

T.C.
BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

VERGİ MAHREMİYETİ HAKKI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

HAZIRLAYAN
Merve KOCABIÇAK

TEZ DANIŐMANI
Doç. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN

ANKARA-2016

KABUL ve ONAY SAYFASI

Merve KOCABIÇAK tarafından hazırlanan “Vergi Mahremiyeti Hakkı” adlı bu çalışma jürimizce Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Kabul (sınav) Tarihi : 02.02.2016

(Jüri Üyesinin Unvanı, Adı-Soyadı ve Kurumu):

İmzası

Jüri Üyesi: Prof. Dr. Abdurrahman AKDOĞAN-Başkent Üniversitesi

Jüri Üyesi: Prof. Dr. Sadi ÇAYCI- Başkent Üniversitesi

Jüri Üyesi: Doç. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN- Selçuk Üniversitesi

Onay

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylıyorum.

...../...../20.....

Enstitü Müdürü

Prof. Dr. Doğan TUNCER

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	vi
GİRİŞ.....	1
BİRİNCİ BÖLÜMÜ	
ÖZEL HAYATIN GİZLİLİĞİ VE VERGİ MAHREMİYETİ.....	3
1. ÖZEL HAYATIN GİZLİLİĞİ.....	3
1.1. ÖZEL HAYAT KAVRAMI	3
1.1.1. Genel Olarak.....	3
1.1.2. Üç Alan Teorisi	5
1.1.2.1. Ortak Alan	6
1.1.2.2. Özel Alan (Dar Anlamda Özel Hayat).....	7
1.1.2.3. Gizli Alan.....	7
1.1.3. Özel Hayata Dahil Olan Konular	9
1.1.3.1. Sırlar	9
1.1.3.2. Kişisel Veriler	9
1.1.3.3. Konut	12
1.1.3.4. Haberleşme	13
2. VERGİ MAHREMİYETİ HAKKI.....	14
2.1. Genel Olarak	14
2.2. Vergi Mahremiyeti Hakkına İlişkin Hukuksal Düzenlemeler	16
2.2.1. Anayasal Hükümler Açısından.....	16
2.2.1.1. Genel olarak	16
2.2.1.2. Vergi yükümlüsünün temel haklarında (vergi mahremiyetinde) sınırlama ölçüleri	17
2.2.2. Vergi Usul Kanunu Açısından.....	18
2.2.3. 6183 Sayılı Kanun Açısından	20

2.2.4.4208 Sayılı Kararın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun Açısından.....	21
2.2.5. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından	22
3. VERGİ DENETİMİNDE VERGİ MAHREMİYETİNİN KORUNMASI	25
3.1. Yoklama	27
3.1.1. Genel Olarak	27
3.1.2. Yoklamanın Vergi Mahremiyeti Açısından Değerlendirilmesi.....	28
3.2. Vergi İncelemesi	30
3.2.1. Genel Olarak.....	30
3.2.2. Vergi İncelemesinin Önemi.....	32
3.2.3. Vergi İncelemesinin Vergi Mahremiyeti Açısından Değerlendirilmesi.....	32
3.3. Arama.....	34
3.3.1. Genel Olarak.....	34
3.3.2. Arama Talebinin Koşulları	35
3.3.2.1. Mükellef Hakkında Vergi Kaçırıldığına İlişkin Bir İhbarın veya Belirtilerin Bulunması.....	35
3.3.2.2. Usulüne Göre Verilmiş Hakîm Kararı	37
3.3.3. Aramanın Vergi Mahremiyeti Açısından Değerlendirilmesi	39
3.4. Bilgi Toplama	42
3.4.1. Genel Olarak.....	42
3.4.2. Talep Üzerine ve Devamlı Bilgi Verme.....	43
3.4.3. Bilgi Toplamanın Vergi Mahremiyeti Açısından Değerlendirilmesi.....	45

İKİNCİ BÖLÜMÜ

VERGİ MAHREMİYETİNİN İHLALİ SUÇU	47
1. GENEL OLARAK	47
2. SUÇUN HUKUKİ KONUSU	48
3. SUÇUN UNSURLARI.....	49
3.1. Suçun Kanuni Unsuru	49
3.2. Suçun Maddi Unsurları	50
3.2.1. Fail	50
3.2.1.1. Vergi Muameleleri ve İncelemeleriyle Uğraşan Memurlar	52
3.2.1.2. Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'da Görevli Olanlar	53
3.2.1.3. Vergi Kanunlarına Göre Kurulan Komisyonlara İştirak Edenler	54
3.2.1.4. Vergi İşlerinde Kullanılan Bilirkişiler	54
3.2.1.5. Adli ve İdari soruşturmalarda ilgili olarak Bilgi ve Belge Talep Eden Kamu Görevlileri	55
3.2.1.6. Bankalar	56
3.2.1.7. Kanunla Kurulmuş Mesleki Teşekküller, Birlik ve Meslek Odaları	57
3.2.2. Mağdur	57
3.2.3. Hareket	57
3.2.3.1. Sırrın İfşası (Sırrı Açıklamak).....	59
3.2.3.2. Sırrı kullanmak	61
3.2.4. Netice	62

3.2.5. Nedensellik Bağı.....	63
3.3. SUÇUN MANEVİ UNSURU.....	64
3.3.1. Genel Olarak	64
3.3.2. Manevi Unsurun Gerçekleşme Şekilleri	64
3.3.2.1. Doğrudan Kast- Olası Kast	65
3.3.2.2. Genel Kast – Özel Kast	66
3.4. Hukuka Aykırılık Unsuru	66
3.4.1. Türk Ceza Hukuku Bakımından Hukuka Uygunluk Sebepleri	67
3.4.1.1.Kanunun Hükmü ve Amirin Emri.....	67
3.4.1.2. Meşru Savunma.....	68
3.4.1.3. Zorunluluk Hali.....	69
3.4.1.4. Hakkın Kullanılması	70
3.4.1.5. İlgilinin Rızası.....	71
3.4.1.6. Sınırın Aşılması.....	71
3.4.2. Vergi Usul Kanunu Açısından Hukuka Uygunluk Halleri	71
3.4.2.1. Vergilerin İlanı	72
3.4.2.2. Vergi Levhasında Yer Alan Bilgiler	73
3.4.2.3. Vergi ve Cezalara İlişkin Olarak Maliye Bakanlığınca Yapılan Açıklanma	75
3.4.2.4. Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleyen ya da Kullanıcıların Meslek Kuruluşlarına Bildirilmesi.....	77
3.4.2.5. Yapılan Adli ve İdari Soruşturmalarla İlgili Olarak Kamu Görevlilerine ve Bankalara Talep Edilen Bilgi ve Belgelerin Verilmesi.....	79

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BİLGİ EDİNME MÜESSESELERİYLE VERGİ MAHREMİYETİNİN

KARŞILAŞTIRILMASI.....	81
1. BİLGİ EDİNME KANUNU BAKIMINDAN VERGİ MAHREMİYETİ.....	81
1.1. Genel Olarak	81
1.2. Bilgi Edinme Kanunu ve Vergi Mahremiyeti	89
2. PARLAMENTO BİLGİ EDİNME SINIRLARI BAĞLAMINDA VERGİ MAHREMİYETİ	90
2.1. Genel Olarak Yasama Organının Hükümeti Denetleme Görevi	91
2.2. Denetim Yollarının Vergi Mahremiyeti Bakımından Değerlendirilmesi	93
SONUÇ.....	97
ÖZET	100
ABSTRACT	101
KAYNAKÇA	102

KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AİHM.	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS.	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AMKD.	: Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi
A.Y.	: Anayasa
bknz.	: Bakınız
BEHK.	: Bilgi Edinme Hakkı Kanunu
BM.	: Birleşmiş Milletler
C.	: Cilt
CMK.	: Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu
Çev.	: Çeviren
D.	: Daire
Der.	: Dergi
DMK.	: Devlet Memurları Kanunu
E.	: Esas
f.	: fıkra
İÜHFİM.	: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası
İYUK.	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
k.t.	: Karar tarihi

K.	: Karar
KDV.	: Katma Değer Vergisi
m.	: madde
R.G.	: Resmi Gazete
s.	: sayfa
S.	: sayı
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TCK.	: Türk Ceza Kanunu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
vb.	: ve benzeri
VUK.	: Vergi Usul Kanunu
Y.	: Yıl

GİRİŞ

Mahremiyet hakkı, kişinin yaşamının tamamına ilişkin birtakım bilgilerin kendisi istemediği sürece ya da kanunen zorunlu olmadıkça gizli kalmasını isteme hakkıdır. Vergi mahremiyeti hakkı ise, vergi borcunun doğumu ile başlayıp, borçlunun kendiliğinden ifasıyla veya cebren tahsili ile sona eren vergilendirme sürecinde, mükellef haklarının korunmasını sağlayan bir koruma kalkanıdır. Bunu bir hak olarak değerlendirme sebebimiz vergi mahremiyetinin özel hayatın korunmasının vergi hukukundaki görünümü olduğu hakkındaki düşüncemizdir. O zaman özel hayatın kapsamında yer alan haberleşmenin gizliliği, kişisel verilerin korunması, konut dokunulmazlığı gibi birçok hakla doğrudan ilişkisi olduğunu ifade edersek vergi mahremiyetinin de temel bir hak niteliği taşıdığını vurgulamak gerekir. Bunun dışında disiplinler arası bir yaklaşım anlayışıyla bu hakkı değerlendirdiğimiz için gerek Anayasa ve Ceza Hukuku gerekse Vergi Hukuku zemininde vergi mahremiyeti ilkesinin ne ifade ettiği ve hangi hukuki düzenlemelerle ilişkilendirilebileceği incelenecektir.

Çalışmamız üç bölümden oluşacaktır. Birinci bölümde ilk olarak kişinin özel hayat alanlarının ne olduğu ve daha sonrasında bu alanların mükellefin özel hayatı alanlarıyla kıyaslayarak, vergi mahremiyetinin hangi alanda geçerli olacağı ifade edilecektir. Daha sonra ise vergi mahremiyetinin, özel hayatın gizliliği hakkı çerçevesinde, hukuksal temelleri olan Anayasa, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve çeşitli kanunlardaki karşılığı ele alınacaktır.

Birinci bölümün sonunda ise mükellef beyanlarının doğruluğunun saptanması amacıyla yapılan vergi denetimleri ve bu denetim esnasında/sonucunda bir vergi mahremiyeti ihlali olup olmayacağı irdelenecektir.

İkinci bölümde ise bir suç, ceza hukuku bağlamında nasıl incelenmesi gerekiyorsa o şekilde vergi mahremiyetinin ihlali suçu da suçun maddi-manevi unsurları açısından ayrıntılı bir şekilde incelenecektir. Çünkü vergi mahremiyeti hakkı ihlal edildiğinde Vergi Usul Kanununun 362. maddesi uyarınca bu suç oluşacak ve bu suçun faileri 362.maddenin yaptığı atıfla TCK'nın 239.maddesi uyarınca cezalandırılacaklardır.

Son bölümde ise önce Bilgi Edinme Kanunu ve Vergi mahremiyeti ilişkisi ele alınacak daha sonra da yasama organının soru, meclis araştırması ve genel görüşme olarak adlandırılan hükümeti denetlemesi esnasında bilgi edinmek amacıyla başvurduğu bilgi edinme araçlarının içeriği ve bunların kullanılmasının sınırlarının ne olacağı vergi mahremiyeti açısından değerlendirilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

ÖZEL HAYATIN GİZLİLİĞİ VE VERGİ MAHREMİYETİ

1. ÖZEL HAYATIN GİZLİLİĞİ

Mahremiyet ve özel hayat kavramlarını farkında olmadan eş anlamlı olarak kullanılır. Halbuki bu kavramlar farklı hukuki anlamlara sahiptirler. Vergi mahremiyeti ile özel hayat arasındaki benzeşmenin, mükellefin özel hayatının her alanını değil, dar anlamda özel hayat alanı ve giz alanı bakımından geçerli olduğunu ve mahremiyetin hukuki temelini özel hayata dair hükümlerden aldığını göz önünde bulundurursak tezimizin birinci bölümünün birinci kısmında neden özel hayata ilişkin açıklamaları ele aldığımızın cevabı olacaktır.

1.1. ÖZEL HAYAT KAVRAMI

1.1.1. Genel Olarak

Sözlükte özel hayat *‘kişinin kendine özgü yaşayışı, yaşama tarzı, kendisini ilgilendiren tutum ve davranışı, özel yaşam’* şeklinde tanımlanmıştır. Ancak özel hayat ile ilgili olarak en çok dile getirilen şikâyet, bu kavramın tanımlanmasının zorluğuna ve kapsamının belirsizliğine ilişkindir. Ayrıca hayatın dinamik yapısı özel hayatın içeriğini zaman içerisinde değiştirip ve zenginleştirdiği için, özel hayat kavramının içeriği, çerçevesi ve kapsamı mutlak olarak belirlenememiştir. Bu sebeple gerek anayasada ve uluslararası metinlerde gerekse TCK’da özel hayatın kapsamına ve korunmasına ilişkin düzenlemelere yer verilse de herhangi bir tanımlanmamıştır. Zaten tanım yapmak kavramın içeriğinin statikleşmesine yani durağan ve değişim-dönüşüm geçirmeyen bir

kavram olmasına yol açtığından, hukuk metinlerinin tanım yapmaması özel hayat kavramını somut olayın özelliklerine ve değişim şartlarına göre belirleme amacı taşımaktadır. Ancak özel hayat kavramının tanımının yapılması zor olmakla birlikte, mutlak ve kesin çizgilerle olmasa da, ortaya konması bir zorunluluktur. Bu sebeple doktrinde ve yargı kararlarında özel hayatın kavramsal olarak değerlendirilmesi yapılmaya çalışılmıştır.

Anayasa Mahkemesi bir kararında özel hayat kavramı hakkında şöyle bir tespitte bulunmuştur: “*Özel hayat kavramı eksiksiz bir tanımı bulunmayan geniş bir kavramdır. Bu kapsamda korunan hukuki değer esasen kişisel bağımsızlık olup, bu koruma bir taraftan herkesin istenmeyen bütün müdahalelerden uzak kendine özel bir ortamda yaşama hakkına sahip olduğuna işaret etse de, diğer taraftan özel hayat kavramının herkesin kişisel yaşamını istediği şekilde sürdürme ve dış dünyayı bu çemberden ayrı tutma kavramına indirgenemeyeceği açıktır. Bu açıdan Anayasa'nın 20. maddesi özel bir sosyal hayat sürdürmeyi güvence altına almaktadır*”¹. Başka bir kararında da ‘*özel hayat, öncelikle bireylerin kendi bireyselliklerini geliştirebilecekleri ve diğer kişilerle en mahrem ilişkilere girebilecekleri kavramsal ve fiziksel bir alana işaret etmektedir. Bu mahremiyet alanı, Devletin müdahale edemeyeceği veya meşru amaçlarla asgari düzeyde müdahale edebileceği özel bir alanı kapsamaktadır. Bireyin mahremiyet hakkının mekânı, kural olarak özel alandır. Ancak özel yaşamın korunması hakkı bazı durumlarda kamusal alana da genişleyebilir. Zira meşru beklenti kavramı, bireylerin mahremiyetlerinin kamusal alanda da bazı koşullar altında korunmasını mümkün kılmaktadır*’².

Avrupa Konseyi Parlamenterler Danışma Asamblesinin 428 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, güvenilirlik verilen veya alınan enformasyonun açıklanmasının engellenmesi*’ olarak tanımlanmıştır³.

¹ B. No. 2013/9660, K. T.: 21/1/2015

² B. No. 2013/1614, K.T. 3/4/2014, §§ 33-34.

³ ÜZELTÜRK Sultan, **1982 Anayasası ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesine göre Özel Hayatın Gizliliği**, Beta Yayınları, İstanbul 2004, s.168.

AİHS’de ve AİHM kararlarında özel hayat kavramının tanımı yapılmamıştır. Ancak AİHM’in özel hayata ilişkin değerlendirmesi şu şekildedir⁴: AİHM’nin 1992 yılında vermiş olduğu Niemietz – Almanya kararında ifade ettiği gibi; “...*özel hayat kavramını, bireyin kişisel hayatını istediği gibi yaşayabileceği bir „iç alan“la kısıtlamak ve bu alanın dışında kalan dış dünyayı bu alandan tamamen hariç tutmak aşırı sınırlayıcı bir yaklaşımdır. Özel hayata saygı, başka insanlarla ilişki kurmak ve söz konusu ilişkileri geliştirmek hakkını da bir dereceye kadar içermelidir.*”

Özel hayat kavramının bir diğer tanımı da Uluslararası Adalet Komisyonu tarafından 1967 yılında İsveç’te organize edilen Kuzey Ülkeleri Hukukçuları Kongresi tarafından yapılmıştır. Bu Kongrede özel hayat, kişi için en küçük bir dış müdahale olmaksızın kendi öz varlığını sürdürebilme hakkı olarak tanımlanmıştır⁵.

Doktrine baktığımızda ise özel hayat kapsamının karmaşık yapısı nedeniyle bu konuda birçok teori ileri sürülmüştür. Bunlardan en çok bahsedileni; Alman hukuk öğretisi ve Alman Federal Mahkemesinin genel kabul gören “üç alan”⁶ teorisidir.

1.1.2. Üç Alan Teorisi⁷

İnsan yaşamı bir yönüyle herkese açık, toplumsal hayata katılma duygusunu; bir yönüyle de topluma kapalı, kendine özgü, özel ve gizli alanında yaşama arzusunu içerir⁸.

⁴ POLATER Yusuf Ziya, **Türk Hukukunda ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması**, Adalet Yayınları, Ankara 2010, s. 122.

⁵ DONAY Süheyl, “Özel Hayata Saygı Gösterilmesi Hakkı Üzerine Kuzey Ülkeleri Hukukçuları Kongresi”, **İÜHFİM**, C. XXXIX, S. 1-4, 1976, s. 439.

⁶ Benzer görüşler için bkz. KILIÇOĞLU Ahmet, **Şeref, Haysiyet ve Özel Yaşama Basın Yoluyla Saldırılardan Hukuksal Sorumluluk**, 3. Bası, Ankara 2008, s. 114; TANDOĞAN Haluk. “Şahsiyetin Akit Dışı İhlallere Karşı Korunmasının İşleyiş Tarzı ve Basın Yoluyla Olan İhlallere Karşı Özel Hayatın Korunması”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XX, S. 1-4, s. 1 - 36; İMRE Zahit, “Şahsiyet Haklarından Şahsın Özel Hayatının ve Gizliliklerinin Korunmasına İlişkin Meseleler”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. XXXIX, S. 1-4, s. 148-149; İLKİZ Fikret, “Kişilik Hakları ve Özel Yaşam Gazetecilerin Korunması Hak ve Özgürlükleri”, **İstanbul Barosu Dergisi**, İstanbul 1999, C. 73, S. 1 – 2, s.65.

⁷ Bu teori Alman yazar Prof. Heinrich Hubmann tarafından bu konuyu berraklaştırmak amacıyla ortaya atılmış ve Türk öğretilerinde baskın şekilde benimsenmiştir. Bu konuda bkz. ERDEM Mustafa Ruhan, **Ceza Muhakemesinde Organize Suçlulukla Mücadelede Gizli Soruşturma Tedbirleri**, Ankara 2001, s.232-233; ZAFER Hamide, **Özel Hayatın ve Hayatın Gizli Alanının Ceza Hukukuyla Korunması**, Beta yayınları, İstanbul 2010.

İşte bu anlayıştan hareketle bu teori hayatı üç farklı alan olarak düşünmektedir: ortak alan, özel alan ve gizli alan. Bu teori, özel hayat kavramının tanımlanmasının zorluğu karşısında, bazı sınırları çizerek, bir nebze kolaylık sağlamaktadır. Bu teorideki alanlar şu şekilde belirtilebilir:

1.1.2.1. Ortak Alan

Ortak hayat alanı başkalarının bilmesinde bir sakınca olmayan ve kamuya açık yerlerde meydana gelen olaylardır. Dolayısıyla, bu alandaki hayat olaylarının gizliliğinin cezai yaptırımlarla da korunması söz konusu değildir⁹. Gizliliği olmayan yaşamın bu alanı kişinin toplumsal hayata katılması sonucu diğer toplum üyeleri ile paylaştığı bir hayat alanıdır. Örneğin; kişinin sinemaya veya tiyatroya gitmesi, bir toplantıya katılması ortak alanda cereyan etmektedir.

Ancak bu alan tamamen korumasız da değildir. Eğer kişilerin kamuya açık alandaki faaliyetleri sırasında da kişiliğinin oluşturulması ve geliştirilmesi sözkonusu ise bu alanda da hukukun koruma yapılmalıdır¹⁰. Örneğin, kamuya açık yerlerde bulunan bir kişinin hukuka aykırı maksatlarla izlenmesi, gözlenmesi hakkında kişisel veri toplanması ve bunların işlenmesi, kişilerin rızaları dışında fotoğraflarının çekilmesi veya sesinin kaydedilmesi gibi eylemler özel hayatın gizliliğinin ihlali anlamına gelecektir¹¹. Ancak bu durumun istisnası kamuoyu tarafından tanınan kişiler açısından basınla ilgili mevzuat gereği haber değeri taşıdığı için bir hakkın kullanılması (haber verme hakkı) anlamındaki hukuka uygunluk sebebinin bulunduğu durumlardır.

Yine AİHM de bireyin kamusal alanda gerçekleşen yaşantısına ilişkin bilgilerin sistematik olarak toplanmasını ve dosyalar halinde muhafaza edilmesini özel hayata saygı hakkına müdahale olarak değerlendirmektedir¹².

⁸ ARASLI Oya, **Özel Yaşamın Gizliliği Hakkı ve T.C. Anayasası'nda Düzenlenişi**, Yayınlanmamış Doçentlik Tezi, Ankara 1979, s.8.

⁹ TEZCAN Durmuş/ ERDEM Mustafa Ruhan/ÖNOK Murat, **Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku**, Ankara 2010, s. 510; ÖZBEK Veli Özer, **Ceza Muhakemesi Hukukunda Koruma Tedbiri Olarak Arama**, Ankara 1999, s. 28.

¹⁰ GÖKCAN Hasan Tahsin, "Gizli Kamera Kaydı Delil Olarak Kabul Edilebilir Mi?", **Terazi Aylık Hukuk Dergisi**, S. 42, Ankara 2010, s.79.

¹¹ GÖKCAN, s.79.

¹² Rotaru-Romanya Davası, 04.05.2000

1.1.2.2. Özel Alan (Dar Anlamda Özel Hayat)

Kişinin yakın çevresi ile paylaştığı (aile bireyleri, yakın arkadaşlarıvb gibi) ve bu çevre dışındaki kişiler tarafından bilinmesini istemediği hayat çevresidir¹³. Kişinin giz alanına girmeyen mesleki ve ailevi hayat olaylarının kural olarak bu alana girmesi beklenir¹⁴. Kişinin özel hayat alanına giren olayların mutlaka ev, işyeri gibi fiziki mekânlarda gerçekleşmesi gerekmez¹⁵.

Hayatın özel alanı dış müdahalelere karşı koruma alanında olmakla birlikte bu koruma hayatın gizli alanına ait korumaya göre daha gevşek bir yapıdadır¹⁶. Yani bu hayat alanı, gizli hayat alanı kadar mutlak dokunulmaz değildir, buraya haklı gerekçelerle yani Anayasa ve ilgili mevzuat hükümlerinde belirtilen şartlar ve hukuka uygunluk sebepleri dâhilinde müdahale edilebilir.

1.1.2.3. Gizli Alan

Kişilerin kendisinde saklı tutmak istediği bilgi ve olayları yakın çevresi dahil tüm üçüncü kişilerden gizlemeyi tercih etmesi bu hayat alanını oluşturur. İstisna olarak bir ya da birkaç kişiyle bu olayları paylaşmış olması gizli alanının niteliğini değiştirmez¹⁷. Bu alana kısaca kişilerin sırları denilebilir. Giz alanı, özel alan içinde yer alan daha yoğun bir alandır. Özel yaşamdan farklı olarak, bu alana ilişkin bilgilerin üçüncü kişilerce öğrenilmesi kişinin bunu paylaşması ile olanaklı hale gelir.

Yasal metinlere açıkça yansımamış olmasına rağmen sözkonusu alan dokunulmaz olmasına bağlı olarak, her türlü (devlet veya özel kişilerden gelen) müdahaleye karşı koruma altında bulunup, bu alana hiçbir gerekçeyle müdahale yapılamaz; yapılan

¹³ DİNÇ, Güney, **Sorularla Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi**, Ankara 2006, s.382; İMRE, s.149.

¹⁴ KAYA, Mine, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde ve Türk Hukukunda Özel Hayat ve Korunması** (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara 2004, s.64.

¹⁵ ŞEN Ersan, **Devlet ve Kitle İletişim Araçları Karşısında Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması**, İstanbul 1996, s.215.

¹⁶ ÖZTÜRK Bahri/ERDEM Mustafa R./ ÖZBEK Veli Özer, **Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku**, Seçkin Yayınları, Ankara 2000, s. 140.

¹⁷ KILIÇOĞLU, s. 117; İMRE, s. 149.

müdahaleler hiçbir hukuka uygunluk nedenine dayandırılmaz ve bu alana müdahale edilerek elde edilen tüm deliller her koşulda hukuka aykırı olma özelliğini sürdürür¹⁸.

Bir olayın kişinin giz alanında olduğunun kabulü için objektif ve sübjektif olmak üzere iki koşulun varlığı aranmaktadır. Objektif koşul, olayın fiilen kişinin kendisi ve istisnai birkaç kişi dışındaki kişilerce bilinebilir olmamasını, sübjektif koşul ise kişideki bu yaşam olayını gizli tutma iradesinin varlığını ifade eder. Kişide yaşam olayını gizli tutma iradesi yoksa veya sonradan ortadan kalkmışsa ya da objektif gizlilik kişinin iradesiyle veya iradesi dışında ortadan kalkmış ise bu olayın artık kişinin giz alanında kalmayacağı belirtilmektedir¹⁹.

Ancak olayın sıralanından çıkması özel hayatın kapsamından da çıktığı yani hiçbir korumadan faydalanamayacağı anlamına gelmemektedir. Kişinin sır alanına girmesine rağmen her nasılsa belirsiz kişiler tarafından öğrenilen bazı olayları dar anlamda özel yaşam alanı içinde sayarak koruma altına alınmaktadır²⁰. Örneğin, kişinin aşk mektuplarının bir gazetede yayımlanması durumunda, bu olayın giz alanından çıktığı kabul edilebilirse de özel hayat kapsamından çıktığı kabul edilemez.

Bir hayat olayının veya bir kişisel değerın özel ya da gizli hayat kapsamında korunup korunmayacağı değerlendirilirken, bulunulan yer, makul saygı beklentisi²¹, fail ve mağdurun statüsü, hak sahibinin iradesi gibi bir çok kriter kullanılır ve ihlâl olup olmadığı her somut olayın koşullarına göre belirlenir²².

¹⁸ ZAFER s.20'den (nakleden) BOZLAK Ayhan, **Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararları çerçevesinde Türk Ceza Hukukunda özel hayatın korunması** yayımlanmamış doktora tezi, Ankara 2013.

¹⁹ ÖZEL Sibel, **Uluslararası Alanda Medya ve İnternette Kişilik Hakkının Korunması**, İkinci Yayınevi, Ankara 2004, s. 32.

²⁰ KILIÇOĞLU, s. 117.

²¹ *"AİHM tarafından adlandırılan makul saygı beklentisi, kişinin özel hayatına müdahaleyi bekleyip beklemediği, bu beklentinin toplum tarafından kabul edilebilecek bir nitelikte, yani, makul olup olmadığı ve bu müdahaleye hazırlıklı bulunup tedbir alabilecek durumda olup olmadığı araştırılır."*KAYMAZ Seydi, **Ceza Muhakemesinde Telekomünikasyon Yoluyla Yapılan İletişimin Denetlenmesi**, Seçkin yayınları, Ankara 2009, s. 76.

²² ZAFER, s. 20.

1.1.3. Özel Hayata Dahil Olan Konular

1.1.3.1. Sırlar

Sırlar kişinin özel hayatının bir parçasıdır. KAPLAN, sırrın, kişinin özel yaşamına dahil, gizli, bir diğer deyişle, aleni olmayan sadece belirli yakın kişiler tarafından bilinen ve saklı tutulması gereken, maddi ve manevi değerleriyle ilgili olay, davranış ve işlemlerin anlaşılacağını belirtmiştir²³. TAŞDELEN, oldukça geniş bir yaklaşımla, sahibinin bilinmesini istemediği her türlü bilginin sır olduğunu ifade etmiştir²⁴. DONAY ise bir bilginin sır niteliği taşıyabilmesi için iki kriterden söz etmiştir. Söz konusu bilginin herkes tarafından bilinebilir olamaması objektif kriterdir ve ilgili kişide gizli tutma iradesi bulunması subjektif kriterdir²⁵. Şunu da belirtmek gerekir ki kişinin sırrını bazı kişilerle paylaşması subjektif kriteri kaldırmaz.

Bunun dışında başta sır olmayan bir bilgi zamanın geçmesiyle sır haline gelebilir ve kişinin özel hayatının bir parçası haline dönüşebilir. Bu duruma örnek olarak İsviçre Federal Mahkemesi kararı örnek gösterilebilir. Mahkemeye göre bir suçtan dolayı ceza almış kişinin bu durumunun yıllar sonra bir radyo programında tekrar edilmesini, geçen uzun zamanı da dikkate alarak, özel hayatın gizliliğini ihlal saymıştır. Ayrıca mahkeme bu kişi öldükten sonra mirasçılarının da bu yayından zarar görebileceğini belirtmiştir²⁶.

1.1.3.2. Kişisel Veriler

Kişisel verilerin korunmasının özel yaşamın gizliliği hakkının özellik taşıyan bir türü olarak değerlendirilir. Ancak gelişen teknoloji, özel yaşamın gizliliği hakkına geleneksel yaklaşımla ve bu alanda benimsenen ilkelerle kişisel verilerin korunmasında yetersiz kalmakta ve kendine özgü bazı gereklilikleri nedeniyle ayrı bir alan olarak algılanmaya başlanmıştır²⁷. Her ne kadar böyle düşünmeye başlayanlar olsa da iki konu arasındaki yakın ilişki yadsınmaz. Hatta ABD, Yeni Zelanda, Avustralya, Kanada gibi

²³ KAPLAN İbrahim, **Banka Gizliliği- Bankanın Sır Saklama Borcu**, BATİDER C.XV, S.4, Aralık 1990, s. 3.

²⁴ TAŞDELEN Servet, **Bankacılık Kanunu Şerhi**, Seçkin Yayınları, Ankara 2015, s. 651.

²⁵ DONAY Süheyl, **Meslek Sırrının Açıklanması Suçu**, İstanbul 1978, s. 5-6.

²⁶ AKYÜREK Güçlü, **Özel Hayatın Gizliliğinin İhlali Suçu**, Seçkin Yayınları, Ankara 2014, s.48.

²⁷ KÜZECİ Elif, **Kişisel Verilerin Korunması**, Turhan Kitabevi, Ankara 2010, s. 78.

Anglo-Amerikan sisteminin geçerli olduğu ülkelerde konuya ilişkin düzenlemelerin özel yaşamın gizliliği hakkı başlığı altında yapılması da bunun en açık göstergesidir²⁸. Bu sebeple konumuz gereği ayrıntıya girmeden kişisel veri kavramını değerlendirmeliyiz. Ayrıca tezimizin ana konusu vergi mahremiyeti olduğundan, vergi mahremiyeti de vergi hukukunda özel hayatın gizliliğinin görünümü şeklinde olup ayrıca VUK'da yer alan vergi idaresinin yetkilerinden bilgi toplamaya yönelik hükümler kişisel veri bağlamında olduğu için bu konuya değinmemiz yerinde olacaktır.

Kişisel verilerin korunması hukukunun normatif temelini oluşturan özel yaşamın gizliliği hakkı, pek çok önemli insan hakları metninde güvence altına alınmıştır. Bu kapsamda Evrensel İnsan Hakları Bildirisi²⁹, Kişisel ve Siyasal Haklar Uluslararası Sözleşmesi³⁰, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi³¹ ve Amerikalılar Arası İnsan Hakları Sözleşmesi³² ilk akla gelenlerdir. Dolayısıyla öncelikle bu metinler her ne kadar kişisel veri kavramını tanımlamamış olsalar da bu verilerin korunması için kaynak gösterebiliriz³³. Bunun yanında uluslararası alanda doğrudan kişisel verilerin korunmasına hasredilmiş metinler de bulunur.

Kişisel verilerin korunmasının uluslararası bir konu olarak görülmesinde ilk adımı OECD atmıştır. OECD'nin verilerin korunmasına ilişkin olarak 23 Eylül 1980 tarihli Kişisel Verilerin Sınırışan Trafiği ve Verilerin Korunmasına İlişkin Kılavuz İlkeler düzenlemesinin "Birinci Bölüm, Genel Tanımlar" başlıklı 1. maddesinde kişisel veriler şu şekilde tanımlanır: "*Belirli veya belirlenebilir bir gerçek kişiye ilişkin tüm veriler*". Bu sözleşmeyle kişisel verilerin korunmasında temel rehber ilkeler benimsenmiş, ancak bu, bağlayıcı bir sözleşme niteliğinde olmamıştır. OECD Sözleşmesi'nin hemen ardından ise,

²⁸ KÜZECİ, s. 79.

²⁹ m. 12: "*Hiç kimse, özel yaşamına, ailesine, konutuna ya da haberleşmesine yönelik keyfi müdahalelere ya da onur ve şöhretine yönelik saldırılara maruz bırakılmayacaktır. Herkesin, bu tür müdahale ya da saldırılara karşı yasa ile korunma hakkı vardır*".

³⁰ m. 17: "*Hiç kimsenin özel ve aile yaşamına, konutuna veya haberleşmesine keyfi veya hukuka aykırı olarak müdahale edilemez; onuru veya itibarı hukuka aykırı saldırılara maruz bırakılamaz*".

³¹ m. 8: "*Herkes özel ve aile yaşamına, konutuna ve haberleşmesine saygı gösterilmesi hakkına sahiptir. Bu hakkın kullanılmasına bir kamu otoritesinin müdahalesi, ancak ulusal güvenlik, kamu emniyeti, ülkenin ekonomik refahı, dirlik ve düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için, demokratik bir toplumda gerekli olan ölçüde ve yasayla öngörülmüş olmak koşuluyla söz konusu olabilir*".

³² m. 11: "*hiç kimse özel yaşamına, aile yaşamına, konutuna ya da haberleşmesine yönelik keyfi ya da erkin kötüye kullanımı mahiyetindeki müdahalelere, yahut şerefine ya da şöhretine yönelik hukuka aykırı saldırılara konu olamaz*".

³³ KÜZECİ, s. 128

1981 tarihli ve 108 Sayılı Kişisel Verilerin Otomatik İşlenmesi Sırasında Gerçek Kişilerin Korunmasına İlişkin Sözleşme yapılmış, bu sözleşmeyi imzalayan devletlere sözleşmeyi iç hukuklarına aktarma yükümlülüğü getirilmiştir.

Yine Avrupa Birliği tarafından çıkarılan 95/46/EC sayılı “*Bireylerin Kişisel Verilerinin İşlenmesi ve Serbestçe Dolaşımı Karşısında Korunmasına İlişkin Direktif*”in 2/a maddesinde kişisel veri kavramı diğer uluslararası kaynaklara benzer olarak “*belirli veya belirlenebilir bir gerçek kişiye ilişkin her tür bilgi*” olarak tanımlanmıştır. Avrupa ülkeleri bu Yönerge ile belirtilen standartları kendi ülkelerindeki iç hukuka aktarmaya başlamışlar, kendi veri koruma kanunlarını bu seviyeye yükseltmişlerdir. “*Kişisel Nitelikteki Verilerin Otomatik İşleme Tabi Tutulması Karşısında Şahısların Korunmasına Dair 108 sayılı Avrupa Konseyi Sözleşmesi*”nin 2(a) maddesinde kişisel veri kavramı diğer uluslararası kaynaklara benzer olarak tanımlanmıştır.

Anayasamıza baktığımızda 20. maddesinde kişisel verilerin korunması ile ilgili bir düzenleme yapılmış ancak kişisel verilerin ne olduğu belirtilmemiştir. Bu maddeye göre, “*Herkes, kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir. Bu hak; kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de kapsar. Kişisel veriler, ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebilir. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir.*” diyerek koruma altına alınmıştır.

Yine TCK m. 135 gerekçesinde kişisel veri kavramı, “*Gerçek kişiyle ilgili her türlü bilgi, kişisel veri olarak kabul edilmelidir*” denilerek, somutlaştırılmıştır³⁴.

Bunun dışında henüz hazırlık sürecinde olan Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Tasarısı 2. maddesinde kişisel veri kavramını, belirli veya kimliği belirlenebilir bir kişiye ait tüm bilgiler şeklinde tanımlamıştır.

³⁴ “*Kişisel veri bireyin şahsi, mesleki, ve ailevi özelliklerini gösteren, o bireyi diğer bireylerden ayırmaya ve niteliklerini ortaya koymaya elverişli her türlü bilgi anlamına gelmektedir.*” ŞEN ERSAN, **Yeni Türk Ceza Kanunu Yorumu**, C. I, İstanbul 2006, s. 601; “*... Nitekim, veri koruması lügatında da bir kişiyi belirleyen ya da onu belirlenebilir kılan her türlü bilgi “kişisel veri” olarak adlandırılmaktadır.*” BAŞALP NİLGÜN, **Kişisel Verilerin Korunması ve Saklanması**, Ankara 2004, s. 22; Ayrıca bkz. HAKERİ, Tıp Hukuku, s. 255 vd.

Son olarak Elektronik Haberleşme Sektöründe Kişisel Verilerin İşlenmesi ve Gizliliğinin Korunması Hakkında Yönetmeliğin “Tanımlar ve Kısaltmalar” başlıklı 3. maddesinde kişisel veri şu şekilde tanımlanmıştır: “*Belirli veya kimliği belirlenebilir gerçek ve tüzel kişilere ilişkin bütün bilgiler*”.

1.1.3.3. Konut

Konut, insan mahremiyetinin en önemli ve en eski parçalarından birisidir. Eski çağlarda konut, ‘‘ressacre’’ adı verilen kutsal şey, aile ilahlarının mabedi olarak kabul edilip sosyal karakterinden ziyade dini bir değer olarak görülüyordu³⁵. Daha sonraları konut kişinin kendisi gibi korunmaya başladı ve konut dokunulmazlığı sosyal bir vasıf kazandı³⁶.

Batı hukukunda ise ilk kez Roma ve Germen Hukukunda rastlanmaktadır. Germen hukukunda konut dokunulmazlığını ihlal, en saygı duyulan, kutsal olan huzurun bozulması sayılmaktadır. Alman mevzuatında görülen “hausfriedensbruch” (ev huzurunun bozulması) terimi, insanların huzur haklarının ihlali sayılmaktadır. İngiliz hukukunda ise konutun önemi şu şekilde ifade edilmiştir: “*Bir İngiliz’in kalesi evidir.*” Bu kuralı İngiliz Parlamentosunda LordChatham 200 yıl önce şöyle ifade ederek açıklamıştır: “*en yoksul insan bile kulübesinde, kralın bütün kuvvetlerini defetmek hakkına sahiptir. Yoksul bir kişinin ocağı sönmüş olabilir, çatısı sallanabilir, rüzgar derme çatma kapıları açabilir, pencereleri koparabilir, fırtına oraya girebilir, yağmur içeri akabilir; fakat İngiltere Kralı oraya giremez. Bu harap kulübenin her tarafı açıktır. Fakat kralın sindirici gücü ve heybeti o harabeyi aşamaz.*”³⁷ Görüldüğü üzere hukuk düzenlerinde, özel hayat ve özel hayatın gizliliği hakkı son dönemde kabul edilen ve tanınan kavramlar olmakla birlikte, konut dokunulmazlığı çok eski tarihlere dayanmaktadır. Yani insanlığın modernleşme sürecine kadar özel hayat ihtiyacı, konut dokunulmazlığı ile sağlanmıştır.

Konut dokunulmazlığı, özel hayatın gizliliği ve dokunulmazlığı ilkesi ile iç içedir. Konut her çeşit saldırıdan korunmadıkça özel hayatın korunması olanağı yoktur. Yani Kişinin özel hayatını en yoğun yaşadığı yer olarak nitelendirilebilecek konutunun, özel

³⁵ ŞENSOY Naci, “Konut Dokunulmazlığını İhlal Cürmü”, İHFM, İstanbul 1945, s. 81.

³⁶ ARTUK-GÖKÇEN-YENİDÜNYA, **Ceza Hukuku Özel Hükümler**, Ankara 2007, s.296.

³⁷ TEZCAN Murat, “Konut Dokunulmazlığının İhlali Suçu”, **LEGES Hukuk Dergisi**, Ağustos2013, s.24.

hayatın korunmasında ayrı bir yeri vardır³⁸. Konuta saygı hakkıyla bir yandan bireyin konutu içerisinde gerçekleşen özel hayatı, bir yandan da bireyin onuru ve kişiliğini serbestçe geliştirme olanağı korunur³⁹. Dolayısıyla konuta saygı hakkıyla bireye mekân itibarıyla serbestlik sağlayan dokunulmaz bir asgari hayat alanı, toplumdan uzaklaşabilme olanağı güvence altına alınmaktadır⁴⁰. Bu bağlamda konuta girme, konutta arama yapma ve konuttaki eşyalara el koyma konut dokunulmazlığını ihlal dolayısıyla özel hayatı ihlal eden fiillerdendir.

1.1.3.4. Haberleşme

Özel hayatın korunmasına ilişkin diğer bir düzenleme de haberleşmedir. Haberleşme, kişiler arasında her türlü vasıta ile yapılan bilgi ve düşünce aktarımı olarak ifade edilebilir. Ancak özel hayatın gizliliği kapsamında haberleşme kitle haberleşmesinden farklıdır. Kitle haberleşmesi haber, düşünce ve kanıların kitle haberleşme araçları ile serbestçe alınması ve yayılmasıdır⁴¹. Yani haberleşmede gizlilik, kitle iletişimde kamuya açıklık söz konusudur. Kitle haberleşme araçlarıyla yapılan haberleşme de gizlilik beklentisi bulunmaz⁴².

Haberleşme, mektupla, telefonla, telgrafla, elektronik posta yoluyla vb.gibi yapılabilir. Telefon, telsiz gibi alıcı–verici araçlarla ya da internet üzerinden gerçekleştirilen telefon görüşmeleriyle düşüncelerin sözlerle iletilmesi suretiyle yapılan haberleşme, sözlü haberleşmedir. E-mail, mektup, telgraf, posta kartı gibi kalıplar içinde düşünceler yazıya dönüştürülürse, bu da yazılı haberleşmedir.

³⁸ ŞEN Ersan “Gizli Dinleme ve Görüntüleme Fiillerinin Türk Hukukundaki Yeri Üzerine Bir İnceleme”, *İstanbul Barosu Dergisi*, C. 67, S. 7 – 8 – 9, 1993, s. 511.

³⁹ AĞKOÇ Bülent, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Türk Hukukunda özel hayata saygı hakkının korunması bağlamında telekomünikasyon yoluyla yapılan iletişimin denetlenmesi* yüksek lisans tezi, İstanbul 2010, s. 48.

⁴⁰ ERDEM Mustafa Ruhan, “5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanununda Telekomünikasyon Yoluyla Yapılan İletişimin Denetlenmesi”, *Hukuki Perspektifler Dergisi*, S. 3, Nisan 2005, s.128.

⁴¹ KAYIHAN İçel, *Kitle Haberleşme Hukuku: Basın Radyo-Televizyon Sinema İnternet*, Beta Yayınları, İstanbul, 1998, s. 22.

⁴² KAYMAZ, s. 83.

Haberleşme gizliliği ilkesi ile bireylerin kamuya açık olmayacak şekilde çeşitli iletişim araçlarıyla yaptıkları görüşmeler, düşünce açıklamaları, bilgi veri alışverişinin okunması, dinlenmesi, ele geçirilmesi ve kaydedilmesine karşı koruma sağlanmaktadır⁴³.

Haberleşmesine saygı gösterme hakkı bir kişinin kesintiye uğramadan ve sansür edilmeden başkalarıyla iletişim kurma hakkıdır. Haberleşme özgürlüğü ve haberleşmenin gizliliği hakkı kişilerin haber, söz ve düşüncelerini kendilerini baskı altında hissetmeden rahatça ifade edebilmeleri için temel bir hak olarak düzenlenmiştir.

Söz konusu bu hakların ihlali kişiler arasındaki haberleşmenin içeriğinin öğrenilmesiyle işlenmektedir⁴⁴. Kişiler arasındaki haberleşmenin nasıl yapıldığının önemi yoktur.

Özel hayatın gizliliği haberleşmenin gizliliğine dokunulmamasını kapsadığından haberleşme özgürlüğü ve haberleşmenin gizliliği ilkesi, özel yaşam hakkı çerçevesinde ele alınmaktadır. Haberleşme özgürlüğü, daha geniş bir kapsama sahip olan özel hayatın dokunulmazlığının bir yönünü oluşturmaktadır⁴⁵.

2. VERGİ MAHREMİYETİ HAKKI

2.1. Genel Olarak

Temel olarak devlet kamu hizmetlerini yerine getirebilmek için gereken mali kaynakları vergilendirme yetkisini kullanarak karşılamaktadır. Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenlik gücünü kullanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanabilir⁴⁶. Bu bağlamda genel itibarıyla "*devletin veya devletten vergilendirme yetkisini almış diğer kamu tüzel kişilerinin fert ve*

⁴³ SÖZÜER Adem, "Türkiye'de ve Karşılaştırmalı Hukukta Telefon, Teleks, Faks ve Benzeri Araçlarla Yapılan Özel Haberleşmenin Bir Ceza Yargılaması Önlemi Olarak Denetlenmesi", Türkan Rado'ya Armağan, **İÜHF**, C. LV, s. 3, 1997, s. 71.

⁴⁴ DOĞAN Yusuf Hakkı, "Özel Hayata ve Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar", www.ceza-bb.adalet.gov.tr/makale/146.doc Erişim Tarihi:20.10.2015

⁴⁵ SEVÜK YOKUŞ Handan, "Haberleşmenin Gizliliğini İhlal Suçu", **Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S.16- 19, Dicle 2008, s.161.

⁴⁶ ÇAĞAN Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982, s. 3; ÖNCEL, Mualla/KUMRULU, Ahmet/ÇAĞAN, Nami: **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara Mart 2011, s. 33.

kurumlardan, hukuki cebir altında, kanunda belirtilen kurallara göre ve karşılıksız olarak aldıkları ekonomik değerlerdir" şeklinde ifade edilen vergi kavramı ortaya çıkmaktadır⁴⁷. Bu durum karşılıklı ikili bir ilişkiyi doğurmaktadır; vergi alacaklısı olan devlet ve vergi borçlusu olan mükellef. Buna göre devlet bu ilişkide mükellefe ait mali, şahsi ve ailevi (hatta sosyal) durumları hakkında bilgiler edinmektedir. Yani vergi kanunlarının verdiği yetkiler dahilinde devlet, işlerini yerine getirirken mükellefler hakkında birçok konuda bilgi sahibi olmaktadır.

Beyan esasına dayanan Türk Vergi Sisteminde, vergilendirme sürecinin iyi işleyebilmesi için mükelleflerin verecekleri vergi bilgilerinin açıklanmayacağına güven duymaları gereklidir⁴⁸. Başka bir ifadeyle, mükelleflerin vergi idaresine bildirdikleri ve çoğunluğu özel hayatlarına ilişkin olan bilgilerin saklı tutulacağına inanmaları yani idareye güven duymaları gerekir⁴⁹. İşte vergi mahremiyeti de mükellefler açısından bu güveni sağlamaya yönelik bir koruma kalkanıdır. Başka bir ifadeyle devlet vergi alırken, elde etmiş olduğu bilgilerin gizliliğine de sahip çıkmalıdır, şeklinde bir sorumluluk altına girmektedir. Bu sorumluluk vergi hukuku açısından "vergi mahremiyeti" kavramını⁵⁰ doğurmuştur.

Vergi mahremiyetini özel hayatın vergi hukukundaki görünümü olduğunu dile getirmiştik. O zaman özel hayatın kapsamında yer alan haberleşmenin gizliliği, kişisel verilerin korunması, konut dokunulmazlığı gibi birçok hakla doğrudan ilişkisi olduğunu ifade etmek gerekir. Bu bakımdan vergi mahremiyetinin de temel bir hak niteliği taşıdığını vurgulamakta fayda vardır. Ancak özel hayatın gizliliği hakkı hem devlet-birey ilişkilerinde hem de birey-birey ilişkilerinde söz konusu olsa da; vergi mahremiyetinin asıl amacı, verileme sürecinde mükellef ve mükellefle ilgili kimselere ait sır veya gizli kalması gereken hususları öğrenen idare karşısında mükellefin korunmasını

⁴⁷ ÖNCEL/ KUMRULU/ÇAĞAN, s. 145; ÇOMAKLI, s. 135-140.

⁴⁸ ÜSTÜN Ümit Süleyman, **Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü**, (yayımlanmamış yüksek lisans tezi), Konya 2001, s. 68.

⁴⁹ AKMAN SOLAK İnci, **Vergi Mahremiyetini İhlal**, (yayımlanmamış doktora tezi), Ankara 2012, s. 7.

⁵⁰ Mahremiyet kavramı ilk kez Warren ve Brandeis tarafından 1890 yılında kaleme alınan "The Right to Privacy" adlı eserde bahsedilmiştir. Burada mahremiyet "bireyin yalnız bırakılma hakkı" (the right to be let alone) olarak açıklanmıştır. Türkçe'de ise söz konusu kavram "gizli olma hali" "gizlilik gibi farklı biçimlerde tanımlanmaktadır. Buna göre bireyin yalnız bırakılma hakkı ile paralellik arz eden bu tanımlamayla mahremiyet kavramı "kişinin başkaları tarafından bilinmesini istemediği hususlar" şeklinde ifade edilebilir. ÇOMAKLI, s. 135-140.

sağlamaktır. Örneğin bir mükellef ve yanında çalışan bir kişi arasında iş ilişkisi nedeniyle öğrenilen vergi sırları Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi mahremiyetinin ihlali değildir. Ancak bu durum VUK da koruma altına alınmasa da mükellefe ait sırlar özel hayatın gizliliği çerçevesinde Anayasa ve TCK hükümleri gereğince genel olarak koruma altına alınmıştır.

2.2. Vergi Mahremiyeti Hakkına İlişkin Hukuksal Düzenlemeler

Mahremiyet kavramı günümüze kadar gelmesine rağmen sınırları netleştirilememiştir. Ancak yasal olarak bu sınırlar çizilmek istenmiş ve yasalarla açıklığa kavuşturulmaya çalışılmıştır. Aşağıda bunlara değinilecektir.

2.2.1. Anayasal Hükümler Açısından

2.2.1.1. Genel olarak

Vergi mahremiyeti bireyin Anayasal haklarını devlet karşısında koruyan bir kurum olarak düzenlenmiştir. Vergi mahremiyeti kaynağını Anayasamızın, “Temel Haklar ve Ödevler”i düzenleyen İkinci Kısımının “Kişinin Hakları ve Ödevleri” başlıklı İkinci Bölümünde özel hayatın gizliliği ve korunması kapsamında 20. maddesinin ilk fıkrasından alır. Şöyle ki: “*Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz.*” şeklindedir. Bu açıklama özel hayatın korunmasının iki yönünü ortaya koymaktadır. Birincisi özel hayatın korunması, her şeyden önce bu hayatın gizliliğinin korunması, başkalarının gözleri önüne serilmemesi demektir⁵¹. Bu cümleden olarak mesela basın hürriyeti sınırlandırılabilir yani kişinin özel hayatı gazete sayfalarında hikaye edilemeyecektir. Özel hayatın korunmasının diğer bir yönü de, resmi makamların özel

⁵¹ AYMK, K.T.31.03.1987, E.1986/24, K.1987/8 R.G28,05,1987

hayata müdahale edememesi, yani kişinin ferdi ve ailevi hayatını kendi anladığı gibi düzenleyip yaşayabilmesidir⁵².

Yine özel hayatın gizliliği hakkı, Anayasanın 20. maddesinin 3. fıkrasında herkesin kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahip olduğu; 21. maddesinde kimsenin konutuna dokunulamayacağı; 22. maddesinde de herkesin haberleşme hürriyetine sahip olduğu ve haberleşmenin gizliliğinin esas olduğu şeklinde hüküm altına alınmaktadır. Anayasanın 26. maddesinde⁵³ düzenlenen düşüncüyü açıklama ve yayma hürriyetine ve 28. maddesinde düzenlenen basın hürriyetine ilişkin hükümler de özel hayatın gizliliği ve korunması ile doğrudan ilgilidir.

Dolayısıyla idare görevinden dolayı mükellef veya mükellefle ilgili kişilerin özel yaşamına, haberleşme hürriyetine ve konut dokunulmazlığına müdahale ederse, bu kişilerin özel hayatlarının korunması söz konusu haklarla teminat altına alınmaktadır⁵⁴. Bu sebeple temel hak ve özgürlüklerinden olan özel hayatın gizliliğini, vergi hukuku alanında mükellefin temel haklarından olan vergi mahremiyeti hakkı olarak belirtmek mümkündür.

2.2.1.2. Vergi yükümlüsünün temel haklarında (vergi mahremiyetinde) sınırlama ölçüleri

Vergi mahremiyeti hakkı mükellefler açısından temel hak niteliği taşıdığı için diğer temel hak ve özgürlükler için getirilen sınırlamayı ve bu sınırlamanın sınırını bu hak için incelemekte yarar vardır. Öncelikle Anayasanın 13. maddesinde: *“Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve*

⁵² Anayasa m.20'nin gerekçesi

⁵³ Anayasa m.26: *“ Herkes, düşünce ve kanaatlerini söz, yazı, resim veya başka yollarla tek başına veya toplu olarak açıklama ve yayma hakkına sahiptir. Bu hürriyet resmî makamların müdahalesi olmaksızın haber veya fikir almak ya da vermek serbestliğini de kapsar. Bu fıkra hükmü, radyo, televizyon, sinema veya benzeri yollarla yapılan yayımların izin sistemine bağlanmasına engel değildir”.*

(Değişik: 3/10/2001-4709/9 md.) *Bu hürriyetlerin kullanılması, millî güvenlik, kamu düzeni, kamu güvenliği, Cumhuriyetin temel nitelikleri ve Devletin ülkesi ve milleti ile bölünmez bütünlüğünün korunması, suçların önlenmesi, suçluların cezalandırılması, Devlet sırrı olarak usulünce belirtilmiş bilgilerin açıklanmaması, başkalarının şöhret veya haklarının, özel ve aile hayatlarının yahut kanunun öngördüğü meslek sırlarının korunması veya yargılama görevinin gereğine uygun olarak yerine getirilmesi amaçlarıyla sınırlanabilir”.*

⁵⁴ SOLAK AKMAN, s.30.

ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.’ hükmü yer almaktadır. Temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasının belirleyen bu kural vergi mahremiyeti hakkı konusunda yapılacak düzenlemeler için de söz konusudur. Bunun dışında yine Anayasa 20, 21 ve 22. maddelerinde özel hayatın gizliliği ve korunmasına yönelik hakların milli güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak sınırlandırılacağı öngörülmüştür. Aynı maddenin devamında bu sınırlandırmanın sınırının, usulüne göre verilmiş hakim kararı ile olabileceği ancak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emriyle sınırlandırılacağı öngörülmüştür.

Anayasada öngörülen sınırlama rejiminin vergi mahremiyeti hakkı açısından VUK’nun 142. maddesindeki arama örneğiyle somutlaştırmakta fayda vardır. Vergi idaresinin mükellefleri denetleme araçlarından birisi de aramalı vergi incelemesidir. Aramalı inceleme; ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunması halinde, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer kişiler nezdinde ve bunların üzerinde yapılan araştırmayı ifade etmektedir. Aramanın yapılabilmesi için; ilk olarak vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi ve Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi şarttır, hükmü bulunmaktadır.

2.2.2. Vergi Usul Kanunu Açısından

Vergi mahremiyeti kavramının kanuni olarak düzenlenmesi önce 5432 sayılı VUK ile olmuştur. Daha sonra 10 Ocak 1961 yılında 213 sayılı VUK yürürlüğe girerek günümüze kadar devamlılığını sürdürmüştür. Vergi mahremiyetinin önceki kanundan tek farkı ‘servetleri’ ifadesidir. 213 sayılı VUK mükellef veya mükellefle ilgili kimselerin ‘servetleri’ ifadesi ile mükellefin özel hayatının korunma alanını genişletmiştir. Bunun dışında 213 sayılı VUK’nun 5. maddesinde farklı tarihlerde bir takım eklemeler veya değişiklikler yapılmıştır. Son değişiklik ise Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 2008 yılında 5728 sayılı VUK’da Değiştirilen Maddeler ve Değişiklikler Üzerine Açıklamalar adlı kanundur. 213 sayılı Kanunun 5. maddesinin altıncı fıkrası şu şekilde değiştirilmiştir:

“Açıklanan bu bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez”. Bu maddenin değişmeden önceki haline bakacak olursak: 5. maddenin 6. fıkrası *‘Açıklanan bu bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez. Aksine hareket edenler hakkında Türk Ceza Kanunu'nun 480,481 ve 482'nci maddelerdeki cezalar üç misli olarak hükmolunur’.*

Görüldüğü gibi VUK'nun 5. maddesinin 6. fıkrası değişikliğinde, bu suç ile ilgili olarak eski düzenlemede uygulanacak müeyyidenin, mülga 765 sayılı TCK'daki maddeler ve uygulanacak ceza ile ilgili süre düzenlemesi yapılmıştır. Yeni düzenlemede ise ikinci cümle kanun değişikliği nedeniyle işlevsiz kaldığı için kaldırılmıştır.

VUK'nun 5. maddesinin ilk fıkrasında, vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler ve Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler görevleri dolayısıyla mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefine kullanamazlar olarak düzenlenmiştir. Kanun koyucu söz konusu maddede “sırlar ve gizli kalması gereken diğer hususlar” ifadesini kullanmış ancak gizli kalması gereken diğer hususların ne olması gerektiği hakkında bilgi vermemiştir.

Önceden de ifade ettiğimiz gibi hayat; genel hayat, özel hayat ve gizli hayat (hayatın sır alanı) olarak üçe ayrılmıştır. Özel hayatı kişinin yakın çevresi ile paylaştığı (aile bireyleri, yakın arkadaşları vb gibi) ve bu çevre dışındaki kişiler tarafından bilinmesini istemediği hayat çevresidir diye tanımlarken; giz hayatı kişilerin kendisinde saklı tutmak istediği bilgi ve olayları yakın çevresi dahil tüm üçüncü kişilerden gizlemeyi tercih etmesi bu hayat alanını oluşturmaktadır.

Giz alanı, özel alan içinde yer alan daha yoğun bir alandır. Kanımızca, VUK'un 5. maddesinde de kanun koyucu sırlar veya gizli kalması gereken diğer hususlar şeklinde düzenleme yaparken, mükellefin gizli hayatı (sırları) veya özel hayatı olarak değerlendirmiştir. Böylece bu kişiler hakkında vergilendirme dolayısıyla öğrenilen sır niteliğindeki tüm hususlar vergi mahremiyeti kapsamında koruma altına alınmış

olmaktadır⁵⁵. Örneğin; mükellefin vergi denetimi sırasında kasasında bulunan sevgilisine ait mektuplar veya iş sırları diyebileceğimiz müşteri listeleri, model çizimleri veya formülleri. Bunlar mükellefin sırları veya gizli kalması gereken hususları olarak değerlendirebiliriz. Ancak her zaman bunları birbirinden ayırt etmek kolay değildir. Yani söz konusu sırların veya gizli kalması gereken diğer hususların hangi alana ait olduğunun belirlenmesi her zaman mümkün değildir. Çünkü bir mükellef düşünelim yukarıdaki örnekte olduğu gibi kasasında sevgilisinin fotoğraflarını herkese karşı mutlak suretle korumak istiyorsa bu onun sır alanına girer. Ancak başka bir mükellef söz konusu resimleri yakın çevresi ile paylaşmayı tercih ettiğinde bu mükellef açısından da özel hayata ait bir durum söz konusu olacaktır. Dolayısıyla mükellefin sırrı açıklamak konusundaki tutumu, o sırrın farklı özel hayat alanlarında yer almasına neden olacaktır⁵⁶. Bu durumun vergi mahremiyeti açısından mükellefin korunması anlamında bir fark etmeyecekse de yine mükellefin özel hayatına ilişkin örneğin vergi borçlarını herkese söylemesi yani gizlemek hususunda bir eğiliminin olmaması mahremiyet kapsamındaki o bilginin o mükellef için özel hayattan çıkıp genel hayat alanına girdiği için Vergi Usul Kanununun 5. maddesi kapsamında koruma altına alınmaz.

2.2.3. 6183 Sayılı Kanun Açısından

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 107. maddesinde, Kanun'un uygulanmasıyla görevli olanların bu görevleri dolayısıyla kamu borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, işlem ve hesap durumlarına ait öğrendikleri sırlarla gizli kalması gereken diğer hususları açıklayamayacakları, bu yasağa uymayanların ise Türk Ceza Kanunu'nun 239. maddesine göre cezalandırılacakları hüküm altına alınmıştır. Kanun kamu borçlusu tabirini kullanmakla birlikte, vergi de bir kamu borcu olduğu için, bu yasadaki sırlara ilişkin hükümler vergi borçlusu ile ilgili sırlar için de geçerli olmaktadır⁵⁷.

Ayrıca söz konusu maddede, tahsil dairesine bilgi verilmesi veya borcun olmadığına dair belgeyi arama zorunda olan kurum ve kuruluşlara borca ilişkin bilgi verilmesinin sırrın açıklanması niteliğinde olmadığı açıklanmıştır.

⁵⁵ SOLAK AKMAN, s. 51.

⁵⁶ SOLAK AKMAN, s.14.

⁵⁷ SONSUZOĞLU, s. 3.

Bilindiği gibi 6183 sayılı Kanun, devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait sözleşmeden, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışındaki vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları hakkında uygulanmaktadır⁵⁸.

Vadesinde ödenmemiş olan vergi alacakları da 6183 sayılı Kanun'a göre takip ve tahsil edildiğinden, vergi dairelerinin kovuşturma bölümlerinde görev yapan personelin 107. madde ile koruma altına alınmış olan kamu borçlularına ait bilgilerin açıklanmaması konusunda özen göstermeleri gerekmektedir.

2.2.4. 4208 Sayılı Kararın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun Açısından

Vergi mahremiyetinin korunmasına ilişkin bir başka paralel düzenleme 4208 sayılı Kararın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun⁵⁹ ile yapılmıştır. Kanunun 6.maddesine göre: *“Aşağıda yazılı kimseler, görevleri dolayısıyla kişilerin ve bu kişilerle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olarak öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanamazlar”*.4208 sayılı yasanın sır saklama mecburiyetine ilişkin hükümleri, doğrudan doğruya ve sadece vergi gizliliğine yönelik olmamakla birlikte, şahıslara, şahısların işletme ve servetlerine ve mesleklerine ilişkin sırlar, vergi sırrının da öğrenilmesine yol açabileceği için, anılan yasanın bu konudaki hükümleri vergi sırları için de geçerli olmaktadır⁶⁰.

Kanunun 6.maddesine aykırı hareketin cezası ise aynı kanunun 12.maddesinde verilmiştir. Şöyleki: *“Bu kanunun 6 ncı maddesinde sayılan kişiler, gizli kalması lazım gelen hususları ifşa etmeleri halinde, bir seneden üç seneye kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar”*.

⁵⁸ ARABACI Mehmet, “Vergi Mahremiyeti ve Mesleki Sırların Açıklanması Açısından Vergilendirme Sürecinde Görev Alanların Sorumluluğu”, **Yaklaşım Dergisi**, Ankara 2011, s.12.

⁵⁹ 19.11.1996 gün ve 22822 sayılı Resmi Gazete

⁶⁰ SONSUZOĞLU, s.4.

4208 sayılı Kanunda yer alan düzenleme 6183 sayılı Kanundaki ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunundaki düzenlemeye benzetmekle birlikte Vergi Usul Kanunu ve 6183 sayılı Kanun vergi mahremiyetinin ihlalin suçunun cezası için Türk Ceza Kanununa atıfta bulunmuştur. Ancak 4208 sayılı Kanunda mahremiyetin ihlaline ilişkin cezayı doğrudan ilgili kanunda düzenlenmiştir. TCK'nın 239.maddesine yapılan göndermede yer alan ceza 1 yıldan 3 yıla kadar hapis cezası ve 5000 güne kadar adli para cezasıdır. Yani 4208 sayılı kanundan cezai müeyyide olarak fark, hapis cezasının yanı sıra verilen 5000 günlük adli para cezasıdır.

2.2.5. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından

Doğrudan vergi mükelleflerinin haklarını ele alan uluslararası anlaşma olmamasından dolayı, şuan için vergi mahremiyeti konusundaki en sistematik kaynak Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesidir denilebilir.

Türkiye'nin de taraf olduğu ve iç hukukumuzun bir parçası kabul edilen Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin konuya ilişkin 8. maddesi şu şekildedir: *'Herkes özel hayatına, aile hayatına, konutuna ve haberleşmesine saygı gösterilmesi hakkına sahiptir.*

Bu hakkın kullanılmasına bir kamu otoritesinin müdahalesi, ancak ulusal güvenlik, kamu emniyeti, ülkenin ekonomik refahı, dirlik ve düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için, demokratik bir toplumda zorunlu olan ölçüde ve yasayla öngörülmüş olmak koşuluyla söz konusu olabilir''.

Sözleşmede düzenlenen bu hakkın süjesini değerlendirecek olursak önce sözleşmenin 8.maddesinin birinci fıkrasındaki "herkes" ifadesiyle bu hakkın sahibinin genel olarak herkes olduğu kabul edilmiştir. Diğer yandan Sözleşmenin 34. Maddesinde ise Mahkeme'nin, Sözleşme veya protokollerinde tanınan hakların taraf devletlerden birisi tarafından ihlali nedeniyle zarar gördüğünü iddia eden "gerçek kişilerin" yanı sıra "hükümet dışı kuruluş" veya "kişi gruplarının" da bireysel başvuru hakkı bulunmaktadır diyerek özel hayata saygı hakkından AİHS'ne göre gerçek kişilerin, hükümet dışı kuruluşların ve kişi gruplarının yararlanabileceği sonucuna varılmaktadır.

GÖZÜBÜYÜK'e göre kişi grupları, ulusal hukuka uygun olarak oluşturulan tüm topluluklardır⁶¹. Hükümet dışı gruplar devletle organik bir bağlantısı olmayan ve kamu gücünü kullanma yetkisi bulunmayan tüm kuruluşlardır. Bu açıdan belediyeler ve bu tarz yerel yönetim kurumları kamu kurumu niteliklerinden dolayı bireysel başvuru hakkını kullanamazken; buna karşılık dini cemaatler, ticari şirketler, sendikalar, siyasi partiler, sosyal ve hayır amaçlı derneklerin bireysel başvuru hakkı bulunmaktadır⁶². Dolayısıyla, özel hukuk tüzel kişileri ile tüzel kişiliği bulunmamakla birlikte özel hukuk kurallarına tabi olan grup veya toplulukların özel hayatın korunması hakkının özneli arasında yer aldıkları söylenebilir. Kamu tüzel kişileri ise devlet adına kamusal nitelikte görevleri yerine getiren ve özel hukuk ilişkilerini de kamusal nitelikleri çerçevesinde gerçekleştiren organlar olup, esas itibariyle özel hayata ve haberleşmeye saygı hakkının süjesi değil, muhatabıdır.

Nitekim Avrupa İnsan Hakları Komisyonu bir yerel yönetim birimi olan 16 komünün Avusturya'ya karşı yaptığı bireysel başvuruyu, Komünün hükümet dışı deyiminin içine girmediği, komünlerin de devlet görevlerini yerine getiren kuruluşlar olduğu nedeni ile reddetmiştir⁶³. Buna karşı Komisyon "Times Newspaper Ltd." ortaklığının yaptığı başvuruyu, İngiliz Hukukuna göre kurulmuş ve tüzel kişiliği bulunan ortaklığın, Sözleşmenin 34. maddesinde sözü edilen "hükümet dışı kuruluşlar" deyiminde yer aldığı gerekçesi ile kabul etmiştir.

Konumuz gereği vergi mahremiyeti kapsamında hak ihlalinin Sözleşme'nin 8. maddesinin koruması altında olup olmadığı meselesini değerlendirmek gerekir. Vergi Usul Kanununun 8. maddesi mükellefi vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişi olarak tanımlamaktadır. Yani tüzel kişilik anlamında bir ayırım yapılmamıştır. Bunun dışında Kurumlar Vergisi Kanununa göre mükellef olabilecekler sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeleri ve iş ortaklıklarıdır. Bu bağlamda iktisadi kamu kuruluşları, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine göre yukarıda söz ettiğimiz hak süjesi bağlamında yer almadığı yani özel hayata saygı hakkı içinde vergi mahremiyetinin ihlali sebebiyle komisyona başvuramayacağı kanısındayız. Çünkü İktisadi Kamu Kuruluşları

⁶¹ GÖZÜBÜYÜK Şeref, "İnsan Hakları Komisyonuna Kimler Kimlere Karşı Başvurabilir?", **İnsan Hakları Yıllığı**, C.13, Y .1991, s.6.

⁶² REİSOĞLU Safa, **Uluslararası Boyutlarıyla İnsan Hakları**, Beta Kitabevi, İstanbul 2001, s. 127.

⁶³ GÖZÜBÜYÜK, s.6.

devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğerk kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağılı olup, faaliyetleri devamlı bulunanın ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler iktisadî kamu kuruluşlarıdır.

Sözleşmenin 8.maddesinin 2.fıkrası ise hakkın koruma alanına yer vermiştir.Bu fıkraya göre hakkın kullanılmasına müdahale ancak ulusal güvenlik, kamu emniyeti, ülkenin ekonomik refahı, dirlik ve düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebebiyle demokratik bir toplumda zorunlu olan ölçüde ve ancak kanunla sınırlanabilir. Yani hakkın mutlak olmadığı ve sınırlamalara konu olabileceği belirtilmiştir.

Aşağıda AİHM ‘nin konumuzla ilgili olduğunu düşündüğümüz bazı kararlarına yer verilmiştir.

Sciacca / İtalya⁶⁴ 11 Ocak 2005:Eğitim verdiği okulun yönetimindeki yolsuzluklara ilişkin olarak gerçekleştirilen soruşturma sırasında, başvuran hakkında, suikast kurmak, vergi kaçırma ve dolandırıcılıktan dava açılmıştır. Savcılık ve Revenue polisi tarafından verilen basın açıklamasının ardından, günlük iki gazete, başvuranın fotoğrafıyla birlikte, kovuşturmayaya neden olan gerçeklerle ilgili yazılar yayınlamıştır. Dört kez yayınlanan fotoğraf, başvuran hakkında dosya hazırlanırken Revenue polisi tarafından çekilen ve basına verilen fotoğraftır. Başvuran, basın açıklaması sırasında fotoğrafının dağıtılması özel hayata saygı hakkını ihlal ettiğini iddia etmiştir. Mahkeme, Sözleşme’nin 8. maddesinin (özel hayata saygı hakkı) ihlal edildiğine karar vermiştir. Mahkeme, özellikle, resmi bir dosyanın hazırlanması amacıyla çekilmiş bir fotoğrafın Revenue polisi tarafından basına verildiğini belirtmiştir. Ayrıca, Mahkeme önündeki bilgilere göre, İtalyan hukukunda şüphelenilen veya tutuklanan ve orada tutulan kişilerin fotoğraflarının çekilmesini ve basına verilmesini düzenleyen bir hüküm bulunmamaktadır. Bu daha çok uygulamanın geliştiği bir alandır. Mahkeme, bu nedenle, başvuranın özel hayata saygı hakkına yapılan müdahalenin Sözleşme’nin 8. maddesinin anlamı çerçevesinde kanunlara uygun olmadığına hükmetmiştir.

André ve Another / Fransa (no. 18603/03) 24.07.2008⁶⁵: Başvuranlardan biri avukat, diğeri ise bir hukuk firmasıdır. Dava, başvuranların müvekkili olup vergi

⁶⁴ http://www.echr.coe.int/Documents/FS_Own_image_TUR.pdf Erişim Tarihi: 21.10.2015

⁶⁵ http://www.echr.coe.int/Documents/FS_Taxation_TUR.pdf Erişim Tarihi: 21.10.2015

kaçırdığından şüphelenilen bir şirket aleyhine delil temin etmek amacıyla başvuruların ofisinin vergi müfettişleri tarafından aranması ile ilgilidir. Başvurular, gerçekleştirilen arama ve el koyma faaliyetinin kanuna aykırı olduğu şikayetiyle itirazda bulunmuşlardır. Bu itiraz Yargıtay tarafından reddedilmiştir. Mahkeme, başvuruların müvekkili olan şirketin çalışmalarına yönelik vergi denetimi bağlamında, vergi müfettişliğinin başvuruları hedef almasının yegane nedeninin, başvurular her ne kadar o sırada bir suç veya müvekkili hesabına bir yolsuzluğa karıştığı isnadıyla yüz yüze kalmamakla birlikte, müvekkil şirketin vergi kaçıracağına dair şüphelerin teyidi adına gerekli kontrollerin yapılması ve ilgili belgelerin bulunması olduğunu kaydetmiştir. Mahkeme etkili yargı denetimi olmadığı gerekçesiyle, oybirliğiyle 6. maddenin 1. fıkrasının (mahkemeye erişim hakkı) ihlal edildiğine hükmetmiştir. Mahkeme, arama ve el koyma faaliyetlerinin güdülen amaçla orantısız olduğundan bahisle, oybirliğiyle 8. maddenin ihlal edildiğine hükmetmiştir.

BernhLarsen Holding As ve Diğerleri / Norveç (no. 24117/08) 14.03.2013⁶⁶: Dava, Norveçli üç şirketin, bu üç şirket tarafından ortak olarak kullandığı bir bilgisayar sistemindeki tüm bilgilerin birer kopyasının vergi denetçilerine sunulmasına ilişkin vergi makamları tarafından verilen bir karara ilişkin şikâyetleriyle ilgilidir. Sözleşmenin 8. maddesi (özel ve aile hayatına, konutuna ve yazışmasına saygı gösterilmesi hakkı) ihlal edilmemiştir: Mahkeme, etkinliğe ilişkin sebeplerden dolayı, vergi ödeyen bir kişinin “karışık arşiv” kullanmasının, bu arşivde vergi ödeyen başka kişilere ait bilgiler bulunsa bile, vergi makamlarının eylemlerini gerçekleştirme olanaklarını kısıtlamaması gerektiği hususunda Norveç mahkemeleri ile aynı görüştedir. Ayrıca suiistimale karşı yeterli önlemler alınmıştır.

3. VERGİ DENETİMİNDE VERGİ MAHREMİYETİNİN KORUNMASI

Geniş anlamıyla vergi denetimi kavramı, vergi mükelleflerinin beyanlarının doğruluğunun incelenmesini (vergi incelemesi) ve vergi idaresinin merkez ve taşra

⁶⁶ http://www.echr.coe.int/Documents/FS_Taxation_TUR.pdf Erişim Tarihi: 21.10.2015

teşkilatının iç denetime tabi tutulması (teftiş) ile vergi idaresi personelinin gerektiğinde soruşturmalarının yapılmasını kapsamaktadır⁶⁷.

Vergi denetiminin amacı; vergi kaçırılmasının önlenmesi; vergi idaresinin mükellefiyetin saptanması ve matrahın belirlenmesi ve tahsilat gibi temel işlemlerini yerine getirmesi; mali nedenler (Bütçeye kaynak); Sosyal nedenler (Gelir dağılımında adaletin sağlanması); psikolojik nedenler(ödenen vergiler ile devletin sunduğu hizmet arasında bir bağ kurulamaması ve içinde yaşanan toplumda vergi kaçırmanın ahlaka aykırı sayılması ya da vergi kaçırmanın denetlenip cezalandırılacaklarına ilişkin inancın az olması⁶⁸); Hukuki nedenler(Yürürlüğe giren bir verginin gereği gibi uygulanması devletin gücünü saygınlığını temsil eder. Başka bir neden olmasa dahi vergi kanununun hiçbir kuşkuya yer bırakmayacak şekilde uygulanması için denetim gereklidir.)

Vergi denetimi mükelleflerin ve idarenin vergi yasalarının belirlediği sınırlar içinde davranmalarını sağlayarak vergi adaletini korur. Türk vergi sisteminde kaynaktan kesilenler dışında, vergilerde beyan esası⁶⁹ geçerlidir. Yani yükümlü süresi içinde ve usulüne uygun olarak vergiyi doğuran olayı ve matrah üzerinden hesaplanan vergiyi vergi dairesine bildirmekte ve vergilendirme işlemleri bu beyana dayalı olarak yapılmaktadır. Mükelleflerin beyanları denetlenmez ya da eksik denetlenirse mükellef açısından bir keyfilik söz konusu olacaktır. . İşte bu noktada mükellef beyanlarının doğruluğunun belirlenmesi ve toplanan verilerin zamanında ve eksiksiz gerçekleştirilmesi için vergi mükelleflerinin çeşitli yollarla denetlemesi gerekmektedir⁷⁰. Bu denetim yolları Vergi Usul Kanununda m.127-152 arasında "yoklama", "inceleme", "arama" ve "bilgi toplama" şeklinde düzenlenmiştir.

⁶⁷ ARPACI Altar Ömer, "Vergi Denetimi Üzerine", <http://isikali.blogcu.com/vergi-denetimi-nedir/7305904> Erişim Tarihi: 21.10.2015; ÜSTÜN Ümit Süleyman, **Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı**, Beta Yayıncılık, 2013 İstanbul, s. 16.

⁶⁸ MALİYE HESAP UZMANLARI DERNEĞİ, Denetim-İlke ve Esasları-Vergi Denetimi Bağımsız Denetim-İç Denetim- Mali Tablolar Denetimi, Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Yıldız Ofset Yayıncılık, İstanbul 1999, s. 47.

⁶⁹ "Beyan usulü verginin ödeme gücüne göre ayarlanmasını en fazla sağlayabilen ve dolayısıyla vergilemede adalet ilkesinin gerçekleşmesini, yeterli bir denetim mekanizmasının mevcut olduğu varsayımı altında en iyi şekilde gerçekleştirebilen yöntemdir. Bu yöntemin başarısı geniş ölçüde, vergi idaresinin iyi organize edilmiş olmasına, bir başka deyişle beyannameleri inceleyip denetleyecek olan maliye memurlarının bilgi ve ahlak seviyelerinin yüksek, sayılarının da gereken işlere yetecek derecede olmasına bağlı bulunmaktadır". ÜSTÜN, **Vergi Denetimi**, s. 14.

⁷⁰ TOSUNER Mehmet/ Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir 2011, s. 165.

3.1. Yoklama

3.1.1.Genel Olarak

Yoklama, vergilendirmeyi etkileyen ve vergi idaresinin bilgisi dışında kalan olgu ve bulguları ortaya çıkarmayı amaçlamaktadır⁷¹. Mükellefler bazen vergilendirmeyi ilgilendiren işe başlama, işyeri adres değişikliği, şube açılışı, işi terkleri, işçi çalıştırmaları gibi maddi olayları bir bildirimle vergi dairesine bildirmek zorundadırlar. İşte vergi dairesinin bu bildirimleri yerinde tespit etme olayına verilen isim ise yoklamadır. Aslında yoklama mükelleflerin vergisel işlemlerinin bir nevi fotoğrafının çekilmesidir⁷².

Yoklama, Vergi Usul Kanunu'nun 127. maddesinde düzenlenmektedir. Yoklamada amaç, yükümlüleri ve yükümlülükle ilgili maddî olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir.

Yoklamaya yetkili olanların⁷³ görevleri VUK'un 127/1. maddesinde beş bent halinde düzenlenmiştir. Buna göre;

a) Maliye Bakanlığınca belirlenmiş usuller dahilinde özel yetki verilmiş olmak kaydıyla günlük hasılatı tespit etmek,

b) 3100 Sayılı Kanun kapsamına girip ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hasılatı tespit etmek,

c) Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını usulüne göre kayıt yapılıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını, faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek, kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak,

⁷¹ KARAKOÇ Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014, s. 318.

⁷² AKDOĞAN Abdurrahman, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Gazi kitabevi, Ankara 2004, s.43.

⁷³ Her ne kadar 127. madde de yoklama memurları terimi kullanılsa da biz bu ifadeyi kullanmıyoruz, çünkü yoklama memurları, 128. madde de sayılan, yoklama yetkililerinden sadece birisidir.

d) Nakil vasıtalarını, Maliye ve Gümrük Bakanlığının belirleyeceği özel işaretle durdurmak ve taşıtta bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek,

e) Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması, halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak, (Beklemeye ve muhafazaya alınan malların bozulmaya ve çürümeye maruz mallar olması halinde derhal, diğer mallar ise üç ay sonra Maliye ve Gümrük Bakanlığının belli edeceği esaslar dahilinde tasfiye olunur.) yetkisini haizdirler.

Yoklama her zaman yapılabilir(vuk m. 130). Belli bir zamanı bulunmamaktadır. Gece faaliyette bulunan yerlerde yoklama gece de yapılabilir. Bununla birlikte yoklama yapılacağı zaman, nezdinde yoklama yapılacak olana haber verilmeyecektir.

Yoklamaya yetkili kişiler VUK 128. maddede düzenlemiştir. Buna göre yoklama, vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar ve gelir uzmanları tarafından yerine getirilecektir.

VUK'un 128. maddesine göre vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar aynı zamanda yoklama da yapabilecek olmasına rağmen yoklama memurlarının vergi incelemesi yapmaya yetkileri yoktur.

3.1.2. Yoklamanın Vergi Mahremiyeti Açısından Değerlendirilmesi

Yoklama ile vergi idaresine geniş yetkiler verilmiştir. Bu yetkilerden birkaçı vergi mahremiyetine aykırılık teşkil etmektedir. Nitekim VUK'un 127. Maddesinin 1.fikrasının c bendinin son cümlesi ve e bentleri özel hayatın gizliliğinin ihlal edilip edilmediği konusunda bazı tartışmalara neden olmuştur⁷⁴.

⁷⁴ Anayasaya ve ceza hukuku ilkelerine aykırı olduğu ileri sürülen görüşler için ayrıntılı bilgi için bkz. BAYKARA Bekir, "Yoklama Esnasında El Defteri Alma Yetkisine İlişkin Düzenlemenin Anayasa Karşısındaki Durumu", **Vergi Dünyası Dergisi**, Ankara 2005, s. 292; FURTUN, İdris Hakan, "Türk Hukukunda Vergi Mükelleflerini Denetleme Araçları", **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin**

VUK 127/1-c bendi, yoklama memurlarını "*kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almaya*" yetkili kılmıştır. Yani yetkili yoklama memurları, vergi kaybı olduğuna dair delil teşkil eden defter ve belgelere el koymaktadır. Bu işlem, ceza usul hukuku anlamında bir "zapt" (elkoyma) işlemidir⁷⁵.

VUK'da ceza yargılama usulü ile ilgili maddeler mevcuttur. Bu bağlamda, VUK 127/1-c son cümle de bir ceza muhakemesi normudur. Suçun veya tehlikelerin önlenmesi amacıyla veya suçun delili olabileceği veya müsadereye tâbi olduğu için, bir eşya üzerinde, rızası olmamasına rağmen, zilyedin tasarruf yetkisinin kaldırılması işlemine elkoyma denir⁷⁶. Yani elkoyma bir eşyanın geçici olarak devletin eli altına alınmasıdır.

Elkoyma kararını kural olarak hâkim verir. Gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde Cumhuriyet savcısının, Cumhuriyet savcısına ulaşamadığı hallerde ise kolluk amirinin yazılı emri ile kolluk görevlileri, elkoyma işlemi gerçekleştirebilir. (CMK/127. madde) Eğer hakim kararı olmadan el koyma işlemi yapılırsa, işlem 24 saat içinde görevli hakim onayına sunulur ve 48 saat içinde kararın açıklanması beklenir. Ayrıca Anayasa'nın 20/2 maddesinde bu düzenleme yer almaktadır. Dolayısıyla el koyma yetkisi olmayan yoklama memurlarının defter ve belgelere el koyması CMK'ya ve "...usulüne göre verilmiş hakim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kağıtları ve eşyası aranmaz ve bunlara el konulamaz..." diyen Anayasanın "özel hayatın gizliliği ve korunması" hükmüne⁷⁷ dolayısıyla vergi mahremiyetine aykırıdır.

Ayrıca 127/1-c son cümlesi ceza muhakemesini ilgilendirip temel bir hakkı kısıtlamasına rağmen bunun esaslarının yine 127/2 deki Maliye Bakanlığına bırakılması Anayasaya aykırıdır⁷⁸. Şöyle ki; 127/1-c son cümlesi arama ve elkoyma yetkisi vermiştir. Ancak arama ve elkoyma Anayasamızın 20. maddesinde ve 21. maddesinde⁷⁹ temel hak ve

Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı, İstanbul 2010, s.318-319; SEViĞ, Veysi ve DOĞRUSÖZ Bumin, "Yoklama Memuru İşletme Defterlerine El Koyabilir mi?", **Referans Gazetesi**, 26 Mayıs 2010, s. 4.

⁷⁵ SABAN Nihal, **Vergi Hukuku**, Beta Yayınları, İstanbul 2006, s.268.

⁷⁶ Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği, 4. m.

⁷⁷ KANETİ Selim, "Vergi Usul Kanunu'nda Yapılan Değişikliklerle Vergi İdaresine Tanınan Yetkilerin Değerlendirilmesi", **İktisat ve Maliye Dergisi**, C. XXXIII, S. 3, Haziran, 1986, s. 99.

⁷⁸ BAYKARA, s.292.

⁷⁹ "İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesine göre kurulan İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi mesleki ve ticari faaliyetin yürütüldüğü yerleri de sözleşmenin 8. maddesi anlamında konut saymaktadır." GÖZÜBÜYÜK

hürriyetler arasında sayılmıştır.Bu alanda Anayasanın 91. maddesi gereği, Kanun Hükümünde Kararnamelerle dahi düzenleme yapılamaz.Dolayısıyla Maliye Bakanlığı yönetmelik veya tebliğ ile bir düzenleme, sınırlama yapamaz.

Yine VUK 127-e maddesinde belirtilen, yoklama memurlarının, trafikten alıkoyma, malı bekletme ve muhafaza altına alma yetkileri ceza hukuku anlamında bir geçici zapt yetkisidir⁸⁰ ve aynı şekilde CMK'ya ve Anayasa'ya aykırıdır.

Dolayısıyla kanun maddesinin her iki bendinde de hukuka aykırı el koyma yapılarak vergi mahremiyeti ihlal edilmektedir.

3.2. Vergi İncelemesi

3.2.1. Genel Olarak

Yoklamada vergi idaresi yükümlülüğe ilişkin maddi olayları, kayıtları ve konuları dış görünüşleriyle araştırmaktadır⁸¹. Ancak vergi idaresi vergi alacağını elde edebilmek için daha kapsamlı bir inceleme yapmak zorunda kalabilir. İşte bu ayrıntılı araştırma vergi incelemesidir. Vergi incelemesi üst düzeyde gerçekleştirilen bir vergi denetim uygulamasıdır⁸². Başka bir tanımda ise vergi incelemesi, beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla yükümlünün defter kayıtları, belgeleri ve envanteri üzerinde yapılan derinlemesine bir araştırmadır⁸³.

Bu denetim yolunun önleyici, eğitici ve yakalayıcı fonksiyonları vardır. Önleyici fonksiyon mükelleflerin suç işleme girişimlerini engeller. Eğitici fonksiyon, mükellef veya yetkili elemanların hatalı vergi işlemleri karşısında doğru işlemin nasıl yapılacağı

Şeref/GÖLCÜKLÜ Feyyaz, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması**, Turhan Kitabevi, Ankara 2003, s. 340.

⁸⁰ ÜSTÜN, Vergi Denetimi, s.37.

⁸¹ KARAKOÇ, s.322.

⁸² AKDOĞAN,s.101; ÜSTÜN, s. 38.

⁸³ ÖNCEL - KUMRULU – ÇAĞAN,s.100.

konusunda eğitir⁸⁴. Yakalayıcı fonksiyonda ise, suç işleyen mükelleflerin suçlarının belirlenmesini ve haklarında yasal işlem yapılmasını sağlar⁸⁵.

VUK'un 134.maddesine göre vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Bu maddeden de anlaşılacağı üzere vergi incelemesi sadece ödenecek verginin doğruluğunun tespit edilmesi değil, aynı zamanda verilerin doğru ödenmesini amaçlamaktadır.

Vergi incelemesine yetkili elemanlar Vergi Usul Kanunu'nun 135. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre *'vergi incelemesi, Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir'*.

Vergi Usul Kanunu 137.maddesine göre vergi incelemesine tabi olanlar ise, defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişilerdir.

Vergi incelemeleri prensip olarak mükellefin işyerinde yapılır. İşyerinin müsait olmaması, ölüm, memleketi terk ve benzeri hallerde incelemenin işyerinde yapılması imkansız olursa veya mükellef isterse inceleme dairede yapılabilir. Ancak vergi incelemesinin mükellefin işyerinde yapılması esas olduğundan, incelemenin işyerinde yapılmasının imkansız olduğu tespit edilmeden ya da mükellefin bu konudaki isteği sorularak bu husus yazılı olarak tutanağa geçirilmeden, incelemenin dairede yapılmasının mümkün olmadığı yönünde Danıştay kararları mevcuttur⁸⁶. İnceleme ancak bu şartların varlığı halinde dairede yapılabilecektir⁸⁷.

Aslında incelemenin işyerinde yapılması hem vergi mahremiyeti hem de mükellefin iktisadi hayatının aksamaması açısından uygundur.

⁸⁴ ŞARMAN Ceren, <http://www.vmhk.org.tr/vergilendirme-ve-ozel-hayatin-gizlilik/>
Erişim Tarihi 12.11.2015.

⁸⁵ ŞARMAN Ceren, <http://www.vmhk.org.tr/vergilendirme-ve-ozel-hayatin-gizlilik/>
Erişim Tarihi 12.11.2015.

⁸⁶ İLHAN Asena, Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, s.12.

⁸⁷ ÜREL Gürol, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, 2003 Ankara, s.260.

3.2.2. Vergi İncelemesinin Önemi

Vergi incelemesi her ne kadar idare için yapıldığı düşünülse de, mükellef açısından belki daha da önemli olduğu söylenebilir.

Devlet açısından önemine bakacak olursak; vergi, devletin kamu gelirleri açısından son derece önemlidir. Bu sebeple devlet vergi incelemesi ile vergi kaybını en aza indirmeye çalışır. Bu gelir ekonomik istikrar için son derece önemlidir. Etkili bir vergi inceleme sistemi ile vergide adaletin sağlanması, vergi kaybının en aza indirilerek uyum düzeyinin yükseltilmesi açısından büyük bir öneme sahiptir⁸⁸.

Mükellef açısından önemine bakacak olursak; vergi incelemesi esnasında iyi bir vergi inceleme elemanı yükümlüye nelere dikkat etmesi gerektiği, hesapları nasıl tutması gerektiği gibi önemli bilgiler vererek muhasebesinin daha düzenli olmasını sağlar⁸⁹. Ayrıca işletme sahibinin haberi olmaksızın o işletmede çalışan tarafından yapılan hile veya hatalar vergi inceleme esnasında ortaya çıkabilir.

Bunun dışında vergi incelemesi haksız rekabeti de önleyen bir unsurdur. Çünkü vergi kaçırarak mükellefler vergi kaçırmayan mükelleflere oranla ekonomik güç elde etmiş olur. Oluşan bu haksız rekabet sebebiyle yasalara uygun düzenli vergisini ödeyen mükellef zor durumda kalır. İşte vergi incelemesi ile vergi kaçırarak işletmeye ödemesi gereken vergi ve cezaları ödeterek, vergisini düzenli ödeyen işletmeyle arasında oluşacak haksız rekabetin önüne geçilmiş olacaktır.

3.2.3. Vergi İncelemesi Kapsamında Vergi Mahremiyetinin Değerlendirilmesi

Vergi inceleme elemanlarının incelemeye yönelik yetkileri yanında uymaları gereken kurallar da vardır. Bunların en önemlilerinden biri vergi mahremiyetiyle ilgili olandır. Vergi hukukunda vergi mahremiyeti, vergi işlem ve incelemeleri ile uğraşan memurların, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanların, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara katılanların ve vergi işlemlerinde görevlendirilen bilirkişilerin, mükellef ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına ve hesap

⁸⁸ YUMUŞAK İbrahim, "Vergi Uyumunu Yükseltmesinde Vergi İncelemelerinin Rolü", **Vergi Dünyası**, S.272,2004, s. 44; ÜSTÜN, Vergi Denetimi, s. 38.

⁸⁹ BAYKARA Bekir, "Vergi İncelemesi Sırasında Mükellefin Hakları", **Vergi Dünyası**, S.314,Ekim2007, s.14.

durumlarına, işlerine işletmelerine, servetlerine ilişkin olmak üzere öğrendikleri sırları ya da gizli kalması gereken diğer hususları açıklamaları veya üçüncü kişilerin yararına olacak şekilde kullanmaları yasağı anlamına gelir. Görevlilerin tabi olduğu bu yasak görevden ayrılışları bile devam eder.

Kanun hükmünden anlaşılacağı üzere mükellefin her türlü hesap ve işlemleriyle ilgili bilgi sahibi olan inceleme elemanları da bu hükmün kapsamındadır. Mükellefin iş ve hesap durumlarına ve özel hayatına en fazla nüfuz eden, bu konularda en fazla bilgi sahibi olma imkanına sahip olan meslek grubudur⁹⁰. Çünkü Vergi incelemesinde ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak ve tespit etmek için her türlü işlem yapılabilmektedir. Hatta vergi incelemesinde işletmelere dahil ekonomik değerlerin fiili envanterlerinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların incelenmesi yoluna da başvurulabilmektedir⁹¹. Bu sebeple vergi incelemesi nedeniyle defter, belge ve her türlü bilgisayar ortamı verilerine el konulan vergi mükellefinin işine, kazancına, hesaplarına, üretim yöntem ve tekniklerine, müşterilerine, fiyat bilgilerine, satışlarına, pazarlama yöntemlerine, kendisine ve ailesine özel bilgilerin sonuna kadar gizli tutulmasını isteme hakkı vardır. Sır saklama yükümlülüğüne uymayan görevliye VUK m. 362 uyarınca Türk Ceza Kanununun 239. maddesi⁹² hükümlerine göre cezalandırılır.⁹³

⁹⁰ BAYKARA, s. 197.

⁹¹ KARAKOÇ, s. 226.

⁹² Ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması

Madde 239- (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 beş bin 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 fıkraya göre cezaya hükmolunur. (2) Birinci fıkraya hükümleri, fenni keşif ve buluşları veya sınai 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 halde şikayet 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.

⁹³ ÜSTÜN Ümit Süleyman/ÜNSAL Hilmi, "Vergi Cezaları Konusunda 5728 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler ve Değerlendirilmesi", **Selçuk Üni. Hukuk Fak . Dergisi**, S.2, Konya 2008, s. 118.

3.3. Arama

3.3.1. Genel Olarak

Vergi idaresinin vergiyi tarh edebilmesi için bazı bilgi ve belgelere ihtiyacı vardır. Mükellef veya vergi sorumlusu vergi dairelerine, vergilendirme işlemi için gerekli olan bubilgileri beyanname ile sunar. Bu beyannamelerin gerçeğe uygun bir şekilde ve isteyerek verilmesi gerekir. Ancak mükellef bu beyan yükümlülüğünü yerine getirmeyebilir ya da eksik yerine getirebilir. İşte böyle durumlarda mükellef ya da vergi sorumlularının beyanlarının doğruluğunu saptamak daha doğru bir ifadeyle vergi yasalarına uyup uymadıklarını kontrol etmek için kullanılan denetleme yollarından biri olan "arama" yöntemine başvurulur. Arama adaletli vergilendirmenin gerçekleştirilmesi için önemli bir vergi denetim yoludur.

Arama, ihbar yada yapılan incelemeler dolayısıyla bir mükellefin vergi kaçırdığını gösteren kanıtlar bulunması halinde, bu mükellef ya da kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer kişilerin iş yerlerinde, evlerinde ya da üzerlerinde araştırma yapılmasına denir⁹⁴. Aramalı inceleme ise, çeşitli kaynaklardan alınan duyumlar (ihbarlar) veya yapılan incelemeler dolayısıyla bir vergi yükümlüsünün vergi kaçırdığını gösterir nitelikte belirtilerin bulunması durumunda, bu yükümlü veya kaçakçılıkla ilgisi görülen öteki kişiler (gerçek veya tüzel) nezdinde (ikametgah, işyeri, fabrika, ofis, büro, satış birimi, merkez, şube, imalathane, işletme vb.) ve bu kişilerin üzerlerinde yasal düzenlemelere uygun şekilde arama yapılması ve bu arama sonucu el konulan defter, belge ve her türlü kaydın (bilgisayar, mikrofilm, videobant, ses bandı vb. tüm manyetik ortamlardaki bilgiler ve kayıtlar dahil) vergi incelemesi ile ilgili yasal düzenlemelere uygun olarak ve tüm inceleme tekniklerinden yararlanılmak yoluyla incelenerek, vergi kayıp ve kaçığının ortaya çıkarılmasıdır⁹⁵.

Her durumda arama yoluna başvurulmamalıdır. Yani aramalı inceleme yoluna sadece, VUK'nun 359. maddesinde hürriyeti bağlayıcı ceza ile yaptırılan fiillerin

⁹⁴ KIRBAŞ Sadık, Vergi Hukuku, Siyasal Kitabevi, Ankara 1995, s. 137.

⁹⁵ EROL Ahmet, "Aramalı Vergi İncelemesi Kılavuzu ve İhbar İkramesi", *Yaklaşım Dergisi*, S.197, Mayıs 2009, s.22

varlığına delalet eden emarelerin bulunması halinde gidilebilir⁹⁶. Bunun dışında vergi ziyana sebep olan (idari para cezasına yaptırılan) fiiller için arama yoluna gidilmemelidir⁹⁷.

Ceza hukukunun delil toplama araçlarından biri olan arama, VUK'da 142-146 maddeler ile vergi hukukunda da yer almıştır⁹⁸. VUK'nun 147. maddesine ile de arama hakkında hüküm bulunmayan durumlarda tamamlayıcı olarak CMK. hükümlerine atıfta bulunulmuştur⁹⁹. Bu atıf, büyük önem taşımaktadır. Örneğin, vergisel arama kararı konusunda sulh yargıcının yetkili olduğu belirtilmekle beraber, gecikmesinde sakınca bulunan durumlara ilişkin bir açıklık yoktur. Böyle bir durumda CMK 119. maddesine gidilir.

3.3.2. Arama Talebinin Koşulları

Niteliği gereği arama, ilgili kişilerin özel hayatına ve konut dokunulmazlıklarına yani temel hak ve özgürlüklerine müdahale niteliği taşımaktadır. Ancak kamu menfaati gereği bu temel hak ve özgürlüklere sınırlamalar getirilebiliyor. Bu yüzden Anayasa, VUK ve CMK'daki düzenlemelere uygun yapılacak aramanın, temel hak ve özgürlüklere meşru bir istisna olarak kabul edilmesi gerekir¹⁰⁰.

Vergi Usul Kanunu'nun 142. maddesine göre arama yapılması için aşağıdaki şartlar bulunmalıdır.

3.3.2.1. Mükellef Hakkında Vergi Kaçırıldığına İlişkin Bir İhbarın veya Belirtilerin Bulunması

VUK. 142. maddesine göre aramaya başvurulabilmesinin ilk koşulu mükellef hakkında vergi kaçırıldığına ilişkin bir ihbarın bulunması ve bu ihbarın yeterli emarelerle

⁹⁶ DOĞRUSÖZ Bumin, "Aramalı Vergi İncelemesi", *Yaklaşım Dergisi*, Şubat 2010, S. 206, s. 31.

⁹⁷ DOĞRUSÖZ, s. 31

⁹⁸ ÖNCEL Mualla/ KUMRULU Ahmet /ÇAĞAN Nami, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara 2011

⁹⁹ ÜSTÜN, *Vergi Denetimi*, s. 75

¹⁰⁰ YAŞİN Mehmet, "Anayasa ve Ceza Muhakemesi Kanunu'nda Yeralan Düzenlemeler Bağlamında Aramalı Vergi İncelemesinde Özellikli Bazı Durumlar-I", *Yaklaşım Dergisi*, Temmuz 2009, S.201, s. 56; ÜSTÜN, s. 78

desteklenmiş olması veya vergi incelemesi sırasında vergi kaçakçılığı yapıldığına dair belirtilerin bulunmasıdır. İhbar için herhangi bir şekil şartı yoktur. İhbar yazılı yapılabileceği gibi sözlü de olabilir. Sözlü ihbarlara dayanılarak arama kararı istenmesi ve kararın verilebilmesi için de ihbarın gösterdiği emarelerin arama gerekçesinde gösterilmesi gerekir¹⁰¹.

İhbar üzerine aramanın söz konusu olması için; ihbarın ciddi ve gerçekçi olması, ihbar konusunun olağan inceleme yöntemleri ile saptanmasının mümkün olmaması, vergi suçunun işlenmesinde kanıt oluşturan defter ve belgelerin ele geçirilmesinde arama yapılmasının zorunlu olması, kanıtların ancak arama ile elde edilebileceğinin anlaşılması ve aramanın yapılmaya değer derecede verimli ve önemli bulunması gerekir¹⁰².

İhbar sonucunda ikametgahında ve mağazasında arama yapılmış, şeref ve haysiyeti zedelenmiş (zarar görmüş) bir mükellef muhbirin adını öğrendikten sonra genel hükümler dahilinde Türk Ceza Kanunu'nun 285 ve 283. maddelerine göre muhbir aleyhine iftira etmek ve haksız suç atmaktan dolayı ceza davası ve ayrıca Borçlar Kanunu'nun 41. maddesine göre tazminat davası açabilir¹⁰³.

Arama yoluna gidilebilmesi için vergi kaçırıldığına ilişkin belirtilerin bulunması da önem arz etmektedir. Maddede arama yapmaya karar vermede asıl unsur "vergi kaçırıldığına delalet eden emarelerin bulunması" dır. Vergi kaçırıldığına ilişkin emare kavramı bize Ceza Usul Hukukunda 'şüphe' kavramını hatırlatıyor.

Şüphe; basit, makul, yeterli veya kuvvetli olarak sınıflandırılabilir. Biz VergiUsul Kanunu uyarınca arama yapılması için gerekli olan şüphenin "makul şüphe" olması kanısındayız¹⁰⁴. Makul şüphe, hayatın akışına göre somut olaylar karşısında genellikle duyulan şüphedir. Makul şüphede, ihbar veya şikâyeti destekleyen emarelerin var olması

¹⁰¹ NAS Adil, "Vergi Mükelleflerini Denetleme Aracı Olarak Aramalı İnceleme", **Vergi Sorunları Dergisi**, 2011, S. 273

¹⁰² KIZILOĞLU Şükrü , **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, C. 2, Ankara, 1991, s.1341-1342

¹⁰³ KILIZOT Şükrü, s.1352; DOĞRUSÖZ M.Ezhan, Vergi Hukukunda Arama, **Yaklaşım Dergisi**, Aralık 2003, S.132, s. 185.

¹⁰⁴ Aynı görüş için bkz SABAN Nihal, "Anayasa ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi İle Bir Vergi Hukuku Kavramını Okumak", **Polis Dergisi**, Sayı36, 2003, s.94-95 " Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların "buna lüzum görmesi" kavramının içeriğini "vergi mükellefinin vergi kaçırıldığına dair emareler bulunması" oluşturur ki bu da makul şüphe kavramıdır."; YAŞİN Mehmet , Anayasa ve Ceza Muhakemesi Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler Bağlamında Aramalı Vergi İncelemesinde Özellikli Bazı Durumlar-I, **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz, 2009, Sayı 201, s. 56; NAS Adil, "Vergi Mükelleflerini Denetleme Aracı Olarak Aramalı İnceleme", **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 2011, S.273

gerekir. Belirtilen konularda şüphenin somut olgulara dayanması şarttır. Yani sanığın mahkûm olma ihtimali beraat etme ihtimalinden daha kuvvetli değildir. Başka bir deyişle Arama sonunda belirli bir şeyin bulunacağını öngörmeyi gerektiren somut olgular var olmalıdır¹⁰⁵. Ayrıca kuvvetli emare ifadesi maddede kullanılmadığı için vergi kaçırıldığına dair bir belirtinin olması yeterlidir. Ancak burada mücerret bir zan veya tahmin değil, bunun ötesinde emare olabilecek bazı maddi delillerin aranması şarttır¹⁰⁶.

3.3.2.2. Usulüne Göre Verilmiş Hakîm Kararı

Arama yoluna başvurulabilmesi için kanun koyucu tarafından vergi incelemesine yetkili olanlarca bir yazı ile sulh yargıcına başvuru şartı getirilmektedir. VUK'nun 142. maddesi bunu şu şekilde belirtmiştir: “*vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların arama yapılmasına lüzum göstermesi ve bu hususta gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesive sulh yargıcının da istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi, şarttır*”. Bu hüküm aslında müdahalenin meşruiyetinin sağlanması amacıyla Anayasadaki usulüne göre verilmiş yargıç kararı olmadıkça” hükmünün Vergi Usul Kanunundaki görünümüdür. Çünkü aramanın özel hayata müdahale niteliği vardır ve bu yüzden hakim kararına ihtiyaç duyulur. Bununla ilgili Danıştay'ın bir kararını örnek verebiliriz:

İnceleme konusu yapılan olay¹⁰⁷ Danıştay 4. Dairesince verilen “tasfiye halindeki bir şirketin işyerinde arama yapılması ve ...günlü tutanakla yasal defterlere hiçbir kayıt yapıldığının tespit edilmesi üzerine şirketin indirim konusu yaptığı Katma Değer Vergisi'ne ilişkin faturaları yasal defterlerine kaydetmediği ileri sürülerek davacı adına indirimlerin kabul edilmemesi suretiyle resen katma değer vergisi salınıp vergi ziyayı cezası kesilmesine” ilişkin karardır¹⁰⁸. Olayda söz konusu şirketin vergi idaresine karşı açtığı davalar şu şekilde sonuçlanmıştır.

¹⁰⁵ KIZIROĞLU KESKİN Serap , “5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanununda Basit Arama (Adli Arama)”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Ankara 2009,C.58, S. 1, s. 149

¹⁰⁶ KOCAHANOĞLU Osman Selim, **Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları**, İstanbul 1983, s.35

¹⁰⁷ TOSUN Ayşe Nil/ ÖZDEN Engin, “Vergi Denetiminde Arama Yönteminin Mükellef Hakları Yönünden Değerlendirilmesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Yaklaşımı ve Türkiye Örneği”, **Maliye Dergisi**, S. 166, Haziran2014,s.265.

¹⁰⁸ Danıştay 4. Dairesi, T:20.10.2006, E:2006/451, K:2006/2009, http://www.vergidanismani.com/sayfa.aspx?iid=365#.Uxh_b4o5nlU Erişim Tarihi: 05.11.2015

Danıştay 4. Dairesince incelenen olayda; ...Anayasaya ve VUK'un 142. maddesinde öngörülen usule uygun olarak sulh ceza hakimine yapılmış bir başvuru ve bu hakimin kararı olmadan davacının kapalı durumda olan işyerine ...Kaymakamının ... tarih ve ...sayılı yazısı üzerine aynı gün polis yardımı ve çilingir marifetiyle girilerek tüm defter ve belgelerine el konulmuş, olay yerinde düzenlenen tutanak esas alınarak hazırlanan vergi inceleme raporu ile defterlerde gider kayıtlarının bulunmadığı, dolayısıyla katma değer vergisi indirimlerinin kabul edilemeyeceği iddiasıyla dava konusu tarhiyat yapılmıştır. Danıştay 4. Dairesince, davacının işyerinde yapılan arama ve defterlere el konulması işlemlerinin Anayasada ve kanunda öngörülen usule aykırı olması nedeniyle usulüne uygun olarak başlanılmayan vergi incelemesine dayanılarak yapılan tarhiyatta ve bu tarhiyata karşı açılan davanın reddine ilişkin Mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir.

İncelenen olayda, Danıştay 4. Dairesince, vergi hukukunda kullanılan arama yöntemine ilişkin mükellef hukukunu gözeten bir karara imza atıldığı anlaşılmaktadır. Danıştay 4. Dairesince vergi hukuku kapsamındaki aramalar hakkında Anayasanın Temel Hak ve Ödevlere ilişkin kısmında yer alan 20'nci maddesinin ikinci fıkrasına atıf yapılarak "arama" ve Anayasa arasında "özel hayatın gizliliği" noktasında bir bağ kurulmuştur. 213 sayılı VUK'un 142. maddesi hükmü gereği aramanın yapılabilmesi için, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi ve sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi gerekliliğine işaret eden mahkeme, yasaldüzenlemenin kişi hak ve hürriyetlerinin korunması konusunda Anayasa hükmü ile uygunluğunu da vurgulamıştır

Hükme baktığımızda mükellefin vergi kaçırdığına ilişkin emarelerin bulunup bulunmadığına vergi idaresinin karar vereceğini görüyoruz. Buna göre vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların, arama yapılmasına lüzum olup olmadığına karar vermeleri bakımından takdir yetkileri bulunmaktadır¹⁰⁹.

Vergisel aramanın başka vergisel aramayı gerekli kılması durumunda ne yapılmalıdır? Arama işlemi, temel hak ve özgürlükleri yakından ilgilendirmesi nedeniyle Anayasa'da güvence altına alınmıştır. Bu nedenle, aramalı inceleme kararı üzerine bir aramalı inceleme gerçekleştirilmekte iken başkaca kişiler için de vergisel aramalı inceleme

¹⁰⁹ ÜSTÜN, Takdir Yetkisi, s. 284

görüşünün oluşması durumunda, bu kişi için de yetkili hakimden aramalı inceleme kararı talebinde bulunulması gerekmektedir¹¹⁰. Yani vergi kaçırdığına dair emare bulunan mükellefin yanısıra, kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer kişiler için kanımca tek tek arama kararı alınması gerekmektedir. Aynı şey arama yapılacak yerler için de geçerlidir. Yani kaç yerde arama yapılacaksa, arama kararından en az o kadar sayıda suret çıkarılmalıdır¹¹¹. Çünkü, her vergisel arama kararı yer, kişi ve şey üzerinde kendi konusu ile sınırlı uygulanabilmektedir¹¹².

3.3.3. Aramanın Vergi Mahremiyeti Kapsamında Değerlendirilmesi

Kişilerin mali durumları incelenirken anayasal koşullar da göz önünde bulundurulurken verginin mahremiyeti ilkesi dikkate alınır. Çünkü mükellefin özel hayatına ait “şahsi sır”, iş hayatına ait ticari sır” ve meslek hayatına ait “meslek sırrı” niteliğindeki bilgiler vergi mahremiyetinin konusunu oluşturmaktadır. Buna uymayanlar ise VUK madde 362 ve 6183 Sayılı Kanununun 107. maddesi uyarınca TCK’nın 239. maddesine göre cezalandırılır. Vergi mahremiyeti ilkesine anayasaldayanak ise Anayasa’nın 20. maddesinde düzenlenen özel hayatın gizliliğine ilişkin hükümdür. Kişinin içinde bulunduğu ekonomik koşulların ve sahip olduğu ekonomik sınırların ve yine aynı şekilde ticari kişiliklerin (tüzel kişiler-sermaye şirketleri) özel hayatın oldukça önemli bir unsurunu oluşturması sebebiyle, kişinin ticari ve mali durumunun da özel hayatın gizliliği kapsamında değerlendirilmesi mümkündür.

Özel yaşamın gizliliğinin korunması hakkının dayandığı kuralın istisnası ise Anayasanın 20. maddesinin 2. fıkrasında yer almaktadır. Buna göre, "*Milli güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, usulüne göre verilmiş hakim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kağıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmi dört saat içinde görevli hakim onayına sunulur. Hakim*

¹¹⁰ TAŞDELEN Aziz, "Vergisel Arama", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, İzmir 2003, Cilt 5, S. 2, s. 170.

¹¹¹ KIZILOĞLU, s.1354.

¹¹² TAŞDELEN, s.170.

kararını el koymadan itibaren kırk sekiz saat içinde açıklar; aksi halde el koyma kendiliğinden ortadan kalkar.’Dolayısıyla anayasanın bu maddesi değerlendirildiğinde vergi mahremiyeti hakkının ihlal edilmemesi için **bu hakkın sınırlandırılmasının meşru bir nedene dayandırılması gerektiği** sonucuna ulaşılmaktadır¹¹³.

Bunun dışında Mükellefin özel yaşamının gizliliğinin sınırlandırılmasının "Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak" kavramını da ele almak gerekir. Çünkü bu da sınırlamanın meşruiyeti ile bağlantılıdır. Şöyle ki; VUK. 142. madde kapsamında kişinin özel yaşamına müdahalenin meşru nedeni, suç işlenmesinin önlenmesidir. VUK. 142. maddesinde yer alan "mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa" ifadesi, Anayasada yer alan "suç işlenmesinin önlenmesi" kavramı içinde yer almaktadır¹¹⁴.

Anayasa’da düzenlenen temel hakları, vergilendirme alanında da vergi yükümlüsünün temel hakları olarak değerlendirebileceğimizden bahsetmiştik. Başka bir deyişle, vergi mahremiyeti hakkı temel hak niteliği taşıdığı için, vergi mahremiyetinin sınırlanması Anayasada öngörülen temel hak ve özgürlüklerin sınırlanması konusundaki genel esaslar çerçevesinde değerlendirilmelidir. Bu sebeple mükellefin haklarından olan vergi mahremiyeti hakkının tıpkı diğer temel hak ve özgürlüklerde olduğu gibi Anayasanın 13.maddesi uyarınca sınırlandırılabilirliğini söyleyebiliriz. Şöyle ki; Anayasanın 13. maddesine göre temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlandırılabilir. Bu sınırlamalar Anayasanın sözüne, ruhuna ve demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz. Burada anayasa sınırlamanın çerçevesini çizerek **ancak kanunla sınırlama yapılabileceğini** ifade edilmektedir.Zaten VUK’nun 142. maddesi kişi hak ve hürriyetlerinin korunması konusunda Anayasanın yukarıda belirtilen kanuna dayalı sınırlama ilkesini biçimsel olarak karşılamaktadır.

Anayasal düzeydeki korumanın son zorunluluğu ise mükellefin haklarına müdahalenin demokratik toplum düzeninin gereklerine uygun olması ve izlenen meşru amaçla orantılı olması; yani ölçülülük ilkesine aykırı olmamasıdır. Zaten arama, vergi kaçakçılığının önlenmesi için yapıldığından bu koşulu da sağlamaktadır.

¹¹³ SABAN, Arama, s.95.

¹¹⁴ SABAN, Arama, s.95.

Arama sonucunda vergi mahremiyetinin ihlalinin önlenmesi açısından AİHM'nin de bazı kriterleri vardır. Yukarıda bahsettiğimiz için detaya girmeden karar örneğiyle bu konuyu bitireceğiz. Şöyle ki; AİHM vergilendirmeye ilgili davalarda, yapılan müdahalenin ekonomik refahın sağlanması veya suçun önlenmesi için yapıp yapılmadığını dikkate alır¹¹⁵. Kişilerin ticari ve mesleki sırlarına yapılan müdahalede de bunun kanuna uygun olup olmadığı ve demokratik toplumda gerekli olup olmadığına bakar. Yapılan sınırlamanın ulusal hukukta bir temelini olması ve bunun öngörülebilir olup olmaması konusuna bakılır. Bununla birlikte demokratik toplumda gereklilik sınırları içinde kalıp kalmadığı belirlenmelidir.

Örnek olarak Funke Davasını¹¹⁶ verebiliriz.

İHAM, gümrük vergisi yetkililerinin yargıç kararı olmaksızın vergi yükümlüsünün evinde yaptığı aramalar hakkındaki Funke kararında, söz konusu aramaların kişinin özel yaşamına müdahale olmakla birlikte, bu müdahalenin ülkenin ekonomik refahı ve suçun önlenmesi açısından meşru olduğunu belirtmiştir. Mahkeme, devletlerin, kambiyo suçlarının maddi delillerini elde edebilmek ve gerektiği yerde sorumlu olanları yargılamak için konutta arama ve el koyma benzeri önlemlere gereksinim duyabileceklerini kabul etmektedir. Bununla beraber, ilgili mevzuat ve uygulama, kötüye kullanmalara karşı uygun ve etkin koruma mekanizmalarına dayanmak durumundadır. Mevcut durumda söz konusu olan bu değildir. Olay tarihinde gümrük yetkililerinin çok geniş yetkilere sahip olduğu; özellikle, denetimlerin uzunluğu ve kapsamı, sayısı, yerindeliğini değerlendirme konusunda münhasır yetkisinin bulunduğu görülmektedir. Bütün bunların ötesinde, bir yargıç kararının olmadığı bir durumda, yasada öngörülen ve hükümet tarafından altı çizilen sınırlama ve şartlar, başvuru hakkına müdahale ile öngörülen meşru amaç arasında olması gereken orantıyı sağlamayacak şekilde belirsiz ve boşluklarla doludur.

Kararda gümrük vergisi konusunda kaçakçılık suçunun oluşup oluşmadığını ortaya koymak için kişinin konutunda arama yapılmasından bahsedilmiştir. Ancak yapılan arama hakim kararına dayanarak yapılmamıştır. Her ne kadar suçun önlenmesi ve ekonomik refah

¹¹⁵ ŞARMAN Ceren, <http://www.vmhk.org.tr/vergilendirme-ve-ozel-hayatin-gizlilik/>
Erişim Tarihi: 12.11.2015

¹¹⁶ Funke V France, 25.02.1993, Ser. A. No. 256-A, 16 ehrr 297; ÜSTÜN Ümit Süleyman, "Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.XV, S. 3, 2011 Ankara, s.382; SABAN, **Arama**, s. 95; SOYDAN YALTI Billur, " İnsan Hakları Açısından Vergi Mükelleflerinin Adil Yargılanma Hakkı II", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.144 ,s. 110 .

açısından müdahale yerindeymiş gibi görünse de, arama kararı alınmadan yapıldığı için herhangi bir meşruluğu yoktur. Bu yüzden özel hayatın gizliliği ihlal edilmiştir.

3.4. Bilgi Toplama

3.4.1. Genel Olarak

Türk vergi sistemi diğer pek çok ülkede de olduğu gibi beyan esasına dayanmaktadır. Ancak, hiçbir mükellef ticari hayata, devlete vergi verme amacı ile başlamaz. Temel hedef, kâr etmek ve elde edilen kârı da sürekli olarak arttırmaktır. Ayrıca mükelleflerin kendiliğinden doğru beyanda bulunacaklarını varsaymak pek de gerçekçi olmayacaktır. Bu nedenle, beyanname yazılı bilgilerin doğruluğunu araştırmak, vergi idarelerinin en önemli görevlerinden birisidir.

Beyan hakkı mükellefe tanınırken, denetleme ve gözetleme hakkı da vergi idaresine verilmiştir ve böylece bilgi toplama müessesesi ile vergi denetim fonksiyonunun gücü ve etkinliği artırılmak istenmiştir. Vergi idaresinin vergilendirmeye ilişkin olaylar ve işlemleri yürütebilmesi için bilgiye ve istihbarata ihtiyacı vardır. Yani vergi idaresi ile vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, gerek duydukları herhangi bir konuda kamu idare ve kurumlarından, yükümlülerden ya da yükümlülerle ilişkide bulunan gerçek ve tüzel kişilerden, vergi alacağını sağlıklı bir biçimde tespit ve tahsil edebilmek için bilgi istemektedir¹¹⁷. Bilgi toplama yoluyla elde edilen bilgiler, belli yükümlülüklerin belirlenebilmesi, ceza uygulanabilmesi için kullanılabilmesi gibi, gelecekteki yükümlülüklerde kullanılmak üzere istihbarat arşivinde de saklanmaktadır¹¹⁸.

Beyana dayanan vergi sisteminde bilgi toplamanın iki fonksiyonu vardır¹¹⁹. Bunlardan birincisi, idarenin kendileri hakkında bilgi topladığını bilen yükümlü ya da sorumluların, beyanda bulunurken daha titiz davranmasıdır. Yani mükellefler üzerinde psikolojik etki yaratarak mükellefleri doğru beyanda bulunmaya yöneltmektedir. Ayrıca, mükellefler beyanında bildirmedikleri gelirlerinin bilgi toplama sistemi yoluyla açığa

¹¹⁷ KARAKOÇ, s.332; ÜSTÜN, Vergi Denetimi, s. 79.

¹¹⁸ ULUATAM Özhan/METHİBAY Yaşar, **Vergi Hukuku**, İmaj Yayıncılık, 2001, s. 207.

¹¹⁹ KARAKOÇ, s.333.

çıkacağını bildiklerinden, doğru beyanda bulunmak durumunda kalmaktadır¹²⁰. Bilgi toplamanın diğer fonksiyonu ise toplanan bilgilerin, vergi denetiminin gerçekleştirilmesine yardımcı olmalarıdır.

Vergi incelemelerinde üçüncü kişilerden bilgi almanın önemini şu iki örnekle somutlaştırılması mümkündür:

İlk olarak, son 10 yılda kredi kartıyla alışverişin yaygınlaşmasının bir sonucu olarak, Maliye Bakanlığı, bankalara mükelleflerin POS cihazları ile yapmış oldukları satışları dönemler itibariyle bildirme zorunluluğu getirmiştir. Bankaların Maliye Bakanlığı'na bildirmiş olduğu, POS cihazı ile yapılan satışlara ilişkin bilgilerle, mükelleflerin beyanlarının karşılaştırılması sonucunda, kayıt dışı bırakılan kazançlar kavranmıştır. Böylece; mükelleflerin kredi kartı ile yapmış oldukları satışlara belge düzenlemesi sağlanmıştır.

İkinci örneğe göre, inşaat firmasının kayıtlarında 3 nolu dairenin satış fiyatı, 30.000 lira olarak gözükmektedir. Bankalardan gelen bilgilere göre söz konusu dairenin alımı için çekilen kredi tutarı 100.000 liradır. Daireyi alan kişinin ifadesine başvurulmuş olup, daireyi 120.000 liraya (100.000 lirası bankadan, 20.000 lirası elden olmak üzere) aldığını ancak kendisine 90.000 liralık kısım için fatura verilmediğini beyan ve ifade etmiştir

Vergi Usul Kanunu'ndaki düzenlemeye bakıldığı zaman, bilgi edinmeye ilişkin düzenlemenin 148 ve 152. maddeler arasında yapıldığı görülmektedir. Bu düzenleme biçimiyle, talep üzerine bilgi verme, devamlı bilgi verme ve istihbarat arşivine ilişkin hükümlere yer verildiği anlaşılmaktadır.

3.4.2. Talep Üzerine ve Devamlı Bilgi Verme

Bilgi toplama yöntemi kural olarak iki şekilde uygulanır. Bunlar talep üzerine bilgi verme ve sürekli bilgi verme olarak adlandırılır.

VUK 148. maddesi uygulama türü açısından talep üzerine bilgi verme yöntemini açıklamaktadır. Buna göre Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle

¹²⁰ İLHAN Asena, **Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama** Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir 2007, s.4; IRMAK Ramazan, "Vergi İncelemelerine İlişkin İstenilen Bilgileri Vermemenin Cezai Müeyyidesi", **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos 2007, s. 176

muamelede bulunan diğerk gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. Burada dikkat edilmesi gereken şey bilgi talebinin mükellef dışındaki 3.kişilerden de talep ediliyor olmasıdır. Üçüncü kişilerin vereceği bilgi kuşkusuz, Vergi Usul Kanunu'nun ispat ile ilgili hükümleri çerçevesinde delil niteliğinde olacaktır¹²¹. Aynı zamanda bu düzenleme Vergi Usul Kanunu'nun tanıklık konusunda getirdiği düzenlemeye de uygun olmaktadır¹²².

Bilgi istemek için şekil şartı aranmamıştır. Yani bilgi yazılı veya sözlü istenebilir.Kural istenilen bilgilerin zamanında verilmesidir. Ancak istenilip de verilmeyen bilgilerin bir yaptırımı bulunmaktadır. Bu yaptırım Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'inci maddesinde¹²³ düzenlenmiştir. Ancak bilgi verme mecburiyetine uymayanlara uygulanacak bu yaptırımın caydırıcı olmadığı doktrinde vurgulanmıştır¹²⁴.

Diğerk bir bilgi toplama yöntemi olan sürekli bilgi verme VUK'nun 149. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, kamu idare ve müesseseleri (kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dahil) ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli aralıklarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdur. Devamlı bilgi verme yükümlülüğü talep üzerine olabileceği gibi, bir kanun hükmünden de kaynaklanabilir¹²⁵.

¹²¹ KARAKOÇ Yusuf, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, DEÜHF Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir 1997, s. 203

¹²² KARAKOÇ, **Delil Sistemi**, s. 203; VUK m. 3/B fıkra 2:Vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir.

¹²³ Buna göre kamu idare ve kurumlarında bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dahil;

1. Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.000 (1.300 lira)Türk Lirası,
2. İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 500 (660 TL) Türk Lirası,
3. Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 250 (330 lira) Türk Lirası, Özel usulsüzlük cezası kesilir.

¹²⁴ *"bilgi verilmezse ne olacak?..idare olarak bankalardan, özellikle yurtdışı hesaplarla ilgili bilgi istenildiğinde, para cezaları da maktu olduğundan, mükellef bankaya geliyor, "müdür bey, ben cezayı öderim, aman bilgi vermeyin." Bankanın da umrunda değil, mükelleften alıyor, cezayı yatırıyor."* DOĞRUSÖZ Bumin, "Türk Hukukunda Vergi Mükellefini Denetleme Araçları",**Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Yönetimi Sempozyum Kitabı**, Seçkin yayıncılık, Ankara 2010; (nakleden) ÜSTÜN, s. 80.

¹²⁵ ÖZBALCI Yılmaz, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, 2008, s. 450.

3.4.3. Bilgi Toplamının Özel Yaşamın Gizliliği (Vergi Mahremiyeti) Kapsamında Değerlendirilmesi

Kendilerinden bilgi istenen gerçek ve tüzel kişiler, özel kanunlarında yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek bilgi vermekten kaçınamazlar. Ancak VUK'nun 151. maddesinde bu hükme istisna getirilmiştir.

VUK'nun 151/1. Maddesinde, "*Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhaberele hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet saklıdır.*" denmiştir. Bu fıkrada haberleşmenin gizliliği ilkesi dikkate alınmıştır. Böylelikle kişiler posta telgraf ve telefon yoluyla özgürce haberleşebilmektedirler.

VUK'nun 151/2. maddesinde, "*Hekimlerden, dış hekimlerinden, dişçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nevi'inemütaallik bilgiler istenemez.*" denilerek hasta ile doktor, dişçi ve sağlık memurları arasındaki gizlilik ilkesi benimsenmiştir. Böylece hasta ve bu kişiler arasındaki güven sağlanmış olmaktadır. Buna göre bu kişiler hastaların hastalıkları ile ilgili bilgileri 3. kişilere açıklayamazlar.

VUK'nun 151/3. maddesinde ise, "*Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususların bildirilmesi istenemez; şu kadar ki, bu yasak müvekkil adlarıyla vekâlet ücretlerine ve giderlerine şamil değildir.*" hükmü ile avukat ile müvekkil arasında ilişkinin gizliliği korunmaktadır. Burada da aynı yukarıdaki fıkrada olduğu gibi avukat ve müvekkil arasında güven sağlanmaktadır. Böylece avukatlar bu gizlilik ilkesi gereğince müvekkillerinin işlerinin içeriği ve niteliği hakkında 3. kişilere bilgi veremez.

Son fıkrada ise, "*Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 88 inci Maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmayan evrakın muhteviyatı hakkında bilgi istenemez. Şu kadar ki, doğrudan doğruya vergi ile ilgili olmak üzere, bu gibi evraka müsteniden doğan borçların miktarlarına ve alacaklıların adlarına bilgiler istenebilir.*" denmiştir. Ancak adı geçen Ceza Muhakemeleri usulü Kanunu yürürlükten kaldırılarak Ceza Muhakemesi Kanunu yürürlüğe girmiştir ve anılan 88. madde bu kanunda 125. madde olmuştur. Buna göre devlet sırrı niteliğindeki bilgileri içeren belgeler ancak mahkeme hâkimi veya heyeti tarafından incelenir. Bu bilgiler mahkemeye karşı gizli tutulamaz.

AATUHK 107. maddesine göre, VUK'nun 151. maddesinde sayılan kişiler, 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.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ MAHREMİYETİNİN İHLALİ SUÇU

1. GENEL OLARAK

Ceza hukukunun iki temel unsurundan biri suç diğeri ise cezadır. Birbirini tamamlayan ve karşılayan bu iki kavramdan, farklı açılardan çeşitli şekillerde tanımlanan suç, kanunun bir ceza hukuku yaptırımını ile karşıladığı fiildir¹²⁶.

Bir suçun varlığından söz edebilmek için o suçla ilgili birtakım unsurların bulunması gerekmektedir. Suçun unsurlarından biri veya birkaçının eksik olması halinde fiil suç niteliği kazanmaz¹²⁷. Doktrinde suç tanımında olduğu gibi suçun unsurları konusunda da görüş birliği bulunmamaktadır¹²⁸. Ancak daha çok dörtlü sınıflandırma doktrinde yer bulmakta olup; bu sınıflandırmada suçun unsurlarını dört temel başlık altında toplamak mümkündür. Bunları;

- suçun kanunilik unsuru

- suçun maddi unsuru

- suçun manevi unsuru

- hukuka aykırılık unsuru

olarak sıralayabiliriz.

¹²⁶ HAKERİ Hakan, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Adalet Yayınları 2013, s.111; ZAFER Hamide, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Beta Yayınları, İstanbul 2015, s.125; ÖZGENÇ İzzet, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayınları, Ankara 2014, s. 154; ÜZÜLMEZ İlhan, **Türk Ceza Hükümleri Genel Hükümleri**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2011, s.34.

¹²⁷ HAKERİ, s. 122; ZAFER, s. 168; ÖZGENÇ, s. 158; ŞENYÜZ Doğan, **Vergi Ceza Hukuku**, Ezgi Kitabevi, Bursa 2015, s. 15

¹²⁸ Suç unsurlarının ayrımı yönünden detaylı bilgi için Bkz.K. İÇEL - İ. ÖZGENÇ - A. SÖZÜER - F. S. MAHMUTOĞLU - Y. ÜNVER, **Suç Teorisi**, Ziya Ofset, İstanbul 1999; CENTEL/ZAFER/ÇAKMUT, **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, Beta Yayınları, İstanbul 2010, s. 205.

Türk hukukunda suç ve cezalar ilke olarak, Türk Ceza Kanununda yer alırken, bu kanunun dışındaki özel ceza kanunları ile ceza içeren kanunlarda da çeşitli suç ve cezalara ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Bunlardan biri, vergi alanına ilişkin suçlar olup, literatürde bu tür suçlar, vergi suçları olarak isimlendirilmektedir. Vergi suçlarını Vergi Usul Kanunu olmak üzere çeşitli vergi kanunlarında yer bulmaktadır. İşte vergi mahremiyetinin ihlali de Vergi Usul Kanununda düzenlenen suçlardan birisidir.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu ve bu suça uygulanacak cezanın tanımı aynı Kanun'un "**Ceza Hükümleri**"ni içeren Dördüncü Kitabının "**Vergi Cezaları**"nı belirleyen İkinci Kısımının "**Suçlar ve Cezalar**" başlıklı Üçüncü Bölümünde 362. maddede yapılmıştır. Buna maddeye göre "*Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılırlar.*" diyerek uygulanacak olan ceza hükmü bakımından TCK'ya yollama yapılmaktadır.

2. SUÇUN HUKUKİ KONUSU

Vergi mahremiyeti mükellefe veya mükellefle ilgili kimselere ait vergi sırlarının ifşa edilmesi veya bir kişi yararına kullanılması halinde ihlal edilmiş olur. Daha önceden de ifade ettiğimiz gibi, bu özel hayatın gizliliği hakkının ihlali anlamındadır. Başka bir deyişle mükelleflerin bilgilerinin vergi dışı kullanılması kişilik haklarına el uzatmadır¹²⁹. Yani diğer hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren suçlarda korunan hukuki değer kamu yararı (hazine yararı) iken, vergi mahremiyetinin ihlali suçunda kişisel yarar söz konusudur. O zaman vergi mahremiyetinin ihlali suçunun hukuki konusunu özel hayatın gizliliği hakkı oluşturmaktadır diyebiliriz.

Bunun dışında vergi mahremiyetini ihlal suçunun ihlal ettiği hak veya menfaatin saptanmasında bu suçun cezası için yollamada bulunulan TCK'nın 239.madde hükmünden hareket edildiğinde, korunan değer aynı zamanda toplumsal menfaat de olduğunu söyleyebiliriz¹³⁰. Çünkü TCK'nın 239. maddesinde "topluma karşı suçlar" bölümünde yer almaktadır.

¹²⁹ EDİZDOĞAN Nihat-TAŞ Metin-ÇELİKKAYA Ali, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ankara 2007,s.162.

¹³⁰ SOLAK AKMAN, s.103.

Diğer taraftan vergiyle ilgili kamu görevlilerine duyulması gereken kamusal güven de korunan bir başka hukuki değerdir¹³¹.

Sonuç olarak, vergi mahremiyetinin ihlali suçunun hukuki konusu tek bir hak veya menfaatin ihlalinin ibaret olmayıp, hem temel bir hakkın hem de toplumsal bir menfaatin ihlalini içermektedir. Bu bakımdan söz konusu suç, birden çok hukuki değeri koruyan/ çok hukuki konulu suçlardandır¹³².

3. SUÇUN UNSURLARI

3.1. Suçun Kanuni Unsuru

Gerçekleşmiş bir fiilin suç taşıyıp taşıyımaması söz konusu olduğunda, ilk olarak bu eylemin kanundaki tiplerden birine uyup uymadığına bakmak gerekir. Yani ‘*bir fiilin suç oluşturabilmesi için somut fiilin kanunda tarif edilmiş olması cezayla tehdit edilen bir hareketin soyut unsurlarına uyması gerekir.*’¹³³ Bir fiilin kanunda düzenlenmiş olan fiille örtüşmesi olarak söyleyebileceğimiz tipiklik, vergi mahremiyetinin temel hak ve özgürlükleri ile sıkı ilişkisi dikkate alındığında bu suç açısından titizlikle aranmalıdır.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu VUK’nun 362.maddesinde; vergi mahremiyeti ve buna uymak zorunda olanlar VUK’nun 5.maddesinde; suçun cezası Türk Ceza Kanunu’nun 239.maddesinde düzenlenmektedir. Böylelikle suç ve cezanın kanunda düzenlenmesi şartı yani kanunilik sağlanmış olmaktadır.

Diğer taraftan, AATUHK 107. maddesinde, “*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*

¹³¹ ARSLAN Çetin, “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu”, **Hacettepe Hukuk Fak. Dergisi**, Mart 2013, s.18.

¹³² ARSLAN, s.18; Aynı görüş için bkz. ŞENYÜZ, s.471-472.

¹³³ HAKERİ, s.114; DÖNMEZER/ERMAN C.I, s.310.

kullanılmamalarına karar verilir. Bu Kanununun 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.” hükmüne yer verilmiştir. Bu madde de 6183 sayılı AATUHK kapsamında yapılacak ihlallerin kanuni unsurunu oluşturmaktadır.

3.2. Suçun Maddi Unsurları

Suç olarak adlandırılan olayın maddi yönüne ilişkin özelliklerine, suçun maddi (objektif) yapısal unsuru denir. Yani fiilin harici görünüm şekli objektif tipikliğin unsurları tarafından tanımlanır¹³⁴.

Suçun kanuni tanımında yer alan objektif unsurları fail, mağdur, suçun konusu, hareket, netice ve illiyet bağıdır. Vergi mahremiyeti ihlal suçunun maddi unsuru incelenirken bu ayırım esas alınacaktır.

3.2.1. Fail

Kanun'un 362. maddesindeki yollama¹³⁵ dolayısıyla 5. maddenin ilk fıkrasında 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 olarak belirtilmiştir.

5. maddenin dördüncü fıkrasında ise *‘kamu görevlilerince yapılan adli ve idari soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgiler verilebileceği; sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların,*

¹³⁴ ÜZÜLMEZ, s.142.

¹³⁵ madde 362: “Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır.”

kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal sayılmayacağı ve bu takdirde kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumlar da bu maddede yazılı yasaklara uymak zorunda olduğu'' hükme bağlanmıştır.

Bu maddede yazılan ve aslında hukuka uygunluk nedeni olarak kabul edilen bu düzenlemelerde sayılan kimse veya kurumların faaliyetleri dolayısıyla vergi mahremiyeti kapsamında yer alan bilgileri öğrenmeleri sebebiyle, bunların da fail olarak nitelendirilmesi gerekir.

O zaman VUK'nun 5. maddesinin birinci fıkrasında dört bent halinde sayılan vergi mahremiyetine uymak zorunda olanlara;

- Yaptıkları adli ve idari soruşturmalarla ilgili olarak bilgi ve belge talep eden kamu görevlileri,

- Bankalar,

- Mensuplarının, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri ya da kullandıkları kendilerine bildirilen kanunla kurulmuş mesleki teşekküller, birlik ve meslek odaları, eklenebilir.

VUK. vergi mahremiyetinin ihlali suçunda failleri tek tek saymıştır ancak bu sayma göreve işaret etmektedir ve genişletici yoruma açıktır¹³⁶. Burada önemli olan nokta yorumun kıyasa yol açabilecek derecede sınırların aşılmasıdır. Başka bir ifadeyle kıyasa yol açacak kadar fail yaratmak ceza hukukunun en temel ilkelerinden biri olan ve TCK'nın da yasaklamış olduğu "kıyas yasağı ilkesi"ni ihlale yol açacaktır.

Son olarak vergi mahremiyeti suçunun özgü suç olup olmadığı değerlendirilmelidir. Ceza Kanununda herkesin faili olabileceği suç tiplerinin yani sıra, sadece belirli sığata sahip olan kimselerin faili olabilecekleri suçlara da yer verilmiştir. Özgü suç; ancak belirli sıfat veya nitelikleri taşıyan kimselerce işlenmesi kabil olup, bunların dışında kalan kişilerce işlenmelerine imkân bulunmayan suçlardır: bu gibi suçlarda herkes suç faili olamaz ve suç faillerinin belirli bir sıfat ve niteliğı olması, suçun bir unsuru veya ön şartı

¹³⁶ SONSUZOĞLU, s. 117.

sayılır¹³⁷. Bu bağlamda, vergi mahremiyetinin ihlali suçu da özgü suç niteliği taşımaktadır¹³⁸. ‘‘Vergi mahremiyetinin ihlaline konu olabilecek bilgi, belirlenen faillerin kendi görevine giren bir işlemde, görev ya da sıfatı ile ilgili olarak edindiği bilgileri kapsar’’¹³⁹. Dolayısıyla, vergi mahremiyetinin ihlali suçu, ancak, Kanun’da sayılmış olan kişiler tarafından ve belirtilen çerçevede edinilen bilgilerin ifşa edilmesi ya da kullanılması şeklinde oluşabilir.

3.2.1.1. Vergi Muameleleri ve İncelemeleriyle Uğraşan Memurlar

Burada iki farklı suç faili karşımıza çıkmaktadır. Bunlardan ilki vergi işlemleri ile uğraşan memurlar, ikinci ise vergi incelemesi ile uğraşan memurlardır. ‘‘Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar’’dan maksat, vergi idaresinin çeşitli kademelerinde yer alıp da vergi işlemleri ile meşgul olan kimselerdir.

Vergi muamelesi sadece tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinden oluşmayıp; vergilendirme sürecinde olan tüm işlemleri kapsadığından, bu faaliyetlerden birine katılan kamu görevlisi (TCK md. 6/1-c) bu çerçevede değerlendirilmelidir¹⁴⁰. KOCAHANOĞLU’na göre; ‘‘vergi muameleleri ile uğraşan memurlar, vergi idaresinin çeşitli kademelerinde çalışan kimselerdir ancak «vergi muamelesi» deyiimi bazen geniş anlam da taşıyabilir. Örneğin arama dolayısıyla görevlendirilen bir polis memuru da, arama sırasında vergi muamelesi ile ilgili bir görevdedir. Bu görev yapılırken inceleme elemanı ile birlikte polis memuru da mükellefin gizli tutulması gereken bazı durumlarını öğrenebilir. Şu halde aslında vergi idaresinin bir memuru olmasa bile polisler, vergi mahremiyeti yönünden fail olabilirler’’¹⁴¹.

Dolayısıyla VUK’nun 5. maddesi kapsamında vergi muamelesi, sadece idare tarafından yapılan vergilendirme işlemlerinden ibaret olmayıp, vergilendirme boyunca yapılabilecek olan diğer tüm işlemleri de kapsamaktadır. Örneğin vergiyle alakalı bir

¹³⁷ DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. II, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, s. 424.

¹³⁸ Aynı görüş için bkz. ŞENYÜZ, s.475.

¹³⁹ ERDEM; **Suç I**, s.248.

¹⁴⁰ ARSLAN, s.20

¹⁴¹ KOCAHANOĞLU, s. 343.

tebligatı yapan posta memuru da bu anlamda vergi muamelesiyle uğraşan kişi olarak kabul edilmelidir¹⁴².

İkinci tür suç failleri ise vergi incelemeleri ile uğraşan memurlardır. Vergi incelemesi 134. maddeye göre, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır. Vergi incelemeye yetkililer ise yine aynı kanunun 135. maddesinde, Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri ve Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar olarak belirtilmiştir.

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

Vergi işlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıkların çözüm yeri olarak vergi yargısı birimleri Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'dır. Vergi yargısı aşamasında, bu yerlerde görevli olanlar da vergileme konusunda mükelleflerle ilgili önemli bilgilere ulaşmaktadır. Vergi mahremiyetinin mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin özel hayatlarını korumak amacıyla öngörülmüş olduğu göz önüne alındığında, bu kişilerin vergi sırlarını görevleri dolayısıyla öğrenme olanağına sahip kimselerin tamamının vergi mahremiyetine uymakla yükümlü olanlar kapsamında değerlendirilmesi gerekir¹⁴³. Bu sebeple VUK 5. maddesine göre Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar vergi mahremiyetine uymak zorundadır.

Ancak yargı görevlerinden ise, sadece hakimler ve savcılar anlaşılmalıyıp idare memurları, katipler, röportörler ile mahkeme kaleminde görevli olan diğer görevliler de bu yasağa uymak zorundadırlar¹⁴⁴.

VUK'nun 5. maddesinde yasaklananları belirttikten sonra bazı hallerde bu mahremiyete uymayacak bazı istisnalar (hukuka uygunluk sebepleri) getirilmiştir. Kanımızca böyle istisnaların mahkemede görevli olanlara da getirilmesi gerekir. Şöyle ki; mahkemeler aleni olduğu için duruşmada, mükellefin vergi mahremiyeti kapsamında yer alan bilgilerinin duruşmanın aleniliği nedeniyle üçüncü kişiler tarafından öğrenilmesi

¹⁴² SOLAK AKMAN, s.129.

¹⁴³ SOLAK AKMAN, s.132.

¹⁴⁴ ERDEM, **Suç I**, s.249.

mümkündür. Örneğin; ‘‘bir vergi mahkemesinde yapılan aleni duruşma esnasında, o mahkeme de görevli olmayan bir çalışan, duruşma salonunun kapısından geçerken bir kişinin vergi sırrını duymuş olabilir. Bu öğrenme artık onun görevi nedeni ile olmadığından, onun açısından, açıklama halinde mahremiyeti ihlal suçu oluşmaz. Bu durumda eğer koşullar varsa genel hükümlere gidilerek örneğin TCK 239.madde veya 134.madde¹⁴⁵ uygulanabilir.’’¹⁴⁶

3.2.1.3. Vergi Kanunlarına Göre Kurulan Komisyonlara İştirak Edenler

Üçüncü bentte yer alan "komisyonlara iştirak edenler" ifadesinden ise vergi işlemiyle ilgili olarak kurulan her türden komisyonlara katılanlar anlaşılmalıdır¹⁴⁷. Vergi kanunlarına göre kurulan takdir komisyonları (m.72), tadilat komisyonları (m.80), uzlaşma komisyonları (VUK ek m.1), zirai kazançlar il komisyonları (m.83), zirai kazançlar merkez komisyonları (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 zorundadırlar¹⁴⁸.

Vergi komisyonlarında yer alan tüm üyeler vergi memuru değildir. Ancak komisyonlara iştirak eden tüm üyeler devlet memuru olsun ya da olmasın, komisyona iştiraki nedeniyle edindiği vergi mahremiyeti çerçevesine giren bilgileri gizli tutmakla yükümlüdür¹⁴⁹.

3.2.1.4. Vergi İşlerinde Kullanılan Bilirkişiler

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

¹⁴⁵ Özel hayatın gizliliğini ihlal 134. madde: ‘‘Kişilerin özel hayatının gizliliğini ihlal eden kimse, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gizliliğin görüntü veya seslerin kayda alınması suretiyle ihlal edilmesi halinde, verilecek ceza bir kat artırılır. Kişilerin özel hayatına ilişkin görüntü veya sesleri hukuka aykırı olarak ifşa eden kimse iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. İfşa edilen bu verilerin basın ve yayın yoluyla yayımlanması halinde de aynı cezaya hükmolünür’’.

¹⁴⁶ DONAY Süheyl, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, Beta Basım, İstanbul 2008, s.168.

¹⁴⁷ SONSUZOĞLU, s.5.

¹⁴⁸ KOCAHANOĞLU,s.344; ÜSTÜN, Takdir Yetkisi, s.10.

¹⁴⁹ ERDEM, **Suç I**, s. 249.

yardımcı olan kişidir¹⁵⁰. Vergi hukukunda yargılama aşamasının yanı sıra idari aşamada da bilirkişiye başvurulması mümkündür.

İdari aşamada bilirkişiye başvurulması imkânının yalnızca belli durumlarda söz konusu Kanun hükümlerine göre kurulan belli komisyonlara tanındığı tespit edilmektedir. Vergi muameleleri ile uğraşan komisyonlar, teknik ve uzmanlığa dayanan, özellikle vergi matrahının hesaplanması ve muhasebe kayıtlarının yorumlanması gibi konularla ilgili olarak bilirkişilerin görüşlerine başvurabilirler. Örneğin VUK m.75/2de olduğu gibi takdir komisyonları, servetleri, sınai hakları ve telif haklarını, imtiyazları, madenleri, mücevheratı, eski eserleri ve sanat eserlerini değerlemede bilirkişiye müracaat edebilir. Bu suretle vergi mahremiyeti bu şahısları da kapsayacak ve öğrendikleri bilgileri açıklamaları halinde vergi mahremiyetini ihlal suçunu işlemiş sayılacaklardır.

Yargılama aşamasında da bilirkişiliğe başvurulabilir. Bilgi düzeyinin yükselmesine paralel olarak, kişiler arasında meydana gelen uyuşmazlıkları çözmekle görevli olan hakimlerin işi de bir hayli zorlaşmıştır. Kişilerin belli bir alana yoğunlaşarak uzmanlaşması nedeniyle hakimlere, önüne gelen uyuşmazlık başka bir uzmanlık alanına giriyorsa, bu alanın uzmanlarından konu ile ilgili görüşlerini alma imkanı getirilmiştir. Nitekim gerek CMK¹⁵¹ gerekse HMK¹⁵² da bilirkişiye başvurulabileceği düzenlenmiştir. İşte bu durumda da görevinin icrası sırasında ya da görevi dolayısıyla edindiği sırları saklaması, yani vergi mahremiyetine uymak zorunluluğu vardır.

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

Soruşturma evresi kural olarak savcı tarafından yürütülür ve soruşturma esnasında her türlü araştırmayı yapabilir. Ancak suçüstü hali ile gecikmesinde sakınca bulunan

¹⁵⁰ AŞÇIOĞLU Çetin, "Bilirkişi Görevinin Sınırları", **Bursa SMMMO Bilirkişi Eğitim Semineri**, TÜRMOB Yayını, Ankara 2002, s. 128. (nakleden) TAŞ F., s.80.

¹⁵¹ CMK m. 67/6: "Cumhuriyet savcısı, katılan, vekili, şüpheli veya sanık, müdafii veya kanuni temsilci, yargılama konusu olayla ilgili olarak veya bilirkişi raporunun hazırlanmasında değerlendirilmek üzere ya da bilirkişi raporu hakkında uzmanından bilimsel mütalaa alabilirler".

¹⁵² HMK m.266 : "Mahkeme, çözümü hukuk dışında, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hâllerde, taraflardan birinin talebi üzerine yahut kendiliğinden, bilirkişinin oy ve görüşünün alınmasına karar verir. Hâkimlik mesleğinin gerektirdiği genel ve hukuki bilgiyle çözümlenmesi mümkün olmayan konularda bilirkişiye başvurulamaz".

hallerde, Cumhuriyet savcısına erişilemiyorsa veya olay genişliği itibarıyla Cumhuriyet savcısının iş gücünü aşıyorsa, sulh ceza hakimi de bütün işlemleri yapabilir (CMK m.163/1). Dolayısıyla adli soruşturma esnasında bilgi ve belge talep etme yetkisi kural olarak cumhuriyet savcısına ait olup, bazı durumlarda ise soruşturmanın sulh ceza hakimi tarafından yapılabileceğinden hareketle savcının ve sulh ceza hakiminin Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinde öngörülen vergi mahremiyetine ilişkin yasaklara uymakla yükümlü olduğunu söyleyebiliriz.

Adli soruşturma yürüten kamu görevlileri gibi idari soruşturma yürüten kamu görevlileri de yine mahremiyete uymak zorundadır. Şöyle ki; çeşitli idareler tarafından sürdürülen idari soruşturmalarda, kişilerin vergi mahremiyetine ilişkin bilgilerine soruşturma evresinde idare ulaşabilir. Bu sebeple idari soruşturma evresinde resmi olarak görevli olan kamu memurları vergi mahremiyetine ilişkin yasaklara uymak zorundadır.

3.2.1.6. Bankalar

Bankaların vergi tahsil etme yetkisi bulunmaktadır. Bu yetkinin yasal dayanağı ise 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 41.maddesidir. Buna göre *''Maliye Vekaletinin tayin edeceği yerlerde, nevileri mezkür Vekaletçe tesbit edilecek amme alacakları, bu Vekaletçe isimleri belirtilecek bankalar delaletiyle veya postaneler vasıta kılınmak suretiyle ödenebilir.''*

Bu kanunun 107.maddesindeki düzenlemeye göre amme alacağını tahsil yetkisi verilen kuruluşlara, yapacakları tahsile yönelik bilgilerin ödeme ve işleme taraf olanlara ilişkin borç bilgilerinin verilmesi sırrın ifşası sayılmaz; bu kurum ve kuruluşlarda vazifeli bulunan kimseler edindikleri bilgileri ifşa ettikleri takdirde birinci fıkra hükmüne göre cezalandırılırlar.

AATUHK'nun 107. maddesinin birinci fıkrasına göre, bu kanunun tatbikinde vazifeli bulunan kimseler, bu vazifeleri dolayısıyla amme borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına ait öğrendikleri sırlarla, gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa ettikleri takdirde, Türk Ceza Kanununun 239. maddesine göre cezalandırılır. Buna göre bankalar vergi tahsilatı

dolayısıyla öğrendikleri vergi sırrına ilişkin bilgiler nedeniyle vergi mahremiyetine ilişkin yasaklara uymakla yükümlü olduğu söylenebilir.

3.2.1.7. Kanunla Kurulmuş Mesleki Teşekküller, Birlik ve Meslek Odaları

VUK'nun 5.maddesine eklenen fıkrada bahsi geçen meslek teşekküllerine; barolar, tabipler odası, ticaret odası veya bunların bağlı olduğu birlikler, serbest muhasebeci mali müşavirler odası, yeminli mali müşavirler odası ve bu odaların bağlı olduğu birlikler gösterilebilir¹⁵³. Söz konusu meslek teşekkülleri, birlikler ve odalar da vergi mahremiyetine ilişkin yasağa uymak zorundadır.

3.2.2. Mağdur

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun geniş anlamda mağduru, mükellef (VUK m. 8) veya mükellefle ilgili kimselerin sırlarının veya gizli kalması gereken diğer hususlarının korunmasına ilişkin çıkarları ihlal edilen toplumun bütün fertleri olduğunu söyleyebiliriz¹⁵⁴. Suçun dar anlamda mağduru ise, vergisel mahremiyetleri ihlal edilen “mükellef” veya “mükellefle ilgili kimseler (ör. vergi sorumlusu, ticari veya mesleki ilişkide bulunduğu kişiler veya akrabalar)”dır¹⁵⁵.

3.2.3. Hareket

Vergi mahremiyetini ihlalin gerçekleştirilebileceği hareketlerin öngörüldüğü Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesi uyarınca “*Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükelleflerle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine ve mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazımgelen diğer hususları ifşa edemezler vekendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanamazlar*”. Bu düzenlemeye göre vergi mahremiyetinin ihlali suçunun maddi

¹⁵³ TAŞ F., s.82.

¹⁵⁴ ARTUK Mehmet Emin/ GÖKCEN Ahmet/ YENİDÜNYA Caner, **Ceza Hukuku Özel Hükümler**, 7. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2006, s. 531.

¹⁵⁵ ARSLAN, s.22.

unsurunun hareket bölümü ya *sırrın ifşası* ya da *sırrın fail veya üçüncü şahıslar lehine kullanılması* olmak üzere iki şekilde oluşabilmektedir.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu seçimlik hareketli¹⁵⁶ suçlardandır. Çünkü bu suç ifşa veya bir kişi yararına kullanma hareketlerinden birinin¹⁵⁷ yapılması halinde gerçekleşmiş olur¹⁵⁸.

Ayrıca ifşanın veya bir kişi yararına kullanmanın konusunu oluşturan vergi sırlarının yalnızca “görev dolayısıyla öğrenilme”si gerekmektedir. Yani vergi mahremiyetini ihlal suçunun söz konusu olabilmesi için failin bilgisi dahilinde bulunan herhangi bir vergi sırrını ifşa etmesi veya bir kişi yararına kullanması yeterli olmayıp, bu sırrı görevi dolayısıyla öğrenmiş olması şarttır.

Vergi sırrının görevi dolayısıyla öğrenilmiş sayılabilmesi için bu sırrın failin görevde bulunduğu süre zarfında öğrenilmiş olması gerekir. Görevi sırasında öğrenilen bu vergi sırlarının görev esnasında veya görevinden ayrıldıktan sonra ifşa edilmesi ya da bir kişi yararına kullanılması durumu değiştirmeyecektir. Ancak fail görevinden ayrıldıktan sonra bir vergi sırrı öğrenip daha sonra bunu ifşa eder veya bir kişi yararına kullanırsa vergi mahremiyetinin ihlali suçu oluşmaz¹⁵⁹.

Son olarak kişi görevi dolayısıyla öğrendiği bilgileri vergi işlemlerinde görevli diğer kişilere aktarması vergi mahremiyetinin ihlali sayılmaz. Çünkü vergi mahremiyetine konubilginin 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 ve bubağlamda, vergileme sürecinde görev ya da sıfat nedeniyle öğrenilen bilgilerin gizli tutulması, söz konusu kişileri dekapsadığından vergi mahremiyetinin ihlali gündeme gelmeyecektir¹⁶⁰.

¹⁵⁶ “Suçun oluşabilmesi için yasada birkaç hareketin gösterildiği; ancak bunlardan hepsinin yapılmasının gerekmeyp, yalnızca birinin yapılmasının yeterli olduğu suçlara seçimlik hareketli suçlar denir.” ERCAN İsmail, **Ceza Hukuku Genel Hükümler-Özel Hükümler**, İkinci sayfa Yayınları, Ankara 2008, s. 103.

¹⁵⁷ Bu suçun her iki hareketin birlikte gerçekleştirilmesi suretiyle değil, birbirlerinden bağımsız ve ayrı bir biçimde gerçekleştirilmeleri durumunda işlenmiş sayılacağı kabul edilmelidir. SOLAK AKMAN, s.161.

¹⁵⁸ ÜSTÜN, Vergi Suçları, s. 70.

¹⁵⁹ ERMAN Sair, **Vergi Suçları – Ticari Ceza Hukuku–VI**, İ.Ü. Fen Fakültesi İşletmesi Prof. Dr. Nâzım Terzioğlu Atölyesi, İstanbul 1988, s.99.

¹⁶⁰ ERDEM Tahir, “Vergi Mahrem mi?”, **E-Yaklaşım**, Ekim 2005, Sayı: 27

3.2.3.1. Sırrın İfşası(Sırrı Açıklamak)

Vergi mahremiyetine ilişkin sırların açıklanması suçunun maddi unsurunun hareket kısmı “ifşa”dır. İfşa etmek, gizli bir şeyi ortaya çıkarma, açığa vurma anlamındadır¹⁶¹.İfşa sırrı başkasına söylemek şeklinde olabileceği gibi, başkasının sırrı öğrenmesine müsamaha etmek şeklinde de olabilir¹⁶².

Vergi sırrının ifşası; fail tarafından görev sırasında herhangi bir şekilde öğrenilen sırların failin açıklama veya elverişli hareketleri sonucu öğrenmemesi gereken kişiler tarafından öğrenilmesidir. Açıklamaya elverişli hareketler¹⁶³, vergi sırrı içeren belgelerin işyerindeki çalışma masasının üzerinde bırakmak, belgeleri okutturmak gibi öğrenmeyi sağlamaya elverişli her türlü fiille gerçekleştirilebilir. Yani hareket ihmali olabileceği gibi, icrai de olabilir. Ancak bu suçun ifşa hareketiyle işlenmesi halinde failin yalnızca ihmali bir harekette bulunması yeterli olmayıp, bu hareket sonucunda vergi sırrının ifşası gerçekleşmelidir¹⁶⁴. Yani vergi mahremiyetinin ifşa suretiyle ihlal edilmesi durumunda sırf ihmal suçu¹⁶⁵ değil, ihmal suretiyle icra suçu söz konusudur¹⁶⁶.Çünkü söz konusu ihmali hareketin yanı sıra failin saklamakla yükümlü bulunduğu vergi sırrının üçüncü bir kişi tarafından öğrenilmesini sağlamaya yönelik kastının bulunması ve sonuç olarak da üçüncü kişinin vergi sırrını öğrenmiş olması gerekir¹⁶⁷. Aksi halde taksirle unutulması durumunda vergi mahremiyetini ihlal suçu oluşmaz

¹⁶¹ “...ifşa etmesi, yani; yayması, açığa vurmaya, afişe etmesi, ilan etmesi, kamuoyuna duyurması, özetle; içeriğini öğrenme yetkisi bulunmayan kişi veya kişilerin bilgisine sunması eyleminin...” Yargıtay 12. CD, 2012/2068 E., 2012/18217 K., 11.09.2012, Erişim Tarihi: 01.11.2015

¹⁶² EREM Faruk , **Türk Ceza Kanunu Şerhi-Özel Hükümler**, C. 2, Seçkin Kitabevi, Ankara, 1993, s. 1279.

¹⁶³ Erdem’e göre “ifşa fiilinin gerçekleşmiş sayılması için bilginin doğrudan aktarılması yanı sıra bilgiye erişim olanağının sunulması da yeterli olacaktır”. ERDEM Tahir, “Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu”, **Yaklaşım Dergisi**, S.156, Aralık 2005, s. 252.

¹⁶⁴ SOLAK AKMAN, s.173.

¹⁶⁵ İhmali hareketle işlenebilen suçlar ise sırf ihmal suçları ve ihmal suretiyle icra suçları olarak ikiye ayrılmaktadır. Sırf ihmal suçunun oluşabilmesi için hareketin yapılmaması yeterli olup başka bir hususun gerçekleşmesine ihtiyaç yoktur. DÖNMEZER / ERMAN, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, C. I, s. 378.

¹⁶⁶ İhmal suretiyle icra suçlarında ise sadece ihmali bir harekette bulunulmasıyla suç tamamlanmış olmamakta, bu hareket sonucunda kanunun yasakladığı bir neticenin gerçekleşmesi de aranmaktadır İÇEL / SOKULLU AKINCI / ÖZGENÇ / SÖZÜER / MAHMUTOĞLU / ÜNVER, **İçel Suç Teorisi**, 2. Kitap, 2. B., Beta Basım, İstanbul 2000, s.63.

¹⁶⁷ SOLAK AKMAN, s.173

Diğer yandan, fiilin oluşması için ifşa edilen sırrın fail tarafından öğrenilmiş olma şartı bulunmamaktadır¹⁶⁸. Şöyle ki; gizli kalması gereken bir bilginin varlığının farkında olunmadan 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 var olabileceği bilinerek, söz konusu belge ya da defterlerin üçüncü kişilere sunulması mahremiyeti ihlaldir¹⁶⁹. Sonuç olarak bilginin öğrenilerek aktarılması ile bilgiye sahip olarak aktarım sonuçları itibari ile aynı nitelikte fiillerdir.

Sırrın ifşa edilmiş sayılabilmesi için alenileştirilmesinin gerekmediği, sırrın bir kişiye açıklanmasının hareketin tamamlanması bakımından yeterli olduğu ifade edilmektedir¹⁷⁰.

Ifşa yazılı olabileceği gibi sözlü de olabilir. Açıklamanın şekli ifşanın oluşumu için önemli değildir. 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 gerekmemektedir¹⁷¹.

VUK.'ta da, 6183 sayılı Kanunda da hem sır hem de sırdan başka gizli kalması lazım gelen hususların ifşası yasaklanmıştır. Verginin tahsilatıyla ilgili bir sır açıklaması söz konusu olduğunda ise 6183 sayılı Kanun'un 107. maddesi uygulanacaktır¹⁷². 6183 sayılı Kanun'un 107. maddesinde *"bu kanunun tatbikinde vazifeli bulunan kimseler, vazifeleri dolayısıyla amme borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına ait öğrendikleri sırlarla, gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa ettikleri takdirde Türk Ceza Kanunu'nun 239. maddesine göre cezalandırılır."* şeklinde bir düzenleme yer almaktadır

¹⁶⁸ Aynı yönde görüş için bkz. ERMAN, s. 101 *"ele geçen beyanname ya da defterin incelenmeksizin üçüncü kişilere verilmesi veya basına intikali de sırrın ifşası kapsamında değerlendirilmesi gereken fiillerdir."*

¹⁶⁹ ERDEM, s.253.

¹⁷⁰ KARAKOÇ, s. 506.

¹⁷¹ TAŞ Suat/ KARAKIŞ Şerafettin, " Vergi Mahremiyeti İhlal Suçu" , **Vergi Dünyası**, S.227, Aralık 2010, s. 93.

¹⁷² GÜLSEVEN Mustafa, **Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu**, Seçkin Yayınevi, Ankara 1999, s. 659.

6183 sayılı Kanun'un 107/2. maddesinde “*Bu Kanunun 41 inci maddesine göre amme alacağını tahsil etme yetkisi verilen kuruluşlara, yapacakları tahsile yönelik bilgilerin ve 22/A maddesine göre borcun olmadığına dair belgeyi arama zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlara, ödeme ve işleme taraf olanlara ilişkin borç bilgilerinin verilmesi sırrın ifşası sayılmaz; bu kurum ve kuruluşlarda vazifeli bulunan kimseler edindikleri bilgileri ifşa ettikleri taktirde birinci fıkra hükmüne göre cezalandırılırlar. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir*”. hükmü yer almaktadır. Buna göre, tahsil yetkisi verilen idareler ile borcu olmadığına dair belge arama zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlarca borç bilgilerinin verilmesi sırrın ifşası niteliği taşımayacaktır. Bu hareketler her ne kadar ilk fıkrada yazılı olan tipikliğe uysa da kanun koyucu haklı bir istisnaya yer vermiştir. Esasında bu durum, bir hukuka uygunluk sebebi teşkil etmektedir. Madde devamında ise, adı geçen kurum ve kuruluşlarca edindikleri bilgilerin ifşa edilmesi halinde ilk fıkra hükmüne göre cezalandırılmaları öngörülmüştür. Yani bu kurum ve kuruluşlarda çalışanlar da sırrın ifşası suçunun faili olabilmektedirler.

3.2.3.2. Sırrı kullanmak

Vergi mahremiyetinde sırrların açıklanması yasaklandığı gibi, sırrların failin kendisi veya üçüncü şahıslar lehine kullanılması da yasaklanmıştır.

Doktrinde Erman'a göre nefi'ine (yararına) kelimesinden hem maddi hem de manevi menfaat anlaşılmalıdır¹⁷³. Başka bir ifadeyle mükellef ve mükellefle ilgili kişilere ait söz konusu sır ve gizli hususların, çıkar sağlamak amacıyla kullanılması vergi mahremiyetinin ihlali anlamına gelmektedir. Örneğin, bir vergi memuru bir şirket sahibinin tüm vergi sırrlarını, eğer oğlunu o şirkette işe almazsa basına sızdıracağını söyleyerek kullanması durumunda manevi yarar; ya da yine bu memurun şirket sahibinin bilgilerini sızdırmak tehdidiyle karşılığında para talep etmek için kullanması maddi yararadır.

Doktrinde sırrı kullanmak, **sırrı açıklamaksızın** ondan yararlanmak biçiminde ifade edilmiştir¹⁷⁴. Başka bir ifadeyle, failin vergi sırrını kendisi veya üçüncü kişiler yararına kullanmasıyla kastedilen şey, vergi sırrı ifşa edilmeksizin ondan yarar temin

¹⁷³ ERMAN, s.104

¹⁷⁴ ÜSTÜN Ümit Süleyman, **Vergi Suçları**, s.72; ERMAN, s. 102; ŞENYÜZ, s. 300; TAŞ, F., s. 104; SONSUZOĞLU, s. 125; ERDEM, Suç I, s. 252.

etmektedir. Burada amaç sırrı açıklamak değil, ifşa edeceği tehdidi ile menfaat temin etmektedir. Doktrinde hakim görüş bu yöndedir.

Ancak AKMAN bu görüşe katılmamakta ve *“failin amacı, öğrendiği bir vergi sırrını kullanarak yarar sağlamak ise de, sırrın bu amaçla kullanılması halinde de ifşanın gerçekleşmesinin söz konusu olabileceğini”* savunmaktadır¹⁷⁵. Yine yazara göre¹⁷⁶, *“Vergi sırrının bir bedel karşılığında satılması veya bu sırrın üçüncü kişiler tarafından çıkar sağlamak amacıyla kullanılması durumlarında, söz konusu sır bakımından ifşa zaten gerçekleşmiştir.”*

Biz de sırrı kullanmanın, sırrı açıklamadan yarar sağlanması görüşüne katılmıyoruz. Örneğin; vergi memuru bir şirketin vergi sırrlarını para karşılığında rakip şirkete sattığında, bu şirket o sırada vakıf olmakta yani ifşa hareketi gerçekleşmiş olmaktadır. Sonuç olarak, vergi sırrını failin kendisi veya üçüncü kişi yararına kullanması hareketi, somut olaya göre ifşayı kapsayabilir de kapsamayabilir de.

Kullanma suçunun oluşabilmesi için sırrı kullanılan mükellefin zarar görme şartı yoktur. Yani yararın sağlanacağına yönelik vaat de yeterli görülmelidir¹⁷⁷. Dolayısıyla zararın oluşmasının beklenmesine gerek olmadığı için bu suç, “sırf hareket suçu”dur. Ayrıca vergi sırrının failin kendisi ya da üçüncü kişi yararına kullanma hareketi icrai nitelik taşımakta olup, ihmali hareketle işlenmesi mümkün görünmemektedir.

3.2.4. Netice

Suçun kanuni tanımında yer alan maddi unsurlardan bir diğeri ise neticedir. Klasik suç teorisinde, suçun kanuni tanımında neticeye yer verilmese bile, her suçta mutlaka bir netice vardır¹⁷⁸. Ancak bu netice bazen hareketten ayrı, bazen ise harekete bitişiktir¹⁷⁹. Oysa günümüz ceza hukuku anlayışında netice, ancak suçun kanuni tanımında varsa bir

¹⁷⁵ AKMAN, s.175.

¹⁷⁶ AKMAN, s.175.

¹⁷⁷ ÖZEN Mustafa, **Vergi Suçları ve Kabahatleri**, Adalet Yayınevi, Ankara 2014, s.79.

¹⁷⁸ DÖNMEZER / ERMAN, C. I, s. 384.

¹⁷⁹ DÖNMEZER / ERMAN, C.I., s.384; ÖNDER, **Ceza Hukuku Dersleri**, Filiz Kitabevi, 1992, s.172; HAKERİ,s.128.

unsur olarak dikkate alınacaktır¹⁸⁰. Dolayısıyla ‘neticesiz suç yoktur’ anlayışı terkedilmiştir.

Suçun kanuni tarifinde neticenin bulunup bulunmamasına göre suçlar sırf hareket suçları ve neticeli suçlar olarak ikiye ayrılır. Tamamlanması için neticenin aranmadığı suçlara ‘sırf hareket suçları’ denir. Kanuni tanımında hareketten ayrı olarak, hareketin konusu üzerinde, ondan yer ve zamansal olarak ayrılabilir bir etkiyi gerektiren, yani kanuni tanımında, dış dünyada hareketten ayrılabilen bir neticenin meydana gelmesinin arandığı suçlara ise ‘neticeli suçlar’ denir.

Vergi mahremiyetini ihlal suçunun ifşa hareketiyle işlenmesi durumunda vergi sırrı ifşa edildiği anda kural olarak netice de meydana gelmiş olacağından, bu suç sırf hareket suçu niteliği taşımaktadır. Bir kişi yararına kullanma hareketiyle işlenen vergi mahremiyetini ihlal suçunda ise suçun neticesi bakımından yarar şartı aranmamakta, tipikliğin oluşabilmesi için failin yarar sağlama amacıyla hareket etmesi yeterli görülmektedir¹⁸¹. Başka bir anlatımla failin yalnızca yarar sağlamak amacıyla hareket etmesi yeterli olup, yararı sağlaması gerekmez. Bu sebeplerden ötürü vergi mahremiyetini ihlal suçunun failin kendisi veya üçüncü bir kişi yararına kullanma hareketiyle işlenmesi halinin sırf hareket suçu niteliği taşıdığı söylenebilir.

3.2.5. Nedensellik Bağı

Bir neticeden dolayı sorumlu tutulabilmenin temelini nedensellik bağı oluşturur. Nedensellik bağı, hareket ile netice arasındaki sebep-sonuç ilişkisini ifade eder. Ancak sırf hareket suçlarında, suçun oluşması için hareketin yapılması yeterli olduğundan, bu suçlarda nedensellik bağı problemi ortaya çıkmaz¹⁸². Vergi mahremiyetinin ihlali suçu sırf hareket suçu olduğu için, nedensellik bağının tespiti önem taşımaz. Bu durumda vergi mahremiyetini ihlal suçunda, bir neticeden ve bunun doğal sonucu olarak da fiil ile netice arasında bir nedensellik bağından söz edilemez.

¹⁸⁰ ÜZÜLMEZ İlhan- KOCA Mahmut, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayınevi, Ankara 2009, s.156.

¹⁸¹ SOLAK AKMAN, s.179.

¹⁸² Doktrin ve uygulamada nedensellik bağı konusunda görüş birliği bulunmamaktadır. Farklı görüş için bkz. DÖNMEZER / ERMAN, C. I, s. 472; KUNTER, **Suçun Maddî Unsurları**, s. 82.

3.3. SUÇUN MANEVİ UNSURU

3.3.1. Genel Olarak

Suçun oluşabilmesi için daha önce incelenilen unsurlara bir unsur daha eklenmesi gerekecektir manevi unsur, işlenen fiil ile kişi arasındaki manevi bağıdır. Bu bağ olmadan gerçekleştirilen davranış fiil niteliği taşımaz ve dolayısıyla, bir suçun varlığından söz edilemez¹⁸³.

Doktrinde manevi unsurun içeriği konusunda farklı görüşler¹⁸⁴ bulunmaktadır. Bizkusuru suçun bir unsuru değil, failin işlediği suç dolayısıyla kişinin kınanması yani bir değerlendirme yargısı olarak görüyoruz. Bu sebeple bu başlık altında kusurluluğu ele almayacağız.

3.3.2. Manevi Unsurun Gerçekleşme Şekilleri

Manevi unsurun kast ve taksir şeklinde iki temel gerçekleşme biçimi vardır. Asıl manevi unsur biçimi kasttır. Taksir ise istisnai bir manevi unsur biçimidir. Çünkü yasada bir suçun taksirle işlenebileceği **açıkça** belirtilmemiş ise o suç ancak kasıtlı olarak işlenebilir. O zaman Vergi Usul Kanunu'nda vergi mahremiyetini ihlal suçunun taksirle işlenebileceğine ilişkin açık bir hüküm bulunmadığı ve asıl manevi unsur biçimi kast olduğu içinbu suç kasten işlenebilecek bir suç niteliği taşımaktadır. Dolayısıyla vergi mahremiyetinin ihlaline taksirle sebebiyet verilmişse (örneğin; elde ettikleri bilgilerin sır olduğunu ve bu bilgileri açıkladıklarında sırrı ifşa ettiklerini bilmemesi veya failin gizli kalması gereken bilgiyi gizli tutmak ya da korumak anlamında gerekli özeni göstermemesi ve bunun sonucunda bilgilerin üçüncü şahıslar tarafından öğrenilmesi durumunda vergi memurunun mükellefin vergi sırlarının olduğu dosyayı masasının üzerinde başkalarının

¹⁸³ ÖZGENÇ, s.226.

¹⁸⁴ "Klasik suç teorisine göre isnat yeteneği kusurluluğun ön koşulunu oluşturmakta; kast ve taksiri de kusurluluğun bir şekli olarak ele almaktadır. Ayrıca bu teori haksızlık ve kusur arasında çok keskin bir ayırım yapmakta, suçun tüm objektif unsurlarını haksızlık alanına, tüm sübjektif unsurlarını ise kusurluluk alanına dahil saymaktadır. Neo klasik suç teorisine göre ise kast ve taksir bir kusur şekli değil haksızlığın işleniş biçimidir." Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. KOCA-ÜZÜLMEZ,s.159-165.

görebileceği şekilde koyması gibi) vergi mahremiyetinin ihlali suçu oluşmayacak¹⁸⁵ ancak diğer suç unsurlarının da tam olması durumunda görevi ihmal suçu oluşabilecektir¹⁸⁶.

Ayrıca böyle bir durumda gerek vergi idaresi mensubu ve gerekse (istihdam eden sıfatıyla) Maliye Bakanlığı aleyhine maddi ve manevi tazminat davası açılabileceği şüphesizdir¹⁸⁷.

Türk Ceza Kanunu'nun 21'inci maddesinin 1'inci fıkrasında kast, "suçun kanunî tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi" biçiminde tarif edilmektedir. Yani suçun yasal tanımındaki maddi unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi, kastın varlığı için zorunludur. O zaman bu tanıma göre kast bilme ve isteme biçiminde iki unsurdan oluşmaktadır diyebiliriz.

Vergi mahremiyetini ihlal suçunda kast unsurunu kastın türleri bakımından incelemek gerekir.

3.3.2.1. Doğrudan Kast- Olası Kast

Doğrudan kast, failin asıl öngördüğü ve istediği sonucu gerçekleştirmeye yönelik kastıdır. Başka bir ifadeyle, bir suçun işlenmesi kararlaştırılmış, bu suçun maddi unsurları ve özellikle işlenen fiilin günlük hayat tecrübelerimize göre muhakkak surette sebebiyet vereceği neticeleri öngörülmüş ise; fail doğrudan kastla hareket etmiştir¹⁸⁸. Örnek vermek gerekirse failin, bir mükellefin vergi mahremiyeti kapsamında yer alan bilgilerini -bilerek ve isteyerek- ifşa etmesi durumunda doğrudan kast söz konusudur.

Olası kast ise, failin asıl gerçekleştirmek istediği sonuçlar yanında başka sonuçların da ortaya çıkabileceğini öngörmesine rağmen, o sonuçların da ortaya çıkmasını kabullenmesi ve kendini hareketi yapmaktan alıkoymamasıdır¹⁸⁹. Türk Ceza Kanunu'nun 21. maddesinin 2. fıkrasında da "*Kişinin, suçun kanuni tanımındaki unsurların*

¹⁸⁵ ÜSTÜN, Vergi Cezaları, s. 74.

¹⁸⁶ ERDEM, Suç II, s. 228.

¹⁸⁷ ERMAN, s. 104.

¹⁸⁸ ÖZGENÇ, s. 238; ÜNVER Yener, **Ceza Hukuku Genel Kısım I**, Adalet Yayınları, Ankara 2014, s. 175; KOCA/ÜZÜLMEZ, s. 158.

¹⁸⁹ KOCA/ÜZÜLMEZ, s. 160; ERCAN, s. 147; ÜNVER, s. 179.

gerçekleşebileceğini öngörmesine rağmen fiili işlemesi halinde olası kastın var olduğu” hükme bağlanmaktadır.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun doğrudan kastla işlenebileceği gibi açıklanan sebeplerden ötürü olası kastla da işlenebileceğini söyleyebiliriz. Bu duruma örnek¹⁹⁰ olarak; Failin, vergi sırrı içeren bilgi veya belgelerin üçüncü kişiler tarafından görülebileceğini öngörmesine rağmen bunu engelleyecek herhangi bir tedbir almaması, örneğin bilgisayar ekranını açık bırakarak görev yerini terk etmesi durumunda ise olası kast söz konusudur.

3.3.2.2. Genel Kast – Özel Kast

Genel kast, yasal suç tanımında yer alan hareketin ve sonucun fail tarafından bilinmesi ve istenmesidir. Özel kast ise failin hareket ve sonucu bilmesi ve istemesi yanında, belli bir saikle hareket etmiş olmasıdır¹⁹¹. Örnek; TCK’nun 141. maddesinde tanımlanan hırsızlık suçunun oluşabilmesi için bu eylemin “bir yarar sağlamak maksadıyla” işlenmesi gerekir.

Seçimlik hareketli bir suç niteliği taşıyan vergi mahremiyetini ihlal suçunun sırrın ifşası hareketinin işlenmesi için genel kastın yeterli olduğu söylenebilir. Bu seçimlik harekette failin saiki önem taşımaz. Ancak vergi mahremiyetinin kullanmak hareketi ise özel kast ile işlenebilir¹⁹². Çünkü kanunda her ne kadar ‘maksadıyla, amacıyla, saikiyle’ ifadesine yer verilmemiş olsa da, sır sahibi kişi, bu sırrı kendisine veya başkasına yarar sağlamak amacıyla hareket etmektedir¹⁹³. Seçimlik hareketlerden vergi mahremiyetini kullanmak hareketi, özel kastla işlenebileceği için olası kastla işlenemez. Çünkü özel kast ile olası kast birlikte olmaz.

3.4. Hukuka Aykırılık Unsuru

Hukuka aykırılık, hukuk düzeninin emir, yasak ve yükümlülüklerine uyulmamasıdır. Başka bir ifadeyle suçun bir unsuru olarak hukuka aykırılık, işlenen fiile

¹⁹⁰ SOLAK AKMAN, s.205.

¹⁹¹ DÖNMEZER/ ERMAN, C. II, s. 231; ERCAN, s.145.

¹⁹² Aynı görüş için bkz: ÖZEN s.80; SOLAK AKMAN ,s.207. Farklı görüş için bkz. ERMAN, s. 104; ÜSTÜN, Vergi Suçları, s. 74

¹⁹³ ÖZEN, s.80.

ile hukuk düzeni tarafından cevaz verilmemesi, fiilin bütün hukuk düzeni ile çelişki ve çatışma halinde bulunması anlamına gelmektedir¹⁹⁴.

Bir fiilin tipe uygun olduğu belirlendikten sonra ilk olarak bu davranışın hukuka uygunluk sebeplerinin bulunması nedeniyle hukuka uygun olup olmadığı da araştırılacaktır. Bu araştırmanın sonucuna göre şayet olayda bir hukuka uygunluk sebebi hukuka aykırılığı ortadan kaldırmıyorsa tipe uygun bir davranış aynı zamanda hukuka aykırı da olacaktır¹⁹⁵. İşte suçun hukuka aykırılık unsurunu ortadan kaldıran ve dolayısıyla fiilin suç teşkil etmesine engel olan bu nedenlere hukuka uygunluk sebepleri veya haksızlığı ortadan kaldıran sebepler denir¹⁹⁶.

Bu sebeplerin varlığı halinde vergi mahremiyetinin ihlali suçu oluşmayacaktır. TCK'nın yanı sıra VUK'nda da vergi mahremiyetinin ihlal suçu ile ilgili hukuka uygunluk sebepleri belirtilmiştir. Aşağıda önce TCK açısından, daha sonra ise VUK açısından hukuka uygunluk nedenleri ele alınacaktır.

3.4.1. Türk Ceza Hukuku Bakımından Hukuka Uygunluk Sebepleri

TCK'da "Ceza Sorumluluğunu Kaldıran veya Azaltan Nedenler" başlığı altında hukuka uygunluk nedenleri düzenlenmiştir. Bunlar kanunun hükmü ve amirin emri, meşru savunma ve zorunluluk hali, hakkın kullanılması ve ilgilinin rızası ile sınırın aşılmasıdır.

3.4.1.1. Kanunun Hükmü ve Amirin Emri

Türk Ceza Kanunu'nun 24'üncü maddesinde iki farklı hukuka uygunluk nedeni düzenlenmektedir. Bunlardan ilki, kanun hükmünü yerine getiren kimseye ceza verilemeyeceği, diğeri ise yetkili bir merciden verilip, yerine getirilmesi görev gereği zorunlu olan bir emri uygulayan kimsenin sorumlu olmayacağına ilişkin hükümdür.

Kanun hükmünü yerine getirmenin hukuka uygunluk sebebi olarak düzenlenmiş olması doğal bir sonuçtur. Zira kişilere bir yandan kanunla bir takım görev ve yetkilerin

¹⁹⁴ KOCA/ÜZÜLMEZ, s.250.

¹⁹⁵ KOCA/ÜZÜLMEZ, s.251.

¹⁹⁶ KOCA- ÜZÜLMEZ, s. 251.

verilmesi, öte yandan da bunun gereklerinin yerine getirenlerin cezalandırılması düşünülemez¹⁹⁷. Ayrıca hukuk kuralının belirli bir şekilde hareket etme görevini sadece belirli kişi ve kamu görevlilerine yüklenmesi halinde ancak bu kişiler bakımından hukuka uygunluk sebebi söz konusu olur¹⁹⁸. Bunlar dışında kalanlar kanun hükmünü yerine getirdiklerini ileri sürerek hukuka uygun hareket ettiklerini ileri süremezler.

Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde yer alan vемükelleflerin beyan ettikleri vergi matrahlarının, ödemeleri gereken vergilerin tutarlarının, idarece yapılan tarhiyatlar sonucu kesinleşen vergi ve cezaların, vadesi geçtiği halde ödenmeyen vergi borçlarının ve son olarak mükellef tarafından sahte ya da muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge kullanılıp kullanılmadığı bilgilerinin Kanunla öngörülen sınırlar dahilinde açıklanabilmesine imkan tanınması aynı zamanda kanun hükmünün yerine getirilmesine örnek verilebilir.

Türk Ceza Kanunu'nun 24'üncü maddesinde öngörülen diğer hukuka uygunluk nedenini ise yetkili bir merciden verilip, yerine getirilmesi görev gereği zorunlu olan bir emri uygulayan kimsenin sorumlu olmayacağına ilişkin hüküm teşkil etmektedir. Konusu suç teşkil eden bir emrin hiçbir surette yerine getirilemeyeceği, aksi halde yerine getirenle emri verenin sorumlu olacağı ayrıca düzenlenmiştir.

Örneğin; vergi kaçakçılığı şüphesinden dolayı bir kişinin konutunda arama yapılması için VUK 142'nci madde gereği hakim tarafından verilen arama kararı gereklidir. Vergi inceleme memurları bu arama kararını almadan, vergi dairesi müdürünün isteği üzerine arama yapıp vergi mahremiyetine ilişkin bilgilerin edinilmesi durumu konusu suç teşkil eden bir emrin uygulanmasıdır. Bu durumdan emri veren kadar, emri yerine getiren de sorumlu olur.

3.4.1.2. Meşru Savunma

Bir kimsenin, kendisinin veya bir başkasının herhangi bir hakkına (can, mal, ırz) yönelen bir saldırıyı ortadan kaldırmak amacıyla, saldırıyı def etmek amacıyla, saldırı ile orantılı biçimde, saldırı sürerken, saldırıya verdiği karşılıktır¹⁹⁹.

¹⁹⁷ HAKERİ, s.281.

¹⁹⁸ HAKERİ, s.283.

¹⁹⁹ ERCAN, s.122.

Yasal tanımdan yola çıkarak meşru müdafaa hakkında şu tespitlerde bulunulabilir:

- Bir saldırı olacak.
- Bu saldırı devam ediyor olacak
- Orantılı karşılık verilecek.
- Saldırı başka bir şekilde bertaraf edilemeyecek.
- Tehlike muhakkak olacak (savunma yapılmazsa, muhakkak bir ölüm/yaralanma/ ırza tecavüz tehlikesi olacak)
- Kişi, kendi hareketiyle saldırıya sebebiyet vermişse dahi meşru müdafaa hakkına sahiptir.
- Saldırının üçüncü kişiye yönelmesi de herhangi bir kişiye meşru müdafaa hakkı verir.

Teorik yönden bir engel bulunmamakla birlikte, yapısı itibariyle vergi mahremiyetini ihlal suçunda bu hukuka uygunluk sebebinin gerçekleşmesi zordur²⁰⁰.

3.4.1.3. Zorunluluk Hali

Zorunluluk hali , Türk Ceza Kanununda hukuka aykırılığı ortadan kaldıran bir diğer nedendir.Zorunluluk hali, failin bilerek meydana getirmediği bir tehlikeden kendisinin veya bir başkasını kurtarmak için, tehlikeyi uzaklaştırmaya yetecek ölçüde bir eylemi gerçekleştirmesidir²⁰¹.

TCK 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” denilerek zorunluluk hali düzenlenmiştir.

²⁰⁰ ARSLAN, s.22.

²⁰¹ KOPARAN M. Reşat, “TCK Genel Hükümler Ceza Sorumluluğunu Kaldıran ve Azaltan Sebepler”, **TBB Dergisi**, Sayı 64, 2006, s.345.

Zorunluluk Halinin Şartları ;

- a. Kişinin kendisinin veya başkasının sahip olduğu bir hakka yönelik olarak kendisinin sebep olmadığı bir tehlike bulunmalı,
- b. Bu tehlikeden başka türlü korunmak olanağı bulunmamalı,
- c. Bu tehlike ağır ve muhakkak olmalı,
- d. Tehlikenin ağırlığı ile zorunluluk haline konu yapılan durum ile kullanılan vasıta oranlı olmalıdır.

Hukuka uygunluk sebebi olan zorunluluk haline örnek olarak, bizzat kendisi ceza takibine maruz kalan kişi, kendisini müdafaa etmek için sırrı açıklamak zorunda kalıyorsa, bu durumda da suç oluşmayacaktır²⁰². Diğer bir örnek ise; bir vergi dairesinde çıkan büyük bir yangın nedeniyle arşivde yer alan belgelerin kurtarılma amacıyla bina dışına çıkarılması ve birçok mükellefe ait vergi sırlarının üçüncü kişiler tarafından öğrenilmesi durumunda zorunluluk hali bulunduğundan vergi mahremiyetini ihlal suçu gerçekleşmeyecektir²⁰³.

3.4.1.4. Hakkın Kullanılması

Yeni Ceza Kanunumuzun 26/1.maddesinde hakkını kullananlara ceza verilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bir hakkın icrasının hukuka uygunluk sebebi olması için, bu hakkın fail tarafından doğrudan doğruya kullanılabilmesi, failin bu hakkı doğuran sebebin koyduğu sınırlar içinde kullanması, hakkın icrası ile işlenen suç arasında fikri bir bağlantının varlığı olmak üzere dört şartın varlığı gereklidir²⁰⁴.

Hakkın kullanılmasına örnek, vergi kaçaklığı suçu sebebiyle yargılama yapılırken, arama yapan vergi inceleme memurunun tanık olarak dinlenirken failin vergi sırlarını açıklaması hakkın kullanılması verilebilir.

²⁰² ÖZDER, s. 240-249; ERMAN s.25.

²⁰³ SOLAK AKMAN, s.192.

²⁰⁴ HAFIZOĞULLARI-ÖZEN, s.232.

3.4.1.5. İlgilinin Rızası

Hak sahibinin hakkı üzerindeki iradesi ceza hukuku bakımından önem arz etmektedir. Ceza hukuku yönünden önem taşıyan bir irade açıklaması olarak ortaya çıkan ve kendisine bir takım sonuçlar bağlanan rızanın en önemli etkisi, hukuka aykırılığı ortadan kaldırma şeklinde ortaya çıkmaktadır²⁰⁵.

Türk Ceza Kanunu'nun 26'ncı maddesinin ikinci fıkrası uyarınca "Kişinin üzerinde mutlak surette tasarruf edebileceği bir hakkına ilişkin olmak üzere, açıkladığı rızası çerçevesinde işlenen fiilden dolayı kimseye ceza verilmez". Bu bağlamda vergi mahremiyetine giren hususlar kişinin mutlak surette tasarrufta bulunabileceği konular arasında yer almalıdır. Örneğin bir vergi yükümlüsünün vergi sırrı niteliği taşıyan husularda bu sırları ifşası ve kullanması yasaklana kişilere yapacağı uygun rıza açıklamasıyla bu kişiler vergi mahremiyeti ihlal suçunun faili olmaktan kurtulurlar²⁰⁶.

3.4.1.6. Sınırın Aşılması

Türk Ceza Kanunu'nun 27'nci maddesinin 1'inci fıkrasında ceza sorumluluğunu kaldıran nedenlerde sınırın aşılması düzenlenmiştir. Buna 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 kadar indirilerek hükmolunur. Ancak vergi mahremiyetini ihlal suçu, yalnızca kasten işlenebilecek olan bir suç olduğu için, failin taksirle hareket etmesi halinde bu suç oluşmayacaktır.

3.4.2. Vergi Usul Kanunu Açısından Hukuka Uygunluk Halleri

Vergi Usul Kanunu, bazı durumlarda vergi mahremiyetine ilişkin hükümlerin uygulanmayacağını hükme bağlamıştır. Başka bir deyişle, 213 sayılı VUK'nun 5. maddesi vergi mahremiyetinin yanı sıra vergi güvenliğini de sağlamak amacıyla yükümlü ile ilgili

²⁰⁵ CENTEL Nur, ZAFER Hamide, YENERER ÇAKMUTÖzlem, **Ceza Hukuku Uygulamaları**, Beta Yayınları, 2012, s.194.

²⁰⁶ ÇAKIR E. Utku, "Vergi Mahremiyeti İhlal Suçunda Hukuka Uygunluk Sebepleri", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, S.13, Ankara 2013, s. 356.

bazı bilgilerin açıklanabileceğini kabul ederek vergi mahremiyetiyle ilgili bazı istisnalara da bünyesinde yer vermiştir. Bu istisnalar şunlardır :

3.4.2.1. Vergilerin İlanı

Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinde öngörülen vergi mahremiyetine ilişkin hukuka uygunluk sebeplerinden biri de vergilerin ilanıdır. Başka bir ifadeyle, Kanun'da öngörülen şartlara uygun bir biçimde yapılan ilanlar, vergi mahremiyetini ihlal suçu bakımından hukuka uygunluk nedeni olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kanuna göre vergi güvenliği bakımından bir otokontrol mekanizmasının işlemini sağlamak amacıyla, gelir vergisi yükümlülerinin yıllık gelir vergisi, sermaye şirketlerinin ise kurumlar vergisi beyannamelerinde gösterdikleri matrahları (zarar dahil) ve beyanları üzerinden (tahakkuk fişi esasına göre) tarh olunan gelir ve kurumlar vergisi miktarları ile ad ve unvanları, bağlı oldukları vergi dairelerince beyannamelerin verildiği yıl içinde dairenin uygun yerlerine asılacak cetvellerle ilan olunur. Mükellefin bağlı olduğu mesleki teşekkül (ticaret, sanayi odaları v.b.) varsa aynı ilan oralarda da yapılır. Böylelikle mükelleflerin ödedikleri vergilerin ilan edilmesi ile mükellef üzerinde büyük bir baskı unsuru oluşacak ve bu şekilde mükellefler; işletmelerinin, mesleklerinin ve yaşam standartlarının altında matrah bildirmekten kaçınmayı tercih edeceklerdir²⁰⁷.

Bu hükümden şu sonuçlar çıkartılabilir; ilan edilebilecek vergiler yıllık beyannameyle verilen vergilerle sınırlı olup, ilgili mükelleflerin diğer beyannamelerle beyan ettiği vergiler açıklanamaz. Ayrıca bu ilanlar sadece gelir ve kurumlar vergisi için gerçekleştirilecektir. Son olarak da vergi daireleri tarafından yapılacak bu ilanlar beyannamelerin verildiği yıl içinde yapılacaktır. Aynı kurallar mükelleflerin bağlı bulunduğu meslek teşekkülleri için de geçerli olacaktır. Fakat örneğin bir mükellefe ait bir önceki yıla ait gelir vergisinin ilanı hukuka uygunluk sebepleri kapsamı dışında kalacağı için vergi mahremiyeti ihlali suçunun işlenmesine sebep olacaktır

Ancak uygulamalarda vergi idarelerinin mükellef adına tarh edilen vergilerin ilanı ve açıklaması ile ilgili düzenlemeleri büyük ölçüde vergi idarelerinin takdir ve insafına terk

²⁰⁷ BAYRAKLI, Vergi Ceza Hukuku, s. 294.

edilmiştir²⁰⁸. Zira vergilerin ilanı konusunda uygulamada vergi daireleri sadece faaliyette bulunulan iller itibariyle adlarına en yüksek vergi tahakkuk ettirilen mükelleflerin listelerini mükelleflerden izin alarak açıklamaktadır ve ayrıca daha kapsamlı bir açıklama yapılmamaktadır²⁰⁹.

Yapılan bu uygulamalar VUK'nun 5. maddesine aykırıdır. Çünkü madde kapsamına giren bütün mükelleflerin vergi matrahlarının açıklanması gerekirken yalnızca bie kısmının ilanı ve bunun için de kanundaki açık yetkilendirmeye karşın izin alınması doğru gözükmemektedir²¹⁰.

3.4.2.2. Vergi Levhasında Yer Alan Bilgiler

VUK'nun 5. maddesine 2365 sayılı Kanun ile eklenen 5.fıkarda vergi mahremiyetine ilişkin diğer hukuka uygunluk sebebine yer verilmiştir. Vergi levhasına ilişkin bu hükme göre;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 almak zorundadırlar. İlan ve levhalara ilişkin diğer hususlar Maliye Bakanlığı'na belli edilir.

Kazancı basit usulde tespit edilenler dahil olmak üzere gelir vergisi mükellefleri ile sermaye şirketleri, her yıl mayıs ayının son gününe kadar vergi tarihine esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren vergi levhalarını merkezlerine, şubelerine ve satış mağazalarına iş sahipleri ile müşteriler tarafından kolayca okunup görülecek şekilde asmak zorundadırlar.

408 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine²¹¹ göre vergi levhalarında bulunması gereken bilgiler şunlardır: Mükellefin;

- a) Adı ve soyadı,
- b) Ticaret unvanı,
- c) İş yeri adresi,

²⁰⁸ ÇAKIR, s. 364.

²⁰⁹ TAŞ F, s .93.

²¹⁰ ÜREL, s.67.

²¹¹ 27.05.2011 Tarihli R.G., S.27946

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

Vergi levhası almak mecburiyetinde olan mükellefler bu bilgileri ihtiva eden levhaları iş yerlerinin; merkezlerinde, şubelerinde, satış mağazalarında, çiftçilerin doğrudan doğruya zirai faaliyetleri ile ilgili alım satım işlerinin tedviri için açtıkları yazıhanelerinde ve taşıt işletmeleri ayrıca taşıtlarında yetkililerce istenildiğinde ibraz etmek üzere bulunduracaklardır. İş yerinde birden fazla kat veya reyon olması halinde her kat veya reyon için ayrı birer levha alma ve bulundurma zorunluluğu bulunmamaktadır²¹².

Vergi levhasının vergi mahremiyetinin istisnalarından birini oluşturma sebebi, bu levhanın belli yerlere asılması suretiyle içinde yer alan bilgilerin üçüncü kişiler tarafından öğrenilmesinin mümkün kılınmasıydı. Ancak 6111 sayılı Kanununun 82. maddesiyle, VUK'un 5 inci maddesinde yer alan "levhayı merkezlerine, şubelerine, satış mağazalarına iş sahipleri ile mükellefler tarafından kolayca okunup görünecek şekilde asmak zorundadırlar." ibaresi "levhayı almak zorundadırlar." şeklinde değiştirilmiş ve bu değişiklikle vergi levhasının asılma zorunluluğu kaldırılmış bulunmaktadır. Böylelikle vergi mahremiyeti ihlali suçunun hukuka uygunluk sebeplerinden biri olması durumu büyük ölçüde yitirilmiştir.

Ayrıca vergi asılması zorunluluğunun kaldırılması ile onun psikolojik denetim usullerinden biri olma vasfı da ortadan kalkmıştır. Çünkü vergi levhası asılması zorunluluğunun amacı, mükelleflerin ilişkide bulunduğu kişiler vasıtası ile kamuoyuna vergisel ödevlerine ilişkin bir ipucu vererek menfi ya da müspet manada teşhir sağlamakta ve bu çerçevede, işletme sahibi, işletmesinin vergisel yönden nihai anlamdaki durumunu,

²¹² 408 Sıra Nolu Tebliğ, 27.05.2011 Tarihli R.G., S.27946

işletmesinde asacağı levha ile, ilişkide olduğu kişiler nezdinde kamuoyunun bilgisine sunmaktaydı²¹³. Başka bir ifadeyle herkes mükelleflerin kazançları ile ödedikleri vergiler arasında bir kıyaslama yapabilecek ve bu durum mükellefi psikolojik baskı altında tutarak doğru beyanda bulunmasını sağlayacaktı²¹⁴.

3.4.2.3. Vergi ve Cezalara İlişkin Olarak Maliye Bakanlığınca Yapılan Açıklanma

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu bakımından hukuka uygunluk sebeplerinden bir diğeri, kanunun 5. maddesinin 4. fıkrası²¹⁵ uyarınca “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.”

4369 sayılı Kanunun konuyla ilgili gerekçesi şu şekildedir²¹⁶: “... *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...*”

Vergi usul kanununun bu hükmü, hukuku uygunluk sebeplerinden biri olan vergilerin ilanından farklı olarak tüm vergi mükelleflerini ve beyanname türlerini kapsamaktadır. Şöyle ki; vergilerin ilanında, ilan edilebilecek vergiler yıllık beyannameyle verilen vergilerle sınırlı olup, ilgili mükelleflerin diğer beyannamelerle beyan ettiği vergiler açıklanamaz. Ayrıca bu ilanlar sadece gelir ve kurumlar vergisi için gerçekleştirilecektir. Ancak 5/4’te mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanlarının, kesinleşen vergi ve cezalarının ve vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve cezalarının açıklanmasına ilişkin bir düzenlemedir. Yani söz konusu hüküm ile

²¹³ ERDEM, s. 252.

²¹⁴ VUK’nun 5. maddesine 2365 Sayılı kanunla eklenen 5. fıkranın gerekçesinde uygulamanın amacı, “*yurttaşlar arasında ortak bir vergi ödeme şuurunun yaratılması ve vergi alınmasında kamuoyu baskı ve desteğinden yararlanılması*” olarak açıklanmıştır.

²¹⁵ Bu fıkra 4369 sayılı Kanunla daha sonra eklenmiştir.

²¹⁶ AĞAR Serkan, “Vergi Mahremiyeti vs. Bilgi Edinme Hakkı”, **Ankara Barosu Dergisi**, Ankara 2012, S. 2, s. 373.

mükerrerlik²¹⁷ meydana gelmiştir. Çünkü vergi ilanları sadece gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri için düşünülürken, bu fıkra bu vergi türlerinin yanı sıra bu vergilerin dışındaki vergileri de kapsamakta ayrıca dava konusu yapıldıktan sonra kesinleşen vergi ve cezaları ve hatta vadesinde ödenmeyen vergi ve cezaları da kapsamaktadır²¹⁸. Başka bir deyişle hükümler iç içe geçmiştir.

Son olarak kesinleşen vergi ve cezalarıyla vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarlarının açıklanabilecek oluşu, beyana dayanılarak tarh edilen vergilerin yanı sıra re'sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergilerin de ilan kapsamına alındığını göstermektedir

293 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde açıklanacak bilgiler, açıklamanın şekli, yeri ve zamanıyla açıklamada esas alınacak tutar belirlenmiştir. Açıklanacak bilgiler yukarıda ifade edildiği gibidir. Açıklamanın şekli ise şu şekilde düzenlenmiştir:

Açıklama, borcu bulunan mükelleflere ait bilgileri ihtiva edecek şekilde hazırlanan bir liste ile yapılacaktır. Listede; mükellefin adı, soyadı veya ünvanı, vergi kimlik numarası, esas faaliyet konusu, borç toplamı ve açıklama, sütunları yer alacaktır.

Açıklamada esas alınacak tutar her bir vergi dairesine 20 milyar TL²¹⁹ (her yıl yeni tutar belirlenmekte) ve daha fazla borcu olan veya kesinleşen vergi ve cezaları.

Açıklamanın yeri ve zamanı için söz konusu düzenleme ise şu şekildedir: Açıklanacak mükelleflere ilişkin listeler her yıl 15 Temmuz tarihinde vergi dairelerinde görülmeleri mümkün olan uygun yerlere asılacaktır²²⁰. Liste 1 ay süreyle asılı tutulacak, listenin asılması ve indirilmesi bir tutanakla tespit edilecektir²²¹.

Açıklama yapılacak tutar açısından bir eleştiri yapmak gerekirse, kanımızca bu hükmün eşitlik ilkesine aykırı olduğunu söyleyebiliriz. Çünkü aynı hukuki durumda olmalarına rağmen vergi borcu ve ceza miktarları yüksek olan mükellef grupları açıklanırken, 2015 yılı için belirlenen 250.000 liranın altında kalan vergi borcu ve cezasına

²¹⁷ SOLAK AKMAN, s. 68.

²¹⁸ TAŞ F., s. 101.

²¹⁹ 2015 yılı için belirlenen tutar 250.000 TL'dir.

²²⁰ 293 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 27.01.2001 Tarihli R.G., S. 24300.

²²¹ 293 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 27.01.2001 Tarihli R.G., S. 24300.

sahip mükellefler açıklanmamaktadır. SOLAK AKMAN'ında dediği gibi bir kısım mükellefler istisna kapsamı dışında kalırken bir kısmının istisnaya tabiolması gibi özel yaşamın gizliliği hakkıyla bağdaşmayan sonuçlar doğurur²²².

Son olarak değinilmesi gereken durum ise m.5/4'te yer alan vergi ve ceza miktarlarının Maliye Bakanlığınca açıklanabilmesi ve Maliye Bakanlığının bu yetkisini mahalline devredebilmesi konusunda takdir yetkisine sahip olmasıdır. Açıklayıp açıklamama hususu Maliye Bakanlığı'nın veya bu yetkisi devrettiği makamın²²³ takdirinde olduğu için, bu hukuka uygunluk sebebi ancak takdir yetkisinin kullanılmasıyla meydana gelir.

3.4.2.4. Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleyen ya da Kullananların Meslek Kuruluşlarına Bildirilmesi

Bir diğer hukuka uygunluk sebebi de kanunda şu şekilde belirtilmiştir: *‘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...’*²²⁴

4369 sayılı Kanunla eklenen bu fıkranın gerekçesi şöyledir²²⁵: *‘Bu fıkra yer alan üçüncü hüküm, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıktan vergi inceleme raporu ile saptananların kanunla kurulmuş (örneğin Baro, Tabipler Odası, Ticaret Odası ve/veya bunların bağlı oldukları birlikler gibi) kendi mesleki kuruluşlarına ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Yeminli Mali Müşavirler Odası ve odaların bağlı olduğu Türkiye 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 imzalanması, muhasebe kayıtlarının*

²²² SOLAK AKMAN, s. 74.

²²³ VUK'nun 5. maddesine 4369 sayılı Kanunla eklenen dördüncü fıkranın gerekçesinde; bu yetki bakanlık yurtdışı ve taşra teşkilatına ve vergilendirme işlemi yapma yetkisi bulunan belediye gibi diğer ilgili kamu idarelerine devretme olanağını sağlamaktadır.

²²⁴ VUK. m. 5/4

²²⁵ AĞAR, s. 377-378.

tutulması, rapor ve mali tabloların düzenlenmesi, denetim, karşıt inceleme ve tasdik gibi işlemleri sırasında mükellefler hakkında bilgi sahibi olabilmeleri, müteselsil sorumluluğu bulunan mesleklerini daha sağlıklı olarak yürütebilmeleri ve ayrıca vergi denetim ve güvenliğine daha fazla katkıda bulunabilmeleri amaçlanmaktadır. Ancak kendilerine bilgi verilen tüm meslek mensupları, odaları ve birlikleri de vergi mahremiyeti kapsamına alınmakta ve elde ettikleri bilgileri kötüye kullanmalarının önlenmesi hedeflenmektedir”.

VUK m.5/4'teki amaç mali sistemin tahrip edilmesinin engellenmesi ve kötü niyetli kişilere karşı ticari yaptırımlardan yararlanılarak iyi niyetli üçüncü kişilerin korunmasıdır²²⁶. Başka bir ifadeyle amaç kamu yararıdır. Ancak bu kamu yararı düşüncesi 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 107.maddesinde ve 4208 sayılı Karaparanın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun'un 6.maddesinde bu şekilde herhangi bir istisna söz konusu olmaması düşündürücüdür. Başka bir ifadeyle, 4208 sayılı Kanun ile 6183 sayılı kanun, Vergi Usul Kanunundan farklı olarak kişisel yararın korunmasını ön plana almıştır.

Vergi mahremiyetinin ihlali sayılmaması için kanun koyucu bu fiillerin işlendiğinin tespit edilmiş ve vergi inceleme raporuyla belirlenmiş olması şartını aramaktadır. Başka bir ifadeyle vergi incelemesi yapılmaksızın böyle bir bildirim yapılamayacaktır. Örneğin yoklama sonucunda elde edilen bilgiler sonucunda mükellefin meslek odasına bildirilmesi durumunda hukuka uygunluk nedeninden söz edilmez. Yani vergi mahremiyetinin ihlali suçu gerçekleşir.

Son olarak Anayasanın 38. maddesinde yer alan masumiyet karinesine göre bir değerlendirme yapıldığında, suçluluğu kesinleşmeyen mükelleflerin sadece idarece düzenlenen vergi inceleme raporlarına dayanılarak suçlu gibi gösterilmesi de Anayasaya aykırıdır²²⁷.

²²⁶ PARLAR Ali / DEMİREL Güleç, **Adli – İdari Vergi Suçları**, Adil Yayınevi, Ankara 2002, s. 471.

²²⁷ TAŞ F., s. 113.

3.4.2.5. Yapılan Adli ve İdari Soruşturmalarda İlgili Olarak Kamu Görevlilerine ve Bankalara Talep Edilen Bilgi ve Belgelerin Verilmesi

Vergi usul kanununun son hukuka uygunluk sebebine göre, kamu görevlileri tarafından yapılan adli ve idari soruşturmalarda ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgiler verilebilir. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir²²⁸. Bu demek değil ki bu durumda bankalar ve kamu görevlileri elde ettiği bilgileri ifşa edebilir. Başka bir ifadeyle, kanun koyucu bu kurum ve kişilere söz konusu durumlar dahilinde mükellefler hakkında çeşitli yerlerden bilgi edinme hakkı tanımış olsa da, bu kurum ve kişiler bu bilgileri saklama yükümlülüğüne yani vergi mahremiyeti kuralına uymak zorundadırlar.

Bu konuyla ilgili olarak Maliye Bakanlığının 2000 tarihli özelgesinde “*Öğretim üyesinin adına kayıtlı işyerinde serbest meslek faaliyetinden dolayı mükellefiyet kaydının bulunup bulunmadığına yönelik olarak istenilen bilgilerin kamu görevlilerince yapılacak adli ve idari soruşturmalarda ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler kapsamında değerlendirilmesi mümkündür. Bu şekilde kendilerine bilgi verilen kişiler de mahremiyet kapsamına girdiklerinden, öğrendikleri bilgileri ifşa edemeyeceklerdir.*”²²⁹ diyerek ifade edilmiştir.

Söz konusu maddenin gerekçesi ise şu şekilde ifade edilmiştir:

“...Bu fıkrada yer alan ikinci hüküm, kamu görevlilerince yapılan adli ve/veya idari soruşturmalarda 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 arttırılması, daha şeffaf bir kamu yönetimi anlayışı içinde yolsuzlukların önlenmesi ve hukuk devletinin daha da yüceltilmesi amaçlanmaktadır. Ayrıca, kendilerine

²²⁸ VUK m. 5

²²⁹ KIZILOT Şükrü, *Vergi Uygulamalarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler*, C. 6, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2002, s.639

bilgi verilen kişi ve kurumlar da vergi mahremiyeti kapsamına alınarak bu yetkilerini kötüye kullanmalarının önlenmesi hedeflenmektedir”²³⁰.

Vergi Usul Kanununda vergi mahremiyetine ilişkin hükümler tarh ve tahakkuk aşamasında geçerli olmasına rağmen, tahsil ve icra aşaması bakımından 6183 sayılı AATUHK geçerlidir²³¹. Dolayısıyla bankalara yaptıkları vergi tahsilatına yönelik bilgi verilmesi hükmünün, 6183 sayılı kanunda düzenlemesi²³² bulunurken, aynı durumun tekrar VUK’da düzenlemesinin gereği olmadığını düşünüyoruz.

²³⁰ Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, **Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları**, Ankara 2002, s. 349-350.

²³¹ ÇAĞAN Nami, **Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler**, Prof. Dr. Bülent ESEN’e Armağan, Ankara 1977, s. 98

²³² m. 107: “ Bu Kanunun 41 inci maddesine göre amme alacağını tahsil yetkisi verilen kuruluşlara, yapacakları tahsile yönelik bilgilerin veverilmesi sırrın ifşası sayılamaz.” 41.maddeye göre bankalar tahsile yetkili kuruluşlardan biridir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BİLGİ EDİNME MÜESSESELERİYLE VERGİ MAHREMİYETİNİN

KARŞILAŞTIRILMASI

1. BİLGİ EDİNME KANUNU BAKIMINDAN VERGİ MAHREMİYETİ

1.1. Genel Olarak

Kamu kurum ve kuruluşlarının işlem ve faaliyetlerinin denetlenmesi, bu işlem ve faaliyetlerin kişilerin bilgisine sunulmasıyla sağlanabilir. Hatta demokratik devletlerde bu bilgilerin kişilere tanınması temel haklardan biri olarak kabul edilir. İşte devletin demokratik niteliğini güçlendirmesi, gizlilikten uzak, saydam ve katılımcı bir demokrasi anlayışını geliştirmesi için, kişilerin bilgi ve belgelere ulaşımını sağlamak bilgi edinme hakkıdır.

Çalışmamızın bu kısmında Vergi Usul Kanununda yer alan vergi mahremiyetinin 2004 yılı itibariyle yürürlükte olan 4983 sayılı Bilgi Edinme Kanunu kapsamında değerlendirilmesi ele alınacaktır. Ancak bu ele alma çalışma konumuzu ilgilendiren yönleri ve ana hatlarıyla olacaktır.

Ülkemizde kişilerin bilgi edinme hakkını kullanmalarını kolaylaştırmak üzere 24 Ekim 2003'te 4982 sayılı kanun TBMM'de kabul edilmiş ve Resmi Gazetede yayınlanıp 23 Nisan 2004'te yürürlüğe girmiştir. Tüm kurum ve kuruluşlar ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları kişilerin bilgi edinme haklarını kullanmaları konusunda kendilerine yapılan başvurulara cevap vermeleri, bilgi ve belgelere erişimde gereken yardım ve kolaylıkları sağlamaları gerekir.

Bu hak, anayasal bir hak olarak Anayasanın 74.maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir: "Herkes, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkına sahiptir."

Bu hüküm son haline 7.5.2010 gün ve 5982 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanununun 8. maddesiyle kavuşmuştur.

BEHK'nun amacı, demokratik ve şeffaf yönetimin gereği olan eşitlik, tarafsızlık ve açıklık ilkelerine uygun olarak kişilerin bilgi edinme hakkını kullanmalarına ilişkin esas ve usulleri düzenlemektir²³³. Başka bir ifadeyle bu kanunun amacı, idarenin alacağı ya da almış olduğu (yapılmış ve bitmiş idari işlemler) kararları hukuka uygun biçimde etkileyebilmek için, kişinin bilgilenmesini sağlamaktır²³⁴.

Bu kanuna göre tüm kamu kurum ve kuruluşlarıyla²³⁵ kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları²³⁶ her türlü bilgi ve belgeyi (kanundaki istisnalar hariç) başvuran herkesin yararlanmasına sunmak zorundadır.

Başvuru sahibinin 'herkes' olmasından ne anlamamız gerektiğini belirlemeliyiz. Kanununun 4. maddesi ikili bir yapıya sahiptir. Maddenin ilk fıkrasında TC uyuğunda bulunan kişiler ile Türk hukukuna göre kurulan tüzel kişilerin hiçbir sınırlamaya tabi olmaksızın bilgi edinme hakkına sahip oldukları "**Herkes bilgi edinme hakkına sahiptir.**" hükmüyle ortaya konulmuştur²³⁷.

Ayrıca Türkiye'de ikamet eden yabancı gerçek kişiler ile Türkiye'de faaliyette bulunan yabancı tüzel kişiler de bu kavram dahilindedir. Ancak bu kişiler bu kanun hükmünden yararlanabilmeleri için isteyecekleri bilgi kendileriyle veya faaliyet alanlarıyla ilgili olması şartıyla ve karşılıklılık ilkesi²³⁸ çerçevesinde bu bilgileri talep etmeleri gerekir.

²³³ BEHK m.1

²³⁴ KAHYAĞLU İ. Yavuz, **Türk Hukukunda Kişinin Bilgi Edinme Hakkı ve İşlevi**, yayımlanmamış yüksek lisans tezi, Ankara, 2011, S.57

²³⁵ Kamu kurum ve kuruluşlarına örnek olarak: belediyeler, mahalli idareler, TMSF ve BDDK vs.

²³⁶ Örnek: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, Deniz Ticaret Odaları, Türk Tabipler Birliği, Mimar ve Mühendisler Odaları, Barolar Birliği, Barolar

²³⁷ EROL Ahmet, "Bilgi Edinme Hakkı Yasasının Teknik Analizi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Mayıs 2005, s.129.

²³⁸ 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu ve Buna Bağlı Yönetmelik Uyarınca Karşılıklılık İlkesi Kapsamında Bulunan Ülkeler Hakkında Tebliğm. 4: Karşılıklılık ilkesi kapsamında bulunan ülkeler aşağıda belirtilmektedir:

- | | |
|-------------------------------|---------------|
| - Amerika Birleşik Devletleri | Kazakistan |
| - Almanya Federal Cumhuriyeti | KKTC |
| - Arnavutluk | Kosta Rika |
| - Avustralya | Liechtenstein |
| - Avusturya | Litvanya |

Kanunun 7. maddesinde istenecek bilgi ve belgenin niteliği belirlenmek suretiyle bir sınırlamaya gidilmiştir. Bu sınırlama o bilgi ve belgenin başvuru kurum veya kuruluşta bulunuyor olması ya da görevleri gereği o bilgi ve belgeleri bulunduruyor olmaları gerekir²³⁹. Bir başka deyişle, yasa kapsamında yapılacak bir bilgi edinme talebi kurum veya kuruluşun görev alanıyla ilgili değilse veya onun bünyesinde bulunmuyorsa o bilgi ve belge istemine yanıt red olacaktır.

7. maddenin ikinci paragrafında, "*Kurum ve kuruluşlar, ayrı veya özel bir çalışma, araştırma, inceleme ya da analiz neticesinde oluşturulabilecek türden bir bilgi veya belge için yapılacak başvurulara olumsuz cevap verebilirler*" hükmü yer almaktadır. Bu hükmün konuluş amacını açıklamak mümkün değildir. Zira kanunun amaç ve hedefine tamamen aykırı olduğu kanısındayız. Çünkü söz konusu kurum ve kuruluşlara böyle bir takdir yetkisi verilmesi sonucunda, talep edilen bilginin elinde olmasına rağmen "işine gelmemesi" durumunda, bu hükme sığınarak talebi reddedebilecektir.

- Azerbaycan	Lüksemburg
- Arjantin	Macaristan
- Bulgaristan	Makedonya
- Çek Cumhuriyeti	Meksika
- Çin Halk Cumhuriyeti	Mali
- Danimarka	Malta
- Endonezya	Norveç
- Finlandiya	Pakistan
- Güney Kore (Kore Cumhuriyeti)	Paraguay
- Gürcistan	Portekiz
- Hırvatistan	Peru
- Hollanda	Polonya
- İngiltere	Rusya Federasyonu
- İrlanda	Romanya
- İsveç	Senegal
- İsviçre	Sırbistan
- İspanya	Slovakya
- İsrail	Slovenya
- İtalya	Tacikistan
- Japonya	Uruguay
- Karadağ	Ukrayna
- Kanada	Yunanistan

²³⁹ EROL, s. 130.

10. maddenin dördüncü fıkrasında bilgi ve belgeye erişim başlığı altında, *“Başvurunun yapıldığı kurum ve kuruluş, erişimine olanak sağladığı bilgi veya belgeler için başvuru sahibinden erişimin gerektirdiği maliyet tutarı kadar bir ücreti bütçeye gelir kaydedilmek üzere tahsil edebilir.”* hükmü yer almaktadır. Burada söz konusu kurum ve kuruluşun ücret alıp almaması konusunda takdir yetkisi verilmiştir. Ancak yine de böyle bir hak talebi sonucunda ücret talep edilmesi doğru değildir. Nitekim EROL’da bu tür hizmetlerin tam kamusal mal ve hizmet kavramı içinde değerlendirilmesi gerektiği, tam kamusal mal ve hizmetlerin karşılığının fiyat değil, vergi olduğunu ve vergisini veren her gerçek ve tüzel kişinin bu hakka bir bedel ödemeksizin sahip olması gerektiğini ifade etmektedir²⁴⁰.

BEHK’nu uyarınca başvuruda bulunan kişinin talebi reddedilir veya süresi içinde olumlu ya da olumsuz hiçbir yanıt verilmezse ne yapacağına ilişkin olarak iki düzenleme bulunmaktadır: kurula itiraz ve idari yargıya başvuru. Söz konusu hüküm, *“Bilgi edinme istemi (...) reddedilen başvuru sahibi, yargı yoluna başvurmadan önce kararın tebliğinden itibaren onbeş gün içinde Kurula itiraz edebilir. Kurul, bu konudaki kararını otuz iş günü içinde verir. Kurum ve kuruluşlar, Kurulun istediği her türlü bilgi veya belgeyi onbeş iş günü içinde vermekle yükümlüdürler. Kurula itiraz, başvuru sahibinin idarî yargıya başvurma süresini durdurur.”* şeklinde ifade edilmektedir. Ancak kişiler bilgi edinme hakkını kullanmadığı durumlarda yargıya başvurması halinde, dava sonuçlanma süresi belli olmadığı için, hakkın kullanımından beklenen yarar ortadan kalkabilecektir.

Bir özgürlüğün başladığı yerde diğerrinin bitmesi genel bir söylemdir. Bundan hareketle bilgi edinme hakkı özgürlüğünün de bir sınırı vardır. BEHK’da bilgi edinme hakkının istisnaları ortaya konmuştur. Ayrıca, idari faaliyetlerin tümüne bilgi edinme kapsamı dahilinde ulaşmanın da sakıncaları oluşacaktır. Yani her türlü bilgi ve belgenin açıklanması halinde kamunun veya kişilerin zarar görmesi olasıdır. Bu sebeplerden ötürü bilgi edinme hakkının sınırları kanunla belirlenmiştir.

BEHK’nun 15.maddesinde *“Yargı denetimi dışında kalan idarî işlemlerden kişinin çalışma hayatını ve mesleki onurunu etkileyecek nitelikte olanlar, bu Kanun kapsamına dahildir. Bu şekilde sağlanan bilgi edinme hakkı işlemin yargı denetimine açılması sonucunu doğurmaz.”* hükmü yer almaktadır.Yapısı itibariyle yargı denetimi dışında

²⁴⁰ EROL, s. 135.

bırakılmış olan bazı özel düzenlemeler 4982 sayılı kanunun kapsamı içindedir; ancak, bu kapsamda bilgi edinebilmek için kişinin çalışma hayatını ve mesleki onurunu etkileyecek nitelikte olması gerekir.

BEHK'nun 16.maddesinde devlet sırrına ilişkin bilgi ve belgeler bilgi edinme hakkının sınırlarından bir diğeridir. Öncelikle devlet sırrı kavramının içeriğinin ne olduğunu ortaya koymakta yarar vardır. Askeri sırlar, ülkenin ekonomik kalkınmasına gelişmesine ilişkin bilgiler “**devlet sırrı**” olarak nitelendirilebilir. Fakat, hangi bilginin devlet sırrı kavramına girdiğini önceden belirlemek olanak dışıdır²⁴¹. Bir bilgi, belli bir zamanda devlet sırrı niteliğinde iken bu başka bir zamanda bu önemini yitirebilir²⁴². Yani bu kavramdeğişken yapıya sahip olduğundan önce önemini yitirip sonra tekrar bu önemi kazanabilir.

Bunun dışında devlet sırrı kavramını kanunun 16.maddesi de açıklık getirmiştir. Buna göre “**Açıklanması durumunda devletin emniyetine, dış ilişkilerine, milli savunmasına ve milli güvenliğine açıkça zarar verecek nitelikte olan ve gizli konumunda bulunan bilgi veya belgeler devlet sırrıdır.**”²⁴³ biçimindedir. İşte bu tanım kapsamına giren bilgi ve belgeler 4982 sayılı Yasa'nın kapsamı dışındadır.

Bir diğer sınırlama ülkenin ekonomik çıkarlarına ilişkin bilgi veya belgeler içindir. BEHK 17. maddede “*Açıklanması ya da zamanından önce açıklanması hâlinde, ülkenin ekonomik çıkarlarına zarar verecek veya haksız rekabet ve kazanca sebep olacak bilgi veya belgeler, bu Kanun kapsamı dışındadır.*”

İstihbarata ilişkin bilgi veya belgeler hakkındaki sınırlama da 18. maddede “*Sivil ve askerî 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.”

BEHK'nun 16. maddesi ile “**devlet sırrı**” kapsamına giren bilgi ve belgeler yasa kapsamı dışında tutulmuş olmasına karşın, tekrar “**İstihbarata ilişkin bilgi ve belgeler**”

²⁴¹ ALPTÜRK Ercan, **Müşteri Sırrı veya Ticari Sır Vergi İncelemelerinde Bilgi Verilmesini Engeller mi?**,E-Yaklaşım, Şubat 2004, S. 7

²⁴² APLTÜRK, s. 7.

²⁴³ BEHK m. 16.

başlıklı 18. maddenin kanunda düzenlenmesinin gerekliliğini tartışmak gerekir. Şöyle ki, devletin istihbarat işlemleri zaten devlet sırrı ve gizlilik içerir. Başka bir ifadeyle 16. madde zaten 18. maddenin bu hükmünü içerir niteliktedir. Bu sebeple istihbarat yoluyla edinilen bilgiler kavramı 18. maddeden çıkartılıp 16. maddeye eklenebilir.

Ancak 18. maddenin ikinci fıkrası 16. maddeden farklı olarak istihbarat kapsamında bulunan ve kişinin çalışma hayatını ve mesleki onurunu etkileyecek nitelikte bilgi ve belge edinildikten sonra yargı sürecine götürülebilecektir²⁴⁴.

Bir diğer sınırlama idarî soruşturmaya ilişkin bilgi veya belgeler hakkındadır. BEHK 19. maddesinde *‘‘Kurum ve kuruluşların yetkili birimlerince yürütülen idari soruşturmalarla ilgili olup, açıklanması veya zamanından önce açıklanması hâlinde; a) Kişilerin özel hayatına açıkça haksız müdahale sonucunu doğuracak, b) Kişilerin veya soruşturmayı yürüten görevlilerin hayatını ya da güvenliğini tehlikeye sokacak, c) Soruşturmanın güvenliğini tehlikeye düşürecek, d) Gizli kalması gereken bilgi kaynağının açığa çıkmasına neden olacak veya soruşturma ile ilgili benzeri bilgi ve bilgi kaynaklarının temin edilmesini güçleştirecek, Bilgi veya belgeler, bu Kanun kapsamı dışındadır.’’* Bu hükümde idari soruşturmalarla ilgili durumlarda, açıklanması veya zamanından önce açıklanması birçok yönden sakıncalar doğuracak konular kanun kapsamı dışında tutulmuştur. Bu maddede ‘‘yürütülen idari soruşturma’’ kavramından devam eden bir idari soruşturma anlamamız gerektiğini düşünüyoruz. Çünkü, soruşturma tamamlandıktan sonra, bilgi edinme hakkının önüne geçilmesi kanunun amacına ters düşer. Ayrıca soruşturmanın aleyhine sonuçlandığı taraf bu sonucu yargı önüne taşıyabildiğine göre, sonuçlandırılmış idari soruşturmalarda bu kişilerin bilgi ve belge istemlerine engel olunması, kişilerin hak arama yollarına zarar verebilir hatta engel olabilir.

.Adlî soruşturma ve kovuşturmayla ilişkin bilgi veya belgeler hakkındaki sınırlama ise BEHK’in 20. maddesinde *‘‘Açıklanması veya zamanından önce açıklanması hâlinde; a) Suç işlenmesine yol açacak, b) Suçların önlenmesi ve soruşturulması ya da suçluların kanunî yollarla yakalanıp kovuşturulmasını tehlikeye düşürecek, c) Yargılama görevinin gereğince yerine getirilmesini engelleyecek, d) Hakkında dava açılmış bir kişinin adil yargılanma hakkını ihlâl edecek, Nitelikteki bilgi veya belgeler, bu Kanun kapsamı dışındadır. 4.4.1929 tarihli ve 1412 sayılı Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu, 18.6.1927*

²⁴⁴ BEHK. m. 18/2

tarihli ve 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu, 6.1.1982 tarihli ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu ve diğer özel kanun hükümleri saklıdır.” ifade edilmiştir. BEHK’nun 20. maddesinde de yine 19. maddede olduğu gibi benzer gerekçelerle sınırlama getirilmiştir. Bu konuda da yukarıda ifade ettiğimiz gibi, adli soruşturma ve kovuşturma işlemi tamamlandıktan sonra kişilerin bilgi edinme hakkına ulaşarak savunma haklarına engel olunmasının önlenmesi gerekir.

BEHK’nun özel yaşamın gizliliği hakkındaki düzenlemesine gelecek olursak, kişileri özel yaşamlarına ilişkin bilgi ve belgelerin açıklanması belirli koşullara bağlanmıştır. Bu koşullara göre, kişiler bu bilgi ve belgelere izin vermeli; bu bilgi ve belgeler kişinin sağlığına, özel yaşamına, aile yaşamına ilişkin olmamalı; ayrıca bu kişilerin şeref ve haysiyetleri ile mesleki ve ekonomik değerlerine haksız müdahale oluşturmamalıdır²⁴⁵. İşte bu şartların dışında kalan bilgi ve belgelere erişim BEHK kapsamındadır. Ayrıca Anayasamızın özel hayatın gizliliğine ilişkin hükmüne de uygundur.

Haberleşmenin gizliliği hakkındaki ise BEHK’nun düzenlemesi şu şekildedir: *“Haberleşmenin gizliliği esasını ihlâl edecek bilgi veya belgeler, bu Kanun kapsamı dışındadır.”*²⁴⁶ Bu madde de yine Anayasaya uygun olup kişinin hak ve özgürlükleri güvence altına alınmıştır.

BEHK’in 23. maddesi ise *“Kanunlarda ticarî sır olarak nitelenen bilgi veya belgeler ile, kurum ve kuruluşlar tarafından gerçek veya tüzel kişilerden gizli kalması kaydıyla sağlanan ticarî ve malî bilgiler, bu Kanun kapsamı dışındadır.”* hükmünü getirerek, kanun ticari sırların Bilgi Edinme Hakkının kullanılmasında bir sınır olduğunu açıkça ortaya koymuştur. Bu madde de **“ticari sır”** kavramı devlet sırrının aksine kanunda tanımlanmamıştır. Ticari sır, ticari işletmenin çalışma usulü ve üretilen malın veya verilen hizmetin niteliğine ilişkin işletme yönetiminin başkaları tarafından bilinmesini istemediği bilgi veya bilgiler bütünü olup bu bilginin kanuna ve kamu düzenine aykırı olmaması gerekmektedir²⁴⁷. Ancak bu²⁴⁸ ve benzeri²⁴⁹ tanımlar olmakla birlikte BEHK’da

²⁴⁵ BEHK m. 21.

²⁴⁶ BEHK m. 22.

²⁴⁷ EROL, s. 135.

²⁴⁸ Bu tanımı destekler şekilde, *“ticari sır kavramının en önemli unsurunun toplumun bilgisi dâhilinde olmama veya ilgili alanda rakip firmalarca bilinmeme şartının olduğu”* kararı Yargıtay 11. Hukuk Dairesi’nin 2004/7827 E. ve 2007/5755 K. sayılı ilamında belirtilmiştir.

böyle bir tanım olmadığı için, tüm kamu kurum ve kuruluşlar vermediği bilgi ve belgeleri bir yasal düzenlemede ticari sırlar olarak gösterildiğini belirtmek zorunda olmalıdır.

Tüm kurum ve kuruluşlar için ticari sırların korunması hem bir hak hem de bir yükümlülük olmasının yanı sıra bilgi edinme hakkı kapsamında kişilerin bilgilenme talepleri karşılanırken, ticari faaliyetlere ilişkin gizlerin ve ticari faaliyetin muhatabı müşterilere ait bilgilerin korunması, bilgi edinme özgürlüğü ve hakkı konusunda duyarlı ülkelerin uygulamalarında da öncelikli olarak yer almaktadır²⁵⁰.

Maddenin devamında yer alan, gerçek veya tüzel kişilerden gizli kalması kaydıyla alınan ticarî ve malî bilgilerin, bu kanun kapsamı dışında değerlendirilmesi son derece yerinde bir uygulamadır. Çünkü özellikle vergi alanında toplanan ticari ve mali bilgiler gizli kalması gereken bilgilerdir.

Bilgi Edinme Hakkı Kanununun 24.maddesinde getirdiği diğer sınırlamaya göre, *“Fikir ve sanat eserlerine ilişkin olarak yapılacak bilgi edinme başvuruları hakkında, Fikir ve Sanat Eserleri kanunu hükümleri”* uygulanacaktır.

Son olarak yine kanunda, *“Kurum ve kuruluşların kamuoyunu ilgilendirmeyen ve sadece kendi personeli ile kurum içi uygulamalarına ilişkin düzenlemeler hakkındaki bilgi veya belgeler”*²⁵¹, *“Kurum ve kuruluşların faaliyetlerini yürütmek üzere elde ettikleri görüş, bilgi notu, teklif ve tavsiye niteliğindeki bilgi veya belgeler”*²⁵² ve *“Tavsiye ve mütalaa taleplerine ilişkin başvurular”*²⁵³ da bilgi edinme hakkına getirilen sınırlamalardır.

²⁴⁹ Ticarî sır: *“Bir ticarî işletme veya şirketin faaliyet alanı ile ilgili yalnızca belirli sayıdaki mensupları ve diğer görevlileri tarafından bilinen, elde edilebilen, özellikle rakipleri tarafından öğrenilmesi halinde zarar görme ihtimali bulunan 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 veya bu gibi bilgi ve belgeler”*dir. Ticari Sır, Banka Sırrı ve Müşteri Sırrı Hakkında Kanun Tasarısı m.2.

²⁵⁰ ÇOLAK N. İlker, **Bilgi Edinme Hakkının Sınırları ve Sınırlama Ölçütleri**,<http://www.e-akademi.org/makaleler/nicolak-2.htm>Erişim Tarihi: 20.12.2015

²⁵¹ BEHK m. 25.

²⁵² BEHK m. 26.

²⁵³ BEHK m. 27.

1.2. Bilgi Edinme Kanunu ve Vergi Mahremiyeti

Vergi mahremiyetine uymak zorunda olanların kimler olduğunu, vergi mahremiyeti kapsamına nelerin girdiğini ve hangi bilgilerin açıklanması veya kullanılmasının vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilmeyeceği daha önce ifade etmiştik. Vergi mahremiyetinin açısından BEHK önemlidir. Çünkü “Vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgiler Bilgi Edinme Kanunu’na dayanılarak talep edilebilir mi?”²⁵⁴ sorusu akla gelmektedir.

Yukarıda da ifade ettiğimiz gibi bilgi edinme hakkı kişiler için bir hak ancak kanunda belirlenen idare için ise bir yükümlülüktür. Ayrıca, BEHK hakkın sınırlarını belirlemiş ancak, diğer kanunlarda yer alan Bilgi Edinme Kanunu’na aykırı düzenlemelerin kanun kapsamında değerlendirilmeyeceği hükmüne varmıştır. Başka bir ifade ile ‘hiç bir kurum Bilgi Edinme Kanunu dışında özel bir kanuna dayanarak vatandaşın istemiş olduğu bir bilgi ve belgeyi vermekten imtina edemeyecektir’²⁵⁵. Ancak BEHK’da, yukarıda sınırları belirtilen konularda yapılan bilgi edinme başvuruları kabul edilmez. Ancak **“açık bir şekilde vergi mahremiyetine giren bilgiler talep edilemez”** şeklinde bir istisna hükmü bulunmamasına rağmen vergi mahremiyetine giren bir bilgi ve belge istenirse ve bunlar da BEHK istisnalarından biri ise o zaman başvurucuya o bilgi doğal olarak verilmeyecektir.

BEHK kapsamında bilgi vermekle yükümlü olanlar kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarıdır. Dolayısıyla vergi mahremiyetine girecek bilgilerin elde edilebileceği tüm kurum ve kuruluşları da BEHK kapsamaktadır.

Daha önce de ifade ettiğimiz üzere, vergi mahremiyetiyle alakalı bilgiler BEHK kapsamında değildir diye bir hüküm yoktur. Ancak “Vergi Mahremiyeti” kapsamında yer alan bilgilerin doğrudan BEHK 21. maddesi olan “Özel Hayatın Gizliliği” ve 23. maddesi olan “Ticari Sır” ile ilişkilendirilebileceğini²⁵⁶ düşünüyoruz. Örneğin; vergi alanında toplanan ticari ve mali bilgiler gizli kalması gereken bilgilerdir veya X ilaç firması BEHK kapsamında vergi dairesinden Y fabrikasının vergisel işlemleriyle ilgili bilgi

²⁵⁴ YAYLA İ. Emre, “Türkiye’de Bilgi Edinme Kanunu ve Vergi Mahremiyeti Kapsamındaki Bilgiler İlişkisi ve Bir Örnek Olarak ABD Uygulaması”, Yaklaşım Dergisi, Şubat 2012, S. 230, s. 123.

²⁵⁵ YAYLA, s. 123.

²⁵⁶ SOLAK AKMAN bizim aksimize, vergi mahremiyeti kapsamında olan bilgileri BEHK çerçevesinde ticari sır olarak değerlendirmemektedir. Ayrıntılı bilgi için bknz. AKMAN SOLAK, s. 85.

alamayacaktır. Çünkü vergi dairesi gibi kurum ve kuruluşlar gizli tutulacağı şartıyla (yani vergi mahremiyeti garantisiyle) ticari ve mali bilgileri toplamıştır. Bu sebeple bu bilgiler kanunun kapsamında açıklanmamalıdır. Ancak vergi mahremiyetinin istisnaları olan; mükelleflerin beyan ettikleri vergi matrahları, ödemeleri gereken vergilerin tutarları, idarece yapılan tarhiyatlar sonucu kesinleşen vergi ve cezaları, vadesi geçtiği halde ödenmeyen vergi borçları ve mükellef tarafından sahte yada muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge kullanılıp kullanılmadığı yönündeki tespit, BEHK kapsamında istenilmesi halinde açıklanabilir. Çünkü zaten bunlar vergi mahremiyetinin ihlali sayılmayan hallerdir.

2. PARLAMENTO BİLGİ EDİNME SINIRLARI BAĞLAMINDA VERGİ MAHREMİYETİ

Hükümet modeli ne olursa olsun tüm temsili rejimlerde yasama organının bazı temel yetkileri vardır. Bunlar kanun yapmak, hükümeti denetlemek ve bütçe kabul etmek gibi... Hatta yürütme organının geleceğinin yasama organının güvenine dayanmadığı başkanlık sisteminde bile örneğin meclis araştırması veya bütçeyi kabul etme gibi, yürütmenin denetlendiği ifade edilebilir²⁵⁷.

Parlamente bir rejim kuran T.C. Anayasası, yasama organının görev ve yetkilerini 87.madde de düzenlenmiş ancak 03.10.2001 ve 07.05.2004 tarihlerinde çıkarılan anayasa değişikliği yapan kanunlarla iki defa değişmiştir. Son yapılan değişiklikle yasama organının görevleri yasal düzenlemeler yapmak, hükümet ve üyelerini denetlemek, bütçe vekalet hesabı görüşmek ve kabul etmek para basılmasına ve savaş ilânına karar vermek; milletlerarası antlaşmaları uygun bulmak ve af ilan etmektir²⁵⁸.

Bu bölümde vergi mahremiyetiyle ilgisi olduğunu düşündüğümüz yasama organının en önemli görevlerinden olan ‘‘hükümeti denetleme’’ görevini ele alacağız.

²⁵⁷ ÖZBUDUN Ergun, **Türk Anayasa Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara 2014, s.293.

²⁵⁸ Anayasa m.87

2.1. Genel Olarak Yasama Organının Hükümeti Denetleme Görevi

Parlamentar sistemin önemli özelliklerinden olan hükümeti denetleme yetkisi, yasama organının en önemli görevleri arasında yer alır. Anayasa'nın 6.maddesine göre *'Egemenlik kayıtsız şartsız milletindir.'* diyerek aslında yasama organının egemenliği kullandığı millet adına yürütme organını, görevlerini yerine getirip getirmediği noktasında denetlemesi gerektiğini göstermektedir. HAMZAÇEBİ de bunu yürütmenin, yargı tarafından denetleniyor olması bir rejimi veya bir devleti hukuk devleti olarak tanımlamak açısından yeterli sayılabilir ise de o rejimi demokrasi olarak nitelendirebilmek için parlamentonun yürütme organı üzerinde etkin bir denetim hakkının da olması gerekir şeklinde ifade etmiştir²⁵⁹. İşte yasama organı bu yetkisini kullanabilmesi için kanun koyucu Anayasa'nın 98.maddesine, soru, meclis araştırması, genel görüşme, gensoru ve meclis soruşturması şeklinde birtakım denetim yolları²⁶⁰ düzenlemiştir. Biz bu denetim yollarından konumuz gereği bilgi edinmeye yönelik olanları ele alacağız.

Bunlardan ilki olan soru, "kısa, gerekçesiz ve kişisel görüş ileri sürülmeksizin; kişilik ve özel yaşama ilişkin konuları içermeyen bir önerge ile Hükümet adına sözlü veya yazılı olarak cevaplandırılmak üzere, Başbakan veya bir bakandan açık ve belli konular hakkında bilgi istemektir." şeklinde, TBMM İçtüzüğünde tanımlanmıştır²⁶¹.

Soru istenilen cevabın niteliğine göre sözlü soru veya yazılı soru şeklinde ikiye ayrılır. Ancak bazı sorular Başkanlıkça kabul edilmez. Bunlar, Başka bir kaynaktan kolayca öğrenilmesi mümkün olan konular; tek amacı istişare sağlamaktan ibaret konular, konusu, evvelce Başkanlığa verilmiş gensoru önergesiyle aynı olan sorulardır²⁶². Sorulamayacak konularla ilgili başka bir düzenleme ise, *"Görülmekte olan bir dava hakkında Yasama Meclisinde yargı yetkisinin kullanılması ile ilgili soru sorulamaz, görüşme yapılamaz veya herhangi bir beyanda bulunulamaz."* şeklindeki Anayasanın 138. maddesinin 3. fıkrasındaki hükmüdür. Demek ki bir milletvekili devam eden bir dava

²⁵⁹ 07.05.2012 tarihli TBMM Parlamenter Denetim Sempozyumu, s.35 ; https://www.tbmm.gov.tr/yayinlar/ct_sempozyum.pdf Erişim Tarihi:21.12.2015

²⁶⁰ Ayrıntılı bilgi için bknz: BOZKURT Rauf/İBA Şerif, **100 Soruda Parlamento- Türk Hukukunda Parlamento Hukukuna Giriş**, Ankara 2006,s. 208 TEZİÇ Erdoğan, **Anayasa Hukuku**, Beta Yayınları, Ankara 2014, ÖZER Atilla, **Türk Anayasa Hukuku Türklerin Devlet Anlayışı ve Anayasal Yapılanma**, Turhan Kitabevi, Ankara 2013, s.189; ÖZBUDUN, s. 298.

²⁶¹ TBMM İçtüzüğü m.96.

²⁶² TBMM İçtüzüğü m.97.

hakkında ilgili bakanlıktan soruşturmanın seyri ile ilgili kanıt, bilgi, yetki kullanımı isteyemez²⁶³.

Soru önergesi, sadece bir milletvekili tarafından imzalanıp Başkanlığa verilir ve belirli bir süre²⁶⁴ içinde gündeme alınarak başbakan ya da ilgili bakan tarafından cevaplanır²⁶⁵. Soru denetim yoluna örnek olarak, Ankara Milletvekili Yakup Kepenek'in "olası Irak savaşında yaşanabilecek saldırılardan korunmak için ne gibi önlemler alındığına ilişkin" 2003 tarihli sözlü sorusunu verebiliriz²⁶⁶.

Diğer bir bilgi edinmeye yönelik denetim yolu ise genel görüşmedir. Genel görüşme "*Toplum ve Devlet faaliyetlerini ilgilendiren belli bir konunun, Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulunda görüşülmesidir.*" şeklinde Anayasanın 98.maddesinde düzenlenmiştir. Genel görüşme hükümet, siyasî parti grupları veya en az yirmi milletvekili ile bir önergeyle istenebilir ve bu istem derhal gelen kâğıtlar listesine alınır, Genel Kurula ve Hükümete duyurulur²⁶⁷.

Aslında genel görüşme bir konunun TBMM'de tartışılmasıdır. Yoksa bu tartışma sonunda bir karar alınması veya hükümet için bir siyasi veya hukuki sorumluluk doğması söz konusu değildir²⁶⁸. Yani aslında amaç kamuoyuna güvenilirlik sağlamaktır.

Son olarak ele alacağımız bilgi edinme aracı, meclis araştırmasıdır. Anayasamızın 98. Maddesinin üçüncü fıkrasına göre belli bir konuda bilgi edinilmek için yapılan incelemeye meclis araştırması denir. TBMM İçtüzüğüne göre, araştırma önergesi hükümet, siyasi parti grupları veya en az 20 milletvekili ile Meclis Başkanlığına verebilir²⁶⁹. Meclis araştırılmasının açılıp açılmayacağına Meclis Genel Kurulu karar verir. Bundan sonra araştırmayı yapacak bir komisyon oluşturulur. Bu komisyonaraştırmasını 3 ay içinde bitirilmelidir; aksi takdirde bir aylık kesin ek süre alır. Ancak yine bitiremezse süre bitiminden itibaren onbeş gün içinde araştırmanın tamamlanmaması nedenleri veya o ana

²⁶³ KORKMAZ Nevzat, **TBMM'nin Bilgi Edinme ve Denetim Yollarının Daha Etkin Hale Getirilmesi**, Yayımlanmamış Yüksek lisans tezi, Ankara 2010, s. 26.

²⁶⁴ Sözlü sorularda 5gün , yazılı sorularda 15 gün içinde gündeme alınır.

²⁶⁵ TBMM İçtüzüğü m. 98 ve m. 99.

²⁶⁶ NEZİROĞLU İrfan, "Türkiye Büyük Millet Meclisinde Parlamenter Denetim Aracı Olarak Sözlü Soru Önergelerinin Etkinliği", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 8, 2006, S. 2, s. 157.

²⁶⁷ ÖZBUDUN, s. 299.

²⁶⁸ ÖZER, s. 190.

²⁶⁹ ÖZBUDUN, s. 300.

kadar varılan sonuçlar üzerinde Genel Kurulda görüşme açılır ve eğer isterse yeni bir komisyon kurar.

Gerçekten, yasama organları anayasal görevlerini yapabilmesi için önce ilgili konularda bilgi edinmek isteyebilir ve bu bilgiyi (hükümet gibi) başka bir kaynaktan alabileceği gibi, bizzat toplamayı seçebilirler²⁷⁰. Ancak araştırma sonucunda yasama organı bir karar alınmasını veya hükümetin sorumlu tutulmasını sağlayamaz. Yani zorunlu tutamaz. Ancak elbette ki soruşturma sonucunda bir kanun yapılabilir veya değiştirilebilir. Kısacası, meclis araştırması siyasal sorumluluğuna sebep olacak bir denetim yolu değildir.

2.2. Denetim Yollarının Vergi Mahremiyeti Bakımından Değerlendirilmesi

Yukarıda bahsettiğimiz gibi denetim yollarından olan soru, meclis araştırması ve genel görüşmede esas unsur bilgi almaktır. Ancak bu demek değildir ki her konuda bilgi almak için bu denetim yollarına başvurulabilsin. Bu sebeple bilgi alma amacından ayrılarak siyasal amaçlarla hareket edip, yıpratıcı hareketlerden, kişisel fikir ve değerlendirmelerden ve kişilik haklarına zarar verici konulardan uzak durulmalıdır²⁷¹. Ancak bilgi alma sınırını bu şekilde çizsek bile, denetlemeye konu olup olmayacağı tartışılan belli alanları bu başlık altında ele almalıyız.

Bunlardan ilki olan özel yaşam²⁷², hem Anayasa hem de uluslararası antlaşmalarla koruma altına alınmıştır. Kanunlarla koruma altına alınan bu alana elbette ki parlamenter denetim de dikkat etmek zorundadır. Böyle olmakla birlikte, bazı olaylar özel hayata girse bile aynı zamanda da hükümetin sorumluluğu içinde yer almaktadır. İşte böyle durumlarda yürütme Anayasa'nın 20.maddesine²⁷³ sığınarak özel yaşamın gizliliğini ileri süremez. Bu konuda örnek vermek gerekirse, Sovyetler Birliği'nin ateşe yardımcısı Ivanov ile ilişkisi olan bir fotomodel aynı zamanda İngiliz Savaş Bakanı John Profumo ile de ilişkisi olduğuna dair söylentilerden ötürü 1963 tarihinde muhalefetteki İşçi Partisi Milletvekili

²⁷⁰ ÖZBUDUN, s. 300.

²⁷¹ ÖZBUDUN Ergun, "Parlamenter Rejimde Parlamentonun Hükümeti Murakabe Vasıtaları", **AÜHFY**, Ankara 1962, s. 23.

²⁷² Özel yaşam için ayrıntılı bilgiyi konumuz dahilinde yukarıda bahsetmiştik. Ayrıntılı bilgi için bkz. ARASLI s. 251; POLATER Yusuf Ziya, **Türk Hukukunda ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması**, Seçkin Yayınları, Ankara 2010; AKYÜREK Güçlü, **Özel Hayatın Gizliliğini İhlal Suçu**, **Seçkin Yayınları**, Ankara 2014.

²⁷³ m.20: "Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz."

George Wigg'in böyle bir ilişkinin var olup olmadığına yönelik sorusunu cevaplayan Bakan , önce bu ilişkiyi reddetmişse de, daha sonra kabullenerek bakanlıktan istifa etmiştir. Bu olaydan sonra konu tekrar ele alınarak, bu ilişkinin ülke güvenliğini tehlikeye sokup sokmadığını tartışılmış ve dönemin Başbakanı Harold Macmillan'ın durumunu da sarsmış ve bir müddet sonra sağlık sebeplerini ileri sürerek Başbakanlıktan çekilmiştir²⁷⁴.

Bu kural sadece hükümet üyeleri veya başbakanın şahsına ait özel yaşam konularıyla sınırlı olmamalıdır. Yürütme organının yetkisi sayesinde 3. kişiler hakkında da edinilen bilgilerin yasama organına yine özel hayatın gizliliği hakkı ileri sürülerek verilmemesi ileri sürülemez²⁷⁵. Aksi takdirde, yasama organının denetleme yetkisi imkansız hale gelecektir. Örneğin, A bakanının bir şirket sahibi ile yakınlığından ötürü, yetkisini bu şirketin mali konuları üzerinde kullandığı iddiasıyla denetim yollarından birine başvuran yasama organına, bakanın bu kişiyle bir yakınlığının olup olmadığına dair bilgilerin özel hayatın gizliliği kuralı ileri sürülerek verilmemesi doğru değildir.

Diğer bir konu ticari sırlardır. Ticari faaliyetlerin denetiminden ötürü idare kişilerin bir takım ticari sırlarına ulaştığı için idarenin sır saklama yükümlülüğü daha önceden de ifade ettiğimiz üzere vardır²⁷⁶. Peki yasama organı bilgi edinmek için başvurduğu denetim yollarını kullanırken bilgi edinmek istediği konuyla alakalı ticari sırlar da söz konusu ise ne yapılacaktır? Bunu Flick Olayı²⁷⁷ denen bir yargı kararıyla açıklayalım.

Federal Almanya'da bulunan F. Flick Şirketi yüklü miktardaki vergiden kurtulabilmek için bir takım kanun maddelerini ileri sürerek vergi muafiyeti talep etmiştir. Daha sonra iktidara yakınlı ile bilinen bu şirketin talebi Ekonomi Bakanlığınca uygun görülerek vergi muafiyetliği sağlanmıştır. Ancak bu olay kamuoyu tarafından duyulunca muhalefet de bu konunun araştırılması için bir önerge vererek bir araştırma komisyonunun

²⁷⁴ ELLIOTT, Florance: A Dictionary of Politics, Great Brital'in 1977, PenguinBooks, s. 388- 89; (nakleden) ONAR Erdal, 1990 Tarihli Miili Egemenlik Sempozyumu, file:///C:/Users/USER/Downloads/199108007.pdf Erişim tarihi: 20.11.2015

²⁷⁵ Örneğin, bir gazetede haberinde bir genel müdürün tet'kiklerde bulunmak için gittiği Almanya'da hırsızlık yaptığı için polis tarafından gözaltına alındığı üzerine, bu genel müdürün kim olduğunu ve bu kişiye ne gibi işlem yapıldığını soran milletvekiline ilgili Bakan tarafından verilen cevapta, olayın ayrıntıları hakkında bilgi verilirken, sözü geçen kişinin kimliği de açıklanmıştır. **T.B.M.M. Tutanak Dergisi**, Dönem 17, C. 37, s. 323.

²⁷⁶ İdarenin sır saklama yükümlülüğü çeşitli kanunlarla düzenlenmiştir. Örneğin, Vergi Usul Kanunu m.5, 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu m.31

²⁷⁷ 07.05.2012 tarihli TBMM Parlamenter Denetim Sempozyumu, s.87;

https://www.tbmm.gov.tr/yayinlar/ct_sempozyum.pdf erişim tarihi:21.12.2015

kurulmasını sağlamıştır. Komisyon araştırmaları esnasında şirket ve olayla alakalı tüm belgelerin verilmesini istemişse de hükümet bazı bilgileri vermemiş bazı belgelerin de belli kısımlarını sansürleyerek vermiştir. Hükümet bunun gerekçesini de vergi mahremiyeti olduğunu ileri sürmüştür. Daha sonra bu sorun Anayasa Mahkemesine götürülmüş ve bilgi ve belgelerin yasama organına verilmemesinin Anayasaya aykırı olduğuna karar vermiştir. Karar gerekçesine göre, hükümetin denetlenmesi amacıyla ilgili olayda komisyonun delilleri toplama hakkı olduğunu; yasama organının bu hakkının parlamenter sistemin bir parçası olduğu;bu bilgilere sahip olunmadan denetim yetkisinin kullanılamayacağı ve kamu yararı varsa vergi mahremiyetinin ileri sürülemeyeceği karara bağlanmıştır.

Yine vergi mahremiyeti ileri sürülerek bilgi verilmemesine örnek olarak iki Danıştay görüşü örnek verilebilir: İlki, Sanayi ve Ticaret Bakanlığının denetlediği şirketlerle ilgili Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerininVUK'nun 5.maddesini öne sürerek bilgi vermemesi sonucunda iki bakanlık arasındaki sorunun çözümlü için Danıştay'dan görüş alınmış ve bunun sonucunda Danıştay, bilgilerin **vergi mahremiyeti** gerekçesiyle verilmemesini uygun görmüřtür²⁷⁸.Buna karşılık idari işler Kurulu bir kararında VUK'un 5. maddesi ile konulan yasaklamaların bir başka Bakanlığa verilecek bilgileri kapsamayacağını savunmaktadır²⁷⁹.

Biz yürütme organın sahip olduğu bilgilerin Yasama denetimi sırasında Vergi Usul Kanununun 5. maddesi ileri sürülerek gizlenememesi gerektiği görüşündeyiz. Çünkü devletin bir birimi olan yürütme organının bildiği böyle bir sırrı devletin yine başka bir birimi olan yasama organının bilmemesi düşünülemez. Ayrıca yürütme organının sahip olduğu sır saklama yükümlülüğü de yasama organı için de geçerli olabileceğinden yine vergi mahremiyeti ileri sürülerek bilgilerin verilmemesinin doğru olmadığı kanısındayız.

Ancak, bazı örneklere bakılınca uygulamanın farklı olduğu görülmektedir. Örneğin, Bir milletvekilinin hayali ihracat yaptığı iddiasıyla ilgili soru önergesini cevaplayan Bakan, ihracat yapılan şirketlerin sayısını söylese de, şirketlerin isimlerini Vergi Usul Kanununun 5 inci maddesini gerekçe göstererek vermektan kaçınmıřtır²⁸⁰

²⁷⁸ Danıştay 1. Dairesi 20.12.1984 tar. E. 1984/291 ve K. 1984/294

²⁷⁹ 14.3.1985 tar. E. 1985/42, K. 1985/42 sayılı karar

²⁸⁰ T.B.M.M. Tutanak Dergisi, Dönem 17, C. 44, s. 51-53

Diğer bir örnek, CHP Genel Başkan Yardımcısı Sezgin Tanrıkulu, soru önergesiyle Reza Zarrab'ın Türkiye'de kayıtlı bulunan şirketlerini, kurumlar vergisi tutarını, malvarlığını sormasıdır.²⁸¹ Bu soru önergesini cevaplayan Maliye Bakanı Mehmet Şimşek, Reza Zarrab ile ilgili soruları Vergi Usul Kanununun 5 inci maddesini gerekçe göstererek vermemiştir.

²⁸¹ <http://www.aktifhaber.com/maliye-reza-zarrab-sorusuna-yanit-vermedi-1025255h.htm>
Erişim Tarihi: 11.12.2015

SONUÇ

Devlet gitgide artan kamu giderlerini karşılamak amacıyla ‘‘vergi’’ gibi hayati kaynaklara ihtiyaç duyar. Vergiler sayesinde devlet büyür, gelir ve servet paylaşımını düzenler ve sağlamakla yükümlü olduğu sağlık, eğitim ve güvenlik gibi temel hizmetlerini yerine getirir. İşte bu sosyal ve ekonomik amaçların gerçekleştirilmesi bakımından vergi toplamak durumunda olan devlet, bunu vergilendirme yetkisi sayesinde yerine getirir.

Ancak devlet sahip olduğu bu yetki sayesinde mükelleflerin özel hayatlarına dair bilgi sahibi olmaktadır. Bu sebeple kanun koyucu mükelleflerin bilgi ve belgelerini koruma altına alarak vergi mahremiyeti ilkesini Vergi Usul Kanunu’nun 5.maddesinde düzenlemiştir. Buna göre vergi mahremiyeti, vergilendirme süreci boyunca ilgili görevliler tarafından öğrenilen sırlar veya gizli kalması gereken hususların açıklanması veya kullanılmasını yasaklanmıştır.

Yukarıda da ifade ettiğimiz gibi söz konusu düzenlemedeki amaç mükellefin özel hayatının korunmasıdır. Bu sebeple çalışmamızın ilk bölümünde öncelikle, genel olarak özel hayatın ne ifade ettiğini ve doktrindeki tasniflerle özel hayatı oluşturan alanlarla mükellefin vergi mahremiyetini oluşturduğu alanlar arasındaki örtüşmenin nasıl olduğu ortaya konmaya çalışıldı. Bunun sonucunda vergi mahremiyetinin, mükellefin özel hayatının her alanını değil dar anlamda özel hayat alanı ve giz alanını koruduğu sonucuna varıldı. Bu vergi mahremiyeti ile özel hayatın gizliliği hakkı arasındaki sonuca da gerek Anayasa’nın ilgili hükümleri ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 8.maddesi gerekse Vergi Usul Kanunu ile 6183 Sayılı Kanun ve 4208 Sayılı Kanunun ilgili maddeleri ışığında ulaşıldı.

Tüm bunların sonucunda vergi mahremiyetini özel hayatın vergi hukukundaki görünümü olduğunu, özel hayatın kapsamında yer alan haberleşmenin gizliliği, kişiler verilerin korunması ve konut dokunulmazlığı gibi birçok hakla doğrudan ilişkisi olduğunu ifade ettikten sonra vergi mahremiyetinin de temel bir hak olduğu belirtildi.

Genel olarak beyana dayanan Türk Vergi Sisteminde mükelleflerin beyanlarının doğruluğunu saptayabilmek için idare çeşitli yöntemlerle vergi denetimi yapmaktadır. Bu bağlamda çalışmamızın birinci bölümünün son kısmında da bu denetim yollarını vergi mahremiyeti açısından irdeleyerek hem bazı eleştirilerimiz oldu hem de söz konusu denetim yollarıyla alakalı Anayasaya aykırılıklar tespit ettik.

Çalışmamızın ikinci bölümünde vergi mahremiyeti Vergi Usul Kanununda bir suç olarak düzenlendiği için suçun hukuki konusu ile maddi-manevi unsurlarını inceledik. Suçun hukuki konusu özel hayatın gizliliği hakkıdır. Bu sebeple de kişisel yarar vardır diyebiliriz. Fakat vergi mahremiyeti ihlal suçunun cezası TCK'nın 239. maddesine yapılan yollama uyarınca belirlendiği için ve 239.madde TCK'da ‘topluma karşı suçlar’ bölümünde olduğu için kamu yararı da vardır. Dolayısıyla suç, çok hukuki konuludur.

Vergi mahremiyeti ihlal suçunun maddi unsurunun hareket bölümü ya *sırrın ifşası* ya da *sırrın fail veya üçüncü şahıslar lehine kullanılması* olmak üzere iki şekilde oluşabilmektedir. Demek oluyor ki bu suç, seçimlik hareketli bir suçtur.

Vergi mahremiyetini ihlal suçunun ifşa hareketiyle işlenmesi durumunda vergi sırrı ifşa edildiği anda kural olarak netice de meydana gelmiş olacağından, bu suç sırf hareket suçu niteliği taşımaktadır. Bir kişi yararına kullanma hareketiyle işlenen vergi mahremiyetini ihlal suçunda ise yarar sağlama amacıyla hareket etmek yeterli görülüp yararın sağlanması şart olmadığı için yine bu suç sırf hareket suçudur diyebiliriz.

Çalışmamızın son bölümünde ilk kısmında ise Bilgi Edinme Kanununa dayanılarak vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgilere ulaşılabilir mi sorusunun cevabına vermeye çalıştık. Önce Bilgi Edinme Kanununun çalışmamızı ilgilendiren yönlerini ana hatlarıyla inceledik. Daha sonra da bu kanun ve vergi mahremiyeti ilişkisini değerlendirdik. Bu bağlamda, ‘‘Vergi Mahremiyeti’’ kapsamında yer alan bilgilerin doğrudan BEHK 21.maddesi olan ‘‘Özel Hayatın Gizliliği’’ ve 23. maddesi olan ‘‘Ticari Sır’’ ile ilişkilendirilebileceğini düşündük. Sonuç olarak, 21.madde ile 23.madde Bilgi Edinme Kanununun istisnaları arasında yer aldığından, vergi mahremiyetine ilişkin bir bilgi ve belge talebi olduğunda bu talebin reddedileceği tespitini yaptık.

Çalışmamızın son bölümünde vergi mahremiyetiyle ilgisi olduğunu düşündüğümüz yasama organının en önemli görevlerinden olan hükümeti denetleme görevini ele aldık. Çünkü denetleme yollarından olan soru, meclis araştırması ve genel görüşmede esas amaç bilgi edinmektir. Ancak yasama organı bu bilgi edinme araçlarını kullanılırken kişilerin vergi sırlarına ulaşılması halinde ne yapacaktır? İşte biz bu sorunun cevabını yabancı mahkeme kararı ve iki Danıştay görüşüyle cevap vermeye çalıştık. Bu bağlamda, devletin iki önemli erki arasında ‘sır saklama’ adı altında bilgi verilmemesinin

doğru olmadığına karar verdik. Çünkü tüm demokratik rejimlerde olduğu gibi hükümetin yasama organınca denetlenmesi ve bu denetleme için bazı bilgilere ulaşılmasının sağlanması zorunlu olmalıdır. Yoksa yasama organının denetim yetkisi sekteye uğrayacaktır. Ayrıca son olarak, yürütmenin bildiği vergi sırrını yasama organının da sır saklamak koşuluyla bilmek hakkının olmadığı düşünölemeyeceği kanısındayız.

ÖZET

Vergi mahremiyeti hakkı, vergi borcunun doğumu ile başlayıp, borçlunun kendiliğinden ifasıyla veya cebren tahsili ile sona eren vergilendirme sürecinde, mükellef haklarının korunmasını sağlayan bir koruma kalkanıdır. Bu hakkın, özel hayatın kapsamında yer alan haberleşmenin gizliliği, kişiler verilerinin korunması ve konut dokunulmazlığı gibi birçok hakla doğrudan ilişkisi olduğu için, vergi mahremiyeti hakkı özel hayatın gizliliğinin korunması hakkının vergi hukukundaki görünümüdür, denilebilir. Ayrıca vergi mahremiyetinin özel hayatın gizliliği ile olan bu ilişkisi sebebiyle, vergi mahremiyeti hakkının temel bir hak olduğu sonucuna da varılır. Dolayısıyla özel hayatın gizliliği hakkı bakımından öngörülen sınırlamalar ile sınırlamaların sınırı vergi mahremiyeti hakkı açısından da geçerlidir.

Vergi Usul Kanunu'nun 362. maddesinde vergi mahremiyetini ihlal edenlerin Türk Ceza Kanunu'nun 239. maddesi hükümlerine göre cezalandırılacakları öngörülmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 362. maddesinde öngörülen vergi mahremiyetinin ihlaline ilişkin düzenlemeden hareketle bu suçun unsurları ve unsurlar dışında kalan birtakım hususlar ile uygulanacak olan yaptırımın saptanmasında Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesiyle Türk Ceza Kanunu hükümleri esas alınır.

Vergi mahremiyetinin kapsamı açısından 4982 sayılı Bilgi Edinme Kanunu önemlidir. “Vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgiler Bilgi Edinme Kanunu’na dayanılarak talep edilebilir mi?” tartışması yoğun olarak yaşanmaktadır. Bilgi Edinme Kanunu’nda “özel hayatın gizliliği” ve “ticari sır” kapsamında yer alan bilgilerin Bilgi Edinme Kanunu’na dayanılarak talep edilemeyeceği açık bir şekilde düzenlendiği için vergi mahremiyetine giren bilgiler Bilgi Edinme Kanunu’na dayanılarak devletten hiçbir şekilde talep edilememesi gerekmektedir.

ABSTRACT

Tax privacy right is a protective shield for taxpayer rights that arises during taxation process with tax obligation and ends with its voluntary or involuntary payment. The tax privacy right is closely related with privacy of communication, protection of personal data and inviolability of domicile, and may therefore be considered a reflection of the right to protection of privacy in tax law. Also, due to its relationship with privacy, we may also deduce that the tax privacy right is a fundamental right. Therefore, limitations envisaged for privacy and the extent of these limitations also apply to tax privacy right.

Article 362 of the Tax Procedure Code stipulates that those who violate privacy of taxes are punishable in accordance with article 239 of the Turkish Penal Code. Based on the provision of article 362 of the Tax Procedure Code regarding violation of tax privacy, elements of this crime and some other points in addition thereto and the sanction applicable shall be determined pursuant to the provisions of article 5 of the Tax Procedure Code and the Turkish Penal Code.

The Law of Right of Information Acquirement 4982 is important for the scope of the tax privacy. “Can information in the scope of tax privacy be requested based on the Law of Right of Information Acquirement?” This question is the subject of several discussions. Since the Law of Right of Information Acquirement expressly stipulates that information in the scope of “privacy” and “trade secret” cannot be requested based on the Law of Right of Information Acquirement, information in the scope of tax privacy can by no means be requested from the State based on the Law of Right of Information Acquirement.

KAYNAKÇA

AKDOĞAN Abdurrahman: Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması, Gazi kitabevi, Ankara 2014.

AKMAN SOLAK İnci: Vergi Mahremiyeti İhlal Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara 2012.

AKYÜREK Güçlü: Özel Hayatın Gizliliğinin İhlali Suçu, Seçkin Yayınları, Ankara 2014.

ARASLI Oya: Özel Yaşamın Gizliliği Hakkı ve T.C. Anayasası'nda Düzenleniş , Yayınlanmamış Doçentlik Tezi, Ankara 1979

ARPACI Altar Ömer: "Vergi Denetimi Üzerine", <http://isikali.blogcu.com/vergi-denetimi-nedir/7305904> Erişim Tarihi: 21.10.2015

ARSLAN Çetin: " Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu", Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, Ankara 2013

ARTUK-GÖKÇEN-YENİDÜNYA: Ceza Hukuku Özel Hükümler, Ankara 2007

AĞKOÇ Bülent: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Türk Hukukunda Özel Hayata Saygı Hakkının Korunması Bağlamında Telekomünikasyon Yoluyla Yapılan İletişimin Denetlenmesi Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2010.

BAŞALP Nilgün: "Kişisel Verilerin Korunması ve Saklanması", Ankara 2004

BOZKURT Rauf/İBA Şerif: 100 Soruda Parlamento- Türk Hukukunda Parlamento Hukukuna Giriş, Ankara 2006.

CENTEL Nur/ZAFER Hamide/YENERER ÇAKMUT Özlem: Ceza Hukuku Uygulamaları, Beta Yayınları, 2012. (Uygulamalar)

CENTEL Nur/ZAFER Hamide/ÇAKMUT Özlem: Türk Ceza Hukukuna Giriş, Beta Yayınları, İstanbul 2010. (Giriş)

ÇAĞAN Nami: Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982.

ÇAĞAN Nami: Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler, Prof. Dr. Bülent ESEN'e Armağan, Ankara 1977.

DİNÇ Güney, Sorularla Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, Ankara 2006.

DOĞAN Şenyüz: Vergi Ceza Hukuku, Ekin Yayınları, Bursa 2015.

DONAY, Süheyl: Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, Beta, İstanbul 2008.

DONAY Süheyl: Meslek Sırrının Açıklanması Suçu, İstanbul 1978.

DÖNMEZER / ERMAN: Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku Genel Kısım, C. I, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul 1983. (C. I)

DÖNMEZER / ERMAN: Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku Genel Kısım, C. II, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul 1983. (C. II)

ERCAN İsmail: Ceza Hukuku Genel Hükümler-Özel Hükümler, İkinci sayfa Yayınları, Ankara 2008.

ERMAN Sair, Vergi Suçları – Ticari Ceza Hukuku–VI, İ.Ü. Fen Fakültesi İşletmesi Prof. Dr. Nâzım Terzioğlu Atölyesi, İstanbul 1988.

ELLIOTT Florance: A Dictionary of Politics, Great Britain 1977, PenguinBooks

GÖZÜBÜYÜK Şeref/GÖLCÜKLÜ Feyyaz: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması, Ankara 2003.

GÜLSEVEN Mustafa: Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu, Seçkin Yayınevi, Ankara 1999.

HAKERİ Hakan: Ceza Hukuku Genel Hükümler, Adalet Yayınları, Ankara 2013.

HAZIFOĞULLARI, Zeki / ÖZEN, Muharrem: Ceza Hukuku Genel Hükümler, Us- A Yayıncılık, Ankara 2010.

İÇEL / SOKULLU AKINCI / ÖZGENÇ / SÖZÜER / MAHMUTOĞLU / ÜNVER,
İçel: Suç Teorisi, 2. Kitap, 2. B., Beta Basım, İstanbul 2000

- KAHYAOĞLU İ. Yavuz:** Türk Hukukunda Kişinin Bilgi Edinme Hakkı ve İşlevi, yayımlanmamış yüksek lisans tezi, Ankara 2011
- KARAKOÇ Yusuf:** Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayıncılık, Ankara 2014.(Vergi Hukuku)
- KAYA Mine:** Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde ve Türk Hukukunda Özel Hayat ve Korunması (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara 2004
- KAYIHAN İçel:** Kitle Haberleşme Hukuku: Basın Radyo-Televizyon Sinema İnternet, 4. Bası, Beta Yayınları, İstanbul 1998.
- KAYMAZ Seydi:** Ceza Muhakemesinde Telekomünikasyon Yoluyla Yapılan İletişimin Denetlenmesi, Seçkin Yayınları, Ankara 2009
- KILIÇOĞLU Ahmet:** Şeref, Haysiyet ve Özel Yaşama Basın Yoluyla Saldırılarından Hukuksal Sorumluluk, 3. Bası, Ankara 2008
- KIRBAŞ Sadık:** Vergi Hukuku, Ankara, Siyasal Kitabevi, 1995
- KIZILOT Şükrü:** Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, C. 2, Ankara, 1991.
- KOCAHANOĞLU Osman Selim:** Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları, 2.Baskı, İstanbul, 1983
- KOPARAN M. Reşat:** TCK Genel Hükümler Ceza Sorumluluğunu Kaldıran ve Azaltan Sebepler, TBB Dergisi, Ankara 2006, Sayı 64
- KÜZECİ Elif:** Kişisel Verilerin Korunması, Turhan Kitabevi, Ankara 2010
- K. İÇEL - İ. ÖZGENÇ - A. SÖZÜER - F. S. MAHMUTOĞLU - Y.EDİZDOĞAN Nihat-TAŞ Metin-ÇELİKKAYA Ali:** “Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku“, Ankara 2007
- ONAR Erdal:** 1990 Tarihli Miili Egemenlik Sempozyumu, file:///C:/Users/USER/Downloads/199108007.pdf Erişim tarihi: 20.11.2015
- ÖNCEL Mualla - KUMRULU Ahmet – ÇAĞAN Nami:** Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara 2011.

- ÖZBALCI Yılmaz:** Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, 2008.
- ÖZBEK Veli Özer:** Ceza Muhakemesi Hukukunda Koruma Tedbiri Olarak Arama, Seçkin Yayınevi, Ankara 1999.
- ÖZEN Mustafa:** Vergi Suçları ve Kabahatleri, Adalet Yayınevi, Ankara 2014.
- ÖZGENÇ İzzet:** Türk Ceza Hukuku Genel Hükümleri, Seçkin Yayınları, Ankara 2015.
- KORKMAZ Nevzat:** TBMM'nin Bilgi Edinme ve Denetim Yollarının Daha Etkin Hale Getirilmesi, yayımlanmamış yüksek lisans tezi, Ankara 2010.
- ÖZTÜRK Bahri/ ERDEM Mustafa R. / ÖZBEK Veli Özer:** Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku, Seçkin Yayınları, Ankara 2000.
- ÖZBUDUN Ergun,** Türk Anayasa Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara 2014.
- ÖZER Atilla:** Türk Anayasa Hukuku Türklerin Devlet Anlayışı ve Anayasal Yapılanma, Turhan Kitabevi, Ankara 2013.
- TEZİÇ Erdoğan:** Anayasa Hukuku, Beta Yayınları, Ankara 2014.
- POLATER Yusuf Ziya:** Türk Hukukunda ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması, Adalet Yayınları, Ankara 2010.
- REİSOĞLU Safa:** Uluslararası Boyutlarıyla İnsan Hakları, Beta Kitabevi, İstanbul 2001.
- SABAN Nihal:** Vergi Hukuku, Beta Yayınları, 4. Bası, İstanbul 2006.
- ŞARMAN Ceren:** <http://www.vmhk.org.tr/vergilendirme-ve-ozel-hayatin-gizliliği/>
- ŞEN Ersan:** Devlet ve Kitle İletişim Araçları Karşısında Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması, Kazancı Yayınları, İstanbul 1996.
- TAŞ Fatma:** Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suç, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008.
- ŞENYÜZ Doğan:** Vergi Ceza Hukuku, Ezgi Kitabevi, Bursa 2015.
- ŞEN Ersan,** Yeni Türk Ceza Kanunu Yorumu, C. I, İstanbul 2006.

- TAŞDELEN Servet:** Bankacılık Kanunu Şerhi, Seçkin Yayınları, Ankara 2015.
- TEZCAN Durmuş/ ERDEM Mustafa Ruhan/ÖNOK Murat,** Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku, Ankara 2010.
- TOSUNER, M. ve ARIKAN Z:** Vergi Usul Hukuku ,Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir 2011.
- ÜREL Gürol:** Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Şubat 2003.
- ÜSTÜN Ümit Süleyman:** Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı, Ocak 2013 İstanbul Beta yayıncılık (Vergi Denetimi).
- ÜSTÜN Ümit Süleyman:** Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Turhan Kitabevi, Ankara 2007 (Takdir Yetkisi).
- ÜSTÜN Ümit Süleyman:** Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü, (yayımlanmamış yüksek lisans tezi), Konya 2001. (Vergi Suçları)
- ÜNVER Yener:** Ceza Hukuku Genel Kısım I, Adalet Yayınları, Ankara 2014.
- ÜZELTÜRK Sultan:**1982 Anayasası ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesine göre Özel Hayatın Gizliliği, Beta Yayınları, İstanbul 2004.
- ÜZÜLMEZ İlhan:** Türk Ceza Hükümleri Genel Hükümleri, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2011
- ZAFER Hamide:**Özel Hayatın ve Hayatın Gizli Alanının Ceza Hukukuyla Korunması, Beta yayınları, İstanbul 2010 (Özel Hayat)
- ZAFER Hamide:**Ceza Hukuku Genel Hükümler, Beta Yayınları, İstanbul 2015
- http://www.echr.coe.int/Documents/FS_Own_image_TUR.pdf Erişim Tarihi: 21.10.2015
- http://www.echr.coe.int/Documents/FS_Taxation_TUR.pdf Erişim Tarihi: 21.10.2015
- http://www.echr.coe.int/Documents/FS_Taxation_TUR.pdf Erişim Tarihi: 21.10.2015

MAKALELER

AĞAR Serkan: “Vergi Mahremiyeti vs. Bilgi Edinme Hakkı”, Ankara Barosu Dergisi, S.2, Ankara 2012.

ALPTÜRK Ercan: Müşteri Sırrı veya Ticari Sır Vergi İncelemelerinde Bilgi Verilmesini Engeller mi? E-yaklaşım, S. 7, Şubat 2004.

ARABACI Mehmet: “Vergi Mahremiyeti ve Mesleki Sırların Açıklanması Açısından Vergilendirme Sürecinde Görev Alanların Sorumluluğu”, Yaklaşım Dergisi, Ankara 2011.

AŞÇIOĞLU Çetin:“Bilirkişi Görevinin Sınırları”, Bursa SMMMO Bilirkişi Eğitim Semineri, TÜRMOB Yayını, Ankara, 2002

BAYKARA Bekir:“Vergi İncelemesi Sırasında Mükellefin Hakları“, Vergi Dünyası, Ekim2007

BAYKARA Bekir:“Yoklama Esnasında El Defteri Alma Yetkisine İlişkin Düzenlemenin Anayasa Karşısındaki Durumu”, Vergi Dünyası, Ekim 2005

BİLENCumhur İnan: “Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama Müessesesi I, Vergi Dünyası Dergisi, Ankara 2009.

ÇAKIR E. Utku:“Vergi Mahremiyeti İhlal Suçunda Hukuka Uygunluk Sebepleri”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, S.13, 2013

ÇOLAK N. İlker: “Bilgi Edinme Hakkının Sınırları ve Sınırlamanın”, E- akademi Hukuk Ekonomi ve Siyasal Bilimler İnternet Dergisi, 2005, S.39.

ÇOMAKLI Şafak Erhan: “Mahremiyet Kavramı ve Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 312, 2007.

DOĞAN Yusuf Hakkı: “Özel Hayata ve Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar”, www.ceza-bb.adalet.gov.tr/makale/146.doc Erişim tarihi:20.10.2015

DOĞRUSÖZ Bumin: Aramalı Vergi İncelemesi, Yaklaşım, Sayı 206, Ankara 2010.

DOĞRUSÖZ Bumin: “Türk Hukukunda Vergi Mükellefini Denetleme Araçları” Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Yönetimi Sempozyum Kitabı, Seçkin yayıncılık, Ankara 2010

DOĞRUSÖZ M.Ezhan:“Vergi Hukukunda Arama“, Yaklaşım Dergisi, Aralık2003, Sayı.132

DONAY Süheyl: “Özel Hayata Saygı Gösterilmesi Hakkı Üzerine Kuzey Ülkeleri Hukukçuları Kongresi”, İÜHFM, C. XXXIX, S. 1-4, 1976

ERDEM Mustafa Ruhan: “5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanununda Telekomünikasyon Yoluyla Yapılan İletişimin Denetlenmesi”, Hukuki Perspektifler Dergisi, S. 3, Nisan 2005,

ERDEM Mustafa Ruhan: “Ceza Muhakemesinde Organize Suçlulukla Mücadelede Gizli Soruşturma Tedbirleri“, Ankara 2001

ERMAN Tahir:“Vergi Mahrem mi?”, E-Yaklaşım, S. 27, Ekim 2005, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005107089.htm (Mahrem)

ERMAN Tahir: “Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Yeni Türk Ceza Yasası Sonrasında Bu Suça Uygulanacak Ceza – I”, Yaklaşım, S. 155, Kasım 2005, (Vergi Mahremiyeti I).

ERMAN Tahir:“Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Yeni Türk Ceza Yasası Sonrasında Bu Suça Uygulanacak Ceza – II”, Yaklaşım, S. 156, Aralık 2005 (Vergi Mahremiyeti II)

EROL Ahmet:“Bilgi Edinme Hakkı Yasasının Teknik Analizi”,Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Mayıs 2005

EROL Ahmet: “Aramalı Vergi İncelemesi Kılavuzu ve İhbar İkramiyesi“, Yaklaşım Ankara 2009,S.197

GÖKCANHasan Tahsin,:“Gizli Kamera Kaydı Delil Olarak Kabul Edilebilir mi?”, Terazi Aylık Hukuk Dergisi, S. 42, Ankara 2010

GÖZÜBÜYÜK Şeref, “İnsan Hakları Komisyonuna Kimler Kimlere Karşı Başvurabilir?” İnsan Hakları Yıllığı C.13, Y .1991

IRMAK Ramazan: "Vergi İncelemelerine İlişkin İstenilen Bilgileri Vermemenin Cezai Müeyyidesi", Yaklaşım Dergisi, Ağustos 2007, Sayı: 176

İLHAN Asena, "Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama" Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir 2007

İLKİZ Fikret: “Kişilik Hakları ve Özel Yaşam Gazetecilerin Korunması Hak ve Özgürlükleri”, İstanbul Barosu Dergisi, C. 73, S. 1 – 2 - 3 (1999), s.65

İMRE Zahit: “Şahsiyet Haklarından Şahsın Özel Hayatının ve Gizliliklerinin Korunmasına İlişkin Meseleler”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası”, C. XXXIX, S. 1-4

KANETİ Selim: "Vergi Usul Kanunu'nda Yapılan Değişikliklerle Vergi İdaresine Tanınan Yetkilerin Değerlendirilmesi", İktisat ve Maliye Dergisi, C. XXXIII, S. 3, Haziran, 1986

KAPLAN İbrahim:“Banka Gizliliği- Bankanın Sır Saklama Borcu“, BATİDER C.XV S.4 s.3–22, Aralık 1990

KARAKOÇ Yusuf: “Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi“, 2. Bası, (DEÜHF Döner Sermaye İşletmesi Yayın No: 77), İzmir 1997, (Delil Sistemi)

KIZIROĞLU KESKİN Serap: “5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanununda Basit Arama (Adli Arama)”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Ankara 2009, 58(1)

NAS Adil:“Vergi Mükelleflerini Denetleme Aracı Olarak Aramalı İnceleme Vergi Sorunları Dergisi“ Sayı: 273, Haziran 2011

NEZİROĞLU İrfan, “Türkiye Büyük Millet Meclisinde Parlamenter Denetim Aracı Olarak Sözlü Soru Önergelerinin Etkinliği”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 8, S. 2, 2006

SABAN Nihal, “ Anayasa ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi İle Bir Vergi Hukuku Kavramını Okumak“, Polis Dergisi, S. 36, 2003.

SEVÜK YOKUŞ Handan, “Haberleşmenin Gizliliğini İhlal Suçu”, Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S.16- 19, Dicle 2008

SONSUZOĞLU Elif: “Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları, S. 317 141, Haziran 2000.

SOYDAN YALTI Billur:“İnsan Hakları Açısından Vergi Mükelleflerinin Adil Yargılanma Hakkı II”, Vergi Sorunları Dergisi, S.144.

SÖZÜER ADEM: “Türkiye’de ve Karşılaştırmalı Hukukta Telefon, Teleks, Faks ve Benzeri Araçlarla Yapılan Özel Haberleşmenin Bir Ceza Yargılaması Önlemi Olarak Denetlenmesi”, Türkan Rado’ya Armağan, İÜHFİM, C. LV, 1997.

ŞEN Ersan: “Gizli Dinleme ve Görüntüleme Fiillerinin Türk Hukukundaki Yeri Üzerine Bir İnceleme”, İstanbul Barosu Dergisi, C. 67, S. 7 – 8 – 9, İstanbul 1993.

ŞENSOY Naci:“Konut Dokunulmazlığını İhlal Cürmü”, İHFİM, İstanbul 1945

TANDOĞAN Haluk: “Şahsiyetin Akit Dışı İhlallere Karşı Korunmasının İşleyiş Tarzı ve Basın Yoluyla Olan İhlallere Karşı Özel Hayatın Korunması”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XX, S. 1-4.

TAŞ Suat/ KARAKIŞ Şerafettin, “ Vergi Mahremiyeti İhlal Suçu”, Vergi Dünyası, S.227, Aralık 2010.

TAŞDELEN Aziz:“Vergisel Arama”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 5, S. 2, İzmir2003.

TEZCAN Murat:“Konut Dokunulmazlığının İhlali Suçu”, LEGES Hukuk Dergisi, Ağustos 2013.

TOSUN Ayşe Nil-ÖZDEN Engin: “Vergi Denetiminde Arama Yönteminin Mükellef Hakları Yönünden Değerlendirilmesi“ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Yaklaşımı ve Türkiye Örneği, Maliye Dergisi, S.166, Ocak-Haziran2014.

ÜSTÜN Ümit Süleyman: “Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.XV, S. 3, Ankara 2011.

ÜSTÜN Ümit Süleyman/ÜNSAL Hilmi: “Vergi Cezaları Konusunda 5728 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler ve Değerlendirilmesi”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S.2, Konya 2008.

YAŞİN Mehmet: “Anayasa ve Ceza Muhakemesi Kanunu’nda Yer Alan Düzenlemeler Bağlamında Aramalı Vergi İncelemesinde Özellikli Bazı Durumlar-I”, Yaklaşım Dergisi, S. 201, Temmuz 2009.

YAYLA İ. Emre: “Türkiye’de Bilgi Edinme Kanunu ve Vergi Mahremiyeti Kapsamındaki Bilgi Edinme Kanunu ve Vergi Mahremiyeti Kapsamındaki Bilgiler İlişkisi ve Bir Örnek Olarak ABD Uygulaması”, Yaklaşım Dergisi, S. 230, Şubat 2012.

YUMUŞAK İbrahim: “Vergi Uyumunu Yükseltmesinde Vergi İncelemelerinin Rolü“, Vergi Dünyası, S.272, Nisan 2004.