

**T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

**VERGİ MAHREMİYETİNİ İHLAL SUÇU
VE
DEĞERLENDİRİLMESİ**

(DOKTORA TEZİ)

Fatma TAŞ

Danışman

Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ

BURSA 2007

TEZ ONAY SAYFASI

T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı'nda U2003961 numaralı Fatma TAŞ'ın hazırladığı "Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu ve Değerlendirilmesi" konulu Doktora Tezi ile ilgili tez savunma sınavı,/...../ 2007 günü -saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin(başarılı/başarısız) olduğuna(oybirliği/oy çokluğu) ile karar verilmiştir.

Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ
Sınav Komisyonu Başkanı ve Tez Danışmanı

Prof. Dr. Şükrü KIZILOT
Üye

Prof. Dr. Mehmet E. PALAMUT
Üye

Prof. Dr. Metin ERDEM
Üye

Prof. Dr. İbrahim LAZOL
Üye

...../...../2007

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT	iv
İÇİNDEKİLER	v
KISALTMALAR	xii
GİRİŞ	1

BÖLÜM I

MAHREMİYET VE MAHREMİYETİN HUKUKİ NİTELİĞİ

I- KAVRAM OLARAK MAHREMİYET	3
II- MAHREMİYETE İLİŞKİN HUKUKSAL DÜZENLEMELER	6
A- ANAYASAL HÜKÜMLERDE MAHREMİYET	6
1. Özel Yaşamın Gizliliği	6
2. Özel Yaşamın Gizliliği İle İlgili Hükümler	7
3. Anayasal Korumanın Sonuçları	8
a- Devlet Açısından	8
b- Kişiler Açısından	8
B- ÖZEL HUKUKTA MAHREMİYETE İLİŞKİN DÜZENLEMELER	9
1. Medeni Hukuk	9
2. Borçlar Hukukunda	10
3. Diğer Hukuki Düzenlemeler	11
C- ULUSLARARASI SÖZLEŞMELERDE MAHREMİYET	12

BÖLÜM II

SUÇ KAVRAMI VE VERGİ HUKUKU AÇISINDAN SUÇLAR

I- SUÇ KAVRAMI VE SUÇUN UNSURLARI	16
A- SUÇ KAVRAMI	16
B- SUÇUN UNSURLARI	17
1. Yasallık (Tipiklik) Unsuru	18

2. Maddi Unsur	20
a- Hareket	20
b-. Netice	21
c- Nedensellik	21
3. Hukuka Aykırılık Unsuru	22
a- Genel Açıklama	22
b- Hukuka Aykırılığı Ortadan Kaldıran Durumlar	22
4. Manevi Unsur (Kusurluluk)	23
a- Genel Olarak	23
b- Kusurluluk Dereceleri	24
c-. Kusurluluğu Kaldıran veya Azaltan Hususlar	24
C- SUÇUN YAPTIRIMLARI	25
1. Cezalar	25
a- Ceza Kavramı	25
b- Ceza Türleri	26
2. Güvenlik Tedbirleri	32
II- GENEL OLARAK VERGİ SUÇU	33
A- KAVRAM	33
B- VERGİ SUÇU ÇEŞİTLERİ	34
1. İdari Suç	35
2. Adli Suç	36

BÖLÜM III

VERGİ MAHREMİYETİNİ İHLAL SUÇU

I- VERGİ MAHREMİYETİNİN NİTELİĞİ VE ÖLÇÜTLERİ	37
A- GENEL AÇIKLAMA	37
B- VERGİ MAHREMİYETİ KAPSAMINDA MÜKELLEF HAKLARI VE BİLGİ EDİNME HAKKI	42
1. Mükellef Hakları Açısından Vergi Mahremiyeti	42
2. Vergi Mahremiyeti Kapsamında Bilgi Edinme Hakkı	47
a- Genel Açıklama	47
b- Bilgi Edinme Hakkının Sınırlamaları	51
C- YASAK İLE KORUNAN YARAR	63
II- VERGİ MAHREMİYETİNİN KAPSAMI VE ÇERÇEVESİ	64

A- MAHREMİYET KAPSAMINDAKİ BİLGİLERİN ÖZELLİKLERİ	67
1. Sır veya Gizli Kalması Gereken Hususlar	68
2. Mükelleflere veya Mükelleflerle İlgili Olan Kimselere Ait Bilgiler	70
3. Sır veya Gizli Kalması Gereken Bilginin Kaynağının Mükelleflerin Şahıslarına, Muamele ve Hesap Durumlarına, İşlerine, İşletmelerine, Servetlerine veya Mesleklerine İlişkin Olması	71
4. Sır veya Gizli Kalması Gereken Bilginin Görev Dolayısıyla Elde Edilmiş Olması	71
B- BAZI YABANCI ÜLKELERDE VERGİ MAHREMİYETİ	75
III- VERGİ MAHREMİYETİNİ İHLAL SUÇUNDA FAİL	77
A- VERGİ MUAMELELERİ VE İNCELEMESİ İLE UĞRAŞAN MEMURLAR	78
B- VERGİ MAHKEMELERİ, BÖLGE İDARE MAHKEMELERİ VE DANIŞTAY'DA GÖREVLİ OLANLAR	79
C- VERGİ KANUNLARINA GÖRE KURULAN KOMİSYONLARA KATILANLAR	80
D- VERGİLENDİRME İŞLEMLERİNDE VE YARGIDA GÖREV ALAN BİLİRKİŞİLER	80
E- ADLİ VE İDARİ SORUŞTIRMALARLA İLGİLİ OLARAK BİLGİ VE BELGE TALEP EDEN KAMU GÖREVLİLERİ	81
F- MENSUPLARININ, SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEDİKLERİ YA DA KULLANDIKLARI KENDİLERİNE BİLDİRİLEN KANUNLA KURULMUŞ MESLEKİ TEŞEKKÜLLER, BİRLİK VE MESLEK ODALARI	82
G- DİĞER KİŞİLER	82
IV- VERGİ MAHREMİYETİNİN İHLAL SUÇUNUN UNSURLARI	83
A- SUÇUN KANUNİ UNSURU	83
B- SUÇUN MADDİ UNSURU	84
1. Hareket	85
a- Sırrın İfşası	85
b- Sırrın Kullanılması	89
2. Netice	89
3. İlliyet (Nedensellik) Bağı	90
C- SUÇTA HUKUKA AYKIRILIK UNSURU (HUKUKA UYGUNLUK HALLERİ)	90
1. Vergi Hukuku Açısından Hukuka Uygunluk Halleri	91
a- Matrahların ve Vergilerin İlanı	92
b- Vergi Levhası Asılması	94
c- Vergi Ve Cezaların Maliye Bakanlığınca Açıklanması	97

d- Adli Ve İdari Soruşturma Yapan Kamu Görevlilerine ve Bankalara Bilgi ve Belge Verilmesi	102
e- Sahte Ve Yanıltıcı Belge Düzenleyen Ve Kullananların Mesleki Teşekkül, Birlik ve Odalara Bilgi Verilmesi	110
2. YTCK Açısından Hukuka Uygunluk Halleri	114
a- Suç Teşkil Eden Hususların İhbarı	114
b-Kanunun Hükümü ve Amirin Emri	115
c- Meşru Müdafaa	117
d- İztırar Hali	118
e- Hakkın Kullanılması	120
f- Mağdurun Rızası	122
D- SUÇTA MANEVİ UNSUR	123
1. Genel Olarak	124
2. Kusurluluk Dereceleri	125
a- Kast	125
b- Taksir	126
3. Kusur Yeteneğini Etkileyen Unsurlar Açısından Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu	129
a- Sınırın Aşılması	130
b- Cebir ve Şiddet, Korkutma ve Tehdit	130
c- Haksız Tahrik	131
d- Hata	131
e- Yaş	131
f- Sağır ve dilsizlik	133
g- Akıl hastalığı	134
h- Geçici nedenler	135
ı- Kaza ve Tesadüf	136
j- Mücbir Sebepler	136
V- VERGİ GİZLİLİĞİNE UYMA SÜRESİ	137
VI- SUÇUN CEZASI	137
A- GENEL OLARAK	137
B- SUÇA TEŞEBBÜS HALİNDE CEZA	153
C- SUÇA İŞTİRAK HALİNDE CEZA	154
1. Genel Açıklama	154

2. İştirak Türleri	155
a- Asli Maddi İştirak	155
b- Asli Manevi İştirak	155
c- Fer'i İştirak (Yardım)	156
D- SUÇTA TEKERRÜR HALİNDE CEZA	157
E- SUÇTA BİRLEŞME	158
VII- VERGİ MAHREMİYETİNİN İHLALİ SUÇUNUN HUKUKA UYGUNLUK	
SEBEPLERİYLE HAYSİYET VE ŞEREFTE TECAVÜZ SUÇUNUN OLUŞMASI	160
A- HAYSİYET VE ŞEREFTE TECAVÜZ SUÇU	161
B- HAYSİYET VE ŞEREFTE TECAVÜZ HALİNDE CEZA	163

BÖLÜM IV

VERGİ MAHREMİYETİNİN İHLALİ AÇISINDAN YARGILAMA SÜRECİ

I- İDARİ DAVA	166
II- HUKUK DAVALARI	167
A- DURDURMA DAVASI	167
B- ÖNLEME DAVASI	168
C- TESPİT DAVASI	168
D- TAZMİNAT DAVALARI	169
1. Maddi Tazminat	169
2. Manevi Tazminat	169
E- KAZANCIN İADESİ DAVASI	170
III- CEZA DAVASI	171
A- ŞİKAYET VE SUÇ DUYURUSU	171
1. Şikayete Bağlı Suç	171
2. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçunun Şikayete Bağlı Olup Olmadığı	172
3. Şikayetin Şekli ve Süresi	174
B- RE'SEN SORUŞTURMA	175
C- GÖREVLİ VE YETKİLİ MAHKEME	176
D- MEMURLAR VE HAKİMLERİN FAİL OLMASI DURUMU	177
E- VERGİ MAHREMİYETİNİ İHLALDE ZAMANAŞIMI	179
1- Dava Zamanaşımı	180
a- Zamanaşımının Başlangıcı	181
b- Zamanaşımının Kesilmesi ve Durması	181

2- Ceza Zamanaşımı	182
F- VERGİ MAHREMİYETİNİ İHLAL SUÇUNDA DAVANIN DÜŞMESİ	183
IV- DAVANIN GÖRÜLMESİ VE KARAR	184
A- İSPAT VE DELİL	184
B- KARAR	186
1. Cezaya Yönelik Karar	186
2. Tazmine Yönelik Karar	187
C- KARARA KARŞI BAŞVURU YOLLARI	188
1. Ara Derece (İstinaf) Mahkemeleri	188
2. Üst Derece Mahkemesi (Yargıtay)	189
D- KARARIN İNFAZI	190
E- CEZANIN ERTELENMESİ	190
1. Genel Açıklama	190
2. Vergi Mahremiyeti Açısından Erteleme	194
SONUÇ VE ÖNERİLER	195
KAYNAKÇA	201
EKLER	210
ÖZGEÇMİŞ	213

KISALTMALAR

A.B.:	Avrupa Birliği
A.B.D.:	Amerika Birleşik Devletleri
a.g.e. :	Adı geçen eser
a.g.m. :	Adı geçen makale
a.g.t. :	Adı geçen tez
AİHK :	Avrupa İnsan Hakları Komisyonu
AİHM :	Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS :	Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AMKD :	Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi
BKK :	Bakanlar Kurulu Kararları
bkz. :	Bakınız
BM :	Birleşmiş Milletler
C :	Cilt
CD :	Ceza Dairesi
CGK :	Ceza Genel Kurulu
CMK :	Ceza Muhakemesi Kanunu
CMUK :	Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu
DD :	Danıştay Dergisi
E :	Esas
f :	Fıkra
HSK:	Hakimler ve Savcılar Kanunu
HUMK:	Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
IRS:	Internal Revenue Service
İHEB :	İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi
İYUK:	İdari Yargılama Usulü Kanunu
K :	Karar
m. :	madde
M.K.:	Medeni Kanun
Mük. :	Mükerrer
RG :	Resmi Gazete

s. :	Sayfa
sk. :	Sayılı Kanun
TBMM :	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK :	Türk Ceza Kanunu
TTK :	Türk Ticaret Kanunu
vd :	ve devamı
vs. :	vesaire
VUK:	Vergi Usul Kanunu
Yar :	Yargıtay
Yay:	Yayımları
YKD :	Yargıtay Kararları Dergisi
YTCK :	Yeni Türk Ceza Kanunu

GİRİŞ

Devletin üstlenmiş olduğu görevleri yerine getirebilmesi için ihtiyaç duyduğu gelir kaynaklarının en önemlisi vergilerdir. Vergilerin devlet açısından taşıdığı önem, vergilerin ekonomik ve sosyal politika aracı olarak da kullanılması nedeniyle zaman içinde artmıştır. Vergilemenin etkin ve doğru bir biçimde gerçekleştirilebilmesi için devletin vergi mükelleflerinin vergileme işlemini doğrudan veya dolaylı olarak ilgilendiren bilgilerine sahip olmaları gerekmektedir.

Vergileme işlemlerinin değişik aşamalarında görevli bulunan kimselerin kamu gücü sayesinde edinmiş olduğu bilgilerin bir kısmı vergi mükellefleri açısından sır niteliği taşıyabilmekte ve bunların ifşa edilmesi vergi mükellefleri açısından istenilemeyen sonuçlar ortaya çıkarabilmektedir. Bu bakımdan, vergi mükelleflerinin özel veya mesleki yaşamına dair bilgilerin bazılarının mahrem olarak kabul edilmesi ve bunların yasal bir zorunluluk bulunmadıkça açıklanmasının ve kullanılmasının engellenmesi gereği ortaya çıkmaktadır. Böyle bir hukuksal koruma, vergi mükelleflerinin vergi idaresine duymuş olduğu güveni artırıcı bir etki yaratacaktır.

Bu amaçla, Vergi Usul Kanununda vergi mahremiyetinin ihlal edilmesi suç olarak düzenlenmiş ve yaptırıma bağlanmıştır. Vergi mahremiyetinin ihlali suçunu işleyenlere verilecek ceza ise TCK'na gönderme yapılarak belirlenmiştir. Bu çerçeveden hareketle tezde vergi mahremiyetinin ihlali incelenmektedir. Tez dört bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde mahremiyet kavramı ve mahremiyetin hukuki niteliği konu alınmakta ve mahremiyete yönelik anayasal dayanaklar, hukuki düzenlemeler ve uluslararası hukuk kaynaklarına değinilmektedir.

İkinci bölümde suç ve vergi hukuku açısından suçlar konu edilmektedir. Bu bölümde ceza hukuku anlamında suç ve suçun unsurları açıklanmakta, vergi hukuku açısından vergi suç ve cezalarına değinilmektedir.

Üçüncü bölümde vergi mahremiyetinin ihlali suçu, bu suçları işleyenlere verilecek ceza, vergi hukuku ve ceza hukuku normları çerçevesinde etraflıca açıklanmaktadır.

Tezimizin dördüncü bölümü yargılama sürecini konu almaktadır. Bu çerçevede, suç duyurusu, davanın açılması, görevli ve yetkili mahkeme, zamanaşımı, davanın düşmesi, ispat - delil ve infaz konuları açıklanmaktadır.

Sonuç kısmında ise, çalışmanın genel bir değerlendirmesi yapılarak, konuya ilişkin görüş ve önerilere yer verilmektedir.

BÖLÜM I

MAHREMİYET VE MAHREMİYETİN HUKUKİ NİTELİĞİ

Kişinin hayatına iki açıdan bakılabilir. Birincisi herkese açık; herkesin bildiği, gördüğü, duyduğu hayatıdır. İkincisi, başkalarının bilgisine kapalı, başkalarının bilmesini hiç istemediği veya belirli sayıda kişilerin bilebileceği özel hayatıdır. İnsanın kendi kendisine saygısı ve onur duygusunun kökleri bu hayata kadar uzanır. Yani, saygı ve onur duygusunu kişinin herkese açık hayatının yanında özel hayatı da besler.¹

Mahremiyet, toplumsal ve bireysel yaşamın temel yanlarından biridir. Mahremiyet, güncel tartışma konuları arasında önemli bir yer tutmaktadır. Bu tartışmalar çerçevesinde sık sık kişilerin sağlık, mali ve sabıka durumlarına ilişkin kayıtların mahremiyetinden ve kişisel verilerin güvenliğinden söz edilmektedir.

Özellikle medyanın özel yaşam alanına yönelik müdahalelerinden yakınılmaktadır. Bilgi ve iletişim teknolojilerindeki hızlı gelişmeler, özel yaşam alanına yönelik ihlalleri oldukça kolaylaştırmaktadır. Hükümetlerin ve özel kuruluşların eriştiği gözetleme olanakları giderek artmaktadır. Kişilerin özel yaşam alanlarının büyük ölçüde daraltan bu gelişmeler, özel yaşam alanı da dahil olmak üzere kişilik haklarını tartışmayı zorunlu kılmaktadır.

I- KAVRAM OLARAK MAHREMİYET

Aslında bir anlamda tüm insan hakları mahremiyet hakkının değişik görünüşleridirler. Tüm insan hakları içinde mahremiyet belki de kavranması ve tanımlanması en zor alandır. Mahremiyet bireylerin, grupların veya kurumların

¹ Doğan SOYASLAN, Ceza Hukuku, Özel Hükümler, 5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2005, 267.

kendilerine dair bilgilerin ne zaman, nasıl ve ne ölçüde diğerlerine aktarılabilceğini kendilerinin belirleme hakkıdır.

Mahremiyet otonomi hakkıdır ve yalnız bırakılma hakkını kapsar. Mahremiyet kendimiz hakkındaki bilgiyi -bu bilgiye girişi sınırlama hakkı dahil- kontrol hakkını içerir. Mahrumiyet hakkı sırları gizli tutma hakkını ve onları ancak özel konuşmalarda paylaşmayı kapsar. En önemlisi, mahremiyet hakkı yalnızlık, samimiyet ve anonimliği yaşama hakkı demektir.

Mahremiyet hukuksal temelini özel hayata dair hükümlerden almaktadır. Bu bakımdan özel hayat üzerinde durmakta yarar vardır. Özel hayat, herkesin, kişiliğini oluşturabilmek ve geliştirmesini sağlamak konusunda özgürce hareket ettiği bir alan olarak tanımlanabilir. Ancak, özel hayatı iç alanla kısıtlamak ve dış dünyayı bu alandan tamamen hariç tutmak, aşırı bir sınırlama olarak görülmektedir. Bu nedenle, başka insanlarla ilişki kurmayı ve bu ilişkileri geliştirmeyi de özel hayatın kapsamında değerlendirmek gerekir. Özel hayatın hukuki düzenlemelerde yapılmış bir tanımı yoktur. Bununla birlikte, doktrinde ve yargı kararlarında özel hayatın tanımı farklı şekillerde yapılmıştır. Avrupa insan hakları sözleşmesinde ve AİHM kararlarında da özel hayat kavramının tanımı yapılmamıştır. AİHM'e göre, özel hayat bütün unsurlarıyla tanımlanamayacak kadar geniş bir kavramdır. Ancak, Avrupa Konseyi Parlamenterler Danışma Asamblesinin 428 (19709) sayılı kararında, özel hayat, "zorunlu olarak bireyin kendi hayatını en az müdahale ile yaşamasını içerir: Özel, aile ve ev hayatı, fiziksel ve moral bütünlüğü, onuru ve şöhreti, aldatılma durumunda olmaktan sakınmak, ilgisiz ve utandırıcı gerçeklerin açıklanmaması, özel fotoğrafların izinsiz yayınlanmaması, güvenilerek verilen veya alınan enformasyonun açıklanmasının engellenmesi" biçiminde tanımlanmıştır.²

Doktrinde ise, özel hayat kavramı farklı şekillerde tanımlanmıştır. Bunlara; "Kişinin sadece kendisi için saklı tuttuğu ve başkalarının bilgisinden uzak kalmasını istediği yaşam görünümüleri", "herkes tarafından bilinmeyen, özel araştırma ve bilgi edinmeyle sağlanan kişiye ait hususlar", "kişilerin gizli hayat alanlarında yapmış

² Feyzullah AVCI, Ceza Yargılamasında Özel Hayatın Gizliliği Hak ve Hürriyetinin Hukuka Aykırı Olarak Elde Edilen Deliller Nedeniyle İhlali, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2006, s. 5.

oldukları faaliyetlerin başkaları tarafından bilinmemesini istedikleri taraflar", "bireyin kişiliğini geliştirmek ve manevi değerlerine güvence sağlamak için başkaları tarafından bilinmesini istemediği hususların oluştur(ul)duğu ve korunması hukuken gerekli görülen hayat üzerindeki hakkı" tanımlarını örnek olarak gösterebiliriz. Tanımlarda ortak olan husus, bireyin, birtakım durumlarının, başkalarınca öğrenilmesinin istenmemesi noktasıdır. Yapılan tanımlar, bireyin kendi hakimiyeti altındaki alanlarda, özgür bir yaşam sürdürmesinin önemini vurgulamaktadır.³

İnsanların kanunlarla korunan hakları, sadece maddi alana ilişkin değildir. Bir çok durumda maddi hakların yanında manevi hakları da koruma altına alınmaktadır. Bu tür hakların belirgin özelliği, başkasına devredilememeleri ve para ile ölçülememeleridir.⁴ Kişinin özel hayatına ilişkin hakları da bu kapsamda yer alır.

Özel hayatın kapsamı incelenirken, gizlilik olgusunun da ele alınması gerekmektedir. Teorik olarak gizlilik hakkını, totaliter yönetimler dışında, tüm ülkeler kabul etmekle birlikte, neyin gizlilik kapsamına girdiği konusunda, uygulamada ciddi sorunlar mevcuttur.⁵

Bu durumda, özel hayat, özel hayatın gizliliği ve mahremiyet ile arasındaki ilişki üzerinde durulması gerekmektedir. Mahremiyet sözcüğü, Arapça "harem", "haram" köklerinden türetilmiş olup, gizli, herkese söylenemez, herkesçe bilinmemesi gereken anlamlarına gelmektedir. Bir kimsenin mahremiyetine girmek onun özel hayatını öğrenecek kadar ona yakın olmak anlamında dilimizde kullanılmaktadır.⁶ Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 8. maddesi mahremiyet hakkını, "bir kişinin hayatını minimum müdahaleyle yaşama hakkı" olarak tanımlamıştır.

Mahremiyet hakkı; esas olarak kişinin kendi hayatını en az müdahale ile sürdürmesinden ibarettir. Bu hak özel hayat, aile ve ev hayatıyla kişinin fiziksel ve ruhsal bütünlüğünü, onur ve itibarını, kişiyi olduğundan farklı göstermekten kaçınmayı, gereksiz ve utandırıcı şeylerin açıklanmasını, özel fotoğrafların izin alınmadan yayınlanmamasını, casusluğa karşı korumayı ve haklı görülemez ve kabul edilemez yerli yersiz konuşmayı, özel iletişimin kötüye kullanılmasına karşı korumayı, kişi

³ AVCI, a.g.t., s. 5-6.

⁴ Necip BİLGE, Hukuk Başlangıcı, 20. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005, s. 228.

⁵ AVCI, a.g.t., s. 6.

⁶ Hüseyin ÇETİNALP, "Hasta Mahremiyeti", <http://www.ism.gov.tr/hastahaklari/makale/hastamahremiyeti/>

tarafından gizli olarak iletilmiş ve elde edilmiş bilgilerin ifşa edilmesine karşı korumayı da içerir.⁷

Hukuki olarak mahremiyet hakkı, kişinin yaşamının bütününe ilişkin “sır” niteliğindeki bilgilerin kendisi istemediği ya da yasalar zorunlu kılmadığı sürece gizli kalmasını isteme hakkı olarak tanımlanabilir.

Bu açıklamalara göre mahremiyet hakkı, kişinin yaşamının tamamına özgü bir nitelik taşıyabilir. Mahremiyet hakkını sadece özel yaşam alanına indirgemek, bu hakkın kapsamını daraltmak anlamına gelir. Kişinin iş yaşamında da gizli kalmasını istediği, başkalarıyla paylaşmasının çeşitli açılardan sakıncalı olduğu hususlar sözkonusu olabilir.

II- MAHREMİYETE İLİŞKİN HUKUKSAL DÜZENLEMELER

Mahremiyet hakkına yönelik olarak başta Anayasa olmak üzere, bazı hukuk kaynaklarında çeşitli düzenlemeler yer almaktadır. Aşağıda bunlara değinilecektir.

A- ANAYASAL HÜKÜMLERDE MAHREMİYET

1. Özel Yaşamın Gizliliği

“Özel yaşamın gizliliği” kavramının içeriğini “özel yaşamın düzenini ve bu yaşama kimlerin, ne ölçüde, nasıl ve ne zaman müdahale edebileceklerini veya bu yaşamı algılayabileceklerini bireyin kendi kendisine saptaması” oluşturmaktadır.

“Özel yaşamın gizliliği hakkı ise özel yaşamın gizliliğini bozmaya yönelik davranışlardan masun kalma hakkıdır”. Bu hakkın mesleki alandaki görünümü “kişinin, güvene dayalı olarak meslek sırrı niteliğinde paylaştığı özel yaşamına ilişkin bilgi ve gizlerin, bunların paylaşıldığı kimselerce kamuya açıklanması saldırısından masun kalma hakkı” şeklindedir⁸.

⁷ Fikret İLKİZ, “Özel Yaşamın İhlali”, <http://avukatilkiz.blogspot.com/2007/06/zel-yaamin-ihlali.html>

⁸ Leyla ATEŞ, “Meslek Mensuplarının Sır Saklama Yükümlülüğünü Özel Yaşamın Gizliliği İle Okumak”, E- Yaklaşım, Kasım 2003, Sayı: 4

2. Özel Yaşamın Gizliliği İle İlgili Hükümler

1982 Anayasası'nın 2. maddesinde, Cumhuriyetin nitelikleri sayılırken, Türkiye Cumhuriyeti'nin insan haklarına saygılı bir devlet olduğundan da bahsedilmiş ve bu suretle insan hakları kavramının, diğer bir ifadeyle bireylerin insan olmalarından dolayı sahip oldukları hak ve özgürlüklerin önemi vurgulanmıştır.

İnsan hakları, Anayasamızın 2. kısmında “**Temel Haklar ve Ödevler**” başlığı altında düzenlenmiştir. Anayasamızın 12. maddesinde, herkesin kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahip olduğu belirtilmiştir.

Anayasa'nın 5. maddesinde de, kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya, insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmak, Devlet'in temel amaç ve görevleri arasında sayılmıştır.

Temel hak ve özgürlükler Anayasamızda 3 bölüm halinde düzenlenmiştir. Bunlar sırası ile “Kişinin hakları ve ödevleri”, “Sosyal ve ekonomik haklar ve ödevler” ve “Siyasal haklar ve ödevler” dir.

Kişinin hak ve ödevleri, **konut dokunulmazlığı, özel hayatın gizliliği**, zorla çalıştırma yasağı, düşünce ve kanaat hürriyeti, hak arama hürriyeti, mülkiyet hakkı gibi hak ve özgürlükler gösterilebilir. Bu tür hak ve özgürlükler negatif haklar olarak nitelendirilmektedir.

Sosyal ve ekonomik haklar ve ödevler; ailenin korunması, eğitim ve öğrenim hakkı, çalışma ve sözleşme hürriyeti, grev hakkı, konut hakkı gibi hak ve özgürlükler olup bu tür hak ve özgürlükler de pozitif haklar olarak tanımlanmaktadır.

Siyasal haklar ve ödevler ise; vatandaşlık, seçme ve seçilme hakları, siyasal partilerle ilgili haklar, kamu hizmetlerine girme hakkı, dilekçe hakkı gibi haklar düzenlenmiştir. Bu tür haklara **katılma hakları** denilmektedir⁹.

⁹ Murat ÖZKAN; “Bilgi Edinme Hakkı”, Yaklaşım Dergisi, E Yaklaşım, Kasım 2004, Sayı: 16.

Mahremiyet kavramını, Anayasamızın Temel Haklar ve Ödevler, Kişinin Hakları ve Ödevleri, Özel Hayatın Mahremiyeti ve Korunması, Özel Hayatın Mahremiyeti Başlıkları altında 20.maddesinde de görmekteyiz. Maddenin ilk fıkrasının hükmü *”Herkes özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz. Adli soruşturma ve kovuşturmanın gerektirdiği istisnalar saklıdır”* şeklindedir. Bu anlamda maddede özel hayatın gizli kalması gerektiği, gözler önüne serilmemesi ve bunun istenmesinin de en doğal hak olduğu ifade edilmiştir.

Ayrıca Anayasamızın 26. maddesinde düzenlenen düşünceyi açıklama ve yayma hürriyeti ve 28. maddesindeki basın hürriyetlerine ilişkin hükümler de özel hayatın gizliliğine ve korunmasına ilişkin hükümler arasındadır.

3. Anayasal Korumanın Sonuçları

a- Devlet Açısından

Bir hakkın Anayasa’da ortaya konulması yasa koyucuyu, bu hakla ilgili düzenlemelerde bulunurken bu hakkın ortaya konduğu Anayasa kuralının doğrultusunda harekete zorlayarak sınırlandırmaktadır. Diğer bir deyişle, yasa koyucu özel yaşamın gizliliği hakkında ilgili bir düzenleme yaparken Anayasa’nın 20. maddesinde dile getirilen ilkenin dışına çıkamaz. Ayrıca bu düzenleme hakkı sınırlayıcı nitelikte olacaksa, yasa koyucu ilgili temel hak ve hürriyetlerin düzenlendikleri özel maddelerdeki sınırlama sebeplerine uymak zorunda kalacaktır.¹⁰

b- Kişiler Açısından

Özel yaşamın gizliliği hakkının Anayasa’da düzenlenmesi, bu hakla bağlantılı kişiler arası sorunlarda, yargıca özel hukuk kurallarını yorumlarken veya Medeni

¹⁰ Bülent TANÖR - Necmi YÜZBAŞIOĞLU, 1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku (2001 Anayasa Değişikliklerine Göre), 3. Baskı, YKY, İstanbul, 2002, s. 139

Kanun'un 4. maddesinde tanınan takdir yetkisini kullanırken Anayasa hükümlerine dayanma zorunluluğu getirir¹¹.

B- ÖZEL HUKUKTA MAHREMİYETE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

1. Medeni Hukukta

Kişinin özel hayatı ve sırlarının korunması konusu özel hukuk alanında kişilik hakları olarak ifade edilir. Kişilik salt haklara ve borçlara ehil olmaktan ibaret değildir. Kişi, insan olmaktan kaynaklanan vazgeçilemez, devredilemez, mutlak ve kısıtlanamaz değerlere de sahiptir. İnsanın toplum içindeki saygınlığını ve kişiliğini özgürce geliştirmesini sağlayan kişilik hakkı, şahsa sıkı bir biçimde bağlı olup, onun ölümüyle birlikte ortadan kalkar. Bunların belirgin özellikleri ise; mutlaklıkları, kişiye özgü bulunmaları, parayla ölçülemez, haczedilemez, vazgeçilmez ve zamanaşımına uğramaz olmalarıdır.¹²

Öğretide ağır basan görüşe göre kişilik hakları, kişinin kişi olması dolayısıyla sahip olduğu hak ve fiil ehliyetinin yanında; kişinin hayatı, sağlığı, bedeni bütünlüğü, şeref ve haysiyeti, itibarı, sırları, adı ve diğer değerleri üzerindeki hakların tamamını kapsar. Kişiliğin korunması için Medeni Kanun'da üç genel norm yer almaktadır. MK 23, 24 ve 25.¹³ maddeleri kişiliği genel olarak düzenlerken, 26 ve 27. maddeleri ile kişilik özel olarak korunmuştur.¹⁴

¹¹ ATEŞ, a.g.m.

¹² Mehmet E. PALAMUT, Medeni Hukuk, Alfa Yayınları, İstanbul, 2004, s.30.

¹³ **Madde 23-** Kimse, hak ve fiil ehliyetlerinden kısmen de olsa vazgeçemez. Kimse özgürlüklerinden vazgeçemez veya onları hukuka ya da ahlâka aykırı olarak sınırlayamaz.

Yazılı rıza üzerine insan kökenli biyolojik Maddelerin alınması, aşılması ve nakli mümkündür. Ancak, biyolojik Madde verme borcu altına girmiş olandan edimini yerine getirmesi istenemez; maddî ve manevî tazminat isteminde bulunulamaz.

Madde 24- Hukuka aykırı olarak kişilik hakkına saldırılan kimse, hâkimden, saldırıda bulunanlara karşı korunmasını isteyebilir. Kişilik hakkı zedelenen kimsenin rızası, daha üstün nitelikte özel veya kamusal yarar ya da kanunun verdiği yetkinin kullanılması sebeplerinden biriyle haklı kılınmadıkça, kişilik haklarına yapılan her saldırı hukuka aykırıdır.

Madde 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.

2. Borçlar Hukukunda

Kişilik haklarını, sadece kişinin kendisi kullanır; kişinin ölümü ile de bu haklar sona erer. Bu haklara yapılan saldırılar maddi veya manevi tazminatı gerektirebilir.¹⁵ Kişiliği koruma adına, kişilik haklarına yapılan saldırılara karşı kişiyi koruma amaçlı olarak, Borçlar Kanununun 49. maddesinde, özel hayatına hukuka aykırı müdahale edilen kişiye dava hakkı tanınmaktadır. Anılan madde aşağıdadır.

“Şahsiyet hakkı hukuka aykırı bir şekilde tecavüze uğrayan kişi, uğradığı manevi zarara karşılık manevi tazminat namıyla bir miktar para ödenmesini dava edebilir.

Hakim, manevi tazminatın miktarını tayin ederken, tarafların sıfatını, işgal ettikleri makamı ve diğer sosyal ve ekonomik durumlarını da dikkate alır.

Hakim, bu tazminatın ödenmesi yerine, diğer bir tazmin sureti ikame veya ilave edebileceği gibi tecavüzü kınayan bir karar vermekle yetinebilir ve bu kararın basın yolu ile ilanına da hükmedebilir.”

Kişiliği korumayı amaçlayan bu hüküm, kişilik hakları ihlal edilen kişinin başvurabileceği tek yol değildir. Hakki ihlal edilen kişi, bu davanın yanında, fiili işleyen kişinin cezalandırılmasını da isteyebilir. Bu durumda, ayrıca ceza davası açılmasını sağlamak üzere başvuruda bulunması gerekmektedir.

3. Diğer Hukuki Düzenlemeler

Kişinin sır olarak kabul edilebilecek bilgilerinin açıklanmasına karşı, bir çok alanda düzenlemeler yer almaktadır. Bu bilgiler daha çok bazı mesleklerin ifası sırasında öğrenilen bilgileri içermektedir. Bunlardan bazıları aşağıda yer almaktadır.

Madde 26- Adının kullanılması çekişmeli olan kişi, hakkının tespitini dava edebilir.

Adı haksız olarak kullanılan kişi buna son verilmesini; haksız kullanan kusurlu ise ayrıca maddî zararının giderilmesini ve uğradığı haksızlığın niteliği gerektiriyorsa manevî tazminat ödenmesini isteyebilir.

Madde 27- Adın değiştirilmesi, ancak haklı sebeplere dayanılarak hâkimden istenebilir. Adın değiştirildiği nüfus siciline kayıt ve ilân olunur. Ad değişmekle kişisel durum değişmez. Adın değiştirilmesinden zarar gören kimse, bunu öğrendiği günden başlayarak bir yıl içinde değiştirme kararının kaldırılmasını dava edebilir.

¹⁴ Bilge ÖZTAN, Medeni Hukukun Temel Kavramları, 11. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2003, s. 255.

¹⁵ A. Şeref GÖZÜBÜYÜK, Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları, 8. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 1993, s. 147.

1593 sayılı **Umumi Hıfzıssıhha Kanunu**¹⁶, **3017** sayılı **Sıhhat ve İctimai Muavenet Vekaleti Teşkilat ve Memurin Kanunu**¹⁷, **Tıbbi Deontoloji Tüzüğü**¹⁸, **1136** sayılı **Avukatlık Kanunu**¹⁹, **1587** sayılı **Nüfus Kanunu**²⁰.

Meslek sırrı, özel yaşamın gizliliği hakkını korumak için kullanılmasının yanında ticari sırların korunması için de kullanılmaktadır. Mevzuatta bunun örneklerini gözlemek mümkündür: **Telgraf Kanunu** (md.10/II), **Borçlar Kanunu** (md.532), **Türk Ticaret Kanunu** (md.57/7, 57/8, 64/1, 358, 363), **Petrol Kanunu** (md.43, 52), **Sanayi Sicili Kanunu** (md.7, 12), **Sigorta Murakabe Kanunu** (md.52), **Vergi Usul**

¹⁶ **Madde 104** Sanatını icra eden her tabip her ay nihayetinde protokol defterlerindeki kayıtlara nazaran o ay zarfında kendilerine müracaat eden frengili hastaların ismini, yaşını ve hastalığının devrini, evvelce bir tabip tarafından tedavi edilip edilmediğini Sıhhat ve İctimai Muavenet Vekaletine bildirmek üzere bulunduğu mıntıkanın Sıhhat ve İctimai Muavenet Müdürlüğüne yazı ile bildirir. Mahrem olarak alınacak bu ihbaratı ifşa eden memurlar hakkında Devletin mahrem kayıtlarını ifşa ve vazifei memuriyetini suiistimal etmenin istilzam ettiği mücazat tayin olunur.

¹⁷ **Madde 69/2** Memurin Kanununun 28, 29, 30, 31, 32, 33 üncü maddelerindeki ahvalden başka aşağıdaki hallerde de inzıbatı cezalar verilir.

2- Memur olduğu mesleki vazife dolayısıyla öğrendiği, şahsi ve ailevi sırları kanuni mecburiyet olmaksızın başkasına söylemek.

¹⁸ **Madde 4** - Tabip ve dış tabibi, meslek ve sanatının icrası veslesiyle muttali olduğu sırları, kanuni mecburiyet olmadıkça, ifşa edemez. Tıbbi toplantılarda takdim edilen veya yayınlarda bahis konusu olan vakalarda, hastanın hüviyeti açıklanamaz.

Madde 14 - Tabip ve dış tabibi, hastanın vaziyetinin icabettirdiği sıhhi ihtimamı gösterir. Hastanın hayatını kurtarmak ve sıhhatini korumak mümkün olmadığı takdirde dahi, ıstırabını azaltmaya veya dindirmeye çalışmakla mükelleftir. Tabip ve dış tabibi, hastasına ümit vererek teselli eder. Hastanın maneviyatı üzerine fena tesir yapmak suretiyle hastalığın artması ihtimali bulunmadığı takdirde, teşhise göre alınması gereken tedbirlerin hastaya açıkça söylenmesi lâzımdır. Ancak, hastalığın, vahim görülen akibet ve seyrinin saklanması uygundur. Maş'um bir pronostik hastanın kendisine çok büyük bir ihtiyatla ihsas edilebilir. Hasta tarafından, böyle bir pronostiğin ailesine açıklanmaması istenilmemiş veya açıklanacağı şahıs tâyin olunmamış ise, durum ailesine bildirilir.

Madde 25 - Konsültasyonlarda münakaşa ve müşavareler hasta ile etrafındakilerin duyup anlayamayacakları şekilde yapılır. Münakaşa ve müşavare esnasında, meslek vekarının muhafaza edilmesine dikkat olunur. Konsültasyona iştirak eden tabip veya dış tabibinin, bir meslektaşını himaye maksadı ile veya başka bir hissi sebeple, lüzumsuz medihlerden kaçınarak kanaatını açıkça söylemesi lâzımdır.

¹⁹ **Madde 36:** Avukatların, kendilerine tevdi edilen veya gerek avukatlık görevi, gerekse, Türkiye Barolar Birliği ve barolar organlarındaki görevleri dolayısıyla öğrendikleri hususları açığa vurmaları yasaktır.

Avukatların birinci fıkrada yazılı hususlar hakkında tanıklık edebilmeleri, iş sahibinin muvafakatini almış olmalarına bağlıdır. Ancak, bu halde dahi avukat tanıklık etmekten çekinebilir. Çekinme hakkının kullanılması hukuki ve cezai sorumluluk doğurmaz.

Yukarıki hükümler, Türkiye Barolar Birliği ve baroların memurları hakkında da uygulanır.

²⁰ **Madde 14/son.** Nüfus kütükleriyle dayanaklarını başmemur ve sorumlu memurlarla denetleme ve teftişe yetkili olanlardan başka hiç kimse göremez ve inceleyemez. 61 inci madde hükmü saklı kalmak şartıyla adli makamlarla resmi dairelere ve ilgilinin kendisi, karı veya kocası, veli, vasi veya resmi vekili usul ve furuuile ikinci dereceye kadar olan civar hısımlarına nüfus kayıtları örnekleri; istenildiğinde verilir. İlgili bütün nüfus memurları vazifeleri dolayısıyla aileler ve fertler hakkında öğrenecekleri halleri gizli tutmaya mecburdurlar.

Kanunu (md.5), 551 sayılı *Patent Haklarını Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname* (md.26/c, 36, 89, 125 ve 126) 4458 sayılı *Gümrük Kanunu* (md.12), 4857 sayılı *İş Kanunu* (md.93). *Merkez Bankası Kanunu* (md.35, 43/son), *Su ürünleri Kanunu* (md.28), 1512 sayılı *Noterlik Kanunu* (md.54), *Bankalar Kanunu* (m. 3) bu hususta verilebilecek örneklerden bazılarıdır.

C- ULUSLARARASI SÖZLEŞMELERDE MAHREMİYET

Eskiden insan hakları ile kişilik haklarının farklı kavramlar olduğu ileri sürülerek insan haklarının devlete karşı bir sınır ve garanti sağlama amacı güttüğünü iddia edenler bulunmaktaydı. Gerçekten de devlete karşı bir tepki olarak 1789'da imzalanan İnsan Hakları Beyannamesi insan haklarının devlete karşı korunması amacıyla doğmuştur. Ancak artık günümüzde insan hakları kişi özgürlüklerini de kapsamakta ve bu haklar kişilere devlete karşı koruduğu gibi kişiler arasındaki ilişkilerin de düzenlenmesi sağlamaktadır.²¹

Demokratik toplumlarda genel bir ilke olarak özel yaşam, kişi dokunulmazlığının sınırları arasında kalmaktadır. Bu nedenle kişi dokunulmazlıkları çeşitli uluslararası sözleşmelerde ve beyannamelerde de yer almıştır. İnsan Hakları Evrensel beyannamesi ve İnsan Hakları ve Temel Özgürlükleri Avrupa Antlaşması bu anlamda örnek olarak gösterilebilir.

Mahremiyet uluslararası topluluk tarafından bir temel insan hakkı olarak tanınmış ve uluslararası insan hakları hukukunda mahremiyet açık ve muğlak olmayan bir şekilde, korunması gereken bir temel hak olarak vazedilmiştir. Türkiye tarafından da kabul edilen İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi 10 Aralık 1948 tarihinde Birleşmiş Milletler Genel Kurulunun 217 sayılı kararı ile kabul edilmiş ve onaylanmıştır. Söz konusu beyannamede temel hak ve özgürlükler tanımları yapılmadan sıralanmıştır.

İnsan Hakları Evrensel Beyannamesinin 12.maddesinde “ Hiç kimse özel hayatı, ailesi, meskeni veya yazışması hususlarında keyfi karışmalara, şeref ve şöhretine karşı

²¹ Süheyl DONAY; Meslek Sırrının Açıklanması Suçu, Garan Matbaası, Aralık, İstanbul 1977, s.15.

tecavüzlere maruz kalmaz. Herkesin bu karışma ve tecavüzlere karşı kanun ile korunmaya hakkı vardır.” hükmü yer almaktadır.

“Mahremiyet” kelimesini zikretmemesine rağmen 1950 Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi nin 8. maddesi özel hayata, konuta ve haberleşmeye saygı hakkını açıklar ve kamu otoritesinin müdahalesini gerektiren şartlara dikkat çeker. On devlet arasında Roma’da 4 Kasım 1950’de imzalandıktan sonra 3 Kasım 1953’de yürürlüğe giren bu antlaşma Türkiye tarafından 18 Mayıs 1954 de onaylanmış olup; ilgili antlaşmanın 8.maddesinde de; *“Her şahıs özel ve aile yaşamına, konutuna ve haberleşmesine saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Bu hakların kullanılmasına, ulusal güvenlik, kamu güvenliği, ülkenin ekonomik refahı, suçun veya düzensizliğin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın korunması amacıyla, hukuka uygun olarak yapılan ve demokratik bir toplumda gerekli bulunan müdahalelerin dışında, kamu makamları tarafından hiçbir müdahale yapılamaz.”* ifadeleri yer almıştır.

İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi 8.maddesine göre bireyin fiziksel ve duygusal dokunulmazlığı, onur ve saygınlığı, adı ve kimliği koruma altına alınmış, böylece bireyin izlenmemesi ve gözlenmemesi veya meslek sırrına ilişkin bilgilerin açıklanmaması yönünde bir koruma alanı yaratılmıştır. Bu anlamda devletin bireyi izlemeye alması, faaliyetleri hakkında kayıt tutması, mali faaliyetlerini araştırması, telefonlarını dinlemesi veya mektuplarını denetlemesi özel yaşam hakkına müdahaledir. Söz konusu maddede geçen özel yaşam ve konut kavramları, mesleki ve ticari faaliyetleri ve yerleri de kapsamaktadır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine göre de özel yaşam kavramı; bireyin şahsi yaşamını seçimine göre yaşadığı iç dünyası ile sınırlamaz ve bu açıdan bireyin profesyonel ve ticari yaşamı da özel yaşam hakkının kapsamına girer. Bu özel yaşam hakkı ancak ulusal güvenlik, kamu güvenliği, ülkenin ekonomik refahı, genel ahlakın korunması gibi sebeplerle sınırlandırılabilir²².

Diğer taraftan Avrupa Konseyi Danışma Asamblesi’nin özel yaşamla ilgili almış olduğu karara göre; “Özel yaşama saygı gösterilmesini talep hakkı esas itibari ile yaşamın en küçük bir dış müdahaleye maruz kalmamasını gerektirir. Bu konuda özel yaşamı, aile yaşamını, kendi özgür yaşamını, kişinin maddi ve manevi bütünlüğünü,

²² Billur YALTI; Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Yayınevi, İstanbul Eylül 2006, s.166-167.

şeref ve şöhretini, yararsız ve sıkıntıya düşürücü hususların açıklanmamasını, özel fotoğrafların izinsiz neşrini, özel muhaberatın korunmasını ve herhangi bir şahıs tarafından itimada dayanarak tevdi edilen veya öğrenilen bilgilerin açıklanmamasını içermektedir.” zımnen de olsa meslek sırrının özel yaşam içinde düşünülmesi gerektiğini vurgulamıştır.²³

1967 Uluslararası İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 17. maddesi de aynı hususu düzenler:

"1. Hiç kimsenin mahremiyeti, ailesi, evi veya haberleşmesi keyfi veya hukuk dışı müdahalelere konu olamaz ve şeref ve itibarına hukuk dışı saldırılar yapılamaz.

2. Herkes bu gibi müdahale ve saldırılara karşı kanun tarafından korunma hakkına sahiptir. "

Mahremiyet insan özgürlüğünün bir parçası olduğundan mahremiyetin ihlali aynı zamanda özgürlüğün de ihlalidir. Mahremiyetin korunmadığı yerde özgürlük yaşayamaz. Eğer güvenli bilgi ve iletişim ortamına sahip değilseniz, özgür bir biçimde haberleşemez ve özgür ifade hakkınızı koruyamazsınız. Kontrol edilme duygusu birey üzerinde engelleyici bir etkiye sahip olabilir. Batı Alman Anayasa Mahkemesi yeni bir Nüfus Sayımı Yasası'nın Anayasaya aykırı olduğuna dair 1983 tarihli kararında;

"Eğer bir kişi belli alanlarda kendisi hakkında hangi bilgilerin sosyal çevresince bilindiğine dair yeterli kesinlikte tahminde bulunamıyorsa ve iletişimin muhtemel taraflarına dair yeterli bir şekilde kestirimde bulunamıyorsa, o her hangi bir baskıya/etkiye konu olmaksızın özgür bir biçimde plan yapma ve karar verme özgürlüğünden can alıcı bir biçimde mahrum bırakılıyordur. Kişilerin kendileri hakkında kimin, neyi, ne zaman ve hangi münasebetle bildiğini artık bilemediği bir sosyal düzeni ve onu sağlayan hukuk düzenini dışarıda bırakır. Eğer bir kişi aykırı davranışlarının kaydedilip bilgi olarak sürekli saklanıp saklanmadığı veya başkalarına aktarılıp aktarılmadığı konusunda emin değilse, o bu gibi davranışlarla dikkat çekmemeye çalışacaktır." denilmektedir.

²³ DONAY, a.g.e., s.13.

Bir modern devlette mahremiyet özgürlüğün kalbidir. Devlet güvenliğini koruma ile bireylerin mahremiyetini koruma arasındaki çatışma yeni değildir, ancak teknoloji devlete bireyler hakkındaki özel bilgilere eskisinden daha çok girme imkânı sağlamıştır. Ulusal güvenliği korumak ve kanunları uygulamak temel toplumsal değerlerdir. Bunlar sık sık bir diğer temel toplumsal değer olan mahremiyetle karşı karşıya gelirler. Yarış hemen hemen hiç eşit şartlarda değildir. Ulusal güvenlik ve kolluk kuvvetleri sadece siyasi desteğe sahip değil, onlar büyük toplumsal organizasyonlar tarafından da temsil edilirler. Mahremiyetin arkasında böylesine bir güç bulunmamaktadır. Sonuç olarak, mahremiyet tutkusu direnmesine ve zamanla büyümesine rağmen, mahremiyet sık sık ihlal edilmektedir.

Bu noktada etik değerlere dayalı bireysel sorumluluk duygusu mahremiyetin korunması açısından yaşamsal önemde görülmektedir. Ne kadar kanun çıkarılırsa çıkarılsın ve ne kadar iyi güvenlik tedbirleri alınırsa alınsın, tamamen güvenli sistemlere sahip olmamız için bazı ortak ahlaki değerler geliştirmek ve onlara göre davranmak zorundayız. Toplumun üyelerinin veri sahiplerine ve mahremiyete saygının önemini anlamaları için eğitime ihtiyaç vardır.

BÖLÜM II

SUÇ KAVRAMI VE VERGİ HUKUKU AÇISINDAN SUÇLAR

I- SUÇ KAVRAMI VE SUÇUN UNSURLARI

A- SUÇ KAVRAMI

İnsanların bir arada yaşamaları, aralarındaki ilişkilerin belirli bir düzene bağlı olmasını gerektirir. Zira insanlar her aklına geleni istediği anda yapmaya kalkarlarsa toplumda büyük bir karmaşa yaşanır. Giderek artan insan nüfusunun mutlu ve huzurlu bir ortamda yaşaması ve hayatını sürdürmesi hukuk kurallarının varlığını gerekli kılmaktadır. Bu kuralların nihai amacı bireylerin karmaşadan uzak mutlu yaşamalarını sağlamaktır. Esas olan, kişilerin konulan bu kurallara uymasındır. Ancak, konulan kurallara uyan insanlar bulunacağı gibi, bu kurallara uymayan insanlar da bulunacaktır.

“Ceza Hukuku ve Ceza Usul Hukuku,” toplumun düzen ve sükununu sağlamak üzere, işlenmesi veya işlenmemesi gereken fiillerle, bunları önleyecek araç ve önlemleri, işleyenler hakkında uygulanacak yaptırımları ve bu hususlarda yetkili makam ve mahkemelerce uygulanması gereken usul ve kaideler ile yaptırımların uygulanma şekillerini öngören hukuk kurallarının bütünü olarak tanımlanabilir²⁴.

Hukuk kurallarına uyulmaması cezalandırılmayı gerektiriyorsa; söz konusu fiiller suç olarak adlandırılacaktır. Suç, ceza normuyla korunan bir hukuksal değer ihlalidir. Her suç, bir hukuksal değeri ihlal etmektedir. Bu hukuksal değer temel

²⁴ Farklı tanımlar için bkz. Mehmet Emin ARTUK, Ahmet GÖKÇEN, A. Caner YENİDÜNYA, Ceza Hukuku Genel Hükümler I, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2002, s. 33; Mesut ÖNEN; Hukuka Giriş, Arıkan Yayınları, İstanbul 2005, s.51; Timur DEMİRBAŞ, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2005, s. 50; Nur CENTEL, Hamide ZAFER, Özlem ÇAKMUT, Türk Ceza Hukukuna Giriş, Beta Yayınevi, İstanbul, 2005, s.3-4.

özelliği ise ceza normuyla korunmuş olmasıdır. Başka bir ifadeyle; hukuk düzeni suç niteliğindeki eylemleri ceza tehdidi ile yasaklamaktadır²⁵.

Dolayısıyla suç, cezai müeyyide ile korunan normlara uymama, suç kuralı da suç olan eylemi hukuk kuralı haline getiren kurallar olarak tanımlanabilir.²⁶

Ceza Hukukunun esasını oluşturan suç kavramını genelde kanunlar tanımlamazlar. Ceza Kanunumuz da birçok yabancı ülke kanununda olduğu gibi suçun genel bir tanımını vermemiştir. Ancak, Anayasanın 38.maddesinin 6.fıkrası ve TCK'nun 1. ve 2. maddelerine göre; suçu “kanunun suç olarak nitelendirdiği ve öngördüğu fiiller”²⁷ olarak tanımlamak mümkündür.

Kanun tarafından yapılmayan suçun tanımı doktrinde yapılmaktadır. Ancak burada yapılan suç tanımlarında hemen hemen her yazarın farklı bir suç tanımına yer vermiş olduğu ve buna bağlı olarak da farklı suç teorileri kurdukları görülmektedir.

Örneğin bir yazar suçu, kanunların cezalandırdığı fiil olarak tanımlarken²⁸ başka bir yazar; cezai yaptırım ile korunan ilkelere (normlara) uymamak²⁹ olarak tanımlamıştır. Bir başka yazar ise, uyumlu bir toplumsal yaşamı hayata geçirmek için gerekli olan kurallara aykırı davranmanın suç olduğunu ve bu tür davranışlarda bulunanların da suçlu olduğunu belirtmiştir.³⁰

B- SUÇUN UNSURLARI

Bir suçun varlığından söz edebilmek için o suçla ilgili birtakım unsurların bulunması gerekmektedir. Herhangi bir insan fiilini suç haline getiren, suç olanı olmayandan ayıran hususlar olarak ifade edilen suçun unsurları her suçta bulunması gereken unsurlar olup; suçun **genel unsurları** olarak isimlendirilmektedir³¹. Ancak

²⁵ İsmail ERCAN; Ceza Hukuku Örnek Olay ve Problem Çözümleriyle Genel Hükümler- Özel Hükümler, Arıkan Basım Yayım ve Dağıtım Ltd..Şti.,2.Baskı, Ankara, Eylül 2006, s.91.

²⁶ Doğan ŞENYÜZ, Vergi Ceza Hukuku, Ekin Kitabevi, 3.Baskı, Bursa, 2005, s. 1.

²⁷ Uğur YİĞİT, Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, Beta Yayınları, İstanbul, 2004, s .6.

²⁸ Hakan HAKERİ, Ceza Hukuku, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2005, s. 71.

²⁹ M. Kamil MUTLUER, Vergi Genel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yay., İstanbul, 2006, s. 213.

³⁰ Doğan ŞENYÜZ, Vergi Hukuku, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005, s.123.

³¹ Bekir BAYKARA; “Vergi Ziyat Suçunda Manevi Unsur”, Vergi Dünyası, Kasım 2004, Sayı: 279, s. 16.

doktrinde suç tanımında olduğu gibi suçun unsurları konusunda da görüş birliği bulunmamaktadır. Bu unsurların sayısı ikiden başlayarak sekize kadar çıkmaktadır. Örneğin, Alman yazar Böhmer serbest hareket, hukuka aykırılık, kusurluluk ve cezalandırılabilme olarak dört unsur kabul etmekteyken; V. Hipel hareket, hukuka aykırılık ve kusur olmak üzere üçlü bir ayırım yapmıştır. Fransız yazar Donnedieu De Vabres kanuni, maddi ve manevi olmak üzere üçlü bir ayırım yaparken, Ferri unsur toplamını sekize çıkarmakta; fail, mağdur, hukuki konu, maddi konu, ruhi hareket, fiziki hareket, genel zarar ve özel zarar olarak suçun unsurlarını sıralamaktadır.³²

Suçun unsurlarının çok farklı şekillerde sınıflandırılmasına rağmen daha çok dörtlü sınıflandırma doktrinde yer bulmakta olup; bu sınıflandırmada suçun unsurları sırasıyla kanuni unsur (tipiklik), maddi unsur, hukuka aykırılık unsuru ve manevi unsur olarak sayılabilir.

1. Yasallık (Tipiklik) Unsuru

Toplumsal yaşamda insanların neleri yapıp neleri yapmayacaklarını bilmeleri, hangi eylemlerin suç olduğunun yasalarla belirlenmiş olması gerekmektedir. “Kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesi” gereğince suçların; insanlarda hiçbir kuşkuya yer bırakmaksızın, esnek olmayan, belirsiz kavramlardan uzak yasalarca tariflerinin yapılması gereklidir. Diğer taraftan suç sayılan fiillerin de ne şekilde cezalandırılacağı da yine kanunlarda açıkça gösterilmelidir. Kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesi’ne yasallık (kanunilik) ilkesi de denilmektedir.

Kanunilik ilkesi ilk defa suç ve ceza alanında ortaya çıkmış, zamanla tüm kamu hukuku alanına yayılmıştır. Ülkemizde ilk defa 1839’da çıkarılan Gülhane Hattı Humayyunu’nda bu ilkedan söz edilmiş; sonra sırasıyla 1874 Anayasası’nın 10. maddesinde, 1924 Teşkilatı Esasiye Kanununun 68. maddesinin 3. fıkrasında, 1961 Anayasası’nın 33. maddesinde ve halen yürürlükte olan 1982 Anayasası’nın 38. maddesinin 1, 2 ve 3. fıkralarında aynı ilke ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır³³. 1982

³² ARTUK-GÖKÇEN-YENİDÜNYA, a.g.e., s. 417.

³³ Bekir BAYKARA; “İdari Vergi Suç ve Cezalarında Kanunilik İlkesi”, Vergi Dünyası, Mayıs 2005, Yıl:24, Sayı:285, s.11.

Anayasasındaki düzenlemeye göre; “Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilinden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suç işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez. Suç ve ceza zamanaşımı ile ceza mahkumiyetinin sonuçları konusunda da yukarıdaki fıkra uygulanır. Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur.” hükmü yer almaktadır.

Kanunilik ilkesinin suçun kanunilik (tipiklik) unsuru ile ilgisi bulunmakla beraber, bu iki kurum aynı değildir. Kanunilik ilkesi, suç sayılan eylemler ile bunlara verilecek cezaların kanun tarafından belirlenmesini ifade ederken suçun kanuni unsuru ise; eylemin suç sayılabilmesi için kanun ile belirlenmiş suç kalıbına uygun olması anlamına gelmektedir³⁴.

Bir suçta kanuni unsurun varlığı araştırılırken işlenen fiilin ilgili kanunda objektif olarak bir tarifinin yapıp yapılmadığının araştırılması gerekmektedir. Yasallık unsuruna göre yapılacak olan suç tarifinde; suçun failleri, suçun konusu, hareketler ve subjektif unsurlar yer almalıdır. Yani kanunda suçların tipleri, neler olduğu ya da onları meydana getiren hareketler tek tek açıklanmalıdır. Söz konusu fiilin ilgili kanunda bir tarifi yapılmamışsa ya da orada öyle bir suç yer almıyorsa suç bulunmayacaktır. Nitekim, YTCK'nun 2.maddesinde *”kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunamaz”* hükmü yer almaktadır.

Kanuni unsur; işlenen fiilin ceza kanununda yapılmış bulunan suç tanımına uygun olup olmadığının araştırılması olup **tipiklik** olarak da nitelendirilmektedir. Tipiklik; fiili suç sayan ve bunu cezalandıran kanun maddesinin varlığını şart koşmakla birlikte, fiilin kanunda açık bir şekilde tarifinin verilmesini ve suça ilişkin tiplerin net bir şekilde gösterilmesini ifade etmektedir. Yani, kanunda gösterilmesine rağmen verilen tarife ya da tipe uymayan fiiller suç unsuru olmaktan çıkmaktadır. Eğer işlenmiş olan fiil kanundaki suç tanımına uygunsa kanuni unsurun varlığı kabul edilir ya da başka bir deyişle söz konusu fiil tipiktir denilir. Örneğin, YTCK'nun 216.maddesinin 1. fıkrasında *”halkı, sınıf, ırk, din, mezhep veya bölge farklılığı gözeterek kin ve*

³⁴ BAYKARA; a.g.m., s.10.

düşmanlığa tahrik eden kimsenin” ceza alacağı belirtilmiştir. İlgili madde gereğince bu suçu işleyecek kişinin bu suçla ilgili cezayı alabilmesi için fiilin suçla ilgili olarak verilen bu tanıma uyması gerekmektedir ki; söz konusu fiilin suç sayılabilmesi için işlenen suçun halkı sınıf, din, ırk, mezhep veya bölge farklılığı gözetilerek tahrik edilmesi gerekmektedir. Bu durumda aynı mezhepteki kişileri ya da aynı dine mensup ve aynı bölgede oturan kişileri kışkırtarak tahrik etmek ilgili kanun bakımından tipik olmayacak ve dolayısıyla fiil suç sayılmayacaktır. Zira ilgili kanun suçu tarif ederken mezhep, din ve bölge farklılığı gözetilerek tahrik işleminin yapılmasını açıkça belirtmiştir.³⁵

2. Maddi Unsur

Bir suçtan söz edebilmek için o suçla ilgili olarak kanunda suçun tarif edilmesi tek başına yeterli olmayıp; kişilere o suçlarla ilgili ceza verilebilmesi için ortada bir fiil (eylem) yani yasal tanıma uygun bir eylem olmalıdır. Eylem insanlar tarafından gerçekleştirilen ve dış dünyada değişiklik yaratan ihmali (yapmama) ya da icrai (yapma) davranışlar olarak tanımlanabilir. İnsan hareketlerinden doğmayan hareketler suç olarak nitelenemeyeceği gibi, insanların hareketlerinden doğan ancak dış dünyada değişiklik (netice-sonuç) yaratmayan hareketler de suç olarak tanımlanamaz.

İnsanların ihmali ya da icrai olarak ortaya çıkan davranışları maddi unsur olarak tek başına yeterli değildir. İnsanların hareketlerinin bir sonucunun da olması gereklidir. İnsanları hareketleriyle ortaya çıkardıkları sonuçlardan sorumlu tutabilmek için, hareketleriyle sonuçları arasında bir ilişkinin kurulması gerekmektedir. Maddi unsuru oluşturan öğeleri böylece **hareket**, **sonuç** ve hareketle sonuç arasındaki **nedensellik bağlantısı** olarak üç aşamada inceleyebiliriz.

a- Hareket

Kanunun suç saydığı sonuca sebep olan ve insan bedeni tarafından iradi olarak gerçekleştirilen bir iş olarak tanımlanan hareket; suçun temel unsurlarından birisidir.

³⁵ARTUK-GÖKÇEN-YENİDÜNYA, a.g.e., s. 424.

Dolayısıyla insan bedeni tarafından hükmedilemeyen hareketler ceza hukuku kapsamında hareket olarak nitelendirilemez ve cezalandırılmaz. Örneğin bir züccaciye mağazasında gezerken kalp krizi geçiren bir kişinin yere düşerken birçok ürünü kırması durumunda ilgili kişiye mala zarar verme suçundan (YTCK 151) dolayı ceza verilemez. Hipnoz altındaki bir kişinin ya da uyurgezer bir kişinin yaptığı hareketler de aynı kapsamda değerlendirilebilir. Keza insanların düşünceleri, duyguları, geleceğe yönelik planları da ceza hukuku kapsamı dışındadır. Dolayısıyla bu tür olaylar da cezalandırılmaz.

b- Netice

Maddi unsurun ikinci önemli unsuru olan netice; insanların hareketleriyle dış dünyada yaptıkları değişikliklerdir. Söz konusu değişiklikler maddi-manevi (psikolojik sonuçlar) olabileceği gibi birden fazla değişiklik de olabilir. Ayrıca ortaya çıkan sonuç bir zarar veya bir tehlike de yaratabilir. Suçlar neticeleri itibariyle bazı ayrımlara tabi tutulmuşlardır.³⁶

c- Nedensellik

Dış alemdeki değişiklik olarak ifade edilen hareketlerin sonucunda ortaya çıkan değişikliklerin bir kimseye yüklenebilmesi için ortaya çıkan sonuçların o kimsenin hareketleri sonucunda oluştuğunun ispatlanması gerekir. Yani bir kimse sadece kendi hareketlerinin yaratacağı sonuçlardan sorumlu olacaktır. Suç teşkil edecek bir neticenin varlığını ortaya koyabilmek için ilgili kimsenin hareketi sonucunda neticenin meydana gelmesi gerekir ki, işte bu ilişkiye nedensellik (illiyet ya da sebep-sonuç) bağı denilmektedir. Gerçekte nedensellik bağı ve bunun tespiti hukuki bir kavram değildir. Zira YTCK’nda nedensellik bağına ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu bağı; insan yaşamına ait tecrübelerle, deneyimlerle ve mantık çerçevesinde oluşturulabilecek bir bağıdır. Dolayısıyla burada ortaya konulması gereken şey; hareket

³⁶Bkz. ARTUK-GÖKÇEN-YENİDÜNYA, a.g.e., s. 443-451.

ile netice arasındaki bağı failin hareketleri sonucunda ortaya çıktığının tespit edilmesidir.

3. Hukuka Aykırılık Unsuru

a- Genel Açıklama

Bir fiilin cezalandırılması için o fiilin öncelikle genel hukuka (genel hukuk düzenine) aykırı olması gerekir. Bir faili kusurlu bir fiili dolayısıyla cezalandırılabilmek için söz konusu fiilin başka hukuk kuralları açısından da hukuka aykırılığının olup olmadığının araştırılması yanlış olacaktır. Zira bir fiilin belirli bir hukuk dalında hukuka aykırı, diğer bir hukuk dalında uygun bir fiil sayılması hukukun özüne ters düşen bir çelişki olup; bir taraftan bir fiili yasaklarken diğer taraftan aynı fiile ceviz vermesi hukuk düzenini alt üst ederek uygulanamaz hale getirir.

Bir fiilin hukuka aykırı sayılabilmesi için fiilin ceza hukuku kurallarıyla çelişki içinde bulunması ve diğer taraftan ceza hukukunun içinde veya dışında yer alan bir hukuk kuralınca ceviz verilmiş veya bu fiilin yapılması emredilmiş olmamalıdır. Diğer bir ifadeyle ceza hukuku kurallarına aykırı kabul edilen bir fiil hukuk düzeninin diğer hukuk kuralları tarafından da aykırı kabul edilmelidir. Hukuka aykırılık unsuru; kanuni tipe uygun fiillerin aynı zamanda genel hukuk düzeninde de aykırı bir fiil olarak kabul edilmesidir.³⁷

b- Hukuka Aykırılığı Ortadan Kaldıran Durumlar

Ancak hukuka aykırılık unsurunu ortadan kaldıran ya da aynı hareketi uygun gören veya emreden bir başka hukuk kuralının varlığı halinde fiil suç olmaktan çıkmakta ve bunun dayandığı bir haklı sebep bulunmaktadır. İşte fiilleri haklı bir sebebe dayanarak suç olmaktan çıkartan sebeplere hukuka uygunluk sebepleri denilmektedir.

YTCK madde 24, 25 ve 26'da hukuka uygunluk sebepleri sayılmış olup bunlar sırasıyla;

³⁷ ŞENYÜZ, Vergi Ceza Hukuku, a.g.e., s.13-14.

- Kanun hükmü,
- Amirin emri,
- Meşru müdafaa (Haklı savunma),
- Zorunluluk hali,
- Hakkın kullanılması,
- İlgilinin rızasıdır.

4. Manevi Unsur (Kusurluluk)

a- Genel Olarak

Bir suçun oluşabilmesi için kanundaki tipe uygun, hukuka aykırı bir fiilin varlığı bir failin sorumlu tutulabilmesi için yeterli olmamakta ayrıca ortaya çıkan sonucun failin hareketleri neticesinde (illiyet bağı) oluşması gerekmektedir. Ancak illiyet bağının kurulması da her zaman failin suçlu olduğunun bir göstergesi olmamaktadır. Suçun oluşabilmesi için daha önce incelenilen unsurlara bir unsur daha eklenmesi gerekecektir ki, bu unsur da manevi unsur ya da kusurluluk unsuru olacaktır.

Kusurluluk unsuruna göre bir kimsenin bir suçtan sorumlu tutulabilmesi için öncelikle hareketin faile isnat edilmesi, yüklenmesi gereklidir. Diğer bir deyişle bir suçun varlığı durumunda ilgili kişilerin isnat kabiliyetinin (kusur kabiliyeti) olup olmadığının araştırılması, kusurlu davranabilme yeteneğinin olup olmadığının tespiti gerekecektir.

Kusur yeteneği (isnat yeteneği) doğruyu yanlıştan, haklıyı haksızdan ayırabilme ve buna göre davranabilme yeteneğidir. Başka bir deyişle yapılan hareketin anlamını kavrayabilme (algılama yeteneği) ve söz konusu hareketi isteme kabiliyeti (davranışlarını yönlendirme yeteneği) olarak da isnat yeteneğini tanımlayabiliriz. Anlama kabiliyeti; insanların yaptıkları hareketlerinin toplum içindeki değerini (etki ve

önemini) kavrayabilme yeteneğidir. İsteme yeteneği de kişilerin yaptıkları hareketleri bilinçli ve isteyerek yapma ya da yapmama kabiliyetidir.³⁸

b- Kusurluluk Dereceleri

Kusurluluk; bir fiilin bilerek ve isteyerek en azından bilerek işlenmesi olarak tanımlanabilir. Bu tanım kusurluluğun iki şeklinin olduğunu göstermekte olup; 765 Sayılı TCK'nda kast ve taksirin tanımı yapılmamıştır.YTCK'nda ise 21 ve 22.maddelerde kast ve taksir tanımlanmıştır.³⁹ Kusurlu davranış türleri; bilme, isteme, öngörülme ve özensiz davranışlar olmak üzere yasada dört başlık altında incelenmiş olup, ayrıca kastın aşılması veya netice sebebiyle suçun ağırlaşması ayrı bir kusurluluk türü olarak gösterilmemekle beraber, sorumluluğu gerektiren hususlar olarak Yeni TCK'nda düzenlenmiştir.

c-. Kusurluluğu Kaldıran veya Azaltan Hususlar

Türk Ceza Kanunumuza göre herhangi bir fiil durumunda bütün suç unsurları mevcut iken eğer faile yüklenebilecek bir kusur da varsa; bu durumda failin cezalandırılması gerekmektedir. Ancak burada üzerinde önemle durulması gereken bir durum söz konusudur ki; bu da failin başka türlü hareket etmesine olanak bulunmayan hallerin var olması durumunda söz konusu sonuçtan failin sorumlu tutulup tutulamayacağıdır.

Bilindiği üzere isnat kabiliyeti kusurlu hareket edebilmenin bir önkoşuludur. Ancak ceza normlarını anlamayan ya da anlasa da ona uygun olarak hareket edemeyen kişilerin kusurlu sayılması ve cezalandırılması mümkün değildir.

Ceza hukukunda aksi ispatlanabilen bir karine olan, bütün insanların isnat kabiliyetine sahip olduğu karinesi geçerlidir. Ancak bu karinenin aksinin söz konusu olabileceği haller ceza kanunumuzda gösterilmiştir. Bunlar;

³⁸ HAKERİ, a.g.e, s.169.

³⁹ Bekir BAYKARA; "Vergi Ziyayı Suçunda Manevi Unsur", a.g.m., s.10.

- sınırın aşılması (YTCK m 27)
 - cebir ve şiddet, korkutma ve tehdit, (YTCK m 28)
 - haksız tahrik, (YTCK m 29)
 - hata, (YTCK m 30)
 - yaş küçüklüğü, (YTCK m 31)
 - akıl hastalığı, (YTCK m 32)
 - sağır ve dilsizlik, (YTCK m 33)
 - geçici nedenler, alkol ve uyuşturucu madde etkisinde olma (YTCK m 34)
- şeklinde sıralanmaktadır.

Kusur yeteneğini etkileyen bu sebeplerin bir kısmı isnat kabiliyetini tamamen ortadan kaldırırken, bir kısmı da azaltmaktadır.

C- SUÇUN YAPTIRIMLARI

YTCK açısından suçların yaptırımları III. Kısımda ele alınmıştır. Yaptırımlar iki ayrı bölümde ele alınmış; birinci bölümde cezalara ve ikinci bölümde de güvenlik tedbirlerine yer verilmiştir. Aşağıda sırasıyla cezalara ve güvenlik tedbirlerine değinilecektir.

1. Cezalar

a- Ceza Kavramı

Ceza, suç işleyen kimseler hakkında toplum adına düzenlenerek uygulanan kanuni bir yaptırımdır. Eski zamanların tersine bugün ceza, işlenmiş olan kötülüğün giderilmesi olmayıp, topluma zarar veren kişiye yaptığı fiil karşılığı çektilen sıkıntı, ahlaki ve felsefi yönden bir kefarettir⁴⁰.

⁴⁰ MUTLUER; a.g.e., s.219-220.

Ceza hukukuna göre ceza “suç karşılığı olarak onu işleyen kimse hakkında uygulanan kanuni bir yaptırım, işlediği suç dolayısıyla, suçluya çektirilen bir acı ve ızdırap, devlet tarafından suçluya çektirilen bir kötülük” olarak tanımlanabilir⁴¹. Başka bir ifadeyle ceza; hazinenin çıkarlarına gayri meşru yollarla zarar veren vergi mükellefleri ya da kanunun belirttiği hususları yapmaya zorunlu olanların davranışlarını belirli yaptırımlara bağlamak için oluşturulan önlemlerdir.⁴²

b- Ceza Türleri

1 Haziran 2005 tarihinde yürürlüğe giren 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun getirmiş olduğu önemli yenilikler bulunmaktadır. Bunlardan birincisi Kanun’un 45-52. maddelerinde düzenlenen “Cezalar Bölümü”nde yer almaktadır. Söz konusu hükümlere bakıldığında, eski 765 sayılı Türk Ceza Kanunu’ndan farklı olarak idam, ağır hapis, hafif hapis, ağır para, hafif para cezalarının kaldırıldığı, kamu hizmetinden yasaklılık ve belli bir meslek ve sanatın yürütülmesinin tatili gibi cezaların güvenlik önlemlerine dönüştürüldüğü görülmektedir. Bununla birlikte cezalar ile ilgili değişiklikler bunlarla sınırlı kalmamaktadır. Cezaların infazı, ertelenmesi, dönüştürülmesi gibi hükümlerde de yeni düzenlemeler yapılmıştır. Sistem değişikliğine gidilmesinde kuşkusuz YTCK’nda hafif hapis ve hafif para cezalarının kanundan çıkarılması ve dolayısıyla kabahatlerin yer almaması önemli yer tutmaktadır. Diğer taraftan, “asli ceza” ve “fer’i ceza” ayırımı kaldırılmış; kamu hizmetlerinden yasaklılık ve meslek veya sanatın icrasının tatili güvenlik tedbirine dönüştürülmüştür. YTCK’nda cezalar hapis ve adlî para cezaları şeklinde iki ana sınıf altında toplanmıştır.

(1) Hapis Cezası

TCK’nın 46. maddesinde hapis cezaları;

- Ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası,
- Müebbet hapis cezası ve
- Süreli hapis cezası olarak üçe ayrılmıştır.

⁴¹ DÖNMEZER-ERMAN, Cilt II, s. 631.

⁴² Mehmet ARSLAN, Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2005, s.231.

Müebbet hapis ve ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası kişinin hayatı boyunca devam eder. (madde 47-48) Ancak, ağırlaştırılmış müebbet cezası sıkı güvenlik rejimine göre infaz edilir. Nitekim buna ilişkin hükümlere 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun'da detaylı şekilde yer verilmiştir.

Sürelî hapis cezası Kanun'da aksi belirtilmedikçe 1 ay ila 20 yıl arasındadır. Genelde suçun düzenlendiği hükümde hangi sınırlar arasında hapis cezası verileceği düzenlenir (2 yıldan 5 yıla gibi). Ancak, kimi hükümlerde cezanın alt veya üst sınırına yer verilmez (6 yıla kadar hapis cezası, iki aydan aşağı olmamak üzere hapis cezası gibi). İşte kanun koyucu bu durumlarda madde 49'un a bendinde alt sınırın 1 ay, üst sınırın ise 20 yıl olduğunu ve aynı maddenin b bendinde de 1 yıl veya daha az süreli hapis cezasının kısa süreli hapis cezası olduğunu hükme bağlamıştır.

Ceza politikaları gereği her hapis cezasının cezaevinde çektirilmesi uygun görülmez. Kanun koyucu kimi durumlarda hapis cezalarının başka bir cezaya dönüştürülmesi veya ertelenmesi yönünde hükümler sevk eder. YTCK'nun 50. maddesinde hapis cezasının dönüştürülmesi, 51. maddesinde ise ertelenmesi ile ilgili hükümlere yer verilmiştir. Buna göre;

Hükmedilen 1 yıl veya daha kısa süreli hapis cezası (kısa süreli hapis cezası), suçlunun kişiliğine, sosyal ve ekonomik durumuna, yargılama sürecinde duyduğu pişmanlığa ve suçun işlenmesindeki özelliklere göre;

- Adli para cezasına,
- Mağdurun veya kamunun uğradığı zararın aynen iade, suçtan önceki hâle getirme veya tazmin suretiyle, tamamen giderilmesine,
- En az iki yıl süreyle, bir meslek veya sanat edinmeyi sağlamak amacıyla, gerektiğinde barınma imkânı da bulunan bir eğitim kurumuna devam etmeye,
- Mahkûm olunan cezanın yarısından bir katına kadar süreyle, belirli yerlere gitmekten veya belirli etkinlikleri yapmaktan yasaklanmaya,
- Sağlanan 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,

- Mahkûm olunan cezanın yarısından bir katına kadar süreyle ve gönüllü olmak koşuluyla kamuya yararlı bir işte çalıştırılmaya çevrilebilir.

Bununla birlikte suç tanımında hapis cezası ile adlî para cezası seçenек olarak öngörölmüş ve yargılama sonunda hapis cezasına hükmedilmişse; bu ceza artık adlî para cezasına çevrilmez. Çünkü seçenек yaptırımlar arasında adli para cezası zaten yer almaktadır.

Daha önce hapis cezasına mahkûm edilmemiş olmak koşuluyla, mahkûm olunan 30 gün ve daha az süreli hapis cezası ile fiili işlediği tarihte 18 yaşını doldurmamış veya 65 yaşını bitirmiş bulunanların mahkum edildiği bir yıl veya daha az süreli hapis cezası yukarıda belirtilen seçenек yaptırımlarından birine çevrilebilir.

Yine taksirli suçlardan dolayı hükmolunan ceza uzun süreli de olsa, diğer koşulların varlığı hâlinde, adlî para cezasına çevrilebilir. Ancak bu hüküm, bilinçli taksir hâlinde uygulanmaz.

Hakim tarafından seçenек yaptırıma hükmedildiği takdirde artık asıl ceza hapis değil dönüştürölen adlî para cezası veya diğer tedbirlerdir. Ancak, hüküm kesinleştikten sonra Cumhuriyet Savcılığı'na yapılan tebligata rağmen otuz gün içinde seçenек yaptırımın gereklerinin yerine getirilmesine başlanmaması veya başlanıp da devam edilmemesi hâlinde, hükmü veren mahkeme kısa süreli hapis cezasının tamamen veya kısmen infazına karar verir ve bu karar derhâl infaz edilir. Bu durumda asıl ceza hapis cezası olur ve eğer hükmedilen seçenек tedbir hükümlünün elinde olmayan nedenlerle yerine getirilemezse, hükmü veren mahkemece tedbir değiştirilir.

Kanun koyucu kısa süreli hapis cezalarının dönüştürölmesi dışında hapis cezasının ertelenmesi ile ilgili hükme 51. maddede yer vermiştir. Buna göre:

İşlediği suçtan dolayı iki yıl veya daha az süreyle hapis cezasına mahkûm edilen kişinin cezası ertelenebilir. Bu sürenin üst sınırı, fiili işlediği sırada 18 yaşını doldurmamış veya 65 yaşını bitirmiş olan kişiler bakımından üç yıldır. Ancak, erteleme kararının verilebilmesi için kişinin;

Daha önce kasıtlı bir suçtan dolayı üç aydan fazla hapis cezasına mahkûm edilmemiş olması ve suçu işledikten sonra yargılama sürecinde gösterdiği pişmanlık dolayısıyla tekrar suç işlemeyeceği konusunda mahkemede bir kanaatin oluşması gerekir. Bununla birlikte cezanın ertelenmesi, mağdurun veya kamunun uğradığı zararın aynen iade, suçtan önceki hâle getirme veya tazmin suretiyle tamamen giderilmesi koşuluna bağlı tutulabilir. Bu durumda, koşul gerçekleşinceye kadar cezanın infaz kurumunda çektirilmesine devam edilir. Koşulun yerine getirilmesi hâlinde, hâkim kararıyla hükümlü infaz kurumundan derhâl salıverilir. Cezası ertelenen hükümlü hakkında, bir yıldan az, üç yıldan fazla olmamak üzere, bir denetim süresi belirlenir. Bu sürenin alt sınırı, mahkûm olunan ceza süresinden az olamaz. Denetim süresi içinde; bir meslekte çalıştırılma, eğitim kurumuna veya programına devam etme, rehber atama gibi önlemler alınabilir. Mahkeme hükümlünün kişiliğini ve sosyal durumunu göz önünde bulundurarak, denetim süresinin herhangi bir yükümlülük belirlemeden veya uzman kişi görevlendirmeden de geçirilmesine karar verebilir. Hükümlünün denetim süresi içinde kasıtlı bir suç işlemesi veya kendisine yüklenen yükümlülüklere, hâkimin uyarısına rağmen, uymamakta ısrar etmesi hâlinde; ertelenen cezanın kısmen veya tamamen infaz kurumunda çektirilmesine karar verilir. Denetim süresi yükümlülüklere uygun veya iyi hâlli olarak geçirildiği takdirde, ceza infaz edilmiş sayılır.

Hapis cezasının seçenek yaptırımlara dönüştürülmesi veya ertelenmesi koşulları dışında, diğer bir ifade ile 2 yıldan fazla hüküm yenilmesi durumunda artık kişinin normal koşullarda cezaevinde tutulması gerekir. Bu durumda da 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun hükümleri devreye girer. Burada önemi itibariyle bir kimsenin almış olduğu hükmün kaçta kaçını cezaevinde geçireceği konusuna değinmekte fayda bulunmaktadır. 5275 sayılı kanununun 107. maddesi hükmüne göre mahkumun hükümlülük süresini iyi halli geçirmesi durumunda, ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasına mahkûm edilmiş olanlar otuz yılını, müebbet hapis cezasına mahkûm edilmiş olanlar 24 yılını, diğer süreli hapis cezalarına mahkûm edilmiş olanlar cezalarının üçte ikisini infaz kurumunda çektikleri takdirde, koşullu salıverilmeden yararlanabilirler. Örneğin, 6 yıl hapis cezası almış bir kişi (tutuklu kaldığı süre dahil) cezasının 4 yılını

çektikten sonra koşullu olarak salınabilir. Bununla birlikte birden fazla cezanın birleşmesi, tekerrür, örgüt suçlarında söz konusu oranlar değişmektedir.⁴³

Koşullu salıverilme süresinin hesaplanmasında, hükümlünün 18 yaşını dolduruncaya kadar infaz kurumunda geçirdiği bir gün, iki gün olarak dikkate alınır. Koşullu salıverilen hükümlü infaz kurumunda kaldığı sürenin yarısı kadar denetim altında tutulabilir. Bu süre hükmolunan süreyi aşamaz. Denetim süresi içinde belli bir mesleğin ifası, eğitim, rehber atanması gibi bir takım yükümlülüklerle tabi tutulabilir. Koşullu salıverilen hükümlünün, denetim süresinde hapis cezasını gerektiren kasıtlı bir suç işlemesi veya kendisine yüklenen yükümlülüklerle, hâkimin uyarısına rağmen, uymamakta ısrar etmesi hâlinde koşullu salıverilme kararı geri alınır. Koşullu salıverilme kararının geri alınmasından sonra aynı hükmün infazı ile ilgili bir daha koşullu salıverilme kararı verilmez. Denetim süresi yükümlülüklerle uygun ve iyi hâlli olarak geçirildiği takdirde, ceza infaz edilmiş sayılır. Şu hususun da altını çizmekte fayda bulunmaktadır. Devletin Güvenliğine Karşı Suçlar, Anayasal Düzene ve Bu Düzenin İşleyişine Karşı Suçlar, Milli Savunmaya Karşı Suçların bir örgütün faaliyeti çerçevesinde işlenmesi dolayısıyla ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasına mahkûmiyet hâlinde, koşullu salıverilme hükümleri uygulanmaz.⁴⁴

(2) Adli Para Cezası

YTCK'nun 52. maddesi "adli para cezası" başlığı altında para cezalarını düzenlemiştir. Buna göre Ceza Hukuku anlamında para cezaları, adli para cezası olarak adlandırılacaktır. Hüküm 765 sayılı TCK'nun para cezalarını düzenleyen 19 ve 24. maddelerinden farklı olarak gün hesabına yer vermiştir. Buna göre adli para cezaları, 5 günden az ve Kanun'da aksi yazılı değilse 730 günden fazla olmamak üzere belirlenen tam gün sayısının, 1 günün karşılığı olarak takdir edilen miktar ile çarpılması suretiyle hesaplanır. Bu hesaplama yapılırken 1 gününün karşılığını oluşturan miktar hakim tarafından failin ekonomik ve diğer şahsi haller göz önünde tutularak 20 ila 100 YTL arasında tespit edilir. Bu nedenle hakim tarafından para cezalarına hükmedilirken önce kaç gün adli para cezasına hükmedileceği ve her günün kaç YTL olduğu saptanacaktır.

⁴³ Engin AKIN; "5237 Sayılı Yeni Türk Ceza Kanununda Ceza Sistemi" Yaklaşım, Ekim 2005, Sayı: 154

⁴⁴ AKIN a.g.m.

Örneğin, YTCK'nun 282. maddesinde, "malvarlığı değerlerini aklama" suçu için hapis cezası yanında 20.000 güne kadar adli para cezası öngörülmüştür. Hükümde öncelikle 5 (çünkü para cezasının alt sınırı suçun düzenlendiği maddede yazmıyorsa 5 gün alt sınır olarak kabul edilir.) ile 20.000 gün arasında adli para cezası verilir, sonra her günün ne kadar YTL edeceği belirlenir (20 ila 100 YTL arasında). Bu durumda hakim 1.000 gün adli para cezasına ve her gün için 50 YTL'ye hükmettiği varsayımı altında para cezasının miktarı 1.000 ile 50'nin çarpımı neticesinde ortaya çıkacak olan 50.000 YTL olur.

YTCK m. 52'de, hakim failin şahsi ve ekonomik durumunu nazara alarak kişiye adli para cezasını ödemesi için hükmün kesinleşme tarihinden itibaren 1 yıldan fazla olmamak üzere mehil verebileceği gibi, bu cezanın belirli taksitler halinde ödenmesine de karar verilebilir. Taksit süresi 2 yılı geçemez ve taksit miktarı 4'ten az olamaz. Kararda adli para cezasının zamanında ödenmemesi halinde geri kalan kısmının tamamının tahsil edileceği ve ödenmeyen adli para cezasının hapse çevrileceği belirtilir.

Önceki sistemde taksitlendirmeye 647 sayılı Ceza İnfaz Kanunu'nun 5. maddesinde de yer verilmişti. Para cezalarının tahsili ile ilgili hükümlere yer veren 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun'un 106. maddesine göre, hükümde taksitlendirmeye gidilmemiş olsa dahi süresi içinde adli para cezasının 1/3'ünü ödeyen hükümlünün isteği üzerine geri kalan kısmının birer ay ara ile iki eşit taksitle ödemesine izin verilir. İlk taksit ödenmezse ikinci taksit için verilen izin iptal edilir. Yine kararda taksitlerden birinin ödenmemesi halinde geri kalan kısmının ve ödenmeyen adli para cezasının hapse çevrileceği yazılır. Adli para cezasının hapse çevrileceği kararda yazılı olmasa dahi uygulanır.

Adli para cezalarını içeren ilam Cumhuriyet Başsavcılığı'na verilir. Cumhuriyet Savcısı 30 gün içinde para cezasının ödenmesi için hükümlüye ödeme emri gönderir, hükümlü tebliğ edilen süre içerisinde adli para cezasını ödemezse, Cumhuriyet Savcısının kararı ile ödenmeyen kısma karşılık gelen gün miktarınca hapsedilir. Ancak, bu süre 3 yılı, birden fazla adli para cezasına mahkumiyet halinde ise 5 yılı geçemez ve yatılan her gün 100 YTL sayılır. Bununla birlikte hapis yatılan sürenin toplamı adli para cezasının toplamını karşılamazsa geri kalan gün için ilam, Cumhuriyet Başsavcılığı'na

mahallin en büyük mal memuruna verilir ve bu makamlarca 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre adli para cezası tahsil edilir. Kanun koyucunun önce hapis ve daha sonra 6183 sayılı Kanun uyarınca tahsilat yolunu tercih etmesinin nedeni, failin hapis yatma korkusu ile ödemeyi gerçekleştirmesini ve para cezasının yüksek olduğu durumlarda hapis yatarak kurtulmasını önlemektir. Çocuklar hakkında verilen adli para cezası ile hapis cezasından çevrilen adli para cezasının ödenmemesi halinde, bu cezalar hapse çevrilemez. Bu durumda doğrudan 6183 sayılı Kanun uyarınca tahsilat yapılır. Hükümlü hapis yattığı günler dışındaki günler karşılık gelen parayı öderse serbest bırakılır.

2. Güvenlik Tedbirleri

Güvenlik tedbirleri, suçluların sosyal hayata yeniden uyum sağlamaları için gerektiğinde onları eğitmek ya da tedavi etmek amacıyla uygulanan tedbirlerdir. Bu tedbirler, geleneksel cezaların uygulanamadığı veya uygulanabilir olmasına rağmen yeni suçların işlenmesine engelleyecek yeterlilikte kabul edilmediği durumlarda geleneksel ceza sistemini tamamlamak amacıyla uygulanırlar. Söz konusu tedbirler, özellikle cezalandırma niteliğine sahip olmadıkları için cezalardan ayrılırlar. Bununla beraber, cezanın temel özelliği olan acı verme özelliğinin güvenlik tedbirlerinde de kısmen de olsa var olduğunu söyleyebiliriz. Zira güvenlik tedbirlerinin uygulanması durumunda da suçlunun özgürlüğünün sınırlandırılması söz konusudur ki, bu durum da kişilere acı verir⁴⁵.

YTCK 'nda 53 ile 60. maddeler arasında güvenlik tedbirleri yer almaktadır.

- Belirli haklardan yoksunluk,
- Eşya müsaderesi,
- Kazanç müsaderesi,
- Çocuklara özgü güvenlik tedbirleri,
- Akıl hastalarına özgü güvenlik tedbirleri,
- Sınır dışı edilme,
- Tüzel kişiler hakkında güvenlik tedbirleri

⁴⁵ Nevzat TOROSLU; Ceza Hukuku Genel Kısım, Savaş Yayınevi, Ankara, Ekim 2005, s. 387.

II- GENEL OLARAK VERGİ SUÇU

A- KAVRAM

Türk hukukunda suç ve cezalar ilke olarak Türk Ceza Kanununda yer alırken, bu kanunun dışındaki kanunlarda da çeşitli suç ve cezalara ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Bunlardan bir tanesi vergi alanına ilişkin suçlar olup, literatürde bu tür suçlar vergi suçları olarak isimlendirilmektedir. Vergi suçları genel çerçevede içinde ceza hukuku alanında yer almakla birlikte, düzenleme yeri olarak başta Vergi Usul Kanunu olmak üzere çeşitli vergi kanunlarında yer bulmaktadır.⁴⁶

Suç kavramı Türk Ceza Kanununda tanımlanmadığı gibi vergi suçları da kanunlarda tanımlanmamıştır. Doktrinde vergi suçunun çeşitli tanımları yapılmıştır. Aşağıda bu tanımlardan bazılarına yer verilmiştir.

Vergi suçları esas itibarıyla devletin hazinesine karşı işlenen suçlardır.⁴⁷

Vergi suçları, vergi mükellefleri ile sorumlularının iş ilişkisi içinde oldukları üçüncü kişilerin Vergi Usul Kanununda tanımlanan davranış biçimlerine göre vergi kanunlarının hükümlerini ihlal etmeleridir.⁴⁸

Vergi kanunlarının koyduğu görev ve zorunlulukların cezayı gerektirecek şekilde yerine getirilmemesidir.⁴⁹

Genel olarak vergi suçu; “vergi yasalarına uymak zorunda bulunan kişilerce işlenen, devleti vergi kaybına uğratan veya kamu düzenini bozan, kanundaki yazılı tarife uygun, hukuka aykırı ve ceza gerektiren fiiller”⁵⁰ olarak tanımlanabilir.

Vergi kanunlarına karşı işlenen fiillerin suç olarak tanımlanıp karşılığında ceza öngörülmüş olmasının iki temel amacı vardır: Vergilendirme alanında istenmeyen

⁴⁶ Vergi suçu kavramı ve bu konuya ilişkin farklı görüşler için bkz. Doğan ŞENYÜZ, Vergi Ceza Hukuku, a.g.e., s. 23-30.

⁴⁷ Mualla ÖNCEL- Ahmet KUMRULU- Nami ÇAĞAN, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi Yayınları, 8.Baskı, Ankara, 2000, s.209.

⁴⁸ Turgut CANDAN, Vergi Suç ve Cezaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 1995, s.17.

⁴⁹ N.Necmi YÜCEL, Tatbikatta Vergi Cezaları, Türkiye Ticaret Matbaası, İstanbul, 1995, s.34

⁵⁰ Hasan Hüseyin BAYRAKLI, Genel Vergi Hukuku, Derya Kitabevi, Afyon, 2005, s. 180.

davranışların engellenmesi ve ülkede geçerli olan hukuk ilkelerine göre adaletin sağlanması. Bu iki amaç üzerinde düşünüldüğünde, vergileme alanında istenmeyen davranışlar öncelikle kamu giderlerinin karşılanması amacıyla bağlantılıdır. Bu sadece mali amaç olarak görülmemelidir. Çünkü toplanan vergilerle kamu gideri karşılanıyorsa, bu sosyal yarar toplumca paylaşılacaktır. Vergiler ödenmiyorsa, sosyal zarar kamuca ödenecektir. Bu bakımdan adli nitelikli yaptırımların konulmasındaki kamu yararı ile, idari nitelikteki yaptırımların kamu yararı arasında herhangi bir fark yoktur. Sadece fiilin nitelenmesinde farklılık bulunmaktadır.⁵¹

Vergilemeyle ilgili suç ve cezaların büyük bir kısmı Vergi Usul Kanununda düzenlenmiştir. Vergi kanunlarında kanun koyucu bu yasa ile mükelleflerin vergilemeye ilişkin bazı işlemlerini yapmasını emrederken, bazılarının yapılmasını ise yasaklamıştır. Eğer mükellefler yapılması gereken işlemleri yapmazlarsa veya yapılmaması gereken işlemleri yaparlarsa vergi suçu işlemiş olacaklardır.⁵² Buna karşılık vergi kanunlarında karşılığında bir ceza tespit edilmemiş olan işlemlerin yapılması durumunda ise vergi suçu işlenmemiş olacak ve ortada bir vergi suçu bulunmayacaktır.⁵³

B- VERGİ SUÇU ÇEŞİTLERİ

Vergi kanunlarına aykırı davranışların sonucu olarak ortaya çıkan suçlar idari vergi suçları, kamu düzenini bozucu nitelikteki suçlar da kamusal vergi suçlarını oluşturmaktadır. Belirli fiillerin suç haline getirilmesi ile belirli bir hukuki yararın korunması amaçlanmaktadır. Suçların tahsisi; bir taraftan hazine kaybını önlemek ve ortaya çıkmış olan vergi ziyasını telafi etmeyi amaçlarken, diğer taraftan kamu düzenini koruma amacını da taşımaktadır. Başka bir deyişle; idari vergi suçları hazine yararını, adli (kamusal) vergi suçları ise kamu yararını esas almaktadır.⁵⁴

⁵¹ Nihal SABAN, Vergi Hukuku, Der Yayınları, İstanbul, 2002, s. 273-274.

⁵² ARSLAN; a.g.e., s.251-252.

⁵³ Nihat EDİZDOĞAN-Metin TAŞ-Ali ÇELİKKAYA, Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, Ekin Kitabevi, Bursa, 2007, s. 7.

⁵⁴ Doğan ŞENYÜZ; Vergi Ceza Hukuku, a.g.e., s.23-28.

Türkiye’de vergi suç ve cezaları büyük ölçüde genel ceza hukuku dışında kendine özgü nitelikleri bulunan özel bir kanunla (VUK) düzenlenmiştir. VUK’ndaki düzenlemeler daha çok idari ve adli vergi suçlarını kapsamaktadır. Bazı vergi suçlarının belirlenerek bunlara yaptırım uygulanması görevi vergi dairelerine verilmiştir. Bu suçları oluşturan fiiller ile bunlara uygulanacak olan yaptırımlar tamamen idare tarafından belirlenmekte olup bu yaptırımların uygulanabilmesi için herhangi bir yargısal karara da ihtiyaç duyulmamaktadır⁵⁵.

Buna karşılık bazı vergi suçlarının belirlenmesi ve bunlara ilişkin olarak tespit edilecek yaptırımların uygulanma görevi ise yargı organlarına verilmiştir. Dolayısıyla vergi suçlarının bir kısmı idari kabahat ve bunlara uygulanacak cezalar idari yaptırım niteliği taşımakta bazı vergi suçları ise ceza hukuku anlamında suç oluşturmakta ve bu suçu işleyenlere hürriyeti bağlayıcı cezalar verilmektedir.⁵⁶

Vergi suçları; literatürde çok farklı isimler altında kullanılmaktadır. Biz bu çalışmamızda vergi suçlarını; cezaya hükmeden makama göre idari ve adli suçlar⁵⁷ olmak üzere iki başlık altında toplayacağız.

1. İdari Suç

İdari suç; vergi daireleri tarafından kasıt unsurunun var olup olmadığı aranmadan ve hiçbir yargısal karara ihtiyaç duyulmaksızın Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş olan bazı suçlardır. Bu suçlar sadece Vergi Usul Hukukunu ilgilendirmektedir. Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş suç ve cezalardan; vergi ziyai suçu ve usulsüzlük suçları idari suçlar arasında yer almaktadır.

⁵⁵ Özhan ULUATAM; Örnekler, Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla Vergi Hukuku Genel Esasları ve Vergiler, Seçkin Yayınevi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Baskı, Ankara Ekim-1995, s. 217.

⁵⁶ Yusuf KARAKOÇ, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, 3.Baskı, Ankara, 2004, s.340.

⁵⁷ Erginay böyle bir ayırım yapmayarak tüm suç ve cezaları birlikte ele almıştır. Bkz. Akif ERGİNAY, Vergi Hukuku, 14. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1990, s. 93.

2. Adli Suç

Vergi Usul Kanununda yer alan bazı fiiller ise ceza hukuku alanında suç oluşturmaktadır. Bu suçların belirlenerek yaptırım uygulanması ceza mahkemelerinin yetki ve görev alanına girmektedir. Bu suçlarda idari nitelikte para cezası ile birlikte ya da sadece hürriyeti bağlayıcı cezalar uygulanabilmektedir⁵⁸.

Adli vergi suçları olarak tanımlanabilen bu fiiller VUK bünyesinde düzenlenmiştir. Bu fiillere verilecek cezalar adli nitelikte olduğundan ceza mahkemeleri tarafından hüküm tesis edilecektir.⁵⁹ Bu tür fiiller için; TCK'nda yer alan genel hükümler esas alınacaktır. Örneğin idari suçlarla ilgili iştirak hükümleri için VUK'nda öngörülen iştirak hükümleri esas alınırken, adli vergi suçlarındaki iştirak hükümleri için TCK'nda yer alan iştirak hükümleri uygulanacaktır.

Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş suç ve cezalardan; kaçakçılık suçu, vergi mahremiyetini ihlal suçu ve yükümlülerin özel işlerini yapma suçu adli suçlar arasında yer almaktadır.

Adli suçlar ile idari suçlar arasındaki farkları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz⁶⁰:

1. İdari vergi suçları, vergi ziyanının meydana gelmesini engellemeyi amaçlarken, adli vergi suçları kamu düzenini bozmaya yönelik fiilleri engellemeyi amaçlamaktadır.

2. İdari vergi suçlarına ilişkin fiil ve yaptırımlar idari usullerle saptanıp cezaları da idari mercilerce kesilirken, adli vergi suçlarına ilişkin fiil ve yaptırımlar yargısal usullerle saptanır ve cezalarına da mahkemeler tarafından verilecek yargısal kararlarla hükmedilir.

3. İdari vergi suçlarının yaptırımı genel olarak parasal, adli vergi suçlarının ise hürriyeti bağlayıcı ceza niteliğindedir.

4. İdari vergi suçlarında fiillerde kasıt veya taksirin olup olmadığı aranmazken, adli vergi suçlarında kasıt unsuru aranmaktadır.

⁵⁸ Mehmet TOSUNER-Zeynep ARIKAN; Vergi Usul Hukuku; İlkem Basımevi, Gözden Geçirilmiş Yeni Bası, İzmir 2005, s. 8.

⁵⁹ Selim KANETİ, Vergi Hukuku, 2. Bı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s.229-230.

⁶⁰ Şükrü KIZILOL-Doğan ŞENYÜZ-Metin TAŞ-Recai DÖNMEZ; Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 2.Baskı, Ankara 2007, s.200.

BÖLÜM III

VERGİ MAHREMİYETİNİ İHLAL SUÇU

I- VERGİ MAHREMİYETİNİN NİTELİĞİ VE ÖLÇÜTLERİ

A- GENEL AÇIKLAMA

Genel olarak mahremiyet ilkesini, ekonomide kutsal kazanç felsefesine, hukuk sisteminde de insan temel hak ve özgürlüklerinin demokratik anayasalarla teminat altına alınma düşüncesine bağlamak mümkündür.⁶¹ Ancak insanların ihtiyaçları değiştikçe, toplumlar değiştikçe toplum kuralları da zamanla değişmiş; eski kuralların yerini yeni kurallar almıştır. Dolayısıyla eski kuralların önem ve mahiyeti de zamanla değişmiştir.

Ancak hukuk düzeni içerisindeki klasik anlamdaki bazı temel kavramlar bugün hala önemini yitirmemiştir. Anayasamızda, Ceza Kanunumuzda, Ticaret Kanunumuzda ve Vergi Kanunlarımızda buna benzer kavramlar yer almaktadır.

Arapça'dan dilimize harem kökünden giren mahremiyet kelimesi; gizli olma durumu ya da gizliliği ifade etmektedir. Mahremiyet kavramı kişilik hakları içerisinde değerlendirildiğinde kişilik hakkı; kişilerin manevi bir bütünlüğünün bir parçası olarak kişilerin şeref, özel hayat, sağlık, kişi hürriyeti gibi değerleri kapsamaktadır. Asla kişilerden bağımsız bir unsur olarak düşünülemez.

Burada üzerinde duracağımız mahremiyet kavramı ise hiç şüphesiz vergilendirme hukukumuzda getirilmiş olan “vergi mahremiyeti” adıyla tanınan müessesedir. Ancak mahremiyet kavramının anlamı ve kapsamı konusunda vergi hukukunda genel ilkeler ortaya konulmamıştır. Bu kavram daha çok medeni hukukun

⁶¹ Osman Selim KOCAHANOĞLU, Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları, Yayıncılık Matbaası, İstanbul, 1983, s.341.

kişiler hukuku ve anayasa kısmında karşımıza çıkmaktadır. Özel hukukta yer alan mahremiyete ilişkin ilke ve kavramlar, vergi hukuku alanında aynen kabul edilmekle birlikte vergi hukukunun gerektirdiği hallerde özel düzenlemelere de yer verildiği görülmektedir.

Bilindiği üzere devletin üstlendiği görevleri yerine getirebilmesi, kamusal faaliyetlerini sürdürebilmesi için gelire ihtiyacı bulunmaktadır. Kamu geliri olarak nitelendirilen ve çeşitli kaynaklardan toplanan bu gelirlerin başında da vergiler gelmektedir.

Devletin; mükellefin vergi ile ilgili hesap üzerinde sahip olduğu yetkiye karşılık, mükellefe de bazı güvencelerin sağlanması gerekir. Vergi mahremiyetine uyma görevi de bu güvencelerden biri⁶² olup; Anayasamızın “Vergi Ödevi” başlıklı 73. maddesine göre toplumu oluşturan tüm bireylerin kamu giderlerini karşılamak üzere mali güçlerine göre vergi ödeyecekleri hükmüyle getirilen anayasal düzenleme, bireylerin özgürlük alanlarına vergilerle kesin sınırlar oluşturarak keyfiliğin önüne geçilmesini sağlarken diğer taraftan da bireylerin devlet karşısında korunmasını sağlamaktadır.

Anayasa ile yapılan bu belirlemede, toplumu oluşturan tüm bireylerin, kamu giderlerini karşılamak üzere vergi ödeyecekleri, ancak, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımında malî gücün esas alınarak objektifliğin sağlanacağı ifade edilirken, vergi vb. mali yükümlülüklerin kanunla konulup kaldırılacağı hükme bağlanmıştır.

Anayasal düzenleme, vergileme gibi bireylerin özgürlük alanına yönelik en ciddi müdahale aracı olan bir alanda kesin sınırlar oluşturularak keyfiliğin önüne geçilmesi ve bireylerin dar anlamda idare, geniş anlamda ise devlet karşısında korunmasını sağlamayı hedeflemektedir.⁶³

Başka bir deyişle vergiler devletin egemenlik hakkına dayanarak bireylerin özgürlük alanlarına yönelik en önemli bir müdahale aracı olduğu için; vergilemeyle ilgili işlemlerin (vergilerin tarhından tahsiline kadar olan işlemler) idare tarafından büyük bir titizlikle yürütülmesi gerekmektedir.

⁶² Noyan Alper ÜNAL; “Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti Esası”, Yaklaşım Dergisi, Ocak: 2004, Sayı: 133, s.

⁶³ Tahir ERDEM, “Vergi Mahrem mi?”, E-Yaklaşım, Ekim 2005, Sayı: 27.

Zira vergi hukukunun alanı, kamusal yarar ile bireysel çıkarların çatıştığı bir alandır. Bireysel çıkar olgusu, bireyleri yasa çerçevesinde daha az vergi verme eğilimine sokarken, kamusal yarar ise devleti zamanında ve tam olarak vergileri toplamaya sevk eder.⁶⁴ Dolayısıyla devletin gerektiği kadar vergi geliri toplayabilmesi için mükelleflerin kendilerine ait görevleri vergilendirme süreci içinde eksiksiz ve zamanında yerine getirmeleri, diğer taraftan da kendilerinden istenilen bilgileri gerçeğe uygun bir şekilde idareye bildirmeleri gerekmektedir.

Vergi sistemi içinde, kişilerin vergilemeye esas alınacak tutar olarak yüklenecekleri vergiyi hesaplamak anlamında vergi matrahlarına ulaşılırken, **en doğru şekilde ve vergi unsurlarını gerçek mahiyeti ile kavrama esası içinde hareket edilmektedir.** Nitekim, vergileme belirli bir mantıksal süreç içinde, vergi yükünün dağıtılmasında adaletin sağlanması amacı ile mali gücü kriter olarak aldığından, mali güce ulaşma anlamında vergi konusuna giren unsurların ve işlemlerinin en doğru şekliyle ve gerçek mahiyetine uygun olarak kavranması gerekir. Vergilemede gerçek durumun kavranması yaklaşımının bir sonucu olarak da, yükümlünün vergilemeye ilişkin olarak durumunu en doğru şekilde kendisinin bilebileceği düşüncesinden hareketle, farklı matrah tespiti yöntemleri arasından, çağdaş vergi sistemlerine hakim olarak yükümlünün beyanına dayalı olanı ön plana çıkarmıştır. Bu bağlamda, vergileme işlemlerine temel alınan değer olarak matrahın esas olarak mükellef ya da sorumlu tarafından idare ile kurulan ilişki çerçevesinde en doğru şekilde ifade edilmesi amacı ile beyan sistemi benimsenmiştir.⁶⁵

Beyan esasının iyi işleyebilmesi ise vergilerin uygulanması konusunda idareye geniş yetkiler verilmesine bağlıdır. Ancak bu yetkinin çok iyi kullanılması gerekir. Günümüzde vergi mercilerinin denetim ve araştırma yetkileri çoğu ülkede gözden geçirilmektedir. Bu konu kişi hak ve özgürlükleri ile bağlantılı olduğu için bu yetkilerin sınırlarının kesin bir biçimde belirlenmesi önemli olmakta ve bilgilerin gizliliği ilkesi önem kazanmaktadır⁶⁶. Zira vergi kanunlarının uygulanmasıyla işteğal eden şahıslar söz

⁶⁴ Gülsen GÜNEŞ; Verginin Yasallığı İlkesi, Alfa Kitabevi, İstanbul 1998, s.1-3.

⁶⁵ ERDEM; a.g.m.

⁶⁶ Hakan ÜZELTÜRK; “Mükellef Hakları: Yansımalar”, Legal Mali Hukuk Dergisi, Yıl:1, Sayı:7, Temmuz 2005, s.1837.

konusu yetkisini kullanırken verginin tarh, tahakkuk ve tahsili sırasında ya da inceleme ve yoklamalar sırasında mükellefler hakkında çok önemli bilgilere sahip olmakta; mükellefin özel hayatından iş ve meslek hayatına kadar olan bütün bilgileri, gizli kalması gereken hususları, ticari işlemlerini kısacası her şeyi öğrenebilmektedirler.

Mükellef ya da sorumlunun gerekli bilgileri yazılı veya sözlü olarak vergi dairesine bildirmesi olarak tanımlanan beyan usulünde, yükümlünün beyanı esas alınmakla birlikte idarenin bu beyanın doğruluğunu araştırması yetki ve görev olarak tanımlanmıştır. Nitekim, beyana dayalı matrah tespitinin **zafiyet noktası olarak**, verginin muhatabı olan yükümlünün kendi çıkarları doğrultusunda vergi yükünü taşımada isteksiz olması ve mümkün olan en az vergi yükünü taşımak istemesi yükümlüyü iradi ya da gayri iradi olarak vergi mevzuatına aykırı eylemlere yöneltebilmektedir. Bu bağlamda, **beyan sisteminin tamamlayıcısı olarak, vergi mevzuatının uygulanması ve mali güce ulaşma anlamında, idarenin denetim ve kontrol çalışmaları da gündeme gelecektir**⁶⁷.

Dolayısıyla, vergileme sürecinin işletilebilmesi ve vergi ödevinin gereği gibi yapılmasını sağlamak için idarenin, vergileme işlemlerine esas alınacak unsurları ve bu unsurların yükümlü ile olan ilişkisini bilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda, gerek beyan sistemi gerekse matrahın idarece tespit edildiği aşamalarda, idare tarafından yükümlünün mali gücüne ilişkin önemli bilgilere ulaşılmaktadır.

Ayrıca, beyan sistemi çerçevesinde edinilen bilgilerin yanı sıra, vergilemenin doğru bir şekilde yapılabilmesi ve vergi kanunlarının gerekli şekilde uygulanabilmesi için, kamu gücünün yansıması olarak, vergi idaresinin bireylerin mali gücüne, vergiyi doğuran olayla münasebetine yönelik her türlü bilgi ve belgeye ulaşması anlamında Vergi Usul Kanunu'nda hükümler ihdas edilmiştir.

Bu amaçla, mükellefin beyanı kapsamında edinilen bilgilere ilave olarak, özellikle, VUK'nun "**Vergilendirme**"ye ilişkin Birinci Kitabı'nın "**Yoklama ve İnceleme**" başlıklı Yedinci Kısımında yer alan, Yoklama (127-133), Vergi İncelemesi (134-141), Arama (142-147) ve Bilgi Toplama (148-152) başlıklı bölümlerindeki

⁶⁷ ERDEM, a.g.m.

düzenlemeler çerçevesinde, idareye yükümlü ve üçüncü kişilerden bilgi temini konusunda önemli imkanlar sağlanmıştır.

Diğer yandan, vadesinde ödenmeyen kamu alacaklarının tahsili yönünden de AATUHK ile devlete önemli yetkiler tanınmıştır.

Ayrıca, vergileme ilişkisi içinde yaşanan ihtilafların çözümü için Vergi Yargısı devreye girmektedir. Bu çerçevede, yargı mercilerinde görevli hakim ve personel de, dava konusu olayla ilgili olarak sunulan bilgi ve belgeler kapsamında vergileme alanına ilişkin bilgilere ulaşacaklardır. Bu kapsamda ulaşılan bilgilerin gizli kalması ve korunması gerekmektedir.

Bunların dışında, vergi uygulamaları için vergi kanunları ile kurulması öngörülen (takdir, tadilat, uzlaşma gibi) komisyonlarda, komisyon üyeliği ya da vergi uygulamalarında bilirkişilik⁶⁸ gibi geçici görevli kişiler bu görevleri nedeniyle çeşitli bilgilere vakıf olabilmektedir. Bu bilgilerin korunması da vergi mahremiyeti kapsamında önem arz eder.

İşte vergi mahremiyeti; vergileme süreciyle ilgili olarak ortaya çıkan ve vergileme ilişkisi içinde öğrenilen bilgilerin, mükellefler ile bilgi sahibi kişiler arasında gizli kalması gerektiğini ve üçüncü şahıslarına açıklanmaması gerektiğini ifade etmektedir.

Vergi işlemleri nedeniyle öğrenilen bu bilgilerin kullanılması, açıklanması (ifşası); mükellefleri maddi manevi zarara sokabileceği gibi mükelleflerin vergi idaresine karşı olan güvenlerinin sarsılmasına da neden olur. Diğer taraftan bu bilgilerin üçüncü şahıslara bir menfaat karşılığında aktarılması ya da menfaat karşılığı olmaksızın kamuoyuna açıklanması hukuk güvenliği ilkesini zedeleyerek kamu düzenine de zarar verecektir.⁶⁹

Vergi mahremiyeti kurumu, beyan esasına dayalı Türk Vergi Sisteminde, mükelleflerin vergi idaresine vergi ile ilgili verecekleri bilgilerin açıklanmayacağına güven duymalarını ve bu sayede de doğru beyanda bulunmalarına hizmet etmek için

⁶⁸ Ayrıntılı bilgi için bkz. İbrahim ORGAN, “Vergi Hukukunda Bilirkişilik Müessesesi”, Vergi Sorunları, Kasım 2005, s. 152-164.

⁶⁹ Noyan Alper ÜNAL; a.g.m, s. 100.

getirilmiş bir düzenlemedir. Beyan esasının geçerli olduğu vergi sistemimizde vergilendirilmenin sağlıklı bir biçimde yürütülebilmesi mükelleflerin doğru beyanda bulunmalarına bağlıdır. Vergi idaresi mükellefleri çok iyi bir şekilde denetlese de, beyan esasını mükelleflerin verdikleri bilgilerin gizli tutulacağına dair güvenleri sayesinde onları doğru beyan yapmaya teşvik edecek, özendirilecek ve bu da beyan sisteminin daha etkin bir şekilde yürütülmesine neden olacaktır.⁷⁰

B- VERGİ MAHREMİYETİ KAPSAMINDA MÜKELLEFLERİN HAKLARI VE BİLGİ EDİNME HAKKI

1. Mükellefler Hakkında Açısından Vergi Mahremiyeti

Hak, toplum içinde yaşayan bireylerin maneviyatlarıyla doğrudan ilgili içsel bir kavram olup; aynı zamanda yükümlülük (ödev) kavramını da beraber getirmektedir. Hak kavramı, özel hukuk dışında kamu hukuku alanına da girmektedir. Toplum ve uluslar için de önem taşıyan hak kavramının günlük hayatta ve akademik çevrelerde kullanımı giderek yaygınlaşmaktadır. Son yıllarda bir çok ülkede yayınlanan Mükellefler Hakkında Bildirgeleri⁷¹ ile, mükelleflerin vergisel işlemlerinden doğan hakları ile yükümlülükleri (ödevleri), açık olarak ve basit ifadelerle tanımlanarak özetlendirilmeye çalışılmaktadır. Bu şekilde mükelleflerin hak ve yükümlülükleri bütün bireylerin anlayabileceği ve erişebileceği bir form haline getirilmektedir. Bir çok ülkede yayınlanan mükellefler hakları; idari düzenlemeler şeklinde iken; bazı ülkelerde söz konusu bildirgeler yasalar şeklinde hazırlanmaktadır.⁷²

Mükellefler hakları bildirgelerinde yer alan haklardan, mükellefin gizlilik alanıyla ilgili haklar, özel hayatın korunması hakkı ile sır ve bilgilerin gizliliği haklarıdır.

Mükellefler hakları ile ilgili olarak ilk defa Avustralya'da vergi idaresi tarafından 1997 yılında bir bildirme yayınlanmış, söz konusu bildirme 2003 yılında tekrar gözden

⁷⁰ Elif SONSUZOĞLU, "Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 141, s.116.

⁷¹ Mükellefler haklarına ilişkin tarihsel gelişimin özeti için bkz. Selda AYDIN, "Mükellefler Hak ve Yükümlülüklerindeki Gelişmeler: Mükellefler Hakkında Bildirgeleri ve Beratları", Vergi Sorunları, Mayıs 2006, s. 31-36.

⁷² Selda AYDIN; "Mükellefin Gizlilik Alanına (Sır Çevresine) İlişkin Hakları", Vergi Sorunları Dergisi, Haziran 2006, Yıl:29, Sayı: 213, s. 25.

geçirilerek ve geliştirilerek yeniden yayınlanmıştır. Bu bildirge detaylı bir şekilde mükellef hak ve yükümlülüklerine yer vermesi ve hem de sistematığı açısından bir çok OECD ülkesine örnek olması açısından önem taşımaktadır. Avustralya’da yayınlanan mükellef hakları bildirgesinin en belirgin özelliği, bildirgede yer alan hak ve yükümlülüklerin oldukça detaylı bir şekilde yer almasıdır. Bildirgede yer alan hak ve yükümlülükler⁷³;

- Mükelleflerin Adil, Eşit ve Makul Ölçülerde Davranılma Hakkı,
- Aksi İspatlanmadığı Sürece Mükelleflerin Dürüst Olduğu ve Kendisine Bu Şekilde Davranılmasını Bekleme Hakkı,
- Mükellefin Vergisel Yükümlülüklerini Anlaması ve Yerine Getirebilmesi İle İlgili Her Türlü Yardımı Alma Hakkı,
- Mükellefin Temsilci seçebilme ve Vergi İşlerinde Danışmanlık Hizmetinden Yararlanabilme Hakkı,
- Mükellefin Gizlilik Hakkı,
- Mükellefe Ait Sırların Saklı Tutulması Hakkı,
- Mükellefin Bilgilendirilme Hakkı,
- Mükellefin Doğru Bilgi ve Tavsiyeleri Alma Hakkı,
- Vergi İle İlgili İşlemler Hakkında Açıklama İsteme Hakkı,
- Gözden Geçirme Hakkı,
- Şikayette Bulunma Hakkı,
- Vergi Yükümlülükleri Yerine Getirilirken Vergi Masraflarının En Aza İndirilmesi Hakkı,
- Vergi İdaresinin Yaptığı İşlemlerden Sorumlu Olmasıdır.

Bazı OECD Ülkelerine bakıldığında ise, mükellef haklarının gelir idaresinin yeniden düzenleme çalışmaları ile birlikte ele alınarak geliştirilmeye çalışıldığı

⁷³ Selda AYDIN; “Mükellef Hakları Bildirgesi: Avustralya Örneği”, Vergi Sorunları Dergisi, Yıl: 29, Sayı: 214, s. 27-31.

görülmektedir. 1990 'lı yıllardan itibaren başta İngiltere, Avustralya, Kanada olmak üzere bir çok OECD ülkesinde mükellef hakları çeşitli bildirelerle gündeme gelmiştir. Örneğin İngiltere’de kamu hizmetlerinin etkinliğinin artırılma çalışmalarına 1980’li yıllarda başlanmış, 1993 yılında İngiliz gelir idaresinin yeniden yapılanması ele alınarak yeni idarenin mükellef odaklı olmasına paralel olarak yeni ilkeler belirlenmiştir. Yapılan çalışmalar sonucunda İngiliz gelir idaresi yeni misyonunu 1 Nisan 1999 yılında kamuoyuna ilan etmiştir.⁷⁴

Dünyanın en çok vergi toplayan, en çok mükellefi olan ve en etkili idare olarak bilinen ABD Federal Vergi İdaresi IRS (Internal Revenue Service)’de, mükelleflerle ilişkilerinde, Mükellef Hakları Beyannamesi (Taxpayer Bill of Rights) olarak adlandırılan mükellef haklarına uymayı taahhüt etmiş bulunmaktadır. Çeşitli kanunlarla ABD federal vergi mükelleflerine tanınmış olan mükellef hakları şunlardır⁷⁵:

A- Mükelleflerin Hakları Konusunda Bilgilendirilmeleri ve Haklarının Korunması

B- Mahremiyet ve Gizliliğe Riayet

C- Mesleki ve Nazik Muamele Yapılması

D- Mükellefin Temsil Edilme Hakkı

E- Mükellefin Doğru Vergi Miktarını Ödemesi

F- İtiraz ve Yargıya Başvurma Hakkı

G- Çözülmemiş Vergi Problemleri İçin Yardım

H- İyi Niyetli Mükellefin Ceza ve Faizlerinin Kaldırılması

I- Bilgi İsteme Hakkı

Mükellef hakları kavramı ülkemiz için oldukça yeni bir kavramdır.⁷⁶ Literatürde özel olarak ve fazlaca işlenmemiştir. Kanunlarımızda mükelleflere tanınmış olan bazı

⁷⁴ OECD Ülkelerinde mükellef hakları uygulamaları ile bu ülkelerdeki gizlilik hakkına ilişkin uygulamaları içeren tablolar çalışmamızın sonunda ek olarak yer almaktadır.

⁷⁵ Erdoğan ÖNER; “Mükellef Hakları I”, Yaklaşım, Aralık 2005, Sayı: 156, s. 25-26.

⁷⁶ Bu konuda kapsamlı bir çalışma için bkz. Adnan GERÇEK, “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, Vergi Sorunları, Şubat 2006, Sayı: 209, s. 121-149; Gülsen GÜNEŞ-Z. Ertunç ŞİRİN, “Vergi Ödevlisinin Hakları”, Vergi Sorunları, Şubat 2005, s. 135-145.

haklar dağınık olarak yer almıştır. Bu nedenle günümüze kadar topluca idari düzenlemelere de konu olmamıştır. Kanunlarımızda mükelleflere tanınan haklar⁷⁷;

A- Mükelleflerin Hakları Konusunda Bilgilendirilmeleri ve Haklarının Korunması

B- Mahremiyet ve Gizliliğe Riayet

C- Mükelleflere Mesleki ve Nazik Muamele Yapılması

D- Mükellefin Temsil Edilme Hakkı

E- Mükellefin Doğru Vergi Miktarını Ödemesi

F- İtiraz ve Yargıya Başvurma Hakkı

G- Çözülmemiş Vergi Problemleri İçin Yardım

H- İyi Niyetli Mükelleflerin Ceza ve Faizlerinin Kaldırılması

I- Bilgi İsteme Hakkıdır.

1982 Anayasası'nın 2. maddesinde, Cumhuriyetin nitelikleri sayılırken, Türkiye Cumhuriyeti'nin insan haklarına saygılı bir devlet olduğundan da bahsedilmiş ve bu suretle insan hakları kavramının, diğer bir ifadeyle bireylerin insan olmalarından dolayı sahip oldukları hak ve özgürlüklerin önemi vurgulanmıştır.

Anayasamızın 12. maddesinde, herkesin kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahip olduğu belirtilen temel hak ve özgürlükler Anayasamızda Kişinin Hakları ve Ödevleri, Sosyal ve Ekonomik Haklar ve Ödevler ve Siyasal Haklar ve Ödevler olmak üzere 3 bölüm halinde düzenlenmiştir.

Kişinin Hakları ve Ödevlerine örnek olarak; konut dokunulmazlığı, özel hayatın gizliliği, zorla çalıştırma yasağı, düşünce ve kanaat hürriyeti, hak arama hürriyeti, mülkiyet hakkı gibi hak ve özgürlükler, Sosyal ve Ekonomik Haklar ve Ödevlerine örnek olarak ailenin korunması, eğitim ve öğrenim hakkı, çalışma ve sözleşme hürriyeti, grev hakkı, konut hakkı gibi hak ve özgürlükler ve Siyasal Haklar ve Ödevlere ise

⁷⁷ Erdoğan ÖNER; "Mükellef Hakları II", Yaklaşım Dergisi, Ocak 2006, Sayı: 157, s. 20-23.

vatandaşlık, seçme ve seçilme hakları, siyasal partilerle ilgili haklar, kamu hizmetlerine girme hakkı, dilekçe hakkı gibi haklar örnek verilebilir.

Dilekçe hakkı Anayasamızda temel hak ve özgürlükler arasında sayılan ve sorulara cevap almak suretiyle bilgi edinmeyi, şikayette bulunmak suretiyle denetlemeyi ve öneride bulunmak suretiyle de demokratik katılmayı sağlayan bir haktır. Bireylerin kamu ile ilgili dilek ve şikayetleri hakkında idari makamlara başvuruda bulunmaları ve kendileri veya faaliyet alanlarıyla ilgili konularda bilgi edinme haklarını kullanmaları, eşitlik, tarafsızlık ve açıklık ilkeleri temelinde demokratik ve şeffaf bir yönetimin gereğidir. İdare-birey ilişkisinde hukukun üstünlüğünü, demokratikleşmeyi ve saydamlığı sağlayabilmek için, idari faaliyetlerin yürütülmesi sırasında bireysel hak ve özgürlüklere duyarlı davranılması hukuk devletinin en temel niteliğidir. Çünkü, temel hakların yasalarla güvenceye bağlanması ve yönetimin hukuka bağlı olması (Yönetimin Yasallığı İlkesi) hukuk devletinin en önemli gereklerindendir⁷⁸.

03.10.2001 tarihli ve 4709 sayılı Kanunla, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın "Temel hak ve hürriyetlerin korunması" başlıklı 40. maddesine eklenen ikinci fıkrayla, "Dilekçe hakkı" başlıklı 74. maddesinde değişiklik yapılmıştır. Anayasamızda yapılan bu değişikliklere uygulama kabiliyeti kazandırmak üzere, 01.11.1984 tarihli ve 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun'un 02.01.2003 tarihli ve 4778 sayılı Kanunla değiştirilen 7. maddesinde işlemlerin sonucu hakkında, yetkili makamlarca dilekçe sahiplerine en geç otuz gün içinde gerekçeli olarak cevap verileceği ve sonucun ayrıca bildirileceği hükmüne yer verilmiştir. Ayrıca, 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu ile de kişilerin bilgi edinme hakkını kullanmalarına ilişkin usul ve esaslar düzenlenerek, çağdaş bir anlayış olan "insan odaklı yönetim anlayışı" ilkesinin hayata geçirilmesinde önemli bir adım atılmıştır.⁷⁹

⁷⁸ ÖZKAN, a.g.m.

⁷⁹ Ahmet EROL; Dilekçe Hakkı ve Bilgi Edinme Hukuku, Yaklaşım Yay., Ankara 2005, s.271-273.

2. Vergi Mahremiyeti Kapsamında Bilgi Edinme Hakkı

a- Genel Açıklama

Demokratik ve şeffaf devlet yönetiminin gereği olarak eşitlik, tarafsızlık ve açıklık ilkelerine uygun olarak kişilerin bilgi edinme hakkını kullanmalarına ilişkin esas ve usulleri düzenleyen 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu 24.10.2003 gün ve 25269 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış ve 24.04.2004 tarihinden itibaren de yürürlüğe girmiş ve Bilgi Edinme Hakkı Kanununun Uygulanmasına İlişkin Esas ve Usulleri düzenleyen yönetmelik de 27.04.2004 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır.⁸⁰

Bilgi Edinme Hakkı Kanunu ile, idare hukuku içinde devleti bireyden üstün gören anlayışın esnetilmesi ve bugüne kadar bireylerden devlete doğru sağlanan bilgi akışının bir anlamda topluma da açılması sağlanmaktadır. Kanun çerçevesinde, vatandaşlara önemli bir hak sunulmakta ve kamu kurum ve kuruluşları için ise yükümlülük getirilmektedir. Diğer yandan, kanun ile, bilgi edinme hakkının sınırının tespiti yönünden önemli bir belirleme yapılarak, diğer kanunlarda Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'na aykırı düzenlemelerin geçerli olmadığı yönünde bir hükme yer verilmiştir. Dolayısıyla, devletin elindeki bilgilerin kamuya açılması yönünde usul ve sınırı belirleme konusunda bilgi edinme hakkı kanunu bir dönüm noktasıdır.

Ancak, bilindiği üzere, devletin faaliyet alanlarının bir kısmı gizlilik esasına göre çalışmaktadır. Toplumun ve bireylerin güvenliği ve kamu yararı açısından, devletin elindeki bilgilerden faaliyet alanının özelliğine göre bir kısmının gizli kalması gerekmektedir. Bu alanlardan biri de vergilemedir. Nitekim, bilindiği üzere, vergileme alanındaki gerek beyan sistemi gerekse idari çalışmalara dayalı bilgi akışı vergileme amacına uygun olarak tanınan ilişki sayesinde gerçekleşmektedir.

Bu bağlamda, vergileme alanında, vergileme amacına uygun olarak bireylerin idareye verdiği ve idarenin topladığı bilgilerin gizli kalmasına yönelik olarak Vergi Usul Kanunu'nun daha ilk maddelerinde "vergi mahremiyeti" başlığı altında kapsamlı bir düzenleme yapılmıştır.

⁸⁰ Ayrıntı için bkz. Yafes PEHLİVAN, "Vergi Mahremiyeti ve Bilgi Edinme Kanunu" Vergi Sorunları, Kasım 2004, Sayı: 194, s. 80.

Bu düzenleme çerçevesinde, vergileme amacı ve süreci içinde devlet tarafından ve devletin ajanı konumundaki kamu görevlilerince öğrenilen bilgilerin mükellef lehine korunması ve gizli tutulması esası benimsenmiştir. Mükellef lehine sonuçlar doğuran bu düzenlemeye aykırı hareketler ise vergi mahremiyetinin ihlali kapsamında suç olarak tanımlanmış ve meslek sırrının ifşası suçunun özel bir şekli olan vergi mahremiyetinin ihlali suçu için hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmüştür.

Diğer yandan, vergileme alanının hassasiyetinden dolayı vergi mahremiyetinin istisnaları da yine kanunla düzenlenmiştir. Dolayısıyla, hapis cezası gibi ağır yaptırımı olan vergi mahremiyetinin ihlali düzenlemesine karşı, bilgi edinme hakkı uygulamasının ne yönde şekilleneceği vergileme sürecine taraf olan ve bilgi isteme yazıları ile muhatap olan memurlar açısından tereddütler yaratacaktır.

Bu noktada, cevap bekleyen soru; “vergileme sürecinde edinilen bilgiler bilgi edinme hakkı kapsamında açıklanabilir mi?” Bu sorunun cevabı için, öncelikle, vergi mahremiyetinin istisnalarına bakmak gerekir. Vergi mahremiyetini düzenleyen VUK'nun 5. maddesinde, aynı zamanda vergi mahremiyetinin istisnalarına da yer verilmiştir.

Vergileme işlemleri her ne kadar devletin idare kanadı ve yükümlüler arasında cereyan etse de, vergileme amaçsal olarak Anayasa ile devletin kamu hizmetlerini sağlaması amacı ile kullandığı temel finansman aracı olarak belirlenmiştir. Bu amaca yönelik olarak da vergi yükünün topluma eşit ve adil biçimde dağıtılması açısından mali güç esas alınmıştır. Dolayısıyla, bireylerin vergilemeye esas alınan mali gücü ya da iktisadi, ekonomik unsurları, vergileme sürecine taraf olan idare ya da vergi yargı organları tarafından öğrenilmektedir. Bu çerçevede, edinilen bilgilerin gizli tutulması asıldır.

Ancak, gerek vergi güvenliğinin sağlanması amacıyla ve gerekse vergileme işlevinin tüm toplumu ilgilendiren sonuçlarının topluma aktarılması anlamında, yükümlülerin vergileme işlemlerinin sonuçlarının kamuoyuna aktarılması konusunda vergi mahremiyetine bazı istisnalar getirilmiştir.

Bireyin mükellef ya da vergi taşıyıcısı olarak idarenin bilgisine sunduğu ya da mükellefle ilgili olarak doğrudan idare tarafından vergileme amacı çerçevesinde öğrenilen bilgilerin gizli tutulması esas olmakla birlikte, sonuçları itibariyle tüm toplumu ilgilendiren vergi ödevinin yükümlü bazında neticelerini gösteren unsurlarının açıklanmasına da izin verilmiştir. Bu noktada, vergileme sürecinin nihai sonucu olan matrah ya da ödenmesi gereken vergi bilgisi gibi kamuyu doğrudan ilgilendiren bilgiler çeşitli şekillerde kamuya açılmış olmakla birlikte, mükellefin vergileme sürecine esas bilgileri, en geniş kapsamı ile mahremiyet alanı olarak korunmuştur. Bu bağlamda, vergileme ilişkisi içinde yükümlü ve yakınları ile ilgili olarak öğrenilen ve üçüncü kişilere açıklanması durumunda yükümlüde rahatsızlık oluşturacak her türlü bilginin gizli kalması esas alınmıştır. Dolayısıyla, bir yandan vergileme sürecinde yükümlülerin mali gücüne ilişkin edinilen bilgi ve veriler korunurken, diğer yandan ekonomik ya da iktisadi niteliği bulunmadığı halde yükümlüye ilişkin edinilen bilgilerin de gizli kalması esas alınarak bir hassasiyet alanı oluşturulmuştur. Yükümlü ile idare arasında güvene dayalı bir ilişki kurulmasını sağlayan bu sürecin sınırını da yine vergileme amacının yöneldiği toplumsal yarar olgusu belirlemektedir.

Devlete olan güveni artırmak ve bu yolla vergi güvenliğini sağlamak için getirilen vergi mahremiyeti ilkesi ile hukuk devleti olmanın gereği olarak ortaya çıkan bilgi edinme hakkı eşgüdümlü olarak korunması gereken iki temel haktır.⁸¹ Dolayısıyla, vergi mahremiyetinin bilgi edinme hakkı karşısındaki durumunu, yükümlü ve toplum arasındaki yukarıda belirtilen hassas denge çözümlenmektedir. Bu bağlamda, kanaatimizce, gerek beyan esasına dayalı olarak mükelleflerden gizli kalmaları koşuluyla ve vergi mahremiyeti garantisi altında temin edilen bilgiler, gerekse idari faaliyetlerle vergilemeye yönelik olarak temin edilen bilgiler, vergileme amacı dışında kullanılamaz.

Bu çerçevede, söz konusu bilgilerin, 4982 sayılı Kanun kapsamında açıklanması mümkün değildir. Ancak, VUK'nun vergi mahremiyetinin istisnaları olarak belirlediği ve kamuoyuna çeşitli araçlarla açıklama konusu yapılabilecek bilgiler, 4982 sayılı Kanun kapsamında isteyenlere verilebilmelidir.

⁸¹ Recep ÇERÇİ-Mehmet ALTINTAŞ-H. Elif İPLİKÇİ, "Vergi Mahremiyeti İlkesinin Bilgi Edinme Yasası ve Avukatlık Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi", Mali Pusula, Mart 2007, s. 13.

Bergama Ovacık'da maden işleten Eurogold-Newmont/Normandy adlı çok uluslu şirkete, siyanür kullanımı nedeniyle çevre ve insan sağlığına zarar verdiği iddiasıyla kapatılması için mücadele veren çevreciler; Maliye Bakanlığı'na işletmenin üretiminden devletin 2004-2005-2006 yıllarında ne kadar vergi geliri elde ettiğini öğrenmek istemişlerdir. Ancak Maliye Bakanlığı'nın ilgililere "vergi mahremiyeti"ni, gerekçe göstererek bilgi vermemesi üzerine çevreciler Ankara 4.İdare Mahkemesinde dava açmışlardır. Söz konusu mahkeme, Maliye Bakanlığı'nın ilgililere "vergi mahremiyeti"ni, gerekçe göstererek bilgi vermemesini hukuka uygun bulmayarak vergi mahremiyetinin istenilen gelir ve kurumlar vergisi bilgilerini açıklamaya engel teşkil etmediğini belirtmiştir⁸².

Bilgi Edinme Hakkı Kanunu, kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının faaliyetlerinde uygulanacak olup; herkes bilgi edinme hakkına sahiptir. Türkiye'de ikamet eden yabancılar ile Türkiye'de faaliyette bulunan yabancı tüzel kişiler, isteyecekleri bilgi kendileriyle veya faaliyet alanlarıyla ilgili olmak kaydıyla ve karşılıklılık ilkesi çerçevesinde, bu Kanun hükümlerinden yararlanırlar.

Kanunun 5.maddesinde; kurum ve kuruluşlar, bu Kanun'da yer alan istisnalar dışındaki her türlü bilgi veya belgeyi başvuruların yararlanmasına sunmak ve bilgi edinme başvurularını etkin, süratli ve doğru sonuçlandırmak üzere, gerekli idarî ve teknik tedbirleri almakla yükümlüdürler.

Kanunun 6.maddesinde bilgi edinme başvurusunun ne şekilde yapılacağı, 7. maddede başvuru sahibinden istenecek bilgi ve belgelerin niteliği, 11.maddede bilgi veya belgeye erişim süreleri ve 12.maddede de başvuruların ne şekilde cevaplanacağı; başvurunun reddedilmesi halinde bu kararın gerekçesi ve buna karşı başvuru yolları hüküm altına alınmıştır.

⁸² <http://www.memurlar.net/haber/74506/>

Kanunda Bilgi Edinme Hakkının istisnaları olarak düzenlenen ve aşağıda belirtilen konularda yapılan bilgi edinme başvuruları reddedilir. Ancak bilgi edinme hakkının bazı sınırları vardır. Bu istisnalara aşağıda kısaca değinilmektedir.⁸³

b- Bilgi Edinme Hakkının Sınırlamaları

i- Yargı Denetimi Dışında Kalan İşlemler

Kanunun 15. maddesinde Yüksek Askeri şura Kararları gibi özellik gösteren ve yapısı itibariyle yargı denetimi dışında bırakılmış olan bazı özel düzenlemeler 4982 sayılı Kanunun kapsamı içindedir. Yargı denetimi dışında kalan ancak bu kanun kapsamına dahil olacak olan işlemlerin; kişinin çalışma hayatını ve mesleki onurunu etkileyecek nitelikte olması şartı aranmaktadır.

Bu şartların varlığı durumunda yargı denetimi dışında bırakılmış idari işlem ve eylemle ilgili bilgi edinim hakkı vardır. Ancak, bu yolla sağladığı bilgileri kullanmak suretiyle yargı yoluna başvurup dava açma hakkı söz konusu değildir.

ii- Devlet Sırrına İlişkin Bilgi veya Belgeler

Açıklanması halinde Devletin emniyetine, dış ilişkilerine, milli savunmasına ve milli güvenliğine açıkça zarar verecek ve niteliği itibarıyla Devlet sırrı olan gizlilik dereceli bilgi veya belgeler, bilgi edinme hakkı kapsamı dışındadır.

iii- ülkenin Ekonomik ıkarlarına İlişkin Bilgi veya Belgeler

Açıklanması ya da zamanından önce açıklanması halinde, ülkenin ekonomik çıkarlarına zarar verecek veya haksız rekabet ve kazanca sebep olacak bilgi veya belgeler, bu Kanun kapsamı dışındadır.

⁸³ ÖZKAN;a.g.m.

iv- İstihbarata İlişkin Bilgi veya Belgeler

Sivil ve askeri istihbarat birimlerinin görev ve faaliyetlerine ilişkin bilgi veya belgeler, bu Kanun kapsamı dışındadır. Ancak, bu bilgi ve belgeler kişilerin çalışma hayatını ve meslek onurunu etkileyecek nitelikte ise, istihbarata ilişkin bilgi ve belgeler bilgi edinme hakkı kapsamı içindedir.

v- İdari Soruşturmaya İlişkin Bilgi veya Belgeler

Kurum ve kuruluşlar tarafından yürütülen idari soruşturmalarla ilgili olup, açıklanması veya zamanından önce açıklanması durumunda pek çok yönden sakıncalar ortaya çıkabilecek konular 19.madde ile 4982 sayılı Kanunun kapsamı dışında tutulmuştur. Bunlar ;

- Kişilerin özel hayatına açıkça haksız müdahale sonucunu doğuracak,
- Kişilerin veya soruşturmayı yürüten görevlilerin hayatını ya da güvenliğini tehlikeye sokacak,
- Soruşturmanın güvenliğini tehlikeye düşürecek,
- Gizli kalması gereken bilgi kaynağının açığa çıkmasına neden olacak veya soruşturma ile ilgili benzeri bilgi ve bilgi kaynaklarının temin edilmesini güçleştirecek,

Bilgi veya belgeler olup, bu Kanun kapsamı dışında bırakılmıştır.

İdari soruşturmaların yürütülmesi aşamasında 4982 sayılı Kanun hükümlerinin işletilmemesi anlamlıdır. Ancak, soruşturma tamamlandıktan sonra, çeşitli gerekçelerle kişilerin soruşturma ile ilgili bilgi ve belge sağlamalarının önüne geçilmesi hukuki ve özgürlükçü bir yaklaşım değildir. Kişiler, haklarında yapılan idari soruşturmaların sonuçlarını yargı denetim sürecine götürebildiklerine göre; idari soruşturma tamamlandıktan sonra bu konuyla ilgili kişilerin bilgi ve belge istemlerinin 4982 sayılı Kanun kapsamında karşılanmasına da olanak tanınması hukuken doğru olurdu. Kanununun 19. maddesinde 4 bent halinde ortaya konulan bilgi ile belge vermeye engel olma gerekçeleri Kanununun 16. maddesi kapsamına girmediği ilgili kişilere söz konusu bilgi ve belgeler bu Kanun kapsamında verilmelidir. Aksi takdirde bilgi edinme ve hak

arama yolları son derece tartışmalı gerekçelerle zedelenmiş ve hatta engellenmiş olur. Bu türden bilgilere olaya taraf olmayan veya bir biçimde kendisini ilgilendirdiğini kanıtlamayan kişilerin erişimi engellenmelidir. Ancak, bizzat olayın tarafı durumunda bulunan kişilerin sonuçlandırılmış idari soruşturmalar konusunda her türlü (Kanunun 16, 17 ve 18. maddeleri kapsamına girmeyen) bilgi ve belgeye 4982 sayılı Kanun kapsamında ulaşmaları gerekir.⁸⁴

vi- Adli Soruşturma ve Kovuşturmaya İlişkin Bilgi veya Belgeler

Açıklanması veya zamanından önce açıklanması halinde;

- Suç işlenmesine yol açacak,
- Suçların önlenmesi ve soruşturulması ya da suçluların kanuni yollarla yakalanıp kovuşturulmasını tehlikeye düşürecek,
- Yargılama görevinin gereğince yerine getirilmesini engelleyecek,
- Hakkında dava açılmış bir kişinin adil yargılanma hakkını ihlâl edecek, nitelikteki bilgi veya belgeler, bu Kanun kapsamı dışındadır.

4.12.2004 tarihli ve 5271 sayılı Ceza Muhakemeleri Kanunu, 18.06.1927 tarihli ve 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu, 06.01.1982 tarihli ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu ve diğer özel kanun hükümleri saklıdır.

vii- Özel Hayatın Gizliliği

Kişileri özel yaşamlarına ilişkin bilgi ve belgelerin açıklanması belirli koşullarla olanaklıdır. Bu koşulları şöyle sıralamak mümkündür:

- Kişiler izin vermeli,
- Kişinin sağlığıyla ilgili olmamalı,
- Kişilerin özel yaşamına ilişkin olmamalı,

⁸⁴ Ahmet EROL; 'Bilgi Edinme Hakkı Yasasının Teknik Analizi I', E-Yaklaşım, Nisan 2004, Sayı: 9.

- Kişilerin aile yaşamına ilişkin olmamalı,
- Kişilerin şeref ve haysiyetine haksız müdahale oluşturmamalı,
- Kişilerin mesleki ve ekonomik değerlerine haksız müdahale oluşturmamalı.

İşte bu kapsamın dışında kalan ve kişilerle ilgili olan bilgi ve belgelere erişim 4982 sayılı Kanun kapsamındadır. Kanun maddesi, yapısı itibariyle 1982 Anayasası'nın 20. maddesine uygundur. Anılan Anayasa maddesinin birinci fıkrası ikinci cümlesi uyarınca, "**Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz.**"

Kişinin izin verdiği haller (yukarıda belirtilen) 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 hallerde, kişisel bilgi veya belgeler, kurum ve kuruluşlar tarafından, ilgili kişiye en az yedi gün önceden haber verilerek yazılı rızası alınmak koşuluyla açıklanabilir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamında gerçekleştirilen vergi incelemeleri konusunda bu maddede ve diğer maddelerde herhangi bir düzenleme yer almamıştır. Bu son derece özellikli durumun bu Kanun kapsamında mutlaka düzenlenmesi yerinde olurdu. Vergi incelemeleri ihbara dayalı olarak yürütülüyor ise, olayın gerçek çıkması koşuluyla muhbirin kimliğine ilişkin bilgilerin bu yasa kapsamında verilemeyeceği ve açıklanamayacağı güvenceye bağlanmalıydı. Ayrıca, vergi mahremiyeti ile ilgili bir hükme de bu madde kapsamında veya "**Özel hayatın gizliliği**"ni düzenleyen 21. madde kapsamında yer verilmesi ve bu Kanun kapsamı dışında olduğunun vurgulanması yararlı olurdu. Kanun'un 23. maddesinde hükme bağlanmış olan "**Ticari sır**" kavramına bu konunun girmesi muhtemeldir. Bu konudaki tereddütün hiç olmazsa çıkarılacak yönetmelikte 23. maddedeki "**mali bilgiler**" kavramının içine 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve diğer vergi kanunları çerçevesinde vergi ve vergilemeye ilişkin olarak toplanan her türlü bilginin girdiği vurgulanmalıdır.⁸⁵

⁸⁵ EROL; a.g.m.

viii- Haberleşmenin Gizliliği

Haberleşmenin gizliliği esasını ihlal edecek bilgi veya belgeler, bu Kanun kapsamı dışındadır. 1982 Anayasası'nın 22. maddesinin birinci fıkrasının ikinci cümlesi uyarınca, "**Haberleşmenin gizliliği esastır.**". 4982 sayılı Kanun'un 22. maddesi çok net bir hükümlerle haberleşmenin gizliliği ilkesini ihlal edebilecek herhangi bir bilgi ve belge isteminin Kanun kapsamı dışında kaldığı vurgulanmıştır. Bu düzenleme Anayasa'nın 22. maddesi hükmüne de uygun bir düzenlemedir. Bilgi edinme hakkının kısıtlanması olarak değil, kişi hak ve özgürlüklerinin güvenceye alınması olarak değerlendirilmelidir.

ix- Ticari Sır

Kanunlarda ticari sır olarak nitelenen bilgi veya belgeler ile, kurum ve kuruluşlar tarafından gerçek veya tüzel kişilerden gizli kalması kaydıyla sağlanan ticari ve mali bilgiler, bu Kanun kapsamı dışındadır.

Kanun'un 23. maddesi ikili bir yapıya sahiptir. Birinci bölümde "**ticari sır**" kapsamına giren konulara yönelik düzenleme, ikinci bölümünde ise kamu kurum ve kuruluşlarının gizli kalması kaydıyla topladıkları ticari ve mali bilgilere yönelik düzenleme yer almıştır.

Ticari sır kavramı, kanunda tanımlanmamış, bu konuda kanunlarda ticari sır olarak nitelenen bilgi ve belgelerden söz edilmekle yetinilmiştir. Dolayısıyla, bilgi isteminde bulunulan kamu kurum ve kuruluşu "**ticari sır**" kavramına sığınarak istenen bilgi ve belge istemine olumsuz yanıt veriyorsa, mutlaka vermediği bilgi ve belgenin herhangi bir yasal düzenlemede "**ticari sır**" olarak nitelendirildiğini ortaya koymak ve kanıtlamak durumundadır. Aksi takdirde, kanunun bu hükmüne sığınarak bilgi ve belge vermekten kaçınmaz. Bu boşluğun "**Ticari Sırlar Kanun Tasarısı**"yla doldurulması mümkün olacaktır. Tasarı'da; reel sektör ve mali sektör kuruluşları ve bireyler açısından sır kavramı değişik açılardan tanımlanmakta ticari, banka ve müşteri sırrının açıklanması, verilmesi, kullanılması, korunması ve sınırlandırılmasının usul ve esasları belirlenmektedir.

Tasarı ticari sırların yolsuzluklarla mücadele önünde engel oluşturmasını önlemek adına ciddi bir adım olup; “**ticari sır**”, “**banka sırrı**” ve “**müşteri sırrı**” ilk kez bir taslakla tanımlanmıştır. Taslağın 5. maddesine göre müşteri sırrı, ticarî işletme ve şirketlerin, bankaların, sigorta şirketlerinin, sermaye piyasasında ve malî sektör alanında faaliyette bulunan aracı kurum ve şirketlerin, kendi faaliyet alanlarıyla ilgili olarak müşteriyle ilişkilerinde, müşterinin şahsî, iktisadî, malî, nakit ve kredi durumuna ilişkin doğrudan veya dolayısıyla edindikleri tüm bilgi, belge, elektronik ortam kayıt ve verilerinden oluşur. Müşteri sırrı, bu sır hakkında bilgi sahibi bulunan yasada sayılan gerçek ve tüzel kişiler tarafından ancak, bu Kanun’da ve diğer kanunlarda öngörülen esaslara göre belirlenmiş sınırlamalara tâbi olmak kaydıyla, yetkili kamu kurum, kuruluş ve kurullar ile gerçek ve özel hukuk tüzel kişilerine açıklanabilir ve verilebilir.⁸⁶

Yine tasarının 8. maddesinde, ticari sır, banka sırrı ve müşteri sırrı sahiplerinin, Cumhurbaşkanlığı, Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı, Başbakanlık ve Bakanlıklar ile her derecedeki mahkemeler, Cumhuriyet Savcılıkları, İcra ve İflâs Daireleri, resmî makam, kamu kurum, kuruluş ve kurulları, bunların görevlendirdikleri denetim elemanları ile kişi ve kuruluşlara, yazılı talepleri üzerine, özel kanunlarında bu konuda yetkilerinin mevcut olup olmadığına bakılmaksızın, yetkileri varsa bu yetkileri de saklı kalmak ve yürütülen görevle doğrudan bağlantılı ve sınırlı olmak kaydıyla istenen, sır kapsamında bulunan veya bulunmayan bilgi, belge, elektronik ortam kayıt ve verilerini açıklamak ve vermekle yükümlü oldukları belirtilmiştir.⁸⁷

x- Fikir ve Sanat Eserleri

Fikir ve sanat eserlerine ilişkin olarak yapılacak bilgi edinme başvuruları hakkında da Bilgi Edinme Hakkı Kanun’unun ilgili hükümleri uygulanır.

xi- Kurum İçi Düzenlemeler

Kurum ve kuruluşların, kamuoyunu ilgilendirmeyen ve sadece kendi personeli ile kurum içi uygulamalarına ilişkin düzenlemeler hakkındaki bilgi veya belgeler, bilgi

⁸⁶ Gökçe SARISU, “Banka Hesaplarının Sızdırılması ve Yaptırımı”, Yaklaşım, Temmuz 2006, Sayı: 163., s. 265-266.

⁸⁷ SARISU, a.g.m., s. 266.

edinme hakkının kapsamı dışındadır. Ancak, söz konusu düzenlemeden etkilenen kurum çalışanlarının bilgi edinme hakları saklıdır.

xii- Kurum İçi Görüş, Bilgi Notu ve Tavsiyeler

Kurum ve kuruluşların faaliyetlerini yürütmek üzere, elde ettikleri görüş, bilgi notu, teklif ve tavsiye niteliğindeki bilgi veya belgeler, kurum ve kuruluş tarafından aksi kararlaştırılmadıkça bilgi edinme hakkı kapsamındadır.

Bilimsel, kültürel, istatistik, teknik, tıbbî, malî, hukukî ve benzeri uzmanlık alanlarında yasal olarak görüş verme yükümlülüğü bulunan kişi, birim ya da kurumların görüşleri, kurum ve kuruluşların alacakları kararlara esas teşkil etmesi kaydıyla bilgi edinme istemlerine açıktır.

xiii- Tavsiye ve Mütalaa Talepleri

Kamu kurumlarından veya kuruluşlarından istenecek öneri (tavsiye) ve görüş (mütalaa) istemleri 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu kapsamı dışında bırakılmıştır. Kurumlardan ve kuruluşlardan yetki alanlarıyla ilgili olarak istenecek öneri ve görüşlerin diğer yasal düzenlemeler kapsamında değerlendirilmesi gerekir. 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılması Hakkında Kanun, bu alanda kullanılabilecek en önemli yasal düzenleme niteliğindedir. Ayrıca, vergi alanında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamında özelge (mukteza) isteminde bulunulması olanaklıdır.

xiv- Yayınlanmış veya Kamuya Açıklanmış Bilgi veya Belgeler

Kurum ve kuruluşlarca yayımlanmış veya yayın, broşür, ilân ve benzeri yollarla kamuya açıklanmış bilgi veya belgeler, bilgi edinme başvurularına konu olamaz. Ancak, yayımlanmış veya kamuya açıklanmış bilgi veya belgelerin ne şekilde, ne zaman ve nerede yayımlandığı veya açıklandığı başvurana bildirilir.

İlgili Kanun'un 19. maddesinde; idari soruşturmaya ilişkin bilgi ve belgeler başlığı altında, kişilerin özel hayatına açıkça haksız müdahale hakkı sonucunu

doğuracak, kişilerin veya soruşturmayı yürüten görevlilerin hayatını ya da güvenliğini tehlikeye sokacak, soruşturmanın güvenliğini tehlikeye düşürecek, gizli kalması gereken bilgi kaynağının açığa çıkmasına neden olacak veya soruşturma ile ilgili benzeri bilgi ve bilgi kaynaklarının temin edilmesini güçleştirecek bilgi ve belgeler bu Kanun kapsamı dışında tutulmuştur. Ayrıca, Kanun'un 20. maddesinde adli soruşturmaya ve kovuşturmaya ilişkin bilgi ve belgeler başlığı altında; açıklanması veya zamanından önce açıklanması halinde; suç işlenmesine yol açacak, suçların önlenmesi ve soruşturulması ya da suçluların kanuni yollarla yakalanıp kovuşturulmasını tehlikeye düşürecek, yargılama görevinin gereğince yerine getirilmesini engelleyecek, hakkında dava açılmış bir kişinin adil yargılama hakkını ihlal edecek nitelikteki bilgi ve belgeler kapsam dışında tutulmuştur.

4982 sayılı Kanun'un 21. maddesinde Anayasa'da yer alan düzenlemeye paralel olarak özel hayatın gizliliğine ilişkin hükümler mevcut bulunmakta olup, söz konusu gizliliğe haksız müdahale oluşturacak bilgi ve belgeler ile 22. maddede hüküm altına alındığı üzere haberleşmenin gizliliği esasını ihlal edecek bilgi ve belgeler ve 23. maddede hüküm altına alınan ticari sır olarak nitelenen bilgi ve belgeler de Kanun kapsamı dışında bırakılmıştır. Dolayısıyla, vatandaşların bilgi edinme hakkına ilişkin esas yasal düzenlemeler içerisinde hatırı sayılır derecede gizlilik gerektiren konulu bilgi ve belgelerin bu hak kapsamı dışına çıkarılmasıyla ilgili Kanun bir bakıma "gizli" olmayan bilgi ve belgelerin edinilmesine olanak vermektedir. Ancak, sağlanmak istenen bilgi ve belgelerin karşılığında belirli bir bedelin ödenecek olması vergi toplayan bir devlet açısından son derece tartışmalıdır. Bu yolla devlet, kişilerin bilgi kaynaklarına ve belgelere erişimin daha başta, hem de yasa boyutunda büyük ölçüde engel olmuş ve kendisine kaynak sağlayacak bir alan yaratmıştır. Bilgi ve belgelere erişme hakkı karşılığında bir bedel alınması onu harç niteliğine kavuşturmakta ve bu durumda, Harçlar Kanunu'nda da 4982 sayılı Kanun kapsamında sunulacak hizmetlerden alınacak harçlar diye yeni bir harç ihdasının yapılması gerekmektedir. Sadece ve sadece yarı kamu kurumu niteliği taşıyan meslek örgütlerinden istenecek bilgi ve belge karşılığında

belirli maliyet talebi doğal karşılanabilir. Ancak, kamu kurum ve kuruluşlarının bu anlamda sunacakları hizmetlerini fiyatlamaları tartışmalı niteliktedir.⁸⁸

Yukarıda ayrıntılı olarak anlatıldığı üzere, aslında 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'nda yer alan sınırlamalar bilgi edinmek isteyen vatandaşlar için konu edilmiş fakat yetkili makam ve mercilerin kamusal kaynaklı araştırma ve soruşturmalarına dayanak teşkil edecek söz konusu bilgi ve belgelerin sınırlandırıldığı sonucuna ulaşmak yanlış olacaktır. Bu itibarla, özellikle vergi inceleme elemanlarının bu sınırlamalarla muhatap edilerek bilgi ve belge verilmemesi veya bu konuda çekince gösterilmesi mümkün değildir.⁸⁹

Defter ve belgelerin yetkililerce istenmesine rağmen ibraz edilmemesinin (gizlenmesi) suç olarak düzenlenmiş olmasının, Anayasa'nın 38. maddesine aykırı olduğu savıyla yapılan başvuru üzerine Anayasa Mahkemesi'nin vermiş olduğu kararın özeti aşağıdadır:⁹⁰

“Başvuru kararında, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin (a) bendinin 2 numaralı alt bendi uyarınca mükellefin, defter ve belgelerini vergi denetimi sırasında ibraz etmemesi nedeniyle oluşan eyleminin suç kabul edilmesinin, Anayasa'nın 38. maddesine aykırı olduğu gibi, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin altıncı maddesine de uygun bir düzenleme olmadığı ileri sürülmüştür.

İtiraz konusu kural, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu gereğince tutulması gereken defter, kayıt ve bu kayıtlarla ilgili belgelerin takibinin sağlanması, vergiyi doğuran muamelelerin gerçek mahiyetinin tespitini kolaylaştırmak amacıyla tutulması zorunlu olan bu belgelerin belli bir süre saklanması ve istenildiğinde de ibraz edilmesi yükümlülüğünü getirmiştir.

Devletin üslendiği kamu hizmetlerinin finansman kaynaklarından biri olan verginin, etkinliğini, vergi kaynaklarının en az kayıpla değerlendirilmesini sağlamak için alınan diğer önlemlerin yanında vergi kanunlarına aykırı davranışlar suç sayılmış ve bu suçlar için de ceza öngörülmüştür.

⁸⁸ EROL; a.g.m.

⁸⁹ Ercan ALPTÜRK; ‘Müşteri Sırrı veya Ticari Sır Vergi İncelemelerinde Bilgi Verilmesini Engeller mi?’, E-Yaklaşım, Şubat 2004, Sayı: 7.

⁹⁰ Karar Tarihi: 31.01.2007, Esas Sayısı: 2004/31, Karar Sayısı: 2007/11, 18.05.2007 tarih ve 26526 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

Ceza siyasetinin konusu, hangi eylemlerin suç olacağını ve suç olarak kabul edilen eylemlere ne tür ve miktarda ceza verileceğini belirlemektir. Vergi suç ve cezalarında amaç, vergi yasalarının iyi biçimde uygulanarak vergi borçlarının tespiti, zamanında ve eksiksiz ödenmesinin sağlanması, böylece devletin gelir kaynaklarının güvence altına alınmasıdır. Bu durumda defter tutma, saklama ve ibraz etme ödevlerine uyulmamasının suç kabul edilmesi, vergi borcunun tespiti ve sonuçta ödenmesini sağlayarak vergi kaybını önlemek, kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli fonların toplanması suretiyle kamu yararını sağlamak içindir.

Anayasa'nın 38. maddesinin beşinci fıkrasında, "Hiç kimse kendisini ve kanununda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz" hükmüne yer verilmiştir. İnsan hakları arasında yer alan, manevi işkenceyi meneden, insan haysiyetinin ve kişi dokunulmazlığının teminatı olan bu düzenlemeye, ceza yasalarında sanığın "susma hakkı" olarak yer verilmiştir. Bu hak, suçlanmayla başlayan bir haktır. Kovuşturma ve soruşturmanın her aşaması için geçerlidir.

Kamu hizmetlerinin finansmanına, vergiler aracılığıyla katılmak bireylere yüklenen Anayasal bir ödevdir. Yasalar ile yükümlülerin ve onlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili kayıtlarının denetlenmesi amacıyla kimi defter, kayıt ve belgeleri tutmak, saklamak ve istenildiğinde yetkililere ibraz etmek zorunluluğuna uyulmamasının suç olarak kabul edilmesi ile suçla itham edilme birbirinden farklı durumlardır. Vergi ile ilgili defter tutma, saklama ve ibraz etme zorunluluğu yasalarla yükümlülere verilen bir görevdir. Bu görevler yerine getirilmediği takdirde suç oluşmaktadır. İtiraz konusu kural ile herkesin geliri oranında vergiye katılımının sağlanması ve ödenmesi gereken vergi miktarının tespiti için, Vergi Yasası'nda öngörülen defterlerin tutulmasının ve bu defterlerin istendiğinde ibraz edilmesinin zorunlu kılınması, mükellefin Anayasa'nın 38. maddesinin beşinci fıkrasında öngörülen, kendisini suçlama ve bu yolda delil göstermeye zorlanma olarak nitelendirilemez.

Açıklanan nedenlerle itiraz konusu kural Anayasa'nın 38. maddesine aykırı değildir."

4982 sayılı Kanun, 657 sayılı Kanunun disiplin hükümlerine oturtulmuştur. Bu durum kusuru ve kastı bulunan ya da görevini savsaklayan kamu görevlilerinin, 4982 sayılı Kanun'a göre cezalandırılmasında ciddi sorunlar yaratacaktır. Zira 4982 sayılı

Kanun'un kapsamına sadece kamu kurum ve kuruluşları değil aynı zamanda meslek örgütleri de girmektedir. Buradaki personelin görevlerini savsaklamaları, kusurları ve kastları durumlarında ne olacağı çok net değildir. Elbette ki meslek kuruluşlarının kendi iç disiplin yönetmeliklerine göre hareket etmesi mümkündür. Ancak bunların denetim ve izlenmesi zor olacağı için, 4982 sayılı Kanun'un etkin işleyebilmesi için kanunun içinde yaptırımlara ilişkin hükümlerin daha ayrıntılı bir şekilde düzenlenmesi gerekir⁹¹.

Danıştay Birinci Dairesi bir istişari kararında çözüm yolu göstermiştir. Buna göre vergi sırrı kişisel anayasal haklar bağlamında koruma görmelidir, kamu yönetimleri arasında bu tür bilgilerin dolaşımına izin verilmemelidir. Ancak İdari İşler Genel Kurulu farklı sonuca ulaşmıştır. Buna göre kamu yönetimi bir bütündür. Bir kamu yönetimi vergi idaresinden bilgi istediye yönetimin bütünlüğü adına buna izin verilmelidir⁹². İstişari düşünce konusu, Sanayi ve Ticaret Bakanlığına ait daire, ortaklık ve kuruluşların denetimleri sırasında Sanayi ve Ticaret Bakanlığı müfettişlerince vergi dairelerinden istenen bilgi ve belgelerin verilmesinin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 5. maddesindeki yasaklılık hükmü karşısında mümkün olup olmadığı hakkındadır. Sözü edilen yasaklılık, vergi işlerinde görevli olanların bu bağlamda öğrendikleri gizli kalması gereken bilgileri ifşa edemeyecekleri, kendileri veya üçüncü kişiler yararına kullanamayacakları biçimindedir. Birinci Daire içindeki azınlık, vergi gizliliğinin kurumlar arası bilgi dolaşımına engel olmaması gerektiğini, bilgi isteyenlerin de görev gereği bunu istediklerini, yönetimin bütün olduğunu, ortaklıkların serbest rekabeti önleyici davranışlarını önlemek için bu bilgilere ihtiyaç bulunduğunu öne sürmüştür. Buna karşılık aynı daire çoğunluğu, vergi gizliliğinin kişilerin buna duyduğu güven sayesinde vergi gelirlerini arttırdığını gizli belgelerin bu nedenle açıklanmaması gerektiğini savunmuştur. İdari İşleri Kurulu'ndaki azınlığa göre vergi gizliliği Anayasanın 20. maddesindeki özel hayatın gizliliği kapsamında koruma görmelidir. İdari İşler Kurulundaki çoğunluk, Birinci Daire azınlık görüşünü benimseyerek sonuca ulaşmıştır.

⁹¹ EROL; a.g.e., s.33.

⁹² Danıştay Birinci Daire, 20.12.1984, E.1984/291, K."1984/294, Danıştay Dergisi Sayı 60-61, 1986, s.70-76. Danıştay İdari İşleri Kurulu, 14.3.1985, E.1985/42, K.1985/42, Danıştay Dergisi Sayı 60-61, 1986, s.77-78.

Danıştay Birinci Dairesi son kararlarından birinde Yönetimden bilgi alma hakkı konusunda bazı ilkelere yer vermektedir⁹³. 1136 sayılı Avukatlık Kanununa göre avukatların kamu kurum ve kuruluşlarından isteyebileceği belgelerin sınırlarının ve içeriğinin ne olacağı konusunda;

- Avukat görevini yerine getirebilmek için “gerek duyduğu bilgi ve belgeleri” isteyebilir. Buna göre istem gerekçeli olmalıdır: “Böyle olunca avukatın gerek duyduğu bilgi ve belgeleri hangi işin yapılabilmesine bağlı olarak incelemek istediğini gerekliliği açıklayan nedenlerle birlikte belirtmesi ve bu belgelerin incelemesine sunulması yasa hükmü gereğidir”.

- Avukat ihtiyaç duyduğu bilgi ve belgeleri yerinde inceleyebilecektir. İlgili kuruluşun özel hükümler gereği bazı bilgi ve belgeleri göstermeme yetkisi vardır. CMK 153. madde gereği, avukatın (müdafinin) dosya içeriğini incelemesi veya belgelerden örnek alması soruşturmanın amacını tehlikeye düşürecek ise bazı bilgi ve belgelerin verilmesi Cumhuriyet Savcısının istemi üzerine Sulh Ceza Hakiminin kararı ile bu hakkı kısıtlanabilir.

- “Ayrıca, 1512 sayılı Noterlik Kanununun 54 ve 55. maddelerinde, 4389 sayılı Bankalar Kanununun 3. maddesinin sekizinci, 22. maddesinin yedi ve sekizinci fıkralarında, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun vergi mahremiyeti başlıklı 5. maddesinde yer verilen hükümlerle bilgi ve belgelerin kanunen açıkça yetkili kılınan mercilerin dışında üçüncü kişilere açıklanmasını engelleyici ve hangi bilgi ve belgelerin bu kapsamda olduğunu gösteren sınırlamalar getirilmiştir”.

- “Diğer bazı kanunlarda idareye, üçüncü kişilere ve hatta yargı mercilerine bazı bilgi ve belgeleri vermektan imtina hakkı tanınmış, bu hakkın kullanımı ilgili kanunlarda ayrı ve farklı şartlara bağlanmıştır”.

- “Mevzuattaki özel hükümlerde de, bilmesi gerekenlerin dışında diğer kişilerin bilmelerinin istenmediği. açıklandığı takdirde Devletin güvenliğine, ulusal varlık ve bütünlüğe, iç ve dış menfaatlerimize, ceza veya disiplin soruşturmalarının amacına zarar

⁹³ http://www.ankarabarosu.org/tr/ictihat/danistay/karar_1_2002_52.asp :10.04.2002, E.2002/26, K.2002/52.

vereceği öngörülen bilgi ve belgelerin açıklanması, incelemeye sunulması ve bunlardan bir suret alınması konularında kısıtlamalar ve sınırlamalar getirilmiş idareye belirli nitelikteki bilgi ve belgeleri yargı mercilerine dahi vermeme olanağı tanınmış bulunmaktadır”.

- 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 128, 129, 130 ve 131. maddelerinde hakkında memurluktan çıkarma cezası istenen memurun, sicil dosyası hariç, soruşturma evrakını inceleme hakları bulunmaktadır.

- “Hakkında ceza soruşturması yapılan bir devlet memurunun kendisi veya avukat olan vekilinin CMK'nun 153. maddesi hükmüne dayanarak soruşturmanın amacını tehlikeye düşürebilecek durumlarda sulh hakiminin kararıyla kısıtlanabilecek olanlar dışında hazırlık belgeleri ile dava dosyasının tamamını incelemeye ve istediği belgenin bir örneğini almaya hakkı bulunmaktadır”.

- “Disiplin soruşturmasında ilgilinin savunmasının istendiği andan itibaren disiplin soruşturmasının amacını tehlikeye düşürebilecek belgeler ile sicil dosyası hariç ilgilinin veya avukatının disiplin dosyasının tamamını incelemeye ve istediği belgenin bir örneğini almaya hakkı bulunduğunu kabul etmek gerekmektedir”.⁹⁴

C- YASAK İLE KORUNAN YARAR

Vergi devletin tek taraflı ve kanuni zorla aldığı bir kamu geliri olarak karşımıza çıkmakta olup; vergi koyma devletin anayasal bir hakkıdır. Nasıl ki vergi koyma devlet açısından bir anayasal hak ise; devlete vergi verme konusunda sorumlulukları bulunan mükelleflerin de birtakım hakları bulunmaktadır. Bu hakların başında da görevlilerin vergi ilişkisi nedeniyle mükellefler hakkındaki öğrendikleri bilgilerin, sırların ifşa edilmemesi ve onların zararına kullanılmamasıdır. İşte vergi gizliliği, bu anlamda devletin mükelleflere tanıdığı bir güvence olmaktadır.⁹⁵

Vergi mahremiyeti dışında kalan vergi suçlarının ortak özelliği genel olarak kamu yararının ve özel olarak hazine yararının ihlali olduğu halde, vergi mahremiyeti

⁹⁴ Tekin AKILLIOĞLU; “İdari Usul ve Kişisel Verilerin Korunması”, ww.idare.gen.tr/akkillioglu-idariusul.htm,2006-07-16.

⁹⁵ Hasan Hüseyin BAYRAKLI; Vergi Ceza Hukuku, Külçüoğlu Yay., Afyon, 2006, s. 289.

ihlal suçunda kişisel yarar göz önünde bulundurularak bu suçun düzenlenmesi ile kişisel yararın korunması amaçlanmaktadır.⁹⁶

II- VERGİ MAHREMİYETİNİN KAPSAMI VE ÇERÇEVESİ

Mahremiyet ilkesi vergi sistemimize ilk olarak 5432 Sayılı VUK ile girmiş, 1950 yılından başlayarak yapılan değişikliklerle vergi mahremiyetinin kapsamı daraltılmıştır.

Zamanla yapılan değişikliklere rağmen aynı hüküm 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda hala mevcudiyetini sürdürmektedir Ancak maddenin ilk şeklindeki “vergi mahremiyeti” bugün gerçek anlamdaki vergi mahremiyetini ifade etmemektedir.

Söz konusu vergi mahremiyeti ilkesi VUK madde 5;”vergi mahremiyeti” başlığının altında aynen şu şekilde tanımlanmıştır. *”Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla mükelleflerin ve mükelleflerle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefine kullanamazlar.”*

Kuramsal alandaki bu açıklamaya dayanarak, özel yaşamın gizliliği hakkının bir temel hak olarak Anayasa’da ortaya konulması sonucu özel yaşamın parçası olan meslek sırrına da sağlanan anayasal koruma nedeniyle, yasa koyucunun 213 Sayılı Yasa’nın “**Vergi Mahremiyeti**” başlıklı 5. madde düzenlemesini yaparken Anayasa’nın anılan hükümlerine uygun biçimde hareket etmiş olması gereğini tespit edebiliriz. Aksi uygulama Yasa’nın bu hükmünün Anayasa’ya aykırılığını doğurur.

Ancak bu maddenin başlığı ile içeriği arasında biraz farklılıklar bulunmaktadır. Dikkat edilirse maddede tanımlanan mahremiyet sadece vergideki gizliliği değil özel hayata ilişkin gizliliği de kapsamaktadır. Dolayısıyla bu maddenin içinde iki ayrı müessese bulunmaktadır. Bunlardan birincisi; mükelleflerin özel ve ticari sırlarının ifşa edilmesini yasaklayan mahremiyet ilkesi, ikincisi de vergilerin açıklanması ilkesidir. Mahremiyet ilkesi mükelleflerin menfaatlerini korumak, vergilerin açıklanması ilkesi

⁹⁶ SONSUZOĞLU; a.g.m., s. 117.

de idarenin menfaatlerini korumak için düşülmüş ilkelerdir. Ancak ikinci müessese bugün söz konusu maddenin istisnası haline gelmiştir.

Ayrıca, 6183 sayılı Kanunun Üçüncü Kısımının “**Yasaklar ve Cezalar**” başlıklı İkinci Bölümünün “**Sırrın İfşası**” başlıklı 107. maddesinde, 6183 Sayılı Kanunun *tatbikinde vazifeli bulunan kimselerin, 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 2 aydan 6 aya kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar. Bu sırları kendileri veya başkaları için menfaat temini maksadı ile ifşa edenler beş aydan iki seneye kadar hapis cezası ile cezalandırılır ve bu suçun failleri ile birinci fıkradaki suçun mükerrirlerinin bir daha Devlet hizmetinde kullanılmamalarına karar verilir.*” şeklindeki düzenleme ile tahsil işlemleri sırasında öğrenilen bilgiler yönünden, VUK’un 5. maddesinde yer alan vergi mahremiyeti düzenlemesine paralellik sağlanmıştır.

Ayrıca 6183 Sayılı Kanunun 41.maddesinde amme alacağını tahsil yetkisine sahip kuruluşlara, yapacakları tahsile yönelik bilgilerin verilmesi sırrın ifşası sayılmamış ve bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığı’na belirleneceği hükmüne yer verilmiştir.

6183 sayılı Kanunun 107. maddesinde de sırrın ifşası yönünden getirilen yasağın kişiler yönünden kapsamı “**Bu Kanun’un tatbikinde vazifeli bulunan kimseler**” tabiri ile geniş bir çerçevede belirlenerek 6183 sayılı Kanun’un uygulamasında görevli olan tüm kişiler yasak kapsamına alınmıştır.

Hem 213 Sayılı VUK hem de 6183 sayılı AATUHK, vergileme ve tahsil aşamalarında görevli olan tüm bireyleri kapsama almaya yönelik kapsayıcı düzenlemeler getirmiştir. Bu bağlamda, vergileme sürecinin başlangıcından sonuna kadar her aşamada, mükellef ve ilgili olduğu kişiler açısından kamu görevlileri tarafından öğrenilen bilgilerin dışarıya karşı yalıtımı sağlanmıştır.

Görülüyor ki, VUK kapsamında yapılan düzenleme tahakkuk aşamasına kadar geçen vergileme sürecinde öğrenilen bilgileri, 6183 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ise tahsil aşamasındaki süreci kapsamaktadır Süreç olarak vergi mahremiyeti 6183

sayılı Kanun'un 107. maddesi de dikkate alındığında, salt anlamda, vergileme sürecinde tahakkuk aşaması ile sınırlandırılmamış, tahakkuktan tahsile kadar olan faaliyetler nedeniyle elde edilen bilgiler de benzer şekilde korumaya alınmıştır. Dolayısıyla, mükelleflerin vergileme aşamasında, tahakkuktan tahsile kadar edinilen tüm bilgileri gizli tutulacak ve korunacaktır.⁹⁷

Vergi mahremiyetinin korunmasına ilişkin bir başka düzenleme de 4208 Sayılı Kararın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun ile yapılmıştır. Kanunun 'sır saklama yükümlülüğü' ile ilgili 6.maddesine göre; sır saklamak zorunluluğu belirtilen kişilerin görevleri dolayısıyla kişilerin ve bu kişilerle ilgili kimselerin şahıslarına, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olarak öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken diğer bilgileri açıklayamazlar ve kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanamazlar. Bu yasağa uymayanlara verilecek ceza ise aynı kanunun 12.maddesinde düzenlenmiş olup; bir seneden üç seneye kadar hapis cezası öngörülmektedir.⁹⁸

TTK madde 363'e göre şirket ortaklarının da sır saklama mükellefiyeti bulunmaktadır.

Şirketin ticari defterleriyle muharebatının tetkiki yalnız umumi heyetin açık bir müsaadesi veya idare meclisinin kararıyla mümkündür. İncelenmesine müsaade edilen defter ve vesikalardan öğrenilecek sırlar hariç olmak üzere, hiçbir ortak şirketin iş sırlarını öğrenmeye yetkili değildir. Her ortak, her ne suretle olursa olsun öğrenmiş olduğu, şirkete ait iş sırlarını, sonradan ortaklık hakkını zayi etmiş olsa dahi daima gizli tutmaya mecburdur. Bu mecburiyeti yerine getirmeyen ortak meydana gelecek zararlardan şirkete karşı mesul olduğu gibi şirketin şikayeti üzerine, herhangi bir zarar umulmasa dahi, bir yıla kadar hapis veya beş yüz liradan on bin liraya kadar ağır para cezasıyla veya her ikisiyle birlikte cezalandırılır.

A- MAHREMİYET KAPSAMINDAKİ BİLGİLERİN ÖZELLİKLERİ

⁹⁷ Tahir ERDEM; a.g.m.

⁹⁸ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Naci AĞBAL, "4208 Sayılı Kanuna Göre Bilgi Verme Yükümlülüğü", Yaklaşım, Şubat 2001, S. 51-58.

Mükelleflerin ticari ve özel durumlarıyla ilgili bütün konuların gizli tutulması, sır olarak saklanması gereken hususların hem mükelleflere hem de onunla ilgili kişiler ve konuları da kapsamı suretiyle maddedeki suç unsurları çok geniş tutulmuştur. Gerek mükellefin ve gerekse mükellefle ilgili kimselerin açıklanamayacak hususları;

- Şahıslarına,
- Muamele ve hesap durumlarına,
- İşlerine ve işletmelerine,
- Servetlerine,
- Mesleklerine

ait olmak üzere öğrenilen sırlar ve gizli kalması gereken diğer hususlar açıklanamayacak; açıklanması durumunda vergi mahremiyetini ihlal suçu işlenmiş olacaktır. Vergi mahremiyetinin ihlal suçunun cezası VUK 362. maddesinde ayrıca düzenlenmiştir.

Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçunun oluşabilmesi için elde edilen bilgilerin birtakım şartları içermesi gerekmektedir. Elde edilecek 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.

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.

1. Sır veya Gizli Kalması Gereken Hususlar

Bu suçun en can alıcı noktası sır kavramı olup; sır kavramının çok iyi incelenmesi gerekmektedir. Sır nedir? Neler sır kavramı içinde kalmaktadır? Kimlerin

öğrenmiş oldukları bilgiler suç sayılacaktır? Diğer taraftan hangi bilgiler ne zaman açıklanırsa suç olacaktır?

Sır; genel olarak herkes tarafından bilinmeyen ve açıklanması halinde sahibinin şeref ve menfaatine zarar verme tehlikesi gösteren hususlar olarak ifade edilebilir.⁹⁹ Sırrı kişi özgürlüğü olarak kabul edip, onun kişilerin özel yaşamına ait ve üçüncü kişilere karşı korunması gereken bir olay olarak kabul edenler de bulunmaktadır. Bir başka açıdan sır; bir kimsenin herhangi bir surette öğrendiği ve kesinlikle gizli tutmak zorunda olduğu bilgilerdir.

Sır genel olarak sahibi dışında bilinmemesi gereken bilgiler olarak nitelense de bazı bilgiler birden fazla kişiler arasında da biliniyor olabilir ki, bu onun sır olduğu gerçeğini değiştirmez. Örneğin, bir üretim işletmesinde üretilen mamulle ilgili olarak bilinen üretim formülü birden fazla kişi arasında sır olarak kalabilir. Sırrı bilen kişi sayısının birden fazla olması onun sır niteliğini kaybetmesini gerektirmez. Üretim formülünü bilmesi gerekenler dışındaki kişilere formülle ilgili bilgiler aktarılsa işte o zaman olay sır olmaktan çıkacaktır.

İnsanlar genelde özel yaşamları ile ilgili bilgilerin başkaları tarafından öğrenilmesini istemezler. Ancak zaman zaman kendi yaşantıları ile bilgileri başkalarıyla paylaşmak ihtiyacı hissederler. Bu durum gayet doğal olup; insan olmanın getirdiği bir sonuçtur. İnsanlar dostlarıyla sevinç ve acılarını hatta çok özel durumlarını yani sırlarını konuşarak kendilerini daha iyi hissederler. Doğal olarak da bu konuşulanların sadece o kişiler arasında kalmasını arzu ederler. Kişiler aralarında konuşulan özel konuların ya da sırların bir başkasına aktarılmasından rahatsızlık duyarlar. Bu olay toplum tarafından da onaylanmayan bir durum olup kişilerin kendilerine aktarılan sırları başkalarına aktarmaları ahlak dışı bir olay olarak kabul edilir. Ancak kişiler kendilerine ait ve açıklanmasını istemediği bazı hususları kimi zaman kendiliğinden başkalarına aktarabilirler. Örneğin doktor hasta ilişkisinde olduğu gibi. Ancak burada kişinin isteyerek bu bilgileri bir başkasına aktarması söz konusudur.

⁹⁹DONAY, a.g.e., s.4.

Ancak burada ortaya çıkan önemli bir sorun kişinin özel yaşamı ile onun sır teşkil eden özel yaşamı arasındaki sınırın ne olduğunun saptanması ve aralarındaki ilişkinin net olarak nasıl ortaya konması gerektiğidir.

Sırrın objektif ve subjektif olmak üzere iki unsuru bulunmaktadır. Bir olayın sır olarak kabul edilebilmesi için bu iki unsurun bir arada bulunması gerekir. Subjektif unsur; bir olayın sır olarak kabul edilebilmesi için sır sahibinin onun sır olarak saklanması hususunda subjektif bir iradesinin bulunması objektif unsur ise; bu hususun başkaları tarafından bilinmemesi gerektiğidir. Bazı durumlarda kişilerin kendi iradeleri ile olayın sır olarak saklanmasını bizzat istemeyerek yavaş sesle olayı aktarmaları bile olayın gizli olduğunu ya da sır olarak kalması gerektiğini vurgular. Diğer taraftan bir olayın herkes tarafından açıkça görülebildiği ya da anlaşılabilirdiği durumlarda da sır olarak kalmasını karşı taraftan beklemek yanlış olacaktır. Örneğin 7 aylık hamile bir kadının hamileliği artık herkes tarafından anlaşılabilir duruma gelmişse hamileliğini diğer kişilerden saklamasını bir arkadaşından istemesi olayı objektif unsur açısından sır kapsamı dışına çıkarmaktadır. Yine ülke çapında ünlü bir firma sahibinin firmasının battığına dair haberlerin basında yansımış olmasına rağmen arkadaşlarından olayı bir sır olarak saklamak istemesi de bir başka örnek olarak verilebilir.

Sır dışında gizli kalması gereken hususlar ise sır kavramına yakın bir kavram olmakla beraber; mükellef açısından aynı nitelikte gizlilik özelliği taşımayan ancak başkaları tarafından öğrenilmesi durumunda da mükellefleri olumsuz yönde etkileyebilecek hususlardır.

2. Mükelleflere veya Mükelleflerle İlgili Olan Kimselere Ait Bilgiler

Mükellef; VUK'nun 8.maddesinde tanımlandığı üzere” vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu tereddüp eden gerçek veya tüzel kişidir”. Mükelleflerle ilişkisi olan kişiler ise onunla iş ilişkisine giren; onun borçlu olduğu ya da ondan alacaklı olduğu kişiler ya da kuruluşlardır.

VUK'nun 5.maddesinde geçen “mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin” anlamı çok geniştir. Bu tabirden mükellefin eşini, usul ve furuğunu, civar hısımlarını, ortaklarını, işi sebebiyle temasta bulunduğu gerçek ve tüzel kişilerin anlaşılması gerekir.¹⁰⁰

Mükelleflere ait bilgiler; kişinin faaliyet konusuyla ilgili olarak kullandığı formüller, alış veriş yaptığı kişilerin adres ve telefonları, üretim ve satış teknikleri, reklam faaliyetleri hep gizli kalması ve dolayısıyla üçüncü şahıslardan saklanması gereken bilgiler arasında kalması gereken hususlar olacaktır.

Bu tanımdan yola çıkarak mükellefle ilişkisi olan kişiler açısından personeli ve mükelleflerin iş ilişkisi dışında da ilişkisi olduğu kişilerin bilgileri de önemli olmalıdır. Örneğin personeliyle yasak aşk ilişkisi yaşayan mükellefin personeli hakkında elde edilen bilgilerin açıklanması durumunda olayın sonucu mükellefe kadar dayanacağı için bu bilgiler de sır olarak kalması gereken bilgiler olmalıdır.

Ayrıca mükellefin çok iyi ilişkisi olduğu bilinen bir kişinin homoseksüel olduğunun bilinmesi ve bunun açıklanması durumunda da mükellef zarar görecektir.

Mükelleflerin ister iş, ister iş dışındaki ilişkilerinin sonuçları kendilerini olumlu ya da olumsuz olarak etkileyecek; itibarlarını zedeleyebilecektir. Dolayısıyla bizce mükellefin ilişkisinin bulunduğu herkes bu yasak kapsamında değerlendirilmelidir.

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

Sır kavramının kapsamı çok geniş tutulmamalıdır. Zira bu suç kapsamında mükellef hakkında öğrenilen bilgilerin neredeyse tamamının sır olabileceği düşünebilir. Mükellefin şahsından başlayarak; şahıslarıyla ilgili olarak aile hayatları da devreye girecek, aile bireyleri hakkında öğrenilen bilgiler de sır olarak ya da gizli kalması gereken bilgiler olarak düşünülebilir. Diğer taraftan işletmelerine ait işlemler,

¹⁰⁰ Ali UYSAL-Nurettin EROĞLU, Açıklamalı ve İçtihatlı VUK, Ankara, 2005, s.10.

hesaplarına ait özel bilgiler hep gizli kalması gereken bilgiler olarak karşımıza çıkacaktır. Örneğin mükelleflerin bankalardan çektikleri krediler, borçları, yatırım kararları, üretim bilgileri, maliyet unsurları, mükelleflerin mal varlıkları, servetleri de de gizlemek istemeleri son derece doğaldır.

Vergi mükellefleri işletmelerine ait tüm bilgileri defter ve belgelerine işlemekte olup; bilgilerinin başkaları tarafından öğrenilmelerini doğal olarak istememektedirler. Aksi takdirde başkaları tarafından elde edilen bilgiler özellikle rekabet açısından olumsuz şekillerde kullanılabilir. Zira işletmeler kendilerine ait özel bilgilerin, işlemlerin başkaları tarafından öğrenilmesi durumunda ekonomik güçlerinin, itibarlarının ya da etkinliklerinin azalacağı ya da yok olacağı gibi kaygıları taşımaktadırlar. Diğer taraftan serbest rekabet ortamında faaliyet gösteren işletmeler açısından bilgilerinin elde edilmesi ve elde edilecek bilgilerin rekabeti azaltacak şekilde kullanılabilme olasılığı da tehlike arz etmektedir.

4. Sır veya Gizli Kalması Gereken Bilginin Görev Dolayısıyla Elde Edilmiş Olması

Sır kavramı, vergi mahremiyetine ilişkin sınırlar çerçevesinde ele alındığında karşımıza meslek sırrı kavramı çıkacaktır. Her ne kadar devlet sırrı kategorisi Türk mevzuatını sarmalamışsa da, bilgi edinme ve dolayısıyla ifade özgürlüğü kapsamında görülemeyecek bir başka sır kategorisi meslek sırrı kategorisidir. Meslek sırrı kategorisi, insan haklarını sağlamakta önemli bir role sahiptir. Bu insan hakkı özel yaşamın gizliliği ve dokunulmazlığı hakkıdır. Özel yaşamın gizliliğini korumayı amaçlayan sır kategorisine; bankacılık sırları, gazetecilik sırları, avukatlık sırları, doktor sırları gibi sırlar örnek verilebilir.

Bir mesleğin uygulaması sırasında öğrenilen, sır sahibi tarafından açıklanmaması öngörülen ve başka kişiler tarafından bilinmeyen kişinin özel yaşamına ilişkin bilgi ve olay, meslek sırrı olarak tanımlanır. Bir olay ya da bilginin sır olarak nitelendirilmesi, ahlaki bir değer yargısıdır¹⁰¹. Ahlâkî değer yargıları, “iyi” veya “kötü” sübjektif ve temelsiz değer yargıları değildir. Ahlâkî kurallara uymamak, topluma ve

¹⁰¹ <http://forensic.freeservers.com/SIR.HTM>

bireye son çözümlenmede mutlaka zararlıdır. Bir eylemin zararlı olması ise bir değer yargısı değil, bir “gerçek” yargısıdır. Şu halde ahlâkî değer yargılarının temelinde, diğer değer yargılarından farklı olarak bir gerçek yargısı vardır. Bu da her insan için geçerli olabilecek ahlâkî kuralların araştırılması sonucunu doğurmuştur.

Ahlâk normlarının kontrol aracı vicdandır. Vicdan bazı ahlâk normlarının içten, doğru ve zorunlu olarak kabul edilmesi ve bu kuralların ihlali halinde bir sorumluluk duygusunun meydana gelmesi demektir. Bu nedenle ahlâk kurallarının uygulanması herhangi bir kurum ve kuruluşun değil, insanın kendi vicdanının kontrolüne bağlıdır. İnsanın kabul ettiği ahlâk kurallarının denetleyicisi, insanın kendisidir. Ahlâkın ilgisiz kaldığı insani davranışlar alanı yoktur. Mesleklerin de toplum içinde bir görevi vardır. Bu meslekler ancak toplum için yararlı oldukları ölçü ve alanda meşru olurlar. Topluma zarar verildiği ve sınırın aşıldığı anda, topluma kendisini savunma hakkı ve görevi verilmiş olur.

Özgürlüklerin kötüye kullanılmasına karşı en etkili silah, bu özgürlüklerden yararlanan kişilerin faaliyet ve davranışlarından duyacakları sorumluluktur. Kuşkusuz herkese davranışlarını özgürce belirleyebilme imkânını sağlayan bir özgürlüğün bulunmadığı yerde sorumluluktan söz edilemez. Buna karşılık, kişiyi yapmaya karar verdiği faaliyetlerin sonuçlarından sorumlu tutmama, özgürlüğü en temel boyutlarından birinden yoksun kılmaktadır. Bireysel haklar ile hükümler bütünlüklerinin hakları arasında sınır çizmeye çalışılırken kişi özgürlüğü ile meslek etiğinin gereklilikleri birbiriyle uzlaştırılabilir.¹⁰²

İnsanlar başkaları hakkında öğrendikleri özel bilgileri (sırları) ilgili kişilerin kendilerine aktarmasıyla öğrenebilecekleri gibi bazen de meslekleri icabı isteyerek veya istemeyerek de öğrenebilirler. Bir sırrın meslek sırrı olarak kabul edilebilmesi için; sır olacak bilgi yada olayın meslek uygulaması sırasında öğrenilmesi yanında uygulanan meslek ile ilgili olması gerekir. Bu açıdan meslek sırları denildiğinde meslek faaliyetleri ifa edilirken elde edilen sırlar düşünülmelidir.

Diğer bir deyişle meslek sırlarının korunması aynı zamanda özel hayatın da korunmasını gerektirir. Zira kişiler zaman zaman bazı meslek sahiplerine güvenerek

¹⁰² Vedat Demir; http://www.byegm.gov.tr/seminerler/adiyaman-xi/adiyaman_7.htm

onlara kendi özel yaşamları hakkında bilgi verebilmekte ve dolayısıyla da onlarla özel yaşantılarının bir kısmını paylaşmaktadırlar. Örneğin hekimler, yargı organları ve resmi kurumlar dışında başka hiçbir kuruma veya kişiye hastası hakkında rapor veremez; tersi halinde suç işlemiş sayılırlar. Ancak hastanın yakınlarına, hastanın hastalığının seyri hakkında bilgi vermesi suç sayılmaz.

Kişinin, toplum içinde onur ve saygınlığına gölge düşüren, toplumun ayıplamasına yol açan ya da kişinin sosyo- ekonomik durumunu etkileyen olaylar kişi için sır niteliğinde olup açıklanamaz. Kişinin herkes tarafından bilinen özellikleri sır değildir. Ancak kişinin gizli tutulmasını istediği özelliklerin bile sır olarak saklanması gerekir. Her ne şekilde olursa olsun elde edilen bilgilerin ve öğrenilen sırların ilgili kişilerin isteği dışında kullanılıp başkalarına aktarılmamaları gerekmektedir. Bu açıdan olaya bakıldığında meslek sırları da kural olarak kişisel yaşamları ilgilendirmektedir. Bu anlamda sırrın korunması ya da meslek sırrının korunması aynı zamanda özel yaşamın da gizliliğini korumaktır.

Dikkat edilirse, açıklanması bir suç olan bir çok meslek sırrı özel yaşamın gizliliğini korumak için konulmuştur. Özel yaşamın gizliliğini korumayı amaçlayan sır kategorisine bir kaç örnek vermek gerekirse: 1593 sayılı *Umumi Hıfzıssıhha Kanunu* (m.104), 3017 sayılı *Sıhhat ve İctimai Muavenet Vekaleti Teşkilat ve Memurin Kanunu* (69/2), *Tıbbi Deontoloji Tüzüğü* (m.4, 14, 25), 1136 sayılı *Avukatlık Kanunu* (m.36), 1587 sayılı *Nüfus Kanunu* (m.14/son).

Meslek sırrı, özel yaşamın gizliliği hakkını korumak için kullanılmasının yanında ticari sırların korunması için de kullanılmaktadır. Mevzuatta bunun örneklerini gözlemek mümkündür: *Telgraf Kanunu* (md.10/II), *Borçlar Kanunu* (md.532), *Türk Ticaret Kanunu* (md.57/7, 57/8, 64/1, 358, 363), *Petrol Kanunu* (md.43, 52), *Sanayi Sicili Kanunu* (md.7, 12), *Sigorta Murakabe Kanunu* (md.52), *Vergi Usul Kanunu* (md.5), 551 sayılı *Patent Haklarını Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname* (md.26/c, 36, 89, 125 ve 126) 4458 sayılı *Gümrük Kanunu* (md.12), 4857 sayılı *İş Kanunu* (md.93). *Merkez Bankası Kanunu* (md.35, 43/son), *Su ürünleri Kanunu* (md.28), 1512 sayılı *Noterlik Kanunu* (md.54) ayrıca zikredilmelidir.

Yeni Türk Ceza Kanunu da çeşitli maddelerinde meslek sırrının açıklanmasını cezalandırmaktadır. Üstelik, yukarıda gösterilen Kanunların bir çoğu ilgili hükümlerinde YTCK'nın meslek sırrının açıklanmasını yasaklayan normlarına göndermede bulunmaktadır. YTCK'nın meslek sırrının açıklanmasını özel yaşamın gizliliğini korumak için cezalandırdığı bir normlar olarak (m.132, 133, 134, 135, 136); ticari sırların gizliliğini korumak için ürettiği normlar olarak (m. 239) gösterilebilir.¹⁰³

Mahremiyet kapsamındaki bilginin açıklanmasının suç oluşturması için failin sahip olduğu bilgiyi, görevi dolayısıyla elde etmiş olması gerekmektedir. Bilginin açıklanmasının, kendisinin veya başkasının yararına kullanılmasının vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilebilmesi için bu bilgilerin “görev” dolayısıyla elde edilmiş olması gerekmektedir.¹⁰⁴ Dolayısıyla elde edilen sırlar aynı zamanda meslek sırrı olarak da nitelendirilebilecektir. Zira sır görev dolayısıyla öğrenilmemişse VUK 5. maddedeki suç oluşmamaktadır.

Mesleğini icra eden kişilerin mesleklerini yaparken ya da icra ederken öğrendikleri sırlar meslek sırrı olarak nitelendirilirken bu sırların açıklanması da meslek sırrının açıklanması suçunu oluşturur. Bu sırrın konusu doğrudan doğruya kişileri ilgilendirmekte ve sırların da direkt olarak da mesleğin ifası sırasında öğrenilmesi gerekmektedir. Örneğin, bir avukatın müvekkilinden ya da bir doktorun hastasından öğrendiği sırları açıklaması meslek sırrının açıklanması suçunu oluştururken; gemi seyahati sırasında iki kişinin konuşmalarından önemli bir kişiye ait önemli sırlar öğrenen kişinin öğrendiklerini basına sızdırması meslek sırrının açıklanması suçunu oluşturmaz. Dolayısıyla mesleğin ifası sırasında öğrenilmeyen ya da kişiye ait sırları görevleri dolayısıyla öğrenmeyen kişilerin işledikleri suçlar meslek sırrının açıklanması suçu değildir. Failin görevinin sona ermesinden sonra öğrendiği bir sırrı ifşa etmesi veya kullanması durumunda VUK'nun 362.maddesine göre değil, TCK'nun genel hükümler kapsamında cezalandırılması gerekir.

Dolayısıyla vergi mahremiyetini ihlal suçu da belirli niteliğe sahip kişiler tarafından işlenebileceği için, meslek sırrının ifşası olarak da düşünülebilir.

¹⁰³http://www.antenna-tr.org/book/htmlcode/bolum_2_04_a_08_meslek_sirri_ticari_sir_ozel_yasam.htm

¹⁰⁴ S. Ateş OKTAR, Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2005, s. 186.

B- BAZI YABANCI ÜLKELERDE VERGİ MAHREMİYETİ

Vergi idaresindeki bilgilerin gizliliği ve mükelleflerin korunması amacıyla bunların açıklanmaması kuralı, pek çok ülke tarafından benimsenmiş durumdadır. Bu kural, mükellef hakları içinde de açık olarak sayılmıştır. Aşağıda, bazı ülkelerde vergi mahremiyeti konusu kısaca açıklanmaktadır.

Amerikan Gelir İdaresi (IRS) mükellefler tarafından verilen bilgilerin hukukun izin verdiği haller dışında açıklanamayacağını; kendisinden bilgi istenilen bir mükellefin bu bilgilerin niçin istendiğini, nasıl kullanılacağını ve bilgi vermediğinde ne ile karşılaşacağını mükellef hakları içinde olduğunu yayınlamıştır.¹⁰⁵ Mahremiyet hakkı, mali ve kişisel bilgilerden özel nitelikli olanların korunmasını gerektirir. Kamuya mal olmuş (açığa çıkmış, ifşa olmuş) bilgilerin korunmaması buna aykırılık oluşturur. Örneğin, bayilik sözleşmesi niteliğindeki bilgiler kamuya mal olmuş niteliktedir ve korunmaz. Belirli hallerde mahremiyet kurallarının atlanarak, bilgilerin diğer kamu birimleriyle paylaşılmasına hukuk izin verir¹⁰⁶.

ABD’de faaliyet gösteren Mükellefin Avukatı Servisi (TAS), Gelir İdaresi (IRS) bünyesinde yer alan hesaplar ve bilgiler anlamında mükellef haklarının korunması ve mükellef mahremiyetinin ilerletilmesinde önemli bir rol oynamaktadır. TAS çalışanları mükellefler ile IRS arasındaki sorunları ve uyuşmazlıkları çözmektedir.

TAS çalışanları mükelleflerden gelen şikayet, sorular ve uyuşmazlıkları dava açılmaksızın çözüme bağlamaktadır. Bu noktada mükelleflerle ilgili olarak elde edilen bilgilerin korunması önem kazanmaktadır. Sistemde mahremiyet anahtar bir unsur durumundadır.

Bir çalışan, yasal bir zorunluluk olmadıkça mahremiyet kapsamında elde ettiği bilgileri ifşa edemez. Şikayet, sorgu ya da araştırmalara ilişkin kayıtlar mahremdir ve ofis dışında ifşa edilemez.

¹⁰⁵ Bkz. IRS, "Your Rights as a Taxpayer", Internal Revenue Service Publication 1, Catalog Number 64731W, August 2000, s.1.

¹⁰⁶ <http://www.boe.ca.gov/pdf/pub70.pdf>.

Etkin çalışmaya olanak sağlayan mahremiyet, mükellefin avukatı servisi çalışmasının temel bir özelliğidir. Mahrumiyet vergi çalışanlarını diğerlerinden ayıran temel faktördür¹⁰⁷.

Güney Afrika Cumhuriyeti Gelir Vergisi Kanunu (Kısım 4) gelir idaresinin (SARS) resmi bilgilerin kamuya açıklanmasını özellikle yasaklamaktadır. SARS'ın dürüstlük ve tarafsızlık ilkesi gereği doğruluğu ispatlanmış kayıtlara sahip olması ve bunların korunması konusunda takındığı tavır kendileri için gurur kaynağı niteliğindedir¹⁰⁸.

Yeni Zelanda'da kamuya mal olmuş bilgilerle mahremiyete ilişkin bilgileri birbirinden ayırma ve bunları koruma yükümlülüğü 1994 tarihli Vergi Yönetim Yasası'nın 81.kısımında düzenlenmiştir. Buna göre, bir mükellefin şirket veya diğer varlıklarına ilişkin bilgilerin açıklanması ve yorumlanması yasaktır. Ancak bu yasak; istatistiki bilgiler, genel bazı olgular ve vergi yönetimine ilişkin genel açıklamalara engel değildir¹⁰⁹.

Kanada Gelir İdaresi (CRA) çalışanları gizlilik yükümlülükleri ve nelerin gizli bilgi olduğunun farkında olmaları için düzenli olarak bilgilendirilmektedirler. Bütün çalışanlar Gelir İdaresinin etik standartları konusunda sıkı bir eğitime tabi tutulmaktadır. Çalışanlar ilgi türüne bağlı olarak özel aşamalar takip etmek durumundadır. Mükellefe ait bilgiler önce fiziksel koruma altına alınır. Çalışanlar bu bilgileri email, ses mesajı gibi yöntemlerle transfer edemezler. Bilginin sadece mükellefle paylaşıldığından emin olmak zorundadırlar. Ve mükellefin yazılı izni olmadan üçüncü kişilerle paylaşamazlar¹¹⁰.

Mükellefler, kendilerine ait bilgilerin hukukun izin vermiş olduğu amaçlar için kullanılacağını beklemektedirler. Ki; burada sözü elden bilgiler sıradan kişiler tarafından bilinen açık bilgiler olmayıp hukuk tarafından korunan bilgilerdir¹¹¹.

¹⁰⁷ <http://www.irs.ustreas.gov/irm/part13/ch01s05.html>

¹⁰⁸ http://www.sars.gov.za/media/media_releases/2007/Press%20Statement%20-%20Taxpayer%20Confidentiality%20-%2026%20February%202007.htm

¹⁰⁹ <http://www.ird.govt.nz/aboutir/media-centre/taxpayer-secrecy/>

¹¹⁰ <http://www.cra-arc.gc.ca/notices/security-e.html>

¹¹¹ <http://www.ird.gov.hk/eng/abo/tax.htm>

III- VERGİ MAHREMİYETİ İHLAL SUÇUNDA FAİL

VUK'nun 352. maddesinin kavramsal olarak yaptığı yollama gereği VUK m.5'de kimlerin bu suçu işleyebileceği açıklanmıştır. 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,
- 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 olarak belirtilmiştir.

Vergi mahremiyeti suçu sınırlı ve bazı hukuki niteliklere sahip olanlarca işlenebilecek bir suç olmasından dolayı bu suçu **mahsus suç** olarak da nitelendirebiliriz.

Aşağıda vergi mahremiyetine uymak zorunda olan kişiler üzerinde ayrıntılı olarak durulacaktır.

A- VERGİ MUAMELELERİ VE İNCELEMESİ İLE UĞRAŞAN MEMURLAR

Bu grupta iki farklı suç faili karşımıza çıkmaktadır. Bunlardan birinci grup vergi işlemleri ile uğraşan memurlar, ikinci grup ise vergi incelemesi ile uğraşan memurlardır.

Vergi işlemleri ile uğraşan memurlar; vergi mükelleflerine karşı sonuç doğurabilecek idari işlemleri yapan memurlardır. Bu gruba verginin tarh, tahakkuk, tebliğ ve tahsil işlemlerini yapan memurlar, şefler, müdür yardımcıları, müdür, yazı işlemlerini yürüten daktilo memurları da dahil edilmelidir.

Vergi işlemleri ile uğraşan memurlar ifadesi kullanılarak suç faili olabilecek kişinin görevi belirtilmiştir. Buradan çıkartılabilecek sonuç; vergi muameleleri ile uğraşmayanların suçlu olamayacağıdır. Ancak “vergi muamelesi” deyimini bazen daha geniş yorumlamak gerekebilir. Örneğin bir işyerinin aranması durumunda görevlendirilen bir polis memuru da arama sırasında vergi muamelesi ile ilgili bir görev yapmaktadır. Bu durumda arama sırasında görev yapan jandarma, polis memurunu da bu gruba dahil etmek gerekir. Ayrıca arama kararını veren sulh mahkemesi yargıcı da vergi işlemleri ile uğraşmış kabul edilip, bu yasağa uymak zorundadır.

Aynı bağlamda vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlarda görev alan memurları da vergi muameleleri ile uğraşan memurlar olarak düşünmek gerekir.

İkinci grupta yer alan vergi incelemesi yapmaya yetkili memurlar ise; VUK 35.madde’de “ Hesap Uzmanları, Hesap Uzman Yardımcıları, İlin En Büyük Mal Memuru (Defterdar¹¹² veya Vergi Dairesi Başkanı), Vergi Denetmenleri, Vergi Denetmen Yardımcıları, Vergi Dairesi Müdürleri, Maliye Müfettişleri, Maliye Müfettiş Yardımcıları, Gelirler Kontrolörleri, Stajyer Gelirler Kontrolörleri, Gelirler Genel Müdürlüğünün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapan memurlar” olarak belirtilmiştir.

Diğer taraftan Maliye Bakanlığının merkez ve taşra teşkilatlarında çalışan Bakan, Müsteşar ve diğer tüm görevliler yaptıkları işlemler vergi işlemleri ve incelemesi olması durumunda VUK madde 5’deki yasağa uymak zorundadırlar.¹¹³

B- VERGİ MAHKEMELERİ, BÖLGE İDARE MAHKEMELERİ VE DANIŞTAY’DA GÖREVLİ OLANLAR

Vergi yargı mercileri ilk derece mahkemeleri olarak vergi mahkemeleri, üst derece yargı yeri olarak da Bölge İdare mahkemeleri ve Danıştay’dır. Ancak Danıştay bazı davalarda ilk derece mahkemesi olarak da görev yapmaktadır.

¹¹² 2005/9064 sayılı BKK ile 29 ilde Vergi Dairesi Başkanlıkları kurulmuştur. Bu illerde Defterdarların vergi konusunda bir yetkisi kalmamıştır. Diğer illerde ise, vergi dairesi başkanlıkları kuruluncaya kadar defterdarlar vergileme konusunda görev yapacaklardır.

¹¹³ YİĞİT, a.g.e., s.190.

Vergi Yargısı aşamasında, Vergi Yargısı'nda görevli olanlar da vergileme konusunda mükelleflerle ilgili önemli bilgilere ulaşmaktadır. Nitekim, İYUK'un, **“Dosyaların İncelenmesi”** başlıklı 20. maddesinin ilk fıkrasına göre *“Danıştay ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler. Bu husustaki kararların, ilgililerce, süresi içinde yerine getirilmesi mecburidir.”*

Re'sen araştırma ilkesi olarak ifade edilen bu durum çerçevesinde, yargı mercilerinde görevli hakim ve personel de, dava konusu olayla ilgili olarak sunulan bilgi ve belgeler kapsamında vergileme alanına ilişkin bilgilere ulaşacaklardır. Bu kapsamda ulaşılan bilgilerin gizli kalması ve korunması gerekmektedir.¹¹⁴

Vergi uyuşmazlığı nedeniyle dava konusu yapılmış hallerdeki mükelleflere ait bilgilere vakıf olarak mahkemelerde görevli olan daire başkanları, hakimler, savcılar, üyeler, idare memurları, katipler, röportörler ile mahkeme kaleminde görevli olan diğer görevliler de bu yasağa uymak zorundadırlar.

C- VERGİ KANUNLARINA GÖRE KURULAN KOMİSYONLARA KATILANLAR

Vergi kanunlarına göre 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 komisyonlarda görev alanlar, memurlar, memurların yanı sıra memur olmayanlar da vergi mahremiyetine uymak zorundadırlar. Zira kanun metninde *“komisyonlara iştirak edenler”* ifadesi kullanılmıştır. Bu durumda komisyonlarda memur olmayan üyeler de bulunuyorsa (örneğin ticaret veya ziraat odaları temsilcileri) onlar da suç faili olabilecek ve dolayısıyla da cezalandırılacaklardır.

¹¹⁴ Tahir ERDEM; a.g.m.

Komisyon üyelerine göreve başlarken gerek devlet, gerek mükellef haklarını koruyacağına dair yemin ettirilmeleri; mükelleflerin sırlarını üçüncü kişilere karşı da koruyacaklarına ilişkin bir taahhüt olarak nitelendirilebilir.

D- VERGİLENDİRME İŞLEMLERİNDE VE YARGIDA GÖREV ALAN BİLİRKİŞİLER

Genel kabul görmüş tanıma göre; bilirkişi, bir yargılamada dayanılan olay ve olguların değerlendirilip onlardan sonuçlar çıkarılmasından özel ve teknik bilgiye gereksinim duyulan durumlarda; yargıcın bilgisine ve görüşüne başvurduğu, verdiği bilgiler ve yaptığı açıklamalarla yargıca yardımcı olan kişidir.¹¹⁵ Özel teknik ve bilgi donanımına sahip uzman kişiler idari işlemin oluşması ya da yargı aşamasında kendilerinin bilgilerinden yararlanılmak üzere bilirkişi olarak tayin edilirler.¹¹⁶

Vergi matrahlarının, servetlerin, sınai hakların, telif haklarının ve imtiyazların, mücevheratın değerlendirilmesinde bilirkişiden yararlanılabilir. Özellikle takdir komisyonları bu anlamda bilirkişilere müracaat edebilir.

Bilirkişiler gerek yargılama veya idari yargı aşamasında vergi mahkemelerinde, Bölge İdare Mahkemelerinde, Danıştay'da ve gerekse ceza mahkemelerinde ve Yargıtay'da da kullanılabilirler. Bilirkişiye başvuruyu mahkeme isteyebileceği gibi, taraflar da isteyebilir. Ancak hakim taraf istekleri ile bağlı değildir.¹¹⁷

Bilirkişinin görevinin icrası sırasında ya da görevi dolayısıyla edindiği sırları saklaması, etik temeli bulunan bir ödevdir. Bu husus yasalarla düzenlenmemiş olsa bile, uyulması gerekli bir etik kuraldır.¹¹⁸ Kaldı ki, adli ve idari mahkemeler ile vergi takdir

¹¹⁵ Çetin AŞÇIOĞLU, "Bilirkişi Görevinin Sınırları", Bursa SMMMO Bilirkişi Eğitim Semineri, TÜRMOB Yayını, Ankara, 2002, s.128.

¹¹⁶ "... niteliğinin hakimlik mesleğinin gerektirdiği bilgiyle belirlenemeyeceği, bu nedenle bilirkişi incelemesi yaptırılması..." Danıştay Onuncu Daire, E: 1997/3006, K: 1999/6659. "Randıman hesabıyla vergi salınmasında teknik bilgi gerektiren fire oranlarının belirlenmesi için bilirkişi incelemesi yapılması..." Danıştay Dördüncü Daire, K: 1999/751. "...kayıtdışı mal alımı nedeniyle salınan vergiyle ilgili olarak defter ve belgeler üzerinde bilirkişi görüşü alınması gerekir..." Danıştay Dördüncü Daire, E: 1999/1559, K: 2000/564.

¹¹⁷ BAYRAKLI, Vergi Ceza Hukuku, a.g.e., s. 291.

¹¹⁸ Atilla İNAN, "Bilirkişi Etiği ve Yaptırıma Bağlanması", Bursa SMMMO Bilirkişi Eğitim Semineri, TÜRMOB Yayını, Ankara, 2002, s.238.

komisyonları tarafından atanan bilirkişiler de vergi gizliliğine uymak zorundadırlar. Burada dikkat edilmesi gereken önemli bir husus bilirkişilerin mutlaka memur olmak gibi bir zorunluluklarının olmayışıdır.¹¹⁹

Bununla beraber, idari veya yargı aşamasında görevlendirilmekle devletle arasında özel bir bağ kurulan ve vereceği raporla idari işleme veya hakimın kararına iştirak etmesi söz konusu olan bilirkişilerin memur sayılması gerekmektedir.¹²⁰

E- ADLİ VE İDARİ SORUŞTURMALARLA İLGİLİ OLARAK BİLGİ VE BELGE TALEP EDEN KAMU GÖREVLİLERİ

4962 sayılı kanunla yapılan değişiklikle VUK'nun 5. maddesine, "...Ayrıca, kamu görevlilerince yapılan adlî ve idarî 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..." hükmü eklenmiştir.¹²¹ Dolayısıyla, bu bilgileri kullanacak olan kişi ve kuruluşlara da vergi mahremiyeti ile ilgili hükme uyma zorunluluğunu getirilmiş olmaktadır. Örneğin, Maliye Bakanlığı ve vergi incelemesi yapan müfettiş, hesap uzmanı ve vergi görevlileri, vergi işlemleriyle ilgili diğer memur ve bilirkişiler, bankalardan, müşterileri olan mükellefler hakkında bilgi ve belge isteyebilirler (VUK m. 148).

¹¹⁹ Bilirkişi olarak görevlendirilebilecek kişilerin sahip olması gereken nitelikler, bilirkişilik görevinin nitelikleri ve bilirkişilikle ilgili diğer bilgiler için bkz. Yahya DERYAL, Türk Hukukunda Bilirkişilik, Seçkin Yayınları, Ankara, 2004

¹²⁰ DERYAL, a.g.e., s. 23. Ceza yargılamasında görev alan bilirkişinin memur sayılması gerektiği yönünde Yargıtay 10. Ceza Dairesi tarafından 26.12.1994 tarih ve 11900 E/14671K için bkz. Yargıtay Kararları Dergisi, Cilt: 21, Yıl: 1995., Sayı: 4, s. 681.

¹²¹ Bakanlık tarafından verilecek bilgilerin niteliğinin belirlenmesi bakımından bir iç genelge ve özelgeyi örnek olarak verebiliriz. "Hakkında bilgi istenen mükellefin vergi levhasında bulunan bilgilerle ikametgah adresi ve halen mükellef olup olmadığı gibi hususların bildirilmesi mahremiyetin ihlali anlamına gelmeyeceğinden, bu bilgilerin icra müdürlüklerine verilmesinde bir sakınca bulunmamaktadır." 18.06.2004 Tarihli Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi. Şükrü KIZILOL, Vergi Uygulamalarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler, Cilt 7, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2005, s. 623-633.

"Vergi denetmeni tarafından mükellef hakkında düzenlenen inceleme raporunun örneğini isteyen Sanayi ve Ticaret İl Müdürlüğüne verilmesi uygun değildir." Maliye Bakanlığı Özelgesi, Tarih: 29.04.1997, Sayı: B.07.0.GEL.0.28/2803-5-746/16933. Şükrü KIZILOL, Vergi Uygulamalarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler, Cilt 4, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1998, s. 586.

F- KANUNLA KURULMUŞ MESLEKİ TEŞEKKÜLLER, BİRLİK VE MESLEK ODALARI

Söz konusu 5.maddeye eklenen maddede bahsi geçen meslek teşekkülleri; barolar, tabipler odası, ticaret odası veya bunların bağı olduğı birlikler, serbest muhasebeci mali müşavirler odası, yeminli mali müşavirler odası, bu odaların bağı olduğı birlikler gösterilebilir. Söz konusu meslek teşekkülleri, birlikler ve odalar da vergi mahremiyetine ilişkin yasağı uymak zorundadır.

G- DİĞER KİŞİLER

Vergi mahremiyeti ile ilgili yasağın belirtildiğı maddede yasağı uymak zorunda olan kişi veya kuruluşlar arasında bizce , denetçiler, noterler, tasfiye memurlarının da olması gerekir. Zira söz konusu kişiler de mükellefler hakkında vergi işlemleri dolayısıyla birçok bilgi edinmekte ve öğrenmektedir. Bunların da bu bilgileri açıklamamaları ya da kullanmamaları gerekir.

IV- VERGİ MAHREMİYETİNİN İHLAL SUÇUNUN UNSURLARI

Çalışmamızın ikinci bölümünde ceza hukuku açısından suçun unsurları üzerinde durulmuştu. Söz konusu unsurlar bir kez daha hatırlatılacak olursa; kanuni unsur, maddi unsur, hukuka aykırılık unsuru ve manevi unsur olmak üzere dört adet unsurdan oluşmaktadır. Burada vergi mahremiyetinin ihlal suçunun unsurları; ceza hukuku açısından belirlenen suç unsurları dikkate alınarak olarak açıklanacaktır.

A- SUÇUN KANUNİ UNSURU

Vergi hukukunda tipleştirme, kanun koyucunun vergiye ilişkin genel soyut kurallar koymasıdır. Tipiklik ise, somut maddi olay veya işlemin soyut hukuk kuralına uygun olmasıdır.¹²²

Vergi gizliliği ve buna uymak zorunda olan kişiler VUK'nun 5.maddesinde, vergi mahremiyetini ihlal suçu ise VUK'nun 362. maddesi ile TCK'nun 239. maddesiyle birlikte ele alınarak düzenlenmiştir.

Bir suçun ilk unsuru olun kanunilik unsuruna göre söz konusu suçta hukuksal açıdan düzenlemelerle yer verilmiş; böylece kanunilik unsuru oluşturulmuştur.

Diğer taraftan, AATUHK m. 107 de, “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 2 aydan 6 aya kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar.

Bu sırları kendileri veya başkaları için menfaat temini maksadı ile ifşa edenler beş aydan iki seneye kadar hapis cezası ile cezalandırılır ve bu suçun failleri ile birinci fıkradaki suçun mükerrirlerinin bir daha Devlet hizmetinde kullanılmamalarına karar verilir. Bu Kanunun 41. maddesine göre amme alacağını tahsil yetkisi verilen kuruluşlara, yapacakları tahsile yönelik bilgilerin verilmesi sırrın ifşası sayılmaz. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.” hükmü yer almaktadır. Bu hüküm de 6183 sayılı kanun kapsamında yapılacak ihlallerin kanuni unsurunu oluşturmaktadır.

B- SUÇUN MADDİ UNSURU

VUK madde 5'de vergi mahremiyetine uymak zorunda oldukları belirtilen kişilerin görevleri dolayısıyla mükelleflerin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanamazlar.

¹²² Metin TAŞ; Vergi Hukuku, Ekin Kitabevi, Bursa 2001, s. 51.

Kanuni tanıma uygun bir fiilin bulunması şartı, suçun maddi unsurunu ihtiva eder. Fiil terimi ise olumlu ya da olumsuz şekilde açığa vurulan ve insandan çıkan işi, hareket ile hareket sebebiyle dış dünyada meydana gelen değişikliği ve neticeyi birlikte belirtmek üzere kullanılır¹²³.

Bu durumda vergi mahremiyetini ihlal etme suçu iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Bunlardan birincisi yasağa uymak zorunda olan kişilerin görev sırasında öğrendikleri bilgileri ifşa etmeleri, ikincisi de elde ettikleri bilgileri kendilerine ya üçüncü şahısların yararına kullanmaları durumudur. Başka bir deyişle suçun maddi unsuru sırrın gizli kalması gereken bilgilerin ifşası, ikincisi de bu bilgilerin kullanılmasıdır. Suçun meydana gelmiş sayılması için sırrın ifşası yeterli olup, ayrıca bilgilerin kullanılması gerekli değildir.

Vergi mahremiyeti ihlal suçunu oluşturan fiiller farklı suç tiplerini oluşturdukları için ayrı ele alıp incelenecektir. Birinci hareket şekli sırrın ifşası olup, bu suç neticesi hareketle bitişik suçlardan olduğu için maddi unsuru açıklarken hareket, netice ayrı ayrı ele alınmayacaktır. Ayrıca ikinci suç eylemi sayılan bilgilerin kullanılması da neticeye bağlı suç olduğundan aşağıda maddi unsur açıklanırken hareket-netice ayrı ayrı ele alınmayacaktır.

1. Hareket

a- Sırrın İfşası

“Özel yaşamın gizliliği, bireyin varlığı ve özel yaşamı, arzu etmediği kimseler tarafından veya onun koyduğu ölçülere uygun olmayan oran, biçim ve zamanda algılandığı veya buna müdahale edildiği zaman bozulmuş olur”.

Vergi sırrının ifşası; fail tarafından görev sırasında herhangi bir şekilde öğrenilen sırrların failin açıklama veya elverişli hareketleri sonucu öğrenmemesi gereken kişiler tarafından öğrenilmesidir. Kısacası sırrın ifşası sırrların açıklanmasıdır. Başka bir deyişle; başkalarının sır hakkında bilgi sahibi olmalarının sağlanması ve böylece sırrın gizliliğinin ortadan kaldırılmasıdır. İfşadan söz edebilmek için sır olarak ifade edilen

¹²³ Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN, Ceza Hukuku-Genel Kısım, Cilt I, 9. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1985, s. 126

şeylere mutlaka aleniyet kazandırılmış olması gerekmekte, sırrın herhangi bir kişiye açıklanması dahi bu suçun maddi unsurunu oluşturmaya yetecektir. Bu unsur, gizli kalması gereken bilgilerin değil aynı zamanda bunun ilgili olduğu kişinin de açıklanmasını gerektirmektedir¹²⁴.

Mükelleflerin gizli tutulacağı güvencesi ile meslek sahiplerine vermiş olduğu sırların açıklanması, özel yaşamın gizliliğini bozmaya yönelik davranışlardan biridir. Mükelleflerinin sırlarını açıklayarak özel yaşamlarının gizliliğini bozmaları, meslek mensuplarına bir takım hukuki ve cezai sorumluluklar doğurmaktadır. Bu sorumluluklara ilişkin özel düzenlemeler 3568 sayılı Kanun'da (m. 43, 49)¹²⁵, Medeni Kanun'da (m. 23, 24, 25)¹²⁶ ve Borçlar Kanunu'nda (m. 41, 49,)¹²⁷ yer almaktadır.

¹²⁴ Durmuş TEZCAN-Mustafa Ruhan ERDEM; Ceza Özel Hukuku, Barış Yayınları, İzmir 2000, s. 116.

¹²⁵ **Madde 43** – 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 fıkraya hükmünün dışındadır.

Tanıklık, sırrın ifşası sayılmaz.

Yukarıdaki hükümler oda ve birlik personeli hakkında da uygulanır.

Madde 49 – 3 üncü maddenin 1 inci fıkrasına aykırı davranışlar hakkında altı aydan bir yıla kadar hapis ve bir milyon liradan on milyon liraya kadar ağır para cezasına hükmolunur.

12/4, 13, 15/4, 43/1, 43/2, 44,45 inci maddenin 1 inci fıkrası hükümlerine aykırı davranışta bulunanlar hakkında suç daha ağır bir cezayı gerektirmiyorsa bir milyon liradan on milyon liraya kadar ağır para cezasına ve 12/4 fıkrası hükmü için bu cezaya ilaveten altı aydan bir yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.

¹²⁶ **Madde 23-** Kimse, hak ve fiil ehliyetlerinden kısmen de olsa vazgeçemez.

Kimse özgürlüklerinden vazgeçemez veya onları hukuka ya da ahlâka aykırı olarak sınırlayamaz.

Yazılı rıza üzerine insan kökenli biyolojik Maddelerin alınması, aşılması ve nakli mümkündür. Ancak, biyolojik Madde verme borcu altına girmiş olandan edimini yerine getirmesi istenemez; maddî ve manevî tazminat isteminde bulunulamaz.

Madde 24- Hukuka aykırı olarak kişilik hakkına saldırılan kimse, hâkimden, saldırıda bulunanlara karşı korunmasını isteyebilir.

Kişilik hakkı zedelenen kimsenin rızası, daha üstün nitelikte özel veya kamusal yarar ya da kanunun verdiği yetkinin kullanılması sebeplerinden biriyle haklı kılınmadıkça, kişilik haklarına yapılan her saldırı hukuka aykırıdır.

Madde 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.

¹²⁷ **Madde 41** – Gerek kasten gerek ihmal ve teseyyüp yahut tedbirsizlik ile haksız bir surette diğer kimseye bir zarar ika eden şahıs, o zararın tazminine mecburdur.

Ahlaka mugayir bir fiil ile başka bir kimsenin zarara uğramasına bilerek sebebiyet veren şahıs, kezalik o zararı tazmine mecburdur.

Vergi mahremiyetine ilişkin sırların açıklanması suçunun maddi unsurunun hareket kısmı “ifşa”dır. Sırrın gizliliğini ortadan kaldıran her şey ifşa niteliğindedir. Dolayısıyla, ifşa sırrı başkasına söylemek şeklinde olumlu olabileceği gibi, başkasının sırrı öğrenmesine müsamaha etmek şeklinde olumsuz da olabilir.¹²⁸

Meslek sırrı olarak da değerlendirilebilecek olan vergi sırrının bulunması için, öğrenilen sır ile icra olunan meslek arasında bir ilişkinin olması gerekir. Sırrın veya gizli kalması gereken diğer bilgilerin öğrenilmesi ile görev arasında bir ilişki aranmaktadır ki, bu ilişki de elde edilen bilgilerin görev gereği öğrenilmiş olmasıdır. Sırrın faaliyet veya işlemlerle ilgisinin bulunması yeterli görülüp; failin bunu öğreniş şekli önemli sayılmamıştır. Diğer bir deyişle fail elde ettiği sırrı kendi görevini icra ederken öğrenmiş olabileceği gibi mesleği ile ilgili kalmak suretiyle görev sınırı aşarak ya da görevini kötüye kullanarak da öğrenmiş olabilir. Her ne şekilde öğrenilmiş olursa olsun bu sırlar görev sırasında öğrenilmiş kabul edilir. Sır ile görev arasında bağlantı kurulamadığı durumlarda ise TCK'daki hükümlere göre değerlendirme yapılacaktır.¹²⁹

Sırrın ifşasını faillerin elde ettikleri bilgileri bizzat açıklamaları ya da açıklamaya elverişli hareketlerle anlaşılmasını sağlamasıdır. Ancak burada üzerinde önemle durulması gereken husus, açıklamaya elverişli hareketlerin neler olduğudur. Nitekim açıklamaya elverişli hareketler, yazılı ve sözlü olabileceği gibi bilgi ve belgeleri ilan etmek, belgeleri okutturmak gibi öğrenmeyi sağlamaya elverişli her türlü fiille gerçekleştirilebilir. Yani hareket icrai olabileceği gibi, ihmali de olabilir. Ancak fail tarafından verilen bilgiler üçüncü şahısları araştırmaya yapmaya oradan da sırra ulaşmaya iterse, bu durumda fail ile hareket arasında bir nedensellik bağı kurulamaz ve fail bu durumda suçu işlememiş sayılır. Diğer taraftan fail tarafından açıklanan sırrın fail tarafından bizzat bilinmesi de gerekmez. Fail elinde bulunan belgenin içeriğini bilmeden bir başkasına okuttuğunda, ya da ilan ettirdiğinde, suç açısından maddi

Madde 49 – Şahsiyet hakkı hukuka aykırı bir şekilde tecavüze uğrayan kişi, uğradığı manevi zarara karşılık manevi tazminat namıyla bir miktar para ödenmesini dava edebilir.

Hakim, manevi tazminatın miktarını tayin ederken, tarafların sıfatını, işgal ettikleri makamı ve diğer sosyal ve ekonomik durumlarını da dikkate alır.

Hakim, bu tazminatın ödenmesi yerine, diğer bir tazmin sureti ikame veya ilave edebileceği gibi tecavüzü kınayan bir karar vermeye yetinebilir ve bu kararın basın yolu ile ilanına da hükmedebilir.

¹²⁸ Faruk EREM, Türk Ceza Kanunu Şerhi-Özel Hükümler, C. 2, Seçkin Kitabevi, Ankara, 1993, s. 1279.

¹²⁹ ŞENYÜZ, Vergi Ceza Hukuku, a.g.e., s.266-267.

unsur gerçekleşmiş olur. Örneğin ele geçirilen bir beyanname ya da defterin incelenmeksizin üçüncü kişilere verilmesi veya basına intikali de sırrın ifşası kapsamında değerlendirilmesi gereken fiillerdir. Ancak manevi unsur açısından failin açıkladığı hususun sır olduğunu bilmesi gerekmektedir.¹³⁰

Nitekim bu noktada, gizli kalması gereken bir bilginin varlığının farkında olunarak aktarılması fiili de sonuç olarak öğrenilip aktarılmadan farklı değildir. Kanun'un, mükellefe ait gizli kalması gereken bilgilerin korunması amacı karşısında, edinilen belge ya da defterlerdeki bilgilere vakıf olunmasa da, gizli kalması gereken konuların varolabileceği bilinerek, söz konusu belge ya da defterlerin üçüncü kişilere sunulması mahremiyeti ihlaldir. Dolayısıyla gizli kalması gereken bilginin öğrenilerek aktarılması ile gizli kalması gereken bilgiye sahip olarak aktarım sonuçları itibari ile aynı nitelikte fiillerdir.

Bu noktada, bir diğer ayrıntı ise, görev nedeniyle öğrenilen bilgilerin vergi işlemlerinde görevli diğer kişilere ifşasının mahremiyeti ihlal sayılıp sayılmayacağıdır. Vergi mahremiyetine konu bilginin görev ya da sıfat nedeniyle öğrenilmiş olması gerekir. Bu bağlamda, aynı dairede çalışan iki kişinin, edindikleri bilgileri paylaşmaları genellikle görevleri kapsamında, işlemlerin tekemmülü, ihtilafli konularda müzakere, yardımlaşma gibi farklı nedenlere dayanabilir. Bu bağlamda, vergileme sürecinde görev ya da sıfatı nedeniyle öğrenilen bilgilerin gizli tutulması, söz konusu kişileri de kapsadığından vergi mahremiyetinin ihlali gündeme gelmeyecektir. Nitekim, öğrenilen sırrı saklama mecburiyeti öğrenen kişiyi de kapsamaktadır.¹³¹

Açıklama yapılırken karşı taraftan sırrın gizli kalması hususunda söz alınması ya da karşı tarafa tembihte bulunulması fiili suç olmaktan çıkarmayacağı gibi, açıklama veya elverişli hareketlerin ifşa sayılması için sırrların bizzat kullanılmış olması da gerekmemektedir. Açıklamanın şekli, yapıldığı yer ve açıklanan kişi sayısının suçun oluşumuyla ilgisi yoktur. Açıklamanın yazılı, sözlü, aleni, ya da kapalı alanda, bir kişi

¹³⁰ SONSUZUĞLU, a.g.m., s.125.

¹³¹ Sahir ERMAN; Vergi Suçları, İ.Ü. Fen Fakültesi Basım Atölyesi, İstanbul 1988, s.98.

ya da birden fazla kişiye yapılmasının da bir önemi bulunmamakta olup ayrıca görevi gereği sırlara vakıf olabilecek bir kişiye yapılan açıklama da ifşa sayılmayacaktır.¹³²

Sırrın ifşası suçunda ifşa eylemi suçun oluşumu için yeterli sayılmakta ve bu suç neticesi harekete bitişik suçlardan¹³³ olmaktadır.

Failin görevde bulunduğu sırada öğrenmiş olduğu sırlar, fail görevden ayrılrsa da devam edeceği için, görevi sırasında öğrendiği bir bilgiyi görevi bıraktıktan sonra açıklayan bir fail yine de vergi mahremiyeti ihlal suçunu işlemiş sayılır. Zira suçun meydana gelmesi açısından ihlalin yani ifşanın ne zaman yapıldığı önemli değildir. Ancak görevden ayrıldıktan sonra öğrendiği bilgilerin açıklayan bir faili vergi mahremiyeti suçu ile değil, genel hükümler çerçevesinde cezalandırmak gerekecektir.

Bu suç tipi, neticesi harekete bitişik suçlardan olup, hareketin yapılmasıyla netice meydana gelmiş olur. Sırrın ifşasıyla mağdurun bir zarar görmüş olması aranmamıştır.

b- Sırrın Kullanılması

Sırrı kullanmak; sırrı açıklamaksızın ondan yararlanmaktır. Sırrı açıklamak zaten ifşa fiiline gireceği için, mükellefe veya mükelleflerle ilgili kişilere ait söz konusu sır ve gizli hususların çıkar sağlamak amacıyla kullanılması, ikinci tür vergi mahremiyetini ihlal eylemidir.

VUK'nun 5.maddesinde sırların ifşası yasaklandığı gibi, sırların failin kendisi veya üçüncü şahıslar lehine kullanılması da yasaklanmıştır. Bu **düzenlemede** menfaat temini şartı aranmaktadır. Zira yasa koyucu “nef’ine kullanılması” ibaresine yer vermiştir.

¹³² YİĞİT, a.g.e., s.194.

¹³³ *Neticesi harekete bitişik suçlar (Şekli suç-neticesiz suç):* Bu tip suçlarda hareketin yapılmış olması suçun tamamlanması için yeterlidir. Diğer bir ifadeyle hareket ve netice birbiri üzerindedir. Hareket yapıldığı anda netice de gerçekleşmiş olur. Örneğin hapisshaneden kaçma (YTCK 292), yalan tanıklık (YTCK 272), konut dokunulmazlığını ihlal (YTCK 116) bu tipteki suçlardandır.

Kullanma, öğrenilen bilgiden yararlanma anlamında olup, öğrenilen sırların bir menfaatin elde edilmesi anlamında kullanılmasıdır. Bu menfaat maddi ya da manevi de olabilir. Bu bilgilerin mutlaka açıklanması gerekmez. Dolayısıyla öğrenilen sırların menfaat karşılığında açıklanmadan kullanılması da vergi mahremiyeti ihlal suçunu oluşturur.

Suçun maddi unsurunu oluşturan bu ikinci suç türünde sır ifşa edilmemekte ancak failin bizzat kendisi veya üçüncü şahıslar tarafından menfaat sağlanması şartıyla kullanılmaktadır. Her iki durumda da yani failin bilgiyi kullanması ya da başkalarına kullandırması durumunda da birileri menfaat sağlamaktadır.

Kullanma suçunun oluşabilmesi için sırrı kullanılan mükellefin zarar görme şartı yoktur. Sadece bilgilerin kullanılmış olması suçun oluşumu için yeterli görülmüştür. Dolayısıyla sırların kullanılması ya da kullandırılması durumunda da eylem ile sonuç bir arada bulunmaktadır. Bu ikinci suç türü de neticesi harekete bitişik suç olup, suçun zararının oluşmasının beklenmesine gerek bulunmamaktadır.¹³⁴

2. Netice

Suç fiilinin neticesi kamu düzeninin bozulmasıdır. Kanun koyucu, gizli kalması gereken bilgilerin ifşa edilmesini ya da ilgililerin, kendileri veya üçüncü kişilerin yararına kullanılmış olmasını suçun oluşması için yeterli saymaktadır. Vergi gizliliğine uymama suçu neticesi harekete bitişik suçlardan olduğu için teşebbüse elverişli değildir. Sırrın üçüncü kişiye duyurulması ya da kendisi veya üçüncü kişilerin bunu kullanarak çıkar sağlaması suçun tamamlanması için yeterlidir.¹³⁵

3. İlliyet (Nedensellik) Bağı

Genel olarak bakıldığında vergi mahremiyeti ihlal fiillerinden sırrın ifşası hareketi sonuca bitişik olması nedeniyle illiyet bağı açısından bir özellik göstermez.

¹³⁴ BAYRAKLI, Vergi Ceza Hukuku, a.g.e., s.293.

¹³⁵ BAYRAKLI, a.g.e., s. 293.

Yasa ile yasaklanan sonuç, yine yasada tanımlanmış bir hareketten doğuyorsa, hareket ile sonuç arasında illiyet bağı bulunuyor demektir.

Vergi mahremiyetinin ihlaline ilişkin ikinci suç unsuru sırların bir menfaat karşılığında kullanılması veya kullandırılması hareketi neticeye bağlı suçlardan olduğu için hareket-sonuç ve fail arasında bir illiyet bağının kurulması gerekmektedir.

Yasal olarak öngörülen hapis cezalarının uygulanmasında “suç ve suçlu arasındaki illiyet bağı” sorununu çözmek mahkemenin takdir ve yetkisindedir.¹³⁶

C- SUÇTA HUKUKA AYKIRILIK UNSURU (HUKUKA UYGUNLUK HALLERİ)

Bilindiği üzere suçun hukuka aykırılık unsuru, yasadaki tarife uygun olarak işlenen fiilin hukuk düzeniyle çatışma halinde bulunmasını ifade eder. Bu çatışmayı ortadan kaldıran ve fiilin ceza kuralının amacına aykırılığını önleyen sebeplere ise “**hukuka uygunluk sebepleri**” denir. Bu sebepler bulunduğu takdirde vergi mahremiyetine ilişkin sırların açıklanması fiili suç teşkil etmeyecektir.¹³⁷

YTCK’nun 24, 25 ve 26. maddelerinde hukuka uygunluk sebepleri belirtilmiş olup bunlar sırasıyla; kanunun hükmü, amirin emri, meşru savunma, zorunluluk hali, hakkın kullanılması ve ilgilinin rızasıdır.

TCK’nun yanı sıra VUK’ nunda da vergi mahremiyetinin ihlal suçu ile ilgili hukuka uygunluk sebepleri belirtilmiştir. Aşağıda hem VUK açısından hem de YTCK açısından hukuka uygunluk sebepleri incelenecektir.

1. Vergi Hukuku Açısından Hukuka Uygunluk Halleri

Vergi sistemimiz temelde beyan esasına dayalıdır. Yükümlülerin beyanla elde edilen bilgilerinin açıklanmasını önlemek amacıyla getirilen vergi mahremiyeti düzenlemesi mükellef lehine tek taraflı bir uygulamadır. Tek taraflı bir güvence

¹³⁶ YİĞİT, a.g.e., s.157.

¹³⁷ DÖNMEZER -ERMAN,a.g.e., Cilt. 2, s. 1

sağlayan uygulamalar diğer bir tarafın hakkına tecavüz sayılmaması için devletin menfaatlerini de güvence altına almak için vergi mahremiyeti düzenlemesine istisnalar getirilmiştir.

Hukuka aykırılık unsurunu ortadan kaldıran ya da aynı hareketi uygun gören veya emreden bir başka hukuk kuralının varlığı halinde, haklı bir sebebe dayalı olarak fiili suç olmaktan çıkartan unsurlara hukuka uygunluk sebepleri denilmektedir.

Vergi hukukumuzda vergi mahremiyeti ilkesi benimsenmiş olmakla beraber, vergi mahremiyetine ilişkin düzenlemelere yer veren yasalarda ve TCK'da yer alan hukuka uygunluk sebeplerinin varlığı halinde, vergi mahremiyeti ihlali suç unsuru olmaktan çıkar ve bu fiili işleyenlere ceza verilmez.

Vergi mahremiyeti ilkesi ile ilgili VUK'nunda yer alan düzenlemelerin içinde, vergi gizliliğini bozduğu halde suç oluşturmayan bazı istisna hükümleri bulunmaktadır.

Türk Vergi Hukukuna ilk olarak 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile giren vergi mahremiyeti ilkesi, 1964 yılına kadar ilk haliyle uygulanabilmiş ancak VUK 5. maddesine 26.6.1964 tarihli 485 Sayılı Kanunla vergilemede aleniliğin sağlanması ile vergi ziyasının önlenebileceği ve böylece vergi adaletinin sağlanabileceği düşünülerek ilk istisna olan "vergilerin açıklanması" hususu eklenmiştir.¹³⁸ Daha sonra bu istisnalara VUK'nun 5. maddesine başka istisnalar da eklenerek vergi mahremiyeti ihlalinin istisna alanı genişletilmiştir. VUK'nun 5. maddesine eklenen bu yeni fıkralardaki haller vergi mahremiyetinin ihlali sayılmamaktadır. Aşağıda vergi mahremiyeti ihlali sayılmayan haller (hukuka uygunluk sebepleri) ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

a- Matrahların ve Vergilerin İlanı

Vergi yükümlülüğünün sağlanması, vergi denetimi ile sağlanabileceği gibi, vergi kanunlarında yer alan bazı müesseseler (otokontrol) aracılığı ile vergi kayıp ve kaçaklarını önleyebilir. Ayrıca vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi; psikolojik baskı unsurları kullanılmak suretiyle de sağlanabilir. İşte vergi beyanlarının ilanı da bu psikolojik baskı yöntemlerinden birisi olarak günümüzde kullanılmaktadır. Vergi

¹³⁸ SONSUZOĞLU, a.g.m., s.128.

mükellefleri, meslektaşlarını, müşterilerini ve diğer baskı gruplarını düşünerek gerçek beyanda bulunmaya özen gösterecektir. Diğer taraftan mükelleflerin ödedikleri vergilerin ilan edilmesi da mükellef üzerinde büyük bir baskı unsuru oluşturacaktır. Bu yöntemle mükellefler; işletmelerinin, mesleklerinin ve yaşam standartlarının altında matrah bildirmekten kaçınmayı tercih edeceklerdir.¹³⁹

VUK'na 485 sayılı Kanunla eklenen 5.maddenin değiştirilen ikinci fıkraya hükmüne göre;

“...Vergi güvenliğini sağlamak amacıyla Gelir Vergisi mükelleflerinin yıllık gelir vergisi, sermaye şirketlerinin kurumlar vergisi beyannamelerinde gösterdikleri matrahları (zarar dahil) ve beyanları üzerinden tarh olunan Gelir ve Kurumlar vergileri ile mükelleflerin ad ve ünvanları, bağlı oldukları vergi dairelerince beyannamelerin verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerinde asılacak cetvellerle ilan olunur. Mükellefin bağlı bulunduğu teşekkül varsa, bu ilan orada da yapılır.”

Söz konusu istisnanın amacı 485 Sayılı Kanunun madde gerekçesinde “...mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere, mutlak bir vergi mahremiyeti ihdas olunmuştur.

... Getirilen alenilik prensibi, bu mutlak mahremiyet esasına, sadece kamu yararı düşüncesine dayanan bir istisna teşkil etmektedir.” şeklinde açıklanmıştır.

Vergi daireleri tarafından yapılacak bu ilanlar beyannamelerin verildiği yıl içinde yapılacak ve ayrıca sadece gelir ve kurumlar vergisi için bu uygulama gerçekleştirilecektir. Aynı kurallar mükelleflerin bağlı bulunduğu meslek teşekkülleri için de geçerli olacaktır. İlgili süre dışında yapılacak ilanlar hukuka uygunluk sebepleri kapsamı dışında kalacağı için vergi mahremiyeti ihlali suçunun işlenmesine sebep olacaktır.

Ayrıca yukarıda belirtilen hususlar dışındaki bilgilerin veya söz konusu mükellefler dışındaki kişilere ait bilgilerin ilan edilmesi ya da üçüncü şahıslara

¹³⁹ BAYRAKLI, Vergi Ceza Hukuku, a.g.e., s 294.

aktarılması yasaklanmış olup bu durumda vergi mahremiyeti ihlali ortaya çıkmaktadır.¹⁴⁰

Vergilerin ilan edilmesi, vergi güvenliğini sağlama amacına yönelik olarak hazırlanmıştır. Gerçeğe aykırı bilgi verenler bu konuda bilgi sahibi olan kişilerce yetkili makam ve mercilere şikayet ya da ihbar edilerek, psikolojik baskı altında kalan mükelleflerin doğru beyan vermesi sağlanacak ya da doğru beyana yönlendirilecektir. Dolayısıyla da denetim böylece daha da kolaylaşacaktır.¹⁴¹

Ancak vergi idarelerinin mükellef adına tarh edilen vergilerin ilanı ve açıklaması ile ilgili düzenlemeleri sadelikten uzak, karmaşık ve dağınıktır. Ayrıca uygulamalar da büyük ölçüde vergi idarelerinin takdir ve insafına terk edilmiştir.

Zira vergilerin ilanı konusunda uygulamada vergi daireleri sadece faaliyette bulunan iller itibarıyla adlarına en yüksek vergi tahakkuk ettirilen mükelleflerin listelerini mükelleflerden izin alarak açıklamaktadır. Ayrıca daha kapsamlı bir açıklama yapılmamaktadır.

Yapılan bu uygulamalar VUK'nun 5. maddesine aykırıdır. Çünkü VUK'nun 5. maddesi, ilgili madde kapsamına giren bütün mükelleflerin vergi matrahının açıklanması gerektiğini belirtmektedir. Vergiler ilan edilirken sadece bir kısım mükelleflerin vergilerinin ilan edilmesi ve ayrıca onlardan izin alınması yanlıştır. Zira ilgili madde gereğince vergi daireleri bu işlemleri yapmak için yetkili kılınmışlardır.¹⁴²

b- Vergi Levhası Asılması

Psikolojik denetim usullerinden biri de vergi levhası asılmasıdır. Vergi levhasında yer alan, matrah ve ödenen vergilerin müşterilere ilan edilmesi suretiyle mükelleflerin iş yeri ile ödedikleri vergi arasında bir mukayese yapılması hedeflenmiştir. Böylece mükellefler vergi levhası asarak durumlarını herkese ilan ettikleri için kendilerini psikolojik baskı altında tutacaklar ve doğru beyanda bulunmaya özen göstereceklerdir.

¹⁴⁰ UYSAL- EROĞLU, a.g.e., s.12.

¹⁴¹ YİĞİT, a.g.e., s.197.

¹⁴² Gürol ÜREL, Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Şubat 2003, s.67.

VUK'nun 5. maddesine 2365 Sayılı kanun ile eklenen 3.fıkırada vergi mahremiyetine ilişkin ikinci istisnaya yer verilmiştir. Vergi levhası asılmasına ilişkin bu ikinci istisna hükmü ilgili üçüncü fıkrada;

“Gelir Vergisi mükellefleri (kazancı basit usulde tespit edilenler dahil) ile sermaye şirketleri her yıl Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarihine esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı merkezlerine, şubelerine, satış mağazalarına iş sahipleri ile mükellefler tarafından kolayca okunup görünecek şekilde asmak zorundadırlar. İlan ve levhalara ilişkin diğer hususlar Maliye Bakanlığınca belli edilir.” hükmüne yer verilmiştir.

Vergi levhası asılmasına ilişkin VUK'nun 5. maddesine 2365 Sayılı kanunla eklenen 3. fıkranın gerekçesinde uygulamanın amacı, “yurttaşlar arasında ortak bir vergi ödeme şuurunun yaratılması ve vergi alınmasında kamuoyu baskı ve desteğinden yararlanılması” olarak açıklanmıştır.

Maliye Bakanlığı vergi levhası asılmasına ilişkin hususları 142, 143,177 ve 272 Seri No'lu VUK Genel Tebliğlerinde açıklamış bulunmaktadır. 142 Sıra No'lu Genel Tebliğde; vergi levhası asma zorunluluğu bulunanlar, vergi levhasında bulunması gereken bilgiler, vergi levhasının asılacağı yerler, vergi levhasının şekil ve ebadı, tasdik ve asılma süreleri konularında açıklamalar yapılmıştır. 142 Sıra No'lu tebliğe göre; vergi levhasında bulunması gereken bilgiler aşağıdaki gibidir:

1. Mükellefin adı ve soyadı,
2. Ticaret ünvanı,
3. İş yeri adresi,
4. Vergi sicil (hesap) numarası,
5. Bağlı bulunduğu vergi dairesi,
6. Vergi türü (gelir veya kurumlar vergisi),
7. Beyan edilen matrah ve bu matrahın ilgili bulunduğu yıl için tahakkuk eden vergi,
8. Bağlı bulunduğu vergi dairesinin tasdik yeri

Vergi levhasında yer alması gereken bilgiler esas itibariyle, vergi mükelleflerinin vergi levhası asmasını gerektiren faaliyet türüne yönelik olanlardır. Bu

bağlamda, ticari faaliyeti dolayısıyla işyerine vergi levhası asmak zorunda olan bir mükellefin aynı zamanda gayrimenkul sermaye iradı da elde etmesi halinde, ticari faaliyetini sürdürdüğü işyerinde bulunan vergi levhasında sadece ticari faaliyetine yönelik bilgilere yer verilecektir. Bir yükümlünün ticari faaliyetinin yanında zirai faaliyetinin de olması halinde zirai faaliyeti nedeniyle vergi levhası asma zorunluluğunun bulunması için ayrı bir yazıhane açması gerekmektedir. Böyle bir durumda, ticari faaliyetine ilişkin bilgileri içeren vergi levhası ticari faaliyette bulunduğu birime; zirai faaliyetine ilişkin bilgileri içeren vergi levhası ise, zirai faaliyetine yönelik olarak açılmış olan yazıhaneye asılacaktır.

Vergi levhası asmak zorunda olan mükellefler gelir vergisi mükellefleridir. Mükellefler ister gerçek usul isterse basit usule tabi olsunlar, vergi levhası asmak zorundadırlar.

Şahıs şirketlerinde ve adi ortaklıklarda her ortak için ayrı ayrı vergi levhası asılmak zorunlu iken; adi komandit şirketlerde komanditer ortak için vergi levhası asılmak zorunlu değildir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinden sadece sermaye şirketleri vergi levhası asmak zorundadırlar. Ayrıca kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin vergi levhası asma zorunlulukları bulunmamaktadır.

Vergi levhaların kolayca okunup görülebilecek bir yere asılmaması, vergi levhasının hiç asılmamış sayılmasını gerektirecektir.

143 Sıra No'lu Genel Tebliğde; taşımacılık yapanlar, gezici olarak faaliyet gösterenler, çok sayıda şubesi olan mükellefler hakkında açıklamalar yapılmıştır.

Söz konusu tebliğe göre; konusu yük ve yolcu taşımacılığı olan taşıtlar vergi levhası asmak zorunda olup, bunların dışında kalan taşıtlar vergi levhası asmayacaktır.

Ayrıca turizm organizasyonu faaliyetinde bulunan firmaların vergi levhalarını sabit işyerlerine asmaları yeterli görülmüş, ayrıca kendilerine ait taşıtlarda ya da kiraladıkları taşıtlarda vergi levhası asma zorunlulukları bulunmamaktadır. Ancak kiralanan nakil vasıtalarında vasıta sahibine ait vergi levhasının asılı bulunması zorunludur. (VUK Genel Tebliğ 177)

Diğer taraftan bir işyeri açmaksızın gezici olarak faaliyet gösterenlerin vergi levhası asma zorunlulukları yoktur.

Birden fazla işyeri bulunan mükellefler ise ; her işyeri için ayrı ayrı vergi levhası asmak zorundadır. Diğer taraftan aynı işyerinde birden fazla katın bulunması durumunda da her kata vergi levhası asılmak zorundadır.¹⁴³ Ancak her katta onaylı bir vergi levhasının bulunmasına gerek olmayıp, bir adet tasdikli vergi levhası bulundurmak şartıyla mükellef bunun tasdiksiz fotokopilerini de kullanabilir.

272 Sıra No'lu Genel Tebliğde; mükelleflerin vergi levhalarını ne zaman ve nereye tasdik ettirecekleri açıklanmıştır.

Söz konusu tebliğe göre; öteden beri işe devam eden gelir vergisi mükellefleri (basit usulde vergilendirilenler dahil) ile kurumlar vergisi mükelleflerinden sermaye şirketleri, vergi levhalarını her yılın Mayıs ayının sonuna kadar, yıl içinde işe başlayanlar ise işe başladıkları tarihten itibaren 1 ay içinde ve işyeri ile ilgili değişiklik yapanlar da değişiklik tarihinden itibaren 1 ay içinde vergi levhalarını tasdik ettirip işyerlerinin kolayca görünür bir yerlerine asmak zorundadırlar.

Mükellefler vergi levhalarını bağlı buldukları vergi dairelerine tasdik ettirebilecekleri gibi, 3568 Sayılı Kanuna göre ruhsat almış olan ve defterlerini tutmak üzere sözleşme düzenlemiş oldukları veya beyannamelerini imzalattıkları ya da işletmelerinde bağımlı olarak çalışan Serbest Muhasebeci veya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere ve Yeminli Mali Müşavirlere de vergi levhalarını tasdik ettirebilirler.¹⁴⁴

¹⁴³ “Mükelleflerin iş merkezleri dışında muhtelif şube, satış mağazası gibi yerlerin her katında birden fazla reyonlarda mallarını teşhir ederek tanıtması, müşterilerle ücret karşılığı alışveriş yapılarak faaliyette bulunulması halinde, her bir kat için ayrı ayrı vergi levhası asılması gerekir.” 17.10.2000 tarihli ve B.07.0.GEL.0.28/2803-5/814/47121 sayılı Maliye Bakanlığı Özelgesi. Şükrü KIZILOTT, Vergi Uygulamalarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler, Cilt 6, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2002, s.637. “Ticari faaliyette kullanılan ancak trafiğe hususi araç olarak tescil edilen vasıtaya vergi levhası asılması zorunlu olmadığından kesilen usulsüzlük cezasında isabet yoktur.” Danıştay Üçüncü Daire, Tarih. 28.11.1989, E. 1989/1371, K. 1989/2635. Şükrü KIZILOTT, Vergi Uygulamalarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler, Cilt 2, Yaklaşım Yayınları, Ankara, s.1663-1664.

¹⁴⁴ “Vergi levhalarının, meslek mensuplarına da tasdik ettirilmesi mümkündür. Meslek mensupları, vergi levhalarını imzaladıkları mükellefleri kendi bağlı buldukları vergi dairelerine bir yazı ekinde bildireceklerdir.” VUK İç Genelgesi, Tarih: 27.05.1999, Sıra No: 1999/3. Şükrü KIZILOTT, Vergi Uygulamalarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler, Cilt 5, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2000, s.530.

c- Vergi ve Cezaların Maliye Bakanlığınca Açıklanması

VUK'nun 5. maddesinin 4369 Sayılı Kanunla eklenen dördüncü fıkrasında vergi mahremiyeti kuralına getirilen üçüncü istisna açıklanmıştır. Söz konusu fıkraya göre;

“Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ceza miktarları Maliye Bakanlığınca açıklanabilir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini mahalline devredebilir. Maliye Bakanlığı bilgilerin açıklanmasıyla ilgili usulleri belirlemeye yetkilidir.”

VUK'nun 5. maddesine 4369 sayılı Kanunla eklenen dördüncü fıkranın gerekçesinde;

“Bu madde ile 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 5.maddesine bir fıkra eklenmekte ve eklenen bu fıkra nedeniyle uygulama alanı kalmayan son üç fıkrası yürürlükten kaldırılmaktadır.

Eklenen bu fıkroda yer alan ilk hüküm, Maliye Bakanlığınca mükelleflerin beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geldiği halde ödenmemiş borçlarını açıklama yetkisini ve bu yetkiyi bakanlık yurtdışı ve taşra teşkilatına ve vergilendirme işlemi yapma yetkisi bulunan belediye gibi diğer ilgili kamu idarelerine devretme olanağını sağlamaktadır. Vergi mahremiyetine istisnai olarak getirilen bu düzenleme ile hem kamuoyunun vergi konusunda bilgilendirilmesi hem de kamuoyu denetimi yoluyla mükelleflerin ödevlerini tam ve zamanında yapmalarının sağlanması amaçlanmaktadır.

Bu fıkroda yer alan son hüküm, Maliye Bakanlığınca bilgilerin açıklanmasına dair usulleri belirlemek yetkisini vermektedir. Bu yetki ile Maliye Bakanlığı, kamuoyunu bilgilendirmek, vergi bilincini oluşturmak ve kamuoyunun denetiminden yararlanarak mükelleflerin ödevlerini tam ve zamanında yapmalarını sağlamak amacıyla her türlü basın, yayın ve iletişim araç ve teknolojilerini kullanabilecektir.

Getirilen bu fıkra karşısında uygulama alanı kalmayan fıkralar kaldırılmakta ve kaldırılan son fıkroda yer alan basın ve TRT yoluyla yapılacak açıklamalara ilişkin giderlerin ilgili mükelleflerden tahsil edilmesine son verilerek vergi yönetiminde

kırtasiyeciliğin azaltılması amaçlanmaktadır.” ifade edilmek suretiyle eklenen fıkranın amacına açıklık getirilmiştir.¹⁴⁵

Maliye Bakanlığı ikmalen, re’sen ve idarece yapılan tarhiyatlar dolayısıyla kesinleşen vergi ve cezalar ile vadesi geçtiği halde hala ödenmemiş vergi ve cezaların açıklanmasına ilişkin usul ve esasları belirleyerek, bu usul ve esasları 293 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği ile açıklamıştır.

Söz konusu tebliğe göre; her yıl 31 Mayıs itibari ile kesinleşen vergi ve cezalar açıklamaya konu edilirken, açıklanacak tutarın tespitinde 1 Haziran-31 Mayıs döneminde kesinleşen tarhiyatların toplamı dikkate alınacaktır. Bu toplamlara vergi ve ceza tutarlarının yanı sıra gecikme faizleri de eklenecektir.

Açıklanacak yükümlülere ilişkin listeler her yıl 15 temmuz tarihinde vergi dairelerinin uygun bir yerlerinde 1 ay süreyle asılı kalacaktır.

Açıklama kapsamındaki borçlar; ikmalen, re’sen veya idarece yapılan tarhiyatlar dolayısıyla kesinleşen vergiler ve cezalar, vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve cezalar ile vergi barışı kapsamında taksitlendirilmiş borçlardır.¹⁴⁶

İkmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergiler ile bu tarhiyatlara ilişkin olarak kesilen cezalar, kesinleşmeleri halinde açıklanacaktır. Tarhiyatların dava konusu yapılması halinde kesinleşme, yargı yolunun tükenmesi halinde gerçekleşecektir.

31 Mayıs tarihi itibariyle kesinleşen vergi ve cezalar açıklamaya konu edilecektir. Açıklanacak tutarın tespitinde 1 Haziran- 31 Mayıs döneminde kesinleşen tarhiyatların toplamı dikkate alınacak, vergi ve ceza tutarlarının yanı sıra gecikme faizi de göz önünde bulundurulacaktır. Her bir vergi dairesi itibariyle toplam 125.000 YTL¹⁴⁷ ve üzeri borcu olan mükellefler açıklamaya dahil edilecektir.

¹⁴⁵ 4369 sayılı Kanunla kaldırılmadan önce açıklamanın biçimine ilişkin olarak **“basın ve TRT yolu ile”** olacağı belirtilmekteydi. Yürürlükten kaldırılan bu açıklama biçiminin başlı başına ayrı bir **“ceza”** içerdiği ve cezaya ilişkin esasların sadece kanunlar tarafından belirlenebileceği gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi’nde davaya konu edilmiştir. Konu ile ilgili geniş bilgi için bkz. Şahnaz GEREK- Ali Rıza AYDIN, Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku, Seçkin Yayınları, Ankara, 2005, s. 286-289.

¹⁴⁶ 359 ve 374 No.lu VUK Genel Tebliğlerinde “vergi barışı kapsamında taksitlendirilmiş borçların da ilan edileceği ifade edilmektedir.

¹⁴⁷ 359 No.lu VUK Genel Tebliği ile belirlenen tutar. Konu ile ilgili en yeni genel tebliğ olan 374 no.lu VUK Genel Tebliğinde (28.06.2007) de aynı tutar yer almaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine tabi olup, sadece vergi dairelerince takip ve tahsil edilen vergi, resim, harç, vergi cezaları¹⁴⁸, gecikme faizi ve gecikme zamları açıklamaya konu olacaktır. Örneğin, belediyeler tarafından tahsil edilen vergiler kapsama dahil değildir.

Açıklamaya konu olacak toplamı aşağıdaki hususlar göz önünde bulundurularak tespit edilecektir.¹⁴⁹

a) Birden fazla vergi dairesinde mükellefiyet kaydı bulunan mükelleflerin açıklanacak borçlarının olup olmadığının belirlenmesinde bu vergi dairelerine olan borçları birleştirilmeyecektir. Tutar itibariyle açıklama kapsamına giren alacaklar alacaklı vergi daireleri itibariyle ayrı ayrı dikkate alınacaktır. Açıklamaya konu olacak her bir vergi dairesi için ayrı ayrı dikkate alınacağından, 125.000 YTL'nin altında alacağı olan vergi dairesince mükellef hakkında açıklama yapılmayacaktır.

b) 31 Aralık tarihi itibariyle vadesi geldiği halde, 30 Haziran tarihi itibariyle ödenmemiş bulunan ve nev'i itibariyle açıklama kapsamına giren amme alacaklarının toplam tutarı açıklanacak miktarın tespitinde dikkate alınacak ve bu alacaklara 30 Haziran tarihi itibariyle gecikme zammı hesaplanarak borç toplamına ilave edilecektir.

c) Açıklanacak amme alacağının miktarının tespitinde 6183 sayılı Kanun'un 48. maddesi uyarınca tecil edilip de tecil şartlarına uygun olarak ödenmekte olan alacaklar dikkate alınmayacaktır. Tecil şartlarının ihlal edilmiş olması halinde ise amme alacağının vade tarihi de dikkate alınarak belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde varsa borçlunun diğer borçları ile birlikte tecil şartlarını ihlal ettiği borcu da açıklama kapsamına alınacaktır.

6183 sayılı Kanununun 48. maddesinin ikinci fıkrası gereğince 30 güne kadar ödeme süresi verilen amme alacaklarından ödeme süresi bitmemiş olanlar da tecil edilmiş kamu alacağı gibi değerlendirilecektir. Açıklama tarihinden önce 6183 sayılı

¹⁴⁸ "Mükellefin bizzat kendisinin, kesinleşmiş herhangi bir cezası bulunup bulunmadığına ilişkin belge istemesi halinde, konunun VUK 5. maddesine göre vergi mahremiyetine girmeyeceği sonucuna varılmıştır." Maliye Bakanlığı Özelgesi, Tarih: 08.09.2000, Sayı: B.07.0.GEL.0.28/2803-5-805/41932. KIZILOTT, a.g.e., Cilt 6, s. 638.

¹⁴⁹ Rıza BİLGİÇ; 'Vergi Borcu Bulunan Mükelleflerin Açıklanması', Yaklaşım Dergisi, Ağustos 2005, Sayı: 152, s. 145-146.

Kanun'un 10. maddesinde sayılan teminatlardan **“banka teminat mektubu”**nu ilgili tahsil dairesine vermek suretiyle tecil talebinde bulunan ve açıklama tarihi itibariyle talepleri henüz değerlendirme aşamasında bulunan mükelleflerin, banka teminat mektubu ile teminat altına alınan borçları açıklama kapsamına alınmayacaktır.

d) Mükellefin açıklamaya esas alınan tutarın üzerinde borcu bulunmakla birlikte nakden veya mahsuben iade talebinin de bulunması halinde aşağıdaki şekilde işlem yapılacaktır. Nakden veya mahsuben iade yapılabilmesi için ilgili mevzuat gereğince istenilen belgelerin açıklama tarihinden önce mükellef tarafından eksiksiz olarak vergi dairelerine ibraz edilmiş olması gerekmektedir. Bu belgelerin tam olması koşuluyla nakden veya mahsuben iadesi talep edilen miktarın kesinleşip kesinleşmediğine bakılmaksızın borç toplamından düşülecektir. Kalan borç, 125.000 YTL ve üzerinde ise açıklama kapsamına alınacaktır.

e) Mükellefin açıklamaya konu tutarın üzerinde borcu olup olmadığı tespit edilirken vergi sorumlusu olması dışında çeşitli kanunlarda yer alan sorumluluk müesseseleri nedeniyle asıl amme borçlusunun yanı sıra sorumlu olduğu tutar şahsi borçlarına ilave edilmeyecektir.

f) Ödeme emri tebliği ya da cebren takip ve tahsil muameleleri üzerine mükellef tarafından yaratılan ihtilaflar sonucu açıklamanın yapılacağı tarihten önce verilmiş olan ve bu tarihe kadar geçerliliğini koruyan yürütmenin durdurulması kararları uyarınca mükellef hakkında takibat yapılmasına imkan bulunmadığından bu durumdaki mükelleflerin borçları açıklamaya dahil edilmeyecektir.

4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu kapsamında taksitlendirilen ve taksit ödeme süresi henüz sona ermemiş olan vergi ve cezalar kapsama dahil edilmiştir.

Açıklamalar, Türkiye genelindeki vergi dairelerinde vergi dairesinin ilan koymaya mahsus yerlerinde asılmak suretiyle 15 Temmuz - 15 Ağustos tarihleri arasında yapılacaktır. Hazırlanan listeler indirildikten sonra vergi dairelerince muhafaza edilecek ve bu tarihten sonra listede yer alan mükellefler hakkında listede yer alan bilgiler de dahil olmak üzere herhangi bir açıklamada bulunulmayacaktır. Listenin asılı

bulunduğu süre içerisinde de listede yer alan bilgiler dışında mükellefler hakkında herhangi bir açıklama yapılmayacaktır.

Diğer yandan açıklanması öngörölen vergi borçları ve cezalarının toplamı öngörölen miktarı aşan mükellefler; Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına ait “www.gelirler.gov.tr.” adresindeki web sitesinden her yıl ağustos ayında 1 ay süreyle ilan edilecekleri belirtilmiştir.

VUK'nun 5.maddesinde bu şekilde bir düzenleme bulunmasına rağmen, aynı maddeye 4369 Sayılı Kanunla eklenen bu fıkranın mantığı anlaşılammıştır. Zira eklenen bu yeni fıkra ile mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanlarının, kesinleşen vergi ve cezalarının ve vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve cezalarının açıklanmasına ilişkin yeni bir düzenleme getirilmiştir. Ancak bu uygulama daha dar kapsamda vergi ilanları yoluyla birtakım mükellefler için zaten yapılmaktaydı. Bu yeni eklenen fıkra ile vergi ilanı yapmak zorunda olan mükellefler için yapılan düzenlemeyi de içine alan daha genel bir düzenleme yapılmıştır. Çünkü vergi ilanları sadece gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri için düşünölürken, bu yeni uygulama bu vergilerin dışındaki vergileri de kapsamakta ayrıca dava konusu yapıldıktan sonra kesinleşen vergi ve cezaları ve hatta vadesinde ödenmeyen vergi ve cezaları da kapsamaktadır. Dolayısıyla bu yeni getirilen düzenlemeyle VUK'nun 5.maddesinde öteden beri uygulanmakta olan vergilerin ilanına ait hükmün kaldırılması yerinde olurdu. Zira genel bir düzenleme yapılırken, eski hükmün de korunmuş olması uygulamada birtakım karışıklıkların, belirsizliklerin doğmasına yol açacaktır. Ayrıca bu yeni uygulama kendi içinde birtakım çelişkiler de taşımaktadır. Örneğin; vadesinde ödenmeyen vergi ve cezaların ilan edileceği belirtilirken, vadesinde ödenen vergi ve cezaların ilan edilmeyeceği gibi bir sonuç çıkartılabilecekken; aynı madde hükmü içerisinde kesinleşen vergi ve cezaların da açıklanacağına ilişkin düzenleme yapılmıştır.¹⁵⁰

Diğer bir eleştirisi konusu ise belirlenen tutarın “*vergi dairesi bazlı*” olarak ifade edilmesidir. Aynı faaliyetleri dolayısıyla farklı vergi dairesine kayıtlı bir vergi mükellefinin toplam borç miktarı belirlenen tutarın üzerinde olmasına rağmen, vergi dairesi bazında tutarın altında olması durumunda ilan gerçekleşmeyecektir. Diğer

¹⁵⁰ ÜREL, a.g.e., s. 68.

tarafından, sadece bir vergi dairesine kayıtlı bulunan başka bir mükellefin borcu diğer mükelleften az olmasına rağmen bir vergi dairesine kayıtlı olması nedeniyle ilan gerçekleştirilecektir. Bu husus yasanın önemli bir handikapını oluşturmaktadır. Bu nedenle, konu *mükellef bazlı* olarak ele alınmalıdır.

d- Adli ve İdari Soruşturma Yapan Kamu Görevlilerine ve Bankalara Bilgi ve Belge Verilmesi

VUK'nun 5. maddesinin 4369 Sayılı Kanunla eklenen beşinci fıkrasında mahremiyet kuralına getirilen dördüncü istisna ile ilgili hükümlere yer verilmiştir.

4369 sayılı Kanunla¹⁵¹, VUK'nun 5. maddesine eklenen fıkra hükmüne göre; kamu görevlilerince adli ve idari soruşturmalarla ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgelerin verilmesi vergi mahremiyetini ihlal etmeyen bir diğer durumdur.

4369 Sayılı Kanun ile eklenen beşinci fıkranın konulma gerekçesi de aşağıda belirtilmiştir.

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

Söz konusu düzenlemenin gerekçesinde¹⁵², bu düzenlemeyle daha şeffaf bir kamu yönetimi anlayışı içinde yolsuzlukların önlenmesinin amaçlandığı açıklamasına yer verilmiştir. Bu bağlamda, kamu görevlilerince yürütülen soruşturmaların sağlıklı bir şekilde yürütülmesi ve kamu yönetiminde etkinliğin sağlanması mümkün olacaktır.

¹⁵¹ 4369 sayılı Kanun 29.07.1998 tarih ve 23417 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁵² Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara, Aralık 2002, s. 349-350.

Belirtilen düzenleme yapılmadan önce de, kamu adına araştırma, soruşturma ve denetim faaliyetinde bulunanlara vergi daireleri tarafından bilgi verilmesinin yasak kapsamında olmadığı yönünde yargı kararlarına rastlamak mümkündür.

*“Sanayi ve Ticaret Bakanlığı müfettişlerince, görevleri ile ilgili olarak, vergi dairelerinden istenen bilgi ve belgelerin verilmesi VUK'nun 5. maddesindeki yasak kapsamına girmez.”*¹⁵³

Bu noktada, önem arz eden bir konu ise, kendisine VUK'nun 5. maddesinin 4369 sayılı Kanunla değişik fıkrası uyarınca bilgi verilen kişi ve kurumun aynı maddede yazılı yasaklara uymak zorunda olmasıdır. Nitekim, VUK'nun 5. maddesine 4369 sayılı Kanunla eklenen fıkrada yer verilen hüküm uyarınca, kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumların da VUK'nun 5. maddesinde yazılı yasaklara uymak zorunda olduğu açıkça ifade edilmiştir. Dolayısıyla, adli ve idari soruşturmalarla ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgelerin verilmesi durumunda, söz konusu bilgileri edinenler de vergi mahremiyetine uymak zorundadır.¹⁵⁴

3568 Sayılı Kanuna ilişkin 29 No'lu Tebliğ ile getirilen, YMM'lerin başka YMM'lere, tam tasdik yaptıkları mükelleflerle ilgili bilgi verme mecburiyeti, iptali istemiyle dava konusu yapılmış, davaya bakan Danıştay 4.Dairesi, 19.3.2003 Tarih ve E:2002/2427, K:2003/671 sayılı kararı ile 29 no'lu Tebliğin iptali istenen kısmının mevzuata aykırı olmadığı gerekçesiyle davayı reddetmiştir. Ancak bu karar davacının temyiz başvurusu üzerine Danıştay Vergi Davaları Genel Kurulunda görüşülmüş ve Genel Kurul, 26.12.2003 gün ve E: 2003/313, K:2003/469 sayılı Kararı ile Danıştay 4.Dairesinin red kararını bozmuştur. Bu karara göre artık YMM'ler bilgi vermeye

¹⁵³ Danıştay Birinci Daire, Esas No : 1984/291, Karar No : 1984/294.

¹⁵⁴ “Öğretim üyesinin adına kayıtlı işyerinde serbest meslek faaliyetinden dolayı mükellefiyet kaydının bulunup bulunmadığına yönelik olarak istenilen bilgilerin kamu görevlilerince yapılacak adli ve idari soruşturmalarla ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler kapsamında değerlendirilmesi mümkündür. Bu şekilde kendilerine bilgi verilen kişiler de mahremiyet kapsamına girdiklerinden, öğrendikleri bilgileri ifşa edemeyeceklerdir.” Maliye Bakanlığı Özelgesi Tarih: 04.08.2000, Sayı: B.07.0.GEL.0.28/2803-5-803/37030. KIZILOT, Vergi Uygulamalarıyla..., Cilt6, a.g.e., s. 639-640.

zorlanamaz. Böyle bir iptal kararından sonra verilen bilgi verme yazılarının hiçbir hukuki değeri yoktur¹⁵⁵.

Ayrıca VUK İç Genelgesi Sıra No:2004/1' de; icra müdürlüklerince zaman zaman defterdarlık ve vergi dairelerinden mükellefler hakkında bilgi istenildiği, istenilen bilgilerin Vergi Usul Kanununun 5. maddesinde yer alan mahremiyet hükümleri nedeniyle verilmesi mümkün olmadığı bildirilmesine rağmen, bazı alacaklı taraf vekilleri tarafından istenilen bilgilerin vergi mahremiyetine girmeyeceği ileri sürülerek vergi dairesi müdürlükleri hakkında Cumhuriyet Başsavcılıklarına yapılan şikayetlerden bahsedilmektedir.

Söz konusu İç Genelgede konuyla ilgili olarak Adalet Bakanlığı ile yapılan yazışmalar sonucunda alınan 23.02.2004 tarihli ve 04539 sayılı yazıda; icra müdürlüklerinin kamu hizmeti yaptıkları belirtildiğinden, kamu hizmeti gören bu tür gerçek ve tüzel kişilerin istedikleri bilgilerin verilmesinin mümkün olduğu belirtilmektedir.

VUK'nun 5. maddesinin beşinci fıkrasındaki “Ayrıca, kamu görevlilerince yapılan adli ve idari soruşturmalara ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler verilebilir.” ibaresi, 4962 sayılı Kanun'un¹⁵⁶ 17. maddesinin A-(a) bendi uyarınca, 07.08.2003 tarihinden geçerli olmak üzere “Ayrıca, kamu görevlilerince yapılan adli ve idari soruşturmalara ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgiler verilebilir. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı'nca belirlenir.” şeklinde değiştirilmiştir.

Bu bağlamda, bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgilerin verilmesi durumu da vergi mahremiyetinin ihlali dışında tutulmuştur. Söz konusu düzenlemeye ilişkin olarak madde gerekçesinde¹⁵⁷ de belirtildiği üzere; bu yeni düzenleme, bankaların vergi tahsilatı dolayısıyla yapacakları işlemlerin çabuklaştırılması ve bu işlemlerin hızlandırılması amacıyla kendilerine bilgi aktarılmasına, vergi

¹⁵⁵ Erdoğan SAĞLAM; “29 No'lu Tebliğle Getirilen YMM'ler Arası Bilgi Verme Sorumluluğunda Son Durum” Vergi Dünyası, Ekim 2004, Yıl:23, Sayı:278.

¹⁵⁶ 4962 sayılı “Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Vergi Usul Kanunu'nun Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun” 07.08.2003 tarih ve 25192 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁵⁷ <http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss236m.htm>

mahremiyetinin engel teşkil etmesini önlenmek üzere getirilmiştir. Dolayısıyla, tahsilat işlemleri ile sınırlı olmak üzere, bankalara bilgi aktarımına imkan tanınmıştır. Ancak aynı fıkra hükmü uyarınca bankalar da kendilerine bu kapsamda verilen bilgilerin gizli tutulması konusunda vergi mahremiyeti hükümlerine tabi tutulmuşlardır.

Diğer yandan, 4962 sayılı Kanunla, 6183 sayılı Kanun'un 107. maddesine de, yukarıdakine paralel nitelikte, **“Bu Kanun’un 41. maddesine göre amme alacağını tahsil yetkisi verilen kuruluşlara, yapacakları tahsile yönelik bilgilerin verilmesi sırrın ifşası sayılmaz.”** hükmü eklenmiştir. Bu bağlamda, banka vb. tahsilata yetkili kılınan birimlere, gerekli bilgilerin aktarılmasına hukuken olanak tanınmıştır. Dolayısıyla, tahsil işlemleri nedeniyle görevli birimler, kendilerine aktarılan bilgileri 6183 sayılı Kanun'un 107. maddesi uyarınca gizli tutmak zorundadır.

Diğer taraftan bilgi vermenin yanı sıra; VUK'nun Yoklama ve İnceleme Başlıklı bölümünde Maliye Bakanlığınca görevlendirilen kişilerce mükellefler ve mükelleflerle ilgili olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek amacıyla yoklama yapabilecekleri (m. 127-133); ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla vergi incelemesi yapabilecekleri (m. 134-141) ve ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabileceği (m.142-147) hüküm altına alınmıştır. Bu işlemlerin daha sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi için de VUK'nun “Bilgi Toplama” başlıklı 148 ve 149. maddeleri; hukuki işlem yapan gerçek ve tüzel kişiler ile kamu kurum ve kuruluşlarına; Maliye Bakanlığı ya da vergi incelemesi yapanlar tarafından istenmesi halinde bilgi verme zorunluluğu getirmiştir.

Maliye Bakanlığınca veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca istenilen bilgileri vermek zorunda olanlar; ilgili kanun maddesinde kamu idare ve müesseseleri, mükellefler ve vergi sorumluları şeklinde sıralanmış olup, aynı kanununun 151. maddesine göre de kimlerin bu bildirim kapsamı dışında tutulduğu belirtilmiştir. Şöyle ki;

1. Posta, Telgraf ve Telefon İdaresi'nin muhaberele hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet saklıdır;

2. Hekimlerden, diş hekimlerinden, dişçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastalarının hastalıklarının nevine ilişkin bilgiler istenemez.

3. Avukatlardan veya dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla sahip oldukları bilgi ve hususların bildirilmesi istenemez. Ancak, bu yasak müvekkillerinin isimleri ile vekalet ücret ve giderlerini kapsamaz.

4. Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'nun 88. maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmayan evrakın içeriği hakkında bilgi istenemez. Ancak, doğrudan doğruya vergi ile ilgili olmak üzere, bu evraka istinaden doğan borçların miktarlarına ve alacaklıların adlarına ait bilgiler istenebilir.

Bilgi vermekten çekinenler ile eksik veya yanıltıcı bilgi vermenin cezai müeyyidesi Vergi Usul Kanunu'nun 4369 Sayılı Kanun'un 13. maddesiyle değişen mükerrer 355. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Bu maddeye göre; aynı Kanun'un bilgi vermeye ilişkin 148, 149 ve 150. maddelerinde yer alan zorunluluklara uymayanlara (Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dahil) özel usulsüzlük cezası kesilir.

Ayrıca bilgi verme mecburiyetlerini yerine getirmeyenlere ya da eksik veya yanıltıcı bilgi verenlere yeniden süre verilerek, bu mecburiyetleri bu sürede de yerine getirmemeleri halinde özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanacağına hükmolunmuştur. Bu şekilde bilgi vermeyen ya da eksik veya yanıltıcı bilgi verenlere uygulanacak para cezasının tutarında önemli bir artışa gidilmiştir. Ancak bilgi verme mecburiyetlerini yerine getirmeyenlere ya da eksik veya yanıltıcı bilgi verenlere uygulanacak özel usulsüzlük cezasının tutarı ve kapsamı bu şekilde genişletilirken, yine 4369 Sayılı Kanun'la aynı kişilere uygulanacak hürriyeti bağlayıcı cezaları (1 aydan 3 aya kadar hapis cezası) düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nun 361. maddesi yürürlükten kaldırılmıştır.

Bu hükümler bilgi verme mecburiyetlerini yerine getirmeyenleri ya da eksik veya yanıltıcı bilgi verenleri doğru ve zamanında bilgi vermelerini sağlamaya yönelik önemli bir caydırıcı güç olmaktadır. Fiiliyatta çok fazla uygulanmasa da mahkemede yargılanma ve hüküm giyme korkusu söz konusu kişiler için parasal cezalara kıyasla

çok daha caydırıcı etki sağlıyordu. Mevcut durumda ise bu önemli caydırıcı güç olmadığı için bilgi verme mecburiyetlerini yerine getirmeyenlere ya da eksik veya yanıltıcı bilgi verenlere daha önce açıkladığımız esaslar çerçevesinde VUK'un mükerrer 355. maddesine göre sadece özel usulsüzlük cezası kesilmekle yetinilmekte, bunun dışında herhangi bir işlem yapılamamaktadır. Hal böyle olunca mükellefler ya da bilgi verme zorunluluğu bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler verecekleri bilgiler neticesinde, haklarında bilgi verdikleri kimselerle mevcut ticari ilişkilerinin bozulacağı ya da verecekleri bilgi sonucunda uğrayacakları maddi kaybı (adlarına doğması muhtemel vergi ve cezalar veya ticari ilişkinin bozulması sonucu uğrayabileceği maddi kayıplar) kıyaslamakta ve bilgi vermemeyi seçebilmektedirler.¹⁵⁸

Nitekim uygulamada da bir çok bankanın inceleme elemanlarına bilgi verirken, bankacılık mevzuatı ve vergi mevzuatı arasında çelişkilere sebebiyet verebilecek **“banka sırrı”** veya **“müşteri sırrı”** kavram ve kurallar dizisinin **“vergi mahremiyeti”** konusu ile karıştığı ve çoğu kez söz konusu kavramların ileri sürülerek açıklanacak bilgilerin mahremiyet kapsamına girdiği iddia edilerek bilgi vermekten çekindikleri görülmektedir.

Müşterinin bankaya olan güveni sadece bankacının yetenek, deneyim ve işine özenine değil, özellikle sır saklamasına olan inançtan doğar. Zorunlu olmadıkça varlık durumlarının resmi makamlara veya üçüncü kişilere karşı açığa vurulmasından müşterinin duyduğu kuşkuyu ortadan kaldırma bankacılığın temel çabaları arasında yer alır. Bankacılık sırrı aslında aydınlatılmasından korkulan şeylerin gizlenmesi anlamına gelmez.¹⁵⁹

Bankacılık sırrı kavramı; banka mensuplarının veya -bir banka kadrosuna dahil olmasalar da- resmi görevleri dolayısıyla banka ve müşterileriyle ilişki kuran kimselerin, banka işleri veya müşterilerin hesabı, alacak ve borçları hakkında saklı tutmak zorunda oldukları bilgileri kapsar. Bankacılık sırrı kavramına sadece maddi olaylar değil, mevduat ve kredi işleri hesap vaziyeti, sözleşme, mektup ve benzeri

¹⁵⁸ A. Murat YILDIZ; “Bilgi Vermeye İlişkin Esaslar Ve Bilgi Vermeme Durumunda Uygulanacak Ceza”, Yaklaşım, Ocak 2001, s. 145.

¹⁵⁹ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Uğur YİĞİT, Bankacılık Suçları, Has Matbaacılık, İstanbul, 2006.

bilgilerin verilmesi gibi müşterisinin mesleki yetenek ve ödeme gücü hakkında varmış olduğu genel değer yargısı gibi manevi değerler veya bankaların rakip müesseselerce bilinmesini istemedikleri teknik usul ve sahip olunan bilgiler de girmektedir.¹⁶⁰

Halbuki, “**vergi mahremiyeti**” ile ilgili düzenlemelerin doğrudan doğruya vergi incelemesi ile uğraşan yetkililer veya vergi idaresinin elemanları için geçerli bir düzenleme olduğu göz ardı edilmektedir. Ayrıca, Bankalar Kanunu’nda düzenlenen “**müşteri sırrı**” kavramı ile Vergi Usul Kanunu’nda yer alan “**vergi mahremiyeti**” kavramları temelde mükellefler ve/veya mudiler hakkında öğrenilen bazı bilgilerin üçüncü kişilere açıklanması halinde yaratılacak olan haksız rekabet durumunu önlemeyi amaçladığı düşünülecek olursa, her iki Kanun’un da paralel düzenlemeler içerdiğini söyleyebiliriz. Keza, “**müşteri sırrı**” veya “**banka sırrı**” vb. kavramların vergi incelemesinin yapılmasını önleyici hiçbir geçerliliği vergi mevzuatı açısından kabul edilemez.

Türkiye Bankalar Birliği’nin Bankacılık Etik İlkeleri¹⁶¹ başlıklı Tebliği’nin 8. maddesinde de ifade edildiği üzere; mevzuat gereğince bilgi ve belge istemeye yetkili kişi ve mercilere verilmesi gereken bilgi ve belgeler dışında, müşterilere ilişkin her türlü bilgi ve belgeleri gizli tutmak ve özenle saklamak zorundadırlar.¹⁶² Diğer bir deyişle bankalar mevzuat gereğince bilgi ve belge istemeye yetkili kişi ve mercilere müşterileriyle ilgili işler hakkında (hesap, pay senedi, tahvil cüzdanı vb.) bilgi ve belgeleri ancak kanunun emredici bir hükmüyle görevli oldukları zaman verebilirler. Bankaların bilgi verme (istihbarat) zorunluluğu olduğu durumlar ise şunlardır:

- CMK yönünden bankalar için sırrı açıklama zorunluluğu vardır. Çünkü kanun, tanıklıktan çekinebilecek olanları tek tek belirtmiş (CMK m. 44) ve bunlar arasına meslek sırrını katmamıştır. Bu bakımdan ceza mahkemeleri, Cumhuriyet savcıları, sorgu yargıçları, adli amir, askeri yargıç ve devlet memurları kanuna göre yetkili kimselerin isteği üzerine bankaların sırrı açıklamaları (ifşa etmeleri) gerekir.

¹⁶⁰ A.Sait YÜKSEL- Aslı YÜKSEL- Ülkü YÜKSEL, Bankacılık Sırrı, Bilgi Derleme ve Krediyeye Yaraşırılık İncelemesi, Beta Yayınevi, İstanbul, 2004, 10.Baskı, s.193.

¹⁶¹ 01.11.2001 tarih ve 1012 No’lu Türkiye Bankalar Birliği Tebliği.

¹⁶² ALPTÜRK; a.g.m.

- 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).

- İcra iflas hukukuna göre icra ve iflas daireleri bankalardan borçluya ait her türlü bilgiyi ve gereğinde mevcudun kendilerine teslimini isteyebilirler (İİK. m. 357). Bu tür isteğe uyulmaması durumunda bankaların ceza sorumluluğu doğabilir (İİK. m. 357).

- Vergi hukuku bakımından Maliye Bakanlığı ve vergi incelemesi yapan müfettiş, hesap uzmanı ve vergi denetmenleri, vergi işleriyle ilgili diğer memur ve bilirkişiler (VUK m. 5) bankalardan, müşterileri olan mükellefler hakkında bilgi ve belge isteyebilirler (VUK m. 148).

- Döviz, kredi ve diğer işlemlerin yönetim ve kontrolüyle görevli organlar da işleriyle ilgili konularda bankalardan bilgi alabilirler. Merkez Bankasının bu konuda hakkı vardır.

- Bankalar üzerinde denetleme yetkisi olan kuruluşların da bilgi isteme hakkı bulunmaktadır. Örneğin BDDK, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, DPT bu kuruluşlar arasındadır.

e- Sahte ve Yanıltıcı Belge Düzenleyen ve Kullananların Mesleki Teşekkül, Birlik ve Odalara Bildirilmesi

VUK'nun 5. maddesine 4369 Sayılı Kanunla eklenen altıncı fıkrasında mahremiyet kuralına getirilen yeni istisnadan söz edilmektedir. Söz konusu fıkraya göre;

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz. Bu takdirde kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumlar da bu maddede yazılı yasaklara uymak zorundadırlar...”

Sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgeler olup; muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge ise gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibari ile gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge olmaktadır¹⁶³.

VUK'nun 5. maddesine yeni eklenen fıkranın eklenme gerekçesi olarak ilgili maddede belirtilenler aşağıdaki gibidir.

“Bu madde ile 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesine bir fıkra eklenmekte ve eklenen bu fıkra nedeniyle uygulama alanı kalmayan son üç fıkra yürürlükten kaldırılmaktadır. Bu fıkrada yer alan üçüncü hüküm, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporu ile saptananların kanunla kurulmuş (örneğin, Baro, Tabibler Odası, Ticaret Odası ve/ veya bunların bağlı oldukları birlikler gibi) kendi mesleki kuruluşlarına ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Yeminli Mali Müşavirler Odası ve bu odaların bağlı olduğu Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'ne bildirilmesi vergi mahremiyetinin bir başka istisnasını ifade etmektedir. Bu düzenleme ile serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin müşterileriyle sözleşme imzalaması, muhasebe kayıtlarının tutulması, rapor ve mali tablolarının 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 amaçlanmaktadır. Ancak, kendilerine bilgi verilen tüm meslek mensupları, odaları ve birlikleri de vergi mahremiyeti kapsamına alınmakta ve elde ettikleri bilgileri kötüye kullanmalarının önlenmesi hedeflenmektedir.”

Vergi mahremiyeti ilkesinin 4369 sayılı kanunun birinci maddesiyle kabul edilen; sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporu ile saptananların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesinin vergi mahremiyetini ihlal sayılmayacağı şeklindeki son istisnası, kişisel yarar-kamu yararı

¹⁶³ Tezer ÖÇAL (Ed.); Vergi Hukuku, Savaş Yayınevi, Ankara 2004, s.61.

dengeğini kişisel yarar aleyhine bozarak mahremiyet kuralının etkinliğini büyük ölçüde azaltmıştır.

Kaynağını Anayasanın ‘özel hayatın gizliliği’ başlıklı 20. maddesinden alan, mahremiyet ya da sır saklama yükümlülüğüne ilişkin hükümlere çeşitli kanunlar da yer vermiştir. Bunlardan vergi hukukunun da kaynaklarından olan 4208 sayılı Karaparanın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun’un 6.maddesinde herhangi bir istisna hükmüne yer verilmediği gibi, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 107.maddesinde yer alan ve bu kanuna 3946 sayılı kanunla daha önce eklenmiş olan istisna hükümleri de 4369 sayılı kanunla kaldırılmıştır. Kanun koyucunun bu düzenleme ile VUK kapsamı dışındaki (ancak Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamı içindeki) kamu alacaklarında kişisel yararın korunmasına öncelik verdiği görülmektedir.

Vergi mahremiyeti ilkesinin 4369 sayılı kanun ile kabul edilen istisnası, Anayasanın çeşitli maddelerinde yer alan hukuk devleti, devletin amaç ve görevler, kanun önünde eşitlik, temel hak ve hürriyetler, kişinin dokunulmazlığı, yaşama ve maddi ve manevi varlığını koruma ve geliştirme hakkı, kişi hürriyeti ve güvenliği, özel hayatın gizliliği, suçsuzluk karinesi, çalışma ve sözleşme hürriyeti, çalışma hakkı ve ödevi, anayasanın bağlayıcılığı ve üstünlüğü ilkelerine aykırı görünmektedir.¹⁶⁴

Hukuk devleti açısından olaya bakıldığında; Anayasamızın 2. maddesinde hukuk devleti tanımlanmış, devletin eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına uygun olmasının hukuk devleti ilkesinin gerçekleşmesinin bir ön koşulu olduğu vurgulanmıştır. Bu durumda sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları ileri sürülenler hakkında vergi inceleme raporu ile yapılan idari tespitin vergi ve ceza yargılaması süreci sona ermeden açıklama ya da bir tür teşhir için yeterli görülmesi hukuk devleti ilkesinin gereklerine aykırı olmaktadır.

Anayasamızın 5. maddesinde devletin temel amaç ve görevleri tanımlanmıştır. Bu amaç ve görevler; Türk milletinin bağımsızlığını ve bütünlüğünü, ülkenin bölünmezliğini, Cumhuriyeti ve demokrasiyi korumak, kişilerin ve toplumun refah,

¹⁶⁴ Ateş OKTAR; “Vergi Mahremiyeti Kuralının Bir İstisnasının Bazı Anayasal İlkeler Karşısındaki Durumu”, Mükellefin Dergisi, Lebib Yalkın Yayınları, Mart 2003, Sayı: 123. s.26-30.

huzur ve mutluluğunu sağlamak; kişinin temel hak ve hürriyetlerini sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleri ile bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya, insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmaktır. Vergi mahremiyetine getirilen söz konusu son istisna; kişilerin temel hak ve hürriyetlerine sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleri açısından bir sınırlama getirdiği için Anayasanın 5. maddesine aykırıdır.

Söz konusu istisna hükmü; suçluluğu henüz yargı kararı ile tespit edilmemiş olanların meslek kuruluşlarının ve odaların üyelerine teşhirine izin vermesi herkesin kanun önünde eşit olduğu ve devlet organları ile idare makamlarının kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorunda oldukları hükmünün yer aldığı Anayasanın 10. maddesine de aykırıdır.

Anayasanın “temel hak ve hürriyetlerin niteliği” başlıklı 12. maddesinin 1.fıkrasında herkesin kişiliğine bağlı dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahip olduğu, bunlardan hiç birinin Anayasadaki temel hak ve özgürlüklerin özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerindeki sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlandırılabilmesi belirtilmiştir. Dolayısıyla söz konusu istisna; kişi dokunulmazlığı, kişinin maddi ve manevi varlığını geliştirme, kişi hürriyeti ve güvenliği ve özel hayatın gizliliği ile ilgili temel kişi haklarına da aykırıdır.

Anayasanın 17/1 ve 17/3. maddelerine göre herkes yaşama, maddi-manevi varlığını koruma ve geliştirme hakkına sahip olup; hiçbir kimseye insan haysiyeti ile bağdaşmayan bir ceza veya muamele uygulanamaz. Bir kimsenin sadece vergi inceleme raporuna dayanılarak teşhir edilmesi, Anayasanın 17/3. maddesine de aykırı olmaktadır.

Anayasada herkesin kişi hürriyeti ve güvenliğine sahip olduğu; bu hürriyetlere 19/2'deki haller dışında müdahale edilemeyeceği belirtilmiş, aksi durumlarda kişilerin uğradıkları zararların tazminat hukukunun genel kurallarına göre devletçe ödeneceği açıklanmıştır. Vergi mahremiyetine getirilen son istisna hükmü mükellef ve mükellefle ilgili kimselerin güvenliklerini Anayasanın bu maddesine de aykırı olarak sınırlandırmaktadır.

Anayasanın 38. maddesinde yer alan “suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar kimse suçlu sayılamaz” hükmüne göre; suçluluğu henüz kesinleşmeyen mükelleflerin sadece idarece düzenlenen vergi inceleme raporlarına dayanılarak suçlu gibi teşhir edilmesi de Anayasaya aykırılık oluşturmaktadır.

Anayasanın 48. maddesinde herkesin dilediği alanda çalışma haklarının bulunduğu ve devletin de özel teşebbüsleri milli ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun güvenli bir şekilde çalışmasını sağlamak için gerekli tedbirleri alacağı belirtilmiştir. İstisna hükmü; çalışma ve sözleşme hürriyetini Anayasaya aykırı olarak sınırlamaktadır. Zira vergi inceleme raporlarına dayanılarak mükelleflerin teşhir edilmesi; ekonomik ilişki içinde bulunduğu üçüncü kişilerin gözünde güç duruma düşürerek gelecekteki ilişkilerini olumsuz yönde etkileyebilecek ve hatta bu durum mükellefleri korumaktan ziyade daha çok rencide edebilecek bir uygulamaya dönüşebilecektir. Yargılama sonrasında belki de suçsuz bulunacak bir mükellefin sadece inceleme raporuna dayanılarak meslek odalarına bildirilerek suçlu konumuna sokulması haksız bir uygulamadır.¹⁶⁵

Kesin hüküm niteliği bulunmayan vergi inceleme raporlarına dayanılarak tarh edilecek vergilere ve kesilecek cezalara karşı açılan vergi davalarının idarenin aleyhine sonuçlanarak tesis edilen idari işlemin iptal edilmesi ve 359. maddeye göre açılan ceza davaları sonucunda da mükellefin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemediğinin ve özellikle de kullanmadığının mahkemece tespit edilmesi durumunda; mükellefin uğramış olduğu zararın nasıl telafi edileceği, en azından kaybolan ya da önemli ölçüde azalan saygınlığının nasıl yerine konulacağı önemli bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır.

2. YTCK Açısından Hukuka Uygunluk Halleri

a- Suç Teşkil Eden Hususların İhbarı

YTCK 333. maddesi sadece devlet sırlarından yararlanma, devlet hizmetlerinde sadakatsizlik kapsamında belirtilen fiillerin ihbarını zorunlu tutarken, 3568 sayılı

¹⁶⁵ SONSUZUĞLU, a.g.m., s. 129.

Yasa'nın 43/2. maddesi meslek mensuplarına suç teşkil eden hallerin hepsinin ihbarını zorunlu hale getirmiştir. Meslek mensubu suç teşkil eden her fiili yetkili makamlara ihbar mükellefiyeti altında olduğundan, bu mükellefiyetin ifası için sırrı açıklaması hukuka aykırılık taşımayacaktır. Bu durum meslek sırrının açıklanmaması halini çok fazla daraltmıştır. Aksine davranış ise ayrıca cezai müeyyideye bağlanmıştır (3568 sayılı Yasa m. 49/2).

Maliye Bakanlığı'nın Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Yönetmeliği'nin 57. maddesinde şöyle bir düzenleme yer almaktadır; *“Meslek mensupları, mesleki sorumluluğunun bilincinde, denetim faaliyeti sırasında mevzuat hükümlerine aykırı hatalı ve hileli işlemleri tespit ettikleri takdirde, müşterilerine hata ve hilelerin düzeltilmesini teklif eder. Bu teklife rağmen, hata ve hilelerin düzeltilmemesi halinde durum Yönetmeliğin 59. maddesinin (c) bendinde belirtilen olumsuz raporla ilgili mali mercilere aksettirilir. Adli yargıya, intikali gerekli olan ve suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere duyurulması mecburidir.”* Bu düzenlemenin son cümlesiyle 3568 sayılı Yasa'nın 43/2. maddesindeki ihbar yükümlülüğü tekrarlanmış olmakla birlikte, ikinci cümlesiyle özel bir ihbar yükümlülüğü getirildiği kanaatindeyiz. Suç teşkil etmese bile müşterilerinin hatalı ve hileli işlemlerini tespit eden meslek mensupları önce müşterilerine düzeltme teklif edecek, sonuç alamazsa mali mercilere durumu ihbar edeceklerdir. Özel ihbar yükümlülüğü olarak adlandırılabilir bu durum karşısında sırrın açıklanması hukuka aykırılık taşımayacaktır.¹⁶⁶

Meslek mensupları dışındakilerin vergi kaçakçılığını ihbar etmesi hali de hukuka uygunluk sebebi olarak değerlendirilmelidir. 765 sayılı TCK'nun yürürlükte olduğu dönemde verilmiş bir Yargıtay Kararında,¹⁶⁷ vergi kaçırılması ve buna ilişkin yöntemlerin ihbar edilmesinin “ticari sır” olarak değerlendirilmemesi gerektiği ifade edilmiştir.

¹⁶⁶ ATEŞ, a.g.m.

¹⁶⁷ Yargıtay 8. Hukuk Dairesi, E. 1987/1469, K. 1987/2337.

b- Kanunun Hükümü ve Amirin Emri

YTCK'nun 24.maddesinin 2.fıkrasında “*yetkili bir merciden verilip, yerine getirilmesi görev gereği zorunlu olan bir emri uygulayan sorumlu olamaz*” hükmü yer almaktadır.

YTCK 24/2'nin uygulanabilmesi için; bir emrin varlığı, emri verenin böyle bir emri vermeye yetkili olup olmadığı, emrin yerine getirilmesinin görev gereği zorunlu olması, verilen emrin suç olup olmadığı ve verilen emrin hukuka uygun olup olmadığı kontrol edilebilmesi gerekmektedir.

Örneğin, tutuklama emrini sadece hakimler verebilirler. Valinin verdiği tutuklama emri, yetkili amir tarafından verilmemiştir. Valinin verdiği emri yerine getiren kişi yetkili amirden emir almadığı için fiili dolayısıyla cezalandırılacaktır.

Diğer taraftan hakim tarafından verilen arama kararını kolluk yerine getirmek zorundayken; arama kararını bizzat kendi uygulayan kaymakam da eve giremez. Eve girmesi durumunda konut dokunulmazlığını ihlal suçunu işlemiş olur. Zira emri veren kadar, emri yerine getirenin de emri yerine getirebilmesi için görevli ve yetkili olması gerekir.

İlgili hükümlere göre kanun hükmünü yerine getiren veya amirin emrini icra eden kişiler görevlerini yaptıkları için suç işlemiş sayılmazlar ve ceza almazlar. Görev kaynağını doğrudan doğruya kanundan alıyorsa kanun hükmünü icra, bir amirin emrinden alıyorsa bu durumda da yetkili merciin emrini ifadan bahsedilir.

Örneğin, silah kullanma yetkisini kanunla almış olan kişiler (polis-jandarma); amirlerinin vermiş oldukları görev gereği bir miting alanında sükuneti sağlamakla görevlendirildiklerinde; çıkan karmaşada silahlarını kullanıp birkaç kişiyi yaralamaları durumunda hem amirlerinin emrini icra ettikleri hem de kanun emrini icra ettikleri için söz konusu olaydan dolayı cezalandırılmazlar.

Kanun hükmünü yerine getirmenin hukuka uygunluk sebebi olarak düzenlenmesi gayet doğal bir sonuçtur. Zira kişilere kanunla birtakım görevler verilerek

sonradan da bu görevleri yerine getirdikleri için cezalandırmak son derece yanlış bir uygulama olacaktır.

Hukuka aykırılık, fiil ile hukuk düzeni arasındaki çatışma olduğundan, hukuk düzeninin doğrudan (kanun hükmünü yapma) veya dolaylı olarak (yetkili mercinin emrini yerine getirme) belirli bir fiilin yapılması görevini yüklediği hallerde, sözü geçen çatışma söz konusu olamaz.

Örneğin 3568 sayılı Yasa'ya tabi meslek mensuplarının emirlerinin yerine getireceği yetkili makam, kendilerinin denetlemeye yetkisi olan, yasaya göre kurulmuş oda ve birlikler ve bunları denetlemeye yetkili olan Maliye Bakanlığı'dır (3568 sayılı Yasa m. 26, 38, 41).

Nitekim, 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. maddesiyle meslek mensuplarına mali analiz, denetleme, tasdik işlemleri dolayısıyla düzenledikleri dosyaları gizli tutma yükümlülüğü getirildikten sonra, gerek duyulduğu takdirde ilgili Disiplin Kurulları ile Maliye ve Gümrük Bakanlığının bu dosyaları incelemek üzere isteyebileceği hükmü getirilmiştir. Kanaatimizce Disiplin Kurulları ile Maliye Bakanlığı'nın gizli dosyaları talebi yetkili makamın emri niteliğindedir ve bu emri yerine getirip gizli dosyaları gönderen meslek mensubu sırrı ifşa suçunu işlemiş sayılmaz.

c- Meşru Müdafaa

YTCK 25/1'e göre; *“gerek kendisine ve gerek başkasına ait bir hakka yönelmiş, gerçekleşen, gerçekleşmesi veya tekrarı muhakkak olan haksız bir saldırıyı o anda hal ve koşullara göre saldırı ile orantılı biçimde defetmek zorunluluğu ile işlenen fiillerden dolayı faile ceza verilmez”*.

Meşru müdafanın varlığı için öncelikle bir saldırı mevcut olmalıdır. İkinci olarak da saldırıya karşı bir müdafaa (savunma) gerçekleştirilmelidir.

Meşru müdafaa için ön koşul olan saldırı için; saldırının öncelikle zarar verecek veya tehlike oluşturacak biçimde ve derecede olması gerekmekte; ayrıca saldırının bir insanın icrai ve ihmali hareketinden kaynaklanıyor olması gerekmektedir. Örneğin saldırgan köpeğini yolda bağlamadan gezdiren kişiye karşı meşru müdafaa yapılabilir. Ancak doğa olayları müdafaa hakkı vermemektedir. Diğer taraftan saldırının fil hal olması gerekmektedir. Yani saldırı ile savunmanın aynı anda olması saldırının fil halidir. Saldırı başlamadan savunma yapılamayacağı gibi, saldırı bittikten sonra da savunma yapılamaz. Ayrıca saldırının aynı zamanda haksız olması gerekmektedir. Saldırının haksız olmasından anlaşılması gereken hukuk düzeninin izin vermediği bir saldırdır. Örneğin, evine giren hırsız yakalayan bir kişi, hırsızın kaçmaması için durumun haklı kıldığı ölçüde hırsıza karşı cebir ve şiddet kullanabilir. Bu durum hırsız açısından haksız bir saldırı olarak düşünülemez.¹⁶⁸

Meşru müdafaa için gerekli olan ikinci ön koşul savunmanın (müdafaa) varlığıdır. Müdafaa, saldırıya yönelen ve saldırının sona ermesini amaçlayan her türlü hareket olup; müdafaanın öncelikle zorunluluk halinde yapılması gereklidir. Başka bir ifadeyle saldırıya uğrayan kimsenin başka bir çaresinin bulunmaması, saldırıdan başka türlü kurtulmasının mümkün olmamasıdır. Ayrıca saldırı ile müdafaa arasında bir oran olmalıdır. Bu oran; hem kullanılan araçlar arasında hem de saldırıya uğrayan hak ile savunma dolayısıyla zarar verilen hak arasında olmalıdır. Örneğin kendine taşla saldıran birine ateşle karşılık veren bir kişinin durumunda; oran denildiğinde muhakkak savunmanın da taşla yapılması gerektiği anlaşılmamalıdır. Burada savunmasını yapan kişi silah da bıçak da kullanabilir. Ancak bu aletleri kişiyi öldürmek kastıyla kullanırsa amaç değişmiş olur. Söz konusu araçlar saldırganı korkutmak amaçlı kullanılırsa, örneğin silah ayağa hedef alınarak ateşlenirse meşru müdafaa sınırları aşılmamış olur. Ancak çantasını zorla elinden almak isteyen bir kişinin parmağını ya da elini bıçakla kesen bir insanın meşru müdafaa sınırlarını aştığını söylemek gerekmektedir.

Yine oran anlamında üzerinde durulması gereken ikinci bir konu da saldırı ve savunma anındaki haklara ait oranlardır. Cinsel saldırıya uğrayan bir kişinin saldırganı öldürmesi, cinsel özgürlük hakkı ile yaşama hakkını karşı karşıya getirir ki, bu hakların

¹⁶⁸ Nur CENTEL-Hamide ZAFER-Özlem ÇAKMUT; Türk Ceza Hukukuna Giriş, Beta Yayınları, Üçüncü Baskı, İstanbul 2005, s. 310.

arasındaki oran tahammül edilebilir bir orandır. Ancak söz konusu haklar arasında belirgin orantısızlıkların olmaması gerekmektedir. Örneğin bakkaldan ekme çalan küçük bir çocuğun öldürülmesi, evin camını kıran komşunun silahla yaralanması olaylarında korunan yarar ile saldırıya uğrayan yarar arasında büyük bir orantısızlık bulunmaktadır.

Meşru müdafaa, meslek sırrının açıklanması suçunda meslek sırrı ile bağlı olan kişinin, sırrı saklamasının kendisine veya üçüncü bir kişiye tecavüz niteliğini taşıması halinde o sırrı açıklaması şeklinde kendisini göstermekte ve bu gibi olayların varlığı durumunda işlenen fiillerden dolayı faille ceza verilmemektedir¹⁶⁹.

d- İztırar Hali

Zorunluluk ya da zaruret (ıztırar) hali, bir kimsenin bilerek neden olmadığı bir tehlikeden kendisini veya başkasını kurtarmak zorunluluğu karşısında, suç teşkil eden ve tehlikeyi uzaklaştırmaya yetecek ölçüde olan bir fiili işlemesi zorunluluğunu gerektiren bir durumdur.

YTCK 25/2'de “*gerek kendisine ve gerek başkasına ait bir hakka yönelik olup, bilerek neden olmadığı ve başka suretle korunmak olanağı bulunmayan ağır ve muhakkak bir tehlikeden kurtulmak veya başkasını kurtarmak zorunluluğu ile tehlikenin ağırlığı ile konu ve kullanılan vasıta arasında orantı bulunmak koşulu ile işlenen fiillerden dolayı faile ceza verilmez*” denilmektedir.

Zorunluluk halinde işlenen suçlar nedeniyle failin cezalandırılmamasının esası, kural olarak kişinin kendini koruma içgüdüsüne dayanmaktadır. Böyle bir durumda kişinin cezalandırılmamasının nedenini fiilin objektif hukuk ile çelişki halinde olmamasında görmek gerekir. Zorunluluk halinin şartları tehlikeye ve korunmaya ilişkin olmak üzere ikiye ayrılarak incelenebilir.¹⁷⁰

Tehlikeye ilişkin zorunluluk halinin kabul edilebilmesi için birtakım şartların varlığı gereklidir. Bu şartlardan birincisi ağır ve muhakkak bir tehlikenin bulunmasıdır.

¹⁶⁹ ATEŞ, a.g.m.

¹⁷⁰ DEMİRBAŞ, a.g.e., s.271-277.

Söz konusu tehlikenin kaynakları çok çeşitli olup; tehlikeler doğal olaylardan, insan psikolojisi ya da biyolojisinin gereksinimlerinden, hayvan hareketlerinden veya insan hareketlerinden kaynaklanabilir. Örneğin yangından kaçan birisinin komşusunun balkonuna geçerek yangın merdivenine ulaşması, aç olan bebeğine bir annenin süt çalması, kuduz bir köpekten kaçan bir kimsenin tanımadığı bir eve girmesi, sigara içerken uyuyan ve yangın çıkmasına sebebiyet veren birinin yine komşusunun balkonuna geçerek eve girmesi örnek olarak verilebilir.

İkinci şart; tehlikenin bir hakka yönelik olmasıdır. Örneğin, namusa yönelik bir hak olarak mayosu olmadığı için denize çıplak giren kimsenin kumsaldaki giysilerinin çalınması sebebiyle onun da başkasına ait bir giysiyi çalması.

Üçüncü şart tehlikeye bilerek sebebiyet verilmemiş olmasıdır. Örneğin, aracının önüne birden fırlayan köpeğe çarpmamak için kaldırıma çıkan kimsenin bir dükkanın camlarının kırılmasına sebebiyet vermesi.

Son şart da tehlikeye karşı koyma yükümlülüğünün bulunmamasıdır. Örneğin, yangından panikle kaçan bir itfaiyecinin yoldan geçen birisine çarpması zorunluluk haline girmez.

Korunmaya ilişkin zorunluluk halinin kabul edilebilmesi için de birtakım şartların varlığı gereklidir. Şöyle ki; bunlardan birincisi başka türlü korunma imkanının olmamasıdır. İkincisi de korunma hareketi ile tehlike arasında oran olmasıdır.

Zorunluluk halinde tehlikeye ve korunmaya ilişkin şartlar gerçekleşmemişse ilgili fiillerden dolayı faillere ceza verilecektir ve zorunluluk halinden yararlandırılmayacaktır.

İztrrar hali, bir kimsenin bilerek sebebiyet vermediği bir tehlikeden kendisini veya başkasını kurtarma zorunluluğu karşısında, suç teşkil eden ve tehlikeyi uzaklaştırmaya yetecek ölçüde olan bir fiili işlemesi mecburiyetini doğuran bir durumdur.

YTCK m. 25/2'ye göre hukuka uygunluk sebebi olan ıztrrar haline örnek olarak, sır saklamakla yükümlü olanların faili olmadığı bir suç nedeni ile kovuşturulmasını gösterebiliriz. Bu takdirde, artık sır sahibini bağlamaz.

e- Hakkın Kullanılması

Yeni Ceza Kanunumuzun 26/1.maddesinde hakkını kullananlara ceza verilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Ancak bu hakların doğrudan doğruya kullanılabilir olması gerekmektedir. Hakkın kullanılması için bir merciye başvurmak gerekiyorsa, bu madde hükümlerindeki bir haktan söz etmek mümkün olmayacaktır.

Hukuken tanınmış bir hak ya da yetkinin kullanılması için izin veren hukuk düzeni, aynı zamanda onu yasaklayamayacağından, böyle bir durumda yapılan bir fiil hukuka uygun olacaktır.¹⁷¹

Hakkın kullanılabilmesi için subjektif bir hakkın bulunması, hakkın fail tarafından doğrudan doğruya kullanılabilir olması, failin hakkını hakkı doğuran sebebin sınırları içinde kullanmış olması ve hakkın icrası ile işlenen suç arasında fikri bir bağlantının olması gibi birtakım şartların gerçekleşmesi gerekir.

Subjektif bir hakkın bulunması; hukuken tanınmış ve korunmuş bir hakkın bulunması demektir. Bu haktan yararlanma hak sahibinin kendi iradesine bırakılmıştır. Örneğin ceza kanunundan doğan, takibi şikayete bağlı suç olarak düzenlenen bir suçun mağduru, şikayet hakkını kullandığı için hakaret suçu işlediği iddiası ile cezalandırılmaz. Ya da kamu hukuku veya özel hukuktan doğan bir hak örneğin; bir sanatın ya da mesleğin icrasına izin veren kamu hukuk kuralı ilgili kişiye o hakkın kullanılması ile ilgili olarak subjektif bir yetki vermiştir. Bu nedenle tıp fakültesini başarıyla bitirip diplomasını alan ve ihtisasını tamamlayan bir doktorun gerekli özeni göstererek tedavi ettiği bir hastasının ölmesi durumunda doktorun sorumluluğu yoktur. Ancak ilgili doktor uzman değilse ya da örneğin henüz mezun olmadan bir hastayı ameliyat edip ölmesine sebebiyet verirse fiilinden dolayı sorumlu tutulacaktır.

Hakkın fail tarafından doğrudan doğruya kullanılabilmesi; kişilerin hiçbir mercinin aracılığına gerek kalmaksızın o hakkı kullanabilmesi demektir. Eğer failler herhangi bir hakkı kullanmadan önce mahkemeye başvurmak suretiyle haklarının varlıklarını tespit ettirmek zorunda kalıyorlarsa bu durumda hukuka uygunluk söz

¹⁷¹DEMİRBAŞ, a.g.e., s.233.

konusu değildir. Örneğin BK 267. maddesi kiralayana kiralanan yerdeki eşyayı kullanma hakkının ancak hakim kararıyla verilebileceğini hüküm altına almıştır.

Hakların hakkı doğuran sebeplerin sınırları içinde kullanılması şartı ise; hakların fail tarafından sınır dışında kullanılmaması gerektiğini vurgular. Faillerin sınırlar dışına çıkması durumunda hakkın kötüye kullanılması söz konusu olacaktır ve bu durumda failer fiillerinden dolayı sorumlu hale geleceklerdir. Örneğin evinde tadilat yapan bir kişinin gerekli önlemleri almaması sebebiyle bitişik binanın çökmesine sebebiyet vermesi YTCK 170. maddeye göre altı aydan üç yıla kadar hapis cezasını gerektirir. Burada ilgili kişi kendi eviyle ilgili işlemleri yapma hakkına sahiptir ancak bu hakkını kullanırken genel güvenliğin bozulmasına sebebiyet veremez.

Hakkın kullanılması kapsamına giren haller; zilyetliğin korunması, bir meslek veya sanatın yerine getirilmesi ve tedip hakkı şeklinde ortaya çıkmaktadır.

Zilyetliğin korunması; zilyede elinde bulundurduğu malı savunma ve muhafaza etme hakkını vermektedir. Zilyetliğin korunması ancak suçüstü halinde ya da kaçarken olur. Örneğin, dükkanından bir çeyrek altın çalan kişinin arkasından koşarak elinden altını alamayan bir kuyumcunun ertesi gün hırsız başka bir yerde tesadüfen görüp onu dövmeye başlaması ve altını geri almak istemesi durumunda zilyetliğin korunmasının sınırları aşılmış olur.

Bir meslek veya sanatın yerine getirilmesi durumunda doğrudan doğruya kullanılabilen haklar;

- Spor faaliyetleri (Boksörlerin birbirlerini yumruklamaları)
- Bir iş, meslek, sanat veya bilim faaliyetlerinin icrası (Gazetecilik, hekimlik)
- Piyango ve şans oyunları,
- Şikayet, ihbar ve tanıklık olarak sıralanabilir.

Tedip hakkı ise; kanundan, akitten veya örf ve adetten doğan eğitime görevidir. Tedip hakkına sahip olan kişiler, bu görevin yerine getirilmesi sırasında halin gerektirdiği ve sağlığa zarar vermeyecek şekilde davranışlarda bulunma hakkına sahip

olan kişilerdir. Örneğin MK 340.madde gereği anne ve babalar çocuklarını sınırı aşmamak şartı ile dövme, özgürlüklerine sınır getirme haklarına sahiptirler.

Kişilerin kullanabileceği haklardan birisi de tanıklıktır. Vergi Usul Kanununda tanıklıkla ilgili bir hüküm bulunmazken; 3568 sayılı Yasa'nın 43/4. maddesi tanıklığın meslek sırrını ifşa sayılmayacağını düzenlemiştir. Meslek mensuplarının, yanında çalışanların ve oda ve birlik personelinin meslek sırrı ile bağlı olmasına rağmen, tanıklık yapabileceği öngörülerek, tanıklık ederek sırrı açıklayanların fiili hukuka uygun hale getirilmiştir.

f- Mağdurun Rızası

YTCK'nun 26. maddesinin 2. fıkrasında ise, *“kişinin üzerinde mutlak surette tasarruf edebileceği bir hakkına ilişkin olmak üzere, açıkladığı rızası çerçevesinde işlenen fiilden dolayı kimseye ceza verilmez”* denilmektedir.

İlgilinin rızası ceza hukuku bakımından hukukun kendisine sonuç bağladığı irade açıklaması olarak ifade edilebilir. Söz konusu maddede yer alan ilgilinin rızasının hukuka uygunluk sebebi olarak görülebilmesi için bir takım şartları taşıması gerekmektedir.

Öncelikle herhangi bir olay ya da eylemle ilgili olarak rızası olan kişinin rıza açıklama konusunda ehliyetinin olup olmadığı önem arz etmektedir. Rıza açıklamaya ehil olan kişinin, aynı zamanda rızanın ilişkin olduğu hakkın sahibi olması gerekmektedir. Örneğin iki kişi tarafından ortak kullanılan bir evin üçüncü bir şahıs tarafından da kullanılabilmesi ancak evi kullanan her iki kişinin de onayı alındıktan sonra mümkündür. Üçüncü şahıstan diğer ikinci kişinin haberi yoksa fiil hukuka uygun değildir.

Diğer taraftan rızayı açıklayan kişinin isnat yeteneği de önemli olup; kişi eğer akıl hastası, küçük, sağır-dilsiz ya da geçiçi nedenlerden dolayı temyiz gücüne sahip değilse o kişinin rızası ya da irade açıklaması hukuka uygun değildir. Yine aynı şekilde tehdit, hile, cebir gibi etkenlerle alınan rızanın da bir hükmü bulunmamaktadır.

Rızanın açıklanması suç işlenmeden önce ya da suç işlendiği anda açık veya gizli olarak yapılabilir. Suç işlendikten sonra rıza açıklaması kabul edilemez. Bazı durularda rızanın örf ve adet gereği var olduğu kabul edilir. Örneğin, komşusunun mutfağında yangın çıktığını ya da evi su bastığını gören bir kişinin evin kapısını kırarak içeri girmesi durumunda örf ve adetlere göre ev sahibinin rızasının olduğu kabul edilir.

Mağdurun rızasının fiili hukuka uygun hale getirebilmesi için mağdurun rıza gösterilen konu üzerinde mutlak surette tasarruf hakkına sahip olması aranırken; bu konuların genel ahlak ve adaba aykırı konular olmaması gerekir. Örneğin bir erkeğin karısının herkesle yatabileceğine izin verdiğini söylemesi hukuka uygun değildir.

Ayrıca mağdurun kendisine karşı suç işlenmesine razı olması da fiili hukuka uygun hale getirmez. Örneğin bir kişi kendi isteği ile kendisine eziyet edildiği ya da eziyet edilebileceğini söylemesi suçu işleyenleri cezasız bırakmaz.

D- SUÇTA MANEVİ UNSUR

Vergi mahremiyeti ihlal suçunun oluşması için; failin Kanun'daki tanıma uygun ve hukuka aykırı bir fiili işlemesi yeterli olmamaktadır. Söz konusu failerin cezalandırılması için fiili işlerken kusurlu olup olmadıklarının ya da diğer bir deyişle isnat kabiliyetine sahip olup olmadıklarının da tespiti gerekmektedir¹⁷².

Suçun manevi unsuru; somut olayda ilgili kişinin kusurlu davranışı ve isnat yeteneğidir. Kusurluluğun esas şekli subjektif sorumluluk olup; isnat kabiliyetine sahip kimselerin bilerek ve isteyerek (kasten) ya da en azından bilerek (taksirle) bir fiili yapmalarından dolayı ortaya çıkan sorumluluktur. Aşağıda bu konular açıklanmaktadır.

1. Genel Olarak

Bir suçun oluşabilmesi için kanundaki tipe uygun, hukuka aykırı bir fiilin varlığı bir failin sorumlu tutulabilmesi için yeterli olmamakta ayrıca ortaya çıkan sonucun failin hareketleri neticesinde (illiyet bağı) oluşması gerekmektedir. Ancak illiyet bağının

¹⁷² Yılmaz HIZLI; Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara 1984, s.82.

kurulması da her zaman failin suçlu olduğunun bir göstergesi olmamaktadır. Suçun oluşabilmesi için daha önce incelenilen unsurlara bir unsur daha eklenmesi gerekecektir ki bu unsur da manevi unsur ya da kusurluluk unsuru olacaktır.

Kusurluluk unsuruna göre bir kimsenin bir suçtan sorumlu tutulabilmesi için öncelikle hareketin faile isnat edilmesi, yüklenmesi gereklidir. Diğer bir deyişle bir suçun varlığı durumunda ilgili kişilerin isnat kabiliyetinin (kusur kabiliyeti) olup olmadığının araştırılması, kusurlu davranabilme yeteneğinin olup olmadığının tespiti gerekecektir.

Kusur yeteneği (isnat yeteneği) doğruyu yanlıştan, haklıyı haksızdan ayırabilme ve buna göre davranabilme yeteneğidir. Başka bir deyişle yapılan hareketin anlamını kavrayabilme (algılama yeteneği) ve söz konusu hareketi isteme kabiliyeti (davranışlarını yönlendirme yeteneği) olarak da isnat yeteneğini tanımlayabiliriz. Anlama kabiliyeti; insanların yaptıkları hareketlerinin toplum içindeki değerini (etki ve önemini) kavrayabilme yeteneğidir. İsteme yeteneği de kişilerin yaptıkları hareketleri bilinçli ve isteyerek yapma ya da yapmama kabiliyetidir.¹⁷³

2. Kusurluluk Dereceleri

Kusurluluk; bir fiilin bilerek ve isteyerek en azından bilerek işlenmesi olarak tanımlanabilir. Bu tanım kusurluluğun iki şeklinin olduğunu göstermekte olup; 765 Sayılı TCK'da kast ve taksirin tanımı yapılmamıştır.YTCK'da ise 21 ve 22.maddelerde kast ve taksir tanımlanmıştır.¹⁷⁴ Kusurlu davranış türleri; bilme, isteme, öngörülme ve özensiz davranışlar olmak üzere yasada dört başlık altında incelenmiş olup, ayrıca kastın aşılması veya netice sebebiyle suçun ağırlaşması ayrı bir kusurluluk türü olarak gösterilmemekle beraber, sorumluluğu gerektiren hususlar olarak Yeni TCK'da düzenlenmiştir.

¹⁷³ HAKERİ, a.g.e, s.169.

¹⁷⁴ Bekir BAYKARA; "Vergi Ziyat Suçunda Manevi Unsur", a.g.m., s.10.

a- Kast

Teoride kast tasavvur ve irade teorileri ile açıklanmaktadır. Tasavvur teorisine göre kast; tipe uygun hareketin önceden tasavvur ve idrak olunması olarak tanımlanırken, irade teorisine göre kast; failin neticeyi istemiş olması olarak tanımlanmıştır.¹⁷⁵ Ancak her iki teori de tek başlarına kastı tanımlamaya yetmemektedir.

Yeni TCK 21’de kast her iki teoriyi de kapsayacak şekilde tanımlanmıştır. İlgili maddede suçun oluşumu kasta bağlanmış olup; kast suçun kanuni tanımındaki unsurlarının bilinerek ve istenerek gerçekleştirilmesi olarak tanımlanmıştır. Tanıma bakıldığında suçlar için kastın varlığının asıl olduğu görülmektedir. Yasada tanımlanmış fiillerin kast unsuru (bilerek ve istenerek) ile gerçekleştirilmesi suçun oluşumu için yeterlidir.

Yeni TCK madde 21/2 ile sistemimize yeni bir kavram girmiştir. İlgili maddede **olası kast** kavramı yer almaktadır.

Yasal tanımda; “kişinin suçun kanuni tanımındaki unsurların gerçekleşebileceğini öngörmesine rağmen, fiili işlemesi halinde olası kast vardır. Bu halde, ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektiren suçlarda müebbet hapis cezasına, müebbet hapis cezasını gerektiren suçlarda yirmi yıldan yirmi beş yıla kadar hapis cezasına hükümlenir; diğer suçlarda ise temel ceza üçte birden yarısına kadar indirilir” (madde 21/2).

Olası kastta da fail suçun tanımındaki unsurların gerçekleşebileceğini öngörmekte, buna rağmen fiilin işlenmesine devam etmektedir. Failin kastetmiş olduğu sonuçtan başka bir sonuç gerçekleşebilecek olsa da fail fiiline devam etmek istemektedir. Burada olası kast ile kast arasındaki önemli fark; olası kastta fail sonucu istememekte kastta ise sonuç istenmektedir. Örneğin düğün alanlarında havaya ateş eden failin durumu olası kasta örnek verilebilir. Fail havaya ateş ettiği zaman herhangi bir kişiyi yaralamayı veya öldürmeyi istememekte ancak bu ihtimalin olduğunu bilmesine rağmen havaya ateş etmektedir.

¹⁷⁵ Sulhi DÖNMEZER-Sahir ERMAN, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku İstanbul Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 519, Cilt II, Altıncı Basım, İstanbul, 1978, s.242-245.

b- Taksir

Teoride taksirle ilgili çeşitli teoriler bulunmaktadır. Bunlar; öngörebilme, öngörebilme ve önleyebilme, hukuka aykırı araç kullanma ve yanılma teorileri¹⁷⁶ olup yasa koyucu bu teorilerden öngörebilme teorisini dikkate alarak taksiri YTCK madde 22’de tanımlamıştır.

Taksir ; madde 22’de, “*dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmemeyerek gerçekleştirilmesidir*” şeklinde tanımlanmıştır.

Taksir; dikkatsizlik ve özensizlik esasına oturtulmuş bir hukuki kavram olup; bir kişinin bilerek ve isteyerek yaptığı bir hareketin sonucunu istememesi durumudur. Bu durumda kişi kendisinden beklenen özeni ve dikkati göstermemektedir.

Bir suçun varlığında kanuni tanımda kastın aranacağına ilişkin bir hüküm bulunmasa da kast bulunmak zorundadır. Ancak taksirli bir fiilin cezalandırılabilmesi için kanunda açık bir hüküm bulunmuyorsa, taksirli fiil cezalandırılmaz. Daha açık bir ifadeyle kanunda açıkça gösterilen durumlar dışında taksirle işlenen fiiller cezalandırılmazlar.

Kasıtta hareket ve netice biliniyor ve isteniyor olmasına rağmen; taksirde hareket ve netice bilinmemektedir. Kusurluluğun en üst sınırı kast, en alt sınırı da taksirdir. Taksirin altında da kaza ve tesadüf bulunmaktadır. Eğer meydana gelen netice her türlü öngörebilme yeteneğinin dışında ve kimse tarafından öngörülemeyecek durumda bulunuyorsa, kaza ve tesadüf söz konusudur. Başka bir ifadeyle neticenin öngörülebilir olup olmaması kaza ve tesadüfle taksiri ayıran sınır olmaktadır. Kaza ve tesadüf halinde failin kusuru bulunmamaktadır.

Taksirde kişilerin gerekli özen ve dikkati yerine getirmemesi, neticeye sebep olan fiilin iradi yani isteyerek yapılması, neticenin önceden öngörülebilir (tahmin edilebilir) olması ve failin neticeyi istememiş olması gerekmektedir.

Bilinçli taksir, failin bileyerek ve isteyerek yaptığı hareketin sonucunu öngörmesine rağmen hareketi yapması ancak böyle bir sonucu istememesi durumudur.

¹⁷⁶ DÖNMEZER-ERMAN; Cilt II., s.285-292.

(TCK 22/3) Örneğin, tabancanın dolu olduğunu bile bile ustalığına güvenerek tabancayı ateşleyen bir kimsenin orada bulunan bir kişinin vurulmasına neden olması bilinçli taksire girmektedir. Bu olayda tabancayı ateşleyen kişi sonucu öngörmesine rağmen böyle bir sonucun olmayacağına inanmaktadır. Bilinçsiz taksirde ise bilerek ve isteyerek yapılan hareketin sonucu öngörülememiş ama hareket yine de yapılmış ve istenmeyen bir durumla karşılaşmıştır. Tabancanın boş olduğunu sanarak tabancayı ateşleyen ve bir kişinin ölümüne sebep olan kişinin durumu da bilinçsiz taksire girmektedir. Burada da kişi tabancayı boş sandığı için öngörülebilecek bir neticeyi öngörememiştir.¹⁷⁷

Faillerin vergi mahremiyetini ihlal etmeleri durumunda; elde ettikleri bilgilerin sır olduğunu, bu bilgileri açıkladıklarında sırrı ifşa ettiklerini veya bu bilgileri ya da sırları kendilerinin kullanmaları ya da üçüncü kişilere kullandırmaları durumunda yarar sağlayacaklarını bilmeleri ve istemeleri gerekmektedir. Buradan çıkartılacak sonuca göre bu suçun da ancak kasıt unsuru ile işlenebileceğidir. Dolayısıyla vergi mahremiyeti ihlal suçunun manevi unsuru kasıttır.

Failin gizli kalması gereken bilgiyi gizli tutmak ya da korumak anlamında gerekli özeni göstermemesi ve bunun sonucunda bilgilerin üçüncü şahıslar tarafından öğrenilmesi durumunda olayda bir kasıt değil taksir bulunmaktadır. Bu durumda taksirli harekette bulunan failin vergi mahremiyeti ihlal suçundan cezalandırılması mümkün değildir.

Çünkü bir suçun varlığında kanuni tanımda kastın aranacağına ilişkin bir hüküm bulunmasa da kast bulunmak zorundadır. Ancak taksirli bir fiilin cezalandırılabilmesi için kanunda açık bir hüküm bulunmuyorsa, taksirli fiil cezalandırılmaz. Daha açık bir ifadeyle kanunda açıkça gösterilen durumlar dışında taksirle işlenen fiiller cezalandırılmazlar.

Kısacası vergi mahremiyetini ihlal suçunun taksirle işleneceğine ilişkin kanunda açık bir hüküm bulunmadığı için söz konusu suç ancak kasıtle işlenebilmekte olup, taksir olması durumunda suçun varlığından söz edilemez.

¹⁷⁷ HAKERİ, a.g.e, s.206

Dolayısıyla vergi mahremiyetinin ihlaline taksirle sebebiyet verilmişse; taksirli davranış, vergi mahremiyetinin ihlali suçunu oluşturmayacak ancak diğer suç unsurlarının da tam olması durumunda görevi ihmal suçunu¹⁷⁸ oluşturacaktır.¹⁷⁹ Diğer taraftan vergi mahremiyetini ihlal suçu neticesi harekete bitişik suçlardan¹⁸⁰ olup, bu tip suçlarda kastın aranması gerekmektedir.

Faillerin herhangi bir sırrı açıklamanın suç olduğunu bilmemelerinin yanı sıra açıkladıkları bilgilerin sır olduğunu bilmemeleri ve diğer taraftan da ayrıca kendilerinin sır saklamak zorunda olduklarını bilmemeleri hiçbir zaman işlenen fiili suç olmaktan çıkarmaz. Zira olay bir hukuki yanılmadır.

Hukuki yanılma; bir normun varlığında veya bu normun yorumlanmasında ortaya çıkan yanılmadır. Başka bir ifadeyle hukuki yanılmaya düşen kişiler ya bir kanun kuralının mevcut olduğunu bilmeyecekler ya da var olan bir kuralı yanlış veya eksik bilmek durumunda kalacaklardır.

¹⁷⁸ *İhmali suç*: Pasif bir hareketle işlenen suçtur. Belirli bir sonucun gerçekleşmesi hususunda özel bir yükümlülük altında bulunan kişilerin neticenin oluşmasına bizzat kendileri sebep olmasalar dahi neticenin ortaya çıkmasını engellemede konusunda ihmali bir davranış sergilemişlerse ihmal suçu işlenmiş olacaktır. Örneğin, boğulmakta olan bir kişiyi kurtarmayan cankurtaran, yangına müdahale etmeyen itfaiye eri, yaralı bir hastaya gerekli müdahaleyi yapmayan bir doktor oluşacak sonuçtan sorumlu olacaktır.

İhmal suretiyle icra suçu: Gerçekte icrai bir nitelik taşıyan bir suçun ihmali şekilde işlenmesi suçudur. Örneğin, hasta bir kişiye ilaç vermeyerek onun ölümüne sebebiyet vermek ya da bir annenin çocuğunu aç bırakarak ölümüne sebebiyet vermesi bu tip suç kapsamındadır. Yine küçük çocuklarını kapıyı kilitlemek suretiyle evde tek başına bırakarak çarşıya giden bir annenin evde yangın çıkması sonucu çocuklarının ölmesi ya da çocuklardan birinin balkondan düşerek yaralanması hep aynı tipteki suçları oluşturmaktadır.

Garantörsel İhmali Suçlar: Ceza Kanununda düzenlenmiş bulunan ve ilke olarak icrai bir hareketle işlenebilen bir suç tipinin ihmali bir hareketle işlenmesi sonucu oluşan suçlardır. Ancak bu tür ihmali suçtan dolayı failin cezalandırılabilmesi için failin “garantör” konumunda olması gerekmektedir. Yani ihmali suçun faili ancak garantörlük yükümlülüğünün sahibi olabilir. Alman Ceza Kanunu 13. maddesi neticeye sebebiyet alanında icrai hareketin ihmali hareket ile eşit tutulabilmesi için failin neticenin meydana gelmesi bakımından hukuksal açıdan garantör “yükümlü” durumunda olması koşulunu aramaktadır. Sadece garantör sıfatına haiz olanlar bu suçu işleyebildiklerine göre; garantörsel ihmali suçlar mahsus suçlar olmaktadır. Gerçekten de fail olabilecek kişilere bakıldığında ihlal edilen hukuki yarar ile belirli bir yakın ilişki içinde olan kişilerdir. Garantör olabilecek kişiler kanundan doğan yükümlülük ile garantör olabilirler. Örneğin ana-babalar Medeni Kanunumuza göre çocuklarına bakmakla yükümlüdürler. Yine polisler, PVSK gereğince vatandaşın malını, ırzını, canını korumakla yükümlüdürler. Diğer taraftan yükümlülük bir yazılı veya sözlü sözleşme ile de ortaya çıkmış olabilir. Örneğin çocuk bakıcıları, koruma, hekim gibi. Bkz. HAKERİ, a.g.e., s. 103-104.

¹⁷⁹ Tahir ERDEM, “Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Yeni Ceza Yasası Sonrasında Bu Suça Uygulanacak Ceza-II”, Yaklaşım Dergisi, Aralık 2005, Sayı: 156, s.228.

¹⁸⁰ Bu tip suçlarda hareketin yapılmış olması suçun tamamlanması için yeterlidir. Diğer bir ifadeyle hareket ve netice birbiri üzerindedir. Hareket yapıldığı anda netice de gerçekleşmiş olur.

Ancak Ceza Kanunumuzun 4.maddesinde “ceza kanunlarını bilmemek mazeret sayılmaz” denildikten sonra 30.maddenin 4.fıkrasında da “işlediği fiilin haksızlık oluşturduğu hususunda kaçınılmaz bir hataya düşen kişi cezalandırılmaz” denilmiştir.

Bu madde hükmüne göre kişiler işledikleri fiillerin hukuken kabul görmez bir davranış olduğunun bilincinde olmak zorundadırlar. Ancak bu durumda hata kaçınılmaz olur ve işlenen fiilden dolayı failer sorumlu tutulamazlar ve kusurlu sayılmazlar. Hakimlerin somut olayda gerçekten de failin eyleminin ceza hukuku bakımından sorumluluğu gerektiren bir haksızlık olduğunu bilmediği kanaatine ulaşması gerekecektir. Hakimler bu kanaate ulaşabilmek, hatanın kaçınılmaz olduğunu belirleyebilmek için kişilerin bilgi düzeylerini, almış oldukları eğitimleri, içinde buldukları sosyal ve kültürel şartları göz önünde bulunduracaklardır.¹⁸¹

3. Kusur Yeteneğini Etkileyen Unsurlar Açısından Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu

Bilindiği üzere kusur yeteneği (isnat yeteneği) doğruyu yanlıştan, haklıyı haksızdan ayırabilme ve buna göre davranabilme yeteneğidir.

İsnat kabiliyeti kusurlu hareket edebilmenin bir önkoşulu olup; ceza normlarını anlamayan ya da anlasa da ona uygun olarak hareket edemeyen kişilerin kusurlu sayılması ve cezalandırılması mümkün değildir. Başka bir ifadeyle isnat kabiliyeti olmayan kişiler cezalandırılmaz.

İsnat kabiliyetini etkileyen haller YTCK’nda; yaş, sağır ve dilsizlik, akıl hastalığı ve geçici nedenler olarak sıralanmaktadır. Kusur yeteneğini etkileyen bu sebeplerin bir kısmı isnat kabiliyetini tamamen ortadan kaldırırken, bir kısmı da azaltmaktadır. İsnat kabiliyetini etkileyen bu haller aşağıda sırasıyla Vergi Mahremiyetini İhlal suçu açısından incelenecektir.

¹⁸¹ HAKERİ; a.g.e., s.262-263.

a- Sınırın aşılması

YTCK'nun 27. maddesinin 1. fıkrasına göre "*ceza sorumluluğunu kaldıran nedenlerde sınırın kast olmaksızın aşılması halinde, fiil taksirle işlendiğinde de cezalandırılıyorsa, taksirli suç için kanunda yazılı cezanın altıda birinden üçte birine kadarı indirilerek hükmolunur.*" ifadesine göre bir fiil sınır aşılarak işleniyorsa verilecek cezada indirim yapılacaktır.

Ancak aynı maddenin 2. fıkrasında ise" meşru savunmada sınırın aşılması mazur görülebilecek bir heyecan, korku veya telaştan ileri gelmiş ise faile ceza verilmez." hükmü yer almaktadır.

b- Cebir ve Şiddet, Korkutma ve Tehdit

YTCK 28'de " 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" denilmektedir.

c- Haksız tahrik

YTCK madde 29'da "haksız bir fiilin meydana getirdiği hiddet veya şiddetli elemin etkisi altında suç işleyen kimseye, ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası yerine on sekiz yıldan yirmi dört yıla ve müebbet hapis cezası yerine on iki yıldan on sekiz yıla kadar hapis cezası verilir. Diğer hallerde verilecek cezanın dörtte birinden dörtte üçüne kadarı indirilir" denilmektedir. Haksız tahrik durumunda suç işleyen failerin suçu ortadan kalkmamakta; ancak suçlara ilişkin verilecek cezalarda indirim yapılmaktadır.

d- Hata

YTCK'nun 30. maddesinin 1. fıkrasına göre; "*fiilin icrası sırasında suçun kanuni tanımındaki maddi unsurları bilmeyen bir kimse, kasten hareket etmiş olmaz.*"

Aynı maddenin 2.fikrasına göre; bir kişi işlediği suçun daha az cezayı ya da daha ağır cezayı gerektirdiğini konusunda hataya düşerse, bu hatasından yararlanacaktır.

Söz konusu maddenin 3.fikrasına göre de; bir kişi ceza sorumluluğunu kaldıran veya azaltan koşulların gerçekleşmesi konusunda hataya düşerse yine bu hatasından yararlanacaktır. YTCK 30/4’de ise; “*işlediği fiilin haksızlık oluşturduğu hususunda kaçınılmaz bir hataya düşen kişi, cezalandırılmaz*” denilmektedir.

e- Yaş

YTCK madde 31’de “*fiili işlediği sırada on iki yaşını doldurmamış olan çocukların ceza sorumlulukları yoktur.*” denilerek 12 yaşından küçükler için isnat kabiliyetinin olmadığı ve dolayısıyla ceza sorumluluklarının olmadığı kabul edilmektedir.

12 ile 15 yaş arasındaki çocukların algılama ve davranışlarını yönlendirebilme yeteneklerinin varlığının olmaması durumunda bu çocukların ceza sorumlulukları yoktur. Ancak bu çocuklar hakkında çocuklara özgü güvenlik tedbirleri uygulanacaktır.

İşledikleri fiillerin hukuki anlam ve sonuçlarını algılama ve bu fiillerle ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneklerinin varlığının tespiti durumunda cezalarında indirim yapılacağı öngörülmektedir. Diğer bir deyişle 12 ile 15 yaş arasında olanların da isnat yeteneklerinin olduğu kabul edilmekte ancak cezalarda indirim uygulanmaktadır.

İsnat yetenekleri var olan ve 12-15 yaş arasında olan kişiler hakkında suç, YTCK 31/2 .fikrası gereğince ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektiren hallerde verilecek ceza on iki yıldan on beş yıla kadar, müebbet hapis cezasını gerektiren hallerde de verilecek ceza dokuz yıldan on bir yıla kadar hapis cezası olacaktır. Diğer cezaların varlığı durumunda ise verilecek cezaların yarısı indirilir ancak bu hallerde her fiil için verilecek hapis cezası yedi yıldan fazla olamaz.

YTCK’nun 31/3.fikrası gereğince; fiil işlendiği sırada on beş yaşını doldurmuş ancak on sekiz yaşını doldurmamış olanlarda verilecek cezada indirim uygulanır. Ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektiren hallerde verilecek ceza on sekiz yıldan

yirmi dört yıla kadar, müebbet hapis cezasını gerektiren durumlarda da verilecek ceza on iki yoldan on beş yıla kadar hapis cezası olarak uygulanır. Diğer cezalarda verilecek ceza üçte bir olarak indirilir ve bu hallerde de her fiil için verilecek hapis cezası on iki yıldan fazla olamaz. 18 yaşını doldurmuş olanların ise ceza sorumlulukları tamdır.

12 yaşından küçükler için isnat kabiliyetinin olmadığı ve dolayısıyla ceza sorumluluklarının olmadığı kabul edilmektedir. 12 yaşından küçük bir çocuğun bu suçu işleyemeyeceği gayet açıktır. Zira 12 yaşından küçük bir çocuğun VUK madde 5’de sayılan yasağa uymak zorunda olan kişiler arasında olmadığı görülmekte ve ayrıca bu yaştaki bir kişinin ilgili maddede belirtilen görevlerde çalışamayacağı gayet açık olmaktadır.

12 ile 15 yaş arasındaki çocukların algılama ve davranışlarını yönlendirebilme yeteneklerinin varlığının tespiti durumunda cezalarında indirim yapılacağı öngörülmektedir. 15 ile 18 yaş arasında olanların ise isnat yeteneklerinin olduğu kabul edilmekte ancak cezalarda indirim uygulanmaktadır.

Bu yaşlar arasındaki kişiler için de yukarıda yaptığımız açıklamalar geçerli olup, kanaatimiz bu yaştaki kişilerin bu suçu işleyemeyeceğidir.

12-18 yaş arasında olanların herhangi bir sırrı açıklamaları durumunda vergi mahremiyeti ihlali suçuna ilişkin ceza indirimli olarak uygulanacaktır.

18 yaşını doldurmuş olanların ise ceza sorumlulukları tamdır. Eğer 18 yaşından büyük kişiler söz konusu görevlerde çalışıyorlarsa söz konusu madde hükmündeki yasağa uymak zorundadırlar.

f- Sağır ve dilsizlik:

Kişilerin gelişimine olumsuz etki yarattığı düşüncesiyle sağır ve dilsizlerin cezalarında 21 yaşına kadar bir indirim uygulanmaktadır. Sağır ve dilsizliğin ceza indirimine konu olabilmesi için bunun doğuştan ve küçük yaşta meydana gelmiş olması şartı aranmaktadır. Ancak küçük yaştan kastın ne olduğu belirtilmemiş, somut olaya göre hakimlerin takdirine bırakılmıştır.

YTCK'nun 33. maddesine göre; fiil işlendiği sırada aynı kanunun on iki yaşını doldurmamış olan çocuklara ilişkin hükümleri 15 yaşından küçük sağır ve dilsizlere de uygulanacağı belirtilmiştir. Bu durumda 15 yaşından küçük sağır ve dilsizlerin isnat yeteneğinin bulunmadığı kabul edilmektedir.

YTCK'nun 31. maddesindeki 12-15 yaş arasında olan çocuklarla ilgili hükümleri 15-18 yaş arasındaki sağır ve dilsizler hakkında da uygulanacaktır. Bu durumda 15-18 yaş arasındaki sağır ve dilsizler de isnat yeteneklerinin olup olmadıklarının tespitine göre; isnat yetenekleri yoksa ceza almayacaklar diğer taraftan isnat yetenekleri varsa indirimli ceza alacaklardır.

YTCK'nun 31. maddesindeki 15-18 yaş arasında olan çocuklarla ilgili hükümleri 18-21 yaş arasındaki sağır ve dilsizler hakkında da uygulanacaktır. Diğer bir deyişle 15 yaş ile 21 yaş arasındaki sağır ve dilsizlerde de indirimli ceza uygulanacaktır.

Bu gibi durumda olanların topluma kazandırılması amacıyla 4857 sayılı İş Kanunu gereğince, işletmelerin ölçekleri dikkate alınarak istihdamı zorunludur.¹⁸² Söz konusu kanunun ilgili madde gereğince işyerinde özürülü çalıştıran, işyerlerinde çalıştırılan elemanın sağır ve dilsiz olması durumunda vergi mahremiyeti ihlali suçu gerçekleştirilecek midir?

Sağır ve dilsizlerin özelliklerinden dolayı bu suçu işlemeleri sırrın özel anlatım yöntemleriyle ifşası şeklinde olabileceği gibi, sırrı kullanmak şeklinde de olabilecektir. Bu bağlamda sağır ve dilsizlerin yasada belirtilen yaş sınırları çerçevesindeki durumları aşağıdaki gibi olacaktır.

-15 yaşından küçük sağır ve dilsizlerin isnat yeteneğinin bulunmadığı kabul edilmekte ve dolayısıyla herhangi bir fiilden dolayı kusurlu sayılmayacaklardır. Zaten bu yaştaki bir kişinin ilgili maddedeki görevlerde çalışması mümkün olmayacağı için böyle bir suçu işlemeleri de mümkün değildir.

-15 yaşından büyüklerde ise bilindiği üzere cezalarında 21 yaşına kadar bir indirim uygulanmaktadır. Bu bağlamda 15 yaş ile 21 yaş arasındaki sağır ve dilsizlerde

¹⁸² Ayrıntılı bilgi için bkz. Kemal AKINBİNGÖL, "Özürülü, Eski Hükümlü ve Terör Mağduru Çalıştırma Zorunluluğu", E-Yaklaşım, Ağustos 2004, Sayı: 13.

ise isnat yeteneğinin var olup olmamasına göre indirimli ceza uygulanacaktır. Eğer bu yaşlar arasındaki bir kişi yasadaki belirtilen görevlerden dolayı vergi mahremiyeti ihlali suçu işlemişse; isnat yeteneğinin olup olmadığına karar verilerek, isnat yeteneği varsa indirimli ceza uygulanacaktır. Isnat yeteneğinin olmaması durumunda zaten kusurlu sayılmayacak ve cezalandırılmayacaktır.

g- Akıl hastalığı

YTCK'nun 32.maddesine göre; *“akıl hastalığı nedeniyle, işlediği fiilin hukuki anlam ve sonuçlarını algılamayan veya bu fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneği önemli derecede azalmış olan kişilere ceza verilmez.”*

Ancak, anlama ve davranışlarını yönlendirme yeteneğini biraz kaybetmiş olanlara cezalarda indirim yapılır. Söz konusu maddenin 2. fıkrasına göre; bu durumda olanlara verilecek ceza ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası yerine yirmi beş yıl, müebbet hapis cezası yerine yirmi yıl hapis cezası şeklinde uygulanır. Diğer hallerde verilecek ceza ise altıda birden fazla olmamak üzere indirilerek uygulanabilir.

Vergi mahremiyeti ihlali açısından konuya baktığımızda zaten akıl hastalığı olan birinin söz konusu görevlerde çalıştırılması veya çalışması mümkün olmadığına göre dolayısıyla böyle bir suç da ortaya çıkmayacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken husus suçun işlendiği anda failin akıl hastası olmasıdır. Yoksa suçu işledikten sonra akıl hastası olması suçu ortadan kaldırmaz.

Ancak anlama ve davranışlarını yönlendirme yeteneğini biraz kaybetmiş olanlara cezalarda indirim yapılır. Bu kapsamda olan kişiler ilgili görevlerde farkında olmadan çalıştırılıyorsa ve vergi mahremiyetini ihlal ediyorsa, kendilerine indirimli ceza uygulanmak zorundadır.

h- Geçici nedenler

Geçici bir nedenle ya da irade dışı alınan alkol veya uyuşturucu madde etkileri kişilerin isnat yeteneklerini önemli ölçüde etkilerler. Bu durumda kişilere ceza verilmez.

YTCK'nun 34.maddesinin 1.fikrasına göre; “geçici bir nedenle ya da irade dışı alınan alkol veya uyuşturucu madde etkisiyle, işlediği fiilin hukuki anlam ve sonuçlarını algılayamayan veya bu fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneği önemli derecede azalmış olan kişiye ceza verilmez.” Geçici nedenlere uyku hali, ateşli hastalıklar, ipnotizma, sara nöbeti örnek olarak verilebilir. Ancak istenerek alkol alınması durumunda isnat kabiliyetinin olduğu kabul edilir ve ilgili kişi cezalandırılır (YTCK 34/2).

Geçici bir nedenin söz konusu olabilmesi için failin, bu nedenin yaratılmasında hiçbir kusuru olmamalıdır. Örneğin; demiryolu makaslarını belirli bir saatte değiştirmesi gereken bir hat bekçisinin uyuması sebebiyle makasları değiştirememesi ve bunun sonucunda trenin kaza yapması olayında, fail geçici nedenlere ilişkin hükümden yararlanamaz¹⁸³.

Vergi mahremiyeti suçunun geçici nedenler esnasında işlenebilmesi için en geçerli neden bizce ipnotizma ve uyuşturucu olabilir. Kişiler zorla ipnotizma edilip ya da uyuşturucu verilip, gizli bilgiler kendisinden bu esnada alınabilir. Böyle bir durumda kişinin kusurlu olmadığı kabul edilebilir.

Alkol alınması konusunda kişinin bilerek alkol alması, kusurluluğu etkilemeyeceği için, kişilerin farkında olmadan ya da zorla içirilmeleri söz konusuysa ancak kusurlu olmadıkları kabul edilebilir. Ancak gece gündüz sarhoş gezen bir kişinin zorla içirilerek kendinden bilgi alındığını söylemesi pek inandırıcı bir durum değildir. Oysa hiç içki içmeyen bir kişinin bu özelliğinden yararlanılarak aşırı alkol alması sağlanıp, ondan sonra kendisinden bilgi alındıysa yine kişinin kusurluluğu ortadan kalkacaktır.

Ancak istenerek alkol alınması durumunda isnat kabiliyetinin olduğu kabul edilir ve ceza tam (cezada indirim yapılmadan) olarak uygulanır.

Diğer geçici durumlarda örneğin kişinin sara nöbeti geçirdiği esnada herhangi bir kişi hakkında bildiği bir sırrı açıklaması çok akla yatkın bir şey değildir. Keza kişinin ateşli bir hastalıktan yatariken, yatakta işle ilgili olarak bildiği bilgileri sıralaması

¹⁸³ Uğur ALACAĞAPTAN; Suçun Unsurları, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 372, Ankara 1975, s. 135.

ve o esnada da ev halkından başka kimselerin orada bulunması ihtimali pek olası gözükmemektedir.

ı- Kaza ve Tesadüf

Ceza hukukunda kaza ve tesadüf; fail veya üçüncü şahıslar tarafından öngörülmesi mümkün olmayan durumlardır. Öngörülmesi hiç kimse tarafından mümkün olmayan hallerde failleri ilgili sonuçtan sorumlu tutarak kusurlu kabul edip cezalandırmak doğru olmayacaktır. Ceza kanununda kaza ve tesadüfe yer verilmemiştir. Dolayısıyla, işlenen vergi mahremiyetinin ihlali fiilin kaza ve tesadüfe dayalı olması ceza verilmesini engellemeyecektir.

j- Mücbir Sebepler

Ceza Kanunumuzda mücbir sebebe ilişkin genel bir hüküm bulunmamakta olup; kusurluluğu ortadan kaldıran bazı özel haller sayılmıştır. Bilindiği üzere mücbir sebepler de faillerin iradelerine aykırı bir şekilde hareket etmelerini sağlayan olayların varlığıdır. Mücbir sebeplerin varlığı durumunda da kişiler söz konusu hareketi yapmayı istememekte ancak karşı koyamadığı sebepler yüzünden de başka türlü hareket edememektedir. Örneğin, aşırı rüzgarın olduğu bir gün trafiğe çıkan bir sürücünün kullandığı arabanın üzerine bir evin balkonundan bir saksının düşmesi sonucu; sürücünün direksiyon hakimiyetini kaybederek yoldan geçen bir kişiye çarparak yaralanmasına sebebiyet vermesi durumunu mücbir sebep olarak ifade edebiliriz.

Mücbir sebeplerin varlığının kusurluluğu etkileyen faktörler arasında sayılmamış olması karşısında, genel anlamda mücbir sebep olarak ifade edilebilecek hususların var olması hali, cezanın verilmesine engel olmayacaktır.

V- VERGİ GİZLİLİĞİNE UYMA SÜRESİ

VUK madde 5’de sayılan kişilerin vergi mahremiyetine uyma yükümlülüğü görev süresi içinde ve hatta görevden ayrıldıkları sürelerde de devam eder. Sadece

memur niteliğindeki kişiler için değil, memur olmayıp da bu yasak kapsamında kalan kişilerin (örneğin, bilirkişiler) yasağa uyma süreleri görevden ayrıldıktan sonra da devam eder. Görevden ayrılma durumunda yasağın devam süresi konusunda kanunda açık bir hüküm bulunmamaktadır. Yasağın konuluş amacı ve kanunun lafzı dikkate alındığında bu yasağın süre bakımından bir üst sınırı olmadığı anlaşılmaktadır.

VI- SUÇUN CEZASI

A- GENEL OLARAK

Vergi cezaları; mali zararın tazminini değil, esas olarak tekrar suç işlenmesini önlemeye yönelik olarak cezalandırmayı amaçlamaktadır¹⁸⁴. Vergi sistemi içinde, vergi cezalarının amacı vergilemedeki adalet ilkesinde olduğu gibi mali güce ulaşmak değil, vergi sisteminin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi ve kendisinden beklenen sonuçları sağlayabilmesi için vergisel düzenlemelerden sapmaları önlemektir¹⁸⁵.

TCK, genel ve soyut suçu tanımlamadığı gibi vergi ceza hukukunun temel kaynağı olan VUK’nda da vergi suçu tanımlanmamıştır. Ancak Kanun’un gerekçesi vergi suçunu; “Vergi kanunlarının koyduğu vazife ve mecburiyetlerin mükellefler tarafından cezayı icabettirecek şekilde yerine getirilmemesi vergi suçudur.” şeklinde tanımlamıştır. Öğretide vergi suçu tanımı çeşitlidir. Yazarlar vergi suçunu, bu suçun unsurlarından birini veya bir kaçını öne çıkararak tanım yapmaktadırlar.

Vergi suçu; vergi kanunlarındaki görev ve ödevlerin mükellefler ile mükelleflerle hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerce, cezayı gerektirecek şekilde yerine getirilmemesidir, biçiminde tanımlanabilir. Yapılan bu tanım, gerekçedeki tanımdan farklı hale gelmiştir. Bunun nedeni, gerekçedeki tanımın yetersizliği, eksikliği değil zaman içinde yetersiz kalmasıdır. Gerçekten 5432 sayılı VUK’nda vergi suçu

¹⁸⁴ YALTI; a.g.e., s.99.

¹⁸⁵ Tahir ERDEM; “Vergi Cezalarında Uzlaşma Mümkün mü?”, Vergi Sorunları Dergisi, Yıl: 28, Sayı: 204.

sadece mükellef (ve sorumlular) tarafından işlenebilen özgü (mahsus) suçtur. Ancak yapılan değişikliklerle 213 sayılı Kanunda bu durum önemli ölçüde değişmiştir.¹⁸⁶

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu, 213 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle düzenlenmiş olup, verilecek ceza 362. maddede belirtildiği üzere; hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak suçlar arasında yer almaktadır. Kanun hükmünde, vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlâl edenlere, 765 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 198. maddesinde yazılı cezanın iki katının hükmolunacağı ve bu cezanın da iki aydan az olamayacağı belirtilmiş olup ayrıca suçları tekrür edenlerin, bir daha Devlet hizmetinde kullanılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

765 sayılı TCK'nın "**Meslek Sırrını İfşa**" başlıklı 198. maddesine baktığımızda ise, resmi mevki veya sıfatı veya meslek ve sanatı icabı olarak bir sırda vakıf olunup da bu sırrın ifşa edilmesi suçu ve bu suça uygulanacak olan cezanın düzenlendiği görülmektedir. Bu maddede belirtilen cezanın müeyyidesi ise hürriyeti bağlayıcı ceza olarak **üç aya kadar** hapis cezası, para cezası olarak da elli liraya kadar ağır para cezasıdır. Eğer söz konusu sırrın ifşası neticesinde zarar da meydana gelmiş ise verilecek olan para cezası elli liradan az olamayacaktır. Ancak vergi mahremiyetini ihlal edenlere verilecek olan ceza, 213 sayılı Kanun'un 362. maddesi gereğince **iki aydan az olamayacağından** söz konusu bu suça verilecek cezanın alt sınırı en az iki ay olacak, mezkur maddeye göre verilecek ceza **iki kat olarak uygulanacağından** verilecek cezanın üst sınırı ise altı ay olacaktır. Dolayısıyla vergi mahremiyetini ihlal edenlere verilecek olan ceza **iki ay ile altı ay** arasında değişen bir hapis cezasıdır.

765 Sayılı Ceza Kanunu, 5237 Sayılı Türk Ceza Kanununun yürürlüğe girmesiyle yürürlükten kaldırılmıştır ve dolayısıyla ilgili maddeye yapılan bütün atıflar boşta kalmıştır. Ortaya çıkan bu boşluk 5252 Sayılı Türk Ceza Kanununun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunu 3/(1) "mevzuatta, yürürlükten kaldırılan Türk Ceza Kanununa yapılan yollamalar, 5252 Sayılı Türk Ceza Kanununda bu hükümlerin

¹⁸⁶ Özkan BİLGİLİ, "İdari Vergi Suçunun Unsurları", Yaklaşım Dergisi , Şubat 2005, Sayı: 146, s.

karşılığını oluşturan maddelere yapılmış sayılır” hükmü ile açıklığa kavuşturulmuştur.¹⁸⁷

Bilindiği üzere, yakın bir süreçte, toplumu yakından ilgilendiren bir alan olan ceza hukukunun temel kanunları yeniden ele alınarak ceza mevzuatı ve düzenlemeleri değiştirilirken, hemen hemen Cumhuriyet tarihine özdeş olan Ceza Yasamız ile birlikte Ceza Muhakemeleri Usul ve Ceza İnfaz Yasası dahil olmak üzere temel ceza yasaları yeniden şekillendirilmiş; Ceza Yasamızda yer alan ve ceza hukukumuzla yön veren genel hükümler ile birlikte suç ve ceza düzenlemeleri de yeniden ele alınarak 01.06.2005 tarihi itibarı ile uygulamaya konulmuştur.

Ceza Hukukumuzdaki kabuk değişimine paralel olarak yaşanan süreçte yeni Ceza Yasası’nın uygulamasına yön vermek ve geçiş sürecinde yaşanabilecek karışıklıkları önlemek açısından çıkarılan 5252 sayılı Kanun’un, 5349 sayılı Kanun’un 6. maddesi ile eklenen geçici 1. madde hükmü uyarınca; *“Diğer kanunların, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun Birinci Kitabında yer alan düzenlemelere aykırı hükümleri, ilgili kanunlarda gerekli değişiklikler yapılınca ve en geç 31 Aralık 2006 tarihine kadar uygulanır.”* özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlarda yer alan ve yeni Ceza Yasası’nın “Genel Hükümler”ine aykırılık taşıyan düzenlemeler yönünden bir esneklik tanınmıştır.

Böylece özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki YTCK’nun “Genel Hükümler”ine aykırı düzenlemeler, YTCK’na uygun düzenlemeler yapılınca ve nihayet en geç olarak da 31.12.2006 tarihine kadar uygulanacaktır.

5252 sayılı Kanun’un “Yollamalar” başlıklı 3. maddesi uyarınca, *“(1) Mevzuatta, yürürlükten kaldırılan Türk Ceza Kanunu’na yapılan yollamalar, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nda bu hükümlerin karşılığını oluşturan maddelere yapılmış sayılır.*

(2) Mevzuatta, yürürlükten kaldırılmış Türk Ceza Kanunu’nun kitap, bab ve fasıllarına yapılmış olan yollamalar, o kitap, bab ve fasıl içinde yer almış hükümlerin karşılığını oluşturan 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun maddelerine yapılmış sayılır.”

¹⁸⁷ ŞENYÜZ, Vergi Ceza Hukuku, a.g.e., s.269.

Burada yapılan atıf, normlara atıftır. Atıf normları hükme yönelik olabileceği gibi, yaptırıma veya her ikisine birden yapılabilir.¹⁸⁸ Normlara yapılan atıf açık veya zımni olabilir. Burada yapılan atıf zımni atıf olup, sorun da esas itibariyle buradan kaynaklanmaktadır.

Bu bağlamda, yeni düzenlemeleri içeren 5237 sayılı yeni Ceza Yasası'nın genel hükümlerinin, VUK kapsamındaki özel nitelikli ceza normları yönünden uygulanıp uygulanmayacağı konusunda, YTCK'nun "Özel kanunlarla ilişki" başlıklı 5. maddesinde yer alan, "*Bu Kanun'un genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.*" hükmü açıklık getirmektedir.

Dolayısıyla, "genel hükümler" çerçevesinde belirlenen, ceza hukukuna egemen olan temel ilke ve tanımlardan, Ceza Kanununun uygulama alanına, ceza sorumluluğunun esaslarına giren konulardan uygulanacak yaptırımlara yönelik düzenlemelerin tamamı, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar yönünden de ve dolayısıyla VUK'nda yer alan suç ve cezalar açısından da uygulanacaktır.

Yapılan açıklamadan da anlaşılacağı üzere, vergi mahremiyetinin ihlali fiiline verilecek cezanın tayini bakımından yapılan yollama, yeni Ceza Yasası'nın ilgili maddesi bakımından geçerlilik kazanacaktır.

YTCK'nda, suçlara öngörülen ceza türleri iki temel ceza grubu içinde hapis ve adli para cezası olarak belirlenmiştir. Bu bağlamda, yeni Ceza Yasası'nın "Cezalar" başlıklı 45. maddesinde yapılan belirleme uyarınca, "*suç karşılığında uygulanan yaptırım olarak cezalar, hapis ve adli para cezalarıdır.*" Dolayısıyla, YTCK uyarınca, ceza türleri yönünden bir sadeleştirmeye gidilmiş ve iki ana ceza unsuru olarak hapis ve para cezası öngörülmüştür.

YTCK'nun 46. maddesinde de hapis cezaları;

- Ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası,
- Müebbet hapis cezası ve

¹⁸⁸ Zeki HAFIZOĞULLARI, Ceza Normu, Seçkin Kitabevi, Ankara, 1987, s. 293.

- Süreli hapis cezası olarak sınıflandırılmıştır.

YTCK'nun 49. maddesi uyarınca, süreli hapis cezası, Kanun'da aksi belirtilmeyen hallerde bir aydan az ve yirmi yıldan fazla olamayacaktır. Ayrıca, söz konusu maddede, hükmedilen bir yıl veya daha az süreli hapis cezası, kısa süreli hapis cezası olarak nitelendirilmiştir.

Diğer yandan, YTCK'nda, suçlar ve suçlar için öngörülen cezalar da yeni baştan ele alınarak düzenlenmiştir. Bu nedenle ortaya çıkan belirsizlik, vergi mahremiyetini ihlal edenlere verilecek ceza konusunda YTCK'nun hangi hükmünün geçerli olacağı konusunda farklı görüşler ortaya çıkarmıştır.

Örneğin MADEN¹⁸⁹, 198. maddeyi karşılamak üzere; kanun sistematığı, suç işleyenlerin sıfatı, suçun niteliği gibi kriterleri kullanarak, YTCK 258, 134, 137 ve 239. maddelerini incelemiş ve bu maddelerden hiçbirinin 198. maddenin karşılığı olmadığı ve dolayısıyla vergi mahremiyetinin ihlali fiiline ceza verilemeyeceğini savunmuştur.

Aynı konuya ilişkin kapsamlı bir analiz yapan EROL, konuyla ilgili görüşlere de yer verdiği iki kısım halinde yayınlanan çalışmasında¹⁹⁰; konuyu 258, 334 ve 239. maddeler itibarıyla analiz etmiş ve 239. madde hükmünün uygulanması gerektiğini görüşüne ulaşmıştır. Aynı çalışmada ayrıca, verilerin dijital ortamlarda ele geçirilmesi halinde işlenen suç ve verilecek cezalar da incelenmiştir.

Konuyu ele alan bazı çalışmalarda¹⁹¹ ise uygulanacak ceza konusu sadece yürürlükten kaldırılan 765 sayılı TCK hükmü referans verilerek ele alınmıştır.

BAYRAKLI¹⁹² ve ARSLAN¹⁹³ ise, 765 sayılı TCK'nun 198. maddesinin karşılığı olarak YTCK m. 258'i göstermişlerdir.

¹⁸⁹ Bkz. Muhsin MADEN, "Yeni TCK'nın VUK'a Göre Verilen Hürriyeti Bağlayıcı Cezalara Etkisi", Yaklaşım, Ocak 2005, Sayı: 18.

¹⁹⁰ Ahmet EROL, "Yeni Türk Ceza Kanunu Karşısında Vergi Mahremiyeti Suçu I", Yaklaşım, Mayıs 2007, Sayı: 173; Ahmet EROL, "Yeni Türk Ceza Kanunu Karşısında Vergi Mahremiyeti Suçu II", Yaklaşım, Haziran 2007, Sayı: 174, s. 205-211.

¹⁹¹ Bkz. TOSUNER-ARIKAN, a.g.e., s. 269. OKTAR, a.g.e., s. 187; Ercan ALPTÜRK, Tüm Yönleriyle İhbar ve İhbar İkramiyesi, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007, s. 144.

¹⁹² BAYRAKLI, Vergi Ceza Hukuku, a.g.e., s. 292 ve 299.

¹⁹³ ARSLAN, a.g.e., s. 246.

MUTLUER ise, vergi mahremiyetinin ihlali suçunu işleyenlere uygulanacak ceza konusunda YTCK'nun 336. maddesini işaret etmiştir.¹⁹⁴ EDİZDOĞAN-TAŞ-ÇELİKKAYA¹⁹⁵, ŞENYÜZ¹⁹⁶, ARSLAN-AZİZAĞAOĞLU¹⁹⁷ ve ERDEM'in¹⁹⁸ görüşü ise, 198. maddenin karşılığının YTCK 239. madde olduğu yönündedir.

Hukukta her norm bir önermedir. Önerme, kendi içinde anlamı olan bir kelimeler bütünüdür. Bir önermenin genelde bilinen biçimi, klasik mantıkta "hüküm" denen şeydir.¹⁹⁹ Hukukta normlara ilişkin düzenleme ve atf yapılırken, diğer alanlara ait kavram ve hükümler canlandırılmaktadır. Yapılan atfların zımni olması sonucu değiştirmez. Atıfta bulunulan hükmün sistematik olarak bulunduğu yer, koruduğu yarar gibi ölçüler dikkate alınarak, kaldırılan hükmün karşılığı bulunabilir.

Ceza kanununda meydana gelen değişim sürecinden, meslek sırrının ifşasına ilişkin olarak eski kanunun 198. maddesinde yer alan suç ve ceza düzenlemesi de etkilenmiştir. Dolayısıyla, eski kanunun 198. maddesi, YTCK'nun sistematigi içinde, yerini 239. madde kapsamındaki, ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması düzenlemesine bırakmıştır.

Bu bağlamda, vergi mahremiyetinin ihlali fiiline verilecek cezayı tayin açısından, YTCK'nun 239. maddesi önem arz etmektedir.

Dolayısıyla, VUK'nun 362. maddesinde eski TCK'nun 198. maddesine yapılan yollama, YTCK'nun 239. maddesi olarak esas alınacaktır. Konuyla ilgili olarak hükümet de aynı görüşleri paylaşmaktadır. Meclise sunulan bu konuyu da düzenleyen tasarının bir tasarının genel gerekçesi ve önerilen değişiklik aşağıda yer almaktadır.²⁰⁰

Vergi Usul Kanunu'nda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerin bu mahremiyeti ihlal etmeleri durumunda 765 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 198. maddesine göre cezalandırılacakları 213 sayılı Kanun'un 362. maddesinde hükme

¹⁹⁴ MUTLUER, a.g.e., s. 310.

¹⁹⁵ EDİZDOĞAN-TAŞ-ÇELİKKAYA, a.g.e., s. 170.

¹⁹⁶ ŞENYÜZ, Vergi Ceza Hukuku, a.g.e., s. 269.

¹⁹⁷ Çetin ARSLAN, Bahattin AZİZAĞAOĞLU, Yeni Türk Ceza Kanunu Şerhi, Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2004, s. 995-996.

¹⁹⁸ Tahir ERDEM, "Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu...-II", a.g.m., s. 157.

¹⁹⁹ HAFIZOĞULLARI, a.g.e., s. 84.

²⁰⁰ http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/kanun_tasarisi_sd.onerge_bilgileri?kanunlar_sira_no=31775

bağlanmıştır. Ancak, 5237 sayılı Kanun'un 01.06.2005 tarihinde yürürlüğe girmesi ve bu tarihte 765 sayılı Kanun'un 198. maddesi hükmünü karşılamak üzere 5237 sayılı Kanun'un 239. maddesinde yer alan cezanın uygulanabilmesi bakımından 362. madde de yeniden düzenlenmiştir..."

"213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun,

a) 5. maddesinin beşinci fıkrasında yer alan "Türk Ceza Kanunu'nun 480, 481 ve 482. maddelerdeki cezalar üç misli olarak hükmolunur" ibaresi "Türk Ceza Kanunu'nun 125 ve 127. maddelerinde yazılı cezaya hükmolunur" şeklinde; ... 362. maddesinde yer alan "Türk Ceza Kanunu'nun 198. maddesinde yazılı cezanın iki katı hükmolunur" ibaresi "Türk Ceza Kanunu'nun 239. maddesinde yazılı ceza hükmolunur" şeklinde; ... değiştirilmiştir."

Söz konusu düzenlemeye ilişkin madde gerekçesinde ise,

"213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi Mahremiyeti" başlıklı 5. maddesinde değişiklik yapılmaktadır. Anılan maddede sayılan kişilerin, muttali oldukları bilgileri açıklamak suretiyle mükellefin; haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz etmeleri durumunda 765 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 480, 481 ve 482. maddelerindeki cezalar ile cezalandırılmaları hükmüne bağlanmıştır. Ancak, 765 sayılı Kanun'un 01.06.2005 tarihinde yürürlükten kalkacak olması ve öngörülen cezaların aynı tarihte yürürlüğe girecek olan 5237 sayılı yeni Türk Ceza Kanunu'nun 125 ve 127. maddelerinde yer alan hükümlerle karşılanacak olması nedeniyle maddede ibare değişikliğine gerek duyulmuştur." ifadesine yer verilmiştir. Ancak, bu tasarı bir türlü kanunlaşmamıştır.

YTCK'ndaki 239. Madde

Ticari sır, banka sırrı ve müşteri sırrının hukuka aykırı şekilde ifşasını düzenleyen 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 239. maddesi hükmü ise şu şekildedir.

(1) Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikâyet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adlî para cezası ile

cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi hâlinde de bu fıkraya göre cezaya hükmolunur.

(2) Birinci fıkra hükümleri, fennî keşif ve buluşları veya sınaî uygulamaya ilişkin bilgiler hakkında da uygulanır.

(3) Bu sırlar, Türkiye'de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklandığı takdirde, faile verilecek ceza üçte biri oranında artırılır. Bu hâlde şikâyet koşulu aranmaz.

(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.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 1 Haziran 2005 tarihinde yürürlüğe girmesi ile beraber, banka sırrı, ticari sır ve müşteri sırrını hukuka aykırı olarak vermek veya ifşa etmek suçu (bu suç madde kapsamındaki bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde edilip yetkisiz kişilere verilmesini veya ifşasını da kapsamaktadır). YTCK'nun 239. maddesine aykırılığı oluşturacaktır. Bu hükmün bir özelliği şikayete bağlı suç olarak düzenlenmesidir. Bununla birlikte, YTCK hükmünü tamamlayıcı nitelikte olan Ticari Sır, Banka Sırrı ve Müşteri Sırrı Hakkında Kanun Tasarı Taslağı da kendi içerisinde ceza hükümleri içermektedir. Bu nedenle Tasarı Taslağı'nın kanunlaşması halinde söz konusu sırlarla ilgili olarak iki kanunda yer alan hükümler yol gösterici olacaktır.

Belli bir mesleği icra eden kimselerin, mesleklerini icra sırasında uymaları gereken en önemli ilkelerden biri de mesleki sırrının korunmasıdır. Meslek sırrı kavramı içerisinde ticari sır, bankacılık sırrı ve müşteri sırrı da yer almaktadır. Ticari sır, bankacılık sırrı ve müşteri sırrının hukuka aykırı şekilde ifşası, kimi zaman kişilik haklarına aykırı olabileceği gibi, haksız rekabete ve diğer ekonomik zararlara da neden olabilir. Bu nedenle hukuki bir gerekçe olmaksızın sır kapsamındaki bilgi ve belgelerin ifşa edilmesi hem özel hukuk (tazminat gibi) hem de ceza hukuku düzenlemeleri ile yaptırım altına almıştır. Nitekim 765 sayılı TCK'nun 198. maddesi "mesleki sırrı ifşa" suçunu genel bir hüküm olarak düzenlemiş 364 ve 365. maddelerinde ise fenni veya sınaî sırların ifşası fiilini yaptırım altına almıştır. 5237 sayılı YTCK ise 765 sayılı

TCK’nda olmayan özel bir hüküm ile 239. maddesinde “*ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması*” suçuna yer vermiş, ancak genel olarak meslek sırrını düzenleyen bir hüküm getirmemiştir (Bununla birlikte tam olarak örtüşmese de; Özel Hayata ve Hayatın Özel Alanına Karşı Suçların düzenlenmiş olduğu 132 ila 140. maddeleri meslek sırrının ifşasında da uygulanılabilecek niteliktedir). Bu düzenlemeden ayrı olarak sırların tanımlarını, kapsamalarını ve hangi durumlarda, hangi mercilere verilebileceğini, sır kapsamındaki bilgileri alan mercilerin bunları nasıl kullanacaklarını ve belirlenen kurallara aykırı davranışların yaptırımlarını düzenlemek amacıyla Adalet Bakanlığı tarafından Ticari Sır, Banka Sırrı ve Müşteri Sırrı Kanunu Tasarı Taslağı hazırlanmış ve 01.11.2004 tarihinde Başbakanlığın görüşüne gönderilmiştir.

Ticari Sırlar Kanunu tasarısının hazırlanma genel gerekçesinde; “Ticarî sırlar” üst kavramı altında mütalâa olunan ticarî sır, banka sırrı ve müşteri sırrı kavramları; ticarî, iktisadi, malî, para ve sermaye piyasalarında üretim ve hizmet alanlarında ticarî faaliyette bulunan gerçek ve tüzel kişi tacir ve şirketler ile bankaların, sigorta ve finansman şirketlerinin, sermaye piyasalarında faaliyet gösteren aracı kurumların kendi ticarî ve kredi itibarları açısından, sadece belirli ve sınırlı sayıdaki mensupları tarafından bilinen ve elde edilebilen, rakiplerince bilinmesini ve üçüncü kişilere ve kamuya açıklanmasını istemedikleri, gizli kalmasında ısrarlı oldukları ve hassas davrandıkları, malî, iktisadi, kredi ve nakit durumları, yönetim yapılarıyla ilgili belge ve bilgilerden oluşan hususlar; ticari işletmeler açısından “ticarî sır”, bankalar açısından “banka sırrı-banka gizliliği” olarak ifade olunmaktadır. Bu ticari kurum ve şirketlerin, kendileriyle ticari ilişkide bulunan müşterilerinin malî, kredi ve nakit durumları hakkında edindikleri bilgi ve belgelerden oluşan sırlar da “müşteri sırrı” olarak tanımlanmaktadır.

Kişilik hakları; kişinin maddi ve manevi bütünlüğü ile ticari kredi, itibar ve güvenle ilgili ekonomik değerlerinden oluşmaktadır. Bu kişilik hak ve değerlerin korunması kapsamında ticarî, banka ve müşteri sırlarının da korunması, saklanması, başkaları tarafından bilinmemesi, ilgili ticari işletmeler, şirketler, bankalar ve bunların müşterileri açısından büyük ve hayati önem arz etmektedir.

Batılı ülkelerin çoğunluğunda; ticarî sır, banka sırrı ve müşteri sırlarının; ticarî, iktisadi, malî ve sermaye piyasalarında, şeffaflığın sağlanmasına, kayıt dışı ekonominin, haksız mal edinmenin ve karapara aklanmasının önlenmesine, çıkar amaçlı suç örgütleriyle mücadele, mensuplarının takibine ilişkin tedbirlerle doğrudan ve dolayısıyla bağlantılı olarak, yetkili makam, kamu kurum, kuruluş ve kurulları ile yargı organları ve icra makamlarının görev alanları ile ilgili talepleri dışında, başkalarına ve üçüncü kişilere açıklanmasına, bunlarca kullanılmasına ve bunlara verilmesine ilişkin doğrudan özel bir çerçeve bulunmamakla beraber, genel ve özel kanunlarındaki münferit hükümlerle izin verilmemiştir. Ülkemizde de halen yürürlükte olan genel ve özel kanunlarımızın münferit hükümlerinde; ticari sırlar, görev sırrı ve meslek sırlarıyla ilgili düzenlemeler mevcuttur. Ancak bu hükümlerin yeterli olmadığı, uygulamada çoğu zaman karışıklığa ve tereddütlere yol açtığı yaşanan olaylarla sabittir ve görülmüştür. Bu nedenle yukarıda sözü edilen amaçlara ulaşmak ve AB normlarıyla da paralel yasal bir düzenleme yapmak için, ticari sırlara ilişkin bir çerçeve Kanunun yürürlüğe konulması zarureti doğmuştur.

Ticarî sır, banka sırrı ve müşteri sırları ile resmî görev sırrı ve meslek sırlarının gizliliği, bunları kaldıran durumlar, mevzuatımızda, bu konularda ilgili özel ve genel kanunların münferit hükümlerinde düzenlenmiştir. Bu düzenlemelere rağmen özellikle ticarî sır, banka ve müşteri sırlarının gizliliği ilkesi, bu gizliliğin ortadan kalkmasını gerektiren hallerin tesbitinin, uygulamada sık sık olumlu veya olumsuz yönde sorunlar yarattığı, herkes tarafından bilinen ve hukuki açıdan çözüm aranan konular olduğu hususu, fiili bir gerçek olarak genel kabul görmüş bulunmaktadır. Örneğin ticarî sır, banka sırrı ve müşteri sırrı olduğu öne sürülerek sorumlu, yetkili makamların, bilgi ve belge taleplerine olumlu cevap verilmediği, bu suretle haksız mal edinmelerin ve büyük miktarlardaki kredi ve rüşvet yolsuzluklarının açıklığa kavuşturulamadığı kamuoyunca da bilinen ve kınanan durumlardır.

Kanun Tasarısı ile kamuoyunda sözü geçen olumsuz düşüncüyü bir ölçüde ortadan kaldırabilmek için, bu sırlarla ilgili özel ve genel kanunlardaki hükümler saklı kalmak kaydıyla, tanımların yapılması, açıklanması, kullanılması ve verilmesinin tâbi olduğu ve ortadan kaldıran ilkelerin tespiti, sırların gizliliği veya açıklanması yasağını

ortadan kaldıran hâllerin neler olduğunun, sırların açıklanmasının tâbi olacağı usul ve esasların kanunen belirlenmesi, sırları öğrenen resmî makam ve kuruluşların, yargı organı mensuplarının yükümlülükleri; bunlara aykırı davranılması hâllerinde, bu fiilleri işleyenlerin cezaî sorumluluklarının yasa ile açıkça düzenlenmesi zorunluluğu ortaya çıkmıştır.

Kanunun amacı; madde 1'e göre; iktisadî ve ticarî sektörler ile malî sektörde üretim, tüketim ve hizmet alanlarında faaliyet gösteren ticarî işletme ve şirketler, bankalar, sigorta şirketleri ve sermaye piyasası aracı kurumları ile bunlarla ticarî ilişkide bulunan müşterilerin; ticarî sır, banka sırrı ve müşteri sırrının açıklanması, verilmesi, kullanılması, korunması ve sınırlandırılmasına ilişkin esas ve usulleri düzenlemektir.

Kanunun 2.maddesi, kamu veya özel sektöre ait ticarî işletmeler ve üretim faaliyetinde bulunan şirketler ile bankacılık, sigortacılık, malî ve sermaye piyasalarında faaliyet gösteren şirketlerin ticarî sırları, banka sırrı ve müşteri sırlarıyla ilgili bilgi, belge ve elektronik ortam kayıt ve verileri hakkında uygulanacağını açıklamaktadır.

Ticarî sır madde 3'e göre; bir ticarî işletme veya şirketin faaliyet alanı ile ilgili yalnızca belirli sayıdaki mensupları ve diğer görevlileri tarafından bilinen, elde edilebilen, rakiplerince bilinmemesi ve üçüncü kişilere ve kamuya açıklanmaması gereken işletme ve şirketin ekonomik hayattaki başarı ve verimliliği için büyük önemi bulunan; iç kuruluş yapısı ve organizasyonu, malî, iktisadî, kredi ve nakit durumu, araştırma ve geliştirme çalışmaları, faaliyet stratejisi, hammadde kaynakları, imalatının teknik özellikleri, fiyatlandırma politikaları, pazarlama taktikleri ve masrafları, pazar payları, toptancı ve perakendeci müşteri potansiyeli ve ağları, izne tâbi veya tâbi olmayan sözleşme bağlantılarına ilişkin bilgi, belge, elektronik ortamdaki kayıt ve verilerden oluşur.

Ticarî sır, bu Kanun ve diğer kanunlarda öngörülen esas ve sınırlamalara tâbi olmak kaydıyla açıklanamaz, kullanılamaz ve verilemez.

Banka sırrı madde 4'de; bankanın yönetim ve denetim organlarının üyeleri, mensupları ve diğer görevlileri tarafından bilinen malî, iktisadî, kredi ve nakit durumu ile ilgili bilgilerle bankanın müşteri potansiyeli, kredi verme, mevduat toplama, yönetim

esaları, diğer bankacılık hizmet ve faaliyetleri, risk pozisyonlarına ilişkin her türlü bilgi, belge, elektronik ortam kayıt ve verilerinden oluşur.

Banka sırrı, bankanın yetkili organları ve görevlileri tarafından, bu Kanunda ve diğer kanunlarda öngörülen esas ve sınırlamalara tâbi olmak kaydıyla açıklanamaz, kullanılamaz ve verilemez.

Müşteri sırrı madde 5'de; ticarî işletme ve şirketlerin, bankaların, sigorta şirketlerinin, sermaye piyasasında ve malî sektör alanında faaliyette bulunan aracı kurum ve şirketlerin, kendi faaliyet alanlarıyla ilgili olarak müşteriyle ilişkilerinde, müşterinin şahsî, iktisadî, malî, nakit ve kredi durumuna ilişkin doğrudan veya dolayısıyla edindikleri tüm bilgi, belge, elektronik ortam kayıt ve verilerinden oluşur.

Müşteri sırrı, bu sır hakkında bilgi sahibi bulunan birinci fıkrada sayılan gerçek ve tüzel kişiler tarafından ancak, bu Kanunda ve diğer kanunlarda öngörülen esaslara göre belirlenmiş sınırlamalara tâbi olmak kaydıyla, yetkili kamu kurum, kuruluş ve kurullar ile gerçek ve özel hukuk tüzel kişilerine açıklanabilir ve verilebilir.

Sırların verilmesini gerektiren durumlar kanun tasarısında belirtilmiş olup bilgi ve belgeler; (m.7)

a- Türkiye Büyük Millet Meclisinin gizli olarak yapılması gereken meclis araştırması ve meclis soruşturması oturumları ile meclis araştırması ve meclis soruşturması komisyonları toplantılarındaki müzakerelerde,

b- Adlî, idarî ve askerî yargıda görülmekte olan hukuk, idarî, vergi ve ceza davaları ile idarî, malî ve cezaî kovuşturma ve soruşturmalarda,

c- Çıkar amaçlı suç örgütlerinin mal varlığının tespiti ile kara paranın aklanmasının önlenmesine ilişkin inceleme, araştırma, soruşturma ve kovuşturmalarda,

d- Devlet adına gözetim ve denetim görevini yapan denetim elemanları ile bağımsız kurum ve kurulların gözetim, denetim, araştırma ve inceleme faaliyetlerinde,

e- Uluslararası adlî yardım işlemlerinde,

f- Diğer kanunlarda gösterilen hallerde, verilir.

Madde 8’de sırların açıklanmasını talep etmeye yetkili resmî makam, kurum ve kurullar açıklanmış olup; kanunun 3, 4 ve 5. maddelerinde düzenlenen sırların sahipleri; Cumhurbaşkanlığı, Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı, Başbakanlık ve Bakanlıklar ile her derecedeki mahkemeler, Cumhuriyet savcılıkları, icra ve iflâs daireleri, resmî makam, kamu kurum, kuruluş ve kurulları, bunların görevlendirdikleri denetim elemanları ile kişi ve kuruluşlara, yazılı talepleri üzerine, özel kanunlarında bu konuda yetkilerinin mevcut olup olmadığına bakılmaksızın, yetkileri varsa bu yetkileri de saklı kalmak ve yürütülen görevle doğrudan bağlantılı ve sınırlı olmak kaydıyla istenen, sır kapsamında bulunan veya bulunmayan bilgi, belge, elektronik ortam kayıt ve verilerini açıklamak ve vermekle yükümlüdürler.

Sır sahipleri, özel hukuk ilişki ve işlemlerinde Türk Medenî Kanunu, Borçlar Kanunu, Türk Ticaret Kanunu, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ile İcra ve İflâs Kanunu hükümleri uyarınca, açıkça yetkili kılınan kişi ve mercilere yazılı talepleri üzerine, yalnızca yürütülen görevle doğrudan bağlantılı ve sınırlı olmak kaydıyla, gerçek ve tüzel kişilerin ticarî, banka ve müşteri sırlarıyla ilgili belge, bilgi ve elektronik ortam kayıt ve verilerini açıklamak ve vermekle yükümlüdür.

Sırları doğrudan veya dolayısıyla öğrenen kamu görevlileri ve diğer kişiler, bu sırları kanunen yetkili mercilerden başkasına ve üçüncü kişilere açıklayamaz, veremez ve kendisi veya başkalarının yararlarına kullanamazlar. Bu yükümlülüğün ilgili kişilerin görevlerinden ayrılmalarından sonra da devam edeceği 9.maddede ifade edilmiştir.

Soruşturma, kovuşturma, yargılama sırasında, icra ve iflâs takiplerinde, bu Kanunda öngörülen sırları doğrudan veya dolayısıyla öğrenen yargı mensupları, icra ve iflâs memurları, diğer görevliler, öğrendikleri sırları, kanunen yetkili mercilerden başkasına ve üçüncü kişilere açıklayamaz, veremez ve kendi veya başkalarının yararlarına kullanamaz. Bu yükümlülükler, görevlerinden ayrılmalarından sonra da devam eder.(md.10)

Hakkında soruşturma ve kovuşturma yapılan kişi tarafından açıklanan sırlar ile yargılama sırasında taraflarca iddia ve savunmaya ilişkin delil ve belge olarak açıklanan ve verilen ve icra ve iflâs takiplerinde elde edilen sırlarla ilgili belge, bilgi, **elektronik ortam kayıt ve verilerin** korunmasını sağlamak amacıyla, yargı mensupları, icra ve

iflâs memurları ve diğerk görevliler bu sırların gizliliğı için her türlü tedbiri almakla yükümlüdürler.

Vergi beyannameleri ve bildirimlerinin internet ortamında gönderilmesi uygulaması ile ilgili olarak²⁰¹ Vergi Usul Kanununun mükerrer 257. maddesine göre, Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi, Kurumlar Vergisi Beyannamesi, Geçici Vergi Beyannamesi, Özel Tüketim Vergisi Beyannamesi (2/a beyannamesi hariç), Özel İletişim Vergisi Beyannamesi ve Şans Oyunları Vergisi Beyannamelerinin elektronik ortamda gönderilmesi mecburiyeti getirilmiştir.

Ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden dolayı gerçek usulde vergilendirilen Gelir Vergisi mükelleflerinden; 31/12/2006 tarihi itibariyle aktif toplamı 50.000 Yeni Türk Lirasını veya 2006 takvim yılına ait ciroları toplamı 100.000 Yeni Türk Lirasını aşanlar (adi ortaklıklarda belirtilen bu hadler her bir ortak bakımından ayrı ayrı dikkate alınacaktır.)²⁰² Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesini ve Geçici Vergi Beyannamelerini, Kurumlar Vergisi mükellefleri ise hiçbir hadle sınırlı olmaksızın Kurumlar Vergisi Beyannamesini ve Geçici Vergi Beyannamelerini elektronik ortamda göndermek zorundadırlar.²⁰³ Ayrıca, 373 no.lu VUK Genel Tebliğı ile hiçbir tutarla sınırlı olmaksızın BSMV mükelleflerine de Haziran 2007 ve izleyen dönemlere ilişkin beyannamelerini elektronik ortamda gönderme zorunluluğı getirilmiştir.

Aktif toplamı ibaresi; Vergi Usul Kanununun 175 ve mükerrer 257. maddeleri uyarınca tespit edilen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esaslara uygun olarak düzenlenmiş ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş bilançonun aktifinde yer alan işletme varlıklarından oluşan net aktif, ciro toplamı ibaresi; aynı mevzuata uygun olarak düzenlenmiş gelir tablosunda yer alan, satılan mal ya da hizmetler karşılığında alınan ya da tahakkuk ettirilen tutarlardan oluşan gayri safi hasılatı ifade etmektedir.

²⁰¹ Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğı (Sıra No: 346) (03.03.2005 tarih ve 25744 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

²⁰² Tutarlar 367 No.lu VUK Genel Tebliğı ile belirlenmiştir.

²⁰³ Ayrıntılı açıklama için bkz. Mehmet KORKUSUZ, Vergi Beyannamelerinin Elektronik Ortamda (İnternet Üzerinden) Gönderilmesi Uygulamasından Olumlu Sonuçlar Alınıyor", http://www.vergidegundem.com/publication_paper.asp?publication_paper_id=291

Özel tüketim vergisi, özel iletişim vergisi ve şans oyunları vergisi mükellefleri, yukarıda yer alan hadlerle sınırlı olmaksızın Özel Tüketim Vergisi Beyannamesi, Özel İletişim Vergisi Beyannamesi ve Şans Oyunları Vergisi Beyannamesini elektronik ortamda göndermek zorundadırlar.

Kamu kurum ve kuruluşları tarafından gizli kalacağı kaydıyla toplanan ticari ve mali bilgiler de bu Yasa'nın kapsamı dışındadır. Daha önce de belirtildiği üzere, özellikle vergi alanında toplanan ve gerçek ve tüzel kişilerin ticari ve mali bilgilerini içeren tüm bilgiler gizli kalması gereken bilgilerdir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun açıklanmasına izin verdiği bilgiler dışında mükellefin şahsına, işine, işletmesine, ticari ve mali bilgilerine yönelik olarak vergi idaresine teslim ettiği bilgilerin açıklanması ya da talep üzerine 4982 sayılı Yasa kapsamında isteyene verilmesi olanaklı değildir. Ayrıca, diğer yasalar uyarınca gizli kalması koşuluyla gerçek ve tüzel kişilerden alınan ya da sağlanan bilgilerin de 4982 sayılı Yasa'nın kapsamı dışında tutulması son derece doğrudur.

4982 sayılı Yasa ile ilgili olarak çıkarılacak yönetmelikte özellikle ticari ve mali sır kavramlarının çok ayrıntılı düzenlenmesi; vergi konusundaki hükümlerin açık ve net olarak yönetmeliğe taşınması ya da yollamada bulunulması son derece önemlidir.

Buna göre suçun 5252 Sayılı kanundaki karşılığı 239.madde olup; ilgili madde hükmünde; "Ticari Sır, Bankacılık Sırrı veya Müşteri Sırrı Niteliğindeki Bilgi ve Belgelerin Açıklanması Suçu" yer almakta olup, dolayısıyla vergi ihlalinin cezası da söz konusu maddede öngörülen cezanın iki katı olmaktadır. 239. madde, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve 5000 güne kadar adli para cezasını öngörmektedir.

YTCK'nun "Ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması" başlıklı 239. maddesinin ilk fıkrası "(1) Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikayet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi halinde de bu fıkra göre cezaya hükmolünür." şeklindedir.

Nitekim, YTCK'nun yürürlük tarihi ve zaman yönünden uygulanması konusunda yapılan düzenlemeler dikkate alındığında, 01.06.2005 tarihinden sonra işlenen vergi mahremiyetinin ihlali fiilleri için YTCK'nun 239. maddesindeki ceza (bir yıldan üç yıla kadar hapis) iki kat olarak uygulanmak durumundadır. Dolayısıyla, YTCK'nun 239. maddesindeki ceza dikkate alınarak VUK'nun 362. maddesi uyarınca söz konusu cezanın iki kat olarak uygulanacağı düşünüldüğünde, 01.06.2005 tarihinden sonra işlenen vergi mahremiyetinin ihlali fiillerine yönelik cezanın oldukça ağırlaştığı ifade edilebilir²⁰⁴.

Yaşanan süreçte, VUK'nda yer alan ceza düzenlemelerinin YTCK ile uyumlulaştırılması çalışması kapsamında hazırlanan kanun tasarısı ile, VUK'nun 362. maddesinde öngörülen değişiklik çerçevesinde, vergi mahremiyetinin ihlali yönünden doğrudan YTCK'nun 239. maddesine yollama yapılmak suretiyle, vergi mahremiyetinin ihlali fiillerine 239. maddede yer alan cezanın hükmolunması öngörülmektedir. Dolayısıyla, planlanan değişikliğin gerçekleştirilmesi ile birlikte, Kanun metninden **“iki katına hükmolunur”** ibaresi de çıkarılmış olacağından, vergi mahremiyetinin ihlali fiiline verilecek cezaya yönelik olarak YTCK'nun 239. maddesinde yer alan ceza düzenlemesi esas alınacaktır. Ancak, söz konusu Tasarı'da, VUK'nun 362. maddesinde yer alan, **“Bu ceza iki aydan az olamaz”** ibaresinin değiştirilmesine ya da kaldırılmasına yönelik bir öngörü yer almadığından, söz konusu cümlenin maddede yapılacak değişiklikle birlikte korunması sorun yaratacaktır. Nitekim, yollama yapılan YTCK'nun 239. maddesinde öngörülen cezanın alt sınırı 1 yıldır. Bu yönü ile, ceza düzenlemesi içinde, vergi mahremiyetinin ihlali fiiline verilecek cezanın iki aydan az olamayacağı şeklinde bir açıklama havada kalmaktadır.²⁰⁵

B- SUÇA TEŞEBBÜS HALİNDE CEZA

Teşebbüs; ceza hukukunda bir suç işlemeye kalkışma ya da bir suç girişiminde bulunma, gerçekleştirilmek istenen suçun gerçekleştirilememesi hali olarak tanımlanır.

²⁰⁴ Tahir ERDEM; “Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Yeni Ceza Yasası Sonrasında Bu Suça Uygulanacak Ceza II”,Yaklaşım Dergisi , Aralık 2005, Sayı: 156, s. 232.

²⁰⁵ ERDEM;a.g.m., s. 234.

YTCK'nun 35.maddesinin 1.bendinde “Kişi, işlemeyi kastettiği bir suçu elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlayıp da elinde olmayan nedenlerle tamamlayamaz ise teşebbüsten dolayı sorumlu olur” hükmü yer almaktadır. Suça teşebbüs halinde verilecek cezalar YTCK'nun 35.maddesinin 2.bendinde düzenlenmiştir. Buna göre; “Suça teşebbüs halinde fail, meydana gelen zarar ve tehlikenin ağırlığına göre, ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası yerine on üç yıldan yirmi yıla kadar, müebbet hapis cezası yerine dokuz yıldan on beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Diğer hallerde verilecek cezanın dörtte birinden dörtte üçüne kadar indirilir.”

Herhangi bir suçta teşebbüsten bahsedilebilmesi için suçla ilgili birtakım şartların aranması gerekmektedir. Bunlar; suç işleme kastının varlığı, suça elverişli hareketlerin yapılması, doğrudan doğruya icra hareketlerinin başlaması ve hareketin failin elinde olmayan nedenlerden dolayı tamamlanamamasıdır.

Vergi mahremiyetini ihlal suçu neticesi harekete bitişik suçlardan olduğu için, saklı tutulması gereken bilgilerin ifşa edilmesi veya kullanılması sonucunda netice hemen gerçekleşmiş olacaktır. Hareket yapıldıktan sonra neticenin gerçekleşmesi için herhangi bir zaman dilimine ihtiyaç bulunmamaktadır. Bu nedenle bu suç için teşebbüs hali mümkün değildir.

YTCK'nun Birinci Kitap-İkinci Kısım-Suçta Teşebbüs bölümünde (Üçüncü Bölüm) 36.maddede gönüllü vazgeçmeye ilişkin bir düzenleme yapmıştır. Söz konusu düzenlemeye göre; “Fail, suçun icra hareketlerinden gönüllü vazgeçer veya kendi çabalarıyla suçun tamamlanmasını veya neticenin gerçekleşmesini önlerse, teşebbüsten dolayı cezalandırılmaz; fakat tamam olan kısım esasen bir suç oluşturduğu takdirde, sadece o suça ait ceza ile cezalandırılır”.

Vergi mahremiyeti ihlal suçunda ilke olarak nasıl teşebbüs söz konusu olamıyorsa, aynı gerekçelerle icra hareketlerine son verilmesi de pek mümkün görünmemektedir. Vergi mahremiyeti ihlal suçu neticesi harekete bağlı suçlar olduğu için, hareket yapıldığında netice ortaya çıkmış olur. Bu suç ya elde edilen bilgilerin ifşası ya da kullanılması şeklinde ortaya çıkmaktaydı. Elde edilen sırların ifşası ya da kullanılmasından gönüllü olarak vazgeçilmesi demek suç ile ilgili hareketin

yapılmaması ve dolayısıyla da neticeye ulaşılmaması demek olacağı için bu suçlar için kanımızca gönüllü vazgeçme mümkün olmayacaktır.

C- SUÇA İŞTİRAK HALİNDE CEZA

1. Genel Açıklama

Suçlar genellikle tek faille işlenmesine rağmen, bazı durumlarda birden fazla kişinin bir araya gelerek bir suçu işlemesi mümkündür. Bu tür birliktelikleri ifade etmek için suça katılma (iştirak) kavramı kullanılmaktadır. Eski TCK'nda iştirak çeşitleri asli ve fer'i iştirakler olarak öngörülürken YTCK'nda Birinci Kitap-İkinci Kısım- Dördüncü bölümde Suça iştirak ele alınmış ve iştirak çeşitleri Faillik (mad.37), Azmettirme (mad.38) ve Yardım Etme (mad.39) olarak belirlenmiştir.

Suçta iştirak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığı yeterlidir. Suçun işlenişine iştirak eden her kişi, diğerinin cezalandırılmasını önleyen kişisel nedenler göz önünde bulundurulmaksızın kendi kusurlu fiiline göre cezalandırılır.

Özgü (mahsus) suçlarda, ancak özel faillik niteliğini taşıyan kişi fail olabilir. Bu suçların işlenişine iştirak eden diğer kişiler ise azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulur.

Suçta iştirakten dolayı sorumlu tutulabilmek için ilgili suçun en azından teşebbüs aşamasına varmış olması gerekir.

Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçuna iştirak edecekler için VUK'nda herhangi bir hüküm bulunmadığı için dolayısıyla YTCK'nda yer alan iştirak hükümleri bu suça da aynen uygulanacaktır.

2. İştirak Türleri

a- Asli Maddi İştirak

Suçun oluşumunu doğrudan etkileyen hareketler veya suçun işlenmesinde rol oynayan hareketlerin doğrudan doğruya birlikte işlenmesi halinde asli maddi iştirak

ortaya çıkar.²⁰⁶ YTCK 37. maddesinin ilk fıkrasında bu husus, “*Suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur.*” ifadesiyle hükme bağlanmıştır. Madde hükmü gereğince, asli maddi iştirak halinde iştirakçilerden her birisine fiil için belirlenen ceza ayrı ayrı uygulanacaktır.

37. maddenin ikinci fıkrası ise, suç işlenmesinde başkasının araç olarak kullanılmasını düzenlemiştir. Anılan düzenleme, suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişinin de “fail” sıfatıyla sorumlu olacağını hükme bağlamıştır. Suçun işlenmesinde bir başkasını kullanan kişiye verilecek ceza, kullanılan kişinin kusur yeteneği olup olmamasına göre farklılık taşımaktadır. Suçun kusur yeteneği olanları araç olarak kullanılarak işlenmesi halinde verilecek ceza, suçun bizzat işlenmesi halinde verilecek ceza ile aynıdır.

Kusur yeteneği olmayanların araç olarak kullanılarak işlenmesi halinde, ceza artırımı olarak uygulanacaktır. Uygulanacak artırım, üçte bir ve dörtte iki arasında olup yargıcın takdirine bırakılmıştır.

b- Asli Manevi İştirak

Asli manevi iştirakte, iştirakçinin suçun işlenmesinde hiçbir maddi katkısı bulunmamaktadır. Ancak, failin suç işleme iradesinin ortaya çıkmasında ciddi bir rol oynamaktadır. “Azmettirme” olarak da nitelendirilen bu fiilde failin suç işleme iradesi yokken onun yönlendirilmesiyle suç işlenmektedir. Azmettirmeden söz edebilmek için işlenen suç ile, azmettiricinin çabaları arasında nedensellik bağı bulunması gerekmektedir. YTCK 38. maddesinin ilk fıkrası, “*Başkasını suç işlemeye azmettiren kişi, işlenen suçun cezası ile cezalandırılır.*” hükmünü içermektedir. Buradaki düzenleme nüfuz kullanılmadan gerçekleştirilen azmettirmedir. Azmettiricinin nüfuz kullanılarak gerçekleştirilmesi halinde ise ceza artırımı olarak uygulanacaktır.

Nüfuz kullanılarak azmettirme hali, altsoy ve üstsoy ilişkisinden doğan nüfuzun kullanılması ile çocuklar üzerinde nüfuz kullanılması olarak iki kategoride düzenlenmiştir. Altsoy ve üstsoy ilişkisinden doğan nüfuzun kullanılarak azmettirme

²⁰⁶ ŞENYÜZ, Vergi Ceza Hukuku, a.g.e.,s. 154.

halinde ve çocuklar üzerinde nüfuz kullanılarak azmettirme halinde (çocukların azmettirilmesi halinde altsoy, üstsoy ilişkisinin varlığı aranmaz), azmettirenin cezası üçte birden yarısına kadar artırılır.

Azmettirenin belli olmaması halinde, azmettirenin ortaya çıkmasını sağlayan fail ve suç ortaklarına verilecek cezada indirim öngörülmektedir. 38. maddenin üçüncü fıkrasına göre, “Azmettirenin belli olmaması halinde, kim olduğunun ortaya çıkmasını sağlayan fail veya diğer suç ortağı hakkında ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası yerine yirmi yıldan yirmibeş yıla kadar, müebbet hapis cezası yerine onbeş yıldan yirmi yıla kadar hapis cezasına hükmolunabilir. Diğer hallerde verilecek cezada, üçte bir oranında indirim yapılabilir.”

c- Fer’i İştirak (Yardım)

Suçun işlenmesini kolaylaştırma olarak da nitelendirilebilecek yardım hali YTCK m. 39’da düzenlenmiştir. Anılan maddeye göre aşağıda belirtilen hallerde kişi “yardım eden” sıfatıyla sorumlu tutulacaktır.

a) Suç işlemeye teşvik etmek veya suç işleme kararını kuvvetlendirmek veya fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunacağını vaat etmek.

b) Suçun nasıl işleneceği hususunda yol göstermek veya fiilin işlenmesinde kullanılan araçları sağlamak.

c) Suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak.

Suçun işlenmesine yardım eden kişiye, faile verilen cezanın yarısı verilecektir.

D- SUÇTA TEKERRÜR HALİNDE CEZA

Tekerrür; tekrarlama anlamındadır. Ceza hukukuna göre tekerrür; işlemiş olduğu suç nedeniyle ceza kesilen ve cezası kesinleşen kişilerin, belirli süreler içinde yeni bir suç işlemesi halinde kendisine uygulanacak politikalardır²⁰⁷.

Tekerrür ile ilgili olarak YTCK'nun 58.maddesinin 1.bendinde; “Önceden işlenen suçtan dolayı verilen hüküm kesinleştikten sonra yeni bir suçun işlenmesi halinde, tekerrür hükümleri uygulanır. Bunun için cezanın infaz edilmiş olması gerekmez” denilmektedir. Bu haliyle mefruz (varsayılan) tekerrür benimsenmiştir.

Vergi Usul Kanunu vergi mahremiyeti suçunu işleyenlerin konumlarını devlet hizmetleri ile ilişkilendirerek tekerrür hükmü açısından farklı bir uygulama getirmiştir. İlgili madde hükmüne göre; suçları tekerrür edenlerin bir daha devlet hizmetlerinde kullanılmamalarıdır. Burada düzenlenen tekerrür özel tekerrür (ilk fiil ile ikinci fiil aynı) olup, YTCK'nda belirtilen tekerrür süresi içinde olmasını aramak gerekmektedir. Tekerrür halinde suçun faili olan görevlinin bir daha kamu hizmetinde kullanılmayacak olmasının etkili bir yaptırım niteliğinde olduğu belirtilebilir. Bu yaptırımın sonuçları, özellikle devlet memuru statüsündeki görevliler bakımından daha ağır olabilecektir.²⁰⁸

Tekerrür halinde devreye girecek olan “bir daha devlet hizmetinde kullanılmama”nın neyi ifade ettiğinin tam olarak belirli olmaması, uygulamada sorun ortaya çıkartabilecektir. Yasanın sözel yorumu devlet memurları²⁰⁹ bakımından memuriyetin sona ermesini ifade etmektedir. Ancak, aynı zamanda bir kamu görevi gören ve bilirkişilik görevi dolayısıyla suçu tekrarlayan yeminli mali müşavirlerin bu mesleklerini sürdürüp sürdürmeyecekleri konusu tartışmaya açıktır.

²⁰⁷ BAYRAKLI; Vergi Ceza Hukuku, a.g.e., s.159.

²⁰⁸ OKTAR, a.g.e., s. 187-188.

²⁰⁹ Kamu görevlisi ve kamu görevi konusunda mevzuatta tam bir birlik yoktur. Anayasa'nın 128. maddesinde yapılan memur tanımı ile 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nda yapılan tanımlar birbiriyle tutarlı olmasına karşın, 5237 sayılı YTCK “kamusal faaliyetin yürütülmesinde sürekli, süreli veya geçici olarak katılma” durumundakileri de kapsama almıştır. Bkz. Bora ELÇİN, “Yeni Türk Ceza Kanununa Göre ‘Kamu Görevlisi’ Sıfatının Sonuçları”, Yaklaşım, Temmuz 2005, Sayı: 151. Ayrıca Bkz. SOYASLAN, a.g.e., s.493-494.

Devlet hizmeti kavramının içeriği olarak kamu hizmeti kabul edildiğinde kapsam oldukça genişlemektedir. Kamu hukuku tüzel kişisi olmadıkları halde kamu hizmeti gören kuruluşlar olabilir. Örneğin kamu hizmetinin işletilmesi imtiyaz usulüyle bir kişiye verilmiş olabilir. Keza kamuya yararlı dernekler kamu yararı amacıyla kurulurlar ve kamu hizmeti benzeri hizmetleri yerine getirirler.²¹⁰ Aynı biçimde, bazı meslek kuruluşları Anayasa'nın 135. maddesinde "kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları" olarak tanımlanmıştır.²¹¹ Bu kuruluşların yaptığı hizmetler "devlet hizmeti" olarak tanımlanabilir mi? Bu nedenle, yasada yer alan "devlet hizmeti" sözcüğünün kapsamının net olarak belirlenmesi gerekmektedir. Konu en dar anlamıyla, "mahremiyet kapsamında yer alan bilgilerin edinilebileceği görevlerde kullanılmama" olarak da yorumlanabilir.

Tekerrüre ilişkin süreler YTCK'nun 58.maddesinin 2.bendinde yer almaktadır. İlgili madde hükmünde "Tekerrür hükümleri, önceden işlenen suçtan dolayı; a) Beş yıldan fazla süreyle hapis cezasına mahkumiyet halinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren beş yıl, b) Beş yıl veya daha az süreli hapis ya da adli para cezasına mahkumiyet halinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren üç yıl, geçtikten sonra işlenen suçlar dolayısıyla uygulanmaz" ifadeleri yer almaktadır.

Vergi mahremiyetinin ihlaline ilişkin verilecek ceza beş yılı geçmediği için 58.maddenin 2/b hükmü gereğince tekerrür süresi üç yıl olacaktır.

E- SUÇTA BİRLEŞME (İÇTİMA)

Yasalardaki suç olarak düzenlenen hükümler bir hukuki yararı korumayı amaçlamaktadır. Tek eylemle birden fazla hukuki yararın ihlali ya da farklı eylemlerle aynı hukuki yararın ihlal edilmesi suçlarda içtima olarak isimlendirilir.²¹² Başka bir

²¹⁰ Kemal GÖZLER, İdare Hukuku, Cilt 1, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003, s. 147.

²¹¹ Ayrıntısı için bkz. GÖZLER, a.g.e., s. 494-506.

²¹² "Aynı suç işleme kararının varlığı, suçun işleniş biçimi, fiillerin işlendikleri yer ve zaman, aralarında geçen süre, mağdurların farklı olup olmadıkları, ihlal edilen değer ve yarar ile korunan değer ve yarar, olayların oluşum ve gelişimi ile tüm özellikleri birlikte değerlendirilerek olaysal olarak saptanmalıdır. Sanığın komşusu olan ve her an gördüğü mağdura karşı uzunca sayılabilecek 7-8 aylık bir sürede ve çıkan fırsatlardan yararlanmak suretiyle işlediği tasaddi suçlarında, aynı suç işleme kararındaki birlikten söz

deyişle; birleşme failin tek amaca yönelik iradesi ya da bir tek fiille birden fazla suçun işlenmesi durumudur.

Suçların birleşmesi (içtiması) teoride farklı isim ve yapılarda farklı türlerden oluşmaktadır. Bunlar; bileşik (mürekkep) suç, müteselsil (zincirleme) suç ve fikri içtimadır.

Bileşik suçlar; iki ayrı suçun birleşerek farklı bir suçu oluşturması durumudur. Yağma suçu, konutta hırsızlık suçu gibi. Yağma suçu tehdit ve hırsızlık suçlarından oluşmaktadır. Yağma suçunu işleyen faillere; tehdit ya da hırsızlık suçları için ayrı birer ceza düzenlenmeyip, yağma suçu için yasadaki düzenleme dikkate alınacaktır.

Müteselsil suçlar; aynı suçu işleme iradesi ile yasada yer alan bir hükmün birden fazla ihlal edilmesi halidir. Başka bir deyişle bir suç işleme iradesine karşılık farklı zamanlarda birden fazla aynı suçun işlenmesidir.²¹³ Bu tür suçlarda birden fazla netice meydana gelmesine rağmen netice sayısına göre değil, tek bir fiil cezalandırılmaktadır. Örneğin kaçak elektrik kullanma, farklı tarihlerde aynı işyerinde zimmete para geçirme, zina gibi suçlar bu türdendir. Bu tür cezalarda birden fazla suç oluşmasına rağmen hepsi tek bir suç kabul edilip, faile tek bir ceza (işlediği suç sayısı dikkate alınarak) arttırılarak uygulanır. Ayrıca, VUK'nun kayıt nizamına uyulmaması fiili de bu suç için örnek verilebilir. Kayıt nizamına uymama; defter sayfalarının atlanması, kayıtların türkçe tutulmaması, sayfaların koparılması gibi fiillerle ilgili madde ihlal edilmiş olabilir.

Fikri içtima ise aynı fiille birden fazla suçun işlenmesi durumudur. Bu durumda faile hangi suçun cezası daha fazlaysa o ceza uygulanır. Ancak, vergi kaybına neden olan fiillerde, kayıp farklı vergi türleri itibariyle meydana gelmişse o türler itibariyle ayrı ceza kesilecektir.²¹⁴

Vergi mahremiyetinin ihlali açısından içtimayı değerlendirecek olursak; VUK ve TCK'na bakıldığında bileşik suç ihtimali bulunmamaktadır.

edilemeyeceğinden, teselsül (zincirleme) hükümleri değil, içtima hükümleri uygulanmalıdır.” Yargıtay CGK. E: 2003/5-189 K: 2003/207

²¹³ Türkan Yalçın SANCAR, Müteselsil Suç, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1995, s. 30.

²¹⁴ KANETİ, a.g.e., s.231.

Ancak zincirleme suç mümkün olabilir. Bir vergi inceleme elemanı aynı mükellefe veya farklı mükellefe ait bilgileri farklı tarihlerde parça parça ifşa edebilir. Bu durumda tekrar edilen suç sayısı dikkate alınarak tek bir suç için ceza arttırılarak uygulanır.

Fikri içtima açısından olaya bakıldığında da yükümlülere ait sırların ifşası hem VUK'nunda ve hem de TCK hükümlerinde yer aldığı için; vergi mahremiyetini ihlal edenlere verilecek ceza en ağır ceza olacaktır. Bu durumda VUK hükümleri uygulanacaktır. Zira VUK'nunda TCK'nunda yer alan cezanın iki katı uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

VII- VERGİ MAHREMİYETİNİN İHLALİ SUÇUNUN HUKUKA UYGUNLUĞU SEBEBLERİYLE HAYSİYET VE ŞEREFTE TECAVÜZ SUÇUNUN OLUŞMASI

Haysiyet ve şeref ceza kanunlarının koruması altındadır. Haysiyet ve şerefe karşı işlenen suçlar çeşitli ülkelerde ayrı esaslara göre düzenlenmiştir.²¹⁵ Vergi mahremiyetinin ihlalinin istisnası olarak kanuna göre açıklanan bilgilerin kullanılarak mükelleflerin haysiyet ve şereflerine tecavüz edilmesi de ayrı bir suç olarak düzenlenmiştir. VUK 5. maddesinin başlığı “vergi mahremiyetinin ihlali” olarak belirlenmesi nedeniyle sadece vergi mahremiyetinin ihlali suçunu ve cezasını düzenlediği izlenimi doğmaktadır. Oysa, ilgili maddede yapısal olarak farklı bir suç daha düzenlenmiştir. Bu suç, haysiyet ve şerefe tecavüz suçudur.

A- HAYSİYET VE ŞEREFTE TECAVÜZ SUÇU

Haysiyet ve şerefe tecavüz suçu, vergi mahremiyetinin istisnası olarak kanuna uygun biçimde açıklanan bilgilerin kullanılarak, mükellefin haklarına tecavüz edilmesi halinde ortaya çıkmaktadır. Hatırlanacağı üzere, vergi mahremiyetinin istisnaları 5. maddede şu şekilde ortaya konulmuştur:

²¹⁵ Sulhi DÖNMEZER, Kişilere ve Mala Karşı Cürümler, 12. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1984, s.218.

“...Ancak, vergi güvenliğini sağlamak amacıyla Gelir Vergisi mükelleflerinin yıllık Gelir Vergisi, sermaye şirketlerinin Kurumlar Vergisi beyannamelerinde gösterdikleri matrahları (zarar dahil) ve beyanları üzerinden tarh olunan Gelir ve Kurumlar Vergileri ile mükelleflerin ad ve unvanları, bağlı oldukları vergi dairelerince beyannamelerinin verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerine asılacak cetvellerle ilan olunur. Mükellefin bağlı bulunduğu teşekkül varsa, bu ilan orada da yapılır.

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 merkezlerine, şubelerine, satış mağazalarına iş sahipleri ile mükellefler tarafından kolayca okunup görünecek şekilde asmak zorundadırlar. İlan ve levhalara ilişkin diğer hususlar Maliye Bakanlığınca belli edilir.

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 idarî 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 yasalara uymak zorundadırlar. Maliye Bakanlığı bilgilerin açıklanmasıyla ilgili usulleri belirlemeye yetkilidir.”

Kanuna uygun biçimde açıklanan bu bilgilerin kullanılarak mükelleflerin haysiyet şeref ve haklarına tecavüz edilmesi yasaklanmıştır. Mükelleflerle ilgili olarak elde edilen bilgilerin çeşitli şekillerde kamuoyuna veya ilgili kuruluşlara bildirilmek zorunda kalınması sebebiyle verilen bu bilgilerden dolayı mükelleflerin korunması ihtiyacı ile VUK'nun 5.maddesinde söz konusu suç ihdas edilmiştir.

Haysiyet ve şerefe tecavüz fiillerinin suç olarak düzenlenmesinde korunan yarar, şeref ve sosyal itibardır. Her insanda kusursuz bir şerefin varlığı konusunda hukuk bir karine kurmuştur ve bunun aksi ancak istisnai ve kanunun izin verdiği hallerde olabilir. Kişilerin değerliliğini varsayma ve buna karşı saygı duyma, toplum halinde yaşayabilmenin şartıdır.²¹⁶

Yukarıda da ayrıntılı olarak açıklandığı üzere vergi mahremiyeti ihlal suçunun tam beş adet hukuka uygunluk sebepleri ya da bu suçun istisnaları vardı. Bunlar tekrar hatırlatılacak olursa; vergilerin ilan edilmesi, vergi levhasının asılması, vergi suç ve cezalarının ilan edilmesi, adli ve idari soruşturma kapmasında bilgi ve belge istenmesi ve sahte muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenleyenlerin meslek kuruluşlarına, mali müşavirlik birlik ve odalarına bildirilmesi durumlarıydı. Hukuka uygunluk sebeplerinden yararlanılarak üçüncü şahısların söz konusu mükellefler hakkında ifşa edilen bilgileri kullanarak onların haysiyet ve şereflerine zarar verilmesi engellenmek istenmiş ve hiç kimsenin yukarıda belirtilen sebeplerle açıklanan bilgileri kullanarak söz konusu mükellefler hakkında haysiyet ve şerefe saldırıda bulunmaları yasaklanmıştır.

Suçun kanuni unsuru, VUK 5. maddeye 485 sayılı kanunla eklenen fıkradır. Bu fıkra; *“Açıklanan bu bilgiler ele alınarak, mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez...”* hükmünü içermektedir. Suçun maddi unsuru ise, haysiyet şeref ve haklara tecavüz oluşturmaktadır. Burada sözü edilen haklardan kişilik haklarının anlaşılması gerekmektedir. Madde metnindeki düzenlemeden anlaşıldığı kadarıyla, suçun ortaya çıkması için failin kusurluluk derecesinin önemi bulunmamaktadır.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunu işleyebilecek olanlar kanunda açık bir biçimde belirlenmiştir. Bunlar ilgili kısımda ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Bu kişiler dışındakilerin vergi mahremiyetinin ihlali suçu işlemesi mümkün değildir. Haysiyet ve şerefe tecavüz suçunu işleyebilecek kişiler bakımından böyle bir belirleme yapılmamıştır. Bu nedenle açıklanan bilgileri kullanarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz eden herkes bu suçu işleyebilir. Haysiyet ve şerefe tecavüzün suç

²¹⁶ DÖNMEZER, a.g.e., s. 219.

olarak belirlenip yaptırıma bağlanması, vergilendirme işlemlerinde yükümlülerin güvenliğini sağlamaya yöneliktir.²¹⁷

Haysiyet ve şerefe tecavüz suçu için hukuka uygunluk halleri madde metninde yer almamaktadır. Bu nedenle bu suç için hukuka uygunluk halleri YTCK'nun genel hükümlerine göre belirlenecektir. Tekrardan kaçınmak için burada ayrıca üzerinde durulmayacaktır.

B- HAYSİYET VE ŞEREFTE TECAVÜZ HALİNDE CEZA

Haysiyet ve şerefe tecavüz fiilinin suç kabul edilerek cezaya bağlanmış olmasında bireysel yarar göz önüne alınmıştır. Bu nedenle bu suçun soruşturulması ve koğuşturulması şikayete bağlıdır. VUK'nda bu konuda bir süre öngörülmemiştir. Bu nedenle YTCK hükümlerine göre şikayet süresi bilgi sahibi olduktan itibaren altı aydır. Eğer bu fiili birden çok fail işlerse hepsinin şikayet edilmesi gerekir. Zira şikayet bir bütündür ve bölünemez.²¹⁸

Haysiyet ve şerefe tecavüz suçu işleyenlere verilecek ceza, VUK 5. maddesinin son cümlesinde düzenlenmiştir. Anılan hüküm; “*Aksine hareket edenler hakkında T. Ceza Kanununun 480, 481 ve 482'inci maddelerindeki cezalar üç misli olarak hükmolunur.*” şeklindedir. Dikkat edilirse suça verilecek ceza mülga 765 sayılı TCK'nun 480, 481 ve 482 maddelerine atf yapılarak belirlenmiştir.

Bilindiği üzere 765 Sayılı Ceza Kanunu 5237 Sayılı Türk Ceza Kanununun yürürlüğe girmesiyle yürürlükten kaldırıldığı için ilgili maddeye yapılan bütün atıflar boşta kalmıştır. Ortaya çıkan bu boşluk 5252 Sayılı Türk Ceza Kanununun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanununu 3/(1) “*mevzuatta, yürürlükten kaldırılan Türk Ceza Kanununa yapılan yollamalar 5252 Sayılı Türk Ceza Kanununda bu hükümlerin karşılığını oluşturan maddelere yapılmış sayılır*” hükmü ile açıklığa kavuşturulmuştur. Buna göre suçun 5252 sayılı kanundaki karşılığı 125. maddedeki “hakaret suçu” için

²¹⁷ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, a.g.e., s.215.

²¹⁸ Doğan SOYASLAN, a.g.e., s.236.

öngörülen ceza olacaktır. Bu açıklamalar sonucunda haysiyet ve şerefe tecavüz suçunun cezası; üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezası olacaktır.²¹⁹

²¹⁹ ŞENYÜZ, Vergi Ceza Hukuku, s.272.

BÖLÜM IV

VERGİ MAHREMİYETİNİN İHLALİ AÇISINDAN YARGI SÜRECİ

Vergi mahremiyetine ihlal edenlere yapılacak ceza yargılaması sonucunda suçun sabit görülmesi halinde kanunda öngörülen ceza verilir. Vergi mahremiyetinin ihlali fiiline karşı ceza davası açılması konusunu açıklamadan önce, bu fiil dolayısıyla mağdur olanların açabilecekleri dava türlerinden kısaca söz edilmesi gerekmektedir.

Vergi mahremiyetinin ihlal edilmesi dolayısıyla maddi veya manevi zarara uğramış bir kişinin, ceza davası açılması amacıyla şikayette bulunması halinde, ceza davasının sanığının ihlal fiilini gerçekleştiren kişi olacağı muhakkaktır. Ceza davasıyla birlikte ya da ondan bağımsız olarak, uğramış olduğu maddi ve/veya manevi zararın giderilmesi istemiyle dava açmak istemesi halinde, bu davanın kime karşı açılacağı konusunun üzerinde durulmasında yarar vardır.

Zararın giderilmesi talebiyle açılan dava, bizzat ihlali gerçekleştiren kişiye karşı mı; yoksa, o kişiye görev vererek bu bilgileri elde etmesi ortamını sağlayan devlete karşı mı açılacaktır? Bu, üzerinde tartışılması gereken bir husustur. Kanımızca, fiili işleyen kişinin kamuyla olan bağlantısı ister geçici, isterse kalıcı olsun, zararın giderilmesi talebini konu alan davanın idareye karşı açılması gerekmektedir. Bununla beraber aşağıda belirtilen bazı hallerde hukuk davaları açılması da mümkündür. Aşağıda, bu konular üzerinde durulmaktadır.

I- İDARİ DAVA

İdari eylemler, idarenin maddi fiilleri, yani davranış ve tutumlarıdır. Gerçekte bu davranışları idarenin görevlileri olan kişiler yapar. Dolayısıyla idari eylemler aslında insan davranışlarından oluşur. İdarenin eyleminden dolayı sorumluluğu için fiil şartı vardır. Bu şart, hem kusurlu ve hem de kusursuz sorumluluk için temel şarttır. Sorumluluğun şartı olan fiilin idareden çıkmış veya idareye isnat edilebilir bir fiil olması gerekir. Zarara yol açan eylem, idarenin görevlileri veya idarenin görevlisi olmamakla birlikte idarenin istemi üzerine idareyle işbirliği yapan kişilerin eylemi olmalıdır.²²⁰

İdarenin sorumluluğu için diğer bir şart da kusurdur. Ancak kusur şartı sadece kusurlu sorumluluk için geçerlidir. Kusursuz sorumluluk hallerinde idare, hiçbir kusuru olamasa bile ortaya çıkan zarardan sorumlu tutulmaktadır.²²¹ Konumuz bakımından idarenin sorumluluğu kusursuz sorumluluktur. Dolayısıyla idarenin kusurlu olup olmamasının önemi bulunmamaktadır.

İdarenin sorumluluğu için ortada gerçekleşmiş ve hukuken korunan bir menfaate yönelik, parayla ifade edilen bir maddi ya da manevi zarar olmalı ve ortaya çıkan zararlar idarenin eylem veya işlemi arasında bir nedensellik bağı bulunmalıdır.²²²

Bütün bu şartlar değerlendirildiğinde, vergi mahremiyetinin ihlali fiillerinden dolayı ortaya çıkan zararların giderilmesi talebiyle dava açılmak istenmesi halinde, idari dava açılması gerektiği kanısındayız.

İdari yargı organına açılan bu dava, ortaya çıkan zararın tazminini konu alan **“tam yargı davası”** niteliğindedir. Yargılama İYUK hükümleri uyarınca gerçekleştirilecektir. Açılacak idari davada davalı olarak gösterilecek makam ise bakanlık düzeyinde olacaktır. Bu bağlamda, vergilendirme işlemleriyle ilgili idari aşamalarda ortaya çıkan ihlaller nedeniyle ortaya çıkan zararın giderilmesi davaları Maliye Bakanlığı'na karşı açılacaktır. Yargılama aşamasındaki ihlallerin ortaya

²²⁰ Kemal GÖZLER, İdare Hukuku, Cilt II, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003, s. 1173-1174.

²²¹ GÖZLER, a.g.e., s. 1175.

²²² Ayrıntı için bkz. GÖZLER, a.g.e., s. 1176-1221.

çıkardığı zararların giderilmesi davaları, yargı kuruluşlarının idari teşkilat olarak bağlı bulunduğu Adalet Bakanlığı'na karşı açılacaktır.

Yargılama sonucunda idarenin tazmin yükümlülüğünün idari yargı kararıyla saptanması halinde idarenin, işlediği fiil nedeniyle idareyi zarara uğratan kişiye rücu etmesi mümkün bulunmaktadır.

Zarar tazmini istemiyle açılacak dava türü idari dava olmasına karşın, bazı hallerde hukuk davaları da açılmasının da mümkün olduğunu düşünmekteyiz. Aşağıda bu konu üzerinde durulmaktadır.

II- HUKUK DAVALARI

Kişiliğe bağlı değerlerin tümü üzerindeki hak, kişilik hakkı deyimiyle ifade edilir ve kişilik hakkı, kişiye, kişiliğine tecavüz edilmemesini istemek hususunda mutlak bir yetki verir. Kişiliği oluşturan değerlerden meslek sırrı ve vergi mahremiyeti de kişilik hakkı kapsamında olduğundan, sırrın açıklanması kişilik hakkına tecavüz niteliğindedir. Bu tecavüz, sırrı açıklayanın haksız fiil sorumluluğunu doğurur ve tecavüze uğrayan, kendisine tanınan dava haklarını kullanabilir.

Ancak, vergi mahremiyetinin ihlali fiilinin işlenmesi ile idare veya yargı tarafından geçici ya da sürekli olarak görevlendirilen kimselere karşı hukuk davası açılması mümkün değildir. Bununla beraber, her durumda tespit davası ve bazı özel durumlarda aşağıda belirtilen eda davaları açılabilmektedir. Bu dava türlerine aşağıda değinilmektedir.

A- DURDURMA DAVASI

Durdurma davası, başlamış ve halen devam etmekte olan tecavüzlerde açılabilecek bir dava türüdür. Bu dava türüne “men-i müdahale davası” denilmektedir.²²³ Vergi mahremiyetinin ihlali suçunda bu dava, fiili işleyen üçüncü kişilere karşı açılabilir. Örneğin, mahremiyet kapsamındaki bilgilerin bir gazeteciye

²²³ ASLAN-ŞENYÜZ-TAŞ-KORTUNAY, a.g.e., s.172.

aktarılması halinde; gazetede yazı dizisi şeklinde başlayan ve süren ihlal fiilleri bu niteliktedir. Devam etmekte olan tecavüze karşı açılan bu davadan sonra, tecavüzün devamı süresince uğranılan zararın tazmini için de, gazete aleyhine dava açılması mümkündür.

B- ÖNLEME DAVASI

Durdurma davasında olduğu gibi, önleme davası da yapı itibariyle bir “eda davasıdır”.²²⁴ Tecavüzün önlenmesi davası, henüz meydana gelmemiş fakat meydana geleceği belli emarelerden anlaşılan muhtemel tecavüzlerin ortaya çıkmasını önlemek için açılan bir dava türüdür. Yukarıda verdiğimiz örneğe dayalı olarak, bir yükümlünün vergileme ile ilgili bilgilerinin ve yükümlüye dair diğer hususların açıklanacağına dair bir bilgi (örneğin bir televizyon programının tanıtımı, gazete haberinin önceden duyurulması) bu davanın açılmasını sağlayabilir.

C- TESPİT DAVASI

Tespit davası, adından da anlaşılacağı gibi dava konusu fiilin tespitine yönelik bir dava türüdür. Bir hukuki ilişkinin var olup olmadığına yönelik olarak açılan davalara tespit davası denir.²²⁵ Bu nedenle bu dava türünde sadece işlenen fiilin niteliği ve sonuçları tespit edilir. Yapı itibariyle tespit davaları eda davalarının öncüsü niteliğindedir ve her durumda açılabilir. Hukuki ilişki ve hukuki yarar şartlarının bulunması halinde açılacak tespit davaları, bazen de bir hukuki ilişkinin olmadığına tespitine yönelik olarak da açılabilir. Bu durumda, dava “menfi tespit davası” olarak nitelendirilmektedir.²²⁶

²²⁴ “Davacının, talebinde davalının bir şeyi yapmaya, bir şeyi vermeye veya bir şeyi yapmamaya mahkum edilmesini istediği dava türüne eda davası denir. Eda davalarında şahsi veya ayni haklara ilişkin taleplerde bulunulabileceği gibi davalının olumlu veya olumsuz bir edaya mahkum edilmesi talep edilebilir.” Hakan PEKCANİTEZ, Medeni Usul Hukuku, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2000, s. 227.

²²⁵ ASLAN-ŞENYÜZ-TAŞ-KORTUNAY, a.g.e., s.174.

²²⁶ Bkz. Baki KURU-Ramazan ARSLAN-Ejder YILMAZ, Medeni Usul Hukuku, 15. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004, s.324-329; PEKCANİTEZ, a.g.e., s. 228-229.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun işlenmesi halinde de bu davanın açılması mümkün olup, bu davayla birlikte veya tespit hükmünden sonra, başka davalar da açılabilir.

D- TAZMİNAT DAVALARI

Tazminat davalarının konusu ortaya çıkan zararın giderilmesidir. Vergi mahremiyetinin ihlali dolayısıyla ortaya çıkan maddi veya manevi zararın giderilmesi için idari dava açılması gerektiğine yukarıda değinilmiştir. Aşağıda kısaca belirtilecek olan tazminat davalarının, ihlal fiilini gerçekleştirecek kişilere karşı açılması mümkün değildir. Bununla beraber, ifşa edilen sırrı kullanarak hak sahibi aleyhine maddi veya manevi zarar ortaya çıkmasına sebep olan üçüncü kişiler aleyhine tazminat davası açılması mümkündür.

1. Maddi Tazminat

Hakkın kötüye kullanılması, bir zararın doğumuna sebebiyet vermişse, bu zarara uğrayan maddi tazminat davası açabilir. Bu dava ilke olarak haksız fiil davasıdır²²⁷.

Meslek sırrının açıklanması nedeniyle sır sahibinin uğradığı maddi zararların tazmini hususunda haksız fiil sorumluluğunu düzenleyen genel hükümler (BK md. 41 vd) uygulanacaktır. Bu talebin kabulü için hukuka aykırı tecavüz, maddi zarar, tecavüzle zarar arasında uygun illiyet bağı ve failin kusuru veya bir kusursuz sorumluluk halinin bulunması aranır. Maddi tazminat davası, manevi tazminat, tecavüze son verilmesi, hukuka aykırılığı tespit eden kararın yayınlaması ve kazancın verilmesi davaları ile birlikte açılabilir.

2. Manevi Tazminat

Manevi tazminat davası, meslek sırrının açıklanması dolayısıyla kişilik hakkına tecavüz edilen kişinin duyduğu acı, elem ve ızdırabın telafisi amacını taşır. Kişilik

²²⁷ Şener AKYOL; Dürüstlük Kuralı ve Hakkın Kötüye Kullanılması Yasağı, Filiz Kitabevi, İstanbul 1995, s. 116.

haklarına tecavüz fiilinin, bir hakkın kötüye kullanılması eylemi içinde yer alması mümkündür. Önemli olan kişilik haklarının rencide edilmesi, örselemesi, törpülenmesi, ihlal edilmesidir. Bu şart gerçekleşmişse, zarar gören manevi tazminat davası açabilir²²⁸.

BK'nin 49. maddesi haksız fiillerde manevi tazminat davasını genel olarak düzenlemektedir. Maddede manevi tazminat olarak esas itibariyle para ödenmesine hükmedileceği belirlenmiş, fakat hakime diğer bir tazmin şekline karar verme yetkisi tanınmıştır.

Maddi tazminata paralel şekilde, manevi tazminat istenebilmesi için hukuka aykırı tecavüzün, manevi zararın, tecavüzle zarar arasında uygun illiyet bağının ve failin kusurunun veya bir kusursuz sorumluluk halinin varlığı aranacaktır.

E- KAZANCIN İADESİ DAVASI

Bu dava türü, hukuka aykırı fiili işleyen bir kimsenin bu fiili işlemle elde ettiği kazancın geri alınmasını konu edinmektedir. Vergi mahremiyeti ihlal fiilinin bir kazanç temin etmek amacıyla gerçekleştirilmesi veya fiil dolayısıyla kazanç elde edilmesi halinde kazancın iadesi davasının idareye karşı mı, yoksa kişiye karşı mı açılması gerektiği tartışmalı bir konudur.

İdareye karşı açılacak tam yargı davasının konusu, ortaya çıkan zararın tazminidir. Dolayısıyla, kazancın iadesi davasının idari davaya konu olması mümkün olmadığı ileri sürülebilir. Aksi bir yaklaşım olarak; fail, mağdurun elde edebileceği bir kazancı tecavüz sayesinde fail elde etmiş ise, mağdurun mahrum kaldığı bu kazanç maddi zararıdır ve maddi tazminat davasının konusunu teşkil edeceği ve bunun da idareden istenebileceği belirtilebilir.

Bütün bu açıklamalar karşısında, failin elde etmiş olduğu kazancın iadesini konu alan davanın tarafı konusunun yeterince belirgin olmadığını; buna karşın üçüncü kişilerin elde etmiş oldukları kazançla ilişkin olarak bu davanın hukuk mahkemelerinde açılacağını belirtmeliyiz.

²²⁸ AKYOL; a.g.e., s.116.

III- CEZA DAVASI

A- ŞİKAYET VE SUÇ DUYURUSU

Sırrın ifşa edilmesine ilişkin olarak açılacak olan dava ceza davası (kamu davası) olacaktır. Ceza davası, ceza hukukuna ilişkin bir uyuşmazlığın çözölmek amacıyla yargılama makamının yani mahkemenin önüne getirilmesiyle ilgili bir dava olup; CMUK döneminde kamu ve Şahsi dava olmak üzere iki türdü. Şahsi dava; savcılar tarafından değil; bazı istisnai hallerde suçtan zarar gören kişilerin açtığı dava eŐitlerindendi. Örneğin CMUK döneminde tehdit, haneye tecavüz, sırrın ifşası, hakaret ve sövmeye gibi fiillerden dolayı zarar gören kişiler Şahsi dava açabilirler ve eğer isterse savcı da açılan davaya katılabilirdi. Ancak 4 Aralık 2004 tarih ve 5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu Şahsi davayı kaldırmıŐ, bu durumda günümüzde ceza davası olarak sadece kamu davası kalmıştır. Son duruma göre kamu davasını; savcı tarafından bir suçun işlendiği haber alındığında re'sen devlet adına yani kamu adına soruşturma baŐlatılarak, soruşturma sonucunda suçun işlendiğinin kanısına varılması durumunda suçu işleyen kişi hakkında yetkili mahkeme nezdinde açılan ceza davası olarak tanımlayabiliriz.²²⁹

Konumuz bakımından taşıdığı önemi dikkate alarak Şikayete bağlı suç ile ilgili açıklamalara yer vermeyi uygun bulmaktayız.

1. Şikayete Bağlı Suç

Genel olarak bir suça ilişkin ceza soruşturmasının başlaması için kural olarak, suçtan zarar görenin bunu isteyip istemediği araŐtırılmaz. Bu konuda savcılık re'sen harekete geçer. Ancak bazı suçlarda bu ilkenin dışına çıkılarak, suçtan zarar gören kişinin fail hakkında soruşturma yapılmasını istemesi dava açma koşulu olarak aranır. Bunlara,

²²⁹ Kemal GÖZLER, Genel Hukuk Bilgisi, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2005, s.41.

“şikayete bağılı suçlar” ve suçtan zarar gören kişinin bu konuda yaptığı irade açıklamasına da, “şikayet” denir.²³⁰

Bir suçun şikayete bağılı olup olmadığını anlama konusunda iki ölçü esas alınabilir. İlk ölçü, yasada yer alma biçimidir. Şöyle ki, şikayete bağılı suçlar yasada tek tek gösterilir. Buna karşılık re’sen kovuşturulacak suçlar için yasada herhangi bir açıklama yer almaz.²³¹ Bu konudaki ikinci ölçü ise ihlal edilen yarara yöneliktir. Şikayete bağılı suçlar, esas itibariyle şahsı daha çok ilgilendiren suçlardır. Bunlarda suç, kamu yararı kadar ve belki de fazla olarak bireysel yararları ihlal eder. Hatta denebilir ki, bu gibi durumlarda kamu yararı, ancak kişisel yarara uygun olduğu, kişisel yararlarla çatışmadığı takdirde ve ölçüde vardır.²³²

Bir suçun şikayete bağılı olup olmadığı konusu, suçun unsurları arasında değildir. Bu husus suçun cezalandırılma şartlarıyla ilgilidir. Yani, şikayete bağılı suçlarda suç bütün unsurlarıyla gerçekleşmiş olup, cezalandırılması için şikayet şartı aranır.²³³

2. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçunun Şikayete Bağılı Olup Olmadığı

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu VUK bünyesinde düzenlenmiştir. VUK’da yer alan düzenleme incelendiğinde, bu kanunda suçun bütün unsurlarıyla tanımlandığını görmekteyiz. Suçun cezası konusunda ise ceza yasasına atıfta bulunulmuştur. Bu atfın niteliği konusunda iki farklı görüş ortaya atılabilir. Bunlardan ilki, yapılan atfın sadece ceza miktarına yönelik olduğu, usule yönelik olmadığıdır.²³⁴

İkinci olarak, suçu işleyenlerin yargılanmasında VUK’nda herhangi bir özel usul öngörülmediğinden, suça ceza yasasında karşılık gösterilen madde için geçerli olan soruşturma ve yargılama usulünün, vergi mahremiyetinin ihlali için de geçerli olacaktır.

²³⁰ CENTEL-ZAFER-ÇAKMUT, a.g.e., s. 215-216.

²³¹ CENTEL-ZAFER-ÇAKMUT, a.g.e., s. 216.

²³² DÖNMEZER-ERMAN, Cilt I, a.g.e., s. 366.

²³³ SOYASLAN, a.g.e., s. 86-87.

²³⁴ ERMAN, Vergi Suçları, a.g.e., s. 106.

Konu yukarıda belirtilen normlar açısından ele alındığında, VUK'da suçun şikayete bağlı olduğu açık olarak belirtilmediğinden suçun re'sen kovuşturulması gereken bir suç niteliğinde olduğunu söylemek mümkündür.

Diğer bir yaklaşım tarzı ise, suçun cezasını belirleyen YTCK m. 239'da yer alan fiillerin uzlaşmaya konu olması ve uzlaşmanın da sadece şikayete bağlı suçlar için kabul edilmiş olması karşısında, vergi mahremiyetinin ihlalinin şikayete bağlı bir suç olarak değerlendirilmesi gerektiğidir.

İhlal edilen yarar açısından bakıldığında ise, vergi mahremiyetinin ihlalinin hem bireysel, hem de kamusal yararın ihlaline yol açtığı ortadadır. Bireysel açıdan mahrem bilgilerin diğer kişilere açıklanması ve onların yararına kullanılması olarak ifade edilebilecek bir zarar ortaya çıkmaktadır. Kamusal açıdan bakıldığında, ihlale yönelik fiiller, kişilerin devlete olan güven duygusunun azalması şeklinde ifade edilebilecek bir zarara neden olmaktadır.

Başka bir tartışma konusu ise, VUK ile ceza kanunu arasındaki atf ilişkisidir. Bu atfın sadece ceza miktarına yönelik olduğu, usule ilişkin olmadığı görüşüne karşı şu yaklaşımı geliştirmek mümkün olabilir. Başka kanunda yapılmış bir suç tanımında yargılamanın usulüne ilişkin hiçbir atf yapılmaması halinde, ceza yargılaması usulüne uyulmayacak mıdır? Usule ilişkin hiçbir atf bulunmaması karşısında vergi mahremiyetinin ihlaline ilişkin fiiller yargılanırken CMK ve YTCK hükümlerinin uygulanacağı doğaldır. Suçun unsurları VUK'nda belirtilmesine rağmen, ceza miktarı ve cezalandırmaya ilişkin koşulların YTCK hükümlerine göre aranması gerektiği ileri sürülebilir. Bu görüşe dayanak olarak; bir suçun şikayete bağlı olup olmadığı hususunun, suçun unsurlarından olmayıp sadece kovuşturma şartını ilgilendirmesi gösterilebilir. Yani, kovuşturma ceza kanununa göre yapılacağından, orada açık veya zımnî olarak yer alan kovuşturma şartlarının geçerli olması gerekmektedir.

Bu görüş ve değerlendirmeler sonucunda suçun şikayete bağlı olarak düzenlenmesi gerekmesine rağmen, pozitif hukuktaki düzenleme biçiminin re'sen kovuşturulması gereken suç olduğunu söylemek mümkündür. Bir suçun pozitif hukuktaki niteliği belirlenirken normatif yaklaşımlardan yararlanmakla birlikte esas

olan, onun pozitif hukuktaki düzenlenme biçimidir. Suçun düzenlenme biçimi ise, re'sen kovuşturulması gereken bir suç olduğunu göstermektedir.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu re'sen kovuşturulması gerekmesine rağmen, hak sahiplerinin suça ilişkin şikayette bulunmasına engel bulunmamaktadır. Bu nedenle, aşağıda şikayete ilişkin kısa açıklamalara yer verilmesi uygun görülmüştür.

3. Şikayetin Şekli ve Süresi

Şikayete bağlı suçlarda kovuşturma şartı olan şikayetin, diğer suçlarda yapılmasına engel bulunmamaktadır. Dolayısıyla sırrın ifşası ile ilgili mağdur olan kişi veya kurumlar Cumhuriyet Savcılığına suç duyurusunda bulunarak şikayet haklarını kullanabilirler.

Şikayet, suç teşkil eden belirli bir fiil dolayısıyla suçtan zarar gören kişinin, kovuşturma arzusunu açığa vurmasıdır. Bir başka deyimle, bir fiilden zarar gören kişinin, süresi içerisinde (5237 Sayılı YTCK'nın 73/2 maddesi uyarınca 6 ay) yazılı olarak veya tutanağa geçirilmek üzere sözlü olarak (5271 Sayılı CMK,md.158/5) yetkili makamlardan bu fiil hakkında kovuşturma yapılmasını istemesine şikayet denir.

1412 Sayılı CMUK'nun 151.maddesine göre şikayetin yapılabileceği makamlar: Cumhuriyet Başsavcılığı, zabıta makam ve memurları, Sulh hakimleri ve kanuni mercilere tevdi edilmek üzere, kaymakam ve nahiye müdürleri iken 5271 Sayılı yeni CMK'nun 158. maddesinde Sulh hakimleri ve Nahiye müdürlerine şikayet imkanı kaldırılmıştır. Ayrıca 1412 sayılı CMUK'ndan farklı olarak; yeni CMK 158/3 maddesinde, yurt dışında işlenip ülkede takibi gereken suçlar hakkında, Türkiye'nin elçilik ve konsolosluklarına şikayette bulunulabileceği ve 4.fıkrasında da bir kamu görevinin yürütülmesiyle bağlantılı olarak işlendiği iddia edilen bir suç nedeniyle yapılacak şikayetin, ilgili Cumhuriyet Başsavcılığı'na gönderilmek üzere, ilgili kurum ve kuruluş idaresine yapılabileceği ilave olarak hüküm altına alınmıştır.

Şikayet 6 aylık süreye tabidir. “Zamanaşımı süresini geçmemek koşuluyla bu süre, şikayet hakkı olan kişinin fiili ve failin kim olduğunu bildiği veya öğrendiği günden başlar.” (5237 Sayılı TCK m.73/2) 6 aylık süre hak düşürücü süredir, bu

nedenle sürenin durması yada kesilmesi söz konusu değildir. Süre kusursuz olarak geçirilirse eski hale getirme mümkündür.

“Şikayet hakkı olan birkaç kişiden birisi altı aylık süreyi geçirirse bundan dolayı diğerlerinin hakları düşmez.” (5237 Sayılı TCK m.73/3). Eğer mağdur öldükten sonra suç işlenmiş veya ölmeden önce işlenmiş fakat şikayet süresi dolmadan önce mağdur ölmüş ve şikayet hakkından açık veya zımni bir şekilde vazgeçmemişse, müteveffanın ikinci dereceye kadar (oğul, torun, anne, baba, büyükanne, büyükbaba) altsoy ve üstsoy, eş veya kardeşleri şikayette bulunabilir.²³⁵

B- RE'SEN SORUŞTURMA

Vergi mahremiyetinin ihlalinin re'sen soruşturulması gereken bir suç olması nedeniyle, suç işlendiğini öğrenen savcılarının hemen harekete geçmesi gerekmektedir. Savcı, suç oluşturabilecek fiili şikayet veya ihbar üzerine öğrenebileceği gibi, kendiliğinden de öğrenebilir. CMK m. 160. hükmü gereğince, Cumhuriyet savcısı, ihbar, şikayet veya başka bir suretle bir suçun işlendiği izlenimini veren bir hâli öğrenir öğrenmez kamu davasını açmaya yer olup olmadığına karar vermek üzere hemen işin gerçeğini araştırmaya başlar. Cumhuriyet savcısı, maddî gerçeğin araştırılması ve adil bir yargılamanın yapılabilmesi için, emrindeki adlî kolluk görevlileri marifetiyle, şüphelinin lehine ve aleyhine olan delilleri toplayarak muhafaza altına almakla ve şüphelinin haklarını korumakla yükümlüdür.

Savcının soruşturmaya ilişkin yetkileri CMK m. 161 – 169 maddeleri arasında düzenlenmiştir. Soruşturma sonucunda toplanan deliller, suçun işlendiği konusunda yeterli şüphe oluşturuyorsa, kamu davası açması görevinin bir gereği olarak savcı bir iddianame düzenler.

Cumhuriyet savcısı, soruşturma evresi sonunda, kamu davasının açılması için yeterli şüphe oluşturacak delil elde edilememesi veya kovuşturma olanağının bulunmaması hâllerinde kovuşturmaya yer olmadığına karar verir. Bu karar, suçtan zarar gören ile önceden ifadesi alınmış veya sorguya çekilmiş şüpheliye bildirilir.

²³⁵ SOYASLAN, a.g.e., s. 237.

Kararda itiraz hakkı, süresi ve mercii gösterilir. Kovuşturmaya yer olmadığına dair karar verildikten sonra yeni delil meydana çıkmadıkça, aynı fiilden dolayı kamu davası açılmaz.

Suçtan zarar gören, kovuşturmaya yer olmadığına dair kararın kendisine tebliğ edildiği tarihten itibaren onbeş gün içinde, bu kararı veren Cumhuriyet savcısının yargı çevresinde görev yaptığı ağır ceza mahkemesine en yakın ağır ceza mahkemesi başkanına itiraz edebilir. İtiraz dilekçesinde, kamu davasının açılmasını gerektirebilecek olaylar ve deliller belirtilir.

Başkan, kararını vermek için soruşturmanın genişletilmesine gerek görür ise bu hususu açıkça belirtmek suretiyle, o yer sulh ceza hâkimini görevlendirebilir; kamu davasının açılması için yeterli nedenler bulunmazsa, istemi gerekçeli olarak reddeder; itiraz edeni giderlere mahkûm eder ve dosyayı Cumhuriyet savcısına gönderir. Cumhuriyet savcısı, kararı itiraz edene ve şüpheliye bildirir. Başkan istemi yerinde bulursa, Cumhuriyet savcısı iddianame düzenleyerek mahkemeye verir.

İtirazın reddedilmesi halinde; Cumhuriyet savcısının, yeni delil varlığı nedeniyle kamu davasını açabilmesi, önceden verilen dilekçe hakkında karar vermiş olan ağır ceza mahkemesi başkanının bu hususta karar vermesine bağlıdır.

C- GÖREVLİ VE YETKİLİ MAHKEME

Vergi mahremiyetinin ihlali fiilinin işlenmesi ve suç duyurusunda bulunulması halinde dava asliye ceza mahkemesinde görülecektir. Yani vergi mahremiyetinin ihlali suçu bakımından görevli mahkeme asliye ceza mahkemesidir.

Yetkili mahkeme ise, 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 12. maddesinde "*Davaya bakmak yetkisi suçun işlendiği yer mahkemesidir.*" hükmüyle ifade edilmiştir. Suç, ülkede yayımlanan bir basılı eserle veya görsel ve işitsel bir yayımla işlenmişse yetki, eserin yayım merkezi olan yer mahkemesine aittir. Ancak, aynı eserin birden çok yerde basılması durumunda suç, eserin yayım merkezi dışındaki baskısında meydana gelmişse, bu suç için eserin basıldığı yer mahkemesi de yetkilidir.

Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 13. maddesine göre, suçun işlendiği yer belli değilse, şüpheli veya sanığın yakalandığı yer, yakalanmamışsa yerleşim yeri mahkemesi yetkilidir. Şüpheli veya sanığın Türkiye'de yerleşim yeri yoksa Türkiye'de en son adresinin bulunduğu yer mahkemesi yetkilidir. Mahkemenin bu suretle de belirlenmesi olanağı yoksa, ilk usul işleminin yapıldığı yer mahkemesi yetkilidir.

Suçun yabancı ülkelerde işlenmesi halinde şüpheli veya sanığın yakalandığı yer, yakalanmamışsa yerleşim yeri mahkemesi yetkilidir. Şüpheli veya sanığın Türkiye'de yerleşim yeri yoksa Türkiye'de en son adresinin bulunduğu yer mahkemesi yetkilidir. Bununla birlikte Cumhuriyet savcısının, şüphelinin veya sanığın istemi üzerine Yargıtay, suçun işlendiği yere daha yakın olan yer mahkemesine yetki verebilir. Bu gibi suçlarda şüpheli veya sanık Türkiye'de yakalanmamış, yerleşmemiş veya adresi yoksa; yetkili mahkeme, Adalet Bakanının istemi ve Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısının başvurusu üzerine Yargıtay tarafından belirlenir. Yabancı ülkelerde bulunup da diplomatik bağışıklıktan yararlanan Türk kamu görevlilerinin işledikleri suçlardan dolayı yetkili mahkeme Ankara mahkemesidir.

Suç, Türk bayrağını taşıma yetkisine sahip olan bir gemide veya böyle bir taşıt Türkiye dışında iken işlenmişse, geminin ilk uğradığı Türk limanında veya bağlama limanında bulunan mahkeme yetkilidir. Türk bayrağını taşıma hakkına sahip olan hava taşıtları ile demiryolu taşıtları hakkında da yukarıdaki fıkra hükümleri uygulanır. Ülke içerisinde deniz, hava veya demiryolu taşıtlarında ya da bu taşıtlarla işlenen suçlarda, bunların ilk ulaştığı yer mahkemesi de yetkilidir.

Yetkili olmayan hâkim veya mahkemece yapılan işlemler, sadece yetkisizlik nedeniyle hükümsüz sayılmaz. Bir hâkim veya mahkeme, yetkili olmasa bile, gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde, yargı çevresi içerisinde gerekli işlemleri yapar.

D- MEMURLAR VE HAKİMLERİN FAİL OLMASI DURUMU

Vergi mahremiyetinin ihlali fiilini işleyen kişilerin yaptığı görevlerin niteliğine göre, yargılama usulünde farklılıklar ortaya çıkabilmektedir. Bu bağlamda özellikli olan

iki görev grubu, devlet memurları²³⁶ ve hakimlerdir. Diğer kişilerin suç işlemleri halinde genel kurallar uygulanacak olmasına rağmen, bu iki grupta yer alanların yargılanması izne bağlıdır.

Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun²³⁷ hükümleri uyarınca, kanun kapsamında yer alan görevlilerin,²³⁸ görevleri sebebiyle işledikleri suçlar dolayısıyla yargılanabilmeleri için yetkili mercilerden izin alınması gerekmektedir. İzin verme konusunda yetkili olan birimler kanunun 3. maddesinde belirtilmektedir. Buna göre soruşturma izni yetkisi;

- a) İlçede görevli memurlar ve diğer kamu görevlileri hakkında kaymakam,
- b) İlde ve merkez ilçede görevli memurlar ve diğer kamu görevlileri hakkında vali,
- c) Bölge düzeyinde teşkilatlanan kurum ve kuruluşlarda görev yapan memurlar ve diğer kamu görevlileri hakkında görev yaptıkları ilin valisi,
- d) Başbakanlık ve bakanlıkların merkez ve bağlı veya ilgili kuruluşlarında görev yapan diğer memur ve kamu görevlileri hakkında o kuruluşun en üst idari amiri,
- e) Bakanlar Kurulu kararı ile veya Başbakanlık ve bakanlıklar ile bağlı kuruluşların merkez teşkilâtında görevli olup, ortak kararlar ile atanan memurlar ve diğer kamu görevlileri hakkında ilgili bakan veya Başbakan,
- 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,

²³⁶ Devlet memurlarının yargılama usulüne ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. İbrahim TOPUZ- Kadir ÖZKAYA, Belediye Başkanları ve Köy Muhtarlarının Soruşturulmaları Yargılanmaları ve Düşürülmeleri, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003, s. 31-50.

²³⁷ Kanun no: 4483, 4.12.1999 tarih ve 23896 sayılı R.G.

²³⁸ **Madde 2** – 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.

Disiplin hükümleri saklıdır.

g) *Cumhurbaşkanlığında görevli memurlar ve diğer kamu görevlileri hakkında Cumhurbaşkanlığı Genel Sekreteri, Cumhurbaşkanlığı Genel Sekreteri 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 buldukları 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.

Hakimlerin yargılanması ise 2802 sayılı Hakimler ve Savcılar Kanunu hükümleri uyarınca yapılacaktır. HSK m. 82 hükmüne göre;

Hakim ve savcıların 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. Adalet Bakanı inceleme ve soruşturmayı, adalet müfettişleri veya hakkında soruşturma yapılacak olandan daha kıdemli hakim veya savcı eliyle yaptırılabilir.

Görüldüğü gibi, memur ve hakimlerin vergi mahremiyetinin ihlali suçu işlemleri halinde, bu suç, hakim ve memurlar açısından görevle bağlantılı olarak işlenebileceğinden yargılama için yukarıda belirtilen mercilerden izin alınması gerekecektir. Aksi taktirde, bu durumdaki kimselerin yargılanması mümkün değildir.

E- VERGİ MAHREMİYETİNİ İHLALDE ZAMANAŞIMI

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu re'sen kovuşturulacak bir suçtur. Ancak, suçun bu niteliği şikayette bulunmaya engel değildir. Yukarıda da açıklandığı üzere, şikayet 6 aylık süreye tabidir. 6 aylık süre hak düşürücü süredir, bu nedenle sürenin durması yada kesilmesi söz konusu değildir. Süre kusursuz olarak geçirilirse eski hale getirme mümkündür. Şikayet hakkı olan birkaç kişiden birisi altı aylık süreyi geçirirse bundan dolayı diğerlerinin hakları düşmez. Soruşturulması ve kovuşturulması şikayete bağlı olan suç hakkında yetkili kimse altı ay içinde şikayette bulunmadığı takdirde soruşturma ve kovuşturma yapılamaz. Ancak, bu suçta şikayet olmasa bile savcı suçun işlendiğini öğrenirse derhal soruşturma başlatmak zorundadır.

Suçun işlendiği zamandan veya cezanın kesinleşmesinden itibaren belli sürelerin geçmesine, ceza hukukunda dava ve ceza yetkisini ortadan kaldıracı bir etki tanınmıştır. Bu şekilde dava zamanaşımı ve ceza zamanaşımı olmak üzere iki tür zamanaşımından söz edilir.²³⁹ Vergi mahremiyetinin ihlali çerçevesinde bunlara aşağıda değinilmektedir.

1. Dava Zamanaşımı

Yeni Türk Ceza Kanunu'nda dava zamanaşımı süreleri 66. maddede düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre;

“Kanun'da başka türlü yazılmış olan hâller dışında kamu davası;

- a) Ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektiren suçlarda otuz yıl,
- b) Müebbet hapis cezasını gerektiren suçlarda yirmi beş 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 on beş yıl,
- e) Beş yıldan fazla olmamak üzere hapis veya adlî para cezasını gerektiren suçlarda sekiz yıl geçmesiyle düşer”.

²³⁹ Doğan ALANTAR; 'Eski Ve Yeni TCK Açısından Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Cezası Gerektiren Fiillerde Dava Zamanaşımı', Yaklaşım Dergisi, Temmuz 2005, Sayı: 151, s. 231.

Bu durumda vergi mahremiyeti ihlalinde dava zamanaşımı süresi sekiz yıl olmaktadır.

Yukarıdaki fıkralarda yer alan sürelerin belirlenmesinde suçun Kanun'da yer alan cezasının yukarı sınırı göz önünde bulundurulur; seçimlik cezaları gerektiren suçlarda zamanaşımı bakımından hapis cezası esas alınır.

YTCK'nın 66. maddesinin 2. fıkrasına göre, fiili işlediği sırada on iki yaşını doldurmuş olup da on beş yaşını doldurmamış olanlar hakkında, normal zamanaşımı süresinin yarısının; on beş yaşını doldurmuş olup da on sekiz yaşını doldurmamış olan kişiler hakkında ise, üçte ikisinin geçmesiyle kamu davası düşer. Buna göre vergi mahremiyetinin ihlali suçunun 12 yaşını doldurmuş 15 yaşını doldurmamış çocuklar tarafından işlenmesi halinde zamanaşımı süresi dört yıl olacaktır. 15 yaşını doldurmuş olup, 18 yaşını doldurmamış kişiler için ise zamanaşımı süresi beş yıl dört ay olacaktır.

a- Dava Zamanaşımı Süresinin Başlangıcı

Yeni Türk Ceza Kanunu'nun 66. maddesinde de çok benzer bir hükme yer verilmiştir. Buna göre *“Zamanaşımı, tamamlanmış suçlarda suçun işlendiği günden, teşebbüs hâlinde kalan suçlarda son hareketin yapıldığı günden, kesintisiz suçlarda kesintinin gerçekleştiği ve zincirleme suçlarda son suçun işlendiği günden... itibaren işlemeye başlar.”*

Yukarıda belirtilen yasa maddelerine göre hürriyeti bağlayıcı cezalardaki zamanaşımı süresi para cezası niteliğindeki vergi cezalarından farklı olarak fiilin işlendiği gün başlamaktadır.

b- Dava Zamanaşımının Kesilmesi ve Durması

Yeni Türk Ceza Kanunu'nun 67. maddesinde de zamanaşımının durması ve kesilmesi ile ilgili olarak benzeri düzenlemelere yer verilmiştir. Ancak, eski Kanun'dan farklı olarak, “kaçak olma hali” de zamanaşımını durduran sebepler arasında sayılmıştır. Buna göre Kanun gereğince hakkında kaçak olduğu hususunda karar verilmiş olan suç

faili hakkında bu karar kaldırılıncaya kadar dava zamanaşımı duracaktır. Ancak mevcut ceza hukuku sistemimizde “kaçak olma” diye bir terim henüz tanımlanmamıştır. 67. madde hükmü aşağıda yer almaktadır.

“(1) Soruşturma ve kovuşturma yapılmasının, izin veya karar alınması veya diğer bir mercide çözülmesi gereken bir meselenin sonucuna bağlı bulunduğu hallerde; izin veya kararın alınmasına veya meselenin çözümüne veya kanun gereğince hakkında kaçak olduğu hususunda karar verilmiş olan suç faili hakkında bu karar kaldırılıncaya kadar dava zamanaşımı durur.

(2) Bir suçla ilgili olarak;

a) Şüpheli veya sanıklardan birinin savcı huzurunda ifadesinin alınması veya sorguya çekilmesi,

b) Şüpheli veya sanıklardan biri hakkında tutuklama kararının verilmesi,

c) Suçla ilgili olarak iddianame düzenlenmesi,

d) Sanıklardan bir kısmı hakkında da olsa, mahkûmiyet kararı verilmesi,

Halinde, dava zamanaşımı kesilir.

(3) Dava zamanaşımı kesildiğinde, zamanaşımı süresi yeniden işlemeye başlar. Dava zamanaşımını kesen birden fazla nedenin bulunması halinde, zamanaşımı süresi son kesme nedeninin gerçekleştiği tarihten itibaren yeniden işlemeye başlar.

(4) Kesilme halinde, zamanaşımı süresi ilgili suça ilişkin olarak Kanunda belirlenen sürenin en fazla yarısına kadar uzar.”

2. Ceza Zamanaşımı

YTCK madde 68 ceza zamanaşımı düzenlenmiştir. Madde hükmüne aşağıda yer verilmiştir.

“(1) Bu maddede yazılı cezalar aşağıdaki sürelerin geçmesiyle infaz edilmez:

a) Ağırlaştırılmış müebbet hapis cezalarında kırk yıl.

b) Müebbet hapis cezalarında otuz yıl.

c) *Yirmi yıl ve daha fazla süreli hapis cezalarında yirmidört yıl.*

d) *Beş yıldan fazla hapis cezalarında yirmi yıl.*

e) *Beş yıla kadar hapis ve adli para cezalarında on yıl.*

(2) *Fiili işlediği sırada oniki yaşını doldurmuş olup da onbeş yaşını doldurmamış olanlar hakkında, bu sürelerin yarısının; onbeş yaşını doldurmuş olup da onsekiz yaşını doldurmamış olan kişiler hakkında ise, üçte ikisinin geçmesiyle ceza infaz edilmez.*

(3) *Bu Kanunun İkinci Kitabının Dördüncü Kısımında yazılı yurt dışında işlenmiş suçlar dolayısıyla verilmiş ağırlaştırılmış müebbet hapis veya müebbet hapis veya on yıldan fazla hapis cezalarında zamanaşımı uygulanmaz.*

(4) *Türleri başka başka cezaları içeren hükümler, en ağır ceza için konulan sürenin geçmesiyle infaz edilmez.*

(5) *Ceza zamanaşımı, hükmün kesinleştiği veya infazın herhangi bir suretle kesintiye uğradığı günden itibaren işlemeye başlar ve kalan ceza miktarı esas alınarak süre hesaplanır.”*

Madde hükmünden de anlaşılacağı gibi, vergi mahremiyetini ihlal suçunu işleyenlerin ceza zamanaşımı süresi, cezanın kesildiği tarihten başlamak üzere on yıl olarak belirlenmiştir.

YTCK madde 71 uyarınca, mahkûmiyet hükmünün infazı için yetkili merci tarafından hükümlüye kanuna göre yapılan tebligat veya bu maksatla hükümlünün yakalanması ceza zamanaşımını keser. Bir suçtan dolayı mahkûm olan kimse üst sınırı iki yıldan fazla hapis cezasını gerektiren kasıtlı bir suç işlediği takdirde, ceza zamanaşımı kesilir.

Dava ve ceza zamanaşımı süreleri gün, ay ve yıl hesabıyla belirlenir. Bir gün, yirmidört saat; bir ay, otuz gündür. Yıl, resmi takvime göre hesap edilir.

Dava ve ceza zamanaşımı re'sen uygulanır ve bundan şüpheli, sanık ve hükümlü vazgeçemezler.

F- VERGİ MAHREMİYETİNİ İHLAL SUÇUNDA DAVANIN DÜŞMESİ

Türk Ceza Kanununda öngörülen düşme sebeplerinin varlığı ya da soruşturma veya kovuşturma şartının gerçekleşmeyeceğinin anlaşılması hallerinde, davanın düşmesine karar verilir. Ancak, soruşturmanın veya kovuşturmanın yapılması şarta bağlı tutulmuş olup da şartın henüz gerçekleşmediği anlaşılırsa; şartların gerçekleşmesini beklemek üzere durma kararı verilir. Bu karara itiraz edilebilir. (5271 Sayılı CMK m.223/8)

III- DAVANIN GÖRÜLMESİ VE KARAR

Adli vergi suçlarına ilişkin cezalar ceza mahkemeleri tarafından yapılan yargılama süreci sonucunda belirlenecektir. Vergi mahremiyetinin ihlali de adli bir suç olduğundan, bu suç için de aynı süreç geçerli olacaktır. Yargılama süreci ceza yargılamasında maddi gerçeğe ulaşılmasını amaçlar. Bu süreç soruşturma ve kovuşturma süreçlerinden oluşur.

Cumhuriyet Savcısı, ihbar veya diğer yollarla bir suçun işlendiğini öğrenir öğrenmez **soruşturma evresini** başlatıp hemen gerekli araştırmaları yaparak delilleri toplar. Toplanan deliller sonucunda suçun işlendiğine ilişkin yeterli şüpheler oluşmamışsa ya da kamu davasının açılmasında (zamanaşımı, af kanunu, yasama dokunulmazlığı veya diplomatik dokunulmazlık gibi) hukuki engeller varsa bir takipsizlik kararı verir. Bu durumda Cumhuriyet Savcısı kovuşturmayaya yer olmadığına karar vererek sanık hakkında dava açmaz²⁴⁰.

Eğer toplanan deliller sonucunda suçun işlendiğine ilişkin yeterli şüpheler oluşmuşsa Cumhuriyet Savcısı bir iddianame düzenleyerek yetkili mahkemeye başvurur. İddianamenin kabulü ile kamu davası açılmış olur ve böylece **kovuşturma evresi** başlar²⁴¹.

²⁴⁰ Şanal GÖRGÜN; Hukukun Temel Kavramları, Teori Yayınları, Birinci Baskı, Ankara 1985, s. 83.

²⁴¹ Fatih DİKİCİ; Ceza Muhakemesi Hukuku, Agon Bilgi Akademisi, 4.B., Ağustos 2005, s.309-312.

A- İSPAT VE DELİL

Genel anlamıyla ispat, ihtilaf mevzuu olan maddi veya hukuki olayın olup olmadığı hususunda hakime kanaat verecek delil ve karineleri arz ederek, hakimin kanaatini bu noktaya çekmektir²⁴². Delil ise, yol gösteren, rehberlik eden anlamına gelir. Usul hukukunda delil, taraflar arasında gerçekliği tartışmalı olan bir olayın doğruluğuna hakimi inandırmak için kullanılan vasıtayı, kılavuzu ifade eder. Delil yargılama hukukunun tüm dallarının ortak konusu ve kavramıdır.²⁴³

Yargılama teorisinde, dava malzemesinin yargılama organına getirilmesi konusunda birbirinin karşısında yer alan iki ilke vardır. Bunlardan birine göre taraflar, diğerine göre de mahkeme bu konuda yetkili ve yükümlüdür. Birinci durumda “taraflarca hazırlama ilkesi”, ikinci durumda “re’sen araştırma ilkesi”nin geçerli olduğu kabul edilmektedir. Dava malzemesinin hazırlanmasında, tarafların yanında, mahkemenin de görevli olmasına re’sen araştırma ilkesi denir.²⁴⁴

Ceza davalarında hukuk davalarından farklı olarak “Re’sen Araştırma İlkesi” geçerlidir. Re’sen araştırma ilkesinde yargıç tarafların iddia ve istemleriyle bağlı değildir. Yani ceza hakimleri; tarafların iddia ve savunmalarına bağlı kalmadan gerekli gördüğü hususları, kendiliğinden araştırarak delillerini re’sen toplar ve bu delilleri takdir eder. Vergi yargılama hukukunda re’sen araştırma ilkesinin benimsenmesinin temel nedeni, vergileme olayının kamu düzeniyle yakın bir ilişkisinin olmasıdır. Vergi yargılaması hukukunda re’sen araştırma ilkesi benimsenmekle, uyuşmazlığın hukuka uygun ve gerçekçi çözümlenmesi olanağının sınırlı araştırma ilkesine göre daha da artmış olduğunu söylemek mümkündür²⁴⁵. Ceza muhakemesi hukukunda hakimi bağlayan kesin deliller bulunmadığı gibi delillere ilişkin sınırlama bulunmamakta her şey delil olarak kullanılabilir. Ceza davalarında vicdani delil sistemi geçerlidir. Yani ceza hakimleri bir olayın mevcudiyeti ya da bir hareketin yapıp yapılmadığı konusunda vicdanen tam bir kanaat getirmelidir. Olayla ilgili olarak tam kanaat

²⁴² Oğuz Kürşat ÜNAL; Fatura ve İspat Kuvveti, Yaklaşım yayımları, Ankara 1997, s. 67.

²⁴³ Yusuf KARAKOÇ, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, Tükelmat A.Ş., İzmir, 1994, s.8.

²⁴⁴ KARAKOÇ, a.g.e., s. 47.

²⁴⁵ Metin TAŞ; Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Yargısal Çözüm Yolları, Ekin Kitabevi, Bursa 1997, s. 83.

getiremeyen ve şüpheye düşen ceza hakimlerinin bu durumundan sanıklar faydalanır ki buna “şüpheden sanığın faydalanması” ilkesi denir²⁴⁶.

B- KARAR

Ceza kanunu çerçevesinde yapılan bir yargılamada esas itibariyle cezaya ilişkin karar verilmesi sözkonusudur. Ceza mahkemeleri tarafından zararın giderilmesine yönelik karar verilip verilemeyeceği hususu, konumuz açısından üzerinde durulmaya değer niteliktedir. Bu bakımdan, karar konusunu cezaya yönelik karar ve tazmine yönelik karar olmak üzere iki başlıkta incelemeyi uygun görmekteyiz.

1. Cezaya Yönelik Karar

Mahkemenin sonuçlanması durumunda hakim tarafından verilebilecek kararlar²⁴⁷;

- mahkumiyet,
- beraat,
- ceza verilmesine yer olmadığı,
- güvenlik tedbirine karar verilmesi,
- davanın reddi,
- davanın düşmesi,
- görevsizlik kararları şeklinde olur.

Mahkumiyet kararı; yüklenen suçun sanık tarafından işlendiğinin sabit olması durumunda verilecek karardır.

Beraat kararı; yüklenen suçun sanık tarafından işlenmediğinin sabit olması durumunda verilecek karardır.

²⁴⁶ Kemal GÖZLER; Hukukun Temel Kavramları, Ekin Kitabevi, Bursa 2003, s. 61.

²⁴⁷ ŞENYÜZ, Vergi Ceza Hukuku, s. 233-234.

Ceza verilmesine yer olmadığı kararı; sanığın kusur yeteneğinin olmamasının tespit edilmesi durumunda (örneğin; yaş küçüklüğü, akıl hastalığı vb.) verilecek karardır.

Güvenlik tedbirine karar verilmesi; suçluya ceza vermek yerine belirli hakları kullanmaktan yoksunluk, eşya müsaderesi, kazanç müsaderesi, sınır dışı edilme gibi güvenlik tedbirlerinin uygulanmasıdır.

Davanın reddi kararı; davanın görülmesine gerek bulunmadığı hallerde (örneğin aynı fiil nedeniyle aynı sanık için açılmış başka bir davanın varlığının tespit edilmesi gibi) verilecek karardır.

Davanın düşmesi kararı; soruşturma veya kovuşturma şartlarının gerçekleşmemesi ya da suçtan zarar gören kişinin şikayetinden vazgeçmesi durumunda verilecek karardır.

Görevsizlik kararı; açılan davanın yetkili mahkemeye açılmaması durumlarında verilecek karardır.

2. Tazmine Yönelik Karar

Ceza mahkemeleri tarafından, işlenen fiilin sabit olması ve cezayı gerektirmesi halinde cezaya hükmedilmektedir. Bu kararın yanında, ortaya çıkan zararın giderilmesi yönünde karar verilmesi de mümkündür. CMK 113. maddesi “güvence” başlığını taşımaktadır. Bu maddede şüpheli veya sanık tarafından gösterilecek güvencelerin nelere karşılık olabileceği belirtilmektedir. Maddenin birinci fıkrasının (b) bendinin (1) nolu alt bendi;

“Katılanın yaptığı masraflar, suçun neden olduğu zararların giderilmesi ve eski hâle getirme; şüpheli veya sanık nafaka borçlarını ödememeleri nedeniyle kovuşturuluyorsa nafaka borçları.”

şeklinde. Buradan anlaşılan, mahkemenin ceza kararı dışında suçun neden olduğu zararın giderilmesi ve eski hale getirme kararı da verebileceğidir. Nitekim, CMK m. 324/4’te;

“Devlete ait yargılama giderlerine ilişkin kararlar, Harçlar Kanunu hükümlerine göre; kişisel haklara ilişkin kararlar, 9.6.1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflâs Kanunu hükümlerine göre yerine getirilir.”

denilmekle, kişisel haklara yönelik verilen tazmin kararlarının takip yolu gösterilmektedir. Dolayısıyla, vergi mahremiyetinin ihlali fiilini işleyenler hakkında, ceza mahkemesi tarafından cezanın yanında, zararın giderilmesi ve eski hale getirme kararı verilmesi mümkündür.

C- KARARA KARŞI BAŞVURU YOLLARI

Ülkemizde adli yargı kuruluşları karşımıza İlk Derece Mahkemeleri ve Üst Derece Mahkemeleri (Yargıtay) olarak iki dereceli olarak çıkmaktadır.

Ülkemizde adli yargı 1 Haziran 2007 tarihine kadar iki dereceli olarak uygulanacak ancak bu tarihten sonra üç dereceli sisteme geçilecektir. 1 Haziran 2007'den sonra uygulanacak olan bu sistemde; ilk Derece Mahkemeleri, Ara Derece (İstinaf) Mahkemeleri ve Üst Derece Mahkemesi (Yargıtay) olmak üzere, dava türlerine göre iki veya üç dereceli bir adli yargı sistemi benimsenecektir.

Aşağıda hem mevcut durum hem de gelecekteki değişikliği öngören Ara Derece (İstinaf) Mahkemeleri hakkında bilgi verilecektir.

1. Ara Derece (İstinaf) Mahkemeleri

Ülkemizde mahkemeler birinci derecede ve ikinci derecede kontrol mahkemesi (Yargıtay) olarak iki derecelidir. Ancak Adli yargılamada artan iş yükünün azaltılması amacıyla 5235 sayılı Kanun uyarınca Bölge Adliye Mahkemeleri kurulması öngörülmüş olup; bu mahkemeler için kurulma tarihi en geç 1 Haziran 2007 tarihi belirlenmiştir.

Üst mahkemeler adı ile anılan istinaf mahkemeleri, ilk dereceli yerel mahkemelerin (sulh, asliye hukuk ve sulh, asliye ve ağır ceza mahkemelerinin) kararlarını inceleyerek bunların yasaya uygun olup olmadığına karar veren mahkemelerdir. İstinaf mahkemeleri, istinaf yolu ile ilk derece mahkemelerinin

kararlarını inceler. İstinaf, “yeniden inceleme” anlamına gelen bir sözcük olup, Türkçede hukuki bir terim olarak kullanılmaktadır. Ülkemizde ilk olarak istinaf mahkemelerinin kurulması Tanzimat dönemine rastlamaktadır. Tanzimat döneminde 1869 yılında mahkemeler üç dereceli olarak kurulmuş ve 1879’da ilk derece mahkemelerinin üstündeki mahkemeler istinaf mahkemeleri olarak adlandırılmışlardır. Ancak bu mahkemelerin bazı sakıncaları görülmüş ve Cumhuriyetin ilanından sonra 1924 yılında kaldırılmasına karar verilmiştir²⁴⁸.

Günümüzde tekrar gündeme gelen Bölge Adliye Mahkemeleri; bölgelerin coğrafi konumları ve iş yoğunlukları dikkate alınarak Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunun Görüşüne göre Adalet Bakanlığı tarafından önerilen bölgelerde kurulacaktır. İstinaf sisteminin yürürlüğe girmesiyle bazı ilk derece mahkeme kararları ilk derece mahkemesinde kesinlik kazanacak ve dolayısıyla ara derece ve üst derece mahkemelerine başvuru yolları kapatılarak bu mahkemelerin iş yüklerinin azaltılması sağlanacaktır. İlk derece mahkemesinin kesin olmayan kararlarına karşı ise on beş gün içinde Bölge Adliye Mahkemelerine başvurulabilecektir. Bölge Adliye Mahkemesi, ilk derece mahkemesinin kararının kaldırılmasına, davanın kısmen veya tamamen kabul ve reddine karar verebilir. Bu kararlara karşı temyiz yolu açıktır²⁴⁹.

2. Üst Derece Mahkemesi (Yargıtay)

Anayasamızın 154.maddesine göre, mahkemelerce verilen ve kanunun başka adli yargı merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme merciidir. Üst derece Mahkemesi olan Yargıtay da ceza ve hukuk olmak üzere iki bölüme ayrılmış olup; her bölümde çeşitli davalarda uzmanlaşmış daireler bulunmaktadır. Her dairede alınacak kararlar bir başkan ve dört üyenin katılımı ile verilir. Daireler hukuk veya ceza davalarına bakmalarına göre Hukuk Genel Kurulu ve Ceza Genel Kurulu olmak üzere ikiye ayrılmakta olup, Yargıtay’ın tüm üyeleri Büyük Genel Kurulu oluşturmaktadır.

²⁴⁸ Erhan ADAL; Hukukun Temel İlkeleri, Beta Yay., Genişletilmiş 4.Bası, İstanbul 1993, s. 74-75.

²⁴⁹ İ.Yılmaz ASLAN, Doğan ŞENYÜZ, Metin TAŞ, Ayhan KORTUNAY, Hukuka Giriş, Ekin Kitabevi, Bursa, 2006, s.195

Bölge Adliye Mahkemelerinin kurulmasıyla birlikte temyiz yollarında da değişiklikler ortaya çıkacaktır. Daha önceden temyiz yolu birinci derece mahkeme kararlarının hepsi için geçerli iken, istinaf sisteminin yürürlüğe girmesiyle temyiz yolu ise sadece Bölge Adliye Mahkemeleri tarafından verilmiş kararlar için açık olacağı gibi bazı Bölge Adliye Mahkemelerinin kararlarının temyizi de mümkün olmayacaktır. Bunlar miktar ve değeri beş bin YTL'yi geçmeyen malvarlığına ilişkin davalar ile beş yıl ve daha az hapis cezası kararları ile adli para cezası gibi kararlar olacaktır.²⁵⁰

D- KARARIN İNFAZI

Sanığa mahkumiyet kararı verilmişse; 13 Aralık 2004 tarih ve 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun hükümlerine uygun olarak sanık, cezasını cezaevlerinde çeker. Ancak verilen cezaların tamamı cezaevlerinde çekilmez. Verilen cezaların ertelenmesi ya da sanıkların infaz kurumlarında cezalarının belirli kısımlarını iyi halli olarak çekmeleri durumunda koşullu salıverme müessesinden yararlanarak salıverilmeleri de mümkündür. Koşullu salıverme; ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasına mahkum edilmiş olanların otuz yılını, müebbet hapis cezasına mahkum edilmiş olanların yirmi dört yılını, diğer süreli hapis cezalarına mahkum edilmiş olanların ise cezalarının üçte ikisini infaz kurumlarında iyi halli olarak çekmeleri durumunda uygulanır²⁵¹.

E- CEZANIN ERTELENMESİ

1. Genel Açıklama

Ceza politikaları gereği her hapis cezasının cezaevinde çektirilmesi uygun görülmez. Kanun koyucu kimi durumlarda hapis cezalarının başka bir cezaya dönüştürülmesi veya ertelenmesi yönünde hükümler sevk eder. TCK'nın 50. maddesinde hapis cezasının dönüştürülmesi, 51. maddesinde ise ertelenmesi ile ilgili hükümlere yer verilmiştir. Buna göre;

²⁵⁰ ASLAN-ŞENYÜZ-TAŞ-KORTUNAY, a.g.e., s.195-196.

²⁵¹ GÖZLER; Meslek Yüksek Okulları İçin Genel Hukuk Bilgisi, s.42.

Hükmedilen 1 yıl veya daha kısa süreli hapis cezası (kısa süreli hapis cezası), suçlunun kişiliğine, sosyal ve ekonomik durumuna, yargılama sürecinde duyduğu pişmanlığa ve suçun işlenmesindeki özelliklere göre;

- Adlî para cezasına,

- Mağdurun veya kamunun uğradığı zararın aynen iade, suçtan önceki hâle getirme veya tazmin suretiyle, tamamen giderilmesine,

- En az iki yıl süreyle, bir meslek veya sanat edinmeyi sağlamak amacıyla, gerektiğinde barınma imkânı da bulunan bir eğitim kurumuna devam etmeye,

- Mahkûm olunan cezanın yarısından bir katına kadar süreyle, belirli yerlere gitmekten veya belirli etkinlikleri yapmaktan yasaklanmaya,

- Sağlanan 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,

- Mahkûm olunan cezanın yarısından bir katına kadar süreyle ve gönüllü olmak koşuluyla kamuya yararlı bir işte çalıştırılmaya çevrilebilir.

Bununla birlikte suç tanımında hapis cezası ile adlî para cezası seçenek olarak öngörülmüş ve yargılama sonunda hapis cezasına hükmedilmişse; bu ceza artık adlî para cezasına çevrilmez. Çünkü seçenek yaptırımlar arasında adli para cezası zaten yer almaktadır.

Daha önce hapis cezasına mahkûm edilmemiş olmak koşuluyla, mahkûm olunan 30 gün ve daha az süreli hapis cezası ile fiili işlediği tarihte 18 yaşını doldurmamış veya 65 yaşını bitirmiş bulunanların mahkum edildiği bir yıl veya daha az süreli hapis cezası yukarıda belirtilen seçenek yaptırımlarından birine çevrilebilir.

Yine taksirli suçlardan dolayı hükmolunan ceza uzun süreli de olsa, diğer koşulların varlığı hâlinde, adlî para cezasına çevrilebilir. Ancak bu hüküm, bilinçli taksir hâlinde uygulanmaz.

Hakim tarafından seçenek yaptırma hükmedildiği takdirde artık asıl ceza hapis değil dönüştürülen adli para cezası veya diğer tedbirlerdir. Ancak, hüküm kesinleştikten sonra Cumhuriyet Savcılığı'na yapılan tebligata rağmen otuz gün içinde seçenek yaptırımın gereklerinin yerine getirilmesine başlanmaması veya başlanıp da devam edilmemesi hâlinde, hükmü veren mahkeme kısa süreli hapis cezasının tamamen veya kısmen infazına karar verir ve bu karar derhâl infaz edilir. Bu durumda asıl ceza hapis cezası olur ve eğer hükmedilen seçenek tedbir hükümlünün elinde olmayan nedenlerle yerine getirilemezse, hükmü veren mahkemece tedbir değiştirilir.

Kanun koyucu kısa süreli hapis cezalarının dönüştürülmesi dışında hapis cezasının ertelenmesi ile ilgili hükme 51. maddede yer vermiştir. Buna göre:

İşlediği suçtan dolayı iki yıl veya daha az süreyle hapis cezasına mahkûm edilen kişinin cezası ertelenebilir. Bu sürenin üst sınırı, fiili işlediği sırada 18 yaşını doldurmamış veya 65 yaşını bitirmiş olan kişiler bakımından üç yıldır. Ancak, erteleme kararının verilebilmesi için kişinin;

Daha önce kasıtlı bir suçtan dolayı üç aydan fazla hapis cezasına mahkûm edilmemiş olması ve suçu işledikten sonra yargılama sürecinde gösterdiği pişmanlık dolayısıyla tekrar suç işlemeyeceği konusunda mahkemede bir kanaatin oluşması gerekir. Bununla birlikte cezanın ertelenmesi, mağdurun veya kamunun uğradığı zararın aynen iade, suçtan önceki hâle getirme veya tazmin suretiyle tamamen giderilmesi koşuluna bağlı tutulabilir. Bu durumda, koşul gerçekleşinceye kadar cezanın infaz kurumunda çektirilmesine devam edilir. Koşulun yerine getirilmesi hâlinde, hâkim kararıyla hükümlü infaz kurumundan derhâl salıverilir. Cezası ertelenen hükümlü hakkında, bir yıldan az, üç yıldan fazla olmamak üzere, bir denetim süresi belirlenir. Bu sürenin alt sınırı, mahkûm olunan ceza süresinden az olamaz. Denetim süresi içinde; bir meslekte çalıştırılma, eğitim kurumuna veya programına devam etme, rehber atama gibi önlemler alınabilir. Mahkeme hükümlünün kişiliğini ve sosyal durumunu göz önünde bulundurarak, denetim süresinin herhangi bir yükümlülük belirlemeden veya uzman kişi görevlendirmeden de geçirilmesine karar verebilir. Hükümlünün denetim süresi içinde kasıtlı bir suç işlemesi veya kendisine yüklenen yükümlülüklere, hâkimin uyarısına rağmen, uymamakta ısrar etmesi hâlinde; ertelenen cezanın kısmen veya tamamen infaz kurumunda çektirilmesine

karar verilir. Denetim süresi yükümlülüklerle uygun veya iyi hâlli olarak geçirildiği takdirde, ceza infaz edilmiş sayılır.

Hapis cezasının seçenek yaptırımlara dönüştürülmesi veya ertelenmesi koşulları dışında, diğer bir ifade ile 2 yıldan fazla hüküm yenilmesi durumunda artık kişinin normal koşullarda cezaevinde tutulması gerekir. Bu durumda da 5275 sayılı CİK hükümleri devreye girer. Burada önemi itibariyle bir kimsenin almış olduğu hükmün kaçta kaçını cezaevinde geçireceği konusuna değinmekte fayda bulunmaktadır. 5275 sayılı CİK'in 107. maddesi hükmüne göre mahkumun hükümlülük süresini iyi halli geçirmesi durumunda, ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasına mahkûm edilmiş olanlar otuz yılını, müebbet hapis cezasına mahkûm edilmiş olanlar 24 yılını, diğer süreli hapis cezalarına mahkûm edilmiş olanlar cezalarının üçte ikisini infaz kurumunda çektikleri takdirde, koşullu salıverilmeden yararlanabilirler. Örneğin, 6 yıl hapis cezası almış bir kişi (tutuklu kaldığı süre dahil) cezasının 4 yılını çektikten sonra koşullu olarak salınabilir. Bununla birlikte birden fazla cezanın birleşmesi, tekerrür, örgüt suçlarında söz konusu oranlar değişmektedir.²⁵²

Koşullu salıverilme süresinin hesaplanmasında, hükümlünün 18 yaşını dolduruncaya kadar infaz kurumunda geçirdiği bir gün, iki gün olarak dikkate alınır. Koşullu salıverilen hükümlü infaz kurumunda kaldığı sürenin yarısı kadar denetim altında tutulabilir. Bu süre hükmolunan süreyi aşamaz. Denetim süresi içinde belli bir mesleğin ifası, eğitim, rehber atanması gibi bir takım yükümlülüklerle tabi tutulabilir. Koşullu salıverilen hükümlünün, denetim süresinde hapis cezasını gerektiren kasıtlı bir suç işlemesi veya kendisine yüklenen yükümlülüklerle, hâkimin uyarısına rağmen, uymamakta ısrar etmesi hâlinde koşullu salıverilme kararı geri alınır. Koşullu salıverilme kararının geri alınmasından sonra aynı hükmün infazı ile ilgili bir daha koşullu salıverilme kararı verilmez. Denetim süresi yükümlülüklerle uygun ve iyi hâlli olarak geçirildiği takdirde, ceza infaz edilmiş sayılır. Şu hususun da altını çizmekte fayda bulunmaktadır. Devletin Güvenliğine Karşı Suçlar, Anayasal Düzene ve Bu Düzenin İşleyişine Karşı Suçlar, Milli Savunmaya Karşı Suçların bir örgütün faaliyeti çerçevesinde işlenmesi dolayısıyla

²⁵² Engin AKIN; "5237 Sayılı Yeni Türk Ceza Kanununda Ceza Sistemi" Yaklaşım, Ekim 2005, Sayı: 154, s.

ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasına mahkûmiyet hâlinde, koşullu salıverilme hükümleri uygulanmaz.²⁵³

2. Vergi Mahremiyeti Açısından Erteleme

Vergi mahremiyetinin ihlali halinde verilecek hapis cezası kanunda alt ve üst sınırları itibariyle belirlenmiştir. Suçun sabit görülmesi halinde, hakimin takdirine bağlı olarak verilecek hapis cezasının ertelenmeye tabi olup olmadığı, cezanın süresi ile bağlantılıdır. Erteleme için YTCK m. 51 de belirlenen koşulların sağlanması halinde, iki yıl (fiili işlediği sırada onsekiz yaşını doldurmamış olanlarla altmış beş yaşını bitirmiş olanlar bakımından üç yıl) ve daha az süreyle hapis cezasına mahkum edilen suçluların cezasının ertelenmesi mümkün olacaktır.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunu işleyenlere hapis cezasının yanı sıra para cezası verilmesi de gerekmektedir. YTCK'da verilen para cezalarının ertelenmesiyle ilgili hiçbir hüküm yer almamaktadır. Bu nedenle, verilen para cezasının ertelenmesi mümkün değildir. Ancak hakimin takdirine bağlı olarak ödeme süresi verilmesi mümkündür.

YTCK m. 52/4 uyarınca, Hakim, ekonomik ve şahsi hallerini göz önünde bulundurarak, kişiye adli para cezasını ödemesi için hükmün kesinleşme tarihinden itibaren bir yıldan fazla olmamak üzere mehil verebileceği gibi, bu cezanın belirli taksitler halinde ödenmesine de karar verebilir. Taksit süresi iki yılı geçemez ve taksit miktarı dörtten az olamaz. Kararda, taksitlerden birinin zamanında ödenmemesi halinde geri kalan kısmın tamamının tahsil edileceği ve ödenmeyen adli para cezasının hapse çevrileceği belirtilir.

²⁵³ AKIN a.g.m.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Devlet toplumsal düzeni korumak amacıyla, hukuka aykırı fiilleri işleyenlerin çeşitli yaptırımlarla karşı karşıya kalmasını sağlamaktadır. Toplumsal düzenin sağlanmasının temel yolu olarak başvuru yapılmayan yaptırımlar sistemi, toplumsal yaşamı ilgilendiren tüm alanlarda olduğu gibi vergi hukuku alanında da geçerlidir.

Vergi hukukunda belirlenmiş kurallara uyulmaması halinde, ihlal edilen kuralın niteliğine göre kimi zaman idari para cezaları, kimi zaman ise hürriyeti bağlayıcı cezalara ve/veya değişik yaptırımlara başvurulmaktadır.

Vergi mahremiyetinin ihlalinin suç olarak belirlenmesi ve bu fiili işleyenlere ceza verileceğinin saptanmış olması, sadece yükümlülerin özel ve mesleki yaşamlarının korunması amacıyla yönelik değildir. Bu amaç dışında, yükümlülerin vergi idaresine duydukları güvenin pekiştirilmesi ve bu yolla vergilemenin daha etkin gerçekleştirilmesi de hedeflenmektedir.

Vergi mahremiyetinin ihlal edilmesi halinde, yargılama süreci re'sen başlamakta ve ceza hukuku normlarına göre suçun sabit olması halinde fail cezalandırılmaktadır. Vergi mahremiyetinin ihlali konusu etrafında uygulamada karşılaşılan ve karşılaşılabilecek sorunlar ve bunlara ilişkin önerilerimiz aşağıda yer almaktadır.

Öncelikle, suçun niteliğinin tam olarak belirlenmesi yerinde olacaktır. Düzenlenme biçimine göre re'sen kovuşturulması gereken suç görünümü arz eden vergi mahremiyetinin ihlali suçunun, ihlal edilen yarar bakımından ele alındığında şikayete bağlı suç olarak düzenlenmesi gerektiği ileri sürülebilir. Bu konunun tartışılabilir olmaktan çıkarılması gerekmektedir.

Bunun dışında, suçun yaptırımı konusunda ileri sürülen görüşlerdeki çeşitlilik de ayrı bir sorun oluşturabilecek niteliktedir. YTCK yürürlüğe gireli uzun sayılabilecek bir süre geçmesine rağmen, VUK m. 362 de yer alan atıf hükmünün olduğu gibi kalması sorunun temel nedenidir. Bu maddede yapılacak düzenleme ile kanun koyucu iradesini açık bir biçimde ortaya koyarak tartışma ortamına son verilmelidir.

Vergi mahremiyetinin ihlalini suç olarak düzenleyen VUK m. 5'te öğrenilen bilgilerin "ifşa edilmesi" ve "kullanılması" nitelik itibariyle birbirinden ayrı fiillerdir. Yasal düzenlemeye göre sırrın ifşa edilmesi suçun oluşması için yeterlidir. Sırrın ifşa edilmesiyle, sırrı ifşa edenin bu bilgileri kendisinin veya başkasının yararına kullanması farklı etki ve sonuçlar ortaya çıkarabilmektedir. Kaldı ki, sırrı bilen kişinin bu sırrı kendi yararına kullanması için ifşa etmesine de gerek bulunmamaktadır.

Bu bakımdan, hiç kimsenin yararına kullanmaksızın sadece sırrın ifşa edilmesi fiili ile sırrın yarar sağlama amaçlı kullanımı fiillerinin verilecek ceza açısından farklılaştırılması; bu çerçevede yarar sağlama amaçlı fiillerin daha ağır yaptırıma maruz bırakılması uygun olacaktır.

Bilgi Edinme Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte bu kanun çerçevesinde istenilen bilgilerin vergi mahremiyetinin ihlali konusuyla nasıl bağdaştırılacağı da uygulamada sorun ortaya çıkarmaktadır. Örneğin, bir yabancı sermayeli şirketin belirli tarihler arasında²⁵⁴ devlete ne kadar vergi ödediğinin, bilgi edinme hakkı çerçevesinde açıklanması talebi Maliye Bakanlığı tarafından vergi mahremiyeti gerekçe gösterilerek reddedilmiştir. Yapılan başvuru üzerine, yargı organı vergi mahremiyetinin istenilen bu bilgilerin açıklanmasına engel olmadığı yönünde karar vermiştir.

Uygulamada karşılaşılan ve karşılaşılması muhtemel bu tür durumların ortaya çıkmaması için, vergi mahremiyetinin istisnaları arasında yer alan hususların bilgi edinme hakkı çerçevesinde talep sahiplerine bildirilmesi gerektiğinin açıkça düzenlenmesi yararlı olacaktır.

Başka bir eleştiri konusu ise, vergi idaresinin elindeki bilgilerin güvenliği noktasındadır. Kimi kişi, sivil toplum kuruluşları, siyasi partiler ve benzeri gerçek ve tüzel kişilere ait bazı bilgilerin vergi idaresi kaynaklı olarak basına "sızdırılması" karşısında, bu fiilin faillerinin belirlenmesi mümkün olamamıştır. Vergi idaresi ve dolayısıyla devlete olan güveni zedeleyebilecek bu tür durumların ortaya çıkmaması için gereken teknik çalışmaların yapılması gerekmektedir. Sisteme kimin, hangi zaman aralığında girdiği, hangi bilgileri incelediği gibi hususların teknik olarak belirlenmesi basit bir programla

²⁵⁴ Eurogold-Newmont/Normandy şirketinin 2004, 2005 ve 2006 yıllarına ilişkin bilgileri.

çözömlenebilir. Bu noktada siyasi otoritenin kararlı ve dirayetli davranması bir zorunluluktur.

Vergi mahremiyetini ihlal edenlerin bu fiillerini tekrarlamaları halinde durum, iki farklı yasaya göre belirlenmektedir. Üç yıllık tekerrür süresi YTCK'nun 58. maddesine göre saptanmıştır. Tekerrür halinde verilecek ceza ise VUK'da düzenlenmiş olup, burada ifade edilen tekerrür özel tekerrür halidir. Yani, ilk fiil ile ikinci fiilin aynılığı aranmaktadır.

Ayrı fiillerle suç tekrarlanırsa, ceza hukukunun genel hükümlerine göre tekerrür cezası uygulanacaktır. VUK'da düzenlenen özel tekerrürün gerçekleşmesi halinde ise, bu suç u işleyenler "bir daha devlet hizmetinde kullanılmayacaklardır". VUK'da belirlenmiş bu tekerrür yaptırımının içeriği tam olarak açık değildir.

Vergi dairesinde çalışan memurların bu fiili işlemleri halinde, kanuna göre bu görevlerinden alınacakları açıktır. Ancak başka bir kamu kurumunda çalışan bir bilirkişinin durumunun ne olacağı tam olarak belirli değildir. Tekerrür yaptırımı olarak belirlenmiş "devlet hizmetinde kullanılmama" sadece vergileme işlemlerini mi, yoksa tüm kamu görevlerini mi ifade etmektedir? Bu husus yeterince açık değildir. Eğer sadece vergileme işlemleri ifade ediliyorsa ortada bir sorun yoktur. Ancak bu ifade lafzi olarak yorumlanıp devlet ile iş ilişkisinin kesilmesini ifade ediyorsa, ortada ciddi bir hukuksal sorun bulunmaktadır.

Yargı sürecinde bilirkişi sıfatıyla bilgisine başvuru lan bir serbest meslek erbabının vergi mahremiyetinin ihlalini tekrarlaması hali ile devlet memurunun aynı durum içinde bulunmasında; memurun iş ilişkisi sona ererken serbest meslek erbabına böyle bir ceza verilmesi mümkün olamayacaktır. Bu durum Anayasa'nın 10. maddesinde ifadesini bulan "kanun önünde eşitlik" ilkesinin ihlali anlamına gelecektir. Bu bakımdan, bu konunun açıklığa kavuşturularak belirsizliğin giderilmesi gerekmektedir.

Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ceza miktarlarının Maliye Bakanlığınca açıklanabileceği yolundaki istisna hükmü, uygulamada karışıklık ortaya çıkarabilecektir. Uygulama kendi içinde birtakım çelişkiler de taşımaktadır. Örneğin; vadesinde ödenmeyen vergi ve cezaların ilan edileceği belirtilirken, vadesinde ödenen

vergi ve cezaların ilan edilmeyeceği gibi bir sonuç çıkartılabilecekken; aynı madde hükmü içerisinde kesinleşen vergi ve cezaların da açıklanacağına ilişkin düzenleme yapılmıştır.

4962 sayılı kanunla bankaların vergi tahsilatı dolayısıyla yapacakları işlemlerin çabuklaştırılması ve bu işlemlerin hızlandırılması amacıyla kendilerine bilgi aktarılmasına, vergi mahremiyetinin engel teşkil etmesini önlenmek üzere getirilmiştir. Dolayısıyla, tahsilat işlemleri ile sınırlı olmak üzere, bankalara bilgi aktarımına imkan tanınmıştır. Ancak aynı fıkra hükmü uyarınca bankalar da kendilerine bu kapsamda verilen bilgilerin gizli tutulması konusunda vergi mahremiyeti hükümlerine tabi tutulmuşlardır.

Bilgi vermekten çekinenler ile eksik veya yanıltıcı bilgi vermenin cezai müeyyidesi Vergi Usul Kanunu'nun 4369 Sayılı Kanun'un 13. maddesiyle değişen mükerrer 355. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Bu maddeye göre; aynı Kanun'un bilgi vermeye ilişkin 148, 149 ve 150. maddelerinde yer alan zorunluluklara uymayanlara özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Ayrıca bilgi verme mecburiyetlerini yerine getirmeyenlere ya da eksik veya yanıltıcı bilgi verenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri bu sürede de yerine getirmemeleri halinde özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanacaktır. Bu şekilde bilgi vermeyen ya da eksik veya yanıltıcı bilgi verenlere uygulanacak para cezasının tutarında önemli bir artışa gidilmiştir. Ancak, bilgi verme mecburiyetlerini yerine getirmeyenlere ya da eksik veya yanıltıcı bilgi verenlere uygulanacak özel usulsüzlük cezasının tutarı ve kapsamı bu şekilde genişletilirken, yine 4369 Sayılı Kanun'la aynı kişilere uygulanacak hürriyeti bağlayıcı cezaları (1 aydan 3 aya kadar hapis cezası) düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nun 361. maddesi yürürlükten kaldırılmıştır.

Bu hükümler bilgi verme mecburiyetlerini yerine getirmeyenleri ya da eksik veya yanıltıcı bilgi verenleri doğru ve zamanında bilgi vermelerini sağlamaya yönelik önemli bir caydırıcı güç niteliği taşımaktaydı. Çok fazla uygulanmasa da mahkemede yargılanma ve hüküm giyme korkusu söz konusu kişiler için parasal cezalara kıyasla çok daha caydırıcı etki sağlamaktaydı. Mevcut durumda ise bu önemli caydırıcı güç

olmadığı için bilgi verme mecburiyetlerini yerine getirmeyenlere ya da eksik veya yanıltıcı bilgi verenlere daha önce açıklanan esaslar çerçevesinde VUK'un mükerrer 355. maddesine göre sadece özel usulsüzlük cezası kesilmekle yetinilmekte, bunun dışında herhangi bir işlem yapılamamaktadır. Bu durumda, mükellefler ya da bilgi verme zorunluluğu bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler verecekleri bilgiler neticesinde, haklarında bilgi verdikleri kimselerle mevcut ticari ilişkilerinin bozulacağı ya da verecekleri bilgi sonucunda uğrayacakları maddi kaybı kıyaslamakta ve bilgi vermemeyi seçebilmektedirler.

Nitekim uygulamada da bir çok bankanın inceleme elemanlarına bilgi verirken, bankacılık mevzuatı ve vergi mevzuatı arasında çelişkilere sebebiyet verebilecek **“banka sırrı”** veya **“müşteri sırrı”** kavram ve kurallar dizisinin **“vergi mahremiyeti”** konusu ile karıştığı ve çoğu kez söz konusu kavramların ileri sürülerek açıklanacak bilgilerin mahremiyet kapsamına girdiği iddia edilerek bilgi vermekten çekindikleri görülmektedir.

Bu nedenle, bilgi vermekten çekinenler ile kasıtlı olarak gerçeğe aykırı bilgi verenlere uygulanacak yaptırımların caydırıcılığının artırılması gerekmektedir.

Vergi mahremiyeti ilkesinin 4369 sayılı kanunun birinci maddesiyle kabul edilen; sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporu ile saptananların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesinin vergi mahremiyetini ihlal sayılmayacağı şeklindeki son istisnası, kişisel yarar-kamu yararı dengesini kişisel yarar aleyhine bozarak mahremiyet kuralının etkinliğini büyük ölçüde azaltmıştır.

Söz konusu istisna hükmü; suçluluğu henüz yargı kararı ile tespit edilmemiş olanların meslek kuruluşlarının ve odaların üyelerine teşhirine izin vermesi, herkesin kanun önünde eşit olduğu ve devlet organları ile idare makamlarının kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorunda oldukları hükmünün yer aldığı Anayasanın 10. maddesine aykırıdır.

Kesin hüküm niteliği bulunmayan vergi inceleme raporlarına dayanılarak tarh edilecek vergilere ve kesilecek cezalara karşı açılan vergi davalarının idarenin aleyhine sonuçlanarak tesis edilen idari işlemin iptal edilmesi ve 359. maddeye göre açılan ceza davaları sonucunda da mükellefin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemediğinin ve özellikle de kullanmadığının mahkemece tespit edilmesi durumunda; mükellefin uğramış olduğu zararın nasıl telafi edileceği, en azından kaybolan ya da önemli ölçüde azalan saygınlığının nasıl yerine konulacağı önemli bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır.

Ceza hukuku bağlamında üzerinde duracağımız hususlar ise aşağıda yer almaktadır.

Kanun'un "**Faillik**" başlıklı 37. maddesinin ikinci fıkrasındaki "**Suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişi de fail olarak sorumlu tutulur. Kusur yeteneği olmayanları suçun işlenmesinde araç olarak kullanan kişinin cezası, üçte birden yarısına kadar arttırılır.**" hükmünün ikinci cümlesindeki "**Kusur yeteneği**" kavramı da kanaatimizce tartışmalara konu olabilecek niteliktedir.

Ceza hukuku uygulamasında "**kusur**" terimi genellikle taksirli suçlara özgü olarak kullanılmaktadır. Sözlük karşılığı da "**eksiklik, ayıp, sakatlık, ihmal, tedbirsizlik ve suç**" olarak ifade edilmektedir. Madde gerekçesinde bu konuda herhangi bir açıklama bulunmamaktadır. Ancak, düzenleme biçimi ve yeri itibariyle bunun isnat yeteneğini ifade ettiği anlaşılmaktadır. Bu nedenle, anılan maddede isnat yeteneği teriminin kullanılması isabetli olacaktır.

Kanun'un 51. maddesinde cezaların ertelenmesi düzenlenmiştir. Madde başlığından da anlaşılacağı üzere iki yıl veya daha az cezaya mahkum edilen kişinin cezası ertelenebilecektir. Vergi mahremiyetinin ihlali fiili de ertelenebilecek cezalar arasına girmektedir. Bu durum, cezanın caydırıcılığını engellemektedir.

KAYNAKÇA

- ADAL**, Erhan:
Hukukun Temel İlkeleri, Beta Yay., Genişletilmiş 4.Bası, İstanbul 1993.
- AĞBAL**, Naci:
“4208 Sayılı Kanuna Göre Bilgi Verme Yükümlülüğü”, **Yaklaşım**, Şubat 2001.
- ARSLAN**, Çetin-**AZİZAĞAOĞLU**, Bahattin:
Yeni Türk Ceza Kanunu Şerhi, Asil Yay, Ankara, 2004.
- AŞCIOĞLU**, Çetin:
“Bilirkişi Görevinin Sınırları”, **Bursa SMMMO Bilirkişi Eğitim Semineri**, TÜRMOB Yayını, Ankara, 2002.
- AKILLIOĞLU**, Tekin:
“İdari Usul ve Kişisel Verilerin Korunması”, www.idare.gen.tr/akillioglu-idariusul.htm,2006-07-16.
- AKIN**, Engin:
“5237 Sayılı Yeni Türk Ceza Kanununda Ceza Sistemi” **Yaklaşım**, Ekim 2005, Sayı: 154.
- AKINBİNGÖL**, Kemal:
“Özürü, Eski Hükümlü ve Terör Mağduru Çalıştırma Zorunluluğu”, **E-Yaklaşım**, Ağustos 2004, Sayı: 13.
- AKYOL**, Şener:
Dürüstlük Kuralı ve Hakkın Kötüye Kullanılması Yasağı, Filiz Kitabevi, İstanbul 1995.
- ALACAKAPTAN**, Uğur:
Suçun Unsurları, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 372, Ankara 1975.
- ALANTAR**, Doğan:
“Eski Ve Yeni TCK Açısından Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Cezası Gerektiren Fiillerde Dava Zamanaşımı”, **Yaklaşım**, Temmuz 2005, Sayı: 151.
- ALPTÜRK**, Ercan:
“Müşteri Sırrı veya Ticari Sır Vergi İncelemelerinde Bilgi Verilmesini Engeller Mi?”, **E-Yaklaşım**, Şubat 2004, Sayı: 7.
- ALPTÜRK**, Ercan:
Tüm Yönleriyle İhbar ve İhbar İkramesi, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007, s. 144.
- ARSLAN**,
Mehmet: **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2005.
- ARTUK**, M. Emin-**GÖKÇEN**, Ahmet-**YENİDÜNYA**, Caner:
Ceza Hukuku Genel Hükümler I, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2002.

- ASLAN, İ. Yılmaz-ŞENYÜZ, Doğan-TAŞ, Metin-KORTUNAY, Ayhan:**
Hukuka Giriş, Ekin Kitabevi, Bursa, 2006.
- ATEŞ, Leyla:**
“Meslek Mensuplarının Sır Saklama Yükümlülüğünü Özel Yaşamın Gizliliği İle Okumak”, **E- Yaklaşım**, Kasım 2003, Sayı: 4.
- AVCI, Feyzullah:**
Ceza Yargılamasında Özel Hayatın Gizliliği Hak ve Hürriyetinin Hukuka Aykırı Olarak Elde Edilen Deliller Nedeniyle İhlali, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2006.
- AYDIN, Selda:**
“Mükellefin Gizlilik Alanına (Sır Çevresine) İlişkin Hakları”, **Vergi Sorunları**, Haziran 2006, Yıl:29, Sayı: 213.
- AYDIN, Selda:**
“Mükellef Hakları Bildirgesi: Avustralya Örneği”, **Vergi Sorunları**, Temmuz 2006. Yıl: 29, Sayı: 214.
- AYDIN, Selda:**
“Mükellef Hak ve Yükümlülüklerindeki Gelişmeler: Mükellef Hakları Bildirgeleri ve Beratları”, **Vergi Sorunları**, Mayıs 2006.
- BAYKARA, Bekir:**
“Vergi Ziyai Suçunda Manevi Unsur”, **Vergi Dünyası**, Yıl: 23, Kasım 2004, Sayı: 279.
- BAYKARA, Bekir:**
“İdari Vergi Suç ve Cezalarında Kanunilik İlkesi”, **Vergi Dünyası**, Mayıs 2005, Yıl:24, Sayı:285.
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin:**
Genel Vergi Hukuku, Derya Kitabevi, Afyon, 2005.
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin:**
Vergi Ceza Hukuku, Külcüoğlu Yay., Afyon, 2006.
- BİLGE, Necip:**
Hukuk Başlangıcı, 20. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005.
- BİLGİÇ, Rıza:**
“Vergi Borcu Bulunan Mükelleflerin Açıklanması”, **Yaklaşım**, Ağustos 2005.
- BİLGİLİ, Özkan:**
“İdari Vergi Suçunun Unsurları”, **Yaklaşım**, Şubat 2005, Sayı: 146.
- CANDAN, Turgut:**
Vergi Suç ve Cezaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 1995.
- CENTEL, Nur-ZAFER, Hamide-ÇAKMUT, Özlem:**

Türk Ceza Hukukuna Giriş, Beta Yayınları, Üçüncü Baskı, İstanbul 2005.

ÇERÇİ, Recep-**ALTINTAŞ**, Mehmet-**İPLİKÇİ**, H. Elif:

”Vergi Mahremiyeti İlkesinin Bilgi Edinme Yasası ve Avukatlık Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Mali Pusula**, Mart 2007

ÇETİNALP, Hüseyin:

“Hasta Mahremiyeti”, <http://www.ism.gov.tr/hastahaklari/makale/hastamahremiyeti/>

DEMİR, Vedat:

http://www.byegm.gov.tr/seminerler/adiyaman-xi/adiyaman_7.htm

DEMİRBAŞ, Timur:

Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Yayınevi, Ankara 2005.

DERYAL, Yahya:

Türk Hukukunda Bilirkişilik, Seçkin Yayınları, Ankara, 2004.

DİKİCİ, Fatih:

Ceza Muhakemesi Hukuku, Agon Bilgi Akademisi, 4.B., Ağustos 2005.

DONAY, Süheyl:

Meslek Sırrının Açıklanması Suçu, Garan Matbaası, İstanbul 1977.

DÖNMEZER, S. Sulhi-**ERMAN**, Sahir:

Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, İstanbul Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 519, Cilt II, Altıncı Basım, İstanbul, 1978.

DÖNMEZER, S. Sulhi-**ERMAN**, Sahir:

Ceza Hukuku-Genel Kısım, Cilt I, 9. B., Filiz Kitabevi, İstanbul, 1985.

DÖNMEZER, Sulhi:

Kişilere ve Mala Karşı Cürümler, 12. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1984.

EDİZDOĞAN, Nihat-**TAŞ**, Metin-**ÇELİKKAYA**, Ali:

Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, Ekin Kitabevi, Bursa, 2007.

ELÇİN, Bora:

“Yeni Türk Ceza Kanununa Göre ‘Kamu Görevlisi’ Sıfatının Sonuçları”, **Yaklaşım**, Temmuz 2005, Sayı: 151.

ERCAN, İsmail:

Ceza Hukuku Örnek Olay ve Problem Çözümleriyle Genel Hükümler- Özel Hükümler, Arıkan Basım Yayım,2.Baskı, Ankara, Eylül 2006.

ERDEM, Tahir:

“Vergi Mahrem mi?”, **E-Yaklaşım**, Ekim 2005, Sayı: 27.

- ERDEM**, Tahir:
“Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Yeni Ceza Yasası Sonrasında Bu Suça Uygulanacak Ceza-II”, **Yaklaşım**, Aralık 2005, Sayı: 156.
- ERDEM**, Tahir:
“Vergi Cezalarında Uzlaşma Mümkün mü?”, **Vergi Sorunları**, Yıl: 28, Sayı: 204.
- ERDEM**, Tahir:
“Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu Ve Yeni Ceza Yasası Sonrasında Bu Suça Uygulanacak Ceza I”, **Yaklaşım**, Kasım 2005, Sayı: 155.
- EREM**, Faruk:
Türk Ceza Kanunu Şerhi-Özel Hükümler, C. 2, Seçkin Kitabevi, Ankara, 1993.
- ERGINAY**, Akif:
Vergi Hukuku, 14. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1990.
- ERMAN**, Sahir:
Vergi Suçları, İ.Ü. Fen Fakültesi Basım Atölyesi, İstanbul 1988.
- EROL**, Ahmet:
Dilekçe Hakkı ve Bilgi Edinme Hukuku, Yaklaşım Yay., Ankara 2005.
- EROL**, Ahmet:
“Bilgi Edinme Hakkı Yasasının Teknik Analizi I”, **E-Yaklaşım**, Nisan 2004, Sayı: 9.
- EROL**, Ahmet:
“Yeni Türk Ceza Kanunu Karşısında Vergi Mahremiyeti Suçu I”, **Yaklaşım**, Mayıs 2007, Sayı: 173.
- EROL**, Ahmet:
“Yeni Türk Ceza Kanunu Karşısında Vergi Mahremiyeti Suçu II”, **Yaklaşım**, Haziran 2007, Sayı: 174.
- GERÇEK**, Adnan:
“Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, **Vergi Sorunları**, Şubat 2006, Sayı: 209
- GEREK**, Şahnaz-AYDIN, Ali Rıza:
Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku, Seçkin Yayınları, Ankara, 2005,
- GÖRGÜN**, Şanal:
Hukukun Temel Kavramları, Teori Yayınları, Birinci Baskı, Ankara 1985.
- GÖZLER**, Kemal:
Hukukun Temel Kavramları, Ekin Kitabevi, Bursa 2003.
- GÖZLER**, Kemal:
İdare Hukuku, Cilt 1, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003.

GÖZLER, Kemal:

İdare Hukuku, Cilt II, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003.

GÖZLER, Kemal:

Genel Hukuk Bilgisi, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2005.

GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref:

Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları, 8. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 1993.

GÜNEŞ, Gülsen:

Verginin Yasallığı İlkesi, Alfa Kitabevi, İstanbul 1998.

GÜNEŞ, Gülsen-**ŞİRİN**, Z. Ertunç:

“Vergi Ödevlisinin Hakları”, **Vergi Sorunları**, Şubat 2005

HAFIZOĞULLARI, Zeki:

Ceza Normu, Seçkin Kitabevi, Ankara, 1987.

HAKERİ, Hakan:

Ceza Hukuku, Seçkin Yayınları, Ankara, 2005.

HIZLI, Yılmaz:

Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara 1984.

IRS:

“Your Rights as a Taxpayer”, Internal Revenue Service Publication 1, Catalog Number 64731W, August 2000.

İLKİZ, Fikret:

“Özel Yaşamın İhlali”, <http://avukatilkiz.blogspot.com/2007/06/zel-yaamin-ihlali.html>

İNAN, Atilla:

“Bilirkişi Etiği ve Yaptırıma Bağlanması”, **Bursa SMMMO Bilirkişi Eğitim Semineri**, TÜRMOB Yayını, Ankara, 2002.

KANETİ, Selim:

Vergi Hukuku, 2. Bısı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989.

KARAKOÇ, Yusuf:

Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, 3.Baskı, Ankara, 2004.

KARAKOÇ, Yusuf:

Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, Tükemat A.Ş., İzmir, 1994.

KIZILOT, Şükrü:

Vergi Uygulamalarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler, Cilt 2, Yaklaşım Yayınları, Ankara.

- KIZILOT, Şükrü:**
Vergi Uygulamalarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler, Cilt 4, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1998.
- KIZILOT, Şükrü:**
Vergi Uygulamalarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler, Cilt 5, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2000.
- KIZILOT, Şükrü:**
Vergi Uygulamalarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler, Cilt 6, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2002.
- KIZILOT, Şükrü:**
Vergi Uygulamalarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler, Cilt 7, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2005.
- KIZILOT, Şükrü-ŞENYÜZ, Doğan-TAŞ, Metin-DÖNMEZ, Recai:**
Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, 2.Baskı, Ankara 2007.
- KOCAHANOĞLU, Osman Selim:**
Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları, Yaylacık Matbaası, İstanbul, 1983.
- KORKUSUZ, Mehmet:**
“Vergi Beyannamelerinin Elektronik Ortamda (İnternet Üzerinden) Gönderilmesi Uygulamasından Olumlu Sonuçlar Alınıyor”,
http://www.vergidegundem.com/publication_paper.asp?publication_paper_id=291
- KURU, Baki-ARSLAN, Ramazan-YILMAZ, Ejder:**
Medeni Usul Hukuku, 15. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004
- MADEN, Muhsin:**
“Yeni TCK’nın VUK’a Göre Verilen Hürriyeti Bağlayıcı Cezalara Etkisi”, **Yaklaşım**, Ocak 2005, Sayı: 18.
- MALİYE BAKANLIĞI:**
Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara, Aralık 2002.
- MUTLUER, M. Kamil:**
Vergi Genel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yay., İstanbul, 2006.
- OKTAR, Ateş:**
Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2005.
- OKTAR, Ateş:**
“Vergi Mahremiyeti Kuralının Bir İstisnasının Bazı Anayasal İlkeler Karşısındaki Durumu”, **Mükellefin Dergisi**, Lebib Yalkın Yay, Mart 2003, Sayı: 123.
- ORGAN, İbrahim:**
“Vergi Hukukunda Bilirkişilik Müessesesi”, **Vergi Sorunları**, Kasım 2005

- ÖÇAL**, Tezer:
Vergi Hukuku, Savaş Yayınevi, Ankara 2004.
- ÖNCEL**, Mualla-KUMRULU, Ahmet-ÇAĞAN, Nami:
Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi Yayınları, 8.Baskı, Ankara, 2000.
- ÖNEN**, Mesut:
Hukuka Giriş, Arıkan Yayınları, İstanbul 2005.
- ÖNER**, Erdoğan:
“Mükellef Hakları I”, **Yaklaşım**, Aralık 2005, Sayı: 156.
- ÖNER**, Erdoğan:
“Mükellef Hakları II”, **Yaklaşım**, Ocak 2006, Sayı: 157.
- ÖZKAN**, Murat:
“Bilgi Edinme Hakkı”, **E Yaklaşım**, Kasım 2004, Sayı: 16.
- ÖZTAN**, Bilge:
Medeni Hukukun Temel Kavramları, 11. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2003.
- PALAMUT**, Mehmet E.:
Medeni Hukuk, Alfa Yayınları, İstanbul, 2004.
- PEHLİVAN**, Yafes:
“Vergi Mahremiyeti ve Bilgi Edinme Kanunu” **Vergi Sorunları**, Kasım 2004, Sayı: 194.
- PEKCANİTEZ**, Hakan:
Medeni Usul Hukuku, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2000.
- SABAN**, Nihal:
Vergi Hukuku, Der Yayınları, İstanbul, 2002.
- SAĞLAM**, Erdoğan:
“29 No’lu Tebliğle Getirilen YMM’ler Arası Bilgi Verme Sorumluluğunda Son Durum” **Vergi Dünyası**, Ekim 2004, Yıl:23, Sayı:278.
- SANCAR**, Türkan Yalçın:
Müteselsil Suç, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1995.
- SARISU**, Gökçe:
“Banka Hesaplarının Sızdırılması ve Yaptırımı”, **Yaklaşım**, Temmuz 2006, Sayı: 163.
- SONSUZOĞLU**, Elif:
“Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı 141.
- SOYASLAN**, Doğan:
Ceza Hukuku Özel Hükümler, 5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2005.

- ŞENYÜZ, Doğan:**
Vergi Ceza Hukuku, Ekin Kitabevi, 3.Baskı, Bursa, 2005.
- ŞENYÜZ, Doğan:**
Vergi Hukuku, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005.
- TANÖR, Bülent-YÜZBAŞIOĞLU, Necmi:**
1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku (2001 Anayasa Değişikliklerine Göre), 3. Baskı, YKY, İstanbul, 2002.
- TAŞ, Metin:**
Vergi Hukuku, Ekin Kitabevi, Bursa 2001.
- TAŞ, Metin:**
Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Yargısal Çözüm Yolları, Ekin Kitabevi, Bursa 1997.
- TEZCAN, Durmuş-ERDEM-Mustafa Ruhan:**
Ceza Özel Hukuku, Barış Yayınları, Fakülteler Kitabevi, I.Baskı, İzmir 2000.
- TOPUZ, İbrahim-ÖZKAYA, Kadir:**
Belediye Başkanları ve Köy Muhtarlarının Soruşturulmaları Yargılanmaları ve Düşürülmeleri, Cilt I, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003.
- TOROSLU, Nevzat:**
Ceza Hukuku Genel Kısım, Savaş Yayınevi, Ankara, Ekim 2005.
- TOSUNER, Mehmet-ARIKAN, Zeynep:**
Vergi Usul Hukuku; İlkem Basımevi, İzmir 2005.
- ULUATAM, Özhan:**
Örnekler, Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla Vergi Hukuku Genel Esasları ve Vergiler, Seçkin Yayınevi, Ankara 1995.
- UYSAL, Ali-EROĞLU, Nurettin:**
Açıklamalı ve İctihatlı VUK, Sözkese Mat., Ankara, 2005.
- ÜNAL, Noyan Alper:**
“Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti Esası”, **Yaklaşım**, Ocak: 2004.
- ÜNAL, Oğuz Kürşat:**
Fatura ve İspat Kuvveti, Yaklaşım yayınları, Ankara 1997.
- ÜREL, Gürol:**
Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003.
- ÜZELTÜRK, Hakan:**
“Mükellef Hakları: Yansımalar”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Yıl:1, Sayı:7, Temmuz 2005.
- YALTI, Billur:**
Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Yayınevi, İstanbul Eylül 2006.

YILDIZ, A. Murat:

“Bilgi Vermeye İlişkin Esaslar ve Bilgi Vermeme Durumunda Uygulanacak Ceza”,
Yaklaşım, Ocak 2001.

YİĞİT, Uğur:

Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, Beta Yayınları, İstanbul, 2004.

YİĞİT, Uğur:

Bankacılık Suçları, Has Matbaacılık, İstanbul, 2006

YÜCEL, N. Necmi:

Tatbikatta Vergi Cezaları, Türkiye Ticaret Matbaası, İstanbul, 1995.

YÜKSEL, A. Sait-**YÜKSEL**, Aslı-**YÜKSEL**, Ülkü:

Bankacılık Sırrı, Bilgi Derleme ve Krediye Yaraşırılık İncelemesi, Beta Yayınevi, İstanbul, 2004.

<http://www.memurlar.net/haber/74506/>

http://www.byegm.gov.tr/seminerler/adiyaman-xi/adiyaman_7.htm

http://www.antenna-tr.org/book/htmlcode/bolum_2_04_a_08_meslek_siri_ticari_sir_ozel_yasam.htm

<http://www.boe.ca.gov/pdf/pub70.pdf>.

<http://www.irs.ustreas.gov/irm/part13/ch01s05.html>

http://www.sars.gov.za/media/media_releases/2007/Press%20Statement%20-%20Taxpayer%20Confidentiality%20-%2026%20February%202007.htm

<http://www.ird.govt.nz/aboutir/media-centre/taxpayer-secrecy/>

<http://www.cra-arc.gc.ca/notices/security-e.html>.

<http://www.ird.gov.hk/eng/abo/tax.htm>.

<http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss236m.htm>

EKLER

Tablo 1. OECD Ülkelerinde Mükellef Hakları Uygulamaları

ÜLKE	Genel olarak Bilgi isteme yetkisi	3. Kişilerden bilgi isteme yetkisi	Defter ve Belge ibrazı	Gizlilik alanına girebilme yetkisi		Arama izninin gerekliliği		Belgelere el koyabilme yetkisi		Diğer kamu kurumlarında bilgi isteme yetkisi
				<i>İşyeri</i>	<i>mesken</i>	<i>işyeri</i>	<i>mesken</i>	<i>Sınırlama</i>	<i>İzin gereği</i>	
Avustralya	Var	Var	Var	Sınırsız	Aynı şekilde	Yok	Aynı şekilde	Arama izni ile	Aynı şekilde	Var
Avusturya	Var	Var	Var	Sınırsız	Aynı şekilde	Var	Aynı şekilde	Cezai işlem	Gerekli	Var
Belçika	Var	Var	Var	Sınırsız	Aynı şekilde	Yok	Var	Cezai işlem	Gerekli	Var
Kanada	Var	Var	Var	Sınırsız	Aynı şekilde	Yok	Var	Şüpheli haller	Gerekli	Sınırlı
Danimarka	Var	Var	Var	Sınırsız	Sınırlı	Var	Aynı şekilde	Cezai işlem	Gerekli	Var
Finlandiya	Var	Var	Var	Sınırsız	Sınırlı	Yok	Var	Ağır Ceza Davalarında	Gerekli	Var
Fransa	Var	Var	Var	Var	Sınırlı	Var	Aynı şekilde	Şüpheli haller	Gerekli	Var
Almanya	Var	Var	Var	Sınırsız	Aynı şekilde	Var	Aynı şekilde	Ağır Ceza Davalarında		Var
Yunanistan	Var	Var	Var	Sınırlı	Aynı şekilde	Yok	Var	Şüpheli haller	Gerekmiyor	Var
İzlanda	Var	Var	Var	Sınırsız	Aynı şekilde	Yok	Var	Yok	Gerekmiyor	Var
İrlanda	Var	Var	Var	Sınırlı	Aynı şekilde	Yok	Aynı şekilde	Yok	Gerekmiyor	Var
İtalya	Var	Var	Var	Sınırsız	Sınırlı	Var	Aynı şekilde	Ağır Ceza Davalarında		Var
Japonya	Var	Var	Var	Sınırsız	Aynı şekilde	Var	Aynı şekilde	Ağır Ceza Davalarında		Var
Kore				Sınırsız	Sınırlı	Var	Aynı şekilde	Ağır Ceza	Gerekli	Var

(Tablo 1'in Devamı)

								Davala rında		
Lüksemburg	Var	Var	Var	Sınırlı	Aynı şekilde			Ağır Ceza Davala rında		Var
Hollanda	Var	Var	Var	Sınırlı	Aynı şekilde	Var	Aynı şekilde	Ağır Ceza Davala rında	Gerekm iyor	Var
Yeni Zelanda	Var	Var	Var	Sınırsız	Aynı şekilde	Yok	Aynı şekilde	Ağır Ceza Davala rında	Gerekm iyor	Var
Norveç	Var	Var	Var	Sınırlı	Aynı şekilde	Yok	Var	Ağır Ceza Davala rında	Gerekm iyor	Var
Portekiz	Var	Var	Var	Sınırsız	Sınırlı	Yok	Var	Kısıtlı Süre için	Gerekm iyor	Var
Slovak Cumh.	Var	Var	Var	Sınırsız	Sınırlı	Var	Aynı şekilde	Yok	Ağır Ceza Davalar ında	Var
İspanya	Var	Var	Var	Sınırlı	Aynı şekilde	Var	Benzer şekilde	Yok	Gerek -miyor	Var
İsveç	Var	Var	Var	Sınırlı	Aynı şekilde	Var	Aynı şekilde	Ağır Vergi Kaçak- Çılık davala rında	Gerekli	Var
İsviçre	Var	Var	Var	Sınırlı	Aynı şekilde	Var	Aynı şekilde	Şüphe- li haller	Gerekli	Var
Türkiye	Var	Var	Var	Sınırlı	Aynı şekilde	Var	Aynı şekilde	Şüphe- li haller	Gerekli	Var
İngiltere	Var	Var	Var	Sınırlı	Aynı şekilde	Var	Aynı şekilde	Ağır Vergi Kaçak- Çılık davala rında	Gerekli	Var
A. B. D.	Var	Var	Var	Sınırlı	Aynı şekilde	Var	Benzer şekilde	Vergi Suçu Varsa	Gerekli	Var

Kaynak: Selda AYDIN, "Mükellefin Gizlik Alanına...", a.g.m., s. 32-33.

Tablo 2: OECD Ülkelerinde Özel Hayatın Gizliliğine Uyulma Durumu

Ülke	İşyerine ve Konuta Girebilme		Aramada Yetki Belgesi (Arama izni) Gereklinimi		Belgelere El Koyma	
	İşyeri	Konut	İşyeri	Konut	Sınırlama	Arama izni ihtiyacı
ABD	Mükellefin rızası veya Mahkeme kararı gerekli		Var	Var	Vergi suçu	Var
Almanya	Serbest	Serbest	Soruşturma davası için		Ceza davası	Var
Avustralya	Serbest	Serbest	Yok, Sadece sahtekarlık davasında kullanılabilir		Sadece arama iznine bağlı olarak belgelere el konulabilir	
Avusturya	Serbest	Serbest	Var, Sınırlı	Var	Vergi suçu	Var
Belçika	Serbest, uygun saatlerde	5.00 - 21.00 saatleri arası	Yok	Var	Vergi suçu	Var
Danimarka	Serbest	Arama izni gerekli	Var, (Ceza davası için)	Var	Vergi suçu	Var
Finlandiya	Serbest	Var (Vergi suçu şüphesinde)	Yok	Var	Ceza davası	Var
Fransa	Serbest	Arama izni gerekli	Var	Var	Kaçakçılık şüphesi	Var
Hollanda	Serbest, mesai saatlerinde	Arama izni gerekli	Var, (Ceza davası için)		Ceza davası	Yok
İngiltere	G.V.- arama izni KDV - Serbest	Arama izni gerekli	Var	Var	Kaçakçılık şüphesi	Var
İrlanda	Belirli saatlerde	Serbest	Yok	Yok	-	Yok
İspanya	Serbest, mükellefin rızasıyla		Var	Var	Yok	Yok
İsveç	Serbest, Mükellefin rızasıyla		İdari kararlar Var	Yargı kararıyla Var	Kaçakçılık tekerürü	Var
İsviçre	Sadece vergi incelemesinde		Var	Var	Yok	Yok
İtalya	Serbest, mesai saatlerinde	Önceden izin alınarak	Var (Sahtekarlık davasında)		Ceza davası	Kasa açma ve belgeye el koyma
Japonya	Serbest	Serbest	Var, (Ceza davası araştırmasında)		Ceza davası	Var
Kanada	Serbest	Serbest	Yok	Var	Kaçakçılık şüphesi	Var
Kore	Serbest	Sadece ceza davasında	Var	Var	Ceza davası	Var
Norveç	Serbest	Mükellefin huzurunda Var	Yok	Var	Ceza davası	Yok
Portekiz	Serbest	Mük. huzurunda veya arama izni	Yok	Var	Belgeler geçici olarak alınabilir	Yok
Slovakya	Serbest	Mükellefin rızasıyla	Var	Var	Ceza davası	Yok
Yeni Zelanda	Serbest	Serbest	Yok	Yok	Ceza davası	Yok
Yunanistan	Serbest, mesai saatlerinde		Yok	Var	Kaçakçılık şüphesi	Yok
TÜRKİYE	Serbest, mesai saatlerinde	Arama izni ile	Var	Var	Kaçakçılık şüphesi	Var

Kaynak: GERÇEK, a.g.m., s. 132.

ÖZGEÇMİŞ			
Doğum Yeri ve Yılı :	Bursa	1963	
Öğr.Gördüğü Kurumlar :	Başlama Yılı	Bitirme Yılı	Kurum Adı
Lise :	1978	1981	Bursa Kız Lisesi
Lisans :	1981	1985	U.Ü. İ.İ.B.F.
Yüksek Lisans :	2000	2002	U.Ü. S.B.E.
Doktora :	2004		
Medeni Durum :	Evli		
Bildiği Yabancı Diller ve Düzeyi:	Fransızca	İyi	
Çalıştığı Kurum (lar) :	Başlama ve Ayrılma Tarihleri	Çalışılan Kurumun Adı	
1.	1986	1988	Yenişehir Belediyesi
...	1988	1991	Çekirge Vergi Dairesi
	1997	1998	Karacabey M.Y.O.
	1998	-	Sosyal Bilimler M.Y.O.
Yurtdışı Görevleri :			
Kullandığı Burslar :			
Aldığı Ödüller :			
Üye Olduğu Bilimsel ve Mesleki Topluluklar :			
Editör veya Yayın Kurulu Üyelikleri :			
Yurt İçi ve Yurt Dışında katıldığı Projeler :			
Katıldığı Yurt İçi ve Yurt Dışı Bilimsel Toplantılar:			
Yayımlanan Çalışmalar :			
Diğer :			
			Tarih-İmza Fatma TAŞ