



T.C.

ANKARA YILDIRIM BEYAZIT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

VERGİ MAHREMİYETİNİN İHLALİ SUÇU

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Esranur PEKBAK ERTAN

KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

Ankara, 2021

T.C.
ANKARA YILDIRIM BEYAZIT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

VERGİ MAHREMİYETİNİN İHLALİ SUÇU

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Esranur PEKBAK ERTAN

KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

Tez Danışmanı
Prof. Dr. Yusuf Ziya TAŞKAN

Ankara, 2021

ONAY SAYFASI

Esranur PEKBAK ERTAN tarafından hazırlanan “Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu” adlı tez çalışması aşağıdaki jüri tarafından oybirliği / oy çokluğu ile Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı’nda Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ		Kurumu	İmza
Prof. Dr. Yusuf Ziya TAŞKAN		AYBÜ	
Kabul	Red	Hukuk Fakültesi	
Dr. Öğr. Üyesi Elif Yılmaz FURTUNA		AHBV	
Kabul	Red	Hukuk Fakültesi	
Dr. Öğr. Üyesi Ömer CELEN		AYBÜ	
Kabul	Red	Hukuk Fakültesi	
Jüri Üyesi Ünvan Adı Soyadı			
Kabul	Red		
Jüri Üyesi Ünvan Adı Soyadı			
Kabul	Red		

Tez Savunma Tarihi:

Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Kamu Hukuku Anabilim Dalı’nda Yüksek Lisans tezi olması için şartları yerine getirdiğini onaylıyorum.

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

Unvan, Ad Soyad

BEYAN

Bu tez çalışmasının kendi çalışmam olduğunu, tezin planlanmasından yazımına kadar bütün aşamalarda patent ve telif haklarını ihlal edici etik dışı davranışımın olmadığını, bu tezdeki bütün bilgileri akademik ve etik kurallar içinde elde ettiğimi, bu tezde kullanılmış olan tüm bilgi ve yorumlara kaynak gösterdiğimi beyan ederim. 04.12.2021

İmza

Esranur PEKBAK ERTAN



TEŞEKKÜR

Bu teze başlarken beni her anlamda özgür bırakan, tez çalışmamı hazırlarken ve araştırırken desteklerini benden esirgemeyen, kendime olan güvenimi ortaya çıkaran, bu konuda bana inanan ve güvenen kıymetli hocam Prof. Dr. Yusuf Ziya TAŞKAN'a gönülden teşekkürlerimi sunuyorum. Tez çalışmamı hazırlama sürecimde hep yanımda olan değerli eşim Doğan Can Ertan'a ve her konuda arkamda olduklarını hissettiren canım aileme sonsuz teşekkürlerimle.



ÖZET

Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu

Geçmişten günümüze kadar insanlar arasında anlaşmazlıklar hep var olagelmıştır. Bu anlaşmazlıkların sonucunda insanların hukuken korunan değerleri ihlal edilmekte; ihlallerin neticesinde ise devlet otoritesi kamu düzeninin bozulması tehdidi ile karşılaşmaktadır. Bireylerin hukuki değerlerinin korunmasının yoluysa devlet tarafından suç işlenmesinin önlenmesi ve suç işlenmesi halinde yaptırımının olmasıdır. Devletler toplumsal barışı, kişi hak ve hürriyetlerini, kamu düzenini koruyabilmek maksadıyla bazı eylemleri suç olarak kabul etmiştir. Suç, ceza normuyla korunmaya çalışılan hukuki değerlerin ihlaline sebep olan eylemlerdir. Yaptırım ise suç teşkil eden haksız fiilin karşılığına bağlanan hukuki sonuçtur.

Toplumu oluşturan bireylerin ihtiyaçlarının karşılanması devletin sorumluluğundadır. Bu maksatla devlet kamu hizmetlerini finanse etmek için bireylerden vergi almaktadır. Vergi hukukunun alanı olan devletle birey arasındaki vergi ilişkisinin düzenlenmesi amacıyla kanunlarla belirlenen kaidelere riayet edilmesi gerekmektedir. Vergi yasalarının düzenlemiş olduğu ödev ve yükümlülüklerle sorumlular ile mükellefler tarafından yaptırım gerektirecek biçimde aykırı davranılması halinde vergi suçları ortaya çıkmaktadır. Vergi cezalarıysa, vergi suçlarıyla kabahatlerinin karşılığını oluşturan, ceza mahkemesi veya vergi dairesi tarafından verilen, kişiyi bazı yoksunluklara maruz bırakan kanunla düzenlenmiş yaptırımlardır.

VUK'un 362. maddesinde mündemiç vergi mahremiyetinin ihlalinin kaleme alınmasındaki asıl amaç vergi mahremiyeti hakkının korunmasıdır. Vergi mahremiyeti, vergilendirme sürecindeki görevlilerin öğrendiği, mükelleflerin özel yaşamlarına ilişkin bazı sırlarla gizli kalması gereken hususları korumayı hedefler. Zira beyan esasına dayanan Türk vergi sisteminde vergi sürecinin eksiksiz ve sekteye uğramadan işleyebilmesi, mükelleflerin beyan ettikleri kendilerine ait bilgilerin başkalarıyla paylaşılmayacağına güven duymalarına bağlıdır. Vergi mahremiyetini düzenleyen VUK'un 5. maddesi vergi mahremiyetine uymakla yükümlü olan kişileri ve vergi mahremiyetinin istisnalarını hüküm altına almıştır. Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun düzenlendiği VUK'un 362. maddesi ise vergi mahremiyetini ihlal edenlerin TCK'nın 239. maddesine göre cezalandırılacağını hüküm altına almıştır. Bu bağlamda ilgili suçun incelenmesinde VUK ve TCK arasındaki ilişkiden yola çıkılarak vergi mahremiyetinin ihlali suçunun unsurları, özel görünüş biçimleri ve cezası hususlarının

irdelenmesinde VUK'un 5. maddesi, TCK'nın genel hükümleri ve 239. maddesinden hareketle bir sonuca ulaşılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: vergi cezası, vergi mahremiyeti, vergi mahremiyetinin ihlali suçu, vergi suçu.



ABSTRACT

The Crime of Violation of Tax Privacy

Disagreements between people have always existed until today. As a result of these disputes, the legally protected values of people are violated, as a result of the violations, the state authority faces the threat of disruption of public order. The way to protect the legal values of individuals is to prevent crime by the state and to have sanctions in case of crime. States have accepted some actions as crimes in order to protect social peace, individual rights and freedoms, and public order. Crimes are acts that cause violation of legal values that are tried to be protected by the penal norm. Sanction, on the other hand, is the legal consequence linked to the equivalent of the tortious act that constitutes a crime.

It is the responsibility of the state to meet some of the services and needs of the individuals that make up the society. To this end, the state collects taxes from individuals to finance public services. In order to regulate the tax relationship between the state and the individual, which is the field of tax law, it is necessary to comply with the rules determined by law. Tax crimes arise in case of violation of duties and obligations imposed by tax laws by those responsible and taxpayers in a way that requires punishment. Tax penalties, on the other hand, are sanctions imposed by the criminal court or tax office, which expose the person to some deprivations, which constitute the remuneration of tax crimes and misdemeanors.

The main purpose of drafting the violation of tax privacy in Article 362 of the Tax Procedure Law is to protect “the right to tax privacy”. Tax privacy aims to protect the issues learned by the taxpayers in the taxation process, which should be kept confidential with some secrets about the private lives of taxpayers. Because, in the Turkish tax system, which is based on the principle of declaration, the complete and uninterrupted functioning of the tax process depends on the trust of the taxpayers that the information they have declared will not be shared with others. Article 5 of the Tax Procedure Law, which regulates tax privacy, stipulates persons who are obliged to comply with tax privacy and exceptions to tax privacy. Article 362 of the Tax Procedure Law, in which the crime of violation of tax privacy is regulated, states that those who violate tax privacy will be punished according to Article 239 of the Turkish Penal Code. In this context, in the investigation of the relevant crime, based on the relationship between the Tax Procedure Law and the TCK, a conclusion is reached

based on Article 5 of the Tax Procedure Law, general provisions of the Turkish Penal Code and Article 239 in examining “the elements of the crime of violation of tax privacy, special appearance forms and penalties”.

Keywords: tax penalty, tax privacy, offense of breach of tax privacy, tax offense.



İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT	iii
İÇİNDEKİLER.....	v
KISALTMALAR	vii
1. GİRİŞ.....	1
2. BİRİNCİ BÖLÜM: SUÇ VE YAPTIRIMLAR İLE VERGİ SUÇLARI VE CEZALARINA İLİŞKİN GENEL AÇIKLAMALAR	4
2.1. Suç ve Yaptırımlara İlişkin Genel Açıklamalar	4
2.1.1. Suç Kavramına İlişkin Genel Açıklamalar	4
2.1.1.1. Suçun Unsurları	5
2.1.1.2. Suçun Özel Görünüş Biçimleri	18
2.1.2. Yaptırım Kavramına İlişkin Genel Açıklamalar.....	22
2.1.2.1. Cezalar	22
2.1.2.2. Güvenlik Tedbirleri.....	27
2.2. Vergi Suçları ve Vergi Cezalarına İlişkin Genel Açıklamalar	29
2.2.1. Vergi Suçları	29
2.2.1.1. Vergi Suçunun Tanımı.....	29
2.2.1.2. Vergi Suçunun Unsurları	31
2.2.1.3. Vergi Suçlarının Türleri	36
2.2.2. Vergi Cezaları	36
2.2.2.1. Vergi Cezası Kavramı.....	36
2.2.2.2. Vergi Cezasının Hukuki Niteliği	38
3. İKİNCİ BÖLÜM: VERGİ MAHREMİYETİNİN İHLALİ SUÇU	41
3.1. Mahremiyet Kavramı ve Unsurları	41
3.1.1. Mahremiyet Kavramı	41
3.1.2. Mahremiyet Kavramının Unsurları.....	41
3.1.2.1. Gizlilik	42
3.1.2.2. Sır.....	42
3.1.2.3. Özel Hayat	43
3.2. Vergi Mahremiyeti Hakkı	43
3.2.1. Vergi Mahremiyeti Hakkına Yönelik Hukuki Düzenlemeler.....	45
3.2.1.1. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Yönünden	45

3.2.1.2. 1982 Anayasası Yönünden	46
3.2.1.3. Vergi Usul Kanunu Yönünden	47
3.2.1.4. Bilgi Edinme Hakkı Kanunu Yönünden	53
3.2.1.5. Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Yönünden	56
3.3. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu	59
3.3.1. Genel Olarak	59
3.3.2. Korunan Hukuksal Değer	61
3.3.3. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçunun Unsurları	62
3.3.3.1. Kanuni Unsur	62
3.3.3.2. Suçun Maddi Unsuru	63
3.3.3.3. Suçun Manevi Unsuru	78
3.3.3.4. Hukuka Aykırılık Unsuru	80
3.3.4. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçunun Özel Görünüş Biçimleri	92
3.3.4.1. Teşebbüs	92
3.3.4.2. İştirak	94
3.3.4.3. İçtima	95
3.4. Vergi Mahremiyetine Uyuma Süresi	99
3.5. Vergi Mahremiyetinin İhlal Suçunun Cezası	99
3.6. Vergi Mahremiyetini İhlal Halinde Yargılama Süreci	103
3.6.1. İdari Davalar	103
3.6.2. Hukuk Davaları	106
3.6.2.1. Durdurma Davası	107
3.6.2.2. Önleme Davası	107
3.6.2.3. Tespit Davası	107
3.6.2.4. Tazminat Davaları	107
3.6.3. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçunda Ceza Davası	108
3.6.3.1. Şikâyet	109
3.6.3.2. Görevli ve Yetkili Mahkemesi	110
3.6.3.3. Memurlar ile Hâkim ve Savcıların Fail Olması Durumu	111
3.6.3.4. Zamanaşımı	112
3.6.3.5. Davanın Düşmesi	112
3.6.3.6. Davanın Görülmesi ve Karar	113
4. SONUÇ	118
5. KAYNAKLAR	121

KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AYM	: Anayasa Mahkemesi
Bkz.	: Bakınız
C	: Cilt
CD.	: Ceza Dairesi
CMK	: 5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu
D.	: Daire
Dan.	: Danıştay
dn.	: Dipnot
E	: Esas
f.	: Fıkra
HD.	: Hukuk Dairesi
HMK	: 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu
İBK	: İçtihadı Birleştirme Kararı
K	: Karar
m.	: Madde
mük.	: Mükerrer
No	: Numara
s.	: Sayfa
S	: Sayı
s.e.t.	: Son Erişim Tarihi
T	: Tarih
TBK	: 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu
TCK	: 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu
TMK	: 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu
vb.	: Ve benzeri
vd.	: Ve devamı
VUK	: 213 Sayılı Vergi Usul Kanun

1. GİRİŞ

Kamu hizmetleri ve ihtiyaçlarının karşılanması konusunda sorumlu olan devletin, üstlendiği görevleri yerine getirebilmesi için gereksinim duyduğu mali kaynaklar kamu gelirleri ile karşılanır. Vergilendirme sürecinin eksiksiz ve gereği gibi ilerleyebilmesi için devletin vergi mükelleflerinin bazı bilgilerini edinmesi gerekmektedir. Bununla birlikte, devletin en önemli hükümler alanı olan vergilendirme ilişkisinde, vergi ödemekle yükümlü olan bireylerin birtakım teminatlara sahip olması gerekir. Bireyin temel hak ve hürriyetine müdahale niteliğinde olan vergilendirmenin, hukuki güvenlik ve belirlilik vasıflarına haiz olması şarttır.

Çalışmamızın ana konusu olan vergi mahremiyetinin ihlali suçunun temelini oluşturan vergi mahremiyeti, vergilendirme sürecinde mükellefin sahip olduğu en önemli haklardan biridir. Anayasa ile güvence altına alınan özel hayatın gizliliğinin vergi hukukundaki yansıması olan vergi mahremiyeti, beyan esasına dayanan Türk vergi sistemimizde mükelleflerin beyanda bulunurken kendilerine ait bilgilerin başkaları ile paylaşılmayacağına inanmalarına güvence sağlamaktadır. Vergilendirme sürecinde görevlendirilen kişilerin kamu gücüyle edindiği bilgilerin bazıları, mükellefler yönünden mahrem sayılmakta ve bunların ortaya çıkarılması mükellefleri zor duruma düşürebilmektedir. Böylece, mükelleflerin özel ve iş hayatına yönelik bilgilerin bir kısmının sır niteliğinde veya saklı kalması lazım gelen bir bilgi olarak kabul edilmesi ve kanuni olarak gerekmedikçe ifşa edilmesi veya kullanılmasının önüne geçilmesi gerekmektedir. Bu şekilde, vergi mükelleflerine vergi mahremiyeti hususunda hukuksal koruma sağlanacak ve mükellefin vergi idaresine duyduğu güven artarak vergilendirme sürecinin sekteye uğramadan işlemesi sağlanacaktır. Vergi Usul Kanunu'nun 362. maddesinde düzenlenen vergi mahremiyetinin ihlali suçu ile yine Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinde düzenlenen vergi mahremiyetinin ihlal edilmesi durumunda 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 239. maddesi uyarınca cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır.

Çalışmamızın amacı vergi mahremiyeti ve bu mahremiyetin ihlali suçu ile cezasının Türk hukuku açısından tüm incelikleriyle değerlendirilmesidir. Vergi borcunun oluşması ile başlayıp, hesaplanması ile ilerleyerek, tahakkuk ile ödenebilir hale gelen ve verginin tahsili

ile sonlanan vergilendirme sürecinde, vergi idaresi ve bu süreçte görevli bulunanlar, mükellef ve yakınları hakkında onların özel ve iş hayatına ait birçok bilgi edinmektedir. Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen vergi mahremiyeti ve vergi mahremiyetinin ihlali hükümleri ile vergi mükelleflerinin ve yakınlarının özel ve iş hayatlarına ilişkin bazı bilgilerin korunması ve bu korumanın sınırları belirlenmiş, ihlali halinde karşılığını oluşturan suç ve ceza hükümleri düzenleme kapsamına alınmıştır. Biz de çalışmamızda amacımıza ulaşmak için, vergi mahremiyetinin ihlali suçunun temeli olan vergi mahremiyetini Anayasa, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Vergi Usul Kanunu açısından ele alacak, akabinde vergi mahremiyetinin ihlali ile cezası ve yargılama sürecini detaylı bir şekilde inceleyeceğiz.

Çalışmamız iki bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde suç ve yaptırım kavramları ile vergi hukukunda suç ve cezalara ilişkin genel açıklamalara yer verilmiştir. Bu kapsamda ilk olarak ceza hukuku anlamında suç kavramı ve unsurları, kusurluluk ile kusurluluğu etkileyen haller ve suçun özel görünüş biçimlerine yer verilmiştir. Akabinde suçun karşılığını oluşturan yaptırım kavramı ve yaptırım çeşitleri olan güvenlik tedbirleri ve cezalar ana hatları ile ele alınmıştır. Daha sonra ana konumuzu daha anlaşılır kılmak maksadıyla vergi suç ve cezaları açıklanmıştır. Çalışmamızın ikinci bölümünde ise, vergi mahremiyetinin ihlali suçu açıklanmaya çalışılmıştır. Bu amaçla ilk olarak mahremiyet kavramı ve unsurları ele alınmış, ardından vergi mahremiyeti hakkı Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, 1982 Anayasa’sı ve Vergi Usul Kanunu açısından ele alınmıştır. Daha sonra ana konumuz olan vergi mahremiyetinin ihlali suçu detaylı olarak ele alınarak suçla korunan hukuki değer, suçun kanuni, maddi ve manevi unsuru ile hukuka aykırılık unsuru ile hukuka uygunluk halleri ele alınmış ve Vergi Usul Kanunu’nda yer alan özel hukuka uygunluk sebepleri diğer bir deyişle ilgili suçun istisna hallerini oluşturan “verginin ilanı, vergi levhası almak, vergi ve cezaların Maliye Bakanlığı tarafından açıklanması, yapılan adli ve idari soruşturmalarla ilgili olarak kamu görevlilerine ve bankalara talep edilen bilgi ve belgelerin verilmesi ve sahte ve yanıltıcı belge düzenleyen ve kullananların mesleki kuruluşlara, birlik ve meslek odalarına bildirilmesi” halleri detaylı bir biçimde açıklanmıştır. Ardından vergi mahremiyetinin ihlali suçunun özel görünüş biçimleri açıklanarak, teşebbüs, iştirak ve içtima hallerinin ilgili suçta nasıl uygulanacağı hususu üzerinde durulmuştur. Bununla birlikte vergi mahremiyetine uyma süresi ele alınarak, sır veya gizli kalması gereken bilgilerin bu bilgileri öğrenen kişilerce ne kadar süreyle saklanabileceği açıklanmıştır. Bu aşamadan sonra vergi mahremiyetinin ihlali suçunun karşılığı olan ceza açıklanmış ve çalışmanın son kısmına

geçilmiştir. Çalışmanın son kısmını oluşturan vergi mahremiyetinin ihlali suçunun yargılama sürecinde, idari dava, hukuk davası ve ceza davası şeklinde bir ayrıma gidilmiş ve asıl amacımız ilgili suç ve cezasının bütüncül biçimde irdelenmesi olduğu için ceza davası boyutu detaylı bir biçimde ele alınmıştır. Bu noktada ilgili suçun şikâyeteye tabi olup olmadığı konuları doktrindeki görüşlere yer verilerek tartışılmış, ilgili suçun şikâyeteye tabi olduğu kanısına varılarak, suç işlenmesi halinde yargılama yapacak görevli ve yetkili mahkeme gösterilmiş, memur veya hâkim ve savcılarının fail olması durumunda gerekli olan soruşturma kovuşturma şartlarına değinilmiş, suçun zamanaşımı süresi ve davanın düşmesi halleri ile dava nihayete erdiğinde verilecek kararlar anlatılmıştır. Çalışmamızın ana konusu olan vergi mahremiyetinin ihlali suçu ile ilgili Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenlemeler ve ilgili suçun cezasını oluşturan ceza yaptırımının yer aldığı Türk Ceza Kanunu düzenlemeleri etraflıca ortaya konulduktan sonra doktrindeki görüşler ve tartışmalı hususlardaki kanaatlerimize yer verilerek vergi mahremiyetinin ihlali suçu bütüncül bir biçimde irdelenmiştir.

2. BİRİNCİ BÖLÜM: SUÇ VE YAPTIRIMLAR İLE VERGİ SUÇLARI VE CEZALARINA İLİŞKİN GENEL AÇIKLAMALAR

2.1. Suç ve Yaptırımlara İlişkin Genel Açıklamalar

2.1.1. Suç Kavramına İlişkin Genel Açıklamalar

Tarihin en eski çağlarından günümüze kadar yaşanan süreçte insanlar arasında anlaşmazlıkların hep var olduğu görülmüştür. Her bireyin korunması gereken hukuki değerleri vardır. İnsanların hukuki değerlerine yönelik bir ihlal söz konusu olduğunda toplumu oluşturan insanlar arasında anlaşmazlık olması da kaçınılmazdır. Bu noktada ceza hukuku devreye girmektedir. Ceza hukukunun asıl amacı, insanlar tarafından önem verilen hukuki değerleri korumaktır. Hukuki değerleri korumanın yolu ise, suç işlenmesinin önlenmesi ve suç işlenmesi halinde bir yaptırımının olmasıdır. Devletler toplumsal barışı, kişi hak ve hürriyetlerini ve kamu düzenini koruyabilmek maksadıyla bazı eylemleri suç olarak kabul etmiştir.

Türk hukukunda suç kavramı teorik olarak tanımlanmamıştır. Türk Ceza Kanunu'nun 6. maddesinde yer alan tanımlar kısmında da suç kavramının tanımına yer verilmemiştir. Ancak doktrinde suç kavramı hususunda bazı tanımlamalar yapılmıştır. Özgenç'e göre suç, insanların toplum halinde yaşamaları ile birlikte doğmuş ve kimi zaman dini, kimi zaman ahlaki ve kimi zaman da sosyal dayanışma gereği toplum tarafından kabul edilmeyen davranışlar olarak karşımıza çıkmıştır¹. Artuk, Gökçen ve Yenidünya'ya göre suç, ceza normunun yasakladığı, suç kalıbına uygun, kasten veya taksirle gerçekleştirilen hukuka aykırı haksız fiildir². Hakeri'ye göre suç, karşılığında ceza yaptırımı öngörülmüş haksızlıklardır³. Özbek ve diğerlerine göre ise suç, tipe uygun, hukuka aykırı, kusurlu insan

¹ **Özgenç, İzzet** (2020) Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 16. Baskı, Ankara, Seçkin, s.23-24.

² **Artuk, M. Emin / Gökçen, Ahmet / Yenidünya, A. Caner** (2016) Ceza Hukuku Genel Hükümler, 10. Baskı, Ankara, Adalet, s. 202.

³ **Hakeri, Hakan** (2021) Ceza Hukuku Genel Hükümler, 25. Baskı, Ankara, Adalet, s. 101.

davranışı olarak da tanımlanabilir⁴. Ünver ise, suç teşkil eden her fiilin aynı zamanda bir hukuki değerin ihlali olarak nitelendirmiştir⁵. Görüldüğü üzere her yazar suçu farklı yönden ele almıştır. Ancak en nihayetinde suçun ceza normuyla korunmaya çalışılan hukuki değerlerin ihlaline sebep olan eylem olduğu açıktır.

Teorik olarak suç kavramı için hangi tanım kabul edilirse edilsin bir fiilin suç olarak kabul edilebilmesi için kanunen aranan tipiklik unsuruna uygun, hukuka aykırı ve kusurlu olması gerekmektedir. Şöyle ki kanunun aradığı tipe uygun olmayan bir eylem suç olarak kabul edilmeyecektir.

2.1.1.1. Suçun Unsurları

Doktrinde suçun unsurlarının sayısı ve bu unsurları ifade etmek için kullanılan kavramlar konusunda görüş birliği bulunmamaktadır⁶. Ancak biz bu çalışmamızda suçun unsurlarını: kanuni unsur, maddi unsurlar, manevi unsurlar ve hukuka aykırılık unsuru olarak ele alacağız.

2.1.1.1.1. Suçun Kanuni Unsuru

Toplumsal yaşamda insanların, hangi eylemleri neticesinde suç oluştuğunun ve suçun karşılığında belirlenecek ceza yaptırımının ne olduğunu öngörebilmesi gerekmektedir. Suçların ve cezaların kanuniliği ilkesi, birey hak ve özgürlüklerinin korunmasının güvencesini teşkil etmektedir⁷. Bu ilke sayesinde suçlar ve bu suçlar karşısında uygulanacak yaptırımlar önceden belirlenerek kişi hürriyetlerinin sınırları belirlenmekte ve söz konusu sınırların içinde kalan davranışların yerine getirilmesi serbest bırakılmaktadır⁸. Böylelikle

⁴ **Özbek, V. Özer / Doğan, Koray / Bacaksız, Pınar** (2020) Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 11. Baskı, Ankara, Seçkin, s. 206.

⁵ **Ünver, Yener** (2003) Ceza Hukukuyla Korunması Amaçlanan Hukuksal Değer, 1. Baskı, Ankara, Seçkin, s. 147.

⁶ 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 ayrıntılı bilgi: **Kunter, Nurullah** (1949) Suçun Kanunî Unsurları Nazariyesi, 1. Baskı, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, s. 21 – 26; **Dönmezer, Sulhi / Erman, Sahir** (1997) Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Cilt: I, 12. Baskı, İstanbul, Beta, s. 308; **İçel, Kayıhan / Sokullu Akıncı, Füsün / Özgenç, İzzet / Sözüer, Adem / Mahmutoğlu, Fatih S. / Ünver Yener** (2000) İçel Suç Teorisi, 2. Baskı, İstanbul, Beta, s. 5 – 7; **Artuk / Gökçen / Yenidünya**, s. 380 – 384.

⁷ **Aygün Eşitli, Ezgi** (2013) ‘Suçların ve Cezaların Kanuniliği İlkesi’ TBB Dergisi, S:104, s. 225-246, s. 226.

⁸ **Aygün Eşitli**, s. 226.

şahıs, kendi eylemlerine egemen olabilmek iktidarına sahip olduğundan davranışlarını şekillendirme fırsatı bulacak ve böylece şahıs gerçekleştirdiği eylem nedeniyle kusurlu addedilecektir.⁹.

Kanunilik ilkesinin tarihsel gelişimine bakacak olursak; bu ilke ilk defa Fransız düşünür Montesquieu tarafından dile getirilmiş olup, “1789 Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi madde 7 ile 8’de”¹⁰ düzenlenmiştir. Yine kanunilik ilkesi “10 Aralık 1948 tarihli Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi’nin 11/2. maddesinde”¹¹ ve “4 Kasım 1950 tarihli İnsan Hakları ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Avrupa Sözleşmesi’nin 7/2. maddesinde”¹² düzenlenmiştir.

Türk hukuk sisteminde ise ilk olarak “1839 tarihli Gülhane Hattı Humayyunu’nda” kanunilik ilkesinden bahsedilmiş, akabinde sıra ile “1874 Anayasası’nın 10. maddesinde”, “1924 Teşkilatı Esasiye Kanunu’nun 68/3. maddesinde”, “1961 Anayasası’nın 33. maddesinde” ve “1982 Anayasası’nın 38. Maddesinde”¹³ kanunilik ilkesi hüküm altına alınmıştır.

Türk Ceza Kanunu’nun ise “Suçta ve Cezada Kanunilik İlkesi” başlıklı 2. maddesinde Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemeyeceği ve güvenlik

⁹ Dönmezer / Erman, s. 17; Aygün Eşitli, s. 226.

¹⁰ **Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi Madde 7:** “Yasanın belirlediği haller veya yasanın öngördüğü biçimin dışında başka bir yoldan hiç kimse suçlanamaz, yakalanamaz ve tutuklanamaz. Keyfi düzenlemeler yapılmasını isteyen, keyfi emirler veren, bunları uygulayan veya uygulanmasına izin verenler cezalandırılmalıdır. Ancak yasaya uymaya davet edilen veya yasalarca yakalanan her yurttaş yasalara itaat etmelidir. Yasalara karşı gelmek onu suçlu kılar.”

Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi Madde 8: “Yasalar sadece kesin ve açık bir şekilde gerekliliği olan cezalar belirlemelidir ve hiç kimse suçun işlenmesinden önce ilan edilen ve gereği şekilde uygulanan yasalar dışındaki başka bir yasa nedeniyle cezalandırılmaz.”

¹¹ **İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi Madde 11:** “1.Kendisine cezai bir suç yüklenen herkesin, savunması için gerekli olan tüm güvencelerin tanındığı, kamuya açık bir yargılanma sonucunda suçluluğu yasaya göre kanıtlanıncaya kadar suçsuz sayılma hakkı vardır.

2.Hiç kimse, işlendiği sırada ulusal ya da uluslararası hukuka göre suç oluşturmeyen herhangi bir fiil yapmak ya da yapmaktan dolayı suçlu sayılamaz. Kimseye, suçun işlendiği sırada yasalarda öngörülen cezadan daha ağır bir ceza verilemez.”

¹² **İnsan Hakları ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Avrupa Sözleşmesinin Madde 7:** “1.Hiç kimse işlendiği zaman millî veya Milletlerarası hukuka göre bir suç teşkil etmeyen bir fiil veya ihmalden dolayı mahkûm edilemez. Keza hiç kimse suç işlendiği zaman tertibi gereken cezadan daha ağır bir cezaya da çarptırılmaz.

2.İşbu madde, işlendiği zaman medeni milletler tarafından tanınan umumi hukuk prensiplerine göre suç sayılan bir fiil veya ihmalden suçlu bir şahsın yargılanmasına ve cezalandırılmasına mâni değildir.”

¹³ **Türkiye Cumhuriyeti Anayasası Madde 38:** “Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez.

Suç ve ceza zamanasımı ile ceza mahkûmiyetinin sonuçları konusunda da yukarıdaki fıkra uygulanır. Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur.”

tedbirine hükmedilemeyeceği düzenlenmiş, ilaveten idarenin düzenleyici işlemleri ile suç ve cezanın konulamayacağı düzenlenmiştir. Aynı maddede kıyas yasaklanarak suç ve yaptırım içeren hükümlerin yorumlanamayacağı, kıyasla alanının genişletilemeyeceği vurgulanmıştır.

Kanunilik ilkesi ile hedeflenen, ceza hukuku uygulamalarında devletin kişilere karşı keyfi davranışlarda bulunmasının önüne geçilmesidir.

Kanunilik ilkesi gereği kanunda suç olarak sayılmayan bir eylemden ötürü kimseye ceza verilemeyecek, güvenlik tedbiri uygulanamayacaktır. Aynı şekilde kanunda cezayı artıran bir sebep olarak kabul edilmeyen bir nedenden dolayı kimsenin cezasında artırım yapılamayacaktır.

Tüm bu açıklamalar neticesinde belirtmek gerekir ki, suç ve cezaların kanuniliği başka bir söylemle kanunilik ilkesi ile suçun kanuni unsuru kavramsal olarak birbirine benzese de aynı kavramları ifade etmemektedir. Kanunilik ilkesi, “suç sayılan eylemler ile bunlara verilecek cezaların kanun tarafından belirlenmesi” anlamına gelirken, suçun kanuni unsuru “eylemin suç sayılabilmesi için kanun ile belirlenmiş suç kalıbına uygun olması” manasına gelmektedir¹⁴.

2.1.1.1.2. Suçun Maddi Unsurları

Fiil

Suç teşkil eden fiil bir insan davranışdır. Fiil, kişinin iradesiyle hâkim olduğu, belli bir neticeyi gerçekleştirmeye matuf ve harici dünyada cereyan eden bir davranıştır¹⁵. Fiil, kişilerce yapılan ve evrende farklılığa sebep olan davranışlardır. Bu davranışlar ihmal yani menfi biçimdeki davranışlar olabileceği gibi icrai, müspet biçimdeki eylemler de olabilir. Kanuni düzenlemede yer verilmiş her suç, mutlaka insan fiiline yer vermiştir. Her fiil suç olarak kabul edilmeyip, haksızlık teşkil etmesi şartı aranmıştır. Dolayısıyla insan davranışının suç kabul edilebilmesi için kanuni tanıma uygun ve haksızlık teşkil eden bir hareket olması gerekmektedir. Tam bir şuur kaybı halindeki eylemlerin kanuna uygun bir

¹⁴ Baykara, Bekir, ‘İdari Vergi Suç ve Cezalarında Kanunilik İlkesi’ Vergi Dünyası, S:285, s.10; Taş, Fatma (2007) ‘Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu ve Değerlendirilmesi’ (Doktora), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.19.

¹⁵ Özgenç, s. 179.

fiil olması mümkün değildir. Zira derin uykudaki veya hipnotize edilmiş bir insanın davranışının hukuki anlamda fiil olmayacaktır. Görüldüğü üzere fiilin insandan kaynaklanan bir davranış olması şartı arandığından, hayvana izafe edilen davranışlar hukuki anlamda fiil olarak kabul edilemeyecektir. Ancak insanın yönlendirmesinde ve bakım ve yönetiminde olan hayvanların davranışı insana ait fiil olarak kabul edilebilir. Yine fiilin dış dünyada bir yansıması olması gerekmektedir. Dış dünyada tezahürü olmayan salt soyut bir düşünce hukuki anlamda fiil olamaz.

Suçlar kanuni tanımında yer alan harekete göre, tek ya da çok hareketli suçlar, serbest hareketli suçlar, seçimlik hareketli suçlar, bağlı hareketli ve kesintisiz suçlar olarak tasnif edilebilir.

Netice

İcra hareketinin dış dünyada ortaya çıkardığı değişikliğe netice denir. Ancak insan hareketi sonucunda dış dünyada meydana gelen her değişiklik ceza hukuku açısından netice olarak kabul edilemeyecektir. Zira netice, sadece kanuni tarifte yer alan dış âlemdeki değişikliktir¹⁶.

Suçun tamamlanması için neticenin gerçekleşmesi gerekir. Kimi suçlarda kişinin fiili icrasıyla suç ortaya çıkar. Türk Ceza Kanunu'nun 125. maddesinde düzenlenen hakaret suçu açısından fail bir insanın onur, şeref ve saygınlığını zedeleyecek bir söz söylemesi ya da davranışta bulunması halinde suç tamamlanır. Bu tipteki suçlara sırf hareket suçları ismi verilmektedir. Sırf hareket suçlarına doktrinde neticesi harekete bitişik suçlar olarak da adlandırılmaktadır. Zira fiilin işlenmesi ile netice ortaya çıkmaktadır. Bazı suçlarda ise, fiilin icra edilmesinden ayrı olarak neticenin ortaya çıkması gerekir. Örneğin, Türk Ceza Kanunu'nun 81. maddesinde düzenlenen insan öldürme suçu açısından failin öldürmeye yönelik eyleminden ayrı olarak bir insanın ölmesi, kanunen suçun tamamlanması için aranan şarttır. Bu suçlar için doktrinde neticeli suçlar ismi kullanılmaktadır.

¹⁶ İçel, Kayıhan / Sokullu Akıncı, Füsun / Özgenç, İzzet / Sözüer, Adem / Mahmutoglu, Fatih S. / Ünver Yener (2004) Suç Teorisi, Suç Kavramına İlişkin Genel Bilgiler, Suçun Yapısal Unsurları, Suçun Özel Oluşum Biçimleri, 2. Kitap, 3. Baskı, İstanbul, Beta, s. 66-67.

Nedensellik Bağı

Suçun maddi unsurlarından olan fiil ile fiilin dış dünyada ortaya çıkardığı neticenin arasında bulunan sebep sonuç ilişkisine nedensellik bağı adı verilmektedir. Nedensellik bağı, fail ve icra ettiği fiil ile gerçekleşen netice arasındaki objektif ilişkiyi tesis etmektedir¹⁷. Failin işlediği fiilden sorumlu tutulabilmesi için arada nedensellik bağının olması şarttır.

Fail

Her suç teşkil eden fiilin bir faili, yani bir kişisi vardır. Sadece gerçek kişiler fail olabilir. Zira belirli bir amaca matuf iradeyle davranabilme yalnızca insana özgü bir yetenektir¹⁸. Tüzel kişilerin davranışta bulunabilme yeteneği haiz olmadığı için, tüzel kişiler fail sıfatını alamazlar.

Türk Ceza Kanunu madde 37'deki “ *Suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur.*” düzenleme ile failin kanuni düzenlemedeki tipik fiili gerçekleştiren kişi olarak kabul edildiği görülmüştür. Suçun kanuni tanımındaki niteliğine göre fail bazında bir tasnif yapmak gerekirse, genel suçlar ve özgü suçlar olarak ayırmak mümkündür. Ceza kanunu sistematığında asıl olan, suçların genel suç niteliğinde olmasıdır. Suçların çoğunun herkes tarafından işlendiği görülecektir. Ancak bazı suçlar kanunun aradığı özel kişiler tarafından işlenebilmektedir, bu tip suçlara özgü suç adı verilmektedir. Özgü suçlarda failin sıfatı önem arz etmektedir.

Mağdur

Mağdur, suçun maddi konusunun ve korunan hukuki değer sahibi olan kişidir. Her suçun faili olduğu gibi mağduru da vardır. Mağdur, işlenen fiil nedeniyle haksızlığa uğramış kişidir¹⁹. Diğer bir anlatımla fail tarafından işlenen suça maruz kalan kişi mağdurdur. Kural olarak gerçek kişilerin mağdur olduğu kabul edilir. Tüzel kişiler, devletler, kurum veya organ gibi topluluklar ancak suçtan zarar gören sıfatını alabilirler, mağdur olamazlar.

¹⁷ Özgenç, s.171.

¹⁸ Artuk/ Gökçen/ Yenidünya, s.267

¹⁹ <<https://sozluk.gov.tr/>> s.e.t.: 04/04/2021.

Konu

Hareketin konusu hakkında doktrindeki tanımlar “*üzerinde suçun meydana geldiği insan veya şey*²⁰”, “*suçun cismini teşkil eden insan veya şey*²¹”, “*eşya veya şahsın fiziki, maddi yapısı*²²” ve “*eylemin üzerinde icra edildiği insan veya eşya*²³” şeklindedir. Genel olarak, fail tarafından tipik hareketin üzerinde icra edildiği şey ya da şahıs, konu olarak tanımlanabilir. Suç sıfatını almış her eylemin, hareketin mutlaka bir konusu vardır.

2.1.1.1.3. Suçun Manevi Unsuru

Manevi unsur, fail ile işlediği fiil arasındaki manevi bağıdır. Eğer fail ile fiil arasında bu manevi bağ yok ise, suçtan bahsetmemiz mümkün olmayacaktır. Fiili sübjektif olarak faile isnat edebilmemiz için suçun manevi unsurunun varlığı gerekir. Lakin, kusurluluk ile manevi unsur birbirine karıştırmamak gerekir. Kusurluluk, işlediği suç dolayısıyla kişinin kınanması, muaheze edilmesi gerektiği hususundaki yargıyı ifade etmektedir²⁴.

Türk Ceza Hukuku gözetildiğinde suçun manevi unsuru olarak kast ve taksir karşımıza çıkmaktadır.

Kast

Ceza hukuku sistematğinde suçların kast ile işlenmesi esastır. Kanunda belirtilen istisnai haller dışında bir suç failin kasıtlı fiili ile işlenebilecektir. Türk Ceza Kanunu’nun 21. maddesinde kastın tanımına yer verilmektedir. Anılan hükme göre “*Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir.*” şeklinde tanımlanmıştır. Kastın varlığından bahsedebilmemiz için failin, suçun kanuni tanımındaki maddi unsurların tümünü bilmesi ve bu bilinçle isteyerek suç oluşturan eylemi yerine getirmeye yönelik davranışta bulunması gerekmektedir²⁵.

²⁰ Erem, Faruk/ Danışman, Ahmet /Artuk M. Emin (1997) Ceza Hukuku Genel Hükümler, 14. Baskı, Ankara, Seçkin, s.236.

²¹ Dönmezer, Sulhi / Erman, Sahir(1997) Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, Cilt 1, 14. Baskı, İstanbul, s.470.

²² Özgenç, s.219.

²³ Ünver, s.130.

²⁴ Özgenç, s. 227.

²⁵ Kılıç, Burak (2020) ‘Suçun Manevi Unsuru Olarak Amaç ve Saik’ (Yüksek Lisans), Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, s. 15.

Kast, fiilin ifade ettiği haksızlığın bir unsurudur. Kast, meydana gelen haksızlık ile ilgilidir ve kast ile hareket eden kişinin bu fiil sebebiyle kınanmasının kastın varlığı ile ilgisi yoktur²⁶. Failin kınanabilir oluşu kusurluluğu ile alakalıdır. Örneğin, tam akıl hastası olan kişinin kardeşini yaralaması halinde, kusur yeteneği bulunmadığından eylemini kast ile gerçekleşmediği söylenemez. Zira akıl hastası olan kişi de bile isteye eylemini gerçekleştirmiştir ancak akıl hastası olduğu için kendisine kusur atfedilemez.

Kastın bilme unsuru, derecelendirilebilir ve sadece mutlak bilmeyi değil, bunun yanında tipikliğin gerçekleştirilmesi bakımından sırf olabilirlik tasavvuruna kadar ki ihtimal yargısını da kapsar²⁷. Bu itibarla failin işlediği suçun maddi unsurları hakkındaki bilgisinin derecesine göre kast doğrudan kast ve olası kast olarak ayrılabilir. Türk Ceza Kanunu 21/1 ve 21/2. fıkralarında doğrudan kast ve olası kast düzenlenmiştir.

Doğrudan Kast

Kasttaki bilme unsuru doğrudan kastta daha belirgindir. Doğrudan kast halinde failin suçun tüm maddi unsurları hakkında bilgisi tam ve kesindir. Bir suçun işlenmesini kararlaştıran failin bu suçun kanuni tanımındaki unsurların mevcut olduğunu veya fiilin icrası sırasında gerçekleşeceğini ve özellikle suç tipinde aranan neticenin meydana geleceğini kesin olarak öngörmesi halinde doğrudan kast söz konusu olur²⁸.

Olası Kast

Türk Ceza Kanunu'nun 21. maddesinin ikinci fıkrasına göre olası kast failin, suçun kanuni tanımındaki unsurların gerçekleşebileceğini öngörmesine rağmen fiili işlemesi şeklinde tanımlanmıştır. Olası kast, failin suçun tanımındaki objektif unsurların gerçekleşebileceğini ciddi bir biçimde mümkün görmesine rağmen, fiili işlemek suretiyle fiilin gerçekleşmesini kabullenmesidir²⁹. Türk Ceza Kanunu'nda suçlar tanımlanırken ilgili suçun doğrudan kastla veya olası kastla işlenmesine göre bir ayrım yapılmamıştır. Ancak suç tanımında açık bir şekilde “bilerek”, “bildiği halde”, “bilmesine rağmen” vb. ifadeler yer alıyorsa bu suçlar sadece doğrudan kast ile işlenebilecektir.

²⁶ **Taner, M. Tahir** (1953) Ceza Hukuku Umumi Kısım, 3. Baskı, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınları, s. 316; **Kılıç, s. 15.**

²⁷ **Koca, Mahmut / Üzölmez, İlhan** (2021) Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 14. Baskı, Ankara, Seçkin, s. 155.

²⁸ **İçel / Sokullu Akıncı / Özgenç ve diğerleri** (2000) s.234; **Koca / Üzölmez, s. 170.**

²⁹ **Koca / Üzölmez, s. 172.**

Taksir

Taksir, Türk Ceza Kanunu'nun 22. maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre *“Taksir, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeyle gerçekleştirilmesidir.”* Kişinin dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı davranışı ile öngörülebilecek bir neticeyi istemeksizin gerçekleştirmesidir. Taksirin esasını, kişilere hukuk normları veya ortak tecrübe kuralları tarafından yüklenen objektif özen yükümlülüğünün ihlali oluşturmaktadır³⁰. Dolayısıyla faile taksirli bir suç isnat edilebilmesi için yazılı veya yazısız bir özen yükümlülüğünü ihlal etmiş olması gerekir. Kanunda açıkça ve ayrıca belirtilmedikçe taksirli suçlar cezalandırılmaz. Zira asıl olan kasıtlı suçların cezalandırılmasıdır. Taksirin cezalandırılmasının nedeni ise toplumun kişilere yüklediği bazı yükümlülüklerin ihlalidir. Bu itibarla ister yetkili merciler tarafından konulmuş olan normlardan doğsun, ister müşterek tecrübeden kaynaklansın taksir şekillerinin hepsinde fertlere yüklenilmiş olan dikkat ve özen yükümlülüğünün ihlali söz konusu olmaktadır³¹.

Türk Ceza Kanunu taksiri bilinçli taksir ve bilinçsiz taksir şeklinde ikiye ayırmıştır.

Bilinçli Taksir

Türk Ceza Kanunu'nun 22. maddesinin üçüncü fıkrasına göre bilinçli taksir, kişinin öngördüğü neticeyi istememesine karşın, neticenin meydana gelmesidir. Bilinçli taksir halinde fail neticeyi öngörmesine rağmen bu neticenin gerçekleşmesini istemeyerek fiili işlemektedir. Fail tarafından tehlikenin doğacağına ihtimal verilmesine rağmen, sonucun gerçekleşmeyeceğine inanılmaktadır³². Kanununa göre taksirle işlenebilen bir suçun bilinçli taksirle işlenmesi halinde artırım yapılması öngörülmüştür.

Bilinçsiz Taksir

Türk Ceza Kanunu'nun 22. maddesinin ikinci fıkrasında tanımlanan taksir kavramı esasen bilinçsiz taksiri anlatmaktadır. Buna göre, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı davranmak suretiyle bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeyle gerçekleştirilmesi bilinçsiz taksirdir. Bilinçsiz taksirde asıl önemli nokta

³⁰ Koca / Üzülmüş, s. 184.

³¹ İçel, Kayıhan (1967) Ceza Hukukunda Taksirli Suçlardan Doğan Sübjektif Sorumluluk, İstanbul, İstanbul Cezaevi Matbaası, s.200

³² Koca / Üzülmüş, s.231-232.

neticenin öngörülmemesidir. Bilinçsiz taksir halinde fail özen yükümlüğünün ihlali dolayısıyla kanuni tanıma uygun bir fiilin gerçekleşebileceği ihtimalini düşünmemektedir³³. O halde, icrai veya ihmali bir hareketi gerçekleştiren failin, kanuni tanıma uygun bir fiilin sonucunu tahmin etmesi gerekmektedir, gerekli özen ve dikkati göstermeyerek sonucun ortaya çıkmasına neden olması durumunda bilinçsiz taksirin varlığından bahsedilir³⁴.

2.1.1.1.4. Hukuka Aykırılık Unsuru

Haksızlık olarak karşımıza çıkan fiilin temel özelliği hukuka aykırı olmasıdır. Hukuka aykırılık, işlenen fiilin hukuk düzenince tecviz edilmediğinin, mübah sayılmadığının bir ifadesidir³⁵. Bir fiilin hukuka aykırı olması, bunun bütün hukuk sistemine aykırı olmasını ifade etmektedir³⁶. Dolayısıyla bir fiil hukuka aykırı olarak kabul edildiyse, ceza hukukunda da medeni hukukta da hukuka aykırı olacaktır. Hukuka aykırı bir fiil, tüm hukuk dalları tarafından yasaklanmış ve meşru görülmemiştir.

Hukuka Uygunluk Sebepleri

Fiil hukuka aykırı olsa da hukuka aykırılığı ortadan kaldıran sebeplerin bulunması halinde, fiil hukuka uygun hale gelecektir. Bu sebeple fail hakkında yaptırım uygulanmayacaktır. Failin işlediği fiili haklı bir sebebe dayandırdığı, bu şekilde fiilin hukuka aykırılığını ortadan kaldıran sebeplere hukuka uygunluk sebepleri denir. Hukuka uygunluk sebepleri, Türk Ceza Kanunu'nda 24 ila 26. maddeler arasında düzenlenmiştir. Kanuna göre hukuka uygunluk sebepleri: Kanunun hükmünü yerine getirme, meşru savunma, hakkın kullanılması ve ilgilinin rızasıdır.

Kanun Hükmünün Yerine Getirilmesi

Türk Ceza Kanunu'nun 24. maddesinin 1. fıkrasına göre, kanunun hükmünü yerine getiren kimseye ceza verilmez. Bu durum hukukun kendisi ile çelişmeyeceğinin bir sonucudur. Hukuk düzenin tekliği ilkesinden yola çıkarak, kişinin bir yandan belirli bir

³³ Koca / Üzülmüş, s.231-232.

³⁴ Koca / Üzülmüş, s.231-232.

³⁵ Alacakaptan, Uğur (1970) Suçun Unsurları, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, s.81; Öztürk, Bahri (1994) Ceza Hukuku ve Emniyet Tedbirleri Hukuku, 3. Baskı, Ankara, Dokuz Eylül Üniversitesi, s.165.

³⁶ Özgenç, s. 314; Koca, Mahmut (2006) 'YTCK'da Hukuka Uygunluk Sebepleri' Ceza Hukuku Dergisi, S:1, s.115-116.

harekette bulunmak için kanun ile yetkilendirilip, diğer yandan söz konusu harekette bulunduğu için cezalandırılması uygun olmayacaktır³⁷.

Zira Kanun hem emir verip hem de bu emre uygun davranış sebebiyle ceza vermez. Ancak belirtmek gerekir ki “kanun hükmünün yerine getirilmesi” ibaresindeki kanundan yazılı tüm hukuk kurallarını anlamak gerekir.

Kanunun hükmünü yerine getiren kişinin fiili tipe uygundur ancak hukuka aykırı olmadığı için suç vasfı yoktur. Dolayısıyla bu kişinin cezalandırılması söz konusu olmayacaktır. Kanun hükmünün, kişiye belirli bir harekette bulunma hususunda hak veya yetki vermesi halinde bu hareket usulünce yerine getirilmişse hukuka aykırı olduğundan bahsedilemeyecektir³⁸.

Meşru Savunma

İnsan, tabiatı gereği kendine yönelik saldırılara karşı savunma maksadıyla tepkiler verir. Hukuk düzeni bu tepkileri meşru, haklı görmektedir. Hukuk, haksızlığı, adaletsizliği ve saldırıları önlemek amacı güder. Hukuku korumak, haksızlığı yenmek için mücadele eden kişinin hareketini ise hiçbir hukuk düzeni hukuka aykırı olarak kabul edemez³⁹. Bu sebeple meşru savunma halinde işlenen fiil hukuka aykırı değildir ve fail cezalandırılmaz.

Türk Ceza Kanunu’nun 25. maddesinin 1. fıkrasına göre meşru savunma kendisine veya üçüncü bir kişiyi hedef alan gerçekleşen veya gerçekleşmesi muhakkak olan haksız saldırıyı, saldırı ile orantılı bir biçimde defetme halidir. Bu tanımdan yola çıkarak meşru savunmada saldırı ve savunmanın şartları:

- Meşru savunmadan söz edebilmek için gerçekleşen ya da gerçekleşmesi veya yinelenmesi kuvvetle muhtemel görünen bir saldırının olması gerekir,
- Söz konusu saldırı haksız olmalıdır,
- Saldırının kişinin hakkına yönelmesi gerekir,
- Savunma sadece saldırıyı uzaklaştırmak maksadıyla yapılmalıdır,

³⁷ Soyaslan, Doğan (2005) Ceza Hukuku Genel Hükümler, 3. Baskı, Ankara, Yetkin, s. 368; Hakeri, s. 254; Koca / Üzülmmez, s. 275.

³⁸ Artuk/ Gökçen / Yenidünya, s. 376; Centel, Nur / Zafer, Hamide / Çakmut, Özlem (2020) Türk Ceza Hukukuna Giriş, 11. Baskı, İstanbul, Beta s. 294, Koca / Üzülmmez, s. 275.

³⁹ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, E:2000/ 1-22 , K:2000/27 , T:15.02.2000; Kaban, Mater / Aşaner, Halim / Güven, Özcan / Yalvaç, Gürsel (2001) Yargıtay Ceza Genel Kurul Kararları, Ankara, Adalet, s. 57 vd.; Koca/ Üzülmmez, s. 278.

- Savunma sadece saldırıda bulunan kişiye yönelik olmalıdır,
- Savunmanın zorunlu olması gerekir,
- Saldırı ve savunmanın arasında orantı bulunması gerekir.

Hakkın Kullanılması

Türk Ceza Kanunu 26/1'e göre "*hakkını kullanan kimseye ceza verilmez*". Hukuk düzenince, bireylere belirli bir konuda hak tanınmışsa, söz konusu hak hukuk düzeninin çerçevesini çizdiği düzeyde kullanılması halinde eylem hukuka aykırı olarak kabul edilmeyecektir. Hakkın kullanılması neticesinde şahısların zararına sebebiyet verilmiş olması durumunda bile hukuk düzenince hakkın kullanılması üstün tutulacaktır⁴⁰. Çünkü bir fiilin işlenmesi hususunda hukuk düzenince hem izin verilip hem de o fiilden dolayı kişinin sorumlu tutulması beklenemez.

Hukuka uygunluk sebebi olan hakkın kullanılmasındaki hak kavramı kaynağını kamu hukuku veya özel hukuk normlarından alabilir, diğer bir taraftan bu hak idari hukuka ait olabileceği gibi örf adet hukuka da ait olabilir. Ancak belirtmek gerekir ki hakkın kullanılması için bir merciin izin veya karar vermesi gerekiyorsa kişinin izin veya karar almaksızın salt hakkı kullanması halinde fiil hukuka aykırı olacaktır. Zira hak kavramından anlamamız gereken subjektif haktır, sübjektif hak ise "hukuken korunan ve bu korumadan yararlanmanın sahibinin iradesine bırakıldığı haktır"⁴¹.

İlgilinin Rızası

Suçla korunan hukuki yararın sahibinin ihlale rıza göstermesi durumunda bu rızanın fiili hukuka uygun hale getirmesine ilgilinin rızası denir⁴². İlgilinin rızası, Türk Ceza Kanunu 26/2'de düzenlenmiştir. Düzenlemeye göre "*Kişinin üzerinde mutlak surette tasarruf edebileceği bir hakkına ilişkin olmak üzere, açıkladığı rızası çerçevesinde işlenen fiilden dolayı kimseye ceza verilmez.*". Buna göre kişi üzerinde tasarruf edebileceği hak konusunda rıza göstermiş ise bu hak üzerinde fiil işleyen kişi hukuka uygunluk sebebinden faydalanacaktır.

⁴⁰ Koca/Üzülmez, s. 286.

⁴¹ Centel/Zafer/Çakmut, s. 327.

⁴² Özbek/ Doğan/ Bacaksız, s. 345.

İlgilinin gösterdiği rızanın fiili hukuka uygun hale getirebilmesi için belli şartlara sahip olması gerekmektedir. Bu şartlar:

- İlgilinin rızası, kişinin üzerinde mutlak surette yani serbestçe tasarrufta bulunabileceği bir hakka yönelik olmalıdır,
- Rıza beyanında bulunan kişinin buna ehil olması gerekir,
- İlgilinin fiil işlenmeden önce veya fiilin işlenmesi esnasında rıza beyanının olması gerekir; bu beyan açık olabileceği gibi örtülü de olabilir.

Bazı suç tiplerinde ilgilinin rızası hukuka uygunluk sebebinden ziyade tipikliği ortadan kaldıran bir neden olarak öngörülmüştür. Zira suçun kanundaki düzenlemesinde “rıza olmaksızın” ifadesine mevcut ise, artık rıza yokluğu tipikliğin olumsuz bir unsuru haline gelmektedir⁴³. Bu hallere örnek olarak TCK’nın 90/4. maddesinde düzenlenen insan üzerinde deney suçu, 91/1. maddesinde düzenlenen organ veya doku ticareti suçu, 116/1. maddesinde düzenlenen konut dokunulmazlığını ihlal suçu gösterilebilir.

2.1.1.1.5. Kusurluluk

Ceza Kanunu sistematğinde haksızlık ve kusur ayrı kavramlar olarak ele alınmıştır. Haksızlık, failin özellikleri dikkate alınmaksızın objektif olarak değerlendirilen, hukuk düzeninin yasakladığı fiilleri ifade ederken; işlenen fiil nedeniyle failin subjektif olarak kınanması noktasında kusur kavramı karşımıza çıkmaktadır. Bu halde fail hakkında cezai sorumluluğun doğabilmesi için tipikliğin maddi-manevi unsurları yanında hukuka aykırılık unsurunun da gerçekleşmesi gerekli olup ayrıca failin işlediği fiil sebebiyle kınama yargısının bulunması gerekmektedir.⁴⁴

Kusur kavramının teorik olarak tanımına gelecek olur isek, Türk Ceza Kanunu’nda kusur kavramı tarif edilmemiş olup, doktrinde bazı tanımlar yapılmıştır. Dönmezer-Erman’a göre “*manevi unsur cephesinden bakıldığında, failin kusurundan bahsediliyorsa fiil cephesinden de fiilin kusurluluğundan söz etmek gerekir*”⁴⁵ şeklinde, Öztürk-Erdem-Özbek’e göre; “*fiilin, isnat kabiliyeti bulunan bir kimse tarafından bilerek ve isteyerek ve*

⁴³ Özgenç, s. 377.

⁴⁴ Koca/Üzülmüş, s. 310 vd.; Jescheck, Hans Heinrich/ Weigend, Thomas (1996) Lehrbuch des Strafrechts Allgemeiner Teil, 5. Auflage, Berlin, Duncker & Humblot, s.404.

⁴⁵ Dönmezer, Sulhi/Erman, Sahir (1999) Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım Cilt:II, 12. Baskı, İstanbul, Beta, s. 904.

fakat en azından bilerek yapılması”⁴⁶ olarak, Artuk-Gökçen-Yenidünya ve Özgenç’ göre ise; “*işlenen fiil nedeniyle kişideki iradenin oluşum şartlarının tespiti ve bu tespiti istinaden gerçekleştirdiği eylem dolayısıyla failin şahsen cezalandırılması gerekip gerekmediği hususundaki değer yargısı*”⁴⁷ olarak tanımlanmıştır.

Yukarıdaki tanımlardan da anlaşılacağı üzere kusur, fail hakkında yapılan şahsi olarak kınanma yargısıdır. Buradaki kınamanın amacı, failin davranış normlarına uygun hareket etme irade ve yeteneğine sahip olduğu halde, davranış normlarına aykırı davranmasıdır. Özetle, kusur muahezesini, “failin norma uygun davranmak yerine, hukuka aykırı davranışı tercih ederek, hukuk düzeninin öngördüğü davranış normları karşısında oluşturduğu kusurlu zihniyet, davranış” oluşturmaktadır⁴⁸.

Kusurluluğu Etkileyen Haller

Yukarıda anlatılanlar ışığında gerçekleştirilen bir fiilde suçun unsurları mevcut iken faile kusur yükleyebiliyor isek, failin cezalandırılması gerekmektedir. Türk hukuku yönünden kusur ilkesine göre, kusurlu hareket etme vasfı olmayan, hukuk kuralının anlamını bilmediği veya bilebilecek vasfı olmadığı, hatta bilse dahi, ona uygun hareket edemeyecek durumda olan bir kimseye, bazı hallerde ceza verilmemektedir⁴⁹.

Kusurluluğu etkileyen haller Türk Ceza Kanunu’nun 24 ile 34. maddeleri arasında sayılmıştır. Kanuna göre bu haller: “hukuka aykırı ve fakat bağlayıcı emrin yerine getirilmesi, zorunluluk hali, sınırın aşılması, cebir ve şiddet, korkutma ve tehdit, haksız tahrik, hata, yaş küçüklüğü, akıl hastalığı, sağır ve dilsizlik ile geçici nedenler, alkol ve uyuşturucu madde etkisinde olma” şeklinde sıralanmaktadır.

Kusur yeteneğini azaltan veya kaldıran nedenlerden kimisi failin isnat kabiliyetini tamamen ortadan kaldırırken, kimisi de azaltmaktadır.

⁴⁶ **Öztürk, Bahri/Erdem, Mustafa Ruhan/Özbek, Veli Özer** (2001) Uygulamalı Ceza Hukuku ve Emniyet Tedbirleri Hukuku, 5.baskı, Ankara, Seçkin s.246.

⁴⁷ **Artuk /Gökçen/Yenidünya**, s.317.

⁴⁸ **Wessels, Johannes/ Beulke, Werner** (2006) Strafrecht Allgemeiner Teil, Die Straftat und ihr Aufbau, 36. Auflage, Heidelberg, C.F. Müller, kn. 10, s. 399; **Koca/Üzülmez**, s. 310 vd.

⁴⁹ **Turabi, Selami** (2012) TBB Dergisi ‘Kusurluluk Ve Kusurluluğu Etkileyen Haller’ <<http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2012-101-1205#:~:text=%C3%96zet%3A%20Kusur%20veya%20kusurluluk%2C%20i%20C5%9Flenen,ya%20da%20sorum%2D%20lulu%20C4%9Fu%20azalmaktad%20C4%B1r>> s.e.t. 10.03.2021, s. 276.

2.1.1.2. Suçun Özel Görünüş Biçimleri

2.1.1.2.1. Teşebbüs

Ceza hukukunda suçlar suç yolu da dediğimiz bir süreç içerisinde gerçekleşmektedir. Suç yolu sürecinde fail, suç oluşturan eylemi gerçekleştirmek için karar verip, ardından eylemin icra hareketlerine hazırlanmakta ve son olarak icra hareketlerini tamamlayıp sonucun ortaya çıkmasını sağlayarak suçu tamamlamaktadır⁵⁰. “İcrasına başlanan ancak elde olmayan sebeplerle tamamlanamayan suçlar”, teşebbüs aşamasında kalmış suçlardır.⁵¹ Teşebbüs, suçun icra hareketlerini başlatan ilk eylem ile suçun neticelenmesi arasındaki durumdur⁵².

Türk Ceza Kanunu’nun 35. maddesinde düzenlenen teşebbüsten bahsedebilmemiz için failin elverişli hareketlerle fiilin icrasına başlamış olması gerekmektedir. Teşebbüs halindeki suçta fail manevi unsur ile fiilin icrasına başlamalı ancak fiil iradesinde olmayan sebeplerle gerçekleşmemelidir.

Bu tanımlardan yola çıkarak teşebbüsün şartlarını şu şekilde sıralayabiliriz:

- Failin suçun tamamlanmış halini işlemeye yönelik kastı olmalıdır. Zira kanuni düzenlemeden de anlaşılacağı üzere taksirli suçlarda teşebbüs söz konusu değildir.
- Doğrudan doğruya fiilin icrasına elverişli hareketlerle başlanmış olmalıdır.
- Fail, kendisinden kaynaklanmayan nedenlerle suçun icra hareketlerini tamamlayamamış olmalı ya da fail tarafından suçun icra hareketleri tamamlanmış olmasına rağmen istenilen sonuç gerçekleştirilememiş olmalıdır.

2.1.1.2.2. İştirak

Suç tipleri genel olarak tek bir kişi tarafından ihlal edilebileceği varsayılarak düzenlenmiştir. Kanunda “her kim”, “bir kimse” gibi ifadelerin kullanılması da bu durumdan kaynaklıdır. Ancak bazı suç tipleri birden fazla kişi tarafından birlikte hareket etmek suretiyle ihlal edilmiş olabilir; bu durumda eylemden kimlerin, ne şekilde sorumlu olduğunu

⁵⁰ Koca/Üzülmez, s. 432 vd.

⁵¹ Koca/Üzülmez, s. 432 vd.

⁵² Hakeri, s.411; Özbek, V. Özer (2006) TCK İzmir Şerhi, Yeni Türk Ceza Kanununun Anlamı Cilt:1, 3. Baskı, Ankara, Seçkin, s. 441, Koca/Üzülmez, s. 432 vd.

belirlemek bakımından mevcut suç tiplerinden yararlanılarak bir sonuca ulaşmak mümkün olmaz⁵³. Bu durumlarda suça katılan kişileri de konu alan hükümlere ihtiyaç duyulur. İştirak suça katılanların ne şekilde katılım sağlayacağını ve bunun karşılığında sorumluluklarını düzenleyen suçun özel görünüş biçimidir.

İştirakten söz edilebilmemiz için bazı koşulların gerçekleşmiş olması gerekir. Bu konuda çeşitli ayrımlar yapılmakla birlikte, iştirakin koşulları: 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) taşıması, bütün iştirakçiler bakımından bir (aynı) suçun icrasına başlanmış olması ile iştirakçilerin birden çok hareketini birleştiren iştirak iradesinin bulunması biçiminde ifade edilebilir⁵⁴.

İştirakin gerçekleşebilmesi için her şeyden önce birden çok kişinin suça katılmış, yani kanunun bir suçun oluşabilmesi için öngördüğü sayıdan fazla sayıda kişilerce işlenmiş olması gerekir⁵⁵. Bununla birlikte iştirakin söz konusu olabilmesi için faillerin birden çok harekette bulunması aranır. Bu hareketlerin aynı mahiyette olması gerekmez. Hareketler icrai veya ihmali olabileceği gibi maddi veya manevi nitelikte de olabilir⁵⁶. Söz konusu hareketler suçun işlenmesinden önce yapılabileceği gibi suç esnasında da yapılabilir. Fakat iştirakten söz edilebilmesi için en geç tipik fiil sonlanmadan önce iştirak iradesinin açıklanmış olması gerekir⁵⁷.

İştirak için aranan diğer bir şart ise fiilin icrasına başlanmış olmasıdır. Zira, Türk Ceza Kanunu madde 40/3'te de kişiyi iştirakten sorumlu tutabilmek için fiilin en az teşebbüs aşamasına varmış olması şartı aranmıştır.

Türk Ceza Kanunu'nun 40. maddesinin 1. fıkrası gözetildiğinde iştirakin manevi unsurunu kast oluşturmaktadır.

Türk Ceza Kanunu'nun 37, 38 ve 39. maddelerinde farklı iştirak türlerine yer verilmektedir. Buna göre suça iştirak biçimleri faillik, azmettirme ve yardım etme olarak üçe ayrılmaktadır.

⁵³ **Özbek/ Doğan/ Bacaksız** s. 507-541.

⁵⁴ **Dönmezer, Sulhi / Erman, Sahir** (1999) Ceza Hukuku Genel Kısım, C. II, 12. Baskı, İstanbul, Beta, s. 466 – 492.

⁵⁵ **Toroslu, Nevzat** (2009) Ceza Hukuku Genel Kısım, 14. Baskı, Ankara, Savaş, s. 283.

⁵⁶ **Dönmezer / Erman** (1999) Ceza Hukuku Genel Kısım, C. II, s. 466 – 469.

⁵⁷ **Aydın, Devrim** (2009) Türk Ceza Hukukunda Suça İştirak, 1. Baskı, Ankara, Yetkin, s. 97.

2.1.1.2.3. İçtima

Türk Ceza Hukuku düzeninde “*kaç fiil varsa o kadar suç, kaç tane suç varsa o kadar ceza vardır*” ilkesi hâkimdir. Fakat orantılılık ilkesi gereğince, failin cezasının işlediği fiil ile orantılı olması şarttır. Dolayısıyla içtima hükümleri olmadığı takdirde, failin işlemiş olduğu suç tipine uyan tüm suçlardan ceza verilerek faile orantısız ceza verilmesi söz konusu olacaktır. Bu durumun istisnasını, ortada birden çok suç bulunmasına rağmen, çeşitli nedenlerle faile tek cezanın verildiği “suçların içtiması” adı verilen durumlar oluşturmaktadır⁵⁸. Ceza hukukunda asıl olan gerçek içtimadır, suçların içtiması istisnadır.

Çeşitli fiiller ile tek bir kanun hükmünün ihlal edilmesi veya tek bir fiil ile çeşitli kanun hükümlerinin ihlaline sebebiyet verilmesi halinde suçların içtiması veya kaynaşmasından ya da suçların bir araya toplanmasından söz edilir⁵⁹. Ortada birden çok suç bulunmasına rağmen faile birden çok ceza verilecekken, faile tek ceza verilmesini öngören durum suçların içtimasıdır.

Türk Ceza Kanunu’nun ikinci kısmının beşinci bölümünde yer alan “Suçların İçtiması” başlığı altında yer alan düzenlemelerde, failin birden çok suç işlemesine rağmen, farklı sebeplerden ötürü tek ceza ile cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır.

Bileşik Suç

Türk Ceza Kanunu’nun 42. maddesinde düzenlenen bileşik suç hükümlerine göre çeşitli normlar nedeniyle biri diğerinin unsuru veya ağırlaştırıcı sebebi olduğu için tek eylem sayılan suçlara bileşik suç denilmektedir. Esasen bileşik suçta iki suç vardır ancak biri diğerinin unsuru veya ağırlaştırıcı sebebi olduğu için tek cezaya hükmedilmektedir.

Unsur veya ağırlaştırıcı sebebin kanunda açıkça belirtilmesi gerekmektedir. Zira kanun lafzında yer alan “tek fiil sayılan” ibaresi ile bu duruma dikkat çekilmek istenmiştir. Önemli olan bir suçun eylem unsurunun diğer suç tipi içinde belirtilmiş olmasıdır⁶⁰. Çünkü

⁵⁸ **Yalçın Sancar, Türkân** (1995) Mütessesil Suç, 1. Baskı, Ankara, Seçkin, s. 15.

⁵⁹ **Dönmezer Sulhi/ Erman Sahir** (1997) Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım, C. II, 11. Baskı, İstanbul, Beta, s. 374; **Demirbaş, Timur** (2007) Ceza Hukuku Genel Hükümler, 5. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, s. 468; **Solak Akman, İnci** (2012) ‘Vergi Mahremiyetini İhlal’, (Doktora), Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 236.

⁶⁰ **Özbek/Doğan/ Bacaksız**, s. 543.

bu durumda bir suçun işlenmesi, diğer bir suçun işlenmiş sayılabilmesi için bir koşul haline gelmiştir⁶¹.

Zincirleme Suç

Türk Ceza Kanunu madde 43'te hüküm altına alınan zincirleme suç, aynı suç işleme kararıyla değişik zamanlara bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi halidir. Görüldüğü üzere zincirleme suç hükümlerinin uygulandığı durumlarda birden fazla suç olduğu ortadadır. Zincirleme suç durumunda failin suç oluşturan eylemlerinin karşılığında başkaca cezaya hükmolunmayıp sadece bir cezadan yasada öngörülen düzeyde artırım yapmak suretiyle hüküm kurulmaktadır. İlgili maddenin son fıkrasında kasten öldürme, kasten yaralama, işkence ve yağma suçlarında zincirleme suç hükümlerinin uygulanmayacağı düzenlenerek, zincirleme suç hükümlerinin uygulama alanı daraltılmıştır.

Kanuni tariften yola çıkarak zincirleme suçun şartlarını şu şekilde sıralayabiliriz:

- Birden çok fiilin bulunması gerekir,
- Fiillerin her biri aynı suçu oluşturmalıdır,
- Aynı suç birden fazla kez aynı mağdura karşı işlenmelidir,
- Birden çok kez işlenen suç aynı suç işleme kararının icrası kapsamında olmalıdır.

Fikri İçtima

Türk Ceza Kanunu'nun 44. maddesine göre fail tek fiil ile birden fazla suçun oluşmasına sebebiyet veriyorsa fikri içtima gündeme gelecektir.

Fikri içtima halinde, fail birden fazla suç işlemesine rağmen ilgili suçlardan sadece karşılığı en ağır olan ceza ile cezalandırılacaktır. Tek bir fiilin olması ve fiil neticesinde birden fazla suçun oluşması fikri içtima için aranan şartlardır.

Kanundaki bu düzenlemenin amacı failin tek fiil ile iki ayrı suça sebebiyet vermesine rağmen, failin iradesinin tek olmasıdır.

⁶¹ Özbek/Doğan/ Bacaksız, s. 543.

2.1.2. Yaptırım Kavramına İlişkin Genel Açıklamalar

Kişi hukuk düzenin kendisine yüklediği yükümlülüklerle aykırı davranırsa veya bir başkasının hukuki değerini ihlal edecek bir davranışta bulunursa bundan sorumlu tutulur. Genel olarak yaptırım, suç teşkil eden haksız fiilin karşılığına bağlanan hukuki sonuçtur. Haksız bir fiil ile bir başkasının hakkı ihlal edildiğinden bu haksızlığı artık eski haline getirmek, vaki olmamış kabul etmek mümkün değildir. Fakat haksız eylemi yapan kişiyi bundan sorumlu tutmak hukuk düzeninin bir gereğidir. Aksi halde karşımıza ihkak-ı hak kavramı çıkar ki bu da hukuk düzeninin bozulmasına neden olacaktır. Yaptırım ile hedeflenen, gerçekleşen haksızlık nedeniyle bozulan hukuk düzenin yeniden tesisini sağlamaktır.

Ceza hukukunda yaptırımın esas amacı, suç teşkil eden fiili işleyen kişiler üzerinde belli etkiler bırakabilmek, kişi üzerinde belli hukuki sonuçların doğmasını sağlamaktır. Bu amaçla Türk Ceza Kanunu'nun sistematüğinde iki izli yaptırım biçimi düzenlenmiştir. Buna göre suç teşkil eden haksız fiilin karşılığında ceza veya güvenlik tedbiri uygulanacaktır.

2.1.2.1. Cezalar

2.1.2.1.1. Ceza Kavramı

Ceza, suç teşkil eden fiilleri, kusurlu bir iradeyle işleyenler hakkında devlet eliyle uygulanan ve onları bazı yoksunluklara tabi kılan, sosyalleştirme amacına yönelik olan ıstırap verici, korkutucu ve caydırıcı bir yaptırım türüdür⁶². Yine başka bir tanımda ceza, işlenmiş olan kötülüğün giderilmesi olmayıp, topluma zarar veren kişiye yaptığı fiil karşılığı çektilirilen sıkıntı, ahlaki ve felsefi yönden bir kefarete olarak kabul edilmiştir⁶³.

Topluma zarar veren fiiller nedeniyle, bu fiillerin işlenmesinden önce devletin kanun ile belirlediği, suç işleyeni belli yoksunluklara tabi kılan, bir yargı kararı ile infaz şekli belirtilen, suçlunun sorumluluk derecesi ile orantılı biçimde uygulanan; korkutan, caydırıcı olan, esasen ıslahı amaçlayan, suçlunun kişiliğine uydurulmaya müsait, failin işlediği haksızlık ile ilgili kınanma yargısını somutlaştıran, fiilin toplum tarafından tasvip

⁶² Artuk/Gökçen/Yenidünya, s. 665-666.

⁶³ Mutluer, M. Kamil (2006) Vergi Genel Hukuku, 1. Baskı, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi, s. 219-220; Taş, s.25.

edilmediğini ifade eden müeyyide, ceza olarak tanımlanabilir. Bu tanımdan da yola çıkarak cezanın özellikleri şu şekilde sıralanabilir:

- Ceza, faile uygulanan, onu hürriyeti ve malvarlığı yönünden bir takım yoksunluklara uğratan bir tepkidir⁶⁴.
- Cezaya suç teşkil eden bir fiil nedeniyle hükmedilir⁶⁵.
- Ceza, failin işlemiş olduğu fiilin toplumca etik bulunmadığının bir göstergesidir.⁶⁶
- Cezalandırma belli bir amaç için uygulanır.
- Ceza bireyselleştirilebilir.
- Ceza mutlaka yasa ile düzenlenmelidir.
- Ceza şahsidir, yalnızca faile uygulanabilir.
- Cezanın insan onurunu rencide etmeyecek nitelikte olması esastır.

2.1.2.1.2. Ceza Türleri

Cezalar hukuki nitelikleri ve yöneldikleri değerler bakımından bazı ayrımlara tabi tutulabilirler⁶⁷.

Yoksun bıraktığı değerden hareketle cezalar, yaşama hakkına, hürriyete ve malvarlığına yönelik cezalar şeklinde ayrıma tabi tutulmaktadır⁶⁸.

Ölüm cezaları, bireyin yaşam hakkında müdahale eden cezalardır. Özgürlüğü kısıtlayan cezalar ise, hürriyete yönelik cezalardır. Malvarlığına yönelik cezalar ise etki ve sonuçlarını kişinin malvarlığı üzerinde gösteren cezalardır.

Hukuki niteliklerine göre cezalar asli ceza, ek ceza, seçimlik ceza ve tamamlayıcı ceza olarak tasnif edilebilir.

Kanunda suçun karşılığı olarak tek başına verilen cezaya asli ceza, asli cezaya kanun gereğince veya hâkimin takdirine göre eklenen cezaya ise ek ceza denilmektedir⁶⁹. Kanunun asli cezalar arasında hâkime seçim yetkisi tanıdığı cezalar seçimlik ceza, asli cezanın kanuni

⁶⁴ Ebert, Udo (2001) Strafrecht Allgemeiner Teil, 3. Auflage, Heidelberg, C.F. Müller, s.230; Koca/Üzülmez, s.561-562.

⁶⁵ Ebert, Udo (2001), s.230; Koca/Üzülmez, s.561-562.

⁶⁶ Ebert, Udo (2001), s.230; Koca/Üzülmez, s.561-562.

⁶⁷ Özbek/Doğan/Bacaksız, s. 663.

⁶⁸ Koca/Üzülmez, s. 565.

⁶⁹ Önder, Ayhan (1992) Ceza Hukuku Genel Hükümler Cilt:II-III, 2. Baskı, İstanbul, Beta, s.528.

sonucu olarak ilave edilen cezalar ise tamamlayıcı cezalardır. Türk Ceza Kanunu ek ve tamamlayıcı ceza türüne yer vermemiştir.

Türk Ceza Kanunu madde 45'te cezaların sınıflandırılmasına yer verilmiştir. Buna göre “*Suç karşılığında uygulanan yaptırım olarak cezalar, hapis ve adli para cezalarıdır.*” Görüldüğü üzere Kanunun tasnifinde cezalar hürriyeti bağlayıcı mahiyette olan hapis cezaları ve malvarlığına yönelik olan adli para cezaları şeklinde sınıflandırılmıştır.

Hapis Cezaları

Hükümlünün ceza infaz kurumuna konularak özgürlüğünün kaldırılmasını öngören cezaya hapis denilmektedir⁷⁰. Türk Ceza Kanunu'nun 46. maddesinde yer alan düzenlemeye göre hapis cezaları ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası, müebbet hapis cezası ve süreli hapis cezası olarak üçe ayrılmıştır.

Hapis cezalarının infazı 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun'da düzenlenmiştir, Yasa'ya göre ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası için özel bir infaz rejimi düzenlenmiş iken, müebbet hapis ve süreli hapis cezaları için aynı infaz rejimi ön görülmüştür.

Ağırlaştırılmış Müebbet Hapis Cezası

2001 yılında ülkemizde ölüm cezasının kaldırılması ile ortaya çıkan boşluğun doldurulması maksadıyla 765 sayılı Kanun'a ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası eklenmiştir. Ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası 5237 sayılı Türk Ceza Kanun ile de varlığını idame ettirmiştir.

Türk Ceza Kanunu madde 47 ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını tanımlamıştır. Bu tanıma göre ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası, hükümlünün hayatı boyunca devam eden, mevzuata göre belirlenen sıkı güvenlik rejimlerine göre çektirilen hapis cezasıdır. Ceza ve Güvenlik Tedbirleri İnfazı Hakkında Kanun'un 9, 25 ve 107. maddelerinde ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasının infazı düzenlenmiştir.

⁷⁰ Artuk, M. Emin (2007) 'Türk Ceza Hukukunda Yaptırımlar Sistemi (I)' Ceza Hukuku Dergisi, S:4, s.61.

Müebbet Hapis Cezası

Türk Ceza Kanunu'nun 48. maddesinde düzenlenen müebbet hapis cezası, hükümlünün hayatı boyunca devam eden hapis cezasıdır. 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Tüzüğü'nün 48. maddesinde de belirtildiği üzere müebbet hapis için özel bir infaz rejimi ön görülmeyp, süreli hapis cezaları ile aynı infaz rejimine tabidir.

Kişinin tekrar toplumsal yaşama dönme umudunun sona erdirilmemesi, infaz sürecinde ıslah olması bakımından önemlidir⁷¹. Bu sebeple 5275 sayılı İnfaz Kanunu'nda hükümlünün iyi halli olması halinde koşullu salıverme kurumundan yararlanmasına olanak sağlanmıştır.

5275 sayılı İnfaz Kanunu'nun 107/2 vd. maddelerine göre müebbet hapis cezasına mahkûm olan hükümlü, 24 yılını iyi halli olarak geçirirse koşullu salıvermeden yararlanır, fakat ilgili suç örgüt kapsamında işlenen bir suç ise bu süre 30 yıldır.

Süreli Hapis Cezası

Türk Ceza Kanunu'nun 49. maddesine göre süreli hapis cezası, kanunda aksi belirtilmeyen hallerde bir aydan az, yirmi yıldan fazla olamaz. Kural olarak suçun karşılığını oluşturan ceza için kanunda alt sınır veya üst sınır gösterilmemiş ise bu madde gözetilerek cezalandırılma yapılacaktır. Şayet kanunda özel olarak düzenmiş ise bir aydan daha az, yirmi yıldan fazla hapis cezasına hükmetmek mümkündür. Zira kanunun çizdiği sınır özel düzenleme olmayan haller için geçerlidir. Örneğin 24 aydan fazla olmamak üzere hapis cezası veya 3 aydan az olmamak üzere hapis cezası denilmesi suretiyle hapis cezasının aşağı sınırı ya da yukarı sınırı belirlenmediği haller olabilir. Bu gibi hallerde Kanunun hapis cezasının alt sınırını göstermediği durumlarda alt sınırını 1 ay, hapis cezasının üst sınırı göstermediği durumlarda ise üst sınır 20 yıldır.

Türk Ceza Kanunu'nun 49/2. maddesine göre hükmedilen bir yıl veya daha az süreli hapis cezası, kısa süreli hapis cezasıdır. Burada kanunda öngörülen sürenin 1 yıl veya daha az olup olmadığına değil, sonuç olarak tayin edilen cezanın 1 yıl veya daha az olup olmadığına bakılacak ve buna göre cezanın kısa süreli olup olmadığı belirlenecektir⁷². Dolayısıyla hapis cezasının kısa süreli olup olmadığı tayin edilirken somut olaydaki netice

⁷¹ Yaşar, Osman/ Gökcan, Hasan Tahsin/ Artuç, Mustafa (2010) Yorumlu-Uygulamalı Türk Ceza Kanunu, 1. Baskı, Ankara, Adalet, s.1431.

⁷² Yaşar/ Gökcan/ Artuç, s.1435.

cezaya bakılması gerekmektedir. Birden fazla mahkûmiyet halinde de her suç karşılığı belirlenen hapis cezasına göre kısa süreli olup olmadığına göre işlem tahsis edilecektir. Süreli bir hapis cezanın kısa süreli olup olmadığı, Türk Ceza Kanunu'nun 50. maddesinde düzenlenen seçenek yaptırımlara çevirme hususunda önem arz etmektedir. Zira kısa süreli hapis cezalarının infazının failin üzerindeki olası etkileri gözetilerek, kısa süreli hapis cezasının bu nevi sakıncalarının önüne geçilmek hedeflenmiştir. Türk Ceza Kanunu'nun 50. maddesindeki düzenlemeye göre kısa süreli hapis cezaları, suçlunun kişiliğine, sosyal ve ekonomik durumuna, yargılama sürecinde duyduğu pişmanlığa ve suçun işlenmesindeki özelliklere göre Kanunda sayılan seçenek tedbirlere çevrilebilecektir.

Diğer taraftan Türk Ceza Kanunu 50/3'e göre *“Daha önce hapis cezasına mahkûm edilmemiş olmak koşuluyla, mahkûm olunan otuz gün ve daha az süreli hapis cezası ile fiili işlediği tarihte onsekiz yaşını doldurmamış veya altmışbeş yaşını bitirmiş bulunanların mahkûm edildiği bir yıl veya daha az süreli hapis cezası, birinci fıkrafta yazılı seçenek yaptırımlardan birine çevrilir.”* Bu halde seçenek yaptırıma çevrilme zorunluluğu vardır. Yine bilinçli taksir hali hariç olmak üzere taksirli suçlardan dolayı mahkûm olunan süreli hapis cezaları, kısa süreli olması aranmaksızın adli para cezasına çevrilebilecektir.

Adli Para Cezaları

Adli para cezası, suç karşılığı olarak uygulanabilecek yaptırım türlerinden bir diğeridir. İdari para cezalarından ayırt edebilmek maksadıyla Türk Ceza Kanunu'nda *“adli para cezası”* olarak adlandırılmıştır.

Türk Ceza Kanunu'nda gün para cezası sistemi kabul edilmiştir. Her ne kadar cezanın niteliği para cezası da olsa, ceza belirlenirken gün üzerinden hesaplanması esası benimsenmiştir.

Türk Ceza Kanunu'nun 52. maddesine göre adli para cezası, beş günden az ve kanunda aksine hüküm bulunmayan hallerde yedi yüz otuz günden fazla olmamak üzere belirlenen, tam gün sayısının, bir gün karşılığı olarak takdir edilen miktar ile çarpılması suretiyle hesaplanan meblağın hükümlü tarafından Devlet Hazinesine ödenmesinden ibaret olan ceza türüdür. Adli para cezası, hükümlünün sosyal ekonomik durumu ve diğer kişilik özellikleri gözetilerek, bir gün karşılığı 20-100 TL arasında belirlenen meblağın takdir edilen gün ile çarpılması sonucu elde edilen para cezasıdır.

Kural olarak, adli para cezası hapis cezasına alternatif olarak uygulanacaktır. Buna karşılık ekonomik kazanç elde etme amacının güdüldüğü belli suçlarda, kanunda ayrıca gösterilmesi koşuluyla hapis ve adli para cezasına birlikte hükmedilebilecektir⁷³.

Adli para cezanın olumlu ve olumsuz yönleri konusunda doktrinde çeşitli görüşler vardır. Hürriyeti bağlayıcı ceza sonucu cezaevine girmenin neden olduğu olumsuzlukları önlemesi, bölünebilir olması, etkililiği, devlet hazinesine gelir sağlaması, failin sosyal ve ekonomik faaliyetlerini bozmaması ve adli bir hata durumunda telafisinin mümkün olması adli para cezasının lehinde; suçlunun ekonomik durumu bakımından etkisini farklı hissettirmesi nedeniyle eşitlik ilkesine aykırı olması, cezaların bireyselliği ilkesine uymaması, cezadan beklenen etkiyi göstermemesi ve infazındaki güçlükler ise aleyhinde ileri sürülen görüşlerdir⁷⁴.

2.1.2.2. Güvenlik Tedbirleri

Güvenlik tedbirleri, suç işleyen kişiye suç işlemesi dolayısıyla, suçun tekrarlanması ihtimali karşısında kişinin gösterdiği tehlikelilik durumu göz önünde bulundurulmak suretiyle uygulanan, kendisini ve toplumu koruyucu nitelikteki ceza hukuku yaptırımlarıdır⁷⁵. Yine başka bir tanımda, işlediği suçtan dolayı kusurlu olup olmadığına bakılmaksızın, suç işleyen kişi hakkında ya da suç konusu ile veya suçun işlenmesinde kullanılan araçla ilgili olarak uygulanan, koruma veya iyileştirme amacına yönelik ceza hukuku yaptırımı olarak tanımlanmıştır⁷⁶. Görüldüğü üzere güvenlik tedbirlerinin temel maksadı faili ve toplumu korumaktır.

Güvenlik tedbirlerinin uygulanması açısından genel koşulları şu şekilde sıralanabilir:

- Güvenlik tedbirleri toplum içinde tehlikeli olan kişiler hakkında uygulanır⁷⁷. Bu kişiler akli melekelerindeki eksiklikler veya kötü hayat sürmeleri nedeniyle toplum için tehlikeli hale gelmiş olabilirler. Bu kişiler karşılığı suç olan bir

⁷³ Yaşar/ Gökcan/ Artuç, s.1672.

⁷⁴ Demirbaş, Timur (2009) Ceza Hukuku Genel Hükümler, 6. Baskı, Ankara, Seçkin, s.571-572; Yenidünya, A. Caner (2006) '5237 Sayılı Türk Ceza Kanununda Adli Para Cezası ve .İnfazı' Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:X, S:1-2, s.130 vd.; Çetin, S. Hamza (2012) Türk Ceza Kanunu'nda Adli Para Cezası, 1.Baskı, Ankara, Seçkin, s.47.

⁷⁵ Koca/Üzülmez, s. 641.

⁷⁶ Özgenç, İzzet (2006) Türk Ceza Kanunu Gazi Şerhi, 3. Baskı, Ankara, Adalet Bakanlığı, s. 627.

⁷⁷ Koca/Üzülmez, s. 641; Artuk/Gökçen/Yenidünya, s.849.

eylemde bulunmaları halinde, toplum içinde tehlikeli olduklarını gösterirler, bu andan itibaren güvenlik tedbirleri uygulamak gerekir.

- Güvenlik tedbirleri açısından kanunilik ilkesi geçerli olup, kanunda yer almayan bir güvenlik tedbirine hükmedilmesine olanak yoktur.
- Güvenlik tedbirleri kişi hürriyetini yakından ilgilendirdiğinden ancak bir hâkim tarafından böyle bir yaptırıma hükmedilebilir⁷⁸. Dolayısıyla güvenlik tedbirine hükmedecek kişi hâkimdir.
- Türk Ceza Kanunu'nun 2. maddesi de gözetilerek güvenlik tedbirine hükmedilebilmesi için failin suç işlemesi şartı aranır. Suç işlenmedikçe güvenlik tedbirine hükmedilemeyecektir.

Kanuni düzenlemede güvenlik tedbirleri yaptırım sistemi içinde ayrı bir bölümde ele alınmıştır. Kanundaki düzenlemeye göre güvenlik tedbirleri; kusurlu olmadıklarından ceza verilmeyenler için uygulanan bir yaptırım olmanın yanı sıra, ceza sorumluluğu bulunan kişiler bakımından cezanın yanı sıra tehlikelilik haliyle bağlantılı olarak uygulanabilen ceza sistemini tamamlamaya yönelik bir nitelik arz etmektedir⁷⁹.

Güvenlik tedbirleri Türk Ceza Kanunu'nun 53. ila 60. maddelerinde düzenlenmektedir:

- Belli haklardan yoksunluk (TCK m. 53),
- Eşya müsadere (TCK m. 54),
- Kazanç müsadere (TCK m. 55),
- Çocuklara özgü güvenlik tedbirleri (TCK m. 56),
- Akıl hastalarına özgü güvenlik tedbirleri (TCK m. 57),
- Suçta tekerrür ve özel tehlikeli suçlar (TCK m. 58),
- Sınır dışı edilme (TCK m. 59),
- Tüzel kişiler hakkında güvenlik tedbirleri (TCK m. 60).

⁷⁸ Koca/Üzülmez, s. 642; Artuk/Gökçen/Yenidünya, s.849-852.

⁷⁹ Artuk, M. Emin / Çınar, A. Rıza (2004) 'Yeni Bir Ceza Kanunu Arayışları Ve Adalet Alt Komisyonu Tasarısı Üzerine Düşünceler' Türk Ceza Kanunu Reformu, İkinci Kitap, Makaleler, Görüşler, Raporlar, Ankara, Türkiye Barolar Birliği, s.77.

Türk Ceza Kanunu ile birlikte özel yasalarda da güvenlik tedbirleri düzenlenmiştir. Sporda Şiddet ve Düzensizliğin Önlenmesine Dair Kanun'da spor müsabakalarını seyirden yasaklama (m. 18/1-2) biçiminde güvenlik tedbirine yer verilmiştir.

2.2. Vergi Suçları ve Vergi Cezalarına İlişkin Genel Açıklamalar

2.2.1. Vergi Suçları

2.2.1.1. Vergi Suçunun Tanımı

İnsanların topluluk halinde yaşamalarını neticesinde bir takım ortak hizmet ve gereksinimler doğmuştur. Bu hizmet ve gereksinim ihtiyacının karşılanması için devletler toplum adına harcama yapma yetkisini üstlenmiştir. Devlet, toplumu oluşturan bireylerin bazı kamu hizmet ve gereksinimlerini yerine getirebilmek için gelir kaynağına gereksinim duyar. Devletin gereksinim duyduğu bu gelirler, bazı devlet malları veya işletmelerinden elde edilen gelirler ile bir takım iç-dış borçlanmalardan karşılanmaktadır. Ancak devletin kamunun ihtiyaçlarını karşılama hususunda başvurduğu en önemli gelir kaynağı vergilerdir. Bu sebeple, devletin hükümlerlik haklarından en mühimi vergi koymak ve koyduğu vergiyi tahsil etmektir. Söz konusu hükümlerliğin kullanılması noktasında devlet ile bireyler arasında kurulan ilişki vergi hukukunun alanını oluşturmaktadır. Vergi hukukunun alanı olan devlet ile birey arasındaki vergi ilişkisinin düzenlenmesi maksadıyla kanunlarla belirlenen kaidelere riayet edilmesi gerekmektedir. Kanunda öngörülen kurallara aykırı fiillerin bazılarında vergi kaybı meydana gelir ve devlet mali açıdan zarara uğrar, bazı fiiller ise kanunun şekli düzenlemelerine aykırılık oluşturur, bazıları da kamu düzenini bozar⁸⁰. Farklı nitelik ve sonuçları olan bu fiillerin hepsi, genel olarak vergi suçu teşkil etmektedir⁸¹.

Her ne kadar vergi hukukunu düzenleyen mevzuatta vergi suçu açısından bir tanım bulunmasa da doktrinde vergi suçunun tanımı hususunda çeşitli açıklamalar yapılmıştır.

⁸⁰ **Gündüz, Engin** (2011) 'Vergi Suç ve Cezaları', (Yüksek Lisans), Dicle Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.4.

⁸¹ **Kırbaş, Sadık** (2008) Vergi Hukuku (Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar), 18. Baskı, Ankara, Siyasal, s.154; **Gündüz**, s.4.

Devletin veya amme idaresinin gelir kaynaklarına zarar veren veya vermesi melhuz fiiller vergi suçu olarak tanımlanmaktadır⁸². Ancak bu tanım vergi suçunun neticelerini ele almakta, vergi suçu, unsurları ve mahiyeti hususunda açıklık getirmektedir.

Diğer bir tanım, devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suç vergi suçudur diyen tanımdır⁸³. Bu tanımlamada ise devlet hazinesine karşı işlenen her ekonomik suç vergi suçu olarak kabul edilmiş ve vergi suçunun unsurlarına değinilmemiştir.

Bir diğer tanım da ise vergi suçu, vergi mükellef ve sorumlularıyla bunlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin kanunda tipi gösterilen davranış biçimiyle vergi kanunlarının hükümlerini ihlal etmeleri şeklinde ifade edilmektedir⁸⁴.

Genel olarak tarif etmek gerekirse; “vergi yasalarının koyduğu görev ve ödev hükümlerine, yükümlüler ve sorumlular tarafından cezayı gerektirecek şekilde aykırı hareket edilmesi” vergi suçudur⁸⁵.

Vergi suçunun tanımından yola çıkarak vergi suçunu özelliklerini ele alır isek:

- Vergi suçu ancak vergiden sorumlu olan yükümlüler, vergi iş ve işlemlerinde görev yapanlar ya da vergi sorumlusu kişiler tarafından işlenebilir,
- Vergi suçlarının mevzuatta gösterilen yükümlülöklere aykırı hareket edilerek işlenmesi mümkündür, vergi suçu neticesinde vergi kaybının oluşması ile kamu düzeninin bozulması söz konusu olacaktır,
- Her vergi suçu için kanuni düzenlemede bir cezai müeyyide öngörölmüştür,
- Vergi suçu, ancak kanuni düzenlemede yer alan hukuka aykırı eylem ile işlenebilir.

⁸² **Erman, Sahir** (1988) Vergi Suçları, İstanbul, İstanbul Üniversitesi İktisat Faköltesi, s. 2.

⁸³ **Öncel, Muallâ /Kumrulu, Ahmet/ Çağan, Nami** (2011) Vergi Hukuku, 20. Baskı, Ankara, Turhan, s.209.

⁸⁴ **Candan, Turgut** (2010) Vergi Suçları ve Cezaları, 3. Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk, s.57.

⁸⁵ **Edizdoğan, Nihat/Taş, Metin/ Çelikkaya, Ali** (2007) Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, 1. Baskı, Bursa, Ekin, s.7; **Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü** (1949) Vergi Usul Kanunu ve İzahları, Yayın no.4, Ankara, s. 479; **Gündüz**, s.4-5.

Vergi suç ve cezaları ile izlenen amaç, vergi yasalarının gereklerinin zamanında ve kurallara uygun olarak yerine getirilmesi olduğuna göre, vergi borçlarının zamanında ve eksiksiz ödenmesi gerçekleştirildiğinde; bir yandan hazinenin vergi kaybı önlenmekte, öte yandan kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli fonlar yeteri ölçüde toplanmak suretiyle en genel amaç olarak kamu yararı sağlanmış olmaktadır⁸⁶.

2.2.1.2. Vergi Suçunun Unsurları

Vergi suçunun unsurları, genel olarak genel ceza hukukundaki suçun unsurları ile benzerlik göstermektedir. Vergi suçunun unsurları; kanuni unsur, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsuru biçiminde dört ana grupta incelenecektir.

2.2.1.2.1. Kanuni Unsur

Suçun varlığından bahsedebilmek için gerçekleştirilen eylemin, kanunda gösterilen tipe uygun olması gerekir.

Vergi suçu açısından ise; bir vergi kanununda bir şeyin yapılmasının ya da yapılmamasının emredilmiş olması (kanunda ayrıca bu hükme aykırı davranışa verilecek cezanın da gösterilmiş olması gerekir) suçun kanuni unsurunu oluşturur. Suçun kanunilik unsuru Anayasa'nın 38. maddesinde yer alan “kanunsuz suç ve ceza olmaz” prensibinin bir sonucudur.

Aynı zamanda bu ilke, vergi suçunun yalnızca yasal düzenleme ile konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması anlamlarına geldiğinden, idari düzenlemeler ile vergi suçu konulmasına engel oluşturacaktır⁸⁷. Diğer yandan, yasayla yetkilendirilmek ve yetkideki sınırların aşılmaması şartıyla idare tarafından vergi suç ve cezaları yönünden bazı düzenlemeler yapılması kanunilik ilkesine aykırı kabul edilmemekte, bu sebeple yasada açıkça öngörülmemesine karşılık idarece yapılan düzenleyici işlemler neticesinde vergi suçu teşkil eden fiillere uygulamada rastlanılmaktadır⁸⁸. Örnek olarak; Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. maddesinde mükelleflere bir takım ödevler getirme yetkisi Maliye

⁸⁶ Edizdoğan/Taş/Çelikkaya, s.7

⁸⁷ Şenyüz, Doğan (2015) Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), 8. Baskı, Bursa, Ekin, s.18; Gündüz, s.11.

⁸⁸ Gündüz, s.11.

Bakanlığı'na tanınmış, VUK'un mük. 355. maddesinde ise Maliye Bakanlığı tarafından konulmuş bu ödevlerin yerine getirilmemesinin karşılığı olan müeyyide düzenlenmiştir.

VUK' nun mük. 414. maddesinde; *“Bu Kanunda yer alan maktu hadler ile asgari ve azami miktarları belirtilmiş olan para ile ödenecek ceza miktarları, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Bu şekilde hesaplanan maktu had ve miktarların yüzde beşini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Cumhurbaşkanı, bu suretle tespit edilen had ve miktarları yarısına kadar artırmaya veya indirmeye, nispi hadleri ise iki katına kadar artırmaya veya yarısına kadar indirmeye veya tekrar kanuni seviyesine getirmeye yetkilidir.”* denilmek suretiyle maktu hadler ile sınırları belirlenmiş olan para cezalarının yeniden değerlendirme oranında artırılması ile uygulanacağı, Cumhurbaşkanı'nın, bu şekilde belirlenen had ve miktarları yarısına kadar artırmaya ya da indirmeye, yine nispi hadle üzerinde artırım veya indirim yapmaya yetkili olduğu belirtilerek idari kararlar ceza miktarının değiştirilmesine imkân sağlanmıştır.

Diğer taraftan suçun kanuni unsuruna göre kıyas yasaktır ve ceza kanunlarını dar yorumlamamız gerekmektedir. Hukukta kıyas, “bir olay hakkında kanunda yer alan kuralın, nitelikleri ve özellikleri ona benzeyen, fakat kanunda yer almayan diğer bir olaya uygulanması”⁸⁹; “saiklerdeki benzerliğe dayanmak suretiyle, öngörülen bir kuralın kanunda öngörülmüş olmayan başka bir hale uygulanması” demektir⁹⁰. Vergi hukukunda, özellikle de vergi suç ve cezalarında kıyasa başvurmak, kanunilik prensibine ve hukuk devleti olmanın gereği olan hukuki güvenlik prensibine aykırı olacaktır. Vergi hukukunda yorum ancak kanunun sınırları içinde yapılabilir⁹¹. Yorum ile hedeflenen husus ise, uygulanacak yasa maddesinin hangi manayı ihtiva ettiğinin açıklanmasıdır. Yorum yapılırken yasama organına ait olan yetkinin kullanılması, diğer bir söylemle yeni bir vergi yükümlülüğü getirilmesi, var olan vergi yükümlülüğünün ya da suç ve ceza sorumluluğunun alanının tevsii mümkün değildir⁹².

Danıştay'ın vergi suçlarında kanunilik ilkesi hususundaki bakış açısı ise; “suç ve cezada kanunilik ilkesi gereği, vergi suçunun ve cezasının, Yasama Organı tarafından,

⁸⁹ **Karakoç, Yusuf** (2007) Genel Vergi Hukuku, 4. Baskı, Ankara, Yetkin, s. 171.

⁹⁰ **Dönmezer/Erman** (1997), s.175.

⁹¹ **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s.29-30.

⁹² **Pehlivan, Osman** (2009) Vergi Hukuku (Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi), 7. Baskı, Trabzon, Derya, s.41; **Gündüz**, s.13.

duraksama yaratmayacak biçimde düzenlenmesi, suçun failine uygulanacak cezanın cinsinin, miktarının, alt ve üst sınırlarının belirlenmesinin zorunlu olduğu” şeklindedir⁹³.

2.2.1.2.2. Maddi Unsur

Vergi suçunun maddi unsuru hareket (fiil), netice ve nedensellik bağı biçiminde üç ana bölümde incelenebilir.

Vergi suçunun maddi unsuru, mevzuatla konulmuş vergi hükmüne aykırı davranışta bulunulmasıdır. Bu davranışlar aktif olabileceği gibi pasif başka bir deyişle yapmama biçimindeki hareketler de olabilir. Diğer bir deyiş ile maddi unsur, “kanunun emrettiği davranışta bulunmamak veya yasakladığı fiili yapmaktır”⁹⁴. Kanunla yasaklanan bu eylem ve davranışlar Vergi Usul Kanunu’nun Vergi Cezaları başlıklı kısmında düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu’nun dördüncü kitabının ikinci kısmında yer olan bu düzenleme her vergi suçu için gerekli fiil ve neticeyi göstermiştir. Bir davranışın vergi hukuku bakımından cezalandırılabilmesi için, vergi mevzuatında yer alan tipe uygun eylem olması gerekir. Aksi durumda, ilgili eylemin Vergi Usul Kanunu’na göre cezalandırılması mümkün değildir.

Hareket ile suçun gerçekleşmesi yeterli olmayıp, maddi unsurun tekemmül edebilmesi için suçun neticesinin de oluşması şarttır. Netice unsuru ile hedeflenen gaye, hukuki olarak önem taşıyan sonuçlar ve hareket ile ortaya çıkan veya engel olmak yolu ile oluşan dış dünyadaki değişikliktir. Vergi suçları açısından dış âlemdeki değişiklik kamu düzeninin bozulması tehlikesidir⁹⁵. Örnek olarak; beyanname vermeme biçimindeki ihmali bir hareket usulsüzlük suçunun meydana gelmesi için yeterliyse de aynı hareketin vergi ziyayı suçunu meydana getirmesi için vergi kaybına neden olması gerekir⁹⁶. Ancak bazı hallerde cezalandırma için neticenin oluşması şart koşulmamıştır. Örneğin, usulsüzlük suçlarını oluşturan eylemler, vergi kaybına neden olmasalar dahi vergi suçu sayılırlar⁹⁷.

Hareket ile netice arasında bulunan bağa nedensellik bağı adı verilir. Vergi hukuku anlamında ortaya çıkan değişikliğin bir kişiye yüklenebilmesi için, bu değişikliğin onun

⁹³ Arslan, Ahmet/Dündar, Tuncay (2002) Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararları 1933’den Günümüze, 1. Baskı, Ankara, Seçkin, s.273-279; Danıştay İBK, E:1988/1, K:1989/1 T:16.02.1989; Candan, s.15-16 .

⁹⁴ Şenyüz, s.19.

⁹⁵ Bayraklı, Hasan Hüseyin (2011) Vergi Suç ve Kabahatleri, 2. Baskı, Afyonkarahisar, Celepler, s. 15.

⁹⁶ Gündüz, s.15.

⁹⁷ Candan, s.63; Danıştay 4. Dairesi, E: 1991/ 468, K: 1992/ 10 T: 16.10.1991

hareketinden doğması ve yapmak ya da yapmamakla belirlenen değişiklikte neden sonuç ilişkisinin kurulması gerekir⁹⁸. Eğer meydana gelen netice ile hareket arasında bağ kurulamıyorsa neticeden hareketi gerçekleştiren kişiyi sorumlu tutmak doğru olmayacaktır.

2.2.1.2.3. Manevi Unsur

Genel ceza hukukunda suçun manevi unsurları kast ve taksir olarak karşımıza çıkmaktadır. Kast, kişinin suç işlemesi hususunda bilgi ve isteğinin olması ve açık bir irade göstermesi iken, taksir ise kişinin gerekli dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı davranması neticesinde istemediği sonuç ile karşılaşması halidir. Kanunda açıkça ve ayrıca belirtilmedikçe taksirli suçlar cezalandırılmaz.

Vergi suçlarında suçun idari ve adli nitelikte bir suç olmasına göre manevi unsur, değişiklik arz etmektedir⁹⁹. İdari nitelikte olan vergi suçlarında kast ve taksir ayrımı önem arz etmemektedir¹⁰⁰. Çünkü bu tip suçlarda “kusur karinesi” kabul edildiğinden, suç işleyen kişinin kusur durumunun ispatı idareden istenemez¹⁰¹.

Vergi mükellefi olmaya bağlanan sonuçları mükellefin bilmediğini ileri sürmesi görevini yerine getirme konusunda basiretli davranmadığını ve görevini savsakladığını gösterir¹⁰². Burada suç olarak kabul edilen fiil için failin en azından taksirinin olması aranmıştır. Buna göre “usulsüzlük, özel usulsüzlük ve kaçakçılık sayılmayan fiillerle sebep olunan vergi ziyai” suçlarında kast unsuru aranmayıp kanunun düzenlediği hükme aykırı davranış vergi suçunun oluşması için yeterli görülmüştür. Kaçakçılık suçu açısından ise, Vergi Usul Kanunu’nda vergi kaçakçılığı suçunun taksirle işlenebileceği yönünde bir düzenlemeye yer verilmediğinden, bu suç ancak kasten işlenebilir¹⁰³. 4369 sayılı Yasa ile Vergi Usul Kanunu’nda değişiklik yapılmış ve önce kanunun metninde bulunan “bilerek” ifadesi çıkarılmıştır. Bu durum suçun işlenmesinde kast unsurunun aranıp aranmayacağı noktasında karışıklığa yol açmıştır. Bunun üzerine Maliye Bakanlığınca çıkarılan 306 seri nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ ile “... failin, fiilin oluşturduğu suçtan sorumlu tutulabilmesi için kastın mevcudiyeti gerekmekte, kasten hareket edilmiş sayılabilmesi için

⁹⁸ Edizdoğan/Taş/Çelikkaya, s.11.

⁹⁹ Gündüz, s. 16.

¹⁰⁰ Gündüz, s. 16.

¹⁰¹ Şenyüz, s. 21.

¹⁰² Şenyüz, s. 62.

¹⁰³ Taştan, Mehmet (2015) Açıklamalı – İtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları,2. Baskı, Ankara, Adalet, s.23-24.

suçu oluşturan fiilin bilerek ve isteyerek işlenmiş olması, dolayısıyla da bunun araştırılması icap etmektedir. ...kaçakçılık suçunun oluşması sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin bilerek kullanılıp, kullanılmadığının; diğer bir anlatımla, bu kullanımda kastın bulunup bulunmadığının değerlendirilmesine ve belirlenmesine bağlı bulunmaktadır. Yapılan incelemelerde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek, isteyerek kullanılıp kullanılmadığının vergi incelemesine yetkili olanlarca değerlendirilmesi ve bu belgeleri bilerek kullandığı sonucuna varılan mükellefler için vergi suçu raporları düzenlenmesi, haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulması... gerekmektedir. Ancak, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığının araştırılmasında bu belgeleri bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellefler adına vergi suçu raporları düzenlenmemesi ve haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulmaması icap etmektedir.” şeklinde bir açıklama yapılarak vergi kaçakçılığı suçunun ancak kasten işlenebileceği vurgulanmıştır¹⁰⁴.

Görüldüğü üzere vergi idaresi, suçun oluşması açısından kastın varlığını aramakta ve Kanun metninden “*bilerek*” ibaresi çıkarılmış olsa da sahte ya da içeriği itibariyle yanıltıcı belgelerin bilmeden kullanılması durumunda suçun oluşmayacağı kanaatini taşımaktadır¹⁰⁵. Benzer şekilde Danıştay’ın vergi ziyai cezasının üç kat uygulandığı uyuşmazlığa ilişkin kararında sahte ya da içeriği itibariyle yanıltıcı belgelerin kullanılmasında kastın aranması gerektiği belirtilmektedir¹⁰⁶.

2.2.1.2.4. Hukuka Aykırılık Unsuru

İşlenen ve kanunun aradığı tipe uygun olan fiilin hukuk düzeni tarafından kabul edilmemesi, hukuka aykırılık olarak kabul edilir. Hukuka aykırılık unsuru, gerçekleştirilen fiilin hukuk düzenine olan aykırılığını yansıtmaktadır. Suç teşkil eden bir fiil, diğer hukuk sistemlerindeki haksızlıklardan farklı değildir. Şayet, bir fiil hukuka aykırı ise, bütün hukuk sistemlerinde de hukuka aykırı olarak kabul edilir.

¹⁰⁴ **Taşan**, s. 23-24.

¹⁰⁵ **Taşkan, Yusuf Ziya** (2020) Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi, 3. Baskı, Ankara, Adalet, s.305.

¹⁰⁶ “... bu faturaların bilmeden kullanıldığı sonuç ve kanaatine varıldığından, cezanın bir kata indirilmesi gerekirken, üç kat olarak onanmasında isabet görülmemiştir.” Danıştay 9. Daire, E:2009/1991, K:2010/267, T: 27.01.2010; **Taşkan**, s.305.

Hukuka aykırılık unsuru, kanuna aykırı bir fiilin bütün hukuk sistemleri tarafından haksızlık olarak kabul edilmesidir. Bir fiilin hukuka aykırı oluşunu ortadan kaldıran hukuka uygunluk sebepleri, bu fiilin suç teşkil etmesinin önüne geçecektir.

2.2.1.3. Vergi Suçlarının Türleri

29 Temmuz 1998 gün ve 23417 (Mük.) sayılı Resmi Gazete’ de yayınlanarak yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanun ile vergi suç ve cezalarına ilişkin hükümlerde büyük değişiklikler yapılmıştır. Türk vergi hukukunda vergi suç ve cezaları Türk Ceza Kanunu dışında özel kanun niteliği bulunan Vergi Usul Kanunu’nda hüküm altına alınmıştır. Bu suçlar Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde düzenlenmiş olan kaçakçılık, 362. maddesinde düzenlenen vergi mahremiyetinin ihlali ve 363. maddede düzenlenen mükelleflerin özel işlerini yapma suçlarıdır.

Bu tür vergi suçlarının belirlenmesi ve bu suçların karşılığı olan yaptırımların uygulanması yargı organlarına bırakılmıştır. Vergi suçları; vergilerin ekonomik yaşamda giderek öneminin artması, parasal vergi cezaları ile yetinilmeyip, bu alanda cezai önlemlere başvurulması gereksiniminden doğmuştur¹⁰⁷. Anılan suçlarda idari niteliği olan para cezası yanında hapis cezaları veya yalnızca hapis cezaları uygulanabilmektedir¹⁰⁸. Bu bakımdan ceza hukuku anlamındaki suç ve cezalar ile vergi suçları arasında benzerlikler bulunmakta ve ceza hukuku ilke ve kuralları vergi suç ve cezaları için doğrudan uygulanma kabiliyetine haizdir. Örneğin vergi suçlarına uygulanacak iştirak hükümleri için Türk Ceza Kanunu’nda yer alan iştirak hükümleri esas alınacaktır.

2.2.2. Vergi Cezaları

2.2.2.1. Vergi Cezası Kavramı

Ceza, mevzuatın suç saydığı fiil için öngörülen ve fail üzerinde cezalandırıcı ve caydırıcı etkileri olan müeyyidedir. Vergi cezaları, vergi suç ve kabahatlerinin karşılığını oluşturan genel bir kavramdır. Vergi cezası, vergi suçu ve vergi kabahati işleyen kişilere

¹⁰⁷ Edizdoğan / Taş / Çelikkaya, s.14.

¹⁰⁸ Tosuner, Mehmet / Arıkan, Zeynep (2005) Vergi Usul Hukuku, İzmir, İlkem, s.8; Taş, s.36

karşı devletin uyguladığı tepkidir¹⁰⁹. Bu tepkinin genel ceza hukukunda olduğu gibi, zorlayıcı, caydırıcı ve cezalandırıcı niteliğini olması gerekmektedir.

Vergi cezası, vergi yasalarında yer alan yükümlülüklerle aykırı hareket eden vergi yükümlüsü ve sorumluları ile vergilendirmede görevli kişilere karşı uygulanan, ceza mahkemesi tarafından hükmedilen veya vergi dairesi tarafından kesilen, kişiyi yoksunluklara iten, yasa ile tespit edilmiş yaptırımlardır¹¹⁰.

Vergi Usul Kanunu'nda, vergi idaresi tarafından kesilmesi veya ceza mahkemelerince hükmolunması öngörülen vergi cezalarının amacı, vergi kanunlarına aykırı davranmaya eğilimli vergi mükellefleri ve diğer idare edilenler üzerinde caydırıcı etki yaratarak¹¹¹, vergi alacağının zamanında ve en az kayıpla tahsilinin sağlanmasıdır¹¹². Danıştay bir kararında ceza uygulamasının amacını vurgulayarak “bu amacı, vergi kanunlarına karşı işlenen eylem nedeniyle devletin gördüğü zarara eşit bir tazminat ya da zam almak değil, zararı aşan tutarda karşılık almak yoluyla faili cezalandırmak ve söz konusu kanuna aykırı eylemi (vergi suçlarını) önlemek” biçiminde açıklamıştır¹¹³. Böylelikle, kamu alacağının finansmanı olan verginin zamanında ve eksiksiz bir şekilde tahsili sağlanacaktır. Bu durum da devlet hazinesinin çıkarlarının korunmasıyla kamu yararının tesisini sağlayacaktır.

Vergi mevzuatına aykırı fiiller için öngörülen müeyyideler, Vergi Usul Kanunu'na tabi vergi, harç, resim gibi mali ödevler bakımından, Vergi Usul Kanunu'nun dördüncü kitabının “Vergi Cezaları” başlıklı ikinci kısmında düzenlenmiştir.

Vergi suçlarının karşılığını oluşturan vergi cezaları ise, ceza mahkemelerince Ceza Muhakemesi Kanunu'nda düzenlenen esas ve usule göre yapılan yargılama sonucu verilen müeyyidelerdir.

Vergi suçları, kamu düzenini bozan nitelikteki eylemin kanun koyucu tarafından cezalandırılması hedefini taşıdığından, ekonomik olarak tazmin ve caydırıcı olmaktan uzak olup, bu şekliyle mali ve idari müeyyideye dayanan vergi kabahatlerinden ayrılmaktadır¹¹⁴.

¹⁰⁹ Bayraklı, s.18.

¹¹⁰ Bayraklı, s.18.

¹¹¹ Başaran Yavaşlar, Funda (2006) ‘İdari Nitelikteki Vergi Suç ve Cezaları’ Vergi Dünyası, S:299, s.116-147.

¹¹² Candan, s.80-81.

¹¹³ Arslan / Dündar, s.81; Danıştay İBK, E:1977/1, K:1980/2, T:12.06.1980.

¹¹⁴ Gümüş, Veysel (2016) ‘Türk Vergi Hukukunda Mali Yaptırım Gerektiren Vergi Suç ve Cezalarının (Vergi Kabahatlerinin) Hukuki Rejimi’, (Doktora), Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.15.

Vergi suçlarının karşılığını oluşturan cezai müeyyideler ceza kabahatlerinden farklı olarak ceza yargılaması usulüne tabidir¹¹⁵. Böylelikle genel ceza hukukundaki ceza sorumluluğuna ilişkin genel esaslar, ihlalin niteliği gereği vergi suçlarında da kural olarak geçerli olacaktır.

Bazı vergi suçlarının karşılığında hürriyeti bağlayıcı yaptırım düzenlenmesinin amacı “toplum düzeninin yeniden sağlanması ve devlet itibarının zedelenmesinin önüne geçilmesidir”¹¹⁶. Vergi hukukunda da tıpkı Ceza hukukundaki gibi suç sayılan fiiller icrai yani yapma biçiminde fiillerle veya ihmali yani yapmama biçimindeki bir fiille meydana gelebilir. Ceza yargılamasını gerektiren vergi suçları ile diğer suç tipleri arasında suçun hukuki konusu yönünden bir ayrım bulunmamaktadır¹¹⁷. Ceza yargılaması gerektiren vergi suçları ile diğer suç tipleri arasında suçun hukuki konusu yönünden bir ayrım bulunmadığı gibi, hedeflenen sonuç da hukuk düzenini caydırıcı ve ürkütücü müeyyidelerle korumaktır¹¹⁸.

Vergi Usul Kanunu’nun dördüncü kitabı “Ceza Hükümleri” başlığını taşımaktadır. Dördüncü kitabın “Vergi Cezaları” başlığı ile düzenlenen ikinci kısmının üçüncü bölümünde bulunan “Suçlar ve Cezaları” başlıklı kısımda cezai yaptırım gerektiren vergi suçları düzenlenmiştir.

Vergi Usul Kanunu’nun “Suçlar ve Cezaları” başlıklı üçüncü bölümünün 359. maddesinde vergi kaçakçılık suçları ve cezaları, 362. maddesinde; vergi mahremiyetinin ihlali suçu ve 363. maddesinde ise mükelleflerin özel işlerini yapan memurlarla ilgili hükümler yer almaktadır.

2.2.2.2. Vergi Cezasının Hukuki Niteliği

Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen vergi cezalarının niteliği öğretide tartışmalıdır. Bu konudaki görüşler:

- Vergi cezasının bir vergi zammı olduğunu savunanlara göre, “vergi cezası bir ceza olmaktan ziyade vergi ve misil zammıdır”. Böylelikle vergide olduğu gibi devlete gelir sağlanacaktır. Bu noktadaki en önemli sorun cezaların şahsiliği ilkesi

¹¹⁵ Gümüş, s.15-16.

¹¹⁶ Gümüş, s.16; İnal, Metin / Sofuoğlu, Ahmet (1996) ‘4108 Sayılı Kanunla Değişik Ceza Yargılamasına Tabi Vergi Kaçakçılık Suç ve Cezası Üzerine Düşünceler’ Manisa Barosu Dergisi, S:56, s.4.

¹¹⁷ Gümüş, s. 16.

¹¹⁸ Erman, s.2; Edizdoğan / Taş / Çelikkaya, s.6; Gümüş, s.16.

hususunda ortaya çıkmaktadır. Zira bu görüşe göre vergi borcunun mirasçılara geçtiği gibi vergi zammının da mirasçılara geçmesi gerekir ki bu da cezaların şahsiliği ilkesini zedeleyen bir durumdur. Diğer taraftan vergi cezaları ölüm ile düşeceğinden, mirasçılara geçmesi de mümkün olmayacaktır. Buna ilaveten, Vergi Usul Kanunu’nun sistematığı de vergi zammı düşüncesine uygun değildir¹¹⁹.

- Vergi cezasının adli para cezası niteliğinde olduğunu savunanlara göre, “vergi cezası ceza kanunlarında yer alan ve suçluyu belirli miktarda parayı ödemeye zorlayan bir para cezası niteliğindedir”¹²⁰. Söz konusu fikri benimsemeyenlerin belirttiği hususlar ise, “vergi cezalarında vergi alacağının güvence altına alınması amaçlandığı halde adli para cezalarında böyle bir amaç güdülmeyeceği, uzlaşma ve pişmanlık gibi kurumların para cezalarında bulunmadığı, adli para cezalarının aksine vergi cezalarının genel af kapsamına girmediği, ödenmediği takdirde hapis cezasıyla tazyik edilemeyeceği” biçiminde sıralanabilir¹²¹.
- Vergi cezasının özel hukuktaki tazminata benzediğini savunanlara göre, “vergi cezası devlet hazinesine verilen zararın karşılığı olan parasal yaptırım olarak kabul edilmektedir”. Söz konusu fikri benimsemeyenlerin belirttiği hususlardan birincisi “vergi cezalarının aksine tazminatların miras yoluyla intikal edebileceği”, diğeriye “vergi cezalarında kişinin ehliyetsizliğinin dikkate alınmasına karşın tazminatlarda bunun söz konusu edilmemesidir”¹²².
- Vergi cezasının bir idari yaptırım türü olduğu görüşünde ise: vergi suçlarındaki eylem ve karşılığını oluşturan müeyyidelerin idarece belirlendiğinden bahisle, vergi suçunun bir idari yaptırım türü olduğu savunulmaktadır. Bu görüş bir kısım vergi suçlarının müeyyidesini uygulayanın idare olduğundan hareket etmektedir.

Bizim de katıldığımız görüşe göre vergi cezaları caydırıcılık ve cezalandırıcı amaçları olan, kanunilik ilkesine haiz, kimi zaman devletin vergi ziyasının çok üzerinde bir müeyyideye tabi olan, kimi zaman ise vergi ziyası olmasına gerek duymayan ceza hukukundaki cezalar niteliğindedir. Bilindiği üzere, devlete düşen görevlerin gereği gibi yapılabilmesi ve kamu hizmetlerinin eksiksiz yürütülebilmesi, vergi kaynaklarının en az kayıpla değerlendirilmelerine ve bu kaynaklara salınan vergilerin yine en az kayıpla

¹¹⁹ Karakoç (2007), s.448.

¹²⁰ Gündüz, s.19.

¹²¹ Kırbaş, s.155-156; Gündüz, s.19.

¹²² Kırbaş, s.155; Gündüz, s.19.

toplanabilmesine bağlıdır¹²³. Vergi kaynağının doğru bir biçimde değerlendirilmemesinin sonucunda devletin en önemli görevi olan kamu hizmetini sağlama noktasında aksaklıklar çıkacaktır. Bu durumda vergiden sorumlu olan kişilerin bu sorumluluğu eksik bir biçimde yerine getirmeleri veya hiç yerine getirmemeleri halinde zarara uğrayan kamu olacaktır. Bu sebeptendir ki verginin zamanında ve gereği gibi ödenmemesi halinde oluşacak olan vergi suçlarının mağduru kamudur. Tüm vergi sistemlerinde, vergi yükümlüleri tarafından daha az vergi ödemesi veya hiç ödememesi şeklinde sonuç doğuran kanuna aykırı davranışları, vergi suçu sayılmış ve bir yaptırıma bağlanmıştır¹²⁴. Bu yaptırım, ne uğranılan vergi kaybının giderilmesini sağlayan tazminat, ne de bu verginin yükümlüsü tarafından haksız kullanımı karşılığında istenilen zam veya faiz niteliğindedir¹²⁵. Amacı, yukarıda söylendiği gibi, vergi yükümlüleri ve sorumluları üzerinde caydırıcı¹²⁶ ve cezalandırıcı etki yaratarak, devletin vergi tahsilatında eksilmeyi önlemek olan bu yaptırım, ancak “ceza” olarak nitelendirilebilir¹²⁷.

¹²³ Candan, s. 82.

¹²⁴ Candan, s. 82.

¹²⁵ Candan, s. 82; AYM E:1988/7, K:1988/27 T:27.09.1988 RG:26.12.1988-20031 (213 Sayılı Kanunun 112. Maddesinde, “ikmalen, re’sen ve idarece yapılan tarhiyatlar” nedeniyle verginin normal tarihinden itibaren hesaplanması öngörülen gecikme faizinin ek mali ceza olarak nitelendirilemeyeceğine dair karar).

¹²⁶ AYM, E:2002/119, K:2002/68, T:15.07.2002; Gerek, Şehnaz / Aydın, Ali Rıza (2005) Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku, 1. Baskı, Ankara, Seçkin, s.248.

¹²⁷ Candan, s. 83.

3. İKİNCİ BÖLÜM: VERGİ MAHREMİYETİNİN İHLALİ SUÇU

3.1. Mahremiyet Kavramı ve Unsurları

3.1.1. Mahremiyet Kavramı

Günümüzde teknolojinin ilerlemesiyle birlikte bilgiye ulaşmak kolaylaşmıştır, böylelikle kişilerin hak ve hürriyetlerinin sınırlarının belirlenmesi güçleşmiştir. Bir taraftan kişilerin bilgiye ulaşmak konusunda istekleri artarken öteki taraftan mahremiyet hakkına ilişkin ihtiyaçları da artmaktadır. Bu noktada mahremiyet kavramının önemi karşımıza çıkmaktadır. Mahremiyet kavramının tanımı ile ilgili çeşitli tarifler mevcuttur.

Türk Dil Kurumu tarafından mahremiyet; “gizlilik” olarak tanımlanmıştır¹²⁸. Türk Dil Kurumu’nda gizli tanımı ise “başkalarından saklanan, duyurulmayan, saklı kalan, mahrem, mestur, nihan ve görünmez, belli olmaz bir durumda olan” olarak yapılmıştır¹²⁹.

Mahrem, hukuk literatüründe ise; “gizli, herkese söylenmez, herkesçe bilinmemesi gerek” şeklinde tanımlanmıştır¹³⁰.

Yukarıda yapılan tanımlamalarda da belirtildiği üzere, mahremiyet; “herkese söylenmeyen, söylenmemesi veya bilinmemesi gereken” anlamında kullanılmaktadır¹³¹.

3.1.2. Mahremiyet Kavramının Unsurları

Mahremiyet kavramının tarifi ve kapsamı konusu her toplumda farklılık arz etse de önemi her geçen gün artmaktadır. Zira özellikle küreselleşme, özelleştirme, metalaştırma ve güvenlik yönelimlerindeki yoğunlaşma, özel hayatın öteden beri süregelen çerçevesini farklılaştırmakta ve tekrardan şekillendirmektedir¹³².

Alman Furman Westin’e göre “mahremiyet, bir taleptir”. Söz konusu talep şahsın ve kurumların kendilerine ait bilgileri diğer şahıslarla hangi koşullarda paylaşabileceğine

¹²⁸ <<https://sozluk.gov.tr/>> s.e.t.18.04.2021.

¹²⁹ <<https://sozluk.gov.tr/>> s.e.t.18.04.2021.

¹³⁰ **Özcan, Hüseyin** (1980) Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü, 5. Baskı, Ankara, Olgaç, s.446.

¹³¹ **Güneş Kurt, Ayşan** (2020) ‘Türk Hukukunda Vergi Mahremiyeti’, (Yüksek Lisans), İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.4.

¹³² **Aydemir, Muzaffer** (2012) İşyerinde Mahremiyet Olgusu, 1. Baskı, İstanbul, Beta, s. 14; **Güneş Kurt**, s. 5.

ilişkindir¹³³. Aslında mahremiyet kişinin, üçüncü kişiler tarafından ne kadar bilinebildiği, ulaşılabildiği ile ilgilidir. Bu sebeple, mahremiyet “kişinin diğer kişilerle olan etkileşim düzeyini ve sınırlarını kontrol etmesini sağlayan bir araçtır”. Mahremiyet kavramına genel bir çerçeve çizmek gerekirse; “bireyin kendisi istemediği sürece üçüncü kişi veya kurumların öğrenemeyeceği, sadece bireye ve bireyin yakın ilişkide bulunduğu kişi/kişilere ait, olağan hayat koşulları altında bilinemeyecek bilgi, olay ve olguların oluşturduğu alan” şeklinde tarif edilebilir¹³⁴. Bu tanımdan yola çıkarak mahremiyet kavramının unsurlarını “gizlilik”, “sır” ve “özel hayat” kavramları olarak değerlendirmekte fayda vardır.

3.1.2.1. Gizlilik

Gizlilik, “bir bilgi veya olgunun belirli sayıda kişiye açık veya aleni oluşudur”¹³⁵. Topluma münhal, bütünüyle aleniyet kazanmış bilgi ve olgular ise gizlilik kavramı dışındadır¹³⁶.

Gizlilik kavramı içindeki bilgilerin başkalarınca öğrenilmemesinde bireyin menfaatinin bulunması gerekmektedir. Bu sebeptendir ki bir bilgi bireyin rızası hilafına aleniyet kazanıyorsa bu durum hukuka aykırı olacaktır. Görüldüğü üzere gizlilik kavramı, mahremiyet kavramının unsurunu oluşturmaktadır.

3.1.2.2. Sır

Sır; “kişinin özel yaşamına dâhil, gizli, başka bir deyişle aleni olmayan sadece belirli yakın şahıslar tarafından bilinen ve saklı tutulması gereken, kişinin maddi ve manevi değerleriyle ilgili olay, davranışlar ve işlemler” şeklinde tanımlanmaktadır¹³⁷.

Görüleceği üzere sır kavramı ile gizlilik kavramı arasında bağlantı vardır. Gizli olmayan bir bilgi ya da olgu sır olarak değerlendirilemez. Bir bilginin veya olgunun sır olarak kabul edilip, hukuk düzenince tanınan hukuki korumadan istifade edebilmesi için;

¹³³ **Gemalmaz, M. Semih** (2010) Ulusalüstü İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş, 7. Baskı, İstanbul, Legal, s.204; **Güneş Kurt**, s. 5.

¹³⁴ **Güneş Kurt**, s. 5.

¹³⁵ **Kaya, Cemil** (2005) İdare Hukukunda Bilgi Edinme Hakkı, 1. Baskı, Ankara, Seçkin, s.46.

¹³⁶ **Dural, Mustafa / Ögüz, Tufan** (2014) Türk Özel Hukuku Cilt II Kişiler Hukuku, 15. Baskı, İstanbul, Filiz, s.136; **Güneş Kurt**, s.6.

¹³⁷ **Kaplan, İbrahim** (1990) ‘Banka Gizliliği-Bankanın Sır Saklama Borcu’ BATİDER, C:15, S:4, s.3.

belli bir şahıs ya da şahıslar tarafından bilinen nispi sır vasfında bulunması gerekmektedir¹³⁸. Çünkü mutlak sır vasfındaki bilgi, kimsenin bilmediği ya da kimse tarafından ortaya çıkarılmamış bilgi olması dolayısıyla söz konusu hukuki korumadan faydalanamayacaktır¹³⁹. Dolayısıyla, hukuki korumadan yararlanılabilecek bilgi, hukuka uygun olmayan bir davranış halinde yalnızca somut olarak bilinmesi veya ulaşılabilirliği nedeniyle açıklık kazanma imkânına sahip ve sırra sahip kişinin üstünde inisiyatifi bulunan bilgidir¹⁴⁰.

3.1.2.3. Özel Hayat

“Kişilerin, kimliğine, cinsel hayatlarına, ruh ve beden sağlıklarına ilişkin bilgiler, kişinin konutunun veya iş yerinin aranması, telefonlarının dinlenilmesi, e-posta iletilerinin kontrol edilmesi ile edinilebilecek bilgiler ya da kişinin şeref ve haysiyetine yönelik bilgilerin tamamı” özel hayat kavramının içinde kalmaktadır¹⁴¹. Özel hayat kavramsal olarak, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin vermiş olduğu kararlarda “bireyin kişisel hayatını yaşadığı bir iç alan ile sınırlı olmayıp, bu alanın dışında kalan dış dünya ile olan ilişkilerini de kapsamaktadır”¹⁴². Özel hayat kavramının sınırları, bireyi mesleği ya da toplumdaki konumuna göre çeşitlilik arz edebilir. Örnek olarak bir politikacının ya da futbolcunun özel hayatının sınırları ile herkes tarafından tanınma ihtimali bulunmayan bir bireyin özel hayatının sınırları aynı değildir, zira politikacı veya futbolcunun özel hayatının sınırları sıradan bir bireyin özel hayatının sınırlarından daha dardır.

3.2. Vergi Mahremiyeti Hakkı

Devletin kamu hizmetlerini karşılama hususunda kullandığı en önemli yetkisi vergilendirmedir. Vergilendirme yetkisi, “devletin ülkesi üzerindeki egemenlik gücünü kullanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü” şeklinde

¹³⁸ **Erdem, Dilek Özge** (2018) ‘Ticari Sır, Bankacılık Sırrı veya Müşteri Sırrı Niteliğindeki Bilgi veya Belgelerin Açıklanması Suçu’, (Yüksek Lisans), Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.30; **Güneş Kurt**, s.7.

¹³⁹ **Erdem**, s.30; **Güneş Kurt**, s.7.

¹⁴⁰ **Erdem** s.31; **Güneş Kurt**, s.7.

¹⁴¹ **Gözübüyük, Şeref / Gölcüklü, Feyyaz** (2011) Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması, 9. Baskı, Ankara, Turhan, s.335-336.

¹⁴² Niemietz v. Almanya Kararı Başvuru No:13710/88, paragraf 29, <<http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57887>> s.e.t. 25.03.2021; **Güneş Kurt**, s.8.

tanımlanabilir¹⁴³. Bu doğrultuda genel olarak “devletin veya devletten vergilendirme yetkisini almış diğer kamu tüzel kişilerinin, fert ve kurumlardan, hukuki cebir altında, kanunda belirtilen kurallara göre ve karşılıksız olarak aldıkları ekonomik değerlerdir”¹⁴⁴ şeklinde tariflenen vergi kavramı zuhur etmektedir¹⁴⁵. Böylelikle vergi toplayan devlet ile vergiden sorumlu olan kişiler arasında ikili bir ilişki doğmaktadır. Bu durumda devlet vergiden sorumlu olan kişiler hakkında bir takım bilgiler edinmektedir. Bu bilgiler ekonomik, bireysel ve ailevi bilgiler olabilmektedir.

Türk vergi sistemi beyan esasına dayanmaktadır. Vergi sürecinin eksiksiz ve gereği gibi yürüyebilmesi için, vergiden sorumlu olanların beyan ettikleri kendilerine ait bilgilerin başkaları ile paylaşılmayacağına güven duymaları gerekmektedir, bir nevi vergiden sorumlu olanın idareye güven duyması gerekir. Vergi mahremiyeti bu noktada önem arz etmektedir, zira vergi alma konusunda yetkili olan devletin elde ettiği bilgileri gizli tutma sorumluluğu vardır. Söz konusu sorumluluk vergi hukuku bakımından "vergi mahremiyeti hakkı" mefhumunu ortaya çıkarmıştır.

Vergi mahremiyeti ile hedeflenen gaye, “vergilendirme sürecinde mükellef ve mükellefle ilgili kimselere ait sır veya gizli kalması gereken hususları öğrenen idare karşısında mükellefin korunmasını sağlamak”¹⁴⁶ ve “vergilerin toplanması sırasında kamuoyunun etkisinden yararlanmak, vergi verimini arttırmak”¹⁴⁷tır.

Tüm bu hususlar gözetildiğinde vergi mahremiyeti hakkı, Anayasa ile güvence altına alınmış olan özel hayatının gizliliği hakkının vergi hukukundaki yansımasıdır. Bu bakımdan vergi mahremiyeti hakkı da temel bir hak olarak değerlendirilebilir. Özel hayatın gizliliği açısından bakıldığında, vergi mahremiyeti hem kamu hem de özel hukuk kuralları gereğince korunan bir hak görünümü sergilemektedir¹⁴⁸. Diğer bir deyişle, vergi mahremiyeti “hem devlet-birey arasındaki dikey ilişkide hem de bireyler arasındaki yatay ilişkide” söz konusu

¹⁴³ **Çağan, Nami** (1982) Vergilendirme Yetkisi, 1. Baskı, İstanbul, Kazancı, s.3; **Öncel / Kumrulu/ Çağan**, s. 33.

¹⁴⁴ **Öncel / Kumrulu / Çağan**, s. 145; **Çomaklı, Şafak Ertan** (2007) ‘Mahremiyet Kavramı ve Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti’ Vergi Dünyası Dergisi, S:312, s.135-140.

¹⁴⁵ **Kocabıçak, Merve** (2016) ‘Vergi Mahremiyeti Hakkı’, (Yüksek Lisans), Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.14-15.

¹⁴⁶ **Kocabıçak**, s. 15-16.

¹⁴⁷ **Ünsal, Hilmi** (2003) ‘Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, Sağladığı Yararlar ve Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler’ Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C:8, S:3, s.29.

¹⁴⁸ **Kocabıçak**, s. 18.

olmakta ve her iki alanda da mahremiyet kapsamında yer alan hususlara vakıf olanlar bunları ihlal etmeme yükümlülüğü altında bulunmaktadır¹⁴⁹.

3.2.1. Vergi Mahremiyeti Hakkına Yönelik Hukuki Düzenlemeler

3.2.1.1. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Yönünden

Özel hayatın gizliliği hakkı, İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi¹⁵⁰, BM Medeni ve Siyasi Haklar Sözleşmesi¹⁵¹ ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi¹⁵² ile güvence altına alınmıştır.

Vergi mahremiyeti, mükellef ve mükellefle ilgili şahısların özel yaşamlarının gizliliğini korumayı hedeflediği için koruma altına alındığı için, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 8. maddesinde hüküm altına alınan “özel ve aile hayatına saygı hakkı” kapsamında “gerçek kişiler”, “özel hukuk tüzel kişileri” ve “tüzel kişiliği olmayan topluluklar” hukuki korumadan yararlanacaktır¹⁵³. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin verdiği kararlarda devlet tarafından vergilendirme yetkisinin kullanımı doğrultusunda şahısların vergi mahremiyeti kapsamında kalan alanlarına yapılan müdahalelerin özel hayatın gizliliğinin ihlali olarak kabul edilmesi gerektiğine yönelik birçok kararı bulunmaktadır¹⁵⁴. Bununla birlikte Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, devletin vergilendirme yetkisi kapsamında yaptığı mükelleflerin özel hayatlarına yönelik

¹⁴⁹ **Kocacıçak**, s. 18; Temel haklarda dikey ve yatay etki konusunda bkz. **Sabuncu, Yavuz** (1985) ‘Temel Hakların Konumu Üzerine’, İnsan Hakları Yıllığı, C:7-8, s.16-18, 24-26; **Gözler, Kemal** (2011) Anayasa Hukukunun Genel Teorisi C:II, 1. Baskı, Bursa, Ekin, s.538-540.

¹⁵⁰ **İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi** m.12: “Hiç kimse özel hayatı, ailesi, meskeni veya yazışması hususlarında keyfi karışmalara, şeref ve şöhretine karşı tecavüzlere maruz kalmaz. Herkesin bu karışma ve tecavüzlere karşı kanun ile korunmağa hakkı vardır.” <<https://www.tbmm.gov.tr/komisyon/insanhaklari/pdf01/203-208.pdf>> s.e.t. 18.04.2021.

¹⁵¹ **BM Medeni ve Siyasi Haklar Sözleşmesi** m.17: “1. Hiç kimsenin özel ve aile yaşamına, konutuna veya 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.” <<https://www.tbmm.gov.tr/komisyon/insanhaklari/pdf01/53-73.pdf>> s.e.t. 16.03.2021.

¹⁵² **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi** m.8: “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” <https://www.anayasa.gov.tr/media/3542/aihs_tr.pdf> s.e.t. 16.03.2021.

¹⁵³ **Güneş Kurt**, s.52.

¹⁵⁴ **Güneş Kurt**, s.52.

müdahaleleri ekonomik refahın tahsisi ile suç işlenmesinin önüne geçilmesi gayesiyle yapılmış müdahaleler şeklinde kabul etmektedir¹⁵⁵.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, devletin vergilendirme yetkisini kullanmasından kaynaklanan ihlal başvurularında diğer temel hak ve özgürlüklerde olduğu gibi, “hukuka uygunluk”, “orantılılık” ve “demokratik toplumun gerekleri” kıstaslarını gözeterek hüküm kurmaktadır. Vergi mahremiyeti kavramı Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 8. maddesi özelinde incelendiğinde, vergi mahremiyetine yönelen saldırılarda hususiyetle yasa ile yerinde ve etkili hükümlerin getirilip getirilmediğinin değerlendirildiği anlaşılmaktadır¹⁵⁶. Bu şekilde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi öncelikle 8. madde kapsamındaki özel hayatın gizliliği hakkına riayet edilmesi için devlete düşen görevin devlet tarafından yerine getirilip getirilmediğini ve şahsın anılan düzenlemedeki haklarından aktif bir şekilde yararlanabilmesi hususunu engelleyecek davranışların önüne geçmek gayesiyle yerinde ve etkili tedbirlerin koyulup koyulmadığını incelemektedir¹⁵⁷.

3.2.1.2. 1982 Anayasası Yönünden

Özel hayatın gizliliği hakkı, Anayasa’nın ikinci kısmının “Kişinin hak ve ödevleri” başlıklı ikinci bölümünde düzenlenmektedir.

Vergi mahremiyeti yukarıda da belirttiğimiz gibi, özünde vergilendirme nedeniyle elde edilen bir takım bilgilerin korunmasına yöneliktir.

Vergi mahremiyeti, vergilendirme nedeniyle öğrenilen birtakım sır veya diğer hususların gizli tutulmasını sağlamaya yönelik olup, bunların vergi idaresi tarafından öğrenilme veya elde edilme sürecinde de özel hayatın gizliliği hakkının korunması altındadır¹⁵⁸. Bu bağlamda, vergi idaresinin görevi gereği söz konusu kişilerin “özel ve aile hayatına, konut dokunulmazlığına ve haberleşme hürriyetine” müdahale ettiği hallerde, mükellef veya mükellefle ilgili kimselerin özel hayatının korunması bu haklarla güvence

¹⁵⁵ Çetin, Güneş (2010) “Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum”, (Doktora), Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.93.

¹⁵⁶ Benzer karar örnekleri için bkz. Bernh Larsen Holding As ve Diğerleri v. Norveç, AİHM, Başvuru No:24117/08, KS ve MS v. Almanya, AİHM, Başvuru No:33696/11, Funke v. Fransa, AİHM, Başvuru No:10828/84, Erduran ve EM Export Dış Tic. A.Ş. v. Türkiye, AİHM, Başvuru No:25707/05-28614/06; Güneş Kurt, s.53.

¹⁵⁷ Üzeltürk, Sultan (2004) 1982 Anayasası ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesine Göre Özel Hayatın Gizliliği Hakkı, 1. Baskı, İstanbul, Beta, s.161.

¹⁵⁸ Solak Akman, s.30.

altına alınmaktadır¹⁵⁹. Böylelikle özel hayatın gizliliği kapsamında vergi mahremiyetinin korunmasının birinci safhasında idarenin bilgi edinme süreci varken, daha sonraki safhasında ise edinilen bilgilerin gizli tutulması vardır.

Devletin, vergilendirme yetkisi aracılığıyla kişilerin hak ve özgürlük alanlarına çeşitli müdahalelerde bulunduğu¹⁶⁰ ve hatta bu alanlara müdahale niteliği taşıyan işlemlerin başında vergilendirmenin geldiği¹⁶¹ göz önüne alındığında, özel hayatın gizliliğini korumaya yönelik haklara vergilendirme bakımından yapılan bazı müdahalelerin özünde vergi mahremiyeti hakkına yönelik bir müdahale olduğu görülmektedir¹⁶². Bu bağlamda bireyin temel hak ve hürriyetlerden birini oluşturan özel hayatın gizliliği hakkını, vergi hukuku bakımından yukarıda ele alınan çerçevede mükellefin temel haklarından birini oluşturan vergi mahremiyeti hakkı olarak nitelendirmek mümkündür¹⁶³.

Vergi mahremiyeti, vergiden sorumlu olanlar bakımından temel bir hak niteliği taşıdığı için bu hakkın sınırlanması konusunda Anayasa’da öngörülen temel hak ve özgürlüklere ilişkin sınırlama kriterlerinin gözetilmesi gerekmektedir. Anayasa’nın 13. maddesinde temel hak ve özgürlüklerin sınırlanması konusunda genel esaslar düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre, *“Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.”* Temel hak ve hürriyetlerin sınırlanmasının sınırını çizen anılan kıstaslara vergi mahremiyeti hakkı hususunda konulacak sınırlamalar bakımından da uyulması zorunludur.

3.2.1.3. Vergi Usul Kanunu Yönünden

Vergi mahremiyeti kavramı Türk vergi hukukuna 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu madde beşte düzenlenen “Vergi Mahremiyeti” başlıklı düzenlemeyle girmiştir¹⁶⁴. İlgili maddeye göre; *“Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili*

¹⁵⁹ Solak Akman, s.30.

¹⁶⁰ Çağan, s.144 ve dn.145.

¹⁶¹ Çağan, s. 165.

¹⁶² Solak Akman, s.30.

¹⁶³ Saban, Nihal (1998) ‘İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa ile Bir Vergi Kavramını Okumak; Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri’ Vergi Sorunları, S:118, s. 87; Solak Akman, s.30-31.

kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması لازمگelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefine kullanamazlar;

1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;

2. (Değişik: 23/6/1982-2686/1 md.) Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar;

3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;

4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.

Bu yasak, yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılışları dahi devam eder.

(Ek: 26/6/1964-485/1 Md.; Değişik: 30/12/1980-2365/2 md.) Ancak, vergi güvenliğini sağlamak amacıyla Gelir Vergisi mükelleflerinin yıllık Gelir Vergisi, sermaye şirketlerinin Kurumlar Vergisi beyanamlarında gösterdikleri matrahları (zarar dahil) ve beyanları üzerinden tarh olunan Gelir ve Kurumlar Vergileri ile mükelleflerin ad ve unvanları, bağlı oldukları vergi dairelerince beyanamların verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerine asılacak cetvellerle ilan olunur. Mükellefin bağlı bulunduğu teşekkül varsa, bu ilan orada da yapılır.

(Ek: 22/7/1998-4369/1 md.) 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. Ayrıca, kamu görevlilerince yapılan adli ve idari soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgiler verilebilir. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz. Bu takdirde kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumlar da bu maddede yazılı yasalara uymak zorundadırlar. Maliye Bakanlığının bilgilerin açıklanmasıyla ilgili usulleri belirlemeye yetkilidir.⁽¹⁾

(Ek: 26/6/1964-485/1 md.; Değişik: 30/12/1980-2365/2 md.) Gelir Vergisi mükellefleri (Kazancı basit usulde tespit edilenler dahil) ile sermaye şirketleri her yıl Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarhına esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı almak zorundadırlar. İlan ve levhalara ilişkin diğer hususlar Maliye Bakanlığınca belli edilir.⁽²⁾⁽³⁾

(Ek fıkra: 21/3/2018-7103/8 md.) Kamu kurum ve kuruluşları tarafından ilgili kanunları uyarınca mükelleflerden talep edilebilen, kurum ve kuruluşların görevleriyle doğrudan ilgili ve görevlerinin ifası için zorunluluk ve süreklilik arz eden bilgilerin, bu kurum ve kuruluşlara verilmesi vergi mahremiyetinin ihlali sayılmaz. Bu durumda, kendilerine bilgi verilenler, bu maddede yazılı yasaklara uymak zorunda olup, bu bilgilerin muhafazasını sağlamaya yönelik tedbirleri almakla yükümlüdürler. Maliye Bakanlığı, bu fıkra uyarınca verilecek bilgilerin kapsamı ile bilgi paylaşımına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

(Ek: 26/6/1964-485/1 md.; Değişik altıncı fıkra: 23/1/2008-5728/272 md.) Açıklanan bu bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez.”

5432 sayılı Kanun’u ilga eden 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda da aynı maddede yer alan vergi mahremiyetinin içeriği aynı kalmıştır. Bununla birlikte söz konusu “mükellef veya mükellefle ilgili kimselerin servetleri” dâhil edilerek vergi mahremiyetinin kapsamı genişletilmiştir. İlgili maddeye göre vergi mahremiyetinin konusunu “mükellefe veya mükellefle ilgili kimselere ait birtakım sırlar veya gizli kalması gereken bilgiler” oluşturmaktadır.

Vergi Usul Kanunu’nun 5. maddesi incelendiğinde mükellefe geniş bir koruma sağladığı görülecektir. 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 edilmektedir¹⁶⁵. Bu şekilde, anılan kişiler hakkında “vergileendirme sebebiyle öğrenilen sır niteliğindeki bütün hususlar” vergi mahremiyeti çerçevesinde koruma sağlanmış olmaktadır¹⁶⁶.

¹⁶⁵ T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü (1998) Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri (Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun), C.3, Ankara, s.4.

¹⁶⁶ Solak Akman, s.51.

3.2.1.3.1. Vergi Mahremiyeti Kapsamındaki Bilginin Özellikleri

Vergi Usul Kanunu madde 5 ile gizli tutulması, sır olarak saklanması gereken hususların hem mükelleflere hem de onunla ilgili kişiler ve konuları da kapsamı ile maddedeki suç unsurları çok geniş tutulmuştur.

Mükellef ve mükellefle ilgili kimselerin açıklanamayacak bilgileri; “şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine ve işletmelerine, servetlerine, mesleklerine ait olmak üzere öğrenilen sırlar ve gizli kalması gereken diğer hususlar”dır. Söz konusu bilgiler açıklanmayacak, açıklanması halinde vergi mahremiyetinin ihlali suçu işlenmiş olacaktır.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun oluşabilmesi için elde edilen bilgilerin birtakım şartları içermesi gerekmektedir. Buna göre edinilen bilgiler;

- “Sır veya gizli kalması gereken husus niteliğinde olmalıdır,
- Mükellefe veya mükellefle ilgili olan kimselere ait olmalıdır,
- Sır veya gizli kalması gereken bilgiler; mükelleflerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ait olmalıdır,
- Sır veya gizli kalması gereken bilgiler görev dolayısıyla elde edilmiş olmalıdır.”¹⁶⁷.

Suçun konusunun belirlenmesi için sır kavramının, gizli kalması gereken diğer hususların, bu bilgilerin kime ait olması gerektiğinin, elde edilme zaman ve şeklinin neler olduğunun ayrıntılı bir şekilde incelenmesi gerekmektedir.

Sır veya Gizli Kalması Gereken Hususlar

Yukarıda da ifade ettiğimiz gibi sır; genel olarak herkes tarafından bilinmeyen ve açıklanması halinde sahibinin şeref ve menfaatine zarar verme tehlikesi gösteren hususlar şeklinde tanımlanabilir¹⁶⁸. Sır genel olarak sahibi dışında bilinmemesi gereken bilgiler olarak kabul edilse de, kimi bilgilerin başkalarınca biliniyor olması onun sır özelliğini değiştirmez.

¹⁶⁷ Taş, s. 67.

¹⁶⁸ Donay, Süheyl (1977) Meslek Sırının Açıklanması Suçu, İstanbul, Garan Matbaası, s.4; Taş, s. 67.

Sırrın objektif ve sübjektif olmak üzere iki unsuru vardır. Bir unsurun sır vasfını kazanabilmesi için bu iki unsuru da barındırması gerekmektedir. Sübjektif unsur; bir olayın sır olarak kabul edilebilmesi için sır sahibinin onun sır olarak saklanması hususunda öznel bir iradesinin bulunması; objektif unsur ise, bu hususun başkalarınca öğrenilmemesi gerektiğidir¹⁶⁹. Bununla birlikte bir durumun herkesçe aleni bir biçimde görülebildiği veya anlaşılabilirdiği hallerde sır olarak kalmasını karşı taraftan beklemek uygun olmayacaktır. Örneğin ülke çapında ünlü bir şirketin battığına dair haberlerin basında yayınlanıyor olmasına rağmen şirkette çalışanların olayı bir sır olarak saklamak istemesi olayı objektif unsur açısından sır kapsamı dışına çıkarmaktadır¹⁷⁰.

Gizli kalması gereken hususlar ise sır ile yakın anlamlı bir kavram olmakla beraber; mükellef açısından aynı nitelikte gizlilik özelliği taşımayan ancak başkaları tarafından öğrenilmesi durumunda da mükellefleri olumsuz yönde etkileyebilecek hususlardır¹⁷¹.

Mükelleflere veya Mükelleflerle İlgili Olan Kimselere Ait Bilgiler

Vergi Usul Kanunu madde 8'e göre mükellef; "vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu tereddüp eden gerçek veya tüzel kişidir". Mükelleflerle ilişkisi olan kişiler ise onunla alacaklı borcu ilişkisi gibi iş ilişkisine giren kişi veya kuruluşlardır. Vergi Usul Kanunu madde 5'de dile getirilen "mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin" anlamı oldukça kapsamlıdır. Bu söylemden "mükellefin eşini, usul ve fûruğunu, civar hısımlarını, ortaklarını, işi sebebiyle temasta bulunduğu gerçek ve tüzel kişilerin" anlaşılması gerekir¹⁷².

Mükelleflere ait bilgiler ise; "kişinin faaliyet konusuyla ilgili olarak kullandığı özel formüller, alış verişi yaptığı kimselerin adres ve telefonları, üretim ve satış teknikleri, reklam faaliyetleri" olarak gösterilebilir. Bununla birlikte mükellefle ilişkisi olan kişiler açısından personeli ve mükelleflerin iş ilişkisi haricinde ilişkisi olduğu kimselerin bilgileri de bu kapsamda olacaktır. Örnek vermek gerekirse personeliyle yasak aşk ilişkisi içinde olan mükellefin, personeli hakkında elde edilen bilgilerin ifşa edilmesi halinde olayın sonuçları mükellefe kadar dayanacağı için bu bilgiler de sır olarak kalması gereken bilgiler arasında

¹⁶⁹ Taş, s. 69.

¹⁷⁰ Taş, s. 69.

¹⁷¹ Taş, s. 69.

¹⁷² Uysal, Ali/ Eroğlu, Nurettin (2005) Açıklamalı ve İçtihatlı VUK, 3. Baskı, Ankara, Nadir Kitabevi, s.10.

olmalıdır, yine mükellefle iş ilişkisi olduğu bilinen bir bireyin homoseksüel olduğunun bilinmesi ve bunun açıklanması durumunda da mükellef zarar görecektir¹⁷³.

Sır veya Gizli Kalması Gereken Bilginin Kaynağının Mükelleflerin Şahıslarına, Muamele ve Hesap Durumlarına, İşlerine, İşletmelerine, Servetlerine veya Mesleklerine İlişkin Olması

Sır veya gizli kalması gereken bilginin mükelleflerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olması gerekmektedir. Mükelleflerin bankalardan çektikleri krediler, kredilere ilişkin bilgiler, borçları, yatırım listeleri, üretim bilgileri, maliyet unsurları, mükelleflerin mal varlıkları bunlara örnek olarak gösterilebilir¹⁷⁴.

Sır veya Gizli Kalması Gereken Bilginin Görev Dolayısıyla Elde Edilmiş Olması

Sır veya gizli kalması gereken bilgi kavramı, vergi mahremiyetine ilişkin sınırlar çerçevesinde ele alındığında karşımıza meslek sırrı kavramı çıkmaktadır. Meslek sırrı, “bir mesleğin uygulaması sırasında öğrenilen, sır sahibi tarafından açıklanmaması öngörülen ve başka kişiler tarafından bilinmeyen kişinin özel yaşamına ilişkin bilgi ve olay” biçiminde ifade edilebilir. Bu noktada bir sırrın meslek sırrı olabilmesi için; sır niteliğindeki bilgi veya durumun meslek uygulaması esnasında edinilmesi ile birlikte icra edilen meslek ile ilgili olması gerekir.

Bilginin ifşa edilmesinin ya da kendisi ya da üçüncü kişi yararına kullanılmasının vergi mahremiyetine dâhil edilebilmesi için söz konusu bilgilerin “görev” dolayısıyla edinilmesi gerekmektedir¹⁷⁵. Böylelikle edinilen bilgiler aynı zamanda “meslek sırrı” olarak da kabul edilecektir. Zira Vergi Usul Kanunu madde 5’e göre sırrın görev sırasında edinilmesi şarttır, aksi halde suç oluşmayacaktır.

¹⁷³ Taş, s. 70.

¹⁷⁴ Taş, s. 71.

¹⁷⁵ Oktar, Ateş (2020) Vergi Hukuku, 15. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, s. 186.

3.2.1.4. Bilgi Edinme Hakkı Kanunu Yönünden

4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu 24.04.2004 tarihinde yürürlüğe girerek hukuk sistemimizde yerini almıştır. Bilgi edinme hakkının Anayasamızda yer alması ise 12/09/2010 referandumu ile olmuştur. Bu referandum ile bilgi edinme hakkı Anayasa'nın 74. maddesinde düzenlenerek anayasal bir hak haline gelmiştir. "Dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkı" başlıklı ilgili maddeye göre: "*Herkes, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkına sahiptir.*". Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'nun 1. maddesinde ise "*Bu Kanunun amacı; demokratik ve şeffaf yönetimin gereği olan eşitlik, tarafsızlık ve açıklık ilkelerine uygun olarak kişilerin bilgi edinme hakkını kullanmalarına ilişkin esas ve usulleri düzenlemektir.*" biçiminde düzenlemeye yer verilerek kanunun amacının bireylerin "eşitlik, tarafsızlık ve açıklık ilkelerine" uygun olarak bilgi edinme hakkını kullanabilmelerinin esaslarını belirlemek olduğuna vurgu yapılmıştır.

Bilgi edinme hakkı, devletin yönetimle ilgili aldığı karar, eylem ve işlemlerinin açık ve şeffaf olabilmesini sağlamak ve bununla birlikte kişilerin, devletin almış olduğu karar, eylem ve işlemlerini demokratik yollardan kontrol edebilme ve sorgulayabilme hakkı olarak tanımlanabilir¹⁷⁶. Bilgi edinme hakkı, devletin, bilgiyi elde eden, toplayan, depolayan, değiştiren ve kullanan en büyük erk olması nedeniyle devlet ve birey arasındaki yetkide eşitsizliği gideren ve idare üzerinde denetimi sağlayan önemli bir sınırlamadır¹⁷⁷. Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'nun 3. maddesinde¹⁷⁸ Bilgi Edinme Kanunu kapsamındaki tanımlara yer verilmiştir. Buna göre bilgi, "kurum ve kuruluşların sahip oldukları kayıtlarda yer alan

¹⁷⁶ **Güneş Kurt**, s. 24.; **Döner, Ayhan** (2010) Şeffaf Devlette Bilgi Edinme Hakkı ve Sınırları, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, s. 98.; **Eken, Musa/ Şen, Mustafa Lütfi** (1997) 'Yönetimde Yozlaşmaya Karşı Yönetimsel Etik ve Açıklık' Yeni Türkiye Dergisi, Siyasette Yozlaşma Özel Sayısı II, S. 14, s. 1097.

¹⁷⁷ **Güneş Kurt**, s. 24.; **Kaya**, s.46.

¹⁷⁸ **Bilgi Edinme Hakkı Kanunu m. 3:** "*Bu Kanunda geçen;*

a) Kurum ve kuruluş: Bu Kanunun 2 nci maddesinde geçen ve kapsama dahil olan bilgi edinme başvurusu yapılacak bütün makam ve mercileri,

b) Başvuru sahibi: Bu Kanun kapsamında bilgi edinme hakkını kullanarak kurum ve kuruluşlara başvuran gerçek ve tüzel kişileri,

c) Bilgi: Kurum ve kuruluşların sahip oldukları kayıtlarda yer alan bu Kanun kapsamındaki her türlü veriyi,

d) Belge: Kurum ve kuruluşların sahip oldukları bu Kanun kapsamındaki yazılı, basılı veya çoğaltılmış dosya, evrak, kitap, dergi, broşür, etüt, mektup, program, talimat, kroki, plân, film, fotoğraf, teyp ve video kaseti, harita, elektronik ortamda kaydedilen her türlü bilgi, haber ve veri taşıyıcılarını,

e) Bilgi veya belgeye erişim: İstenen bilgi veya belgenin niteliğine göre, kurum ve kuruluşlarca, başvuru sahibine söz konusu bilgi veya belgenin bir kopyasının verilmesini, kopya verilmesinin mümkün olmadığı hâllerde, başvuru sahibinin bilgi veya belgenin aslını inceleyerek not almasına veya içeriğini görmesine veya işitmesine izin verilmesini,

f) Kurul: Bilgi Edinme Değerlendirme Kurulunu, İfade eder."

bu Kanun kapsamındaki her türlü veridir”, belge ise , “kurum ve kuruluşların sahip olduğu yazılı, basılı veya çoğaltılmış, dosya, evrak, kitap, dergi, broşür, etüt, mektup, program, talimat, kroki, plân, film, fotoğraf, teyp ve video kaseti, harita, elektronik ortamda kaydedilen her türlü bilgi, haber ve veri taşıyıcıları” ifade etmektedir. Kanuna göre kurum ve kuruluşlar tarafından kanunda yer alan istisnalar dışındaki her türlü bilgi ya da belge talep eden kişiye faydalanması maksadıyla sunulur ve bilgi edinme başvuruları etkin, süratli ve doğru sonuçlandırabilmek için gerekli idari ve teknik tedbirler alınır. Bu düzenlemelerin başında Bilgi Edinme Hakkı Kanunu’nun 9. maddesinde¹⁷⁹ hüküm altına alınan gizli bilgileri ayırarak bilgi ya da belge verilmesi hükmü gizliliği ve vergi mahremiyetini vurgulamaktadır. Buna göre gizli sayılan bilgilerin verilmesi yasaklanmıştır. Şayet açıklanabilir vasıfta bilgi varsa bunu gizli bilgilerden ayırt ederek bilgiyi talep edene sunulması gerektiği belirtilmiştir.

Bilgi Edinme Hakkı Kanunu’nun 21. maddesi “özel hayatın gizliliği” başlığında düzenlenmiştir. Buna göre: *“Kişinin izin verdiği hâller saklı kalmak üzere, özel hayatın gizliliği kapsamında, açıklanması hâlinde kişinin sağlık bilgileri ile özel ve aile hayatına, şeref ve haysiyetine, meslekî ve ekonomik değerlerine haksız müdahale oluşturacak bilgi veya belgeler, bilgi edinme hakkı kapsamı dışındadır. Kamu yararının gerektirdiği hâllerde, kişisel bilgi veya belgeler, kurum ve kuruluşlar tarafından, ilgili kişiye en az yedi gün önceden haber verilerek yazılı rızası alınmak koşuluyla açıklanabilir.”*. düzenleme ile bireylere ait özel hayat kapsamında olduğu kabul edilen bu bilgilerin talebi halinde, bireyin rızası olmadıkça başvurucuya verilmeyecektir. Fakat Bilgi Edinme Hakkı Kanununun Uygulanmasına İlişkin Esas ve Usuller Hakkında Yönetmeliğin 32/2. maddesine göre kamu yararının zorunlu kıldığı kimi durumlarda, kişisel bilgi ve belgeler ilgiliye en az yedi gün öncesinden haber verilerek bireyin yazılı rızası alındıktan sonra açıklanabilir. Zira Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi bilgi edinme hakkının Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 8. maddesi kapsamında değerlendirilebileceği hususunda kararlar vermiştir¹⁸⁰. Gaskin v. Birleşik Krallık davasında¹⁸¹ başvurucunun sosyal hizmetler kurumunun kendisi hakkında tuttuğu verilere ulaşmak istediği fakat talebinin reddedildiği, böylelikle, başvurucunun kendisine ait tutulmuş kayıtların erişimine izin verilmediği hususu başvurucu tarafından öne

¹⁷⁹ **Bilgi Edinme Hakkı Kanunu m. 9:** *“İstenen bilgi veya belgelerde, gizlilik dereceli veya açıklanması yasaklanan bilgiler ile açıklanabilir nitelikte olanlar birlikte bulunuyor ve bunlar birbirlerinden ayrılabilirse, söz konusu bilgi veya belge, gizlilik dereceli veya açıklanması yasaklanan bilgiler çıkarıldıktan sonra başvuranın bilgisine sunulur. Ayırma gerekçesi başvurana yazılı olarak bildirilir.”*

¹⁸⁰ **Güneş Kurt**, s. 25; **Soykan, Cavidan** (2007) ‘Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarında Bilgi Edinme Hakkı’ AÜHFD, s. 69.

¹⁸¹ Başvuru No: 10454/83, T: 07.07.1989 <<http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57491>> s.e.t.09.01.2022.

sürülmesi dahi Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tarafından madde 8'in ihlali olarak kabul edilmiştir¹⁸². Mahkemem bilgi verme yönünde pozitif bir yükümlülüğü olmasa dahi bilgiye erişime karışmama anlamında negatif bir ödevi olduğu belirtmiştir¹⁸³. Söz konusu karar ile bilginin elde edilmesi ve depolanmasındaki kamusal yararının, bilginin öğrenilmesinden dolayı oluşacak bireysel faydadan daha fazla olmaması durumunda bilgi talebi reddinin Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 8. maddesinin ihlali olacağı vurgulanmıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi İdaresi Başkanlığı ve Vergi İdareleri de Bilgi Edinme Hakkı Kanunu çerçevesinde bilgi edinme hakkının gereklerine uymakla yükümlüdür. Zira kanunda hangi kamu kurum ve kuruluşlarının bilgi edinme hakkının gereklerine uyma konusunda yükümlü oldukları konusunda bir sınırlandırma bulunmamaktadır. Bu noktada, hem bilgi edinme hakkının hem de vergi mahremiyetinin hukuk devletinin bir gereği olması sebebiyle, kişilerin bilgi edinme hususundaki talepleri yanıtlanırken vergi mahremiyetinin sınırlarına da riayet edilmelidir. Kanunda doğrudan vergi mahremiyetine ilişkin düzenlemeler olmasa da vergi mahremiyeti kuralını destekleyecek düzenlemelere yer verilmiştir¹⁸⁴. Zira bilgi edinme hakkının istisnaları arasında “adli veya idari soruşturma ve kovuşturmayla ilişkin bilgi veya belgeler, haberleşmenin gizliliği esasını ihlal edecek bilgi veya belgeler, özel hayatın gizliliği ve ticari sır” yer almaktadır¹⁸⁵. Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'nda “kişinin iktisadi bütünlüğünü oluşturan ticari sır” ile ilgili de düzenlemeye yer verilmiştir. Buna göre Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'nun 23. maddesinde “*Kanunlarda ticarî sır olarak nitelenen bilgi veya belgeler ile kurum ve kuruluşlar tarafından gerçek veya tüzel kişilerden gizli kalması kaydıyla sağlanan ticarî ve malî bilgiler, bu Kanun kapsamı dışındadır.*” denilmek suretiyle kanunda ticari sır olarak nitelendirilen bilgi ve belgeler ile mali bilgiler bu kanun kapsamı dışında bırakılmıştır. Böylelikle Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'nun 9. maddesinde gizli vasıftaki bilgilerin ayrılarak talep edene verilmesi düzenlenmiş olduğu için Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'nun 21. ya da 23. maddesi kapsamına giren bir bilginin talep edilmesi halinde, talep edilen bilginin, mükellefin vergi mahremiyeti kapsamında olan bilgilerden olduğu belirtilerek talep reddedilir veya ilgili talep vergi mahremiyeti niteliğindeki bilgiler ayırt edildikten sonra talep edilene bildirilir¹⁸⁶.

¹⁸² Güneş Kurt, s. 25; Soykan, s.69.

¹⁸³ Güneş Kurt, s. 25.

¹⁸⁴ Maden, Muhsin (2004) “Vergi Mahremiyeti ve Bilgi Edinme Hakkı Kanunu” Maliye ve Sigorta Yorumları, S. 420, s.127.

¹⁸⁵ Güneş Kurt, s. 26.

¹⁸⁶ Güneş Kurt, s. 26.

Bilgi Edinme Hakkı Kanunu ile Vergi Usul Kanunu madde 5'te yer alan mükellefin şahsına, işine, işletmesine, ticari ve mali bilgilerine yönelik bilgilerin talep edilmesi halinde, ilgili başvurunun reddedilmesi gerekmektedir. Bu bağlamada vergi dairelerinden Bilgi Edinme Kanunu çerçevesinde "ticari sır" mahiyetindeki bilgilerin istenmesi mümkün değildir.

3.2.1.5. Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Yönünden

Kişisel verilerin korunması hakkı, ilk aşamada özel yaşamın gizliliği hakkı içerisinde değerlendirilmiş olsa da zamanla tarihsel süreç içerisinde bu haktan ayrılarak kendine özgü nitelikleri olan bir alan oluşturmuştur¹⁸⁷.

Kişisel verilerin korunması hakkı uluslararası hukukta ülkemizden daha önce tartışılmaya başlanmış, 1960 ve sonrasında bilgi toplumunun oluşmaya başlamasıyla birlikte OECD, Avrupa Birliği ve Birleşmiş Milletler nezdinde çeşitli düzenlemeler yapılmaya başlanmıştır¹⁸⁸. Türkiye ise 28.01.1981 yılında Kişisel Verilerin Otomatik İşleme Tabi Tutulması Karşısında Bireylerin Korunması Sözleşmesi'ni imzalamış ve bu sözleşme 17.03.2017 tarihinde 29656 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kişisel verilerin korunması hususunda yapılan çalışmalarla hedeflenen, "veri korunmasının kişisel bilgilerle alakalı, adil ve kanuni olarak elde edilmiş, yalnızca belirlenen özgü amaç için kullanılması, yeterli, ilgili ve amacı aşacak şekilde olmaması, doğru ve güncel olması, konuya erişebilir olması, gizli tutulması ve amaca ulaşıldıktan sonra imha edilmesi"dir¹⁸⁹.

Kişisel verilerin korunması hakkı Anayasamıza 12.09.2010 tarihinde yapılan değişiklik ile 20. maddenin 3. fıkrası ile dâhil edilmiştir. İlgili düzenlemeye 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 kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebilir. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir."*

¹⁸⁷ Küzeci, Elif (2019) Kişisel Verilerin Korunması, 3. Baskı, Ankara, Tuhaf Kitapevi, s.69.

¹⁸⁸ Küzeci, s. 102, Güneş Kurt, s. 27.

¹⁸⁹ Güneş Kurt, s. 27-28.

6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu’nda ise kişisel verileri işleyen gerçek veya tüzel kişilerin yükümlülükleri ile uyacakları usul ve esaslar hüküm altına alınmıştır. anılan Kanun ile hedeflenen kişilerin öncelikle özel hayatın gizliliği hakkı olmak üzere temel hak ve özgürlüklerine koruma sağlanmasıdır. Kişisel verilerin elde edilmesi ile kişilerle alakalı bilgilerin fütursuzca ve ticari ya da başka amaçlarla kullanılarak mahremiyet hakkına yönelik saldırılar söz konusu olmaktadır.

Vergilendirme hususunda kişisel verilerin korunması noktasında ise; devletlerin üzerine düşen kimi yükümlülükleri yerine getirebilmesi için vatandaşlarının bilgilerine gereksinim duymaktadır. Devletin vergilendirme hususunda edindiği bilgileri “toplama, kullanma, üçüncü kişilere aktarma” gibi konularda uyacağı esaslar kişisel verilerin korunması noktasında önem arz etmektedir. Vergi idaresi “e-beyanname, e-fatura, e-haciz, e-tahsilat uygulamalarıyla ve Elektronik Merkezi Vergi Dairesi Otomasyonu, Elektronik Tahsilatları İşleme Sistemi” gibi pek çok sistemde vergiye ilişkin verileri işlemektedir¹⁹⁰. Bu sebeple Kişisel Verilerin Korunması Kanunu’ndaki düzenlemelerin vergi mahremiyetinin sağlanmasında olumlu etki yaratmaktadır¹⁹¹. Ancak Kişisel Verilerin Korunması Kanunu’nun 28/2-ç maddesine göre “*Kişisel verilerin millî savunmayı, millî güvenliği, kamu güvenliğini, kamu düzenini veya ekonomik güvenliği sağlamaya yönelik olarak kanunla görev ve yetki verilmiş kamu kurum ve kuruluşları tarafından yürütülen önleyici, koruyucu ve istihbari faaliyetler kapsamında işlenmesi*” halinde bu Kanun hükümleri uygulanmayacaktır. Buna göre kişisel veri işlemenin “bütçe, vergi ve mali konulara” ilişkin olarak Devletin milli ve ekonomik güvenliğinin korunması için gerekli olması halinde kanun hükümleri uygulanmayacaktır. Böylelikle, Kişisel Verilerin Korunması Kanunu’nun 28/2. maddesi¹⁹² ile yukarıda anlatılanlar birlikte incelendiğinde; vergi mükellefine ait kimi

¹⁹⁰ Güneş Kurt, s. 28.

¹⁹¹ Küzeci, s. 499; Güneş Kurt, s. 28-29.

¹⁹² **Kişisel Verileri Koruma Kanunu’nun 28/2. maddesi:**

“(2) Bu Kanunun amacına ve temel ilkelerine uygun ve orantılı olmak kaydıyla veri sorumlusunun aydınlatma yükümlülüğünü düzenleyen 10 uncu, zararın giderilmesini talep etme hakkı hariç, ilgili kişinin haklarını düzenleyen 11 inci ve Veri Sorumluları Siciline kayıt yükümlülüğünü düzenleyen 16 ncı maddeleri aşağıdaki hâllerde uygulanmaz:

a) Kişisel veri işlemenin suç işlenmesinin önlenmesi veya suç soruşturması için gerekli olması.

b) İlgili kişinin kendisi tarafından alenileştirilmiş kişisel verilerin işlenmesi.

c) Kişisel veri işlemenin kanunun verdiği yetkiye dayanarak görevli ve yetkili kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca, denetleme veya düzenleme görevlerinin yürütülmesi ile disiplin soruşturma veya kovuşturma için gerekli olması.

ç) Kişisel veri işlemenin bütçe, vergi ve mali konulara ilişkin olarak Devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunması için gerekli olması.”

verinin Kişisel Verilerin Korunması Kanunu kapsamı dışında kaldığını belirtebiliriz¹⁹³. Veri Sorumluları Sicili Hakkında Yönetmeliğin 15. maddesi uyarınca, Kişisel Verilerin Korunması Kanunu’nun 28/2-ç maddesi kapsamındaki faaliyetlerin kişisel verilerin işlenmesi için “veri sorumluları siciline kaydedilmesi ve bildirilmesi yükümlülüğü” bulunmamaktadır. Fakat bu istisna uygulanırken yine Kişisel Verilerin Korunması Kanunu’nun hedefine ve temel prensiplerine riayet edilecektir.

Kanuna göre kişisel veri “Kimliği belirli veya belirlenebilir gerçek kişiye ilişkin her türlü bilgi” dir. Görüleceği üzere kişisel veri gerçek kişiye aittir. Belirtmek gerekir ki 6698 sayılı Kanun tüzel kişilerin verilerini koruma kapsamına almadığı için vergi hukukundaki tüzel kişi mükellefler ile tüzel kişiliği olmayan mükellefler 6698 sayılı Kanun kapsamında korumadan mahrumdur¹⁹⁴. Görüldüğü üzere tüzel kişiler Kişisel Verilerin Korunması Kanunu’ndan istifade edemeyecektir. Vergi Usul Kanunu madde 5’te düzenlenen vergi mahremiyetinde ise “ mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ” denilmek suretiyle hem gerçek hem de tüzel kişilerin vergi mahremiyeti hakkına sahip olduğundan bahsedilmektedir. Bu noktada gerçek kişilerin vergi mahremiyeti kapsamında olan bilgileri aynı zamanda Kişisel Verilerin Korunması Kanunu kapsamında korunan bilgilerdir. Vergi mahremiyeti hususunda Vergi Usul Kanunu’na göre mükellefin veya ilgili kimsenin rızası aranmazken, Kişisel Verilerin Korunması Kanunu kapsamında olan verilerin yahut bilgilerin işlenmesinde ya da paylaşılmasında kişilerin açık rızası şart koşulmuştur.

Bununla beraber bu Kanun’un vergi mükellefleri için en önemli faydalarından biri, Vergi Usul Kanunu madde 5’te sayılan kişilerden başka kişilerin vergi mahremiyetini ihlal etmesi durumunda devreye girerek hukuki korumayı sağlayacak olmasıdır¹⁹⁵.

¹⁹³ Güneş Kurt, s. 29.

¹⁹⁴ Durdu, Muhammet(2019) ‘Mükellef Verilerinin Korunması ve Vergi Mahremiyeti’ Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.27, S.3, s.589-623, s.616.

¹⁹⁵ Karataş Durmuş, Neslihan (2017) ‘Ticari Sırların ve Kişisel Verilerin Korunması Kapsamında Vergi Mahremiyeti’ Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Y. 8, S. 31, s.371; Durdu, s.616.

3.3. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu

3.3.1. Genel Olarak

Türk hukukunda kural olarak suç ve cezaları düzenleyen hususlar Türk Ceza Kanunu'nda hüküm altına alınmıştır. Türk Ceza Kanunu dışında bazı özel ceza kanunlarında da suç ve ceza içeren düzenlemeler mevcuttur. Özel kanunlarda yer alan suç ve ceza hükümlerinden bazıları ise vergi suçlarıdır. Vergi sahasına yönelik olan bu suçlara ve cezalarına ilişkin düzenlemeler ise Vergi Usul Kanunu'nda bulunmaktadır. Vergi mahremiyetinin ihlali suçu da Vergi Usul Kanunu'nda hüküm altına alınan suç tiplerinden biridir.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu ve anılan suçun karşılığı olan ceza Vergi Usul Kanunu'nun ceza hükümlerini içeren dördüncü kitabının vergi cezalarını düzenleyen ikinci kısmının “Suçlar ve Cezalar” başlıklı üçüncü bölümünde 362. maddede hüküm altına alınmıştır. 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.”* Böylelikle suçun karşılığı olarak uygulanacak olan ceza hükmü yönünden Türk Ceza Kanunu'na atıf yapılmıştır.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun incelenmesi hususunda vergi mahremiyetinin düzenlendiği hükme başvurmak gerekmektedir. Bu sebeple vergi mahremiyetinin ihlali suçunun maddi ve manevi unsurları, suçun konusu, fail ve mağdur gibi unsurlar dışında kalan birtakım hususların saptanmasında Vergi Usul Kanunu'nun 362. maddesinde yer alan *“Bu Kanunda yazılı olan vergi mahremiyetine...”* ifadesinden hareketle Kanun'un 5. maddesi hükümlerinin esas alınması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun dördüncü kitap birinci kısmında ceza hükümlerine ilişkin genel esaslar düzenlenmektedir. Genel esaslar başlığı altında yer alan düzenlemeler kural olarak bu kısımdaki bütün suç ve cezalar yönünden geçerli olması gerekmektedir. Ancak görülecektir ki bu kısımdaki düzenlemeler esasen vergi kabahatlerine yönelik düzenlemeleri içermektedir. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'nda yer alan ceza hükümlerine ilişkin genel esaslar vergi mahremiyetinin ihlali suçu bakımından uygulama alanı bulamayacaktır. Vergi Usul Kanunu'ndaki iştirak, içtima ve tekerrür gibi suçun özel görünüş biçimlerine ilişkin düzenlemeler vergi mahremiyetinin ihlali suçu açısından hüküm ifade etmez. Bu yüzden

vergi mahremiyetinin ihlali suçu bakımından esas alınacak düzenlemelerin tespitinde Türk Ceza Kanunu ile Vergi Usul Kanunu arasındaki ilişki esas alınacaktır.

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 gerekir¹⁹⁶.

Türk Ceza Kanunu madde 5'te *"Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ile ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır."* hükmü ve Vergi Usul Kanunu'nun suç ile ceza hükümleri içeren özel kanun olduğu kabul edildiğinde vergi mahremiyetinin ihlali suçu açısından Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümlerinin uygulanacağı kabul edilmektedir.

Yukarıda anlatılanlara ilaveten Vergi Usul Kanunu'nun 362. maddesindeki "vergi mahremiyetinin ihlali suçu" yanında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 107. maddesinde düzenlenen "sırrın ifşası" suçu vardır. Bu iki suçu birbiri ile karıştırmamak gerekmektedir. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 107. maddesine göre; *"(Değişik birinci fıkra: 23/1/2008-5728/160 md.) Bu kanunun tatbikinde vazifeli bulunan kimseler, bu vazifeleri dolayısıyla amme borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına ait öğrendikleri sırlarla, gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa ettikleri takdirde Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesine göre cezalandırılır. (Mülga ikinci fıkra: 23/1/2008-5728/578 md.) (Üç, dört ve beşinci fıkralar Mülga: 22/7/1998 - 4369/82 md.) (Ek fıkra: 30/7/2003-4962/3 md.) Bu Kanunun 41 inci maddesine göre amme alacağını tahsil yetkisi verilen kuruluşlara, yapacakları tahsile yönelik bilgilerin ve 22/A maddesine göre borcun olmadığına dair belgeyi arama zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlara, ödeme ve işleme taraf olanlara ilişkin borç bilgilerinin verilmesi sırrın ifşası sayılmaz; bu kurum ve kuruluşlarda vazifeli bulunan kimseler edindikleri bilgileri ifşa ettikleri takdirde birinci fıkra hükmüne göre cezalandırılırlar. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir."* . Görüldüğü üzere her iki suçun da korumaya çalıştığı hukuki değer aynı iken suçun işlendiği aşama, zaman farklılık arz etmektedir. Vergi mahremiyetinin ihlali suçu, vergilendirme ve yargılama süreci ile ilgili iken sırrın ifşası suçu, vergiler yanında diğer amme alacakları bakımından işlenebilen bir suçtur. Bununla birlikte sırrın

¹⁹⁶ Solak Akman, s.100.

ifşası suçu ancak verginin tahsil ve takibi sırasında işlenebilen bir suçtur. Her iki suçun da cezalandırılmasının Türk Ceza Kanunu'nun 239. Maddesine göre belirleniyor olması suçların birbiri ile karışmasına yol açmaktadır.

3.3.2. Korunan Hukuksal Değer

Vergi Usul Kanunu 5. ve 362. maddelerdeki düzenlemeler ile vergi mükelleflerinin vergi mahremiyeti koruma altına alınmıştır. Vergi mahremiyeti başlığı altındaki düzenleme incelendiğinde; sır olarak saklanması gereken hususların, sadece verginin gizliliği ile ilgili olmadığı bunun dışında yükümlünün şahsı, işi, işletmesi, meslek ve servetine ilişkin hususların da gizlilik kapsamına alındığı görülmektedir¹⁹⁷. Böylece, vergi mahremiyetinin kapsamına vergi mükelleflerinin kimliği ve mali durumu girer¹⁹⁸. Bu bakımdan vergi yasalarında yer alan vergi gizliliğine ilişkin hükümler, özel ve ticari yaşamın gizliliğini korumaya yöneliktir¹⁹⁹. Böylelikle vergi mahremiyetine yönelik hükümler mükellefin kişilik haklarını koruduğu gibi ticari yaşamına yönelik haklarını da koruma altına almaktadır. Zira gizliliğin bozulması neticesinde, yükümlü; ticari sırların öğrenilmesi dolayısıyla maddi bir zarar görebileceği gibi bu sırların rekabet içerisinde bulunan kişiler tarafından öğrenilmesinin yaratacağı haksız rekabet de kamu düzenini bozacaktır²⁰⁰.

Türk Ceza Kanunu madde 239'da hüküm altına alınan suç, "Topluma Karşı Suçlar" bölümünde düzenlenmektedir. Bu husus ve yukarıda ele alınan hususlar hep birlikte değerlendirildiğinde vergi mahremiyetinin ihlali suçu ile korunan hukuksal değer aynı zamanda kamu menfaati olduğu da söylenebilir. Öte yandan kamu görevlilerine karşı duyulan kamusal güven de korunan bir başka hukuki değerdir²⁰¹.

¹⁹⁷ Edizdoğan / Taş / Çelikkaya, s.163.

¹⁹⁸ Donay, Süheyl (2008) Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, 1. Baskı, İstanbul, Beta, s.167; Özen, Mustafa (2021) 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri, 4. Baskı, Ankara, Adalet, s.109.

¹⁹⁹ Edizdoğan / Taş / Çelikkaya, s.163.

²⁰⁰ Edizdoğan / Taş / Çelikkaya, s.163; Maden, Muhsin (2005) Yeni TCK'nun VUK'a göre Verilen Hürriyeti Bağlayıcı Cezalara Etkisi, E-Yaklaşım, S:18. <<https://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=145>> s.e.t. 19.04.2021.

²⁰¹ Arslan, Çetin (2013) 'Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu' Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, C:3, S:2, s.18; Kocabıçak, s.49.

3.3.3. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçunun Unsurları

Çalışmamızın ilk bölümünde ele alınan suçun unsurlarından “kanunilik unsuru, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsuru”, bu aşamada vergi mahremiyetinin ihlali suçu yönünden ele alınacaktır.

3.3.3.1. Kanuni Unsur

Kanuni unsur; “kişinin eyleminin ceza yasasında yapılmış bulunan suç tanımına uygun olup olmadığının araştırılması” olup tipiklik şeklinde de adlandırılmaktadır. Tipiklik; “fiili suç sayan ve bunu cezalandıran kanun maddesinin varlığını şart koşturmakla birlikte, fiilin kanunda açık bir şekilde tarifinin verilmesini ve suça ilişkin tiplerin net bir şekilde gösterilmesini” tarif etmektedir²⁰².

Kanunilik unsuruna göre bir fiil kanunla düzenlenmeli ve fiilin kanundaki tipe uygun biçimde işlenmesi gerekmektedir.

Suçların ve cezaların kanuniliği diğer bir deyişle kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesi uyarınca; suç oluşturan eylemlerin insanlarda kuşkuya yer bırakmayacak, net, esnek olmayan nitelikte olması ve kanunla bu çerçevenin çizilerek düzenlenmesi, yine suçun karşılığı olan cezanın da kanunla açıkça düzenlenmesi gerekmektedir.

Bir suçta kanuni unsurun olup olmadığı incelenirken işlenen suçun ilgili kanunda açık bir biçimde, nesnel biçimde bir tarifin yer alıp almadığının incelenmesi lazımdır²⁰³. Kanunilik unsuruna uygun olan suç tarifi; faili, konuyu, hareketi ve suçun manevi unsurunu yani sübjektif unsurunu içermelidir. Söz konusu fiil için kanunda unsurlarını bünyesinde barındıran bir tarif yok ise, ortada böyle bir suç olmayacaktır.

Vergi mahremiyeti ve vergi mahremiyetine riayet etmek mecburiyetinde bulunan şahıslar Vergi Usul Kanunu madde 5’te, vergi mahremiyetinin ihlali suçu ise Vergi Usul Kanunu madde 362’de, ilgili suçun karşılığını oluşturan ceza yaptırımını ise Türk Ceza Kanunu madde 239’da hüküm altına alınmaktadır. Bu şekilde vergi mahremiyetinin ihlali suçunun kanunilik ilkesine uygun olduğu görülmektedir. Bununla birlikte Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 107. maddesine göre bu kanunun tatbikinde

²⁰² Taş, s. 19.

²⁰³ Taş, s. 19.

vazifeli olan kimselerin amme borçlularına ve onlarla ilgili kimselerin sır niteliğinde olan veya gizli olan bilgilerini ifşa etmeleri takdirde karşılaşılabilecekleri ceza düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile, Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun kapsamında kalan ihlallerin kanunilik unsuru karşılanmıştır.

3.3.3.2. Suçun Maddi Unsuru

3.3.3.2.1. Suçun Konusu

Suçun Hukuki Konusu

Suçun hukuki konusu, korunan hukuksal değer ile aynıdır. Yukarıda da belirttiğimiz gibi vergi mahremiyetinin ihlali suçunun hukuki konusu, hem temel bir hak olan özel hayatın gizliliği hakkının ihlalini hem de kamusal bir menfaat ihlalini kapsamaktadır. Böylece anılan suç, birden çok “hukuki değeri koruyan / çok hukuki konulu” suçlardandır²⁰⁴.

Suçun Maddi Konusu

Hareketin konusu tipe uygun hareketin üzerinde gerçekleştiği maddi şeydir²⁰⁵. Her suçun maddi bir konusunun bulunup bulunmadığı meselesi hakkında farklı görüşler ileri sürülmektedir²⁰⁶. Vergi mahremiyetinin ihlali 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 lazım gelen diğer hususların ifşası veya bir kişi yararına kullanılması halinde gerçekleşir²⁰⁷. İlgili suçun maddi konusunu kavrayabilmek için sır veya gizli kalması gereken hususlar yönünden “şey” kavramının tarif edilmesi gerekmektedir.

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

²⁰⁴ Kocacıbağcı, s. 49; Arslan, s.18; Aynı görüş için bkz. Şenyüz, s.471-472.

²⁰⁵ Özbek / Kanbur / Doğan ve diğerleri, s.222.

²⁰⁶ Toroslu, bu konuda üç farklı görüşün olduğunu ifade etmektedir. Birinci görüşe göre her suçun maddi bir konusu vardır. İkinci görüş bazı suçların maddi konusunun bulunmayacağıdır. Üçüncü görüş ise maddi konunun dar veya geniş yorumlanmasına göre durumun değişeceği savunulmaktadır, bkz. Toroslu, Nevzat (1970) Cürümlerin Tasnifi Bakımından Suçun Hukukî Konusu, Ankara, AÜHF, s.61–62, dn.57.

²⁰⁷ Solak Akman, s.105-106.

eden görüşe²⁰⁸ göre, vergi mahremiyetinin ihlali 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 edilemeyecektir²⁰⁹. 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 sayılmaz²¹⁰.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu, kural olarak fiilin işlenmesi ile neticenin meydana geldiği diğer bir deyişle hareketin neticeye bitişik olduğu bir suç tipidir. 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 edilmektedir²¹¹.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun neticesinin harekete bitişik olması sebebiyle maddi konusunun olmayacağı²¹² yönündeki görüşe katılmayarak, kanunun lafzında da geçen ifşa veya kendilerinin veya üçüncü kişilerin nef’ine kullanmanın üzerinde gerçekleştiği şey bu suçun maddi konusunu oluşturmaktadır. Buna göre vergi mahremiyetinin ihlali suçu hem cismani varlığı bulunan “şey”ler hem de cismani varlığı olmayan ancak vergi sırrı niteliğini haiz bir bilgiler ifşa edilerek veya bir kişi yararına kullanılarak işlendiği takdirde suçun maddi konusundan söz edilebilecek ve maddi konuyu bu “şey”ler oluşturacaktır²¹³.

²⁰⁸ **Toroslu** (1970), s. 188; “Şey” kavramına yüklenen farklı anlamlar için bkz. s.188, dn.261, 262 ve 263. Bu görüş hakkında ayrıca bkz. **Erem, Faruk** (1968) ‘Suçun Konusu ve Hümanist Doktrin’ AÜFHD, C:25, S:1-2, s.16.

²⁰⁹ **Solak Akman**, s. 106.

²¹⁰ **Erem** (1968), s.16,31; **Solak Akman**, s.106.

²¹¹ **Toroslu** (2009), s. 94.

²¹² Aksi yönde görüşe sahip olan Özen’e göre vergi mahremiyetini ihlal suçu soyut tehlike suçu olduğu için maddi konusu yoktur; bkz. **Özen**, s.110.

²¹³ **Solak Akman**, s.107.

3.3.3.2.2. Suçun Faili

Vergi Usul Kanunu’nun 362. maddesindeki yollama ile 5. maddenin ilk fıkrasında kimlerin bu suçun faili olacağı düzenlenmiştir. Bunlar sırasıyla;

- “Vergi muameleleri ve incelemesi ile uğraşan memurlar,
- Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay’da görevli olanlar,
- Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler,
- Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler” olarak düzenlenmiştir.

Vergi Usul Kanunu’nun 5’inci maddesine 4369 sayılı Kanun ile eklenen 4. fıkrası ile;

- “Yaptıkları adli ve idari soruşturmalarla ilgili olarak bilgi ve belge talep eden kamu görevlileri,
- Mensuplarının, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri ya da kullandıkları kendilerine bildirilen kanunla kurulmuş mesleki teşekküller, birlik ve meslek odaları” da suçun faili olarak belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu’nun 5’inci maddesine 7338 sayılı Kanunun 13. maddesi ile eklenen altıncı fıkra ile;

- Gelir İdaresi Başkanlığının görev alanına ilişkin işlerde hizmet alımı yoluyla çalıştırılanlar ile hizmet alımı yapılanların ortak ve yöneticileri bu suçun faili olarak kabul edilmiştir.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu kanunda sayılan, tahdidi ve kimi hukuki vasıflara haiz olan kişilerin işleyebileceği bir suç olması sebebiyle özgü (mahsus) suçtur. Dolayısıyla ilgili suçu yalnızca vergi mahremiyetine uymak zorunda olan kişiler işleyebilir.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunu oluşturan hareketi, bu kişilerden başkası icra ettiği takdirde başka bir suç oluşabilir. Örnek verecek olursak Türk Ceza Kanunu’nun 136. maddesinde düzenlenen “Verileri Hukuka Aykırı Olarak Verme veya Ele Geçirme Suçu” söz konusu olabilir.

İlgili suçu işleyen görevlilerin, görevden ayrıldıktan sonra devam eden sır saklama süresi, ölünceye kadar değil, dava zamanaşımı süresi doluncaya kadar kabul edilmelidir²¹⁴.

Vergi Usul Kanunu'ndaki düzenleme haricinde avukatların da vergi mahremiyetini saklama yükümlülüğü vardır²¹⁵. Yine özel kanunlarda vergi mahremiyetini koruma yükümlülüğü altında olanlar da kendi hükümlerine göre sorumlu olurlar²¹⁶.

Bu açıklamalar ile birlikte vergi mahremiyetinin ihlali suçunun failleri madde metnindeki düzenlenme sırasına uygun şekilde ele alınarak sırayla incelenmeye çalışılacaktır.

Vergi Muameleleri ve İncelemesi ile Uğraşan Memurlar

Bu başlık altındaki fail niteliğinde kişiler iki grup şeklinde incelenebilir. Bu kişiler, vergi muameleleriyle uğraşan memurlar ve vergi incelemeleriyle uğraşan memurlardır.

Vergi muameleleriyle uğraşan memurlar, “vergi ödevlerine karşı sonuç doğuracak, idari işlem niteliğindeki işlemleri yapan memurlardır”. Verginin tarh, tahakkuk, tahsil işlemlerini yerine getiren memurlar, yazı işleri ile uğraşan memurlar, müdür, müdür muavini ve onaylayıcı şefler bu gruba dâhil edilebilir.

Vergi muameleleri ile uğraşan memurlar kavramı belirtilerek suçun faili niteliğindeki şahsın görevi ifade edilerek, vergi muameleleri ile uğraşmayanların vergi mahremiyetinin ihlali suçunun faili olamayacağı belirtilmek istenmiştir. Ancak “vergi muamelesi” deyimini kimi durumlarda geniş yorumlamak da fayda vardır. Misalen bir konut araması halinde görevli kılınan kolluk personeli de arama işlemi esnasında vergi muamelesi ile alakalı görev icra etmektedir, bu şekilde arama işlemi esnasında görevli kılınan kolluk personeli de bu grubun içindedir²¹⁷. Diğer taraftan ceza muhakemesi kanunu kapsamında arama kararı veren Sulh Ceza Hâkimliği de vergi işlemleriyle uğraşan memurlar grubuna dahil edilecektir²¹⁸.

Kanunun lafzında yer alan vergi incelemeleriyle uğraşan memurlar ise; Vergi Usul Kanunu'nun 135.maddesinde²¹⁹ gösterilmektedir. Düzenlemeye göre vergi müfettişleri ve

²¹⁴ Donay, s.151; Özen, s.112.

²¹⁵ Donay, s.170; Özen, s.112.

²¹⁶ Donay, s.168; Özen, s.112.

²¹⁷ Taş, s.78.

²¹⁸ Taş, s.78.

²¹⁹ VUK m.135: “Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır.

yardımcıları, vergi dairesi başkanı, defterdar, Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar vergi incelemesi yapmaya yetkili memurlardır.

Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay’da Görevli Olanlar

Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi mahremiyetine uymakla yükümlü bulunan vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay’da görevli olanlar vergi yargılama hukuku esas alınarak belirlenmiştir. Zira vergi suçuna ilişkin yargılama aşamasında Vergi Yargısında görevli olan kimseler de, vergilendirme nedeniyle mükelleflere ait bilgiler edinmektedirler.

İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 20. maddesine göre; Danıştay ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait gerekli her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar. Bu durum re’sen araştırma ilkesi²²⁰ ile açıklanabilir. Böylelikle, vergi yargılamasında görevli olan hâkim ve personel de mükelleflerin vergilendirilmesine ilişkin bir takım bilgileri edinmektedirler. Bu şekilde ulaşılan bilgilerin vergi mahremiyeti gereği ifşa edilmemesi ve kullanılmaması gerekir.

Vergi ve bölge idare mahkemelerinde ve Danıştay’da görevli olanlardan maksat sadece hâkim veya savcı olarak bu organlarda vazife gören kimseler değildir: raportörler, yazı işlerinde çalışan memurlar ve teftiş kurulunda görevlendirilen personel de aynı kavrama dâhildir²²¹.

Vergi Kanunlarına Göre Kurulan Komisyonlara Katılanlar

Vergi yasaları uyarınca kurulan “takdir komisyonları (VUK m. 72), tadilat komisyonları (VUK m. 80), uzlaşma komisyonları (VUK ek m. 1), zirai kazançlar il komisyonları (VUK m. 83), zirai kazançlar merkez komisyonları (VUK m. 85), ortalama kar hadleri komisyonları ve vergi yasalarına göre oluşturulan diğer komisyonlardır”. Yasanın

Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.”

²²⁰ Dava dosyasında olmasa ve hatta taraflarca ileri sürülmesi dahi maddi gerçeğe ulaşılması için diğer bilgi ve belgelere mahkeme tarafından ulaşılmaya çalışılması, bilirkişi incelemesi yaptırılması gibi faaliyetlere re’sen araştırma adı verilmektedir. **Yorgancıoğlu, Erçetin** (1976) Danıştay Yargılama Usulünde Re’sen İnceleme Yetkisi, İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler I, Ankara, Danıştay Başkanlığı, s.229-231; **Günindi, Berkant** (2019) ‘Vergi Yargılaması Hukukunda Re’sen Araştırma İlkesi’, (Yüksek Lisans), İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.18.

²²¹ **Erman**, s. 99; **Şenyüz**, s.452; **Erdem, Tahir** (2005a) “Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Yeni Türk Ceza Yasası Sonrasında Bu Suça Uygulanacak Ceza – I” Yaklaşım, S:155, s. 249; **Solak Akman**, s.132.

“komisyonlara iştirak edenler” kavramını kullanmış olması sebebiyle, söz konusu komisyonlara katılım sağlayan memurlar ile memur sıfatı bulunmayan şahıslar da vergi mahremiyetine uyması gereken şahıslar arasında sayılmalıdır²²².

Komisyonla üye olan kimselere görevlerine başlamadan evvel kamu menfaati ile mükellef haklarını koruyacağı hususunda ant içtirilmesi, mükelleflerin sır niteliğindeki bilgilerini başkalarına karşı koruyacaklarına yönelik bir güvence şeklinde nitelendirilebilir²²³.

Vergi komisyonlarında hazır bulunan ancak oy verme ve karara katılma hakkına sahip olmayan kimselerin de komisyonlara iştirak edenler kapsamında değerlendirilmesi gerekir²²⁴.

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 olacaktır²²⁵.

Vergilendirme İşlemlerinde ve Yargıda Görev Alan Bilirkişiler

Vergi işlerinde kullanılan bilirkişilerin kimler olduğunun belirlenebilmesi için özellikle “*vergi işleri*” kavramının ne olduğunun tarifi edilmesi gerekmektedir. Vergi işlerinin neler olduğu kanunla belirlenmiş değildir. Dolayısıyla, 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 amaçladığı görülmektedir²²⁶.

Bilirkişi, “özel teknik bilgi ve uzmanlığı gerektiren alanlarda bilgi sahibi olan kişilerdir”. Bilirkişiye vergilendirme işlemleri sırasında başvurulabileceği gibi, yargılama esnasında da başvurulabilir.

“Vergi matrahlarının”, “servetlerinin”, “sınai hakların”, “telif haklarının”, “imtiyazların” ve “mücevheratın” değerlendirilmesinde bilirkişiden yararlanabilir.

²²² Bayraklı, s.75-76.

²²³ Taş, s.80.

²²⁴ Solak Akman, s.137.

²²⁵ Kızılot, Şükrü (1991) Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, Ankara, Savaş, s.102; Solak Akman, s.138.

²²⁶ Solak Akman, s.138-139.

Vergi Usul Kanunu'nun 74²²⁷, 75²²⁸, 79²²⁹ ve 86.²³⁰ maddelerinde bilirkişiye başvurulabilecek durumlar açıkça gösterilmiştir. Böylelikle idari işlemler esnasında bilirkişiye müracaatta bulunma hakkının yalnızca belli durumlarda kanun hükmüyle kurulan komisyonlara tanındığı görülmektedir. Komisyonlar, özel, teknik ve ihtisasa dayanan konularda karar verirken bazen lüzum üzerine bazen de mecburen bilirkişiye başvurmaktadırlar²³¹. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu ile diğer vergi kanunlarında açıkça düzenlenen durumlarda usulüne uygun bir tarzda mütalaasına başvuru her kişinin vergi işlerinde kullanılan bilirkişi addedilmesi gerekir²³².

Yargılama sürecinde ise bilirkişi, hem idari yargı alanında vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ile Danıştay'da; hem de ceza mahkemelerindeki yargılama aşamasında söz

²²⁷ **VUK m.74:** “a) 72 nci maddenin birinci fıkrasına göre kurulan takdir komisyonunun görevleri şunlardır.

1. Yetkili makamlar tarafından istenilen matrah ve servet takdirlerini yapmak;

2. Vergi kanunlarında yazılı fiat, ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir etmek (Bu gibi takdirler de takdir kararına bağlanır.)

Takdir komisyonu bu görevlerini yaparken takdir sebepleri bulunup bulunmadığını incelemeyi. Yalnız hatalı gördüğü muamelelerde, ilgili vergi dairesini yazı ile ikaz etmeye mecburdur.

b) 72 nci maddenin ikinci fıkrasına göre kurulan takdir komisyonu: 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köyün cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeleri (Turistik bölgelerde değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parsel) itibarıyla asgari ölçüde birim değer tespit etmekle görevlidir.

c) 72 nci maddenin üçüncü fıkrasına göre kurulan takdir komisyonu: 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca her il veya ilçe için arazinin cinsi (Kıraç, taban ve sulak) itibarıyla asgari ölçüde birim değer tespit etmekle görevlidir.

(b) ve (c) fıkralarına göre yapılacak değer tespitinde, Emlak Vergisi Kanununun 31 inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan normlardan ve bu maddeye göre hazırlanmış bulunan yönetmelik hükümleri ile gerektiğinde bilirkişiden yararlanılır.”

²²⁸ **VUK m.75:** “72 nci maddenin birinci fıkrasına göre kurulan takdir komisyonu 74 üncü maddedeki görevleri dolayısıyla bu Kanunda yazılı inceleme yetkisine haizdir.”

²²⁹ **VUK m.79:** “Tahrir komisyonları:

1. İradı veya kıymeti tahmin edilecek binaları ve araziye gezebilirler;

2. Mükelleflerden ve kiracılardan gayrimenkulün genel durumu, kullanım tarzı, kira veya hasılat miktarı ve tahmine yarıyacak sair lüzumlu malûmatı isteyebilirler;

3. Lüzumlu gördükleri malûmatı, muhtar ve ihtiyar meclisleri, ticaret ve tarım odaları, belediyeler ve noterler gibi resmi veya yarı resmi teşekküllerle özel teşekküller ve şahıslardan isteyebilirler;

4. Fabrika, değirmen ve imalathanelerin iratlarının takdirinde içlerinde bulunan sabit istihsal tesislerinin kıymetlerini tesbit için lüzum gördükleri takdirde bilirkişiye müracaat edebilirler.

Çalışma saatleri dışında veya tatil günlerinde, bina ve arazi, bunları işgal edenlerin muvafakati olmaksızın gezilemez. Binaların gezilmesi sırasında, komisyon başkan ve üyeleri, ev halkının rahatsız edilmemesine dikkat etmeye mecburdurlar.”

²³⁰ **VUK m.86:** “Zirai kazançlar il ve merkez komisyonları kamu idare ve müesseseleri ile Devlet ekonomi kurumlarından ve görevlerinin gerektirdiği sair gerçek ve tüzelkişilerden her türlü bilgileri isteyebilirler. Gerekli gördükleri hallerde bilirkişilere inceleme de yaptırabilirler.

Bilgi istemede 148 inci maddenin ikinci fıkrası hükümleri uygulanır.

Komisyonlarca bu hükümlere göre istenilen bilgileri vermeyenler ve bilirkişiliği kabul ettikleri halde gerekli incelemeleri yapmayanlar hakkında Mükerrer 355 inci madde hükmü uygulanır.”

²³¹ **Kocahanoğlu, Osman Selim** (1983) Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları, 2. Baskı, İstanbul, Yayılacak, s.345.

²³² **Erman**, s.99.

konusu olabilir. Bilirkişiye başvuruyu taraflar isteyebileceği gibi, hâkim de re’sen bilirkişiye başvurabilir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 31/1. maddesinde bilirkişi hususunda Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümlerinin uygulanacağı ancak bilirkişi seçiminin Danıştay, mahkeme veya hâkim tarafından re’sen yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun 266 – 287. maddeleri arasında yer alan bilirkişi incelemesine ilişkin hükümler, idari yargılama hukukunun özellikleri dikkate alınmak üzere vergi davaları bakımından da uygulanacaktır. Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun 266. maddesinde bilirkişiye başvurulacak haller düzenlenmiştir. Düzenlemeye göre “*mahkeme, çözümü hukuk dışında, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hâllerde, taraflardan birinin talebi üzerine yahut kendiliğinden, bilirkişinin oy ve görüşünün alınmasına karar verir.*”. Vergi hukuku özellikle de vergi suç ve cezalarını düzenleyen hükümler teknik kavramlar içerdiği için birçok hususta bilirkişiye başvurulması olağandır.

Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun “sır saklama yükümlülüğü” başlıklı 277. maddesinde vergi yargılaması hukukunda bilirkişinin uymakla yükümlü bulunduğu hususlar düzenlenmiştir. Buna göre bilirkişi olarak görevlendirilenler, görevleri sebebiyle ya da görevlerini yerine getirirken öğrendiği sırları saklamak, kendisi ve başkaları yararına kullanmaktan kaçınmakla yükümlüdürler. Söz konusu düzenleme vergi mahremiyeti açısından da bir hayli önemlidir. Vergi Usul Kanunu’nun 5’inci maddesi ile Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun 277. maddesi yargılama esnasında başvuru alan bilirkişilerin sır saklama yükümlülüğü hususunda örtüşmektedir.

Ceza yargılamasında bilirkişi incelemesi Ceza Muhakemesi Kanunu’nun 62 – 73. maddeleri arasında düzenlenmektedir. Vergi Usul Kanunu’nda öngörülen suçlar açısından ceza mahkemelerince yargılama yapılacağından, özel teknik ve beceri isteyen konularda mahkemelerin bilirkişiye başvurusu söz konusu olabilecektir. Yine ceza mahkemelerinde başvuru alan bilirkişilerin de vergi mahremiyetine riayet etmeleri gerekmektedir.

Adli ve İdari Soruşturmalarda İlgili Olarak Bilgi ve Belge Talep Eden Kamu Görevlileri

4962 sayılı Kanunla getirilen değişiklikle Vergi Usul Kanunu madde 5'e eklenen hükümle birlikte kamu görevlileri tarafından yapılan adli ve idari soruşturmalar ile alakalı olarak talep edilen bilgi ve belgelerin yapacakları vergi tahsiline ilişkin olarak bankalara verilebileceği düzenlenmiştir. Böylelikle, söz konusu bilgilerden istifade edecek şahıs ya da kurumlara da vergi mahremiyetine uyma yükümlülüğü getirilmiştir. Örneğin, Vergi Usul Kanunu'nun 148. maddesine göre; "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"²³³.

Mensuplarının, Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenledikleri ya da Kullandıkları Kendilerine Bildirilen Kanunla Kurulmuş Mesleki Teşekküller, Birlik ve Meslek Odaları

Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinin 4. fıkrasında sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunan mükelleflerin kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlara ve 3568 sayılı Kanun'la kurulan birlik ve meslek odalarına bildirileceği hüküm altına alınmıştır²³⁴. Söz konusu meslek teşekkülleri; "barolar, tabipler odası, ticaret odası veya bunların bağlı olduğu birlikler, serbest muhasebeci mali müşavirler odası, yeminli mali müşavirler odası, bu odaların bağlı olduğu birliklerdir". Örnek olarak, vergi inceleme raporuyla sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları belirlenen kişi hekim ise bildirim Türk Tabipler Birliği'ne, eczacı ise Türkiye Eczacılar Birliği'ne, avukat ise Türkiye Barolar Birliği'ne bildirimde bulunulacaktır.

²³³ Taş, s.81.

²³⁴ **VUK m.5/4:** "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. Ayrıca, kamu görevlilerince yapılan adli ve idari soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgiler verilebilir. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz. Bu takdirde kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumlar da bu maddede yazılı yasaklara uymak zorundadırlar. Maliye Bakanlığı bilgilerin açıklanmasıyla ilgili usulleri belirlemeye yetkilidir."

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 ulaşılmaktadır²³⁵. 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 mahremiyetinin ihlali suçunun faili olacaklardır²³⁶. Dolayısıyla, kanunla kurulmuş meslek teşekkülleri, birlikler ve odalarda görev alan kişiler vergi mahremiyetine ilişkin yasağa uymak zorunda olup, öğrendikleri bilgileri ifşa etmemeleri ve kullanmamaları gerekmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığının Görev Alanına İlişkin İşlerde Hizmet Alımı Yoluyla Çalıştırılanlar İle Hizmet Alımı Yapılanların Ortak Ve Yöneticileri

Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesine 7338 sayılı Kanun'un 13. maddesi ile eklenen 6. fıkraya göre; *“Gelir İdaresi Başkanlığının görev alanına ilişkin işlerde hizmet alımı yoluyla çalıştırılanlar ile hizmet alımı yapılanların ortak ve yöneticileri öğrendikleri sırlar ve gizli kalması gereken diğer hususlar açısından bu maddede yazılı yasaklara, bu görevlerinden ayrılışları dahi, uymak zorundadır.”*. Buna göre hizmet alımı yoluyla²³⁷ Gelir İdaresi Başkanlığına personel alınması durumunda hizmet alımı yapılanların ortak ve yöneticileri vergi mahremiyetine uymakla yükümlüdürler. Söz konusu kişiler görevden ayrılışları dahi vergi mahremiyeti kapsamında olan bilgileri kendilerinde saklı tutmak zorundadırlar.

Diğer Kişiler

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun faili niteliğinde olabilecek kişi ya da kurumlar arasına “denetçiler, noterler ve tasfiye memurlarının” da girmesi gerekir²³⁸. Bu kişiler de vergilendirme aşamasında mükellefler hakkında bilgiler edinmekte olup, bu kişilerin edindikleri bilgileri ifşa edilmemesi ve kullanılmaması gerekmektedir.

²³⁵ İçel / Sokullu Akıncı / Özgenç ve diğerleri (2000), s.57–58.

²³⁶ Solak Akman, s.120.

²³⁷ İdarenin herhangi bir nedenden ötürü sunmadığı hizmeti ihale usulü ile dışarıdan şirket vasıtası ile satın almasıdır. Zira idare, kamu hizmetlerini sunarken taşınır veya taşınmaz mallara, çeşitli hizmet alımlarına ihtiyaç duyabilir. Bu durumda, ihtiyacın temini için 4734 sayılı Kamu İhale Kanununa uygun şekilde, ihale usullerinden birini uygulayarak ilgili hizmetin karşılanması yoluna gidilecektir. Detaylı bilgi için bkz. İlkorkor Şahin, Zehra (2010) ‘Kamu Yönetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Alternatif Bir Model: İhale Yöntemi’ Türk İdare Dergisi, S. 468, s.

²³⁸ Taş, s. 82.

3.3.3.2.3. Suçun Mağduru

Suçun mağduru, ceza normu tarafından korunan ve suç tarafından ihlâl edilen, yani suçun hukuki konusunu oluşturan hukukî varlık veya menfaatin sahibidir²³⁹.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu yönünden mağdur ise Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinde gösterilmiştir. Buna göre mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin gizli kalması gereken ya da sırrını oluşturan bilgileri koruma altına alınmış ve bunların ifşa edilerek kullanılması yasaklanmıştır. Bu maddede vergi sırrı korunacak kişiler mükellefler ve mükelleflerle ilgili kimseler olarak belirlenmiştir.

Bir mükellefe ait vergi sırrı sadece ona özgü şahsi, ailevi veya ticaretine ilişkin bilgilerden oluşmayacağı gibi mükellefle ilgili kimselere ait sır niteliğindeki bilgiler de olabilir. Böylelikle bu kişilerin de hak ve menfaatleri ihlal edilmiş olur.

Kanuni düzenlemeye göre vergi mahremiyetinin ihlali suçunun mükellef ve mükellefle ilgili kimseler olmak üzere iki farklı mağduru vardır. Bu bakımdan vergi mahremiyetinin ihlali suçu, herkese karşı değil sadece belli sıfat ve nitelikleri taşıyanlara karşı işlenebilecek bir suçtur²⁴⁰.

Tüzel kişilerin vergi mahremiyetinin ihlali suçunun mağduru olup olmayacağı konusu ise tartışmalıdır. Kimi yazarlar tüzel kişileri de suçun mağduru olarak kabul etmişlerdir²⁴¹. Bizim de katıldığımız kimi yazarlar ise suçun mağdurunun yalnızca gerçek kişiler olabileceğini, tüzel kişilerin yalnızca suçtan zarar gören sıfatını alabileceğini savunmuşlardır²⁴². Ancak bu durumda kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi mahremiyetinin ihlali suçunun mağduru olamayacağı durumu ortaya çıkmaktadır. Kurumlar vergisi mükellefleri, tüzel kişiliği olan veya olmayan topluluklardır. Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun işlenmesi halinde kurumlar vergisi mükellefleri ancak suçtan zarar gören sıfatını alabilirler, zira tüzel kişiler veya tüzel kişiliği olmayan toplulukların mağdur sıfatları haiz değildir.

²³⁹ **Toroslu** (2009), s.95.

²⁴⁰ **Solak Akman**, s.110.

²⁴¹ Bu konudaki görüşler için bkz. **Hafizoğulları, Zeki / Özen, Muharrem** (2010) Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, 2. Baskı, Ankara, US-A, s.234.

²⁴² Bu konudaki görüşler için bkz. **Ünver**, s.142; **Artuk / Gökçen / Yenidünya**, s.445; **Koca/ Üzülmüş**, s.116; **Özgenç**, s.223.

3.3.3.2.4. Suçu Oluşturan Fiil

Dış dünyada değişiklik yaratan insan davranışlarına genel anlamda fiil denilir. Kanunun suç saydığı fiil yapmak biçiminde olan icrai bir hareket olabileceği gibi yapmama biçiminde ihmali bir hareket de olabilir.

Vergi mahremiyetinin ihlali kavramını açıklayan Vergi Usul Kanunu madde 5, vergi mahremiyetini ihlal etme deyiminden ne anlaşılması gerektiği hususunda yol göstericidir. Söz konusu maddede yukarıda bahsettiğimiz “fail sıfatına haiz kişilerin görevleri dolayısıyla öğrendikleri mükellef veya bunlarla alakalı kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine ve mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken hususları ifşa edemeyecekleri veya bu bilgileri kendileri veya başkaları yararına kullanamayacakları” düzenlenmiştir. İlgili hüküm gereğince vergi mahremiyetinin ihlali suçunun hareket unsurunu “*ifşa etmek*” veya “*bir kişi yararına kullanmak*” şeklinde iki ayrı hareket oluşturmaktadır. Bu haliyle vergi mahremiyetinin ihlali suçu seçimlik hareketli²⁴³ bir suçtur. Dolayısıyla ifşa etmek ya da bir kişi yararına kullanmak eylemlerinden en az birinin işlenmesi ile suç oluşacaktır. Diğer taraftan ifşa veya bir kişi yararına kullanılacak olan bilginin vergi sırrı niteliğinde olması ve failin görevi dolayısıyla öğrendiği bir bilgi olması gerekmektedir. Başka bir deyişle vergi mahremiyetinin ihlali suçundan bahsedilebilmesi için fail sıfatına haiz kişinin vergi sırrı niteliğindeki bilgiyi ifşa etmesi ya da bir kişi nev’ine kullanması yeterli görülmeyp, söz konusu sır niteliğindeki bilgiyi görevi sebebiyle öğrenmesi gerekmektedir²⁴⁴. Failin görev esnasında öğrendiği bu bilgiyi görevdeyken veya görevden ayrıldıktan sonra ifşa etmesi ya da kullanması suçun oluşması açısından farklılığa yol açmayacaktır. Fakat failin görevinin sonlanmasına müteakiben öğrendiği vergi sırrını açıklar ya da bir kişi nev’ine kullanırsa ilgili suç oluşmaz²⁴⁵.

Failin görevi esnasında öğrendiği vergi mahremiyeti niteliğindeki bilgileri, vergi işlemleri ile uğraşan diğer kişiler ile paylaşması suç oluşturmaz. Bu doğrultuda, aynı dairede görev yapan iki personelin, öğrendikleri bilgileri paylaşmaları genel olarak görevleri sebebiyle, işlerin tamamlanması, tartışmalı hususlarda müzakere, yardımlaşma gibi çeşitli

²⁴³ Suçun kanuni tanımında birbirinin alternatifi olarak gösterilen hareketlerden birisiyle işlenebilen suçlara seçimlik hareketli suçlar denir. Kanuni tanımda gösterilen seçimlik hareketlerden birisinin gerçekleşmesiyle suç oluşur. Bkz. **Koca, Üzülmüş**, s.124; Benzer açıklamalar için bkz. **Özbek / Kanbur / Doğan ve diğerleri** s.234-235; **Özgenç**, s.185.

²⁴⁴ **Kocabıçak**, s.58.

²⁴⁵ **Erman**, s.99; **Kocabıçak**, s.58.

sebeplere dayanabilir ve bu şekilde, vergilendirmede görev veya sıfatı sebebiyle edinilen bilgilerin gizli tutulması, anılan kişileri de kapsadığından vergi mahremiyetinin ihlali suçu oluşmayacaktır²⁴⁶.

İfşa Etmek

İfşa kelimesinin sözlük anlamı gizli bir şeyi açığa çıkarma, yaymadır²⁴⁷.

Vergi mahremiyetindeki ifşa hareketi ise, görevleri gereği edindikleri sır niteliğindeki bilgileri bu bilgilere ulaşamayacak şahıslara iletilmesidir. Vergi sırrının ifşası, failin sırları açıklaması veya elverişli hareketleri sonucunda başkalarının bu sırları öğrenmeleri halidir²⁴⁸. Sırrın ifşasını sırrın ortaya çıkarılması biçiminde tarif edebiliriz. Dolayısıyla bu sırrın kullanılıp kullanılmadığının bir önemi olmayıp, failin sır niteliğindeki bir bilgiyi bu sırrı öğrenme imkânları olmayan üçüncü kişilerin öğrenebileceği bir biçimde ortaya çıkarması yeterlidir. İfşa eyleminden bahsedebilmek için sır niteliğindeki hususlara mutlak olarak alenilik vasfı kazandırılmış olması şart olmayıp, sır niteliğindeki hususun üçüncü bir şahsa açıklanması bile vergi mahremiyeti ihlali suçunun maddi unsuru olmaya yetmektedir²⁴⁹. Anılan husus, yalnızca saklı olması şart olan bilgilerin değil bunun alakalı olduğu şahsın da ifşa edilmesini gerektirmektedir²⁵⁰.

İfşa niteliğindeki hareket yazılı veya sözlü olabilir. Bu sebeple, sırrın, “söylenmesi, yazılması, ilan edilmesi ya da belgelerin okutturulması gibi mükellef veya mükellefle ilgili üçüncü kimseler hakkında bilgi sahibi olunmasını sağlayacak her türlü eylem” ifşa biçiminde değerlendirilecektir²⁵¹. Bununla birlikte ifşa eylemi icrai hareketle işlenebileceği gibi ihmali hareketle de işlenebilir. Şöyle ki sır niteliğinde olan veya gizli kalması gereken bilginin başkasına bizzat söylenmesi biçiminde olabileceği gibi bir başkasının bu bilgiyi edinmesine müsaade etmek de ifşa olacaktır.

İfşa eylemi sebebiyle oluşan suçtan ceza verebilmek için söz konusu bilginin gerçek olması gerekmektedir. Zira gerçek olmayan bir bilginin açıklanması ile suç oluşturacak ifşa eylemi gerçekleşmeyecektir. Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun meydana gelebilmesi için

²⁴⁶ **Erdem, Tahir** (2005b) “Vergi Mahrem mi?” E-Yaklaşım, S:27; **Taş**, s.87; **Kocabıçak**, s. 58.

²⁴⁷ <<https://sozluk.gov.tr/>> s.e.t. 20.04.2021

²⁴⁸ **Şenyüz**, s.482.

²⁴⁹ **Taş**, s.84-85.

²⁵⁰ **Tezcan, Durmuş / Erdem, Mustafa Ruhan** (2000) Ceza Özel Hukuku, 1. Baskı, İzmir, Fakülteler, s.116; **Taş**, s.85.

²⁵¹ **Karakış, Şerafettin** (2000) ‘Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu’ Vergi Dünyası Dergisi, S:227, s.93.

de mükellef veya mükellefle ilgili kimselere ait vergi sırrının gerçeği yansıtması şart olup, uydurma veya yalan bilgilerle bu suç işlenemez²⁵².

Fail, öğrenmiş olduğu sırrı görevini yerine getirirken elde etmiş olabileceği gibi mesleği ile alakalı olmak şartıyla görev sınırını ihlal ederek veya görevini kötüye kullanarak da edinmiş olabilir²⁵³. Hangi biçimde edinilmiş olursa olsun söz konusu sır failin görevi esnasında edinilmiş değerlendirilerek cezalandırılması yoluna gidilir. Bununla birlikte failin görevinden ayrılmasından sonra öğrendiği sır niteliğindeki bilgileri açıklaması hali, vergi mahremiyetinin ihlali suçu kapsamında değerlendirilmeyecek, Türk Ceza Hukuku'nun genel ve özel hükümlerine göre ele alınacaktır.

Bir Kişi Yararına Kullanmak

Bir kişi yararına kullanmak hali, sır niteliğinde olan veya gizli kalması gereken bilginin failin kendi yararına veya üçüncü bir kişi yararına kullanmasıdır. Bu noktada failin ya da üçüncü bir kişinin bu kullanım sebebiyle menfaat temin etmesi gerekmektedir.

Bu hareketin gerçekleşebilmesi için sırrı kullanılan yükümlünün zarara uğrama şartı yoktur²⁵⁴. Vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgilerin bir kişi yararına kullanılması hali, neticesiz sırf hareket suçlarından²⁵⁵ olup, ayrıca mağdurun zarara uğraması şart değildir. Söz konusu bilginin kullanılarak menfaat elde edilmesi suçun oluşması için yeterlidir. Menfaat maddi veya manevi nitelikte olabilir. Diğer taraftan söz konusu bilgilerin açıklanması gerekmez. Böylelikle fail tarafından suçun konusunu oluşturan bilgilerin ifşa edilmeksizin salt kullanılması da suç oluşturacaktır.

3.3.3.2.5. Suçun Neticesi

Fiilin işlenmesi ile meydana gelen dış dünyadaki değişikliğe netice denmektedir. Genel olarak suç oluşturan bir fiilin neticesi kamu düzeninin bozulmasıdır.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu açısından sır niteliğinde olan veya gizli kalması gereken bilgilerin ifşa edilmesi hali, suçun oluşumu için yasa koyucu tarafından yeterli

²⁵² Solak Akman, s.171.

²⁵³ Taş, s.86

²⁵⁴ Bayraklı, s.78.

²⁵⁵ Doktrinde bu suça neticesi harekete bitişik suç adı da verilmektedir. Sırf hareket suçu tamamlanması için neticenin aranmadığı suçlardır. Bkz. Koca / Üzülmüş, s.129; Özgenç, s.190.

görülmüştür. Daha açık bir ifadeyle; ilgili suçun ifşa fiiliyle işlenmesi halinde vergi sırrı veya gizli kalması gereken bilgi ifşa edildiği anda netice de meydana gelmiş olur, dolayısıyla suç sırf hareket suçu niteliğindedir. Belirtmek gerekir ki; vergi mahremiyetinin ihlali suçunun ihmal suretiyle ifşa hareketiyle işlenmesi durumu netice açısından farklılık oluşturmaktadır. İhmal biçiminde işlenen suçlarda netice hareketten ayrılabilirdi için vergi sırrını ifşa etme hareketinde vergi mahremiyetinin ihlali suçu neticesi hareketten ayrılabilen bir suç niteliği göstermektedir²⁵⁶.

Suçun bir kişi yararına kullanma hareketiyle işlenmesi halinde ise neticesi yönünden fayda şartı gerekmemekte, suçun oluşması için fail sıfatına haiz kişinin fayda sağlama maksadıyla harekette bulunması yeterlidir. Failin bu noktada fayda sağlamış olması şartı aranmaz. Ancak kimi yazarlara göre kullanmada, failin vergi sırrını kendisi veya üçüncü kişi yararına kullanmış sayılabilmesi yani neticenin meydana gelmesi için failin yarar sağlama şarttır²⁵⁷. 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 konusudur²⁵⁸. Ancak yukarıda da belirttiğimiz üzere vergi mahremiyetinin ihlali suçunun oluşabilmesi için fail sıfatına haiz kişinin fayda elde etmek maksadıyla harekette bulunması yeterli kabul edilmektedir. Yararın elde edilmesi suçun oluşması için şart değildir. 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 hâsıl olmaktadır²⁵⁹.

Tüm bu hususlardan dolayı vergi mahremiyetinin ihlali suçunun sırf hareket suçu veya diğer bir deyiş ile neticesi harekete bitişik suç niteliği taşıdığı söylenebilir.

²⁵⁶ Solak Akman, s.179-180.

²⁵⁷ Yiğit, Uğur (2004) Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar Vergi Kaçakçılığı ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, İstanbul, Beta, s.195; Erman, s.103; Şenyüz, s.458; Özcan, Asım (1993) 'Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Cezaları', (Doktora), Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.300.

²⁵⁸ Erman, s.103; Şenyüz, s.458.

²⁵⁹ Solak Akman, s.180.

3.3.3.2.6. Nedensellik Bağı

Faili işlediği suçtan sorumlu tutabilmemiz için aranan diğer bir unsur ise nedensellik (illiyet) bağıdır. Nedensellik bağı failin işlediği fiil ile meydana gelen netice arasındaki sebep sonuç ilişkisidir.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçuna sebep veren fiillerin neticeye bitişik olmasından dolayı nedensellik bağı yönünden yapılan değerlendirmede özellik arz etmemektedir. Kanun tarafından yasaklanan netice, gene kanunda tarif edilmiş bir eylemden kaynaklanıyorsa, eylem ve netice arasında nedensellik bağı var demektir²⁶⁰. Zira neticesi harekete bitişik suçlarda, hareket yapıldığında 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 girişilmeden de, maddî unsurun gerçekleştiği kabul olunur²⁶¹.

3.3.3.3. Suçun Manevi Unsuru

Manevi unsur fail ile işlediği fiil arasındaki psişik bağıdır. Manevi bağ olmaksızın işlenen fiil suç niteliği taşımayacaktır. Doktrinde manevi unsur konusunda farklı görüşler vardır. Kimi yazarlar²⁶² kusuru manevi unsurun bir parçası olarak kabul etmekteyken, bizim de katıldığımız kimi yazarlar²⁶³ ise, kusuru suçun bir unsuru olarak kabul etmeyerek, suç sebebiyle kişinin kınanma yargısı olarak kabul etmektedir. Biz de bu aşamada vergi mahremiyetinin ihlali suçu açısından kast ve taksir incelemesi yapacağız. İlk bölümde yer verdiğimiz kusurluluk başlığı altında anlatılanlar vergi mahremiyetinin ihlali suçu için de geçerli olduğundan ayrı bir başlık altında inceleme yapılmayacaktır.

²⁶⁰ Taş, s.90.

²⁶¹ Dönmezer / Erman (1997), s.472-473; Kunter, Nurullah (1954) Suçun Maddi Unsurları Nazariyesi, 1. Baskı, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi, s.82; Alacakaptan, s.78-79, dn.79; İçel / Sokullu Akıncı / Özgenç ve diğerleri (2000), s.68; Centel/Zafer/ Çakmut, s.260; Demirbaş (2007) , s.225.

²⁶² Dönmezer, Sulhi / Erman, Sahir (1997) Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım, Cilt:III, 12. Baskı, İstanbul, Beta, s.917 vd.; İçel / Sokullu Akıncı / Özgenç ve diğerleri (2000), s.229 vd.; Önder, s. 290 vd.; Centel / Zafer / Çakmut, s.381 vd.; Demirbaş (2009), s.340; Soyaslan, s.414.

²⁶³ Manevi unsurla kusurluluğu birbirine karıştırmamak gerekir. Kusurluluk, işlediği suç dolayısıyla kişinin kınanması, muaheze edilmesi gerektiği hususundaki yargıyı ifade etmektedir. Bu bakımdan kusurluluk, işlediği fiille ilişkili olarak kişi açısından bulunan bir değerlendirme yargısıdır ve dolayısıyla, suçun bir unsurunu oluşturmaz. Detaylı bilgi için bkz. Özgenç, s.242, Koca / Üzülmüş, s.310 vd.; Özbek / Kanbur / Doğan ve diğerleri, s.262 vd.

Manevi unsur Türk Ceza Kanunu'nda kast ve taksir olarak düzenlenmiştir. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi iken; dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeyle gerçekleştirilmesi hali taksir olarak kabul edilmiştir. Kural olan suçların kast ile işlenmesidir, taksirle işlenmesi hali ancak ve açıkça kanunun düzenlendiği hallerde mümkündür.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu ancak kast ile işlenebilen bir suçtur. Failin, eylemini yerine getirirken sırrı veya gizli kalması gereken bilgiyi ifşa ettiğini ya da bir kişi yararına kullandığını bilmesi ve neticeyi istemiş olması gerekmektedir. İlgili suç doğrudan kast ya da olası kast ile işlenebilir. Fakat vergi mahremiyetinin ihlali suçu için özel kast²⁶⁴ aranmaz, eylemin hangi saik ya da amaçla gerçekleştirildiğinin bir ehemmiyeti bulunmamaktadır²⁶⁵. Çünkü fail sıfatına haiz kişinin sırta ehil kişiyi bilhassa ziyana sebebiyet verme gibi bir maksadının bulunması şart koşulmamıştır.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunu düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nda suçun taksirli hali düzenlenmemiştir. Taksirli suçların cezalandırılması için kanunda açıkça belirtilmesi şartı arandığından vergi mahremiyetinin ihlali suçunun taksirle işlenmesi hali suç oluşturmayacak ve fiilin cezalandırılması yoluna gidilemeyecektir. Bu şekilde vergi mahremiyetinin ihlali haline taksirli hareket ile neden olunmuşsa (örnek olarak; edindikleri bilgilerin sır olduğunu ve söz konusu bilgileri ortaya çıkardıklarında sırrı ifşa ettiklerini bilmemesi ya da failin saklı kalması gereken bilgiyi saklı tutmak hususunda gereken dikkat ve özeni göstermemesi ve bu sebeple bilgilerin başkalarına öğrenilmesi halinde ya da vergi memurunun vergi sırlarının bulunduğu evrakı başkalarının görebileceği şekilde açıkta bırakması gibi) vergi mahremiyetinin ihlali suçu oluşmayacak²⁶⁶, fakat kanunda yer alan suç unsurlarının da tam olması halinde görevi ihmal suçu oluşabilecektir²⁶⁷.

²⁶⁴ Genel suç teorisinde genel kast özel kast ayrımı bulunmamakla birlikte; özel kast, doğrudan kastın bir görünüşü olarak sanığın güttüğü amaç veya saiki olarak adlandırılabilir. Detaylı bilgi için bkz. **Özbek / Kanbur/ Doğan ve diğerleri**, s.273 vd.

²⁶⁵ **Uğur, Hüsamettin / Elibol, Mert** (2016) Vergi Suçları, 2. Baskı, Ankara, Adalet, s.559; **Güneş Kurt**, s.137.

²⁶⁶ **Üstün, Ümit Süleyman / Ünsal, Hilmi** (2008) 'Vergi Cezaları Konusunda 5728 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler ve Değerlendirilmesi' Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:16, S:2, s.74; benzer örnekler için bkz. **Solak Akman**, s.173.

²⁶⁷ **Erdem** (2005a), s.228; **Kocabıçak** s.65.

3.3.3.4. Hukuka Aykırılık Unsuru

Hukuka aykırılık, kanuni tipe uygun bulunan fiile hukuk düzenince cevaz verilmemesi, bu fiilin yalnız ceza hukukuyla değil, bütün hukuk düzeniyle çelişki ve çatışma halinde bulunması demektir²⁶⁸. Dolayısıyla bir fiilin cezalandırılabilmesi için kanunun aradığı tipiklik kıstaslarına uygun olmalı ve bünyesinde hukuka uygunluk sebeplerinden birini bulundurmamalıdır.

Türk Ceza Kanunu madde 24, 25 ve 26’da hukuka uygunluk sebepleri düzenlenmiştir; “kanunun hükmünü yerine getirme, meşru savunma, hakkın kullanılması ve ilgilinin rızasıdır”. Türk Ceza Kanunu’nun dışında Vergi Usul Kanunu’nda da vergi mahremiyetinin ihlali suçu ile ilgili özel hukuka uygunluk sebepleri düzenlenmiştir. Aşağı kısımda Türk Ceza Kanunu yönünden ve vergi usul kanunu yönünden mevcut olan hukuka uygunluk sebepleri açıklanacaktır.

3.3.3.4.1. Türk Ceza Kanunu Açısından Hukuka Uygunluk Sebepleri

Kanun Hükmünün Yerine Getirilmesi

Türk Ceza Kanunu’nun 24. maddesine göre “*Kanunun hükmünü yerine getiren kimseye ceza verilmez. Yetkili bir merciden verilir, yerine getirilmesi görev gereği zorunlu olan bir emri uygulayan sorumlu olmaz.*”. Görev, temelini bizzat kanundan alıyorsa kanun hükmünün yerine getirilmesi, temelini bir amirin emrinden alıyorsa bu halde de yetkili merciin emrinin yerine getirilmesinden söz edilir.

Örnek olarak, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nun 4. maddesinin 1. fıkrasının a bendinde merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idarelerinin Sayıştay’ın denetim alanında olduğu düzenlenmektedir. Yine aynı Kanun’un 9. maddesinin 1. fıkrasına göre bir Sayıştay denetçisi Maliye Bakanlığı’nın herhangi bir birimini denetlerken bilgi, kayıt ve belge talep edebilir. İstenen bu bilgi, kayıt ve belgelerin o birimde görevli olan kimseler tarafından verilmesi mecburi olup, bunlar arasında vergi mükelleflerine ait bilgi veya belgelerin bulunması da mümkündür. Kanundan kaynaklanan bu zorunluluk sebebiyle verilen bilgi

²⁶⁸ Centel / Zafer / Çakmut, s.285.

veya belgeler dolayısıyla vergi mahremiyetinin ihlali suçu oluşmaz. Zira görevliler kanun hükmünün emrini yerine getirmektedir.

Yine aynı şekilde 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na tabi meslek mensupları Maliye Bakanlığı'nın emirlerini yerine getirmekle görevlidirler. Zira Maliye Bakanlığı, ilgili kanuna tabi meslek mensuplarını ile kanuna göre kurulmuş oda ve birlikleri denetlemekle görevlidir. "Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nin Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerce Tutulacak Defter ve Kayıtlar İle Meslek Mensuplarının Bildirim Mecburiyeti Hakkında Yönetmeliği'nin" 15. maddesi "*Meslek mensuplarının yaptıkları mali analiz, denetleme, tasdik işleri dolayısıyla düzenledikleri dosyalar gizlidir. Bu dosyalarla ilgili yazışmalar da gizli yapılır. Gerek duyulduğu takdirde ilgili Disiplin Kurulları ile (Değişik ibare:RG-25/5/2015-29366) Maliye Bakanlığı, dosyaları incelemek üzere isteyebilir.*" şeklinde düzenlenmiştir. Böylelikle disiplin kurulları ve maliye bakanlığının saklı dosyaları talep etmesi yetkili mercinin emri sıfatındadır, söz konusu emre uyarak saklı dosyaları ileten görevli hakkında işlenmiş bir sırrı ifşa suçundan bahsedilemeyecektir²⁶⁹.

Vergi Usul Kanunu madde 5'te düzenlenen ve aşağıda incelenecek olan Vergi Usul Kanunu açısından hukuka uygunluk sebepleri aynı zamanda kanun hükmünün yerine getirilmesi kapsamında yer almaktadır.

Vergi Usul Kanunu madde 5'te düzenlenen "vergi mükelleflerin beyan ettikleri vergi matrahlarının, ödemeleri gereken vergilerin tutarlarının, idarece yapılan tarhiyatlar sonucu kesinleşen vergi ve cezalarının, vadesi geçtiği halde ödenmeyen vergi borçlarının ve son olarak mükellef tarafından sahte ya da muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge kullanılıp kullanılmadığı bilgilerinin kanunla öngörülen sınırlar dahilinde açıklanabilmesine imkan tanınması" benzer şekilde kanun hükmünün yerine getirilmesi şeklindeki hukuka uygunluk sebebine misal gösterilebilir.

Meşru Savunma

Meşru savunma kendisini veya üçüncü bir kişiyi hedef alan gerçekleşen veya gerçekleşmesi muhakkak olan haksız saldırıyı, saldırı ile orantılı bir biçimde defetme halidir.

²⁶⁹ Taş, s.116.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunda meslek sırrına haiz olan şahsın sırrı saklaması halinde kendi şahsına ya da üçüncü bir kişinin şahsına tecavüz mahiyetinde bir anlam taşıyorsa sır açıklaması meşru savunma kapsamında değerlendirilebilecektir; söz konusu hallerin varlığında işlenen eylemlerden dolayı fail sıfatına haiz kişilere ceza verilmeyecektir²⁷⁰.

Bu hususta verilebilecek diğer bir örnek ise, vergi mahremiyetini ihlal ederek mükellefin aşağılanması halinde, bu haksız harekete karşı yapılan hakaret niteliğindeki sözlerde, meşru savunma mümkün olabilir²⁷¹.

Hakkın Kullanılması

Türk Ceza Kanunu'nun 26. maddenin ilk fıkrasında hakkını kullanan kişiye ceza verilemeyeceği düzenlenerek hakkın kullanılmasının bir hukuka uygunluk hali olduğu düzenlenmiştir.

Örneğin bir vergi mükellefinin, beyannamesine koyduğu ihtirazi kaydı kaldırması koşuluyla işlem yapan bir vergi memuru hakkında görevi kötüye kullandığı iddiasıyla dava açılması halinde, sanığın bu suçu işlemediğini ispat etmek üzere vergi mükellefine ait söz konusu beyannameyi mahkemeye delil olarak sunması vergi mahremiyetinin ihlali suçunu oluşturmaz²⁷². Bu belgenin sunulmasının Türk Ceza Kanunu'nun 128. Maddesinde düzenlenen “iddia ve savunma dokunulmazlığı²⁷³” kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği tartışmalı olmakla birlikte, sanık savunma hakkını kullandığından, somut olayda hukuka aykırılığı ortadan kaldıran bir neden söz konusudur²⁷⁴.

Tanıklık, kişilerin kullanabileceği haklardan biridir. Vergi Usul Kanunu tanıklık kurumunu düzenlemezken; 3568 sayılı Kanun'un 43/4. maddesi “*Tanıklık, sırrın ifşası sayılmaz.*” şeklinde düzenlenmiştir. Buna göre tanıklık vergi mahremiyetinin ihlali sayılmayacaktır. Meslek mensupları ile oda ve birlik çalışanlarının meslek sırrı ile yükümlü

²⁷⁰ **Oktar, Ateş** (2003) ‘Vergi Mahremiyeti Kuralının Bir İstisnasının Bazı Anayasal İlkeler Karşısındaki Durumu’ Mükellefin Dergisi, S:123, s.26-30; **Taş**, s.118.

²⁷¹ **Erman**, s.24; **Özen**, s.123.

²⁷² **Solak Akman**, s.193-194.

²⁷³ **TCK m.128:** “(1) Yargı mercileri veya idari makamlar nezdinde yapılan yazılı veya sözlü başvuru, iddia ve savunmalar kapsamında, kişilerle ilgili olarak somut isnadlarda ya da olumsuz değerlendirmelerde bulunulması halinde, ceza verilmez. Ancak, bunun için isnat ve değerlendirmelerin, gerçek ve somut vakıalara dayanması ve uyumsuzlukla bağlantılı olması gerekir.”

²⁷⁴ **Solak Akman**, s.194.

bulunmasına rağmen, tanıklık yapabileceği düşünülerek, tanıklık etmeleri sonucunda kişilerin eylemi hukuka aykırı olmadığından cezalandırılmayacaktır.

Bu noktada tanıklıktan çekinme hususunda vergi mahremiyeti yönünden değerlendirme yapmak gerekirse; Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 46. maddesinde²⁷⁵ “meslek ve sürekli uğraşları sebebiyle tanıklıktan çekinme” hali düzenlenmektedir. Buna göre malî işlerde görevlendirilmiş müşavirler ve noterlerin bu sıfatları dolayısıyla mükelleflere ilişkin öğrendikleri bilgiler hakkında tanıklıktan çekinebilecekleri hüküm altına alınmıştır. Yine Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun “Sır nedeniyle tanıklıktan çekinme” başlıklı 249. maddesine göre “*Kanun gereği sır olarak korunması gereken bilgiler hakkında tanıklığına başvurulacak kimseler, bu hususlar hakkında tanıklıktan çekinebilirler. Ancak, 19/3/1969 tarihli ve 1136 sayılı Avukatlık Kanunu hükmü saklı kalmak üzere sır sahibi tarafından sırrın açıklanmasına izin verildiği takdirde, bu kimseler tanıklıktan çekinemezler.*”. buna göre vergi mahremiyeti kapsamında olan bilgiye sahip olan kişinin hukuk mahkemelerinde tanıklığına başvurulması halinde kişi tanıklıktan çekinme hakkına sahiptir. Ancak kişi bu haktan vazgeçerek tanıklık yaparsa vergi mahremiyetinin ihlali sayılmayacak hakkın kullanılması kapsamında değerlendirilerek kişinin fiili hukuka uygun hale gelecektir.

HMUK bakımından ilgililerin onayı alınmadan kural olarak bankaların meslekleri nedeniyle öğrendikleri sırları (HMUK m. 245/4) hukuk mahkemelerine açıklamamaları gerekir. Meslek sırrı tanıklıktan çekinme sebebi olduğu için banka, müşteriye ait elinde bulunan belgenin ibrazına dair hukuk mahkemelerinden verilen karara da uymak zorunda değildir. (HMUK m. 336, VUK m. 151) Fakat bankalar, tanıdığı olduğu taraflardan birinin mümessili veya hukuki selefi sıfatıyla hareket ettiği işlerle ve aile işlerinden doğan mali davalarda (nafaka, miras reddi vb.) meslek sırrını bildirmezlik edemez (HMUK m. 248).

²⁷⁵ **Meslek ve sürekli uğraşları sebebiyle tanıklıktan çekinme Madde 46 :**

“ (1) Meslekleri ve sürekli uğraşları sebebiyle tanıklıktan çekinebilecekler ile çekinme konu ve koşulları şunlardır:

a) Avukatlar veya stajyerleri veya yardımcılarının, bu sıfatları dolayısıyla veya yüklendikleri yargı görevi sebebiyle öğrendikleri bilgiler.

b) Hekimler, diş hekimleri, eczacılar, ebeler ve bunların yardımcıları ve diğer bütün tıp meslek veya sanatları mensuplarının, bu sıfatları dolayısıyla hastaları ve bunların yakınları hakkında öğrendikleri bilgiler.

c) Malî işlerde görevlendirilmiş müşavirler ve noterlerin bu sıfatları dolayısıyla hizmet verdikleri kişiler hakkında öğrendikleri bilgiler.

(2) Yukarıdaki fıkanın (a) bendinde belirtilenler dışında kalan kişiler, ilgilinin rızasının varlığı halinde, tanıklıktan çekinemez”.

İlgilinin Rızası

Türk Ceza Kanunu'nun 26. maddesinin 2. fıkrasında kişinin üzerinde serbestçe tasarruf edebileceği bir hakkına yönelik olarak açıkladığı rıza, fiili hukuka uygun hale getirecektir ve faile ceza verilmeyecektir. Ceza hukuku yönünden ilgilinin rızasını, “hukukun kendisine sonuç bağladığı irade açıklaması” şeklinde açıklayabiliriz.

Vergi mükellefi ile ilgili bir mahremiyetin (sırrın) açıklanmasında mahremiyet (sır) sahibi vergi mükellefinin rızası geçerlidir ve fiili hukuka uygun hale getirecektir²⁷⁶.

3.3.3.4.2. Vergi Usul Kanunu Yönünden Hukuka Uygunluk Sebepleri

Hukuka aykırılık unsurunu ortadan kaldıran, haklı bir sebebe dayanarak eylemin suç niteliğini ortadan kaldıran durumlara hukuka uygunluk sebepleri denir. Vergi Usul Kanunu ile birlikte vergi hukukumuzda vergi mahremiyeti benimsenmiş olmakla birlikte yukarıda sayılan Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenen genel hukuka uygunluk sebeplerinin bulunması halinde ve Vergi Usul Kanunu'nda yer alan istisnai durumlarda fiil, vergi mahremiyetinin ihlali suçu olmaktan çıkar ve cezalandırılmaz.

Vergi Usul Kanunu madde 5'te düzenlenen vergi mahremiyetine ilişkin istisna hükümleri, vergi mahremiyetinin ihlali suçu bakımından hukuka özel uygunluk nedeni oluşturur ve bu istisnai hallerde suç oluşmayacağı için cezalandırma yoluna da gidilmez. Bu istisnalar vergi cetvelleriyle ilan, vergi ve cezaların Maliye Bakanlığı'na açıklanması, vergi levhası asılması, adli ve idari soruşturma yürüten kamu görevlileri ile bankalara bilgi ve belge verilmesi halidir.

Vergilerin İlanı

Vergilerin İlan Nedeni

Vergi yükümlülüğünün eksiksiz ve gereği gibi yerine getirilmesinin sağlanması, vergi kontrolüyle tahsis edilebileceği gibi, vergi yasalarında düzenlenen kimi durumlar vasıtasıyla da sağlanabilir. Diğer yandan vergi ziyaının önüne geçilmesi; psikolojik baskı yöntemi ile de sağlanabilir²⁷⁷. Vergi beyanlarının ilan edilmesi de anılan yöntemlerden biridir.

²⁷⁶ Erman, s.24, 103; Özen, s.125.

²⁷⁷ Taş, s.91.

Görüldüğü üzere vergilerin ilan edilmesinin en önemli nedeni vergi güvenliğinin sağlanmasıdır. Ayrıca mükelleflerin ödemiş oldukları vergi beyanlarının ilan edilmesi mükellef için baskı hali oluşturacaktır²⁷⁸. Bu şekilde mükellefler; gelirlerinin altında matrah beyan etme halini tercih etmeyeceklerdir²⁷⁹.

Vergilerin İlanının Kapsamı

Vergi ilanının kapsamı Vergi Usul Kanunu’nun 5. maddesinin 3. fıkrasında gösterilmiştir. Verginin ilanının kapsamını yıllık beyanname ile gösterilen vergiler oluşturup, mükelleflerin diğer beyannameler ile beyan ettiği vergilerin ilanı söz konusu değildir. Söz konusu mükellefler ise, gelir vergisi mükellefi olan gerçek kişiler ve kurumlar vergisi mükellefi olan sermaye şirketleridir²⁸⁰.

İlan edilecek unsurlar “niteliği itibarıyla yıllık gelir vergisi ile kurumlar vergisi beyannamelerinde gösterdikleri matrah, varsa zarar ve tarh olunan vergi miktarlarıdır”²⁸¹. Bu sebeple beyannamede bildirilen diğer vergiler ilanın kapsamı dışındadır.

Vergilerin İlan Usulü

Vergi Usul Kanunu’nun 5. maddesinin 3. fıkrasına göre mükelleflerin ad ve unvanları, bağlı oldukları vergi dairelerince beyannamelerin verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerine asılacak cetvellerle ilan olunur. Düzenlemeye göre, vergi dairelerinin ilan edebileceği bilgiler yalnızca ilgili mükelleflerin beyannamelerinde gösterdikleri vergi matrahları ile ad ve unvanlarıdır. Bu bilgiler haricinde kalan bir bilginin açıklanması durumunda, vergi mahremiyetinin ihlali suçu oluşacaktır ve hukuka uygunluk sebebinin varlığından bahsedilemeyecektir.

İlanlar hazırlanırken vergi dairesi tarafından mühür ve imza konur. Akabinde bu ilanlar vergi dairesinin ilan asmaya ayrılmış yerlerinde ilan edilir.

²⁷⁸ Taş, s.92.

²⁷⁹ Bayraklı, Hasan Hüseyin (2006) Vergi Ceza Hukuku, 3. Baskı, Afyon, Külcüoğlu, s.294

²⁸⁰ Özyer, Mehmet Ali (2001) Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunun Uygulanması, Ankara, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s.16; Bayraklı (2011), s.80.

²⁸¹ Bayraklı (2011), s.80.

Vergi Levhası Almak

Vergi güvenliğini sağlayanın yollarından bir diğeri ise vergi levhası alınmasıdır. Vergi levhasında bulunan bilgilerin üçüncü kişilere ilan edilmesi ile mükelleflerin “iş yeri ile ödedikleri vergi” arasında bir karşılaştırmaya gidilmesi hedeflenmiştir²⁸². Bu şekilde mükellefler vergi levhası olarak pozisyonlarını üçüncü kişilere ilan ettiklerinden şahıslarını sorumlu hissedecek ve doğru beyanda bulunmaya özen göstereceklerdir, böylelikle de vergi de denetim sağlamak kolaylaşacaktır.

Vergi levhası almak Vergi Usul Kanunu madde 5’e ilave edilen 5. fıkra ile vergi mahremiyetinin ihlali suçu hakkında bir diğerk hukuka uygunluk sebebi olarak kabul edilmiştir. İlgili hükme göre gelir vergisi mükellefleri (kazancı basit usulde tespit edilenler dâhil) ile sermaye şirketleri her yıl mayıs ayının son gününe kadar vergi tarhına esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı almak zorundadırlar ve ilan ve levhalara ilişkin diğerk hususlar Maliye Bakanlığı tarafından belli edilir.

Vergi levhasının alınmasına ilişkin hususlar Maliye Bakanlığınca belirlenir. Maliye Bakanlığı 142, 143, 177 ve 272 Seri Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri’nde vergi levhasının alınmasına ilişkin esaslar belirlenmiştir.

408 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ’inde; “vergi levhası asma zorunluluğu bulunanlar, vergi levhasında bulunması gereken bilgiler, vergi levhasının asılacağı yerler, vergi levhasının şekil ve ebadı, tasdik ve asılma süreleri” hususlarında açıklamalara yer verilmiştir.

Genel Tebliğ’e²⁸³ göre vergi levhası almak zorunda olanlar: “gelir vergisinde ticari kazanç sahipleri, yazıhane açmış zirai kazanç sahipleri ve serbest meslek erbabı kişilerdir.” Adi ortaklık, kollektif şirket ve adi komandit şirketlerde (komandite ortaklar için) her ortak için ayrı olarak vergi levhası almak durumundadır. Kurumlar vergisinde ise “anonim, limited ve paylı komandit şirketler” de vergi levhası almak zorundadırlar.

²⁸² Taş, s.93.

²⁸³ 408 Sıra Nolu Tebliğ, 27.05.2011 Tarihli R.G, S.27946 <<https://www.mevzuat.gov.tr/anasayfa/MevzuatFihristDetayIframe?MevzuatTur=9&MevzuatNo=15008&MevzuatTertip=5>> s.e.t. 22.04.2021.

Genel Tebliğe göre vergi levhalarında bulunacak bilgiler ise:

Mükellefin;

- a) Adı ve soyadı,
- b) Ticaret unvanı,
- c) İş yeri adresi,
- ç) Vergi kimlik numarası,
- d) Bağlı bulunduğu vergi dairesi,
- e) Vergi türü,
- f) İşe başlama tarihi,
- g) Ana faaliyet kodu ve faaliyet türü,
- h) Faaliyet durumu (faal, terk, tasfiye halinde),
- ı) Beyan edilen son üç yıla ait matrahlar ve bu matrahların ait olduğu takvim yılı için tahakkuk eden vergiler,
- i) Gelir İdaresi Başkanlığı bilgi işlem sistemi tarafından üretilecek onay kodudur.

Genel Tebliğe göre “*Vergi Levhalarının Bulundurulacağı Yerler*” başlıklı düzenlenmesinde; “vergi levhası almak mecburiyetinde olan mükellefler, bu bilgileri ihtiva eden levhaları iş yerlerinin; merkezlerinde, şubelerinde, satış mağazalarında, çiftçilerin doğrudan doğruya zirai faaliyetleri ile ilgili alım satım işlerinin tedbiri için açtıkları yazıhanelerinde ve taşıt işletmeleri ayrıca taşıtlarında yetkililerce istenildiğinde ibraz etmek üzere” bulunduracaklardır. İş yerlerinin çok katlı olması ya da çoklu reyonlar olması durumlarında ise ayrıca her biri için levha alıp bu levhaları bulundurma mecburiyeti mevcut değildir.

Vergi levhası almanın vergi mahremiyetinin özel hukuka uygunluk sebeplerinden biri olmasının nedeni, söz konusu levhanın belirlenen yere asılması şeklinde levhada bulunan bilgilerin başkalarınca öğrenilmesinin sağlanmasıydı²⁸⁴. Fakat 6111 sayılı Kanun madde 82 ile Vergi Usul Kanunu madde 5’te düzenlenen “*levhayı merkezlerine, şubelerine, satış mağazalarına iş sahipleri ile mükellefler tarafından kolayca okunup görünecek şekilde asmak zorundadırlar.*” şeklindeki düzenleme “*...levhayı almak zorundadırlar.*” biçiminde değiştirilmiş ve böylelikle vergi levhasını asma mecburiyeti kaldırılmıştır. Bu şekilde vergi mahremiyetinin ihlali suçunun istisnası olması hali büyük oranda özelliğini yitirmiş ve

²⁸⁴ Kocabıçak, s.74.

psikolojik baskı unsuru olma niteliği ortadan kalkmıştır²⁸⁵. Zira vergi levhası asma zorunluluğu ile hedeflenen, mükelleflerin irtibat sağladığı şahıslar yoluyla kamuoyuna vergisel sorumluluklarına yönelik bir ipucu vererek müspet yahut menfi manada açıklık sağlamak ve böylece, işletme sahibi, işletmesinin vergisel açıdan sonuç açısından durumunu, işletmesinde asacağı levha ile irtibat sağladığı şahıslar nezdinde kamuoyunun bilgisine sunmaktaydı.

Vergi ve Cezaların Maliye Bakanlığı Tarafından Açıklanması

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu yönünden diğer bir hukuka uygunluk sebebi ise Vergi Usul Kanunu madde 5/4'te düzenlenen “mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezalarıyla vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarlarının Maliye Bakanlığı'na 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 konusudur²⁸⁶. Vergi tarhına esas olan beyanlarla birlikte kesinleşen vergi ve cezalarının da açıklanabileceği hükme bağlanmakta bununla birlikte vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve cezaların da açıklamaya konu olabileceği düzenlenmiştir.

Maliye Bakanlığı'na verilen açıklama yetkisi bağlı yetki niteliği taşımadığından söz konusu hususların açıklanıp açıklanmamasına karar verilmesi hususunda Bakanlığın takdir yetkisi vardır. 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”²⁸⁷. Böylece kendisine devredilen yetkinin kullanılıp kullanılmayacağı hususunda mahallin de takdir yetkisi vardır. Dolayısıyla vergi mahremiyeti hususunda bir hukuka uygunluk sebebinin varlığından bahsedebilmek için takdir yetkisinin kullanılması gerekmektedir.

²⁸⁵ Kocabıçak, s.74.

²⁸⁶ Solak Akman, s.197.

²⁸⁷ Günday, Metin (2011) İdare Hukuku, 10. Baskı, Ankara, İmaj, s.140; Solak Akman, s.198.

Yapılan Adli ve İdari Soruşturmalarla İlgili Olarak Kamu Görevlilerine ve Bankalara Talep Edilen Bilgi ve Belgelerin Verilmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinin 4. fıkrasına göre kamu görevlilerince yapılan adlî ve idarî soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgiler verilebilir. İlgili hükmün hukuka uygunluk nedeni oluşturabilmesi için, istenen bilginin kamu görevlilerince yürütülen adli ve idari soruşturmalarla ilgili olması şarttır. Maliye Bakanlığı söz konusu bilgilerin verilmesi hakkındaki usul ve esasları düzenler.

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 verilmemesi gerekir²⁸⁸. Zira aksi durumda, vergi mahremiyetinin ihlali suçu oluşacaktır.

Söz konusu bilgiler her mükellef hakkında ayrıca bir “çalışma, araştırma, inceleme ya da analiz” yapılmadan mükellefin dosyasından edinilebilecek bilgilerdir. Bilgi istenilen kişi ile alakalı “vergi levhasında bulunan bilgileri ile ikametgâh adresi ve halen yükümlü olup olmadığına ilişkin bilgilerin verilmesi” vergi mahremiyetine uymama anlamına gelmeyecektir²⁸⁹.

Yasa koyucu söz konusu kurum ve kişilere bu haller dahilinde mükelleflere ilişkin çeşitli yerlerden bilgi edinme hakkı vermiş bulunsa da söz konusu kurum ve kişiler bu bilgileri gizli tutma sorumluluğuna sahiptirler²⁹⁰.

Söz konusu maddenin gerekçesine göre: “...*Bu fıkra da yer alan ikinci hüküm, kamu görevlilerince yapılan adli ve/veya idari soruşturmalarla ilgili olarak talep edilen vergi mahremiyeti kapsamına giren bilgi ve belgelerin verilebilmesine olanak tanımaktadır. Vergi mahremiyetinin bir istisnası olarak yapılan bu düzenleme ile soruşturma yapanların görevlerini daha etkin olarak yapabilmeleri, kamu görevlileri için öngörülen disiplin ve adli cezaların işlerliğinin ve caydırıcılığının artırılması, daha şeffaf bir kamu yönetimi anlayışı içinde yolsuzlukların önlenmesi ve hukuk devletinin daha da yüceltilmesi amaçlanmaktadır.*

²⁸⁸ Solak Akman, s.198-199.

²⁸⁹ 16.06.2004 tarih ve 2004/1 sayılı Maliye Bakanlığı iç genelgesi. <https://www.alomaliye.com/2004/06/16/vergi-usul-kanunu-ic-genelgesi-sira-no-20041/> s.e.t. 20.03.2021

²⁹⁰ Kocabıçak, s.79.

Ayrıca, kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumlar da vergi mahremiyeti kapsamına alınarak bu yetkilerini kötüye kullanmalarının önlenmesi hedeflenmektedir”²⁹¹.

İlgili maddenin gerekçesinde, “bu düzenlemeyle daha şeffaf bir kamu yönetimi anlayışı içinde yolsuzlukların önlenmesinin amaçlandığı” hususuna vurgu yapılarak, böylece kamu görevlileri tarafından görülen soruşturmaların etkin bir şekilde devam ettirilmesi ve kamu yönetimi hususunda faal bir işleyişin sağlanmasının imkân dâhilinde olacağına yer verilmiştir²⁹².

Sahte ve Yanıltıcı Belge Düzenleyen ve Kullananların Mesleki Kuruluşlara, Birlik ve Meslek Odalarına Bildirilmesi

Sahte belge, “gerçek bir işlem veya durum olmadığı halde var gibi gösterilerek tanzim edilen belgedir”. İçeriği itibariyle yanıltıcı belge ise, “gerçek bir işlem veya durumu esas almakla birlikte; bu işlem veya durumu nitelik ya da nicelik itibariyle gerçeğe aykırı bir biçimde yansıtan belgedir”. İlgili hukuka uygunluk sebebinde bahsedilen belge ise “Vergi Usul Kanunu’na göre vergiye esas olan işlem ve durumlarda kullanılan fatura ve perakende satış fişi gibi belgelerdir”.

Vergi Usul Kanunu’nun 5. maddesinin 4. fıkrasına göre “sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki odalarına bildirilmesi hali” vergi mahremiyetinin ihlali suçu sayılmayacaktır. Söz konusu hükmün somut olay bakımından hukuka uygunluk sebebi olabilmesi için bildirimin vergi inceleme raporuna dayanması gerekmektedir. Örneğin bilgi toplama yetkisi çerçevesinde elde edilen bilgilerden yola çıkılarak yapılacak bir tespitin mükellefin bağlı bulunduğu ilgili birliğe bildirilmesi halinde hukuka uygunluk sebebinden bahsedilemeyeceğinden söz konusu suç gerçekleşecektir²⁹³.

4369 sayılı Kanunla eklenen bu fıkranın gerekçesine göre, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıktan vergi inceleme raporu ile saptananların kanunla kurulmuş (örneğin Baro, Tabipler Odası, Ticaret Odası ve/veya bunların bağlı oldukları birlikler gibi) kendi mesleki kuruluşlarına ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Yeminli Mali Müşavirler Odası ve odaların bağlı olduğu Türkiye

²⁹¹ **Maliye Bakanlığı** (2002) Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, Ankara, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları, s.349-350.

²⁹² **Taş**, s.102-103.

²⁹³ **Solak Akman**, s.199.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'ne bildirilmesi, vergi mahremiyetinin bir başka istisnasını ifade etmekte olup; 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 gibi işlemleri sırasında mükellefler hakkında bilgi sahibi olabilmeleri, müteselsil sorumluluğu bulunan mesleklerini daha sağlıklı olarak yürütebilmeleri ve ayrıca vergi denetim ve güvenliğine daha fazla katkıda bulunabilmeleri amaçlanmaktadır²⁹⁴. Ancak kendilerine bilgi verilen tüm meslek mensupları, odaları ve birlikleri de vergi mahremiyeti kapsamına alınmakta ve elde ettikleri bilgileri kötüye kullanmalarının önlenmesi hedeflenmektedir²⁹⁵.

Yukarıdaki açıklamalar gözetildiğinde bu hukuka uygunluk sebebi ile ekonomik düzenin zarara uğratılmasının önüne geçilmeye çalışılarak iyi niyetli olmayan kişilere karşı ekonomik müeyyidelerden faydalanarak iyi niyetli üçüncü kişilerin korunması hedeflenmiştir²⁹⁶.

Bu noktada vergi mahremiyetinin ihlali suçunun suçu bildirmeme suçu karşısındaki durumunu irdelemek gerekmektedir. Çağan, mükelleflerin yasak faaliyetlerini açıklamaları için vergi mahremiyetin sağladığı güvenlik alanında bulunmaları gerektiğini ve bu sebeple mükelleflerin vergi dairesine bildirdikleri hukuk ilkelerine göre yasak olan faaliyetlerinin vergi idaresi tarafından açıklanmayacağını ifade etmektedir²⁹⁷. Kamu görevlisinin suçu bildirmemesi Türk Ceza Kanunu madde 279'da suç olarak hüküm altına alınmıştır. Vergi mahremiyeti suçu bildirmememe suçu karşısında bir koruma alanı oluşturmamaktadır. Zira, hukuka aykırı fiilleri suç teşkil eden mükelleflerin soruşturulması ve kovuşturulması için yetkili mercilere bildirimde bulunulması zorunluluk teşkil etmektedir. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 43. maddesine göre *“Meslek mensupları ve bunların yanlarında çalışanlar, işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemezler, çeşitli kanunlarla muhbirlerle tanınan hak ve menfaatlerden faydalanamazlar. Ancak, suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere duyurulması mecburidir. Adli veya idari her türlü inceleme veya soruşturma birinci fıkra hükmünün dışındadır.*

²⁹⁴ Ağar, Serkan (2012) “Vergi Mahremiyeti vs. Bilgi Edinme Hakkı” Ankara Barosu Dergisi, S:2, s.377-378; Kocabıçak, s.77-78.

²⁹⁵ Ağar, s.377-378; Kocabıçak, s. 77-78.

²⁹⁶ Parlar, Ali / Demirel, Güleç (2002) Adli – İdari Vergi Suçları, 1. Baskı, Ankara, Adil, s.471.

²⁹⁷ Solak Akman, s.81-82; Çağan, Nami (1977) ‘Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler’ Bülent N. ESEN’e Armağan, Ankara, s. 101.

Tanıklık, sırrın ifşası sayılmaz. Yukarıdaki hükümler oda ve birlik personeli hakkında da uygulanır.”. Buna göre meslek mensupları ve bunların yanında çalışanlar işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemezler ve çeşitli kanunlarla muhbirlerle tanınan hak ve menfaatlerden faydalanamazlar. Ancak suç teşkil eden bir durum var ise bunun yetkili mercilere duyurulması zorunludur. Böylelikle adli veya idari her türlü inceleme ve soruşturmanın ilgili maddenin birinci fıkra hükmünün dışındadır. Aynı Kanun’un 47. maddesine göre ise *“Meslek mensupları, görevleri sırasında veya görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı, fiillerinin niteliğine göre Türk Ceza Kanununun kamu görevlilerine ait hükümleri uyarınca cezalandırılırlar.*”. Bu hükümler çerçevesinde meslek mensupları vergi mükelleflerinin suç niteliğinde olan eylemlerini ihbar etmek zorundadırlar²⁹⁸. Aksi halde söz konusu kamu görevlisinin suçu bildirmeme suçunu işlemiş olduğu kabul edilecektir. 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 kanaatindeyiz²⁹⁹.

3.3.4. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçunun Özel Görünüş Biçimleri

Doktrinde suçun özel görünüş biçimleri kapsamında teşebbüs, iştirak ve içtima kurumlarına yer verilmektedir. Bu aşamada vergi mahremiyetinin ihlali suçu yönünden teşebbüs, iştirak ve içtima kurumları ele alınacaktır.

3.3.4.1. Teşebbüs

Teşebbüs, “failin işlemeye kastettiği bir suçu elverişli hareketler icraya başlamasına rağmen elinde olmayan sebepler ile tamamlayamaması yani istediği neticenin oluşmaması halidir”.

Kast teşebbüs için aranan şartlardan ilkidir. Vergi mahremiyetinin ihlali suçu ancak kast ile işlenebileceğinden kanunun teşebbüs için aradığı kast şartını sağlamış bulunmaktadır.

²⁹⁸ Solak Akman, s. 82; Çağan, s. 101 vd.

²⁹⁹ Solak Akman, s. 82; Çağan, s. 101 vd; Detaylı bilgi için bkz. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Ateş, Leyla(2003) ‘Meslek Mensuplarının Sır Saklama Yükümlülüğünü Özel Yaşamın Gizliliği İle Okumak’, EYaklaşım, S. 3.

Teşebbüs için aranan diğer şart ise, fiilin icrasına doğrudan doğruya elverişli hareketlerle başlanmış olunmasıdır. Bu şart vergi mahremiyetinin ihlali suçunda teşebbüsün olup olmayacağı hususunda belirleyicidir. Vergi mahremiyetinin ihlali 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 bulunmamaktadır³⁰⁰. Bu suç fiilin icrası ile oluşmakta ve bu niteliği itibarıyla sırf hareket suçudur (neticesi harekete bitişik suç). Bu nedenle vergi mahremiyetinin ihlali suçunda icra hareketleri yapılır yapılmaz suç tamamlandığından bir diğer ifadeyle hareket ile netice eşzamanlı olarak meydana geldiği için bu suça teşebbüs kural olarak mümkün değildir³⁰¹.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu kural olarak teşebbüse elverişli olmamakla birlikte, istisnaları da mevcuttur. Neticesi harekete birleşik suçlarda hareketin parçalara bölünmesi mümkün ise teşebbüs de mümkün olabilecektir. Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun hareket unsurunu oluşturan ifşa ve bir kişi yararına kullanma eylemleri parçalara bölünebileceğinden, suç yolunda icra hareketleri birbirinden ayrılabilir ve failin bu hareketlerin bir kısmını gerçekleştirip diğer kısmını elinde olmayan sebeplerle gerçekleştirememesi nedeniyle suçun neticelenmemesinden yani teşebbüsten bahsedilebilecektir³⁰². Örneğin, failin bir mükellefe ait vergi sırlarını içeren belgeleri mektup biçiminde postayla üçüncü kişiye göndermesi ancak bu belgelerin o kişiye ulaşmaması halinde ifşa gerçekleşmediği için vergi mahremiyetinin ihlali suçu teşebbüs aşamasında kalacağından fail bu suça teşebbüsten sorumlu olacaktır³⁰³.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun ihmal suretiyle işlenmesi halinde, netice fiilden ayrılabilirdiği için, teşebbüs mümkün olacaktır. 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 mahremiyetinin ihlali suçu teşebbüs aşamasında kalmış olacaktır³⁰⁴.

³⁰⁰ Solak Akman, s.219.

³⁰¹ Aksoy İpekçioğlu, Pervin (2009) Türk Ceza Hukukunda Suça Teşebbüs, 1. Baskı, Ankara, Seçkin, s.187; Solak Akman, s.219; Benzer görüşler için bkz. Uyanık, Selenge Banu (2008) “Vergilendirme İlişkisi ve Özel Yaşamın Gizliliği” (Yüksek Lisans), Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.71.

³⁰² Dönmezer / Erman (1997a), s.455

³⁰³ Solak Akman, s.220.

³⁰⁴ Solak Akman, s.221.

Teşebbüs için aranan elverişlilik açısından yapılan değerlendirmede ise hem suç tanımında yer verilen fiili gerçekleştirmeye yönelik elverişli araç kullanmayı hem de failin bütünü yönünden elverişliliği ifade eder³⁰⁵. Vergi mahremiyetinin ihlali suçu açısından ise; örneğin, 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 değildir³⁰⁶. Dolayısıyla hareket elverişli olmadığı için teşebbüs de oluşmayacaktır.

Kanuna göre suçun teşebbüs aşamasında kalabilmesi için aranan son şart suçun failin elinde olmayan nedenlerle tamamlanamaması, failin neticeye ulaşamamasıdır. Vergi mahremiyetinin ihlali suçunda da teşebbüsün söz konusu olabilmesi için failin ya icra hareketlerini tamamlayamamış ya da neticeye ulaşamamış olması gerekmektedir. Örneğin, failin bir vergi mükellefine ait 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 mahremiyetinin ihlali suçu failin elinde olmayan nedenler yüzünden tamamlanamadığından suç teşebbüs aşamasında kalacaktır³⁰⁷.

3.3.4.2. İştirak

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunda şayet fiil birden fazla kişi ile birlikte işleniyorsa iştirak hali söz konusu olacaktır. Ancak vergi mahremiyetinin ihlali suçu özgü suç olduğu için, özgü suçlara ilişkin Türk Ceza Kanunu madde 40/2’de yer alan bağıllık kuralının göz önünde bulundurulması gerekir. İlgili düzenlemeye göre özgü suçlarda, sadece özel faillik niteliğini taşıyan kişi fail olabilir. Şayet bu kişinin özel faillik sıfatı yoksa ve şartlarını taşıyorsa, fakat “azmettiren” ya da “yardım eden” sıfatına haiz olur. Dolayısıyla vergi mahremiyetinin ihlali suçuna iştirak eden kişi Vergi Usul Kanunu’nun 5. maddesinde sayılan kişiler dışında ise, fail gibi sorumlu olmayacak, ancak kişi “azmettiren” ya da “yardım eden” şeklinde sorumlu tutulacaktır. Bununla birlikte vergi mahremiyetinin ihlali suçu kasten

³⁰⁵ Centel / Zafer / Çakmut, s. 472.

³⁰⁶ Solak Akman, s.221-222.

³⁰⁷ Solak Akman, s.222.

işlenebilen bir suç olduğundan, suçun icrasına başlayanlardan biri dikkatsiz veya özensiz davranışı ile fiile katılıyorsa burada iştirakten söz etmek mümkün değildir.

3.3.4.3. İçtima

3.3.4.3.1. Bileşik Suç

Türk Ceza Kanunu'nun 42. maddesinde düzenlenen bileşik suç hükümlerine göre biri diğerinin unsuru veya ağırlaştırıcı nedeni olan suçlar tek fiil sayılır ve tek cezaya hükmedilir.

Vergi mahremiyetini düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nun 5.maddesinde de vergi mahremiyetinin ihlali suçunu düzenleyen 362. maddesinde de ilgili suç hakkında ağırlaştırıcı bir neden düzenlenmemiştir. Bununla birlikte Vergi Usul Kanunu'nda vergi mahremiyetinin ihlali suçu ile bileşen bir suç da düzenlenmemiştir. Ancak, Türk Ceza Kanunu'nun 239. maddesinin 4. fıkrası³⁰⁸ uyarınca bir kimsenin, cebir veya tehdit kullanılarak bir mükellefin veya mükellefle ilgili kimsenin vergi sırlarını açıklamak zorunda bırakılması suçun nitelikli halidir. Cebir veya tehdidi kullanan fail, anılan kanun hükmüne göre vergi mahremiyetinin ihlali suçundan da dolaylı fail olarak sorumlu olmakta, iki suç birleşerek vergi mahremiyetinin ihlali suçunun nitelikli halini oluşturmaktadır³⁰⁹. Bileşik suç, kendisini meydana getiren suçlara bölünmesi mümkün olmayan bir bütün oluşturduğundan bu durumda fail iki ayrı suçtan, diğer bir deyişle vergi mahremiyetinin ihlali suçu ile cebir ya da tehdit suçundan cezalandırılmayacak vergi mahremiyetinin ihlali suçunun nitelikli halinden sorumlu olacaktır³¹⁰. Zira bu durum Türk Ceza Kanunu madde 28'in de bir gereğidir³¹¹. Bu suçun basit şekli özgü suç niteliği taşımaktayken Türk Ceza Kanunu'nun 239. maddesinin 4. fıkrasındaki nitelikli hali herkes tarafından işlenebilecektir. Böylelikle bileşik suç için özgü suç vasfı aranmamaktadır.

Bileşik suçta bir suçun unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturan suç tamamlanmış ancak asıl suç teşebbüs aşamasında kalmış olabilir, bu halde fail sadece

³⁰⁸ **TCK m.39/4:** “Cebir veya tehdit kullanarak bir kimseyi bu madde kapsamına giren bilgi veya belgeleri açıklamaya mecbur kılan kişi, üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır.”

³⁰⁹ **Solak Akman**, s. 253.

³¹⁰ **Solak Akman**, s. 253.

³¹¹ **Cebir ve şiddet, korkutma ve tehdit Madde 28:**

“(1) Karşı koyamayacağı veya kurtulamayacağı cebir ve şiddet veya muhakkak ve ağır bir korkutma veya tehdit sonucu suç işleyen kimseye ceza verilmez. Bu gibi hallerde cebir ve şiddet, korkutma ve tehdidi kullanan kişi suçun faili sayılır.”

teşebbüs aşamasında kalmış olan bileşik suçtan cezalandırılır³¹². 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 mahremiyetinin ihlali suçunun nitelikli haline teşebbüs etmekten sorumlu olacaktır³¹³.

3.3.4.3.2. Zincirleme Suç

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun seçimlik hareketli bir suç olduğundan yukarıdaki aşamalarda bahsetmiştir. Seçimlik hareketli suçlarda, hareketlerden birinin ya da birkaçının birlikte icra edilmesi suç sayısını değiştirmeyeceğinden, birden çok suç da oluşturmayacaktır; dolayısıyla bu gibi durumlarda zincirleme suç söz konusu olmayacaktır³¹⁴. Böylece, seçimlik hareketli bir suç niteliği taşıyan vergi mahremiyetinin ihlali suçu ifşa ve bir kişi yararına kullanma hareketlerinin birlikte gerçekleştirilmesi yoluyla işlendiği takdirde de tek suç meydana geleceğinden zincirleme suç oluşmayacaktır³¹⁵. Ancak söz konusu hareketler ayrı zamanlarda aynı mağdura karşı aynı suç işleme kastıyla işlenirse zincirleme suç hükümleri uygulanabilecektir.

Diğer taraftan zincirleme suçun varlığından söz edilebilmesi için, suçlardan her biri için aranan kovuşturma şartlarının gerçekleşip gerçekleşmediğinin ve her suçun cezalandırılabilir nitelikte olup olmadığının ayrı ayrı araştırılması gerekir³¹⁶. Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun basit şeklinin kovuşturulması için şikâyet şartı aranmaktadır. Vergi mahremiyetinin ihlali suçunda zincirleme suç hükümlerinin uygulanabilmesi için, Kanun'da öngörülen cezalandırılabilirlik şartlarının yanı sıra her suç bakımından şikâyet şartının da yerine getirilmiş olması gerekir³¹⁷.

Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenen zincirleme suç hükümlerinin uygulanabilmesi için fiilin kast ile işlenmesi aranmaktadır. Dolayısıyla sadece kasıtlı suçlarda zincirleme suç hükümleri uygulanabilecektir. Vergi mahremiyetinin ihlali suçu da kastla işlenen suçlardan

³¹² Dönmezer / Erman (1997a), s.412

³¹³ Solak Akman, s. 254.

³¹⁴ Yalçın Sancar, *Türkân* (2007) 'Yeni Türk Ceza Kanunu'nda "Zincirleme Suç" TBB Dergisi, S:70, s.250.

³¹⁵ Solak Akman, 248.

³¹⁶ Yalçın Sancar (1995), s.72–73.

³¹⁷ Yalçın Sancar (1995), s.139–144.

olduğundan zincirleme suç hükümlerinin diğer şartlarını da taşıması halinde tatbikinde bir sakınca bulunmamaktadır.

Diğer taraftan zincirleme suçtan bahsedebilmek için aynı fiilin farklı zamanlarda aynı mağdura karşı işlenmesi şartı aranmıştır. Türk Ceza Kanunu'nun 43. maddesinin 2. fıkrasında aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumunda da zincirleme suç hükümlerinin uygulanacağı düzenlenmiştir. Bu şekilde vergi mahremiyetinin ihlali suçunda zincirleme suçun tespiti bakımından aynı fiilin aynı kişiye farklı zamanlarda ya da birden çok kişiye aynı fiil ile işlenmesi hususunun incelenmesi gerekmektedir. Örnek olarak,, bir vergi dairesi çalışanının birden fazla kişiye ait sır veya gizli kalması gereken bilgileri aynı dosya ile bir basın- yayın organına göndermesi ya da bir mükellefin işleriyle ilgili bilgileri rakip şirkete çıkarları doğrultusunda bir anlaşma çerçevesinde devamlı olarak vermesi durumunda tek ceza verilecek, fakat verilecek ceza Türk Ceza Kanunu'nun 43. maddesinde düzenlenen zincirleme suç hükümleri gereğince dörtte birden dörtte üçüne kadar artırılacaktır³¹⁸.

3.3.4.3.3. Fikri İçtima

Kural olarak kanuni tarife uygun her netice ayrı bir suç oluşturur ve karşılığında ayrı bir ceza verilir. Bu kuralın istisnasını suçların içtimaı oluşturmaktadır.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu bakımından içtima hükümleri uygulanır. “Tek bir fiil ile birden fazla suçun işlenmesi” durumunda Türk Ceza Kanunu'nun 44. maddesi uyarınca fikri içtimaa ilişkin düzenlemeler uygulama alanı bulacaktır. Bu halde fail en ağır cezayı gerektiren suçtan cezalandırılır. Vergi mahremiyeti niteliğindeki bilginin yarar sağlanarak kullanılması ya da ifşa edilmesi durumunda fayda sağlanması nedeniyle “rüşvet suçu” da işleneceğinden fikri içtimaa ilişkin düzenlemeler uygulanacaktır³¹⁹. Türk Ceza Kanunu'nun

³¹⁸ **Koç, Muammer** (2016) ‘Vergi Kabahat Ve Suçlarında İştirak Ve İçtima’, (Yüksek Lisans), Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 104-105.

³¹⁹ **Güneş Kurt**, s.140.

252. maddesinde³²⁰ hüküm altına alınmış olan rüşvet suçunun cezası vergi mahremiyetinin ihlali suçundan daha ağır olduğu için failin rüşvet suçundan cezalandırılması gerekecektir.

- ³²⁰ **TCK m.252:** “(Değişik: 2/7/2012-6352/87 md.) (1) Görevinin ifasıyla ilgili bir işi yapması veya yapmaması için, doğrudan veya aracılar vasıtasıyla, bir kamu görevlisine veya göstereceği bir başka kişiye menfaat sağlayan kişi, dört yıldan oniki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. (2) Görevinin ifasıyla ilgili bir işi yapması veya yapmaması için, doğrudan veya aracılar vasıtasıyla, kendisine veya göstereceği bir başka kişiye menfaat sağlayan kamu görevlisi de birinci fıkrada belirtilen ceza ile cezalandırılır. (3) Rüşvet konusunda anlaşmaya varılması halinde, suç tamamlanmış gibi cezaya hükmolunur. (4) Kamu görevlisinin rüşvet talebinde bulunması ve fakat bunun kişi tarafından kabul edilmemesi ya da kişinin kamu görevlisine menfaat temini konusunda teklif veya vaatte bulunması ve fakat bunun kamu görevlisi tarafından kabul edilmemesi hâllerinde fail hakkında, birinci ve ikinci fıkra hükümlerine göre verilecek ceza yarı oranında indirilir. (5) Rüşvet teklif veya talebinin karşı tarafa iletilmesi, rüşvet anlaşmasının sağlanması veya rüşvetin temini hususlarında aracılık eden kişi, kamu görevlisi sıfatını taşıyıp taşımadığına bakılmaksızın, müşterek fail olarak cezalandırılır. (6) Rüşvet ilişkisinde dolaylı olarak kendisine menfaat sağlanan üçüncü kişi veya tüzel kişinin menfaati kabul eden yetkilisi, kamu görevlisi sıfatını taşıyıp taşımadığına bakılmaksızın, müşterek fail olarak cezalandırılır. (7) Rüşvet alan veya talebinde bulunan ya da bu konuda anlaşmaya varan kişinin; yargı görevi yapan, hakem, bilirkişi, noter veya yeminli mali müşavir olması halinde, verilecek ceza üçte birden yarısına kadar artırılır. (8) Bu madde hükümleri; a) Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, b) Kamu kurum veya kuruluşlarının ya da kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının iştirakiyle kurulmuş şirketler, c) Kamu kurum veya kuruluşlarının ya da kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının bünyesinde faaliyet icra eden vakıflar, d) Kamu yararına çalışan dernekler, e) Kooperatifler, f) Halka açık anonim şirketler, adına hareket eden kişilere, kamu görevlisi sıfatını taşıyıp taşımadıklarına bakılmaksızın, görevlerinin ifasıyla ilgili bir işin yapılması veya yapılmaması amacıyla doğrudan veya aracılar vasıtasıyla, menfaat temin, teklif veya vaat edilmesi; bu kişiler tarafından talep veya kabul edilmesi; bunlara aracılık edilmesi; bu ilişki dolayısıyla bir başkasına menfaat temin edilmesi halinde de uygulanır. (9) Bu madde hükümleri; a) Yabancı bir devlette seçilmiş veya atanmış olan kamu görevlilerine, b) Uluslararası veya uluslararası mahkemelerde ya da yabancı devlet mahkemelerinde görev yapan hâkimlere, jüri üyelerine veya diğer görevlilere, c) Uluslararası veya uluslararası parlamento üyelerine, d) Kamu kurumu ya da kamu işletmeleri de dahil olmak üzere, yabancı bir ülke için kamusal bir faaliyet yürüten kişilere, e) Bir hukuki uyuşmazlığın çözümü amacıyla başvurulmuş tahkim usulü çerçevesinde görevlendirilen vatandaş veya yabancı hakemlere, f) Uluslararası bir anlaşmaya dayalı olarak kurulan uluslararası veya uluslararası örgütlerin görevlilerine veya temsilcilerine, görevlerinin ifasıyla ilgili bir işin yapılması veya yapılmaması ya da uluslararası ticari işlemler nedeniyle bir işin veya haksız bir yararın elde edilmesi yahut muhafazası amacıyla; doğrudan veya aracılar vasıtasıyla, menfaat temin, teklif veya vaat edilmesi ya da bunlar tarafından talep veya kabul edilmesi halinde de uygulanır. (10) Dokuzuncu fıkra kapsamına giren rüşvet suçunun yurt dışında yabancı tarafından işlenmekle birlikte; a) Türkiye’nin, b) Türkiye’deki bir kamu kurumunun, c) Türk kanunlarına göre kurulmuş bir özel hukuk tüzel kişisinin, d) Türk vatandaşının, tarafı olduğu bir uyuşmazlık ya da bu kurum veya kişilerle ilgili bir işlemin yapılması veya yapılmaması için işlenmesi halinde, rüşvet veren, teklif veya vaat eden; rüşvet alan, talep eden, teklif veya vaadini kabul eden; bunlara aracılık eden; rüşvet ilişkisi dolayısıyla kendisine menfaat

3.4. Vergi Mahremiyetine Uyma Süresi

Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinde sayılan ve yukarıda açıklanan fail sıfatında olan kişilerin vergi mahremiyetine uyma zorunluluğu sadece görevde oldukları sürece değil, görevden ayrıldıktan sonra da sürer.

Görevden ayrılma, “sadece memur niteliğinde kişiler için değil, takdir komisyonunun meslek mensubu üyeleri ve bilirkişiler için de” söz konusu görevleri bittikten sonrada vergi mahremiyetine uyma mecburiyeti sürer³²¹. Yalnızca memur vasfındaki kişiler için değil, memur olmayıp da bu yasak kapsamında olan kişilerin de(bilirkişiler gibi) yasağa uyma süreleri görevden ayrıldıktan sonra da devam eder. Görevden ayrılma durumunda yasağın ne kadar süreyle devam edeceği hususunda yasada düzenleme mevcut değildir. Söz konusu yasağın düzenlenme gayesi ve yasanın düzenlenme şekli incelendiğinde yasağa uyma süresinde bir üst sınır bulunmadığı anlaşılmaktadır³²².

3.5. Vergi Mahremiyetinin İhlal Suçunun Cezası

Vergi cezaları; “mali zararın tazminini değil, esas olarak tekrar suç işlenmesini önlemeye yönelik olarak cezalandırmayı” amaçlamaktadır³²³. Vergi düzeni dâhilinde, vergi cezaları ile hedeflenen “vergilemedeki adalet ilkesinde olduğu gibi mali güce ulaşmak değil, vergi sisteminin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi ve kendisinden beklenen sonuçları sağlayabilmesi için vergisel düzenlemelerden sapmaları önlemektir”³²⁴.

Bu amaçlarla vergi mahremiyetinin ihlaline yönelik ilk düzenleme, 5432 sayılı mülga Vergi Usul Kanunu'nun 339. maddesinde “*Bu kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymağa mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlâl edenlere Türk Ceza Kanununun 198 inci maddesinde yazılı cezanın iki katı hükmolunur. Bu ceza iki aydan az olamaz. Suçları tekerrür edenler bir daha Devlet hizmetinde kullanılmazlar.*” biçiminde yer almaktadır. İlgili madde ile vergi mahremiyetini ihlal edenlerin 765 sayılı mülga Türk Ceza Kanunu madde 198'deki “*Bir kimse resmî mevki veya sıfatı veya meslek ve sanatı icabı olarak ifşasında zarar melhuz*

temin edilen kişiler hakkında, Türkiye’de bulundukları takdirde, resen soruşturma ve kovuşturma yapılır.”

³²¹ Bayraklı (2011), s.76.

³²² Taş, s.137.

³²³ Yaltı, Billur (2006) Vergi Yükümlüsünün Hakları, 1. Baskı, İstanbul, Beta Yayınevi,s.99; Taş, s.145.

³²⁴ Erdem, Tahir(2005) ‘Vergi Cezalarında Uzlaşma Mümkün mü?’ Vergi Sorunları Dergisi, S: 204, s. 91; Taş, s.145.

olan bir sırra 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.” düzenlemeye göre cezalandırılacakları ve ilgili suçun tekrerrü hali düzenlenmiştir.

5432 sayılı Vergi Usul Kanunu’nu yürürlükten kaldıran 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun “*Vergi Mahremiyetinin İhlâli*” başlıklı 362. maddesinde³²⁵ ise “*“Bu kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymağa mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenlere Türk Ceza Kanununun 198'inci maddesinde yazılı cezanın iki katı hükmolunur. Bu ceza iki aydan az olmaz. Suçları tekrerrür edenler bir daha devlet hizmetinde kullanılmazlar.”* şeklinde hükme bağlanmıştır. Türk Ceza Kanunu’nun 198. maddesinde düzenlenen “meslek sırrının ifşası” “suçunun cezai müeyyidesi üç aya kadar hapis cezası ve elli liraya kadar ağır para cezasıdır. Eğer suç sayılan eylem neticesinde zarar doğmuşsa hükmedilecek para cezası elli liradan daha az olmayacaktır. Fakat vergi mahremiyetinin ihlaline sebep olanlar hakkında hükmedilecek ceza iki aydan az olamayacağından, cezanın alt sınırı iki ay, üst sınırı ise verilecek ceza iki kat olarak belirleneceğinden altı ay hapis cezası olacaktır. Bu halde vergi mahremiyetini ihlal edenlerin cezası iki ila altı ay arasında hapis cezasıdır.

Maddenin yürürlükten kaldırılmadan önceki halinde mülga Türk Ceza Kanunu’nun 198. maddesine atıf yaptığından, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun yürürlüğe girmesiyle birlikte vergi mahremiyetinin ihlali halinde hangi kanun hükmünün uygulanacağı konusunda tereddüt oluşmuştur. Bu konuyu açıklığa kavuşturan hüküm ise, 5252 sayılı Türk Ceza Kanununun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun’un 3. maddesinde “*Mevzuatta, yürürlükten kaldırılan Türk Ceza Kanununa yapılan yollamalar, 5237 sayılı Türk Ceza Kanununda bu hükümlerin karşılığını oluşturan maddelere yapılmış sayılır. (2) Mevzuatta, yürürlükten kaldırılmış Türk Ceza Kanununun kitap, bab ve fasıllarına yapılmış olan yollamalar, o kitap, bab ve fasıl içinde yer almış hükümlerin karşılığını oluşturan 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun maddelerine yapılmış sayılır.*” şeklinde kaleme alınmıştır. Ancak doktrinde, vergi mahremiyetinin ihlali suçu yönünden atıf yapılan yürürlükten kalkan Türk

³²⁵ “**Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**” ile 23.01.2008 Tarihinde Yapılan Değişiklik Öncesi 213 sayılı kanun m.362: “*Bu kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymağa mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenlere Türk Ceza Kanununun 198'inci maddesinde yazılı cezanın iki katı hükmolunur. Bu ceza iki aydan az olmaz. Suçları tekrerrür edenler bir daha devlet hizmetinde kullanılmazlar.*”

Ceza Kanunu madde 198'in 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda hangi maddeye denk geldiği hususunda çeşitli fikirler savunulmuştur. Kimi yazarlar vergi mahremiyetinin ihlali suçunun yeni Türk Ceza Kanunu'nda yer alan madde 239'da hüküm altına alınan ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması suçu için öngörülen ceza olduğunu savunurken³²⁶, kimi yazarlar da yürürlükten kalkan Türk Ceza Kanunu madde 198'in yeni Türk Ceza Kanunu madde 134 ve 137'nin karşılığı olan özel hayatın gizliliğini ihlal suçu olarak kabul etmiştir³²⁷. Yine bu konudaki görüşlerden biri de anılan suçun karşılığının yeni Türk Ceza Kanunu madde 336'da düzenlenen yasaklanan bilgileri açıklama suçu olduğu³²⁸, kimisi de yürürlükten kalkan Türk Ceza Kanunu madde 198'in karşılığını yeni Türk Ceza Kanunu'nun 258. maddesindeki göreve ilişkin sırrın açıklanması suçu olarak kabul etmiştir³²⁹. Bu tartışmalardan sonra kanun koyucu, 5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 278. maddesiyle Vergi Usul Kanunu madde 362'yi *"Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır"* biçiminde düzenleyerek bu hususta meydana gelen tartışmaları sonlandırmıştır.

Bu yeni düzenleme ile Vergi Usul Kanunu'nun 362. maddesine göre vergi mahremiyetini ihlal edenler Türk Ceza Kanunu'nun 239. maddesi hükümlerine göre cezalandırılacaktır. Bu düzenleme akabinde cezalandırma hususunda esas olan madde hükümlerinin yalnızca Vergi Usul Kanunu madde 5'te hüküm altına alınan suçun basit şekli hakkında tesis edilecek olan temel cezanın belirlenmesi açısından değil, atıf yapılan maddelerde hüküm altına alınan ve temel cezada artırım yapılmasını gerektiren suçun nitelikli halleri yönünden de baz alınması gerektiğini düşünmekteyiz³³⁰.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu hem "ifşa" hem de "bir kişi yararına kullanma" şeklinde gerçekleşmesi durumunda fail Türk Ceza Kanunu'nun 239. maddesine göre "bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile" cezalandırılacaktır. İlgili maddenin devamında "vergi mahremiyetinin ihlali suçunun ifşanın ya da bir kişi yararına kullanmanın konusunu oluşturan vergi sırrının ya da gizli kalması gereken bilginin

³²⁶ Şenyüz, s.269; Edizdoğan / Taş / Çelikkaya, s. 170; Taş, s.141-142; Kızılot, Şükrü / Şenyüz, Doğan / Taş, Metin / Dönmez, Recai (2007) Vergi Hukuku, 2. Baskı, Ankara, Yaklaşım, s.222; Erdem (2005a), s.231-234.

³²⁷ Öncel / Kumrulu/ Çağan, s.215

³²⁸ Mutluer, s.310

³²⁹ Bayraklı (2006), s.299.

³³⁰ Dönmezer / Erman (1997a), s.136, Solak Akman, s.258.

hukuka aykırı yolla elde edilerek işlenmesi halinde” de yukarıda belirtilen cezaya hükmolunacağı düzenlenmiştir. Bu halde, vergi memuru olan bir kişinin, görevini kötüye kullanarak suretiyle edindiği ya da görevi çerçevesinde edindiği vergi sırrı niteliğindeki bilgiyi ifşa etmesi ya da bir kişi yararına kullanması hallerinde tatbik edilecek ceza yönünden mücerret bir ayırım bulunmamaktadır³³¹.

Türk Ceza Kanunu madde 239/3’e göre “*Bu sırlar, Türkiye’de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklandığı takdirde, faile verilecek ceza üçte biri oranında artırılır.*” Ayrıca bu hal için şikâyet aranmamaktadır. Vergi mahremiyeti niteliğinde bulunan bilgi veya belgelerin, “Türkiye’de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklanması” ifşa manasına geldiğinden, anılan bilgilerin sadece ifşa edilmesi durumunda nitelikli halin tatbiki hususunda ihtilaf bulunmamaktadır³³². Bununla birlikte vergi mahremiyetinin ihlali suçunun “vergi sırrının yabancı kişi veya onun memurları yararına kullanılması” şeklinde işlenmesi durumunda nitelikli halin tatbik edilip edilmeyeceği konusunda tereddütler bulunmaktadır. Vergi mahremiyetinin ihlali suçu durumunda tatbik edilecek ceza düzenlemeleri Türk Ceza Kanunu madde 239’a göre belirlenmekle beraber fıkra 3’te düzenlenen suçun nitelikli halinin sadece ifşa biçimindeki eylemle işlenebileceği hüküm altına alınmaktadır. Bu sınırlandırma vergi mahremiyetinin ihlali suçu bakımından da geçerli olacaktır. Zira aksi durumda kanunda açıkça düzenlenmeyen bir halin uygulanması olacaktır ki bu da suç ve cezaların kanuniliği ilkesinin ihlali olacaktır.

Türk Ceza Kanunu madde 239/4 “*Cebir veya tehdit kullanarak bir kimseyi bu madde kapsamına giren bilgi veya belgeleri açıklamaya mecbur kılan kişi, üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır.*” şeklinde düzenlenmiştir. Anılan durum ilgili suçun diğer bir ağırlaştırıcı halidir. Söz konusu düzenlemeye göre de suçun ağırlaştırıcı hali “yalnızca açıklama hareketiyle” işlenebileceğinden, Vergi Usul Kanunu madde 5’te tahdidi olarak gösterilen şahısları “cebir veya tehdit kullanarak vergi mahremiyeti kapsamında yer alan bilgi veya belgeleri ifşa etmeye mecbur kılan kimse” suçun temel şekli için düzenlenen cezadan daha ağır bir cezayla cezalandırılacaktır³³³. Bu fıkarda, vergi mahremiyetinin ihlali suçu bakımından dolaylı faillik söz konusudur çünkü cebir veya tehdit kullanan kişi, vergi

³³¹ **Tepe, İlker** (2010) ‘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), S:14, s.120; **Solak Akman**, s.260.

³³² **Solak Akman**, s.261.

³³³ **Solak Akman**, s.264.

sırrına vakıf olan kişiyi suçun işlenmesinde araç olarak kullanmaktadır³³⁴. Bu durumda vergi mahremiyetinin ihlalinin ağırlaştırıcı halinden suç sayılan eylemi gerçekleştirmek zorunda kalan şahıs değil, cebir ya da tehdit ile anılan şahsı suç işlemek zorunda bırakan kişi sorumlu tutulacaktır ve o kişi dolaylı fail olarak cezalandırılacaktır.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu nedeniyle tüzel kişilere güvenlik tedbiri uygulanıp uygulanamayacağı konusu Vergi Usul Kanunu’nun 362. maddesinin atfıyla Türk Ceza Kanunu’nun 239’uncu maddesi çerçevesinde çözümlenecektir. İlgili hükümde tüzel kişiler hakkında güvenlik tedbiri uygulanması konusunda açık bir hüküm olmamasına rağmen, Türk Ceza Kanunu madde 242’de *“Bu bölümde yer alan suçların işlenmesi suretiyle yararına haksız menfaat sağlanan tüzel kişiler hakkında bunlara özgü güvenlik tedbirleri hükmolunur”* şeklinde bir düzenleme ile vergi mahremiyetinin ihlali 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. maddesinde öngörülen güvenlik tedbirleri uygulanabilecektir³³⁵.

3.6. Vergi Mahremiyetini İhlal Halinde Yargılama Süreci

Vergi mahremiyetinin ihlali neticesinde fiil sabit görüldüğü takdirde Türk Ceza Kanunu’nun 239. maddesinde ön görülen cezaya hükmedilecektir. Ancak vergi mahremiyeti hakkı ihlal edilen kişinin bu ihlal sebebiyle maddi veya manevi bir zarara uğrama ihtimali de vardır. Bu halde ihlale maruz kalan mağdur ceza davası ile beraber veya ceza davasından bağımsız bir biçimde ihlal sebebiyle uğradığı maddi – manevi zararın tazmininin sağlanması talebiyle dava açabilir. Diğer taraftan vergi mahremiyeti ihlale uğrayan kişinin hukuk davası açabilmesi mümkündür. Çalışmamızın bu kısmında vergi mahremiyeti ihlale uğrayan kişinin açabileceği idari ve hukuki dava ile suçtan kaynaklanan ceza davasından bahsedilecektir.

3.6.1. İdari Davalar

İdari eylem, idarenin kendine bağlanabilen ve hukuki durumlarda ya da dış dünyada hukuki sonuçları olan değişiklikler meydana getiren olumlu ya da olumsuz hareket

³³⁴ Centel / Zafer / Çakmut, s.532; Solak Akman, 264.

³³⁵ Solak Akman, s.265.

tarzıdır³³⁶. İdari işlem, idare veya idare adına hareket eden özel hukuk kişilerince, kamu gücü kullanılarak yapılan; doğrudan veya belli bir süreç içinde, rızaları olsun veya olmasın kişi veya onlara ait nesnelerin hukuki durumlarını etkileyen, kamusal nitelikli, tek yanlı irade açıklamalarıdır³³⁷. Danıştay ise idari işlemi idare makamlarının, idare fonksiyonu ile ilgili konularda aldığı tek taraflı icrai karar olarak tanımlamıştır³³⁸.

Vergi mahremiyeti ihlal edilen mükellefler ihlal sebebiyle ortaya çıkan maddi ya da manevi zararlarının tazmini için idare aleyhine İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2/1-b maddesinde düzenlenen tam yargı davası açabilecekleri gibi İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2/1-a maddesinde düzenlenen idarenin vergi mahremiyetini ihlal niteliğinde bulunan idari işleminin iptali davası da açılabilir. İlgili Kanuni düzenlemeye göre tam yargı davaları idari eylem veya işlemde ötürü kişisel hakları zarar görenler tarafından zararlarının giderilmesi maksadıyla açılacak idari bir dava iken, iptal davaları idari işlemlerin yetki, sebep, konu, amaç ve şekil yönlerinden birinin hukuka aykırı olmasından ötürü iptali sebebiyle menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılacak idari davalardır.

İdarenin eylem veya işlemiyle vergi mahremiyeti ihlal edilerek ortaya maddi ya da manevi zararı çıkan kişi idarenin sorumluluğu nedeniyle zararın tazmini için tam yargı davası açabilecektir. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 13. maddesine göre vergi mahremiyeti ihlal edilen kişinin hakkının yerine getirilmesi için idareye başvurusu gerekmektedir. İlgili düzenlemeye göre zarara uğrayan kişinin talebinin reddedilmesi ya da başvuru hakkında altmış gün içinde karar verilmediği takdirde menfaati ihlal edilen kişi idare aleyhine tam yargı davası açabilecektir. Burada açılacak olan davanın hangi mahkemede görüleceği hususunda tereddüt bulunmaktadır. Zira vergi mahkemesi ya da idare mahkemesine karşı açılacak olan dava açma süreleri farklılık arz etmektedir.

Niteliği gereği idarenin belirli bir işlemine dayanak oluşturmaksızın “*sırf idari eylem*” sebebi ile ortaya çıkan zararın giderilmese yönelik talep durumunda tam yargı davası idare mahkemelerinde açılabilir ve bu sebeple talebin reddi ya da zımni ret tarihinden itibaren altmış günlük sürede dava açılması gerekmektedir³³⁹. Fakat idarenin salt işlemi

³³⁶ Akylmaz, Bahtiyar / Sezginer, Murat / Kaya, Cemil (2020), Türk İdare Hukuku, 12. Baskı, Ankara, Savaş, s.363.

³³⁷ Akylmaz / Sezginer / Kaya, s.373.

³³⁸ Akylmaz / Sezginer / Kaya, s.370-371; DİBK, E: 1972/2, K: 1973/ 10, T: 14.04.1973, Danıştay Dergisi, S:12-13, s.199, <<https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/dergi/2021-02-24-11-12-2372452.pdf>> s.e.t. 26.04.2021.

³³⁹ Güneş Kurt, s.141-142.

nedeniyle oluşan zararın tazmin edilmesi nedeniyle açılacak olan tam yargı davalarının vergi mahkemelerinde açılması gerekir ve bu sebeple dava açma süresi talebin reddi ya da zımni ret tarihinden itibaren otuz gün olacaktır³⁴⁰.

Vergi mahremiyetinin ihlali sebebiyle açılacak idari davalardan bir diğeri de iptal davalarıdır. İdari Yargılama Usulü Kanunu'na göre iptal davası açılabilmesi için idarenin bir işlemi gerekmektedir. Bu idari işlem ile kişinin meşru, güncel ve şahsi bir hakkının ihlal edilmesi gerekmektedir. İdari işlem ancak hukuka aykırılığı gerekçe gösterilerek iptal davasına konu edilebilir. Bir idari işlem ancak yetki, şekil, sebep, konu ve amaç yönlerinden hukuka aykırı olabilir.

İdari işlem sebebiyle kişinin vergi mahremiyetinin ihlali durumunda söz konusu idari işlemin iptali için iptal davası açması mümkündür. Vergi mahremiyetinin ihlali sebebiyle iptal davası açılması durumunda söz konusu idari işlemin yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurları açısından hukuka aykırılığının değerlendirilmesi gerekmektedir. Sebep, idari işlemin yapılmasını gerektiren, idareyi işlem yapmaya zorlayan, idareyi bu yönde harekete geçiren maddi vakıalar ya da hukuki durumlardır³⁴¹. İdareyi idari işlem yapma hususuna yönelten nedenin “hukuken geçerli ve güvenilir olmaması” durumunda idari işlem “sebep unsuru” bakımından hukuka aykırı olacaktır³⁴². İdari işlemin “yasada düzenlenen kamu yararı ya da özellikle seçilmiş maksada uygun olmaması” halinde, idari işlem “amaç unsuru” bakımından hukuka aykırı olacaktır³⁴³. Böylelikle, idarenin eylemi sebebiyle vergi mahremiyetinin ihlali durumunda idari işlem yönünden “kamu yararının, hukuken geçerli sebebin ve kanundaki düzenlemelerin varlığının” incelenmesi ve söz konusu unsurlardan birinin bulunması durumunda idari işlemin iptali gerekmektedir.³⁴⁴.

Vergi mahremiyetini ihlal durumunda idari işlemin iptali için iptal davası açılabilmesi için öncelikle İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11. maddesine göre işlemin iptali için idareye başvuru şartını yerine getirmek gerekmektedir. Şayet bu başvuru reddedilir veya

³⁴⁰ **Güneş Kurt**, s. 142.

³⁴¹ **Gözübüyük, A. Şeref / Tan, Turgut** (1999) *İdare Hukuku*, Cilt II, *İdari Yargılama Hukuku*, Ankara, Turhan, s.472; **Günday** (2011), s.152, **Çağlayan, Ramazan** (2015) *İdari Yargılama Hukuku*, 7. Baskı, Ankara, Seçkin, s.454.

³⁴² **Akılmaz/ Sezginer/ Kaya**, s.379.

³⁴³ **Akılmaz / Sezginer / Kaya** , s.381.

³⁴⁴ **Güneş Kurt**, s.146.

altmış günlük süre zarfında idarece bir cevap verilmezse kişi otuz günlük dava açma süresinde³⁴⁵ vergi mahkemelerinde iptal davası açabilecektir.

Vergi mahremiyetinin ihlali sebebiyle açılacak idari davalar bakanlık aleyhine açılacaktır. Bu doğrultuda, vergilendirme sürecindeki idari basamaklarda oluşan ihlaller sebebiyle meydana gelen zararın tazmini amacıyla açılan davalar Maliye Bakanlığı aleyhine açılacaktır³⁴⁶. Yargılama sürecindeki ihlale yönelik eylemler sebebiyle oluşan zararların tazminine yönelik davalar yargı kuruluşlarının “idari teşkilat olarak bağlı bulunduğu Adalet Bakanlığı’na” aleyhine açılacaktır³⁴⁷.

3.6.2. Hukuk Davaları

Kişilik hakkı, kişinin toplum içindeki saygınlığını ve kişiliğini serbestçe geliştirmesini temin eden varlıkların tümü üzerindeki hakkı olarak tanımlanabilir³⁴⁸. Yargıtay ise kişinin doğumla kazandığı, bağımsız varlığını ve bütünlüğünü oluşturan, hayat, beden ve ruh tamlığı, vicdan, din, düşünce ve çalışma özgürlüğü, onuru, ismi, resmi, sırları ile aile bütünlüğü ve duygusal değerlerinin tümü kişilik hakkını oluşturacağını belirtmiştir³⁴⁹. Meslek sırrı ve vergi mahremiyeti kişilik hakkının kapsamında yer alan haklardır. Dolayısıyla vergi mahremiyeti ihlal edilen kişinin dava hakkı bulunmaktadır. Vergi mahremiyeti ihlal edilen kişi 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu’nun 25. maddesinde³⁵⁰ düzenlenen davaları açabilecektir. Buna göre kişisel hakkı ihlal edilen davacı durdurma, tespit, önleme ve tazminat davalarını açabilecektir.

³⁴⁵ **İYUK m.7:** “1. Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay’da ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gündür.”

³⁴⁶ **Taş,** s.166.

³⁴⁷ **Taş,** s.166-167.

³⁴⁸ **Dural/ Öğüz,** s.100.

³⁴⁹ Yargıtay 4. Hukuk Dairesi E:2007/9966, K:2008/5096 T:10.04.2008; **Dural / Öğüz,** s.100.

³⁵⁰ **TMK m.25:** “Davacı, hâkimden saldırı tehlikesinin önlenmesini, sürmekte olan saldırıya son verilmesini, sona ermiş olsa bile etkileri devam eden saldırının hukuka aykırılığının tespitini isteyebilir. Davacı bunlarla birlikte, düzeltmenin veya kararın üçüncü kişilere bildirilmesi ya da yayımlanması isteminde de bulunabilir.

Davacının, maddî ve manevî tazminat istemleri ile hukuka aykırı saldırı dolayısıyla elde edilmiş olan kazancın vekâletsiz iş görme hükümlerine göre kendisine verilmesine ilişkin istemde bulunma hakkı saklıdır.

Manevî tazminat istemi, karşı tarafça kabul edilmiş olmadıkça devredilemez; mirasbırakan tarafından ileri sürülmüş olmadıkça mirasçılara geçmez.

Davacı, kişilik haklarının korunması için kendi yerleşim yeri veya davalının yerleşim yeri mahkemesinde dava açabilir.”

3.6.2.1. Durdurma Davası

Devam eden bir tecavüzü sona erdirme amacı olan durdurma davası, tecavüzün başlamış ve devam ediyor olması halinde açılır³⁵¹. Vergi mahremiyetinin ihlali halinde durdurma davası üçüncü kişilere yönelik açılabilir. Misal vermek gerekirse, sır niteliğindeki bilgilerin bir basın mensubuna iletilmesi durumunda; basın mensubunun yazı dizisi biçimde başlayan ve devam eden ihlal eylemleri bu niteliktedir³⁵².

3.6.2.2. Önleme Davası

Türk Ceza Kanunu'nun 25. maddesinde düzenlenen önleme davası, kişiliğe tecavüzün henüz başlamadığı, fakat tecavüz tehlikesinin bulunduğu hallerde açılacaktır³⁵³. Yukarıdaki örnekten yola çıkarak, bir mükellefin vergilendirme süreciyle alakalı bilgilerin ya da mükellefe ilişkin başka hususların paylaşılacağına ilişkin bir bilgi (misalen bir televizyonda yer alan haber programının tanıtım filmi, gazetede ki köşe yazısının evvelden ilan edilmesi) önleme davasının açılmasını sağlayabilir³⁵⁴.

3.6.2.3. Tespit Davası

Tespit davası, hukuka aykırılığın tespiti için açılan davadır. Kişiliğe tecavüz olması halinde, tecavüz sona ermiş ve fakat etkileri devam ediyorsa bunun tespiti için tespit davası açılabilir.

Vergi mahremiyetinin ihlali durumunda tespit davasının açılması imkan dahilinde bulunup, tespit davası ile beraber ya da tespiti ilişkin hükmün akabinde diğer davalar da açılabilir³⁵⁵.

3.6.2.4. Tazminat Davaları

Tazminat davaları ile hedeflenen kişilik hakkının ihlali sebebiyle meydana gelen zararın tazmin edilmesidir. Vergi mahremiyetinin ihlali sebebiyle meydana gelen maddi ya da manevi zararın giderilmesi maksadıyla yukarıda bahsettiğimiz idari davaların

³⁵¹ Dural / Ögüz, s.152.

³⁵² Taş, s.167-168.

³⁵³ Dural / Ögüz, s.153.

³⁵⁴ Taş, s.168.

³⁵⁵ Taş, s.169.

açılabilceğı gerektiğı ele alınmıştı. Hukuk mahkemelerinde açılacak bu maddi ve manevi tazminat davalarının ihlal fiilini bizzat işleyen şahıslara yönelik açılması imkan dahilinde değildir. Diğer taraftan, ortaya çıkarılan sırrın kullanılması sonucunda hak sahibinin aleyhine maddi ya da manevi zarar oluşmasına neden olan üçüncü şahıslar aleyhine tazminat davası açılması mümkündür³⁵⁶.

Kural olarak haksız fiilden kaynaklanan maddi tazminat davası, haksız eylem sebebiyle ortaya çıkan maddi zararın giderilmesi maksadıyla açılır. Meslek sırrının ifşa edilmesi sebebiyle sırrın sahibi kişinin uğramış olduğu maddi zararların tazmini konusunda Türk Borçlar Kanunu’nun 49. vd. maddelerinde düzenlenen haksız fiil sorumluluğuna³⁵⁷ ilişkin hükümler uygulanacaktır. Türk Borçlar Kanunu’nun 49. maddesine göre “*Kusurlu ve hukuka aykırı bir fiille başkasına zarar veren, bu zararı gidermekle yükümlüdür. Zarar verici fiili yasaklayan bir hukuk kuralı bulunmasa bile, ahlaka aykırı bir fiille başkasına kasten zarar veren de, bu zararı gidermekle yükümlüdür.*”

Manevi tazminat davası ise, “meslek sırrının açıklanması dolayısıyla kişilik hakkına tecavüz edilen kişinin duyduğu acı, elem ve ızdırabın telafisi amacını” taşır³⁵⁸.

3.6.3. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçunda Ceza Davası

Vergi mahremiyetinin ihlali ile açılacak olan dava “ceza davası (kamu davası)” olacaktır. Ceza davası, “ceza hukukuna ilişkin bir uyuşmazlığın ya da ihlalin çözülmesi maksadıyla mahkeme huzurunda yargılamanın yürütüldüğü dava türüdür”.

Vergi Usul Kanunu vergi mahremiyetini ihlal etmeyi suç olarak kabul etmiş ve cezalandırılmasının Türk Ceza Kanunu’na göre yapılmasını öngörmüştür. Vergi mahremiyeti ihlal edildiğinde de ortaya ceza davası çıkacaktır ve söz konusu yargılama ceza mahkemeleri önünde yapılacaktır. Çalışmamızın bu aşamasında vergi mahremiyetinin ihlali halinde yürütülecek ceza davasının yargılama sürecindeki bazı önemli hususlara yer verilecektir.

³⁵⁶ Taş, s.169.

³⁵⁷ Kusur sorumluluğu adı da verilen haksız fiil sorumluluğu, bir kimsenin hukuka aykırı ve kusurlu bir davranışla sözleşme dışında diğer bir kimseye vermiş olduğu zararın giderilmesini düzenleyen sorumluluk türüdür. Haksız fiilin unsurları fiil, zarar, uygun nedensellik bağı, kusur ve hukuka aykırılıktır. Detaylı bilgi için bkz. Eren, Fikret (2014) Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 17. Baskı, Ankara, Yetkin, s.516.

³⁵⁸ Taş, s.169.

3.6.3.1. Şikâyet

Vergi mahremiyetinin ihlali halinde uygulanacak olan Vergi Usul Kanunu madde 362’de vergi mahremiyetinin ihlaline sebep olanların Türk Ceza Kanunu madde 239 uyarınca cezalandırılacaklarını düzenlemiştir. İlgili suçun yargılamasının nasıl yapılacağı hususunda Vergi Usul Kanunu’nda bir düzenleme olmadığından ceza kanununda karşılık gelen madde için uygulanan soruşturma ve kovuşturma usulü vergi mahremiyetinin ihlali suçu açısından da geçerli olacaktır³⁵⁹.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun karşılığı olan cezayı düzenleyen Türk Ceza Kanunu’nun 239. Maddesi, suçun takibinin şikâyetle bağlı olduğunu hüküm altına almıştır. Ancak vergi mahremiyetinin ihlali suçunun şikâyetle tabi olup olmadığı hususunda doktrinde farklı görüşler vardır. Kimi yazarlar vergi mahremiyetinin ihlali suçunu düzenleyen Vergi Usul Kanunu’nda şikâyet şartı aranmadığından bahisle suçun takibinin şikâyetle bağlı olmadığını ve söz konusu atfın sadece cezaya ilişkin olduğunu usule ilişkin olmadığını savunurken³⁶⁰; bizim de katıldığımız kimi yazarlar ise ilgili suç hakkında uygulanacak ceza normu ve buna ilişkin yargılama hususunda Türk Ceza Kanunu’nun 239. maddesinin esas alınacağını ve 239. maddedeki cezanın uygulanma şartının şikâyet olduğunu savunarak vergi mahremiyetinin ihlali suçunun takibinin şikâyetle bağlı olduğunu belirtmişlerdir³⁶¹. Vergi Usul Kanunu’nda ilgili suçun işlenmesi halinde sanıkların yargılanması hakkında özel bir usul gösterilmediğinden, Vergi Usul Kanunu’nun atıf yaptığı Türk Ceza Kanunu’nun suçun cezası için gösterilen maddesi için uygulanacak olan soruşturma ve kovuşturma usulü, vergi mahremiyetinin ihlali suçu açısından da geçerli olacaktır. Bu sebeple de ilgili suçun takibi şikâyetle tabidir. Türk Ceza Kanunu 73. maddesinde düzenlenen soruşturulması ve kovuşturulması şikâyetle bağlı suçlar için gerekli olan esaslar vergi mahremiyetinin ihlali suçu için de geçerli olacaktır. İlgili maddeye göre suçun mağduru konumunda olan taraf altı aylık şikâyet süresinde şikâyetle bulunmazsa suç hakkında soruşturma ve kovuşturma yapılamayacaktır. Bu altı aylık süre şikâyet hakkı olan kişinin vergi mahremiyetinin ihlali niteliğinde olan fiil ile bu fiili işleyen faili öğrendiği andan başlayacaktır. Şikâyet şartı olan

³⁵⁹ Taş, s.172.

³⁶⁰ Özen, s.138; Taş, s.172 vd.; Erman, s.106.

³⁶¹ Koçak, Mustafa Serhat (2020) ‘Türkiye’de Vergi Suçları ile İlgili Yaptırımların Değerlendirilmesi’, (Yüksek Lisans), Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.42; Batur, Necat (2016) ‘Adli Vergi Suçları’, (Yüksek Lisans), Namık Kemal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.90.

bu suçta şayet suçtan zarar gören veya mağdur şikayetten vazgeçerse kamu davası düşecektir.

3.6.3.2. Görevli ve Yetkili Mahkemesi

5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri İle Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev Ve Yetkileri Hakkında Kanun'un 12. maddesinde “*Kanunların ayrıca görevli kıldığı hâller saklı kalmak üzere, Türk Ceza Kanununda yer alan yağma (m. 148), irtikâp (m. 250/1 ve 2), resmî belgede sahtecilik (m. 204/2), nitelikli dolandırıcılık (m. 158), hileli iflâs (m. 161) suçları, Türk Ceza Kanununun İkinci Kitap Dördüncü Kısımının Dört, Beş, Altı ve Yedinci Bölümünde tanımlanan suçlar (318, 319, 324, 325 ve 332 nci maddeler hariç) ve 12/4/1991 tarihli ve 3713 sayılı Terörle Mücadele Kanununun kapsamına giren suçlar dolayısıyla açılan davalar ile ağırlaştırılmış müebbet hapis, müebbet hapis ve on yıldan fazla hapis cezalarını gerektiren suçlarla ilgili dava ve işlere bakmakla ağır ceza mahkemeleri görevlidir. Anayasa Mahkemesi ve Yargıtayın yargılayacağı kişilere ilişkin hükümler, askerî mahkemelerin görevlerine ilişkin hükümler ile çocuklara özgü kovuşturma hükümleri saklıdır.*” hükmü ile ağır ceza mahkemelerinde görülecek dava ve işler, 11. madde de ise “*Kanunların ayrıca görevli kıldığı hâller saklı kalmak üzere, sulh ceza hâkimliği ve ağır ceza mahkemelerinin görevleri dışında kalan dava ve işlere asliye ceza mahkemelerince bakılır.*” hükmü ile asliye ceza mahkemesinin görev alanına giren dava ve işler düzenlenmektedir. Söz konusu düzenlemeler ile vergi mahremiyetinin ihlali suçu için bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası öngören kanun maddesi birlikte değerlendirildiğinde vergi mahremiyetinin ihlaline ilişkin davanın asliye ceza mahkemesinde görüleceği anlaşılabacaktır. Dolayısıyla Asliye Ceza Mahkemesi vergi mahremiyetinin ihlali suçunda görevli mahkeme sıfatını taşır.

Yetkili mahkeme konusunda ise 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu madde 12 gözetilecektir. İlgili düzenlemeye göre vergi mahremiyetinin ihlali suçunda genel yetkili mahkeme, suçun işlendiği yer mahkemesidir. Vergi mahremiyetinin ihlali teşebbüs halinde kalmış ise son icra hareketinin yapıldığı, mütemadi suçlarda kesintinin olduğu, zincirleme suçlarda ise suç sayılan son eylemin yapıldığı yer mahkemesi yetkilidir.

3.6.3.3. Memurlar ile Hâkim ve Savcıların Fail Olması Durumu

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun faillerinden olan devlet memurları ile hâkim ve savcılar için yargılama sürecinde farklılıklar bulunmaktadır. Diğer kişilerin yargılanması Ceza Muhakemesi Kanunu'ndaki genel hükümlere göre yapılabilecekken, devlet memurları ile hâkim ve savcıların yargılanması soruşturma şartına bağlıdır.

Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun'un 2. Maddesi *"Bu Kanun, Devletin ve diğer kamu tüzel kişilerinin genel idare esaslarına göre yürüttükleri kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevleri ifa eden memurlar ve diğer kamu görevlilerinin görevleri sebebiyle işledikleri suçlar hakkında uygulanır. Görevleri ve sıfatları sebebiyle özel soruşturma ve kovuşturma usullerine tabi olanlara ilişkin kanun hükümleri ile suçun niteliği yönünden kanunlarda gösterilen soruşturma ve kovuşturma usullerine ilişkin hükümler saklıdır. Ağır cezayı gerektiren suçüstü hali genel hükümlere tabidir."* şeklinde düzenlenmiştir. Görevleri sebebiyle işlemiş oldukları suçtan yargılanmaları için izin verme hususunda yetkili olan merciden soruşturma izninin çıkması şarttır. İzin vermeye yetkili olanlar Kanun'un 3. maddesinde³⁶² düzenlenmiştir.

³⁶² **Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun m.3:** *"Soruşturma izni yetkisi*

a) İlçede görevli memurlar ve diğer kamu görevlileri hakkında kaymakam,
b) (Değişik:6/12/2019-7196/51 md.) İlde ve merkez ilçede görevli memurlar ve diğer kamu görevlileri ile kaymakamlar hakkında vali,
c) Bölge düzeyinde teşkilatlanan kurum ve kuruluşlarda görev yapan memurlar ve diğer kamu görevlileri hakkında görev yaptıkları ilin valisi,
d) Cumhurbaşkanına veya Cumhurbaşkanlığına bağlı, ilgili veya ilişkili kuruluşlar ve bakanlıkların merkez ve bağlı veya ilgili kuruluşlarında görev yapan diğer memur ve kamu görevlileri hakkında o kuruluşun en üst idari amiri,
e) (Değişik:6/12/2019-7196/51 md.) (b) ve (c) bentlerindeki hükümler saklı kalmak kaydıyla Cumhurbaşkanı kararıyla atanan memurlar ve diğer kamu görevlileri hakkında Cumhurbaşkanı veya ilgili bakan,
f) Türkiye Büyük Millet Meclisinde görevli memurlar ve diğer kamu görevlileri hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Sekreteri, Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Sekreteri ve yardımcıları hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanı,
g) (Değişik: 2/7/2018-KHK-703/196 md.) Cumhurbaşkanlığında görevli memurlar ve diğer kamu görevlileri hakkında Cumhurbaşkanlığı İdari İşler Başkanı, Cumhurbaşkanlığı İdari İşler Başkanı hakkında Cumhurbaşkanı, h) Büyükşehir belediye başkanları, il ve ilçe belediye başkanları; büyükşehir, il ve ilçe belediye meclisi üyeleri ile il genel meclisi üyeleri hakkında İçişleri Bakanı,
i) İlçelerdeki belde belediye başkanları ve belde belediye meclisi üyeleri hakkında kaymakam, merkez ilçelerdeki belde belediye başkanları ve belde belediye meclisi üyeleri hakkında bulundukları ilin valisi,
j) Köy ve mahalle muhtarları ile bu Kanun kapsamına giren diğer memurlar ve kamu görevlileri hakkında ilçelerde kaymakam, merkez ilçede vali,
Yokluklarında ise vekilleri tarafından bizzat kullanılır.
Yetkili mercilerin saptanmasında, memur veya kamu görevlisinin suç tarihindeki görevi esas alınır.
Ast memur ile üst memurun aynı fiile iştiraki halinde izin, üst memurun bağlı olduğu merciden istenir."

Hâkim ve savcılarının yargılanması ise, “2802 sayılı Hâkimler ve Savcılar Kanunu” düzenlemelerine göre yapılacaktır. Hâkimler ve Savcılar Kanunu’nun 82. maddesine göre; *“Hâkim ve savcılarının görevden doğan veya görev sırasında işlenen suçları, sıfat ve görevleri gereğine uymayan tutum ve davranışları nedeniyle, haklarında inceleme ve soruşturma yapılması Adalet Bakanlığının iznine bağlıdır.”*

Görüldüğü üzere vergi mahremiyetini ihlal eden memurlar ile hâkim ve savcılar hakkında bu suç sebebiyle yargılama yapılabilmesi için yetkili mercilerden izin alınması soruşturma şartı olarak kabul edilmiştir. Sözü edilen izin alınmadan bu kişiler hakkında vergi mahremiyetinin ihlali suçundan yargılama yapılamayacaktır.

3.6.3.4. Zamanaşımı

Türk Ceza Kanunu’nda dava zamanaşımını düzenleyen 66. maddesine göre *“(1) Kanunda başka türlü yazılmış olan haller dışında kamu davası; a) Ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektiren suçlarda otuz yıl, b) Müebbet hapis cezasını gerektiren suçlarda yirmibeş yıl, c) Yirmi yıldan aşağı olmamak üzere hapis cezasını gerektiren suçlarda yirmi yıl, d) Beş yıldan fazla ve yirmi yıldan az hapis cezasını gerektiren suçlarda onbeş yıl, e) Beş yıldan fazla olmamak üzere hapis veya adli para cezasını gerektiren suçlarda sekiz yıl, Geçmesiyle düşer.”*. Bu madde ile vergi mahremiyetinin ihlali suçunun cezasını düzenleyen 239. maddesi birlikte gözetildiğinde bu suç için öngörülen dava zamanaşımı süresi sekiz yıldır. Ancak, Türk Ceza Kanunu madde 239/4’te düzenlenen suçun ağırlaştırıcı hali için öngörülen ceza miktarının üst sınırı yedi yıl olduğu için bu nitelikli halin uygulanması halinde zamanaşımı on beş yıl olacaktır.

3.6.3.5. Davanın Düşmesi

Ceza Muhakemesi Kanunu madde 223/8’e göre “Türk Ceza Kanunu’nda düzenlenen düşme nedenlerinin var olması” veya “soruşturma veya kovuşturma şartının gerçekleşmeyeceğinin anlaşılması” hallerinde, davanın düşmesine hükmedilir. Türk Ceza Kanunu’nda düzenlenen düşme sebepleri 64 vd. maddelerinde düzenlenen sanığın veya hükümlünün ölmesi, af ve zamanaşımının dolması halleridir. Vergi mahremiyetinin ihlali suçunu işleyen sanık ölmüşse, af durumu söz konusu ise ya da zamanaşımı süresi dolmuş ise davanın düşmesine karar verilecektir.

3.6.3.6. Davanın Görülmesi ve Karar

Vergi mahremiyetinin ihlali halinde soruşturma evresinden sonra düzenlenen iddianamenin kabulü ile yetkili asliye ceza mahkemesinde ceza davası görülecek ve yargılama neticesinde hâkim Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 223. maddesinde düzenlenen hüküm çeşitlerinden olan beraat, ceza verilmesine yer olmadığı, mahkûmiyet, güvenlik tedbiri, davanın reddi veya düşmesi ya da durma kararlarından birine hükmedecektir.

Hapis cezalarının, özel önleme fonksiyonuna yönelik beklentileri karşılayamaması üzerine, ceza hukukunda bu cezaların yerine mahkûmların uslandırılmasına, eğitime ve topluma yeniden kazandırılmasına yönelik yaptırım ve infaz yöntemleri benimsenmeye çalışılmıştır³⁶³. Özellikle cezaların infazı ile hedeflenen gayenin, bir cezaya mahkûm edilmekle, hatta bazen ceza muhakemesi sürecinin başlamasıyla sağlandığının tespit edildiği hallerde, cezanın infazında fayda bulunmamaktadır³⁶⁴. İşte böyle düşüncelerle Türk Ceza Kanunu ve Ceza Muhakemesi Kanunu'nda "kısa süreli hapis cezasına seçenek yaptırımlar, erteleme ve hükmün açıklanmasının geri bırakılması" biçiminde, hapis cezasının sakıncalarını gidermeye yönelik kurumlar düzenlenmiştir.

Hâkimin verdiği karar mahkûmiyet yönünde ise, hâkim koşulları olduğu takdirde sanık hakkında hapis cezasının sakıncalarını gidermeye yönelik düzenlenen seçenek yaptırımlara çevirme, erteleme ya da hükmün açıklanmasının geri bırakılması kurumlarından birine yönelik karar verebilir.

3.6.3.6.1. Seçenek Yaptırımların Uygulanması Durumu

Türk Ceza Kanunu'nun 50. maddesinde düzenlenen seçenek yaptırımlara çevirme hükmüne göre kısa süreli hapis cezaları sanığın kişiliğine, sosyal ve ekonomik durumuna, yargılama sürecinde duyduğu pişmanlığa ve suçun işlenmesindeki özelliklere göre;

- a) Adlî para cezasına,
- b) Mağdurun veya kamunun uğradığı zararın aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tazmin suretiyle, tamamen giderilmesine,

³⁶³ Özgenç, İzzet (2001) "Bir İnfaz Rejimi Olarak Erteleme" Anayasa Yargısı, C:18, s.103, Koca / Üzülmöz, s.562.

³⁶⁴ Koca / Üzülmöz, s.561-562.

- c) En az iki yıl süreyle, bir meslek veya sanat edinmeyi sağlamak amacıyla, gerektiğinde barınma imkânı da bulunan bir eğitim kurumuna devam etmeye,
- d) Mahkûm olunan cezanın yarısından bir katına kadar süreyle, belirli yerlere gitmekten veya belirli etkinlikleri yapmaktan yasaklanmaya,
- e) Sağladığı hak ve yetkiler kötüye kullanılmak suretiyle veya gerektirdiği dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı davranılarak suç işlenmiş olması durumunda; mahkûm olunan cezanın yarısından bir katına kadar süreyle, ilgili ehliyet ve ruhsat belgelerinin geri alınmasına, belli bir meslek ve sanatı yapmaktan yasaklanmaya,
- f) Mahkûm olunan cezanın yarısından bir katına kadar süreyle ve gönüllü olmak koşuluyla kamuya yararlı bir işte çalıştırılmaya çevrilebilecektir.

Bununla birlikte daha önce hapis cezasına mahkûm edilmemiş olmak koşuluyla, mahkûm olunan otuz gün ve daha az süreli hapis cezası ile fiili işlediği tarihte on sekiz yaşını doldurmamış veya altmış beş yaşını bitirmiş bulunanların mahkûm edildiği bir yıl veya daha az süreli hapis cezasının seçenek yaptırıma çevrilmesi ise zorunludur.

3.6.3.6.2. Hapis Cezasının Ertelenmesi Hali

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunu işleyen kişi hakkında netice ceza bir yıl veya daha az süreli hapis cezası ise ve hâkim sanığın kişiliği ile sosyal ve ekonomik durumu, yargılama sürecinde duyduğu pişmanlık ve suçun işlenmesindeki özellikleri gözeterek seçenek yaptırıma çevirebilecektir.

Türk Ceza Kanunu madde 51’de yer alan erteleme kurumunda sanık hakkında hükmedilen netice ceza iki yıl veya daha az süreli hapis cezası ise kişinin cezası ertelenebilecektir. Söz konusu ceza sınırı fiili işlediği sırada on sekiz yaşını doldurmamış veya altmış beş yaşını bitirmiş olan kişiler için üç yıldır. Bununla birlikte kanun erteleme için sanığın daha önceden kasıtlı bir suçtan dolayı üç aydan fazla hapis cezasına mahkûm edilmemiş olmasını ve mahkemenin sanığın pişman olduğu hususunda kanaatinin oluşmasını şart koşturmuştur. Vergi mahremiyetinin ihlali suçunda da hâkim sanığın suç işledikten sonra ve yargılama neticesinde pişman olduğuna kanaat getiriyorsa ve sanık hakkında hükmedeceği ceza iki yıl veya daha az süreli hapis cezası ise sanığın daha önceden kasıtlı bir suçtan üç aydan fazla mahkûmiyeti bulunmamasını da gözeterek bu cezayı erteleyebilecektir. Bu durumda sanık hakkında oluşacak hapis cezasının sakıncalı durumlarını önlemeye matuf karar vermiş olacaktır. Ancak belirtmek gerekir ki vergi

mahremiyetinin ihlali suçunu işleyenler hapis cezası ile birlikte adli para cezasına da hükmolunur. Türk Ceza Kanunu'na göre sadece hapis cezaları ertelenebileceğinden, mahkûm olunan adli para cezasının ertelenmesi mümkün olmayacaktır.

3.6.3.6.3. Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılması Hali

Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 231. maddesinde düzenlenen hükümün açıklanmasının geri bırakılması da, hapis cezasının sakıncasını gideren kurumlardan biridir. Hükümün açıklanmasının geri bırakılması kararı sanık hakkında hükmedilen mahkûmiyet hükmünün, sonuç doğurmayacağını ifade etmektedir. Kanuna göre sanık hakkında “iki yıl veya daha az süreli hapis veya adli para cezasına yönelik mahkûmiyet kararı verilmiş ve sanık daha önce kasıtlı bir suçtan mahkûm olmamış ise sanığın yeniden suç işlemeyeceği hususunda hâkimde kanaat oluşması halinde” hâkim hükümün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verebilir. Suç sebebiyle mağdur veya kamu zarara uğramış ise, hâkim bunların tazmini olmadan hükümün açıklanmasının geri bırakılmasına karar veremeyecektir. Vergi mahremiyetinin ihlali suçunda da hâkim tarafından hükmedilen ceza iki yıl ve daha az süreli hapis veya adli para cezası ise ve diğer koşulları sağlıyorsa sanık hakkında hükümün açıklanmasının geri bırakılması kararı verilebilecektir. Bu karar ile birlikte sanık hakkında kanunda yer alan denetimli serbestlik tedbirleri de uygulanabilecektir. Hükümün açıklanmasının geri bırakılması ile sanık beş yıl süreyle denetim süresine tâbi tutulur. Sanık çocuk ise, denetim süresi üç yıl olacaktır. Hükümün açıklanmasının geri bırakılması kararının kesinleşmesiyle başlayan denetim süresi içinde sanık kasten yeni bir suç işlenmediği ve denetimli serbestlik tedbirine ilişkin yükümlülöklere uygun davranıldığı takdirde, açıklanması geri bırakılan hüküm ortadan kaldırılarak, davanın düşmesi kararı verilir.

Göröldüğü üzere hükümün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verebilmek için suç sebebiyle uğranılan zararın karşılanması gerekmektedir. Yargıtay, vergi suçunun işlenmesiyle zararın doğumu kesin olarak ispatlanamıyorsa sadece zararın tazmin edilememesi sebebiyle hükümün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilemeyeceği halinin hukuka aykırı bulmuştur. Yargıtay'ın bu husustaki kararını şu şekilde özetleyebiliriz: *“İncelenen dosya içeriğine göre, 1998 takvim yılına ilişkin defter ve belgelerini vergi incelemesine esas olmak üzere vaki istem üzerine merciine teslim etmediğinden bahisle eylemine uyan 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359/a-2 maddesi uyarınca cezalandırılması istemiyle kamu davası açılan sanık hakkında düzenlenen vergi inceleme raporlarında somut*

bir zarara yer verilmediği, ancak defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesinden dolayı, geçmiş dönemlere ilişkin gelir vergisi ile katma değer vergisi beyanları yeniden hesaplanmak suretiyle, bu vergiler tarh edilerek, bunlara bağlı bir kısım cezalara hükmedildiği, bir başka ifade ile tarh edilen bu vergi ve cezaların eylemden doğan zarar niteliğinde bulunmadıkları anlaşılmaktadır. Şu halde sanığın vaki eylemi nedeniyle CMK'nın 231. Maddesinde düzenlenen hükmün açıklanmasının geri bırakılması müessesesinin uygulanmasına engel oluşturabilecek somut bir zararın meydana geldiğinin kanıtlanamadığı gözetilmeden ve CMK'nın 231. maddesinde sayılan diğer koşulların gerçekleşip gerçekleşmediği değerlendirilmeksizin, sanığın halen vergi borcunu ödememesi nedeniyle koşulları bulunmadığından bahisle yazılı şekilde CMK'nın 231. maddesinin uygulanmaması, yasaya aykırı, BOZULMASINA³⁶⁵". Bu karardan da anlaşılacağı üzere vergi suçu olan vergi mahremiyetinin ihlali suçunda da zararın doğduğu kesin olarak saptanamıyorsa, sanık lehine davranarak hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilmesi gerekmektedir.

Yargıtay bir başka kararında ise, manevi zararın, hükmün açıklanmasının geri bırakılması kurumu açısından giderilmesi gereken bir zarar olmadığını, zarar suçu olmayan tehlike suçlarında da, zararın giderilmediği gerekçesiyle hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararının verilmemesinin yerinde olmadığını belirtmiştir³⁶⁶. İlgili karara göre; "Ayrıntıları Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 03.02.2009 gün ve 2008/250-3 sayılı kararında açıklandığı üzere, hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına ilişkin 5271 sayılı CMK'nın 231/6-cmadde ve bendinde işaret olunan, zarar kavramının kanaat verici basit bir araştırma ile belirlenebilir, ölçülebilir maddi zararlara ilişkin olduğu, manevi zararların bu kapsama dâhil edilmemesi gerektiği, zarar koşulunun ancak zarar suçlarında dikkate alınması gereken bir unsur olduğu, vergi tekniği raporunda, matrah ve vergi farkı tespit edilmediği ve herhangi bir ceza da öngörülmediği cihetle, işlenen suçlar nedeniyle ne gibi bir zararın olduğu da gösterilmeden, kamu zararı giderilmediği gerekçesiyle CMK'nın 231. maddesinin uygulanmaması,³⁶⁷" şeklinde manevi zarar gidermenin Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 231. maddesinde düzenlenen hükmün açıklanmasının giderilmesi kurumunun şartlarından olmadığı vurgulanmıştır. Başka bir karar da ise "Defter ve belgeleri ibraz etmeme suçu neticesinde oluşan herhangi bir somut maddi zarar bulunmadığı gözetilmeden,

³⁶⁵ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E:2011/129, K: 2011/20004, T: 14.09.2011; **Özen**; s. 148-149.

³⁶⁶ **Özen**, s.149.

³⁶⁷ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E: 2016/4395, K: 2017/677, T: 06.02.2017, **Özen**, s.149.

sahte fatura kullanmak suçu yönünden ise zararın giderilip giderilmediği araştırılmadan, sabıkası bulunmayan ve hükmolunan cezası ertelenen sanık hakkında ‘Antalya 6. Ağır Ceza Mahkemesinin hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına ilişkin kararı kaldırılarak kesin nitelikte karar vermesi’ şeklindeki yasal olmayan gerekçeyle yazılı şekilde hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına yer olmadığına hükmedilmesi³⁶⁸” denilmek süratiyle yalnızca zarar suçlarında zararın giderilip giderilmediğinin araştırılması gerektiği, tehlike suçlarında zarar araştırması yapmaya gerek olmadığına karar verilmiştir.

3.6.3.6.4. Tekerrür

Türk Ceza Kanunu’nda tekerrür cezada artırım sebebi değil, infaz biçimi olarak düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu’nda ise tekerrür vergi suçları bakımından değil vergi kabahatleri bakımından düzenlenmiştir. Yargıtay, vergi suçlarında tekerrür hükümlerinin uygulanmasında Vergi Usul Kanunu’nun 359. Maddesinin değil TCK hükümlerinin uygulanması gerektiğini belirtmiştir³⁶⁹. Nitekim Yargıtay 9. Ceza Dairesinin 13/06/1994 tarihli kararında “*Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun 31.1.1994 gün ve 1993/9-341-E ve 1994/618 K. sayılı kararında da belirtildiği gibi 213 sayılı Kanun’un 340. maddesi idari cezalarla ilgili olup Vergi Usul Kanunu’na muhalefet suçları yönünden tekerrür hükümlerinin uygulanamayacağına dair yasada bir hüküm bulunmadığından tebliğnamedeki bozma düşüncesine iştirak edilmemiştir.*³⁷⁰”

Sonuç olarak Vergi Usul Kanunu’nda yer alan vergi suçlarının tekerrürü halinde Türk Ceza Kanunu’nun tekerrüre ilişkin kuralları uygulama alanı bulacaktır.

³⁶⁸ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E: 2017/193. K: 2017/1136, T: 20.02.2017, **Özen**, s.150.

³⁶⁹ **Özen**, s.131.

³⁷⁰ Yargıtay 9. Ceza Dairesi, E: 1994/2402, K: 1994/3392, T: 13.06.1994, <https://www.hukuki.net/ictihat/Yargitay_9_Ceza_Dairesi_1994-2402.php>s.e.t.04/12/2021.

4. SONUÇ

Vergi, devletin kamu hizmet ve ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla bireylerden elde ettiği gelirdir. Devletin egemenlik yetkisinin bir tezahürü olan vergilendirme sürecinde devlet mükellefler ve yakınları hakkında özel ve iş yaşamlarına ilişkin birçok bilgi edinmektedir. Bireyin temel hak ve hürriyetine müdahale niteliğinde olan vergilendirmenin hukuki güvenlik ve belirlilik vasıflarına haiz olması şarttır. Zira vergi idaresi, vergi ödevinin yerine getirilmesi esnasında öğrendiği bilgileri korumakla görevlidir. Bu noktada vergi mahremiyeti, mükellefin hukuki koruma alanının belirlenmesi ve çerçevesinin çizilmesi ve mükellef hakları konusunda önem arz etmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinde düzenlenen vergi mahremiyeti, vergilendirme sürecinde öğrenilen, mükelleflerin özel ve iş yaşamlarına ilişkin bazı sırlarının ve gizli kalması gereken diğer bilgilerin, vergilendirme sürecinde görevli olanlar tarafından ifşa edilmemesi ve kullanılmamasını öngörmektedir. Bu maksatla vergi mahremiyetini ihlal edenler için Vergi Usul Kanunu'nun 362. maddesinde vergi mahremiyetinin ihlali suçu belirlenmiş ve cezalandırılması noktasında Türk Ceza Kanunu'nun 239. maddesinde atıf yapılmıştır. Vergi mahremiyetinin ihlali halinin suç olarak kabul edilmesi ve bu eylem neticesinde ceza öngörülmüş olması, mükelleflerin özel ve iş hayatlarının korunması ile birlikte mükelleflerin vergilendirme sürecinde devlete duydukları güvenin sağlanması ve böylece vergilendirmenin eksiksiz ve layıkıyla işlenmesini sağlamaktadır.

Devlet toplumsal barışı sağlamak maksadıyla, kanunlar tarafından suç sayılan eylemlerin karşılığında yaptırımların uygulanmasını öngörmektedir. Toplumsal barışı sağlamanın en önemli yolu olan yaptırım sistemi, vergi hukuku alanında ise vergi kanunlarıyla düzenlenmiş kaidelere riayet edilmemesi durumunda da geçerlidir. Böylece çalışmamızın ana konusu olan vergi mahremiyetinin ihlali suçu açısından da söz konusu yaptırımlar incelenecektir. Konunun daha anlaşılabilir olması maksadıyla çalışmamızın ilk bölümünde ceza hukuku anlamında suç ve yaptırım kavramlarına yer verilerek genel çerçevede açıklamalarda bulunulmuştur. Daha sonra vergi mahremiyetinin ihlali suçunun özel bir vergi suçu olması gözetilerek vergi hukuku ve ceza hukuku birlikte ele alınarak vergi suç ve cezaları açıklanmıştır. Böylece vergi mahremiyetinin ihlali suçunun yaptırımı hapis ce adli para cezası olan, ceza mahkemelerince yargılamasının yapıldığı bir çeşit vergi suçu olduğu sonucuna ulaşılmıştır. İkinci bölümde ise vergi mahremiyetinin ihlali suçunun bütüncül bir biçimde, derinlemesine incelenmesi hedeflenerek ilk olarak mahremiyet ve

vergi mahremiyeti kavramları üzerinde durulmuştur. Vergi mahremiyeti hakkının Anayasa, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Vergi Usul Kanunu ile güvence altına alındığı saptanmış, Bilgi Edinme Hakkı Kanunu ve Kişisel Verilerin Korunması Kanunu ile vergi mahremiyeti ilişkisine değinilmiş ve vergi mahremiyeti ile mükelleflerin sır niteliğinde olan ve gizli kalması gereken bilgilerinin, özel hayatın gizliliği kapsamında kalan bilgilerden olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu saptama ışığında vergi mahremiyetinin, Anayasa ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ile güvence altına alınan özel hayatın gizliliğinin vergi hukukundaki yansıması olduğu görülmüştür. Yine çalışmamızın ikinci bölümünde, edinilen bu bilgiler ile birlikte vergi mahremiyetinin ihlali suçunun Vergi Usul Kanunu'nda ele alınış biçimi, kanuni, maddi ve manevi unsurları ele alınmıştır. Bu noktada suçun ve karşılığını oluşturan cezasının kanunla düzenleneceğine vurgu yapılarak, vergi mahremiyetinin ihlali suçunun kanunilik unsuruna haiz olduğu; vergi sırrı ifade edilerek, suçun oluşmasına sebep olan ifşa ve bir kişi yararına kullanmak eylemleri açıklanmış ve bu suçun ancak Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinde yazılı kişilerce işlenebileceği, dolayısıyla özgü suç olduğu saptanmıştır. Bununla birlikte kast olmaksızın eylemin suç vasfını almayacağı hususları vurgulanarak, taksirle bu suçun işlenemeyeceği neticesine varılmıştır. Daha sonra ilgili suçun hukuka aykırılık unsuru ile Türk Ceza Kanunu'ndaki hukuka uygunluk halleri ile Vergi Usul Kanunu'nda özel olarak düzenlenen hukuka uygunluk halleri açıklanmış ve bu hallerin vergi mahremiyetinin istisnaları olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Daha sonra vergi mahremiyetinin ihlali suçunda suçun özel görünüş biçimleri açıklanarak; ilgili suçun, kural olarak teşebbüse elverişli olmadığı; vergi mahremiyetinin ihlali suçu özgü suç vasfına haiz olan vergi mahremiyetinin ihlali suçu sadece Vergi Usul Kanunu'un 5. maddesinde yer verilen kişilerin suça fail olarak iştirak edebileceği; bunlar dışındaki kişilerin suça katılması halinde Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenen yardım eden veya azmettiren olarak cezalandırılacakları kanaatine varılmıştır. İçtima hususunda ise ilgili suçun bileşik suça müsait olmadığı, zincirleme suç hükümlerinin ceza hukukundaki koşulları taşıması halinde uygulanabileceği, fikri içtima hususunda ise vergi mahremiyetinin ihlali suçu ile birlikte aynı eylemle başka bir suçun işlenmesi halinde bu suçlardan daha ağır cezayı gerektiren suç için öngörülen cezanın uygulanacağı sonucuna ulaşılmıştır. Bir sonraki aşamada ise, vergi mahremiyetinin ihlali suçunun yaptırımını üzerinde durulmuş ve bu hususta geçmişten günümüze dair oluşan tereddütler ele alınarak neticeten ilgili suçun cezasının Türk Ceza Kanunu'nun 239. maddesine göre belirleneceği ve "bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası" olduğu görülmüştür. Son kısımda ise ilgili suçun yargılama

sürecinden bahsedilmiş asıl olanın ceza davası olmasıyla birlikte vergi mahremiyetini ihlal edenler hakkında idari davalar ile hukuk davalarının açılabileceği açıklanmaya çalışılmıştır.

Suçun işlendiği yer asliye ceza mahkemelerinde görülecek ceza davası açısından ise literatürdeki en büyük problemin ilgili suçun şikâyeteye tabi olup olmadığı hususunda toplandığı görülerek, bu konuda vergi mahremiyetinin ceza normunu düzenleyen Türk Ceza Kanunu'nun 239. maddesine göre değerlendirme yapılarak, suçun cezasının şikâyeteye tabi olması gerektiği kanaatine ulaşılmıştır. Yine bu kısımda, ilgili suçun zamanaşımı süresinin sekiz yıl olduğu, memurlar ile hâkim ve savcılarının fail olması halinde soruşturma için özel izin alması gerektiği hususları ile ceza davasının görülmesi neticesinde verilebilecek cezalar ve güvenlik tedbirleri açıklanmış ve cezanın olumsuz etkilerinin ortadan kaldırılmasının hedeflendiği, kısa süreli hapis cezasının seçenek yaptırımlara çevrilmesi, erteleme ve hükmün açıklanmasının geri bırakılması kurumlarının bu suç açısından da şartlarının oluşması halinde uygulanabileceği sonucuna ulaşılmıştır.

5. KAYNAKLAR

KİTAPLAR

- Aksoy İpekçioğlu, Pervin** (2009) Türk Ceza Hukukunda Suça Teşebbüs, 1. Baskı, Ankara, Seçkin.
- Akyılmaz, Bahtiyar / Sezginer, Murat / Kaya, Cemil** (2020) Türk İdare Hukuku, 12. Baskı, Ankara, Savaş.
- Alacakaptan, Uğur** (1970) Suçun Unsurları, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi.
- Arslan, Ahmet/ Dündar, Tuncay** (2002) Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararları 1933'den Günümüze, 1. Baskı, Ankara, Seçkin.
- Artuk, M. Emin/ Gökçen, Ahmet/ Yenidünya, A. Caner** (2016) Ceza Hukuku Genel Hükümler, 10. Baskı, Ankara, Adalet.
- Aydemir, Muzaffer** (2012) İşyerinde Mahremiyet Olgusu, 1. Baskı, İstanbul, Beta.
- Aydın, Devrim** (2009) Türk Ceza Hukukunda Suça İştirak, 1. Baskı, Ankara, Yetkin.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin** (2006) Vergi Ceza Hukuku, 3. Baskı, Afyonkarahisar, Külcüoğlu.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin** (2011) Vergi Suç ve Kabahatleri, 2. Baskı, Afyonkarahisar, Celepler.
- Candan, Turgut** (2010) Vergi Suçları ve Cezaları, 3. Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk.
- Centel, Nur / Zafer, Hamide / Çakmut, Özlem** (2020) Türk Ceza Hukukuna Giriş, 11. Baskı, İstanbul, Beta.
- Çağan, Nami** (1982) Vergilendirme Yetkisi, 1. Baskı, İstanbul, Kazancı.
- Çağlayan, Ramazan** (2015) İdari Yargılama Hukuku, 7. Baskı, Ankara, Seçkin.
- Çetin, S. Hamza** (2012) Türk Ceza Kanunu'nda Adli Para Cezası, 1. Baskı, Ankara, Seçkin.
- Demirbaş, Timur** (2007) Ceza Hukuku Genel Hükümler, 5. Baskı, Ankara, Seçkin.
- Demirbaş, Timur** (2009) Ceza Hukuku Genel Hükümler, 6. Baskı, Ankara, Seçkin.
- Donay, Süheyl** (1977) Meslek Sırrının Açıklanması Suçu, 1. Baskı, İstanbul, Garan Matbaası.
- Donay, Süheyl** (2008) Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, 1. Baskı, İstanbul, Beta.
- Döner, Ayhan** (2010) Şeffaf Devlette Bilgi Edinme Hakkı ve Sınırları, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık.

- Dönmezer, Sulhi / Erman, Sahir** (1997a) Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Cilt: I, 12. Baskı, İstanbul, Beta.
- Dönmezer Sulhi/ Erman Sahir** (1997c) Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku Genel Kısım, C. II, 11. Baskı, İstanbul, Beta.
- Dönmezer, Sulhi/ Erman, Sahir** (1999) Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım Cilt:II, 12. Baskı, İstanbul, Beta.
- Dönmezer, Sulhi / Erman, Sahir** (1997b) Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım, Cilt:III, 12. Baskı, İstanbul, Beta.
- Dural, Mustafa / Öğüz, Tufan** (2014) Türk Özel Hukuku Cilt II Kişiler Hukuku, 15. Baskı, İstanbul, Filiz.
- Ebert, Udo** (2001) Strafrecht Allgemeiner Teil, 3. Auflage, Heidelberg, C.F. Müller.
- Edizdoğan, Nihat/ Taş, Metin / Çelikkaya, Ali** (2007) Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, 1. Baskı, Bursa, Ekin.
- Erem, Faruk / Danışman, Ahmet /Artuk M. Emin** (1997) Ceza Hukuku Genel Hükümler, 14. Baskı, Ankara, Seçkin.
- Eren, Fikret** (2014) Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 17. Baskı, Ankara, Yetkin.
- Erman, Sahir** (1988) Vergi Suçları, İstanbul, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi.
- Gemalmaz, M. Semih** (2010) Ulusalüstü İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş, 7. Baskı, İstanbul, Legal.
- Gerek, Şehnaz / Aydın, Ali Rıza** (2005) Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku, 1. Baskı, Ankara, Seçkin.
- Gözler, Kemal** (2011) Anayasa Hukukunun Genel Teorisi C:II, 1. Baskı, Bursa, Ekin.
- Gözübüyük, A. Şeref / Tan, Turgut** (1999) İdare Hukuku, Cilt II, İdari Yargılama Hukuku, Ankara, Turhan.
- Gözübüyük, Şeref / Gölcüklü, Feyyaz** (2011) Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması, 9. Baskı, Ankara, Turhan.
- Günday, Metin** (2011) İdare Hukuku, 10. Baskı, Ankara, İmaj.
- Hafizoğulları, Zeki / Özen, Muharrem** (2010) Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, 2. Baskı, Ankara, US-A.
- Hakeri, Hakan** (2021) Ceza Hukuku Genel Hükümler, 25. Baskı, Ankara, Adalet.
- İçel, Kayıhan** (1967) Ceza Hukukunda Taksirli Suçlardan Doğan Sübjektif Sorumluluk, İstanbul, İstanbul Cezaevi Matbaası.
- İçel, Kayıhan / Sokullu Akıncı, Füsün / Özgenç, İzzet / Sözüer, Adem / Mahmutoglu, Fatih S. / Ünver Yener** (2000) Suç Teorisi, Suç Kavramına İlişkin Genel Bilgiler,

Suçun Yapısal Unsurları, Suçun Özel Oluşum Biçimleri, 2. Kitap, 2. Baskı, İstanbul, Beta.

İçel, Kayıhan / Sokullu Akıncı, Füsün / Özgenç, İzzet / Sözüer, Adem / Mahmutoglu, Fatih S. / Ünver Yener (2004) Suç Teorisi, Suç Kavramına İlişkin Genel Bilgiler, Suçun Yapısal Unsurları, Suçun Özel Oluşum Biçimleri, 2. Kitap, 3. Baskı, İstanbul, Beta.

Jescheck, Hans Heinrich/ Weigend, Thomas (1996) Lehrbuch des Strafrechts Allgemeiner Teil, 5. Auflage, Berlin, Duncker & Humblot.

Kaban, Mater / Aşaner, Halim / Güven, Özcan / Yalvaç, Gürsel (2001) Yargıtay Ceza Genel Kurul Kararları, Ankara, Adalet.

Karakoç, Yusuf (2007) Genel Vergi Hukuku, 4. Baskı, Ankara, Yetkin.

Karakoç, Yusuf (2014) Genel Vergi Hukuku, 7. Baskı, Ankara, Yetkin.

Kaya, Cemil (2005) İdare Hukukunda Bilgi Edinme Hakkı, 1. Baskı, Ankara, Seçkin.

Kırbaş, Sadık (2008) Vergi Hukuku (Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar), 18. Baskı, Ankara, Siyasal.

Kızılot, Şükrü (1991) Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, Ankara, Savaş.

Kızılot, Şükrü / Şenyüz, Doğan / Taş, Metin / Dönmez, Recai (2007) Vergi Hukuku, 2. Baskı, Ankara, Yaklaşım.

Koca, Mahmut / Üzülmüş, İlhan (2021) Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 14. Baskı, Ankara, Seçkin.

Kocahanoğlu, Osman Selim (1983) Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları, 2. Baskı, İstanbul, Yaylacık.

Kunter, Nurullah (1949) Suçun Kanunî Unsurları Nazariyesi, 1. Baskı, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi.

Kunter, Nurullah (1954) Suçun Maddi Unsurları Nazariyesi, 1. Baskı, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi.

Küzeci, Elif (2019) Kişisel Verilerin Korunması, 3. Baskı, Ankara, Tuhaf Kitapevi.

Maliye Bakanlığı (2002) Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, Ankara, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü.

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü (1949) Vergi Usul Kanunu ve İzahları, Yayın no.4, Ankara.

Mutluer, M. Kamil (2006) Vergi Genel Hukuku, 1. Baskı, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi.

- Oktar, Ateş** (2020) Vergi Hukuku, 15. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi.
- Öncel, Muallâ / Kumrulu, Ahmet / Çağan, Nami** (2011) Vergi Hukuku, 20. Baskı, Ankara, Turhan.
- Önder, Ayhan** (1992) Ceza Hukuku Genel Hükümler Cilt: II-III, 2. Baskı, İstanbul, Beta.
- Özbek, V. Özer** (2006) TCK İzmir Şerhi, Yeni Türk Ceza Kanununun Anlamı Cilt:1, 3. Baskı, Ankara, Seçkin.
- Özbek, V. Özer / Kanbur, M. Nihat / Doğan, Koray / Bacaksız, Pınar / Tepe, İlker** (2014) Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 5. Baskı, Ankara, Seçkin.
- Özbek, V. Özer / Doğan, Koray / Bacaksız, Pınar** (2020) Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 11. Baskı, Ankara, Seçkin.
- Özcan, Hüseyin** (1980) Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü, 5. Baskı, Ankara, Olgaç.
- Özen, Mustafa** (2021) 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri, 4. Baskı, Ankara, Adalet.
- Özgenç, İzzet** (2006) Türk Ceza Kanunu Gazi Şerhi, 3. Baskı, Ankara, Adalet Bakanlığı.
- Özgenç, İzzet** (2020) Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 16. Baskı, Ankara, Seçkin.
- Öztürk, Bahri** (1994) Ceza Hukuku ve Emniyet Tedbirleri Hukuku, 3. Baskı, Ankara, Dokuz Eylül Üniversitesi.
- Öztürk, Bahri/ Erdem, Mustafa Ruhan/ Özbek, Veli Özer** (2001) Uygulamalı Ceza Hukuku ve Emniyet Tedbirleri Hukuku, 5. Baskı, Ankara, Seçkin.
- Özyer, Mehmet Ali** (2001) Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunun Uygulanması, Ankara, Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Parlar, Ali / Demirel, Güleç** (2002) Adli – İdari Vergi Suçları, 1. Baskı, Ankara, Adil.
- Pehlivan, Osman** (2009) Vergi Hukuku (Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi), Trabzon, Derya.
- Soyaslan, Doğan** (2005) Ceza Hukuku Genel Hükümler, 3. Baskı, Ankara, Yetkin.
- Şenyüz, Doğan** (2015) Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), 8. Baskı, Bursa, Ekin.
- T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü** (1998) Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri (Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun), C.3, Ankara.
- Taner, M. Tahir** (1953) Ceza Hukuku Umumi Kısım, 3. Baskı, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınları.

- Taşkan, Yusuf Ziya** (2020) Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi, 3. Baskı, Ankara, Adalet.
- Taştan, Mehmet** (2015) Açıklamalı – İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları, 2. Baskı, Ankara, Adalet.
- Tezcan, Durmuş / Erdem, Mustafa Ruhan** (2000) Ceza Özel Hukuku, 1. Baskı, İzmir, Fakülteler.
- Toroslul, Nevzat** (1970) Cürümlerin Tasnifi Bakımından Suçun Hukukî Konusu, Ankara, AÜHF.
- Toroslul, Nevzat** (2009) Ceza Hukuku Genel Kısım, 14. Baskı, Ankara, Savaş.
- Tosuner, Mehmet/ Arıkan, Zeynep** (2005) Vergi Usul Hukuku, İzmir, İlkem.
- Uğur, Hüsamettin / Elibol, Mert** (2016) Vergi Suçları, 2. Baskı, Ankara, Adalet.
- Uysal, Ali/ Eroğlu, Nurettin** (2005) Açıklamalı ve İçtihatlı VUK, 3. Baskı, Ankara, Nadir Kitapevi.
- Ünver, Yener** (2003) Ceza Hukukuyla Korunması Amaçlanan Hukuksal Değer, 1. Baskı, Ankara, Seçkin.
- Üzeltürk, Sultan** (2004) 1982 Anayasası ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesine Göre Özel Hayatın Gizliliği Hakkı, 1. Baskı, İstanbul, Beta.
- Wessels, Johannes/ Beulke, Werner** (2006) Strafrecht Allgemeiner Teil, Die Straftat und ihr Aufbau, 36. Auflage, Heidelberg, C.F. Müller.
- Yalçın Sancar, Türkân** (1995) Müteselsil Suç, 1. Baskı, Ankara, Seçkin.
- Yaltı, Billur** (2006) Vergi Yükümlüsünün Hakları, 1. Baskı, İstanbul, Beta.
- Yaşar, Osman/ Gökcan, Hasan Tahsin/ Artuç, Mustafa** (2010) Yorumlu-Uygulamalı Türk Ceza Kanunu, 1. Baskı, Ankara, Adalet.
- Yiğit, Uğur** (2004) Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar Vergi Kaçakçılığı ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, İstanbul, Beta.
- Yorgancıoğlu, Erçetin** (1976) Danıştay Yargılama Usulünde Re'sen İnceleme Yetkisi, İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler I, Ankara, Danıştay Başkanlığı.

MAKALELER

- Ağar, Serkan** (2012) 'Vergi Mahremiyeti vs. Bilgi Edinme Hakkı' Ankara Barosu Dergisi, S:2, s.361-392.
- Altundiş, Mehmet** (2007) 'Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Vergi Suç ve Cezaları ile Yeni Türk Ceza Kanunu'nun Bu Suçlara Etkisi' Ankara Barosu Dergisi, Yıl: 65 S:1, s.168-179.

- Arslan, Çetin** (2013) ‘Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu’ Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, C:3, S:2, s.15-30.
- Artuk, M. Emin** (2007) ‘Türk Ceza Hukukunda Yaptırımlar Sistemi (I)’ Ceza Hukuku Dergisi, S:4, s.61-77.
- Artuk, M. Emin / Çınar, A. Rıza** (2004) ‘Yeni Bir Ceza Kanunu Arayışları ve Adalet Alt Komisyonu Tasarısı Üzerine Düşünceler’ Türk Ceza Kanunu Reformu, İkinci Kitap, Makaleler, Görüşler, Raporlar, Ankara, Türkiye Barolar Birliği, s.37-85, <http://tbbyayinlari.barobirlik.org.tr/TBBBooks/tck_reformu2.pdf> s.e.t. 18.04.2021.
- Ateş, Leyla** (2003) ‘Meslek Mensuplarının Sır Saklama Yükümlülüğünü Özel Yaşamın Gizliliği İle Okumak’, EYaklaşım, S. 3.
- Aygün Eşitli, Ezgi** (2013) ‘Suçların ve Cezaların Kanuniliği İlkesi’ TBB Dergisi, S:104, s. 225-246.
- Başaran Yavaşlar, Funda** (2006) ‘İdari Nitelikteki Vergi Suç ve Cezaları’ Vergi Dünyası, S:299, s.116-147.
- Baykara, Bekir** (2005) ‘İdari Vergi Suç ve Cezalarında Kanunilik İlkesi’ Vergi Dünyası, S:285, <http://www.bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf/idari_Vergi_Suc_ve_Cezalarinda_Kanunilik_ilkesi_1317.pdf> s.e.t. 15.03.2021.
- Çağan, Nami** (1977) ‘Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler’ Bülent N. ESEN’e Armağan, Ankara, s. 83-110.
- Çomaklı, Şafak Ertan** (2007) ‘Mahremiyet Kavramı ve Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti’ Vergi Dünyası Dergisi, S:312, s.135-140.
- Durdu, Muhammet** (2019) ‘Mükellef Verilerinin Korunması ve Vergi Mahremiyeti’ Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.27, S.3, s.589-623.
- Eken, Musa/ Şen, Mustafa Lütfi** (1997) ‘Yönetimde Yozlaşmaya Karşı Yönetmelik ve Açıklık’ Yeni Türkiye Dergisi, Siyasette Yozlaşma Özel Sayısı II, S. 14.
- Erdem, Tahir** (2005b) ‘Vergi Mahrem mi?’ E-Yaklaşım, S:27.
- Erdem, Tahir** (2005a) ‘Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Yeni Türk Ceza Yasası Sonrasında Bu Suça Uygulanacak Ceza – I’ Yaklaşım, S:155, s.244-252.
- Erdem, Tahir**(2005) ‘Vergi Cezalarında Uzlaşma Mümkün mü?’ Vergi Sorunları Dergisi, S: 204, s.77-101.
- Erem, Faruk** (1968) ‘Suçun Konusu ve Hümanist Doktrin’ AÜFHD, C:25, S:1-2, s.11-33.

- İnal, Metin / Sofuoğlu, Ahmet** (1996) '4108 Sayılı Kanunla Değişik Ceza Yargılamasına Tabi Vergi Kaçakçılık Suç ve Cezası Üzerine Düşünceler' Manisa Barosu Dergisi, S:56, s.111-116.
- İlkorkor Şahin, Zehra** (2010) 'Kamu Yönetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Alternatif Bir Model: İhale Yöntemi' Türk İdare Dergisi, S. 468, s.63-84.
- Kaplan, İbrahim** (1990) 'Banka Gizliliği-Bankanın Sır Saklama Borcu' BATİDER, C:15, S:4, s.3-22.
- Karakış, Şerafettin** (2000) 'Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu' Vergi Dünyası Dergisi, S:227, s.91-95.
- Karataş Durmuş, Neslihan** (2017) 'Ticari Sırların ve Kişisel Verilerin Korunması Kapsamında Vergi Mahremiyeti' Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Y. 8, S. 31, s. 371-409.
- Koca, Mahmut** (2006) 'YTCK'da Hukuka Uygunluk Sebepleri' Ceza Hukuku Dergisi, S:1, s. 115-116.
- Maden, Muhsin** (2004) 'Vergi Mahremiyeti ve Bilgi Edinme Hakkı Kanunu' Maliye ve Sigorta Yorumları, S. 420.
- Maden, Muhsin** (2005) Yeni TCK'nun VUK'a göre Verilen Hürriyeti Bağlayıcı Cezalara Etkisi, E-Yaklaşım, S:18, <<https://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=145>> s.e.t. 19.04.2021.
- Oktar, Ateş** (2003) 'Vergi Mahremiyeti Kuralının Bir İstisnasının Bazı Anayasal İlkeler Karşısındaki Durumu' Mükellefin Dergisi, S:123, s.26-30.
- Özgenç, İzzet** (2001) 'Bir İnfaz Rejimi Olarak Erteleme' Anayasa Yargısı, C:18, s.99-147.
- Sabuncu, Yavuz** (1985) 'Temel Hakların Konumu Üzerine', İnsan Hakları Yıllığı, C:7-8, s. 15-26.
- Saban, Nihal** (1998) 'İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa ile Bir Vergi Kavramını Okumak; Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri' Vergi Sorunları, S:118, s.72-100.
- Soykan, Cavidan** (2007) 'Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarında Bilgi Edinme Hakkı' AÜHFD, s. 63-74.
- Tepe, İlker** (2010) '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), S:14, s.103-125.
- Turabi, Selami** (2012) 'Kusurluluk Ve Kusurluluğu Etkileyen Haller' Türkiye Barolar Birliği Dergisi, <<http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2012-101-1205#:~:text=%C3%>

96zet%3A%20Kusur%20veya%20kusurluluk%2C%20i%2C%59Flenen,ya%20da%20osorum%2D%20lulu%2C%9Fu%20azalmaktad%2C%20B1r>, s.e.t. 10.03.2021, s. 267-292.

- Ünsal, Hilmi** (2003) ‘Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, Sağladığı Yararlar ve Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler’ Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C:8, S:3, s. 27-48.
- Üstün, Ümit Süleyman / Ünsal, Hilmi** (2008) ‘Vergi Cezaları Konusunda 5728 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler ve Değerlendirilmesi’ Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:16, S:2, s.111-126.
- Yalçın Sancar, Türkân** (2007) ‘Yeni Türk Ceza Kanunu’nda "Zincirleme Suç" TBB Dergisi, S:70, s.244-259.
- Yenidünya, A. Caner** (2006) ‘5237 Sayılı Türk Ceza Kanununda Adli Para Cezası Ve İnfazı’ Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, C:10, S:1-2, s.121-154.
- Yereli, Ahmet Burçin** (2001) ‘Adli Yargının Görev Alanına Giren Vergi Suç ve Cezaları’ Vergi Dünyası, S:237, s.113-116.

TEZLER

- Batur, Necat** (2016) ‘Adli Vergi Suçları’, (Yüksek Lisans), Namık Kemal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çetin, Güneş** (2010) ‘Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum’, (Doktora), Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Erdem, Dilek Özge** (2018) ‘Ticari Sır, Bankacılık Sırrı veya Müşteri Sırrı Niteliğindeki Bilgi veya Belgelerin Açıklanması Suçu’, (Yüksek Lisans), Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gümüş, Veysel** (2016) ‘Türk Vergi Hukukunda Mali Yaptırım Gerektiren Vergi Suç ve Cezalarının (Vergi Kabahatlerinin) Hukuki Rejimi’, (Doktora), Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gündüz, Engin** (2011) ‘Vergi Suç ve Cezaları’, (Yüksek Lisans), Dicle Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Güneş Kurt, Ayşan** (2020) ‘Türk Hukukunda Vergi Mahremiyeti’, (Yüksek Lisans), İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Günindi, Berkant** (2019) ‘Vergi Yargılaması Hukukunda Re’sen Araştırma İlkesi’, (Yüksek Lisans), İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Kılıç, Burak** (2020) ‘Suçun Manevi Unsuru Olarak Amaç ve Saik’ (Yüksek Lisans), Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.
- Kocabıçak, Merve** (2016) ‘Vergi Mahremiyeti Hakkı’, (Yüksek Lisans), Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Koç, Muammer** (2016) ‘Vergi Kabahat Ve Suçlarında İştirak Ve İçtima’, (Yüksek Lisans), Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Koçak, Mustafa Serhat** (2020) ‘Türkiye’de Vergi Suçları ile İlgili Yaptırımların Değerlendirilmesi’, (Yüksek Lisans), Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özcan, Asım** (1993) ‘Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Cezaları’, (Doktora), Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Solak Akman, İnci** (2012) ‘Vergi Mahremiyetini İhlal’, (Doktora), Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Taş, Fatma** (2007) ‘Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu ve Değerlendirilmesi’ (Doktora), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Uyanık, Selenge Banu** (2008) ‘Vergilendirme İlişkisi ve Özel Yaşamın Gizliliği’ (Yüksek Lisans), Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

İNTERNET SİTELERİ

- 16.06.2004 tarih ve 2004/1 sayılı Maliye Bakanlığı iç genelgesi, <<https://www.alomaliye.com/2004/06/16/vergi-usul-kanunu-ic-genelgesi-sira-no-20041/>> s.e.t. 20.03.2021.
- 408 Sıra Nolu Tebliğ, 27.05.2011 Tarihli R.G, S.27946, <<https://www.mevzuat.gov.tr/anasayfa/MevzuatFihristDetayIframe?MevzuatTur=9&MevzuatNo=15008&MevzuatTertip=5>> s.e.t. 22.04.2021.
- Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, <https://www.anayasa.gov.tr/media/3542/aihs_tr.pdf> s.e.t. 16.03.2021.
- Başvuru No: 10454/83, T: 07.07.1989 <<http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57491>> s.e.t.09.01.2022.
- BM Medeni ve Siyasi Haklar Sözleşmesi, <<https://www.tbmm.gov.tr/komisyon/insanhaklari/pdf01/53-73.pdf>> s.e.t. 16.03.2021.
- DİBK, E: 1972/2, K: 1973/ 10, T: 14.04.1973, Danıştay Dergisi, S:12-13, s.199, <<https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/dergi/2021-02-24-11-12-2372452.pdf>> s.e.t. 26.04.2021.

İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi, <<https://www.tbmm.gov.tr/komisyon/insanhaklari/pdf01/203-208.pdf>> s.e.t. 18.04.2021.

Niemietz v. Almanya Kararı Başvuru No:13710/88, paragraf 29, <<http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57887>> s.e.t. 25.03.2021.

Türk Dil Kurumu, <<https://sozluk.gov.tr/>> s.e.t. 18.04.2021.

Yargıtay 9. Ceza Dairesi, E: 1994/2402, K: 1994/3392, T: 13.06.1994, <https://www.hukuki.net/ictihat/Yargitay_9_Ceza_Dairesi_1994-2402.php>s.e.t.04/12/2021.

