anayasa'nın 128'inci maddesinde yer alan “kamu görevlisi” kavramının içeriğini aşan bir anlam yüklemektedir. Zira yasama, yargı, yürütme fonksiyonu ve idare faaliyetlerine herhangi bir surette katılan kişi Türk Ceza Kanunu anlamında kamu görevlisi addedilmektedir²⁵¹.

Bu örneklerden de anlaşılacağı gibi, çeşitli kanunlarda yapılan “memur” ve “kamu görevlisi” tanımlarından hareketle Anayasa'nın 128'inci maddesinde adı geçen kavramların içeriğini doldurmak mümkün görünmemektedir. Zira söz konusu kavramlar her kanunda, o kanunun düzenleme alanı ve amacı doğrultusunda kullanılmakta ve tanımlanmaktadır. Gerek Anayasa'da konuya ilişkin muğlak ifadeler kullanılması gerek kanuni düzenlemelerden hareketle genel bir

²⁵⁰ Mülga 765 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 279'uncu maddesinde 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'ndan farklı olarak “kamu görevlisi” kavramı yerine “memur” kavramı kullanılmakta ve bu Kanunun uygulanması bakımından, “*devamlı veya muvakkat, ücretli veya ücretsiz, ihtiyari veya mecburi olarak teşrii, idari veya adli bir amme vazifesi gören diğer kimseler[in] memur sayıl[acağı]*” hüküm altına alınmaktaydı.

²⁵¹ GÖZLER, s. 649.

memur ve kamu görevlisi tanımına ulaşmanın imkânsızlığı, kimlerin kamu görevlisi olduğu sorusuna cevap bulmayı oldukça çetrefil bir hale getirmektedir. Doktrinde de kimlerin Anayasa'nın 128'inci maddesi çerçevesinde "diğer kamu görevlileri"nden sayılacağı konusunda görüş birliği yoktur. Bazı yazarlar 657 sayılı Kanun'un 1'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında sayılan ve bu Kanun kapsamı dışında olanların Anayasa'da sözü edilen "diğer kamu görevlileri"ni oluşturduğunu ifade ederken²⁵²; "diğer kamu görevlileri"nden 657 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesinde düzenlenen sözleşmeli personel ve geçici personelin anlaşılması gerektiğini ileri süren yazarlar da vardır²⁵³.

²⁵² GÜNDAY, s. 585; GİRİTLİ, İsmet / BİLGİN, Pertev / AKGÜNER, Tayfun, **İdare Hukuku**, 2. B., Der Yayınları, İstanbul 2006, s. 436.

²⁵³ GÖZLER, s. 650. Anayasa Mahkemesi de son dönemde verdiği bir kararda sözleşmeli personelin Anayasa'nın 128'inci maddesinde sözü edilen "diğer kamu görevlileri" kapsamında değerlendirileceği görüşünü benimsemiş görünmektedir. 657 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesinin B bendinin 2'nci fıkrasında öğretmen ihtiyacının kadrolu öğretmenlerle karşılanamaması durumunda Milli Eğitim Bakanlığı'na sözleşmeli öğretmen istihdam etme yetkisi veren hükmünün Anayasa'nın 128'inci maddesine aykırı olacağı iddiasını inceleyen Anayasa Mahkemesi itiraz konusu hükmün Anayasa'ya uygun olduğu sonucuna varmıştır. Söz konusu karara göre;

"Anayasa'nın 128. maddesine göre Devletin, genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü olduğu kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevler ancak memurlar ve diğer kamu görevlileri eliyle yürütülecektir.

Sözleşmeli öğretmenlerin Anayasa'nın 128. maddesinde sayılan 'memur' kapsamında olmadığı kuşkusuzdur. İdare ile aralarındaki sözleşme özel hukuk sözleşmesi olmadığından ve gördükleri hizmetin niteliği gereği işçi de sayılamazlar. Bu kişiler, idarenin ihtiyaç duyması sonucunda ve Yasa'da belirtilen şartları taşımaları kaydıyla, idarenin kendileriyle idari hizmet sözleşmesi imzalamak suretiyle çalıştırdığı sözleşmeli personeldir.

(...) sözleşmeli öğretmenler tarafından sunulacak eğitim ve öğretim hizmetlerinin, Devletin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü olduğu kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevler olduğu açıktır. Bu durumda, söz konusu asli ve sürekli görevleri yerine getiren sözleşmeli öğretmenler de 'diğer kamu görevlileri' kapsamında yer almaktadır.

Devletin, genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü olduğu eğitim ve öğretim hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevlerin kadrolu öğretmenler ya da Anayasa'nın 128. maddesindeki

Hemen belirtmek gerekir ki, kamu görevlisi kavramı ve kimlerin kamu görevlisi sayılacağına ilişkin çeşitli yargı yerleri tarafından verilen çok sayıda karar olmasına rağmen, yargı kararlarından hareketle de genel bir memur veya kamu görevlisi tanımına ulaşmak mümkün değildir. Zira her bir yargı yeri konuyu kendi önüne gelen uyuşmazlık bağlamında ele almakta ve söz konusu kavramların kapsamını uyuşmazlığın niteliğiyle bağlantılı bir biçimde belirlemektedir²⁵⁴.

Tüm bu açıklamalar ışığında, Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde yer alan “vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memur” kavramına yüklenecek anlam ile kavramın sınırlarının da bu Kanun'un düzenleme alanı ve amacıyla bağlantılı olarak ele alınması gerektiğini söylemek yanlış olmayacaktır. Vergi Usul Kanunu vergilendirme sürecini düzenleyen bir kanun olduğuna göre, 5'inci maddede sözü edilen “vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memur”dan, vergilendirme sürecinde yer alan ve idare hukuku kurallarına göre istihdam olunan personelin tamamını anlamak gerekir.

1. Vergi Muameleleriyle Uğraşan Memurlar

Vergi muamelesi, vergi incelemesi kavramının aksine herhangi bir vergi kanununda tanımlanmamıştır. Diğer bir deyişle vergi hukuku terminolojisi

‘diğer kamu görevlileri’ kapsamında yer alan sözleşmeli öğretmenler tarafından yürütmesi yasa koyucunun takdirindedir”. (AYMK, 10.03.2011, E.2008/54, K.2011/45, R.G. 21.10.2011).

²⁵⁴ Gözübüyük / Tan, kamu görevlileri hakkında farklı yargı yerleri tarafından verilen kararlar arasında çelişki olabileceğinden bahsetmekte; bu çelişkinin esasen farklı yargı kollarındaki bu yargı yerlerinin konuyu farklı niteliklerdeki uyuşmazlıkları çözmek üzere ele almalarından kaynaklandığını belirtmektedir. GÖZÜBÜYÜK / TAN, s. 922.

bakımından özel bir anlamı bulunmayan vergi muamelesi kavramı kanunla belirlenmiş bir içeriğe sahip değildir. Bu bakımdan vergi muamelesinin içerik ve kapsamının, “muamele” kelimesine yüklenecek olan anlamda saklı olduğu ifade edilebilir. Muamele, Arapça’da işlemek, yapmak, hareket etmek anlamına gelen amel sözcüğünden türemiştir²⁵⁵. Muamele sözcüğünün davranma, davranış, yol, iz, dairede yapılan kayıt gibi birçok farklı anlamı²⁵⁶ bulunmakla birlikte vergi muamelesinden kasıt kuşkusuz ki “vergi işlemi”dir. Muamele kavramının anlamı vergilendirme süreci açısından değerlendirildiğinde tahsil aşaması hariç²⁵⁷ bu süreçte yer alan bütün işlemlerin “vergi muamelesi” olarak nitelendirilmesi gerekir²⁵⁸. Bununla birlikte,

²⁵⁵ AYVERDİ, C. 2, s. 2128.

²⁵⁶ DEVELLIOĞLU, s. 766.

²⁵⁷ KOCAHANOĞLU, Osman Selim, **Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları – Vergi Cezaları ve İhtilaflar Sistemi**, Bilmen Basımevi, İstanbul 1977, s. 205; ÇAĞAN, **Yasak Faaliyetler**, s. 98; ÜSTÜN, Ümit Süleyman, **Cezaî Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usûlü**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, s. 69. Şenyüz, vergi işlemleriyle uğraşan memurlara tahsil aşamasında görev alanları dahil etmekte ve verginin bir amme alacağı olduğundan bahisle vergi tahsiline ilişkin uygulamalarda görev alanların da vergi mahremiyetini ihlal suçunun faili olarak kabul edilmeleri gerektiğini ancak 6183 Sayılı Kanun’un bu konuda özel düzenleme niteliği taşıması sebebiyle öncelikle dikkate alınması gerektiğini ifade etmektedir. ŞENYÜZ, **Vergi Ceza Hukuku**, 2011, s. 451. Bu konuda ayrıca bkz. ÜNSAL, s. 240, 242; KOÇAK, Halis, “*Vergi Mahremiyeti*”, **Yaklaşım**, S. 205, Ocak 2010, s. 58; ALEMDAR, s. 101 – 102; KARADEMİR, s. 173.

²⁵⁸ Erman, Vergi Usul Kanunu’nun tahakkuka kadar olan süreci kapsadığını ifade etmekle birlikte tahsil işlemleri ile uğraşan memurları da söz konusu bent kapsamında ele almaktadır. ERMAN, s. 98. Özbalcı, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 107’nci maddesine ilişkin olarak “*Vergi Usul Kanununda yer alan "mahremiyetin ihlali" hükmü[nün] verginin tarh ve tahakkuk safhası ile bu safhaya takaddüm eden örneğin inceleme ve takdir safhasında görevli vergi memur ve amirleri ile inceleme ve teftiş elemanlarını kapsamına al[dığını]; belirtilen "sırrın ifşası" ve "mahremiyetin ihlali" hükümlerinin birbirine karıştırılmaması gerek[tiğini]*” ifade etmekte ancak Vergi Usul Kanunu’nun 5’inci maddesinin yorumunda tahsil işlerini yürüten memurları “vergi muameleleriyle uğraşan memurlar” kapsamında değerlendirmektedir. ÖZBALCI, Yılmaz, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara 2008, s. 885 – 886; ÖZBALCI, **VUK Yorum ve Açıklamaları**, s. 90; Benzer çelişkiler için bkz. TAŞ, F., s. 81 – 82, 93; YİĞİT, Uğur, **Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar Vergi Kaçakçılığı ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, Beta Basım, İstanbul 2004, s. 190; ERDEM, Tahir, “*Vergi Mahrem mi?*”, **E-Yaklaşım**, S. 27, Ekim 2005, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/>

idari işlemin nitelikleri vergi hukukuna ilişkin birçok konuda temel öneme sahipken, söz konusu nitelikler vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilebilecek bir durumun olup olmadığının tespiti bakımından belirleyici bir önemi haiz değildir. Başka bir anlatımla, vergi işleminin hazırlık işlemi ya da icrai işlem veya kurucu ya da belirtici işlem olmasının o işlemin vergi mahremiyeti kapsamında yer alıp almadığının saptanması bakımından herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Netice itibariyle vergi muamelesi olarak adlandırılabilir bir idari işlemin yapılmış olması yeterlidir. Vergi işleminin niteliklerinin vergi mahremiyeti bakımından önem taşımamasının temel sebebi, bu mahremiyetin konusunu bünyesinde barındırdığı vergi sırrının oluşturması ve bu hususun işlemin niteliklerinden bağımsız bulunmasıdır.

Kanun koyucunun vergi mahremiyetine uymakla yükümlü kimseleri belirlerken yaptığı tasnif dikkate alındığında, birinci bentte öngörülen düzenlemenin idari aşamada vergi muameleleriyle uğraşan memurların tamamını kapsadığı söylenebilir²⁵⁹. Bu noktada, vergi muamelesinin hangi memurlar eliyle

[dergi/read_frame.asp?file_name=2005107089.htm](#), (E.T.01.12.2011). ERDEM, Tahir, “*Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Yeni Türk Ceza Yasası Sonrasında Bu Suça Uygulanacak Ceza – I*”, **Yaklaşım**, S. 155, Kasım 2005, s. 248. Vergi muameleleriyle uğraşan memurların tahsil aşamasındaki memurları da kapsadığı yönünde duraksamaya yer vermeyen görüşler için bkz. EDİZDOĞAN / TAŞ / ÇELİKKAYA, s. 165; ÇELİKTAŞ, İlyas, “*Vergi Mahremiyetinin Kapsamı*”, **Mali Hukuk**, Y. 1997, S. 167, s. 33; TAŞ, Suat / KARAKIŞ, Şerafettin, “*Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu*”, **Vergi Dünyası**, S. 227, Temmuz 2000, s. 92; ÖZDEMİR, Muharrem, “*Vergi Mahremiyeti, Sınırları ve İhlali*”, **Vergi Raporu**, S. 59, Haziran – Temmuz 2002, s. 87; ÜNAL, s. 101; YERCİ, Cahit, “*Vergi Mahremiyeti ve Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu'nun Cezası*”, **Vergi Sorunları**, S. 233, Şubat 2008, s. 139; NAS, Adil, “*Vergi Mahremiyeti*”, **Legal Malî Hukuk Dergisi**, Y. 6, S. 71, Kasım 2010, s. 2478.

²⁵⁹ Ortaç, bu konuda organik anlamda idare kavramından hareket ederek vergi muameleleriyle uğraşan memurların saptanabilmesi için öncelikle vergi idaresinin ele alınması gerektiğini ifade etmekte ve vergi idaresini inceledikten sonra il özel idareleri, belediye ve köyleri ele almaktadır. Yazara göre

gerçekleştirilebileceği sorunuyla karşılaşılmaktadır. Doktrinde vergi muamelesi ile uğraşan memurların vergi memurlarından ibaret olduğu fikrini kabul eden bir görüş²⁶⁰ bulunmakla birlikte, baskın görüş²⁶¹ bu memurların yalnızca vergi memurlarıyla sınırlandırılmayacağı yönündedir. Vergilendirme sürecinde yer alan bütün işlemlerin vergi idaresi tarafından gerçekleştirilmesi zorunluluğu bulunmadığı gibi, bu sürecin aşamalarına ilişkin düzenlemeler dikkate alındığında bazı aşamaların vergi idaresi eliyle gerçekleştirilmesi olanağı da bulunmamaktadır. Örneğin emlak vergisine ilişkin sürecin tamamı belediyeler tarafından yürütülmekte olup, bildirim

oldukça geniş bir yapıya sahip olan vergi idaresinde herkes doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak vergi ile uğraştığı ve çeşitli vergi muameleleri yaptığı için *“bu vergi idaresi içinde yer alan herkes vergi muamelesi ile uğraşan memurlar”* kapsamına girmektedir”. ORTAÇ, s. 27. Vergi muameleleriyle uğraşan memurların vergi idaresinin tüm çalışanlarını kapsar bir nitelikte yorumlanmasının kanun koyucunun amacını aşan bir nitelik arz ettiğini düşünmekteyiz.

²⁶⁰ Bayraklı, vergi muamelelerini vergi idaresinin yapmış olduğu idari işlemler biçiminde tanımlamakta ve vergilendirme işlemleri olarak adlandırdığı bu işlemleri verginin tarhı, tahsili, ceza kesilmesi, inceleme ve yoklama ile sınırlandırmaktadır. BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, **Türk ve Alman Vergi Hukukunda Vergi Gizliliğine Uymama Suçu**, Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Yayını, Afyon 1999, s. 33 – 34. Yazar, bir başka eserinde ise vergi işlemleri ile uğraşan memurların, vergi yükümlülerine karşı sonuç doğuracak ve her biri idari işlem niteliğinde bulunan işlemleri yapan kişiler olduğu saptamasını yapmaktadır. BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, **Vergi Ceza Hukuku**, 3. B., Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, Afyonkarahisar 2006, s. 290.

²⁶¹ Kocahanoğlu'na göre *“vergi muameleleri ile uğraşan memurlar, vergi idaresinin çeşitli kademelerinde çalışan kimselerdir ancak «vergi muamelesi» deyimini bazen geniş anlam da taşıyabilir. Örneğin arama dolayısıyla görevlendirilen bir polis memuru da, arama sırasında vergi muamelesi ile ilgili bir görevdedir. Bu görev yapılırken inceleme elemanı ile birlikte polis memuru da mükellefin gizli tutulması gereken bazı durumlarını öğrenebilir. Şu halde aslında vergi idaresinin bir memuru olmasa bile polisler, vergi mahremiyeti yönünden fail olabilirler”*. KOCAHANOĞLU, Osman Selim, **Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları**, 2. B., Yaylacık Matbaası, İstanbul 1983, s. 343 – 344. Benzer diğer görüşler için bkz. ERMAN, s. 98; TAŞ, F., s. 93; YİĞİT, s. 190; TATAR, s. 56; ORTAÇ, s. 27; ÇELİKTAŞ, s. 33; SONSUZOĞLU, s. 121 – 122; TAŞ / KARAKIŞ, s. 92; ÖZDEMİR, s. 87; ÜNAL, s. 101; ERDEM, T., **Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu I**, s. 248; ALEMDAR, s. 102. Edizdoğan / Taş / Çelikkaya'ya göre *“verginin tarh, tahakkuk, itiraz ve tahsil aşamalarındaki her türlü işlemleri yapanlar (inceleme, yoklama, denetim, arama vb. işlemler), doğrudan olmasa bile bu işlemlere yardımcı ve bağlantılı her türlü işleri görenler ve bu anlamda kamu görevi yapan diğer kişilerdir”*. EDİZDOĞAN / TAŞ / ÇELİKKAYA, s. 165. Aynı yönde görüş için bkz. NAS, s. 2478.

üzerine yapılacak olan işlemlerin tamamı ilgili belediyelerce bu işle görevlendirilmiş kişiler tarafından yerine getirilmektedir. Vergi muameleleri sadece vergi işleminin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemi olmayıp, inceleme, yoklama, arama işlemlerini de içerdiğinden inceleme sırasında görev alan ve vergi memurları dışında kalan örneğin polis memuru da vergi işlemi ile uğraşmış sayılmalı; ayrıca Bakanlık makamı ana ve yan hizmet birimlerinde çalışanlar da, yine vergi işlemleriyle uğraşan memurlar olarak anlaşılmalıdır²⁶². Bu bağlamda Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesi çerçevesinde vergi muamelesi kavramı, sadece vergi idaresi tarafından yerine getirilebilecek olan dar ve teknik anlamda vergilendirme işlemleriyle sınırlı olmayıp, vergilendirme süreci boyunca bu sürece bağlı olarak yapılabilecek olan diğer bütün işlemleri de kapsamaktadır²⁶³. Örneğin herhangi bir vergiye ilişkin bir tebligatı yapmakla görevli olan posta memuru da bu anlamda vergi muamelesiyle uğraşan kişi olarak kabul edilmelidir²⁶⁴.

²⁶² SONSUZOĞLU, s. 121 – 122.

²⁶³ Bazı yazarlar vergi kanunlarına göre kurulan takdir, tadilat, uzlaşma ve benzeri komisyonlarda görev yapan memurları vergi muameleleriyle uğraşan memurlar kategorisinde değerlendirmektedir. Vergi komisyonlarının yaptığı işlemlerin vergilendirme sürecinde yer alan işlemler olduğu konusunda bir tereddüt bulunmamakla birlikte, Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde “vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler” failler arasında açıkça zikredilmişken yazarların bu kimseleri farklı bir kategoride ele alma çabalarının anlamlı ve katkı getirici bir nitelik taşımadığı kanaatindeyiz. Söz konusu değerlendirmeler için bkz. ERMAN, s. 98; ŞENYÜZ, **Vergi Ceza Hukuku**, 2011, s. 451; TAŞ, F., s. 93; TATAR, s. 56.

²⁶⁴ Vergi Usul Kanunu'nun “Tebliğ esasları” başlıklı 93'üncü maddesine göre “*Vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilimum vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmuhaberli taahhütlü olarak tebliğ edilir*”. Söz konusu düzenleme uyarınca vergi yükümlüsüne tebligatın postacı aracılığıyla yapılacağı ve postacının da vergi memuru olmadığı şüpheye yer vermeyecek derecede açıktır.

2. Vergi İncelemeleriyle Uğraşan Memurlar

Vergi Usul Kanunu'nun 134'üncü maddesinde vergi incelemesi, “ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak” olarak tanımlanmıştır. Aynı Kanun'un 135'inci maddesinde ise vergi incelemesinin vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılacağı; maliye müfettişleri, maliye müfettiş muavinleri, gelirler kontrolörleri, stajyer gelirler kontrolörleri, gelirler genel müdürlüğünün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanların her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haiz oldukları hükme bağlanmıştır²⁶⁵. Belirtilen düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere, vergi incelemesi vergi hukuku bakımından teknik bir kavram olup, içeriği ve hangi memurlar tarafından gerçekleştirilebileceği kanun koyucu tarafından açıkça öngörülmüştür. Vergi incelemesinin Vergi Usul Kanunu'nun 135'inci maddesinde yetkili kılınmış olanlar dışındaki vergi memurları tarafından yapılması mümkün olmadığından, vergi incelemesi ile uğraşan memurlar bakımından vergi mahremiyetini ihlal suçunun faillerinin yalnızca bu maddede öngörülenlerle sınırlı olduğunu ifade etmek yanlış olmayacaktır. Başka bir anlatımla, vergi muameleleri ile uğraşan kimselerin aksine, vergi incelemesi ile yetkili olan kişiler kanunla tespit edildiğinden vergi mahremiyetini ihlal suçunun faili ancak bu kimseler olabilmektedir.

²⁶⁵ 10.7.2011 tarih ve 27790 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Maliye Bakanlığı bünyesinde ayrı bir hizmet birimi olarak Vergi Denetim Başkanlığı kurulmuş ve vergi incelemesi yapma yetkisine sahip olan görevliler bu doğrultuda yeniden düzenlenmiştir.

B. Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'da Görevli Olanlar

Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi mahremiyetine uymakla yükümlü bulunan bir diğer grubu oluşturan bu kimselerin vergi yargılama hukuku esas alınarak saptandığı söylenebilir. 5432 sayılı mülga Vergi Usul Kanunu ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 2686 sayılı Kanun²⁶⁶ ile değiştirilmeden önceki halinde 5'inci maddenin 1'inci fıkrasının 2'nci bendi "*itiraz ve temyiz komisyonlarında görevli olanlar*" biçimindeydi. Bu komisyonlar mahkeme niteliği taşımamakla birlikte, vergi uyuşmazlıklarının incelenerek karara bağlanmasıyla görevliydi. 1980 sonrasında yürürlüğe giren 2575, 2576 ve 2577 sayılı Kanunlar ile idari yargı ve yargılama usulü için yeni düzenlemeler getirilirken vergi yargısına da yeni bir kuruluş biçimi verilmiştir²⁶⁷. 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ile vergi itiraz ve temyiz komisyonları kaldırılmış ve vergi uyuşmazlıklarında ilk derece yargı mercii olarak vergi mahkemeleri, vergi mahkemelerinin tek hakimle verdikleri kararlar için itiraz mercii ve yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıkları bakımından nihai karar mercii olarak bölge idare mahkemeleri görevlendirilmiştir. 2575 sayılı Danıştay Kanunu ile Danıştay, kurul halinde verilen vergi mahkemesi kararları için temyiz mercii ve anılan Kanun'un

²⁶⁶ 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (R.G.29.06.1982).

²⁶⁷ ÖNCEL, Muallâ / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami, **Vergi Hukuku**, 20. B., Turhan Kitabevi, Ankara 2011, s. 186.

24'üncü maddesi uyarınca görülecek davalar bakımından ilk derece mahkemesi olarak görevlendirilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde yer alan söz konusu bent de belirtilen düzenlemeler doğrultusunda 2686 sayılı Kanun ile değiştirilmiş ve gerekçesinde açıkça ifade edildiği üzere kapsamı genişletilmiştir²⁶⁸.

Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının 2'inci bendinde öngörülen faillerin kimlerden oluştuğunun tespit edilebilmesi için vergi ve bölge idare mahkemeleri ile Danıştay'da "görevli olmak" ifadesinin açıklığa kavuşturulması gerekir. "Görevli olmak" ediminin yalnızca yargılama faaliyetinde bulunanları mı yoksa bu mahkemelerde görev alan tüm çalışanları mı kapsadığı irdelenmelidir. Erman'a göre "*vergi ve bölge idare mahkemelerinde ve Danıştay'da görevli olanlar'dan maksat sadece hâkim veya savcı olarak bu organlarda vazife gören kimseler değildir: raportörler, yazı işlerinde çalışan memurlar, teftiş kurulunda görevlendirilen personel de aynı kavrama dahildir*"²⁶⁹. Vergi mahremiyetinin mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin özel hayatlarını korumak amacıyla öngörülmüş olduğu göz önüne alındığında, bu kişilerin vergi sırlarını

²⁶⁸ 2686 sayılı Kanun'un 1'inci maddesinin gerekçesine göre "*Bu madde ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 5 nci maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde yer alan "İtiraz ve Temyiz Komisyonlarında" deyimini, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanununun 13 ncü maddesi gereğince "Vergi Mahkemeleri" şeklinde değiştirilmiş ve ayrıca bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar da kapsama alınmıştır*". T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri**, s. 648.

²⁶⁹ ERMAN, s. 99. Aynı yönde görüş için bkz. ŞENYÜZ, **Vergi Ceza Hukuku**, 2011, s. 452; EDİZDOĞAN / TAŞ / ÇELİKKAYA, s. 165; BAYRAKLI, **Vergi Gizliliğine Uymama Suçu**, s. 36; TAŞ, F., s. 94 – 95; YİĞİT, s. 190; ÖZBALCI, **VUK Yorum ve Açıklamaları**, s. 90; TATAR, s. 57; ÜSTÜN, s. 75; ÇELİKTAŞ, s. 34; TAŞ / KARAKIŞ, s. 92; ÖZDEMİR, s. 87; ÜNSAL, s. 243; ÜNAL, s. 101; ERDEM, T., **Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu I**, s. 249; ALEMDAR, s. 102; NAS, s. 2478; KARADEMİR, s. 174.

görevleri dolayısıyla öğrenme olanağına sahip kimselerin tamamının vergi mahremiyetine uymakla yükümlü olanlar kapsamında değerlendirilmesi gerekir. Vergi mahremiyetini ihlal suçunun faillerinin tespitinde, öngörülen düzenlemelerin ceza hukuku ilkelerini ihlal etmemek kaydıyla geniş yorumlanmasının mükellef ve mükellefle ilgili kimselerin vergi sırlarının korunması bakımından büyük önem taşıdığını düşünmekteyiz. Dolayısıyla, vergi ve bölge idare mahkemeleri ile Danıştay'da²⁷⁰ görev alan kimseler yalnızca yargılama faaliyetinde bulunanlarla sınırlandırılmamalı, görev almak tabiri geniş anlamıyla ele alınmalıdır²⁷¹.

Bu bentte sayılan fail grubunun vergi yargılama hukuku esas alınarak saptandığını daha önce ifade etmiştik. Kanun koyucunun, yargılama aşamasını vergi yargılama hukukunun aşamalarıyla özdeşleştirerek bu doğrultuda bir düzenleme getirmesinin eksik ve yetersiz olduğunu düşünmekteyiz. Vergi Usul Kanunu'nun

²⁷⁰ “Danıştay’da görevli olanlar” ifadesinin Danıştay Kanunu’nun 89’uncu maddesinde belirtilen Danıştay meslek mensupları, tetkik hakimleri ve savcılarını kapsamakla birlikte, bu kurumda görev yapan diğer memurları da içerdiği ifade edilmektedir. ORTAÇ, s. 28; TATAR, s. 10;.

²⁷¹ 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun’un 3 ve 4’üncü maddelerinde söz konusu mahkemelerin oluşumu düzenlenmekte, 12’nci maddesinde ise mahkeme memurlarının kimlerden oluştuğu hükme bağlanmaktadır. Anılan düzenlemeler yargılama faaliyetinde bulunacak olan kimseler ile bu kimselere faaliyetleri öncesinde, sırasında ve sonrasında yardım etmekle görevli olan kimseleri içermektedir. Bu bakımdan, 2576 sayılı Kanun’un, Vergi Usul Kanunu’nun 5’inci maddesinin ikinci bendi kapsamında yer alan faillerin somutlaştırılmasında yol gösterici bir nitelik taşıdığı söylenebilir. 2575 sayılı Danıştay Kanunu’nun 3’üncü maddesinde meslek mensupları sayılmakta; 6’ncı maddesinde genel sekreterlik düzenlenmekte; 7’nci maddesinde idari hizmetlerin nelerden oluştuğu ayrıntılı olarak belirtilmekte, 11’inci maddesinde tetkik hakimi ve savcılarının, 12’nci maddesinde ise 7’nci maddede yazılı memurların nitelik ve atanmalarına ilişkin hükümlere yer verilmektedir. Söz konusu maddeler incelendiğinde Danıştay’da yargısal faaliyette bulunanlar ile bu faaliyetlerin yürütülmesinde görev alan diğer görevlilerin belirlendiği görülmektedir. Bu düzenlemeleri de göz önüne alarak, sözü edilen bentte yer alan “görevli olanlar” ifadesinin yargılama faaliyetinde bulunanların yanı sıra bu faaliyetin yürütülmesinde yardımcı olan görevlileri de içerecek biçimde yorumlanması gerektiğini düşünmekteyiz.

5'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında adli soruşturma kapsamında istenilen bilgi ve belgelerin verilebileceği ancak bu durumda kendilerine bu bilgi ve belgelerin verildiği kişi veya kurumların da vergi mahremiyetiyle ilgili yasaklara uymak zorunda oldukları hükme bağlanmakta ise de bu düzenleme ceza yargılamasının yalnızca soruşturma evresine yönelik olup diğer evreleri kapsamamaktadır. Bu durumda Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen suçlar dolayısıyla yapılacak olan yargılamalarda soruşturma evresi dışındaki evrelerde görev alan ve vergi mahremiyeti kapsamında yer alan bilgileri öğrenebilecek olan kişiler aynı yargı kolunda görev ifa etmelerine rağmen yukarıda sözü edilen düzenlemedeki sınırlandırma nedeniyle bu suçun faili olamayacaklardır²⁷². Ayrıca, yargılama faaliyetinin yürütülmesine yardımcı olan idari personelin adli soruşturmalar ile ilgili olarak bilgi ve belge talep etme yetkisi bulunmadığından, bu kişilerin soruşturma evresinde dahi olsa görevleri dolayısıyla öğrendikleri bilgiler nedeniyle vergi mahremiyetini ihlal suçunun faili olarak addedilmeleri söz konusu olamayacaktır. Yargılama aşamasına ilişkin bütünsel bir analizde, böyle bir farklılığın hukuken gerekçelendirilmesi oldukça zordur.

²⁷² Sonsuzoğlu ve Şenyüz, arama kararı veren sulh mahkemesi yargıcının vergi muameleleriyle uğraşan memur sayılması gerektiğini belirtmektedir. SONSUZOĞLU, s. 121; ŞENYÜZ, **Vergi Ceza Hukuku**, 2011, s. 452. Bu yorum genişletici ve amaca uygun olmakla birlikte, yargıcın vergi muamelesiyle uğraşan memur olarak kabul edilmesinin Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesindeki tasnifin mantığına aykırı olduğunu düşünmekteyiz. Kanun koyucunun idari aşamadaki görevlileri düzenlediği bir bendin kapsamına yargılama aşamasına ait bir makamın, yürüttüğü faaliyetin niteliği dikkate alınmaksızın dahil edilmesi kanımızca mümkün değildir.

C. Vergi Kanunlarına Göre Kurulan Komisyonlara İştirak Edenler

Kanun koyucu bu bentte vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara²⁷³ işaret ettiğinden, vergi kanunlarında yer alan bütün komisyonlar bu kapsamda değerlendirilmelidir. Vergi kanunları uyarınca kurulan komisyonlar incelendiğinde, bunların büyük çoğunluğunun vergilendirme sürecinin tahsil aşaması hariç bütün aşamalarını hükme bağlayan Vergi Usul Kanunu'nda düzenlendiği görülmektedir. Bu Kanun'a göre kurulacak olan komisyonlar ortalama kar hadlerinin tespiti için il merkezlerinde özel komisyonlar ve Maliye Bakanlığı bünyesinde ortalama kar hadleri merkez komisyonu; emlak vergisine ait bedel ve değer tespitlerinin incelenmesi için merkez komisyonu; zirai kazanç ölçülerinin takdir ve tespiti için zirai kazançlar il komisyonları ve Maliye Bakanlığı bünyesinde zirai kazançlar merkez komisyonu; takdir işleri için geçici ve daimi takdir komisyonları; bina ve arazilerin irat veya kıymet tahminleri için tahrir, tadilatları için tadilat komisyonları²⁷⁴; vergi inceleme raporlarının vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilmesi için rapor değerlendirme komisyonları²⁷⁵, üst değerlendirme mercii olarak merkezi rapor değerlendirme komisyonu ve karma

²⁷³ Bu komisyonlar çalışmanın devamında vergi komisyonu olarak anılacaktır.

²⁷⁴ Tadilat komisyonlarında, komisyonun görevi gereği oda, birlik ve teşekkül temsilcileri yerine belediye sınırları içinde kalan yerler için belediye meclisi tarafından, belediye teşkilatı olmayan yerlerde köy ihtiyar meclisince seçilecek olan üyeler bulunmaktadır.

²⁷⁵ Rapor değerlendirme komisyonlarının, vergi incelemesi yapmaya yetkili memurlar bakımından ikili bir ayrıma gidilerek farklı biçimlerde oluşturulmaları öngörülmektedir.

komisyon²⁷⁶; vergi tarhiyatından önce veya sonra belli koşullar dahilinde vergi matrahının tespiti için geçici ve merkezi uzlaşma komisyonları ve son olarak sirküler ve özelgelerin oluşturulması için Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde kurulan komisyondur.

Vergi komisyonlarının yapısı incelendiğinde, rapor değerlendirme komisyonları, merkezi rapor değerlendirme komisyonu, karma komisyon ve Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde kurulan komisyonun üyelerinin tamamının vergi memurlarından, başka bir ifadeyle Maliye Bakanlığı çalışanlarından, diğer komisyonların üyelerinin bir kısmının vergi memurları bir kısmının ise kural olarak²⁷⁷ meslek odaları, birlik veya teşekküllerinin temsilcilerinden oluştuğu görülmektedir. Birinci grupta yer alan komisyonların vergi memurlarından müteşekkil olması, bu komisyonların ifa edecekleri görevlerin doğal bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır. İkinci grupta yer alan komisyonlar bakımından ise kanun koyucunun tespit, tahrir, tadilat, takdir ve uzlaşma yetkisine sahip komisyonların verecekleri kararların mükellefler veya mükellef grupları üzerinde

²⁷⁶ Kanun metninde “karma” ifadesi kullanılmamakta, yalnızca komisyonun kimlerden ve ne şekilde oluşturulacağına ilişkin bir düzenleme getirilmektedir. Söz konusu komisyon merkezi rapor değerlendirme komisyonundan üç üye ile Vergi Usul Kanunu’nun 413’üncü maddesine göre kurulan komisyondan iki üyenin katılımıyla oluşturulduğundan bu komisyonu kısaca “karma komisyon” olarak nitelendirmekteyiz.

²⁷⁷ Oda, birlik ve teşekküllerin bulunmadığı yerlerde bunlar tarafından seçilecek üyeler belediyelerce seçilir. Kanunda öngörülen süreler içinde üye seçilmemesi durumunda, komisyonlara katılacak olan bu üyeler mahallin en büyük mülkiye amiri tarafından seçilir. 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun’un “Atıflar ve Yetkiler” başlıklı 33’üncü maddesinde diğer mevzuatta mülki idare amirlerine, mahallin en büyük memuruna, ilin en büyük mal memuruna, defterdara ve defterdarlığa yapılmış atıfların ilgisine göre vergi dairesi başkanı ve başkanlığına, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde vergi dairesi müdürü veya müdürlüğüne yapılmış sayılacağı hükme bağlandığından, komisyona seçilecek olan üyelerin tespitinde bu hüküm uygulama alanı bulacaktır.

yaratacağı etki ve sonuçları dikkate alarak onların temsilcilerinin de komisyonlarda yer almasını öngördüğü söylenebilir. Vergi komisyonlarında yer alan üyelerin tamamının vergi memuru olmaması nedeniyle kanun koyucunun komisyonlara iştirak edenleri ayrıca vergi mahremiyetine uymakla yükümlü kimseler arasında zikrettiğini düşünmekteyiz.

Doktrinde, komisyonlara iştirak edenler ifadesinin komisyonlara katılan bütün üyeleri kapsadığı, dolayısıyla iştirak edenin memur olup olmamasının suçun faili olmak bakımından önem taşımadığı yönünde görüş birliği bulunmaktadır²⁷⁸. Bu görüşe katılmakla birlikte, komisyonlara iştirak edenlerin üyelerle sınırlı olmadığı kanısındayız²⁷⁹. Vergi komisyonlarında hazır bulunan ancak oy verme ve karara katılma hakkına sahip olmayan kimselerin de komisyonlara iştirak edenler kapsamında değerlendirilmesi gerekir. Vergi komisyonlarında idari işlerin sürdürülmesi bakımından görevli bir personel de bulunmakta olup, bazı komisyonlar açısından söz konusu idari işler için görevlendirilecek olan

²⁷⁸ KOCAHANOĞLU, **Vergi Suçları Vergi Cezaları**, s. 344; ŞENYÜZ, **Vergi Ceza Hukuku**, 2011, s. 452; EDİZDOĞAN / TAŞ / ÇELİKKAYA, s. 166; BAYRAKLI, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 291; TAŞ, F., s. 95; YİĞİT, s. 191; ERDEM, T., **Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu I**, s. 249; ALEMDAR, s. 103. Kocahanoğlu, bir başka eserinde ise kanunun lafzına göre sadece “komisyon kararlarına iştirak eden” üyelerin bu suçun faili olabileceklerini, karara katılan üyeler dışındaki memurların “vergi muameleleri ile uğraşan memurlar” kategorisine sokularak bu suçun faili sayılması gerektiğini ifade etmektedir. KOCAHANOĞLU, **Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları**, s. 203. Aynı yönde görüş için bkz. TATAR, s. 11; ORTAÇ, s. 28; ÖZDEMİR, s. 88. Kanun lafzında “karar” sözcüğü kullanılmamışken yorum yoluyla var edilmesini isabetsiz bulmaktayız.

²⁷⁹ Bazı yazarlar “Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler” ibaresinin “komisyonlarda görev yapan memur ve diğer görevlileri” kapsadığını belirtmekte ancak “diğer görevliler”in kimler olabileceği konusunda herhangi bir açıklamaya yer vermemektedirler. TAŞ / KARAKIŞ, s. 92; ÜNAL, s. 101.

sekretaryanın teşekkülü ilgili yönetmeliklerde²⁸⁰ düzenlenmiştir. Bu bağlamda komisyonlara iştirak edenler ifadesinin, komisyon toplantılarına iştirak eden ve görüşmeler esnasında orada bulunan diğer görevlileri de kapsar bir şekilde yorumlanması vergi mahremiyetinin korunması bakımından daha uygun olacaktır²⁸¹.

D. Vergi İşlerinde Kullanılan Bilirkişiler

Vergi işlerinde kullanılan bilirkişilerin kimleri kapsadığının saptanabilmesi için öncelikle “vergi işleri” kavramı üzerinde durulmalıdır. “Vergi işleri”, “vergi muameleleri” gibi içeriği kanunlarla belirlenmiş bir kavram olmayıp, bu kavramın içeriği ancak yorum yoluyla tespit edilebilir. Kanun koyucunun, bu ifadeyle hangi aşamada olursa olsun bilirkişi incelemesi esnasında ya da neticesinde öğrenilen ve vergi mahremiyeti kapsamında yer alan bilgilerin korunmasını

²⁸⁰ 3.2.1999 tarih ve 23600 sayılı Uzlaşma Yönetmeliği, m.8; 31.12.2010 tarih ve 27802 sayılı Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Teşekkülü ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, m.5/1, ç.

²⁸¹ Bayraklı, komisyon üyeleri dışında kalanların, ancak memur iseler bu sıfatları nedeniyle sorumlu olmaya devam edeceklerini belirtmektedir. BAYRAKLI, **Vergi Gizliliğine Uymama Suçu**, s. 37. Komisyon sekretaryalarında memur olmayan kimselerin görevlendirilmesi düşük bir ihtimal olmakla birlikte, Bayraklı'nın bu yöndeki tespitine katılmadığımızı belirtmek isteriz. Kızılot ise “*vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak eden kişilerin yanı sıra, komisyon raporunun hazırlanması aşamasında ve diğer aşamalarda, vergi mahremiyeti kapsamına giren bilgileri öğrenen kişilerin de vergi mahremiyetine uymak zorunda olduğunu*” ifade etmektedir. KIZILOTT, Şükrü, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Savaş Yayınevi, Ankara 1991, s. 102. Aynı yöndeki diğer görüşler için bkz. ÜNSAL, s. 243; ALEMDAR, s. 103; KARADEMİR, s. 174. Vergi komisyonlarına “iştirak etme” ibaresinin bu kadar geniş yorumlanmasının suç ve cezaların kanuniliği ilkesi açısından oldukça sakıncalı sonuçlar doğurabileceğini, vergi komisyonlarına iştirak etmeyen bu kişilerin –somut olayın özelliklerine göre vergi muameleleriyle uğraşan memur olarak kabul edilmesi mümkünse de– “iştirak eden” kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmadığını düşünmekteyiz. Bu konuda ayrıca bkz. T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Vergi Usul Kanunu ve İzahları**, Yayın No:4, Güney Matbaacılık ve Gazetecilik T.A.O., Ankara 1949, s. 160; ÖZBALCI, **VUK Yorum ve Açıklamaları**, s. 90.

amaçladığı görülmektedir. Bu açıdan, bilirkişilik kurumunun yer aldığı düzenlemeler de dikkate alınarak yapılacak olan incelemede idari aşamayla yargılama aşamaları ayrı ayrı ele alınacaktır.

Bilirkişi, belli bir alanda uzmanlığı bulunan ve bu uzmanlık alanında yer alan somut bir vakanın açıklığı kavuşturulması ya da çözümünde yardımcı olunması için görüşüne başvurulmuş kimse olarak tanımlanabilir. Vergi hukukunda yargılama aşamasının yanı sıra idari aşamada da bilirkişi kullanılması, başka bir ifadeyle vergilendirme sürecinde bilirkişiye başvurulması mümkündür. Vergi Usul Kanunu'nun 74²⁸², 75²⁸³, 79²⁸⁴ ve 86²⁸⁵,nci maddelerinde bilirkişiye başvurulabilecek durumlar açıkça düzenlenmiştir. Bu hükümlerden hareket edildiğinde idari aşamada bilirkişiye başvurulması imkânının yalnızca belli durumlarda söz konusu Kanun hükümlerine göre kurulan belli komisyonlara tanındığı tespit edilmektedir. Komisyonlar, özel teknik ve ihtisasa dayanan konularda karar verirken bazen lüzum üzerine bazen de mecburen bilirkişiye başvurmak zorunda kalabilirler²⁸⁶. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu ile diğer vergi kanunlarında

²⁸² Takdir komisyonları, Emlak Vergisi Kanunu'na göre yapılacak olan asgari ölçüde arsa ve arazi birim değer tespitlerinde Emlak Vergisi Kanunu'nun 31'inci maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan hükümler ve bu maddeye göre hazırlanmış bulunan tüzük hükümleri ile gerektiğinde bilirkişiden yararlanır.

²⁸³ Takdir komisyonları servetleri, sınai hakları ve telif haklarını, imtiyazları, madenleri, mücevheratı, eski eserleri ve sanat eserlerini değerlemede bilirkişiye müracaat edebilir.

²⁸⁴ Tahrir komisyonları fabrika, değirmen ve imalathanelerin iratlarının takdirinde içlerinde bulunan sabit istihsal tesislerinin kıymetlerini tespit için lüzum gördükleri takdirde bilirkişiye müracaat edebilir.

²⁸⁵ Zirai kazançlar il ve merkez komisyonları gerekli gördükleri hallerde bilirkişilere inceleme yaptırabilirler.

²⁸⁶ KOCAHANOĞLU, **Vergi Suçları Vergi Cezaları**, s. 345.

açıkça düzenlenen durumlarda usulüne uygun bir tarzda mütalaasına başvuru her kişinin vergi işlerinde kullanılan bilirkişi addedilmesi gerekir²⁸⁷.

Yargılama aşamasında kullanılan bilirkişiler bakımından yine ikili bir alt ayrıma gidilmesi gerekir. Bu aşamada hem vergi yargılama hukuku hem de ceza yargılama hukuku bakımından bilirkişiye başvurulması mümkündür. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31'inci maddesinin 1'inci fıkrasında bilirkişi hususunda Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu²⁸⁸ hükümlerinin uygulanacağı ancak bilirkişi seçiminin Danıştay, mahkeme veya hakim tarafından re'sen yapılacağı hükme bağlanmaktadır. Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 266 – 287'nci maddeleri arasında yer alan bilirkişi incelemesine²⁸⁹ ilişkin hükümler, idari yargılama hukukunun özellikleri dikkate alınmak üzere vergi davaları bakımından da uygulanacaktır. Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 266'ncı maddesi uyarınca *“Mahkeme, çözümlü hukuk dışında, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hâllerde, taraflardan birinin talebi üzerine yahut kendiliğinden, bilirkişinin oy ve görüşünün alınmasına karar verir. Hâkimlik mesleğinin gerektirdiği genel ve hukuki bilgiyle çözümlenmesi mümkün olmayan konularda bilirkişiye başvurulamaz”*. Vergi hukuku, bünyesinde fazla

²⁸⁷ ERMAN, s. 99. Aynı yönde görüş için bkz. EDİZDOĞAN, Nihat / TAŞ, Metin, **Vergi Ceza Hukuku Genel Esaslar Vergi Suç ve Cezaları Vergi Uyuşmazlıkları Çözüm Yolları**, Ekin Kitabevi, Bursa 1993, s. 145.

²⁸⁸ Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 447'nci maddesinin 2'nci fıkrasında mevzuatta, yürürlükten kaldırılan 18/6/1927 tarihli ve 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na yapılan yollamaların Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun ilgili hükümlerinin karşılığını oluşturan maddelerine yapılmış sayılacağı hükme bağlanmıştır.

²⁸⁹ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. KURU, Baki / ARSLAN, Ramazan / YILMAZ, Ejder, **Medenî Usul Hukuku Ders Kitabı**, 22. B., Yetkin Yayınları, Ankara 2011, s. 440 – 452; PEKCANITEZ, Hakan / ATALAY, Oğuz / ÖZEKES, Muhammet, **Hukuk Muhakemeleri Kanunu Hükümlerine Göre Medeni Usûl Hukuku**, 12. B., Yetkin Yayınları, Ankara 2011, s. 517 – 531.

sayıda teknik kurum ve kavramların bulunduğu bir hukuk dalı olduğundan, yargılama aşamasında birçok konuda bilirkişi kullanılmasını gerektirmektedir²⁹⁰. Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 277'nci maddesinde vergi yargılaması hukukunda bilirkişinin uymakla yükümlü bulunduğu ve vergi mahremiyeti açısından önem arz eden bir düzenlemeye yer verilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde öngörülen sır saklama yükümlülüğüyle büyük ölçüde örtüşen söz konusu maddede bilirkişilerin görevi sebebiyle yahut görevini yerine getirirken öğrendiği sırları saklamak, kendisi ve başkaları yararına kullanmaktan kaçınmakla yükümlü olduğu hükme bağlanmaktadır. Vergi Usul Kanunu bir yargılama hukuku kanunu olmamakla birlikte, bünyesinde bu hukuk disiplinine ait hükümler barındırmaktadır. Bu bakımdan Vergi Usul Kanunu ile Hukuk Muhakemeleri Kanunu arasında her iki kanunda öngörülen ve vergi yargılama hukukunda uygulanacak olan hükümler açısından özel kanun – genel kanun ilişkisi bulunmaktadır. Dolayısıyla, bir vergi davasında görev alan bilirkişinin görevi dolayısıyla öğrendiği vergi sırrını ifşa etmesi veya bir kişi yararına kullanması halinde bu kişinin ceza sorumluluğunun tespitinde özel kanun hükümlerinin esas alınması gerekir.

Ceza yargılamasında bilirkişi incelemesi Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 62 – 73'üncü maddeleri arasında düzenlenmekte olup, Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen suçlar bakımından yargılama aşamasında yapılacak olan

²⁹⁰ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. KARAKOÇ, Yusuf, “*Vergi Yargılaması Hukukunda Bilirkişilik Kurumu*”, **Vergi Sorunları**, S.117, Haziran 1998, s. 109 – 115; CANDAN, Turgut, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 3. B., Adalet Yayınevi, Ankara 2009, s. 776 – 780.

bilirkişi incelemesi bu hükümler çerçevesinde gerçekleştirilecektir²⁹¹. Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 63'üncü maddesine göre çözümü uzmanlığı, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hallerde bilirkişinin oy ve görüşünün alınmasına karar verilebilir ancak hakimlik mesleğinin gerektirdiği genel ve hukuki bilgi ile çözülmesi olanaklı konularda bilirkişi dinlenemez. Yukarıda vergi davaları bakımından yapılan tespitin, konusunu Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen suçların oluşturduğu ceza davaları bakımından da geçerli olduğunu düşünmekteyiz. Örneğin vergi kaçakçılığı suçunun yargılanması esnasında bilirkişiye başvurulması durumunda, somut olayın özelliklerine göre mükellefin vergi mahremiyeti kapsamında yer alan birçok bilgisinin bilirkişi incelemesi esnasında öğrenilmesi mümkün olabilecektir. Bu durumda söz konusu bilirkişinin de vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler arasında sayılacağı kuşkusuzdur.

Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 67'nci maddesinin 6'ncı bendi uyarınca "*Cumhuriyet savcısı, katılan, vekili, şüpheli veya sanık, müdafii veya kanuni temsilci, yargılama konusu olayla ilgili olarak veya bilirkişi raporunun hazırlanmasında değerlendirilmek üzere ya da bilirkişi raporu hakkında uzmanından bilimsel mütalaa alabilirler*". Bu durumda uzmanın vergi işleri ile uğraşan bilirkişi kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği sorunuyla karşılaşmaktadır. Doktrinde, Ceza Muhakemesi Kanunu bakımından uzman kavramının taraflarca

²⁹¹ Ceza yargılamasında bilirkişilik kurumu hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. KUNTER, Nurullah / YENİSEY, Feridun / NUHOĞLU, Ayşe, **Muhakeme Hukuku Dah Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku**, 18 B., Beta Basım, İstanbul 2010, s. 1397 – 1411; TOROSLU, Nevzat / FEYZİOĞLU, Metin, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 7. B., Savaş Yayınevi, Ankara 2009, s. 198 – 205.

seçilen bilirkişiler için kullanıldığı²⁹² ve bu müessesenin taraf bilirkişiliği olarak da adlandırıldığı²⁹³ ifade edilmekte, bu kimselerin hakim tarafından tayin ettiği bilirkişilerden farklı tarafları bulunmakla birlikte Kanun'a göre bilirkişi oldukları saptaması²⁹⁴ yapılmaktadır²⁹⁵. Bu saptamadan hareketle vergi mahremiyetinin söz konusu olduğu hallerde uzmanın da vergi işleriyle uğraşan bilirkişi kapsamında değerlendirilmesi gerektiği söylenebilir.

E. Vergi Mahremiyetinin İstisnaları Kapsamında Kendilerine Bilgi Verilen veya Bildirimde Bulunulan Kişi ve Kurumlar

Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında sayılan kişiler ile kurum ve kuruluşlarda görev alanların suçun faili olabilecekleri daha önce belirtilmişti. Bu başlık altında söz konusu kişiler ile kurum ve kuruluşlarda görev alanların kimler olabileceği örnekleme yoluyla açıklanmaya çalışılacaktır. Bu yöntemin seçilmesi, adli soruşturma yürüten kamu görevlileri hariç olmak üzere, diğer failerin tamamının önceden saptanmasının olanaksızlığından kaynaklanmaktadır.

²⁹² KUNTER / YENİSEY / NUHOĞLU, s. 1409; CENTEL, Nur / ZAFER, Hamide, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 6. B., Beta Basım, İstanbul 2008, s. 258; TOROSLU / FEYZİOĞLU, s. 198.

²⁹³ ÖZTÜRK, Bahri / TEZCAN, Durmuş / ERDEM, Mustafa Ruhan / SIRMA, Özge / SAYGILAR, Yasemin F. / ALAN, Esra, **Nazari ve Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku Ders Kitabı**, 3. B., Seçkin Yayıncılık, Ankara 2010, s. 357.

²⁹⁴ KUNTER / YENİSEY / NUHOĞLU, s. 1409.

²⁹⁵ Bu konudaki kavramsal tartışmalar için ayrıca bkz. KUNTER, Nurullah, **Muhakeme Hukuku Dahil Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku**, 7. B., Kazancı Matbaacılık, İstanbul 1981, s. 487 – 488.

1. Adli ve İdari Soruşturma Yürüten Kamu Görevlileri

Adli soruşturma, ceza yargılaması hukukuna ait bir kavram olup, soruşturma evresi Ceza Muhakemesi Kanunu'nda ayrıntılı bir biçimde düzenlenmektedir. Soruşturma evresi adli nitelikteki birtakım faaliyetlerin esas olarak savcı ve onun yardımcısı sıfatıyla adli kolluk tarafından yürütüldüğü bir safhadır²⁹⁶. Cumhuriyet savcısı doğrudan doğruya veya emrindeki adli kolluk görevlileri²⁹⁷ aracılığıyla her türlü araştırmayı yapabilir, görev yaptığı mahkemenin yargı çevresi dışında bir işlem yapması gerektiğinde, o işlemin yapılması gereken yerin cumhuriyet savcısından bu konuda talepte bulunur (CMK m.161). Cumhuriyet savcısı, ancak hakim tarafından yapılabilecek olan bir soruşturma işlemine gerek görürse, istemlerini bu işlemin yapılacağı yerin sulh ceza hakimine bildirir; hakim istenilen işlem hakkında, kanuna uygun olup olmadığını inceleyerek karar verir ve gereğini yerine getirir (CMK m.162). Soruşturma evresi kural olarak savcı tarafından yürütülmekle birlikte, suçüstü hali ile gecikmesinde sakınca bulunan hallerde, Cumhuriyet savcısına erişilemiyorsa veya olay genişliği itibarıyla Cumhuriyet savcısının iş gücünü aşıyorsa, sulh ceza hakimi de bütün işlemleri yapabilir (CMK m.163/1). Bu düzenlemeler ışığında adli soruşturma dolayısıyla bilgi ve belge isteme yetkisinin kural olarak cumhuriyet savcısına ait olduğu, belli bazı durumlarda ise soruşturmanın sulh ceza hakimi tarafından yapılabileceğinden hareketle savcının ve

²⁹⁶ ÖZTÜRK / TEZCAN / ERDEM / SIRMA / SAYGILAR / ALAN, s. 486.

²⁹⁷ Gerektiğinde veya cumhuriyet savcısının talebi halinde, diğer kolluk birimleri de adli kolluk görevini yerine getirmekle yükümlüdür (CMK m.165).

sulh ceza hakiminin adli soruşturma yapan kamu görevlisi sıfatıyla Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde öngörülen yasaklara uymakla yükümlü oldukları belirtilmelidir.

Adli soruşturmalarda vergi mükellefleri veya mükelleflerle ilgili kimselerin vergi mahremiyeti kapsamında yer alan bilgi ve belgelerini görevleri dolayısıyla öğrenebilecek olan diğer kişilerin, örneğin cumhuriyet savcısının emrinde çalışan idari personelin bu bent kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği meselesi üzerinde ayrıca durulmalıdır. Söz konusu idari personelin adli soruşturma nedeniyle istenilen bilgi ve belgelere erişimi mümkün olmakla birlikte, Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında "kamu görevlilerince adli soruşturmalarda ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler" ifadesine yer verildiğinden bu kimselerin vergi mahremiyetini ihlal suçunun faili olamayacağını düşünmekteyiz. Daha önce de ifade edildiği üzere söz konusu idari personelin adli soruşturma kapsamında bilgi ve belge talep etme yetkisi bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu kimselerin Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesi uyarınca "kendilerine bilgi verilen kişiler" kapsamında değerlendirilmemesi, vergi mahremiyeti kapsamında yer alan bilgi veya belgeleri ifşa etmeleri halinde ceza sorumluluklarının genel hükümlere göre saptanması gerekir.

İdari soruşturma, adli soruşturmadan farklı olarak, tek bir kanun metninde düzenlenmiş bir süreç değildir. Zira idari soruşturma, daha ziyade, bir hareketin idari düzeni ihlal edip etmediğinin ve nihayetinde o hareket nedeniyle bir idari yaptırım uygulanıp uygulanmayacağına tespiti amacıyla açılmaktadır. İdari düzen ise oldukça geniş bir kavram olup; her bir idari faaliyete ilişkin olarak farklı

biçimlerde karşımıza çıkabilmektedir. Dolayısıyla, korunmak istenen idari düzenin gereklerine ve bu düzeni koruyacak olan idari makamın işleyiş biçimine göre farklı şekillerde düzenlenmiş idari soruşturma süreç ve usulleri bulunmaktadır. Daha yalın bir anlatımla, mevzuatta farklı durumlar için farklı kurallara bağlanmış çok sayıda idari soruşturma süreci düzenlenmiştir. Memurlar hakkında açılacak olan ve 657 sayılı Kanun'da düzenlenmiş olan disiplin soruşturması, bağımsız idari otoritelerden olan Rekabet Kurumu'nun serbest rekabet düzenini korumak üzere 4054 sayılı Kanun'da²⁹⁸ düzenlenmiş olan inceleme ve araştırma usulü veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının üyeleri hakkında açacakları soruşturma usulleri idari soruşturma çeşitlerinden sadece bazılarıdır.

Tüm bu idari soruşturma süreçlerinin kimler tarafından ne şekilde yürütüleceği her bir süreç için ayrıca düzenlenmektedir. Vergi mahremiyetini ihlal açısından önemli olan, çeşitli idareler tarafından açılacak idari soruşturmalarda kişilerin vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgilerinin de soruşturma kapsamında idare tarafından elde edilebilecek olmasıdır. Bu durumda idari soruşturma sürecinde resmi olarak görevli olan tüm kamu görevlilerinin Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde öngörülen yasaklara uymakla yükümlü olacakları açıktır. Bunların kimler olduğunun ise her bir idari soruşturma açısından ayrıca belirlenmesi gerekmektedir.

Adli ve idari soruşturmalar dolayısıyla bu soruşturmaları yürüten kamu görevlilerinin isteyebilecekleri bilgilerin kapsamı, vergi mahremiyetinin

²⁹⁸ Rekabetin Korunması Hakkında Kanun (R.G.13.12.1994).

korunması açısından büyük önem taşımaktadır²⁹⁹. Cumhuriyet savcısı, sulh ceza hakimi ya da soruşturmayı yürüten idari birimler mükellef hakkında yalnızca soruşturma kapsamında yer alan konulara ilişkin bilgi ve belge talep edebilirler. Mükellef hakkında adli veya idari soruşturma yürütülüyor olması, mükellefle ilgili her türlü bilgi ve belgenin soruşturma makamlarına verilebileceği anlamını taşımamaktadır.

²⁹⁹ Günay'a göre adli ve idari soruşturma yürüten "kamu görevlilerinin isteyeceği belge ve bilgi verilmesine dair usul ve esasların Maliye Bakanlığınca belirleneceği sarıh bir şekilde hükme bağlanmış olduğundan, adli ve idari soruşturma yapan kamu görevlilerine istedikleri bilgi ve belgeleri, sadece kanundaki bu hükme dayanarak ve fakat kanunun yetkilendirdiği Maliye Bakanlığı tarafından bu konuda usul ve esaslar belirlenmemişken vermek mümkün değildir. Zira kanun, hangi bilgi ve belgelerin, kime ve nasıl bir yöntem ve usul dahilinde ve hangi şartlarla verileceğini belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki vermiş ve ancak bu yetki çerçevesinde belirlenmiş bir esas ve usul olması durumunda bilgi verilmesini kabul etmiştir". Yazar'a göre Maliye Bakanlığı tarafından düzenleme yapılmadığı sürece, bu hükme dayanılarak vergi mahremiyeti kapsamında yer alan bilgi ve belgelerin ilgili kişilere verilmesi vergi mahremiyetinin ihlaline yol açacaktır. GÜNAY, Fehmi "Adli ve İdari Soruşturma Yapan Kamu Görevlilerince Talep Edilen Bilgi ve Belgelerin Vergi İdaresince Verilip Verilemeyeceğinin Vergi Mahremiyeti Kapsamında Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları**, S. 241, Ekim 2008, s. 60. 4369 sayılı Kanun ile öngörülen söz konusu istisnanın uygulanmasının idare tarafından usul ve esasa ilişkin düzenleme yapılmış olması şartına bağlandığı söylenemeyeceği gibi bu konuda Kanun ile bir önşart getirildiği de kabul edilemez. Uygulamada yaşanabilecek olan aksaklıkların giderilmesi bakımından Maliye Bakanlığı'nın bu konuda düzenleme yapması gerekliyse de bu gereklilik istisna hükmünün görmezden gelinmesi sonucunu doğuramaz. Bu açıdan 4369 sayılı Kanun'un 1'inci maddesinde öngörülen söz konusu düzenlemenin gerekçesinde de açıkça ifade edildiği üzere bu hüküm ile "kamu görevlilerince yapılan adli ve/veya idari soruşturmalarda ilgili olarak talep edilen ve vergi mahremiyeti kapsamına giren bilgi ve belgelerin verilebilmesine olanak tanınmaktadır". Adli ve idari soruşturma yürüten kamu görevlilerine bu soruşturmalarda ilgili bilgi ve belgelerin verilmesinde, bilgi ve belgeyi verecek olan kişilerin takdir yetkisi bulunmakla birlikte, yukarıda yer verilen görüş bu takdir yetkisinin gerekçesini oluşturamaz. Ayrıca, Kanun'un öngördüğü bir istisnanın yerine getirilmesi vergi mahremiyetini ihlal suçu bakımından bir hukuka uygunluk nedeni oluşturduğundan, söz konusu suçun gerçekleştiğinin kabulü de mümkün değildir.

2. Bankalar

Bankaların vergi tahsil edebilmesi için tahsilatı gerçekleştirmeye yönelik mükellef bilgilerine sahip olmaları gerekir. Kamu alacaklarının tahsilinin düzenlendiği 6183 sayılı Kanun'da kamu borçlularının bu aşamadaki mahremiyetini korumaya yönelik özel bir düzenleme bulunduğu daha önce ifade edilmişti. Bankaların vergi tahsil etme yetkisinin yasal dayanağını oluşturan 6183 sayılı Kanun'un 41'inci maddesine yollamada bulunulan bu düzenlemede, 41'inci maddeye göre kamu alacağını tahsil yetkisi verilen kuruluşlara tahsile yönelik bilgilerin verilmesinin sırrın ifşası sayılmayacağı ancak kuruluşlarda vazifeli bulunan kimselerin edindikleri bilgileri ifşa ettikleri takdirde Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesine göre cezalandırılacakları hükme bağlanmaktadır. 6183 sayılı Kanun'da vergilendirme sürecinin tahsil aşamasına uygun olarak böyle bir düzenleme öngörülmüşken, büyük ölçüde aynı bir başka düzenlemenin Vergi Usul Kanunu'na eklenmesinin isabetsizliği ortadadır. Söz konusu hükümler vergilendirme sürecinin tahsil aşaması bakımından büyük ölçüde örtüşmekteyse de, bu hususun Vergi Usul Kanunu'nda ayrıca düzenlenmesi sebebiyle tahsil yetkisi verilen banka çalışanları teorik açıdan bu Kanun çerçevesinde vergi mahremiyetini ihlal suçunun faili olabileceklerdir.

6183 sayılı Kanun ile kamu alacaklarını tahsile yetkili kuruluşlarda vazifeli olanlar suçun faili olarak belirlenmiş, böylece tüzel kişilerin fail olup olamayacakları konusunda herhangi bir tartışma yapılmasına gerek kalmamıştır. Söz konusu Kanun'un 41'inci maddesine göre Maliye Bakanlığı'nın tayin edeceği yerlerde, türleri Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilecek olan kamu alacakları, bu

Bakanlık tarafından isimleri belirtilecek bankalar aracılığıyla ödenebilir. Maliye Bakanlığı, tahsil yetkisi verilen bankaları belirlemiş ve ilan etmiştir. İlan edilmiş olan bu bankaların çalışanları, vergi tahsilatı dolayısıyla veya tahsilat esnasında öğrendikleri vergi mahremiyeti kapsamında yer alan bilgiler nedeniyle Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde yer alan yasaklara uymakla yükümlüdürler.

3. Kanunla Kurulmuş Mesleki Kuruluşlar ile 3568 Sayılı Kanun'la Kurulan Birlik ve Meslek Odaları

Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunan mükelleflerin kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanun'la kurulan birlik ve meslek odalarına bildirileceği hüküm altına alınmıştır. Aynı fıkrada Maliye Bakanlığı'nın bilgilerin açıklanmasıyla ilgili usulleri belirlemeye yetkili olduğu öngörülmekle birlikte, Maliye Bakanlığı'nın bu konuda herhangi bir düzenlemesi bulunmamaktadır. Maliye Bakanlığı'nın bildirim esasına yönelik bir düzenleme yapma yetkisi bulunmadığına göre, yapılacak olan bildirim sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunan mükelleflere ilişkin yalnızca bu hususu belirten ancak vergi mahremiyeti kapsamında yer alan vergi sırlarını kapsamayan bir içeriğe sahip olması gerekir. Bu açıdan bakıldığında, mükelleflerin kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanun'la kurulan birlik ve meslek odalarına yapılacak olan bildirim içeriğinin yanı sıra böyle bir bildirim yapılmış olduğunun

ifşası veya bir kişi yararına kullanılması durumunda da vergi mahremiyetini ihlal suçu gerçekleşmiş olacaktır.

Bildirim yapılacağı kuruluşlardan ilki kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlar olarak saptanmıştır. Bu kuruluşlar, yukarıda bahsedilen fiilleri işledikleri vergi inceleme raporuyla tespit olunan mükellefin mesleğine göre saptanacaktır. Örneğin, bu fiilleri işlediği vergi inceleme raporuyla tespit olunan kişi doktor ise bildirim Türk Tabipler Birliği'ne, eczacı ise Türkiye Eczacılar Birliği'ne, avukat ise Türkiye Barolar Birliği'ne bildirimde bulunulacaktır. Dolayısıyla, her somut olay bakımından farklı mesleki kuruluşlara bildirimde bulunulması gerekebileceğinden, vergi mahremiyetini ihlal suçunun failleri de ancak somut olayın koşullarına göre bildirim yapılacağı kuruluşlarda görev alan kişiler olabilecektir.

Bildirim yapılacağı diğer kuruluşlar ise 3568 sayılı Kanun'la kurulan meslek odaları serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler odaları ile bu Kanun'a göre kurulan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'dir. Serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler odaları, bölgesi içinde kendi mesleği konusunda en az 250 meslek mensubu bulunan il merkezlerinde ve bölgesi içinde 250 meslek mensubu bulunan -büyükşehir belediyesi sınırları içindekiler hariç- ilçelerde ayrı ayrı kurulurlar ve bu odalar o ilin veya ilçenin adıyla anılır. Burada da somut olaya göre bildirim yapılması gereken odalar farklılaşacağından, vergi mahremiyetini ihlal suçunun failleri her olayda bildirim yapılması gereken odalarda görev alan kişiler olabilecektir. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği, zikredilen odaların birleşmesiyle oluşan bir

teşekkül olduğundan bu meslek mensupları açısından bildirimim her halükarda yapılacağı bir kuruluş olma özelliği taşımakta olup, burada görev alan kişiler de yukarıda belirtilen çerçevede vergi mahremiyetini ihlal suçunun faili olabileceklerdir.

VI. SUÇUN UNSURLARI

Bir suçun meydana gelebilmesi için bazı unsurların bir arada bulunması gerekir. Bütün suçlar için ortak nitelik taşıyan ve bir fiilin suç sayılması için varlığı zorunlu olan unsurlar suçun genel (asli) unsurları, belli suçlar bakımından zorunlu şartların yanı sıra varlığı aranan birtakım unsurlara ise suçun özel (tali) unsurları adı verilmektedir³⁰⁰. Doktrinde suçun unsurlarının sayısı ve bu unsurları ifade etmek için kullanılan kavramlar konusunda görüş birliği bulunmamaktadır³⁰¹. Çalışmanın bu bölümünde vergi mahremiyetini ihlal suçunun genel unsurları dörtlü ayırım esas alınarak kanuni unsur, maddi unsur, hukuka aykırılık unsuru ve manevi unsur başlıkları altında incelenecektir.

³⁰⁰ DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. I, s. 309.

³⁰¹ Türk hukukunda dörtlü veya üçlü ayırımın kabul gördüğü, bununla birlikte suçun unsurlarını ikili ayırımı esas alarak inceleyen yazarların da bulunduğu söylenebilir. Ayrıca suçun unsurlarına ilişkin terminolojide ve unsurların içeriğine ilişkin tasniflerde de farklılıklar bulunmaktadır. Suçun unsurlarının sayısı konusundaki farklı görüşler hakkında bkz. KUNTER, Nurullah, **Suçun Kanunî Unsurları Nazariyesi**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul 1949, s. 21 – 26; DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. I, s. 308; İÇEL / SOKULLU AKINCI / ÖZGENÇ / SÖZÜER / MAHMUTOĞLU / ÜNVER, s. 5 – 7; ARTUK / GÖKCEN / YENİDÜNYA, s. 380 – 384; ZAFER, **Ceza Hukuku**, s. 130 – 133.

A. Kanuni Unsur

Suçun kanuni unsuru, bir suçun söz konusu olabilmesi için varlığı aranan ilk unsur olup, “*dış âlemde işlenen fiilin kanundaki târife, yani model veya tipe uygun olmasından ibarettir*”³⁰². Bu unsur suçların kanuniliği ilkesinin zorunlu bir sonucudur. Bir fiilin suç sayılabilmesi için öncelikle Türk Ceza Kanunu’nun özel hükümleri arasında veya özel bir ceza kanunu ya da ceza hükümlü özel bir kanunda yer alan belli bir maddedeki tanıma uygun olması gerekir³⁰³. Bu bakımdan kanuni unsur, bir fiilin yalnızca yasada yazılı olmasını değil, aynı zamanda yasada yazılı tanıma uygun olmasını da içerdiğinden kanuni unsurun varlığı için iki şartın birlikte gerçekleşmesi zorunludur. Başka bir ifadeyle, kanuni unsurun ilk şartı işlenen fiilin ceza hukukunda kaynak değerine sahip olan bir düzenlemede daha önce tarif edilmiş, ikinci şartı ise fiilin bu tarife uygun olmasıdır³⁰⁴.

Vergi mahremiyetini ihlalin Vergi Usul Kanunu’nun 362’nci maddesinde düzenlendiği ancak bu maddede suç tanımına yer verilmediği gibi uygulanacak ceza hükümleri bakımından da Türk Ceza Kanunu’na yollamada bulunulduğu daha önce ifade edilmişti. Bu bağlamda çalışma konusunu oluşturan suç yönünden kanuni unsura dayanak teşkil eden üç farklı düzenleme bulunduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Daha açık bir ifadeyle, vergi mahremiyetini ihlal suçunun kanuni unsurunu oluşturan düzenlemeler parçalı bir yapı sergilemekte; vergi

³⁰² DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. I, s. 310.

³⁰³ ALACAKAPTAN, s. 8.

³⁰⁴ DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. I, s. 362.

mahremiyetinin ihlali, suçun unsurları ve unsurlar dışında kalan hususlarla bu suça uygulanacak olan ceza hükümleri farklı kanunlarda yer almaktadır.

Suçun kanuni unsurunun gerçekleşip gerçekleşmediği yani işlenen suç ile kanunda yer alan tanımın örtüşüp örtüşmediğinin tespiti bakımından özellik arz eden birtakım durumlarla karşılaşılabileceği kuşkusuzdur. Bu durumlardan ilki failin kanundaki tanıma uygun olmakla birlikte gerçekleştirdiği fiilin suç olduğunu bilmemesidir. Suçun kanuni unsurunun bilinmemesi durumunda suçun gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespiti bakımından hukuki hata kavramının ele alınması gerekir. Bir kanun hükmünün bilinmemesi³⁰⁵ ya da yanlış bilinmesi bir başka deyişle bu kanun hükmünün “*mevcudiyeti veya yorumlanmasında düşülen hata*”³⁰⁶ olarak betimlenen hukuki hatanın varlığı halinde³⁰⁷ suçun gerçekleşip gerçekleşmeyeceği sorunu Türk Ceza Kanunu’nda tanımlanan suçlar ile diğer kanunlarda tanımlanan suçlar açısından farklılık arz etmektedir.

³⁰⁵ “Hata, kavramsal olarak bilmemeden farklıdır. Bilmeme, bilgi eksikliği veya yokluğudur. Bu yönü ile bilmeme negatif bir nitelik taşır. Oysa hata yanlış bir bilgidir ve bir kanıtı içerir; dolayısıyla pozitif bir niteliğe sahiptir. Her hata, kuşkusuz, bazı şeylerin bilinmemesini gerektirir; aksi halde hatayı açıklamak mümkün olmaz. Öte yandan, hukuku ilgilendiren bilmeme bir hataya neden olan bilmeme olduğuna göre; bu iki deyim eş anlamda kabul eden görüş benimsenebilir”. TOROSLU, **Ceza Hukuku**, s. 216. Bilmeme ve hata kavramları ile bunlar arasındaki ilişkiler hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. ERSOY, Yüksel, “*Ceza Hukukunda Bilmeme ve Hatanın Hukukî – Psikolojik Anlamı*”, **AÜSBFD**, Y. 1967, C. XXII, S. 4, s. 252 – 257.

³⁰⁶ ARTUK / GÖKCEN / YENİDÜNYA, s. 677. “*Suçun kanunilik unsurunda hata, failin belirli bir olayın kanunla suç olarak tarif edilip edilmediği konusunda düştüğü hatadır. Fail, ya bütün olarak suç tanımını bilmez veya yanlış bilir ya da suç tanımındaki bazı unsurları bilmez veya yanlış bilir. Fail, fiilinin ve fiiline bağlı diğer unsurların yansımaları bilmemektedir*”. ZAFER, **Ceza Hukuku**, s. 138.

³⁰⁷ Kişinin yasa da suç sayılmayan bir fiili, suç sayıldığı düşüncesiyle işlemesi halinde olumlu hata, yasa da suç teşkil eden bir fiilin suç teşkil etmediği inancıyla işlenmesi halinde ise olumsuz hatanın varlığından söz edilmektedir. ARTUK / GÖKCEN / YENİDÜNYA, s. 677.

Türk Ceza Kanunu'nun 4'üncü maddesinde ceza kanunlarını bilmemenin mazeret sayılmayacağı hüküm altına alınmıştır³⁰⁸. Dolayısıyla failin kanunda yer alan suç tanımında hukuki hataya düşmesi, ceza kanunları yönünden önem arz etmemekte ve failin ceza sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır. Bununla birlikte bazı yazarlar Türk Ceza Kanunu'nun 30'uncu maddesinin 4'üncü fıkrasında yer alan düzenlemenin hukuki hata bakımından da geçerli olduğunu ve ceza kanunlarını bilmemenin mazeret sayılmayacağına ilişkin hükmün, söz konusu fıkra da yer alan düzenlemeyle yumuşatılarak hukuki hatanın doğurabileceği birtakım sakıncaların giderilmeye çalışıldığını ifade etmektedirler³⁰⁹.

Vergi mahremiyetini ihlal suçunun hukuki hata açısından değerlendirilmesinde, bu suçun öngörüldüğü Vergi Usul Kanunu'nun Türk Ceza Kanunu'nun 4'üncü maddesi çerçevesinde ceza kanunu olarak kabul edilip edilemeyeceği ön sorun niteliği taşımaktadır. Mülga Türk Ceza Kanunu'nun 44'üncü maddesinden farklı olarak, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 4'üncü maddesinde “kanunu” değil “ceza kanunlarını” bilmemek mazeret sayılmamaktadır. Türk Ceza Kanunu'nun 4'üncü maddesinin gerekçesinde “ceza kanunları” ifadesinin kapsamını işaret eden herhangi bir açıklamaya yer verilmemekle birlikte, Kanun'un “Özel

³⁰⁸ Bu hükmün hukuki esası konusunda ileri sürülen farklı görüşler hakkında bkz. KUNTER, **Suçun Kanunî Unsurları**, s. 67 – 68; EREM, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, C. I, s. 109 – 116, 119 – 122; DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. I, s. 195 – 197; ARTUK / GÖKCEN / YENİDÜNYA, s. 678 – 682; HAFIZOĞULLARI / ÖZEN, s. 317 – 319; TOROSLU, **Ceza Hukuku**, s. 221 – 227.

³⁰⁹ ÖZBEK / KANBUR / DOĞAN / BACAKSIZ / TEPE, s. 401; TOROSLU, **Ceza Hukuku**, s. 228. Türk Ceza Kanunu'nun 30'uncu maddesinin 4'üncü fıkrasındaki düzenlemenin hukuki hata ile ilgili olmadığı yönündeki görüş için bkz. ARTUK / GÖKCEN / YENİDÜNYA, s. 682; DEMİRBAŞ, s. 371. Söz konusu düzenlemenin Kanun'un 4'üncü maddesinde yer alması gerektiği yönündeki görüş ve bu konudaki eleştiri için bkz. HAFIZOĞULLARI / ÖZEN, s. 317.

kanunlarla ilişki” başlığını taşıyan 5’inci maddesi bu konunun çözümü bakımından aydınlatıcıdır. Özel ceza kanunları ile suç ve ceza içeren kanunlar hakkında Türk Ceza Kanunu’nun genel hükümlerinin uygulanacağını hükme bağlayan bu maddeden hareketle suç ve ceza içeren bir kanun olduğunu kabul ettiğimiz Vergi Usul Kanunu’nun da Türk Ceza Kanunu’nun 4’üncü maddesi kapsamında ceza kanunu olarak nitelendirilmesi gerektiği söylenebilir. Bu açıdan ele alındığında vergi mahremiyetini ihlal suçunun kanuni unsuruna ilişkin bilmeme, başka bir anlatımla bu suçun tanımında hukuki hataya düşülmesi ancak Türk Ceza Kanunu’nun 30’uncu maddesinin 4’üncü fıkrasındaki şartlar oluşmuşsa mazeret sayılacaktır.

Vergi Usul Kanunu’nun Türk Ceza Kanunu’nun 4’üncü maddesi uyarınca bir ceza kanunu olmadığı kabulü halinde, ceza kanunu dışında kalan kanunlardaki hatanın fiil üzerinde bir hataya dönüşüp dönüşmediğinin tespit edilmesi³¹⁰ ve bu tespitten hareketle bir sonuca ulaşılması gerekir³¹¹. “*Ceza kanunları dışında kalan kanunlar üzerindeki hata, ceza normu üzerindeki bir hata olarak kaldığı ve fiil üzerindeki bir hatayı beraberinde getirmediğinde, bu hata yapısal olarak ve psikolojik etkileri yönünden, doğrudan suç yaratan norm üzerindeki hatanın aynısıdır. Her iki halde de, fail ceza kanunu üzerindeki hata nedeniyle, yasaklanmamış olduğuna inandığı, ancak ceza kanunu tarafından suç olarak öngörülen bir fiilin aynısı olan bir fiili istemekte ve böylece hareketinin zarar*

³¹⁰ CENTEL / ZAFER / ÇAKMUT, s. 436. Yazarlara göre, “*ceza hukuku alanı dışında kalan yasaları bilmeme veya yanlış yorum yapma durumunda, suçun unsurlarına ilişkin bir bilmeme söz konusu olur ve dolayısıyla kusurun yokluğu nedeniyle suç oluşmaz (...) Ceza yasasından başka yasaları bilmeme, fiili bilmeme kapsamında değerlendirilmelidir*”. CENTEL / ZAFER / ÇAKMUT, s. 436.

³¹¹ TOROSLU, **Ceza Hukuku**, s. 230.

*vericiliğinin veya kötü biçimde hareket ettiğinin bilincine sahip bulunmaktadır veya bu bilince sahip bulunabilecek bir durumdadır*³¹². Dolayısıyla failin, ceza kanunu dışında kalan bir kanunda hukuki hataya düşmesi halinin, hata fiil üzerinde bir hataya dönüşmediği sürece mazeret olarak kabul edilmemesi gerekir. Vergi Usul Kanunu'nun Türk Ceza Kanunu'nun 4'üncü maddesi kapsamında yer alan bir ceza kanunu olmadığı görüşü benimsendiği takdirde, vergi mahremiyetini ihlal suçunun failinin kanunu bilmemesinin mazeret sayılabilmesi için hukuki hatasının fiil üzerinde hataya dönüşmüş olması şarttır.

Suçun kanuni unsuru açısından sözü edilebilecek ve vergi mahremiyetini ihlal suçu bakımından da önem arz eden bir başka durum, kanunda düzenlenen suçun işlenmesinin mümkün olmaması halidir. İşlenemez suç adı verilen bu gibi hallerde ya suçun maddi konusunun bulunmaması veya kullanılan araçların elverişsiz olması nedeniyle fail kanunda tanımlanan fiili gerçekleştirmek için hareket etmesine rağmen fiilin gerçekleştirilme imkânı bulunmamaktadır³¹³. Vergi mahremiyetini ihlal suçunda örneğin vergi sırrını oluşturan bilgilerin daha önceden açıklanmış olması halinde, fail bu bilgileri ifşa etmek amacıyla hareket etse dahi bilgiler vergi sırrı olma niteliklerini kaybettiklerinden hareket ifşa olarak adlandırılmaz ve dolayısıyla işlenemez suç söz konusu olur.

Suçun kanuni unsuru bakımından ortaya çıkabilecek bir başka durum ise failin kanundaki tanıma uygun bir fiili gerçekleştirdiğini sanmasına rağmen,

³¹² TOROSLU, **Ceza Hukuku**, s. 233 – 234.

³¹³ DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. I, s. 364.

gerçekleştirdiği fiilin kanunda suç olarak tanımlanmamasıdır³¹⁴. Bu durumda suçun kanuni unsurunun varlığından söz edilemez. Hayali suç olarak da adlandırılan, fiilin kanunda suç olarak düzenlenmediği bu gibi hallerde suç oluşmaz ve dolayısıyla failin ceza sorumluluğu da bulunmaz. Vergi mahremiyetini ihlal suçunda örneğin bir bilirkişinin Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca ilan edilen cetvellerden öğrendiği bir gelir vergisi mükellefine ait vergi matrahına ilişkin bilgiyi vergi mahremiyetini ihlal suçu işlediği zannıyla üçüncü kişiye söylemesi durumunda hayali suç söz konusudur.

B. Maddi Unsur

Bir suçun söz konusu olabilmesi için kanuni tipe uygun bir fiilin bulunması şarttır. Dış dünyada değişiklik meydana getirmeye yönelmiş icrai ya da ihmali bir hareket³¹⁵ olmadığı müddetçe suçun varlığından söz edilemez³¹⁶. Bu anlamda fiil suçun maddi unsurunu oluşturmaktadır. Ceza hukuku anlamında hukuka aykırı fiilin, yani suçun varlığı için, her şeyden önce, kaynağını insandan alan bir harekete gerek vardır³¹⁷. Bu hareketin varlığı suçun maddi unsurunun tamamlanması bakımından yeterli olmayıp, dış dünyada bir değişikliğin olması yani bir neticenin

³¹⁴ DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. I, s. 363.

³¹⁵ Günümüzde hareketsiz suç olmayacağı kabul görmekle birlikte, doktrinde hareketsiz suç olabileceğine dair görüşler de ileri sürülmüştür. Bu konu hakkında bkz. KUNTER, **Suçun Maddî Unsurları**, s. 12 – 13; 62 – 66; DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. I, s. 378 – 380; DEMİRBAŞ, s. 203 – 206.

³¹⁶ DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. I, s. 366.

³¹⁷ TOROSLU, **Ceza Hukuku**, s. 112.

meydana gelmesi gereklidir³¹⁸. Maddî unsur, hareket ile netice arasında nedensellik ilişkisi olarak adlandırılan bir bağlantının bulunmasıyla tamamlanmış sayılmaktadır. Dolayısıyla suçun maddî unsuru icrai veya ihmali bir hareketin bulunması, bu hareketin dış dünyada bir değişikliğe neden olması ve yapılan hareket ile dış dünyada oluşan değişiklik arasında bir nedensellik bağlantısının kurulması biçiminde ifade edilebilecek olan üç alt unsuru içermektedir³¹⁹. Vergi mahremiyetini ihlal suçunun maddî unsuru incelenirken bu üçlü ayırım esas alınacaktır.

1. Hareket

Ceza hukukunda hareket kavramı konusunda farklı teoriler³²⁰ bulunmakla birlikte hareketi, kanunun suç saydığı bir sonuca neden olan ve yapmak biçiminde olumlu (icrai), yapmamak biçiminde olumsuz (ihmali) olmak üzere iki

³¹⁸ ALACAKAPTAN, s. 35. Doktrinde, neticenin suçun maddî unsurunun zorunlu bir unsuru olmadığı, bir başka ifadeyle yalnızca hareketin yapılmasıyla tamamlanan, neticesi olmayan suçlar bulunduğu görüşü de ileri sürülmüştür. Netice konusunda ileri sürülen farklı görüşler için bkz. KUNTER, **Suçun Maddî Unsurları**, s. 76 – 86; 101 – 115; ALACAKAPTAN, s. 44 – 46; EREM, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, C. I, s. 288 – 293; DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. I, s. 381 – 384; TOROSLU, **Ceza Hukuku**, s. 120 – 123.

³¹⁹ CENTEL / ZAFER / ÇAKMUT, s. 234.

³²⁰ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. KUNTER, **Suçun Maddî Unsurları**, s. 20 – 49; EREM, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, C. I, s. 278 – 283; DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. I, s. 370 – 372; İÇEL / SOKULLU AKINCI / ÖZGENÇ / SÖZÜER / MAHMUTOĞLU / ÜNVER, s. 51 – 55; ARTUK / GÖKCEN / YENİDÜNYA, s. 390 – 395; CENTEL / ZAFER / ÇAKMUT, s. 235 – 243; DEMİRBAŞ, s. 201 – 203.

farklı şekilde meydana gelebileceği kural olarak kabul edilen iradi bir insan davranışı şeklinde tanımlamak mümkündür³²¹.

Vergi mahremiyetini ihlal suçu bakımından hareket unsurunu incelemeye geçmeden önce hareket yeteneği kavramı üzerinde durmak gerekir. “*Hareket yeteneği kavramı ceza hukuku için önem taşıyan bir harekette bulunabilme yeteneğine kimlerin sahip olduğu sorunu ile ilgilidir*”³²². Doktrinde kural olarak her gerçek kişinin hareket yeteneğine sahip olduğu konusunda görüş birliği bulunmakla birlikte, tüzel kişilerin hareket yeteneğini haiz olup olmadıkları konusu tartışmalıdır³²³. Tüzel kişilerin ceza sorumluluğunun tespiti bakımından önem taşıyan hareket yeteneğinin saptanmasında, tüzel kişilerin hukuki niteliği hakkında ortaya konulan farklı teoriler³²⁴ çerçevesinde değerlendirmelerde bulunmaktadır. Gerçeklik teorisini savunan yazarlara göre “*tüzel kişilerin, onu meydana getiren gerçek kişilerden ayrı bir irade ve kişilikleri vardır: tüzel kişinin iradesi, organları, yani gerçek kişilerce açıklanmakta ise de, bu irade şu ya da bu üyenin iradesi değil, bunların görüşme ve tartışmalarından doğan bir çoğunluğun iradesidir*”³²⁵. Bu teoriye göre tüzel kişilerin ayrı ve bağımsız iradeleri onların gerçekte var olduğunu göstermektedir. Bu bakımdan tüzel kişilerin hareket yeteneği ve dolayısıyla ceza sorumlulukları bulunmaktadır. Varsayım teorisini kabul eden yazarlara göre bir kişi

³²¹ DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. I, s. 370; TOROSLU, **Ceza Hukuku**, s. 113 – 114.

³²² İÇEL / SOKULLU AKINCI / ÖZGENÇ / SÖZÜER / MAHMUTOĞLU / ÜNVER, s. 56.

³²³ İÇEL / SOKULLU AKINCI / ÖZGENÇ / SÖZÜER / MAHMUTOĞLU / ÜNVER, s. 56.

³²⁴ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. KANGAL, s. 30 – 34.

³²⁵ DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. II, s. 405.

veya mal topluluğundan ibaret olan tüzel kişilerin birtakım hak ve yükümlülükleri bulunmakla birlikte kendilerine ait bir iradeleri yoktur³²⁶. Bu teoride tüzel kişilerin varlığının faraziyeden ibaret olduğu, bağımsız bir iradesi bulunmayan ve hareketlerini temsilcileri aracılığıyla gerçekleştiren bu kişilerin ceza sorumluluğundan söz edilemeyeceği ileri sürülmektedir³²⁷. Karma teoriye göre ise faraziye olmasalar da soyut varlıklar olan tüzel kişilerin kanunun öngördüğü durumlarda fail olabilecekleri kabul edilmektedir³²⁸. Daha önce de ifade edildiği üzere doktrindeki baskın görüş tüzel kişilerin hareket yeteneklerinin ve dolayısıyla ceza sorumluluklarının bulunmadığı yönündedir³²⁹. “Çünkü tüzel kişiler belirli bir amaca yönelik, gaî (final) olarak hareket edemezler. Bu nedenle de, tüzel kişileri

³²⁶ DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. II, s. 407. Tüzel kişilerin ceza hukukunun aradığı anlamda bir iradeye sahip olmadığını belirten Dönmezer / Erman’a göre “*Ceza hukukunun suç failinde aradığı husus, sadece belli iradî hareketleri yapmak yeteneği olmayıp, aynı zamanda bu hareketleri isteme ehliyetidir; bu ehliyet ise sadece insanda bulunur; topluluğun kendisine has fikri ve isteme saiki yoktur. Topluluğu harekete geçiren şey fertlerin iradelerinin toplamı veya çoğunluğudur. Özel hukuk ve idare hukuku ilişkileri, sadece hareketin dış görünüşü ile ilgilendikleri için, tüzel kişilerin bu iki alanda haksız bir şekilde hareket ettiklerini kabul etmek mümkün görülebilir. Ceza hukuku ilişkileri ise, daima psikolojik bir araştırmayı gerektirir; bu itibarla tüzel kişinin hukukî ehliyete sahip olması bu ilişkiler bakımından önem taşımaz*”. DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. II, s. 407.

³²⁷ ARTUK / GÖKCEN / YENİDÜNYA, s. 431.

³²⁸ ARTUK / GÖKCEN / YENİDÜNYA, s. 433. Bu teoride tüzel kişilerin hareket yeteneğinin bulunup bulunmadığı konusunda ikili bir yaklaşımın benimsendiği söylenebilir. Zira tüzel kişilerin suç teşkil eden bir fiil işleyemeyeceklerinin, bu durumda suçun failinin fiili işleyen veya karara katılmış olan gerçek kişiler olabileceğinin savunulduğu bu teoride tüzel kişilerin ancak idari ceza hukukuna ilişkin bir fiil yani bir kabahat işlemeleri halinde fail olabilecekleri kabul edilmektedir. ARTUK / GÖKCEN / YENİDÜNYA, s. 433.

³²⁹ Tüzel kişilerin hukuki niteliği konusunda kabul edilen görüşler ve gerekçeleri hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. II, s. 403 – 421; İÇEL / SOKULLU AKINCI / ÖZGENÇ / SÖZÜER / MAHMUTOĞLU / ÜNVER, s. 56 – 59; ARTUK / GÖKCEN / YENİDÜNYA, s. 427 – 441; CENTEL / ZAFER / ÇAKMUT, s. 244 – 251; DEMİRBAŞ, s. 215 – 218; ÖZBEK / KANBUR / DOĞAN / BACAKSIZ / TEPE, s. 202 – 207; ÖZGENÇ, **Ceza Hukuku**, s.172 – 185.

*ceza normunun muhatabı ve yükümlüsü olarak düşünmek mümkün değildir. Yalnızca insan, davranışlarını belirli bir amaca matuf olarak yönlendirebilir*³³⁰.

Faaliyetlerini temsilcileri aracılığıyla yürüten, maddi bir bünyeleri veya hareket yetenekleri olmayan tüzel kişiler bakımından ceza sorumluluğu suç teşkil eden fiili icra eden gerçek kişiye aittir³³¹. Bu bağlamda çalışmanın önceki bölümünde de ifade edildiği üzere vergi mahremiyetini ihlal suçunun faili tüzel kişiler değil, bu tüzel kişiler adına hareket eden ve görevleri dolayısıyla öğrendikleri vergi sırlarını ifşa eden veya kendileri ya da üçüncü kişiler yararına kullanan gerçek kişiler olacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 362'nci maddesinde "ihlal etme" fiiline yer verilmektedir. Vergi mahremiyetini ihlalin gerçekleştirilebileceği hareketlerin öngörüldüğü Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesi uyarınca "*Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükelleflerle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine ve mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazımgelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefine kullanamazlar*". Bu düzenlemeye göre vergi mahremiyetini ihlal suçunun maddi unsurunu ifşa ile kendi veya üçüncü kişi yararına kullanmadan oluşan iki farklı hareket oluşturmaktadır. Kanun metninde her ne kadar "ve" bağlacı kullanılmışsa da, bu suçun her iki hareketin birlikte gerçekleştirilmesi suretiyle değil, birbirlerinden bağımsız ve ayrı bir biçimde gerçekleştirilmeleri durumunda işlenmiş sayılacağı

³³⁰ KANGAL, s. 125 – 126.

³³¹ ARTUK / GÖKCEN / YENİDÜNYA, s. 439.

kabul edilmelidir. Bu doğrultuda vergi mahremiyetini ihlal suçu, ifşa veya bir kişi yararına kullanma hareketlerinden herhangi birinin yapılması halinde gerçekleşmiş olduğundan seçimlik hareketli bir suçtur³³². Seçimlik hareketli suçlarda, icrai veya ihmali nitelik taşıyabilen bu hareketlerden her biri bağımsız olup, herhangi birinin yapılmasıyla hareket unsuru gerçekleşmiş sayılır³³³. Bu suçlarda kanunda öngörülen hareketlerden birkaçının yapılmış olması, birden fazla suça vücut vermez ve dolayısıyla suçların içtimaından söz edilemez³³⁴. Dolayısıyla vergi mahremiyetini ihlal suçunda birbirinden bağımsız iki farklı hareket mevcuttur ve ifşa veya bir kişi yararına kullanma hareketlerinden birinin gerçekleştirilmesi halinde maddi unsurun hareket kısmı tamamlanmış olur.

Vergi mahremiyetini ihlal suçunun hareket kısmı incelenmeden önce vergi sırrı kavramına yer vermek gerekliyse de, bu kavram daha önce ele alınıp irdelendiği için tekrara düşmemek amacıyla yalnızca maddi unsur bakımından önem taşıyan vergi sırrının “görev dolayısıyla öğrenilme”si hususu üzerinde durulacaktır. Bu suçun hareket kısmını vergi sırrının ifşası veya bir kişi yararına kullanılması oluşturmakta ancak kanuni tipe uygunluk bakımından ifşanın veya bir kişi yararına kullanmanın konusunu oluşturan vergi sırrının yalnızca “görev dolayısıyla öğrenilme”si gerekmektedir.

³³² Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde öngörülen hareketlerle vergi mahremiyetini ihlal suçunu düzenleyen Alman Ceza Kanunu'nun 355'inci maddesinde öngörülen hareketler örtüşmekle birlikte söz konusu düzenleme uyarınca suçun işlenmiş sayılabilmesi için hareketlerden birinin yapılması yeterlidir. Alman Ceza Kanunu'nun 355'inci maddesinde bu suçun açıklama/açık etme veya kullanma/değerlendirme olmak üzere iki farklı hareketle işlenebileceği öngörülmektedir.

³³³ KUNTER, **Suçun Maddî Unsurları**, s. 15.

³³⁴ ALACAKAPTAN, s. 43.

Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde vergi mahremiyetini ihlal suçunun faillerinin görevleri dolayısıyla öğrendikleri vergi sırlarını ifşa etmeleri veya bir kişi yararına kullanmaları yasaklanmaktadır. Diğer bir anlatımla vergi mahremiyetini ihlal suçunun söz konusu olabilmesi için failin bilgisi dahilinde bulunan herhangi bir vergi sırrını ifşa etmesi veya bir kişi yararına kullanması yeterli olmayıp, bu sırrı görevi dolayısıyla öğrenmiş olması şarttır. Erman, vergi sırrının yürütülen görevle ilgisinin bulunmasının yeterli olduğunu, failin bunu öğreniş biçiminin önem taşımadığını ve hatta görev sınırlarının aşılması, görevin kötüye kullanılması yoluyla öğrenilen vergi sırlarının da görev dolayısıyla öğrenilmiş sayılması gerektiğini ifade etmektedir³³⁵. Bu görüşe göre fail, her ne şekilde olursa olsun bir vergi sırrını görevi nedeniyle öğrenmiş ise bu sır görev dolayısıyla öğrenilmiş kabul edilmelidir. Vergi mahremiyetini ihlal edenlere uygulanacak ceza hükmü bakımından yollamada bulunulan Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında yer alan hüküm dikkate alındığında bu görüşe katılmak mümkün görünmemektedir. Söz konusu düzenlemenin ilk cümlesinde sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu birtakım sır niteliğindeki bilgi ve belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişiler hakkında; ikinci cümlesinde ise bu bilgi ve belgelerin hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi halinde uygulanacak olan ceza hükme bağlanmaktadır.

³³⁵ ERMAN, s. 101. Erman, İtalyan Yargıtayı'nın yerleşmiş içtihadının da bu merkezde olduğunu ifade ederek şu karara yer vermektedir: "«Sanığın görevi sebebiyle sırra vâkıf olması veya sırrın kendi görevine giren bir işe ilişkin bulunması şart değildir; memurun yaptığı fonksiyon veya hizmete ilişkin vecibeleri ihlâl ederek veya her ne suretle olursa olsun kendi vazifesini suistimal suretiyle sırrı öğrenmeyi başarmış olması yeterlidir»". Manzini, Vincenzo, Trattato di Diritto Penale Italiano, V, Torino, 1982, 1374 not 4'ten aktaran ERMAN, s. 101. Aynı yönde görüş için bkz. YİĞİT, s. 189.

Kanun koyucunun görev gereği vakıf olunan sır ile hukuka aykırı yolla elde edilen sır arasında bir ayırım yaptığı ve görev gereği vakıf olunan sırrı yalnızca hukuka uygun olarak, daha açık bir ifadeyle görev sınırları aşılmaksızın veya görev kötüye kullanılmaksızın öğrenilen sır olarak öngördüğü söylenebilir. Vergi mahremiyetini ihlal suçunda görev dolayısıyla öğrenilmiş bir vergi sırrından söz edilebilmesi için de, bu sırrın Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca görev gereği vakıf olunan sır kavramı ile sınırlı olarak dar anlamda ele alınması gerektiği kanısındayız.

Bir vergi sırrının “görev dolayısıyla öğrenilmiş” sayılabilmesi için bu sırrın failin görevde bulunduğu süre zarfında öğrenilmiş olması gerekir. Vergi mahremiyetini ihlal suçunun gerçekleşmesi bakımından failin, bu sırrı görev süresi içinde ya da görevinden ayrıldıktan sonra ifşa etmesi ya da bir kişi yararına kullanması arasında herhangi bir fark bulunmamaktadır. Başka bir ifadeyle, failin görevde bulunduğu süre içinde öğrendiği bir vergi sırrını her ne suretle olursa olsun görevinden ayrıldıktan sonra örneğin istifa ettikten veya emekli olduktan sonra ifşa etmesi veya bir kişi yararına kullanması halinde de vergi mahremiyetini ihlal suçu gerçekleşmiş olur. Bununla birlikte, failin görevinden ayrıldıktan sonra öğrendiği bir vergi sırrını ifşa etmesi veya bir kişi yararına kullanması durumunda vergi mahremiyetini ihlal suçundan söz edilemez³³⁶. Örneğin emekli olmuş bir vergi müfettişinin halen görevde bulunan bir meslektaşıyla sohbet ettiği esnada öğrendiği vergi mükellefine ait bir sırrı üçüncü kişiye ifşa etmesi durumunda vergi

³³⁶ ERMAN, s. 99; YİĞİT, s. 189.

mahremiyetini ihlal suçu oluşmaz. Bu durumda emekli müfettişin ceza sorumluluğu somut olayın özelliklerine göre Türk Ceza Kanunu hükümleri uyarınca saptanacak olup, vergi mahremiyetini ihlal suçu görevde bulunan müfettiş tarafından işlenmiştir.

Bir vergi sırrının görev dolayısıyla öğrenilmiş sayılabilmesi açısından üzerinde durulması gereken bir başka husus “öğrenme” ifadesine yüklenecek olan anlamdır. Erman’a göre ifşa edilen sırrın fail tarafından öğrenilmiş olması her zaman şart değildir³³⁷. Yazar, failin mükellefe ait bir beyannameyi içeriğini okumaksızın bir gazeteciye göstermesi halinde onu ifşa etmiş olduğunu ifade etmektedir³³⁸. Vergi mahremiyetini ihlal suçu, manevi unsur başlığı altında ayrıntılı olarak inceleneceği üzere kasten işlenebilen bir suçtur ve Türk Ceza Kanunu’nun 21’inci maddesinde kast, suçun kanunî tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi olarak tanımlanmaktadır. Bu bakımdan failin vergi mahremiyetini ihlal suçundan sorumlu tutulabilmesi için ifşa ettiği veya bir kişi yararına kullandığı belge ya da diğer materyallerin³³⁹ mükellef veya mükellefle ilgili kimselere ait bir vergi sırrını ihtiva ettiğini bilmesi gerekir. Kastın varlığı için zorunlu olan bilme unsuru ya söz konusu materyalin içeriğinin okunması, duyulması, görülmesi ya da bunlar olmaksızın materyalin bir vergi sırrıyla ilgili olduğunun bilinmesiyle gerçekleşecektir. Erman’ın yukarıda yer verilen örneğinde fail belgenin içeriğini

³³⁷ ERMAN, s. 101. Aynı yönde görüş için bkz. TATAR, s. 61. Erdem de “*gizli kalması gereken bilginin öğrenilerek aktarılması ile gizli kalması gereken bilgiye [o bilgiyi öğrenmeksizin] sahip olarak aktarım[ın] sonuçları itibari ile aynı nitelikte fiiller*” olduğundan bahisle suçun kanuni tipinde öngörülen şartı görmezden gelmektedir. ERDEM, T., **Vergi Mahrem mi?**

³³⁸ ERMAN, s. 101.

³³⁹ CD, ses kaydı vb.

okumamış olmakla birlikte görevi icabı bu belgenin bir vergi sırrı içerdiğini bilebilecek durumda olduğundan bu sır “öğrenilmiş” kabul edilmelidir. Daha açık bir ifadeyle Vergi Usul Kanunu’nun 5’inci maddesi bakımından “öğrenme”, “bilme” veya “bilebilecek durumda olma”yı kapsar bir biçimde yorumlanmalıdır. Bu suçun faillerinin içeriğini bilmedikleri belge ya da diğer materyallerde yer alan vergi sırlarını veya gizli kalması gereken diğer hususlardan birini ifşa veya bir kişi yararına kullanmaları halinde bu fiil başka bir suça vücut veriyorsa failer ancak o suçtan sorumlu tutulabilirler.

Vergi Usul Kanunu’nun 5’inci maddesinin 2’nci fıkrasında görevleri dolayısıyla söz konusu sırları veya gizli kalması lazımgelen diğer hususları öğrenen kimselerin, bunları saklama yükümlülüğünün görevlerinden ayrılışları dahi devam edeceği hükme bağlanmaktadır. Görev dolayısıyla öğrenilen vergi sırlarını saklama yükümlülüğünün görevden ayrıldıktan sonra devam edeceğinin açıkça düzenlenmesi, bu sırları saklama yükümlülüğünün bir süreye tabi olup olmadığı sorununu gündeme getirmektedir. Donay’a göre Kanun’da bu konuda bir süre öngörülmemiş olmakla birlikte sır saklama yükümlülüğü dava zamanaşımı içinde devam edecektir³⁴⁰. Vergi Usul Kanunu’nun 5’inci maddesinde hükme bağlanan sır saklama yükümlülüğü mükellef ve mükellefle ilgili kimselerin vergi sırlarını korumak amacıyla öngörülmüştür. Esası özel hayatın gizliliğine dayanan bu düzenlemede, sır saklama yükümlülüğüne ilişkin herhangi bir süre sınırlamasına yer verilmemişken, yorum yoluyla sürenin sınırlandırılmasının temel bir hakkın korunma alanını daralttığını

³⁴⁰ DONAY, **Vergi Suçları**, s. 170.

düşünmekteyiz. Bu bakımdan görev dolayısıyla öğrenilen vergi sırrının ifşasını veya bir kişi yararına kullanılmasını yasaklayarak vergi mükellefleri ve mükellefle ilgili kimselerin özel hayatlarının korunmasını sağlamak üzere getirilen bir yükümlülüğün belli bir süreye tabi tutulması, söz konusu temel hak aleyhine kanunda açıkça düzenlenmeyen bir sınırlandırma sebebi oluşturmaktadır. Ayrıca, bu yükümlülüğün sona ermesinin dava zamanaşımı süresiyle sınırlandırılmasını, dava zamanaşımının düzenleniş amacı, mahiyeti ve doğurduğu sonuçlar itibariyle söz konusu hüküm ile bağdaştırılabilmesi de mümkün görünmemektedir. Bu nedenle, vergi mahremiyetine uymakla yükümlü olan kimselerin görevden ayrılmaları halinde öğrenmiş oldukları vergi sırrlarını saklama yükümlülüklerinin herhangi bir süreye tabi olmaksızın devam edeceği ifade edilmelidir.

a. İfşa Etmek

Kelime anlamı “*gizli bir şeyi yayma; ortaya dökme, açığa vurma*”³⁴¹ olan ifşa kavramı, gizliliği ortadan kaldıran her şey olarak da tanımlanmaktadır³⁴². İfşa, gizliliği ortadan kaldıran bir hareket olduğuna göre, ifşanın konusunu oluşturan şeyin “gizli” olması gerekir. Bu bakımdan ifşa, kural olarak “sır”³⁴³ kapsamında yer alan bir olayın, durumun veya bilginin açıklanmasıdır. Dolayısıyla ifşadan

³⁴¹ DEVELLİOĞLU, s. 474.

³⁴² EREM, Faruk, **Hürriyet ve Suç, Siyasi Haklar – Vicdan Hürriyeti – Şahıs Hürriyeti – Mesken Masuniyeti – Sır Masuniyeti – Çalışma Hürriyeti**, AÜHF Yayınları, Ankara 1952, s. 131.

³⁴³ Sırrın mahiyeti konusunda ileri sürülen farklı görüşler için bkz. OKAY, Sadık, “*Meslek Sırrını İfşa*”, AÜHF, Y. 1953, C. X, S. 1, s. 236 – 237.

bahsedilebilmesi için herkes³⁴⁴ tarafından bilinen bir şeyin değil, yalnızca sahibi ve ona vakıf olan kimsenin/kimselerin bildiği bir sırrın varlığı zorunludur. Vergi mahremiyetini ihlal suçunda ifşanın konusunu “*mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine ve mesleklerine müteallik olan sırlar veya gizli kalması lazımgelen diğer hususlar*” oluşturmaktadır.

“*Sırrı ifşa etmek veya açıklamak, yetkili olmayan bir kişinin sırrın konusu hakkında tamamen veya kısmen bilgi sahibi olmasını sağlamaya elverişli bir hareketin yapılmasını ifade eder*”³⁴⁵. Doktrinde, sırrın ifşa edilmiş sayılabilmesi için alenileştirilmesinin³⁴⁶ gerekmediği, sırrın bir kişiye açıklanmasının hareketin tamamlanması bakımından yeterli olduğu ifade edilmektedir³⁴⁷. “*Bu ifşa belirli bir veya birkaç kişiye yapılabileceği gibi, gayri muayyen şahıslara da yapılabilir: aranan nokta, kendisine açıklama yapılan kişinin bu sırra vakıf olmak hususunda bir hak ve yetkiye sahip bulunmamasıdır*”³⁴⁸. Dolayısıyla, vergi mahremiyetini ihlal suçunun ifşa suretiyle işlenmesi açısından vergi sırrının alenileşmesi aranmayacak,

³⁴⁴ “*Sır aleni olmayan bir keyfiyet olduğuna göre herkesce malûm olan bir keyfiyetin ifşası suç teşkil etmez*”. EREM, **Meslek Sırrı**, s. 50.

³⁴⁵ ERMAN, s. 101.

³⁴⁶ Bir sırrın alenen ifşa edilmiş sayılabilmesi için belirsiz sayıda kişilere bu sırrın içeriğini öğrenme olanağının yaratılmış olması gerektiği ifade edilmektedir. TEZCAN, Durmuş / ERDEM, Mustafa Ruhan / ÖNOK, Mustafa, **Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku**, 5. B., Seçkin Yayıncılık, Ankara 2007, s. 460.

³⁴⁷ EREM, **Meslek Sırrı**, s. 50; DONAY, **Meslek Sırrı**, s. 106; ERMAN, s. 101; DONAY, **Vergi Suçları**, s. 168 – 169; CANDAN, Turgut, **Vergi Suçları ve Cezaları**, 3. B., Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2010, s. 398; KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, 5. B., Yetkin Yayıncılık, Ankara 2011, s. 506.

³⁴⁸ ERMAN, s. 101.

bu suçun failinin mükellef veya mükellefle ilgili kimseler hakkında öğrendikleri vergi sırlarını sözü edilen sırrı bilmesi ya da öğrenmesi mümkün olmayan kişilere açıklaması hareket unsurunun gerçekleşmesi bakımından yeterli sayılacaktır. Vergi sırrının, bu sırrı bilmesi veya öğrenmesi mümkün olan kişilere açıklanması ifşa kapsamında değerlendirilmemekle birlikte, söz konusu kişilerle sır arasındaki bağlantının kurulma biçimi önem taşımaktadır. Örneğin bir hakimin bakmakta olduğu bir uyuşmazlık nedeniyle öğrendiği bir vergi sırrını bir başka hakimle paylaşması veya bir vergi memurunun yaptığı inceleme sırasında sahip olduğu bir vergi sırrını bir başka vergi memuruna söylemesi halinde vergi mahremiyetini ihlal suçunun gerçekleşip gerçekleşmeyeceği somut olayın özelliklerine göre belirlenmelidir. “*Örneğin, vergi incelemesi sırasında bir işletmenin üretim tekniklerini öğrenen bir inceleme elemanının, daha sonra aynı işletmeyi inceleyen ve üretim miktarını belirlemeye çalışan başka bir inceleme elemanına bu bilgileri açıklaması*”³⁴⁹ sırrın ifşası sayılmayabilir ancak bu kişilerin, hem aynı ya da benzer görevlerde bulunmaları hem de vergi mahremiyeti kapsamında aynı yükümlülüklere tabi olmaları, vakıf oldukları bir vergi sırrını her koşulda paylaşabilecekleri anlamını taşımaz³⁵⁰. Vergi sırrı, bu sırrı öğrenen kişi tarafından görevi dolayısıyla bu sırrı öğrenme imkânı bulunmayan kişilere karşı mutlak surette korunmalıdır³⁵¹.

³⁴⁹ ÖZCAN, Asım, **Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Cezaları**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir 1993, s. 299.

³⁵⁰ Erdem'e göre ise “*aynı dairede çalışan iki kişinin, edindikleri bilgileri paylaşmaları genellikle görevleri kapsamında, işlemlerin tekemmülü, ihtilaflı konularda müzakere, yardımlaşma gibi farklı nedenlere dayanabilir. Bu bağlamda, vergileme süreci görev ya da sıfatı nedeniyle öğrenilen bilgilerin gizli tutulması, söz konusu kişileri de kapsadığından vergi mahremiyetinin ihlali gündeme*

Sırrın ifşası bakımından özellik arz eden bir diğer nokta, sır kapsamında yer alan bir hususun ifşa edilmiş sayılabilmesi için ne kadarının açıklanması gerektiğidir. Bu konuda kısmi bir açıklamayla da ifşanın gerçekleştirilebileceği, yapılan açıklamanın üçüncü kişilerin sır hakkında bilgi edinmesini sağlayacak ölçüde belirgin olmasının³⁵² hatta sır konusunun anlaşılmasını mümkün kılacak ölçüde bilginin verilmiş olmasının³⁵³ yeterli olduğu kabul edilmektedir. Vergi mahremiyetini ihlal suçunun failleri görevleri dolayısıyla mükellefler veya mükelleflerle ilgili kişilere ait birçok vergi sırrını öğrenmektedirler. Vergi sırrı, herkes tarafından kolaylıkla anlaşılabilir bir bilgidir oluşabileceği gibi, oldukça teknik ve karmaşık bilgileri de barındırabilir. Bu anlamda, Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde yer alan istisnalar dışında mükelleflere veya mükelleflerle ilgili kimselere ilişkin örneğin vergi matrahını oluşturan kalemlerden birini gösterir bir rakamın ya da ithal edilen malların tonajının açıklanması halinde dahi vergi mahremiyetini ihlal suçunun hareket kısmı tamamlanmış sayılmalıdır.

gelmeyecektir. Nitekim, öğrenilen sırrı saklama mecburiyeti öğrenen kişiyi de kapsamaktadır".
ERDEM, T., **Vergi Mahrem mi?**

³⁵¹ Erem, sırrın mutlak surette korunması gerektiğini, ona vakıf olan kimsenin kendisi gibi mesleği dolayısıyla sırra bağlı olan kimselere açıklanması durumunda da sırrın ifşa edilmiş sayılacağını belirtmekte ve bir avukatın, katil olduğunu kendisine itiraf eden müvekkiline ilişkin bu bilgiyi meslektaşlarına söylemesi nedeniyle mahkum olmasını bu duruma örnek göstermektedir. EREM, **Meslek Sırrı**, s. 50. Vergi sırrının görev dolayısıyla öğrenilmesi bakımından Erem'in verdiği örnekten farklı bir durumun söz konusu olduğunu ve vergi sırrının "görev" ilişkisi kurulamayan üçüncü kişilere karşı mutlak surette korunması zorunluluğu bulunmakla birlikte aynı ya da benzer görevleri ifa edenler açısından birtakım istisnaların söz konusu olabileceğini düşünmekteyiz.

³⁵² DONAY, **Meslek Sırrı**, s. 107.

³⁵³ EREM, **Meslek Sırrı**, s. 51.

Sırrın ifşa edilmiş sayılabilmesi için sır teşkil eden hususun gerçeği yansıtması gerekir. Aksi halde kişiye ilişkin gerçekleri yansıtmayan bir konuda yapılan açıklamada sırdan söz edilemeyeceği için sırrın ifşası gerçekleşmez³⁵⁴. Vergi mahremiyetini ihlal suçunun meydana gelebilmesi için de mükellef veya mükellefle ilgili kimselere ait vergi sırrının gerçeği yansıtması şart olup, uydurma veya yalan bilgilerle bu suç işlenemez.

Sırrın ifşasında hareketin gerçekleştirilme biçimi önem taşımamaktadır. Bu bakımdan vergi mahremiyetini ihlal suçunun ifşa olarak nitelendirilebilecek her türlü hareketle işlenmesi mümkündür. Ayrıca ifşa yazılı veya sözlü olarak gerçekleştirilebileceği gibi birçok farklı vasıtayla da yapılabilir. Bu konuda önem taşıyan nokta sırrın ifşası için seçilmiş olan vasıta değil, sırrın açıklandığı kimsenin bunu öğrenmiş olmasıdır³⁵⁵. Donay'a göre ifşanın açık bir biçimde olmasının yanı sıra ima yoluyla da gerçekleşme olasılığı vardır ancak ima yoluyla açıklama bir rivayet olmayıp, bir olayın işaretle belirginleştirilmesidir³⁵⁶.

Hareketin türü bakımından yapılan tasnife göre suçlar icrai ve ihmali suçlar, ihmali hareketle işlenebilen suçlar ise sırf ihmal suçları ve ihmal suretiyle icra suçları olarak ikiye ayrılmaktadır. Vergi mahremiyetini ihlal suçunun ifşa yoluyla

³⁵⁴ DONAY, **Meslek Sırrı**, s. 107. Aynı yönde görüş için bkz. BAYRAKLI, **Vergi Gizliliğine Uymama Suçu**, s. 49.

³⁵⁵ EREM, **Meslek Sırrı**, s. 51. Aynı yönde görüş için bkz. ERMAN, s. 102.

³⁵⁶ DONAY, **Meslek Sırrı**, s. 111. Bayraklı, bir söylentinin veya tahminin teyidi yoluyla da ifşanın gerçekleşebileceğini belirtmektedir. BAYRAKLI, **Vergi Gizliliğine Uymama Suçu**, s. 48 – 49.

işlenmesi durumunda hareket icrai olabileceği gibi ihmali bir nitelik de taşıyabilir³⁵⁷. Vergi sırrını içeren bir bilginin söylenmesi veya posta, faks, e-posta yoluyla gönderilmesi, bir belgenin verilmesi, okutulması yoluyla üçüncü kişilerin öğrenmesinin sağlandığı durumlarda sırrın ifşası bir icra hareketiyle gerçekleştirilmiş olacaktır. Buna karşılık, vergi sırrı içeren belgelerin örneğin işyerindeki çalışma masasının üzerinde bırakılması³⁵⁸ veya bilgisayar ekranının açık bırakılması suretiyle üçüncü kişilerin bu sırrı öğrenmelerinin mümkün kılındığı hallerde sırrın ifşası ihmali bir hareketle gerçekleştirilmiş sayılacaktır.

Sırf ihmal suçunun oluşabilmesi için hareketin yapılmaması yeterli olup başka bir hususun gerçekleşmesine ihtiyaç yoktur³⁵⁹. Başka bir ifadeyle bu suçlar kişiye yüklenen belli bir icrai harekette bulunma yükümlülüğünün yerine getirilmemesi halinde gerçekleşen, ihmal hareketi dışında başka bir neticenin meydana gelmesinin aranmadığı suçlardır³⁶⁰. İhmal suretiyle icra suçlarında ise sadece ihmali bir harekette bulunulmasıyla suç tamamlanmış olmamakta, bu hareket sonucunda kanunun yasakladığı bir neticenin gerçekleşmesi de aranmaktadır³⁶¹. Bu

³⁵⁷ Erdem'e göre "ifşa fiilinin gerçekleşmiş sayılması için bilginin doğrudan aktarılması yanı sıra bilgiye erişim olanağının sunulması da yeterli olacaktır". ERDEM, T., **Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu I**, s. 252.

³⁵⁸ DONAY, **Meslek Sırrı**, s. 110.

³⁵⁹ DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım, C. I**, s. 378.

³⁶⁰ İÇEL / SOKULLU AKINCI / ÖZGENÇ / SÖZÜER / MAHMUTOĞLU / ÜNVER, s. 62.

³⁶¹ DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım, C. I**, s. 378.

tip suçlarda failin cezalandırılabilmesi için, neticeyi önlemek konusunda bir hukuki yükümlülüğünün bulunması gerektiği de ifade edilmektedir³⁶².

Vergi mahremiyetini ihlal suçunda failin görevi dolayısıyla öğrendiği vergi sırlarını saklama yükümlülüğü bulunmakta ve bu yükümlülük kanundan kaynaklanmaktadır. Bu suçun ifşa hareketiyle işlenmesi halinde failin yalnızca ihmali bir harekette bulunması yeterli olmayıp, bu hareket sonucunda vergi sırrının ifşası gerçekleşmelidir. Dolayısıyla, vergi mahremiyetinin ifşa suretiyle ihlal edilmesi durumunda sırf ihmal suçu değil, ihmal suretiyle icra suçu söz konusudur. Yukarıda verilen örnekten hareketle, failin mükellefe ait bir vergi sırrını içeren herhangi bir belgeyi masasının üzerinde bırakması halinde vergi mahremiyetini ihlal suçu gerçekleşmez. Söz konusu ihmali hareketin yanı sıra failin saklamakla yükümlü bulunduğu vergi sırrının üçüncü bir kişi tarafından öğrenilmesini sağlamaya yönelik kastının bulunması ve sonuç olarak da üçüncü kişinin vergi sırrını öğrenmiş olması gerekir. Aksi halde vergi sırrını içeren bir belgenin fail tarafından dikkatsiz ve tedbirsiz davranılarak masa üzerinde bırakılması yani taksirle unutulması durumunda vergi mahremiyetini ihlal suçu oluşmaz. Bu durumda Türk Ceza Kanunu'nun 257'nci maddesinin 2'nci fıkrasında düzenlenen görevi kötüye kullanma suçu gündeme gelebilecektir. Ancak, bu fıkrada düzenlenen suç da kasten işlenebilecek bir suç niteliği taşıdığından verilen örnekte görevi kötüye kullanma suçu söz konusu değildir.

³⁶² İÇEL / SOKULLU AKINCI / ÖZGENÇ / SÖZÜER / MAHMUTOĞLU / ÜNVER, s. 63. Hakeri, garantörsel ihmali suçlar terimini kullandığı ihmal suretiyle icra suçlarının yalnızca kanunda açıkça gösterilen hallerde söz konusu olabileceğini, kanun koyucunun iradesinin bu yönde olduğunu ifade etmektedir. HAKERİ, s. 138.

b. Bir Kişi Yararına Kullanmak

Vergi mahremiyetini ihlal suçu, failin bir vergi sırrını kendisi veya üçüncü kişiler yararına kullanması suretiyle de işlenebilir. Başka bir ifadeyle bu suçun gerçekleşebilmesi için kanun koyucunun öngördüğü ikinci hareketi vergi sırrının bir kişiye yarar sağlamak amacıyla kullanılması oluşturmaktadır.

Bir sırrın ona vakıf olan kişi ya da bir başkası yararına kullanılmasından söz edilebilmesi için öncelikle “yarar” kavramından ne anlaşılması gerektiği saptanmalıdır. Fayda, çıkar, menfaat olarak da tanımlanan yarar, maddi olabileceği gibi manevi bir nitelik de taşıyabilir³⁶³. Örneğin bir vergi memurunun kamuoyunda tanınan bir kimsenin özel hayatı hakkında öğrendiği bir bilgiyi basına sızdırmakla tehdit ederek, o kimseden para talep etmek için kullanması durumunda maddi yarar; bir hakimin siyasi nüfuzu yüksek bir kimse hakkında öğrendiği bir vergi sırrını istediği ile tayininin yapılmaması halinde kamuoyuyla paylaşacağını söyleyerek kullanması durumunda ise manevi yarar söz konusudur. Burada önemli olan husus, failin kendisi veya bir üçüncü kişi için yarar sağlamak amacıyla hareket etmiş bulunmasıdır.

Failin, vergi sırrını kendisi veya üçüncü kişi için yarar sağlamak amacıyla kullanması kaydıyla hareketi gerçekleştirme biçimi ve bu hareketi

³⁶³ Bayraklı, bir eserinde menfaatin maddi veya manevi olabileceğini belirtmekte, bir başka eserinde ise faydalanmanın, maddi çıkar elde etmek amacıyla yapılması ve sağlanan çıkarın para ile ifade edilebilir nitelikte olması gerektiği görüşünü savunmaktadır. Bkz. BAYRAKLI, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 293; BAYRAKLI, **Vergi Gizliliğine Uymama Suçu**, s. 52.

gerçekleştirmek için kullandığı vasıta önem taşımaz. Daha açık bir ifadeyle, ifşada olduğu üzere bir kişi yararına kullanmada da hareketin belli bir biçimde yapılması şartı öngörülmediğinden vergi mahremiyetini ihlal suçu kullanma olarak sayılabilecek her türlü hareket ve bu hareketi yapmaya yönelik her türlü vasıtayla işlenebilecektir. Örneğin borsada işlem gören bir şirketin vergi sırrı kapsamındaki mali bilgilerini öğrenen bir vergi memurunun bu bilgiler doğrultusunda o şirketin hisse senetlerini alıp satması halinde bu memur şirketin vergi sırrını kendi yararına kullanarak vergi mahremiyetini ihlal etmiş olacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde vergi mahremiyetini ihlal suçu için iki farklı hareketin öngörülmüş olması doktrinde, bir kişi yararına kullanmanın vergi sırrı ifşa edilmeksizin bu sırdan yararlanılması biçiminde yorumlanması sonucunu doğurmuştur³⁶⁴. Bu görüşe göre bir kişi yararına kullanmayla kastedilen vergi sırrı ifşa edilmeksizin ondan yarar temin edilmesi olup, bir sır açıklanmadan ancak ifşa edileceği tehdidiyle kullanılmış olabilir³⁶⁵. Vergi sırrının fail veya üçüncü kişi yararına kullanılmasından söz edilebilmesi için bu hareketin mutlaka vergi sırrı ifşa edilmeksizin gerçekleştirilmesi gerektiği yönündeki bu fikre katılmamaktayız. Failin amacı öğrendiği bir vergi sırrını kullanarak yarar sağlamak ise de, sırrın bu amaçla kullanılması halinde de ifşanın gerçekleşmesi söz konusu olabilecektir. Nitekim, bir kişi yararına kullanmanın sır açıklanmaksızın

³⁶⁴ ERMAN, s. 102; ŞENYÜZ, **Vergi Ceza Hukuku**, 2011, s. 458; ÖZCAN, s. 300; TAŞ, F., s. 104; TATAR, s. 63; ÜSTÜN, s. 72; SONSUZOĞLU, s. 125; TAŞ / KARAKIŞ, s. 93; ERDEM, T., **Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu I**, s. 252; ALEMDAR, s. 105 – 106; NAS, s. 2485.

³⁶⁵ ERMAN, s. 102.

ondan yararlanılması olarak anlaşılması gerektiği görüşünde olan yazarlardan bazıları, vergi sırrının bir bedel karşılığında üçüncü kişilere verilmesi veya satılması³⁶⁶, üçüncü kişiler tarafından yarar sağlanması şartıyla³⁶⁷ kullanılmasını³⁶⁸ bu duruma örnek göstermektedirler. Vergi sırrının bir bedel karşılığında satılması veya bu sırrın üçüncü kişiler tarafından çıkar sağlamak amacıyla kullanılması durumlarında, söz konusu sır bakımından ifşa zaten gerçekleşmiştir. Bir vergi sırrı üçüncü bir kişiye satıldığında bu kişi o sırra vakıf olmakta ya da sırra vakıf olması imkân dahilinde yer almakta, dolayısıyla ifşa hareketi gerçekleşmiş bulunmaktadır. Aynı şekilde, vergi sırrının bir üçüncü kişi tarafından kullanılabilmesi için, bu sırrın kural olarak söz konusu üçüncü kişiye ifşa edilmesi gerekmektedir³⁶⁹. Sonuç olarak, failin kendisi veya bir üçüncü kişi yararına bir vergi sırrını kullanması durumunda, bu hareketin somut olayın özelliklerine göre ifşayı da kapsamaması için herhangi bir neden bulunmamaktadır³⁷⁰.

³⁶⁶ ŞENYÜZ, **Vergi Ceza Hukuku**, 2011, s. 458; TAŞ, F., s. 105.

³⁶⁷ Yazar, yarar sağlanmasını, kullanmanın bazen “şartı” bazen ise “amacı” olarak kabul etmektedir. TAŞ, F., s. 104 – 105. Üçüncü kişilerin vergi sırrını yarar sağlamak amacıyla kullanması durumunda vergi mahremiyetini ihlal suçunun oluşup oluşmayacağı konusu bu başlık altında ayrıca ele alınacaktır.

³⁶⁸ TAŞ, F., s. 105.

³⁶⁹ Bir vergi sırrının, üçüncü kişiye kapalı bir zarf içinde ya da dijital ortamda verilmesi ve bu kişinin sırra vakıf olmaksızın ondan yarar sağlaması mümkünse de, bu durumun aksinin söz konusu olması da her daim mümkündür.

³⁷⁰ 6183 sayılı Kanun’un 107’nci maddesinin 5728 sayılı Kanun ile değiştirilmeden önceki şeklinde sırrın ifşası halinde uygulanacak olan ceza ile sırrın failin kendisi veya başkaları için menfaat temini maksadıyla kullanılması halinde uygulanacak ceza konusunda farklı düzenleme getirilmekte, suçun menfaat temini maksadıyla işlenmesi nitelikli hal olarak düzenlenmekteydi. Vergi mahremiyetini ihlal suçu bakımından da böyle bir ayrıma yer verilerek suçun ifşa suretiyle işlenmesinin basit, bir kişi yararına kullanma suretiyle işlenmesinin ise nitelikli hal olarak düzenlenmesinin ceza hukuku mantığı açısından daha isabetli ve tutarlı olacağını düşünmekteyiz.

Vergi mahremiyetini ihlal suçunun vergi sırrının bir kişi yararına kullanılarak işlenmesi halinde hareketin kural olarak icrai nitelik taşıyacağı söylenebilir. Kullanma, ancak failin yarar sağlamak amacını taşıması durumunda vergi mahremiyetini ihlal suçunun hareket unsurunu oluşturabileceğinden, bu amaçla hareket eden failin ihmali bir hareketle bu suçu işlemesi mümkün görünmemektedir. Doktrinde yarar sağlamak amacıyla kullanma hareketinin suçun failinin kendisi tarafından gerçekleştirilmesinin yanı sıra üçüncü kişiler tarafından da gerçekleştirilebileceği ifade edilmektedir³⁷¹. Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde bir kişi yararına kullanmanın yalnızca bu suçun faili tarafından yapılabilecek bir hareket olduğu açıkça düzenlendiğinden, vergi sırrının üçüncü kişiler tarafından yarar sağlamak amacıyla kullanılması durumunda vergi mahremiyetini ihlal suçu oluşmaz. Bu suçun bir kişi yararına kullanma yoluyla işlenmesi halinde üçüncü kişi suçun faili değil, kendisine yarar sağlanması amacıyla hareket edilen kişi olabilir. Başka bir deyişle kullanmada sağlanması amaçlanan yararın vergi sırrını kullanan kişiye ait olması gerekmekte, bu sırrın üçüncü kişiye

³⁷¹ Taş'a göre "Her iki durumda da yani failin bilgiyi kullanması ya da başkalarına kullandırması durumunda da birileri menfaat sağlamaktadır". TAŞ, F., s. 105. Bir kişi yararına kullanma hareketinin "başkalarına kullandırılma" hareketini de kapsadığı yönündeki görüşler için bkz. ÜNSAL, s. 246; ÜNAL, s. 106; EROL, Ahmet, "Yeni Türk Ceza Kanunu Karşısında Vergi Mahremiyeti Suçu – I", **Yaklaşım**, S. 173, Mayıs 2007, s. 249; KARADEMİR, s. 178. Bayraklı'ya göre "Faydalanmak amacıyla kullanma iki şekilde olabilir. Görevli kendisi kullanabileceği gibi üçüncü bir kişiye de kullandırabilir. Örneğin, öğrendiği sırları bizzat kendi işletmesinde kullanabileceği gibi maddi çıkar karşılığında üçüncü kişiye de satabilir. Her iki halde de faydalanmak amacıyla kullanma gerçekleşmiş olur". BAYRAKLI, **Vergi Gizliliğine Uymama Suçu**, s. 51. Bayraklı, teorik açıdan vergi sırrını üçüncü kişinin kullanmasının vergi mahremiyetini ihlal suçunu oluşturacağını kabul etmekle birlikte verdiği örnek bu saptamasıyla çelişmekte ve yazarın suçun hareket unsurunun oluşması için kanunun öngördüğü kullanma hareketi ile vergi sırrının bilgi olarak kullanılmasını aynı kapsamda değerlendirdiği görülmektedir. Aynı yönde görüş için bkz. YİĞİT, s. 195.

yarar sağlanması amacıyla kullanılması durumunda da yalnızca o sırrı kullanan kişi vergi mahremiyetini ihlal suçunu işlemiş olmaktadır³⁷².

2. Netice

Suçun maddi unsurunu oluşturan fiilin gerçekleşmesi için, icrai veya ihmali biçimde ortaya çıkan hareketin dış dünyada bir değişiklik meydana getirmesi gerekir³⁷³. Hareket nedeniyle dış dünyada meydana gelen bu değişikliğe netice adı verilmektedir. Netice konusundaki farklı teorilerin her suçta bir neticenin bulunup bulunmadığı meselesine verdikleri yanıt bu kavrama yükledikleri anlam doğrultusunda değişmektedir. Doktrinde her suçta neticenin varlığını kabul eden hukuki anlayışın³⁷⁴ yanı sıra neticenin her suçta bulunması zorunlu bir unsur olmadığını kabul eden doğalcı anlayışı benimseyen yazarlar da vardır. “*Esasen suçun hukukî konusunu teşkil eden hak veya menfaatin ihlâli başlı başına bir*

³⁷² CANDAN, **Vergi Suçları**, s. 398.

³⁷³ DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. I, s. 380.

³⁷⁴ KUNTER, **Suçun Maddî Unsurları**, s. 81 – 86; ALACAKAPTAN, s. 45 – 46; EREM, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, C. I, s. 290 – 291; DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. I, s. 384; İÇEL / SOKULLU AKINCI / ÖZGENÇ / SÖZÜER / MAHMUTOĞLU / ÜNVER, s. 67 – 68; CENTEL / ZAFER / ÇAKMUT, s. 259 – 260; DEMİRBAŞ, s. 219; ÖZBEK / KANBUR / DOĞAN / BACAKSIZ / TEPE, s. 210. Aksi yönde görüş için bkz. TOROSLU, **Ceza Hukuku**, s. 120 – 123. Bazı yazarlar ise ceza hukuku bakımından önem taşıyan neticenin suçun kanundaki tanımında yer alan netice olduğunu ancak kanun koyucunun bazı suçları sırf hareket suçu olarak düzenlediği göz önüne alındığında her suçta bir neticenin bulunduğunu kabul eden görüşün isabetsiz olduğunu belirtmektedirler. ARTUK / GÖKCEN / YENİDÜNYA, s. 406. Özgenç, Türk Ceza Kanunu’na hakim olan suç teorisinde, “her suçta mutlaka bir netice vardır” şeklindeki klasik anlayışın terk edildiğini ve bu nedenle mevcut sistemde neticesi harekete bitişik ve neticesi hareketten ayrı suç ayırımından bahsedilemeyeceğini ifade etmektedir. ÖZGENÇ, **Ceza Hukuku**, s. 161.

neticedir ve böyle bir ihlâl bulunmadıkça suçun varlığından söz edilemez”³⁷⁵. Bu bakımdan neticenin, suçun kanuni tanımında yer alan ve hukuksal bir değer ifade eden dış alemdeki değişiklik olduğu söylenebilir³⁷⁶. Suçlar neticenin ortaya çıkış şekli ve zamanına göre belli ayrımlara tabi tutulmaktadır. Vergi mahremiyetini ihlal suçunda netice kavramı, doktrinde yapılan bu tasnifler esas alınarak ifşa ve bir kişi yararına kullanma hareketleri bakımından ayrı ayrı değerlendirilecektir.

Netice bakımından yapılan bir ayrıma göre suçlar neticesi harekete bitişik ve neticesi hareketten ayrılabilen suçlar olarak ifade edilmektedir. Bu ayırım suçun işlendiği yer, zamanaşımı ve teşebbüs bakımından önem taşımaktadır³⁷⁷. Vergi mahremiyetini ihlal suçunun ifşa hareketiyle işlenmesi durumunda vergi sırrı ifşa edildiği anda kural olarak netice de meydana gelmiş olacağından, bu suç neticesi harekete bitişik bir suç niteliği taşımaktadır³⁷⁸. Ancak vergi mahremiyetini ihlal suçunun ihmal suretiyle icra hareketiyle işlenmesi durumu bu kuralın istisnasını oluşturmaktadır. İhmal suretiyle icra suçlarında netice hareketten ayrıldığından³⁷⁹

³⁷⁵ DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. I, s. 384.

³⁷⁶ İÇEL / SOKULLU AKINCI / ÖZGENÇ / SÖZÜER / MAHMUTOĞLU / ÜNVER, s. 67.

³⁷⁷ ALACAKAPTAN, s. 46 – 47.

³⁷⁸ ERMAN, s. 102; ŞENYÜZ, **Vergi Ceza Hukuku**, 2011, s. 457; YİĞİT, s. 195; ÖZCAN, s. 300; TATAR, s. 62. Vergi mahremiyetini ihlal suçunu işlendiği harekete göre ayrıma tabi tutmaksızın neticesi harekete bitişik suç olarak nitelendiren görüşler için bkz. BAYRAKLI, **Vergi Gizliliğine Uymama Suçu**, s. 53; KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, 2011, s. 505; TAŞ, F., s. 105; TAŞ / KARAKIŞ, s. 93; ÇOMAKLI, Şafak Ertan, “*Suç Unsurları Açısından Vergi Suçlarının Değerlendirilmesi*”, **Vergi Sorunları**, S. 180, Eylül 2003, s. 184; ÇERÇİ, Recep / ALTINTAŞ, Mehmet / İPLİKÇİ, H. Elif, “*“Vergi Mahremiyeti İlkesi”nin Bilgi Edinme Yasası ve Avukatlık Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi*”, **Mali Pusula**, Y. 3, S. 27, Mart 2007, s. 11 – 12.

³⁷⁹ KUNTER, **Suçun Maddî Unsurları**, s. 208.

vergi sırrını ifşanın bu hareketle gerçekleştirildiği hallerde vergi mahremiyetini ihlal suçu neticesi hareketten ayrılabilen bir suç özelliği göstermektedir.

Vergi mahremiyetini ihlal suçunun bir kişi yararına kullanma hareketiyle işlenmesi halinin de kural olarak neticesi harekete bitişik suç niteliği taşıdığını düşünmekteyiz³⁸⁰. Bazı yazarlara göre kullanmada, failin vergi sırrını kendisi veya üçüncü kişi yararına kullanmış sayılabilmesi yani neticenin meydana gelmesi için failin yarar sağlama şarttır³⁸¹. Bu görüş uyarınca hareketi oluşturan kullanma ile neticeyi oluşturan yarar sağlama birbirinden ayrı hususlardır ve suçun vergi sırrının bir kişi yararına kullanılması suretiyle işlenmesi durumunda neticesi hareketten ayrılabilen bir suç söz konusudur³⁸². Kanımızca, bu suçun bir kişi yararına kullanma yoluyla işlenebilmesi için failin yalnızca yarar sağlamak amacıyla hareket etmesi yeterli olup, yararın temin edilmiş olması gerekmez. Başka bir anlatımla, bir kişi yararına kullanma hareketiyle işlenen vergi mahremiyetini ihlal suçunun neticesi bakımından yarar şartı aranmamakta, tipikliğin oluşabilmesi için failin yarar sağlama amacıyla hareket etmesi yeterli görülmektedir. Bu bakımdan vergi mahremiyetinin vergi sırrının bir kişi yararına kullanılması yoluyla ihlal edildiği durumlarda da netice kural olarak hareketten ayrılabilir bir nitelik taşımamakta, daha açık bir ifadeyle hareketin yapıldığı anda netice hasıl olmaktadır³⁸³. Açıklanan nedenlerden ötürü, bu

³⁸⁰ Aksi yönde görüş için bkz. ERMAN, s. 103.

³⁸¹ ERMAN, s. 103; ŞENYÜZ, **Vergi Ceza Hukuku**, 2011, s. 458; YİĞİT, s. 195; ÖZCAN, s. 300.

³⁸² ERMAN, s. 103; ŞENYÜZ, **Vergi Ceza Hukuku**, 2011, s. 458.

³⁸³ Aksi yönde görüş için bkz. YİĞİT, s. 195.

suçun belirtilen hareketle işlenmesi halinde de neticesi harekete bitişik suç söz konusudur.

Netice esas alınarak yapılan bir başka ayrıma göre ise suçlar zarar ve tehlike suçları olarak ikiye ayrılmaktadır. Bundan önceki ayırım suçun dış yapısını, bu ayırım ise suç teşkil eden fiilin özünü oluşturan hukuken korunan menfaat veya varlığın ihlalini esas almaktadır³⁸⁴. “*Suçun oluşması için zarar meydana gelmesinin arandığı suçlara zarar suçu, buna karşılık sadece zarar tehlikesinin doğmasıyla yetinilen suçlara ise tehlike suçu denir*”³⁸⁵. Tehlike suçları da somut ve soyut tehlike suçları olarak ikiye ayrılmaktadır. “*Somut tehlike suçlarında, hareketin suçun konusu bakımından somut olayda hakim tarafından araştırılıp tespit edilmesi gereken, gerçek bir zarar tehlikesini meydana getirmiş olması zorunludur*”³⁸⁶. Somut tehlike suçundan söz edilebilmesi için hareketin hukuken korunan hak veya menfaat üzerinde gerçekte bir zarar tehlikesi yaratmış olması şart olup, bu suç tipinde netice tehlikenin meydana gelmesidir³⁸⁷. “*Soyut tehlike suçlarında ise suç tipinde tanımlanan hareketin yapılması yeterli olup, suç konusu üzerinde gerçekten bir tehlikenin meydana gelip gelmediğinin araştırılıp saptanmasına gerek yoktur*”³⁸⁸. Başka bir ifadeyle icrai ya da ihmali hareketin yapılmasıyla tehlikenin ortaya çıktığı

³⁸⁴ TOROSLU, **Ceza Hukuku**, s. 124.

³⁸⁵ CENTEL / ZAFER / ÇAKMUT, s. 260.

³⁸⁶ İÇEL / SOKULLU AKINCI / ÖZGENÇ / SÖZÜER / MAHMUTOĞLU / ÜNVER, s. 68.

³⁸⁷ ÖZBEK / KANBUR / DOĞAN / BACAKSIZ / TEPE, s. 212.

³⁸⁸ İÇEL / SOKULLU AKINCI / ÖZGENÇ / SÖZÜER / MAHMUTOĞLU / ÜNVER, s. 68.

varsayılmakta, hareketin tehlikeliliği hükmün varoluş sebebini oluşturmaktadır³⁸⁹. Vergi mahremiyetini ihlal suçunun hukuki konusunu hem temel bir hak olan özel hayatın gizliliği hem de toplumsal bir menfaat oluşturmaktadır. Bu suçta korunan hak veya menfaatin çoğu kez gayri maddi olması³⁹⁰ nedeniyle zararın tehlikeden ayrılması oldukça güçtür³⁹¹. Vergi mahremiyetini ihlal suçunun hangi kategoride değerlendirileceğine ilişkin kesin ve net bir saptamada bulunmak zor olmasına rağmen bu suçun işlenmesi halinde ihlal edilen hak veya menfaatin niteliği esas alındığında zarar suçu olabileceğini düşünmekteyiz.

Neticeye göre suçların tasnifi açısından son olarak ani suç – kesintisiz suç ayrımı üzerinde durulacaktır. Bu ayrım uyarınca hareketten doğan neticenin devam etmeyip derhal sona erdiği suçlara ani suç³⁹², neticenin belirli bir süre devam ettiği suçlara ise kesintisiz suç denilmektedir³⁹³. Bir suçun ani veya kesintisiz nitelikte bir suç olduğunun saptanması ceza kanunlarının zaman bakımından yürürlüğü, zamanaşımı, şikâyet süresi, genel af, iştirak, yer itibarıyla yetkili mahkemenin saptanması gibi hem maddi ceza hem de ceza yargılaması hukukunu

³⁸⁹ ÖZBEK / KANBUR / DOĞAN / BACAKSIZ / TEPE, s. 213.

³⁹⁰ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. TOROSLU, **Suçun Hukukî Konusu**, s. 321 – 324; 341 – 350.

³⁹¹ TOROSLU, **Ceza Hukuku**, s. 124.

³⁹² “Bazı ani suçların sürekli olarak da işlenebilmesi mümkündür. Örneğin hırsızlık suçu ani suç olmasına karşın, elektrik hırsızlığı elektrik akımı, alınmaya devam ettiği sürece netice de devam ettiğinden sürekli suç niteliğindedir.” İÇEL / SOKULLU AKINCI / ÖZGENÇ / SÖZÜER / MAHMUTOĞLU / ÜNVER, s. 69.

³⁹³ DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. I, s. 385. Kesintisiz suçun tanımı üzerinde yazarlar arasında birlik bulunmadığı, birbirinden bağımsız olarak hareketin, neticenin, hem hareket hem neticenin, hukuka aykırılığın devam ettiğinin ileri sürüldüğü ifade edilmektedir. ARTUK / GÖKCEN / YENİDÜNYA, s. 409.

ilgilendiren birçok konuda önem arz etmektedir³⁹⁴. Bu bakımdan vergi mahremiyetini ihlal suçunda neticenin devam edip etmediğinin tespiti sözü edilen konularda uygulanacak olan ceza hukuku düzenlemelerinin belirlenmesinde rol oynayacaktır. Neticesi harekete bitişik suç niteliği taşıyan bu suçta, hareketin yapılmasıyla ortaya çıkan netice de kural olarak derhal sona ermekte, diğer bir deyişle suçun neticesi belli bir süre devam etmemektedir. Dolayısıyla, bu tasnife göre vergi mahremiyetini ihlal suçu ani suç kategorisinde yer almaktadır.

3. Nedensellik Bağlantısı

*“Dış dünyada meydana gelen değişikliğin (neticenin) bir kimseye yüklenebilmesi ve dolayısıyla onun sorumlu olabilmesi, söz konusu neticenin o kimsenin hareketinden meydana gelmesine bağlıdır”*³⁹⁵. Bu anlamda suçun maddi unsurunun varlığından bahsedilebilmesi için, hareket ile netice arasında nedensellik bağlantısı olarak adlandırılan bir sebep – sonuç ilişkisinin bulunması gerekir³⁹⁶.

Türk Ceza Kanunu’nda nedensellik bağlantısını düzenleyen genel nitelikte bir hüküm bulunmadığından, konunun çözümünün doktrin ve uygulamaya bırakıldığı söylenebilir³⁹⁷. Nedensellik bağlantısı konusunda birçok farklı teori³⁹⁸

³⁹⁴ ALACAKAPTAN, s. 50. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. I, s. 387 – 391.

³⁹⁵ ARTUK / GÖKCEN / YENİDÜNYA, s. 412.

³⁹⁶ CENTEL / ZAFER / ÇAKMUT, s. 267.

³⁹⁷ ÖZBEK / KANBUR / DOĞAN / BACAKSIZ / TEPE, s. 215.

ortaya konulmuştur. Bu konuda, doktrin ve uygulamada görüş birliği bulunmadığı ifade edilmektedir³⁹⁹. Her bir teorinin ayrıntılı bir biçimde ele alınarak değerlendirilmesi çalışmanın amacını aşacağından, bu başlık altında yalnızca vergi mahremiyetini ihlal suçunda nedensellik bağlantısı bakımından önem taşıyan hususlara yer verilecektir.

Neticesi harekete bitişik suçlarda, neticenin bulunmadığını başka bir ifadeyle bu suçların sırf hareket suçu olduğunu kabul eden görüş, bu suçlarda nedensellik bağının suçun bir unsurunu oluşturmadığını, bu bağın bulunmasının gerekli olmadığını veya dikkate alınamayacağını ileri sürmektedir⁴⁰⁰. Bu suçlarda bir netice olduğunu ve hareket yapılıp yapılmaz neticenin de meydana geldiğini kabul eden görüşe göre ise hareket ile netice arasında bir nedensellik bağlantısı bulunmaktadır⁴⁰¹. “Ancak neticesi harekete bitişik suçlarda, hareket yapılıncaya, bunun aralıksız ve doğrudan doğruya olan neticesi de kendiliğinden meydana geleceği için, hareket yapıldıktan sonra hareketle netice arasında nedensellik bağının bulunup bulunmadığını ayrıca araştırmaya gerek kalmaz ve bu araştırmaya girişmeden de, maddî unsurun gerçekleştiği kabul olunur”⁴⁰². Neticesi harekete

³⁹⁸ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. KUNTER, **Suçun Maddî Unsurları**, s. 147 – 198; EREM, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, C. I, s. 297 – 315; DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. I, s. 483 – 515; ARTUK / GÖKCEN / YENİDÜNYA, s. 414 – 425; DEMİRBAŞ, s. 225 – 235; HAFIZOĞULLARI / ÖZEN, s. 203 – 207; KOCA / ÜZÜLMEZ, s. 147 – 153; TOROSLU, **Ceza Hukuku**, s. 126 – 133.

³⁹⁹ ÖZBEK / KANBUR / DOĞAN / BACAKSIZ / TEPE, s. 216.

⁴⁰⁰ DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. I, s. 472.

⁴⁰¹ DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. I, s. 472.

⁴⁰² DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. I, s. 472 – 473. Aynı yönde görüş için bkz. KUNTER, **Suçun Maddî Unsurları**, s. 82; ALACAKAPTAN, s. 78 – 79, dn. 79; İÇEL /

bitişik suçlarda da neticeye hareketin neden olduğunu belirten Kunter, nedensellik bağının varlığının araştırılması ile bu bağın varlığının birbirinden farklı şeyler olduğuna dikkat çekmektedir⁴⁰³. Vergi mahremiyetini ihlal suçunun kural olarak neticesi harekete bitişik bir suç olduğu göz önüne alındığında, hareket ile netice arasındaki nedensellik bağının ayrıca araştırılmasına gerek bulunmayıp bu bağın mevcut olduğu kabul edilir.

Bazı suç türleri bakımından yapılan nedensellik bağı tartışmaları, ihmali suçları da kapsadığı için vergi mahremiyetini ihlal suçu açısından önem taşımaktadır. Vergi mahremiyetini ihlal suçu, somut olayın özelliklerine göre ihmal suretiyle icra suçu niteliğinde olabilmektedir. İhmal suretiyle icra suçlarında nedensellik bağlantısı meselesi, olumsuz hareketin ya da hareketsizliğin neticenin nedeni sayılıp sayılamayacağını saptanmasıyla ilgili olup bu konuda farklı görüşler⁴⁰⁴ bulunmaktadır. Bu suçlarda ihmalin sebep olma değerinin bulunabilmesini, fail bakımından öngörülen hukuki bir mecburiyetin varlığına bağlayan görüşe katılmaktayız⁴⁰⁵. Dolayısıyla, vergi mahremiyetini ihlal suçunun

SOKULLU AKINCI / ÖZGENÇ / SÖZÜER / MAHMUTOĞLU / ÜNVER, s. 68; CENTEL / ZAFER / ÇAKMUT, s. 260; DEMİRBAŞ, s. 225.

⁴⁰³ KUNTER, **Suçun Maddî Unsurları**, s. 144.

⁴⁰⁴ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. KUNTER, **Suçun Maddî Unsurları**, s. 208 – 222; DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. I, s. 473 – 482; DEMİRBAŞ, s. 236 – 239.

⁴⁰⁵ Kunter, bütün ihmali suçların neticeyi yasaklamakla, neticeyi yasaklayan hareketi yapmamakla işleneceği görüşündendir. Yazar'a göre ihmali suçlarda, hareket ile netice arasındaki nedenselliğin tespiti, yapılmayan hareket yapılsaydı neticenin meydana gelmeyeceğinin kural olarak söylenebileceği esasına dayanmaktadır. Bu bakımdan yazar, nedensellik bağlantısının tespitinde ihmali hareket dışında yardım, muhafaza gibi hareket zorunluluğu bulunan bir ilişkinin olması gerektiği yönündeki görüşe katılmamakta ve bu hususun hukuka aykırılık unsuru bakımından önem taşıdığını ancak nedensellik

ihmal suretiyle icra hareketiyle işlenmesi durumunda, ihmalin neticenin nedeni olduğunun kabulü için failin o neticenin gerçekleşmesine engel olma yükümlülüğünün bulunmasına rağmen bu yükümlülüğü yerine getirmemesi gerekir⁴⁰⁶. Bu anlamda vergi mahremiyetini ihlal suçunun ihmal suretiyle icra hareketiyle işlenmesi durumunda, hareket ile netice arasında nedensellik bağlantısının kurulmasında failin ihmali harekette bulunması değil, ihmali hareket sonrasında ifşanın gerçekleşmesini önlemeye yönelik yükümlülüğünü yerine getirip getirmediği hususu esas alınacaktır.

C. Hukuka Aykırılık Unsuru

Hukuka aykırılık, kanuni tipe uygun bulunan fiile hukuk düzenince cezası verilmemesi, bu fiilin yalnız ceza hukukuyla değil, bütün hukuk düzeniyle çelişki ve çatışma halinde bulunması demektir⁴⁰⁷. Bu bakımdan hukuka aykırılıktan söz edilebilmesi için fiilin yalnızca kanuni tipe uygunluğu yeterli olmayıp, hukuk düzeni tarafından kabul edilen ve fiili hukuka uygun hale getiren bir nedenin de bulunmaması gerekir.

bağına etkisi olmadığını ifade etmektedir. KUNTER, **Suçun Maddî Unsurları**, s. 214. Aksi yönde görüş için bkz. DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. I, s. 477 – 478 ve dn. 48.

⁴⁰⁶ CENTEL / ZAFER / ÇAKMUT, s. 285.

⁴⁰⁷ DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. II, s. 1 – 2.

Hukuka aykırılığın kapsamı ve içeriği konusunda farklı görüşler⁴⁰⁸ bulunmaktadır. Bu unsurun kapsamının yalnızca ceza hukuku kurallarına aykırılığı içerdiğini ifade eden görüşlerin yanı sıra yukarıda yer verilen baskın görüşe göre hukuka aykırılık unsuru bütün hukuk dalları için geçerli olacak biçimde hukuk düzenine aykırılık olarak kabul edilmektedir⁴⁰⁹. Hukuka aykırılığın içeriğinin belirlenmesi konusunda yapılan tartışmalar çerçevesinde bu kavram biçimsel ve maddi hukuka aykırılık olarak ayrıma tabi tutulmaktadır⁴¹⁰. Biçimsel hukuka aykırılık anlayışına göre “*ceza hukukunda hukuka aykırılık, bir fiilin münhasıran bir ödevler bütünü olan ceza hukukunun emir ve yasaklarını ihlal etmesinden ibaret olan, fiil ile ceza kanunu arasındaki çelişme biçiminde ortaya çıkan ilişkidir*”⁴¹¹. Maddi hukuka aykırılıkta ise fiilin bir hukuk kuralıyla yalnızca çelişmesi onun hukuka aykırı sayılabilmesi için yeterli görülmemekte, ayrıca hukuk tarafından korunan hak veya menfaatleri ihlal etmesi ya da tehlikeye sokması gerekmektedir⁴¹².

⁴⁰⁸ Bu görüşler için bkz. KUNTER, **Suçun Kanunî Unsurları**, s. 107 – 142; EREM, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, C. I, s. 31 – 35; DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. II, s. 7 – 17; İÇEL / SOKULLU AKINCI / ÖZGENÇ / SÖZÜER / MAHMUTOĞLU / ÜNVER, s. 100 – 107; CENTEL / ZAFER / ÇAKMUT, s. 288 – 292; DEMİRBAŞ, s. 240 – 245; ÖZBEK / KANBUR / DOĞAN / BACAKSIZ / TEPE, s. 255 – 258; TOROSLU, **Ceza Hukuku**, s. 99 – 101.

⁴⁰⁹ İÇEL / SOKULLU AKINCI / ÖZGENÇ / SÖZÜER / MAHMUTOĞLU / ÜNVER, s. 101.

⁴¹⁰ “*Hukuka aykırılığın, öncelikle fiilin hukuk düzeni ile çatışması olarak tanımlanması dolayısıyla, ceza hukukunda hukuka aykırılık ile ilgili tartışmaların bir bölümü, esasen fiilin çatıştığı hukukun ne olduğu sorusu etrafında yoğunlaşmıştır. Bu anlamda maddi ve biçimsel hukuka aykırılık kavramları, fiilin çatıştığı hukukun neden ibaret olduğunun belirlenmesi ile ilgilidir. Bu yönüyle konu, doğal hukuk – pozitif hukuk ikiliği ile doğrudan ilişki içindedir*”. KATOĞLU, Tuğrul, **Ceza Hukukunda Hukuka Aykırılık**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2003, s. 37.

⁴¹¹ KATOĞLU, s. 39.

⁴¹² DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. II, s. 12.

Hukuka aykırılık unsurunu ortadan kaldıran nedenler doktrinde farklı kavramlarla⁴¹³ ifade edilmektedir. Hukuka uygunluk nedenleri olarak da adlandırılan bu nedenler, *“hukuka aykırılık unsuru gerçekleşikten, fiil hukuka aykırı bir şekilde işlendikten sonra etki yaparak, bu unsuru ortadan kaldırmazlar; fakat fiilin doğrudan doğruya hukuka uygun bir biçimde doğmasını sağlarlar”*⁴¹⁴. Bu anlamda hukuka uygunluk nedenleri, hukuka aykırılığın oluşumuna engel olan ve fiilin hukuka uygun sayılmasını sağlayan nedenlerdir⁴¹⁵.

Hukuka uygunluk nedenlerinin varlığı objektif veya subjektif bakımdan ele alınarak inceleme konusu yapılmakta ve bu konuda ortaya çıkabilecek çeşitli ihtimaller⁴¹⁶ değerlendirilmekle birlikte burada çalışmayla olan ilgisi nedeniyle Türk Ceza Kanunu'nun 30'uncu maddesindeki 3'üncü fıkrasında yer alan ve hukuka uygunluk nedenlerini de kapsayan hata konusundaki düzenlemenin vergi mahremiyetini ihlal suçuna ilişkin hukuka uygunluk nedenlerinin tümü bakımından geçerli olacağını ifade etmekle yetiniyoruz. Hukuka aykırılık unsuru, bütün hukuk düzenine aykırılıkları kapsayan bir nitelik arz ettiğinden vergi mahremiyetini ihlal suçu bakımından söz konusu olabilecek olan hukuka uygunluk nedenleri Türk Ceza

⁴¹³ Bu kavramlar için bkz. KUNTER, **Suçun Kanunî Unsurları**, s. 161 – 162; İÇEL / SOKULLU AKINCI / ÖZGENÇ / SÖZÜER / MAHMUTOĞLU / ÜNVER, s. 107; CENTEL / ZAFER / ÇAKMUT, s. 299.

⁴¹⁴ DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. II, s. 18. Diğer görüşe göre ise hukuka uygunluk nedenleri kanuni tipe uygunluğun gerçekleştirdiği normal kanuna aykırılığı istisnaen, somut olaya mahsus olarak kaldırmaktadır. KUNTER, **Suçun Kanunî Unsurları**, s. 164.

⁴¹⁵ KUNTER, **Suçun Kanunî Unsurları**, s. 166.

⁴¹⁶ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. KUNTER, **Suçun Kanunî Unsurları**, s. 143 – 153; DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. II, s. 20 – 28; İÇEL / SOKULLU AKINCI / ÖZGENÇ / SÖZÜER / MAHMUTOĞLU / ÜNVER, s. 111 – 116; CENTEL / ZAFER / ÇAKMUT, s. 295 – 297.

Kanunu'nda ve Vergi Usul Kanunu'nda yer alanlar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bu bakımdan Türk Ceza Kanunu'nda yer alan hukuka uygunluk nedenleri genel, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hukuka uygunluk nedenleri ise özel hukuka uygunluk nedenleri olarak incelenecek olup, bu nedenlerin tümü ortak birtakım özelliklere sahip olmakla birlikte Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenenler yalnızca bu suç bakımından geçerli oldukları için hukuka özel uygunluk nedenleri olarak ifade edilmektedir.

1. Hukuka Genel Uygunluk Nedenleri

Türk Ceza Kanunu'nun ikinci kısım ikinci bölümünde “Ceza Sorumluluğunu Kaldıran veya Azaltan Nedenler” başlığı altında doktrinde yapılan tasnife göre⁴¹⁷ hem hukuka uygunluk nedenleri hem kusur yeteneğini etkileyen haller hem de kusurluluğu ortadan kaldıran veya azaltan haller olarak ortaya konulan nedenler düzenlenmektedir⁴¹⁸. Bu bölümde yer alan kanunun hükmü ve amirin emri, meşru savunma⁴¹⁹ ve zorunluluk hali, hakkın kullanılması ve ilgilinin rızası ile

⁴¹⁷ CENTEL / ZAFER / ÇAKMUT, s. 352 – 353.

⁴¹⁸ Hukuka uygunluk nedenlerinin bu başlık altında düzenlenmesi konusundaki eleştiriler için bkz. ARTUK / GÖKCEN / YENİDÜNYA, s. 525 – 526; CENTEL / ZAFER / ÇAKMUT, s. 292 – 294; ÖZBEK / KANBUR / DOĞAN / BACAKSIZ / TEPE, s. 258 – 259. Bu başlık altında düzenlenmesine ilişkin açıklama için bkz. ÖZGENÇ, **Ceza Hukuku**, s. 260 – 262.

⁴¹⁹ Türk Ceza Kanunu'nun 25'inci maddesinde düzenlenen hukuka uygunluk nedenlerinden biri olan meşru savunmanın vergi mahremiyetini ihlal suçu bakımından söz konusu olması neredeyse imkânsız görünmektedir. Bu nedenle meşru savunma ile meşru savunmada sınırın aşılmasının düzenlendiği Türk Ceza Kanunu'nun 27'nci maddesinin 2'nci fıkrası diğerlerinden farklı olarak ayrıca inceleme konusu yapılmayacaktır.

sınırın aşılması hukuka aykırılığı ortadan kaldıran nedenler yani hukuka uygunluk nedenleri olarak kabul edilmektedir.

Türk Ceza Kanunu'nun 24'üncü maddesinde iki farklı hukuka uygunluk nedeni düzenlenmektedir. Bunlardan ilki, kanun hükmünü yerine getiren kimseye ceza verilemeyeceğine ilişkin olup, “burada kullanılan ‘kanun’ deyimi, hukuk kuralı anlamını taşımakta ve sadece ceza hukuku kurallarıyla sınırlı bulunmamaktadır”⁴²⁰. Ancak hukuk kuralını yerine getiren kimsenin fiilinin hukuka uygun sayılabilmesi için fiilin söz konusu kuralda yer alan bütün şartlara uygun olarak gerçekleştirilmesi gerekir⁴²¹. Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde yer alan ve aşağıda incelenecek olan hukuka özel uygunluk nedenleri aynı zamanda kanun hükmünün yerine getirilmesi kapsamında yer almaktadır. Örneğin, adli soruşturma kapsamında talep edilen bilgi ve belgeleri veren bir vergi memuru kanun hükmünü de yerine getirmiş olduğundan bu kişi bakımından vergi mahremiyetinin ihlalinde hukuka aykırılığı ortadan kaldıran bir neden söz konusudur. Yukarıda da ifade edildiği üzere, kanun hükmünün yerine getirilmesi konusunda değişik kanunlardan kaynaklanan yükümlülükler bulunabilir. Örnek vermek gerekirse, Sayıştay Kanunu'nun 4'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının a bendinde “merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri”nin Sayıştay'ın denetim alanında olduğu hükme bağlanmaktadır. Anılan Kanun'un “Kamu idareleri ve görevlilerinin sorumluluğu” başlığını taşıyan 9'uncu maddesine göre “Sorumlular veya diğer

⁴²⁰ CENTEL / ZAFER / ÇAKMUT, s. 300. Bu maddede yer alan “kanun” ifadesine ilişkin açıklamalar için ayrıca bkz. ÖZBEK / KANBUR / DOĞAN / BACAKSIZ / TEPE, s. 262 – 266.

⁴²¹ TOROSLU, **Ceza Hukuku**, s. 138.

ilgililer, denetçilerin isteyecekleri bilgi, kayıt ve belgeleri vermeye, işlem, faaliyet ve malların fiili ve fiziki durumlarını geciktirmeksizin göstermeye mecburdurlar". Bu düzenleme uyarınca bir Sayıştay denetçisinin Maliye Bakanlığı'nın herhangi bir birimini denetlerken talep ettiği bilgi, kayıt ve belgelerin o birimde görevli olan kimseler tarafından verilmesi mecburi olup, bunlar arasında vergi mükelleflerine ait bilgi veya belgelerin bulunması mümkündür. Böyle bir mecburiyete istinaden teslim edilen bilgi veya belgeler dolayısıyla vergi mahremiyetini ihlal suçu oluşmaz çünkü görevliler kanun hükmünün emrini yerine getirmektedir.

Türk Ceza Kanunu'nun 24'üncü maddesinde öngörülen diğer hukuka uygunluk nedenini ise yetkili bir merciden verilip, yerine getirilmesi görev gereği zorunlu olan bir emri uygulayan kimsenin sorumlu olmayacağına ilişkin hüküm teşkil etmektedir. Bu durumda hukuka uygunluk nedeninin varlığından söz edilebilmesi için bazı koşulların bulunması zorunludur. Öncelikle bir emir bulunmalı ve emri alan ile emri veren arasında kamu hukukundan kaynaklanan ast-üst ilişkisi söz konusu olmalıdır⁴²². Emrin, yetkili kişi tarafından verilmiş ve hem biçimsel hem de içerik açısından kanunlara uygun başka bir ifadeyle meşru olması bu hukuka uygunluk nedeninin diğer şartları olarak belirlemektedir⁴²³. Konusu suç teşkil eden bir emrin hiçbir surette yerine getirilemeyeceği, aksi halde yerine getirenle emri verenin sorumlu olacağı ve emrin hukuka uygunluğunun denetlenmesinin engellendiği hallerde, yerine getirilmesinden emri verenin sorumlu tutulacağı hususları da anılan

⁴²² TOROSLU, **Ceza Hukuku**, s. 138.

⁴²³ CENTEL / ZAFER / ÇAKMUT, s. 304.

maddede ayrıca düzenlenmiştir. Örneğin, bir vergi dairesi müdürünün o dairede çalışan bir memura Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca hazırlanan cetvellerin ilan edilmesi için verdiği emir, amir emrine ilişkin koşullar olduğu takdirde emri alan kişi bakımından bir hukuka uygunluk nedeni teşkil edecektir. Bu emrin cetvellerle ilan olunacak hususlar dışındaki birtakım hususların açıklanmasını da içermesi halinde konusu suç teşkil eden bir emir söz konusu olacaktır. Vergi mahremiyetinin istisnasını oluşturan bir konunun kapsamının genişletilmesini içeren bu emir Anayasa'nın 137'nci maddesine ve Türk Ceza Kanunu'nun 24'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasına aykırılık teşkil edeceğinden emri veren ile emri yerine getiren birlikte sorumlu olacaktır.

Türk Ceza Kanunu'nun 25'inci maddesinin 2'nci fıkrasına göre *“Gerek kendisine gerek başkasına ait bir hakka yönelik olup, bilerek neden olmadığı ve başka suretle korunmak olanağı bulunmayan ağır ve muhakkak bir tehlikeden kurtulmak veya başkasını kurtarmak zorunluluğu ile ve tehlikenin ağırlığı ile konu ve kullanılan vasıta arasında orantı bulunmak koşulu ile işlenen fiillerden dolayı faile ceza verilemez”*. Zorunluluk halinden bahsedilebilmesi için ilk olarak bir tehlikenin bulunması ve buna failin bilerek neden olmaması gerekir. Ayrıca bu tehlikenin kişinin kendisine veya bir üçüncü kişiye ait bir hakka yönelmiş, ağır ve muhakkak bir nitelikte olması ve bu tehlikeden somut olayın özelliklerine göre kurtulma veya kurtarma imkânının bulunmaması şarttır. Zorunluluk halinin varlığını tespit bakımından önem taşıyan son husus ise tehlikeden kurtulmak veya kurtarmak amacıyla yapılan hareketin ve kullanılan vasıtanın tehlikenin ağırlığı ile orantılı olmasıdır. Örneğin, bir vergi dairesinde çıkan büyük bir yangın nedeniyle arşivde yer alan belgelerin kurtarılma amacıyla bina dışına çıkarılması ve birçok mükellefe ait

vergi sırlarının üçüncü kişiler tarafından öğrenilmesi durumunda zorunluluk hali bulunduğundan vergi mahremiyetini ihlal suçu gerçekleşmeyecektir.

Türk Ceza Kanunu'nun 26'ncı maddesinde hakkın kullanılması ve ilgilinin rızası olmak üzere iki ayrı hukuka uygunluk nedeni düzenlenmektedir. Bu maddenin ilk fıkrasında hakkını kullanan kişiye ceza verilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bir hakkın kullanılmasının hukuka uygunluk nedeni olarak kabul edilmesinin temeli, bir hakkı kullanan kimsenin yararıyla, bundan zarar gören kimsenin çıkarı arasında meydana gelen çatışmada, hukuk düzeninin hakkını kullanan kimsenin yararını üstün tutmasına dayanmaktadır⁴²⁴. Bir hakkın kullanılmasının hukuka uygunluk nedeni sayılabilmesi için subjektif bir hakkın bulunması, bu hakkın fail tarafından doğrudan doğruya kullanılmasının mümkün olması, failin hakkını, hakkı doğuran nedenin belirttiği sınırlar içinde kullanması ve hakkın kullanılması ile işlenen suç arasında düşünsel bir bağlantının bulunması gerekir⁴²⁵. Bu subjektif hak, kamu hukuku veya özel hukuk kuralından doğabileceği gibi, idari bir tasarruf veya yargı kararı gibi farklı kaynaklardan da doğabilir⁴²⁶. Örneğin bir vergi mükellefinin, beyannameğine koyduğu ihtirazi kaydı kaldırması koşuluyla işlem yapan bir vergi memuru hakkında görevini kötüye kullandığı

⁴²⁴ DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. II, s. 29.

⁴²⁵ DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. II, s. 31.

⁴²⁶ DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. II, s. 32 – 33. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. II, s. 38 – 61; İÇEL / SOKULLU AKINCI / ÖZGENÇ / SÖZÜER / MAHMUTOĞLU / ÜNVER, s. 168 – 178; ARTUK / GÖKCEN / YENİDÜNYA, s. 552 – 583; CENTEL / ZAFER / ÇAKMUT, s. 335 – 346; DEMİRBAŞ, s. 284 – 293; ÖZBEK / KANBUR / DOĞAN / BACAĞIZ / TEPE, s. 290 – 309; ÖZGENÇ, **Ceza Hukuku**, s. 262 – 267.

iddiasıyla dava açılması halinde, sanığın bu suçu işlemediğini ispat etmek üzere vergi mükellefine ait söz konusu beyannameyi mahkemeye delil olarak sunması vergi mahremiyetini ihlal suçunu oluşturmaz. Bu belgenin sunulmasının Türk Ceza Kanunu'nun 128'inci maddesi kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği tartışmalı olmakla birlikte, sanık savunma hakkını kullandığından, somut olayda hukuka aykırılığı ortadan kaldıran bir neden söz konusudur.

Türk Ceza Kanunu'nun 26'ncı maddesinin ikinci fıkrası uyarınca *“Kişinin üzerinde mutlak surette tasarruf edebileceği bir hakkına ilişkin olmak üzere, açıkladığı rızası çerçevesinde işlenen fiilden dolayı kimseye ceza verilmez”*. *“Suçla korunan hukuki yararın sahibinin ihlale rıza göstermesi durumunda bu rızanın fiili hukuka uygun hale getirmesine mağdurun (ilgilinin) rızası denir”*⁴²⁷. İlgilinin rızasının hukuka aykırılığı ortadan kaldırabilmesi için bu kimsenin rıza gösterme yeteneğine sahip olması, üzerinde tasarruf yetkisinin bulunduğu bir hakkının varlığı ve böyle bir hakka ait rızanın ilgili tarafından her ne şekilde olursa olsun açıklanmış olması şarttır⁴²⁸. Bu bakımdan ilgilinin rıza gösterme yeteneğinin veya üzerinde tasarruf yetkisinin bulunmadığı bir hakkın söz konusu olduğu durumlarda rıza gösterilmiş olması, hukuka uygunluk nedeni olarak kabul edilmez. Bir vergi mükellefinin, vergi mahremiyeti kapsamında yer alan bilgi veya belgelerinin açıklanması hususunda rıza göstermesi halinde, bu bilgi ve belgeleri açıklayan bir

⁴²⁷ ÖZBEK / KANBUR / DOĞAN / BACAĞIZ / TEPE, s. 309.

⁴²⁸ CENTEL / ZAFER / ÇAKMUT, s. 326 – 330. Bu konuda ayrıntılı açıklama için bkz. DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. II, s. 68 – 81; İÇEL / SOKULLU AKINCI / ÖZGENÇ / SÖZÜER / MAHMUTOĞLU / ÜNVER, s. 181 – 189.

bilirkişi vergi mahremiyetini ihlal suçunu işlemiş olmayacaktır. Ancak söz konusu bilgi ve belgeler arasında mükellefle ilgili kimselere ait vergi sırları da yer aldığı takdirde, bu kimseler bakımından hukuka uygunluk nedeninin varlığından söz edilemez. Bu durumda mükellefle ilgili kimselere ait vergi sırlarını açıklayan bilirkişi, diğer unsurlarının da varlığı halinde vergi mahremiyetini ihlal suçunu işlemiş sayılacaktır.

Türk Ceza Kanunu'nun 27'nci maddesinin 1'inci fıkrasında ceza sorumluluğunu kaldıran nedenlerde sınırın aşılması ifadesi kullanılmakla birlikte, burada hukuka uygunluk nedenlerinde sınırın aşılmasına ilişkin haller hükme bağlanmaktadır. Hukuka aykırılığı ortadan kaldıran nedenlerin kast olmaksızın aşılması halinde, fiil taksirle işlendiğinde de cezalandırılıyorsa, taksirli suç için kanunda yazılı olan cezada indirimi öngören 1'inci fıkranın vergi mahremiyetini ihlal suçu bakımından uygulanması mümkün görünmemektedir. Örneğin, mükellef belli vergi sırlarının açıklanması için rıza göstermiş olmasına rağmen, rıza göstermediği vergi sırları da açıklandığı takdirde vergi mahremiyetini ihlal suçunun oluşup oluşmadığı manevi unsurdan hareketle saptanacaktır. Mükellefin rızası dışında kalan vergi sırlarını açıklayan kimse, bunu kasten yapmış ise vergi mahremiyetini ihlal suçu gerçekleşir. Aksi takdirde yani failin taksirle hareket etmesi halinde bu suç vücut bulmayacaktır. Çünkü vergi mahremiyetini ihlal suçu, yalnızca kasten işlenebilecek olan bir suçtur.

2. Hukuka Özel Uygunluk Nedenleri

Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde öngörülen vergi mahremiyetine ilişkin istisna hükümleri, vergi mahremiyetini ihlal suçu bakımından hukuka özel uygunluk nedeni oluşturmaktadır. Söz konusu istisnalarda vergi mahremiyeti kapsamında yer alan belli hususların açıklanması, Kanun'da öngörülen belli kişi veya kurumlara verilmesiyle sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları tespit olunan mükelleflerin ilgili kurumlara bildirilmesinin vergi mahremiyetini ihlal sayılmayacağı düzenlenmektedir. Vergi mahremiyetini ihlal suçuna ilişkin hukuka özel uygunluk nedenleri zikredilen maddede yer alan düzenlemelerle sınırlı olmayıp, gerek Vergi Usul Kanunu gerek diğer kanunlarda öngörülen ve hukuka aykırılığı ortadan kaldıran başka nedenler de bunlar arasında yer alacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında belli mükelleflerin belli bilgilerinin cetveller yoluyla ilanı vergi mahremiyetinin istisnası olarak öngörülmektedir. Bu durumda kanuna uygun bir biçimde gerçekleştirilen ilanlar dolayısıyla vergi mahremiyetinin ihlal edildiğinden söz edilemez. Başka bir ifadeyle, Kanun'da öngörülen şartlara uygun bir biçimde yapılan ilanlar, vergi mahremiyetini ihlal suçu bakımından hukuka uygunluk nedeni olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu hüküm uyarınca bir hukuka uygunluk nedeninin oluşabilmesi bakımından üç önemli nokta ön plana çıkmaktadır. İlk olarak ilan edilebilecek vergiler yıllık beyannameyle verilen vergilerle sınırlı olup, ilgili mükelleflerin diğer beyannamelerle beyan ettiği vergiler açıklanamaz. İkinci olarak da yıllık beyanname

veren her mükellefin değil, yalnızca gelir vergisi mükellefi olan gerçek kişilerle kurumlar vergisi mükellefi olan sermaye şirketlerinin bu kapsamda yer alan bilgileri açıklanabilir. Son olarak, açıklanabilecek olan vergiler, söz konusu mükelleflere ait olan beyan edilmiş vergilerdir. Başka bir ifadeyle, yalnızca beyana dayalı olarak tarh edilen vergiler açıklamanın konusunu oluşturabilir. Kanun'da açıklamanın konusunu oluşturan vergilerin, mükelleflerin ad ve unvanlarıyla birlikte ilan olunacağı düzenlenmektedir. Dolayısıyla, vergi dairelerinin ilan yoluyla açıklayabileceği bilgiler, söz konusu mükelleflerin beyannamelerinde gösterdikleri vergi matrahları ile ad ve unvanlarıyla sınırlıdır. Bu hususların dışında kalan bir bilginin açıklanması durumunda, vergi mahremiyetini ihlal suçu bakımından bir hukuka uygunluk nedeninden bahsedilemez. Ayrıca, bu mükelleflerin bağlı buldukları bir teşekkülün olması halinde, bu teşekkülde yapılacak olan ilanlar da yukarıdaki hususlarla sınırlı olup, öngörülenlerin dışında bir hususun açıklanması vergi mahremiyetini ihlal suçunun oluşmasına yol açacaktır.

Vergi mahremiyetini ihlal suçu bakımından hukuka aykırılığı ortadan kaldıran bir başka neden, Kanun'un 5'inci maddesinin 4'üncü fıkrası uyarınca mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezalarıyla vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarlarının Maliye Bakanlığı'nca açıklanabilmesi veya Maliye Bakanlığı'nın bu yetkisini mahalline devredebilmesidir. Bu düzenlemede ne mükellef ne de beyanname bakımından bir ayrıma gidildiğinden, bütün vergi mükellefleriyle bütün beyanname türlerini kapsayan ve yukarıda yer verilen düzenlemeye göre daha genel nitelik arz eden bir hukuka uygunluk nedeni söz konusudur. Beyanların yanı sıra, kesinleşen vergi ve cezalarının da açıklanabileceği hükme bağlanmakta ancak hemen ardından vadesi geçtiği halde

ödenmemiş bulunan vergi ve cezaların da açıklamaya konu olabileceği hüküm altına alınmaktadır. Bu durumda vadesi geçtiği halde henüz kesinleşmemiş olan -örneğin uyuşmazlık konusu yapılmış- vergi ve cezaların da açıklanabileceği sonucuna ulaşılmaktadır. Maliye Bakanlığı'na verilen açıklama yetkisi, bağlı yetki niteliği taşımadığından söz konusu hususların açıklanıp açıklanmamasına karar verilmesinde Bakanlığın takdir yetkisi bulunduğu daha önce ifade edilmişti. Maliye Bakanlığı'nın bu yetkisini mahalline devretme konusunda da takdir yetkisi bulunmakta olup, yetkinin devredildiği durumlarda *“karar alma yetkisi, yetkiyi devreden makamdan ayrılmakta ve kendisine yetki devredilen makama geçmektedir”*⁴²⁹. Bu anlamda mahalline devredilen yetkiyi kullanıp kullanmama konusunda mahallin de takdir yetkisi bulunmaktadır. Dolayısıyla bu düzenleme uyarınca bir hukuka uygunluk nedeninin varlığından söz edilebilmesi takdir yetkisinin kullanılması şartına bağlıdır.

Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında yer alan hükmün hukuka uygunluk nedeni oluşturabilmesi için kamu görevlilerince yürütülen adli ve idari soruşturmalarla ilgili olması şarttır. Soruşturma kapsamı dışında kalan konularda bilgi ve belge talep edilmesi ve bunların ilgili makamlara verilmesi halinde hukuka uygunluk nedeninden söz edilemez. Aynı şekilde, bankalara verilebilecek bilgilerin de yalnızca vergi tahsiline yönelik olması, bu bilgiler dışında kalan örneğin verginin beyan ve tarh aşamasına ilişkin olup da tahsil bakımından önem taşımayan ancak vergi sırrı kapsamında yer alan bilgilerin bankalara

⁴²⁹ GÜNDAY, s. 140.

verilmemesi gerekir. Aksi halde, düzenlemenin amacını aşan nitelikte bir bilgi paylaşımı gerçekleşeceğinden vergi mahremiyeti ihlal edilmiş olacaktır.

Vergi mahremiyetini ihlal suçu bakımından hukuka aykırılığı ortadan kaldıran bir neden olarak öngörülen ve niteliği itibariyle oldukça tartışmalı bir başka düzenleme sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların Kanun'da sayılan kurumlara bildirilmesidir. Bu hükmün somut olay bakımından hukuka uygunluk nedeni oluşturabilmesi için söz konusu bildirim vergi inceleme raporuna dayanması şarttır. Örneğin bilgi toplama yetkisi çerçevesinde elde edilen bilgilerden yola çıkılarak yapılacak bir tespit mükellefin meslek odasına bildirilmesi durumunda hukuka uygunluk nedeninden söz edilemeyeceğinden vergi mahremiyetini ihlal suçu gerçekleşecektir.

D. Manevi Unsur

Suçun meydana gelebilmesi için failin, kanundaki tanıma uyan ve hukuka aykırı olan bir fiili işlediğinin bilinmesi yeterli olmamakta, aynı zamanda hukuka ve kanuna aykırı olan bu fiile failin kusurlu iradesinin katılmış bulunması koşulu da aranmaktadır⁴³⁰. Doktrinde manevi unsurun içeriği konusunda farklı görüşler⁴³¹ bulunmakla birlikte, bu görüşlerin ayırt edici noktasını kusur (isnat)

⁴³⁰ ALACAKAPTAN, s. 103.

⁴³¹ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. ZAFER, **Ceza Hukuku**, s. 167 – 173.

yeteneğine⁴³² yüklenen anlam oluşturmaktadır. Bir görüşe göre manevi unsurdan⁴³³ söz edilebilmesi için failin kusurlu bir şekilde hareket etme yeteneğine sahip olması gerektiğinden, failin kusur (isnat) yeteneği kusurluluğun ön şartını oluşturmaktadır⁴³⁴. Diğer görüşe göreyse kusur (isnat) yeteneği kusurluluğun değil cezalandırılabilmenin ön şartıdır⁴³⁵. “*İsnat edilebilirlikten (isnat yeteneğinden) maksat, bir kimsenin kanunun suç olarak gördüğü bir fiilden dolayı cezalandırılabilmesi için sahip olması gereken niteliklerin bütünüdür*”⁴³⁶. Dolayısıyla, isnat yeteneğine sahip olmayan bir kimsenin de kasıtlı veya taksirli hareket etmesi mümkün olup, bu hareketin yapılması suçun varlığı için yeterlidir⁴³⁷. “*Sonuç olarak, isnat yeteneği olmayan bir kişinin fiili de suç teşkil edebilir, ancak cezalandırılmaz*”⁴³⁸. Bu görüşten hareketle, manevi unsur başlığı altında kusurluluk kavramı ve kusurluluğu azaltan veya ortadan kaldıran nedenler inceleme konusu yapılacak, kusur (isnat) yeteneğine ayrıca yer verilmeyecektir.

⁴³² İsnat yeteneği, en kısa tanımıyla kişinin anlama ve isteme yeteneğidir. Bu kavram, Türk Ceza Kanunu’nun 31, 32 ve 34’üncü maddelerinden hareketle işlenen fiilin hukuki anlam ve sonuçlarını algılamak veya davranışlarını yönlendirme yeteneği gelişmiş olmak biçiminde ifade edilmektedir. ÖZBEK / KANBUR / DOĞAN / BACAKSIZ / TEPE, s. 334.

⁴³³ Bu kavram, sübjektif unsur, kusurluluk, kusur gibi farklı ifade biçimlerini de kapsayacak bir biçimde kullanılmıştır.

⁴³⁴ DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. II, s. 142 – 158; ALACAKAPTAN, s. 108 – 114; CENTEL / ZAFER / ÇAKMUT, s. 358 – 361; HAKERİ, s. 172, 270 – 272. Bazı yazarlar, isnat yeteneği ile kusur yeteneğinin birbirinden farklı kavramlar olduğunu, isnat yeteneğinin cezalandırılabilmenin, kusur yeteneğinin ise kusurlu hareket edebilmenin ön şartını teşkil ettiğini ifade etmektedir. ÖZBEK / KANBUR / DOĞAN / BACAKSIZ / TEPE, s. 333 – 335.

⁴³⁵ TOROSLU, **Ceza Hukuku**, s. 345 – 352; YALÇIN SANCAR, Türkân, **Çok Failli Suçlar**, Seçkin Yayınevi, Ankara 1998, s. 209 – 211.

⁴³⁶ TOROSLU, **Ceza Hukuku**, s. 345 ve dn. 1.

⁴³⁷ YALÇIN SANCAR, **Çok Failli Suçlar**, s. 210.

⁴³⁸ YALÇIN SANCAR, **Çok Failli Suçlar**, s. 211.

1. Kusurluluk

Kusurluluk kavramının nitelik ve kapsamı konusunda farklı teoriler⁴³⁹ ortaya konmuştur. Ceza hukukunun temel tartışma konularından biri olan kusurluluğa ilişkin görüşler çalışmanın kapsamı göz önüne alınarak bir kenara bırakılacak olursa, bu kavram kısaca “*suçun maddi unsurunu gerçekleştirmiş olan irade ile hukuk düzeninin koymuş olduğu bir kural arasındaki aykırılık*”⁴⁴⁰ olarak tanımlanabilir.

Türk ceza hukukunda kusurluluk kast ve taksir biçiminde ortaya çıkmakta, neticesi sebebiyle ağırlaşan suçlar bakımından da ayrı bir düzenleme öngörülmektedir. Türk Ceza Kanunu’nda suçun oluşması kastın varlığına bağlanmış, taksirle işlenen fiillerin ise kanunda açıkça belirtilen hallerde cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu düzenlemeler çerçevesinde suçun varlığı için kural olarak aranacak olan kusurluluk türü kast olarak belirlemektedir. Başka bir anlatımla

⁴³⁹ Psikolojik teoriye göre hareketin istenmesi olarak tanımlanan kusurluluk, netice ile bunu istemiş ya da öngörebilecek durumda bulunmuş olan fail arasında kurulan psikolojik bir bağ, manevi bir nedensellik bağlantısı olarak ifade edilmiştir. Normatif teoriye göre ise hukuk kuralının koyduğu yasaklara veya kişilere yüklediği ödevlere aykırı harekette bulunan kişi bu norma aykırı hareket ettiği için normatif bakımdan kusurlu sayılır. DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. II, s. 201, 203. Bu teoriler hakkında ayrıntılı bilgi için ayrıca bkz. ALACAKAPTAN, s. 136 – 139; EREM, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, C. I, s. 488 – 492; İÇEL / SOKULLU AKINCI / ÖZGENÇ / SÖZÜER / MAHMUTOĞLU / ÜNVER, s. 200 – 204; CENTEL / ZAFER / ÇAKMUT, s. 353 – 357; DEMİRBAŞ, s. 327 – 329; HAFIZOĞULLARI / ÖZEN, s. 265 – 269; ÖZBEK / KANBUR / DOĞAN / BACAKSIZ / TEPE, s. 328 – 331; TOROSLU, **Ceza Hukuku**, s. 174 – 178.

⁴⁴⁰ ALACAKAPTAN, s. 137. Alacakaptan, psikolojik ve normatif teorilerin her birinin eksik kalan yanının diğeriyle tamamlanarak inandırıcı bir sonuca varılabileceğini, fiili faile bağlayan bir bağ olmadıkça, fiilin kusurluluğundan söz edilemeyeceği gibi hukuk düzeni tarafından konulmuş bir kural ile çatışmayan iradeye de kusurlu denemeyeceğini çünkü böyle bir iradeyi herhangi bir biçimde kınamanın mümkün olmadığını ifade ettikten sonra yukarıda yer verilen tanıma ulaşmaktadır. Aynı yönde görüş için bkz. DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. II, s. 205.

*“kast, kural olarak suç tanımında belirtilsin veya belirtilmesin, genel hükümlerde tanımlanmış olması nedeniyle bütün suçlar bakımından, suçun oluşması için aranan zorunlu bir unsurdur”*⁴⁴¹. Vergi Usul Kanunu’nda vergi mahremiyetini ihlal suçunun taksirle işlenebileceğine ilişkin açık bir hüküm bulunmadığından ve Türk ceza hukukunda kusurluluğun esası kast olarak belirlendiğinden bu suç kasten işlenebilecek bir suç niteliği taşımaktadır. Başka bir ifadeyle *“failin öğrendiği sırları iyi muhafaza etmemesi, mesela belgeleri herkesin görebileceği yere koyması veya telefonda yüksek sesle konuşması yüzünden sırrın görülmesine veya duyulmasına sebebiyet vermesi halinde, taksiri varsa da, bu suç (...) taksirle işlendiği takdirde dahi cezalandırılabilen bir fiil olmadığı cihetle, failin cezalandırılması mümkün değildir”*⁴⁴². Bu nedenle kusurluluğa ilişkin bu başlık altında, incelenmekte olan suç tipi doğrultusunda yalnızca kast kavramına yer verilecektir.

Türk Ceza Kanunu’nun 21’inci maddesinin 1’inci fıkrasında kast, *“suçun kanunî tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi”* biçiminde tarif edilmektedir. Bu tanıma göre kast bilme ve isteme biçiminde iki unsurdan oluşmaktadır⁴⁴³. *“Failin kasten hareket etmiş sayılabilmesi için yasal tanımda yer alan başta hareket, netice ve nedensellik bağlantısı olmak üzere tüm*

⁴⁴¹ ZAFER, **Ceza Hukuku**, s. 175.

⁴⁴² ERMAN, s. 104.

⁴⁴³ Kastın unsurları konusunda ileri sürülen ancak günümüzde etkisini yitirdiği ifade edilen tasavvur ve irade teorileri hakkında bkz. EREM, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, C. I, s. 504 – 507; DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. II, s. 209 – 216; CENTEL / ZAFER / ÇAKMUT, s. 390 – 391; DEMİRBAŞ, s. 330 – 331; ZAFER, **Ceza Hukuku**, s. 175 – 176.

unsurları bilmesi gerekir”⁴⁴⁴. Bilinmesi gereken unsurlar, sadece hareketten önce var olan unsurlar olmayıp, hareketle hemzaman veya hareketten sonra ortaya çıkacak olan unsurlar da olabilir, bunların suçun varlığı bakımından kurucu unsurlar olması yeterlidir⁴⁴⁵. Kastın varlığından söz edebilmek için bilme unsurunun yanı sıra isteme unsurunun da bulunması gerekir⁴⁴⁶. Kastın unsurlarını açıklamaya yönelik teoriler isteme unsuru⁴⁴⁷ bakımından önem arz etmekle birlikte, istemenin kapsamı günümüzde genellikle rıza ölçütüne göre belirlenmekte, bu ölçüte göre failin gerçekleşmesi ihtimalini onayladığı başka bir anlatımla gerçekleşme tehlikesini kabul ettiği neticeler de istenmiş sayılmaktadır⁴⁴⁸.

Vergi mahremiyetini ihlal suçunda kastın varlığından söz edilebilmesi failin suçun varlığı için esaslı sayılan bütün unsurları bilmesi ve en azından gerçekleşmesini öngördüğü neticeleri istemiş olmasına bağlıdır. Aşağıda vergi mahremiyetini ihlal suçunda kast unsuru kastın türleri bakımından yapılan tasnife göre incelenecektir.

⁴⁴⁴ ÖZBEK / KANBUR / DOĞAN / BACAKSIZ / TEPE, s. 237.

⁴⁴⁵ TOROSLU, **Ceza Hukuku**, s. 186.

⁴⁴⁶ Özgenç'e göre “*istemek, kastın bir unsurunu oluşturmamaktadır. Yani, kişi işlediği fiilin sonuçlarını öngörmüş ise, bunların gerçekleşmesini istemese bile, kasten hareket etmiştir*”. ÖZGENÇ, **Ceza Hukuku**, s. 215.

⁴⁴⁷ Tasavvur teorisine göre kast, tipe uygun hareketin önceden tasavvur ve idrak olunmasından ibarettir: kastın varlığı için neticenin istenmesi ve bunun gerçekleşmesi için hareket edilmiş olması gereksizdir. İrade teorisine göre ise kastı ayırt eden nitelik, failin neticeyi istemesinden ibaret olup, isteme hiç şüphesiz neticenin tasavvur edilmiş ve düşünülmüş olmasını da gerektirir; fakat belli bir amaca yönelmiş bir irade olmadıkça failin kasten hareket ettiği yine de söylenemez. DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. II, s. 210, 212.

⁴⁴⁸ TOROSLU, **Ceza Hukuku**, s. 183.

*“Failin düşünüp öngördüğü bir neticeyi gerçekleştirmeye yönelik iradeyle hareket ettiği durumlarda doğrudan kast vardır”*⁴⁴⁹. *“Buna karşılık fail tarafından, muhtemel, hatta sadece mümkün olarak öngörülen neticelere ilişkin kast dolaylı veya olası kاستtır”*⁴⁵⁰. Türk Ceza Kanunu’nun 21’inci maddesinin 2’nci fıkrasında *“Kişinin, suçun kanuni tanımındaki unsurların gerçekleşebileceğini öngörmesine rağmen fiili işlemesi halinde olası kastın var [olduğu]”* hükme bağlanmaktadır⁴⁵¹. *“Olası kاستta fail neticeyi istemez, meydana gelmemesini umut eder ancak meydana gelecek olmasına aldırılmaz”*⁴⁵². Neticenin doğrudan kاستtaki gibi fail tarafından açıkça istenmemesi, yalnızca öngörülebilir olması failin kusurlu iradesinin kast olarak kabulü sonucunu doğurmaktadır. Bu durumda failin neticeyi göze aldığı ve bu suretle neticeyle olan sübjektif ilişkisinin kast içinde kurulmuş olduğu ifade edilmektedir⁴⁵³.

Vergi mahremiyetini ihlal suçunun, kasten işlenebilecek bütün suçlarda olduğu üzere prensip itibariyle doğrudan kast⁴⁵⁴ veya olası kastla işlenebilmesi mümkündür. Örnek vermek gerekirse failin, bir mükellefin vergi

⁴⁴⁹ CENTEL / ZAFER / ÇAKMUT, s. 397.

⁴⁵⁰ TOROSLU, **Ceza Hukuku**, s. 188.

⁴⁵¹ Kanun koyucunun bu tanımı doktrinde eleştirilmekte ve bilinçli taksir ile olası kast tanımlarının birbirine karıştığı ifade edilmektedir. Bu tanıma yönelik eleştiriler için bkz. ARTUK / GÖKCEN / YENİDÜNYA, s. 461 – 462; CENTEL / ZAFER / ÇAKMUT, s. 401 – 402; HAFIZOĞULLARI / ÖZEN, s. 283 – 284; KOCA / ÜZÜLMEZ, s. 179 – 180; ÖZBEK / KANBUR / DOĞAN / BACAKSIZ / TEPE, s. 248 – 249; ÖZGENÇ, **Ceza Hukuku**, s. 226 – 227; TOROSLU, **Ceza Hukuku**, s. 188.

⁴⁵² ÖZBEK / KANBUR / DOĞAN / BACAKSIZ / TEPE, s. 248.

⁴⁵³ ÖZBEK / KANBUR / DOĞAN / BACAKSIZ / TEPE, s. 250.

⁴⁵⁴ Çomaklı bu suçun manevi unsurunun doğrudan kast olduğunu ifade etmektedir. ÇOMAKLI, **Vergi Suçları**, s. 184.

mahremiyeti kapsamında yer alan bilgilerini -bilerek ve isteyerek- ifşa etmesi durumunda doğrudan kast söz konusudur. Failin ifşa etmek istediği bilgiler içinde mükellefin ticari ilişkisinin olduğu bir başka kişiye ait ve bu kişinin vergi mahremiyeti kapsamında yer alan bilgileri de bulunabilir. Böyle bir durumda fail, üçüncü kişiye ait bu bilgilerin, mükellefe ait bilgiler içinde yer aldığını bilmekle birlikte yalnızca mükellefe ait bilgileri ifşa etmeyi istediği halde üçüncü kişilere ait bilgiler de ifşa edilmiş olacaktır. Burada üçüncü kişilere ait bilgilerin ifşa edilmesi bakımından failin doğrudan kastının mı yoksa olası kastının mı söz konusu olacağı tartışılabilir. Doktrindeki baskın görüşe⁴⁵⁵ göre öngörülen birden fazla neticelerden sadece birinin istenmesi halinde (asıl netice), istenen netice dışında kalan neticeler asıl neticenin gerçekleşmesi bakımından zorunlu nitelikteyseler, failin bu ikinci derecede neticeleri de istediğinin, iradesinin bunları da kapsamına aldığı kabul edilmesi gerekir. Başka bir anlatımla failin gerçekleşeceğini bildiği ve istediği asıl neticenin yanında, fiilden doğacak yan neticelerin kesinlikle veya büyük olasılık içinde görüldüğü hallerde istediği netice ile yan neticeler arasında var olan zorunluluk bağı dolayısıyla failin doğrudan kastının bulunduğu kabul edilmektedir. Yukarıda ele aldığımız örnekte böyle bir zorunluluk bağının ve dolayısıyla failin yan neticeleri kesinlikle ya da büyük ölçüde öngörmesinin mümkün olduğunu, bu nedenle mükellefle ilgili üçüncü kişilerin bilgilerinin ifşası bakımından da failin doğrudan kastının bulunduğunu düşünmekteyiz. Failin, vergi sırrı içeren bilgi veya

⁴⁵⁵ DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. II, s. 220; İÇEL / SOKULLU AKINCI / ÖZGENÇ / SÖZÜER / MAHMUTOĞLU / ÜNVER, s. 234 – 235; ARTUK / GÖKCEN / YENİDÜNYA, s. 460 – 461; CENTEL / ZAFER / ÇAKMUT, s. 397; DEMİRBAŞ, s. 333 – 334; HAKERİ, s. 186; KOCA / ÜZÜLMEZ, s. 178 – 179; ÖZBEK / KANBUR / DOĞAN / BACAŞIZ / TEPE, s. 240; ZAFER, **Ceza Hukuku**, s. 179.

belgelerin üçüncü kişiler tarafından görülebileceğini öngörmesine rağmen bunu engelleyecek herhangi bir tedbir almaması, örneğin bilgisayar ekranını açık bırakarak görev yerini terk etmesi durumunda ise olası kast söz konusudur.

Genel kast, failin hareketi ve neticeyi bilmesi ve istemesi olduğuna göre vergi mahremiyetini ihlal suçundaki temel kast türünün genel kast olduğu söylenebilir⁴⁵⁶. Failin hareketi ve neticeyi bilmesi ve istemesinin yeterli olmadığı, belli bir saik (amaç) ile hareket etmesinin gerektiği durumlarda söz konusu olan özel kastın bu suç bakımından aranacağı bir hareket biçimi vardır. Failin belli bir saikle hareket etmesinin arandığı özel kastta “*saik, suç tipinde belirtilen neticeyi gerçekleştirmeye yönelik kişinin iç aleminde oluşan ve hareketi yönlendiren hareketle ilgili kararın alınmasında etken; kasttan önce gelen, kastı hazırlayan düşünce olarak*”⁴⁵⁷ tanımlanmaktadır. Seçimlik hareketli bir suç niteliği taşıyan vergi mahremiyetini ihlal suçunun, bu mahremiyet kapsamında yer alan bilgilerin bir kişi yararına kullanılarak işlenmesi durumunda, failin hareket ve neticeyi bilmesi ve istemesi yani failin vergi mahremiyeti kapsamında yer alan bir bilgiyi bilerek ve

⁴⁵⁶ Bu suçta sır sahibine zarar vermek gibi özel bir kastın aranmayacağı ifade edilmektedir. ERMAN, s. 104; BAYRAKLI, **Vergi Gizliliğine Uymama Suçu**, s. 58; ŞENYÜZ, **Vergi Ceza Hukuku**, 2011, s. 458; KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, 2011, s. 506; YİĞİT, s. 203; ÖZCAN, s. 300; ÜSTÜN, s. 74; s. 300; TAŞ / KARAKIŞ, s. 93; ÜNSAL, s. 247; ÜNAL, s. 106; ERDEM, Tahir, “*Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Yeni Türk Ceza Yasası Sonrasında Bu Suça Uygulanacak Ceza – II*”, **Yaklaşım**, S. 156, Aralık 2005, s. 227; EROL, **Vergi Mahremiyeti Suçu – I**, s. 249; ALEMDAR, s. 106; NAS, s. 2485; KARADEMİR, s. 178. Candan, vergi mahremiyetini ihlal suçunun meydana gelebilmesi için, failin sır sahibine veya yakınlarına zarar vermek istemesinin şart olmadığını ifade etmekle birlikte vergi sırrına ilişkin analizinde “*Bir bilginin sır niteliğinde olması veya gizli kalmasının gerekli bulunması, onun, açıklandığında, sahibinin şahsına, ailesine, mesleki ve ticari itibar ve çıkarlarına zarar verebilecek nitelikte olması*” anlamına geldiğini belirtmektedir. CANDAN, **Vergi Suçları**, s. 397, 400.

⁴⁵⁷ ÖZBEK / KANBUR / DOĞAN / BACAKSIZ / TEPE, s. 244.

isteyerek kullanması yeterli olmamakta, bu bilgileri “kendisi veya üçüncü kişi yararına” kullanma saikiyle hareket etmesi gerekmektedir. Değişik bir anlatımla fail, bu bilgileri yalnızca kendisi veya üçüncü kişi yararına kullanma saikiyle hareket etmesi durumunda vergi mahremiyetini ihlal suçunu işlemiş sayılacak ancak bu saikle hareket etmediği yani yarar gözetmediği takdirde bu suç gerçekleşmiş olmayacaktır⁴⁵⁸. Bu bakımdan incelenen suçun vergi sırrının ifşa edilmesi yoluyla işlenmesi için genel kastın yeterli olduğu, fail veya üçüncü kişi yararına kullanılarak işlenmesi halinde ise özel kastın aranması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

“Suç, verilen ani bir karar sonucunda işlenmiş ise ani kast; suç kararı ile icra arasında önemli bir zaman aralığı girmişse düşünce kastı [tasarlama] söz konusu olur”⁴⁵⁹. Vergi mahremiyetini ihlal suçu hem ani kastla hem de tasarlama ile işlenebilecek bir suç olup, kastın türü somut olaya göre değişiklik gösterecektir. Örneğin failin yaptığı telefon konuşması sırasında kendisine yöneltilen bir soruya cevaben konuşmada adı geçen vergi mükellefinin servetine ilişkin bir sırrı söylemesi durumunda ani kast vardır. Bir bilirkişinin incelemekte olduğu bir dava dosyasından öğrendiği, kamuoyu tarafından tanınan bir vergi mükellefine ait vergi sırrlarını açıklamayı planlayarak bu hususta bir gazeteciyle belli bir para karşılığında anlaşması ve yapılan anlaşma çerçevesinde o kişinin vergi sırrlarını gazeteciye vermesi durumunda ise tasarlama söz konusudur.

⁴⁵⁸ Bu durumda koşulları gerçekleşmişse vergi mahremiyetini ihlal suçunun ifşa suretiyle işlenmiş sayılması mümkündür.

⁴⁵⁹ ALACAKAPTAN, s. 142.

“Suçun icra hareketlerinin yapıldığı anda var olan kasta başlangıçta kast”⁴⁶⁰, “hukuka uygun biçimde yapılmaya başlanan harekete sonradan suç kastının eklenmesiyle işlenen suçlardaki kasta ise eklenen kast veya sonradan meydana gelen kast”⁴⁶¹ adı verilmektedir. Vergi mahremiyetini ihlal suçunda kural olarak kastın icra hareketleriyle aynı anda, yani başlangıçta bulunması aranır. Bu suçun sonradan meydana gelen kastla işlenip işlenemeyeceği tartışmalıdır. Failin, kendisine ait olduğunu sandığı vergi sırrı kapsamında yer alan belgelerin üçüncü bir kişiye ait olduğunu fark etmesine rağmen bunları ifşa etmesi durumunda eklenen kastın varlığından bahsedilebileceğini, dolayısıyla eklenen kastın istisnaen de olsa inceleme konusu suç bakımından geçerli olabileceğini düşünmekteyiz.

2. Kusurluluğu Azaltan veya Ortadan Kaldıran Haller

Vergi mahremiyetini ihlal suçu bakımından kusurluluk kavramını inceledikten sonra, doktrinde⁴⁶² kusurluluğu azaltan veya ortadan kaldıran haller olarak adlandırılan cebir ve şiddet, korkutma ve tehdit, haksız tahrik, hata, beklenmeyen durum ve mücbir sebebin kusurluluk unsurunun bir bütün olarak değerlendirilmesi açısından ele alınması gerekir. Kusurluluğu azaltan veya ortadan

⁴⁶⁰ ALACAKAPTAN, s. 143.

⁴⁶¹ CENTEL / ZAFER / ÇAKMUT, s. 397.

⁴⁶² Birçok yazar hukuka uygunluk nedenleri arasında ele aldığımız “zorunluluk hali”ni kusurluluğu azaltan veya ortadan kaldıran hallerden biri olarak kabul etmekte ve konuyu bu başlık altında incelemektedirler. Bkz. ARTUK / GÖKCEN / YENİDÜNYA, s. 641 – 650; HAKERİ, s. 288 – 303; KOCA / ÜZÜLMEZ, s. 266 – 271; ÖZBEK / KANBUR / DOĞAN / BACAKSIZ / TEPE, s. 362 – 378; ÖZGENÇ, **Ceza Hukuku**, s. 347 – 351.

kaldıran bu hallerden cebir ve şiddet, korkutma ve tehdit, haksız tahrik, hata Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenmiş olup, diğerleri öğretide genel kabul gören durumlardır.

Cebir ve şiddet söz konusu olduğunda, bir kişi kaynağını doğal güçlerin değil, bir başka kişinin oluşturduğu bir zorlama, fiziki güç kullanımı nedeniyle suç işlemek zorunda bırakılmaktadır⁴⁶³. Cebir ve şiddet kullanılması nedeniyle suç işleyen kimse ile zor kullanan kimse arasında suçu birlikte işlemek iradesi bulunmamakta⁴⁶⁴, buna maruz kalan kimse başka türlü hareket etme olanağı bulunmadığı için suç işlemek zorunda kalmaktadır. Kanun koyucu, şiddet ve cebire maruz kalan kimsenin kusurluluğunun ortadan kalkabilmesi için maruz kalınan cebir ve şiddetin karşı konulamayacak veya kurtulunamayacak derecede olması gerektiğini hükme bağlamıştır. Bu durumda bulunan bir kişinin suç işlemesi durumunda suçu işleyen kişi değil, cebir ve şiddeti kullanan kişi suçun faili olacaktır. Vergi mahremiyetini ihlal suçunun cebir altında işlenmesi durumunda da fail cezalandırılmayacak olup, bu durumda uygulanacak ceza Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesinde ayrıca düzenlemiştir. Anılan hükümde bir kimseyi cebir kullanarak vergi mahremiyeti kapsamında yer alan bilgileri açıklamak zorunda bırakan kişi bakımından suçun basit şekli için saptanandan daha ağır bir ceza öngörülmektedir. Bu bakımdan vergi mahremiyetini ihlal suçunun karşı konulamayacak veya kurtulunamayacak cebir sonucunda işlenmesi halinde, cebir

⁴⁶³ TOROSLU, **Ceza Hukuku**, s. 214.

⁴⁶⁴ ALACAKAPTAN, s. 156.

kullanan kişi suçun nitelikli halinden sorumlu olacaktır. Örneğin, bir vergi memurunu silah zoruyla kaçırarak alıkoyan ve bu kimseyi belli mükelleflere ait vergi sırlarını kendisine açıklamadığı sürece serbest bırakmayacağını söyleyen fail, vergi memurunun bu sırları ifşa etmesi durumunda vergi mahremiyetini ihlal suçunun nitelikli halini işlemiş olacaktır.

“Tehdit ise kendisini kendisi tarafından bilerek sebebiyet verilmemiş olan ve başka türlü karşı koyamayacağı veya kurtulamayacağı halen var olmayıp da ileride meydana gelebilecek ağır ve muhakkak bir zarardan kendisini veya başkasını korumak maksadıyla kendisine işlettirmek istenen suçu işleyen kimsenin içinde bulunduğu duruma denir. şayet ağır ve muhakkak zarar halen mevcut ise tehdidin bu şekli korkutma (ikrah) olarak ifade edilir”⁴⁶⁵. Kanun koyucu, korkutma ve tehdit nedeniyle kusurluluğun ortadan kalkabilmesi için, muhakkak ve ağır olması gerektiğini hükme bağlamaktadır. Vergi mahremiyetini ihlal suçunun tehdit sonucunda işlenmesi hali de Türk Ceza Kanunu’nun 239’uncu maddesinde ağırlaştırıcı neden olarak düzenlenmekte olup, yukarıda cebir nedeniyle yapılan açıklamalar tehdit bakımından da geçerlidir. Örneğin bir vergi dairesi müdürünü, işletmesinin rakibi olan bir firmaya ait vergi sırlarını kendisine açıklamaması halinde aile bireylerinden birini yaralamakla tehdit eden fail vergi mahremiyetini ihlal suçunun nitelikli halini işlemiş olacaktır.

Haksız tahrik, kusurluluğu azaltan bir neden olarak karşımıza çıkmaktadır. Somut bir olayda haksız tahrikin varlığından bahsedilebilmesi için, (1)

⁴⁶⁵ ÖZBEK / KANBUR / DOğAN / BACAKSIZ / TEPE, s. 392.

Tahrik edici bir fiil olmalı; (2) Tahrik edici fiil haksız olmalı; (3) Haksız tahriki oluşturan fiil failde hiddet veya şiddetli eleme neden olmalı; (4) Hiddet ve şiddetli elem hakız tahrikten kaynaklanmalı; (5) Failin işlediği suç hiddet veya şiddetli elem halinin bir tepkisi olarak ortaya çıkmalıdır⁴⁶⁶. Haksız tahrik, faili kızgınlık ve üzüntü etkisi altında suç işlemeye yöneltmesi nedeniyle kusurluluğu etkileyen genel nitelikteki nedenlerden biri olduğundan⁴⁶⁷, kusurluluğu azaltan bu nedene ilişkin hüküm somut olayda koşulların gerçekleşmesi halinde vergi mahremiyetini ihlal suçü bakımından da uygulama alanı bulacaktır. Örneğin, duruşma esnasında kendisine küfreden sanığın dava dosyasından öğrendiği vergi sırlarını ifşa eden hakimin işlediği suçta kusurluluğunu azaltan haksız bir tahrikin bulunduğu söylenebilir.

Bir konu hakkında yanlış bilgiye sahip olma veya herhangi bir bilgiye sahip olmama biçiminde tanımlanan hata, hukuki ve fiili olmak üzere iki şekilde ortaya çıkabilmektedir. Hukuki hata suçun kanuni unsuruyla olan ilişkisi dolayısıyla bu unsurun incelendiği bölümde ele alındığından, burada kusurluluğu ortadan kaldıran veya etkileyen bir hal olarak karşımıza çıkan fiili hata üzerinde durulacaktır. Fiili hata, suçun maddi unsurları ile aşağıda incelenecek olan diğer hususlar bakımından var olan gerçekliğin yanlış bilinmesi veya bilinmemesidir. Fiili hatanın kusurluluğu ortadan kaldıran veya etkileyen bir hata olarak kabul edilebilmesi için

⁴⁶⁶ TOROSLU, **Ceza Hukuku**, s. 243 – 245.

⁴⁶⁷ ÖZBEK / KANBUR / DOĞAN / BACAKSIZ / TEPE, s. 395.

esaslı, daha açık bir ifadeyle failin fiili işlerken hataya düşmemiş olması halinde fiilin suç teşkil etmeyecek olması gerekir⁴⁶⁸.

Türk Ceza Kanunu'nun 30'uncu maddesinde suçun kanuni tanımındaki maddi unsurları, suçun nitelikli halleri, ceza sorumluluğunu kaldıran veya azaltan nedenler ile fiilin haksızlık oluşturduğu hususundaki kaçınılmazlık hatanın gerçekleşebileceği hususlar olarak düzenlenmiştir. Suçun kanuni tanımındaki maddi unsurları bilmeyen bir kimsenin kasten hareket etmiş olmayacağının ancak yapılan hata dolayısıyla taksirli sorumluluk halinin saklı olduğunun hüküm altına alındığı 1'inci fıkrada, kusurluluğu tamamen değil yalnızca kast bakımından kaldıran bir hata söz konusudur⁴⁶⁹. *“Bir suçun daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli hâllerinin gerçekleştiği hususunda hataya düşen kişi[nin], bu hatasından yararlan[nacağını]”* düzenleyen 2'nci fıkraya göre, ağırlaştırıcı nedenlerin varlığında hataya düşülmesi halinde fail aleyhine sonuç doğmayacak, hafifletici nedenlerin varlığında hataya düşülmesi halinde ise fail bu nedenlerden yararlanabilecektir⁴⁷⁰. Ceza sorumluluğunu kaldıran veya azaltan nedenlerde hata halinin hükme bağlandığı 3'üncü fıkrada da, bu nedenlerde hataya düşen kişinin hatadan yararlanacağı ifade edilmekte olup, hem 2'nci hem de 3'üncü fıkrada kusurluluğu etkileyen hata hallerine yer verilmektedir. Doktrinde “haksızlık yanılışı” olarak ifade edilen ve

⁴⁶⁸ DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. II, s. 316 – 317.

⁴⁶⁹ Vergi mahremiyetini ihlal suçu, kasten işlenebilecek bir suç niteliği taşıdığından, failin suçun kanuni tanımındaki maddi unsurları bilmemesi halinde kusurundan söz edilemeyeceği için ceza sorumluluğu ortadan kalkacaktır.

⁴⁷⁰ Bu nedenler konusundaki farklı olasılıklar için bkz. ÖZBEK / KANBUR / DOĞAN / BACAĞIZ / TEPE, s. 405 – 406.

maddenin son fıkrasında düzenlenen hatanın gerçekleşmesi halinde kişi kasten hareket etmekte ancak bu kişinin işlediği fiilin hukuk düzenine uygun olduğunu tasavvur etmesi ve bu fiilin haksızlığı konusundaki yanılığının kaçınılmaz olması nedeniyle kusurluluğu ortadan kalkmaktadır⁴⁷¹.

Vergi mahremiyetini ihlal suçu Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmekte olup, vergi mahremiyetinin ihlali halinde uygulanacak ceza hükümleri konusunda Türk Ceza Kanunu'na gönderme yapıldığı için hatanın saptanması noktasında suçun unsurları ve diğer bazı hususlar⁴⁷² bakımından Vergi Usul Kanunu, ceza sorumluluğunun tespiti ve uygulanacak olan ceza hükümleri açısından ise Türk Ceza Kanunu hükümleri esas alınacaktır. Başka bir ifadeyle, vergi mahremiyetini ihlal suçunda ortaya çıkabilecek olan fiili hata durumlarının saptanmasında somut olayın özelliklerine göre Vergi Usul Kanunu veya Türk Ceza Kanunu hükümleri dikkate alınacaktır.

Doktrinde failin herhangi bir sırrı açıklamanın suç olduğunu bilmemesi veya açıkladığı bilgilerin sır olduğunu bilmemesi ya da kendisinin sır saklamakla yükümlü bulunduğunu bilmemesi hukuki nitelikte bir hata olarak kabul edilmekte ve bunların ceza sorumluluğunu etkilemeyeceği ifade edilmektedir⁴⁷³. Bu hususların bir kısmı hukuki hata kapsamına girmekteyse de tümünün somut olayın özellikleri göz önüne alınmaksızın “kanun hükmünü bilmemek” şeklinde

⁴⁷¹ ARTUK / GÖKCEN / YENİDÜNYA, s. 695 – 696.

⁴⁷² Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hukuka özel uygunluk nedenleri gibi.

⁴⁷³ ERMAN, s. 104; ŞENYÜZ, **Vergi Ceza Hukuku**, 2011, s. 459; TAŞ, F., s. 145; YİĞİT, s. 203.

yorumlanması ve hukuki hata olarak kabul edilmesinin mümkün olmadığını düşünmekteyiz. Vergi Usul Kanunu'nun suç ve ceza içeren bir kanun olması, yukarıda zikredilen her durumun mutlak surette hukuki hata oluşturacağı ve dolayısıyla ceza hukuku bakımından dikkate alınmayacağı sonucuna ulaşmak için yeterli bir gerekçe değildir. Dolayısıyla, vergi mahremiyetini ihlal suçu bakımından Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde hataya düşülmesi durumunda her iki hata türünün de gerçekleşmesi mümkündür. Bu bakımdan fail, suçun unsurları veya diğer hususlar konusunda hataya düşmüş ve bu hata esaslı kabul edilebiliyorsa fiili hata söz konusu olacak ve Türk Ceza Kanunu'nun 30'uncu maddesindeki düzenleme gereğince hatanın ilişkin olduğu hususa göre ya kusurluluk ortadan kalkacak ya da azalacaktır. Örneğin, *“daha önce başkaları tarafından açıklanmış olması sebebiyle, bilginin sır olmaktan çıktığını veya bilginin sır sahibine verildiğini zanneden fail, fiili hataya düşmüş olur”*⁴⁷⁴. Bu durumda fail, vergi sırrı niteliği taşımayan bir bilgiyi açıkladığını sanmakta olup, vergi mahremiyetini ihlal suçu bakımından tipiklik gerçekleşmediğinden somut olayda kusurluluğu kaldıran bir hatanın var olduğu kabul edilmelidir.

Beklenmeyen durum (kaza ve tesadüf) fail tarafından en ileri bilim ve tecrübeye göre dahi öngörülebilir olmayan veya mutlak anlamda öngörülemeyen olaylarla ilgili bir durum olup, yalnızca hareketten sonra ortaya çıkan nedensel faktörleri değil, hareketten önce var olan veya hareketle hemzaman olan ve hareketin gerçekleştirildiği sırada en ileri bilim ve tecrübeye göre tamamen olağan dışı

⁴⁷⁴ ERMAN, s. 104; ŞENYÜZ, **Vergi Ceza Hukuku**, 2011, s. 451; TAŞ, F., s. 93; YİĞİT, s. 203.

gözüken bir sonucun gerçekleşmesini, istisnai olarak mümkün kılan bütün nedensel etkenleri kapsar⁴⁷⁵.

Mücbir sebep, kişinin belli bir biçimde hareket etmek ya da etmemek yönündeki iradesini ortadan kaldıracak kadar şiddetli olan maddi veya manevi güç biçiminde tanımlanmakta ve kişiyi belli bir hareketi yapmaya zorlaması nedeniyle beklenmeyen durumdan ayrıldığı ifade edilmektedir⁴⁷⁶. Mücbir sebebin tipik örnekleri failin iradesi dışında ortaya çıkan ve insandan kaynaklanmayan deprem, sel baskını vb. durumlardır. Örneğin, meydana gelen bir deprem sonrasında kamu binalarının zarar görmesi ve bir vergi dairesinin arşiv belgelerinin açığa çıkarak üçüncü kişiler tarafından öğrenilmesi durumunda bir mücbir sebep söz konusudur.

⁴⁷⁵ TOROSLU, **Ceza Hukuku**, s. 213.

⁴⁷⁶ ALACAKAPTAN, s. 155.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ MAHREMİYETİNİ İHLAL SUÇUNUN

ÖZEL GÖRÜNÜŞ BİÇİMLERİ ve YAPTIRIMI

I. SUÇUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ BİÇİMLERİ

Doktrinde suçun özel görünüş biçimleri kapsamında teşebbüs, iştirak ve içtima konularına yer verilmektedir. Bu konuların her biri oldukça ayrıntılı bir incelemeyi gerektirmekle birlikte, çalışmanın bu bölümünde sözü edilen konular vergi mahremiyetini ihlal suçunun özellikleri dikkate alınarak sınırlı bir biçimde ele alınacaktır.

A. Teşebbüs

Türk Ceza Kanunu'nun 35'inci maddesinin 1'inci fıkrasına göre “Kişi, işlemeyi kastettiği bir suçu elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlayıp da elinde olmayan nedenlerle tamamlayamaz ise teşebbüsten dolayı sorumlu tutulur”. Suça teşebbüs halinde, failin işlemek istediği suç ya icra hareketlerinin tamamlanamaması ya da neticenin meydana gelmemesi sebebiyle yarıda kalmaktadır⁴⁷⁷. Suçun tamamlanamadığı teşebbüs halinin hukuki niteliği ve

⁴⁷⁷ CENTEL / ZAFER / ÇAKMUT, s. 455.

cezalandırılma nedeni konusunda farklı teoriler bulunmaktadır⁴⁷⁸. Hukukumuzda teşebbüsün cezalandırılabilmesi kaynağını Türk Ceza Kanunu'nun 35'inci maddesi hükümlerinden almakta ve söz konusu hükümler suç yaratan çeşitli normlarda tanımlanan fiillere ilişkin yasağı, failin bu fiilleri tamamlamayıp, bunları gerçekleştirmeye yönelik hareketlerde bulunduğu durumlara doğru genişletmektedir⁴⁷⁹.

Suça teşebbüsün söz konusu olabilmesi için Türk Ceza Kanunu'nun 35'inci maddesinde öngörülen şartların gerçekleşmesi zorunludur. Bu hüküm uyarınca teşebbüs aşamasında kalmış bir suçtan bahsedilebilmesi için kasten işlenebilecek bir suçun varlığı, bu suçun gerçekleştirilmesi için doğrudan doğruya icraya başlanmış olması, icrasına başlanmış olan suç bakımından elverişli hareketlerin yapılması ve suçun, failin elinde olmayan nedenlerle tamamlanamamış olması gerekir.

Vergi mahremiyetini ihlal suçu kasten işlenebilecek bir suç olduğundan, teşebbüs için aranan ilk şartı sağlamaktadır. Burada aranan kast, icrasına başlanmış olan suçu teşebbüs aşamasında bırakma kastı olmayıp, suçu tamamlamaya yönelik bir kastır⁴⁸⁰. İkinci olarak, suçun gerçekleştirilmesi için fiilin doğrudan doğruya icrasına başlanmış olması şartı aranmaktadır ki bu şart vergi mahremiyetini

⁴⁷⁸ Ayrıntılı bilgi için bkz. AKSOY İPEKÇİOĞLU, Pervin, **Türk Ceza Hukukunda Suça Teşebbüs**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 26 – 44; İÇEL / SOKULLU AKINCI / ÖZGENÇ / SÖZÜER / MAHMUTOĞLU / ÜNVER, s. 299 – 313.

⁴⁷⁹ TOROSLU, **Ceza Hukuku**, s. 255.

⁴⁸⁰ DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. I, s. 417.

ihlal suçuna teşebbüsün mümkün olup olmadığının saptanması bakımından belirleyici bir niteliğe sahiptir. Her suç, çeşitli aşamalardan geçerek dış dünyada gerçekleşmekte ve suçun geçtiği bu aşamaların tümü suç yolu olarak adlandırılmaktadır⁴⁸¹. Suç yolunun aşamaları konusunda farklı ayrımlar yapılmakla birlikte⁴⁸², bu aşamaları düşünce ve karar aşaması, hazırlık hareketleri, icra hareketleri ve suçun tamamlanması⁴⁸³ biçiminde ifade etmek mümkündür⁴⁸⁴. Türk ceza hukukunda bir suça teşebbüsten söz edilebilmesi için, failin işlemeyi kastettiği suçun icrasına başlamış olması gerektiğinden suçun karar aşamasında kalması halinde fail cezalandırılmaz. İkinci aşama olan hazırlık hareketlerini gerçekleştiren failin de kural olarak cezalandırılmayacağı kabul edilmekte⁴⁸⁵ ancak hazırlık hareketi ile icra hareketi ayrımının bu noktada cezalandırılabilir teşebbüsün sınırını çizmesi bakımından büyük önem taşıdığı belirtilmektedir⁴⁸⁶.

⁴⁸¹ AKSOY İPEKÇİOĞLU, s. 19.

⁴⁸² AKSOY İPEKÇİOĞLU, s. 19 – 20.

⁴⁸³ Doktrinde, suçun tamamlanma anı ile son bulma (tükenme) anının farklı olduğu, son bulmanın suçun tamamlanmasını da içeren bir kavram olduğu belirtilmektedir. AKSOY İPEKÇİOĞLU, s. 25.

⁴⁸⁴ CENTEL / ZAFER / ÇAKMUT, s. 459.

⁴⁸⁵ Türk Ceza Kanunu'nda yer alan bazı suç tanımlarında hazırlık hareketlerinin bağımsız birer suç olarak öngörüldüğü ifade edilmektedir. Bu konuda bkz. ARTUK / GÖKCEN / YENİDÜNYA, s. 727 – 728; CENTEL / ZAFER / ÇAKMUT, s. 460; DEMİRBAŞ, s. 406; HAKERİ, s. 354; KOCA / ÜZÜLMEZ, s. 343; ÖZGENÇ, **Ceza Hukuku**, s. 391; ZAFER, **Ceza Hukuku**, s. 296.

⁴⁸⁶ AKSOY İPEKÇİOĞLU, s. 21. Doktrinde icra hareketlerinin başlama anının tespiti konusunda farklı teoriler ileri sürülmüştür. Bu teoriler hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. AKSOY İPEKÇİOĞLU, s. 47 – 69; DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. I, s. 422 – 437; İÇEL / SOKULLU AKINCI / ÖZGENÇ / SÖZÜER / MAHMUTOĞLU / ÜNVER, s. 301 – 311; ARTUK / GÖKCEN / YENİDÜNYA, s. 729 – 736; CENTEL / ZAFER / ÇAKMUT, s. 461 – 465; DEMİRBAŞ, s. 406 – 411; KOCA / ÜZÜLMEZ, s. 343 – 347; ÖZBEK / KANBUR / DOĞAN / BACAKSIZ / TEPE, s. 440 – 442; TOROSLU, **Ceza Hukuku**, s. 256 – 262; ZAFER, **Ceza Hukuku**, s. 297 – 298.

Vergi mahremiyetini ihlal suçu, ifşa veya bir kişi yararına kullanma hareketleriyle işlenebilen bir suç olup, söz konusu hareketlerin icrasına başlanmasıyla suçun tamamlanması arasında kural olarak bir zaman aralığı bulunmamaktadır. Başka bir anlatımla, bu suç hareketin yapılmasıyla oluşmakta ve bu özelliği itibariyle neticesi harekete bitişik suçlar arasında yer almaktadır. Bu nedenle vergi mahremiyetini ihlal suçunda icra hareketleri yapılır yapılmaz suç tamamlandığı bir diğer ifadeyle hareket ile netice eşzamanlı olarak meydana geldiği için bu suça teşebbüs kural olarak mümkün değildir⁴⁸⁷.

Vergi mahremiyetini ihlal suçu kural olarak teşebbüse elverişli bir suç niteliği taşımamakla birlikte, neticesi harekete bitişik suçlarda hareketin bir oluşum sürecine sahip bulunduğu veya parçalara bölünebilir olduğu durumlar⁴⁸⁸ bu kuraldan müstesnadır. Bu durumda, vergi mahremiyetini ihlal suçunun hareket unsuru parçalara bölünebileceğinden, suç yolunda icra hareketleri birbirinden ayrılabilir ve failin bu hareketlerin bir kısmını gerçekleştirip diğer kısmını elinde olmayan sebeplerle gerçekleştirememesi nedeniyle suçun tamamlanamamasından söz edilebilecektir⁴⁸⁹. Dolayısıyla, neticesi harekete bitişik suç olsa dahi, icra hareketlerinin bölünebilmesi ve diğer koşulların varlığı halinde bu suça teşebbüs

⁴⁸⁷ Neticesi harekete bitişik suçların birden çok hareketli suç niteliği taşıdığı durumlarda, hareketlerin tümünün tamamlanamama olanağı bulunduğundan bu suçlara teşebbüsün mümkün olduğu ifade edilmektedir. AKSOY İPEKÇİOĞLU, s. 187.

⁴⁸⁸ TOROSLU, **Ceza Hukuku**, s. 271.

⁴⁸⁹ DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. I, s. 455.

mümkün hale gelmektedir⁴⁹⁰. Örneğin, failin bir mükellefe ait vergi sırlarını içeren belgeleri posta yoluyla üçüncü kişiye göndermesi ancak bu belgelerin o kişiye ulaşmaması halinde ifşa gerçekleşmediği için vergi mahremiyetini ihlal suçu teşebbüs aşamasında kalacağından fail bu suça teşebbüsten sorumlu olacaktır.

Vergi mahremiyetini ihlal suçunun icrai bir hareketle işlenebileceği gibi ihmal suretiyle icra hareketiyle de işlenebileceği daha önce ifade edilmişti. Bu bakımdan ihmalî suçların teşebbüse elverişli olup olmadığı meselesine, çalışma konusunu oluşturan suç bakımından yer vermek gerekir. “*İhmalî suçlar konusunda genellikle bir ayırma gidilmekte, ihmal suretiyle icra suçlarına teşebbüsün mümkün olduğu, buna karşılık sırf ihmal suçlarında bunun mümkün olmadığı ileri sürülmektedir*”⁴⁹¹. İhmal suretiyle icra suçlarında, suç yolunun oluşumuna ihmalle başlandığı ve bu ihlalin bir müdahaleyle durdurulana kadar devam etmesi arandığı için suça teşebbüs mümkündür⁴⁹². Vergi mahremiyetini ihlal suçunun icra hareketiyle işlendiği durumlarda kural olarak hareket ile netice aynı anda gerçekleşmesine rağmen bu suç ihmal suretiyle icra hareketiyle işlendiği durumlarda neticesi hareketten ayrılabilen bir suç özelliği göstermektedir. Bu bakımdan ihmal suretiyle icra hareketiyle işlendiği durumlar bakımından vergi mahremiyetini ihlal

⁴⁹⁰ Türk Ceza Kanunu’nda, yürürlükten kaldırdığı 765 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun aksine eksik ve tam teşebbüs konusunda ayrı düzenlemeler bulunmamaktadır. Bu nedenle, doktrinde neticesi harekete bitişik suçlar bakımından eksik ve tam teşebbüs ayırımından hareketle ileri sürülen görüşlerde bu suçlara tam teşebbüsün mümkün olamayacağı ancak eksik teşebbüsten söz edilebileceğinin belirtildiğine yer vermekle yetiniyoruz. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. AKSOY İPEKÇİOĞLU, s. 186 – 187; DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. I, s. 454 – 455.

⁴⁹¹ TOROSLU, **Ceza Hukuku**, s. 270.

⁴⁹² AKSOY İPEKÇİOĞLU, s. 191.

suçu teşebbüse elverişlidir. Örneğin failin odasında üçüncü kişiler varken masasının üzerinde mükelleflere ait vergi beyannamelerini bu kimselerin kolaylıkla görebileceği bir biçimde kasten bırakarak odasından ayrılması ancak bu beyannamelerde yer alan vergi sırlarının üçüncü kişiler tarafından öğrenilmediği durumda netice gerçekleşmemiş, vergi mahremiyetini ihlal suçu teşebbüs aşamasında kalmış olacaktır.

Vergi mahremiyetini ihlal suçunun hareket unsurunun parçalara ayrılabilir bir nitelik taşıdığı veya suçun ihmâl suretiyle icra hareketiyle işlendiği belli durumlarda teşebbüsün söz konusu olabilmesi için Türk Ceza Kanunu'nun 35'inci maddesinde yer alan iki şartın daha gerçekleşmesi gerekir. Teşebbüsün üçüncü şartı, icrasına başlanan suçun gerçekleştirilmesi için elverişli hareketlerin yapılmasıdır. Kanun'da yer verilen elverişli hareketler kavramı, hem suç tanımında yer verilen fiili gerçekleştirmeye yönelik elverişli araç kullanmayı hem de fiilin bütünü yönünden elverişliliği ifade eder⁴⁹³. Doktrinde, elverişlilik kavramının teşebbüsün cezalandırılma nedenini açıklayan görüşlerden hareketle ele alınarak açıklanmaya çalışıldığı görülmektedir⁴⁹⁴. Bu konudaki baskın görüş, hareketin ve aracın elverişliliğinin saptanmasında somut olayın özelliklerinin esas alınması gerektiği yönünde⁴⁹⁵ olup, vergi mahremiyetini ihlal suçu bakımından da elverişlilik konusunda genelleme yapılmaksızın bu hususun dikkate alınması gerekir. Örneğin,

⁴⁹³ CENTEL / ZAFER / ÇAKMUT, s. 465.

⁴⁹⁴ AKSOY İPEKÇİOĞLU, s. 71. Bu görüşler hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. AKSOY İPEKÇİOĞLU, s. 71 – 90.

⁴⁹⁵ CENTEL / ZAFER / ÇAKMUT, s. 469 – 470.

failin internet aracılığıyla ifşa etmek için bir internet sitesine vergi mükellefine ait birtakım bilgileri içeren bir dosya yüklemesi ancak bu dosyanın içinde mükellefin vergi mahremiyetini ihlal edecek herhangi bir bilginin bulunmaması durumunda fiili gerçekleştirmeye yönelik elverişli bir araç söz konusu değildir.

Teşebbüsün son şartı suçun failin elinde olmayan nedenlerle tamamlanamamasıdır. İcra hareketlerinin bitmesine veya neticenin gerçekleşmesine engel olan bu nedenler maddi veya manevi olabileceği gibi üçüncü kişinin fiilinden veya maddi enerjilerin ortaya çıkmasından da kaynaklanabilir⁴⁹⁶. “*Bu durumlarda suç yolu, suç için gerekli ve yeterli olan tüm unsurların tamamlanmasından önce, failin iradesinden bağımsız bir etkenin varlığıyla yarıda bırakılmaktadır*”⁴⁹⁷. Vergi mahremiyetini ihlal suçunda teşebbüsün söz konusu olabilmesi için failin ya icra hareketlerini tamamlayamamış ya da bu hareketleri tamamlamasına rağmen neticenin gerçekleşmemiş olması⁴⁹⁸ ve bu durumların failin iradesi dışında gerçekleşen nedenlerden kaynaklanması gerekir⁴⁹⁹. Örneğin, failin bir vergi mükellefine ait

⁴⁹⁶ DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. I, s. 438.

⁴⁹⁷ AKSOY İPEKÇİOĞLU, s. 116.

⁴⁹⁸ Suçun maddi konusunun bulunmaması veya suçun işlenmesi için yapılan hareket veya kullanılan araçların elverişsiz olması nedeniyle fail kanunda tanımlanan suçu gerçekleştirmek için hareket etmesine rağmen netice meydana gelmiyorsa, bu durumda işlenemez suç söz konusu olur. Türk Ceza Kanunu’nda bu konuda açık bir hüküm bulunmamakla birlikte, cezalandırılabilir bir teşebbüsten söz edilebilmesi için suç işlemek kararının icrasına başlamak yeterli sayılmayıp, işlenmesi kastedilen suçun icrasına başlanması arandığından yukarıda belirtilen durumlar bakımından işlenmek istenen suçun icrasına başlamaktan ve cezalandırılabilir bir teşebbüsten bahsedilemez. TOROSLU, **Ceza Hukuku**, s. 265 – 266.

⁴⁹⁹ Failin, iradi bir biçimde icra hareketlerini tamamlamaması veya neticenin gerçekleşmesini engellemesi hallerinde Türk Ceza Kanunu’nun 36’ncı maddesinde öngörülen gönüllü vazgeçme söz konusu olacaktır. Bu durumda, failin teşebbüsten dolayı cezalandırılmayacağı ancak suç yolunun

mevduat bilgilerini, bu bilgilere ulaşma konusunda yetkisi bulunmayan bir kimseye e-posta yoluyla gönderirken internet bağlantısının ya da elektriklerin kesilmesi nedeniyle söz konusu bilgileri içeren e-postanın karşı tarafa ulaşmaması halinde vergi mahremiyetini ihlal suçu failin elinde olmayan nedenler yüzünden tamamlanamadığından suç teşebbüs aşamasında kalacaktır.

B. İştirak

Kanunen ve nitelikleri gereği tek kişi tarafından işlenebilen bir suçun, birden fazla kimse tarafından fiilin oluşumuna illi değeri haiz katkıda bulunularak birlikte işlenmesi halinde iştirakin varlığından söz edilir⁵⁰⁰. Doktrinde suça iştirak birçok farklı boyutuyla tartışma konusu yapılmakta ve iştirakin cezalandırılma nedenleri⁵⁰¹, iştirak hükümlerinin hukuki niteliği⁵⁰² ile iştirakçilerin cezai

tamamlanan aşamalarının bir suç oluşturması halinde sadece o suça ilişkin ceza ile cezalandırılacağı hükme bağlanmaktadır.

⁵⁰⁰ ARTUK / GÖKÇEN / YENİDÜNYA, s. 754 ve dn. 159. Bir tek kişi tarafından işlenmesi mümkün olan bir suça birden çok kişinin katılması ve suçun bu şekilde işlenmesi halinde muhtemel veya arızı iştirak söz konusudur. Suçun birden fazla kişinin faaliyetlerinin birleşmesi olmadan meydana gelemeyeceği, bir başka ifadeyle kanuni tipte faillerin çokluğunun kurucu unsur olarak öngörüldüğü suçları karşılamak üzere doktrinde yaygın olarak kullanılan kavramlardan biri zorunlu iştiraktır. YALÇIN SANCAR, Türkân, **Çok Failli Suçlar**, s. 26 – 27, 30. Yazarın çok failli suçları karşılamak üzere kullanılan zorunlu iştirak kavramına ilişkin eleştirileri ile çok failli suçlarla muhtemel iştirak arasındaki farklara ilişkin açıklamaları için ayrıca bkz. YALÇIN SANCAR, **Çok Failli Suçlar**, s. 30 – 35; 51 – 61.

⁵⁰¹ Toroslu, iştirakin cezalandırılması esasını politik ve öze ilişkin esas ile teknik-biçimsel esas olarak ikili bir ayırmadan hareketle incelemekte ve bu bağlamda ele aldığı maddi-biçimsel kanunilik anlayışlarından hareketle iştirak hükümlerinin hukuki niteliğine ilişkin tespitlerde bulunmaktadır. TOROSLU, **Ceza Hukuku**, s. 273 – 279. Bu konuda ayrıca bkz. AYDIN, Devrim, **Türk Ceza Hukukunda Suça İştirak**, Yetkin Yayınları, Ankara 2009, s. 33 – 43.

⁵⁰² Türk hukukunda iştirak hükümlerinin cezai sorumluluğu genişletici ve tamamlayıcı nitelikte olduklarının kabul edildiği söylenebilir. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. AYDIN, s. 51– 54;

sorumluluğu⁵⁰³ konusunda farklı görüşler ileri sürülmektedir. İştirak kurumunun teorik açıdan irdelendiği bu tartışmaların tümünün ele alınması çalışmanın amacını aşar bir nitelik arz ettiğinden, bu başlık altında iştirakin şartlarına kısaca yer verildikten sonra vergi mahremiyetini ihlal suçunun iştirak türleri bakımından incelenmesiyle yetinilecektir.

İştirakten söz edilebilmesi için belli şartların gerçekleşmiş olması gerekir. Bu konuda farklı ayrımlar yapılmakla birlikte, iştirakin şartları birden fazla kişinin suça biçimsel ya da manevi katkıda bulunması, birden fazla kişi tarafından yapılan birden çok hareketin varlığı, bu hareketlerin nedensellik değeri (illî değer) taşınması, bütün iştirakçiler bakımından bir (aynı) suçun icrasına başlanmış olması ile iştirakçilerin birden çok hareketini birleştiren iştirak iradesinin bulunması biçiminde ifade edilebilir⁵⁰⁴. İştirakin gerçekleşebilmesi için her şeyden önce birden çok kişinin suça katılmış, daha açık bir ifadeyle kanunun bir suçun oluşabilmesi için öngördüğü

DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. II, s. 447 – 452; İÇEL / SOKULLU AKINCI / ÖZGENÇ / SÖZÜER / MAHMUTOĞLU / ÜNVER, s. 369 – 371; ARTUK / GÖKCEN / YENİDÜNYA, s. 761 – 762; CENTEL / ZAFER / ÇAKMUT, s. 512 – 514; ZAFER, **Ceza Hukuku**, s. 307 – 308. İştirak ilişkisinin hukuki esasına ilişkin farklı görüşler hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. ÖZGENÇ, İzzet, **Suçta İştirakin Hukukî Esası ve Faillik**, İstanbul Büyükşehir Belediyesi Hukuk Müşavirliği Yayını, İstanbul 1996, s. 41 – 126.

⁵⁰³ İştirakçilerin cezai sorumluluğunun belirlenmesi konusunda eşitlik, ikilik ve cezanın faile göre tayini olmak üzere üç sistem bulunmaktadır. Bu sistemler hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. AYDIN, s. 64 – 78; EREM, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, C. I, s. 402 – 407; DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. II, s. 453 – 465; ARTUK / GÖKCEN / YENİDÜNYA, s. 763 – 765; CENTEL / ZAFER / ÇAKMUT, s. 514 – 517; DEMİRBAŞ, s. 435 – 436; ÖZBEK / KANBUR / DOĞAN / BACAĞSIZ / TEPE, s. 488 – 489. TOROSLU, **Ceza Hukuku**, s. 279 – 281. ZAFER, **Ceza Hukuku**, s. 309 – 311.

⁵⁰⁴ DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. II, s. 466 – 492.

sayıdan fazla sayıda kişilerce işlenmiş olması gerekir⁵⁰⁵. İştirakin söz konusu olabilmesi için bu şartın yanı sıra faillerin birden çok harekette bulunması aranır. Bu hareketlerin nitelik itibarıyla aynı olması gerekmez; hareketler icrai veya ihmali, olabileceği gibi maddi veya manevi⁵⁰⁶ nitelikte de olabilir⁵⁰⁷. Hareketlerin zaman bakımından örtüşmesi iştirakin varlığı için zorunlu olmayıp, bu hareketler suçun işlenmesinden önce veya suç işlenirken yapılabilir⁵⁰⁸. Ancak “(i)ştirakten söz edilebilmesi için en geç tipik fiil sona ermeden önce iştirak iradesinin açıklanmış olması gerekir”⁵⁰⁹. İştirakçilerin hareketlerinin nedensellik değeri taşıyıp taşımadığı, yapılan hareketlerin suçun işlenmesinde etkili olup olmadığına göre saptanmakta, başka bir ifadeyle suçun işlenmesine etkili olmayan hareketi yapan kişi suça iştirak etmiş sayılmamaktadır⁵¹⁰. Bu bakımdan “iştirak amacıyla yapılan ihmali ya da icrai, maddi ya da manevi hareketlerle gerçekleşen suç arasında neden sonuç ilişkisi bulunmalıdır”⁵¹¹. İştirakin gerçekleşmesi bakımından öngörülen diğer şart, bir suçun icrasına başlanmış olmasıdır. Türk Ceza Kanunu’nun 40’ıncı maddesinin 3’üncü

⁵⁰⁵ TOROSLU, **Ceza Hukuku**, s. 283. Kanunda öngörülen sayıdan fazla kişinin suçun işlemesine katılması halinde tümünün iştirakten sorumlu olup olamayacağı hakkında bkz. AYDIN, s. 79 – 87.

⁵⁰⁶ DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. II, s. 467, 469. 469. “(...) tipe uygun hareketlerin yapılması bakımından maddî iştirakten, böyle bir harekete geçecek olan kişilerin iradelerine etki edilmesi halinde ise manevî iştirakten söz edilir; manevî iştirak hallerinde de, irade bir takım telkin ve teşviklerle, bazı söz veya yazı ya da işaretlerle açığa vurulmuştur, bu sebeple bu gibi hallerde de bir hareket vardır; fakat bu hareket tipe uygun fiili gerçekleştirecek kişilerin iradelerine etki yapmaya yönelmiş olduğu için, manevi bir durum göstermektedir”. DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. II, s. 469.

⁵⁰⁷ DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. II, s. 466 – 469.

⁵⁰⁸ DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. II, s. 470 – 471.

⁵⁰⁹ AYDIN, s. 97.

⁵¹⁰ DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. II, s. 473.

⁵¹¹ AYDIN, s. 98.

fikrasına göre “Suça iştirakten dolayı sorumlu tutulabilmek için ilgili suçun en azından teşebbüs aşamasına varmış olması gerekir”. Bu hüküm uyarınca, diğer şartların varlığı halinde iştirakten dolayı cezalandırılabilmek için işlenmesine karar verilmiş olan suç bakımından en azından teşebbüsün şartlarının da gerçekleşmiş olması aranır. Örneğin, failerin bir vergi sırrını açıklamak amacıyla bir araya gelmesi veya bir failin diğerini vergi sırrını kullanması için azmettirmesi ancak bunları gerçekleştirmemeleri durumunda söz konusu hareketler hazırlık hareketleri niteliğinde olduğundan suça iştirakten dolayı ceza verilmeyecektir. İcrasına başlanan suçun bütün iştirakçiler bakımından aynı olması şartı, yalnızca maddi unsurun değil manevi unsurun da aynı olmasını gerektirir⁵¹². Vergi mahremiyetini ihlal suçu kasten işlenebilen bir suç olduğundan, suçun icrasına başlayanlardan biri dikkatsiz ve tedbirsiz davranmışken diğerinin kastı söz konusuysa suç iştirak halinde işlenmiş sayılamaz. İştirakin son şartı olan ve iştirakin manevi unsuru, sübjektif şartı veya iştirak kastı gibi farklı kavramlarla da ifade edilen iştirak iradesi⁵¹³ “bir suçun işleneceğini veya işlenmekte olduğunu bilerek ve sonucun gerçekleşmesini isteyerek suçun işlenişine katılmak amacıyla failin iradesini diğerlerinin iradeleriyle birleştirmesidir”⁵¹⁴. Türk Ceza Kanunu’nun 40’ıncı maddesinin 1’inci fıkrasında suça iştirak için “kasten işlenmiş” bir fiilin varlığı aranmakta olup, iştirakin manevi unsurunu kast oluşturmaktadır. İştirakin varlığı için önceden anlaşma zorunlu

⁵¹² DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. II, s. 485.

⁵¹³ İştirak iradesi kavramı ve bu konudaki farklı görüşler ve için bkz. AYDIN, s. 112 – 117; EREM, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, C. I, s. 409 – 412; DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. II, s. 480 – 483; CENTEL / ZAFER / ÇAKMUT, s. 518 – 519; TOROSLU, **Ceza Hukuku**, s. 290 – 293; ZAFER, **Ceza Hukuku**, s. 314 – 316.

⁵¹⁴ AYDIN, s. 110.

olmadığı gibi iştirakçilerin tümünün birlikte faaliyette bulunma bilinç ve iradesine sahip olmaları da gerekmemekte, iştirakçilerden yalnızca birinin buna ilişkin bilinç ve iradeye sahip olması yeterli görülmektedir⁵¹⁵.

Türk Ceza Kanunu'nun 37'nci maddesi ile 39'uncu maddesi arasında farklı iştirak türlerine yer verilmekte olup, bu hükümler uyarınca suça iştirak biçimleri faillik, azmettirme ve yardım etme olarak üçe ayrılmaktadır. Vergi mahremiyetini ihlal suçuna iştirakin incelenmesine geçmeden önce, Kanun'un 40'inci maddesinin 2'nci fıkrasında özgü suçlar bakımından öngörülen bağlılık kuralı üzerinde durulması gerekir. Vergi mahremiyetini ihlal suçuna iştirakte failliğin saptanması bakımından esas teşkil eden bu hüküm uyarınca "*Özgü suçlarda, ancak özel faillik niteliği taşıyan kişi fail olabilir. Bu suçların işlenişine iştirak eden diğer kişiler ise azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulur*". Söz konusu düzenlemeye göre vergi mahremiyetini ihlal suçunda yalnızca Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde zikredilen kişiler fail, bu kişilerin dışında kalanlar ise ancak azmettiren veya yardım eden olarak suça iştirak edebileceklerdir. Başka bir ifadeyle vergi mahremiyetini ihlal suçunda özel faillik niteliği taşımayan kişilerin suça fail olarak iştirak etmeleri söz konusu değildir⁵¹⁶.

⁵¹⁵ TOROSLU, **Ceza Hukuku**, s. 291.

⁵¹⁶ Toroslu, özel faillik niteliğini taşımayan kişinin, suça iştirak edenin özel faillik niteliğini taşıdığını bilmemesi halinde genel ilkelere göre, failin niteliği sadece suçun vasfını değiştiriyor ve onu özgü suç haline getiriyorsa genel suça göre sorumlu tutulacağını, özel faillik niteliği taşımayan kişilerce işlenmemesi halinde herhangi bir suça vücut vermeyen bir fiil söz konusu olduğu takdirde ise bir sorumluluğunun bulunmadığını ifade etmektedir. TOROSLU, **Ceza Hukuku**, s. 302. İştirakin şartlarından biri olan suç ayniyetinin özgü suçlar bakımından değerlendirilmesi ve bu konudaki

Bazı yazarlara göre özgü suça iştirakin söz konusu olduğu durumlarda özgü suçun mutlaka özel faillik niteliği taşıyan kimse tarafından işlenmiş olması bir zorunluluk arz etmemekte, bu durum yalnızca şahsen gerçekleştirilmesi gereken ve niteliği gereği başkası aracılığıyla işlenemeyen suçlar ile yükümlülük suçları bakımından söz konusu olmaktadır⁵¹⁷. Bu nedenle söz konusu yazarlar Kanun'da özgü suçlara iştirak bakımından failliğin yalnızca gerekli niteliklere sahip kişi ile sınırlandırılmasının isabetli olmadığını ifade etmektedirler. Kanun'un 40'ıncı maddesinin 2'nci fıkrasının özgü suçlara iştirak bakımından isabetsiz bir düzenleme getirdiği yönündeki görüşe katılmakla birlikte, söz konusu düzenlemenin göz ardı edilerek özel faillik niteliği taşımayan kişilerin vergi mahremiyetini ihlal suçunda müşterek fail olarak kabul edilmelerinin suç ve cezaların kanuniliği ilkesi karşısında mümkün olmadığını düşünmekteyiz.

Türk Ceza Kanunu'nun 37'nci maddesinin 1'inci fıkrasına göre *“Suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur”*. *“Müşterek faillikten söz edilebilmesi için, birden çok kişinin, birlikte suç işleme kararına sahip olmalarının yanı sıra, fiil üzerinde ortak hakimiyet kurlmaları da gerekir”*⁵¹⁸. “Fiili birlikte gerçekleştirenler” ifadesinden yalnızca tipik

olasılıklara ilişkin tespitler için bkz. DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. II, s. 485 – 487.

⁵¹⁷ AYDIN, s. 271 – 272; CENTEL / ZAFER / ÇAKMUT, s. 535; DEMİRBAŞ, s. 461; TOROSLU, **Ceza Hukuku**, s. 301. Zafer, kanun koyucunun tercihini bu yönde kullanmadığını ancak özgü suçlarda müşterek failliğin kural olarak mümkün olduğunu ifade etmektedir. ZAFER, **Ceza Hukuku**, s. 326. Şahsen işlenebilen suç ve faillik kavramı hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. ÖZGENÇ, **İştirakin Hukukî Esası**, s. 172 – 179.

⁵¹⁸ TOROSLU, **Ceza Hukuku**, s. 303.

hareketleri gerçekleştirenler anlaşılmalı, “*tipik fiil üzerinde ortak hâkimiyet kuranlar yani hem tipik hareketleri yapanlar (fiili irtikâp edenler) hem de tipik hareketlerin yapılması için zorunlu olan ancak tipik olmayan diğer hareketleri yapanlar da (doğrudan doğruya beraber işleyenler) fail olarak değerlendirilmelidir*”⁵¹⁹. Bu bakımdan vergi mahremiyetini ihlal suçunda yalnızca tipik hareketler olan ifşa veya bir kişi yararına kullanma hareketlerini yapanların değil, bu hareketlerin gerçekleştirilmesi için zorunlu sayılabilecek olan hareketleri yapanların da müşterek fail olarak suça iştirak ettiklerinin kabulü gerekir. Örneğin bir vergi memurunun temin ettiği vergi sırrı içeren bir belgenin bir başka vergi memuru tarafından üçüncü kişiye verilmesi durumunda bu memurlar fiil üzerinde ortak hakimiyet kurdukları ve ifşanın gerçekleşmesi bakımından belgenin temin edilmesi zorunluluk arz ettiği için müşterek fail olarak sorumlu tutulacaklardır.

Vergi mahremiyetini ihlal suçunda müşterek faillik bakımından önem taşıyan husus, yukarıda da ele alındığı üzere, fiil üzerinde ortak hakimiyet kuranların tümünün özel faillik niteliğini haiz olmalarının gerekip gerekmediği meselesidir. Özgü suç için gereken özel faillik niteliği bulunmayanların da bu suçlara müşterek fail olarak iştirak edebileceğinin doktrinde kabul edildiği ifade edilmekteyse⁵²⁰ de bu konuda bir görüş birliği bulunmamaktadır⁵²¹. Özgenç, özel faillik niteliği taşıyan kişi

⁵¹⁹ AYDIN, s. 132.

⁵²⁰ AYDIN, s. 272

⁵²¹ Özgü suçlara iştirakte yalnızca özel faillik niteliğine sahip olan kişilerin fail olarak sorumlu tutulabileceği yönündeki görüşler için bkz. ERDEM, Mustafa Ruhan, “*Yeni TCK’da Faillik ve Suç Ortaklığı*”, **Hukuki Perspektifler Dergisi**, S. 5, Aralık 2005, s. 206; İÇEL, Kayıhan, **Suçların İçtimaı**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul 1972, s. 395 – 397; ARTUK / GÖKCEN /

ile birlikte suçun işlenmesi halinde, bu niteliği taşımayan kişinin de işlenen suçtan fail olarak sorumlu tutulabilmesinin dolaylı faillik bakımından adalet ve amaca uygunluk düşüncelerine dayanılarak kabul edildiğini ancak bu görüşün müşterek faillik açısından geçerli olamayacağını ifade etmektedir⁵²². Çünkü özgü suçlarda, özel bir yükümlülüğün kaynağını teşkil eden davranış normunun asli muhatabı belli sıfat ve nitelikleri taşıyan kişiler olup, harici kişiler bu normların tali muhatabıdır ve bu nedenle özel yükümlülük altında bulunmayan kişi, özgü suçun oluşumuna ne şekilde katkıda bulunursa bulunsun fail değil ancak azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulabilir⁵²³.

“İştirakte failliğin ve iştirak türünün tespitinde failin sıfatını esas alan bir sistem yoktur. Bir kimsenin suçun işlenişinde konumu ne ise odur. Özgü suçlarda failin ancak ‘özel faillik niteliği taşıyan kişi’ olabileceği kuralına rağmen, suçun işlenişine iştirak eden kişinin konumunun farklı olmaması gerekmektedir”⁵²⁴.

Kanımızca, vergi mahremiyetini ihlal suçunun iştirak halinde işlenmesi durumunda, yalnızca Vergi Usul Kanunu’nun 5’inci maddesinde sayılan kişilerin faillik dolayısıyla sorumlu tutulacak olmaları iştirak kurumunun mahiyetinden değil, Türk Ceza Kanunu’nun 40’inci maddesinin 2’nci fıkrasında yer alan bağıllık kuralından kaynaklanmaktadır. Bu bakımdan söz konusu suça iştirakte, iştirak edenlerin

YENİDÜNYA, s. 770; HAKERİ, s. 413; KOCA / ÜZÜLMEZ, s. 387; ÖZBEK / KANBUR / DOĞAN / BACAĞSIZ / TEPE, s. 513.

⁵²² ÖZGENÇ, *İştirakin Hukukî Esası*, s. 166 – 167.

⁵²³ ÖZGENÇ, *İştirakin Hukukî Esası*, s. 170 – 172.

⁵²⁴ AYDIN, s. 274.

tamamının özel faillik niteliğine sahip olmaları gerekmemekteyse de müşterek faillik bakımından bu niteliği haiz olmak zorunluluk arz etmektedir⁵²⁵. Örneğin, bilirkişi heyetinde görev yapan kişiler dava dosyasından edindikleri vergi mükellefinin işletmesine ait sırları para kazanmak amacıyla birlikte kullandıkları takdirde vergi mahremiyetini ihlal suçunun müşterek faili olurlar. Bu bilirkişilerin anılan bilgileri üçüncü kişiye vermesi ve bilgilerin bu kişi tarafından satılması durumunda ise birbirinden bağımsız iki suç bulunmaktadır. Dolayısıyla üçüncü kişi vergi mahremiyetini ihlal suçuna iştiraktan değil, somut olayın özelliklerine göre tipikliğin gerçekleştiği bağımsız suçtan sorumlu olur⁵²⁶.

⁵²⁵ Erdem'e göre "Özgü suçlar, failin özel suje niteliğine sahip olması aranan suçlar olup hareketi yapan kişinin tipiklikte yer verilen özel sıfatı, bu sığata sahip olmayan kişilerin suçun faili olmasını önlemektedir. Bu tür suçlarda tipiklikte şart koşulan fail niteliğine sahip kişiler, ancak bu suçun faili olabilirler; suçta katılan diğer kişiler ancak yardım eden olarak sorumlu olurlar". ERDEM, M. R., s. 206.

⁵²⁶ Taş'a göre "Gizli kalması gereken vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgilerin basında yer alması halinde, bilgiyi (veya belgeleri) verenler vergi mahremiyetini ihlal suçunu işlemektedir. Bilgiyi verenlerin üçüncü şahıs olması halinde ise suçta iştirak söz konusudur. Ancak, her durumda bu bilgilerin VUK'da sayılan kişiler kaynaklı olduğu dikkate alındığında, vergi mahremiyetini ihlal suçu işlendiği sabittir". Yazar, istisna kapsamında yer alanlar hariç olmak üzere vergi inceleme raporunun haber yapılması durumunda, gazeteci bakımından vergi mahremiyetini ihlal suçuna iştirakin gerçekleştiğini ifade etmektedir. TAŞ, Metin, "Vergi Mahremiyeti Kapsamındaki Belge ve Bilgilerin Basında Yer Almasının Hukuki Boyutları", **Yaklaşım**, S. 219, Mart 2011, s. 21 – 23. Vergi mahremiyetini ihlal suçunun faillerinin, bir vergi sırrını basın mensubuna ifşa etmesi halinde bu suçun gerçekleşeceği konusunda herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır. Ancak basın mensuplarının "ifşa"yı Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde zikredilen kimseler ile birlikte işlemeleri mümkün değildir. Yukarıda ayrıntılı olarak açıklandığı üzere özgü suçlarda müşterek faillik yalnızca özel faillik niteliği taşıyan kimseler bakımından söz konusu olabilmektedir. Bu durumda gazeteci ifşa fiilinin Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde zikredilen kimseler tarafından gerçekleştirilmesi şartıyla yalnızca azmettirme veya yardım etme fiillerini işlediği takdirde suçta iştirak etmiş sayılabilir. Bir gazetecinin vergi inceleme raporunu haber yaparak vergi sırrını ifşa etmesi durumunda ne vergi mahremiyetini ihlal suçu ne de bu suçta iştiraktan bahsedilebilir. Burada gazetecinin işlediği fiil yukarıdaki örnekte olduğu gibi somut olayın özelliklerine göre farklılaşabilecek olan bağımsız bir suç teşkil etmektedir.

Türk Ceza Kanunu'nun 37'nci maddesinin 2'nci fıkrasına göre “Suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişi de fail olarak sorumlu tutulur”. Dolaylı faillik olarak adlandırılan bu durumda, “tipik fiili gerçekleştiren asıl failin (doğrudan failin), bir başkası (dolaylı fail) tarafından kontrol edilip yönlendirilmesi”⁵²⁷ söz konusudur. Özgü suçlarda faillik konusundaki düzenlemenin öngördüğü sınırlandırma dolaylı faillik bakımından da sorun teşkil etmektedir⁵²⁸. Vergi mahremiyetini ihlal suçuna iştirakte özel faillik niteliği taşımayan kişiler bakımından dolaylı failliğin söz konusu olup olmayacağıın tespitinde, bu suça uygulanacak ceza hükümleri için yollamada bulunulan düzenleme dolaylı failliğin söz konusu olduğu belli durumlar açısından yol gösterici niteliktedir. Vergi Usul Kanunu'nun 362'nci maddesinde vergi mahremiyetini ihlal edenlerin Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılacakları düzenlenmekte olup, anılan maddenin 4'üncü fıkrasında “Cebir veya tehdit kullanarak bir kimseyi bu madde kapsamına giren bilgi ve belgeleri açıklamaya mecbur kılan kişi”nin suçun basit şekli için öngörülenden daha ağır bir ceza ile

⁵²⁷ AYDIN, s. 143.

⁵²⁸ AYDIN, s. 275. Yazar Türk Ceza Kanunu'nun 40'ıncı maddesinin 2'nci fıkrasındaki hükmün yalnızca bir kamu görevlisi tarafından işlenebilecek bir suçun dolaylı failliği doğuracak bir biçimde işletilmesi halinde dolaylı faillige ilişkin düzenlemenin mi yoksa azmettirme veya yardım etmeye ilişkin düzenlemelerin mi esas alınacağı sorununu doğurduğunu ve bu sorunun Kanun'un 37'nci maddesinin 2'nci fıkrasından hareketle çözümlenmesi gerektiğini ifade etmektedir. AYDIN, s. 275. Hakeri, özgü suçlara iştirakte Türk Ceza Kanunu'nun 40'ıncı maddesinin 2'nci fıkrasındaki düzenleme karşısında özel faillik niteliği taşımayan kişilerin fail olarak cezalandırılmalarının hiçbir zaman mümkün olmayacağını ancak Türk Ceza Kanunu'nun 28'inci maddesinde öngörülen cebir ve şiddet, korkutma ve tehdidi kullanan kişinin suçun faili sayılacağına ilişkin düzenlemenin Kanun'un 40'ıncı maddesinin 2'nci fıkrasında hükme bağlanan kuralın bir istisnasını oluşturduğunu kabul etmek gerektiğini belirtmektedir. Bu bakımdan yazar müşterek failliğin saptanmasında Kanun'un 40'ıncı maddesinin 2'nci fıkrasındaki düzenlemeyi esas alırken, dolaylı faillikte istisna olarak adlandırdığı hükme dayanarak bu kuralın uygulanmayacağını kabul etmektedir. HAKERİ, s. 413 – 414.

cezalandırılacağı hükme bağlanmaktadır. Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesinde düzenlenen suç, özgü suç niteliği taşımamakta ise de vergi mahremiyetini ihlal suçuna uygulanacak cezanın bu madde uyarınca saptanacak olması nedeniyle dolaylı failliğin düzenlendiği hüküm bir özgü suç bakımından da uygulama alanı bulmaktadır. Söz konusu düzenleme uyarınca cebir veya tehdidi kullanan her kim olursa olsun dolaylı fail olarak cezalandırılacağından, vergi mahremiyetini ihlal suçunun bu şekilde işlenmesi halinde dolaylı failin özel faillik niteliğine sahip olması gerekmez. Bu bakımdan anılan düzenlemede öngörülen vergi mahremiyetini ihlal suçunun nitelikli haline iştirakte özel faillik niteliğine sahip olanlar dolaylı fail olabileceği gibi, bu niteliğe sahip olmayanlar da dolaylı fail olabilecektir.

Türk Ceza Kanunu'nun 38'inci maddesinin 1'inci fıkrasına göre *“Başkasını suç işlemeye azmettiren kişi, işlenen suçun cezası ile cezalandırılır”*. *“Azmettirme, ceza hukuku terminolojisinde ‘suç işleme düşünce ve kararı bulunmayan bir kimseyi, bu düşünce ve karara sevk etme’ anlamına gelmektedir. Azmettirilenin söz konusu olabilmesi için azmettirilen muhatabın suç işleme kararını vermesini ve bunun icra hareketlerine başlamasını sağlayacak derecede yoğun bir faaliyet gereklidir”*⁵²⁹. Azmettirenin bir kişide belirli bir suçu işlemek düşünce ve kararını yaratmak amacıyla hareket etmesi ve dolayısıyla bu kişiyi suça yönelttiğini bilmesi ve istemesi gerektiğinden azmettirme kasıtlı hareketlerle gerçekleştirilebilir

⁵²⁹ ARTUK / GÖKCEN / YENİDÜNYA, s. 780.

bir nitelik taşımaktadır⁵³⁰. Azmettirmeden söz edilebilmesi için azmettirenle azmettirilenin sonuca yönelik kasıtlarının aynı olması şarttır, aksi halde iştirakin manevi unsuru gerçekleşmez⁵³¹. Kanun'da azmettirme bakımından sadece neticeye önem verilmiş olduğundan azmettirmede kullanılan araçların türü ve niteliği önem taşımamakta, azmettirilmiş olma yeterli sayılmaktadır⁵³². Vergi mahremiyetini ihlal suçunda azmettirmeden söz edilebilmesi için bu temel hususların gerçekleşmesi zorunlu olup, suçu işleme kararını vermiş olan kişinin azmettirilmesi mümkün olmayacak ancak Türk Ceza Kanunu'nun 39'uncu maddesinin 2'nci fıkrasının a bendinde sayılan durumlardan biri varsa işlenen suça yardım eden sıfatıyla iştirak edilmiş olunacaktır. Örneğin vergi dairesi müdürünün, o dairede görevli bir vergi memuruna, bir milletvekilinin gelir vergisi beyannamelerini basına sızdırması halinde terfi ettirileceğini söylemesi ve vergi memurunun da bu konuşmaya dayanarak sözü edilen beyanları basınla paylaşması halinde vergi dairesi müdürü işlenen suçtan somut olayın koşullarına göre ya azmettiren sıfatıyla ya da suç işlemeye teşvik dolayısıyla yardım eden sıfatıyla sorumlu tutulacaktır.

Türk Ceza Kanunu'nun 39'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında 3 bent halinde sayılmakta olan yardım etme halleri sırasıyla, *“suç işlemeye teşvik etmek veya suç işleme kararını kuvvetlendirmek veya fiilin işlenmesinden sonra yardımda*

⁵³⁰ DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. II, s. 524. Azmettirenin ikna etmek suretiyle faili belirlemesi ve işlenecek suç ile suçun mağdurunu da somutlaştırması nedeniyle azmettirilenin suçun manevi unsuruna ilişkin bir iştirak biçimi olduğu ifade edilmektedir. AYDIN, s. 166.

⁵³¹ AYDIN, s. 167.

⁵³² CENTEL / ZAFER / ÇAKMUT, s. 527.

bulunacağını vaat etmek”; “suçun nasıl işleneceği hususunda yol göstermek veya fiilin işlenmesinde kullanılan araçları sağlamak”; “suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmaktır”⁵³³. Bu hallerde yardım eden sıfatıyla sorumlu olan kişiler suça nedensel katkıları asli olmadığı ancak tipik fiilin gerçekleşmesine katkıda buldukları için cezai sorumlulukları fail ve azmettiren göre daha azdır⁵³⁴. Yardım etme halleri yukarıda sayılanlarla sınırlı olup, bir kimsenin yardım eden sıfatıyla suça iştiraktan sorumlu tutulabilmesi için bu hallerden biri kapsamında değerlendirilebilecek bir harekette bulunması gerekir. Bu hususların tümü vergi mahremiyetini ihlal suçu bakımından da geçerlidir. Dolayısıyla, bir kimsenin vergi mahremiyetini ihlal suçuna iştirakte yardım eden sıfatıyla sorumlu tutulması ancak tipik fiil dışında kalmakla birlikte suçun işlenmesini kolaylaştıran yardım etme hallerinden birinin gerçekleştirilmesi halinde mümkün olacaktır. Örneğin, bir vergi memuruna açıklayacağı vergi sırlarına ilişkin dosyaların dijital ortama aktarılmasında yardım eden veya bu dosyaların fotokopisini çekerek ona teslim eden diğer memur, suçun işlenmesi halinde yardım eden sıfatıyla iştiraktan sorumlu tutulacaktır.

⁵³³ Bu haller maddi ve manevi yardım türleri olarak ikiye ayrılmakta, suçun işlenmesinde kullanılan araçları temin etmek ile suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak maddi, diğerleri manevi yardım etme olarak adlandırılmaktadır. Yardım etme türleri hakkında bkz. AYDIN, s. 179 – 190; ARTUK / GÖKCEN / YENİDÜNYA, s. 783 – 788; CENTEL / ZAFER / ÇAKMUT, s. 529; HAFIZOĞULLARI / ÖZEN, s. 372 – 374; HAKERİ, s. 425 – 427; KOCA / ÜZÜLMEZ, s. 395 – 398; ÖZGENÇ, **Ceza Hukuku**, s. 448 – 449; TOROSLU, **Ceza Hukuku**, s. 304 – 305; ZAFER, **Ceza Hukuku**, s. 320 – 322.

⁵³⁴ AYDIN, s. 175 – 176.

C. İçtima⁵³⁵

“Kanunî tarife uygun olarak gerçekleştirilen her netice, prensip itibariyle, ayrı ve bağımsız bir suç oluşturur ve fail hareketi ile ne kadar netice meydana getirmişse, o kadar suç işlemiş sayılarak, her birinden dolayı ayrı ve bağımsız cezalara uğrar”⁵³⁶. “Bu kuralın istisnasını, ortada birden çok suç bulunmasına rağmen, çeşitli nedenlerle faile tek cezanın verildiği ‘suçların içtimaı’ adı verilen durumlar oluşturmaktadır”⁵³⁷.

Çeşitli fiiller ile tek bir kanun hükmünün ihlal edilmesi veya tek bir fiil ile çeşitli kanun hükümlerinin ihlaline sebebiyet verilmesi halinde suçların içtimaı veya kaynaşmasından ya da suçların bir araya toplanmasından söz edilir⁵³⁸. Suçların içtimaı konusunda, ceza kanunları bakımından çeşitli ihlallerin varlığı gündeme gelmekte, bu ihlallerin sayısı ile suçların sayısı arasındaki ilişkinin tespiti ve suç çokluğunun ne zaman gerçekleşebileceğinin saptanması bakımından suç tekliği – suç çokluğu ayrımı önem taşımaktadır⁵³⁹. Suç tekliği – çokluğu ayrımında

⁵³⁵ Ceza hukukunda içtima, suçların ve cezaların içtimaı olarak ikiye ayrılmaktadır. Ancak, suçun özel görünüş biçimleri başlığı altında suç teorisiyle olan ilgisi dolayısıyla yalnızca suçların içtimaı konusuna yer verilecektir.

⁵³⁶ DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. II, s. 373.

⁵³⁷ YALÇIN SANCAR, **Türkân, Müteselsil Suç**, Seçkin Yayınevi, Ankara 1995, s. 15.

⁵³⁸ DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. II, s. 374; DEMİRBAŞ, s. 468.

⁵³⁹ İÇEL, s. 11. Yazar, suçun tek veya birden çok olduğunun tespiti probleminin doktrinde özellikle fikrî içtima bakımından ele alındığını ancak bu ayırmadan hareketle yapılacak olan tespitin fikrî içtima dışındaki içtima şekillerinin gerçek kimliklerinin tayin edilmesi bakımından da geçerli olduğunu ifade etmektedir. İÇEL, s. 36.

esas alınacak kriter konusunda farklı görüşler bulunmakta⁵⁴⁰, bazı yazarlar suçun tek olup olmadığının suçun maddi unsurundan hareketle tespit edilmesi gerektiğini ileri sürerken bazıları ise bu konuda norma başvurmaktadırlar. “*Suçların içtima ettiği hallerde, failin sorumluluğu belirlenirken içtima eden suçlara ilişkin cezalar ayrı ayrı toplanmamakta, bilakis bu suçlardan birinin cezası esas alınmak suretiyle verilecek cezanın tespitine ilişkin prensipler ortaya konulmaktadır*”⁵⁴¹. Suçlardan birinin cezasının esas alınması halinde, bir suç diğerinin ağırlaştırıcı ya da hafifletici nedeni olarak belirmez, bu durumda çeşitli ihlallerin veya birden çok fiillerin kaynaşması söz konusudur⁵⁴². Çalışmanın bu bölümünde Türk Ceza Kanunu’nun “Suçların İçtimaı” başlığını taşıyan birinci kısım beşinci bölümünde düzenlenen fikrî içtima, zincirleme suç ve bileşik suç hususları vergi mahremiyetini ihlal suç bakımından incelenecektir.

1. Fikrî İçtima

Türk Ceza Kanunu’nun “Fikrî içtima” başlıklı 44’üncü maddesine göre “*İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır*”. Fikrî içtimadan söz edilebilmesi için tek fiil ile birden fazla kanun hükmünün ihlal edilerek birden çok farklı suça vücut verilmesi gerekmektedir. Bu bakımdan fiilin tek olması ve

⁵⁴⁰ Bu görüşler hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. İÇEL, s. 36 – 41; YALÇIN SANCAR, **Müteselsil Suç**, s. 19 – 30;

⁵⁴¹ ARTUK / GÖKCEN / YENİDÜNYA, s. 792.

⁵⁴² DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. II, s. 375.

birden fazla farklı suçun gerçekleşmesi fikrî içtimanın varlığı için bulunması zorunlu koşullar olarak belirlemektedir⁵⁴³. Fiilin tekliğinin saptanması konusunda iki farklı görüş bulunmakta, bir görüş hareketi esas alırken diğer görüş neticeye üstünlük tanımaktadır⁵⁴⁴. Türk doktrininde hakim görüş, fiilin tekliğini neticenin tekliği olarak kabul etmekte ve bu doğrultuda netice tek ise fiil de tek sayılmaktadır⁵⁴⁵. İÇEL, maddi neticenin tekliği görüşünü savunmakta ise de neticesi harekete bitişik suçlarda bu kriterin esas alınmasının adaletsiz sonuçlar doğuracağını çünkü hareketten bağımsız bir neticenin bulunmadığı suçlarda fiilin sayısının neticeye göre tespitinin, özünde hareket sayısının tespitinden farklı bir şey olmadığını ve bu durumda neticesi hareketten ayrılabilen suçlarda hareketin tekliğine rağmen neticenin çokluğunun fiilin birden fazla olduğunu göstermesine karşılık neticesi harekete bitişik suçlarda

⁵⁴³ “Suçları düzenleyen normlar korudukları hukukî değerlere uygun olarak fiilleri kapsamlarına alırlar. Bazen bir suç tipi fail tarafından gerçekleştirilen fiilin tüm hukuka aykırılığının kapsanması yönünden yeterlidir. Bazen ise, aynı fiilin ihlâl ettiği hukukî değerlerin çokluğu, onun çeşitli suç tipleri ile ilişkisini sonuçlar. İşte, fiilin sadece tek bir yönden değerlendirilmesi, o fiilin tüm hukuka aykırılık niteliğinin karşılanması bakımından yeterli olmayınca ve bu nedenle kanunun çeşitli hükümlerinin aynı fiille ilgisi ortaya çıkınca, fikrî içtima sözkonusu olur”. İÇEL, s. 57. Fikrî içtimanın hukuki niteliği konusundaki farklı görüş ve tartışmalar için bkz. İÇEL, s. 58 – 60; DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. II, s. 376 – 384.

⁵⁴⁴ Bu görüşler hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. İÇEL, s. 29 – 35; DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. II, s. 385 – 388; ARTUK / GÖKCEN / YENİDÜNYA, s. 795 – 797; CENTEL / ZAFER / ÇAKMUT, s. 489 – 492; DEMİRBAŞ, s. 480 – 482; HAKERİ, s. 459 – 462; KOCA / ÜZÜLMEZ, s. 401 – 407; TOROSLU, **Ceza Hukuku**, s. 320 – 322; ZAFER, **Ceza Hukuku**, s. 344 – 345.

⁵⁴⁵ DEMİRBAŞ, s. 480. Fiilin tekliğinin saptanmasında hareketi esas alan bazı görüşler için bkz. ARTUK / GÖKCEN / YENİDÜNYA, s. 795 – 799; DEMİRBAŞ, s. 481 – 482. Sancar, fiil sayısının tespitinde maddi neticeyi esas alan yazarların fikrî içtima konusunda çelişkiye düşmemek için suçun tekliğinin çokluğunun saptanmasında aynı ölçüte başvurmadıklarını ifade etmektedir. YALÇIN SANCAR, **Müteselsil Suç**, s. 25.

tek hareketin fiilin tekliği sonucunu doğurduğunu ifade etmektedir⁵⁴⁶. Yazara göre neticesi harekete bitişik suçlarda fiilin tekliğinin saptanmasında kanunun aynı hükmünün ihlal edildiği durumlarda ihlallerin sayısı, kanunun farklı hükümlerinin ihlal edildiği durumlarda ise hareket sayısı esas alınmalıdır⁵⁴⁷. Fikrî itımın ikinci şartı birden fazla farklı suçun meydana gelmesi olup, tek fiil ile aynı kanun hükmünün birden fazla ihlali halinde birden fazla suç oluşması mümkünse de bu suçlar birbirinden farklı olmadığı için fikrî içtima söz konusu olamaz⁵⁴⁸. Farklı suç kavramı bir suçun basit ve nitelikli halleri dışında kalan suçları iermektedir⁵⁴⁹. Fikrî içtima halinde failin en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılacağı öngörülmektedir. En ağır cezayı gerektiren suçun saptanmasında hakimin somut

⁵⁴⁶ İÇEL, s. 65. Kunter de, neticesi harekete bitişik suçlarda hareket ile fiili birbirinden ayırmanın çok g olduğunu ve bu durumda bölünebilme kıstasına başvurulması gerektiğini ifade etmektedir. Yazar'a göre *“eğer birden fazla olan ihlllerin ayrı ayrı hareketlerle meydana getirilebilmesi mümkün ise bu takdirde müstakil varlığa malik neticelerin deta tesadüfen bir araya gelmesi, bir netice şeklinde gözükmesi bahis mevzuudur... Fakat ihllleri birbirinden ayırmak mümkün değilse, birisi zarur olarak diğer de gerektiriyorsa ancak bu takdirde tek fiilden bahsolunabilir”*. KUNTER, Nurullah, *“Fikrî İçtima Sebebiyle Suçların Birleştirilmesi”*, İHFM, C. XIV, S. 1 – 2, s. 366 – 367.

⁵⁴⁷ İÇEL, s. 65. Aynı yönde görüş için bkz. TOROSLU, **Ceza Hukuku**, s. 320 – 321.

⁵⁴⁸ Bazı yazarlar, fikrî itımın aynı neviden ve farklı neviden fikrî içtima biçiminde ikili bir ayırım yaparak incelemektedirler. Bu ayırım çerçevesinde aynı neviden fikrî itımın Türk Ceza Kanunu'nun 43'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında düzenlendiği ve 3'nc fıkrasında ise bu içtima türüne istisna getirildiği, 44'üncü maddede ise farklı neviden fikrî itımın hükme bağlandığı ifade edilmektedir. ARTUK / GÖKCEN / YENİDÜNYA, s. 799 – 803; DEMİRBAŞ, s. 482 – 484; KOCA / ÜZÜLMEZ, s. 420 – 423; ÖZGENÇ, **Ceza Hukuku**, s. 483 – 502; ZAFER, **Ceza Hukuku**, s. 346. Aynı neviden fikrî içtima kavramı için ayrıca bkz. İÇEL, s. 77 – 80; ÖZBEK / KANBUR / DOĞAN / BACAKSIZ / TEPE, s. 536 – 537. Hafizoğulları / zen'e göre ise *“aynı neviden fikrî içtima diye birşey yoktur ki, Kanun "farklı neviden fikrî içtima" düzenlemiş olsun. Zaten fikrî içtima, bir fülle kanunun farklı hükümleri ihlal edildiğinde, yani farklı suçlar işlendiğinde söz konusu olmaktadır. Kanun, Kanunun aynı hükmünün birden çok kez ihlal edilmesi halini, zincirleme suç saymıştır. Zincirleme suçun fikrî içtima ile bir yakınlığı bulunmamaktadır”*. HAFIZOĞULLARI / ÖZEN, s. 380.

⁵⁴⁹ ARTUK / GÖKCEN / YENİDÜNYA, s. 801. Yazarlar madde gerekçesinde yer alan *“Bir suçun temel ve nitelikli şekillerinin dışındaki suçlar, fikrî içtima uygulamasında farklı suç olarak kabul edilmelidir”* ifadesine vurgu yapmaktadırlar. ARTUK / GÖKCEN / YENİDÜNYA, s. 801.

olarak hükmedeceği cezayı değil, ihlal edilen soyut hükümlerde yer alan cezayı esas alması gerekir⁵⁵⁰.

Vergi mahremiyeti bakımından tek fiil ile birden fazla farklı suçun işlenmesi mümkündür. Başka bir ifadeyle somut olayda vergi sırrının ifşası veya bir kişi yararına kullanılması suretiyle birden fazla farklı kanun hükmünün ihlal edilmesi söz konusu olabilir. Böyle bir durumda fikrî içtima hükümlerinin uygulanıp uygulanamayacağı meselesi gündeme gelmektedir. Türk Ceza Kanunu'nun 44'üncü maddesinde işlenen bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşması aranmakta ancak bu suçların düzenlendiği kanunlar açısından bir açıklık bulunmamaktadır⁵⁵¹. Mülga Türk Ceza Kanunu'nda yer alan düzenlemede "kanunun çeşitli hükümlerinin ihlali" ifadesine yer verilmekle birlikte doktrinde ceza kanunu dışında kalan kanunlarda yer alan düzenlemeler bakımından da fikrî içtimanın söz konusu olabileceği kabul edilmekteydi⁵⁵². Yürürlükte olan düzenlemede açık bir ifade bulunmasa da herhangi bir sınırlama da öngörülmediğinden, mülga Kanun bakımından kabul edilen görüşün evleviyetle geçerli olması gerekir. Bu bakımdan tek fiille vergi mahremiyetini ihlal suçu ile farklı suç veya suçların oluşumuna sebebiyet verilmesi halinde fikrî içtima hükümleri uygulama alanı bulur. Vergi mahremiyetini ihlal suçu kural olarak neticesi harekete bitişik suç niteliği taşıdığından, bu suç bakımından fiilin tekliğinin

⁵⁵⁰ DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. II, s. 388. Ayrıntılı bilgi için bkz. İÇEL, s. 80 – 82.

⁵⁵¹ CENTEL / ZAFER / ÇAKMUT, s. 496.

⁵⁵² CENTEL / ZAFER / ÇAKMUT, s. 496. "İhlâl edilen hükümlerin farklı suç tiplerini öngörmeleri şartı gerçekleştiği takdirde, genel ceza kanununun hükümleri ile yan ceza kanununun hükümleri arasında da fikrî içtima ilişkisi meydana gelebilir". İÇEL, s. 77.

saptanmasında hareketin esas alınması gerektiği söylenebilirse de, bu kriterin genel geçer bir nitelik taşımadığını ve her durumda uygulanamayacağını düşünmekteyiz⁵⁵³. Nitekim bir vergi sırrının ihmal suretiyle ifşa edildiği durumlarda hareket ile netice eşzamanlı olarak meydana gelmeyeceğinden fiil tekliğinin tespitinde netice esas alınacaktır.

Fiilin tekliği bakımından üzerinde durulması gereken bir başka nokta, neticenin birden fazla farklı kanun hükmünün ihlaline aynı zamanda meydan vermesi gerektiğidir⁵⁵⁴. “Şayet ihlaller arasında kısa da olsa bir zaman farkı varsa, zorunlu olarak birden çok fiil bulunur. Çünkü neticenin kanunun çeşitli hükümlerini farklı zamanlarda ihlâl etmesi düşünülemez”⁵⁵⁵. Bu husus vergi mahremiyetini ihlal suçunun icra hareketlerinin bölünebilir bir nitelik arz ettiği veya suçun ihmal suretiyle icra hareketleriyle gerçekleştirildiği durumlar bakımından önem taşımaktadır. Ancak yukarıda ifade edildiği üzere, vergi mahremiyetini ihlal suçunda hareket ile neticenin aynı anda meydana geldiği durumlarda, hareketten ayrı bir netice bulunmadığından fikrî içtiman söz konusu olabilmesi için birden fazla farklı suçların tümünde hareketin kanun hükümlerini aynı zamanda ihlal etmesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

⁵⁵³ Suçun tekliğinin tespiti ile fiilin tekliğinin tespiti birbirinden farklı hususlardır. Doktrinde suçun tekliğinin tespitinde maddi unsurun esas alınmasının ve suç sayısının hareket veya fiil sayısına göre belirlenmesinin yetersiz ve hatalı olduğu ve bu konuda normun ihlali ölçütüne başvurulması gerektiği ifade edilmektedir. Ancak, suç sayısının tespitinde başvurulması zorunlu olan normun ihlali kriterinin de fiilin sayısının tespiti bakımından her zaman geçerli olamayacağı belirtilmektedir. İÇEL, s. 34, 41; YALÇIN SANCAR, **Müteselsil Suç**, s. 29 – 30.

⁵⁵⁴ DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. II, s. 387.

⁵⁵⁵ İÇEL, s. 66.

Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde sayılan kimselerin, belli sıfatları haiz olmaları nedeniyle anılan maddede öngörülenin dışında meslek veya görevleri dolayısıyla uymakla yükümlü buldukları başkaca düzenlemeler vardır⁵⁵⁶. Örneğin, vergi muameleleriyle uğraşan bir vergi memuru görevi dolayısıyla öğrendiği vergi mahremiyeti kapsamında yer alan bir bilgiyi ifşa ettiği takdirde hem Vergi Usul Kanunu'nun 362'nci maddesini hem de Türk Ceza Kanunu'nun 258'nci maddesini⁵⁵⁷ ihlal etmiş olacaktır. Bu durumda tek fiil ile birden çok farklı suç işlenmiş olmakla birlikte, ihlal edilen hükümler arasında genel hüküm – özel hüküm ilişkisi⁵⁵⁸ bulunduğundan fikrî içtimadan söz edilemeyeceğini düşünmekteyiz⁵⁵⁹. Bu

⁵⁵⁶ Bu düzenlemelerde yer alan yükümlülükler uymaması halinde karşılaşılabilecek olan yaptırımın niteliği ve buna bağlı olarak da fikrî içtiman uygulanıp uygulanamayacağı sorusuna verilen cevap değişiklik göstermektedir. Örneğin 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun "Disiplin cezalarının çeşitleri ile ceza uygulanacak fiil ve haller" başlıklı 125'inci maddesinin D(k) bendine göre açıklanması yasaklanan bilgileri açıklamak fiili kademe ilerlemesinin durdurulmasını gerektiren haller arasında sayılmakta ve fiilin ağırlık derecesine göre memurun bulunduğu kademedeki ilerlemesinin 1 - 3 yıl durdurulacağı hükme bağlanmaktadır. Disiplin suçu, ceza hukuku anlamındaki suçtan farklı olup, fikrî içtiman uygulanabilmesi için birden çok farklı suçların tamamının ceza hukuku anlamında suç olması gerektiği ifade edilmektedir. İÇEL, s. 76; EREM, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, C. I, s. 372; CENTEL / ZAFER / ÇAKMUT, s. 493; KOCA / ÜZÜLMEZ, s. 420; ÖZBEK / KANBUR / DOĞAN / BACAĞIZ / TEPE, s. 538; ZAFER, **Ceza Hukuku**, s. 346. Bu nedenle vergi mahremiyetini ihlal suçunun faillerinin işledikleri fiilin aynı zamanda disiplin suçunu gerektiren bir fiil olması halinde fikrî içtimadan söz edilemez.

⁵⁵⁷ Türk Ceza Kanunu'nun 258'nci maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca "*Görevi nedeniyle kendisine verilen veya aynı nedenle bilgi edindiği ve gizli kalması gereken belgeleri (...) açıklayan (...) kamu görevlisine, bir yıldan dört yıla kadar hapis cezası verilir*". Kanun'un 6'ncı maddesinde kamu görevlisi "*kamusal faaliyetin yürütülmesine atama veya seçilme yoluyla ya da herhangi bir surette sürekli veya geçici olarak katılan kişi*" olarak tanımlanmaktadır. Bu bakımdan vergi memuru kamu görevlisi sıfatını haiz olup, vergi sırrını ifşa ettiği takdirde göreve ilişkin sırrı açıklamış olacaktır.

⁵⁵⁸ "*Olayda fikrî içtimadan çok bir kanunlar ihtilâfi hali varsa, yani tek fiil hakkında çeşitli hükümler söz konusu olup da, bunlardan sadece biri – özel veya yeni hüküm olmak itibarıyla uygulanabilmekte ise, en şiddetli maddeye göre değil, olayda tek başına uygulanabilen ve bu sebeple daha hafif cezayı kapsamı da mümkün bulunan maddeye göre fail cezalandırılır*". DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. II, s. 388. Ayrıca bkz. KUNTER, **Fikrî İçtima**, s. 376.

⁵⁵⁹ Aksi yönde görüş için bkz. ÇERÇİ / ALTINTAŞ / İPLİKÇİ, s. 12.

bakımdan, aynı suçun bütün unsurlarıyla hem Türk Ceza Kanunu hem de Vergi Usul Kanunu'nda düzenlendiği göz önüne alındığında, özel nitelikteki Vergi Usul Kanunu hükmü ihtiva ettiği cezanın ağırlığı ne olursa olsun kapsamına giren kimsenin fiillerine uygulanır⁵⁶⁰. Vergi mahremiyetini ihlal suçu ile Türk Ceza Kanunu'nun 257'nci maddesinde düzenlenen görevi kötüye kullanma suçu bakımından şartların varlığı halinde fikrî içtimain gerçekleşebileceği düşünülebilir. Ne var ki görevi kötüye kullanma suçunda görevin gereklerine aykırı olarak hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine neden olan ya da kişilere haksız kazanç sağlayan kamu görevlilerinin bu suçtan sorumlu tutulabilmeleri için işledikleri fiillerin kanunda açıkça suç olarak tanımlanan haller dışında kalması gerekmektedir. Vergi mahremiyetini ihlal suçu kanunda açıkça tanımlandığından, bu suç ile görevi kötüye kullanma suçunun tek fiil ile işlenmesi ve dolayısıyla fikrî içtimain söz konusu olabilmesi mümkün değildir.

Vergi mahremiyetini ihlal suçunda fikrî içtima bakımından özellik arz eden bir başka durum 3568 sayılı Kanun'a tabi olan meslek mensupları ile ilgilidir. Söz konusu Kanun'un "Görevle ilgili suçlar" başlıklı 47'nci maddesine göre "*Meslek mensupları, görevleri sırasında veya görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı, fiillerinin niteliğine göre Türk Ceza Kanununun kamu görevlilerine ait hükümlerince cezalandırılırlar*". Bu düzenleme karşısında, görevi dolayısıyla vakıf olduğu bir vergi sırrını ifşa eden bir mali müşavirin Vergi Usul Kanunu'nun 362'nci maddesini mi yoksa 3568 sayılı Kanun'un 47'nci maddesini mi ihlal ettiği sorunu ile

⁵⁶⁰ İÇEL, s. 77.

karşılaşılmaktadır. 3568 sayılı Kanun'un 47'nci maddesinde bu Kanun'a tabi meslek mensupları bakımından öngörülen sır saklama yükümlülüğü görev dolayısıyla öğrenilen bütün sırları kapsamaktayken, Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde öngörülen sır saklama yükümlülüğü yalnızca vergi sırrına ilişkindir. Bu bakımdan 3568 sayılı Kanun'un 47'nci maddesinin genel hüküm, Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinin ise özel hüküm niteliği taşıdığı söylenebilir. Dolayısıyla, 3568 sayılı Kanun'a tabi bir meslek mensubunun bir vergi sırrını ifşa etmesi halinde Vergi Usul Kanunu'nun 362'nci maddesinin uygulanması gerekir⁵⁶¹.

Bazı yazarların, vergilendirme sürecinin tahsil aşamasında görev alan memurları da “vergi muameleleriyle uğraşan memurlar” kapsamında değerlendirdikleri daha önce ifade edilmişti. Bu görüş kabul edildiği takdirde tek fiil ile hem Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinin hem de Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 107'nci maddesinin ihlal edilmesi söz konusu olabilecektir. Nitekim Yerci'ye göre “*vergi dairesinde çalışan ve AATUHK'nın uygulanmasıyla görevli bir memur, görevi dolayısıyla vakıf olduğu ve VUK kapsamına giren bir vergi nedeniyle mükellef olan şahsa ait olan ve gizli kalması gereken bir sırrı, kendisi ya da başkası için menfaat temin etmeyi amaçlamaksızın, açıkladığında, bu fiiliyle VUK'un 5'inci maddesi hükmünü de, AATUHK'nın 107'nci maddesi hükmünü de ihlal etmiş olur*”⁵⁶². Vergi Usul Kanunu ile Amme

⁵⁶¹ Aksi yönde görüş için bkz. DONAY, **Vergi Suçları**, s. 168. ŞENYÜZ, **Vergi Ceza Hukuku**, 2011, s. 455; ARABACI, Mehmet “*Vergi Mahremiyeti ve Mesleki Sırların Açıklanması Açısından Vergilendirme Sürecinde Görev Alanların Sorumlulukları*”, **Yaklaşım**, S. 224, Ağustos 2011, s. 45.

⁵⁶² YERCI, s. 164.

Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, vergilendirme sürecinin farklı aşamalarını düzenlemekte olup, tahsil aşamasında sürecin önceki aşamalarına ilişkin vergi sırrı niteliği taşıyan bilgilerin öğrenilmesi hem muhtemel hem de olağandır. Vergi mahremiyetini ihlal suçu bakımından önem arz eden nokta, vergi sırrının hangi aşamaya ilişkin olduğu değil, hangi aşamada öğrenildiğidir. Bu nedenle söz konusu örnekte tahsil aşamasında öğrenilen vergi sırrının ifşası durumunda Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanacak olup, somut olay bakımından fikrî içtimadan söz edilemeyeceğini düşünmekteyiz.

Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler, görevleri dolayısıyla vergi sırrına vakıf olabilmektedirler. Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen suçlardan biri dolayısıyla ceza yargılaması sürecinde vergi sırrını öğrenen bir bilirkişinin sırrı ifşa etmesi halinde, somut olayın özelliklerine göre tek fiil ile hem vergi mahremiyetini ihlal suçunun hem de Türk Ceza Kanunu'nun 285'inci maddesinde düzenlenen gizliliğin ihlali suçunun işlenmesi mümkündür. Bu durumda, suçun unsurları birbirinden farklı olduğu için genel hüküm – özel hüküm ilişkisi kurulamayacağından fikrî içtima hükümleri uygulanabilecektir.

Vergi mahremiyetini ihlal suçunun takibi şikâyete bağlı bir suç olması, fikrî içtima bakımından önem taşımaktadır. Doktrinde, fikrî içtimadan söz edilebilmesi için her bir suç bakımından aranan kovuşturma şartlarının gerçekleşmiş olmasının gerektiği, suçlardan birinin takibinin şikâyete bağlı olması ve şikâyet koşulunun gerçekleşmemesi halinde re'sen kovuşturulan suçun cezası daha hafif olsa

dahi bu cezanın uygulanacağı ifade edilmektedir⁵⁶³. Vergi mahremiyetini ihlal suçunda şikâyet şartının gerçekleşmemesi halinde tek fiil ile birden fazla farklı suç işlenmiş olsa dahi fikrî içtima söz konusu olmayacaktır. Dolayısıyla, bu suç bakımından fikrî içtimanın gerçekleşip gerçekleşmediğinin saptanmasında, işlenen suçların her biri bakımından öngörülen şikâyet şartının yanı sıra zamanaşımı ve af gibi hususların bulunup bulunmadığının ayrı ayrı incelenmesi zorunludur⁵⁶⁴.

2. Zincirleme Suç

Türk Ceza Kanunu'nun "Zincirleme suç" başlıklı 43'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda tek cezaya hükmedileceği ancak cezanın arttırılarak uygulanacağı ve suçun basit şekli ile nitelikli şekillerinin aynı suç sayılacağı; 2'nci fıkrasında ise aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek fiil ile işlenmesi halinde 1'inci fıkra hükmünün uygulanacağı düzenlenmektedir. Bu hükümlerden hareketle kanunun iki tür zincirleme suça yer verdiği⁵⁶⁵ ve bu suçların gerçekleşmesi bakımından ortak şartların yanı sıra farklı birtakım şartların da

⁵⁶³ İÇEL, s. 73; EREM, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, C. I, s. 373; DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. II, s. 389; ARTUK / GÖKCEN / YENİDÜNYA, s. 803; CENTEL / ZAFER / ÇAKMUT, s. 496; DEMİRBAŞ, s. 484; HAKERİ, s. 462 – 463; KOCA / ÜZÜLMEZ, s. 423 – 424; ÖZBEK / KANBUR / DOĞAN / BACAKSIZ / TEPE, s. 537; TOROSLU, **Ceza Hukuku**, s. 322.

⁵⁶⁴ İÇEL, s. 72.

⁵⁶⁵ YALÇIN SANCAR, Türkân, "Yeni Türk Ceza Kanunu'nda "Zincirleme Suç"", **TBB Dergisi**, Y. 2007, S. 70, s. 251.

öngörüldüğü söylenebilir⁵⁶⁶. Anılan maddenin 1'inci fıkrası uyarınca zincirleme suçun şartları aynı suçun birden fazla ve değişik zamanlarda işlenmesi, bir suç işleme kararının olması ve aynı suçun bir kişiye karşı işlenmesi biçiminde ortaya çıkmaktadır⁵⁶⁷. Zincirleme suçtan söz edilebilmesi için öncelikle bir suç işleme kararına bağlı olarak aynı suçun birden fazla işlenmesi dolayısıyla birden çok suçun bulunup bulunmadığının tespiti gerekir. Başka bir ifadeyle zincirleme suç bakımından önce tek suç mu çok suç mu olduğu belirlenecek, çok suç olduğu görüldükten sonra bu suçun oluşabilmesi için gerekli olan diğer şartların gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılacaktır⁵⁶⁸.

Zincirleme suçtan söz edilebilmesi için aranan ilk şart birden çok suçun bulunması olup, bu şart fiillerin de birden fazla olmasını zorunlu kılmaktadır⁵⁶⁹. Birden fazla fiilin varlığını gerektiren zincirleme suçta, suçu oluşturan fiillerin her birinin suçun bütün unsurlarına sahip bulunması şarttır⁵⁷⁰. “*Kanun birden çok suçtan söz ettiğine göre, başlı başına suç teşkil etmeyen ve aynı hareketi meydana getiren davranışlar zincirleme suç oluşturmazlar*”⁵⁷¹. Seçimlik hareketli suçlarda, hareketlerden birkaçının veya tamamının yapılması suç sayısını

⁵⁶⁶ Çalışmada zincirleme suçun şartları Kanun'un 43'üncü maddesinin 1'inci fıkrasından hareketle incelenecek ve 2'nci fıkrada öngörülen farklı şartlara ayrıca yer verilecektir.

⁵⁶⁷ Zincirleme suçun hukuki niteliği konusundaki farklı görüşler bulunmakta ve bu suçun oluşması için aranan şartlar da bu görüşler doğrultusunda farklılaşmaktadır. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. İÇEL, s. 89 – 97, 105 – 110; YALÇIN SANCAR, **Müteselsil Suç**, s. 51 – 62.

⁵⁶⁸ YALÇIN SANCAR, **Müteselsil Suç**, s. 19.

⁵⁶⁹ YALÇIN SANCAR, **Müteselsil Suç**, s. 63.

⁵⁷⁰ İÇEL, s. 111.

⁵⁷¹ YALÇIN SANCAR, **Zincirleme Suç**, s. 249.

değiştirmeyeceği ve dolayısıyla birden çok suçu oluşturmayacağı için bu gibi durumlarda zincirleme suç söz konusu olmaz⁵⁷². O halde seçimlik hareketli bir suç niteliği taşıyan vergi mahremiyetini ihlal suçu ifşa ve bir kişi yararına kullanma hareketlerinin birlikte gerçekleştirilmesi yoluyla işlendiği takdirde de tek suç meydana geleceğinden zincirleme suç oluşmayacaktır.

Birden fazla suçun bulunduğu zincirleme suçun varlığından söz edilebilmesi için suçlardan her biri bakımından öngörülen kovuşturma şartlarının gerçekleşip gerçekleşmediğinin ve her suçun cezalandırılabilir olup olmadığının ayrı ayrı incelenmesi gerekir⁵⁷³. Vergi mahremiyetini ihlal suçunun basit şeklinin kovuşturulması için şikâyet şartı arandığından birden fazla vergi mahremiyetini ihlal suçunun zincirleme suçu oluşturabilmesi için, Kanun'da öngörülen diğer şartların yanı sıra her suç bakımından şikâyet şartının yerine getirilmiş olması gerekir⁵⁷⁴.

⁵⁷² YALÇIN SANCAR, **Zincirleme Suç**, s. 250.

⁵⁷³ YALÇIN SANCAR, **Müteselsil Suç**, s. 72 – 73. Kanun koyucu zincirleme suçta dava zamanaşımının başlangıcı (TCK m.66/6) ve yetkili mahkemenin tayini (CMK 12/2) konularını açıkça düzenlemekte ve bu bakımdan zincirleme suçu oluşturan suçlar tek suç sayılmaktadır. Söz konusu düzenleme dışında kalan hususlarda zincirleme suçu oluşturan suçlar bağımsızlıklarını korumaktadırlar. TOROSLU, **Ceza Hukuku**, s. 318.

⁵⁷⁴ Zincirleme suçta şikâyet şartı konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. İÇEL, s. 116 – 121; YALÇIN SANCAR, **Müteselsil Suç**, s. 139 – 144. Vergi mahremiyetini ihlal suçunun tek hareketle birden fazla kişiye karşı işlenmesi durumunda suçun basit şekli ile nitelikli şekli bir arada bulunabilir. Örneğin bir vergi sırrının Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı ile Türkiye'de oturmayan bir yabancıya aynı zamanda ifşa edilmesi halinde, tek hareketle aynı suç birden fazla kişiye karşı işlenmiş olacağından zincirleme suç söz konusudur. Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesi uyarınca vergi sırrının vatandaşa ifşası vergi mahremiyetini ihlal suçunun basit şeklini, Türkiye'de oturmayan bir yabancıya ifşası ise nitelikli şeklini oluşturmakta, ilkinde suçun takibi şikâyete bağlı iken ikincisinde suç re'sen kovuşturulmaktadır. Bu durumda şikâyet şartının gerçekleşmemesi zincirleme suçun oluşumuna engel teşkil edecektir.

Zincirleme suçta bulunması şart olan birden fazla suç bakımından önemli olan bir diğer husus, bu suçların aynı olmasıdır. Kanun koyucu suçun basit şekli ile nitelikli şekillerinin aynı suç sayılacağını hükme bağladığından, aynı suç kavramı bu iki şekli kapsayıcı bir nitelik göstermektedir. Bunun yanı sıra, suçun işlenmesindeki birtakım farklılıklar zincirleme suçun gerçekleşmesine engel teşkil etmemektedir. *“Birden çok suçu işleyen kişi hakkında, ister tek başına işlemiş olsun, ister iştirak halinde işlesin, diğer şartları da varsa, zincirleme suç hükümleri uygulanacaktır”*⁵⁷⁵.

Zincirleme suç bakımından öngörülen bir başka şart aynı suçun değişik zamanlarda işlenmiş olmasıdır. Bu şart Kanun’un 43’üncü maddesinin 1’inci fıkrasında birden çok suçun aynı kişiye karşı işlenmesi hali bakımından öngörülmekte, 43’üncü maddenin 2’nci fıkrasında ise aynı suçun farklı kişilere karşı tek fiil⁵⁷⁶ ile işlenmesi halinde 1’inci fıkra hükmünün uygulanacağı düzenlenmektedir. Bu bakımdan birden çok suçun aynı kişiye veya birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumlarında zincirleme suçun oluşması zaman yönünden farklılık göstermektedir. *“Suçlar farklı zamanlarda aynı kişiye karşı işlendiğinde veya farklı kişilere karşı aynı anda tek bir hareketle işlendiğinde zincirleme suçtan söz edilebilecektir”*⁵⁷⁷. Vergi mahremiyetini ihlal suçu tek fiil ile aynı kişiye karşı farklı, birden fazla kişiye karşı aynı zamanda gerçekleştirildiği

⁵⁷⁵ YALÇIN SANCAR, **Zincirleme Suç**, s. 253.

⁵⁷⁶ Sancar, tek fiil ile kanunun aynı hükmünün birden fazla ihlal edilmesinin mümkün olmadığını ve zincirleme suçun birden fazla kişiye karşı işlenmesi halinde fiil değil hareket tekliğinin aranması gerektiğini ifade etmektedir. YALÇIN SANCAR, **Zincirleme Suç**, s. 251.

⁵⁷⁷ YALÇIN SANCAR, **Zincirleme Suç**, s. 251.

takdirde zincirleme suç meydana gelecek ancak bu suçun birden fazla kişiye karşı farklı zamanlarda işlenmesi halinde diğer şartlar gerçekleşmiş olsa dahi zincirleme suçtan söz edilemeyecektir⁵⁷⁸. Örneğin vergi inceleme elemanının bir vergi mükellefine ait vergi sırlarını içeren belgeleri belli kısımlara ayırarak aynı gün içinde farklı saatlerde ifşa etmesi durumunda tek kişiye karşı işlenmiş bir zincirleme suçtan söz edilemez. Somut olay bakımından failin birden fazla hareketinin aynı kast altında gerçekleştirildiğini ve bu nedenle de tek fiil sayılması gerektiğini düşünmekteyiz. Bu belgelerin fail tarafından üçer ay arayla ifşa edilmesi durumunda ise failin aynı suç işleme kararının icrası kapsamında hareket edip etmediğinin saptanması gerekir. Fail, aynı suç işleme kararının icrası kapsamında hareket ediyorsa zincirleme suç işlenmiş olacak, her bir ifşa bakımından birbirinden bağımsız kastların bulunması halinde ise zincirleme suç oluşmayacaktır. Failin bir anonim şirket ortaklarına ilişkin vergi sırlarını içeren bir dosyayı internet yoluyla tek seferde ifşa etmesi durumunda da birden çok kişiye karşı işlenmiş bir zincirleme suç gerçekleşmiş olacaktır.

Zincirleme suçun, muhtelif suçları birbirine bağlayan, onları birleştiren en önemli şartı bu suçların bir suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesidir⁵⁷⁹. Doktrinde sübjektif şart olarak adlandırılan bu şartın içeriğine ilişkin farklı görüşler⁵⁸⁰ bulunmakla birlikte yazarların büyük çoğunluğu bu şartı önceden kurulması gereken bir plan olarak tanımlamaktadırlar⁵⁸¹. Bir suç işleme kararının

⁵⁷⁸ Bu konudaki eleştiriler için bkz. YALÇIN SANCAR, **Zincirleme Suç**, s. 251 – 252.

⁵⁷⁹ YALÇIN SANCAR, **Müteselsil Suç**, s. 86 – 87.

⁵⁸⁰ İÇEL, s. 130 – 138; YALÇIN SANCAR, **Müteselsil Suç**, s. 89 – 98.

⁵⁸¹ YALÇIN SANCAR, **Müteselsil Suç**, s. 91.

bulunması şartı, zincirleme suç oluşturana suçların kasten işlenebilecek nitelikte olması sonucunu doğurmaktadır. Başka bir ifadeyle “‘bir suç işleme kararının icrası’, ancak kasıtlı suçlar bakımından gerçekleştirilecek olan bir şarttır”⁵⁸². Vergi mahremiyetini ihlal suçunun manevi unsuru kasttır. Bu suçun birden fazla işlenmesi halinde zincirleme suçun varlığından söz edilebilmesi için diğer şartların yanı sıra failin bir suç işleme kararının icrası kapsamında hareket edip etmediğinin tespiti gerekir⁵⁸³.

Zincirleme suçtan söz edilebilmesi için aranan son şart suçun mağduruyla ilgilidir. Bu şart zincirleme suç türleri bakımından tıpkı zamana ilişkin şartta olduğu gibi farklılık göstermektedir. Kanun’un 43’üncü maddesinin 1’inci fıkrasında öngörülen zincirleme suç bakımından aynı suçun bir kişiye karşı, 2’nci fıkrasında yer verilen zincirleme suç açısından ise aynı suçun birden fazla kişiye karşı işlenmesi gerekir. Zincirleme suçta, birden fazla aynı suçun bir kişiye karşı işlenmesi halinde suçun mağduru aynı kişi olmakta, diğerinde ise zincirleme suçun varlığı farklı mağdurlara karşı aynı suçun tek fiille işlenmesi şartına bağlanmaktadır. O halde somut olayda zincirleme suçun tespiti bakımından vergi mahremiyetini ihlal suçunun aynı kişiye veya birden fazla kişiye karşı işlenmesinde bu hususun dikkate alınması gerekir.

⁵⁸² YALÇIN SANCAR, **Zincirleme Suç**, s. 250. Sübjektif şart, birden fazla suçun tamamı bakımından ayrı ayrı aranan kast unsurundan farklı olup, bağımsız kastları birleştiren ve bu nedenle başka bir anlam ifade etmek zorunda olan psikolojik bir olgudur. YALÇIN SANCAR, **Zincirleme Suç**, s. 254.

⁵⁸³ Somut olayda bir suç işleme kararının bulunup bulunmadığının tespiti bakımından dikkate alınabilecek ölçütler hakkında bkz. İÇEL, s. 139 – 145; YALÇIN SANCAR, **Müteselsil Suç**, s. 99 – 114.

3. Bileşik Suç

Türk Ceza Kanunu'nun 42'nci maddesinde bileşik suç "*biri diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturması dolayısıyla tek fiil sayılan suç*" şeklinde tanımlanmıştır⁵⁸⁴. Her neticenin bağımsız bir suç olmasının istisnasını oluşturan bileşik suç, iki ayrı suçtan oluşmaktadır⁵⁸⁵. Bileşik suçun ilk halinde biri diğerinin unsurunu teşkil eden iki suç bulunmakta olup, bu suçların niteliği değişmekte ve kanunda iki suçu birlikte nitelendirmek üzere farklı bir isim kullanılmaktadır⁵⁸⁶. İkinci halde ise bir suç diğerinin ağırlaştırıcı nedeni olarak düzenlenmekte ve bu durumda ağırlaştırıcı nedenin öngörüldüğü suçun niteliği değişmemekte, başka bir ifadeyle suçun kanuni adı aynı kalmakta yalnızca nitelikli hali söz konusu olmaktadır⁵⁸⁷. Bu bağlamda bileşik suçtan söz edilebilmesi için en azından iki suçun birleşmesi ve birleşen suçların farklı mahiyette olmaları gerekir⁵⁸⁸. "*Bileşik suçun özelliği, farklı suçların somut olayda biraraya gelmesiyle oluşmaması, yasadaki suç tanımında farklı suçlardan birinin diğerinin unsuru ya da ağırlatıcı nedeni olacağına açıkça gösterilmiş bulunmasıdır*"⁵⁸⁹. Kanun'un 42'nci maddesinde bu tür suçlarda içtima hükümlerinin uygulanmayacağı düzenlendiğinden, bileşik suçun meydana geldiği durumlarda fail bağımsız her iki

⁵⁸⁴ Bileşik suçun suçların içtimaı başlığı altında düzenlenmesine ilişkin eleştiri için bkz. ÖZBEK / KANBUR / DOĞAN / BACAĞIZ / TEPE, s. 519.

⁵⁸⁵ HAKERİ, s. 436.

⁵⁸⁶ DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. I, s. 406.

⁵⁸⁷ DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. I, s. 407.

⁵⁸⁸ TOROSLU, **Ceza Hukuku**, s. 312.

⁵⁸⁹ CENTEL / ZAFER / ÇAKMUT, s. 509.

suçtan dolayı değil, sadece niteliği değişen veya nitelikli hal alan suçtan dolayı cezalandırılacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde de 362'nci maddesinde de vergi mahremiyetini ihlal suçu bakımından herhangi bir ağırlaştırıcı neden öngörülmemiştir. Anılan Kanun'da vergi mahremiyetini ihlal suçu ile birleşerek niteliği değişen bir suç tipi de düzenlenmiş değildir. Bununla birlikte, söz konusu suçun işlenmesi halinde uygulanacak olan ceza hükümlerinin düzenlendiği Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesinin 4'üncü fıkrası uyarınca bir kimsenin, cebir veya tehdit kullanılarak bir mükellefin veya mükellefle ilgili kimsenin vergi sırlarını açıklamak zorunda bırakılması suçun nitelikli halini oluşturmaktadır. Cebir veya tehdidi kullanan fail, anılan Kanun hükmüne göre vergi mahremiyetini ihlal suçundan da dolaylı fail olarak sorumlu olmakta, iki suç birleşerek vergi mahremiyetini ihlal suçunun nitelikli halini oluşturmaktadır. Bileşik suç, kendisini meydana getiren suçlara bölünmesi mümkün olmayan bir bütün oluşturduğundan⁵⁹⁰ bu durumda fail iki ayrı suçtan, yani vergi mahremiyetini ihlal suçu ile cebir veya tehdit suçundan değil vergi mahremiyetini ihlal suçunun nitelikli halinden sorumlu olacaktır. Bu suçun basit şekli özgü suç niteliği taşımakta ise de nitelikli hali yalnızca Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde öngörülen failer tarafından değil herhangi bir kimse tarafından işlenebilecektir. Dolayısıyla, söz konusu bileşik suç özgü suç niteliği taşımamaktadır.

⁵⁹⁰ DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. I, s. 412.

Bileşik suçta bir suçun unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturan suç tamamlanmış ancak asıl suç teşebbüs aşamasında kalmış ise faile yalnızca teşebbüs aşamasında kalmış olan bileşik suçtan dolayı ceza verilir⁵⁹¹. Örneğin vergi memurunu bir vergi mükellefinin yurtdışında yaptığı yatırımları kendisine söylememesi halinde darp etmekle tehdit eden kişi, bu memur sözü edilen vergi sırlarına ilişkin belgeleri kendisine teslim etmek üzereyken yakalandığı takdirde tamamlanmış olan tehdit suçundan değil, vergi mahremiyetini ihlal suçunun nitelikli haline teşebbüs etmekten sorumlu olacaktır.

Vergi mahremiyetini ihlal suçunun nitelikli halinin iştirak halinde işlenmiş sayılabilmesi için ağırlaştırıcı nedeni oluşturan suçların ya birlikte işlenmesi ya iştirakçilerden birinin diğerini bu suça azmettirmesi veya bu suçun işlenmesine yardım etmesi gerekir. Örneğin büyük bir ihaleye katılacak olan bir kişinin, rakibi olan bir kişiye ait banka hesaplarını öğrenmek amacıyla üçüncü bir kişiyi bu hesapları bilen bir banka çalışanını iradesi dışında alıkoymasına için azmettirmesi ve bu yolla istediği bilgileri elde etmesi halinde iştirak halinde işlenmiş bir bileşik suç söz konusudur.

II. SUÇUN YAPTIRIMI

Vergi mahremiyetinin ihlaline ilişkin ilk düzenleme, 5432 sayılı mülga Vergi Usul Kanunu'nun 339'uncu maddesinde öngörülmüştür. Bu maddede

⁵⁹¹ DÖNMEZER / ERMAN, *Ceza Hukuku Genel Kısım*, C. I, s. 412.

Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde yer alan vergi mahremiyetine riayete mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenlerin mülga Türk Ceza Kanunu'nun 198'inci maddesine⁵⁹² göre cezalandırılacakları ve suçu tekerrür edenlerin bir daha devlet hizmetinde kullanılamayacakları hüküm altına alınmıştır. Bu düzenleme anılan Kanun'un yürürlükte bulunduğu süre zarfında herhangi bir değişikliğe uğramamıştır.

5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nu yürürlükten kaldıran 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi mahremiyetinin ihlâli" başlıklı 362'nci maddesinde mülga Kanun'daki hüküm özü itibariyle korunmuş ancak birtakım değişiklikler öngörülmüştür. Söz konusu değişiklikler iki önemli hususta yapılmıştır. Bunlardan ilki vergi mahremiyetini ihlal edenlere uygulanacak olan cezadır. Kanun koyucu vergi mahremiyetinin ihlali halinde uygulanacak cezayı ağırlaştırarak mülga Vergi Usul Kanunu'nda yer alan cezanın iki katına hükmolunacağını bağlamıştır. Bir diğer önemli husus ise uygulanacak cezanın tayini bakımından bir alt sınır öngörülmüş olmasıdır. Bu düzenleme uyarınca vergi mahremiyetini ihlal edenlere uygulanacak olan hapis cezası iki aydan az olamaz.

Vergi Usul Kanunu'nun 362'nci maddesinde yürürlüğe girdiği tarihten 2008 yılına kadar herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Maddenin

⁵⁹² 765 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 198'inci maddesine göre:

"Bir kimse resmî mevki veya sıfatı veya meslek ve sanatı icabı olarak ifşasında zarar melhuz olan bir sırta vâkıf olup da meşru bir sebebe müstenit olmaksızın o sırrı ifşa ederse üç aya kadar hapis ve elli liraya kadar ağır cezayı nakdiye mahkûm olur.

Eğer zarar vâki olmuş ise cezayı nakdi elli liradan az olamaz".

yürürlükten kaldırılmadan önceki halinde mülga Türk Ceza Kanunu'nun 198'inci maddesine yollamada bulunulduğundan, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte vergi mahremiyetinin ihlali halinde hangi kanun hükmünün uygulanacağı tartışma konusu olmuştur. 5252 sayılı Türk Ceza Kanununun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'un 3'üncü maddesinde, mevzuatta, yürürlükten kaldırılan Türk Ceza Kanunu'na yapılmış olan yollamaların, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda bu hükümlerin karşılığını oluşturan maddelere yapılmış sayılacağı düzenlenmiştir. Doktrinde, vergi mahremiyetinin ihlali bakımından yollama yapılan mülga Türk Ceza Kanunu'nun 198'inci maddesinin 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda hangi maddeye tekabül ettiği konusunda farklı görüşler ileri sürülmüştür⁵⁹³. Kanun koyucu, 5728 sayılı Kanun'un⁵⁹⁴ 278'inci

⁵⁹³ Bu konudaki baskın görüşe göre vergi mahremiyetini ihlal suçunun 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'ndaki karşılığı 239'uncu maddede düzenlenen suç için öngörülen cezadır. ŞENYÜZ, Doğan, **Vergi Ceza Hukuku**, 3. B., Ekin Kitabevi, Bursa 2005, s. 269; EDİZDOĞAN / TAŞ / ÇELİKKAYA, s. 170; TAŞ, F., s. 159; KIZILOĞLU, Şükrü / ŞENYÜZ, Doğan / TAŞ, Metin / DÖNMEZ, Recai, **Vergi Hukuku**, 2. B., Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2007, s. 222; ERDEM, T., **Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu II**, s. 231 – 234; ÇERÇİ / ALTINTAŞ / İPLİKÇİ, s. 12; EROL Ahmet, “Yeni Türk Ceza Kanunu Karşısında Vergi Mahremiyeti Suçu – II”, **Yaklaşım**, S. 174, Haziran 2007, s. 211. Öncel / Kumrulu / Çağan'a göre mülga Türk Ceza Kanunu'nun 198'inci maddesi, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda yer alan 134 ve 137'nci maddelerin karşılığıdır. ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, 15. B., Turhan Kitabevi, Ankara 2008, s. 215. Saban ve Karakoç'a göre, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda vergi mahremiyetini ihlal suçunun karşılığı yoktur. SABAN, Nihal, **Vergi Hukuku**, 4. B., Beta Basım, İstanbul 2006, s. 265; KARAKOÇ, Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, 4. B., Yetkin Yayıncılık, Ankara 2007, s.482. Mutluer'e göre ise bu suçun karşılığı 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 336'ncı maddesidir. MUTLUER, M. Kâmil, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2006, s. 310; Bayraklı'ya göre mülga Türk Ceza Kanunu'nun 198'inci maddesinin karşılığı 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 258'inci maddesidir. BAYRAKLI, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 299. Yerci, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda söz konusu madde ile tamamen örtüşen bir düzenlemenin yer almadığını ifade etmekte ve cezanın tayininde, vergi mahremiyetini ihlal suçunun özel hayata dair sırların açıklanması suretiyle işlenmesi halinde Türk Ceza Kanunu'nun 134 – 137'nci maddelerinin; ticari sırrın açıklanması suretiyle işlenmesi halinde ise bu Kanun'un 239'uncu maddesinin esas alınması gerektiğini belirtmektedir. Yazar'a göre söz konusu sırlar dışında kalan ancak vergi mahremiyeti kapsamında yer alan sırların ifşası halinde ise uygulanacak ceza hükmü belli değildir. YERCİ, s. 160 – 163.

maddesiyle Vergi Usul Kanunu'nun 362'nci maddesini *“Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır”* şeklinde değiştirerek bu konuda ortaya çıkan tereddütleri gidermiştir. Yapılan değişiklikle, söz konusu maddede ceza bakımından öngörülen alt sınır ile suçun tekrürünü düzenleyen hüküm de yürürlükten kaldırılmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 362'nci maddesinde 5728 sayılı Kanun ile değişiklik yapılmadan önce vergi mahremiyetinin ihlali halinde yalnızca uygulanacak ceza bakımından Türk Ceza Kanunu'nun 198'inci maddesine yollamada bulunulmaktayken⁵⁹⁵, değişikliğin öngörüldüğü madde ile farklı bir düzenleme getirilmiştir. Yukarıda da yer verildiği üzere vergi mahremiyetini ihlal edenler Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılacaktır. Bu değişiklik sonrasında cezalandırmada esas alınacak madde hükümlerinin sadece Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde öngörülen suçun basit şekli için uygulanacak olan temel cezanın saptanması bakımından değil, yollamada bulunulan hükümlerde düzenlenen ve temel cezanın artırılması sonucunu

⁵⁹⁴ Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (R.G.08.02.2008).

⁵⁹⁵ 5728 sayılı Kanun ile değişiklik yapılmadan önce Vergi Usul Kanunu'nun 362'nci maddesi

“Bu kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenlere Türk Ceza Kanununun 198'inci maddesinde yazılı cezanın iki katı hükmolunur. Bu ceza iki aydan az olamaz.

Suçları tekrür edenler bir daha Devlet hizmetinde kullanılamazlar.” biçimindeydi.

doğuran suçun nitelikli halleri açısından da esas alınması gerektiğini düşünmekteyiz⁵⁹⁶.

Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca “*Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikâyet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır*”⁵⁹⁷. Bu hükme göre ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması suçu, verme veya ifşa olmak üzere iki farklı hareketle işlenebilmektedir. Oysa vergi mahremiyetini ihlal suçunun hareket unsuru ifşa veya bir kişi yararına kullanma biçiminde iki farklı

⁵⁹⁶ Yollama yoluyla cezalandırmada, bazen kanunda suçun unsurları belirlenir ve yalnız diğer bir kanunun koyduğu cezaya, bazen de kanunda suç tarif edildikten sonra cezalandırma şartı olarak diğer bir kanun hükmüne yollama yapılır. İkinci halde suçu yaratan kanundaki unsurların gerçekleşmesi, cezalandırma için yeterli olmayıp ayrıca yollama yapılan kanundaki hükümlerin de bir cezalandırma şartı olarak ihlal edilmiş bulunması gerekir. DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. I, s. 136. Vergi Usul Kanunu'nun 362'nci maddesinde yapılan yollama yalnızca suçun cezasına yönelik bir yollama niteliği taşımadığından, bu suçun cezalandırılabilmesi bakımından sadece anılan Kanun'un öngördüğü unsurların değil, yollamada bulunulan kanun hükmünde öngörülen şartların gerçekleşmesi de aranacaktır.

⁵⁹⁷ Bu fıkra da öngörülen şikâyet şartı, failin cezalandırılabilmesi bakımından yargılama şartı oluşturmaktadır. Bazı yazarlara göre “*TCK ‘şikâyet’ hakkını düzenlerken, soruşturulması ve kovuşturulması ve cezalandırılması şikâyete bağlı suçlar olmak üzere, üç ayrı kategori oluşturmuştur. Soruşturma ve kovuşturma birlikte ‘muhakemeyi’ oluştururlar. Bu nedenle ‘muhakemesi şikâyete bağlı suç’ terimi, soruşturması ve kovuşturması şikâyete bağlı olan suçları karşılamaktadır. Ayrıca belirtilen bazı suçlarda ise, sadece ‘kovuşturma’ şikâyete bağlı tutulmuştur. Bu suçlarda araştırma ve soruşturma yapılabilmesi için, şikâyete gerek yoktur*”. KUNTER / YENİSEY / NUHOĞLU, s. 667. Ceza yargılamasında suçların re’sen kovuşturulması esas olduğundan, kovuşturmanın şikâyete bağlandığı suçlar bakımından bu hususun açıkça düzenlenmesi gerekir. Vergi Usul Kanunu'nun 362'nci maddesinde bu konuya ilişkin herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Çalışmada, vergi mahremiyetini ihlal suçunun cezalandırılabilmesi için yollamada bulunulan kanun hükmündeki şartların gerçekleşmesi gerektiği görüşü benimsendiğinden, Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında öngörülen şikâyet şartının bu suçun basit şekli bakımından da aranacağı sonucuna ulaşılmaktadır.

hareketten oluşmaktadır. Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesinde verme ve ifşa farklı hareketler olarak düzenlenmişse de, Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesi çerçevesinde ifşa hareketi bakımından yapılan analizde, bu hareket "verme" hareketini de kapsayan bir biçimde ele alındığından, yapılan yollama nedeniyle gerçekleşmesi zorunlu olan cezalandırma şartının karşılandığı ifade edilmelidir. Bu durumda vergi mahremiyetini ihlal suçunun gerek ifşa gerek bir kişi yararına kullanma yoluyla işlenmesi halinde fail bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılacaktır⁵⁹⁸. Ayrıca anılan fıkranın ikinci cümlesi uyarınca, vergi mahremiyetini ihlal suçunun ifşanın⁵⁹⁹ veya bir kişi yararına kullanmanın konusunu oluşturan vergi sırrının hukuka aykırı yolla elde edilerek işlenmesi halinde de yukarıda zikredilen cezalara hükmolunacaktır. Bu durumda, bir vergi memurunun, görevini kötüye kullanarak öğrendiği bir vergi sırrı ile görevi kapsamında öğrendiği bir vergi sırrını ifşa etmesi veya bir kişi yararına kullanması durumları arasında uygulanacak ceza açısından soyut olarak bir fark bulunmamaktadır⁶⁰⁰.

⁵⁹⁸ Daha önce de ifade edildiği üzere Alman hukukunda vergi mahremiyetini ihlal suçu ve bu suçun yaptırımı Ceza Kanunu'nun 355'inci maddesinde hükme bağlanmaktadır. Bu maddede suçun işlendiği hareket bakımından uygulanacak olan yaptırıma ilişkin bir farklılık öngörülmemekte, vergi mahremiyetini ihlal edenlerin iki yıla kadar hapis veya para cezasıyla cezalandırılacakları düzenlenmektedir.

⁵⁹⁹ Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde yer alan "ifşa" hareketi incelenirken, bu hareketin yalnızca hukuka uygun bir biçimde elde edilen vergi sırrlarının açıklanmasını içerdiği ifade edilmişti. Vergi Usul Kanunu bakımından yaptığımız bu saptama geçerlidir. Ancak, cezalandırma bakımından yapılan yollama nedeniyle vergi sırrının hukuka aykırı yollarla elde edilerek açıklanması durumunda da Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesi uyarınca vergi mahremiyetini ihlal suçu gerçekleşecektir.

⁶⁰⁰ Bu iki durum arasındaki fark sır teşkil eden bilgi veya belgenin temin edilmesiyle ilgili olup, kanun koyucu bu konuda herhangi bir sınırlama öngörmediğinden bu bilgi veya belgelerin hukuka aykırı

Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesinin 3 ve 4'üncü fıkralarında ise suçun nitelikli halleri düzenlenmektedir. Türk Ceza Kanunu'nun farklı maddelerinde nitelikli şekil, nitelikli hal, kanuni hafifletici neden, kanuni ağırlaştırıcı neden kavramları kullanılmaktadır. Doktrinde suçu etkileyen haller veya suça etki eden nedenler⁶⁰¹ gibi farklı biçimlerde ifade edilen bu haller veya nedenleri, “suçun varlığı için bulunmaları zorunlu olan kurucu unsurlara eklenen ve suçun daha ağır veya daha hafif sayılmasını ve bunun sonucu olarak da temel cezanın arttırılıp indirilmesini gerektiren fakat bulunmamaları halinde suçun varlığına zarar vermeyen ve buldukları zaman da suçun hukukî vasfının değişmesine yol açmayan sebepler olarak târif etmek mümkündür”⁶⁰². “Suçu etkileyen haller, cezaya etkileri bakımından ağırlaştırıcı ve hafifletici nedenler; nitelik ve özellikleri bakımından objektif (fili) ve sübjektif (kişisel) nedenler; yasadaki yerleri itibariyle ise genel ve özel nedenler olarak sınıflandırılabilirler”⁶⁰³. Türk Ceza Kanunu'nun 61'inci maddesinin 10'uncu fıkrasında kanunda açıkça yazılmış olmadıkça cezaların arttırılıp eksiltilemeyeceği veya değiştirilemeyeceği hükme bağlanmaktadır. Cezaların kanuniliği ilkesinin bir sonucu olan bu düzenleme uyarınca, bir suçun cezasının

olmak suretiyle herhangi bir biçimde elde edilmesi mümkündür. Bilgi veya belgenin elde edilmesinde kullanılan hukuka aykırı yol bir suça vücut veriyorsa, kişi ayrıca bu suçtan dolayı da cezalandırılmalıdır. TEPE, İlker, “Ticari Sır, Bankacılık Sırrı veya Müşteri Sırrı Niteliğindeki Bilgi veya Belgelerin Açıklanması Suçu (TCK m.239/1-3)”, **Ceza Hukuku Dergisi (Ticari Ceza Özel Sayısı)**, Y. 5, S. 14, Aralık 2010, s. 120.

⁶⁰¹ Toroslu, gerçek anlamda suça etki eden nedenden ve dolayısıyla nitelikli suçtan bahsedilebilmesi için, bir hususun yalnızca cezaya etki etmesinin yeterli olmadığını, suçun basit şekli için öngörülen cezada niceliksel veya niteliksel bir değişikliği gerektirmesinin aranacağını ifade etmektedir. TOROSLU, **Ceza Hukuku**, s. 240 – 241.

⁶⁰² DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. II, s. 339.

⁶⁰³ CENTEL / ZAFER / ÇAKMUT, s. 594.

tespitinde ağırlaştırıcı veya hafifletici bir nedenin söz konusu olabilmesi için bu hususun kanunda açıkça düzenlenmiş olması gerekir.

Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesinin 3'üncü fıkrasına göre ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrının Türkiye'de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklanması halinde faile verilen ceza 1'inci fıkrada yer alan cezanın üçte biri oranında artırılır⁶⁰⁴. Vergi mahremiyeti kapsamında yer alan bilgi veya belgelerin, Türkiye'de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklanması ifşa anlamını taşıdığından, bu hususların yalnızca ifşa edilmesi halinde ağırlaştırıcı nedenin uygulanacağı konusunda herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır⁶⁰⁵. Ancak, vergi mahremiyetini ihlal suçunun vergi sırrının yabancı kişi veya onun memurları yararına kullanılması suretiyle işlenmesi halinde ağırlaştırıcı nedenin uygulanıp uygulanamayacağı tartışmalıdır. Vergi mahremiyetinin ihlali halinde uygulanacak ceza hükümleri Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesine göre saptanacak olmakla birlikte, 3'üncü fıkrada öngörülen suçun nitelikli halinin yalnızca açıklama hareketiyle gerçekleştirilebileceği

⁶⁰⁴ Donay, bu ağırlaştırıcı nedenin bütün sırları kapsayacak biçimde düzenlenmesinin doğru olmadığını, eğer sır Türkiye ekonomisi için önemli bir sır ise, bunun yabancıya verilmesinin sakıncalı olabileceğini ve bu fıkrada yer alan kişinin Türkiye'de oturmayan bir kişi olarak belirlenmesini anlamlandırmanın mümkün olmadığını ifade etmektedir. DONAY, Süheyl, **Türk Ceza Kanunu Şerhi**, Beta Basım, İstanbul 2007, s. 347.

⁶⁰⁵ Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesinin 3'üncü fıkrasında suça etki eden bu nedenin varlığı halinde şikâyet koşulunun aranmayacağı hükme bağlanmaktadır. Bu durumda vergi mahremiyetini ihlal suçu vergi sırrının bir yabancıya veya onun memurlarına açıklanması yani ifşa edilmesi suretiyle işlendiği takdirde re'sen kovuşturulacaktır.

düzenlenmektedir⁶⁰⁶. Suçun nitelikli hali açısından kanun koyucunun öngördüğü sınırlandırma vergi mahremiyetini ihlal suçu bakımından da geçerli olacaktır. Kanun'da açıkça düzenlenmeyen bir durumu yorum yoluyla suçun nitelikli hali olarak kabul etmek suç ve cezaların kanuniliği ilkesiyle bağdaşmayacağından bu suç vergi sırrı Türkiye'de oturmayan bir yabancı yararına kullanılarak işlendiği takdirde suçun nitelikli halinin gerçekleştiğinden söz edilemez.

“Türkiye’de oturmayan yabancı” ifadesinin içeriğinin belirlenmesi, vergi mahremiyetini ihlal suçunun nitelikli halinin gerçekleşip gerçekleşmediğinin saptanması bakımından önem taşımaktadır. Türk Ceza Kanunu’nun “Tanımlar” başlığını taşıyan 6’ncı maddesinde yabancı tanımına yer verilmemiş ancak ceza kanunlarının uygulanması bakımından vatandaş deyiminden fiili işlediği sırada Türk vatandaşı olan kişinin anlaşılacağı hükme bağlanmıştır. Bu düzenlemeden hareketle, Türk vatandaşı olmayan bir kişinin ceza kanunlarının uygulanması bakımından yabancı olarak kabul edileceği sonucuna ulaşılmaktadır. Başka bir ifadeyle yabancı, suç teşkil eden fiilin gerçekleştiği sırada Türk vatandaşı olmayan kişidir⁶⁰⁷.

⁶⁰⁶ Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması suçu hem verme hem de ifşa hareketiyle işlenebilecek bir suç olup, kanun koyucu suçun nitelikli halinin yalnızca “açıklama” hareketiyle gerçekleştirilebileceğini öngörmektedir.

⁶⁰⁷ TEPE, s. 120. Bir vergi sırrının Türkiye’de oturmayan bir yabancı veya onun memurlarına açıklanması durumunda suçun nitelikli halinin uygulanacağı konusunda herhangi bir tereddüt bulunmamakla birlikte, bu sırrın açıklandığı kişinin biri Türk vatandaşlığı olmak üzere birden fazla devlet vatandaşlığına sahip olması durumunda suçun nitelikli halinin uygulanıp uygulanamayacağı meselesi ile karşılaşılmaktadır. 5718 sayılı Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanun’un 4’üncü maddesinin b bendinde birden fazla devlet vatandaşlığına sahip olanlar hakkında, bunların aynı zamanda Türk vatandaşlığına sahip olmaları halinde Türk hukukunun uygulanacağı hükme bağlanmaktadır. Dolayısıyla, kişinin birden fazla devlet vatandaşlığına sahip olduğu durumlarda, bu vatandaşlıklardan biri T.C. vatandaşlığı ise bu kişi somut olay bakımından vatandaş kabul edilecektir.

Türkiye’de oturmamaktan kasıt, söz konusu yabancı’nın Türkiye’de yerleşim yerinin bulunmamasıdır⁶⁰⁸. Ancak, ağırlaştırıcı nedenin uygulanması bakımından Türkiye’de oturmama şartı yalnızca yabancı açısından aranacak olup, onun memurlarının Türkiye’de oturup oturmaması önem taşımamaktadır⁶⁰⁹.

Türk Ceza Kanunu’nun 239’uncu maddesinin 4’üncü fıkrasında “*Cebir veya tehdit kullanmak suretiyle bir kimseyi bu madde kapsamında yer alan bilgi ve belgeleri açıklamaya mecbur kılan kişi[nin], üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılacağı*” düzenlenmektedir⁶¹⁰. Kanun’un gerekçesinde “*Maddenin dördüncü fıkrasında, bir kimsenin cebir veya tehditle bu madde kapsamına giren bir sırrı açıklamaya mecbur edilmesi, ayrı bir suç olarak tanımlanmıştır*”⁶¹¹ ifadesine yer verilmektedir. Cebir ve tehdit, Türk Ceza

⁶⁰⁸ 765 sayılı mülga Türk Ceza Kanunu’nun fenni ve sınai sırların açıklanması suçunu düzenleyen 364’üncü maddesinde de bu maddede yer alan sırların Türkiye’de sâkin olmayan bir ecnebiye yahut memurlarına ifşa edilmesi suçun nitelikli hali olarak öngörülmekteydi. Erman’a göre “*Maddede her ne kadar Türkiye’de ‘sâkin’ olmayan bir yabancı denmekte ise de bundan maksadın ‘ikametgâh’ olduğu açıktır. Yabancı gerçek kişi olabileceği gibi tüzel kişi de olabilir. Bu bakımdan yabancı bir şirketin Türkiye’deki temsilcisi veya şubesi, Türkiye’de ikamet eden kişi olmalarına rağmen merkezi yabancı memlekette olan şirketin ‘memuru’ durumunda oldukları için ağırlatıcı sebep yine de uygulanır. Gerçekten Türkiye’de ikamet etmeyen yabancı’nın memuru durumunda olan kişinin uyruğu ve ikamet ettiği yer önemsizdir*”. ERMAN, Sahir / ÖZEK, Çetin, **Ceza Hukuku Özel Bölüm, Kamu Güvenine Karşı İşlenen Suçlar (TCK 316 – 368)**, Dünya Yayıncılık, İstanbul 1996, s. 688. Bu görüşün, Türk Ceza Kanunu’nun 239’uncu maddesinin üçüncü fıkrası bakımından geçerliliğini koruduğunu düşünmekteyiz. Benzer bir görüş için bkz. PARLAR, Ali / HATİPOĞLU, Mustafa, **Türk Ceza Kanunu Yorumu**, C. 4, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2008, s. 3458.

⁶⁰⁹ MERAN, Necati, **Yeni Türk Ceza Kanununda Sahtecilik – Malvarlığı – Bilişim Suçları ile Ekonomi ve Ticaret Alanında Suçlar**, 2. B., Seçkin Yayıncılık, Ankara 2008, s. 541.

⁶¹⁰ Bu fıkrada şikâyet konusunda bir açıklık yoksa da, kovuşturulması şikâyete bağlı suçların kanunda açıkça düzenlenmesi gereğinden hareketle bir kişinin cebir veya tehdit kullanmak suretiyle bir kimseyi, vergi sırrını açıklamaya mecbur kılması halinde suçun re’sen kovuşturulacağı sonucuna ulaşılmaktadır. DONAY, **Türk Ceza Kanunu Şerhi**, s. 347.

⁶¹¹ YALVAÇ, Gürsel, **Karşılaştırmalı Gerekçeli TCK, CMK, CGTİK ve İlgili Kanunlar ile Yönetmelikler**, 3. B., Adalet Yayınevi, Ankara 2007, s. 452.

Kanunu'nun 28'inci maddesinde öngörülen kusurluluğu ortadan kaldıran nedenler arasında yer almaktadır. Bu nedenle, Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesinin 4'üncü fıkrasında böyle bir düzenleme yer almasaydı dahi, bu suçun cebir veya tehdit kullanılarak işlenmesi halinde kusurluluğu etkileyen bir neden söz konusu olacak ve genel hükümler çerçevesinde cebir ve tehdidi kullanan kişi dolaylı fail addedilerek cezalandırılacaktı. Dolayısıyla, Kanun'un gerekçesinde ayrı bir suçun öngörüldüğü ifade edilmekle birlikte, bu hükmün bağımsız bir suça vücut vermediğini yalnızca anılan maddenin 1'inci fıkrasında öngörülen suçun nitelikli halini oluşturduğunu ifade etmek gerekir. Bu fıkra göre de suçun nitelikli hali yalnızca açıklama hareketiyle gerçekleştirilebileceğinden, Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde sayılan kişileri, cebir veya tehdit kullanarak vergi mahremiyeti kapsamında yer alan bilgi veya belgeleri ifşa etmeye mecbur kılan kimse suçun basit şekli için öngörülenden daha ağır bir ceza ile cezalandırılacaktır. Bu fıkroda, vergi mahremiyetini ihlal suçu bakımından dolaylı faillik söz konusudur çünkü cebir veya tehdit kullanan kişi, vergi sırrına vakıf olan kişiyi suçun işlenmesinde araç olarak kullanmaktadır⁶¹². Sonuç olarak, bu düzenlemede öngörülen ceza dolaylı faile uygulanacak, daha açık bir ifadeyle vergi mahremiyetini ihlal suçunun nitelikli halinden suçu işlemeye mecbur bırakılan kişi değil, cebir veya tehdit kullanarak bu kişiyi suç işlemeye mecbur eden kişi sorumlu olacaktır.

Vergi mahremiyetini ihlal suçunun yaptırımını bakımından üzerinde durulması gereken önemli hususlardan biri de Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci

⁶¹² CENTEL / ZAFER / ÇAKMUT, s. 525.

maddesinde sayılan ve bu mahremiyete uymakla yükümlü oldukları hükme bağlanan tüzel kişilere bu suç dolayısıyla güvenlik tedbiri uygulanıp uygulanamayacağı meselesidir. “Tüzel kişiler hakkında güvenlik tedbirleri” başlığını taşıyan Türk Ceza Kanunu’nun 60’ıncı maddesinde, uygulanacak güvenlik tedbirleri ile güvenlik tedbirlerinin uygulanmayabileceği bir durum sayılmış ve son bentte güvenlik tedbirlerinin kanunun ayrıca belirttiği hallerde uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Bu durumda vergi mahremiyetini ihlal suçu nedeniyle söz konusu tüzel kişilere emniyet tedbiri uygulanıp uygulanamayacağı konusu Vergi Usul Kanunu’nun 362’nci maddesindeki gönderme nedeniyle Türk Ceza Kanunu’nun 239’uncu maddesi çerçevesinde çözümlenecektir. Türk Ceza Kanunu’nun 239’uncu maddesinde öngörülen suç bakımından tüzel kişilere güvenlik tedbiri uygulanabileceğine dair açık bir hüküm yer almamakta ancak Kanun’un aynı bölümünde yer alan 242’nci maddesinde *“Bu bölümde yer alan suçların işlenmesi suretiyle yararına haksız menfaat sağlanan tüzel kişiler hakkında bunlara özgü güvenlik tedbirleri hükmolunur”* şeklinde bir düzenleme öngörülmektedir. Bu düzenleme karşısında vergi mahremiyetini ihlal suçunun bankalar, kanunla kurulmuş olan meslek kuruluşları ve 3568 sayılı Kanun’la kurulan birlik ve meslek odalarının yararına haksız menfaat sağlanması suretiyle işlenmesi durumunda söz konusu tüzel kişiler bakımından Türk Ceza Kanunu’nun 60’ıncı maddesinde öngörülen güvenlik tedbirlerinin uygulanması gerektiğini düşünmekteyiz⁶¹³. Vergi mahremiyetini ihlal

⁶¹³ Buradaki saptama Vergi Usul Kanunu’nun 5’inci maddesi esas alınarak yapılmakla birlikte, vergi mahremiyetini ihlal suçunun işlenmesi suretiyle yararına haksız menfaat sağlanan tüzel kişiler bu maddede öngörülenlerle sınırlı olmayıp, diğer tüzel kişileri de kapsamaktadır.

suçu nedeniyle haklarında emniyet tedbiri uygulanabilecek olan tüzel kişiler göz önüne alındığında, Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde öngörülenler çerçevesinde yararına haksız menfaat sağlanan tüzelkişiler bakımından Kanun'un 60'ıncı maddesinde yer alan güvenlik tedbirlerinden yalnızca müsadereye ilişkin hükümlerin uygulama alanı bulacağı söylenebilir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

CEZA YARGILAMASINDA VERGİ MAHREMİYETİNİN

KORUNMASI SORUNU: DURUŞMALARIN ALENİLİĞİ

Aleniyet ilkesi⁶¹⁴ yalnızca ceza yargılaması hukuku bakımından değil, diğer yargılama hukukları bakımından da kural olarak kabul edilmiş bulunan evrensel bir ilkedir. Bu ilkenin temel amacı, halkın denetimi olmaksızın yapılan keyfiliğe müsait kapalı yargılamayı önleyerek saydamlığın esas alınmasını ve bu yolla halkın yargı sistemine güven duymasını sağlamaktır⁶¹⁵. Yargılamanın aleniyetine ilişkin düzenlemeler hem İnsan Hakları Evrensel Beyanname⁶¹⁶, BM Medeni ve Siyasi Haklar Sözleşmesi⁶¹⁷, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi⁶¹⁸ gibi

⁶¹⁴ Doktrin ve uygulamada aleniyet ilkesini karşılamak üzere farklı kavramlar kullanılmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz. KURT KONCA, Nesibe, **Medenî Usûl Hukukunda Aleniyet İlkesi**, Adalet Yayınevi, Ankara 2009, s. 9 – 10.

⁶¹⁵ GÖLCÜKLÜ, Feyyaz, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nde “Adil Yargılama””, **AÜSBFD**, Y. 1994, C. 49, S. 1 – 2, s. 216; YOKUŞ SEVÜK, Handan, “Adil Yargılama Kapsamında Ceza Yargılamasında Aleniyet İlkesi”, **Prof. Dr. Çetin Özek Armağanı**, İstanbul 2004, s. 748; İNCEOĞLU, Sibel, **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılama Hakkı Kamu ve Özel Hukuk Alanlarında Ortak Yargısal Hak ve İlkeler**, 2 B., Beta Basım, İstanbul 2005, s. 342. Aleniyet ilkesinin amaçları hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. KURT KONCA, s. 23 – 33.

⁶¹⁶ Beyanname’nin 10’uncu maddesiyle 11’inci maddesinin 1’inci fıkrasında aleniyet ilkesine yer verilmektedir. 10’uncu maddeye göre “Herkesin, hak ve yükümlülükleri belirlenirken ve kendisine bir suç yüklenirken tam bir şekilde davasının bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından hakça ve açık olarak görülmesini istemeye hakkı vardır”. 11’inci maddenin 1’inci fıkrasına göre “Kendisine bir suç yüklenen herkes, savunması için gerekli olan tüm güvencelerin tanındığı açık bir yargılama sonucunda, yasaya göre suçlu olduğu saptanmadıkça, suçsuz sayılır”. <http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/insanhaklari/pdf01/203-208.pdf>, (E.T.15.10.2011).

⁶¹⁷ Sözleşme’nin 14’üncü maddesinin 1’inci fıkrası uyarınca “Herkes mahkemeler ve yargı yerleri önünde eşittir. Herkes, hakkındaki bir suç isnadının veya hak ve yükümlülükleri ilgili bir hukuki uyumsuzluğun karara bağlanmasında, hukuken kurulmuş yetkili, bağımsız ve tarafsız bir yargı yeri tarafından adil ve aleni olarak yargılama hakkına sahiptir. Davayı izleyenler ve basın mensupları, demokratik bir toplumdaki genel ahlâk, kamu düzeni (ordre public) veya ulusal güvenlik nedeniyle

uluslararası metinlerde hem de Anayasa ve ilgili kanunlarda yer almaktadır. Söz konusu düzenlemeler içerikleri bakımından birtakım farklılıklar arz etmektedir. Uluslararası metinlerdeki temel ortak nokta, aleniyetin hak olarak kabul edilmiş bulunmasıdır. Beyanname’de yargılamanın aleniyeti konusunda bir çerçeve çizilmekte ancak bu hakkın sınırlanmasına ilişkin herhangi bir düzenlemeye yer verilmemektedir. BM Sözleşmesi ile İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi’nde öngörülen düzenlemelerse aleniyet hakkının kapsamı ve sınırlanması bakımından benzerlik göstermektedir.

Aleniyet ilkesinin içeriği ve kapsamı yargılama hukukunun türü ve özelliklerine göre farklılaşabilmektedir. Burada çalışma konusuyla sınırlı olarak ceza yargılamasında aleniyet ilkesinin anlam ve kapsamı açısından İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ile Anayasa ve Ceza Muhakemesi Kanunu’ndaki düzenlemeler ele alınacaktır. İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi’nin 6’ncı maddesinde duruşmaların kural olarak aleni yapılacağı ancak belirli bazı durumların varlığı halinde kapalılık

veya tarafların özel yaşamlarının menfaatinin gerektirmesi halinde veya mahkemenin görüşüne göre aleniliğin adaletin gerçekleşmesine zarar vereceği özel şartların kesinlikle gerektirdiği ölçüde, duruşmalardan tamamen veya kısmen çıkarılabilir; ancak bir ceza davasında veya hukuk davasında verilen hüküm, gençlerin menfaati veya aile uyumsuzlukları veya çocuğun velayeti ile ilgili davalar aksini gerektirmedikçe aleni olarak tefhim edilir”. <http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/insanhaklari/pdf01/53-73.pdf>, (E.T.10.10.2011).

⁶¹⁸ Sözleşme’nin 6’ncı maddesinin 1’inci fıkrasına göre “Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyumsuzluklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir. Karar aleni olarak verilir. Ancak, demokratik bir toplum içinde ahlak, kamu düzeni veya ulusal güvenlik yararına, küçüklerin çıkarları veya bir davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliği gerektirdiğinde veyahut, aleniyetin adil yargılamaya zarar verebileceği kimi özel durumlarda ve mahkemece bunun kaçınılmaz olarak değerlendirildiği ölçüde, duruşma salonu tüm dava süresince veya kısmen basına ve dinleyicilere kapatılabilir”. http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/insanhaklari/pdf01/IH_ve_Temel_Ozgurluklerin_Korunmasi.pdf, (E.T.10.10.2011).

kararı verilebileceği, duruşma sonucunda verilecek kararın ise aleni olarak açıklanacağı öngörülmektedir⁶¹⁹. Bu bakımdan aleni yargılama duruşmanın⁶²⁰ ve hükmün aleniliği olmak üzere iki unsurdan oluşmaktadır⁶²¹. Anayasa'nın hak arama hürriyetini düzenleyen 36'ncı maddesinin 1'inci fıkrasında adil yargılanma hakkı hükme bağlanmakta ancak aleniyet ilkesine İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesinden farklı olarak ayrıca yer verilmemektedir. Bununla birlikte, Anayasa'nın 141'inci maddesinin⁶²² 1'inci fıkrasında mahkemelerde yapılan duruşmaların herkese açık olduğu ve belli nedenlerle duruşmaların bir kısmının veya tamamının kapalı yapılmasına karar verilebileceği, 2'nci fıkrasında da küçüklerin yargılanması hakkında kanunla özel hükümler konulacağı hüküm altına alınmaktadır. Anayasa'nın 141'inci maddesinde yalnızca duruşmaların aleni olduğu hükme bağlanmaktaysa da bu düzenlemenin 36'ncı maddedeki adil yargılanma hakkıyla birlikte değerlendirilmesi sonucunda aleniyet ilkesinin anayasal açıdan da hükmün aleniliğini kapsadığının kabulü gerekir. Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 182'nci

⁶¹⁹ Bu konuda bkz. GÖLCÜKLÜ, s. 216 – 218.

⁶²⁰ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. KARAKEHYA, Hakan, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6. Maddesi (Adil Yargılanma Hakkı) Bağlamında Ceza Muhakemesinde Duruşma**, Savaş Yayınevi, Ankara 2008, s. 210 – 220.

⁶²¹ İNCEOĞLU, **Adil Yargılanma Hakkı**, s. 343. İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin adil yargılanma hakkını aleni yargılama açısından değerlendirdiği kararlar için bkz. KEMPEES, Peter, **A Systematic Guide to the Case-Law of the European Court of Human Rights (1960 – 1994)**, Vol. I, Martinus Nijhoff Publishers, The Hague 1996, s. 282 – 299.

⁶²² Maddenin gerekçesinde duruşmaların açıklığı ile ilgili olarak “*Duruşmaların açık olması yargılamanın tarafsızlığının etkin bir teminatıdır. Bu açıklık kamuoyunda ve ilgililerin gönüllerinde huzur ve güven yaratır... Bununla beraber duruşmanın açıklığının doğru olmadığı haller de mevcuttur. Örneğin bir çocuğun duruşmasının açıklığı ona kötü etki yapabilir... Bundan başka genel ahlâkın ve kamu güvenliğinin zorunlu kıldığı durumlarda da gizliliğe değer vermekte yine kamu yararı vardır. Bu nedenlerle de duruşmalar kural olarak açık yapılır, istisnaen gizli de olabilir*” ifadelerine yer verilmektedir. ATAR, Yavuz, **Karşılaştırmalı – Notlu – Gerekçeli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası 1961 Anayasası TBMM İhtüzüğü**, Mimoza Basım, Konya 1996, s. 155.

maddesinin 1 ve 2'nci fıkralarında Anayasa hükmüne paralel olarak duruşmaların herkese açık olduğu ve Anayasa'da öngörülen hallerde duruşmanın bir kısmının veya tamamının kapalı yapılmasına karar verilebileceği⁶²³, 185'inci maddesinde küçüklerin korunması bakımından öngörülen zorunlu kapalılık hali, 187'nci maddesinde ise kapalı duruşmada bulunulabilmeye ilişkin hususlar hükme bağlanmaktadır. Sözü edilen üç maddede de hükmün açıklanmasına ilişkin ayrı birer düzenlemeye yer verilmekte, zorunlu kapalılık halinde hükmün kapalı duruşmada, diğer hallerde ise açık duruşmada açıklanacağı öngörülmektedir. Duruşmanın aleniyetiyle bağlantılı olan bir diğer düzenleme Kanun'un 183'üncü maddesinde yer almakta, istisnai haller saklı kalmak üzere duruşma salonunda ses ve görüntü alıcı aletlerin kullanılmasını yasaklamaktadır.

Ceza yargılaması belli evrelere ayrılmakta olup, bu evrelerin tamamında aleniyet ilkesi geçerli değildir. Daha açık bir ifadeyle aleniyet ilkesi kural olarak ceza yargılamasının kovuşturma evresinin duruşma aşaması ile hükmün açıklanmasına ilişkindir. Bu bağlamda aleniyet ilkesi yargılamanın halkın girebileceği yerlerde yapılması ve yargılama tutanaklarının halka açıklanabilmesi⁶²⁴

⁶²³ Kanun'un 184'üncü maddesinde, 182'nci maddede öngörülen nedenlerle açıklığın kaldırılması için yapılacak olan duruşmanın istem üzerine veya mahkemece uygun bulunduğu takdirde kapalı yapılacağı düzenlenmektedir.

⁶²⁴ ÖZTÜRK / TEZCAN / ERDEM / SIRMA / SAYGILAR / ALAN, s. 131 – 132. Donay, açık duruşmanın “ *tarafların ve üçüncü şahısların, sonra kamunun duruşmaya kabulü ile, duruşmaların yorumlanması yani iletişim araçları ve basın aracılığı ile duruşmalar hakkında yorum yapıp kamuyu bilgi sahibi kılmak*” olarak geniş yorumlandığını ifade etmektedir. DONAY, Süheyl, **İnsan Hakları Açısından Sanığın Hakları ve Türk Hukuku**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul 1982, s. 58. Erem'e göre “*Duruşmada en büyük teminat «âlenilik»dir...Âleniyet sayesinde halk, «adliye idaresi» hakkında kanaat elde eder, âleniyet, hâkimi yaptığı iş dolayısıyla her türlü şüpheden korur, şahitleri, bilirkişileri ve diğer kimseleri adaletin tecellisine, dürüst şekilde katılmağa mecbur eder. Devlet ve*

ile hükmün açık duruşmada verilmesini ifade eder⁶²⁵. “*Aleni duruşmadan anlaşılması gereken, herkesin toplumun belirli bir grubuna ait olup olmamasına ve belirli kişisel özelliklere sahip olup olmamasına bakılmaksızın, mahkemelerin duruşmalarına dinleyici olarak katılabilmektedir*”⁶²⁶. Ceza yargılamasında aleniyet ilkesi kural olarak kabul edilmekle birlikte bu ilkeye ilişkin birtakım istisnalar öngörülmektedir. Başka bir ifadeyle aleniyet ilkesi mutlak bir nitelik taşımayıp, yargılamanın aleniliğinin gerek davayla ilişkili olanlar gerekse toplum açısından yarardan çok zarar getirebileceği durumlarda yargılamanın gizli yapılması mümkündür⁶²⁷.

Ceza yargılamasında, duruşmanın ve hükmün açık olmasını içeren aleniyet ilkesinin vergi mahremiyetini ihlal suçu dolayısıyla yapılacak olan yargılama bakımından geçerli olacağı tartışmasıdır. Bununla birlikte, vergi mahremiyetini ihlal suçunun kovuşturma evresinde yapılacak olan duruşmada, mükellefin vergi mahremiyeti kapsamında yer alan bilgilerinin duruşmanın aleniliği nedeniyle üçüncü kişiler tarafından öğrenilmesi mümkündür. Vergi mahremiyeti özel hayatın gizliliği hakkının vergi hukuku alanındaki görünümünden birini oluşturmakta ve bu anlamda hem uluslararası düzenlemeler hem de Anayasa ve Vergi Usul Kanunu kapsamında güvence altına alınmış bulunmaktadır. Dolayısıyla,

cemiyet ayrılığı adaletin tevziinde ehemmiyetlidir. Âleniyet, Devlet karşısında, cemiyet varlığının kabulü mânâsındadır. Zira ceza dâvasında Devletin dâvacılığı zarureti, tarafsız hareketinin murakabesine ihtiyaç gösterir”. EREM, Faruk, **Ceza Usulü Hukuku**, AÜHF Yayınları, 4. B., Ankara 1973, s. 264.

⁶²⁵ YOKUŞ SEVÜK, s. 748.

⁶²⁶ YOKUŞ SEVÜK, s. 749.

⁶²⁷ İNCEOĞLU, **Adil Yargılanma Hakkı**, s. 342.

vergi mahremiyetini ihlal suçundan ötürü yapılacak olan yargılamada somut olayın özelliklerine göre bir yanda adil yargılanma hakkının bir unsuru olan aleniyet ilkesi diğer yanda ise özel hayatın gizliliği hakkının yer alması söz konusu olabilecektir. Bir temel hakkın diğer temel hak ile çatışma halinde olacağı bu gibi durumlarda haklardan birinin esas alınarak çatışmanın giderilmesi diğer hakkın ihlaline sebep olabilecektir. Bu nedenle vergi mahremiyetini ihlal suçu bakımından özel hayatın gizliliğinin korunması amacıyla aleniyet ilkesinden tamamen vazgeçilemeyeceği gibi, duruşmaların aleniyetinin her koşulda sağlanması için de özel hayatın gizliliği hakkı görmezden gelinmemelidir. Sözü edilen hakların çatıştığı durumlar bakımından ortaya çıkan sorunun analizinde yukarıda kısaca yer verilen ve aleniyet ilkesinin belli durumlarda sınırlandırılmasını öngören düzenlemelerin incelenmesi gerekir.

İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi, Sözleşme'nin 6'ncı maddesinin 1'inci fıkrasında sözü edilen yargı organları önündeki işlemlerin aleni karakterinin, davanın taraflarını kamu denetiminden yoksun gizli bir adalet yönetiminden koruduğunu; bunun ayrıca ilk derece ve üst derece mahkemelerine duyulan güveni sürdürmeye yönelik araçlardan biri olduğunu ifade etmektedir⁶²⁸. Mahkeme'ye göre aleniyet, adalet yönetimini görünür kılarak, Sözleşme'nin 6'ncı maddesinin 1'inci fıkrası ile sağlanmak istenen amacın başarıya ulaşmasına katkı sağlar ve bu anlamda her demokratik toplumun asli prensiplerinden biri olan adil yargılanma hakkının

⁶²⁸ Axen v. Germany, App. no. 8273/78, para.25 (K.T.08.12.1983); Pretto and Others v. Italy, App. no. 7984/77, para.21 (K.T.08.12.1983).

güvencesini oluşturur⁶²⁹. Mahkeme, yargılamanın aleniyetinin ihlali gerekçesiyle önüne gelen her somut olayda yargılamanın kapalı yapılmasının Sözleşme’yi ihlal edip etmediğini söz konusu maddede yer alan duruşmaların kısmen veya tamamen kapalı yapılmasını öngören sınırlandırma nedenleri açısından değerlendirmektedir⁶³⁰.

İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi’nin 6’ncı maddesinde demokratik bir toplumda diğer nedenlerin yanı sıra davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliğinin korunması bunu gerektirdiğinde veya adaletin selametine zarar verilebilecek olan bazı özel durumlarda ve mahkemenin bunu kesinlikle gerekli bulduğu ölçüde duruşmaların aleniyetinin basın mensupları ve halk hakkında kısmen veya tamamen sınırlanabileceği düzenlenmektedir⁶³¹. Donay, Sözleşme’nin resmi çevirisinde yer alan hataya vurgu yaparak⁶³², çevirideki “davaya taraf olanların

⁶²⁹ Axen v. Germany, para.25; Pretto and Others v. Italy, para.21. Bu iki kararda yargılamanın aleniliği konusunda Golder kararına atıf yapılmaktadır. Komisyon, Golder kararında “mahkemeye ulaşma hakkını” Sözleşme’nin amacı ve hukukun genel ilkelerinden hareketle 6’ncı maddenin kurucu unsurlarından biri olarak yorumlamıştır. Golder v. The United Kingdom, para.36 (K.T.21.02.1975).

⁶³⁰ Bu sebeplerin Sözleşme organlarının içtihatlarında detaylı bir incelemeye tabi tutulmadığı ifade edilmektedir. İNCEOĞLU, **Adil Yargılanma Hakkı**, s. 353; KARAKEHYA, s. 217.

⁶³¹ Grabenwarter’e göre Sözleşme’nin 6’ncı maddesi çerçevesinde kamuya kapalılığın dört adımda ele alınması gerekir. Buna göre kamuya kapalılık Sözleşme’nin 6’ncı maddesinin 1’inci fıkrasının 2’nci cümlesinde öngörülen amaçlardan birini gerçekleştirmeye yönelmiş olmalı; bu amaçlardan birini gerçekleştirmeye fiili olarak elverişli olmalı; kamuya kapatılma nedenleriyle kamuya açıklıktaki kamusal yarar arasında makul bir ilişki bulunmalı (orantılılık); kamuya kapalılık dışında, kamuoyunun bilgilenmesini daha az sınırlayabilecek, ancak amaca aynı oranda hizmet edebilecek başka bir aracın olup olmadığı (zorunluluk) incelenmelidir. Yazar, orantılılık konusunda dikkat edilmesi gereken bir başka noktanın, duruşmaların açık ya da kapalı yapılması hakkında verilen kararların daima aynı zamanda sözleşmedeki diğer temel hak pozisyonlarına ilişkin kararlar olduğunu ifade etmektedir. GRABENWARTER, Christoph, “*Yargılama Güvenceleri – Adil Yargılanma Hakkı (İHAS Md. 6)*”, (Çev. Can, Osman), **Prof. Dr. Nurullah Kunter’e Armağan (Adil Yargılanma Hakkı ve Ceza Hukuku)**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2004, s. 222.

⁶³² DONAY, **Samğın Hakları**, s. 57.

korunması” ifadesinin “davaya taraf olanların özel yaşamlarının korunması” biçiminde anlaşılması gerektiğini ve bu durumda duruşmanın aleniyetinden vazgeçilebileceğini ifade etmektedir⁶³³. “*Özel yaşamın korunması yararı da kısmi olarak gerçeğin yargısal olarak bulunması yararına hizmet eden bir işlev yerine getirmektedir. ‘Özel yaşam’ kavramının kapsamı esas itibariyle 8. maddenin 1. fıkrasında ifade bulan aynı lafza sahip kavramla aynı içeriğe sahiptir. Buna göre mesleki alanda sırların⁶³⁴ korunması, özellikle iş yeri ve ticari sırların korunması da özel yaşamın korunması nedeniyle aleniliğin kaldırılması kapsamındadır*”⁶³⁵. İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi vermiş olduğu bir kararda, aleniyet ilkesinin Sözleşme’nin 6’ncı maddesinde sayılan nedenlerin yanı sıra adil yargılanma hakkının korunması bakımından ortaya çıkan birtakım zorunlulukların da duruşmanın aleniyetinin sınırlandırılmasına neden olabileceğini ifade etmektedir⁶³⁶. Kararda yer

⁶³³ DONAY, **Samğın Hakları**, s. 57, dn. 48.

⁶³⁴ İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi, bir doktorun çeşitli dergilere verdiği üç röportaj ve Batı Flanders Tabip Odası Başkanı’na gönderdiği bir mektup nedeniyle hakkında açılan soruşturmaya istinaden yapılan disiplin yargılamasının aleni olmadığı gerekçesiyle adil yargılanma hakkının ihlal edildiği iddiasına karşılık, Sözleşme’nin 6’ncı maddesinin 1’inci fıkrasında belirtilen istisnalara ilişkin şartların oluşmadığına karar vermiştir. Mahkeme’ye göre doktor hakkında ileri sürülen görevi suistimal ve kendisinin Tabip Odası’na ilişkin şikâyetlerinin asıl mahiyeti hastalarının tıbbi tedavisiyle ilgili değildir. Bu bakımdan başvuru hakkındaki disiplin yargılamasında oturumun kapalı yapılmasını gerektiren haklı bir neden bulunmamaktadır. *Albert and Le Compte v. Belgium*, App. nos. 7299/75; 7496/76, para.13, 34 (K.T.10.02.1983).

⁶³⁵ GRABENWARTER, s. 225.

⁶³⁶ “*Her halükarda, aleni bir duruşma koşulu istisnalara tabidir. Bu durum "...küçüklerin çıkarları veya bir davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliği gerektirdiğinde veyahut, aleniyetin adil yargılanmaya zarar verebileceği kimi özel durumlarda ve mahkemece bunun kaçınılmaz olarak değerlendirildiği ölçüde, duruşma salonu tüm dava süresince veya kısmen basına ve dinleyicilere kapatılabilir" şartını içeren AİHS'nin 6 § 1 hükmünde açık bir biçimde belirtilmiştir. Bundan başka, Mahkeme'nin içtihatlarında yerleşmiş olduğu üzere, hatta ceza hukuku bağlamında aleniyete ilişkin yüksek bir beklenti olmasına karşın, zaman zaman yargılamanın açık ve kamusal karakterini sınırlamak için 6. madde doğrultusunda zorunluluklar da ortaya çıkabilmektedir, örneğin, tanığın*

verildiği üzere bu husus yerleşik bir içtihat oluşturmakta ve dolayısıyla duruşmaların aleniyetinin sınırlandırılma alanı zorunluluğa bağlı olarak adil yargılanma hakkı lehine genişletilmektedir. Bununla birlikte söz konusu kararda sayılan örneklerin Sözleşme'nin 6'ncı maddesinde yer alan adaletin selametine zarar verilebilecek olan bazı özel durumlarda ve mahkemenin bunu kesinlikle gerekli bulduğu ölçüde aleniyetin sınırlandırılması kapsamında değerlendirilmesi de mümkündür.

Anayasa'nın 141'inci maddesinde duruşmaların aleniyetinin sınırlandırılmasının nedenleri genel ahlâk ve kamu güvenliği olarak belirlenmiştir. Genel ahlâk ve kamu güvenliği, kapsamı oldukça geniş ve yoruma açık kavramlar olmakla beraber vergi mahremiyetinin söz konusu olduğu her somut olayda bu nedenlere dayanılarak duruşmanın kapalılığına karar verilemeyeceğini düşünmekteyiz⁶³⁷. Başka bir anlatımla, vergi mahremiyeti kapsamında yer alan bilgilerin birçok durumda genel ahlâk veya kamu güvenliğini ilgilendiren bir boyutunun bulunması ve vergi mahremiyetiyle bu kavramlar arasında böyle bir bağın kurulması mümkün değildir. Vergi mahremiyetinin ihlali suçuna ilişkin bir duruşmada aleniliğin kaldırılmasını gerektiren husus kural olarak özel hayatın

güvenliğini ve gizliliğini sağlamak veya adalet arayışında bilgi ve fikirlerin serbest dolaşımını teşvik etmek için” B. and P. v. United Kingdom, App. nos. 36337/97; 35974/97, para.37 (K.T.24.04.2001).

⁶³⁷ Zafer'e göre olayın ispatının özel hayata ilişkin bir faaliyetin duruşmada açıklanmasını gerektirdiği hallerde duruşmanın bir kısmının veya tamamının kapalı yapılmasına mahkemece karar verilebilir ve bu halde kapalı duruşma nedenlerinden biri olan “genel ahlâk” kavramının içerisine özel hayat da girmektedir. ZAFER, Hamide, **Özel Hayatın Korunması**, s. 56. Ceza yargılamasında, özel hayat kapsamında değerlendirilebilecek birçok farklı durum ortaya çıkabilir. Bu bağlamda özel hayata ilişkin bütün olasılıklar bakımından bir genelleme yapılmasının ve muhtelif durumların tamamının genel ahlâk kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmadığını düşünmekteyiz. Özel hayata ilişkin her durumun mutlak surette genel ahlâk kapsamında değerlendirilmesi özel hayatın gizliliği hakkının korunmasını sağlamaya yönelik olsa da, böyle bir yorum söz konusu temel hakkın içerik ve niteliğiyle bağdaştırılamaz.

gizliliği hakkıyla bağlantılı olup, bu konuda Anayasa’da herhangi bir düzenlemeye yer verilmemektedir.

Ceza Muhakemesi Kanunu’nun 182’nci maddesinde yer alan sınırlandırma nedenleri Anayasa’da zikredilen nedenlerle örtüştüğünden yukarıdaki tespit bu Kanun hükmü bakımından da geçerlidir. Kanun’un 187’nci maddesinin 3’üncü fıkrasında açık duruşmanın içeriğinin kişilerin saygınlık, onur ve haklarına dokunacak nitelikte olması haline yer verildiğinden, bu hüküm vergi mahremiyetini ihlal suçuna ilişkin yargılama bakımından önem taşımakla birlikte bu hal, duruşmanın aleniyetinin kaldırılmasına ilişkin olmayıp içeriğinin yayımlanmasının yasaklanmasına ilişkindir⁶³⁸. Dolayısıyla, bu düzenlemeyle duruşmanın içeriğinin vergi mahremiyeti dolayısıyla kişinin özel hayatının gizliliği hakkına müdahale oluşturabilecek bir nitelik taşıdığı hallerde yalnızca yayınlanması yasaklanabilecek, duruşmada bulunan üçüncü kişiler vergi mahremiyeti kapsamında yer alan bilgileri öğrenebileceklerdir.

Yukarıda ele alındığı üzere, duruşmaların aleniyetinin sınırlandırılması konusunda İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ile Anayasa ve Ceza Muhakemesi Kanunu’nun ilgili hükümleri arasında bir kapsam farkı bulunmakta

⁶³⁸ Bazı yazarlar aleniyet ilkesini doğrudan ve dolaylı aleniyet biçiminde ikiye ayırarak ele almaktadırlar. Bu görüşe göre “aleniyet ilkesi, hem herkesin duruşma salonunda, fiziki koşulların elverdiği ölçüde, dinleyici olarak bulunabilmesini (doğrudan aleniyeti) güvenceler, hem de duruşma salonunda bulunan kişilerin görüp duyduklarını duruşma dışında açıklayabilmesine (dolaylı aleniyete) olanak tanır”. CENTEL / ZAFER, s. 608. Bu ayırmadan hareketle Ceza Muhakemesi Kanunu’nun 182 ve 185’üncü maddeleri doğrudan aleniyet, 187’nci maddesi ise dolaylı aleniyet kapsamında değerlendirilmektedir. CENTEL / ZAFER, s. 610 – 611. Doğrudan ve dolaylı aleniyet ayrımı hakkında ayrıca bkz. PEKCANITEZ, Hakan, “Medeni Usul Hukukunda Aleniyet İlkesi”, **Faruk Erem Armağanı**, TBB Yayını, Ankara 1999, s. 651 – 658; KURT KONCA, s. 115 – 158.

Anayasa ve Ceza Muhakemesi Kanunu'nda öngörülen sınırlama nedenleri Sözleşme'de yer alan bazı hususlarla özel hayatın gizliliğinin korunmasını kapsamamaktadır⁶³⁹. Bu açıdan duruşmanın yalnızca genel ahlâk ve kamu güvenliğinin kesin olarak gerekli kıldığı hallerde kısmen veya tamamen kapalı yapılmasına karar verilebileceğini öngören Anayasa hükmü karşısında vergi mahremiyetini ihlal suçuna ilişkin yargılamada özel hayatın gizliliği hakkına dayanılarak duruşmanın kapalılığına karar verilmesinin mümkün olup olmadığı oldukça tartışmalıdır⁶⁴⁰. Aleniyet ilkesi kural olup duruşmaların kapalılığı istisna niteliği taşıdığından ve duruşmaların aleniyeti adil yargılanma hakkının da bir unsurunu oluşturduğundan söz konusu sınırlandırma nedenlerinin dar yorumlanması gerekir. Temel hak ve özgürlükler arasında yer alan adil yargılanma hakkı, Anayasa'nın 13'üncü maddesine göre özüne dokunulmaksızın Anayasa'da öngörülen nedenlere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlandırılabilir. Bu bakımdan duruşmaların aleniyetinin genel ahlâk ve kamu güvenliği dışında herhangi bir

⁶³⁹ İNCEOĞLU, **Adil Yargılanma Hakkı**, s. 328. Karakehya, aleniyet ilkesinin istisnaları açısından Anayasa ile Sözleşme hükümleri arasında fark bulunduğunu ancak Ceza Muhakemesi Kanunu ile Sözleşme'nin uyumlu olduğunu ifade etmektedir. KARAKEHYA, s. 211, 217.

⁶⁴⁰ Pekcanitez, mülga Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nda yer alan duruşmaların gizliliğine ilişkin düzenlemenin eksik olduğundan bahisle, özellikle kişilerin şeref ve onurlarını zedeleyecek kişilik haklarının söz konusu olduğu durumlarda duruşmaların gizli yapılabilmesi gerektiğini belirtmektedir. Yazar'a göre "*Bu konuda bir iç hukuk kuralı haline gelen ve medeni yargı alanında da geçerli olan İnsan Hakları Sözleşmesinin 6. maddesinde gösterilen ve duruşmaların gizli yapılması nedeni sayılan hallerde duruşmalar gizli yapılabilirdir*". PEKCANİTEZ, s. 659 – 660. Mülga kanun ile Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda öngörülen istisnalar Anayasa'nın 141'inci maddesi ile paralellik arz etmekte olup, Anayasa'nın 90'ıncı maddesinin son fıkrası dikkate alındığında yazarın görüşüne katılma olanağı bulunmamaktadır.

nedenle sınırlandırılması, bu sınırlandırma kanun hükmüyle yapılmış olsa dahi Anayasa'ya aykırılık teşkil edecektir⁶⁴¹.

Vergi mahremiyetini ihlal suçu bakımından yapılacak olan yargılamada İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesinin 1'inci fıkrasında yer verilen "davaya taraf olanların özel yaşamlarının korunması"nın duruşmanın kapalılığına karar verilmesinde dayanak teşkil edip edemeyeceği meselesi ise tartışmanın diğer boyutunu oluşturmaktadır. Anayasa'nın 90'ıncı maddesinin 5'inci fıkrasında usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası antlaşmaların kanun hükmünde olduğu ancak bunlar hakkında Anayasa'ya aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne başvurulamayacağı hükme bağlanmaktadır. Bu anlamda Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesi kanun hükmü niteliği taşımaktadır. Somut olayda Sözleşme'nin bu maddesine dayanılarak duruşmanın kapalılığına karar verilmesi halinde, maddenin Anayasa'ya aykırılığının ileri sürülemez olması onun Anayasa ile çeliştiği ve Anayasa'da yer almayan bir sınırlandırma nedeninin duruşmanın kapalılığı kararına dayanak teşkil ettiği gerçeğini değiştirmemektedir.

⁶⁴¹ Anayasa Mahkemesi, 3713 sayılı Terörle Mücadele Kanunu'nun 12'inci maddesinin 2'nci cümlesini "*Duruşmaların açıklığı genel ilkedir. Yasa koyucu ancak anayasal sınırlar içinde gizliliğin ölçütlerini belirleyebilir. Yargılama sırasında nedenleri varsa duruşmanın gizli yapılmasına mahkemece karar verilir. Bunun tek ayrıklığını küçüklerin yargılanması hakkında Yasa'ya bu konuda özel hükümler konabilmesi oluşturur.*

(...)

İnceleme konusu kuralda, tanık olarak dinlenecek zabıta amir ve memurlarının ifadelerinin gizli duruşmada alınacağı öngörülmekle, Anayasa'nın 141. maddesine aykırı bir düzenleme getirilmiştir. Anayasa'ya göre genel ahlakın ve kamu güvenliğinin kesin olarak gerekli kıldığı durumlarda ancak mahkemece verilebilecek olan duruşmanın kapalı yapılması kararı, bu kuralla zorunlu duruma getirilmekte ve yargıcın takdir hakkı kaldırılmaktadır" gerekçesiyle Anayasa'ya aykırı bularak iptal etmiştir. (AYMK, 31.03.1992, E.1991/18, K.1992/20, R.G. 27.01.1993).

Başka bir ifadeyle, bir düzenlemenin Anayasa'ya aykırılığının ileri sürülememesiyle Anayasa'ya aykırı olması, daha doğru bir ifadeyle iki düzenleme arasında kapsam farkının bulunması birbirinden tamamen farklı konulardır. Anayasa'nın 90'ıncı maddesinin 5'inci fıkrasının devamında usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası antlaşmalarla kanunlar arasında aynı konuda farklı hükümler bulunması halinde çıkabilecek olan uyuşmazlıklarda antlaşma hükümlerinin esas alınacağı düzenlenmekteyse de duruşmaların aleniyetinin sınırlandırılma nedenleri bakımından ortaya çıkan sorun, Anayasa ile milletlerarası antlaşma arasındaki düzenleme farklılığından kaynaklanmaktadır. Bu bakımdan vergi mahremiyetini ihlal suçu dolayısıyla yapılacak olan yargılamada Sözleşme hükmünün doğrudan uygulanması mümkün görünmemektedir.

Vergi mahremiyetini ihlal suçunun basit şekli, takibi şikâyete bağlı bir suçtur. Bu noktada, vergi mahremiyeti ihlal edilen kişi, yapılacak olan yargılama esnasında mahremiyet kapsamında yer alan bilgilerinin ikinci kez ifşa edilebileceği düşüncesiyle şikâyet hakkını kullanmak istemeyebilir. Bu gerekçeye dayanılarak şikâyet hakkının kullanılmaması hak arama özgürlüğünden vazgeçilmesi sonucunu doğuracaktır⁶⁴². Vergi mahremiyeti ihlal edilen kimsenin vergi sırrının duruşma esnasında açıklanacağı kaygısıyla şikâyet hakkını kullanmaması, halkın denetimi olmaksızın yapılacak olan kapalı duruşma nedeniyle oluşabilecek toplumsal zarardan daha önemsiz sayılamaz. Bununla birlikte vergi mahremiyetine ilişkin her

⁶⁴² Özellikle ceza yargılamasında, mağdurun özel hayatına ilişkin sırları korumak amacıyla şikâyet hakkını kullanmayarak dava yoluyla hakkını aramaktan vazgeçme yolunu seçmesinin sık rastlanılan bir durum olduğu ifade edilmektedir. KURT KONCA, s. 35.

yargılamada vergi mükellefleri veya mükelleflerle ilgili kişilerin özel hayatlarının gizliliğinin ihlal edileceği yönünde bir ön kabulden söz edilemeyeceği gibi, özel hayatın gizliliği kapsamında değerlendirilebilecek olan bilgi ve belgeler nedeniyle duruşmaların tamamının kapalı yapılması gerektiği sonucuna da ulaşamaz⁶⁴³.

Anayasa'nın 141'inci maddesinde aleniyet ilkesi bakımından öngörülen tahdidi sınırlandırma nedenlerinin yorum yoluyla genişletilmesi söz konusu değilse de daha önce ifade edildiği üzere bu ilkenin uygulanması sonucunda bir temel hak korunurken diğerinin ihlal edilmesi gündeme gelebilecektir. Bu nedenle mevcut sorun ele alınarak temel haklar arasındaki çatışmanın aşılmasının mümkün olup olmadığı tartışma konusu yapılabilir. Adil yargılanma hakkı, davanın her iki tarafı bakımından korunması gereken bir haktır. Dolayısıyla, bir tarafın adil yargılanma hakkının temininin diğer tarafın özel hayatının gizliliğini ihlal ettiği durumlarda, özel hayatının gizliliği ihlal edilen taraf bakımından adil bir yargılanma hakkının varlığından söz edilemez. Başka bir anlatımla, bu gibi durumlarda adil yargılanma hakkı bir üst kavram olarak hem duruşmanın aleniyetini hem de özel hayatın gizliliğini içeren bir nitelik taşımaktadır. Ayrıca, aleniyet ilkesinin Anayasa'da öngörülen sınırlama nedenleri dışında mutlak bir biçimde uygulanması, yukarıdaki örnekte yer verildiği üzere belli durumlarda hak arama özgürlüğünün kısıtlanmasına yol açabilir. Somut olayın koşulları çerçevesinde hak arama

⁶⁴³ “Bir yargılamanın kamuya kapalı olarak yürütülmesinin özel yaşamın korunması açısından zorunlu olup olmadığının incelenmesinde, yargılamaya ilişkin araçların yanında özel hukuksal [durumlar] ve basın hukukunun durumu da dikkate alınır. Gittikçe artan oranda özel yaşama dokunan medya yoluyla açıklık, resimlerin yayınlanması ve adların saklı tutulması alanına yönelik yasaklamalarla yeterli ve kamuya kapalılığı bütünüyle gerektirmeyen bir korumaya [ulaşılabilir]”. GRABENWARTER, s. 226.

özgürlüğünün kullanılmasının önüne geçebilecek olan bu ilkenin, adil yargılanma hakkının hayata geçirilmesi bakımından başlı başına engel teşkil edeceği açıktır. Bu açıdan bakıldığında aleniyet ilkesinin özel hayatın gizliliği hakkının yanı sıra hak arama özgürlüğünü de kapsayan bir etki alanı bulunduğu görülmektedir. Temel haklar arasında ortaya çıkabilecek olan söz konusu çatışmanın bu hakların yorumunda esas alınacak olan ilkelere hareketle çözümlenmesi gerektiği söylenebilir⁶⁴⁴.

Ceza yargılamasında insan hakları söz konusu olduğunda⁶⁴⁵, yargılamanın temel anayasal ilkelere uygun bir biçimde gerçekleştirilebilmesi için bu hakların eşit ölçüde korunması gerektiği teorik açıdan söylenebilirse de Anayasa'nın 141'inci maddesiyle Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 182'nci maddesi karşısında hakimin özel hayatın gizliliği hakkı ve hak arama hürriyetini esas alarak dolaylı bir

⁶⁴⁴ “Temel haklar arasında yapılan ayrımlamalar, nisbî değer taşırlar ve temel hakların birbiriyle ilişkisiz ve çatışan kategoriler oldukları anlamına gelmezler. Temel hakları, bütün unsur ve boyutlarıyla birlikte almak ve bir "bütün" olarak görmek gerekir”. SANCAR, Mithat, **Temel Hakların Yorumu**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara 1995, s. 212. Anayasa'nın yorumu bakımından çok sayıda ilkenin ortaya atıldığını ifade eden Sancar, anayasanın bütünlüğü ilkesinin temel haklarla önemli bir bağlantısı bulunduğunu ve anayasanın bütünlüğünün yorum yoluyla inşa edilebilmesi için esas alınacak ölçütlerin ancak anayasaya rengini veren yapısal ilkelerin özeti niteliğinde olan temel haklardan hareketle oluşturulabileceğini ifade etmektedir. Yazar'a göre “Anayasa'nın bütünlüğünün ölçütünü oluşturan ilkeler ya da bu ilkeler temelinde inşa edilen bütünlük, ancak somut normların anlamlarını belirlemede bir işlev görebilir. Anayasa'nın bütünlüğünü somut normların yerine geçirmek ve bunu bir somut norm gibi denetimin bağımsız ölçütü olarak kullanmak; anayasayı pozitif bir metin olmaktan çıkarır; hukuksal güvenliği tahrip eder. Özellikle temel hakların sınırlandırılması konusunda, sınırlamanın anayasada öngörülmüş nedenlere dayandırılması ilkesinden, anayasanın bütünlüğü gerekçesiyle taviz verilemez. Başka bir deyişle, anayasanın bütünlüğü, temel hakların sınırlandırılmasında bir gerekçe olarak kullanılamaz”. SANCAR, s. 324, 340, 342 – 343. Temel hakların çatışması konusunda ayrıca bkz. SAĞLAM, s. 136 – 137.

⁶⁴⁵ Ceza yargılamasına ilişkin kanunlarda yer alan kuralların doğrudan doğruya temas ettiği insan hakları ve bu haklara dayanak oluşturan temel ilkelerin ceza yargılaması süreci açısından değerlendirilmesi konusunda bkz. ÖZTÜRK / TEZCAN / ERDEM / SIRMA / SAYGILAR / ALAN, s. 103 – 152.

biçimde aleniyet ilkesini sınırlandıran bir neden öngörmesi oldukça zordur. Sonuç olarak, söz konusu temel hakların çatıştığı somut olaylar bakımından sorunun pozitif hukukta yer alan düzenlemeler çerçevesinde net bir çözümünün bulunmadığı ve bu konuda benimsenecek yorum yönteminin her hâlükârda bir temel hakkın diğer temel hakkı sınırlandırması sonucunu doğuracağı söylenebilir⁶⁴⁶.

⁶⁴⁶ Zafer, suç isnadıyla ilgili olsa dahi açıklanması kamusal yarardan çok bireysel zararlara neden olabilecek özel hayat kapsamında kalan bilgilerin adli süreçte ortaya çıkmaması için muhakeme kurumlarının geliştirilmesi gerektiğini ifade etmektedir. ZAFER, **Özel Hayatın Korunması**, s. 55.

SONUÇ

Devlet vergilendirme sürecinde mükellef ve mükelleflerle ilişkisi bulunanlar hakkında birçok bilgiye ulaşmakta; bu bilgileri toplamakta ve depolamaktadır. Vergi idaresi, kural olarak, kamusal bir ödev olan vergi ödevinin yerine getirilmesi nedeniyle sahip olduğu bilgileri korumak ve vergi ödeviyle ilgili olmayan süreçlerde kullanmamakla yükümlüdür. Bu çerçevede vergi mahremiyeti, mükellef hakları, vergi yükümlüsünün korunma alanının saptanması ve sınırlarının çizilmesi bakımından önemli bir yere sahiptir.

Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde düzenlenen vergi mahremiyeti, mükelleflerin kural olarak vergilendirme ilişkisi nedeniyle öğrenilen birtakım sırlarının ve gizli kalması gereken diğer hususlarının bunlara vakıf olan belli kişiler tarafından ifşa edilmesini ve kendileri ya da üçüncü kişiler yararına kullanılmasını yasaklamaktadır. Söz konusu düzenlemeyle amaçlanan mükelleflerin özel hayatlarına ait belli nitelikteki bilgilerin korunmasını sağlamaktır. Bu bağlamda, çalışmanın birinci bölümünde, doktrinde özel hayatın içeriğinin saptanması bakımından başvuru tasniflerden hareketle bu hayatı oluşturan alanlarla mükelleflerin vergi mahremiyetini oluşturan alanlar arasındaki ilişkiye işaret edilmiş; vergi mahremiyetinin mükelleflerin sır ve dar anlamda özel hayat alanlarında yer alan hususları korumaya yöneldiği sonucuna ulaşılmıştır. Bu saptama ışığında vergi mahremiyeti ile özel hayatın gizliliği hakkı arasındaki bağlantı İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin 8'inci maddesi ve Anayasa'nın 20, 21 ve 22'nci maddeleri esas alınarak incelenmiştir. Vergi mahremiyeti, özel hayatın gizliliği kapsamında yer alan haklarla ilişkili olmakla birlikte, her bir hakkın değil, genel anlamda özel hayatın

gizliliği hakkının vergilendirme alanındaki görünümünü oluşturmaktadır. Bu bakımdan, vergi mahremiyeti temel hak niteliği taşımakta; İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa’da özel hayatın gizliliği hakkının korunması ve sınırlama rejimi açısından öngörülen düzenlemeler bu hakka yönelik müdahalelerin de sınırını çizmektedir. Mükelleflerin kişisel verilerinin elde edilmesi ve korunmasının vergi mahremiyeti açısından arz ettiği önem nedeniyle bu konu ayrı bir başlık altında ele alınmış; vergi idaresinin bilgi toplama yetkisine ilişkin düzenlemeler temel hakların sınırlanma rejimi çerçevesinde irdelenerek, Vergi Usul Kanunu’nda idareye tanınan bazı yetkilerin Anayasa’ya aykırı olduğu tespit edilmiştir.

Çalışmada, vergi mahremiyetinin içeriğini oluşturan sırlar ve gizli kalması gereken diğer hususları ifade etmek üzere vergi sırrı kavramına yer verilmiştir. Vergi Usul Kanunu’nun 5’inci maddesinde öngörülen ve vergi mahremiyetinin içeriğini teşkil eden bu sırlar, mükelleflerin veya mükelleflerle ilgili kimselerin sır veya dar anlamda özel hayatlarına ait birbirinden farklı birçok gizli bilgiden oluşmaktadır. Pozitif hukukta ve doktrinde sırlar belli ölçütlerden hareketle tasnif edilmekteyse de, bu tasniflerin vergi sırrını oluşturan sır türleri bakımından önem taşımadığı düşünülmektedir. Zira mükellef veya mükellefle ilgili kimselerin vergi mahremiyetinin korunması bakımından önem arz eden husus, sırrın türü değil vergilendirme ilişkisi dolayısıyla öğrenilmiş olup olmadığıdır. Başka bir ifadeyle, vergilendirme ilişkisinin tarafı olanlara ait “sır” vasfı taşıyan ve dolayısıyla gizli kalması gereken bir bilginin vergi idaresince öğrenilmesi veya elde edilmesi halinde mükellefin vergi mahremiyeti söz konusudur. Bu açıdan, bir hususun sır olarak nitelendirilebilmesi için gerekli unsurları taşıyan ve vergi idaresince sözü edilen ilişki çerçevesinde öğrenilmiş olan her türlü bilgi Vergi Usul Kanunu’nun 5’inci

maddesi çerçevesinde vergi sırrı niteliği taşımaktadır. Çalışmada mükellefe ait bir sırrın birden çok sır türü kapsamında değerlendirilebileceğini göstermek amacıyla yer verilen örnekler de dikkate alındığında, özel hukuk alanında yapılan sır türlerine ilişkin ayrımların vergi mahremiyetinin içeriğinin saptanması ve bu mahremiyetin korunması açısından belirleyici olmadığını vurgulamak gerekir.

Vergi mahremiyeti hakkı mutlak bir hak niteliği taşımamaktadır. Nitekim, kanun koyucu Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde bu hakkı sınırlayan birtakım hükümler öngörmüştür. Vergi mahremiyetinin istisnalarını oluşturan bu hükümler çalışmada ayrıntılı bir biçimde incelenmiştir. Böyle bir inceleme yapılmasının temel nedeni istisna hükümlerinin öngörülüş amaçlarıyla tarihsel süreçte geçirdiği değişikliklerin izlerini sürmek ve Maliye Bakanlığı'na tanınan usul ve esas belirleme yetkisi çerçevesinde yapılan düzenlemeleri vergi mahremiyeti hakkı açısından değerlendirmektir. Bu bağlamda sözü edilen istisnaların Anayasa'da öngörülen sınırlama rejimiyle olan çelişkileri saptanmaya ve kanun koyucunun amacı ile bu amaca ulaşmak için izlenen yöntemin tutarsızlığı sergilenmeye çalışılmıştır. Vergi mahremiyetinin mutlak bir hak olmayışı, bu hakkın sınırlanması bakımından İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa'da öngörülen güvencelerin görmezden gelinebileceği anlamını taşımaz. Ayrıca, vergi güvenliği ve kamu yararı üstün tutularak öngörülen istisnaların içeriğinin belirlenmesinde, Maliye Bakanlığı'na birçok açıdan "geniş" olarak nitelendirilebilecek bir takdir alanının bırakılması mükellef hukukunun korunması amacıyla öngörülen vergi mahremiyetinin mahiyetiyle de bağdaşmaz. Özel hayatın gizliliği hakkının vergilendirme alanındaki görünümünü oluşturan vergi mahremiyetine içeriği büyük ölçüde idarenin düzenleyici işlemlerine bırakılan istisna hükümleriyle müdahale

edilmesi, mükellefler açısından yukarıda belirtilen hususların yanı sıra hukuk devleti, idarenin yasallığı gibi temel ilkelere de aykırılık teşkil etmektedir.

Çalışmanın ikinci bölümünde vergi mahremiyetini ihlal suçu incelenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 362'nci maddesinde öngörülen vergi mahremiyetinin ihlaline ilişkin düzenlemeden hareketle bu suçun unsurları ve unsurlar dışında kalan birtakım hususlar ile uygulanacak olan yaptırımın saptanmasında Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesiyle Türk Ceza Kanunu hükümleri esas alınmıştır.

Vergi mahremiyetini ihlal suçunun hukuki konusunun belirlenmesinde, Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesindeki düzenlemenin amacı ve bağlantılı olduğu özel hayatın gizliliği hakkıyla, bu suçun yaptırımının öngörüldüğü maddenin Türk Ceza Kanunu'nda düzenlendiği bölüm birlikte değerlendirilmiştir. Zira, vergi mahremiyetini ihlal suçunun ihlal ettiği değer tek bir hak veya menfaatten ileri gelmemekte, daha açık bir ifadeyle bu suç hem temel bir hakkı hem de toplumsal bir menfaati ihlal ettiğinden hukuki konuyu bu hak ve menfaat oluşturmaktadır.

Vergi mahremiyetini ihlal suçunun maddi konusu bakımından farklı görüşler bulunmaktadır. Neticesi harekete bitişik suçlarda, hareketin yapıldığı anda netice de gerçekleştiğinden suçun maddi konusunun bulunmadığı ifade edilmektedir. Vergi mahremiyetini ihlal suçu kural olarak neticesi harekete bitişik bir suç niteliği taşımakla birlikte, bu suçun cismani varlığı olan örneğin bir belgenin ifşası veya bir kişi yararına kullanılması halinde hareketin üzerinde icra edildiği bir "şey"den söz

edilebileceğinden, suçun maddi konusunu bu belgenin oluşturduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Vergi mahremiyeti, mükellef veya mükellefle ilgili kimselerin sır veya gizli kalması gereken diğer hususlarının korunmasını sağlamaya yönelmiş olup, bu mahremiyetin ihlali sözü edilen kimselerin hak ve menfaatlerinin ihlal edilmesi anlamını taşımaktadır. Bu bağlamda vergi mahremiyetini ihlal suçunun mağdurları, mükellef veya mükellefle ilgili kimselerden müteşekkil olup, bu tip suçlar mağduru bakımından özgü suç olarak da adlandırılmaktadır.

Vergi mahremiyetini ihlal suçu, yalnızca Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde bu mahremiyete uymakla yükümlü kılınan kimseler tarafından işlenebilecek olduğundan özgü suç niteliği taşımaktadır. Bu bakımdan, söz konusu suçun failleri vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar; vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar; vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler; vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler ile vergi mahremiyetinin istisnaları çerçevesinde mükellef veya mükellefle ilgili kimselere ait vergi sırlarını öğrenen kişilerle sınırlıdır. Dolayısıyla, vergi mükellefi veya mükellefle ilgili kimselere ait bir vergi sırrının bu kimseler dışında herhangi bir kişi tarafından ifşa edilmesi veya bir kişi yararına kullanılması durumunda vergi mahremiyetini ihlal suçu gerçekleşmez.

Vergi mahremiyetini ihlal suçu, vergi sırrının ifşası ya da failin kendisinin veya üçüncü kişilerin yararına kullanması hareketlerinden birinin yapılması halinde gerçekleşen seçimlik hareketli bir suçtur. Bu suç, kural olarak icrai hareketlerle işlenebilecek bir suç niteliği taşımakla birlikte, ifşanın ihmal suretiyle

icra hareketiyle gerçekleştirilmesi de mümkündür. Vergi mahremiyetini ihlal suçu, ihmal suretiyle icra hareketiyle işlendiği durumlar hariç neticesi harekete bir suçtur. Suçların neticesi bakımından yapılan diğer tasnifler çerçevesinde bu suçun hukuki konusundan hareketle tehlike veya zarar suçu olup olmadığının saptanmasının zor olduğu, diğer açıdan hareketin yapılmasıyla kural olarak netice de gerçekleştiğinden ani suç niteliği taşıdığı ifade edilmelidir. Vergi mahremiyetini ihlal suçu kasten işlenebilecek bir suç olup, vergi sırrının ifşa edildiği hallerde genel kast, bir kişi yararına kullanıldığı durumlarda ise özel kast söz konusudur.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, suçun özel görünüş biçimleri ele alınmıştır. Vergi mahremiyetini ihlal suçuna teşebbüs bakımından özellik arz eden husus, neticesi harekete bitişik bir suç olmasına rağmen ifşa veya bir kişi yararına kullanma hareketlerinin bölünebilir olduğu veya bu suçun ihmal suretiyle icra hareketiyle işlendiği durumlarda ortaya çıkmaktadır. Daha açık bir ifadeyle, bu suç yukarıda ifade edilen durumlar dışında teşebbüse elverişli bir suç değildir. Vergi mahremiyetini ihlal suçuna iştirak açısından önem taşıyan konu özgü suçlara iştirakte faillik meselesidir. Doktrinde farklı görüşler bulunmakla birlikte, Türk Ceza Kanunu'nun 40'nci maddesinin 2'nci fıkrasında özgü suçlar bakımından öngörülen bağıllık kuralı uyarınca, özel faillik niteliği taşımayan kimselerin vergi mahremiyetini ihlal suçunun müşterek faili olamayacağı sonucuna ulaşılmıştır. Bu bakımdan, söz konusu suçun iştirak halinde işlendiği durumlarda özel faillik niteliği taşımayanlar bu suçta ancak azmettiren veya yardım eden sıfatıyla iştirak etmiş olacaklardır. Çalışmada, özgü suçlar bakımından öngörülen bağıllık kuralı, vergi mahremiyetini ihlal suçunda dolaylı faillik yönünden ele alınmış ve Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesinin 4'üncü fıkrasında öngörülen düzenleme

incelenerek dolaylı failin özel faillik niteliğine sahip olması gerekmediği kanaatine varılmıştır.

Vergi mahremiyetini ihlal suçunun içtima hükümlerinden hareketle incelendiği kısımda ilk olarak fikrî içtima konusuna yer verilmiş ve vergi mahremiyetinin ihlal edildiği durumlarda tek fiil ile birden fazla farklı suçun işlenmesinin mümkün olup olmadığı pozitif hukuktaki farklı düzenlemeler çerçevesinde incelenmiştir. Ardından, zincirleme suç ele alınmış ve Türk Ceza Kanunu'nun 43'üncü maddesinde öngörülen değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi ve aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek fiil ile işlenmesi durumları zincirleme suçun oluşması için gereken diğer şartlara da değinilerek vergi mahremiyetini ihlal suçu bakımından değerlendirilmiştir. Suçların içtimayı kapsamında son olarak Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesinin 4'üncü fıkrasının vergi mahremiyetini ihlal suçu bakımından da hüküm ifade etmesi dolayısıyla bileşik suça yer verilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 362'nci maddesinde vergi mahremiyetini ihlal edenlerin Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılacakları öngörülmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesi uyarınca vergi mahremiyeti ifşa veya bir kişi yararına kullanma suretiyle ihlal edilebilecektir. Bu bakımdan vergi mahremiyetinin ihlali halinde yalnızca Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesinde suçun basit şekli için öngörülen hükmünün uygulanması gerektiği söylenebilir. Ancak, Vergi Usul Kanunu'nun 362'nci maddesinde yapılan yollama yalnızca cezaya değil "hükümlere" yönelik olduğundan, cezanın ağırlaştırılması sonucunu doğuran suçun nitelikli hallerinin de vergi

mahremiyetini ihlal suçu açısından hüküm ifade ettiği düşünülmektedir. Bu nedenle vergi mahremiyetini ihlal suçuna uygulanacak olan yaptırım yukarıda ifade edilen görüş çerçevesinde ele alınarak, suçun nitelikli halleri de incelenmiştir. Suçun yaptırımı başlığı altında ayrıca, Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde zikredilen tüzel kişiler bakımından emniyet tedbiri uygulanıp uygulanmayacağına değinilmektedir.

Çalışmanın son bölümünde, ceza yargılamasının temel ilkelerinden biri olan yargılamanın aleniyeti karşısında vergi mahremiyetinin korunup korunamayacağı meselesi ele alınmaktadır. Bu bölümde, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ile Anayasa ve Ceza Muhakemesi Kanunu hükümleri karşılaştırılarak adil yargılanma hakkıyla özel yaşamın gizliliği hakkı arasında duruşmaların aleniliği bakımından ortaya çıkan sorun, söz konusu düzenlemelerdeki kapsam farkı bağlamında sergilenmeye çalışılmıştır. Anayasa'da duruşmaların aleniliği bakımından öngörülen sınırlama nedenleri karşısında, sözü edilen temel haklar arasında vergi mahremiyeti dolayısıyla ortaya çıkabilecek muhtemel çatışmanın giderilmesinin güç olduğu ifade edilmelidir.

ÖZET

Vergilendirme, özünde bireyin temel hak ve özgürlüklerine müdahale niteliği taşır. Bu açıdan devlet ile bireyin karşı karşıya geldiği vergilendirme ilişkisinde devletin sahip olduğu yetkiler karşısında, vergilendirmenin muhatabı olan bireyin belli açılardan korunması gerekir. Vergi mahremiyeti, vergi idaresinin öğrendiği veya elde ettiği, mükelleflerin özel hayat alanına ait olan bazı sırlar ile gizli kalması gereken diğer hususların korunması esasına dayanmaktadır. Bu açıdan, vergi mahremiyetinin Anayasa'nın 20'nci maddesinde düzenlenen özel hayatın gizliliği hakkının vergilendirme alanındaki görünümünü oluşturduğu ifade edilmelidir. Dolayısıyla, özel hayatın gizliliği hakkı bakımından Anayasa'da öngörülen sınırlama rejimi ve bu hakka ilişkin ek güvenceler vergi mahremiyeti hakkı açısından da geçerlidir.

Türk vergi hukukunda vergi mahremiyeti Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde düzenlenmiştir. Belirtilen maddede vergi mahremiyeti tanımlanmamakta ancak kavramın içeriğine ilişkin ayrıntılı bir düzenleme öngörülmektedir. 5432 sayılı mülga Vergi Usul Kanunu ile Türk vergi sistemine girmiş olan vergi mahremiyetinin içeriği günümüze kadar olan süreçte büyük ölçüde korunmuştur. Buna karşın, vergi mahremiyetinin istisnaları zaman içinde genişletilerek, açıklanması vergi mahremiyeti kapsamı dışına çıkarılan hususlar genişletilmiştir.

Vergi mahremiyetinin ihlali Vergi Usul Kanunu'nun 362'nci maddesinde düzenlenmiştir. Sözü edilen madde uyarınca Vergi Usul Kanunu'nda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal

edenler Türk Ceza Kanununun 239'uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır. Bu bağlamda vergi mahremiyetini ihlal suçunun incelenmesinde Vergi Usul Kanunu ile Türk Ceza Kanunu arasındaki ilişki belirleyici olmaktadır. Bu ilişki çerçevesinde vergi mahremiyetini ihlal suçunun unsurları ve unsurlar dışında kalan birtakım hususların saptanmasında Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesi ile Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümlerinden hareketle bir sonuca ulaşılmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda suçun özel görünüş biçimlerine ilişkin ayrı hükümler öngörülmediğinden, bu suç bakımından teşebbüs, iştirak ve içtima kurumlarının değerlendirilmesinde Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümleri ışığında saptamalarda bulunmaktadır. Vergi mahremiyetini ihlal suçu açısından uygulanacak olan yaptırımın tespitinde Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesi suçun basit hali ve nitelikli haline ilişkin hükümler açısından ayrı ayrı değerlendirilmekte, tüzel kişiler yönünden ise emniyet tedbiri uygulanıp uygulanmayacağı hususu tartışılmaktadır. Son olarak, ceza yargılaması hukukunun temel ilkelerinden biri olan aleniyet ilkesi, vergi mahremiyetini ihlal suçu nedeniyle yapılacak olan yargılama bağlamında ele alınmaktadır. Ceza yargılamasında adil yargılanma hakkıyla mükelleflerin özel hayatlarının gizliliği hakkı arasındaki ilişki uluslararası düzenlemeler ve ulusal mevzuat açısından irdelenmektedir.

SUMMARY

Taxation, in its very essence, interferes with the basic rights and freedoms of the individual. Therefore, it is a necessity to provide several safeguards to the individual against the government in the taxation relationship where the state and the individual interact with uneven powers. Tax privacy is one those safeguards, which basically aims to protect the secrets and other confidential information of the taxpayer gathered by the tax authorities during the taxation process. With this respect, constitutional restraints on the powers of the government and additional safeguards in relation to the privacy right of the individual equally apply to the tax privacy right of the taxpayer as well.

In the Turkish legal system tax privacy is regulated in Article 5 of the Tax Procedure Code. The article does not define the tax privacy; however, it provides a detailed explanation of the concept's contents. Although the tax privacy provision, which entered to the Turkish legal system with the now repealed Tax Procedure Code numbered 5432, continued its existence in the following legislation, the number of exceptions to the rule, information that is not covered by tax privacy, significantly increased by time.

“The violation of tax privacy” is regulated as a crime in Article 362 of the Tax Procedure Code. The article states that persons who are required to comply with the tax privacy provision of the Code shall be punished according to Article 239 of the Turkish Penal Code if they fail to do so. Within this context, it should be noted that the interaction between the Tax Procedure Code and the Penal Code is the determinative factor for studying the violation of tax privacy crime. Elements and some other aspects of the crime can be determined by applying Article 5 of the Tax

Procedure Code and the general provisions of the Penal Code. Since special types of the crime is not covered in the Tax Procedure Code, issues of attempted crime, abetting and concurrence with respect to the violation of tax privacy can be determined according to the general provisions of the Turkish Penal Code. Article 239 of the Turkish Penal Code is also used to determine the sentence for both simple and aggravated types the violation of tax privacy crime and to determine the safety measures and other legal consequences for legal persons. Finally the principle of publicity, which is one of the corner stones of criminal justice, needs to be reviewed with respect to the judicial proceedings for the violation of tax privacy crime. The relationship between the privacy of taxpayers and the right to fair trial is another important matter to be reviewed both from the national and international law perspectives.

KAYNAKÇA*

- AKSOY : **Türk Ceza Hukukunda Suça Teşebbüs**, Seçkin
İPEKÇİOĞLU, Yayıncılık, Ankara, 2009.
Pervin
- ALACAKAPTAN, : **Suçun Unsurları**, AÜHF Yayınları, Ankara 1970.
Uğur
- ALEMDAR, Ferhat : “*Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti*”, **Vergi Dünyası**, S. 349, Eylül 2010, s. 99 – 111.
- ANAYURT, Ömer : **Avrupa İnsan Hakları Hukukunda Kişisel Başvuru Yolu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2004.
- ARABACI, Mehmet : “*Vergi Mahremiyeti ve Mesleki Sırların Açıklanması Açısından Vergilendirme Sürecinde Görev Alanların Sorumlulukları*”, **Yaklaşım**, S. 224, Ağustos 2011, s. 41 – 45.
- ARASLI, Oya : **Özel Yaşamın Gizliliği Hakkı ve T.C. Anayasasında Düzenlenişi**, Yayınlanmamış Doçentlik Tezi, Ankara

* Çalışmada birden fazla eserinden yararlanılan yazarlara yapılan atıflarda kullanılan kısaltmalar parantez içinde gösterilmiştir.

1979.

- ARSLAN ÖNCÜ, Gülay : **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Özel Yaşamın Korunması Hakkı**, Beta Basım, İstanbul 2011.
- ARTUK, Mehmet Emin / GÖKCEN, Ahmet / YENİDÜNYA, Caner : **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 3. B., Turhan Kitabevi, Ankara 2007.
- ATAR, Yavuz : **Karşılaştırmalı – Notlu – Gerekçeli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası 1961 Anayasası TBMM İktüzüğü**, Mimoza Basım, Konya 1996.
- ATEŞ, Leyla : “*Meslek Mensuplarının Sır Saklama Yükümlülüğünü Özel Yaşamın Gizliliği İle Okumak*”, **E-Yaklaşım**, S. 3, Kasım 2003, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2003114018.htm> (E.T.25.03.2011).
- AYDIN, Devrim : **Türk Ceza Hukukunda Suça İştirak**, Yetkin Yayınları, Ankara 2009.
- AYTAÇ, Zühtü : “*Anonim Ortaklık Denetçilerinin Sır Saklama Yükümlülüğü*”, **BATİDER**, C. X, S. 1, s. 177 – 218.

- BAHÇECİ, Barış : “*Özel Hayata Saygı Alanında Devletin Pozitif Edim Yükümlülüğü: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Anayasa Mahkemesi İçtihatları*”, Prof.Dr.Erdoğan Teziç’e Armağan, Beta Basım, İstanbul 2007, s. 515 – 537.
- BAŞALP, Nilgün : **Kişisel Verilerin Korunması ve Saklanması**, Yetkin Yayıncılık, Ankara 2004.
- BAYRAKLI, Hasan : **Türk ve Alman Vergi Hukukunda Vergi Gizliliğine Uymama Suçu**, Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Yayını, Afyon 1999 [Vergi Gizliliğine Uymama Suçu].
- : **Vergi Ceza Hukuku**, 3. B.,Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, Afyonkarahisar 2006.
- BAYRAKTAR, Köksal : “*Özel Yaşamın Gizliliğine Saygı İlkesi*”, **MÜHFD**, S. 2007/1, s. 111 – 124.
- BILSDORFER, Peter : “*Das Steuergeheimnis*”, **Neue Wirtschaftliche Brief**, Nr. 45 (7.11.1994), s. 6257 – 6270.
- BIRK, Dieter : **Steuerrecht I Allgemeines Steuerrecht**, C.H.Beck’sche Verlagsbuchhandlung, München 1988.
- BİLGE, Mehmet : **Ticari Sırların Korunması**, 2. B., Asil Yayın, Ankara

- Emin 2005.
- CANDAN, Turgut : **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 3. B.,
Adalet Yayınevi, Ankara 2009 [Açıklamalı İYUK].
- : **Vergi Suçları ve Cezaları**, 3. B., Maliye ve Hukuk
Yayımları, Ankara 2010 [Vergi Suçları].
- CENTEL, Nur / : **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 6. B., Beta Basım, İstanbul
ZAFER, Hamide 2008.
- CENTEL, Nur / : **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, 3. B., Beta Basım, İstanbul
ZAFER, Hamide / 2005.
ÇAKMUT, Özlem
- COCKFIELD, : *“Protecting Taxpayer Privacy Rights Under Enhanced*
Arthur J. *Cross-Border Tax Information Exchange: Toward a*
Multilateral Taxpayer Bill of Rights”, **UBC Law**
Review, Vol. 42, N. 2, 2010, s. 419 – 471.
- ÇAĞAN, Nami : *“Vergi Gizliliği ve Vergi Borçlarının Açıklanması”*,
Milliyet Gazetesi, 16.07.1992, s. 15 [Vergi Gizliliği].
- : *“Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler”*, **Bülent N.**
ESEN’e Armağan, Ankara 1977, s. 83 – 110 [Yasak
Faaliyetler].

- : **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Yayınları, İstanbul 1982.
- ÇAVUŞOĞLU, Naz : **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Avrupa Topluluk Hukuku'nda Temel Hak ve Hürriyetler Üzerine**, AÜSBF İnsan Hakları Merkezi Yayınları, Ankara 1994.
- ÇELİKTAŞ, İlyas : “*Vergi Mahremiyetinin Kapsamı*”, **Mali Hukuk**, Y. 1997, S. 167, s. 31 – 39.
- ÇERÇİ, Recep / ALTINTAŞ, Mehmet / İPLİKÇİ, H. Elif : “*“Vergi Mahremiyeti İlkesi”nin Bilgi Edinme Yasası ve Avukatlık Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi*”, **Mali Pusula**, Y. 3, S. 27, Mart 2007, s. 10 – 16.
- ÇOMAKLI, Şafak Ertan : “*Mahremiyet Kavramı ve Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti*”, **Vergi Dünyası**, S. 312, Ağustos 2007, s. 135 – 139.
- : “*Suç Unsurları Açısından Vergi Suçlarının Değerlendirilmesi*”, **Vergi Sorunları**, S. 180, Eylül 2003, s. 174 – 186 [Vergi Suçları].
- : **Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı**, Savaş Yayınevi, Ankara 2008 [Vergi Hukukunda Fail].

- : **Vergi Ceza Hukukunda Mahsus Suç**, Savaş Yayınevi, Ankara 2008 [Mahsus Suç].
- DANIŞMAN, Ahmet : **Ceza Hukuku Açısından Özel Hayatın Korunması**, Selçuk Üniversitesi Yayınları, Konya 1991.
- DEMİRBAŞ, Timur : **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 5. B., Seçkin Yayıncılık, Ankara 2007.
- DİNÇ, Güney : **“Uluslararası Belgeler Açısından Özel Yaşam”, Özel Yaşamın Gizliliği** (Kaybettiğimiz Türkiye Barolar Birliği Başkanları Anısına Panel), TBB Yayınları, Ankara 2008, s. 14 – 54.
- DONAY, Süheyl : **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları – Anayasa Mahkemesi, Yargıtay ve Danıştay Kararları ile Karşılaştırmalı Olarak–**, Beta Basım, İstanbul 2008 [Vergi Suçları].
- : **İnsan Hakları Açısından Sanığın Hakları ve Türk Hukuku**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul 1982 [Sanığın Hakları].
- : **Meslek Sırrının Açıklanması Suçu**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul 1978 [Meslek Sırrı].

- : **Türk Ceza Kanunu Şerhi**, Beta Basım, İstanbul 2007.
- DÖNMEZER, Sulhi : **Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. I, 11.
/ ERMAN, Sahir, B., Beta Basım, İstanbul 1997 [Ceza Hukuku Genel
Kısım C. I].
- : **Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. II,
11. B., Beta Basım, İstanbul 1997 [Ceza Hukuku Genel
Kısım C. II].
- EDİZDOĞAN, : **Vergi Ceza Hukuku Genel Esaslar Vergi Suç ve**
Nihat / TAŞ, Metin **Cezaları Vergi Uyuşmazlıkları Çözüm Yolları**, Ekin
Kitabevi, Bursa 1993.
- EDİZDOĞAN, : **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ekin Yayınevi,
Nihat / TAŞ, Metin / Bursa 2007.
- ÇELİKKAYA, Ali
- ERDEM, Mustafa : *“Yeni TCK’da Faillik ve Suç Ortaklığı”*, **Hukuki**
Ruhan **Perspektifler Dergisi**, S. 5, Aralık 2005, s. 204 – 215.
- ERDEM, Tahir : *“Vergi Mahrem mi?”*, **E-Yaklaşım**, S. 27, Ekim 2005,
[http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005107089.htm)
?file_name=2005107089.htm (E.T. 01.12.2011).
- : *“Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Yeni Türk Ceza*

- Yasası Sonrasında Bu Suça Uygulanacak Ceza – I*”,
Yaklaşım, S. 155, Kasım 2005, s. 244 – 252 [Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu I].
- : “*Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Yeni Türk Ceza Yasası Sonrasında Bu Suça Uygulanacak Ceza – II*”,
Yaklaşım, S. 156, Aralık 2005, s. 227 – 234 [Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu II].
- EREM, Faruk : “*Ceza Hukukunda Meslek Sırrı*”, **AÜHFD**, Y. 1943, C. I, S. 1, s. 35 – 72 [Meslek Sırrı].
- : “*Suçun Konusu ve Hümanist Doktrin*”, **AÜHFD**, Y. 1968, C. XXV, S. 1 – 2, s. 11 – 33 [Suçun Konusu].
- : **Ceza Usulü Hukuku**, AÜHF Yayınları, 4. B., Ankara 1973.
- : **Hürriyet ve Suç, Siyasi Haklar – Vicdan Hürriyeti – Şahıs Hürriyeti – Mesken Masuniyeti – Sır Masuniyeti – Çalışma Hürriyeti**, AÜHF Yayınları, Ankara 1952.
- : **Ümanist Doktrin Açısından Türk Ceza Hukuku, Genel Hükümler**, C. I, 13. B., Seçkin Yayınevi, Ankara 1995 [Ceza Hukuku Genel Hükümler C. I].

- ERGÜL, Ergin : **Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Uygulaması**, 2. B., Yargı Yayınevi, Ankara 2004.
- ERMAN, Sahir : **Vergi Suçları – Ticari Ceza Hukuku–VI –**, İ.Ü. Fen Fakültesi İşletmesi Prof. Dr. Nâzım Terzioğlu Atölyesi, İstanbul 1988.
- ERMAN, Sahir / ÖZEK, Çetin : **Ceza Hukuku Özel Bölüm, Kamu Güvenine Karşı İşlenen Suçlar (TCK 316 – 368)**, Dünya Yayıncılık, İstanbul 1996.
- EROL, Ahmet : “*Bilgi Edinme Kanunu’nun Teknik Analizi*”, **E-Yaklaşım**, Nisan 2004, S. 9, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2004044408.htm>, (E.T.29.09.2008).
- : “*Yeni Türk Ceza Kanunu Karşısında Vergi Mahremiyeti Suçu – I*”, **Yaklaşım**, S. 173, Mayıs 2007, s. 243 – 249 [Vergi Mahremiyeti Suçu I].
- : “*Yeni Türk Ceza Kanunu Karşısında Vergi Mahremiyeti Suçu – II*”, **Yaklaşım**, S. 174, Haziran 2007, s. 205 – 211.
- ERSOY, Yüksel : “*Ceza Hukukunda Bilmeme ve Hatanın Hukukî – Psikolojik Anlamı*”, **AÜSBFD**, Y. 1967, C. XXII, S. 4, s.

249 – 259.

EVİK, Vesile Sonay : “*Ceza ve Ceza Yargılaması Hukuku Bağlamında Adil Yargılanma Hakkı*”, **Prof. Dr. Nurullah Kunter’e Armağan (Adil Yargılanma Hakkı ve Ceza Hukuku)**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2004, s. 283 – 308.

FEYZİOĞLU, Metin : “*Suçsuzluk Karinesi: Kavram Hakkında Genel Bilgiler ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi*”, **AÜHFD**, Y. 1999, C. 48, S. 1 – 4, s. 135 – 163.

GENÇER, Ahmet : “*Vergi Usul Kanunu’nun Vergi Mahremiyeti, Gecikme Faizi, İşi Bırakma, İbraz Mecburiyeti ve Yetki Maddelerinde Yapılan Değişiklikler*”, **Vergi Sorunları**, S. 120, Eylül 1998, s. 130 – 139.

GİRİTLİ, İsmet / : **İdare Hukuku**, 2. B., Der Yayınları, İstanbul 2006.

BİLGEN, Pertev /
Akgüner, Tayfun

GRABENWARTER, Christoph : “*Yargılama Güvenceleri – Adil Yargılanma Hakkı (İHAS Md. 6)*”, (Çev. Can, Osman), **Prof. Dr. Nurullah Kunter’e Armağan (Adil Yargılanma Hakkı ve Ceza Hukuku)**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2004, s. 181 – 244.

GÖLCÜKLÜ, : “*Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nde "Adil*

- Feyyaz : *Yargılama"*”, **AÜSBFD**, Y. 1994, C. 49, S. 1 – 2, s. 199 – 234.
- GÖZLER, Kemal : **Anayasa Hukukunun Genel Teorisi**, C. II, Ekin Kitabevi, Bursa 2011 [Anayasa Hukuku].
- : **İdare Hukuku**, C. II, 2. B., Ekin Yayınevi, Bursa 2009.
- GÖZÜBÜYÜK, A.Şeref : “*Avrupa İnsan Hakları Komisyonuna Kimler Kime Karşı Başvurabilir?*”, **İnsan Hakları Yıllığı**, C. 13, Y. 1991, s. 3 – 17.
- GÖZÜBÜYÜK, A.Şeref / : **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması**, 9. B., Turhan Kitabevi, Ankara 2011.
- GÖLCÜKLÜ, Feyyaz
- GÖZÜBÜYÜK, A.Şeref / TAN, Turgut : **İdare Hukuku, Cilt I, Genel Esaslar**, 7. B., Turhan Kitabevi, Ankara 2010.
- GÜNAY, Fehmi : “*Adli ve İdari Soruşturma Yapan Kamu Görevlilerince Talep Edilen Bilgi ve Belgelerin Vergi İdaresince Verilip Verilemeyeceğinin Vergi Mahremiyeti Kapsamında Değerlendirilmesi*”, **Vergi Sorunları**, S. 241, Ekim 2008, s. 57 – 61.

- GÜNDAY, Metin : **İdare Hukuku**, 10. B., İmaj Yayınevi, Ankara 2011.
- GÜNEŞ, Gülsen : **Verginin Yasallığı İlkesi**, 2. B., On İki Levha Yayınları, İstanbul 2008.
- GÜRBÜZ USLUEL, Aslı E. : **Türk Özel Hukukunda Özellikle Anonim Şirketlerde Ticarî Sırrın Korunması**, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2009.
- HAFIZOĞULLARI, Zeki / ÖZEN, Muharrem : **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 2. B., US-A Yayıncılık, Ankara 2010.
- HAKERİ, Hakan : **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 8. B., Seçkin Yayıncılık, Ankara 2009.
- HAMZAÇEBİ, M.Akif : “*Gelirler Genel Müdürlüğü Bilgi İşlem Projeleri*”, s. 1 – 6, <http://www.ismmmo.org.tr/yayinlar.asp?Gid=1&Yid=58>, (E.T.28.03.2012).
- HOFSTADTER, Samuel H. / HOROWITZ, George : **The Right of Privacy**, Central Book Company, New York 1964.
- İÇEL, Kayıhan : **Suçların İçtimarı**, İstanbul Üniversitesi Yayınları,

İstanbul 1972.

İÇEL, Kayıhan / : **İçel Suç Teorisi**, 2. Kitap, 2. B., Beta Basım, İstanbul
SOKULLU 2000.

AKINCI, Füsün /

ÖZGENÇ, İzzet /

SÖZÜER, Adem /

MAHMUTOĞLU,

Fatih S. / ÜNVER,

Yener

İMRE, Zahit : “*Şahsiyet Haklarından Şahsın Özel Hayatının ve Gizliliklerinin Korunmasına İlişkin Meseleler*”, **İÜHFİM**, C. XXXIX, S.1 – 4, s. 147 – 168.

İNCEOĞLU, Sibel, : “*ABD Anayasa Hukukunda Mahremiyet Hakkı*”, **İnsan Hakları Yıllığı**, C. 19 – 20, 1997 – 1998, s. 173 – 186 [Mahremiyet Hakkı].

----- : **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı Kamu ve Özel Hukuk Alanlarında Ortak Yargısal Hak ve İlkeler**, 2. B., Beta Basım, İstanbul 2005 [Adil Yargılanma Hakkı].

KABOĞLU, : **Kolektif Özgürlükler**, Dicle Üniversitesi Yayınları,

- İbrahim Diyarbakır 1989.
- : **Özgürlükler Hukuku – İnsan Haklarının Hukuksal Yapısı**, 5. B., Afa Yayınları, İstanbul 1999 [Özgürlükler Hukuku].
- KANGAL, Zeynel : **Tüzel Kişilerin Ceza Sorumluluğu**, Seçkin Yayıncılık, T. Ankara 2003.
- KANETİ, Selim : “*Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişikliklerle Vergi İdaresine Tanınan Yetkilerin Değerlendirilmesi*”, **İktisat ve Maliye**, C. XXXIII, S. 3, Haziran 1986, s. 95 – 101.
- KAPLAN, İbrahim : “*Banka Gizliliği – Bankanın Sır Saklama Borcu*”, **BATİDER**, C. XV, S. 4, s. 3 – 22.
- KARADEMİR, : “*Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti*”, **Vergi Sorunları**, S. 273, Haziran 2011, s. 171 – 180.
- Mevlüt
- KARAKEHYA, : **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6. Maddesi (Adil Yargılanma Hakkı) Bağlamında Ceza Muhakemesinde Duruşma**, Savaş Yayınevi, Ankara 2008.
- Hakan
- KARAKOÇ, Yusuf : “*Vergi Yargılaması Hukukunda Bilirkişilik Kurumu*”, **Vergi Sorunları**, S. 117, Haziran 1998, s. 104 – 148.

- : **Genel Vergi Hukuku**, 4. B., Yetkin Yayıncılık, Ankara 2007.
- : **Genel Vergi Hukuku**, 5. B., Yetkin Yayıncılık, Ankara 2011.
- KATOĞLU, Tuğrul : **Ceza Hukukunda Hukuka Aykırılık**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2003.
- KEMPEES, Peter : **A Systematic Guide to the Case-Law of the European Court of Human Rights (1960 – 1994)**, Vol. I, Martinus Nijhoff Publishers, The Hague 1996.
- KETİZMEN, Muammer : **Türk Ceza Hukukunda Bilişim Suçları**, Adalet Yayınevi, Ankara 2008.
- KILIÇOĞLU, Ahmet M. : **Şeref, Haysiyet ve Özel Yaşama Basın Yoluyla Saldırılarından Hukuksal Sorumluluk**, 3. B., Turhan Kitabevi, Ankara 2008.
- KIZILOT, Şükrü : **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Savaş Yayınevi, Ankara 1991.
- KIZILOT, Şükrü / AVCI, Şükrü : **Gelir, Kurumlar ve Vergi Kanunlarına Ait Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları (1971-1972-1973-1974-1975-1976-1977)**,

Ankara 1978.

KIZILOT, Şükrü / : **Vergi Hukuku**, 2. B., Yaklaşım Yayıncılık, Ankara
ŞENYÜZ, Doğan / 2007.

TAŞ, Metin /

DÖNMEZ, Recai

KOCA, Mahmut / : **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin
ÜZÜLMEZ, İlhan Yayıncılık, Ankara 2008.

KOCAHANOĞLU, : **Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları –**
Osman Selim **Vergi Cezaları ve İhtilaflar Sistemi**, Bilmen Basımevi,
İstanbul 1977 [Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları].

----- : **Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları**,
2.B., Yaylacık Matbaası, İstanbul 1983 [Vergi Suçları
Vergi Cezaları].

KOÇAK, Halis : “*Vergi Mahremiyeti*”, **Yaklaşım**, S. 205, Ocak 2010, s.
58 – 61.

KUNTER, Nurullah : “*Fikrî İçtima Sebebiyle Suçların Birleştirilmesi*”, **İHFİM**,
C. XIV, S. 1 – 2, s. 359 – 379 [Fikrî İçtima].

----- : **Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi**
Hukuku, 7. B., Kazancı Matbaacılık, İstanbul 1981.

- : **Suçun Kanunî Unsurları Nazariyesi**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul 1949 [Suçun Kanunî Unsurları].
- : **Suçun Maddî Unsurları Nazariyesi**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul 1954 [Suçun Maddî Unsurları].
- KUNTER, Nurullah : **Muhakeme Hukuku Dahı Olarak Ceza Muhakemesi**
/ YENİSEY, Feridun **Hukuku**, 18. B., Beta Basım, İstanbul 2010.
/ NUHOĞLU, Ayşe
- KURU, Baki / : **Medenî Usul Hukuku Ders Kitabı**, 22. B., Yetkin
ARSLAN, Ramazan Yayınları, Ankara 2011.
/ YILMAZ, Ejder
- KURT KONCA, : **Medenî Usûl Hukukunda Alenîyet İlkesi**, Adalet
Nesibe Yayınevi, Ankara 2009.
- KÜZECİ, Elif : **Kişisel Verilerin Korunması**, Turhan Kitabevi, Ankara
2010.
- LAURY, Susan / : *“Tax Confidentiality and Tax Compliance: An*
WALLACE, Sally *Experimental Analysis”*, **National Tax Association**
Symposium, 19 Mayıs 2005, (<http://classes.igpa.uiuc.edu/jgiertz/NTA-SS/Wallace-Tax%20Confidentiality>)

- MERAN, Necati : **Yeni Türk Ceza Kanununda Sahtecilik – Malvarlığı – Bilişim Suçları ile Ekonomi ve Ticaret Alanında Suçlar**, 2. B., Seçkin Yayıncılık, Ankara 2008.
- MUTLUER, M. Kâmil : **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2006.
- NAS, Adil : “*Vergi Mahremiyeti*”, **Legal Malî Hukuk Dergisi**, Y. 6, S. 71, Kasım 2010, s. 2475 – 2488.
- NAZALI, Ersin : “*Türkiye ve ABD Mevzuatlarına Göre Vergi Mahremiyeti ve Bilgi Edinme Hakkı*”, **Vergi Dünyası**, S. 279, Kasım 2004, s. 67 – 77.
- NIEDERDORF, Jan : “*Die Bedeutung des Steuergeheimnisses für die Tax Compliance Eine vergleichende Betrachtung zwischen Schweden und Deutschland*”, **Analysen und Berichte zum Wirtschafts- und Steuerrecht**, No. 4.
- OKAY, Sadık : “*Meslek Sırrını İfşa*”, **AÜHFD**, Y. 1953, C. X, S. 1, s. 235 – 245.
- OKTAR, S. Ateş : “*Vergi Mahremiyeti Kuralının Bir İstisnasının Bazı Anayasal İlkeler Karşısındaki Durumu*”, **Mükellefin**

Dergisi, S. 123, s. 20 – 30.

ORTAÇ, Fevzi Rifat : “*Vergi Mahremiyetinin Kapsamı*”, **Mali Sorunlara Çözüm**, Y.2, Aralık 1986, s. 25 – 31.

ÖNCEL, Muallâ / : **Vergi Hukuku**, 15. B., Turhan Kitabevi, Ankara 2008
KUMRULU, Ahmet [Vergi Hukuku, 2008].

/ ÇAĞAN, Nami

----- : **Vergi Hukuku**, 20. B., Turhan Kitabevi, Ankara 2011.

ÖZBALCI, Yılmaz : **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara 2008.

----- : **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara 2008 [VUK Yorum ve Açıklamaları].

ÖZBEK, Veli Özer / : **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 2. B., Seçkin Yayıncılık, Ankara 2011.

KANBUR, M. Nihat

/ DOĞAN, Koray /

BACAKSIZ, Pınar /

TEPE, İlker

ÖZCAN, Asım : **Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Cezaları**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir 1993.

ÖZDEMİR, : “*Vergi Mahremiyeti, Sınırları ve İhlali*”, **Vergi Raporu**,

- Muharrem S. 59, Haziran – Temmuz 2002, s. 85 – 106.
- ÖZEK, Çetin : **Türk Basın Hukuku**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul 1978.
- ÖZEL, Sibel : **Uluslararası Alanda Medya ve İnternette Kişilik Hakkının Korunması**, 2. B., Seçkin Yayıncılık, Ankara 2004.
- ÖZGENÇ, İzzet : **Suçta İştirakin Hukukî Esası ve Faillik**, İstanbul Büyükşehir Belediyesi Hukuk Müşavirliği Yayını, İstanbul 1996 [İştirakin Hukukî Esası].
- : **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2006 [Ceza Hukuku].
- ÖZSUNAY, Ergun : **Gerçek Kişilerin Hukuki Durumu**, 4. B., İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul 1979.
- ÖZTÜRK, Bahri / : **Nazari ve Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku**
- TEZCAN, Durmuş / **Ders Kitabı**, 3. B., Seçkin Yayıncılık, Ankara 2010.
- ERDEM, Mustafa
- Ruhan / SIRMA,
- Özge / SAYGILAR,
- Yasemin F. / ALAN,
- Esra

- PARLAR, Ali / : **Adli – İdari Vergi Suçları**, Adil Yayınevi, Ankara 2002.
DEMİREL, Güleç
- PARLAR, Ali / : **Türk Ceza Kanunu Yorumu**, C. 4, Seçkin Yayıncılık,
HATİPOĞLU, Ankara 2008.
Mustafa
- PEHLİVAN, Yasef : “*Vergi Mahremiyeti ve Bilgi Edinme Kanunu*”, **Vergi Sorunları**, S.194, Kasım 2004, s. 78 – 83.
- PEKCANITEZ, : “*Medeni Usul Hukukunda Aleniyet İlkesi*”, **Faruk Erem**
Hakan **Armağanı**, TBB Yayını, Ankara 1999, s. 635 – 666.
- PEKCANITEZ, : **Hukuk Muhakemeleri Kanunu Hükümlerine Göre**
Hakan / ATALAY, **Medenî Usûl Hukuku**, 12. B., Yetkin Yayınları, Ankara
Oğuz / ÖZEKES, 2011.
Muhammet
- SABAN, Nihal : “*Anayasa ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ile Bir Vergi Hukuku Kavramını Okumak: Arama*”, **Polis Dergisi**, S. 36, Y. 2003, s. 93 – 96 [Arama].
- : “*İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa ile Bir Vergi Kavramını Okumak; Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri*”, **Vergi Sorunları**, S. 118, Temmuz 1998, s. 72 – 100 [Vergi

Kimlik Numarası].

- : **Vergi Hukuku**, 4. B., Beta Basım, İstanbul 2006.
- : **Vergi Hukuku**, 6. B., Beta Basım, İstanbul 2009.
- SABUNCU, Yavuz : “*Temel Hakların Konumu Üzerine*”, **İnsan Hakları Yıllığı**, C. 7 – 8, Y. 1985 – 1986, s. 15 – 26.
- SAĞLAM, Fazıl : **Temel Hakların Sınırlanması ve Özü**, Ankara Üniversitesi Yayınları, Ankara 1982.
- SANCAR, Mithat : **Temel Hakların Yorumu**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara 1995.
- SCHWARTZ, Paul : “*The Future of Tax Privacy*”, **National Tax Journal**, Vol. 61, N. 4, 2008, s. 883 – 900.
- SEVİĞ, Veysi : “*Vergi mükelleflerinin ‘KOD’a alınması*”, 20.03.2009, <http://www.bumindogrusoz.com>, (E.T.23.03.2009).
- SEVİNÇ, Eser : “*Gelir İdaresinin Kod Listelerinden Yargı Kararı ile nasıl çıkılır?*”, <http://ymm.net/wp/?p=148>, (E.T.23.03.2012).
- SONSUZOĞLU, Elif : “*Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi*”, **Vergi Sorunları**, S.

141, Haziran 2000, s. 116 – 134.

ŞEN, Ersan : **Devlet ve Kitle İletişim Araçları Karşısında Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması**, Kazancı Yayınları, İstanbul 1996.

ŞENYÜZ, Doğan : **Vergi Ceza Hukuku**, 3. B., Ekin Kitabevi, Bursa 2005.

----- : **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, 5. B., Ekin Yayınevi, Bursa 2011 [Vergi Ceza Hukuku, 2011].

ŞİMŞEK, Oğuz : **Anayasa Hukukunda Kişisel Verilerin Korunması**, Beta Basım, İstanbul 2008.

TANDOĞAN, Halûk : *“Şahsiyetin Akit Dışı İhlâllere Karşı Korunmasının İşleyiş Tarzı ve Basın Yoluyla Olan İhlâllere Karşı Özel Hayatın Korunması”*, **AÜHFD**, Y. 1963, C. XX, S. 1 – 4, s. 1 – 36.

TANÖR, Bülent / YÜZBAŞIOĞLU, Necmi : **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, 7. B., Beta Basım, İstanbul 2005.

TAŞ, Fatma : **Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2008.

- TAŞ, Metin : “*Vergi Mahremiyeti Kapsamındaki Belge ve Bilgilerin Basında Yer Almasının Hukuki Boyutları*”, **Yaklaşım**, S. 219, Mart 2011, s. 20 – 23.
- TAŞ, Suat / : “*Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu*”, **Vergi Dünyası**, S. 227, Temmuz 2000, s. 91 – 95.
KARAKIŞ,
Şerafettin
- TATAR, Öznur : **Vergi Mahremiyeti**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 1993.
- TEPE, İlker : “*Ticari Sır, Bankacılık Sırrı veya Müşteri Sırrı Niteliğindeki Bilgi veya Belgelerin Açıklanması Suçu (TCK m. 239/1–3)*”, **Ceza Hukuku Dergisi (Ticari Ceza Özel Sayısı)**, Y. 5, S. 14, Aralık 2010, s. 103 – 125.
- TEZCAN, Durmuş / : **Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku**, 5. B., Seçkin
ERDEM, Mustafa Yayıncılık, Ankara 2007.
Ruhan / ÖNOK,
Mustafa
- TEZCAN, Durmuş / : **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Işığında**
ERDEM, Mustafa **Türkiye’nin İnsan Hakları Sorunu**, 2.B., Seçkin
Ruhan / Yayıncılık, Ankara 2004.
SANCAKDAR,

Oğuz

- TIPKE, Klaus : **Die Steuerrechtsordnung**, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 1993.
- TOROSLU, Nevzat : **Ceza Hukuku Genel Kısım**, 14. B., Savaş Yayınevi, Ankara 2009 [Ceza Hukuku].
- : **Cürümlerin Tasnifi Bakımından Suçun Hukukî Konusu**, AÜHF Yayınları, Ankara 1970 [Suçun Hukukî Konusu].
- TOROSLU, Nevzat / FEYZİOĞLU, Metin : **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 7. B., Savaş Yayınevi, Ankara 2009.
- TOSUN, Öztekin : **“Özel Hayatın Gizliliğini İhlâl Suçları”, Değişen Toplum ve Ceza Hukuku Karşısında Türk Ceza Kanununun 50 Yılı ve Geleceği Sempozyumu**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul 1977, s. 373 – 437.
- UŞAN, M.Fatih : **İş Hukukunda İş Sırrının Korunması**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2003.
- ÜNAL, Noyan Alper : **“Türk Vergi Hukuku’nda Vergi Mahremiyeti Esası”, Yaklaşım**, S. 133, Ocak 2004, s. 100 – 107.
- ÜNSAL, Hilmi : **“Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, Sağladığı**

Yararlar ve Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler”,
Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, Y. 2003,
C. 8, S. 3, s. 237 – 251.

ÜNVER, Yener : **Ceza Hukukuyla Korunması Amaçlanan Hukuksal Değer**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2003.

ÜREL, Gürol : **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 2. B., Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2007.

ÜSTÜN, Ümit : **Cezaî Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Süleyman Yargılama Usûlü**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Konya 2001.

ÜZELTÜRK, Sultan : **1982 Anayasası ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesine Göre Özel Hayatın Gizliliği Hakkı**, Beta Basım, İstanbul 2004.

ÜZÜLMEZ, İlhan : *“Türk Hukukunda Suçsuzluk Karinesi ve Sonuçları”*,
TBB Dergisi, Y. 2005, S. 58, s. 41 – 72.

WARREN, Samuel : *“The Right to Privacy”*, **Harvard Law Review**, Vol. IV,
D. / BRANDEIS, No.5, 15 December 1890, s. 193 – 220.
Louis D.

YALÇIN SANCAR, : *“Yeni Türk Ceza Kanunu’nda “Zincirleme Suç”*”, **TBB**

- Türkân : **Dergisi**, Y. 2007, S. 70, s. 244 – 259 [Zincirleme Suç].
- : **Çok Faili Suçlar**, Seçkin Yayınevi, Ankara 1998.
- : **Müteselsil Suç**, Seçkin Yayınevi, Ankara 1995.
- YALTI, Billur : “*İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı – II*”, **Vergi Sorunları**, S. 144, Eylül 2000, s. 104 – 120 [Adil Yargılanma Hakkı – II].
- : “*Kod Listeleri’nden ‘KDV İadesi Risk Analizi’ne geçiş: KDV İndirim Hakkının Sınırlandırılmasına İlişkin Değerlendirmeler*”, **Vergi Sorunları**, Mart 2010, S. 258, s. 21 – 40 [KDV İndirim Hakkı].
- : **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Basım, İstanbul 2006 [Yükümlü Hakları].
- YALVAÇ, Gürsel : **Karşılaştırmalı Gerekçeli TCK, CMK, CGTİK ve İlgili Kanunlar ile Yönetmelikler**, 3. B., Adalet Yayınevi, Ankara 2007.
- YAVAŞ, A. Altuğ : “*Vergi Dairesi Otomasyon Projesi’nin (VEDOP) Bilgi Güvenliği Yönetim Sistemi*”, **1. Ağ Güvenliği Ulusal Sempozyumu**, 9 – 11 Haziran 2005, http://www.emo.org.tr/ekler/e5186bca8f75fca_ek.pdf, (E.T.28.03.2012).

- YEŞİLTEPE, Salih : *“Ticari Sır – İş Sırrı”*, **Doç.Dr. Mehmet Somer’in Önder Anısına Armağan**, İstanbul 2006, s. 403 – 421.
- YERCI, Cahit : *“Vergi Mahremiyeti ve Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu’nun Cezası”*, **Vergi Sorunları**, S. 233, Şubat 2008, s. 138 – 165.
- YİĞİT, Uğur : **Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar Vergi Kaçakçılığı ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, Beta Basım, İstanbul 2004.
- YOKUŞ SEVÜK, Handan : *“Adil Yargılanma Kapsamında Ceza Yargılamasında Aleniyet İlkesi”*, **Prof.Dr. Çetin Özek Armağanı**, İstanbul 2004, s. 747 – 764.
- YÜZBAŞIOĞLU, Necmi : **Türk Anayasa Yargısında Anayasallık Bloku**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul 1993.
- ZAFER, Hamide : **Ceza Hukuku Genel Hükümler (TCK m. 1–75) Ders Kitabı**, Beta Basım, İstanbul 2010 [Ceza Hukuku].
- : **Özel Hayatın ve Hayatın Gizli Alanının Ceza Hukukuyla Korunması (TCK m. 132 – 134)**, Beta

Basım, İstanbul 2010 [Özel Hayatın Korunması].

ZEVKLİLER, Aydın : **Medeni Hukuk**, 5. B., Savaş Yayınları, Ankara 1997.

/ ACABEY, M.

Beşir /

GÖKYAYLA, K.

Emre

Diğer Kaynaklar:

- AYVERDİ, İlhan: Misalli Büyük Türkçe Sözlük, C. 2, 3. B., Kubbealtı, İstanbul 2008.
- AYVERDİ, İlhan: Misalli Büyük Türkçe Sözlük, C. 3, 3. B., Kubbealtı, İstanbul 2008.
- DEVELLİOĞLU, Ferit: Osmanlıca – Türkçe Ansiklopedik Lûgat, 26. B., Aydın Kitabevi, Ankara 2010.
- Council of Europe, **Case Law of the European Court of Human Rights Concerning the Protection of Personal Data**, Strasbourg Mart 2009.
- OECD, **Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes**, 2006, s. 13, <http://www.oecd.org/dataoecd/16/23/36647823.pdf>, (E.T. 23.04.2012).
- T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü: **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri (Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil**

Usulü Hakkında Kanun), C. 3, Ankara 1988 [Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri].

- T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü: **Bir Reformun Anatomisi - Vergi Reformu Nasıl Gerçekleşti?**, Ankara 1998 [Bir Reformun Anatomisi].
- T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü: **Vergi Usul Kanunu ve İzahları**, Yayın No:4, Güney Matbaacılık ve Gazetecilik T.A.O., Ankara 1949.
- http://www.avdb.gov.tr/dosyalar/2011/04/rekortmen/2010_Gelir_Vergisi_Rekortmenler.pdf, (E.T.23.03.2012).
- http://www.bmvdb.gov.tr/bulten/BMVDB_2011rekortmenler/index.html, (E.T.23.03.2012).
- <http://www.bmvdb.gov.tr/ozelgeler/2009/vuk/7664.htm>, (E.T.11.01.2012).
- <http://www.danistay.gov.tr>
- <http://www.gib.gov.tr>
- <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2009PerformansProgrami.pdf>, (E.T.23.03.2012).
- http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2010/Faaliyet_raporu_2010.pdf, (E.T.23.03.2012).
- <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/haberler/2011MaliDurRap.pdf>, (E.T.23.03.2012).
- <http://www.ivdb.gov.tr/duyurulan/duyuru/250610KDVKod.htm>, (E.T.23.03.2012).

- <http://www.ivdb.gov.tr/duyurulan/rekortmenler/2010/2010GVgenel.htm>,
(E.T.23.03.2012).
- <http://www.kazanci.com>
- <http://www.kgm.adalet.gov.tr/tbmmkom/devletsirri.pdf>, (E.T.30.03.2012).
- www.kgm.adalet.gov.tr/tbmmkom/kisiselveriler.pdf, (E.T. 28.03.2012).
- <http://www.kgm.adalet.gov.tr/tbmmkom/ticarisir.pdf>, (E.T.30.03.2012).
- <http://www.lebiyalkin.com.tr/mevbank/doc/DocViewGen.asp?docid=120692&lc ode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1>, (E.T.23.03.2012).
- <http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/insanhaklari/pdf01/53-73.pdf>,
(E.T.10.10.2011).
- <http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/insanhaklari/pdf01/203>, (E.T.10.10.2011).
- <http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/insanhaklari/pdf01/203-208.pdf>,
(E.T.10.10.2011).
- [http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/insanhaklari/pdf01/IH_ve_Temel
Ozgurluklerin_Korunmasi.pdf](http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/insanhaklari/pdf01/IH_ve_Temel_Ozgurluklerin_Korunmasi.pdf), (E.T.10.10.2011).
- <http://www.turmob.org.tr/NaylonFatura/login.aspx>, (E.T.23.03.2012).
- <http://www.unhcr.org/refworld/type,GENERAL,HRC,,478b2b2f2,0.html>,
(E.T.11.03.2012).
- <http://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0576.pdf>, (E.T.28.03.2012).