

T. C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**VERGİ HUKUKUNDA
BİLGİ VERME ÖDEVİNİN SINIRI OLARAK
VERGİ MAHREMİYETİ İLKESİ VE SONUÇLARI**

ALİ EROL

2501130656

TEZ DANIŞMANI
PROF. DR. S. ATEŞ OKTAR

İSTANBUL 2015



Y Ü K S E K L İ S A N S
T E Z O N A Y I

ÖĞRENCİNİN

Adı ve Soyadı : ALİ EROL

Numarası : 2501130656

Anabilim/Bilim Dalı : MALİ HUKUK

Danışman Öğretim Üyesi : PROF. DR. S.ATEŞ OKTAR

Tez Savunma Tarihi : 12.08.2015

Tez Savunma Saati : 14:30

Tez Başlığı : "VERGİ HUKUKUNDA BİLGİ VERME ÖDEVİNİN SINIRI OLARAK VERGİ MAHREMİYETİ İLKESİ VE SONUÇLARI"

TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 36. Maddesi uyarınca yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin KABULÜ'NE OYBİRLİĞİ / ~~OYÇOKLUĞUYLA~~ karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- PROF. DR. S.ATEŞ OKTAR		Kabul
2- PROF. DR. BİNHAN ELİF YILMAZ		Kabul
3- PROF. DR. UFUK BAKKAL		
4- DOÇ. DR. ERKAN AYDIN		Kabul
5- YRD. DOÇ. DR. YASEMİN TAŞKIN		Kabul

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1-PROF. DR. NAGİHAN OKTAYER IŞIKLAR		Kabul
2-DOÇ. DR. GÜLAY AKGÜL YILMAZ		

ÖZ

VERGİ HUKUKUNDA BİLGİ VERME ÖDEVİNİN SINIRI OLARAK VERGİ MAHREMİYETİ İLKESİ VE SONUÇLARI

ALİ EROL

Mükellefin ödevlerinden bir tanesi olan bilgi verme ödevi ile bir mükellef hakkı olan vergi mahremiyeti ilkesi 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun iki önemli müessesesidir. Biri idare diğeri mükellef için önem arz eden bu iki kavram bu tezde ele alınmıştır. Önemli bir mükellef ödevi olan bilgi verme ödevinin ne olduğu, nelerin bilgi verme ödevi kapsamında olduğu ve bilgi verilmezse bunun cezasının ne olduğu incelenmiştir. Diğer yandan mükellefin idareye karşı bir güvencesi olan vergi mahremiyeti ilkesi tüm yönleriyle incelenip tartışılmıştır. Vergi mahremiyeti ilkesinin konulma amacı, hangi bilgilerin vergi mahremiyeti kapsamında olduğu, bu ilkeye uyulmaması halinde uygulanacak müeyyide ve ilkenin kronolojik olarak geçirdiği değişimler geniş bir şekilde değerlendirilmiştir. İdareye bilgi verme ödevi kapsamında verilen bilgilerin gerekli olup olmadığı ve bunların ifşa edilmesi veya bir yarar amacıyla kullanılması veya kullandırılması durumlarında vergi mahremiyetinin kapsamına girip girilmeyeceği tartışılmıştır. Bu tartışma sonucunda bilgi verme ödevi ile vergi mahremiyeti arasındaki denge noktası bulunmaya çalışılmıştır. Bu noktada vergi mahremiyeti ilkesine getirilen istisnalar önem arz etmektedir. Öyle ki getirilen bu istisnalarla vergi mahremiyeti daha karmaşık hale gelmiş ve bu istisnalar neredeyse mahremiyeti ortadan kaldıracak hale getirmiştir. Son olarak da her bir kanun veya bu kanunlara eklenen madde ve değiştirilen maddeler belli bir eksikliği veya aksaklı gidermek ve faydalı olmak amacıyla getirildiğinde; vergi mahremiyeti ilkesinin sağladığı faydalar anlatılmıştır.

Anahtar kelimeler: Vergi hukuku, bilgi verme ödevi ve vergi mahremiyeti

ABSTRACT

AS LIMITS OF PROVIDING INFORMATION ASSIGNMENT OF TAX PRIVACY AND RESULTS IN TAX LAW

ALİ EROL

One of the taxpayer's duty to provide information and the principle of the right to privacy of tax payer which are No. 213 of the tax code are two important institutions of Tax Law. One of these two concepts, which are important for taxpayers and administration are discussed in this thesis. What is the important duty of taxpayers to provide information homework, what is covered and analyzed to provide information as to what the paper that the penalty not given information. On the other hand the administration of the taxpayer against an assurance that tax policy has been discussed and analyzed all aspects of tax privacy. Set of privacy principles tax purposes, which information is covered by the confidentiality of the tax, to apply sanctions for failure to comply with these principles and the principle of chronological changes had been evaluated in a large way. The information given by the administration to provide information that is necessary homework and use them for the purpose of disclosure or the scope of the tax benefits discussed whether to enter into confidentiality in entering or granted the status. As a result of these discussions, equilibrium between tax privacy and tax information did my homework was tried to be found. The exceptions to the privacy of tax policy is important at this point. So much so that privacy has become more complicated with tax exemptions and exceptions brought this has become almost eliminate privacy. Finally, each ingredient is added to these laws and regulations or changed to correct certain deficiencies or breakdowns substances and useful to order the companies; the benefits of tax privacy principles are described.

Key words: Tax law, information providing assignment, and tax privacy.

ÖNSÖZ

Tez çalışmasında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan bilgi verme ödevi ile vergi mahremiyeti ilkesi müesseselerinin neler olduğu, hangi hükümleri içerdiği, yaşadıkları değişimler incelenmiştir.

Bir mükellef ödevi olan bilgi verme, vergi hukukunun en temel ödevlerindendir. Öyle ki istisnaları olmakla birlikte genel olarak beyan esasının olduğu Türk vergi sisteminde, vergilendirme işleminin ilk adımı bilgi verme şeklinde mükellef veya vergi sorumlusu tarafından gelmekte ve vergi ilişkisi başlamaktadır. Diğer yanda bir mükellef hakkı olan vergi mahremiyeti, mükelleflere güvence veren, verilen bilgilerin sadece vergi işlerinde kullanılacağı teminatı veren, mükellef ve idare arasındaki körünün kurulmasında önemli ayaklardan olan bir müessesedir. Çalışmada iki kavram karşılaştırılıp, aralarındaki denge ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Öğrenci olarak başladığım ve meslektaş olduğum, bilgisi ve kültürü ile her zaman bir örnek olan bölüm ve kürsü başkanımız sayın Prof. Dr. S. Ateş OKTAR ve yine kürsümüzün değerli öğretim üyesi sayın Yard. Doç. Dr. Yasemin TAŞKIN'a tezimle ilgili görüşleri ve katkılarından dolayı minnettar olduğumu ifade etmek isterim.

Ayrıca bu uzun çalışma sürecimde desteklerini ve anlayışlarını hiçbir zaman eksik etmeyen aileme sevgilerimi sunarım.

Ali EROL

İstanbul 2015

İÇİNDEKİLER

ÖZ	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ.....	v
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA BİLGİ VERME ÖDEVİ

1.1. VERGİ ÖDEVİ	6
1.2. MÜKELLEFİN ÖDEVLERİ	6
1.2.1. Mükellefin Maddi Ödevi	7
1.2.2. Mükellefin Şekli Ödevleri	7
1.2.2.1. Bildirimde Bulunma Ödevi	7
1.2.2.1.1. Bildirilmesi Zorunlu Olan Hususlar	8
1.2.2.1.1.1. İşe Başlamanın Bildirilmesi	8
1.2.2.1.1.2. Değişikliklerin Bildirilmesi	9
1.2.2.1.1.3. İş Bırakmanın Bildirilmesi.....	10
1.2.2.1.2. Bildirimlerin Süre ve Şekli	10
1.2.2.2. Beyanname Verme Ödevi.....	11
1.2.2.3. Defter Tutma Ödevi.....	12
1.2.2.4. Belge Düzenine Uyuma Ödevi	13
1.2.2.5. Defter ve Belgeleri Muhafaza ve İbraz Ödevi.....	14
1.2.2.5.1. Muhafaza Ödevi.....	14
1.2.2.5.2. İbraz Ödevi	15

1.2.2.6. Ekim ve Sayım Beyanında Bulunma Ödevi.....	15
1.2.2.7. Vergi Karnesi Alma Ödevi.....	16
1.2.2.8. Diğer Ödevler	16
1.3. BİLGİ VERME ÖDEVİ	17
1.3.1. Bilgi Vermekle Yükümlü Olanlar	18
1.3.1.1. Kamu İdare ve Müesseseleri	19
1.3.1.2. Mükellef veya Vergi Sorumluları.....	19
1.3.1.2.1. Mükellef.....	19
1.3.1.2.2. Vergi Sorumlusu	21
1.3.1.3. Mükellef veya Vergi Sorumlusu ile Muamelede Bulunan Gerçek ve Tüzel Kişiler.....	23
1.3.2. Bilgi İstemeye Yetkili Olanlar	23
1.3.3. Bilgi İstemede Usul	23
1.3.4. Bilgi Verme Çeşitleri	24
1.3.4.1. İdarenin Talebi Üzerine Bilgi Verme	25
1.3.4.2. Devamlı Bilgi Verme	25
1.4. MÜKELLEF VEYA VERGİ SORUMLULARININ ÖDEVLERİNİ YERİNE GETİRMEMELERİNİN SONUÇLARI	25
1.5. USULSÜZLÜKLER VE CEZALARI.....	26
1.5.1. Genel Usulsüzlükler ve Cezaları	27
1.5.2. Özel Usulsüzlükler ve Cezaları	28
1.6. BİLGİ VERMEKTEN ÇEKİNME	29
1.7. BİLGİ VERME ZORUNLULUĞUNA UYMAYANLARA VERİLECEK CEZA.....	30
1.8. BİLGİ VERME ZORUNLULUĞUNUN İSTİSNALARI	31
1.9. BİLGİ VERME ÖDEVİ İLE SUSMA HAKKI İLİŞKİSİ	32
1.9.1. Susma Hakkı	32
1.9.2. Türk Vergi Hukukunda Susma Hakkı ve Sonuçları	32

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA VERGİ MAHREMİYETİ İLKESİ

2.1. MAHREMİYET KAVRAMI.....	34
2.1.1. Mahremiyetin Tanımı.....	34
2.1.2. Mahremiyetin Kapsamı	35
2.2. MAHREMİYET İLE YAKIN ANLAMLI KAVRAMLAR	35
2.2.1. Sır	35
2.2.2. Özel Hayat.....	36
2.2.2.1. Kişinin Hayat Alanları.....	37
2.2.2.1.1. Kamuya Açık Alan	37
2.2.2.1.2. Özel Alan	37
2.2.2.1.3. Gizli Alan.....	38
2.2.2.2. Kişinin Özel ve Gizli Alanına Müdahale ve Hukuka Uygunluk Şartları	39
2.3. MAHREMİYETE İLİŞKİN HUKUKSAL DÜZENLEMELER.....	39
2.3.1. Anayasal Hükümlerde Mahremiyet.....	39
2.3.2. Çeşitli Kanunlarda Mahremiyete İlişkin Düzenlemeler	41
2.3.2.1. Vergi Usul Kanunundaki Düzenlemeler	41
2.3.2.1.1. Vergi Mahremiyeti.....	41
2.3.2.1.2. Kişinin Şeref ve Haysiyeti	43
2.3.2.2. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun.....	46
2.3.2.3. Karaparanın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun	47
2.3.2.4. Türk Borçlar Kanunu.....	48
2.3.2.5. Diğer Kanunlardaki Düzenlemeler.....	48
2.3.3. Uluslararası Sözleşmelerde Mahremiyet.....	50
2.4. VERGİ HUKUKUNDA VERGİ MAHREMİYETİ İLKESİ.....	52
2.5. VERGİ MAHREMİYETİNİN İHLALİ SUÇU VE CEZASI.....	56
2.5.1. Suç Kavramı	56
2.5.2. Suçun Unsurları.....	56

2.5.2.1. Suçun Kanuni Unsuru.....	57
2.5.2.2. Suçun Maddi Unsuru.....	58
2.5.2.2.1. Hareket.....	59
2.5.2.2.2. Netice.....	59
2.5.2.2.3. Nedensellik.....	59
2.5.2.3. Suçun Manevi Unsuru.....	59
2.5.2.4. Suçun Hukuka Aykırılık Unsuru.....	62
2.5.3. Vergi Suçu Kavramı ve Çeşitleri.....	62
2.5.3.1. İdari Vergi Suçları.....	66
2.5.3.2. Adli Vergi Suçları.....	67
2.5.4. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu.....	67
2.5.4.1. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçunun Konusu.....	69
2.5.4.1.1. Sır veya Gizli Kalması Gereken Hususlar.....	69
2.5.4.1.2. Mükelleflere veya Mükellefle İlgili Olan Kimselere Ait Bilgiler.....	70
2.5.4.1.3. Sır veya Gizli Kalması Gereken Bilginin Kaynağının Mükelleflerin Şahıslarına, Muamele ve Hesap Durumlarına, İşlerine, İşletmelerine, Servetlerine veya Mesleklerine İlişkin Olması.....	71
2.5.4.1.4. Sır veya Gizli Kalması Gereken Bilginin Görev Dolayısıyla Elde Edilmiş Olması.....	71
5.4.2. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçunun Unsurları.....	72
2.5.4.2.1. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçunun Kanuni Unsuru.....	72
2.5.4.2.2. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçunun Maddi Unsuru.....	73
2.5.4.2.2.1. Hareket.....	74
2.5.4.2.2.1.1. Öğrenilen Sırların ya da Gizli Kalması Gereken Hususların Açıklanması.....	74
2.5.4.2.2.1.2. Öğrenilen Sırların ya da Gizli Kalması Gereken Hususların Kendilerinin ya da Üçüncü Kişilerin Yararına Kullanılması.....	75
2.5.4.2.2.2. Netice.....	76
2.5.4.2.2.3. Nedensellik.....	77

2.5.4.2.3. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçunun Manevi Unsuru	77
2.5.4.2.4. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçunun Hukuka Aykırılık Unsuru.....	78
2.5.4.3. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçunun Failleri	78
2.5.4.3.1. Vergi Muamele ve İncelemeleri ile Uğraşan Memurlar	79
2.5.4.3.2. Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'da Görevli Olanlar.....	80
2.5.4.3.3. Vergi Kanunlarına Göre Kurulan Komisyonlara İştirak Edenler	82
2.5.4.3.4. Vergi İşlerinde Kullanılan Bilirkişiler	83
2.6. CEZA KAVRAMI VE TÜRLERİ.....	83
2.6.1. Hapis Cezası.....	84
2.6.2. Adli Para Cezası	84
2.7. VERGİ CEZASI KAVRAMI.....	85
2.8. VERGİ MAHREMİYETİNİN İHLALİ SUÇUNUN CEZASI.....	85

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BİLGİ VERME ÖDEVİNİN VERGİ MAHREMİYETİ İLKESİNDEN

KAYNAKLANAN SINIRLARI

3.1. VERGİ MAHREMİYETİ İLKESİNİN İSTİSNALARI.....	89
3.1.1. Beyan Edilen Matrahın İlanı	90
3.1.2. Maliye Bakanlığınca Vergi ve Ceza Miktarlarının Açıklanması	93
3.1.3. Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleyenlerin ve Kullananların Meslek Odalarına Bildirilmesi	94
3.1.4. Kamu Görevlilerince Yapılan Adli ve İdari Soruşturmalarda İlgili Olarak Talep Edilen Bilgi ve Belgelerin Verilmesi	96
3.1.5. Bankalara Yapacakları Vergi Tahsiline Yönelik Bilgilerin Verilmesi .	98

3.1.6. Vergi Levhasının Bulundurulması	99
3.2. VERGİ MAHREMİYETİ İLE BİLGİ EDİNME HAKKI İLİŞKİSİ	100
3.2.1. Bilgi Edinme Hakkı.....	100
3.2.2. Bilgi Edinme Hakkının Gerekliliği	102
3.2.3. Bilgi Edinme Hakkı Kanunu	102
3.2.4. Bilgi Edinme Başvurusu.....	104
3.2.5. Bilgi Edinme Hakkının Sınırları	104
3.2.5.1. Devlet Sırrına İlişkin Bilgi ve Belgeler	106
3.2.5.2. Ülkenin Ekonomik Çıkarlarına İlişkin Bilgi ve Belgeler	106
3.2.5.3. İstihbarata İlişkin Bilgi ve Belgeler.....	107
3.2.5.4. Adli ve İdari Soruşturma ve Kovuşturmaya İlişkin Bilgi ve Belgeler	107
3.2.5.5. Özel Hayata İlişkin Bilgi ve Belgeler.....	108
3.2.5.6. Haberleşmenin Gizliliğine İlişkin Bilgi ve Belgeler	108
3.2.5.7. Ticari Sır İlişkin Bilgi ve Belgeler	109
3.2.5.8. Kurum İçi Düzenlemelere İlişkin Bilgi ve Belgeler.....	110
3.2.6. Bilgi Edinme Hakkına İlişkin Ceza Hükümleri	110
3.2.7. Bilgi Edinme Kanunu Bakımından Vergi Mahremiyeti İlkesi.....	111
3.3. MÜKELLEF HAKKI OLARAK VERGİ MAHREMİYETİ HAKKININ DEĞERLENDİRİLMESİ	113
3.4. VERGİ MAHREMİYETİ İLKESİNİN SAĞLADIĞI YARARLARI.....	114
3.4.1. Mükellefler Açısından.....	114
3.4.1.1. Mükellefin Vergi Dairesine Karşı Güveninin Tesisi.....	114
3.4.1.2. Ticari Rakiplerine Karşı Mükelleflerin Korunması	115
3.4.2. Vergi Dairesi Açısından	115
3.4.2.1. Vergilerin Toplanmasında Otokontrolün Sağlanması ve Verimin Artırılması	115
3.4.2.2. Vergi Uygulamasında Kolaylık Sağlanması	116
SONUÇ.....	117
KAYNAKÇA	123

KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun
a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen makale
BEHK	: Bilgi Edinme Hakkı Kanunu
C.	: Cilt
GİB	:Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	:Gelir Vergisi Kanunu
m.	: Madde
No.	: Numara
RG	: Resmi Gazete
s.	: Sayfa
SMMM	: Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TCMB	: Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
vb.	: Ve benzeri
VUK	: Vergi Usul Kanunu
VUKGT	: Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
YMM	: Yeminli Mali Müşavirler
YTCK	: Yeni Türk Ceza Kanunu

GİRİŞ

Türk vergi hukukunda bilgi verme ödevi ile vergi mahremiyeti hakkı iki önemli müessesedir.

Vergi Usul Kanunu başta olmak üzere diğer tüm vergi kanunlarının amacı ilgili vergi kanunu hükümlerini anlatmak ve ilgili verginin uygulanmasını sağlamaktır. Bu hükümlerden bir tanesi de bilgi verme ödevidir.

Kanun koyucu, beş kitaptan oluşan Vergi Usul Kanunu'nun bir bütün olarak ikinci kitabını mükellef ödevlerine ayırarak, bu ödevlerin önemine dikkat çekmektedir. Mükellefin vergiyi ödemek şeklindeki maddi ödevinin yanında; bilgi vermek, bildirimde bulunmak, beyanname vermek, defter tutmak, belge düzenine uymak, defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz etmek, ekim ve sayım beyanında bulunmak, vergi karnesi almak ve diğer ödevler şeklinde sıralanabilen şekli ödevleri vardır.

İstisnaları olmakla birlikte beyan esasına dayanan Türk Vergi Sistemi'nde vergi dairesi, vergiyi doğuran olay, mükellefiyet ve mükellefle ilgili bilgi ve belgeleri toplamak ve değerlendirmek zorundadır.

İdare mükellefin vermiş olduğu bilgilerin doğruluğunu takip etmek zorundadır. Bunun da yolu bilgi toplamaktan geçmektedir. İdarenin bilgi topladığını bilen mükellefler ise, vergiye ilişkin hükümleri yerine getirirken dikkatli olacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 148'inci maddesi hükmüne göre bilgi vermekle yükümlü olan kamu idare ve müesseseleri, mükellef veya vergi sorumluları ve mükellef veya vergi sorumluları ile muamelede bulunan gerçek ve tüzel kişiler, bilgi istemeye yetkili olan Maliye Bakanlığı görevlileri veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından talep edilmesi halinde bilgi vermek zorundadırlar.

Bilgi verme ödevi veya diğer ödevlerin yerine getirilmemesinin sonuçları vardır. Mükellef veya vergi sorumlularının üstlerine düşen ödevleri yerine getirmemeleri durumunda vergi ziyayı meydana gelmektedir. Vergi ziyasına ilaveten yapılan ihmal veya yanlışlıklar sebebiyle usulsüzlükler meydana gelir ve bu usulsüzlüklere idari cezalar verilir.

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, idarenin talep ettiği halde bilgi vermeyen veya talep edilmeksizin verilmesi gereken bilgileri vermeyen mükellef veya sorumlular bilgi verme ödevini ihlal etmiş olurlar. Bilgi vermekten çekinenlere verilecek ceza Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'inci maddesine göre özel usulsüzlük cezası kesilir.

Bilgi verme zorunluluğu ile susma hakkı birbiri ile çatışan iki önemli kavramdır. Susma hakkı, kişinin kendini suçlayıcı bir şekilde ifade vermemesi ve kendi aleyhine olabilecek şekilde bilgi ve belgeleri vermeme hakkını da içeren bir savunma hakkıdır. Vergi kanunları hükümlerine göre mükellefe verilmiş herhangi bir susma hakkı yoktur. İdare tarafından talep edildiğinde bilginin verilme zorunluluğu veya defter ve belgelerin vermeye zorlanması susma hakkının ihlaline neden olur.

Vergi mahremiyeti ise, mükelleflere verilmiş bir haktır. Bir kişilik hakkı olan mahremiyet, herkes tarafından bilinmeyen açıklanması halinde kişisel hak ve çıkarlara zararı olan bir durumdur.

Vergi mahremiyetinin ne olduğunu Vergi Usul Kanunu tanımlamaktadır. Vergi muamele ve incelemeleri ile uğraşan memurların, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanların, vergi kanunlarına göre kurulan komisyona iştirak edenlerin ve vergi işlerinde kullanılan bilirkişilerin, mükellefin veya mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken hususları ifşa etmeleri veya kendilerinin veya üçüncü kişilerin yararına kullanmasıdır.

Mahremiyet, sır, gizlilik gibi hususlar, Türkiye'nin de taraf olduğu İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi ile Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde de mevcuttur. Bunlara ilaveten Türkiye'nin iç hukukunda da düzenlemeler mevcuttur. Hem 1982 Anayasası'nda hem de Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun, Türk Borçlar Kanunu, Karaparanın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun gibi birçok kanunda mahremiyete ilişkin hüküm mevcuttur.

Verginin tarafları olan mükellef ve idarenin vergi ilişkisinde birtakım ödevleri ve görevleri vardır. Nasıl ki mükellefin bilgi verme ödevi varsa, idarenin de vergi mahremiyetine uyma ve bu mahremiyeti tesis etme görevi vardır.

Vergi mahremiyeti 1949 yılında 5432 sayılı Kanun ile vergi hukukuna girmiştir. Vergi mahremiyeti müessesesinin getirilme nedeni, çoğunluğu beyan esasına dayanan vergilerden oluşan Türk vergi sisteminde mükelleflerin vergi dairesine verecekleri bilgilerin mahrem kalmasına güvenerek doğru beyanda bulunmasını sağlamaktır.

Vergi cezalarının bulunmasının nedeni, vergi kanunlarında bulunan hükümlerin zamanında ve istenilen şekilde yerine getirilmesinin sağlanmasıdır. Eğer mükellefler vergi kanunları hükümlerine göre yapılması istenen fiilleri yapmazsa veya yapılmaması gereken fiilleri yaparsa vergi suçu işlemiş olurlar.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu Vergi Usul Kanunu'nun 362'nci maddesinde düzenlenmiştir. İlgili madde hükmüne göre, vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bunu ihlal edenler Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesine göre cezalandırılır.

Vergilendirmenin doğru bir şekilde yapılabilmesi için istenen bilgi ve belgelerin yine bu vergilendirme işleminde kullanılması gerekir. Bunun için de vergi mahremiyeti getirilmiştir.

Bir olayın veya durumun vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilebilmesi için, bunun sır veya gizli kalması gereken husus olması, mükellef veya mükellefle ilgili kimselere ait olan bilgilerin kaynağını mükellefin şahsından, muamele ve hesap durumlarından, işlerinden, işletmelerinden, servetlerinden veya mesleklerinden olmalı ve tüm bu hususlar görev dolayısıyla elde edilmiş olmalıdır.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun en temel özelliklerinden daha doğrusu en farklı özelliklerinden bir tanesi, bu suçun herkes taraşından işlenemez olmasıdır. Sadece kanunda yazılı kimseler tarafından bu suç işlenebilmektedir. Bu şekilde sayılı kişiler tarafından işlenebilen suçlara özgü suç denilmektedir.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun hareketi iki tanedir. Bunlar sırrın ifşası ve sırrın kullanılmasıdır. Bu suçun faili görevinden herhangi bir sebeple ayrılmış olsa bile, görev sürecinde öğrendiği tüm bilgiler yine vergi mahremiyeti kapsamında olacağı için ifşa etmesi veya kendisinin veya bir başkasının yararı için kullanması yasaktır.

Vergi mahremiyeti ilkesini ihlal etmiş olanlar vergi mahremiyeti suçunun işlemiş sayılırlar. Vergi mahremiyeti suçu Vergi Usul Kanunu'nda tanımlanmış olmasına rağmen suçun cezası Türk Ceza Kanunu'na atıf yapılarak belirlenmiştir. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun Ticari Sır, Bankacılık Sırrı veya Müşteri Sırrı Niteliğindeki Bilgi veya Belgelerin Açıklanması başlıklı 239'uncu maddesi hükmüne göre, bu bilgileri ifşa eden bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır.

İlk olarak 1949 yılında vergi hukukunda yerini alan vergi mahremiyeti ilkesi orijinal haliyle daha çok kişisel yararı gözetmekteydi. Daha sonraları ilki 1964'te eklenen istisna ile kişisel yarardan çok kamu yararını gözetmeye başlayarak bir denge kurulmuştur. Mevcut haliyle vergi mahremiyetine toplam altı tane istisna getirilmiştir. Bunlar; beyan edilen matrahın ilanı, Maliye Bakanlığı'nca vergi ve ceza miktarlarının açıklanması, sahte veya yanıltıcı belge düzenleyen veya kullananların meslek odalarına bildirilmesi, adli ve idari soruşturmalarda talep edilen bilgi ve belgelerin verilmesi, bankalara yapacakları vergi tahsilatına yönelik bilgilerin verilmesi ve vergi levhasının bulundurulmasıdır.

Vergi hukukundaki diğer bir önemli konu, vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgilerin Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'na dayanılarak talep edilip edilemeyeceğidir.

Kamu yönetiminde şeffaflığın sağlanması, demokratik ve hukuk devleti olmanın gereği olarak 24.04.2004 tarihinde yürürlüğe giren 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'nun getirilme amacı, halkın bir şekilde yönetime katılmasını sağlamak, yürütme organınca alınan kararları sorgulama çalışmasıdır.

Herkes bilgi edinme hakkını kullanabilir. Herkes, kanunda yazılı istisnalar dışında istediği konu hakkında kamu kurumlarından, kamu kuruluşlarında ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarından bilgi edinebilmektedir.

Vergi mahremiyetini ilgilendiren bilgi edinme hakkı istisnaları ‘‘özel hayata ilişkin bilgi ve belgeler ile ticari sırra ilişkin bilgi ve belgeler’’dir. Bu iki istisna hükmü çerçevesinde, vergi mahremiyeti ile bilgi edinme hakkı arasında herhangi bir çatışma yoktur. Zira bu iki istisna hükmü ortak noktalardır. Çünkü, hem özel hayat hem de ticari hayata ilişkin bilgiler vergi mahremiyetinin koruduğu iki temel sırdır.

Tüm bu hükümlere ve istisnalara rağmen vergi mahremiyetinin hem mükelleflere hem de idareye çeşitli faydaları vardır. Mükellefin vergi mahremiyeti ile idareye olan güveni artar ve rakiplerinin kendisi hakkında gizli bilgilere ulaşamayacağına emin olur. İdareye yararı ise, vergilerin toplanmasında toplum içinde bir otokontrolün sağlanması ve böylelikle kolaylığın elde edilmesidir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA BİLGİ VERME ÖDEVİ

1.1. Vergi Ödevi

Vergi ödevi, vergi borcunun ödenmesi veya bu vergi borcu ile ilgili şekli yükümlülüklerin yerine getirilmesidir¹.

Vergi ödevi çerçevesinde mükellef, vergi sorumlusu veya bir vergiyi üçüncü kişi hesabına keserek yatırmak zorunda olan kimse, vergi beyannamesi vermek, istenildiğinde bilgi vermek, bir güvenlik önlemini almak, defter ve kayıt tutmak veya kanunlarla emredilen diğer ödevleri yerine getirmek gibi çeşitli ödevleri yerine getirmek zorundadır. Bunlara ilaveten, vergi mahremiyeti ilkesi kapsamında görev alan vergi müfettişi, bilirkişi, vergi mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri veya Danıştay'da görevli olan hakimler de, görevleri dolayısıyla yükümlüler hakkında öğrendikleri bilgileri saklamak zorunda olduklarından vergi ödevlisi sayılmaktadır².

1.2. Mükellefin Ödevleri

Mükellef ya da sorumlunun vergiye ilişkin en önemli ödevi, vergi borcunu kanunlarda öngörülen zamanda, tutarda ve biçimde ödemesidir. Vergi hukukunda buna, maddi yükümlülük adı verilmektedir. Bu temel ve en önemli ödevin yanında yerine getirilmesi gereken usul ve biçime ilişkin diğer ödevler de vardır ki, bunlara da şekli yükümlülükler denilmektedir. Şekli yükümlülükler gerektiği şekilde ve zamanda yerine getirilmediği takdirde, maddi yükümlülük açısından önemli bazı sorunlar ortaya çıkmaktadır. Bundan da vergi dairesi, mükellef ve sorumlular ile üçüncü kişilerin zarar görmesi olasıdır³.

Vergi Usul Kanunu başta olmak üzere diğer tüm vergi kanunlarında da yer alan mükellef ödevlerinin amacı vergi dairesinin vergilendirme işlemlerini doğru yapmasını sağlamaktır. Bu amacın dışında vergi ödevlerine uyması ile kişilerin

¹ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2014, s. 203.

² Karakoç, **a.g.e.**, s. 203.

³ Karakoç, **a.g.e.**, s. 377.

mükellefler hakkında doğru bilgilere ulaşması, işletmelerin muhasebe işlemlerini geliştirmesi gibi faydaları da olmaktadır⁴.

Kanun koyucu vergilemenin doğru ve etkin bir şekilde uygulanabilmesi için mükelleflere koyduğu bu ödevleri yerine getirmeye mecbur kılmıştır. Beş kitaptan oluşan VUK'un ikinci kitabı bir bütün olarak mükellefin ödevlerine ayrılarak ayrıntılı bir şekilde kanunda yerini bulmuştur. Temel vergi kanunu olan VUK'taki bildirme, defter tutma, belge düzenine uyma, ekim ve sayım beyanında bulunma, vergi karnesi alma, muhafaza ve ibraz ödevleri ile diğer bazı ödevleri gibi ödevlerin yanında, diğer vergi kanunlarında da mükellefin ödevleri ile ilgili hükümlere yer verilmiştir⁵.

1.2.1. Mükellefin Maddi Ödevi

Mükellefin maddi ödevinden kastedilen, vergiyi ödemesidir. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile başlayan mükellef ile idare arasındaki ilişki, mükellefin maddi ödevi olan verginin ödenmesi ile son bulur.

1.2.2. Mükellefin Şekli Ödevleri

İdare ile mükellef arasındaki vergi hukukundan doğan ilişkisinin düzgün bir biçimde işleyebilmesi için mükelleflerin vergi kanunlarına göre hesaplanan vergi borcunu ödemenin yanında, çeşitli ödevleri yerine getirmeleri gerekmektedir.

VUK başta olmak üzere diğer vergi kanunlarında da yer alan bu ödevlerin asıl amacı, vergi dairesinin vergilendirmenin doğru yapılmasını sağlamaktır⁶.

1.2.2.1. Bildirimde Bulunma Ödevi

Vergilendirme işleminde, idare ile mükellef arasında bu ilişki ortadan kalkana kadar bilgi verme çerçevesinde birtakım işlemlerin yapılması gerekir. Bu ilişkinin kurulmasında, beyana dayalı vergi sistemine sahip olmamızdan dolayı ilk harekete

⁴ Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, Ankara, İmaj Yayıncılık, 2001, s. 183.

⁵ S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2013, s. 223.

⁶ Uluatam, Methibay, **a.g.e.**, s. 183.

geçme ve sonrasında da sürekli olarak bilgi akışını sürdürme görevi mükellefe düşmektedir⁷.

Bu bildirimlerin neler olduğu, şekli, usulü ve ne zaman yapılacağı VUK'un 154 ve sonraki maddelerinde hükmedilmiştir.

1.2.2.1.1. Bildirilmesi Zorunlu Olan Hususlar

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre; bildirilmesi zorunlu olan hususları işe başlamanın bildirilmesi, değişikliklerin bildirilmesi ve işi bırakmanın bildirilmesi şeklinde sınıflamak mümkündür.

1.2.2.1.1.1. İşe Başlamanın Bildirilmesi

Mükellefin işe başlaması, vergi dairesi ile sürekli bir ilişki bağının kurulması sonucunu doğurmaktadır. Kanunda sayılmış olan işe başlama çeşitlerinden bir tanesine sahip olan mükellef, ödevlerinden biri olan işe başlamayı vergi dairesine haber vermek zorundadır⁸.

İşe başlamanın bildirilebilmesi için, öncelikle, hangi olay ve durumların işe başlamayı ifade ettiğinin bilinmesine gerekmektedir. İşe başlamanın belirtileri, VUK'ta tüccar ve serbest meslek erbabı bakımından ayrı ayrı sayılmıştır⁹.

VUK'un 154'üncü maddesine göre tüccarda işe başlamasının belirtileri şunlardır:

“Tüccarlar için aşağıdaki hallerden herhangi biri ‘İşe başlama’'yı gösterir:

1. Bir iş yeri açmak (İş yeri açmaktan maksat, belli bir yerde bilfiil ticari veya sınai faaliyete geçmek demektir. Bir yerin ne maksatla olursa olsun sadece tutulmuş olması veya içinde tertibat ve tesisat yapılmakta bulunması iş yerinin açıldığını göstermez);

2. İş yeri açılmamış olsa bile ticaret siciline veya mesleki teşekküle kaydolunmak;

⁷ Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, Cilt 2, Ankara, Ogun Kardeşler Matbaası, 1979, s. 332.

⁸ Bulutoğlu, **a.g.e.**, s. 333.

⁹ Oktar, **a.g.e.**, s. 224.

3. *Kazançları basit usulde tespit edilen tüccarlar için işle bilfiil uğraşmaya başlamak*’.

Yine VUK’un 155’inci maddesine göre ise serbest meslek erbabında işe başlamanı belirtileri şunlardır:

“Serbest meslek erbabı için aşağıdaki hallerden herhangi biri ‘İşe başlama’ yı gösterir:

1. *Muayenehane, yazıhane, atelye gibi özel iş yeri açmak;*
2. *Çalışan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunduğunu ifade eden alametleri asmak;*
3. *Her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren ilanlar yapmak;*
4. *Serbest meslek olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolunmak*’.

1.2.2.1.1.2. Değişikliklerin Bildirilmesi

VUK’un 157, 158 ve 159’uncu maddeleri hükümlerine göre işletmeler, işletmeyle ilgili meydana gelen bazı değişiklikleri idareye bildirmek zorundadırlar.

Kanunun 157’nci maddesine göre¹⁰, iş veya ikametgah adreslerini değiştiren mükellefler, yeni adreslerini bildirmek zorundadır. İlgili kanunun 158’inci maddesi hükmüne göre ise¹¹, mükellefler yeni bir vergiye tabi olursa, mükellefiyetliği değişirse veya bu mükellefiyetlikten muaf olurlarsa bunu vergi dairesine bildirmek zorundadırlar. Mükelleflerin iş yeri ile ilgili meydana gelen değişiklik ile ilgili bilmesi zorunlu olan son husus ise, işyeri sayısındaki artış veya azalıştır¹².

¹⁰ **VUK m. 157:** *“101’inci maddede yazılı bilinen iş veya ikamet yeri adreslerini değiştiren mükellefler, yeni adreslerini vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar”.*

¹¹ **VUK m. 158:** *“İşe başladıklarını bildiren mükelleflerden:*

- a) *Yeni bir vergiye tabi olmayı;*
- b) *Mükellefiyet şeklinde değişikliği;*
- c) *Mükellefiyetten muaflığa geçmeyi;*

Gerektirecek surette işlerinde değişiklik olanlar, bu değişiklikleri vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar”.

¹² **VUK m. 159:** *“Aynı teşebbüs veya işletmeye dahil bulunan iş yerlerinin sayısında vukua gelen artış veya azalışları mükellefler vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar”.*

Bu konu ile ilgili bir örnek verilirse¹³; ‘‘Gelir vergisi mükellefi (A); Çankaya vergi dairesinin mükellefi olup, İşyeri Ankara’nın Kızılay semtindedir.

Mükellef (A), işyerini boşaltmak zorunda kalmış ve işyerini Kızılay’da aynı sokakta bulunan başka bir işyerine ya da Konya ilinde bulunan başka bir işyerine nakletmiştir.

Bu duruma göre; mükellef (A), Çankaya vergi dairesi bölgesinde bulunan işyerin, yine aynı vergi dairesi bölgesinde başka bir işyerine ya da bağlı bulunduğu vergi dairesi bölgesi dışındaki başka bir vergi dairesi bölgesine nakletmesi, adres değişikliği sayılacaktır. Bu değişikliğin aynı il içinde veya iller arasında olması durumu değiştirmez. Eğer, mükellef (A) işyerini bağlı bulunduğu vergi dairesi bölgesi dışındaki bir yere nakletmiş ise, bu durumu ayrıca gidilen yerdeki vergi dairesine de bildirmesi gerekir’’.

1.2.2.1.1.3. İş Bırakmanın Bildirilmesi

Vergi Usul Kanunu’nun 160’ıncı maddesine göre işi bırakanlar bu durumu vergi dairesine bildirmek zorundadırlar. Yine aynı kanunun 161’inci maddesinde ise işi bırakmanın ne olduğu tarif edilmiştir.

‘‘Vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi işi bırakmayı ifade eder. İşlerin herhangi bir sebep yüzünden geçici bir süre için durdurulması işi bırakma sayılmaz’’.

VUK’un diğer hükümlerine göre de ölüm, tasfiye, iflas, iş veya teşebbüsün devir edilmesi veya birleşmesi hallerinde de iş bırakılmış olur.

1.2.2.1.2. Bildirimlerin Süre ve Şekli

İşe başlama bildiriminde bulunma süresi, işe başlama tarihinden itibaren on gündür. İş bırakma ve iş değişikliği hallerindeki süre, bildirilecek olayın meydana geldiği tarihten itibaren bir aydır. Bildirimlerde genel bildirme süresi bir ay olmasına rağmen, bina ve arazi değişikliklerine özgü iki aylık süre öngörülmüştür¹⁴.

Genel olarak hukuk sisteminde olduğu gibi vergi hukukunda da yazılı bildirim esası vardır. Bunu da VUK’un 169’uncu maddesinde görmekteyiz.

¹³ Ali Uysal, Nurettin Eroğlu, **Açıklamalı ve İhtihatlı VUK**, Ankara, Sözkesen Matbaacılık, 2009, s. 302.

¹⁴ Oktar, **a.g.e.**, s. 227.

“Bildirimler yazılı olur; yalnız defter tutmaya mecbur olmayan mükelleflerden okuma ve yazması olmayanlar bildirmeleri sözle yapabilirler. Sözlü bildirmeler tutanakla tespit olunur”.

VUK hükümlerine göre, yazılı bildirimler posta ile taahhütlü olarak da gönderilebilir. Ayrıca sadece defter tutmak zorunda olmayan mükelleflerden okuma yazma bilmeyen kişiler, sözlü bildirimde bulunabilir ve bu bildirim de mutlaka bir tutanakla kayıt altına alınır.

1.2.2.2. Beyanname Verme Ödevi

Mükellefin ödevlerinden bir diğeri beyanname vermektir. Türk vergi sistemi, istisnalarıyla birlikte, temel olarak beyan esasına dayanmaktadır. Başka bir deyişle, vergiler, mükellefin beyanı üzerinden tarh edilir. Beyana dayanan tarhta, mükellef veya vergi sorumlusu, vergi dairesine verginin matrahını ve vergilendirmeye imkan veren diğer bilgileri kapsayan beyanname ile bildirimde bulunur. Beyana dayanan tarh usulünde, vergi dairesi kendisine verilen beyanname üzerinden ve orada yer alan bilgilere göre tarh işlemi gerçekleştirir¹⁵.

Türk vergi sisteminde; gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, özel iletişim vergisi, emlak vergisi, veraset ve intikal vergisi, gümrük vergisi, banka ve sigorta muameleleri beyana dayanan vergilere örnek gösterilebilir.

VUK’un 25’inci maddesine göre, beyan üzerinden alınan vergilerde idare bir tahakkuku fişi düzenler ve mükellef ya da vergi sorumlusuna verir. Bunun verilmesi ile birlikte bu vergi tarh ve tahakkuk etmiş olur.

Beyanname mutlaka yazılı bir şekilde elden verilir. Ayrıca kanun koyucu VUK’un 170’inci maddesine eklediği hükümden dolayı, beyannameler posta yolu ile de verilebilir.

Vergi sistemimizin çoğu beyana dayanan vergilerden oluşmaktadır. Beyannamenin verilme zamanı ise her vergi kanununda özel olarak düzenlenmiştir. Örneğin kurumlar vergisinin beyannamesi, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 14’üncü

¹⁵ Karakoç, a.g.e., s. 388.

maddesine göre, hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci gününe kadar; banka ve sigorta muameleleri vergisinin beyannamesi ise, Gider Vergileri Kanunu'nun 47'nci maddesi hükmüne göre, beyanname ertesi ayın on beşinci günü akşamına kadar muamelelerin yapıldığı yerin vergi dairesine bildirilmelidir.

1.2.2.3. Defter Tutma Ödevi

Türk Ticaret Kanunu tacirleri, VUK da mükelleflerin büyük bir kısmını belli başlı defterleri tutmakla yükümlü kılmıştır. Çünkü doğası gereği ticari hayatta veya vergiye ilişkin konularda ihtilafların çıkması doğaldır ve bu ihtilafların çözümü için de defterlere ihtiyaç duyulmaktadır¹⁶.

Türk vergi sistemi, vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi ve bu belgenin de kanunda hükmedilen defterlere kaydedilmesi işlemine esasına dayanır. Belge ve kayıt düzeni denilen bu esasın amacı, mükellefin ve mükellefle hukuki ilişkide bulunan diğer kişilerin vergi ile ilgili işlemlerinin, mükelleflerin servet, sermaye ve hesap durumları ile faaliyet ve hesap sonuçlarının belli edilmesinin, incelenmesinin ve tespitinin sağlanmasıdır¹⁷.

Mükelleflerin defter tutmalarındaki maksat¹⁸;

- Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek;
- Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerinin tespit etmek;
- Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek,
- Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;
- Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını kontrol etmek ve incelemektir.

VUK hükümlerine göre her mükellef defter tutmak zorunda değildir. Bu kanunun 172'nci maddesinde defter tutmak zorunda olanlar 173'üncü maddesinde

¹⁶ Fahri Arıkan, "Defter Tutmakla Yükümlü Olanların Muhafaza ve İbraz Ödevi", **Vergi Dünyası**, Sayı: 172, Aralık 1995, s. 108.

¹⁷ Karakoç, **a.g.e.**, s. 397.

¹⁸ Karakoç, **a.g.e.**, s. 397.

ise defter tutmak zorunda olmayanları yani defter tutmaktan istisna olanlar sayılmıştır.

‘‘Aşağıda yazılı gerçek ve tüzel kişiler bu kanunun esaslarına göre defter tutmaya mecburdurlar:

1. Ticaret ve sanat erbabı;
2. Ticaret şirketleri;
3. İktisadi kamu müesseseleri;
4. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler;
5. Serbest meslek erbabı;
6. Çiftçiler.

Defter tutma mecburiyeti aşağıda yazılı gerçek ve tüzel kişiler hakkında uygulanmaz:

1. Gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler;
2. Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları basit usulde tespit edilenler;
3. Kurumlar vergisinden muaf olan:
 - a) İktisadi kamu müesseseleri;
 - b) Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler’’.

1.2.2.4. Belge Düzenine Uyuma Ödevi

Belge düzeni, vergilendirmeye ilişkin işlemlerin, vergi kanunlarında yer alan veya Maliye Bakanlığı’nca belirlenen hükümler çerçevesinde şekil ve içerik yönünden düzenlenmesidir¹⁹.

Vergi matrahı mükellefin defter ve belgelerine göre tespit ve beyan edilmektedir. Bu sebepten dolayı mükellefin verdiği beyanname, mükellef için kayıtlarının ve beyanının doğruluğunu gösteren bir delildir. Vergi dairesi için ise önemli bir vergi denetim aracı olması sebebiyle düzgün tutulması zorunludur²⁰.

Belge düzenine uymanın çeşitli işlevleri vardır²¹:

Bu işlevlerden bir tanesi, vergiye ilişkin işlemlerin belgeye bağlanmış olması sebebiyle vergi kaçakçılığının önlenmesidir. Mükellef ile ilişki içerisinde bulunan üçüncü kişiler ile aralarında oluşturulacak çıkar çatışması, vergiyi güvence altına

¹⁹ Karakoç, **a.g.e.**, s. 416.

²⁰ Oktar, **a.g.e.**, s. 249.

²¹ Karakoç, **a.g.e.**, s. 416 – 417.

almaktadır. Çünkü düzenlenen belgenin içeriği bir tarafın gelirini oluştururken, diğer tarafın da giderini oluşturmaktadır.

Belge düzeninin bir başka işlevi ise, vergi denetiminin etkinleştirilmesidir. Belge düzeninin diğer bir işlevi ise, vergiye ilişkin verilen belgelerin mükellef açısından birer delil olarak kullanılmasıdır. Mükellef, vergilendirme işlemleri için, kendisinin haklılığını, gerek kendi düzenlediği gerek karşı tarafın düzenlediği belgelere dayanarak ispat edebilmektedir. Aynı durum idare için de geçerlidir.

VUK'un 229 ile 252'nci maddeleri arasında kanun koyucu belge düzenine ilişkin birçok hüküm vardır. Bu madde hükümlerine göre; mükellef tarafından düzenlenmesi gereken belgeler: fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış belgeleri, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzları, ücret bordrosu, taşıma ve otel işletmelerine ilişkin belgeler, muharebe evrakıdır.

1.2.2.5. Defter ve Belgeleri Muhafaza ve İbraz Ödevi

Muhafaza ve ibraz ödevleri, defter ve belgelerin belli bir süre boyunca saklanması ve istenildiğinde denetlenmek üzere yetkililere sunulması zorunluluğunu ifade etmektedir. Bu zorunluluk, defter tutan mükellefler için olduğu kadar, defter tutmak zorunda olmayanlar için de geçerlidir.

1.2.2.5.1. Muhafaza Ödevi

Mükellefler, VUK'un 253'üncü maddesine göre defterlerini muhafaza etmek zorundadırlar. Bu maddeye göre:

“Bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili bulundukları yılı takiben takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar”.

VUK hükümlerine göre, defterleri muhafaza etmeye mecbur olmayanlar da vardır. 254'üncü maddeye göre bu kişiler mecburi defterleri tutmak zorunda olmasalar dahi bazı belgeleri muhafaza etmek zorundadırlar.

“Bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar, 232, 234 ve 235'inci maddeler mucibince almaya mecbur oldukları fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip

eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar''.

1.2.2.5.2. İbraz Ödevi

İbraz ödevi VUK'un 256'ncı maddesine göre²², bu kanuna göre muhafaza edilmek zorunda olunan her türlü defter, belge kayıt altına alındığı gibi muhafaza süresi içinde yetkili makamların talep etmesi halinde bunların ibraz edilmesi zorunludur.

1.2.2.6. Ekim ve Sayım Beyanında Bulunma Ödevi

Mükellefin, ekim ve sayım beyanı ödevi, zirai işletmesi GVK'nın 54'üncü maddesinde belirtilen işletme büyüklüklerinin üstünde olan çiftçilerin, zirai faaliyetleri ile ilgili olmak üzere, her yıl, köy ve mahalle muhtarlıklarına başvurarak bulundukları beyandır²³.

VUK'un 243'üncü madde hükmüne göre, ekim sayım beyanında bulunması gereken bilgiler: çiftçinin adı ve soyadı, ikametgah adresi, zirai işletmenin bulunduğu yer, ekilen arazinin genişliği, beslenen hayvanın cins ve miktarları, meyve verebilecek durumdaki ağaç sayısıdır.

Aynı madde hükmüne göre, ekim ve sayım beyanı her yıl Kasım ayında yapılır. Bu beyan yazılı olabileceği gibi sözlü de olabilir. Bu beyanlar, beyan süresinin sonundan itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesine teslim edilmelidir.

²² "Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257'nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek sorundadırlar. Bu zorunluluk Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir".

²³ Oktar, a.g.e., s. 263.

1.2.2.7. Vergi Karnesi Alma Ödevi

Vergi karnesi, mükellefin medeni hali ve aile durumuna ve kendilerine tahakkuk ettirilen ve kendilerinden tahsil olunan vergilere ait bilgileri içeren ve şekli Maliye Bakanlığınca belli edilen bir belgedir²⁴.

VUK'un 247'nci maddesine göre;

“Aşağıda yazılı olanlar vergi karnesi almaya mecburdurlar:

1. *Gelir Vergisi Kanununa göre diğer ücret kapsamında vergilendirilenler;*
2. *Gelir Vergisi Kanununa göre indirimden faydalanmak isteyenler;*
3. *Gelir Vergisi Kanununun 35'inci maddesinin (B) bendi uyarınca karne almak zorunda olanlar.*

Durumu yukarıdaki şartların birden fazlasına girse bile, bir mükellef tek vergi karnesi alır”.

Vergi karnelerinin şekilleri Maliye Bakanlığınca hazırlanır. Vergi karnesi almak zorunda olan mükellefler, bağlı bulundukları vergi dairesine müracaat ederek alırlar. Bu karneler mükellefler tarafından doldurduktan sonra, vergi dairesine ibraz ederek tescil ettirirler²⁵.

1.2.2.8. Diğer Ödevler

Yukarıdaki yedi şekli ödevin dışında mükelleflerin birçok ödevi daha bulunmaktadır. Bu ödevler, diğer ödevler adı altında VUK'un 257'nci maddesinde düzenlenmiştir.

“Vergi inceleme ve kontrolleri ile gayrimenkullerin rayiç bedelinin tespiti sırasında mükellefler aşağıda yazılı ödevleri yerine getirmeye mecburdurlar:

1. *İncelemeye yetkili memura müessesenin durumuna göre, çalışma yeri göstermek ve resmi çalışma saatlerinde memurun müessesede çalışmasını sağlamak;*
2. *İnceleme ile ilgili her türlü izahatı vermek;*
3. *İncelemeye yetkili memurun, lüzumunda iş yerinin her tarafını gezip görmesini sağlamak;*
4. *Bina ve arazinin rayiç bedelinin tespitinde değeri edilecek bina ve araziye, Emlak Vergisi Kanunu'nun 31'inci maddesine göre*

²⁴ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s. 450.

²⁵ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s. 451 – 452.

Maliye Bakanlığınca yetkili kılınan memurlara gösterip gezdirmek, bu gibi gayrimenkullerin genel ahvaline, kullanım tarzına ve kirada ise kiranın miktarına müteallik her türlü bilgileri vermek;

5. *İşetmede 134'üncü madde gereğince envanter yapılması halinde araç, gereç ve personeliyle bu işlemlerin intacına gerekli adım ve kolaylığı göstermek''.*

1.3. Bilgi Verme Ödevi

Bilgi vermekten maksat; vergi ile ilgili olan her türlü malumat ile defter ve belgelerin, bu bilgiyi isteyen yetkili kişiye veya idareye bildirmesidir²⁶.

Beyan esasına dayanan vergilendirme sistemlerinde vergi dairesi, vergiyi doğuran olay, mükellef ve mükellefiyetle ilgili işlem vb. konular hakkında bilgi toplamak ve toplanan bu bilgileri değerlendirmek zorundadır. Çünkü, vergiden beklenen mali fonksiyonun gerçekleşmesi ve sistemin başarıya ulaşmasında bilgi vermenin önemi büyüktür. Yani vergi dairesi, beyan esasına dayanan vergilerde vergiyi doğuran olay, mükellef ve mükellefiyet ile ilgili olaylar ile mükellefin beyanının doğruluğunu devamlı olarak izlemek durumundadır. Bu izlemenin bir yolu da bilgi toplamaktır. Toplanan bu bilgiler daha sonra idarece değerlendirilecek ve sistemin iyi işlemlerini sağlanacaktır²⁷.

Vergi sisteminin beyana dayandığı ülkelerde idarenin bilgi toplamasının iki fonksiyonu vardır. İlki kendisi hakkında devamlı veya gerektiğinde bilgi toplandığının farkında olan mükellefler beyanlarında daha titiz davranacaklardır. Bu sebeple bilgi toplama vergi güvenliğini tesis etmede önemli rol oynar. Bilgi toplamanın ikinci fonksiyonu ise, doğru bilgi vermeyenlerin ziaya uğrattıkları vergi miktarının tespit edilmesini sağlamasıdır²⁸.

İdarenin bilgi topladığını bilen mükellefler ise, beyanlarını vermekte daha dikkatli olacaklardır. Çünkü, mükellefler bilirler ki, idare devamlı olarak bilgi toplamakta veya gerektiğinde de toplayacak ve bu bilgileri değerlendirerek gerçek durumu ortaya koyacaktır. Buna ilaveten vergi incelemesi sadece mükellefin ibraz

²⁶ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s. 204.

²⁷ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s. 203.

²⁸ Metin Duran, "Bilgi Verme Zorunluluğu ve Sonuçları", **Vergi Sorunları**, Sayı: 78, Mart 1995, s. 112.

edecekleri defter ve vesikalara dayanılarak yapılmaz. Vergi incelemesi çeşitli kaynaklardan toplanan bilgilerden de yararlanılarak tamamlanır²⁹.

Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle ilişkide bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesine yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermek zorundadırlar. Bu zorunluluğu yerine getirmeyenlere ise özel usulsüzlük cezası kesilir³⁰.

1.3.1. Bilgi Vermekle Yükümlü Olanlar

Bilgi vermekle yükümlü olanların kimler olduğu VUK'un 148'inci maddesine bakıldığında öğrenilmektedir.

“Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar”.

Bu hüküm çerçevesinde bilgi vermek zorunda olanları üç grup halinde sınıflamak mümkündür.

- Kamu idare ve müesseseleri
- Mükellef veya vergi sorumluları
- Mükellef veya vergi sorumluları ile muamelede bulunan gerçek ve tüzel kişiler.

Yukarıdaki üç gruba bakıldığında bilgi vermek zorunda olan kişi ve kurumların çok geniş tutulduğu anlaşılmaktadır. Örneğin mükelleflerle muamelede bulunan gerçek ve tüzel kişiler grubuna, alım veya satım gerçekleşmemiş olsa da herhangi bir ön görüşmenin yapılması, kredi verilmesi gibi münasebetler bile mükellef veya vergi sorumluları ile muamelede bulunan kişiler kapsamına girer³¹.

²⁹ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s. 203.

³⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Mükelleflerin Hakları ve Ödevleri Rehberi 2014**, s. 28.

³¹ Duran, **a.g.m.**, s. 112.

1.3.1.1. Kamu İdare ve Müesseseleri

Kamu idareleri, kamu hizmeti gören ve tüzel kişiliğe sahip olan idarelerdir. Bunlar; devlet, il özel idareleri, belediye ve köylendir. Bu duruma göre Maliye Bakanlığı ile vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar; Devlet teşkilatı çatısı altındaki tüm bakanlık, genel müdürlük, kamu bütçeli idare, özel idare, belediyeler ve köy muhtarlıklarından, istenilmesi yasak olan bilgiler dışında kalan her türlü bilgileri isteyebilirler³².

Kamu müesseseleri ise, kamu idarelerine bağlı olan, tüzel kişiliği bulunan ve kamu hizmetlerini karşılamak üzere kurulmuş müesseselerdir. Kamu müesseseleri kendilerine yapılmakla verilmiş belli kamu hizmetlerini yerine getirmeleri itibariyle, kamu idarelerinden ayrılırlar. Kamu müesseselerine örnek olarak; Maden Tetkik ve Araştırma Enstitüsü, Ticaret ve Sanayi Odaları, Ziraat Odası vb. gösterilebilir. İşte bu müesseseler Maliye Bakanlığı ile vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermek zorundadırlar³³.

1.3.1.2. Mükellef veya Vergi Sorumluları

Bilgi vermek zorunda olan mükellef veya vergi sorumluları ise, herhangi bir verginin mükellefi veya sorumlusu durumundaki gerçek veya tüzel kişilerdir. Bu tanıma göre; mükellef veya vergi sorumlusu durumunda olan tüm gerçek kişilerle, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler gibi tüzel kişiliği olan ve vergi mükellefi bulunan kişiler de, istenen bilgileri vermek zorundadırlar³⁴.

1.3.1.2.1. Mükellef

Biri maddi ödev olan vergiyi ödemek; diğeri şekli ödevler olan bildirimde bulunma, belge düzenleme, defter tutma, beyanname verme, defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz etmek zorunda olan kişiye mükellef denir³⁵.

³² Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s. 204.

³³ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s. 205.

³⁴ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s. 205.

³⁵ Karakoç, **a.g.e.**, s. 204.

Mükellefin kim olduğu vergi kanunlarınca belirtilmektedir. Başka bir ifadeyle, bir kimseden mükellef sıfatıyla bir verginin talep edilmesi, o kimsenin ilgili vergi kanununda mükellef olarak nitelendirilmiş olmasına bağlıdır. Bu zorunluluk da Anayasa'nın 73'ncü maddesine dayanılarak vergilerin kanuniliği ilkesince olmaktadır. Kanundan kaynaklanmayan bir yükümlülüğü, idari bir işlemle ve/veya bir mahkeme kararı ile yüklenmesi mümkün değildir³⁶.

VUK'un 8'inci maddesi mükellefin kim olduğunu tanımlamıştır.

“Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir”.

Kanun koyucu vergi kanunlarının bir bakıma çatısı konumunda olan VUK'ta böyle bir tanım yapmış ve her vergi kanununun mükellefini kendi tanımlamasını istemiştir. Zira her vergi kanununda olması zorunlu olan unsurlar vardır. Örneğin, her vergi kanununda o verginin konusu, mükellefi, oranı, unsurları varsa istisna ve muafiyetleri, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemleri ve daha fazlası bulunmak zorundadır.

Vergi kanunları genellikle verginin konusundan sonra söz konusu verginin mükellefini tayin ve tespit etmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'na göre, gerçek kişiler; Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre sermaye şirketleri ve kurumlar; Emlak Vergisi Kanunu'nda yer alan maliki, Bina Vergisi'nde, binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa, binaya malik gibi tasarruf edenler; Motorlu Taşıtlar Vergisi'ne göre, adlarına motorlu taşıt tecil edilmiş olan gerçek veya tüzel kişiler; Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'na göre, veraset yoluyla veya ivazsız olarak mal iktisap eden kişi vergi mükellefidir³⁷.

İki şartın mevcut olması halinde mükelleften söz edilebilir. İlk şart, vergiyi doğuran olayın kişinin kendi şahsında gerçekleşmiş olması; diğer şart ise, ortaya çıkan vergi borcunu kişinin kendi malvarlığından ödemek zorunda olmasıdır. Bu iki şart mükellef ile vergi sorumlusu arasındaki farkı da oluşturmaktadır. Çünkü, vergi

³⁶ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989, s. 79.

³⁷ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2010, s. 34 - 35.

sorumluluğunda, vergiyi doğuran olay hiçbir şekilde kişinin şahsında gerçekleşmemektir.

1.3.1.2.2. Vergi Sorumlusu

Sorumluluğun tanımı her bir hukuk dalında farklı farklı yapılmaktadır. Medeni hukukta sorumluluk, verilen bir zararın tazmin edilmesi ya da bir malvarlığına alacaklının el koyabilme hakkını ifade etmektedir. İdare hukukunda ise, vergi dairesi de dahil olmak üzere, idarenin tüm eylem ve işlemlerinden doğan zararların tazmininden sorumlu olan kişidir³⁸.

Vergi hukukunda sorumluluk ise, mükellef gibi vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmayan, kanunlarla vergiye ilişkin maddi ve/veya şekli ödevlerin yerine getirilmesi bakımından vergi dairesine muhatap tutulan; bazı durumlarda ise, asıl vergi borçlusu ile birlikte veya onun yerine geçerek vergiyi kendi malvarlıklarından ödemeyen kişiyi ifade eder³⁹.

VUK'un 8'inci maddesinin ikinci fıkrası vergi sorumlusunun kim olduğunu tanımlamıştır.

“Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir”.

Vergi sorumlusu, verginin mükellefi olmadığı halde, asıl vergi mükellefinden istenen vergiyi, vergi dairesine ödemek ve vergiye ilişkin diğer şekli ödevleri yerine getirmek mecburiyetindedir⁴⁰.

Vergi sorumlusunun görevi aracı ödeyici olmasıdır. Stopaj usulünde vergi asıl borçludan değil de vergi sorumlusundan istenir. Vergi sorumlusu vergiyi ödemek ve hatta vergi ile ilgili şekle ve usule dair ödevleri de yerine getirmek mecburiyetindedir. Bu sayede verginin daha kolay ve emin tahsil olunabileceği düşünülmektedir. Çünkü, gelir daha sahibi tarafından elde edilmeden daha doğrusu sahibinin eline geçmeden önce vergilendirilmektedir. Örneğin, işçi ve işveren

³⁸ Karakoç, **a.g.e.**, s. 215.

³⁹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2014, s. 75.

⁴⁰ Aksoy, **a.g.e.**, s. 35.

ilişkinine baktığımız zaman, işçiye ücret ödeyen işveren, bu ücret ödemesini yapmadan önce, işçinin aldığı ücretten ödemesi gereken gelir vergisi kesmek ve ödemek mecburiyetindedir. Bu bakımdan, vergi sorumlusu, vergiyi kendi nam ve hesabına değil, başkalarının nam ve hesabına demektir⁴¹. Burada verilen örnekte vergi sorumlusu işverendir.

Vergi sorumluluğu müessesesinin bulunmasındaki temel amaç, idarenin vergi alacağının kolaylıkla ve daha az masrafla toplanmasını sağlamak ve bu yolla vergi kayıplarını asgari düzeye çekmektir. Bu amaçla, vergi dairesi çok sayıda yükümlü yerine onlarla belli bir ilişki içinde olan daha az sayıdaki kişiler aracılığıyla verginin toplanmasını gerçekleştirmekte ya da işin niteliği gereği vergi yükümlüsünün vergi borcunu bizzat ödemesinin mümkün olmadığı durumlarda mükellefin yerine geçen bu kişilere yani vergi sorumlularına vergi ile ilgili çeşitli ödevler yüklemektedir⁴².

Ayrıca, yine VUK'un 8'inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre⁴³, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna ilişkin yapılan özel anlaşmalar ve sözleşmeler vergi dairesini bağlamaz. Son olarak dördüncü fıkraya göre⁴⁴, bu kanunun içinde geçen mükellef kelimesinden, hem mükellefi hem de vergi sorumlusunu anlamamız gerektiği hükmolunmuştur. Çünkü kanun koyucu kanunda her mükellef kelimesini kullandığında sürekli vergi sorumlusunu da ekleme angaryasından kurtulmak istemektedir. Kanun koyucu mükellef tabirini kullanarak sadece mükellefi değil vergi sorumlusunu da kapsayacak bir hüküm vermektedir.

Vergi sorumlusu ile mükellef arasındaki en temel fark, hiçbir şekilde vergiyi doğuran olayın sorumlu olan kişinin kendi şahsında gerçekleşmemesidir. Vergi sorumlusu, vergi ilişkisinde taraf olmayan bir bakıma köprü vazifesi gören üçüncü kişi konumundadır. Yani vergi sorumluluğu, başkasının vergi yükümlülüğünden kaynaklanan bir sorumluluk türüdür⁴⁵.

⁴¹ Aksoy, **a.g.e.**, s. 36.

⁴² Uluatam, Methibay, **a.g.e.**, s. 98.

⁴³ **VUK m. 8/III**: “*Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz*”.

⁴⁴ **VUK m. 8/IV**: “*Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen “mükellef” tabiri vergi sorumlularına da şamildir*”.

⁴⁵ Karakoç, **a.g.e.**, s. 216 – 217.

1.3.1.3. Mükellef veya Vergi Sorumlusu ile Muamelede Bulunan Gerçek ve Tüzel Kişiler

Mükellef veya vergi sorumluları ile muamelede bulunan gerçek ve tüzel kişilerin bilgi vermek zorunluluğu ise, muamelede bulunmak gibi geniş bir kavram ile ifade edilmiştir. Bu muamelede bulunmayı mükellef veya vergi sorumlusu ile mal alıp satmak, yazışmada bulunmak, teklifte bulunmak veya teklif almak, borç para almak veya vermek, her ne şekilde olursa olsun faiz, komisyon, gider, ücret aldığı veya verdiği kişiler de bilgi vermek mecburiyetine tabi olurlar. Mükellef veya vergi sorumlusu ile muamelede bulunan kişiler herhangi bir verginin mükellefi veya sorumlusu olmasalar dahi, mükellef veya vergi sorumlusu ile muamelede bulunmuş olmaları sebebiyle bilgi vermeye mecburdurlar⁴⁶.

1.3.2. Bilgi İstemeye Yetkili Olanlar

VUK'un 148'inci maddesi gereği bilgi istemeye yetkili olan kişiler Maliye Bakanlığı veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlardır.

Vergi incelemesi; vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır.

1.3.3. Bilgi İstemede Usul

VUK'un 148'inci maddesi hükmüne göre⁴⁷ istenecek olan bilgiler yazılı veya sözlü şekilde istenebilir. Sözlü bilgi vermeyenlerden yazılı olarak bilgi istenir.

Bu maddede istenilen bilgilerin hangi süre içinde verilmesi gerektiğine dair hüküm olmamakla birlikte; münasip bir mühlet verilir denmiştir. Bu bir idari süredir ve idari süreler VUK'un 14'üncü maddesinde⁴⁸ düzenlenmiştir.

Yazılı şekilde bilgi istenirken, mükellefin veya mükellefle ilişkili kişinin kanuni süresi içinde bilgi vermemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi vermesi durumlarında

⁴⁶ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s. 205.

⁴⁷ **VUK m. 148:** "... Bilgiler yazı veya sözle istenir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile tekit ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur. Bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez".

⁴⁸ **VUK m. 14:** "Vergi muamelelerinde süreler vergi kanunları ile belli edilir. Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder".

hakkında ceza hükümlerinin uygulanacağı mutlaka belirtilmelidir. Aksi halde, bilgi vermeyen, eksik veya yanıltıcı bilgi veren hakkında ceza kesilmesinin herhangi bir yasal dayanağı olmayacaktır⁴⁹. Bu hususta Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun bir kararı mevcuttur⁵⁰. İlgili dava, elektronik ortamda beyanname verme yükümlülüğünün ihlali nedeniyle VUK mükerrer 355'inci maddesi hükmüne göre özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. Davayı inceleyen Ankara 1. Vergi Mahkemesi, özel usulsüzlük cezasının kesilebilmesi için bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi durumlarında kişi hakkında ceza verileceği yazılı olarak bildiril gerektiği halde, maddede öngörülen usulde yazılı bildirim yapılmadığından özel usulsüzlük cezasını kaldırmıştır. Vergi dairesi bu kararı temyiz etmiştir. Danıştay Dördüncü Dairesi 03.11.2011 günlü ve E:2010/8339, K:2011/9114 sayılı kararıyla idareyi haklı bularak ayrıca bir uyarıda bulunmanın gerekmediğine yer vermiştir. Bozma kararına uymayan Ankara 1. Vergi Mahkemesi kararında ısrar etmiştir. Son olarak Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca 12.12.2012 günü kararı ile temyiz isteminin reddine ve Ankara 1. Vergi Mahkemesi'nin kararının uygunluğuna oyçokluğu ile karar verilmiştir.

1.3.4. Bilgi Verme Çeşitleri

İdare mükellefler hakkındaki bilgi edinmesini iki yolla yapar. Birinci gerekli gördüğünde mükelleften talep eder, diğer yol ise, mükellefler çeşitli bilgileri sürekli olarak idareyle paylaşmak zorunda olduğunda bu şekilde bilgi sahibi olur.

İdarenin bilgi toplamasının amacı, vergilendirme işlemiyle ilgili bilgilerin doğruluğunu araştırıp ödenen veya ödenecek olan verginin doğruluğunu tespit etmektir⁵¹.

⁴⁹ Vefa Hatipoğlu, “Bilgi Vermekten Çekinenlere Kesilecek Özel Usulsüzlük Cezası ve Şartları”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı: 214, Şubat 2006, s. 195.

⁵⁰ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Esas No: 2012/327, Karar No: 2012/429, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, Erişim Tarihi: 24.05.2015.

⁵¹ Oktar, **a.g.e.**, s. 220.

1.3.4.1. İdarenin Talebi Üzerine Bilgi Verme

Olağan bilgi isteme usulünün dışında olan bu bilgi istemede, idare gerekli gördüğü durumda yazılı veya sözlü bir şekilde gerçek veya tüzel kişilerden gerekli gördüğü husus hakkında bilgi talep etmesidir.

Görüldüğü üzere, idareye bilgi istemede yazılı veya sözlü olarak talep edebilme seçeneği verilmiştir. VUK’a göre, sözlü bilgi vermeyenlere sonradan yazılı bir şekilde makul bir süre içinde idareye gelerek bilgi vermesi istenebilmektedir. Ancak diğer yandan, bilgi verenin idareye gelerek sözlü bilgi vermesinin talep edildiği durumlarda bilginin yazılı mı yoksa sözlü mü verileceğine ilişkin herhangi bir usul hükmü mevcut değildir⁵².

1.3.4.2. Devamlı Bilgi Verme

VUK’un 149’uncu maddesi hükmüne göre, kamu hizmeti sağlayan kurumlar da dahil olmak üzere tüm kamu idare ve müesseseleri ile gerçek ve tüzel kişiler, vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye ve Gümrük Bakanlıklarına bilgi vermek zorundadırlar.

Ayrıca aynı kanunun 150’nci maddesine göre, sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları, yabancı memleketlerdeki Türk konsolosluklarında görev yapanlar, mahalle ve köy muhtarları, banka, banker, şirket ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler ölüm vakasına ilişkin bir bilgi sahibi olduğunda bu durumu gelecek ayın 15’inci günü akşamına vergi dairesine bildirmek zorundadır.

1.4. Mükellef veya Vergi Sorumlularının Ödevlerinin Yerine Getirmemelerinin Sonuçları

Mükellefin veya sorumlunun ödevlerini yerine getirmemesinin çeşitli sonuçları vardır. Bu sonuçları, maddi ve/veya şekli yükümlülüklerin ihlali yönünden ayrı ayrı ele almak mümkündür.

⁵² Görkem Pehlivan, ‘‘Vergi İnceleme Elemanlarınca Yazılı Olarak Yapılan ‘Daireye Gelerek Sözlü Bilgi Verme’ Talebine Uymayanlara Özel Usulsüzlük Cezası Kesilebilir Mi?’’, **Yaklaşım**, Sayı:217, Ocak 2011, s. 148 – 149.

Mükellefin maddi yükümlülüğünü yerine getirmemesi sonucunda devlet vergi kaybına uğramaktadır. Bu durumda, vergi ziyayı kabahati gerçekleşmiş olur. Mükellef ve/veya sorumlusuna bu kabahatin cezasının kesilmesinin yanında, kayba uğratılan verginin geç tahakkuk ve/veya tahsili nedeniyle gecikme faizi ve/veya gecikme zammının da uygulanması gerekir⁵³.

Mükellefin veya vergi sorumlusunun şekli yükümlülükler aykırı davranması sonucunda ise genel ya da özel usulsüzlük kabahatleri oluşmaktadır. Ancak, mükellefin veya sorumlunun maddi ya da şekli yükümlülüklerini yerine getirmekten kaçması ya da kaçınması bazı hallerde kaçakçılık suçunu oluşturmaktadır. Yükümlü tarafından bir suçun işlenmesi, hem maddi hem de şekli yükümlülüklerin birlikte ihlali halinde söz konusu olabilmektedir. Sadece şekli yükümlülüklerin yerine getirilmemesi de bir vergi suçunun oluşması için gerekli ve yeterlidir⁵⁴.

1.5. Usulsüzlükler ve Cezaları

Kanun koyucu usulsüzlüğün tarifini VUK'un 351'inci maddesinde yapmıştır.

“Usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesidir”.

Usulsüzlük suçlarının konulmasındaki amaç, kişilerin vergi ziyayına yol açacak eylemlerde bulunmasını engellemektir⁵⁵. Çünkü mükellef veya sorumlular vergi kanunlarının usul ve esasa ilişkin hükümlerine aykırı davranması veya ihmali hareket etmesi sonucunda vergi ziyayının oluşmasına uygun bir ortam yaratmaktadır⁵⁶.

Kanunda usulsüzlükler genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük şeklinde ayırım yaparak düzenlenmiştir. Böyle bir ayırım yapılmasının nedeni, genel usulsüzlükler genelde tüm vergilere ilişkindir. Özel usulsüzlükler ise belli vergi veya fiillere ilişkin usulsüzlüklerdir⁵⁷.

⁵³ Karakoç, **a.g.e.**, s. 435.

⁵⁴ Karakoç, **a.g.e.**, s. 435.

⁵⁵ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s.813.

⁵⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 211.

⁵⁷ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s. 813.

1.5.1. Genel Usulsüzlükler ve Cezaları

Genel usulsüzlükler diye adlandırılan usulsüzlükler VUK'un 352'nci maddesinde iki derecede ve on altı adet olarak belirlenmiştir.

Genel usulsüzlükler VUK kapsamına giren tüm vergi, resim ve harçlar için uygulandığından genel adını almıştır⁵⁸.

VUK'un 352'nci maddesine göre;

“Usulsüzlükler, aşağıda yazılı derecelere ve bu kanuna bağlı cetvele göre cezalandırılır. Usulsüzlük fiili re'sen takdiri gerektirirse, bağlı cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak kesilir.

I inci derece usulsüzlükler

- 1. Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması;*
- 2. Bu Kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması;*
- 3. Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir inceleme yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması;*
- 4. Çiftçiler tarafından 245'inci madde hükmüne göre muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete müddetinde icabet edilmemesi;*
- 5. Bu kanunun kayıt nizamına ait hükümlerine uyulmamış olması;*
- 6. İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi;*
- 7. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması;*
- 8. Diğer ücretler üzerinden salınan Gelir Vergisinde, tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması;*
- 9. Veraset ve intikal vergisi beyannamesini 342'nci maddenin ikinci fıkrasında belirtilen süre içerisinde verilmiş olması.*

II nci derece usulsüzlükler

- 1. Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak 342 nci maddenin 1 inci fıkrasında belirtilen süre içinde verilmiş olması;*
- 2. Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması;*
- 3. Vergi kanunlarında yazılı bildirimlerin zamanında yapılmamış olması (işe başlamayı bildirmek hariç);*
- 4. Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması;*

⁵⁸ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s. 813.

5. *Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması;*
6. *Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması;*
7. *Hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi''.*

Genel usulsüzlük fiilleri için verilecek cezalar VUK Genel Tebliğ ile ilan olunan cetvellerle belli olunur. Bu cetvelde usulsüzlük cezası için uygulanacak tutar, usulsüzlük derecesine ve mükellef gruplarına göre farklılık göstermektedir⁵⁹.

1.1.2010 tarihi itibarıyla uygulanmak üzere, Vergi Usul Kanunu'nun 393 sıra nolu Genel Tebliğ ile belirlenen özel usulsüzlük cezaları şöyledir⁶⁰;

- Sermaye şirketleri için, birince derece usulsüzlüklerde 110, ikinci derece usulsüzlüklerde 60 TL;

- Sermaye şirketleri dışında kalan birinci sınıf tüccar ve serbest meslek erbabı için, birinci derece usulsüzlüklerde 70, ikinci derece usulsüzlüklerde 35 TL;

- İkinci sınıf tüccarlar için, birinci derece usulsüzlüklerde 35, ikinci derece usulsüzlüklerde 17 TL;

- Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar için, birinci derece usulsüzlüklerde 17, ikinci derece usulsüzlüklerde 9,40 TL;

- Kazancı basit usulde tespit edilenler için, birinci derece usulsüzlüklerde 9,40, ikinci derece usulsüzlüklerde 4,30 TL;

- Gelir vergisinden muaf olan esnaf için birinci derece usulsüzlüklerde 4,30, ikinci derece usulsüzlüklerde 2,40 TL ceza kesilir.

1.5.2. Özel Usulsüzlükler ve Cezaları

Özel usulsüzlükler VUK'un ceza hükümleri başlıklı dördüncü kitabının vergi cezaları başlıklı ikinci kısmının ikinci bölümünde yer almaktadır. Özel usulsüzlükler,

⁵⁹ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s. 818.

⁶⁰ Vergi Usul Kanunu 393 sıra nolu Genel Tebliğ, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, Erişim Tarihi: 21.05.2015.

genel usulsüzlüklerden daha ağır usul ihlallerinin ve dolayısıyla daha ağır cezaların olduğu durumlardır.

VUK hükümlerine göre özel usulsüzlükleri üç grupta toplamak mümkündür. İlki fatura ve benzeri evrak verilememesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması; ikincisi, damga vergisine ilişkin usulsüzlükler ve üçüncüsü bilgi vermekten çekinenler ile VUK'un 256, 257 ve Mükerrer 257'nci maddeleri hükümlerine uymayanlara uygulanacak cezalar şeklinde bir ayrım yapılabilir⁶¹.

VUK hükümlerine göre, özel usulsüzlük cezasının gerektiren fiiller tespit edildikten sonra rapor tutularak mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesince ceza ihbarnamesi gönderilerek tebliğ edilir.

1.6. Bilgi Vermekten Çekinme

Bilgi vermek vergilendirme ile ilgili olayların araştırılarak ödenecek verginin doğru tespit edilebilmesi diğer yandan da mükellef ve sorumlunun vergi kanunlarına uygun hareket etmesine yardımcı olacak bir ödevdir⁶².

VUK'un 151'nci maddesi hükmüne göre⁶³, kendisinden bilgi istenen gerçek ve tüzel kişiler bilgi vermekten çekinemez.

VUK hükümlerine göre istenilen bilgileri vermeyenler, eksik veya yanlış bilgi verenler veya kanuni süresi içinde vermeyenler bilgi verme ödevini ihlal etmiş olurlar⁶⁴.

Mükellef veya sorumludan istenen bilgiler yazılı olarak talep edilir. Bu taleple birlikte her idari işlemde olduğu gibi en az 15 günlük cevaplama süresi verilerek mükelleften yanıt beklenir.

⁶¹ Oktar, **a.g.e.**, s. 352 – 353.

⁶² Oktar, **a.g.e.**, s. 220.

⁶³ **VUK m. 151:** “Kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermekten imtina edemezler...”.

⁶⁴ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s. 835.

1.7. Bilgi Verme Zorunluluğuna Uymayanlara Verilecek Ceza

Bilgi vermekten çekinenlere böyle bir ceza verilmesinin gerekçesi, işlenen kabahat veya suçtan ötürü kişilerin ceza çekmesinin sağlanarak aynı suçu veya kabahatin işlenmesini engellemektir⁶⁵.

Bilgi vermekten kaçınanlara uygulanacak müeyyide VUK'un mükerrer 355'inci maddesinde belirtilmiştir. Bu cezalar Bakanlar Kurulu tarafından her yıl yeniden belirlenmektedir.

“Bu Kanunun 86, 148, 149, 150, 256 ve 257'nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257'nci madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan (Kamu İdare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dahil);

- 1. Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.300 TL;*
- 2. İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 660 TL;*
- 3. Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 330 TL*

Özel usulsüzlük cezası kesilir”.

Mükerrer 355'inci maddenin üçüncü fıkrasına göre⁶⁶ de ödevlerini talep üzere tekrardan yerine getirilmemesi durumunda özel usulsüzlük cezası bir katı fazla uygulanır.

VUK'un 351'inci maddesinde tanımlanan usulsüzlük⁶⁷, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmamasıdır. Usulsüzlük kabahati, henüz bir vergi kaybı meydana gelmediği için tehlikeli kabahat olarak kabul edilmektedir. Çünkü, mükellef veya vergi sorumlusu vergi kanunlarının emrettiği hükümlere şekli ve usul yönünden aykırı davranarak vergi kaybına yol açmaya elverişli bir ortam

⁶⁵ Mehmet Yücel, “Vergi Usul Kanunu’na Göre Bilgi Vermekten Çekinenlere Kesilecek Özel Usulsüzlük Cezası ve Ceza Uygulamasının Şartları”, **E-Yaklaşım**, Sayı: 262, Ekim 2014, s. 34.

⁶⁶ **VUK Mükerrer m. 355/III:** “Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen belirtilen ödevleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu ödevleri yerine getirmeleri bildirilir. Verilen sürede bu ödevlerin yerine getirilmemesi halinde, özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır”.

⁶⁷ **VUK m. 351:** “Usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesidir”.

yaratmaktadırlar. Usulsüzlük fiillerinin cezalandırılmasının amacı, vergilerin toplanma güvenliği sağlamaktır⁶⁸.

Ayrıca bilgi verme zorunluluğuna uymayanlara verilecek ceza sadece mükelleflere değil mükellefin dışında mükellefle ilişkide bulunan kişilere de verilebilmektedir. Yani mükellefle ilişkide bulunanlar da özel usulsüzlük cezasına muhatap olabilir⁶⁹.

1.8. Bilgi Verme Zorunluluğunun İstisnaları

VUK'un 151'nci maddesine göre; yetkili kişi ve kurumlar tarafından bilgi istenmesi halinde, bilgi talep edilen gerçek ve tüzel kişiler bunu yerine getirmek zorundadır. Bu kişiler diğer özel kanunlarda mahremiyete ilişkin hükümleri öne sürerek bilgi vermekten imtina edemezler.

Ancak yine aynı madde hükmüne göre, bilgi verme zorunluluğu dört grup kişi veya durumda ortadan kalkmaktadır.

VUK'un 151'nci maddesine göre aşağıdaki kişi ve durumların var olması halinde bilgi mahrem sayılarak verilmez veya istenemez.

“1. Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhaberele hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet saklıdır;

2. Hekimlerden, dış hekimlerinden, dışçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nev'ine müteallik bilgiler istenemez.

3. 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 vekalet ücretlerine ve giderlerine, ayrıca avukatlık veya dava vekilliği sıfatı dışındaki sıfatları dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususlara şamil değildir.

4. Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'nun 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 ait bilgiler istenebilir”.

⁶⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 212.

⁶⁹ Hatipoğlu, **a.g.m.**, s. 194.

1.9. Bilgi Verme Ödevi ile Susma Hakkı İlişkisi

1.9.1. Susma Hakkı

Susma hakkı kişinin kendini savunma haklarından bir tanesidir ve ceza hukukunda bir savunma vasıtası olarak kullanılır⁷⁰.

Yetkili makamlarca suçlanan kişinin kendini suçlayıcı bir şekilde ifade vermemesi olan susma hakkı aynı zamanda kişinin kendi aleyhine delil olabilecek bilgi veya belgeleri vermemek hakkını da içermektedir⁷¹.

Kendisine yüklenen iddialara yanıt vermeyen kısacası susma hakkını kullanan kişi, suçlu sayılamaz ve bu durum aleyhinde delil olarak kullanılamaz. Susma hakkı insan haklarının önemli bir parçasıdır ve soykırım gibi en ağır suçların varlığında bile kullanılabilir bir haktır⁷².

Susma hakkı Anayasa'nın 38'inci maddesinin dördüncü fıkrası hükmünde de geçen *''suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz''* şeklindeki masumiyet karinesinin bir parçasını oluşturan temel bir haktır⁷³.

Kendisinin ya da yakınının suçluluğuna ilişkin bilgi sahibi olan kişiye bu bilginin paylaşması için zorlanması veya bu bilgiyi açıklamasına yönelik iradesinin etkilenmesi susma hakkının ihlaline neden olur⁷⁴.

1.9.2. Türk Vergi Hukukunda Susma Hakkı ve Sonuçları

VUK hükümlerine göre, vergiye ilişkin olguları ortaya çıkarmak, mükellefin beyanının doğruluğunu kontrol etmek gibi birçok konuda idare emin olabilmek için yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplamak gibi hukuksal olanaklara sahiptir. Bu dört araç kullanılarak elde edilen bilgiler vergi ve cezaların kesilmesinde birer delil

⁷⁰ Nurullah Kunter, Feridun Yenisey, Ayşe Nuhoğlu, **Muhakeme Hukuku Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku**, İstanbul, Beta Basım, 2009, s. 384.

⁷¹ Billur Yaltı (2), *''Vergi Hukukunda Susma Hakkı''*, **Vergi Dünyası**, Sayı: 285, Mayıs 2005, s. 24.

⁷² Ali Parlar, Muzaffer Hatipoğlu, **5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu Yorumu**, Ankara, Yayın Matbaacılık, 2008, s. 675.

⁷³ Doğan Şenyüz (2), *''Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanundaki Defter ve Belgeleri Gizleme Suçu''*, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C:15, Sayı:1, 2013, s. 30.

⁷⁴ Tahir Erdem, *''Gizleme Suçu Mu, Susma Hakkı Mı?''*, **Mali Pusula**, Sayı: 36, Aralık 2007, s. 42.

olarak kullanılmaktadır. İdarenin talep etmesi halinde VUK'un ilgili madde hükümlerine göre mükelleflerin ibraz mecburiyeti vardır⁷⁵.

Vergi Kanunlarına göre mükellefe verilmiş herhangi bir susma hakkı yoktur. Bu durumda mükellefin başvurabileceği koruma alanı anayasal hükümlerdedir⁷⁶.

Anayasanın suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar kimsenin suçlu sayılamayacağı "masumiyet karinesi", hiç kimsenin kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunamayacağı veya bu yolda delil göstermeye zorlanamayacağı "susma hakkı", kanuna aykırı elde edilmiş bulguların, delil olarak kabul edilemeyeceği "hukuka aykırı delil yasağı" ve hiç kimsenin, yalnızca sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirmemesinden dolayı özgürlüğünden alıkonulamayacağı "kişi özgürlüğü" gibi temel hükümler mevcuttur.

Yukarıda sayılan anayasal koruma alanları mükellefler için de geçerlidir. Bu sebeple idare yapmış olduğu eylemlerde bu anayasal hükümlere uymak zorundadır⁷⁷.

Susma hakkına sahip olan mükellefin hem ifade vermek istemesi hem de defter ve belgeleri vermeye zorlanması mükellefi "zorlama" anlamına gelir ve bu durum susma hakkının ihlalidir⁷⁸.

O halde susan ve kendi aleyhine olan bir durumu paylaşmak istemeyen mükellef veya vergi sorumlusuna idari veya adli ceza verilmesi susma hakkının ihlali anlamına gelir.

⁷⁵ Yaltı (2), **a.g.m.**, s. 26.

⁷⁶ Yaltı (2), **a.g.m.**, s. 27.

⁷⁷ Nihal Saban(2), "Bir Yaşam/İki Yasa Olayı: Vergi Denetiminde Hak İhlalleri", **Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakların Önlenmesi Yolları, 19. Maliye Sempozyumu**, s. 727.

⁷⁸ Yaltı (2), **a.g.m.**, s. 29.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA VERGİ MAHREMİYETİ İLKESİ

2.1. Mahremiyet Kavramı

Mahremiyet toplumsal ve bireysel hayatın önemli alanlarından biridir. Mahremiyet kavramı kişilerin gizli kalması halinde menfaat elde edeceği sırlar olup özel hukuk açısından temel kişilik haklarından¹.

Türk Dil Kurumu'na göre mahremiyet², gizli olma durumu, genellikle herkes tarafından bilinmeyen ve açıklanması sahibinin kişisel hak ve çıkarlarına zarar verme tehlikesi gösteren durum gibi anlamlara gelmektedir.

2.1.1. Mahremiyetin Tanımı

Tüm insan hakları içinde mahremiyet hakkının kavranması, tanımlanması ve sınırlarının çizilmesi bakımından en zor olanıdır. *“Mahremiyet, bireylerin, grupların veya kurumların kendilerine dair bilgilerin ne zaman, nasıl ve ne ölçüde diğerlerine aktarılabilceğini kendilerinin bilme hakkıdır”*³. Kısacası mahremiyet hakkı, kişinin yalnızlığını, samimiyetini ve anonimliğini yaşayabilmedir⁴.

Piyasa ekonomisinde mükelleflere ait bazı bilgilerin bilinmesi veya açıklanması, mükellefler veya işletmelerin ekonomik gücünün veya itibarının ya da etkinliğinin azalması veya ortadan kalkmasına neden olabilir. Bu nedenle bazı bilgilerin iktisadi ve hukuki bakımdan önemli bir değer taşıdığı dikkate alındığında

¹Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Yayınevi, 2012, s. 503.

² TDK, Büyük Türkçe Sözlüğü, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.55a10ce1cdfa92.86246942, Erişim Tarihi: 15.03.2015.

³Fatma Taş, **Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2008, s.19.

⁴Taş, **a.g.e.**, s. 20.

belli hususların üçüncü kişiler tarafından bilinmesi, açıklanması ve yayılmasının suç sayılması gerekir⁵.

2.1.2. Mahremiyetin Kapsamı

Mahremiyet hakkı; kişinin kendi hayatına en az müdahale edilerek sürdürmesi isteğidir. *“Bu hak özel hayat, aile ve ev hayatıyla kişinin fiziksel ve ruhsal bütünlüğü, onur ve itibarını, kişiyi olduğundan farklı göstermekten kaçınmayı, gereksiz ve utandırıcı şeylerin açıklanmasını, özel fotoğrafların izin alınmadan yayınlanmamasını, casusluğa karşı korumayı ve haklı görülemez ve kabul edilemez yerli yersiz konuşmayı, özel iletişimin kötüye kullanılmasına karşı korumayı, kişi tarafından gizli olarak iletilmiş ve elde edilmiş bilgilerin ifşa edilmesine karşı koymayı da içerir”*⁶.

2.2.Mahremiyet ile Yakın Anlamalı Kavramlar

2.2.1. Sır

Sır ilgili konu hakkında bilme hakkı olan kişilerin dışında olanların o konuya ulaşamamasıdır⁷. Sır, herkes tarafından bilinmeyen ve bu açıklanması durumunda sahibinin şeref ve menfaatine zarar verme tehlikesi içeren hususlardır. Sırın iki temel niteliği vardır. Bir olayın sır sayılabilmesi için objektif ve sübjektif denilen bu hususların mevcut olması gerekir. Sırın objektif niteliği, söz konusu sırrın başkaları tarafından öğrenilmemesi mecburiyeti iken, sübjektif niteliği ise, sır sahibinin kendi iradesi ile bu durumu sır olarak kabul etmesi ve buna göre harekette bulunmasıdır⁸.

Bir şeyin sır olup olmadığının kararı, kural olarak ilgili kişinin iradesine bağlıdır. Bu irade iki yönden önemi vardır. Birincisi, söz konusu olayın sır olup olmadığının tespit edilmesi; ikincisi ise kimlere karşı sır olarak saklanması gerektiğidir. Bazı hallerde kişinin iradesinin ne olduğunu bilmek mümkün olmayabilir. Bu durumda sırrı bilen kişi, normal, mantıklı bir insan gibi hareket ederek, bunun bir sır olarak saklanmasında ilgili kişinin yararı olup olmadığına

⁵Uğur Yiğit, **Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, İstanbul, Beta Yayınları, 2004, s. 186.

⁶Taş, **a.g.e.**, s. 22.

⁷ Süheyl Donay, **Meslek Sırlarının Açıklanma Suçu**, İstanbul ,Garan Matbbaası, 1977, s. 4.

⁸ Taş, **a.g.e.**, s. 84.

kendisi karar verir. Başka bir ifadeyle, normal dürüst bir insan olarak, olayın bütün durumunu göz önünde bulundurup, o durumda kendisi nasıl davranacak idiyse ona göre hareket eder⁹.

2.2.2. Özel Hayat

Özel hayat, kişilerin sahip olduğu bir hayat alanıdır. Bu hayat alanı, herkesin, kişiliğini oluşturmaya ve geliştirmeye olanak sağlayan, kişinin özgürce hareket etmesine olanak tanıyan bir alandır. Ancak, özel hayatı sadece iç alanla kısıtlamak ve dış dünyayı bu alandan tamamen hariç tutmak yanlıştır¹⁰.

“Doktrinde özel hayat kavramı farklı şekillerde tanımlanmıştır. Bunlara; ‘kişinin sadece kendisi için saklı tuttuğu ve başkalarının bilgisinden uzak kalmasını istediği yaşam görünümü’, ‘herkes tarafından bilinmeyen, özel araştırma ve bilgi edinmeyle sağlanan kişiye ait hususlar’, ‘kişilerin gizli hayat alanlarında yapmış oldukları faaliyetlerin başkaları tarafından bilinmesini istedikleri taraflar’, ‘bireyin kişiliğini geliştirmek ve manevi değerlerine güvence sağlamak için başkaları tarafından bilinmesini istemediği hususların oluşturduğu ve korunması hukuken gerekli görülen hayat üzerindeki hakkı’ tanımları örnek olarak gösterilebilir”¹¹.

Özel hayat kişinin sır niteliğindeki bilgilerinin, başkaları tarafından öğrenilmemesi ile sınırlı olmayıp kişinin kendi özel yaşamına ait konularda hiçbir müdahaleye maruz kalmadan karar almasını ve bu kararı uygulamasını içermektedir.

Kanunlar insanların sadece maddi haklarını veya alanlarını korumakla kalmaz aynı zamanda maddi hak ve alanlarının yanında manevi haklarını da koruma altına alır. Bu tür hakların en belirgin özelliği, başkasına devredilememeleri ve para ile ölçülememeleridir¹². Özel hayatın gizliliği hakkı buna örnek verilebilir.

⁹ Mustafa Dural, Tufan Ögüz, **Türk Özel Hukuku Cilt II Kişiler Hukuku**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2006, s. 128.

¹⁰ Taş, **a.g.e.**, s. 20.

¹¹ Taş, **a.g.e.**, s. 20.

¹² Necip Bilge, **Hukuk Başlangıcı**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2005, s. 228.

Özel hayat, ‘‘bireyin, dingin ve rahat bırakılma hakkına sahip olduğu kendine özgü alanıdır. Özel hayatın gizliliğı kişi dokunulmazlığının devamıdır’’¹³.

2.2.2.1. Kişinin Hayat Alanları

Kişiler günlük hayatta birçok olay ile karşılaşır. Bu yaşanan olayların başkaları tarafından bilinmesi ve öğrenilmesini istemeyebilir. Bu bakımdan da, kişinin hayatının özel ve gizliliğine müdahale, kural olarak, hukuka aykırıdır¹⁴.

Kişinin her an herhangi bir olay ile karşılaşması olasıdır. Böyle olunca da, bu olayların hangilerinin açıklanmasının hukuka aykırı olduğunun saptanması oldukça güçtür. Bu sebeple bugün doktrinde, genel olarak, kişinin hayat alanlarını kamuya açık alan, özel alan ve gizlilik alanı olmak üzere üçe ayırarak ele alınmaktadır¹⁵.

2.2.2.1.1. Kamuya Açık Alan

Toplum içinde meydana gelen ve ilgili kişi ile ilgili bir aleniliğe sahip olduğu için herkesçe bilinen olaylardan oluşan hayat çevresine, kamuya açık alan denir¹⁶.

Kişinin mesleğı, yaptığı işler, sinema ve tiyatroya gitmesi, boks ve futbol maçlarını izlemesi gibi sosyokültürel faaliyetler, dernek üyesi olarak yaptığı faaliyetler, katıldığı konferans ve yarışmalar vb. hep kişinin kamuya açık alanı bir diğer deyişle genel yaşamının birer parçasıdır. Herkesin, kişinin, başkaları ile ortak yaşam alanını görmeye, öğrenmeye ve izlemeye hakkı ve olanağı vardır¹⁷.

2.2.2.1.2. Özel Alan

Kişinin, sayısının tam olarak bilinmeyen sınırlı kişiler tarafından bilinmesini istediğı ve özellikle kamudan saklı tutmaya çalıştığı olaylardan oluşan yaşam alanına

¹³ Anayasa Mahkemesi 27.12.1965, E.1963/57, K.1965/65.
<http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/0b54c515-6da8-4a25-9d84-39cd29dc1e62?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> Erişim tarihi: 06.05.2015

¹⁴ Dural, Ögüz, **a.g.e.**, s. 127.

¹⁵ Dural, Ögüz, **a.g.e.**, s. 127.

¹⁶ Dural, Ögüz, **a.g.e.**, s. 127.

¹⁷ Ergun Özsunay, **Gerçek Kişilerin Hukuki Durumu**, İstanbul, Sulhi Garan Matbaası, 1974, s. 91.

özel alan denir. Kişi, özel alanındaki bu olayları sadece yakın dostları, aile çevresi ya da güvendiği kişilerle paylaşır¹⁸.

Özel yaşam, kişinin kendi isteği sonucu birlikte oturma, birlikte çalışma ya da günün olayları üzerinde birlikte konuşma dolayısıyla ancak kendisine yakın olan kişilerin bilebileceği olayları içerir¹⁹.

2.2.2.1.3. Gizli Alan

Kişinin üçüncü kişilerden gizlediği ya da sadece kendilerine açıkladığı kişilerin dışında başkaları tarafından bilinmesini ve öğrenilmesinin istemediği olayları içeren alandır. Buraya, başkaları tarafından bilinmesi istenmeyen tüm olaylar ve bunları içeren belgeler girer. Kişinin aile ilişkileri, yazışmaları, mektuplar, hatıra defteri, hesap ve iş defterleri ve kişinin ev hayatı, gizlilik alanına örnek verilebilir²⁰.

İnsan, kişiliğini ve yaratıcılığını, ancak başkalarının olmadığı, sessiz ve sakin bir alanda geliştirebilir. Bu yüzden kişinin yalnız kalma hakkı, onun en önemli haklarından biridir. Kişinin, sürekli olarak gözetim altında tutulduğu yerlerde, yaratıcı düşünsel yeteneklerini geliştiremediği için kişiliğini çok fazla geliştiremez. Hastaneler, hapisaneler, kışlalar ve yatılı okullar, kişinin gizlilik alanını çok kez ortadan kaldırmakta ve günümüze mimarlık anlayışı dolayısıyla konutların birbirlerine sık inşa edilmesi de kişinin yalnız kalma olanaklarını giderek daraltmaktadır. Böylece, her yerde ve her zaman başkaları ile bir arada yaşamak bir zorunluluk haline gelmiştir²¹.

Oysa, her yaratıcı faaliyet, ancak yalnızlık içinde gelişebilir. Bu sebeple yazarların, sanatçıların, bilim adamlarının en önemli gereksinimlerinden biri de yalnız kalmaktır. Çünkü, düşünebilmek, yazabilmek, bir oyunu prova edebilmek, bir

¹⁸ Dural, Ögüz, **a.g.e.**, s. 128.

¹⁹ Haluk Tandoğan, “Şahsiyetin Akit Dışı İhlallere Karşı Korunmasının İşleyiş Tarzı ve Basın Yoluyla Olan İhlallere Karşı Özel Hayatın Korunması”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XX, 1963, s. 26.

²⁰ Dural, Ögüz, **a.g.e.**, s. 128.

²¹ Özsunay, **a.g.e.**, s. 92.

düşünceyi ya da imgeyi geliştirebilmek için gizli alanlarında kalmaya ihtiyaçları vardır²².

2.2.2.2. Kişinin Özel ve Gizli Alanına Müdahale ve Hukuka Uygunluk Şartları

Kişinin özel ve gizli alanına yapılacak her türlü müdahale kişilik hakkının ihlaline neden olur. Çeşitli yollarla kişinin özel ve gizli alanlarına müdahale olabilir. Kişinin telefonla sürekli rahatsız edilmesi, seyyar satıcılar tarafından hoparlörle rahatsız edilmesi, özel hayatı dedektif ya da casuslar aracılığıyla araştırılması, gazetecilerin kişilerin hayatlarına müdahale etmesi, özel konuşmaların gizlice dinlenmesi, gizlice fotoğraf ya da film çekilmesi, kişinin özel hayatını bir roman ya da oyun konusu yapılması birer özel hayata müdahale türleridir²³.

Kişinin özel ve gizli alanlarına giren hususların açıklanması kişilik hakkı ihlali olmasının yanında, bunların hukuka aykırı olarak öğrenilmesi bile kişilik hakkının ihhalidir. Örneğin, bir kimsenin izinsizce fotoğrafının çeken kişi, bunu herhangi bir yerde yayınlamasa bile, kişinin gizli hayatına haksız müdahale etmiş olur.

Kişinin özel ya da gizli alanına yapılan müdahalenin hukuka aykırı olmasına rağmen; iki halde bu hukuka aykırılık ortadan kalkar ve bu alanlara yapılan müdahaleler hukuka uygun hale gelir. Özel ve gizli alanının açıklanmasının hukuka aykırı sayılmadığı birinci durum, açıklamanın kişinin rızası ile yapılması; ikinci durum ise daha üstün bir kamusal ya da özel yararın bulunmasıdır²⁴.

2.3. Mahremiyete İlişkin Hukuksal Düzenlemeler

2.3.1. Anayasal Hükümlerde Mahremiyet

1982 Anayasası'nda mahremiyet, özel yaşam ve kişi haklarına ilişkin birçok hüküm mevcuttur. Bu anayasal hükümleri sırasıyla incelemek mümkün olursa;

²² Özsunay, **a.g.e.**, s. 92.

²³ Dural, Ögüz, **a.g.e.**, s. 129.

²⁴ **Türk Medeni Kanunu m. 24/II:** ‘‘Kişilik hakkı zedelenen kimsenin rızası, daha üstün nitelikte özel veya kamusal yarar ya da kanunun verdiği yetkinin kullanılması sebeplerinden biriyle haklı kılınmadıkça, kişilik haklarına yapılan her saldırı hukuka aykırıdır’’.

1982 Anayasası'nın 2'nci maddesinde²⁵ Cumhuriyetin nitelikleri sayılırken; Türkiye Cumhuriyeti'nin insan haklarına saygılı bir devlet olduğu belirtilmiştir.

1982 Anayasası'nın 5'nci maddesinde²⁶ devletin temel amaç ve görevleri sayılırken; devlete, kişinin temel hak ve ödevlerini sınırlayan engelleri kaldırmaya ve insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya görev vermiştir.

İnsan hakları 1982 Anayasası'nın ikinci kısmının birinci bölümünde düzenlenmiştir. Bu bölümdeki mahremiyet ile ilişkili anayasal hükümler ise temel hak ve hürriyetlerin niteliği²⁷ ve bu temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasına²⁸ ilişkin hükümlerdir.

Temel hak ve özgürlükler ise 1982 Anayasası'nın ikinci kısmında üç bölüm halinde düzenlenmiştir. Bunlar; "Kişinin Hakları ve Ödevleri", "Sosyal ve Ekonomik Haklar ve Ödevler" ve "Siyasal Haklar ve Ödevler" dir.

Kişinin Hakları ve Ödevleri bölümünde, mahremiyet ile ilişkili anayasal hükümler; "Kişinin Dokunulmazlığı, Maddi ve Manevi Varlığı"²⁹, "Kişi Hürriyeti ve Güvenliği"³⁰, "Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması"³¹, "Düşünce ve Kanaat

²⁵ **1982 Anayasası m. 2:** "Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devletidir".

²⁶ **1982 Anayasası m. 5:** "Devletin temel amaç ve görevleri, Türk milletinin bağımsızlığını ve bütünlüğünü, ülkenin bölünmezliğini, Cumhuriyeti ve demokrasiyi korumak, kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak; kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya, insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmaktır".

²⁷ **1982 Anayasası m. 12:** "Herkes, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahiptir".

²⁸ **1982 Anayasası m. 13:** "Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın özüne ve ruhuna, demokratik toplum düzenine ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz".

²⁹ **1982 Anayasası m. 17:** "Herkes, yaşama, maddi ve manevi varlığını koruma ve geliştirme hakkına sahiptir".

³⁰ **1982 Anayasası m. 19:** "Herkes, kişi hürriyeti ve güvenliğine sahiptir".

³¹ **1982 Anayasası m. 20:** "Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz".

Hürriyeti’’³², ‘‘Düşünceyi Açıklama ve Yayma Hürriyeti’’³³, ve ‘‘Temel Hak ve Hürriyetlerin Korunmasıdır’’³⁴.

2.3.2. Çeşitli Kanunlarda Mahremiyete İlişkin Düzenlemeler

2.3.2.1. Vergi Usul Kanunundaki Düzenlemeler

Tez konusunun vergi mahremiyeti olması ve en temel vergi kanununun VUK olması sebepleriyle tezin diğer bölümlerinde VUK’taki düzenlemelere daha çok yer verilmiştir. Bu bölümün ilk başlığında kanundaki düzenleme kısaca anlatılıp ikinci kısmında ise VUK’un 5’inci maddesine 5728 sayılı kanunla eklenen ‘‘Açıklanan bu bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez’’ fıkrası üzerinde durulacaktır.

2.3.2.1.1. Vergi Mahremiyeti

VUK’ta vergi mahremiyetine ilişkin hüküm bu kanunun 5’inci maddesinde bulunmaktadır.

‘‘Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin veya mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazımgelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef’ine kullanamazlar;’’

1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;
2. Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay’da görevli olanlar;
3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;
4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.

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

Ancak, vergi güvenliğini sağlamak amacıyla Gelir Vergisi mükelleflerinin yıllık Gelir Vergisi, sermaye şirketlerinin Kurumlar Vergisi beyannamelerinde

³² 1982 Anayasası m. 25: ‘‘Herkes, düşünce ve kanaat hürriyetine sahiptir. Her ne sebep ve amaçla olursa olsun kimse, düşünce ve kanaatlerini açıklamaya zorlanamaz; düşünce ve kanaatleri sebebiyle kınanamaz ve suçlanamaz’’.

³³ 1982 Anayasası m. 26: ‘‘Herkes, düşünce ve kanaatlerini söz, yazı, resim veya başka yollarla tek başına veya toplu olarak açıklama veya yayma hakkına sahiptir. Bu hürriyet resmi makamların müdahalesi olmaksızın haber veya fikir almak ya da vermek serbestliğini de kapsar’’.

³⁴ 1982 Anayasası m. 40: ‘‘Anayasa ile tanınmış hak ve hürriyetleri ihlal edilen herkes, yetkili makamlara geciktirilmeden başvurma imkanının sağlanmasını isteme hakkına sahiptir’’.

gösterdikleri matrahları (zarar dahil) ve beyanları üzerinden tarh olunana Gelir ve Kurumlar Vergileri ile mükelleflerin ad ve unvanları, bağlı oldukları vergi dairelerince beyannamelerinin verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerine asılacak cetvellerle ilan olunur. Mükellefin bağlı bulunduğu teşekkül varsa, bu ilan orada da yapılır.

Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığınca açıklanabilir. Maliye Bakanlığı bu yetkisinin mahalline devredebilir. Ayrıca, kamu görevlilerince yapılan adli ve idari soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgiler verilebilir. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz. Bu takdirde kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumlar da bu maddede yazılı yasaklara uymak zorundadırlar. Maliye Bakanlığının bilgilerin açıklanmasıyla ilgili usulleri belirlemeye yetkilidir.

Gelir Vergisi mükellefleri (Kazancı basit usulde tespit edilenler dahil) ile sermaye şirketleri her yıl Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarhına esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı almak zorundadırlar. İlan ve levhalara ilişkin diğer hususlar Maliye Bakanlığınca belli edilir.

Açıklanan bu bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez”.

VUK’un 362’nci maddesinde ise vergi mahremiyeti ilkesine uymayanlara verilecek cezaya ilişkin hüküm vardır.

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

VUK madde 362 ile TCK’na atıf yapılmıştır. Türk Ceza Kanununun 239’uncu maddesine bakıldığı zaman da bu ihlale verilecek ceza öğrenilmektedir.

Türk Ceza Kanunu 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 beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi halinde de bu fıkraya göre cezaya hükmolunur.

- (2) *Birinci fıkra 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”.*

2.3.2.1.2. Kişinin Şeref ve Haysiyeti

Kişinin şeref ve haysiyeti genel kişilik haklarından bir tanesidir. Şeref ve haysiyet kişinin insan olması dolayısıyla sahip olduğu değerlerdir. Kişinin insan olmak sıfatıyla sahip olduğu bütün özellik ve sahip olduğu diğer niteliklerin olmadığı veya eksik olduğu fikrini uyandıran ve toplumda küçük düşürmeyi hedefleyen tüm söz, yazı ya da resimle yapılan beyanlar şeref ve haysiyetin ihlali niteliğini taşır³⁵.

Kişinin sahip olduğu tüm manevi değerler onun şeref ve haysiyetini oluşturur. Bu manevi değerler, ahlaki değerlerdir. Herkesin, içinde yaşadığı toplumda ve çevresinde kişisel bir onuru, şerefi ve saygınlığı vardır. Kişinin şeref ve haysiyetinin ihlali, onun bu tür manevi değerlerinin zedeleyecek davranışlarda bulunulmasıdır: Kişiyi küçük düşürmek, gülünç ya da zor duruma sokmak gibi durumlar kişinin şeref ve haysiyetine zarar vermektedir³⁶.

Kanun koyucu bu manevi değerleri korumak için çeşitli hükümler koymuştur. Türkiye Cumhuriyeti devletinin de tarafı olduğu uluslararası sözleşmeleri sayesinde bu değerleri uluslararası düzeyde tanımıştır. İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi’nin 5’inci maddesinde³⁷ ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 3’üncü maddesinde³⁸ bu manevi değerlere ilişkin hükümler mevcuttur.

³⁵ M. Kemal Oğuzman, Özer Seliçi, Saibe Oktay, **Kişiler Hukuku**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2010, s. 152.

³⁶ Özsunay, a.g.e., s. 84.

³⁷ **İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi m. 5:** “Hiç kimseye işkence yapılamaz, zalimce, insanlık dışı veya onur kırıcı davranışlarda bulunulamaz ve ceza verilemez”. <http://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/688B1--Insan-Haklari-Evrensel-Beyannamesi.pdf>, Erişim Tarihi: 02.04.2015.

³⁸ **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi m. 3:** “Hiç kimse işkenceye, insanlık dışı ya da onur kırıcı ceza veya işlemlere tabi tutulamaz”. http://www.yargitay.gov.tr/abroje/belge/temelbelge/AIHS_Tr_A6format.pdf, Erişim Tarihi: 02.04.2015.

Anayasa Mahkemesi 1632 Sayılı Askeri Ceza Kanunu'nun çeşitli maddelerine ilişkin bir kararında³⁹;

“İnsan Haysiyeti” kavramı insanın ne durumda, hangi şartlar altında bulunursa bulunsun sırf insan oluşunun kazandırdığı değer tanınmasını ve sayılmasını anlatır. Bu öyle bir davranış çizgisidir ki ondan aşağı düşünce, muamele ona muhatap olan insanı insan olmaktan çıkarır. İnsan haysiyeti kavramını, toplumların kendi görenek ve geleneklerine ve topluluk kurallarına göre saygıya değer olabilmesi için insanda bulunmasını zorunlu gördükleri niteliklerle karıştırmamak gerekir. Bu kavramın gelişmesi ve yerleşmesi çok uzun bir zaman almış; prangabentlik, teşhir, boyunduruk, dayak gibi cezaların kaldırılması bu sayede mümkün olabilmektedir” kararı ile kişinin şeref ve haysiyetinin önemine vurgu yapmıştır.

“Şeref, herkesin insan olması sebebiyle sahip olduğu değer iken, haysiyet ise kişni kendisini geliştirme ve olgunlaştırma çabaları sonucu elde ettiği değerlerle toplum içinde ulaştığı yerdir. Bu çabalar sonucu kişi, toplum içinde değişik alanlarda değer kazanır”,⁴⁰.

İnsanın insan olması dolayısıyla sahip olduğu şeref ve haysiyet temel kişilik haklarından bir tanesidir. Bu bakımdan da hukuk tarafından korunur⁴¹.

Nitekim başta Anayasa olmak üzere çeşitli kanunlarda da kişinin şeref ve haysiyetini korumaya yönelik hükümler vardır.

Anayasa'nın 17'nci maddesinin 2'nci fıkrası hükmüne göre;

“Kimseye işkence ve eziyet yapılamaz, kimse insan haysiyetiyle bağdaşmayan bir cezaya veya muameleye tabi tutulamaz”.

Vergi Usul Kanunu'nun vergi mahremiyeti başlıklı 5'inci maddesine 5728 sayılı Kanunun 272'nci maddesiyle değiştirilen fıkra göre;

“Açıklanan bu bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez”.

4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 24'ncü maddesinin 2'nci fıkrasına göre;

³⁹ Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas no: 1963/132 Karar no: 1966/29 Karar tarihi:28/6/1966 RG tarih/sayı: 27/6/1967, 12632 <http://www.kararlariyeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/b95ec65c-f13d-4bcd-a586-4f2b970f58c3?excludeGerekce>, Erişim Tarihi: 25.05.2015.

⁴⁰ Dural, Ögüz, **a.g.e.**, s.120.

⁴¹ Dural, Ögüz, **a.g.e.**, s. 120.

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

Kişinin toplum içinde yaşamasından dolayı şeref ve haysiyeti yönünden her an başkalarının müdahalesi ile karşı karşıyadır. Kişi hakkında bir olayın aktarılması ya da bir kişinin eleştirilmesi, çoğu kez şeref ve haysiyete müdahale edebilir. Günümüzde kişinin şeref ve haysiyete müdahale genellikle kitle haberleşme araçları ve basın yoluyla almaktadır⁴².

Şeref ve haysiyetin ihlalinde önemli olan kişiye yapılan müdahalenin hukuku aykırı olup olmadığıdır.

Bu durumda da akla şu soru gelmektedir. Kişilik hakkına müdahale ne zaman hukuku aykırıdır? Genel olarak denilebilir ki, kişide, çevresinin kendisinden beklediği niteliklerden bir ya da bazılarının eksik olduğu fikrinin uyandıran her türlü beyanat şeref ve haysiyete tecavüz sayılır⁴³.

Şeref ve haysiyete ilişkin yapılan saldırıların çeşitli yolları olabilir. Örneğin; asılsız suçlamalar, yanlış söylentiler, kişiyi küçük düşüren ya da gülünç duruma sokan davranışlar, iftira ve hakaretler, alay etme şeref ve haysiyete yapılan saldırılara örnektir⁴⁴.

Şeref ve haysiyetin ihlalinin çeşitli türleri vardır. Bunlara mesleki şeref ve haysiyet, ticari şeref ve haysiyet örnek verilebilir. Kişinin şeref ve haysiyetinin ihlali yanında belli bir meslek veya sanatla veya ticaretle uğraşmasından dolayı mesleki veya ticari şeref ve haysiyetinin ihlali de söz konusu olabilir. Yani şeref ve haysiyet kavramının çerçevesi kişinin sosyal ve mesleki konumuna bağlı olarak yeni tanımlar alabilmektedir⁴⁵.

*“Şeref ve haysiyet ihlalinin söz konusu olup olmadığı değerlendirmesi yapılırken orta derecede bir insanın olayı değerlendirmesi nazara alınmalıdır”*⁴⁶.

⁴² Dural, Ögüz, **a.g.e.**, s. 122.

⁴³ Dural, Ögüz, **a.g.e.**, s. 121.

⁴⁴ Özsunay, **a.g.e.**, s. 86.

⁴⁵ Oğuzman, Seliçi, Oktay, **a.g.e.**, s. 153-154.

⁴⁶ Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, T. 18.10.2006, E. 2006/4-670, K. 2006/664.
<http://www.yargitay.gov.tr/dergi.php>, Erişim Tarihi: 24.06.2015.

2.3.2.2. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanundaki Düzenlemeler

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunu'nun "Sırrın İfşası" başlıklı 107'nci maddesinde mahremiyete ilişkin hüküm mevcuttur.

Bu maddeye göre hükmüne 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'uncu maddesine göre cezalandırılır".

5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 239 'ncu maddesine bakıldığında bu madde "Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması" adı ile kanunda yerini bulmuştur.

TCK'nın 239 maddesinin hükmü şöyledir;

- (1) Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikayet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi halinde de bu fıkra göre cezaya hükmolunur.
- (2) Birinci fıkra 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".

Hem AATUHK'nın 107'nci maddesi hem VUK'un 362'nci maddesi hükmüne göre sırrın ifşası veya vergi mahremiyetinin ihlali halinde bu iki kanun da bu ihlalin cezasını TCK'nın 239'uncu maddesine atıf yaparak cezalandırmasını öngörmüştür. Bu bakımdan da uygulamada birlik oluşmuştur.

2.3.2.3. Karaparanın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanundaki Düzenlemeler

4208 sayılı Karaparanın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun'un ve bu kanuna ilişki çıkarılan yönetmelik ve tebliğlerin nedeni karapara aklamanın önlenmesidir. Bu önleme için iki yol belirlenmiştir. Bunlardan ilki bankaların karapara aklamasını önlemek amacıyla caydırıcı tedbirler getirilmiştir. İkinci yol olarak da karapara aklamanın suç olarak düzenlenerek cezai yaptırıma bağlanmasıdır⁴⁷.

4208 Sayılı Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanunda da sır saklama yükümlülüğüne ilişkin hükümler mevcuttur. Bu kanunun 6'ncı maddesi hükmü şöyledir.

“Aşağıda yazılı kimseler, görevleri dolayısıyla kişilerin ve bu kişilerle ilgili kimselerin şahıslarına, muamale 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.

- a) Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanı, Başkan Yardımcıları, Mali Suçları Araştırma Uzman ve uzman yardımcıları ile kurul hizmetinde çalışan görevliler,
- b) Mali Suçlarla Mücadele Koordinasyon Kurulu Başkan ve üyeleri,
- c) Bu Kanun hükümleri uyarınca yetki kullanan diğer kamu görevlileri,
- d) Kara paranın aklanması işlemleri ile ilgili olarak bilgilerine ve ihtisaslarına başvurulmuş gerçek ve tüzel kişiler,
- e) Kara paranın aklanması işlemleri ile ilgili olarak bilirkişilik görevi ifa edenler.

Bu yükümlülük, yukarıda yazılı kimseler bu görevlerinden ayrılırlar dahi devam eder”.

Sır saklama yükümlülüğüne aykırı harekette bulunmanın cezası ise yine aynı Kanun'da düzenlenmiştir. Bu Kanun'un 12'nci maddesine göre; “Bu Kanunun 6'ncı maddesinde sayılan kişiler, gizli kalması lazım gelen hususları ifşa etmeleri halinde, bir seneden üç seneye kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar. Bu sırların maddi menfaat karşılığında ifşa edildiğinin belirlenmesi halinde, elde edilen menfaat ve nemaları da müsadere olunur.

Başkanlık ve diğer yetkililerin istediği bilgi ve belgeleri vermeyenler, belirlenen esaslar çerçevesinde kimlik tespiti yapmayanlar ve kimlik tespitine ilişkin belgeleri beş sene süreyle saklamayanlar, kara paranın aklanması suçunun tespiti ve

⁴⁷ Naci Ağbal, “4208 Sayılı Kanuna Göre Bilgi Verme Yükümlülüğü”, **Yaklaşım**, Sayı: 98, Şubat 2001, s.51

önlenmesine ilişkin diğer Bakanlar Kurulu Kararları ile bunların uygulanmasına dair tebliğlere aykırı davrananlar altı aydan bir seneye kadar hapis ve on iki milyon liradan yüz yirmi milyon liraya kadar ağır para cezası ile cezalandırılır”.

6183 ve 4208 sayılı kanunlarda yer alan düzenlemeler VUK madde 5 ve 362’de yer alan düzenlemelere çok benzemektedirler. Bu benzerlik bu kanunların neredeyse birebir hüküm içermesinden kaynaklanmaktadır. Buna rağmen aralarındaki temel fark, VUK, vergi mahremiyetinin ihlali suçunun cezası için Türk Ceza Kanunu’na atıfta bulunduğu halde 6183 ve 4208 sayılı kanunlar vergi mahremiyetinin ihlaline ilişkin cezayı doğrudan doğruya kendi kanun hükümleri içinde düzenlemektedir⁴⁸.

2.3.2.4. Türk Borçlar Kanunundaki Düzenlemeler

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu’nda da mahremiyete ilişkin düzenlemeler mevcuttur. Kanun’un 58’inci maddesine göre;

“Kişilik hakkının zedelenmesinden zarar gören , uğradığı manevi zarara karşılık manevi tazminat adı altında bir miktar para ödenmesini isteyebilir. Hakim, bu tazminatın ödenmesi yerine, diğer bir giderim biçimi kararlaştırabilir veya bu tazminata ekleyebilir; özellikle saldırıyı kınayan bir karar verebilir ve bu kararın yayımlanmasına hükmedebilir”.

Borçlar Kanunu’ndaki kişiliği korumayı amaçlayan bu hüküm, kişilik hakları ihlal edilen kişinin başvurabileceği tek yol değildir. Kişilik hakkı ihlal edilen kişi, bu davanın yanında, fiili işleyen kişinin cezalandırılmasını da isteyebilir. Bu durumda, ayrıca ceza davasını açılması gerekmektedir⁴⁹.

2.3.2.5. Diğer Kanunlardaki Düzenlemeler

Kişinin mahremi olarak düzenlenen ve bunun açıklanmasını engellemeye yönelik birçok hukuki düzenleme de mevcuttur. Bunlardan birkaçı şöyledir.

“1593 sayılı Umumi Hıfzıssıhha Kanunu madde 104, 3017 sayılı Sıhhat ve İçtimai Muavenet Vekaleti Teşkilat ve Memurin Kanunu madde 69/2, Tıbbi

⁴⁸ Elif Sonsuzoğlu, “Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 141, Haziran 2000, s. 120.

⁴⁹ Taş, **a.g.e.**, s. 26.

Deontoloji Tüzüğü madde 4, 1136 sayılı Avukatlık Kanunu madde 36, 1587 sayılı Nüfus Kanunu madde 14’⁵⁰.

Özel hukukta kişilik hakkı kavramı, kişinin özel hayatı ve sırlarının korunması anlamına gelmektedir. Kişilik salt bu hak ve borçlara sahip olmaktan ibaret değildir. Kişi, insan olmaktan kaynaklanan vazgeçilemez, devredilemez, mutlak ve kısıtlanamaz değerlere de sahiptir. İnsanın toplum içindeki saygınlığını ve kişiliğini özgürce geliştirmesini sağlayan kişilik hakkı, şahsa sıkı bir biçimde bağlı olup, ancak onun ölümüyle birlikte ortadan kalkar. Bu kişilik haklarını en önemli özellikleri; mutlak olmaları, kişiye özgü olmaları, parayla ölçülemez olmaları, haczedilemez olmaları, vazgeçilemez ve zamanaşımına uğramaz olmalarıdır⁵¹.

Öğretiye göre kişilik hakları, kişinin kişi olması dolayısıyla sahip olduğu hak ve fiil ehliyetten ibaret değildir. Bunların yanında kişinin hayatı, sağlığı, bedeni bütünlüğü, şeref ve haysiyeti, itibarı, sırları, adı ve diğer değerleri üzerindeki hakların kişilik hakkının birer ögesidir⁵².

Kişilik hakları; kişinin ister vücut tamlığı, yaşam, sağlık, eylem özgürlüğü gibi fiziksel, ister ismin korunması, şeref ve haysiyet, ekonomik özgürlük gibi sosyal ve isterse de his ve duygu dünyası yönüne yönelik olsun, her türlü saldırıya karşı hukuk tarafından korunmuştur⁵³.

1982 Anayasası’nda olduğu gibi 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu’nda yukarıda anlatıldığı üzere birçok düzenlemeler vardır⁵⁴.

⁵⁰ Taş, **a.g.e.**, s. 27.

⁵¹ Mehmet E. Palamut, **Medeni Hukuk**, İstanbul, Alfa Yayınları, 2004, s.30.

⁵² Taş, **a.g.e.**, s. 25.

⁵³ Palamut, **a.g.e.**, s. 31.

⁵⁴ **Madde 23:** ‘‘Kimse, hak ve fiil ehliyetlerinden kısmen de olsa vazgeçemez. Kimse özgürlüklerinden vazgeçemez veya onları hukuka ya da ahlaka aykırı olarak sınırlandıramaz.

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

Madde 28: ‘‘Kişilik, çocuğun sağ olarak tamamıyla doğduğu anda başlar ve ölümle sona erer. Çocuk hak ehliyetini, sağ doğmak koşuluyla, ana rahmine düştüğü andan başlayarak elde eder’’.

2.3.3. Uluslararası Sözleşmelerde Mahremiyet

1789’da imzalanan İnsan Hakları Beyannamesi insan haklarının devlete karşı korunması amacıyla doğmuştur. Ancak artık günümüzde insan hakları sadece devlet ile birey arasındaki ilişkiyi değil, kişi özgürlüklerini de kapsamakta ve bu haklar kişilere devlete karşı koruduğu gibi kişiler arasındaki ilişkilerin de düzenlenmesi sağlanmaktadır⁵⁵.

Özel yaşam demokratik ülkelerde, kişi dokunulmazlığının sınırları arasında kalmaktadır. Bu nedenle kişi dokunulmazlıkları çeşitli uluslararası sözleşmelerde ve beyannamelerde de yer almıştır. İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi ve İnsan Hakları ve Temel Özgürlükleri Avrupa Antlaşması’nda kişi dokunulmazlığına ilişkin hükümler görmek mümkündür⁵⁶.

Türkiye tarafından da kabul edilen İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi 10 Aralık 1948 tarihinde Birleşmiş Milletler Genel Kurulu’nun 217 sayılı kararı ile kabul edilmiş ve onaylanmıştır. İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi’nin 12’nci maddesine göre;

“Hiç kimse özel hayatı, ailesi, meskeni veya yazışması hususlarında keyfi karışmalara, şeref ve şöhretine karşı tecavüzlere maruz kalamaz. Herkesin bu karışma ve tecavüzlere karşı kanun ile korunmaya hakkı vardır”.

“Mahremiyet” kelimesinin yer almamasına rağmen 1950 tarihli Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 8’inci maddesi özel hayata, konuta ve haberleşmeye saygı hakkını açıklar ve kamu otoritesinin müdahalesinin gerektiren şartlara dikkat çeker. On devlet arasında Roma’da 4 Kasım 1950’de imzalandıktan sonra 3 Kasım 1953’de yürürlüğe giren bu antlaşma Türkiye tarafından 18 Mayıs 1954’te onaylanmıştır.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 8’inci maddesine göre;

“Her şahıs özel ve aile yaşamına, konutuna ve haberleşmesine saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Bu hakların kullanılmasına, ulusal güvenlik, kamu güvenliği, ülkenin ekonomik refahı, suçun veya düzensizliğin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın korunması amacıyla, hukuka uygun olarak yapılan ve

⁵⁵ Donay, **a.g.e.**, s. 15.

⁵⁶ Taş, **a.g.e.**, s. 29.

demokratik bir toplumda gerekli bulunan müdahalelerin dışında, kamu makamları tarafından hiçbir müdahale yapılamaz''.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 8'inci maddesine göre bireyin fiziksel ve duygusal dokunulmazlığı, onur ve saygınlığı, adı ve kimliği koruma altına alınmıştır. Böylece bireyin gizlice izlenmesi ve gözlenmesi veya meslek sırrına ilişkin bilgilerin açıklanması koruma altına alınmıştır. Bu anlamda devletin bireyi izlemeye alması, faaliyetleri hakkında kayıt tutması, mali faaliyetleri araştırması, telefonlarını dinlemesi veya mektuplarını denetlemesi özel yaşam hakkına müdahaledir. Bu özel yaşam birkaç istisna halinde sınırlandırılabilir. Bu istisnalar ulusal güvenlik, kamu güvenliği, ülkenin ekonomik refahı, genel ahlakın korunması gibi sebeplerdir⁵⁷.

Mahremiyet insan özgürlüğünün bir parçasıdır. Mahremiyetin ihlali bir bakıma insan özgürlüğün ihlalidir. Mahremiyetin korunmadığı yerde özgürlük yaşayamaz. Eğer güvenli bilgi ve iletişim ortamına sahip değilseniz, özgür bir biçimde haberleşemez ve özgür ifade hakkınızı koruyamazsınız. Kontrol edilme duygusu birey üzerinde engelleyici bir etkiye sahip olabilir. Batı Alman Anayasa Mahkemesi yeni bir Nüfus Sayımı Yasası'nın Anayasaya aykırı olduğuna dair 1983 tarihli kararında⁵⁸; *“Eğer bir kişi belli alanlarda kendisi hakkında hangi bilgilerin sosyal çevresince bilindiğine dair yeterli kesinlikte tahminde bulunamıyorsa ve iletişimin muhtemel faydalarına dair yeterli bir şekilde kestirimde bulunamıyorsa, o herhangi bir baskıya/etkiye konu olmaksızın özgür bir biçimde plan yapma ve karar verme özgürlüğünden can alıcı bir biçimde mahrum bırakılıyordur. Kişilerin kendileri hakkında kimin, neyi, ne zaman ve hangi münasebetle bildiğini artık bilemediği bir sosyal düzeni ve onu sağlayan hukuk düzenini dışarıda bırakır. Eğer bir kişi aykırı davranışlarının kaydedilip bilgi olarak sürekli saklanıp saklanmadığı veya başkalarına aktarılıp aktarılmadığı konusunda emin değilse, o bu gibi davranışlarla dikkat çekmemeye çalışacaktır”.*

İnsan hakları Evrensel Beyannamesi'nin 12'nci maddesine göre:

⁵⁷ Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, İstanbul, Beta Yayınevi, 2006, s. 166.

⁵⁸ Donay, **a.g.e.**, s. 13.

‘‘Hiç kimsenin özel hayatına, ailesine, konutuna ya da haberleşme ve yazışmalarına keyfi olarak karışılmaz, şeref ve ününe sataşılmaz. Herkesin bu tür sataşma ve karışmalara karşı yasalarla korunmaya hakkı vardır’’.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 8’inci maddesi özel hayatın ve aile hayatının korunmasına ilişkin hükümler getirir. Bu maddeye göre;

‘‘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’’.

2.4. Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti İlkesi

Vergi, kamusal hizmetlerinin finansmanını sağlamak için gereken kaynakları toplamak ve bazı ekonomik ve sosyal amaçları gerçekleştirmek üzere, egemen kamu gücü tarafından kişilerden kamu gücüne dayanılarak alınan paydır⁵⁹.

Verginin iki temel aktörü vardır. Bunlar; devlet ve mükellef olarak tanımlanabilir. Bu iki süje verginin alınması veya verilmesi konusunda üstlerine düşen görevleri yapması gerekmektedir. Her ikisinin de çeşitli ödev ve sorumlulukları vardır.

Devletin üstlenmiş olduğu görevleri yerine getirebilmesi kamu geliri adı verilen çeşitli gelirlere ihtiyaç duyar. Bu gelir kaynaklarının en önemlisi vergilerdir. Vergilerin devlet açısından taşıdığı önem, vergilerin ekonomik ve sosyal politika aracı olarak da kullanılması nedeniyle zaman içinde artmıştır. Çünkü kamusal ihtiyaçlar zamanla çeşitlenmiş ve artmıştır. Bununla birlikte devletin vergiye olan talebi de artmıştır. Vergilemenin etkin ve doğru bir biçimde gerçekleştirilebilmesi için devletin vergi mükelleflerinin vergileme işlemini doğrudan veya dolaylı olarak ilgilendiren bilgilere sahip olmaları gerekmektedir. Vergileme işlemlerinin değişik aşamalarında görevli bulunan kimselerin kamu gücü sayesinde edinmiş olduğu bilgilerin bir kısmı vergi mükellefler açısından sır niteliği taşıyabilmekte ve bunların ifşa edilmesi vergi mükellefleri açısından istenilmeyen sonuçlar ortaya çıkarabilmektedir. Bu bakımdan, vergi mükelleflerinin özel veya mesleki yaşamına

⁵⁹ Oktar, a.g.e., s. 4.

dair bilgilerin bazılarının mahrem olarak kabul edilmesi ve bunların yasal bir zorunluluk bulunmadıkça açıklanmasının ve kullanılmasının engellenmesi gereği ortaya çıkmaktadır. Böyle bir hukuksal koruma, vergi mükelleflerinin vergi dairesine duymuş olduğu güveni artırmaktadır. Bu amaçla, VUK'ta vergi mahremiyetinin ihlal edilmesi suç olarak düzenlenmiş ve yaptırıma bağlanmıştır. Vergi mahremiyetinin ihlali suçunu işleyenlere verilecek ceza ise TCK'ya gönderme yapılarak belirlenmiştir⁶⁰.

Vergilendirmeye ilişkin devletin sahip olduğu kamu gücüne karşılık mükellefin de bazı güçlere veya haklara sahip olması gerekir. İdarenin vergi mahremiyetine uyma zorunluluğu da mükellefin sahip olduğu haklardan bir tanesidir. Vergi kanunlarının uygulanmasıyla iştigal eden şahıslar; verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsili sırasında ya da inceleme ve yoklamalar sırasından mükellefler hakkında çok önemli bilgilere ulaşmaktadırlar. Bu bilgilerin kamuoyuna açıklanması ya da üçüncü şahıslara bir menfaat karşılığında aktarılması hukuk güvenliği ilkesini zedeleyerek kamu düzenine zarar verecektir⁶¹.

İşte bu sakıncaların önlenmesi amacıyla vergi memurlarının ve diğer ilgili kimselerin, görevleri dolayısıyla elde ettikleri gizli bilgileri ifşa edememeleri ve kendileri veya üçüncü kişilerin yararına kullanamamaları vergi mahremiyeti olarak adlandırılır. Devlet vergi mahremiyeti ile amaçladığı ve mükelleflere vermek isteği mesaj, mükelleflerin vergilendirme sürecinde vermiş olduğu çeşitli bilgilerin gizli kalarak beyanlarının doğru verilmesini emin kılmaktır⁶².

“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 işlerinde görevlendirilen bilirkişilerin, mükellef ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olmak üzere öğrendikleri sırları ya da gizli kalması gereken diğer hususları açıklamaları ve kendilerinin veya üçüncü kişilerin yararına olacak şekilde kullanmaları

⁶⁰ Taş, **a.g.e.**, s. 17.

⁶¹ N. Alper Ünal, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti Esası”, **Yaklaşım**, Sayı: 133, Ocak 2004, s. 100.

⁶² N. Alper Ünal, **a.g.m.**, s. 100.

yasağıdır. Bu yasadır, mahremiyet kuralına uyma zorunluluğu bulunan kimseler görevlerinden ayrıldıktan sonra da devam etmektedir''.

Devletin ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının en temel görevlerinden bir tanesi vatandaşlarının haklarını korumaktır. Özel yaşamın gizliliği de önemli haklardan bir tanesi olduğundan bu hakkın korunması da önem arz etmektedir. Dolayısıyla mükellefler vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirirken, mükelleflerin özel hayatlarına ilişkin mali verilerin korunması Maliye Bakanlığı'nın ve bu kuruma bağlı olarak vergi işlemlerinde, vergi incelemelerinde çalışan görevlilerin ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'na tabi idari kurumlarla, burada yürütülen vergisel işlemlerde çalışan bilirkişilerin vb. diğer kurumların teminatı altındadır. Uygulamada sözü edilen bu görevin gerçekleştirilmesinde, Anayasa'daki, VUK'taki, TCK'daki, Bilgi Edinme Hakkı Kanunu gibi çeşitli kanunlardaki hükümlerden yararlanılmaktadır. Ancak vergi mahremiyetine ilişkin hükümler özellikle Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmektedir ve bu kanuna 1949 yılında 5432 sayılı Kanun ile yeni bir kurum olarak dahil edilmiştir⁶³.

Beyan esasına dayanan Türk vergi sisteminde vergi mahremiyeti ilkesinin önemi büyüktür. Çünkü mükelleflerin vergilendirme sürecinde verecekleri bilgilerin açıklanamayacağına ve bu bilgilerin vergilendirme dışında başka bir amaçla kullanılamayacağına güvenmeleri gerekir. Aksi halde, mükellefler sahip olduğu bilgileri vergi dairesinden saklayarak vergi ziyaına neden olacaktır. Kısacası 213 sayılı VUK'un 5'inci maddesinde düzenlenen vergi mahremiyeti müessesesi, mükelleflerin vergi dairesine verdikleri bilgilerin açıklanamayacağına güven duyarak doğru beyanda bulunmalarını sağlamak için getirilmiş bir düzenlemedir⁶⁴. Ayrıca vergi mahremiyeti müessesesi vergi sisteminin tam olarak yerleşmesi ve aksamadan işlemesi açısından da önem arz etmektedir⁶⁵.

Türk Vergi Hukuku'na 1949 tarih ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ile giren mahremiyet ilkesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda da varlığını korumuştur. 1950

⁶³ I. Fulya Orkunoğlu, "Bilgi Edinme Hakkının Kullanılmasında Bir İstisna Vergi Mahremiyeti", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XVI, No: 2, 2012, s. 200.

⁶⁴ Mevlüt Karademir, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti", **Vergi Sorunları**, Sayı: 273, Haziran 2011, s. 171.

⁶⁵ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s. 10.

yılından başlayarak yapılan değişikliklerle vergi mahremiyetinin kapsamı daraltılmıştır. Zamanla yapılan değişikliklere rağmen aynı hüküm 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda hala mevcudiyetini sürdürmektedir⁶⁶.

Türk vergi sistemi büyük ölçüde beyan esasına dayanmaktadır. Beyan esasında, bir verginin iyi uygulanması idareye geniş yetkiler verilmesi ile olur. İdare bu yetkisini kullanırken, mükellefin gerek özel hayatına, gerekse meslek ve sanatına veya ticari muamelelerine ait, gizli kalması gereken sırlarını öğrenebilmektedir. Vergi muameleleri nedeniyle öğrenilen bu sırların ifşası; mükellefleri maddi ve manevi zarara uğratabileceği gibi ticari işlemlerine ait gizli kalması ve özellikle de rakip mükelleflerce duyulmaması ilkesine de uymaz. Ayrıca, vergi muameleleri dolayısıyla öğrenilen sırların açıklanması, mükelleflerin vergi idaresine karşı güvenlerinin sarsılmasına da neden olur⁶⁷.

Vergi mahremiyeti kurumu, beyan esasına dayanan Türk Vergi Sisteminde, mükelleflerin vergiye ilişkin verecekleri bilgilerinin gizli kalacağına güvenmeleri ve bu sayede doğru beyanda bulunmalarını sağlamak için getirilmiş bir düzenlemedir. Beyan esasına dayanan vergilendirme sürecinin sağlıklı yürütülebilmesi için her şeyden önce mükelleflerin doğru beyanda bulunmalarına bağlıdır. Her ne kadar vergi dairesi mükellefleri denetlese de, beyan esası mükelleflerin verdikleri bilgilerin gizli tutulacağına inanmaları, onları daha doğru beyanda bulunmaya sevk edecek ve bu sayede beyan sistemi ile hedeflenen amaca ulaşılacaktır. Böylece vergi mahremiyeti vergi sisteminin kurumsallaşmasına katkı sağlayacaktır⁶⁸.

Vergi mahremiyeti kurumu, Türkiye Cumhuriyeti devletinin bir hukuk devleti olmasının gereği olarak, mükellef karşısında güçlü konumda bulunan devletin anayasal hakları koruması açısından önem arz etmektedir⁶⁹.

⁶⁶ Taş, **a.g.e.**, s. 80.

⁶⁷ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s. 9.

⁶⁸ Ç. Ahmet Genç, ‘‘Vergi Usul Kanunu’nun Vergi Mahremiyeti, Gecikme Faizi, İşi Bırakma, İbraz Mecburiyeti ve Yetki Maddelerinde Yapılan Değişiklikler’’, **Vergi Sorunları**, Sayı: 120, Eylül 1998, s. 131.

⁶⁹ Sonsuzoğlu, **a.g.m.**, s. 116.

2.5.Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Cezası

2.5.1. Suç Kavramı

Ceza Kanununun esasını oluşturan suç kavramını genelde kanunlar tanımlamazlar. Ceza Kanunumuz da birçok yabancı ülke kanununda olduğu gibi suçun genel bir tanımını vermemiştir. Ancak, Anayasanın 38’inci maddesinin 6’ncı fıkrası ve Yeni Türk Ceza Kanunu’nun 1 ve 2’nci maddelerine göre; suçu, kanunun suç olarak nitelendirdiği ve öngördüğü fiiller olarak tanımlamak mümkündür. Kanun tarafından yapılmayan suçun tanımını birçok yazar kendi suç teorilerine göre tanımlama yapmıştır.

Suç, isnad kabiliyetine sahip bir şahsın kusurlu iradesinin yarattığı icrai veya ihmali bir hareketin meydana getirdiği, kanunda yazılı tipe uygun, hukuka aykırı ve yaptırım olarak cezanın uygulanmasını gerektiren fiildir. Başka tanımlara bakılırsa; suç, kanunların cezalandırdığı fiil olarak tanımlanabilir⁷⁰; başka bir yazar, cezai yaptırım ile korunan ilkelere uymamak olarak tanımlamıştır⁷¹. Bir başka yazar ise, uyumlu bir toplumsal yaşamı hayata geçirmek için gerekli olan kurallara aykırı davranmanın suç olduğunu ve bu tür davranışlarda bulunanların da suçlu olduğunu belirtmiştir⁷².

2.5.2. Suçun Unsurları

Bir suç ancak suçun unsurları adı verilen birtakım unsurların var olması halinde ortaya çıkar. Herhangi bir olayın suç olup olmadığı bu unsurların var olup olmaması durumunda kararlaştırılmaktadır. Bu unsurlar, suçun genel unsurları olarak isimlendirilmektedir⁷³. Ancak doktrinde suç tanımında olduğu gibi suçun unsurları konusunda da ortak bir görüş yoktur. Bilim insanları suçun unsurlarını iki ile sekiz arasında sıralamaktadır. “Örneğin, Alman yazar Böhmer serbest hareket, hukuka aykırılık, kusurluluk ve cezalandırılabilme olarak dört unsur kabul etmekteyken; Hipel hareket, hukuka aykırılık ve kusur olmak üzere üçlü bir ayrım

⁷⁰ Hakan Hakeri, **Ceza Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2005, s. 71.

⁷¹ M. Kamil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2006, s. 213.

⁷² Şenyüz, **a.g.e.**, s. 123.

⁷³ Bekir Baykara, “Vergi Ziyat Suçunda Manevi Unsur”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 279, Kasım 2004, s. 16.

yapmıştır. Fransız yazar Donnedieu De Vabres kanuni, maddi ve manevi olmak üzere üçlü bir ayırım yaparken; Ferri unsur toplamını sekize çıkarmakta; fail, mağdur, hukuki konu, maddi konu, ruhi hareket, genel zarar ve özel zarar olmak üzere suçun unsurlarını sıralamaktadır’’⁷⁴.

Suçun unsurları farklı şekillerde oluşturulabilmektedir. Bu tez çalışmasında dörtlü bir ayırım yapılmıştır. Kanuni unsur, maddi unsur, manevi unsur, hukuka aykırılık unsuru olmak üzere dört unsur mevcuttur.

2.5.2.1. Suçun Kanuni Unsuru

Her şeyden önce bir eylemi suç olarak adlandırabilmek için kanunlarla belirlenmiş olması gerekmektedir. ‘‘Kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesi’’ gereğince suçların; insanlarda hiçbir kuşkuyla yer bırakmaksızın, esnek olmayan kesin ifadelerle tariflerinin yapılması gereklidir. Diğer taraftan suç sayılan fiillerin de ne şekilde cezalandırılacağı da yine kanunlarda açıkça gösterilmelidir⁷⁵. Suç ve cezada kanunilik ilkesi veya kanuni unsur, işlenmiş bulunan bir fiilin ceza kanununda düzenlenen suç tanımına birebir uygun olmasıdır⁷⁶.

Kanunilik ilkesi tüm kanunlar içerisinde ilk defa suç ve ceza alanında ortaya çıkmış ve daha sonra diğer hukuk disiplinlerinde de yer almıştır. Suç ve cezada kanunilik ilk defa 1839’da çıkarılan Gülhane Hattı Humayyunu’da yerini bulmuş; sonra sırasıyla 1874 Anayasası’nın 10’uncu maddesinde, 1924 Teşkilatı Esasiye Kanunu’nun 68’inci maddesinin 3’inci fıkrasında, 1961 Anayasası’nın 33’ncü maddesinde ve halen yürürlükte olan 1982 Anayasası’nın 38’inci maddesinin 1, 2 ve 3’üncü fıkralarında aynı ilke ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır⁷⁷.

Anayasanın 38’inci maddesi şöyledir:

⁷⁴ M. Emin Artuk, Ahmet Gökçen, Caner Yenidünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümler I**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2002, s. 417.

⁷⁵ Taş, **a.g.e.**, s. 34.

⁷⁶ Ferhat Alemdar, ‘‘Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti’’, **Vergi Dünyası**, Sayı: 349, Eylül 2010, s. 104.

⁷⁷ Bekir Baykara (2), ‘‘İdari Vergi Suç ve Cezalarında Kanunilik İlkesi’’, **Vergi Dünyası**, Sayı: 285, Mayıs 2005, s. 10.

“ Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez.

Suç ve ceza zamanaşımı ile ceza mahkumiyetinin sonuçları konusunda da yukarıdaki fıkra uygulanır.

Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur.

Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz.

Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz”.

Bir suçta kanuni unsurun varlığı araştırılırken işlenen fiilin ilgili kanunda objektif olarak bir tarifinin yapıp yapılmadığının araştırılması gerekmektedir. Suç tarifinde; suçun failleri, suçun konusu, hareketler ve sübjektif unsurlar yer almalıdır. Yani kanunda suçların tipleri, neler olduğu ya da onları meydana getiren hareketler tek tek açıklanmalıdır.

5237 sayılı YTCK’da da Anayasa ile paralel hüküm bulunmaktadır. Kanun’un 2’nci maddesinin ilk fıkrası;

“Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunamaz”.

2.5.2.2. Suçun Maddi Unsuru

Bir suçtan söz edebilmek için o suçla ilgili olarak kanunda suçun tarif edilmesi tek başına yeterli olmayıp; kişilere o suçlarla ilgili ceza verilebilmesi için ortada bir fiil yani yasal tanıma uygun bir eylem olmalıdır.

Eylem insanlar tarafından gerçekleştirilen ve dış dünyada değişiklik yaratan ihmali ya da icrai davranışlar olarak tanımlanabilir. İnsan hareketlerinden doğmayan hareketler suç olarak nitelenemeyeceği gibi, insanların hareketlerinden doğan ancak dış dünyada değişiklik (neden-sonuç) yaratmayan hareketler de suç olarak tanımlanamaz⁷⁸.

⁷⁸ Taş, **a.g.e.**, s. 35.

İnsanların yapmış olduğu eylemler, suçun maddi unsurunun oluşması için tek başına yeterli değildir. Suçun maddi unsurunun oluşabilmesi için; bir hareketin, bir sonucun ve bu hareketle sonuç arasında bir nedensellik bağının olması gerekmektedir.

2.5.2.2.1. Hareket

Hareket suçun temel unsurlarından bir tanesidir. Kanunun suç saydığı sonuca sebep olan ve insan tarafından iradi olarak gerçekleştirilen bir iştir. Dolayısıyla insan bedeni tarafından hükmedilmeyen hareketler ceza hukuku kapsamında hareket olarak nitelendirilemez ve cezalandırılmaz⁷⁹.

2.5.2.2.2. Netice

Suç fiilinin gerçekleşmesi sonucunda kamu düzeninin bozulur. Bozulan bu kamu düzeni ile netice gerçekleşmiş olur. Neticede insanların hareketleriyle dış dünyada değişiklik meydana gelir. Bu değişiklikler maddi veya manevi olabileceği gibi birden fazla da olabilir. Ayrıca ortaya çıkan sonuç bir zarar veya bir tehlike de yaratabilir⁸⁰.

2.5.2.2.3. Nedensellik

Suç teşkil edecek bir sonucun varlığından söz edebilmek için, ilgili kimsenin hareketi sonucunda neticenin meydana gelmesi gerekir. Yani ortaya çıkan suçun o hareketle gerçekleşmiş olması gerekir. Bu ilişkiye nedensellik bağı denilmektedir⁸¹.

Nedensellik bağı TCK’da tanımı yapılmış bir kavram değildir. Bu bağı, insanların mantık çerçevesinde oluşturdukları bir bağıdır.

2.5.2.3. Suçun Manevi Unsuru

Bir suçun oluşabilmesi için kanunda tanımlanan maddi unsurların olması yeterli değildir. Suçun oluşabilmesi için suçun manevi unsurunun da olması gerekmektedir.

⁷⁹ Taş, **a.g.e.**, s. 37.

⁸⁰ Artuk, Gökçen, Yenidünya, **a.g.e.**, s. 443.

⁸¹ Taş, **a.g.e.**, s. 37.

Manevi unsur, eylemin iradi olarak gerçekleştirilmiş olması şeklinde özetlemek mümkündür. Ancak, söz konusu irade herhangi bir irade değil kusurlu bir iradedir⁸².

Suçun manevi unsuruna göre bir kimsenin bir suçtan sorumlu tutulabilmesi için öncelikle hareketin faile isnat edilmesi, yüklenmesi gereklidir. Diğer bir deyişle bir suçun varlığı durumunda ilgili kişilerin kusur kabiliyetinin olup olmadığının araştırılması, kusurlu davranabilme yeteneğinin olup olmadığının tespiti gerekecektir⁸³.

Suçun manevi unsurunun tanımında geçen kusur yeteneği diğer deyişle isnat yeteneği kişinin doğruyu yanlıştan, haklıyı haksızdan ayırabilme ve buna göre davranabilme yetisidir. Başka bir deyişle kişi yaptığı hareketin anlamını kavrayabilmeli ve söz konusu hareketi isteyebilmelidir. İnsanların yaptıkları hareketlerin toplum içindeki değerini kavrayabilmesine anlama kabiliyeti; kişilerin yaptıkları hareketleri arzulamasına da isteme yeteneği denir⁸⁴.

TCK'ya göre bütün suç unsurları tamam iken eğer faile yüklenebilecek bir kusur da mevcutsa; bu durumda failin cezalandırılması gerekmektedir. Ancak burada üzerinde önemle durulması gereken bir durum söz konusudur ki; bu da failin başka türlü hareket etmesine olanak bulunmayan hallerin var olması durumunda söz konusu sonuçtan failin sorumlu tutulup tutulamayacağıdır⁸⁵.

Ceza hukukuna göre tüm insanların isnat kabiliyetine sahip oldukları karinesi geçerlidir. Ancak bu isnat kabiliyetini yani kusurluluğu ortadan kaldıran veya azaltan nedenler vardır ve bu haller YTCK'da da mevcuttur.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun Sınırın Aşılması madde 27, Cebir ve Şiddet, Korkutma Ve Tehdit madde 28, Haksız Tahrik madde 29, Hata madde 30, Yaş Küçüklüğü madde 31, Akıl Hastalığı madde 32, Sağır ve Dilsizlik madde 33,

⁸² Alemdar, **a.g.m.**, s. 106.

⁸³ Taş, **a.g.e.**, s. 39.

⁸⁴ Hakeri, **a.g.e.**, s.169.

⁸⁵ Taş, **a.g.e.**, s. 40.

Geçici Nedenler, Alkol veya Uyuşturucu Madde Etkisinde Olma madde 34'te kusurluluğu etkileyen nedenler düzenlenmiştir⁸⁶.

⁸⁶ **Madde 27:**

“(1)Ceza sorumluluğunu kaldıran nedenlerde sınırın kast olmaksızın aşılması halinde, fiil taksirle işlendiğinde de cezalandırılıyorsa, taksirli suç için kanunda yazılı cezanın altında birinden üçte birine kadarı indirilerek hükmolunur”.

(2)Meşru savunmada sınırın aşılması mazur görülebilecek bir heyecan, korku veya telaştan ileri gelmiş ise faile ceza verilmez”.

Madde 28:

“(1)Karşı koyamayacağı veya kurtulamayacağı cebir ve şiddet veya muhakkak ve ağır bir korkutma veya tehdit sonucu suç işleyen kimseye ceza verilmez...”

Madde 29:

“(1)Haksız bir fiilin meydana getirdiği hiddet veya şiddetli elemin etkisi altında suç işleyen kimseye, ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası yerine onsekiz yıldan yirmidört yıla ve müebbet hapis cezası yerine oniki yıldan onsekiz yıla kadar hapis cezası verilir. Diğer hallerde verilecek cezanın dörtte birinden dörtte üçüne kadarı indirilir”.

Madde 30:

“(1)Fiilin icrası sırasında suçun kanuni tanımındaki maddi unsurları bilmeyen bir kimse, kasten hareket etmiş olmaz. Bu hata dolayısıyla taksirli sorumluluk hali saklıdır...”

(3)Ceza sorumluluğunu kaldıran veya azaltan nedenlere ait koşulların gerçekleştiği hususunda kaçınılmaz bir hataya düşen kişi, bu hatasından yararlanır”.

Madde 31:

“(1)Fiili işlediği sırada oniki yaşını doldurmamış olan çocukların ceza sorumluluğu yoktur...”

(2)Fiili işlediği sırada oniki yaşını doldurmuş olup da onbeş yaşını doldurmamış olanların işlediği fiilin hukuki anlam ve sonuçlarını algılayamaması veya davranışlarını yönlendirme yeteneğinin yeterince gelişmemiş olması halinde ceza sorumluluğu yoktur. Ancak bu kişiler hakkında çocuklara özgü güvenlik tedbirlerine hükmolunur...”

(3)Fiili işlediği sırada onbeş yaşını doldurmuş olup da onsekiz yaşını doldurmamış olan kişiler hakkında suç, ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektirdiği takdirde ondört yıldan yirmi yıla; müebbet hapis cezasını gerektirdiği takdirde dokuz yıldan oniki yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Diğer cezaların yarısı indirilir ve bu halde her fiil için verilecek hapis cezası sekiz yıldan fazla olamaz”.

Madde 32:

“(1)Akıl hastalığı nedeniyle, işlediği fiilin hukuki anlam ve sonuçlarını algılayamayan veya bu fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneği önemli derecede azalmış olan kişiye ceza verilmez...”

Madde 33:

“(1)Bu Kanunun, fiili işlediği sırada oniki yaşını doldurmamış olan çocuklara ilişkin hükümleri, onbeş yaşını doldurmamış olan sağır ve dilsizler hakkında; oniki yaşını doldurmamış olup da onbeş yaşını doldurmamış olanlara ilişkin hükümleri, onbeş yaşını doldurmamış olup da onsekiz yaşını doldurmamış olan sağır ve dilsizler hakkında; onbeş yaşını doldurmamış olup da onsekiz yaşını doldurmamış olanlara ilişkin hükümleri, onsekiz yaşını doldurmuş olup da yirmibir yaşını doldurmamış olan sağır ve dilsizler hakkında da uygulanır”.

Madde 34:

“(1)Geçici bir nedenle ya da irade dışı alınan alkol veya uyuşturucu madde etkisiyle, işlediği fiilin hukuki anlam ve sonuçlarını algılayamayan veya bu fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneği önemli derecede azalmış olan kişiye ceza verilmez.

(2)İradi olarak alınan alkol veya uyuşturucu madde etkisinde suç işleyen kişi hakkında birinci fıkra hükmü uygulanmaz”.

2.5.2.4. Suçun Hukuka Aykırılık Unsuru

Bir fiilin suç olarak değerlendirilebilmesi söz konusu fiilin, hukuk tarafından korunan bir yetki veya hakka dayanmaması, diğer bir ifade ile hukuka aykırı olması gerekmektedir. Genel olarak, kanuni unsur gerçekleştirilen fiiller hukuka aykırıdır. Ancak ceza hukuku, hukuka aykırılık unsuruna birtakım istisnalar getirerek, bazı fiillerin hukuka uygun olduğuna hüküm vermektedir.⁸⁷

Bir fiilin cezalandırılması için o fiilin öncelikle genel hukuka aykırı olması gerekir. Ancak bir fiil bir hukuk dalında suç iken başka bir hukuk dalında suç sayılmaması hatta cevaz verilmesi durumunda hukuk düzenini bozacaktır.

Kural olarak ceza hukuku kurallarına aykırı olan bir fiil, diğer hukuk kuralları tarafından da aykırı kabul edilmelidir⁸⁸. Ancak başka kanunlarda aynı fiil herhangi bir haklı sebep gösterilerek hukuka uygun görülmekte ve suç sayılmamaktadır⁸⁹.

5237 sayılı YTCK’da Kanunun Hükmü ve Amirin Emri madde 24, Meşru Savunma Ve Zorunluluk Hali madde 25 ve Hakkın Kullanılması Ve İlgilinin Rızası madde 26’da hukuka uygunluk halleri sayılmıştır⁹⁰.

2.5.3. Vergi Suçu Kavramı ve Çeşitleri

Mükellefler genellikle vergi kaçırma eğilimindedirler. Çünkü devlet, kişi ve kurumların kazanç ve iratlarının bir kısmını vergi olarak almak istediği zaman,

⁸⁷ Alemdar, **a.g.m.**, s. 106.

⁸⁸ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 13.

⁸⁹ Taş, **a.g.e.**, s. 38.

⁹⁰ **Madde 24:**

“(1) Kanunun hükmünü yerine getiren kimseye ceza verilmez.

(2) Yetkili bir merciden verilip, yerine getirilmesi görev gereği zorunlu olan bir emre uygulayan sorumlu olmaz..”.

Madde 25:

“(1)Gerek kendisine ve gerek başkasına ait bir hakka yönelmiş, gerçekleşen, gerçekleşmesi veya tekrarı muhakkak olan haksız bir saldırıyı o anda hal ve koşullara göre saldırı ile orantılı biçimde defetmek zorunluluğu ile işlenen fiillerden dolayı faile ceza verilmez.

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

Madde 26:

“(1)Hakkını kullanan kimseye ceza verilmez.

(2)Kişinin üzerinde mutlak surette tasarruf edebileceği bir hakkına ilişkin olmak üzere, açıkladığı rızası çerçevesinde işlenen fiilden dolayı kimseye ceza verilmez”.

mükellefler kendilerince çeşitli düşüncelerle vergi kaçırmaya çalışırlar. Örneğin; toplanan verginin devlete ait olmadığını, devlete ödedikleri vergilere karşılık devletten bir fayda görmemeleri veya devletin vergileri kullanarak sağladığı faydanın adaletsiz olduğunu düşünerek vergi kaçırma düşüncesinde olabilirler⁹¹.

Meydana gelebilecek her bir suçun kanunlarda veya ceza kanunlarında yer bulması mümkün değildir. Bu nedenle diğer kanunlarda da ceza hükümleri mevcuttur. Vergi suçları da, temel ceza kanunu olan TCK yanında, ceza hükümleri barındırması dolayısıyla hem ‘yan ceza kanunu’ hem de ‘özel ceza kanunu’ niteliği arz eden VUK’ta düzenlenmiştir. VUK’ta düzenlenen vergi suçlarının bir kısmı VUK’un dördüncü kitabının üçüncü bölümünde ‘Suçlar ve Cezaları’ başlığı altında, bir kısmı da bağımsız düzenlemeler şeklinde kanunlarda yerini bulmuştur⁹².

Vergi suç ve cezalarının bulunmasının sebebi, vergi kanunları hükümlerinin zamanında ve uygun şekilde yerine getirilmesinin sağlanmasıdır. Vergi kanunlarındaki hükümlerin zamanında ve istenildiği şekilde yerine getirilmesi ile de hazinenin vergi kaybı gerçekleşmemiş olacak ve böylece kamu yararı sağlanmış olacaktır⁹³.

Vergi suç ve cezalarına ilişkin kurallara TCK’dan ayrı VUK veya AATUHK gibi özel kanunlarda yer verilmesi onun suç olarak nitelendirilmesine mani değildir. Hukukun genel prensibi gereği genel hukuk kuralları herhangi bir özel hüküm bulunmadıkça geçerlidir. TCK bu konudaki hükmünü 5’inci maddesinde⁹⁴ ortaya koymuştur. Böylelikle ceza uygulamasında bütün kanunlar açısından genel hükümler itibarıyla bir birlikteliğin sağlanması amaçlanmıştır. Buna ilaveten özel kanunlarla TCK’ya aykırı hükümler getirilebilir. Herhangi bir kanun ihtilafı çıkması halinde ise, kanunların üst-alt, önceki-sonraki, genel-özel olmalarına göre çözülecektir⁹⁵.

⁹¹ Aksoy, **a.g.e.**, s. 71.

⁹² Şenyüz, **a.g.e.**, s. 381.

⁹³ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 209.

⁹⁴ **TCK m. 5:** ‘*Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır*’.

⁹⁵ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 382.

Suç kavramı TCK'da tanımlanmadığı gibi vergi suçu kavramının ne olduğu herhangi bir ceza kanununda veya vergi kanunlarında tanımlanmamıştır. Literatürde vergi suçuna ilişkin birçok tanım yapılmıştır.

“Bir görüşe göre, vergi suçu, devletin veya amme idaresinin gelir kaynaklarına zarar veren fiillerdir⁹⁶. Başka bir tanımlamaya göre, vergi suçu devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlardır⁹⁷. Bir başka tanıma göre ise vergi suçu, vergi mükellef ve sorumlularıyla bunlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin kanunda tipi gösterilen davranış biçimiyle vergi kanunlarının hükümlerinin ihlal etmektir⁹⁸. Vergi kanunlarının koyduğu görev ve zorunlulukların cezayı gerektirecek şekilde yerine getirilmemesidir⁹⁹. Vergi kanunlarına uymak zorunda bulunan kişilerce işlenen, devleti vergi kaybına uğratan veya kamu düzenini bozan, kanundaki yazılı tarife uygun, hukuka aykırı ve ceza gerektiren fiiller”¹⁰⁰ olarak tanımlanabilir.

Vergi kanunlarına karşı işlenen fiillerin suç olarak adlandırılıp bunun karşılığında da kişilere ceza verilmesinin iki amacı vardır: Anayasa tarafından devlete yüklenen mali görevin gerçekleştirilmesi için mali kaynağın toplanmasını sağlamaktır. Buna engel bir durum olduğunda devlet cezayı devreye sokmaktadır. İkinci amaç ise her kanunda olduğu gibi egemenlik gücünün göstergesi olarak vergi kanunlarında yürütülmesini istemektir¹⁰¹.

Kanun koyucu, vergi kanunlarındaki hükümlerin bazılarında mükelleflerin vergilemeye ilişkin bazı işlemlerini yapmasını emrederken, bazı hükümlerinde ise yapılmasını yasaklamıştır. Eğer mükellefler yapılması gereken işlemleri yapmazlarsa veya yapılmaması gereken işlemleri yaparlarsa bu durumda vergi suçu işlemiş olacaklardır¹⁰².

Literatürde vergi suçu, ekonomik suç ve mali suç gibi birbirine yakın anlamlı suç türleri olmasına rağmen birbirlerinden farklı suç türleridir. Ekonomik suç mali suçu da içeren daha geniş kapsamlı suç türüdür¹⁰³.

⁹⁶ Sahir Erman, **Vergi Suçları, Ticari Ceza Hukuku: IV**, İstanbul Üniversitesi Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Prof. Dr. Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi, İstanbul 1988, s. 2.

⁹⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 209.

⁹⁸ Turgut Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010, s. 57.

⁹⁹ N. Necmi Yücel, **Tatbikatta Vergi Cezaları**, İstanbul, Türkiye Ticaret Matbaası, 1995, s. 34.

¹⁰⁰ Hasan Hüseyin Bayraklı, **Genel Vergi Hukuku**, Afyon, Derya Kitabevi, 2005, s. 180.

¹⁰¹ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, İstanbul, Der Yayınları, 2014, s. 273.

¹⁰² Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2005, s. 251.

¹⁰³ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 380.

Mali suçlarda herhangi bir şiddet unsuru bulunmamaktadır. Bu suçlar ekonomik yaşamın işleyişine olumsuz etkisi olan, bir taraftan da başkalarının mali zararına yol açarken diğer taraftan bazı kişilerin maddi yarar sağlaması sonucunu doğuran suçlardır¹⁰⁴. Mali suçlar dolandırıcılık suçları, gümrük kaçakçılığı suçları, yolsuzluk suçları, bankacılık ve mali sektör suçları, kalpazanlık suçları, kara para aklama suçları ve vergi suçları gibi ortak özellikli birçok suç türü mevcuttur¹⁰⁵.

Vergi suçları, mali suçlardan bir tanesidir. Vergi suçlarına ekonomik nitelikli cezalar verilmesi esas olmakla beraber sahtecilik veya hile ile kamu düzeni bozulur¹⁰⁶. Bu yönüyle vergi suçları her ne kadar geniş anlamda ekonomik suç olması sebebiyle ekonomik ceza gerektiği düşünülse de işte bozulan kamu düzeninin tesisi veya idamesi için adli cezalar da verilmektedir.

Ceza mahkemelerince ceza hükmüne esas alınması gereken vergi suçları ismen aşağıdaki şekilde ortaya konabilir¹⁰⁷.

- Kaçakçılık suçu,
- Vergi mahremiyetini ihlal suçu,
- Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu,
- Haysiyet ve şerefe tecavüz suçu,
- Ekim sayım beyanlarını denetleme suçu,
- Vergi kimlik numarasını bildirmemek veya kullanmamak.

Vergi suçları, vergi kanunlarına aykırı davranışın sonucuna göre, idari vergi suçları ve adli vergi suçları olarak ikiye ayrılmaktadır. Bu ayrımın nedeni, bazı vergi suçlarının hazinenin yararına aykırı davranışlar sonucu idari vergi suçlarını; bir kısmı da kamu yararına aykırı davranışlar sonucu adli vergi suçlarını oluşturmaktadır.

Türkiye’de vergi suç ve cezaları büyük ölçüde genel ceza hukuku dışında kendine özgü nitelikleri bulunan VUK ile düzenlenmiştir. VUK’taki düzenlemeler daha çok idari vergi suçlarını kapsamaktadır. Bu sebeple bu suçların cezalandırılması

¹⁰⁴ Hasan Aykın, **Mali Suç**, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 203, Kasım 2009, s. 51.

¹⁰⁵ Aykın, **a.g.e.**, s. 49.

¹⁰⁶ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 381.

¹⁰⁷ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 382.

görevi de vergi dairelerine verilmiştir. Herhangi bir yargı kararına ihtiyaç duyulmadan tamamen idare tarafından belirlenmekte ve uygulanmaktadır¹⁰⁸.

Buna karşılık bazı vergi suçlarının belirlenmesi ve bunlara ilişkin olarak tespit edilecek yaptırımların uygulanma görevi ise yargı organlarına verilmiştir.

Vergi suçlarının temel özellikleri şunlardır¹⁰⁹;

- *“Vergi suçları, esas olarak, veri mükellefi, veri sorumlusu veya vergilendirme işleriyle görevli olanlarca işlenen suçlardır. Vergi yükümlüsü veya sorumlusu tarafından işlenen vergi suçları “doğrudan doğruya vergi suçları”, vergilendirme işlerinde görevli memurlarca işlenebilecek vergi suçu ise görevden doğan vergi suçları olarak nitelenebilir.*
- *Vergi suçları, vergi kanunlarında gösterilen maddi veya biçimsel veyahut hem maddi hem de biçimsel yükümlülüklerle aykırı hareket edilmesi suretiyle işlenebilen suçlardır.*
- *Vergi suçları, devlete maddi kayıp verebileceği gibi, vergi kaybı ihtimali ile kamu düzenini bozmaya sebebiyet verebilecek suçlardır.*
- *Vergi suçları kanuni tariflere uygun eylem ve fiillerle işlenebilir. Yani vergi suçu vergi kanunlarında suç fiili olarak gösterilir.*
- *Vergi suçlarına ait bu eylem ve fiillerin vergi suçu olabilmesi için bunlara kanunlarda öngörülmüş cezaların verilmiş olması gerekir”.*

2.5.3.1. İdari Vergi Suçları

İdari vergi suçları, genellikle vergi ziyana sebep olan, idarenin denetim yapmasını ve vergiye ilişkin doğruların ortaya çıkmasını engellemeye yönelik fiillerdir¹¹⁰.

İdari vergi suçu, mükellefin kasıt unsurunun bulunup bulunmadığı incelenmeden ve hiçbir yargısal karara ihtiyaç duyulmaksızın VUK hükümlerince cezası verilen vergi suçlarıdır. Bu suçlar sadece VUK’u ilgilendirmektedir. Vergi ziyat suçu ve usulsüzlük suçları idari suçlar arasında yer almaktadır.

Vergi kanunlarında düzenlenmiş suçlarda hiçbir mahkeme kararına gerek olmadan, vergi dairesi tarafından ceza kesilebilmesi idari vergi suçlarının en temel özelliğidir¹¹¹.

¹⁰⁸ Özhan Uluatam (2), **Örnekler, Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla Vergi Hukuku Genel Esasları ve Vergiler**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 1995, s. 217.

¹⁰⁹ Erman, **a.g.e.**, s. 108.

¹¹⁰ Candan, **a.g.e.**, s.57.

2.5.3.2. Adli Vergi Suçları

Adli vergi suçları, kamu düzenini bozucu nitelikte olduğu için ceza hukuku alanında değerlendirilmektedir. Bu suçların belirlenerek yaptırım uygulanması ceza mahkemelerinin yetki ve görev alanına girmektedir. Bu suçlar karşılığında idari nitelikte para cezası ile birlikte ya da sadece hürriyeti bağlayıcı cezalar verilebilmektedir¹¹².

Adli vergi suçları olarak tanımlanabilen bu fiiller VUK bünyesinde düzenlenmiştir. Bu fiillere verilecek cezalar adli nitelikte olduğundan ceza mahkemeleri tarafından hüküm tesis edilecektir¹¹³. VUK'ta düzenlenmiş adli nitelikli suçlara, vergi mahremiyetinin ihlali suçu, kaçakçılık suçu, mükellefin özel işlerini yapma suçları örnek gösterilebilir.

Adli vergi suçları ile idari vergi suçları arasındaki farklar şöyledir¹¹⁴:

- *“İdari vergi suçları, vergi ziyaının meydana gelmesini engellemeyi amaçlarken, adli vergi suçları kamu düzenini bozmaya yönelik fiilleri engellemeyi amaçlamaktadır.*
- *İdari vergi suçlarına ilişkin fiil ve yaptırımlar idari usullerle saptanıp cezaları da idari mercilerce kesilirken, adli vergi suçlarına ilişkin fiil ve yaptırımlar yargısal usullerle saptanır ve cezalarına da mahkemeler tarafından verilecek yargısal kararlarla hükmedilir.*
- *İdari vergi suçlarının yaptırımı genel olarak parasal, adli vergi suçlarının ise hürriyeti bağlayıcı ceza niteliğindedir.*
- *İdari vergi suçlarında fiillerde kasıt veya taksirin olup olmadığı aranmazken, adli vergi suçlarında kasıt unsuru aranmaktadır”.*

2.5.4. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Ceza Hükümleri isimli Dördüncü Kitabının, Vergi Cezaları isimli İkinci Kısımının, Suçlar ve Cezaları isimli Üçüncü Bölümünde 362'nci maddede düzenlenmiştir.

¹¹¹ Ş. Ertan Çomaklı, **Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı**, Ankara, Savaş Yayınevi, 2008, s. 33.

¹¹² Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Kanunu**, İzmir, İlkem Basımevi, 2005, s. 8.

¹¹³ Kaneti, **a.g.e.**, s. 229.

¹¹⁴ Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş, Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s. 200.

“Bu kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanunu’nun 239’uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır”.

Vergi mahremiyetine uymak zorunda olanların bu kurala aykırı eylemlerde bulunması halinde vergi mahremiyetinin ihlali suçunu işlemiş olurlar¹¹⁵.

İdare yaptığı vergi incelemeleri sırasında mükellefle ilgili mesleki sırlarını, ekonomik durumlarını öğrenebilecekleri gibi şahsi ve ailevi hatta sosyal durumlarına ilişkin özel hayatlarıyla ilgili bazı bilgileri öğrenmiş olabilir. Bu sırların gizli kalması ve elde edilme amacı dışında kullanılmaması gerekmektedir. Çünkü, bu mahremiyetin ihlali halinde mükelleflere değişik alanlarda maddi ve/veya manevi zararlar vermesi mümkündür. Bu suçun getirilmesinin asıl amacı da esasen mükelleflerin zarar görmesini engellemektir. Dolayısıyla da suç sır niteliği taşıyan söz konusu bilgilerin idare tarafından açıklanmasının önlenmeye yöneliktir. Bu nedenle de suç mükellefe ait sır niteliğindeki bilgilerin ifşası ve/veya kullanımını konu alır. Sırrın üçüncü kişiye duyurulduğu ya da sırlar kullanılarak menfaat temin edildiği anda suç tamamlanmış olacağından, suç neticesi harekete bitişik suçlardandır. Bu nedenle teşebbüse elverişli değildir¹¹⁶.

Vergilendirmenin yapılabilmesi amacıyla öğrenilmiş olan bilgilerin yine sadece vergilendirmeye dönük olarak kullanılması gerekir. Edinilen ve gizli kalması gereken bilgilerin vergilendirme amacı ve sınırını aşacak şekilde kullanılmaması gerekir. Mükelleflerin idareden bu şekilde davranışta bulunmasını istemesi kanun tarafından verilen bir haktır.¹¹⁷

Vergi mahremiyetinin ihlali dışında kalan vergi suçlarının var olmasının ortak özelliği olarak kamu yararının gözetilmesi denilebilir. Buna karşın vergi mahremiyetinin ihlalinin suçu da bir vergi suçu olmasına rağmen; burada gözetilen kişisel yarardır¹¹⁸.

¹¹⁵ Oktar, **a.g.e.**, s. 383.

¹¹⁶ Bayraklı, **a.g.e.**, s. 293.

¹¹⁷ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 504.

¹¹⁸ Sonsuzoğlu, **a.g.m.**, s. 117.

2.5.4.1. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçunun Konusu

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun oluşabilmesi için elde edilen bilgilerin birtakım şartları içermesi gerekmektedir. Elde edilecek bilgiler¹¹⁹;

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

Vergi mahremiyeti ihlal suçunun konusuna bakıldığı zamana; sır, mükellef, mükellefle ilgili kimse gibi kavramların tanımlanması gerekmektedir. Bu suçun en önemli noktası sır kavramıdır. Sırrın ne olduğu, hangi şeylerin sır olabileceği, bir sırrın aleni olması mümkün mü veya hangi hallerde mümkün olabileceği gibi soruların cevap bulması gerekmektedir.

Örneğin mükellefe ait sır denildiğinde, sadece hesap ya da muamele durumu ya da ekonomik gücü ile ilgili çok gizli bilgiler değil, kişinin özel hayatı ya da mesleki durumu, iş ve ilişkilerini de kapsamaktadır. Örnek olarak, çevresi bekar olarak bilinen bir kişinin beyanında eşine ilişkin gider belgesi vb. nedenle evli olduğunun idare tarafından bilinmesi veya öğrenilmesi durumunda kişinin medeni durumuna ilişkin bu bilgi dahi ifşa edilemez¹²⁰.

2.5.4.1.1. Sır veya Gizli Kalması Gereken Hususlar

Sır; genel olarak herkes tarafından bilinmeyen ve açıklanması halinde sahibinin şeref ve menfaatine zarar verme tehlikesi gösteren hususlardır¹²¹.

Bir sır birden fazla kişi tarafından bilinebilir. Bu durum onun sır olduğunu değiştirmez. Örneğin, bir işletmede üretilen mamulle ilgili olarak bilinen üretim

¹¹⁹ Karakoç, **a.g.e.**, s. 528.

¹²⁰ Erman, **a.g.e.**, s. 100.

¹²¹ Donay, **a.g.e.**, s. 4.

formülü o işletmede çalışanlar arasında sır olarak kalabilir. Üretim formülünün bilmesi gerekenler dışındaki kişilere formülle ilgili bilgiler aktarılırsa işte o zaman olay sır olmaktan çıkacaktır. Sırrın objektif ve sübjektif olmak üzere iki unsuru bulunmaktadır. Bu iki unsurun bir arada bulunması halinde sırrın varlığından söz edilebilir. Sübjektif unsur; sır sahibinin onun sır olarak saklanması hususunda iradesinin bulunması iken objektif unsur ise; bu hususun başkaları tarafından bilinmemesi durumudur¹²².

Bazı durumlarda kişilerin kendileri hakkında bir durumu alçak sesle anlatmaları, olayın gizli olduğunu ya da sır olarak kalması gerektiğini vurgular. Diğer taraftan bir olayın herkes tarafından açıkça görülebildiği ya da anlaşılabilirdiği durumlarda da sır olarak kalmasını karşı taraftan beklemek yanlış olacaktır. Örneğin ülke çapında ünlü bir firma sahibinin firmasının battığına dair haberlerin basında yansımış olmasına rağmen arkadaşlarından olayı bir sır olarak saklamak istemesi olayı objektif unsur açısından sır kapsamı dışına çıkarmaktadır¹²³.

2.5.4.1.2. Mükelleflere veya Mükellefle İlgili Olan Kimselere Ait Bilgiler

VUK'un 8'inci maddesine göre; *“mükellef vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu tereddüp eden gerçek veya tüzel kişidir”*.

Mükelleflerle ilişkisi olan kişiler ise onunla iş ilişkisine giren; onun borçlu olduğu ya da ondan alacaklı olduğu kişiler ya da kuruluşlardır.

VUK'un 5'inci maddesinde geçen *“mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin”* tabiri çok geniştir anlamlıdır. Bu tabirden mükellefle ilgili kimseler için mükellefin eşini, usul ve furuğunu, hısımlarını, ortaklarını, müşterilerini, rakiplerini, işi sebebiyle temasta bulunduğu gerçek ve tüzel kişileri ve dahası anlaşılmaktadır¹²⁴.

Mükelleflere ait bilgilerin sadece birkaçı sayılabilir; kişinin faaliyet konusuyla ilgili olarak kullandığı formül ve teknikler, alışveriş yaptığı kişilerin adres

¹²² Taş, **a.g.e.**, s. 84 - 85.

¹²³ Taş, **a.g.e.**, s. 85.

¹²⁴ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s. 10.

ve telefonları, üretim ve satış teknikleri, reklam faaliyetleri hep gizli kalması ve dolayısıyla üçüncü şahıslardan saklanması gereken bilgiler olabilir¹²⁵.

Mükellefin vekili olan avukata mükellefe ait vergi işlemlerine ilişkin bilgi ve belgelerin verilmesinin vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilemeyeceğine ilişkin bir Danıştay kararı vardır¹²⁶.

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

Mükellefleri işletmelerine ait idare tarafından talep dileyebilecek tüm bilgileri defter ve belgelerine işlemekte olup; bilgilerin başkaları tarafından öğrenilmesini istemezler. Öğrenilmesi halinde bu bilgiler rekabet açısından işletmeyi olumsuz yönde etkileyebilir. Zira işletmeler kendilerine ait özel bilgilerin, işlemlerin başkaları tarafından öğrenilmesi durumunda ekonomik güçlerinin, itibarlarının ya da etkinliklerinin azalacağı ya da yok olacağı gibi kaygısı içindedirler.¹²⁷.

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

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun en temel öğelerinden bir tanesi olup, bu suç ancak görev dolayısıyla elde edilip açıklanması veya kullanılması halinde ortaya çıkar.

Meslek sırrı, bir mesleğin uygulaması sırasında öğrenilen, sır sahibinin açıklanmasını istemediği ve başka kişiler tarafından bilinmeyen kişinin özel yaşamına ilişkin bilgi ve olaylardır¹²⁸.

Meslek sırlarının korunması aynı zamanda özel hayatın da korunmasının bir parçasıdır. Kişiler kendi özel yaşamları hakkında bazı meslek sahiplerine bilgi vermekte ve dolayısıyla da onlarla özel yaşantılarının bir kısmını paylaşmaktadırlar.

¹²⁵ Taş, **a.g.e.**, s. 86.

¹²⁶ Danıştay 4. Daire, Esas No: 2009/695, Karar No: 2011/1094, Karar Tarihi: 16.03.2011, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, Erişim Tarihi: 22.04.2015.

¹²⁷ Taş, **a.g.e.**, s. 87.

¹²⁸ Taş, **a.g.e.**, s. 87.

Örneğin doktorlar, hakimler, yargı organları ve resmi kurumlar dışında başka hiçbir kuruma veya kişiye hastası hakkında rapor veremez; tersi halinde suç işlemiş olur. Ancak hastanın yakınlarına, hastanın sağlığının seyri hakkında bilgi vermesi suç sayılamaz¹²⁹.

Vergi mahremiyetini, sadece adı geçen görevlilerin o görevi icrası sırasında mükellef ya da mükellefle ilgili kimselerin sırlarını öğrenmesi halinde ortaya çıkar. Görevin yerine getirilmesi ya da görevin icabı dışında, başka vesilelerle öğrenilen sırların açıklanmasının ise vergi mahremiyeti yasağına aykırılık teşkil etmez¹³⁰.

Meslek sırrı direkt olarak mesleğin ifası sırasında öğrenilmesi gerekmektedir. Örneğin, bir avukatın müvekkilinden ya da bir doktorun hastasından öğrendiği sırları açıklaması, meslek sırrının ihlali olurken; bir seyahat sırasında iki kişinin konuşmalarından önemli bir kişiye ait önemli sırlar öğrenen kişinin öğrendiklerini kamuoyuna yayması meslek sırrının açıklanması suçunu oluşturmaz. Dolayısıyla mesleğin ifası sırasında öğrenilmeyen ya da kişiye ait sırları görevleri dolayısıyla öğrenmeyen kişilerin yapmış oldukları beyanlar meslek sırrının açıklanması suçu değildir¹³¹.

2.5.4.2. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçunun Unsurları

Bir suç olan vergi mahremiyetinin ihlali suçunun var olabilmesi için, ceza kanunlarında geçen suçun kanuni unsuru, maddi unsuru, manevi unsuru, hukuka aykırılık unsurlarının tamamının olması gerekmektedir.

2.5.4.2.1. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçunun Kanuni Unsuru

Vergi mahremiyeti ve buna uymak zorunda olan kişiler VUK'un 5'inci maddesinde, vergi mahremiyetini ihlal suçu ise VUK'un 362'nci maddesi¹³² ile TCK'nun 239'uncu maddesiyle birlikte ele alınarak düzenlenmiştir. Bir suçun ilk

¹²⁹ Taş, **a.g.e.**, s. 89.

¹³⁰ Oktar, **a.g.e.**, s. 381.

¹³¹ Taş, **a.g.e.**, s. 90.

¹³² **VUK m. 362:** "Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanununun 239'uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır".

unsuru olan kanunilik unsuruna göre söz konusu suça hukuksal açıdan düzenlemelerle yer verilmiş; böylece kanunilik unsuru oluşturulmuştur.

Yine AATUHK'nın 107'nci maddesini de vergi mahremiyetine benzer bir hüküm getirilerek vergi mahremiyeti ilkesi pekiştirilmiştir.

''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 TCK'nun 239'uncu maddesine göre cezalandırılır''.

2.5.4.2.2. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçunun Maddi Unsuru

Vergi mahremiyetini ihlal etme suçunun maddi unsuru, vergi mahremiyetinin ihlal edilmesidir yani bu mahremiyetin açıklanması veya bir başkasının yararı için kullanılmasıdır. Burada önemli olan husus; mükellef veya mükellefle ilgili kişilere ait sırların yahut gizli kalması gereken bilgilerin, bir ya da daha fazla kişiye yazılı veya sözlü olarak açıklanmış olması ya da bilgilerin çıkar sağlanmak amacıyla kullanılması veya üçüncü kişilere kullandırılmasıdır¹³³.

Sırrı ifşa edilen kişi, mahremiyet ihlal edilirken suçu işleyen kişiyi ikaz etmemesi fiili suç olmaktan çıkarmayacaktır. Yine aynı şekilde, sırları ifşa edilen ya da menfaat karşılığı başkalarının kullanımına sunan mükellefin bu işlem neticesinde zarar görmesi şartı da yoktur. Bu bilgilerin ifşa edilmesi ya da kullanılmış olması suçun oluşumu için yeterli olacaktır¹³⁴.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu bir özgü suç olduğundan söz konusu suçun ancak VUK'ta belirlenmiş kişiler tarafından ya da 6183 sayılı Kanun'un tatbikinde görevli olanlar tarafından işlenebilir.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun maddi unsurunun tam olarak gerçekleşebilmesi için; bir hareket olmalı, netice olmalı ve bu netice bu hareket nedeniyle gerçekleşmiş olmalıdır.

¹³³ Ünal, a.g.m., s. 106.

¹³⁴ Ünal, a.g.m., s. 106.

2.5.4.2.2.1. Hareket

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun hareketi iki kısımdan oluşur. Birincisi, bu sırrın ifşa edilmesi ikincisi ise sırrın kendisi veya üçüncü kişi yararına kullanılmasıdır.

2.5.4.2.2.1.1. Öğrenilen Sırların ya da Gizli Kalması Gereken Hususların Açıklanması

Mükellef veya mükellefle ilgili şahıslara ait sırların veya gizli kalması gereken hususların açıklanmasına sırrın ifşası denilmektedir. Bu açıklamanın ifşa sayılabilmesi için, birden fazla kişiye yapılmış olması şart olmayıp, bir kişiye yapılan açıklama da ifşa sayılacaktır¹³⁵.

Failin yaptığı açıklama karşı tarafa ilgili bilgiyi vermemesine rağmen, bu açıklama muhatabını meraklandırmış, araştırma yapmasına veya ihtimaller ileri sürmesine yol açmış ve muhatap bunlar neticesinde sırrı kendi çabaları ile öğrenmişse, failin hareketi ile sırrı öğrenme neticesi arasında illiyet bağı bulunmaz ve fiil suç teşkil etmez¹³⁶.

Belirtilmesi gereken bir diğer nokta ifşa, yazılı da olabilir sözlü de olabilir. Önemli olan sırrın bir şekilde açıklanmış olmasıdır¹³⁷. Bir başka deyişle, başkalarının sır hakkında bilgi sahibi olmalarının sağlanması ve böylece sırrın gizliliğinin ortadan kaldırılmasıdır. İfşadan söz edebilmek sır olarak ifade edilen şeylere mutlaka bir şekilde aleniyet kazandırılarak vergi mahremiyetinin ihlali suçunun maddi unsurunu oluşturmaya yetecektir. Sadece gizli kalması gereken bilgilerin değil aynı zamanda bu bilgi ile ilgili kişinin de açıklanmasını gerektirmektedir¹³⁸.

Sırrın ifşasında failler bu sırrı bizzat açıklamasının yanında sırrın ifşasına yönelik elverişli hareketlerle de bulunabilir. Sırrın direk ifşasının yanında bilgi ve belgeleri ilan etmek, belgeleri okutturmak gibi öğrenmeyi sağlamaya elverişli her türlü fille gerçekleştirilebilir. Yani hareket icrai olabileceği gibi, ihmali de olabilir. Ancak fail tarafından sırra ilişkin verilen bilgiler üçüncü şahısları araştırma yapmaya

¹³⁵ Candan, **a.g.e.**, s. 345.

¹³⁶ Erman, **a.g.e.**, s. 101.

¹³⁷ Karademir, **a.g.m.**, s. 177.

¹³⁸ Durmuş Tezcan, M. Ruhan Erdem, **Ceza Özel Hukuku**, İzmir, Barış Yayınları, 2000, s. 116.

oradan da sırra ulaşmaya iterse, bu durumda fail ile hareket arasında nedensellik bağı kurulamaz ve suçu işlemiş sayılmaz. Diğer taraftan fail tarafından açıklanan sırrın fail tarafından bizzat bilinmesi de şart değildir. Örneğin fail elinde bulundurduğu belgeyi, belgenin içeriğini bilmeden bir başkasına okutturduğunda da maddi unsur gerçekleşmiş olur. Örneğin ele geçirilen bir beyanname ya da defterin incelenmeksizin üçüncü kişilere verilmesi veya basına intikali vergi mahremiyetinin ihlali suçunu oluşturur¹³⁹.

Suçun faili açıklama yaparken karşı taraftan sırrın gizli kalması hususunda söz alınması ya da karşı tarafa tembihte bulunulması fiili suç olmaktan çıkarmaz.¹⁴⁰

Sırrın ifşası suçu bir neticesi harekete bitişik suçtur. Yani suç sayılan hareketin yapıldığı anda neticesinin de meydana gelmektedir. Neticesi harekete bağlı suça; hakaret suçu, konut dokunulmazlığını ihlal suçu, hapisshaneden kaçma suçları örnek verilebilir. Bu tür suçların en önemli özelliği suça teşebbüsün olmamasıdır.

Son olarak failin görevde bulunduğu sırada öğrenmiş olduğu sırlar, fail görevden ayrılrsa da devam edeceği için, görevi sırasında öğrendiği bir bilgiyi görevi bıraktıktan sonra açıklasa bile yine de vergi mahremiyetinin ihlali suçu işlenmiş sayılır. Çünkü vergi mahremiyetinin ihlali suçunun meydana gelmesi açısından ihlalin yani ifşanın ne zaman yapıldığının önemi yoktur. Ancak görevden ayrıldıktan sonra öğrendiği gizli kalması gereken bilgileri açıklayan bir kişi, vergi mahremiyetinin ihlali suçu ile değil, genel hükümler çerçevesinde cezalandırılır¹⁴¹.

2.5.4.2.2.1.2. Öğrenilen Sırların ya da Gizli Kalması Gereken Hususların Kendilerinin ya da Üçüncü Kişilerin Yararına Kullanılması

Sırrı kullanmak; sırrı açıklamaksızın ondan kendi yararı veya bir başkasının yararı için kullanılmasıdır. Mükellefe veya mükelleflerle ilgili kişilere ait söz konusu

¹³⁹ Sonsuzoğlu, **a.g.m.**, s. 125.

¹⁴⁰ Yiğit, **a.g.e.**, s. 194.

¹⁴¹ Taş, **a.g.e.**, s. 104.

sır ve gizli hususların çıkar sağlamak amacıyla kullanılması, vergi mahremiyetinin ihlali suçunun ikinci tür hareketini oluşturmaktadır¹⁴².

Failin edindiği sırları veya gizli kalması gereken bilgileri açıklamaksızın kendi veya bir başkasının yararına kullanarak menfaat elde edebilme olasılığı nedeniyle kanun koyucu bu tür bir eylemi de vergi mahremiyetinin ihlali suçunun hareketi olarak kabul etmiştir. Zira kanun koyucu da kanun maddesinde ‘‘nef’ine kullanılması’’ tabirini kullanarak buraya dikkat çekmektedir. Çünkü sırrı veya gizli kalması gereken bilgiyi kullanan veya bunlardan yararlanan üçüncü kişiler; bu durumdan maddi veya manevi menfaat elde etmektedir.

Sırrın kullanılmasından maksat, sırrın bir şekilde kamuoyuna açıklamadan ondan menfaat temin etmektir; Çünkü sırrı açıklamak suretiyle kullanılmış olursa esasen ifşa fiili işlenmiş olacaktır¹⁴³.

Sırların ya da gizli kalması gereken bilgilerin yarar amacıyla kullanılmış olması suçun oluşumu için yeterlidir. Yani mükellefin zarar görüp görmemesi veya sırrı kullananın bundan fayda sağlayıp sağlamaması önemli değildir¹⁴⁴.

2.5.4.2.2.2. Netice

Kanun koyucuya göre, gizli kalması gereken bilgilerin ifşa edilmesini ya da ilgililerin, kendileri veya üçüncü kişilerin yararına kullanılmış olmasını suçun oluşması için yeterli saymaktadır.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun neticesi ilgili bilgi veya sırrın açıklanması veya menfaat için kullanılması durumlarıdır. Vergi mahremiyetine uymama suçu neticesi harekete bitişik suçlardandır. Bu tür suçların en belirgin özelliği teşebbüse elverişli olmamasıdır. Sırrın üçüncü kişiye duyurulması ya da kendisi veya üçüncü kişilerin yararı için kullanılması suçun neticelenmesi için yeterlidir¹⁴⁵.

¹⁴² Taş, **a.g.e.**, s. 104.

¹⁴³ Erman, **a.g.e.**, s.102.

¹⁴⁴ Bayraklı, **a.g.e.**, s. 293.

¹⁴⁵ Bayraklı, **a.g.e.**, s. 293.

2.5.4.2.2.3. Nedensellik

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu da bir tür suç olduğu için nedensellik bağının kurulması gerekmektedir.

Mahremiyeti ihlal fiillerinden sırrın ifşası hareketi ile sırrın kullanılması veya kullandırılması hareketleri neticeye bağlı suçlardan olduğu için hareket-sonuç ve fail arasında bir illiyet bağının kurulması gerekmektedir¹⁴⁶.

2.5.4.2.3. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçunun Manevi Unsuru

Vergi mahremiyetini ihlal etme suçunun manevi unsuru kasıttır. VUK'un 5'inci maddesinde sayılan kişilerin açıkladıkları hususun, vergi mahremiyetine konu olan bir husus olduğunu bilmeleri ve bunu açıklamayı istemeleri halinde ise kasıt oluşacaktır¹⁴⁷.

Sır sahibinin menfaat sağlamayacağı düşüncesiyle bile sırrın açıklanması halinde de manevi unsur gerçekleşmiş olur. Ayrıca failin açıkladığı bilginin "sır" olduğunu veya kendisinin sır saklamakla mükellef bulunduğunu bilmemesi durumları suçun varlığını etkilemez¹⁴⁸.

Suçun manevi unsuru olan kastın yanında kusurlu davranma yeteneğine de sahip olması gerekmektedir. Bu bağlamda, suçun manevi unsuru denilince, isnat yeteneği ve somut olayda kusurlu davranıştan oluşan bir bütün anlaşılır¹⁴⁹.

Vergi mahremiyeti suçundaki kasıtta sır sahibine zarar vermek gibi özel bir kast aranmaz, genel kastın varlığı suçun manevi unsurunun oluşması için yeterlidir¹⁵⁰.

Failin kasıtlı değil de taksirli davranması durumunda ise vergi mahremiyeti suçunun manevi unsuru oluşmayacaktır. Örneğin kişinin öğrendiği sırları iyi muhafaza etmemesi, belgeleri herkesin görebileceği yere koyması veya telefonda

¹⁴⁶ Taş, **a.g.e.**, s. 105.

¹⁴⁷ Ünal, **a.g.m.**, s. 106.

¹⁴⁸ Erman, **a.g.e.**, s. 104.

¹⁴⁹ Yılmaz Hızlı, **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, Ankara, Kazancı Hukuk Yayınları, 1984, s. 82.

¹⁵⁰ Erman, **a.g.e.**, s. 103.

yüksek sesle konuşması durumlarında sır bir şekilde öğrenilmiş olsa bile kasıt olmadığı için failin cezalandırılması mümkün değildir. Böyle bir durumda ilgili kişi hakkında vergi mahremiyetinin ihlali kapsamında dava açılmazken; maddi ve manevi tazminat davası açmak mümkündür¹⁵¹.

2.5.4.2.4. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçunun Hukuka Aykırılık Unsuru

Bir fiilin suç sayılabilmesi için hukuka aykırı olması da gerekmektedir. Suçun kanuni unsurundaki fiiller genelde suçun hukuka aykırılık unsurunu da oluştururlar. Ama birtakım istisnalar getirilerek hukuka uygunluk halleri getirilebilmektedir.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun hukuka aykırılık unsuru sırrın ifşası ile sırrın kullanılmasına bağlı olarak mahremiyetin ihlal edilmesidir. Öte yandan, vergi mahremiyetinin ihlali sayılmayan durumlar, vergi mahremiyetinin istisnaları, VUK'un 5'inci maddesinde sayılmıştır. Bu bağlamda, işlenen fiili kanunun 5'inci maddesinde sayılan ve hukuka uygun hale getiren bir neden varsa suç oluşmaz.¹⁵²

Diğer yandan, ceza hukukunun genel hükümleri çerçevesinde bir suçun oluşumunda ilgilinin rızası bir hukuka uygunluk sebebidir. Bu yüzden vergi mahremiyetine konu olan bir rıza varsa bu durumda suç oluşmayacaktır¹⁵³.

2.5.4.3. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçunun Faileri

Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde vergi mahremiyeti ilkesine uymak zorunda olanlar sayılmıştır.

‘Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaalik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması لازم gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanamazlar;

1. Vergi muamele ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;
2. Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar;
3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;

¹⁵¹ Erman, **a.g.e.**, s. 104.

¹⁵² Alemdar, **a.g.m.**, s. 106.

¹⁵³ Erman, **a.g.e.**, s. 103.

4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.

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

Vergi mahremiyeti kuralına uymak zorunda olan bu dört grup görevlinin, kanunda tanımlanan yakınlarının vergi ile ilgili işlerinin yapmaları da yasaklanmıştır. Bu yakınların kimlerden oluştuğu VUK'un 6'ncı maddesinde sayılmıştır¹⁵⁴.

2.5.4.3.1. Vergi Muamele ve İncelemeleri ile Uğraşan Memurlar

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

Vergi muameleleri ile uğraşan memurlar idari işlemler yaparak vergi mükelleflerine karşı sonuç doğurabilecek durumlar çıkaran memurlardır. Vergi muameleleri ile uğraşan memurlar ifadesi kullanılarak bu gruptaki kişilerden vergi mahremiyetinin ihlali suçunu işleyebileceklerin tanımını da kendisi yapmaktadır. Buradan çıkarılabilecek sonuç; vergi muameleleri ile uğraşmayanların suçlu olamayacağıdır.

Vergi muameleleri ile uğraşan memurlar; verginin dört temel aşamaları olan tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarında ya da verginin düzeltilmesinde, tecilinde görevli olanlar ile vergi cezası kesilecek durumda olanların belirlenmesi ve cezalarının kesilmesinde, gecikme zammı ve gecikme faizi hesaplarının yapılmasında görevli olan memur, şef, müdür yardımcısı ve müdürler olarak sayılabilir¹⁵⁵.

¹⁵⁴ “Beşinci maddede yazılı olanlar:

(1)Kendilerine, nişanlılarına ve boşanmış olsalar bile eşlerine;
(2)Kan veya hısıri usul ve fîruuna, evlatlığına veya kendisini evlat edineni yahut kan hısımlığında üçüncü (Bu derece dahil), sıhri hısımlıkta, bu hısımlığı meydana getiren evlenme ortadan kalkmış olsa bile, üçüncü (Bu derece dahil) dereceye kadar olan civar hısımlarına;

(3)Kanuni temsilcisi veya vekili bulundukları kimselere:

Ait vergi inceleme ve takdir işleriyle uğraşamazlar.

Vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar''.

¹⁵⁵ Orkunoglu, **a.g.m.**, s. 203.

Vergi incelemeleri ile uğraşan memurlar VUK'un 135'inci maddesinde düzenlenmiştir. 10.07.2011 tarihli 646 sayılı KHK'nin 4'üncü maddesi ile değiştirilen hükme göre¹⁵⁶:

Vergi muamele ve incelemeleri ile uğraşan memurlardan, vergi dairesi içinde veya dışında, vergi ile ilgili iş ve işlemler yapan bütün memurları anlamak gerekir. Başka bir deyişle, kanunda söz edilen memurların mutlaka maliye memuru olması gerekmemektedir. Diğer dairelerde görevli olan memurlar da yasak kapsamı içindedir. Hatta bir vergi kovuşturmada görevli olan polis memuru da, mükellefin gizli bilgileri hakkında bilgi sahibi olduysa; bu polis memuru bu kapsam içinde değerlendirilir¹⁵⁷.

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

Vergi yargısı, ilk derece mahkemeleri olarak vergi mahkemeleri, üst derece yargı yeri olarak da Bölge İdare mahkemeleri ve Danıştay'dır. Danıştay üst derece mahkeme sıfatının yanında bazı davalarda ilk derece mahkeme olarak da görev yapmaktadır¹⁵⁸.

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu Ve Görevleri Hakkında Kanun'un 6'ncı maddesi hükmüyle, vergi mahkemelerine genel bütçeye, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere ait vergi, resim ve harçlarla, benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları çözümleme görevi verilmiştir.

Bu bağlamda, VUK kapsamına giren vergilere ilişkin tarh işlemlerine ve yine VUK kapsamında kesilen cezalara karşı vergi mahkemelerinde açılan davalar olmakta ve bu davalar nedeniyle vergi mahkemelerinde çalışanlar, mükellef ve mükellef ilgili kişilere ait birçok bilgi edinebilmektedir¹⁵⁹.

¹⁵⁶ “Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır”.

¹⁵⁷ Oktar, **a.g.e.**, s. 381.

¹⁵⁸ Taş, **a.g.e.**, s.94.

¹⁵⁹ Cahit Yerci, “Vergi Mahremiyeti Ve Vergi Mahremiyetinin İhlal Suçunun Cezası”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 233, Şubat 2008, s. 141.

Ayrıca vergi mahkemelerince verilen kararlara karşı bölge idare mahkemelerinde istinaf, Danıştay'da ise temyiz davası açılabilirdiğinden de burada görevli olan yargıçlar, hakimler, memurlar da mükellefe ve mükellefle ilgili kişilere dair bazı bilgiler öğrenebilmektedir. Bu nedenle, adı geçen mahkemelerde çalışanlar VUK'un 5'inci maddesi hükmüyle vergi mahremiyeti ilkesine uymak zorundadır¹⁶⁰.

VUK'un 5'inci maddesinde anılan vergi yargısı mercilerinde görevli olanlar ile kastedilen sadece hakim statüsünde olanlar değildir. Yasak, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olan müdür, şef, daktilograf gibi genel idare hizmetleri sınıfında ve diğer sınıflarda bulunan memurları da kapsamaktadır¹⁶¹.

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un hükümlerine göre vergi mahkemelerinin, Bölge İdare Mahkemeleri'nin ve Danıştay'ın görevleri şöyledir;

“İdare mahkemeleri, vergi mahkemelerinin görevine giren davalarla ilk derecede Danıştayda çözümlenecek olanlar dışındaki:

- a) *İptal davalarını,*
 - b) *Tam yargı davalarını,*
 - c) *Tahkim yolu öngörülen imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan uyuşmazlıklardan hariç, kamu hizmetlerinden birinin yürütülmesi için yapılan idari sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davaları,*
 - d) *Diğer kanunlarla verilen işleri,*
- Çözümler.*

2. Özel Kanunlarda Danıştayın görevli olduğu belirtilen ve İdari Yargılama Usulü Kanunu ile idare mahkemelerinin görevli kılınmış bulunduğu davaları çözümler”.

Vergi Mahkemeleri:

- a) *Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları,*
 - b) *(a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun uygulamasına ilişkin davaları,*
 - c) *Diğer kanunlarla verilen işleri,*
- Çözümler”.*

¹⁶⁰ Yerci, **a.g.m.**, s.142.

¹⁶¹ Oktar, **a.g.e.**, s. 381.

Danıştay:

- a) *İdare Mahkemeleri ile vergi mahkemelerinden verilen kararlar ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülen davalarla ilgili kararlara karşı temyiz istemlerini inçler ve karara bağlar.*
- b) *Bu Kanunda yazılı idari davaları ilk ve son derece mahkemesi olarak karara bağlar.*
- c) *Başbakanlık veya Bakanlar Kurulunca gönderilen kanun tasarı ve teklifleri hakkında görüşünü bildirir.*
- d) *Tüzük tasarılarını inceler, kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmeleri hakkında düşüncesini bildirir.*
- e) *Cumhurbaşkanlığı ve Başbakanlık tarafından gönderilen işler hakkında görüşünü bildirir.*
- f) *Bu Kanunla ve diğer kanunlarla verilen görevleri yapar''.*

Türkiye’de Danıştay vergi uyuşmazlıklarına ilişkin son ve kesin karar verici bir mercide bulunmaktadır. Vergi mahkemeleri kararları için, bu kararların tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde, Danıştay’a dava açılabilir¹⁶².

2.5.4.3.3. Vergi Kanunlarına Göre Kurulan Komisyonlara İştirak Edenler

Vergi kanunlarına göre kurulan takdir komisyonları, tadilat komisyonları, uzlaşma komisyonları, zirai kazançlar il komisyonları ve vergi kanunlarına göre oluşturulan diğer komisyonlarda görev alanlar, memurlar, memurların yanı sıra memur olmayanlar da vergi mahremiyetine uymak zorundadırlar.

Kanun metninde “komisyonlara iştirak edenler” ifadesi kullanıldığından komisyonlarda memur olmayan üyeler de bulunuyorsa (örneğin ticaret veya ziraat odaları temsilcileri) onlar da vergi mahremiyetinin ihlali suçunun faili olabilecek ve dolayısıyla da cezalandırılacaklardır¹⁶³. Aynı şekilde vergi kanunlarına göre kurulan takdir komisyonu, uzlaşma komisyonu gibi komisyonlarda görevli katip, daktilograf gibi memurlar da çeşitli şekillerde mükellef ve mükellefle ilgili kimselerin birtakım bilgilerine ulaştığından mahremiyet kuralına uymak zorundadır¹⁶⁴.

¹⁶² Aksoy, **a.g.e.**, s. 125.

¹⁶³ Taş, **a.g.e.**, s. 95.

¹⁶⁴ Oktar, **a.g.e.**, s. 381.

Komisyon üyelerine göreve başlamadan önce mükellef haklarını koruyacağına dair yemin etmektedirler. Bu yemin bir bakıma mükellefler haklarını koruyacaklarına ilişkin bir taahhüttür¹⁶⁵.

2.5.4.3.4. Vergi İşlerinde Kullanılan Bilirkişiler

Türk Dil Kurumu'nun tanımına göre bilirkişi, çözümlenmesi özel veya bilimsel bilgiye dayanan konularda oyuna veya düşüncesine başvurulana kimsedir.

Bilirkişilerin sahip oldukları bu özel veya bilimsel bilgiler sayesinde adli veya idari yargılama sürecinde yardımları talep edilmektedir.

Tarafların bilirkişi talep etmesi sonucunda hakimın rızasına göre bilirkişi atanır veya atanmaz ya da re'sen araştırma ilkesi gereği hakim kendiliğinden bilirkişinin atanmasına karar verebilir.

Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler memur sıfatında olsun veya olmasın vergi mahremiyetine ilişkin hükümlere uymak zorundadır¹⁶⁶.

2.6. Ceza Kavramı ve Türleri

Ceza, suç işleyen kimseler hakkında toplum düzenini korumak adına toplum adına düzenlenerek uygulanan kanuni bir yaptırımdır. Eski zamanların tersine bugün ceza, işlenmiş olan kötülüğün giderilmesi veya aynı cezanın verilmesine karşın, topluma zarar veren kişiye yaptığı fiil karşılığında çektirilen sıkıntı, ahlaki ve felsefi yönden bir kefarettir¹⁶⁷.

Ceza hukukuna göre ceza, suçu işleyen kimse hakkında devlet tarafından uygulanan ızdırıp olarak tanımlanır¹⁶⁸.

1 Haziran 2005 tarihinde yürürlüğe giren 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ceza hükümlerine yönelik birçok değişiklik getirmiştir. Eski 765 sayılı Türk Ceza Kanunu'ndan farklı olarak idam, ağır hapis, hafif hapis, ağır para cezası

¹⁶⁵ Taş, **a.g.e.**, s. 95.

¹⁶⁶ Oktar, **a.g.e.**, s. 381.

¹⁶⁷ Mutluer, **a.g.e.**, s. 219.

¹⁶⁸ S. Sulhi Dönmezler, Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, İstanbul, İstanbul Hukuk Fakültesi Yayınları, 1978, s.631.

kaldırılmıştır. Bununla birlikte cezalar ile ilgili değişiklikler bunlarla sınırlı kalmamaktadır. Cezaların infazı, ertelenmesi, dönüştürülmesi gibi yeni düzenlemeler getirilmiştir. Sonuç olarak YTCK’da cezalar hapis ve adli para cezaları şeklinde iki ana sınıf altında toplanmıştır¹⁶⁹.

2.6.1. Hapis Cezası

Hapis cezalarına 5237 sayılı YTCK’nın 46’ncı maddesinde hükümlenmiştir. ‘‘Hapis cezaları şunlardır: Ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası¹⁷⁰, müebbet hapis cezası¹⁷¹ ve süreli hapis cezası¹⁷².

2.6.2. Adli Para Cezası

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun 52’nci maddesinde adli para cezaları düzenlenmiştir¹⁷³.

‘‘Adli para cezasının hesaplanmasına bir örnek verilirse; YTCK’nun 282’nci maddesinde, ‘‘malvarlığı değerlerini aklama’’ suçu için hapis cezası yanında 20.000 güne kadar adli para cezası öngörülmüştür. Hükümde öncelikle 5 ile 20.000 gün arasında adli para cezası verilir, sonra her günün ne kadar TL edeceği belirlenir. Bu durumda hakim 1.000 gün adli para cezasına ve her gün için 50 TL’ye hükmettiği varsayımı altında para cezasının miktarı 1.000 ile 50’nin çarpımı neticesinde ortaya çıkacak olan 50.000 TL olur’’¹⁷⁴.

Cumhuriyet Başsavcısı adli para cezasının 30 gün içinde para cezasının ödenmesi için hükümlüye ödeme emri gönderir, hükümlü tebliğ edilen süre içerisinde adli para cezasını ödemezse, Cumhuriyet Savcısının kararı ile ödenmeyen kısma karşılık gelen gün miktarınca hapsedilir. Ancak, bu süre 3 yılı, birden fazla

¹⁶⁹ Engin Akın, ‘‘5237 Sayılı Yeni Türk Ceza Kanununda Ceza Sistemi’’, **Yaklaşım**, Sayı: 154, Ekim 2005, s. 251.

¹⁷⁰ **Madde 47:** ‘‘Ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası hükümlünün hayatı boyunca devam eder, kanun ve tüzükte belirtilen sıkı güvenlik rejimine göre çektirilir’’.

¹⁷¹ **Madde 48:** ‘‘Müebbet hapis cezası, hükümlünün hayatı boyunca devam eder’’.

¹⁷² **Madde 49:** ‘‘(1)Süreli hapis cezası, kanunda aksi belirtilmeyen hallerde bir aydan az, yirmi yıldan fazla olamaz.

(2)Hükmedilen bir yıl veya daha az süreli hapis cezası, kısa süreli hapis cezasıdır’’.

¹⁷³ **Madde 52:** ‘‘(1)Adli para cezası, beş günden az ve kanunda aksine hüküm bulunmayan hallerde yediyüzotuz günden fazla olmamak üzere...ödenmesinden ibarettir...’’

¹⁷⁴ Taş, **a.g.e.**, s.46.

adli para cezasına mahkumiyet halinde ise 5 yılı geçemez ve yatılan her gün 100 TL sayılır¹⁷⁵.

2.7. Vergi Cezası Kavramı

Vergi cezası, mükellef veya sorumluların vergi kanunları hükümlerine aykırı davranarak hazinenin çıkarlarına zarar verici bir durum oluşturmaları engellemek veya belirli yaptırımlara bağlamak için oluşturulan önlemlerdir¹⁷⁶. Vergi cezaları ile birlikte vergi kaçırımların önlenmesi ve modern vergi sisteminin oluşturulması amaçlanmaktadır¹⁷⁷.

Vergi hukuku hükümlerine göre vergi cezaları idari açıdan yani parasal olabilirken, ceza hukuku bakımından hem parasal hem de hürriyeti bağlayıcı nitelikte olabilir¹⁷⁸.

Vergi cezalarının asıl amacı, yükümlüleri doğru hareket etmeye zorlayarak verginin tam olarak alınmasını sağlamaktır. Mali suç olan vergi suçlarının cezalarının da mali nitelikte olması beklenir. Vergi cezalarında asıl amaç, kişilere ceza vermek değil, hazineye zararının olmasını engellemektir. Ancak devletin ali ve mali menfaatleri düşünüldüğünden vergi suçlarına hapis cezası da getirilmiştir. Ayrıca tüm cezalarda olduğu gibi vergi cezalarının da optimal seviyelerde belirlenmesi gerekmektedir¹⁷⁹.

2.8. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçunun Cezası

Kanun koyucu vergi mahremiyeti ilkesi ile sahip olduğu veya edindikleri bilgileri, sırları veya gizli olması lazım gelen hususların vergi güvenliği açısından mahrem kalmasını sağlayarak bir bakımdan mükelleflere garanti vermektedir. Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun cezasının getirilmesi de bu garantinin bir parçasıdır.

VUK'un 5'inci maddesi ile getirilen koruyucu düzenleme her ne kadar vergi mahremiyeti olarak nitelendirilse de, özel hayatı da içeren geniş bir şekilde ele

¹⁷⁵ Taş, **a.g.e.**, s. 47.

¹⁷⁶ Arslan, **a.g.e.**, s. 231.

¹⁷⁷ Hatipoğlu, **a.g.m.**, s. 192.

¹⁷⁸ Çomaklı, **a.g.e.**, s.38.

alınmıştır. Örnek olarak, arama, inceleme, yoklama vb. durumlarda, kişiye ilişkin önemli ekonomik, mali bilgilerin yanı sıra kişisel bilgiler de edinilebilmektedir. Bu noktada, vergi mahremiyeti kapsamında korunan bilgi, sadece ekonomik ve mali içerikli olanlar değil, bunlara ilave olarak, görev nedeniyle öğrenilen ve ifşasının karşı tarafta rahatsızlık ve zarar doğuracağı diğer bilgileri de kapsar¹⁸⁰.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu VUK'ta tanımlanmış olmasına rağmen bu suçun cezasının ne olduğu TCK'ya atıf yapılmak suretiyle belirlenmiştir.

Yeni düzenlemeleri ile 01.06.2005 tarihi itibarıyla uygulamaya 5237 sayılı yeni Ceza Kanunu'nun genel hükümlerinin, VUK kapsamındaki özel nitelikli ceza normları yönünden uygulanıp uygulanmayacağı konusunda belirsizlik vardı. Fakat bu duruma yeni Ceza Kanunu'nun "Özel Kanunlarla İlişki" başlıklı 5'inci maddesinde yer alan, "Bu Kanunu'nun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır." hükmü açıklık getirmektedir.

Bu bağlamda, yeni Ceza Kanunu'nun "Genel Hükümler" başlıklı Birinci Kitabında yer alan düzenlemeler, özel ceza kanunları ve ceza içeren diğer kanunlardaki suçlar yönünden de uygulanacaktır. Dolayısıyla, bu hükümler VUK'ta yer alan suç ve cezalar açısından da uygulanacaktır¹⁸¹.

Yeni Ceza Kanunu'nda suçlar ile bu suçlar için öngörülen cezalar da yeni baştan düzenlenmiştir. Bu değişim sürecinden, eski Ceza Kanunu'nun 198'inci maddesinde meslek sırrının ifşası adı altında olan bu suç, 5237 yeni Ceza Kanunu'nun sistematigi içinde, yerini 239'uncu madde kapsamındaki, ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması, şeklinde yerini bulmuştur¹⁸².

26.9.2004 tarihli ve 5237 sayılı TCK'nın yürürlüğe konulmasına ilişkin usul ve esasları belirleyen 5252 sayılı Türk Ceza Kanunun Yürürlük ve Uygulama Şekli

¹⁸⁰ Ahmet Erol, "Yeni Türk Ceza Kanunu Karşısında Vergi Mahremiyeti Suçu – I", **Yaklaşım**, Sayı: 173, Mayıs 2007, s. 247.

¹⁸¹ Ahmet Erol (2), "Yeni Türk Ceza Kanunu Karşısında Vergi Mahremiyeti Suçu – II", **Yaklaşım**, Sayı:174, Haziran 2007, s. 206.

¹⁸² Erol (2), **a.g.m.**, s. 206.

Hakkında Kanun'un Yollamalar kısmının oluşturan 3'inci maddesi¹⁸³ hükmü uyarınca vergi mahremiyetinin ihlali fiiline verilecek cezanın tayini bakımından yeni TCK'ya yollama yaparak geçerliliğini sağlamıştır.

Kanunlarda hükmedilen suçların büyük bir çoğunluğunda failer açısından bir şart konulmamıştır. Ancak vergi mahremiyetinin ihlali suçunu herkes işleyememekte; kanun koyucu bu faileri tek tek saymıştır. Bu şekilde herkes tarafından işlenemeyen suçlara özgü ya da mahsus suç denilmektedir. Bu bağlamda, vergi mahremiyetinin ihlali suçu da özgü suç niteliği taşımaktadır. Dolayısıyla, vergi mahremiyetinin ihlal suçu, ancak Kanun'da sayılmış olan kişiler tarafından ve belirtilen çerçevede edinilen bilgilerin ifşa edilmesi ya da kullanılması şeklinde oluşabilir¹⁸⁴.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun cezası, VUK, m. 362'de Türk Ceza Kanunu'na atıfta bulunularak belirtilmiştir¹⁸⁵. Buna göre, vergi mahremiyetinin ihlal edenler, 5237 sayılı TCK'nın 239'uncu maddesi hükmüne göre cezalandırılır.

5237 sayılı TCK'nın Ticari Sır, Bankacılık Sırrı veya Müşteri Sırrı Niteliğindeki Bilgi veya Belgelerin Açıklanması'' başlıklı 239'uncu maddesi şöyledir:

(1)Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikayet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi halinde de bu fıkra göre cezaya hükmolunur.

(2)Birinci fıkra hükümleri, fenni keşif ve buluşların veya sınai uygulamaya ilişkin bilgiler hakkında da uygulanır.

¹⁸³ **TCK m. 3:**

“(1) Mevzuatta, yürürlükten kaldırılan Türk Ceza Kanununa yapılan yollamalar, 5237 sayılı Türk Ceza Kanununda bu hükümlerin karşılığını oluşturan maddelere yapılmış sayılır.

(2) Mevzuatta, yürürlükten kaldırılmış Türk Ceza Kanunu'nun kitap, bab ve fasıllarına yapılmış olan yollamalar, o kitap, bab ve fasıl içinde yer almış hükümlerin karşılığını oluşturan 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun maddelerine yapılmış sayılır”.

¹⁸⁴ Erol, **a.g.m.**, s. 248.

¹⁸⁵ **VUK m. 362** : “Bu kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanununun 239'uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır”.

(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.’’

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BİLGİ VERME ÖDEVİNİN VERGİ MAHREMİYETİ İLKESİNDEN KAYNAKLANAN SINIRLARI

3.1. Vergi Mahremiyeti İlkesinin İstisnaları

Vergi mahremiyeti ilkesi ilk konulduğu dönemde kişisel yararı korumak amacıyla getirilmiştir. Daha sonraları kamu yararı göz önüne alınarak çeşitli istisnalar getirilmiştir. Bir başka ifadeyle, kanun koyucu, 1964 yılından itibaren vergi mahremiyeti ilkesinin istisnalarını koyarken, başlangıçta tamamen kişisel yararı gözetken vergi mahremiyeti ilkesinin kamu yararı ile dengelemeye amaçlamıştır¹.

Kanunlar tarafından getirilen istisnalar birer hukuka uygunluk nedenidir. Hukuka uygunluk, hukuka aykırılık unsurunu ortadan kaldıran ya da aynı hareketi uygun gören veya emredici başka bir hukuk kuralının varlığı halinde, haklı bir sebebe dayalı olarak fiili suç olmaktan çıkartan unsurlardır.

5237 sayılı YTCK'nın "Ceza Sorumluluğunun Esasları" adlı ikinci kısmının "Ceza Sorumluluğunu Kaldıran veya Azaltan Nedenler" adlı ikinci bölümünde, 24, 25 ve 26'ncı maddelerinde hukuka uygunluk halleri sayılmıştır².

Tüm bu genel ceza hukuku çerçevesinde düzenlenen hukuka uygunluk halleri dışında her kanunun kendi içinde kendine özgü hukuka uygunluk nedenleri olabilmektedir. VUK'ta da vergi mahremiyetinin ihlal suçuna getirilen hukuka uygunluk nedenleri bunların bir çeşididir.

¹ S. Ateş Oktar (2), "Vergi Mahremiyeti Kuralının Bir İstisnasının Bazı Anayasal İlkeler Karşısındaki Durumu", **Mükellefin**, Sayı: 123, Mart 2003, s. 25.

² Kanunun hükmü ve amirin emri

Madde 24

"(1) Kanunun hükmünü yerine getiren kimseye ceza verilmez..."

Meşru savunma ve zorunluluk hali

Madde 25

(1) Gerek kendisine ve gerek başkasına ait bir hakka yönelmiş, gerçekleşen, gerçekleşmesi veya tekrarı muhakkak olan haksız bir saldırıyı o anda hal ve koşullara göre saldırı ile orantılı biçimde defetmek zorunluluğu ile işlenen fiillerden dolayı faile ceza verilmez..."

Hakkın kullanılması ve ilgilinin rızası

Madde 26

(1) Hakkını kullanan kimseye ceza verilmez..."

1964 yılından itibaren vergi mahremiyeti ilkesinin çeşitli istisnaları kabul edilmeye başlanmıştır. Türk Vergi Hukukuna ilk olarak 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile giren vergi mahremiyeti ilkesi, 1964 yılına kadar ilk haliyle uygulanmıştır. Ancak VUK'nın 5'inci maddesine 26.6.1964 tarihli 485 Sayılı Kanunla vergilemede aleniliğin sağlanması ile vergi ziyaının önlenilebileceği ve böylece vergi adaletinin sağlanacağı düşünülerek ilk istisna olan "vergilerin açıklanması" hususu eklenmiştir³.

VUK'un 5'inci maddesinde vergi mahremiyeti ilkesine ilişkin bulunan istisnalar; beyan edilen matrahın ilanı, maliye bakanlığınca vergi ve ceza miktarlarının açıklanması, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenlerin, kullananların meslek odalarına ve TÜRMOB'a bildirilmesi, kamu görevlilerince yapılan adli ve idari soruşturmalara ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgilerin verilmesi ile vergi levhası bulundurmak şeklinde sıralanabilir.

Vergi mahremiyeti ilkesine getirilen bu istisnaların amacı ise; vergi mahremiyetinin mükellef lehine tek taraflı bir uygulama olmasıdır. Tek taraflı bir güvence sağlayan uygulamalar diğer bir tarafın hakkına tecavüz sayılmaması için devletin de menfaatlerinin güvence altına alınmak istenmesi sebebiyle gereken durumlara istisnalar getirilerek denge sağlanmaya çalışılmıştır⁴.

3.1.1. Beyan Edilen Matrahın İlanı

Vergi mahremiyetindeki ilk değişiklik, 485 Sayılı "04.01.1961 Tarihli ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunun Bazı Madde ve Fıkralarının Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bazı Hükümler Eklenmesi Hakkındaki Kanun" ile olmuştur.

485 Sayılı Kanun'un 1'inci maddesine göre:

"Ancak, vergi güvenliğini sağlamak amacıyla Gelir Vergisi mükelleflerinin yıllık Gelir Vergisi, sermaye şirketlerinin Kurumlar Vergisi beyannameleri üzerinden tarh olunan Gelir ve Kurumlar Vergileri ile mükelleflerin adları ve unvanları, bağlı oldukları vergi dairelerince

³ Sonsuzoğlu, **a.g.m.**, s. 128.

⁴ Taş, **a.g.e.**, s. 106.

beyannamelerin verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerine asılacak cetvellerde açıklanmakla beraber ayrıca kitap halinde veya Resmi Gazete ile yayınlanır. Mükellefin bağlı bulunduğu teşekkül varsa, bu ilan orada da yapılır.

Beyanname vermeyenlerle zarar görenlerin bu durumları cetvellerde belirtilir.

Açıklanan bu bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez. Aksine hareket edenler hakkında TCK'nun 480, 481 ve 482'nci maddelerindeki cezalar üç misli olarak hükmolunur''.

VUK'ta böyle bir değişikliğe gitmenin, bir istisna getirilmesinin gerekçesi ise, kamu yararının düşünülmesidir. Beyana dayanan vergilerin aleni olması ile vergi ziyanının azalacağı ve mükellefler arasında eşitliğin sağlanacağı düşünülmektedir. Ayrıca bu alenilik hiçbir şekilde mükelleflerin aleyhine kullanılmayarak bu istisna ile sadece kamu yararını gözetecektir.

Değiştirilen fıkra üzerinde ''30.12.1980 tarih ve 2365 sayılı 4.1.1961 Gün ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun''un 2'nci maddesi ile yeni düzenlemeler yapılarak fıkra mevcut halini almıştır.

2365 Sayılı Kanun'un 2'nci maddesi;

''Aynı Kanunun 5'inci maddesinin ikinci ve üçüncü fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Ancak, vergi güvenliğini sağlamak amacıyla Gelir Vergisi mükelleflerinin yıllık Gelir Vergisi, sermaye şirketlerinin Kurumlar Vergisi beyannamelerinde gösterdikleri matrahları (zarar dahil) ve beyanları üzerinden tarh olunan Gelir ve Kurumlar Vergileri ile mükelleflerin ad ve ünvanları, bağlı oldukları vergi dairelerince verildiği yıl içinde münasip yerlerine asılacak cetvellerle ilan olunur. Mükellefin bağlı bulunduğu teşekkül varsa, bu ilan orada da yapılır.

Gelir Vergisi mükellefleri(Götürü usulde vergilendirilen mükellefler dahil) ile sermaye şirketleri her yıl Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarhına esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı merkezlerine, şubelerine, satış mağazalarına iş sahipleri ile mükellefler tarafından kolayca okunup görülecek şekilde asmak zorundadırlar. İlan ve levhalara ilişkin diğer hususlar Maliye Bakanlığınca belli edilir''.

Vergi mahremiyetine 2365 Sayılı Kanun ile getirilen istisnayı gerekçesi ise, ilk istisna aleniyetin sağlanması amacıyla getirilmişti. Bu ikinci istisna ile bu aleniyet

vergi levhalarının duvarlara asılması ile tamamlanmış olacaktır. Böyle bir düzenlemenin getirilme amacı ise, vatandaşlar arasında ortak bir vergi ödeme bilincinin oluşturulması ve verginin toplanmasında toplumun desteğinin alınmasıdır.

Bu istisna hükmü çerçevesinde sermaye şirketleri dışında kalan kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin beyanları ilan merasimine tabi olmayacaktır. Düzenlemenin amacı, mükellefler üzerinde kamuoyu baskısı oluşturmaktır. Bu baskı sayesinde mükelleflerin vergi kaçırma olasılığı düşürülmek istenmektedir⁵.

Matrahların ve verilerin ilanı ile mükellefler üzerindeki baskının şu şeklide olacağı düşünülmektedir. Şöyle ki; mükellefler arkadaşlarının, meslektaşlarının, müşterilerinin kısacası çevresinin tepkisinin düşünerek yalan beyandan kaçınacaktır. Çünkü yalan beyan verip bunun doğrusu bu ilanlar sebebiyle ortaya çıktığında itibarı azalacaktır⁶. Ayrıca yukarıda belirtilen haller dışındaki mükellef ve mükellefin vergisine ilişkin bilgilerin veya söz konusu mükellef dışındaki kişilere ait bilgilerin ilan edilmesi ya da üçüncü şahıslara aktarılması yasaktır. Aksi halde vergi mahremiyetinin ihlali oluşacaktır⁷.

Vergi dairelerin bu istisna kapsamında yapmış olduğu ilanlar sadelikten uzak, karmaşık ve dağınıktır. Ayrıca uygulamalar da büyük ölçüde vergi dairelerinin takdir ve insafına terk edilmiştir. Çünkü vergilerin ilanı konusunda vergi daireleri sadece faaliyette bulunan iller itibarıyla adlarına en yüksek vergi tahakkuku ettiren mükelleflerden izin alarak açıklamaktadır⁸.

Yapılan bu uygulamalar VUK'un 5'inci maddesine aykırıdır. Çünkü VUK'un 5'inci maddesi gereği ilgili madde kapsamına giren bütün mükelleflerin vergi matrahının açıklanması gerekmektedir. Hem bir kısım mükellefin vergisine ilişkin bilgilerin ilan edilmesi hem de bu ilan yapılırken mükelleften izin istenmesi yanlıştır.

⁵ Ünal, **a.g.m.**, s. 102.

⁶ Taş, **a.g.e.**, s. 108.

⁷ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s. 12.

⁸ Taş, **a.g.e.**, s. 109.

Zira ilgili madde gereğince vergi dairelerine bu işlemleri yapmak için yetki verilmiştir⁹.

3.1.2. Maliye Bakanlığınca Vergi ve Ceza Miktarlarının Açıklanması

22.7.1998 tarih ve 4369 sayılı bu kanunun 1'inci maddesi vergi mahremiyetine yeni bir istisna getirmiştir.

“4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 5'inci maddesine 2365 sayılı Kanunla değişik üçüncü fıkrasından sonra gelmek üzere aşağıdaki fıkra eklenmiş ve 3239 sayılı Kanunla eklenen altıncı fıkra ile bu fıkraıyı takip eden fıkralar yürürlükten kaldırılmıştır.

Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığınca açıklanabilir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini mahalline devredebilir. Ayrıca, kamu görevlilerince yapılan adli ve idari soruşturmalarla ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler verilebilir. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz. Bu takdirde kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumlar da bu maddede yazılı yasaklara uymak zorundadırlar. Maliye Bakanlığı bilgilerin açıklanmasıyla ilgili usulleri belirlemeye yetkilidir”.

Eklenen bu istisnanın gerekçesi, hem kamuoyunun vergi konusunda bilgilendirilmesi ve bilinçlendirilmesi hem de mükelleflerin ödevlerini doğru ve zamanında yapmasını sağlamaktır.

Bu kanun hükmü uyarınca, ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlar dolayısıyla kesinleşen vergiler ve cezalar ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş vergilere ilişkin usuller 293 sıra nolu VUKGT ile tespit edilmiştir¹⁰.

293 sıra numaralı VUKGT'ye göre¹¹;

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

⁹ Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2003, s. 67.

¹⁰ Ünal, **a.g.m.**, s. 103.

¹¹ <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>, Erişim Tarihi: 05.01.2015.

Her yıl 31 Mayıs tarihi itibarıyla kesinleşen vergi ve cezalar açıklamaya konu edilecektir. Açıklanan tutarın tespitinde 1 Haziran – 31 Mayıs döneminde kesinleşen tarhiyatların toplamı dikkate alınacak, vergi, fon payı ve ceza tutarlarının yanı sıra gecikme faizi de göz önünde bulundurulacaktır.

Açıklama aşağıdaki bilgileri içeren bir liste ile yapılacaktır. Listede;

- 1- Mükellefin adı, soyadı veya unvanı, vergi kimlik numarası,*
- 2- Esas faaliyet konusu,*
- 3- Kesinleşen vergi toplamı,*
- 4- Kesinleşen ceza toplamı,*
- 5- Gecikme faizi tutarı,*

sütunları yer alacaktır.

Liste, alfabetik sıralama yapılmak suretiyle hazırlanacak ve listenin her sayfasına müteselsil sıra numarası verilecektir. Listenin her sayfası vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerde vergi dairesi başkanı veya vergi müdürü ile ilgili müdür yardımcısı, diğer vergi dairelerinde vergi dairesi müdürü ve ilgili müdür yardımcısı, bağlı vergi dairelerinde malmüdürü ve servis şefi tarafından imzalanarak mühürlenecektir.

Açıklanacak mükelleflere ilişkin listeler her yıl 15 Temmuz tarihinde vergi dairelerinde görülmeleri mümkün olan uygun yerlere asılacaktır.

Liste 1 ay süre ile asılı tutulacak, listenin asılması ve indirilmesi bir tutanakla tespit edilecektir.

Hazırlanan listeler indirildikten sonra vergi dairelerince muhafaza edilecek ve bu tarihten sonra listede yer alan mükellefler hakkında listede yer alan bilgiler de dahil olmak üzere herhangi bir açıklamada bulunulmayacaktır.

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

3.1.3. Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleyenlerin ve Kullananların Meslek Odalarına Bildirilmesi

4369 Sayılı Kanunla VUK'un 5'inci maddesine eklenen fıkra hükmüne göre ¹² sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri veya

¹² ''Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz. Bu takdirde kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumlar da bu maddede yazılı yasaklara uymak zorundadırlar. Maliye Bakanlığı bilgilerin açıklanmasıyla ilgili usulleri belirlemeye yetkilidir''.

kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki odalarına bildirilmesi vergi mahremiyeti ihlali olmaz.

Eklenen bu fıkranın amacı naylon faturanın oluşmasını engellemektir. Naylon fatura, herhangi bir gerçek işleme dayanmayan veya var olan işlemten farklı şeyleri içeren faturadır. Ancak henüz Bakanlıkça bu bildirimle ilişkin usul ve esaslar belirlenmemiştir. Öte yandan bu fıkra 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporu ile tespit olunanların kanunla kurulmuş mesleki kuruluşların yanı sıra 3568 sayılı Kanun ile kurulan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğine bildirilmesine de olanak sağlanmıştır. Bu sayede YMM ve SMMM mensuplarına 256'ncı maddede getirilen ibraz zorunluluğu ile bir bütünlük sağlanmış ve bunların, yapacakları tasdik işlemlerindeki sorumlulukları genişletilmiştir¹³.

4369 sayılı Kanunun 1'inci maddesiyle eklenen ve vergi mahremiyetinin bir diğer istisnasını oluşturan bu durum, verginin vergi mahremiyeti çerçevesinde iki aktörü olan devlet ile birey arasındaki güç dengesini devlet lehine çevirmiştir. Böylece vergi mahremiyeti denilecek bir durum kalmamıştır¹⁴.

Vergi mahremiyeti ilkesinin, 4369 sayılı Kanunun 1'inci maddesiyle kabul edilen istisnası, mahremiyet kuralının etkinliğinin büyük ölçüde azaltmıştır. Bu istisna, Anayasanın birçok ilkesine de aykırıdır. Anayasanın çeşitli maddelerinde yer alan hukuk devleti, devletin amaç ve görevleri, kanun önünde eşitlik temel hak ve hürriyetler, kişinin dokunulmazlığı, yaşama ve maddi ve manevi varlığını koruma ve geliştirme hakkı, kişi hürriyeti ve güvenliği, özel hayatın gizliliği, suçsuzluk karinesi, çalışma ve sözleşme hürriyeti, çalışma hakkı ve ödevi, anayasanın bağlayıcılığı ve üstünlüğü ilkelerine aykırılıklar olmaktadır¹⁵.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenlerin ve kullananların meslek odalarına bildirilmesi hükmü; suçluluğu henüz yargı kararı ile

¹³ Ünal, **a.g.m.**, s. 103 - 104.

¹⁴ Taş, **a.g.e.**, s.127.

¹⁵ Oktar (2), **a.g.m.**, s. 23.

tespit edilmemiş olanların meslek kuruluşlarının ve odaların üyelerine teşhirine izin vermektedir. Sonuç olarak bu istisna, Anayasanın 38'inci maddesinde yer alan suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar kimse suçlu sayılamaz hükmüne aykırıdır¹⁶.

3.1.4. Kamu Görevlilerince Yapılan Adli ve İdari Soruşturmalarda İlgili Olarak Talep Edilen Bilgi ve Belgelerin Verilmesi

Kamu görevlilerince yapılan adli ve idari soruşturmalarda ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgelere ilişkin hüküm, 4369 sayılı Kanunun 1'inci maddesi ile VUK'a eklenmiş ve VUK'un 5'inci maddesinin 4'üncü fıkrasını oluşturmuştur. Bu fıkraya göre;

“Kamu görevlilerince yapılan adli ve idari soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgiler verilebilir. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir”.

4369 sayılı Kanun ile eklenen fıkranın konulma gerekçesi ise, mükelleflerle ilgili yapılan soruşturmaların daha etkin olmasını sağlayarak adli ve idari soruşturmaların doğru bir şekilde sonuçlandırılmasını sağlamaktır. Ayrıca bu istisna hükmü ile adli ve idari soruşturmalarda görev alanların da vergi mahremiyeti ilkesine sadık olmasını amaçlamaktadır.

Vergi kanunları hükümlerine göre, mükellefe ait birçok bilgi ve bu bilgileri içeren belgeler periyodik dönemlerde veya idare veya yetkili memurlarca istendiğinde verilmektedir. Bu sebeple vergi mükelleflerinin ve mükellefle ilgili kimselerin; şahsi bilgileri yanında işlemlerine, hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine ve mesleklerine ilişkin bilgileri, vergi kanunları ve diğer mevzuat gereğince ve vergi uygulamaları sonucunda vergi dairesinin kayıtlarına ve bilgisine girmektedir¹⁷.

Kamu görevlilerince yapılan soruşturmalarda ilgili talep edilen bilgi ve belgelerin vergi mahremiyeti ilkesini ihlal edip etmediği konusunda tartışmalar yaşanmaktadır. Bu fıkra eklenmeden önce de kamu yararına araştırma, soruşturma ve

¹⁶ Taş, **a.g.e.**, s.128-129.

¹⁷ Fehmi Günay, “Adli Ve İdari Soruşturma Yapan Kamu Görevlilerince Talep Edilen Bilgi Ve Belgelerin Vergi İdaresince Verilip Verilemeyeceğinin Vergi Mahremiyeti Kapsamında Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 241, Ekim 2008, s. 57.

denetim faaliyetlerinde bulunanlara, vergi daireleri tarafından bilgi verilmesinin yasak kapsamında bulunmayacağına dair yargı kararları mevcuttur.

Sanayi ve Ticaret Bakanlığı müfettişlerince, görevleri ile ilgili olarak, vergi dairelerinden istenen bilgi ve belgelerin verilmesinin 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesindeki yasak kapsamına girip girmediği görüşüne ilişkin Danıştay Birinci Dairesinin 20.12.1984 tarih ve 291 esas numaralı kararına istinaden Danıştay İdari İşler Kurulunun vermiş olduğu karar¹⁸;

“Anayasamızın 123'üncü maddesinde; İdarenin kuruluş ve görevleriyle bir bütün olduğu kabul edilmiştir.

...Bakanlıklar, birbirlerinden idarelere değil bir bütünün görev ve yetki yönünden değişik konum ve görünümünün ifade eden idari yapılarıdır.

Ekonomik alandaki kamu hizmetinin yürütmekle görevli Bakanlıkların görev ve yetki alanları ise bu bütünlüğü teyid edecek şekilde daha çok iç içe ve yan yanadır. Bu yüzden değişik ve fakat birbirleriyle ilgili kamu hizmetlerinin ifa eden bakanlıkların, tek bir idarenin organları olarak ellerindeki bilgi ve belgeleri birbirlerine karşı, ancak açık bir kanun hükmüyle gizlemeleri mümkündür.

Bütün bu sebeplerle Vergi Usul Kanununu 5'inci maddesi ile konulan yasaklamaların, bakanlıkların kendilerine mevdu kamu hizmetlerinin yerine getirmek üzere ihtiyaç duydukları ve vergi mükellefleri hakkında olup, Maliye Bakanlığı'nın elinde bulunan bilgileri kapsamayacağı açıktır.”

Aynı şekilde kamu görevlilerince yapılan incelemelerle ilgili olarak Maliye Bakanlığı bir iç genelge yayınlamıştır¹⁹. Bu genelgeye göre;

“Bakanlığımıza intikal eden olaylardan, icra müdürlüklerince zaman zaman defterdarlık ve vergi dairelerinden mükellefler hakkında bilgi istenildiği, istenilen bilgilerin VUK'un 5'inci maddeyi ihlal etmediği ileri sürülerek Cumhuriyet Başsavcılığına şikayetler olmuştur.

Konuyla ilgili olarak Adalet Bakanlığı ile yapılan yazışmalar sonucunda alınan kararda; icra müdürlüklerinin kamu hizmeti yaptıkları belirtildiğinden, kamu hizmeti gören bu tür gerçek ve tüzel kişilerin istedikleri bilgilerin aşağıdaki çerçevede verilmesi mümkün bulunmaktadır.

¹⁸ Danıştay İdari İşler Kurul Kararı,

<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jps?ozet=metin&dokid=2495>, Erişim Tarihi 03.02.2015.

¹⁹Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi Sıra No: 2004/1
http://www.alomaliye.com/vuk_ic_genelge_2004_1.htm Erişim Tarihi: 03.02.2015.

Bu tür gerçek ve tüzel kişilere verilecek bilgiler; ayrı veya özel bir çalışma, araştırma, inceleme ya da analiz gerektirmeden mükellefin tarh dosyasından temin edilebilmeli ve Vergi Usul Kanunun mahremiyet hükümlerini ihlal edecek nitelikte olmamalıdır. Buna göre hakkında bilgi istenen mükellefin vergi levhasında bulunan bilgilerle ikametgah adresi ve halen mükellef olup olmadığı gibi hususların bildirilmesi mahremiyetin ihlali anlamına gelmeyeceğinden, bu bilgilerin icra müdürlüklerine verilmesinde bir sakınca bulunmamaktadır.’’

Adli ve idari soruşturma yapan kamu görevlilerine talep ettikleri bilgi ve belgelerin ilgili vergi dairelerince verilip verilemeyeceğine ilişkin bugüne kadar Maliye Bakanlığınca herhangi bir düzenleme yapılmamıştır²⁰. Bu konuda bakanlığın yaptığı tek düzenleme icra müdürlüklerince vergi dairelerinden bilgi istenmesine ve ne tür bilgilerin verileceğine dair 2004/1 sıra nolu Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi²¹ düzenlenmiştir.

Öte yandan bu düzenlemeye dayanarak bilgi ve belgeleri alan kamu görevlileri de vergi mahremiyetinin getirdiği hükümlere uymak zorundadır. Bu suretle, vergi idaresinden bilgi ve belge alan kamu görevlilerinin bu yetkilerini kötüye kullanmaları da önlenmek istenmiştir.

3.1.5. Bankalara Yapacakları Vergi Tahsiline Yönelik Bilgilerin Verilmesi

VUK’un 5’inci maddesine 4962 sayılı Kanun ile 07.08.2003 tarihinden geçerli olmak üzere eklenen fıkra hükmüne göre bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgilerin verilmesi durumunda da vergi mahremiyeti ihlali oluşmayacaktır. Kanun gerekçesinde belirtildiği üzere, bu yeni düzenleme, bankaların vergi tahsilatını çabuklaştırılması ve hızlandırılması amacıyla kendilerine

²⁰ Günay, **a.g.m.**, s. 59.

²¹ Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi sıra no: 2004/1: ‘‘Bakanlığımıza intikal eden olaylardan, icra müdürlüklerince zaman zaman defterdarlık ve vergi dairelerinden mükellefler hakkında bilgi istenildiği, istenilen bilgilerin Vergi Usul Kanunun 5’inci maddesinde yer alan vergi mahremiyeti hükümleri nedeniyle verilmesi mümkün olmadığı bildirilmesine rağmen vergi dairesi müdürlükleri hakkında Cumhuriyet Başsavcılıklarına yapılan şikayetler üzerine konuyla ilgili olarak Adalet Bakanlığı ile yapılan yazışmalar sonucunda alınan 23.02.2004 tarihli ve 04539 sayılı yazıda; icra müdürlüklerinin kamu hizmeti yaptıkları belirtildiğinden, kamu hizmeti gören bu tür gerçek ve tüzel kişilerin istedikleri bilgilerin, ayrı veya özel bir çalışma, araştırma, inceleme ya da analiz gerektirmeden mükellefin tarh dosyasından temin edilebilmeli ve Vergi Usul Kanununun mahremiyet hükümlerini ihlal edecek nitelikte olmaması gerekmektedir. Öte yandan mahremiyet kapsamına giren bilgilerin verilemeyeceği de tabidir’’.

bilgi aktarılmasına, vergi mahremiyetinin engel teşkil etmesinin önlenmesi amaçlarına yöneliktir²².

3.1.6. Vergi Levhasının Bulundurulması

Vergi levhası da psikolojik baskı kurma araçlarında bir tanesidir. Vergi levhasında yer alan, matrah ve ödenen vergilerin müşterilere ilan edilmesi suretiyle mükelleflerin iş yeri ile ödedikleri vergi arasında bir mukayese yapılması hedeflenmiştir. Böylece mükellefler vergi levhası asarak durumlarını herkese ilan ettikleri için kendilerinin psikolojik baskı altında tutacaklar ve doğru beyanda bulunmaya özen göstereceklerdir²³.

2365 sayılı Kanunun 2'nci maddesi²⁴ ile VUK'a eklenen fıkra ile vergi levhasının asılması vergi mahremiyeti ilkesinin bir istisnasını oluşturmaktadır. Eklenen bu fıkranın gerekçesi ise, yurttaşlar arasında ortak bir vergi ödeme şuurunun yaratılması ve vergi alınmasında kamuoyu baslı ve desteğinden yararlanılmasıdır.

Maliye Bakanlığınca vergi levhasına ilişkin hususlar 142 sıra nolu VUK genel tebliğinde düzenlenmiştir. Bu tebliğe göre vergi levhası asmak zorunda olanlar ile vergi levhasında bulunması zorunlu olan bilgiler şunlardır:

Vergi levhası asmak zorunda olanlar; Gelir Vergisinde (Götürü usulde vergilendirilenler dahil) ticari kazanç sahipleri, zirai kazanç sahipleri, serbest meslek erbabı, adi şirketler, kollektif şirketler, adi komandit şirketler; Kurumlar Vergisinde anonim şirketler, limited şirketler, eshamlı komandit şirketlerdir.

Vergi levhasında bulunacak bilgiler ise; mükellefin adı ve soyadı, ticaret ünvanı, iş yeri adresi, vergi sicil numarası, bağlı bulunduğu vergi dairesi, vergi türü, beyan ettiği matrah ve bu matrahın ait olduğu takvim yılı için tahakkuk eden vergisi ve bağlı olduğu vergi dairesinin tasdik yeri.

²² Ünal, **a.g.m.**, s. 104.

²³ Taş, **a.g.e.**, s. 109.

²⁴ “ Gelir Vergisi mükellefleri (Kazancı basit usulde tespit edilenler dahil) ile sermaye şirketleri her yıl Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarhına esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı merkezlerine, şubelerine, satış mağazalarına iş sahipleri ile mükellefler tarafından kolayca okunup görülecek şekilde asmak zorundadırlar. İlan ve levhalara ilişkin diğer hususlar Maliye Bakanlığınca belli edilir. ”

2365 sayılı Kanunla getirilen hüküm 6111 sayılı Kanunun 82'nci maddesiyle değişikliğe uğramıştır.

6111 sayılı Kanun'la getirilen değişiklikten önceki ibare,
“...levhayı merkezlerine, şubelerine, satış mağazalarına iş sahipleri ile mükellefler tarafından kolayca okunup görülecek şekilde asmak zorundadırlar.” şeklindeyken; “Gelir Vergisi mükellefleri (Kazancı basit usulde tespit edilenler dahil) ile sermaye şirketleri her yıl Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarhına esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı almak zorundadırlar”;

şeklinde yeniden düzenlenmiştir.

3.2.Vergi Mahremiyeti ile Bilgi Edinme Hakkı İlişkisi

3.2.1. Bilgi Edinme Hakkı

Bilgi edinme hakkı, hem kavram olarak hem de bir hak olarak dünya genelinde yeni yeni gelişmektedir. Yirmi yıl önce sadece on ülke elindeki bilgi ve belgeleri paylaşacağına dair yasal düzenlemeye sahipken bu sayı çok çok artmıştır. Bunun nedeni ise, bu hakkın taşıdığı önemdir²⁵. Türk kamu yönetimi açıklık ile çok kısa süre önce tanışmıştır. Bakanlar Kurulu kararı ile 2002 yılında çıkarılan “Türkiye’de Saydamlığın Artırılması ve Kamuda Etkin Yönetimin Geliştirilmesi Eylem Planı”nın kabul edilmesinden sonra 2003 yılında da 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu ile kamuda açıklık yolunda önemli adımlar atılmıştır²⁶.

Kamu yönetiminde açıklık, yönetimin işleyişinden herkesin haberdar olmasıdır. Yönetimde açıklığa bir yandan “gün ışığında yönetim” de denilmektedir²⁷.

Gün ışığında yönetim şekli, kamunun sahip olduğu tüm bilgi ve belgelere ulaşmanın mümkün olduğu, idarenin karar alma sürecinin ilk adımından son adımına kadar takip edilebildiği ve bunların daha önceden kanunlarla belirli olduğu yönetimdir²⁸.

²⁵ Can Azer, **Bilgi Edinme Hakkı**, Ankara, Legal Kitabevi, 2010, s. 61 – 62.

²⁶ Serkan Ağar, “Vergi Mahremiyeti vs. Bilgi Edinme Hakkı”, **Ankara Barosu Dergisi**, 2012/2, s.367.

²⁷ Azer, **a.g.e.**, s. 44.

²⁸ Ağar, **a.g.m.**, s.366.

Bilgi edinme hakkı, gerçek ve tüzel kişilerin, herhangi bir konuya ilişkin tüm kamu kurum ve kuruluşlarından sahip olduğu her türlü bilgi veya belgenin onaylı bir kopyasını, bu mümkün değilse aslını, elde etme hakkıdır²⁹.

Bilgi edinme hakkının getirilme amacı, halkın, yöneticiler tarafından verilen kararları düşünmeye ve onlarla ilgili fikir sahibi olmasıyla, bu kararları olduğu gibi kabul etmeyip artık sorgulamaya başlaması ve anlamaya çalışması kısacası yönetimde açıklığın sağlanması ve yönetimin halkın hizmetinde olmasıdır³⁰.

Demokrasinin ve hukukun üstünlüğünün bir gereği olan bilgi edinme hakkı, devletin yaptığı eylemleri ve aldığı kararları halkın denetimine açmak ve şeffaflığı yakalamak amacıyla kamuya olan güveni de artıran bir haktır. Anayasa’da bu hakka ilişkin doğrudan bir hüküm olmamakla birlikte Anayasa’da yer alan temel hak ve hürriyetlerden bu hakkın varlığına ulaşılabilmektedir³¹.

Bilgi Edinme Hakkı Kanunu’nun 4’üncü maddesine göre; *“Herkes bilgi edinme hakkına sahiptir”*.

Bu hükümde geçen herkes ifadesi, Türkiye Cumhuriyeti uyruğunda bulunan tüm gerçek kişiler ile Türk hukuk kurallarına göre kurulmuş olan tüm tüzel kişileri temsil eder³².

Türkiye Cumhuriyeti uyruğunda olmayanlar ile yabancı tüzel kişilerin bilgi edinme hakkı birtakım şartlara bağlanmıştır. Bu şartlar³³:

- Yabancı gerçek kişinin Türkiye’de ikamet etmesi,
- Yabancı tüzel kişinin Türkiye’de faaliyet göstermesi,
- Yabancı gerçek kişinin talep ettiği bilginin kendisiyle ilgili olması,
- Yabancı tüzel kişinin talep ettiği bilginin kendi faaliyet alanıyla ilgili olması,

²⁹ Azer, **a.g.e.**, s. 62 – 63.

³⁰ Azer, **a.g.e.**, s. 64.

³¹ İsmail Ağarımış, “Vergi Mahremiyeti İlkesinin Bilgi Edinme Hakkı Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Vergide Gündem**, Haziran 2005, s. 4.

³² Ahmet Erol (3), **Dilekçe Hakkı ve Bilgi Edinme Hukuku**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2005, s. 19.

³³ Erol (3), **a.g.e.**, s. 19 – 20.

- BEHK çerçevesinde bilgi veya belge talep eden yabancı gerçek ve tüzel kişilere yalnızca karşılıklılık ilkesi çerçevesinde talep ettikleri verilebilir. Kısacası yabancı ülkenin Türkiye Cumhuriyeti uyruğundaki gerçek kişiler ile Türk hukuk kurallarına göre kurulan tüzel kişilere tanığı hak çerçevesinde yabancılara hak tanınır.

3.2.2. Bilgi Edinme Hakkının Gerekliliği

Bireylerin devletle ilgili öneri ve şikayetlerini, kendilerini ilgilendiren konularda bilgi edinebilmeleri demokratik ve hukuk devleti olmanın bir gereğidir. Bu sebeple bilgi edinme hakkı, kamu yönetimine olan güvenin sağlanması, yönetimde şeffaflığın elde edilmesi ve devletin demokratik niteliğinin güçlendirilmesinde önemli rol oynamaktadır³⁴.

İdare bilgi verme yükümlülüğü altında olduğunu bildiği için bir yandan hukuk devleti ideasına sıkı sıkı bağlanacak diğer yandan da idare kendisinin sorgulanabilmesini bir yolu olduğu için halkın yönetime katılabilmesine neden olacaktır³⁵.

3.2.3. Bilgi Edinme Hakkı Kanunu

09.10.2003 tarihinde kabul edilen, 24.10.2003 tarihinde RG’de yayımlanan ve 24.04.2004 tarihinde yürürlüğe giren 4982 sayılı BEHK’nın getirilme amacı kanunun ilk maddesinde belirtilmiştir. Bilgi Edinme Kanunu, demokratik ve şeffaf yönetimin gereği olarak kişilerin eşitlik, tarafsızlık ve açıklık ilkelerine uygun olarak bilgi edinme haklarını kullanmalarınıdır.

Demokratik ve şeffaf yönetim kavramları tanımlanmak istenirse, bu yönetim şekli eşitlik, tarafsızlık ve açıklık ilkelerine uyumlu olan ve bu ilkelere göre işleyen bir yönetim şeklidir³⁶.

³⁴ Yusuf S. Balo, ‘‘Bilgi Edinme Hakkı ve Kullanımı – 1’’, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı: 421, 1Ağustos 2004, s. 88.

³⁵ Balo, **a.g.m.**, s. 88.

³⁶ Erol (3), **a.g.e.**, s. 13.

BEHK'nın ikinci maddesinde ise kanun kapsamına girenler sayılmıştır. Bunlar³⁷; kamu kurumları, kamu kuruluşları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları olmak üzere üç kısımdan oluşur.

Kamu kurumları kapsamına, genel bütçeli idareler, belediyeler, katma bütçeli idareler, bağımsız ve özerk bütçeli idareler, mahalli idareler, köyler gibi genel yönetim kapsamındaki idareler girmektedir. Kamu kuruluşları ise, KİT gibi ticari organizasyonlardan oluşmaktadır. Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları TOBB, Ticaret Odaları, Sanayi Odaları, Türk Tabipler Birliği gibi belli bir mesleğe sahip olanların ortak ihtiyaçlarını karşılamak, sorunlarını çözmek gibi amaçları gerçekleştirmek için kanunla kurulan mesleki kuruluşlardır.

BEHK'ya göre, gerçek veya tüzel kişiler yukarıda sayılan üç grup kamu kurumuna başvuru yaparak bilgi edinmeleri mümkündür.

BEHK çerçevesinde talep edilebilecek bilgi ve belgelerin neler olabileceği Kanun'un 3'üncü maddesinde sayılmıştır.

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

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

BEHK'ya göre kurum ve kuruluşlar, bu Kanun'da yer alan istisnalar dışında her türlü bilgi ve belgeyi talep edenlere doğru, hızlı ve etkin şekilde vermek amacıyla idari ve teknik tedbirleri almak zorundadırlar³⁸.

³⁷ BEHK m. 2: “Bu Kanun; kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının faaliyetlerinde uygulanır”.

³⁸ Hatice Yurtsever, Burçin Baran, Bilgi Edinme Hakkı Çerçevesinde Vergi Mahremiyetinin Değerlendirilmesi, **Electronic Journal of Vocational Colleges**, Aralık 2012, s. 46.

3.2.4. Bilgi Edinme Başvurusu

Kişiler birtakım şart ve usulleri yerine getirdikten sonra bilgi edinme talebinde bulunabilir. Bu şart ve usullerin neler olduğu ilgili kanunun 6'ncı maddesinde sayılmıştır.

“Bilgi edinme başvurusu, başvuru sahibinin adı ve soyadı, imzası, oturma yeri veya iş adresini, başvuru sahibi tüzel kişi ise tüzel kişinin unvanı ve adresi ile yetkili kişinin imzasını ve yetki belgesini içeren dilekçe ile istenen bilgi veya belgenin bulunduğu kurum veya kuruluşa yapılır. Bu başvuru, kişinin kimliğinin ve imzasının veya yazının kimden neşet ettiğinin tespitine yaracak başka bilgilerin yasal olarak belirlenebilir olması kaydıyla elektronik ortamda veya diğer iletişim araçlarıyla da yapılabilir.

Dilekçede, istenen bilgi veya belgeler açıkça belirtilir”.

Yukarıdaki hükme göre bilgi edinme başvurusu, bizzat kişiler tarafından yapılabileceği gibi, posta, faks veya elektronik ortamda da yapılabilir.

Bilgi edinme başvuruları herhangi bir ücrete tabi değildir. Ancak BEHK'nın 10'uncu maddesinin son fıkrasına göre, bilgi talebinde başvurulmuş kurum, başvuru sahibinden erişimin için bir maliyette bulunmuşsa bu maliyeti karşılayacak kadar genel bütçeye dahil edilmek üzere tahsilat yapılabilir.

Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi'nin 21.02.2002 tarihli kararına göre, idare resmi belgeyi veya onun bir kopyasını verdiğinde prensip olarak herhangi bir ücretin alınmamasını, eğer bir ücret alınacaksa da bu ücretin kamu görevlisinin bu bilgiyi bulup ilgili kişiye verdiğinde toplam yaptığı maliyeti karşılayacak kadar makul bir ücret talep edebileceğini tavsiye etmektedir³⁹.

3.2.5. Bilgi Edinme Hakkının Sınırları

Birçok hakta olduğu gibi, bilgi edinme hakkı da diğer haklarla çatışabilmekte veya hukuken koruma altında bulunan başka haklarla ters düşebilmektedir⁴⁰.

Bilgi edinme hakkı ile bireyler birtakım faydalar sağlamaktadır. Ancak söz konusu bilgi veya belgeye ulaşmada sağlanan faydadan zarar görme ihtimali olan kişi

³⁹ Azer, **a.g.e.**, s. 138 – 139.

⁴⁰ Musa Eken, “Bilgi Edinme Hakkı”, **İnsan Hakları Yıllığı**, Dr. Muzaffer Sencer'e Armağan, Cilt: 17-18, 1995, s. 66.

veya kurumlar da olabilmektedir. Bu sebeple bu durumun adil bir dengeye oturtulması gerekmektedir. Karşı karşıya gelen yarar ve çıkar çatışmasında hangisi daha önemli ise, kanun koyucu bunu koruyabilmek için çeşitli istisnalar getirerek bir düzen sağlamaya çalışmıştır⁴¹.

Bilgi edinme hakkına ilişkin sınırları genel ve özel diye ikiye ayırmak mümkündür. Genel sınırları şu şekilde sıralamak mümkündür⁴²:

- İlk olarak talep edilen bilgi veya belge, başvuru kurum veya kuruluşun elinde bulunmalıdır. Aksi halde bilgi talebine olumsuz cevap verilecektir.
- İstenen bilgi veya belgenin bulunması özel bir çaba gerektiriyorsa bunun verilip verilmeyeceği idarenin takdirine bağlıdır.
- Hali hazırda kamuoyunun çeşitli yollarla bilgisi dahilinde olan konularda bilgi veya belge talep edilemez.
- İstenen bilgi veya belgede gizli olup da verilmesi mümkün olmayan ile verilebilir olanlar birbirinden ayrılamıyorsa; bu durumda istenen bilgi veya belge verilemez.
- Son olarak ileri bir tarihte açıklanacağı duyurulan bilgilerin talep edilmesi halinde bu talep karşılanmayacaktır.

Bilgi edinme konusunda özel sınırların neler olduğu BEHK'nın Dördüncü Bölüm'nde sıralanmıştır. Bilgi edinmenin istisnaları olarak da nitelendirilebilen bu sınırlar şöyledir;

- Devlet sırrına ilişkin bilgi veya belgeler
- Ülkenin ekonomik çıkarlarına ilişkin bilgi veya belgeler
- İstihbarata ilişkin bilgi veya belgeler
- İdari soruşturmaya ilişkin bilgi veya belgeler
- Adli soruşturma ve kovuşturmaya ilişkin bilgi veya belgeler
- Özel hayatın gizliliği

⁴¹ Ahmet Kılıçoğlu, **Şeref ve Haysiyet ve Özel Yaşama Basın Yoluyla Saldırılarından Hukuksal Sorumluluk**, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 496, 1993, s. 109 – 110.

⁴² Yusuf S. Balo (2), "Bilgi Edinme Hakkı ve Kullanımı – 3", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı: 423, 1 Eylül 2004, s.102.

- Haberleşmenin gizliliği
- Ticari sır
- Kurum içi düzenlemeler

3.2.5.1. Devlet Sırrına İlişkin Bilgi ve Belgeler

Devlet sırrı, devletin güvenliği, ali menfaatleri ve yabancı devletlerle ilişkileriyle ilgili olan, sadece bu bilgi veya belgeleri elinde bulunduranlarda saklı olması lazım gelen ve başkalarınca öğrenilmesi istenmeyen sırlara denir⁴³. Aslında BEHK’da getirilen istisna hükmünde de devlet sırrının ne olduğu anlatılmaktadır. BEHK’nın 16’ncı maddesi ile getirilen devlet sırrına ilişkin hüküm şöyledir;

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

Bu hüküm çerçevesinde devlet sırrına sahip olan bilgi veya belgeler devletin emniyetine, dış ilişkilerine, milli savunmaya zarar verebilecek nitelikte olması gerekmektedir. Bu konulara ilişkin bilgi veya belgeler BEHK’ya dayanılarak talep edilse bile herhangi bir yanıt verilmeyecektir.

3.2.5.2. Ülkenin Ekonomik Çıkarlarına İlişkin Bilgi ve Belgeler

BEHK’nın 17’nci maddesi bu istisna hükmünü getirmiştir.

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

Örneğin TCMB tarafından verilecek bir devalüasyon kararı ekonomiye büyük etkisi olacaktır. Bu kararın alınmasında önce kişi veya kurumlara verilmesi haksız kazanca neden olabilecektir. Bu örnek özelinde TCMB’ye devalüasyon kararı öncesinde bu konu hakkında bilgi talep edilmesi halinde ülkenin ekonomik çıkarlarına ters düştüğünden bu tür bilgi veya belge talep edilmesi bu kanun kapsamı dışında tutulmuştur.

⁴³ Metin Feyzioğlu, **Ceza Muhakemesi Hukukunda Tanıklık**, Ankara, US-A Yayıncılık, 1996, s. 182.

3.2.5.3. İstihbarat İlişkin Bilgi ve Belgeler

BEHK'nın 18'inci maddesine göre, *“Sivil ve askeri istihbarat birimlerinin görev ve faaliyetlerine ilişkin bilgi ve 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”*.

İstihbarat, mevcut olan veya gelecekte olması muhtemel olaylara veya plan, politika veya hareketin saptanması, bölgeyi, ülkeyi veya birden fazla ülkeyi ilgilendiren elde edilebilir her türlü bilgilerin toplanması, değerlendirilmesi, analiz edilmesi ve yorumlanması olarak tanımlanabilir⁴⁴.

3.2.5.4. Adli ve İdari Soruşturma ve Kovuşturmaya İlişkin Bilgi ve Belgeler

BEHK'nın 19'uncu maddesinde⁴⁵ idari soruşturmalara ilişkin; 20'nci maddesinde⁴⁶ ise adli soruşturmalara ilişkin bilgi ve belgelerin verilemeyeceğine ilişkin hükümler vardır.

İdari veya adli soruşturmalara bu şekilde istisnaların getirilmesinin amacı soruşturmaların selametinin sağlanmasıdır. Soruşturmalar sona erdikten sonra ise

⁴⁴ Azer, a.g.e., s. 183.

⁴⁵ **BEHK m. 19:** *“Kurum ve kuruluşların yetkili birimlerince yürütülen idari soruşturmalarla ilgili olup, açıklanması veya zamanından önce açıklanması halinde;*

- 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”*.

⁴⁶ **BEHK m. 20:** *“Açıklanması veya zamanından önce açıklanması halinde;*

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

4.4.1929 tarihli ve 1412 sayılı Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu, 18.6.1927 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”.

bunlara ilişkin bilgi veya belgelerin ulaşımı konusunda herhangi bir engel kalmamaktadır⁴⁷.

20'nci maddede sayılan ve yargılama sürecine etkisi olabilecek bilgi ve belgelerin açıklanma yasağı en başta da anlatıldığı üzere bilgi edinme ile kamu yararı arasında bir dengenin sağlanması hususunda kamu yararını gözetir taraftır⁴⁸.

3.2.5.5. Özel Hayata İlişkin Bilgi ve Belgeler

1982 Anayasası'nın 20'nci maddesine göre, özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz. Benzer şekilde BEHK'nın Özel Hayatın Gizliliği başlıklı 21'inci maddesine göre de bazı bilgiler bu kanun kapsamının dışında bırakılarak özel hayata verilen önem vurgulanmaktadır.

BEHK'nın 21'inci madde hükmüne göre;

“Kişinin izin verdiği haller saklı kalmak üzere, özel hayatın gizliliği kapsamında, açıklanması halinde kişinin sağlık bilgileri ile özel ve aile hayatına, şeref ve haysiyetine, mesleki ve ekonomik değerlerine haksız müdahale oluşturacak bilgi veya belgeler, bilgi edinme hakkı kapsamı dışındadır.

Kamu yararının gerektirdiği hallerde, kişisel bilgi veya belgeler, kurum ve kuruluşlar tarafından, ilgili kişiye en az yedi gün önceden haber verilerek yazılı rızası alınmak koşuluyla açıklanabilir”.

Ancak bazı bilgiler kişinin özel hayatına ilişkin olsa bile birtakım koşulların var olması halinde açıklanabilmektedir. Kanunun 21'inci maddesinin ikinci fıkrasına göre, herhangi bir kamu yararı varsa, ilgili kişiden en az yedi gün öncesinde haber verilip izni alındıktan sonra bu kişiye ait bilgi ve belgeler açıklanabilir.

3.2.5.6. Haberleşmenin Gizliliğine İlişkin Bilgi ve Belgeler

BEHK'da bilgi edinme hakkına ilişkin getirilen istisnaların bir diğeri de, haberleşmenin gizliliğini ortadan kaldıran bilgi ve belgelerdir.

BEHK'nın 22'nci maddesine göre, *“Haberleşmenin gizliliği esasını ihlal edecek bilgi veya belgeler, bu Kanun kapsamı dışındadır”.*

⁴⁷ Azer, **a.g.e.**, s. 184 – 185.

⁴⁸ Azer, **a.g.e.**, s. 186.

Haberleşmede esas olan, kişilerin istediği kişilerle istediği konuları dilediği biçimde haberleşebilmesi ve bu haberleşmeden ilgililerin izni ve onayı olmadıkça üçüncü kişilerin bilgisinden uzak tutulmasıdır⁴⁹.

Burada önemli olan bir nokta, haberleşmeye ilişkin istenen bilgi veya belgenin talep eden kişiye ait olma durumudur. Böyle bir durumda istenen bilgi veya belgenin verilmesi bu istisnaya aykırı bir durum değildir⁵⁰.

Haberleşme hakkı bu kanunun dışında Anayasa ve Türk Ceza Kanunu'nda da düzenlemeler sahip olan önemli bir haktır. Anayasa'nın 22'nci maddesine göre, *“Herkes, haberleşme hürriyetine sahiptir. Haberleşmenin gizliliği esastır...”*. Aynı şekilde TCK'nın ilgili maddelerinde haberleşmenin engellenemeyeceğine, haberleşmenin gizliliğinin ihlali halinde verilecek cezalara ilişkin hükümler mevcuttur.

3.2.5.7. Ticari Sır İlişkin Bilgi ve Belgeler

Ticari sır, ticari işletmelerin, işletmesiyle alakalı sahip olduğu her türlü gizli bilgidir⁵¹. Ticari sırrın tanımı, Ticari Sır, Banka Sırrı ve Müşteri Sırrı Hakkında Kanun Tasarısı'nın 2'nci maddesinin “a” bendinde yapılmıştır.

“Ticari sır: Bir ticari 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, mali, iktisadi, 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 ağırları, izne tabi veya tabi olmayan sözleşme bağlantılarına ilişkin veya bu gibi bilgi ve belgeleri ifade eder”.

⁴⁹ İbrahim Kaboğlu, **Özgürlükler Hukuku**, Ankara, İmge Kitabevi, 2002, s. 297.

⁵⁰ Azer, **a.g.e.**, s. 199.

⁵¹ Gülşen Gedik, “Vergi Mahremiyeti Kapsamındaki Bilgilerin Basında Yayınlanması”, **Vergi Dünyası**, Sayı:317, Ocak 2008, s.128.

Söz konusu tasarı kanunlaşmadığı için ticari sırra ilişkin kanuni bir hüküm bulunmamaktadır. Dolayısıyla ticari sır kavramının içine nelerin girebileceği, neyin ticari sır olabileceği mahkeme veya kurul kararlarına kalmıştır⁵².

Gizlilik sadece gerçek kişilerin değil buna ilaveten tüzel kişilerin de sahip olabileceği bir durumdur. Bu sebeple tüzel kişilerin de çeşitli hukuksal güvencelere sahip olması fikrinden BEHK'ya ticari sırları bilgi edinme kapsamı dışına çıkararak bir hüküm konulmuştur. Bu da BEHK'nın 23'üncü maddesinde düzenlenmiştir⁵³.

Bu hükümle birlikte bilgi edinme hakkını kullanan kişileri, işletmelerin sahip olduğu sırları alenileştirecek biçimde hareket etmesi engellenmiştir.

3.2.5.8. Kurum İçi Düzenlemelere İlişkin Bilgi ve Belgeler

BEHK'nın 25'inci bu istisnayı düzenlemiştir. *“Kurum ve kuruluşların, kamuoyunu ilgilendirmeyen ve sadece kendi personeli ile kurum içi uygulamalarına ilişkin düzenlemeler hakkındaki bilgi ve belgeler, bilgi edinme hakkı kapsamı dışındadır. Ancak, söz konusu düzenlemeden etkilenen kurum çalışanlarının bilgi edinme hakları saklıdır”*.

Burada, eğer bilgi talep edilen konu, kamuoyunu ilgilendiriyorsa bu durumda ilgili bilgi veya bilgi kurum içi düzenleme olarak adlandırılrsa dahi, talep edene verilmek zorundadır. Ayrıca, maddenin son cümlesinde de görüldüğü üzere, kurum içi bilgiler kurum çalışanlarının ulaşımına serbesttir. Çalışanların talep etmesi üzere, diğer istisnaların kapsamına girmediği sürece verilmesi gerekmektedir.

3.2.6. Bilgi Edinme Hakkına İlişkin Ceza Hükümleri

4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'nun 29'uncu maddesine göre, bu kanunun hükümlerine aykırı harekette bulunanlar, genel ceza kovuşturması saklı kalmak koşuluyla, ihlali, kusuru veya kastı bulunan görevliler hakkında disiplin cezası verilir.

⁵² Azer, a.g.e., s. 203.

⁵³ **BEHK m. 23:** *“Kanunlarda ticari sır olarak nitelenen bilgi veya belgeler ile, kurum ve kuruluşlar tarafından gerçek veya tüzel kişilerden gizli kalması kaydıyla sağlanan ticari ve mali bilgiler, bu Kanun kapsamı dışındadır”*.

3.2.7. Bilgi Edinme Hakkı Kanunu Bakımından Vergi Mahremiyeti İlkesi

Vergi mahremiyeti kapsamına giren bilgilerin BEHK kapsamı dışında olduğuna dair herhangi bir hüküm yoktur⁵⁴.

BEHK'nın üç hükmü vergi mahremiyetini de dolaylı olarak kapsamaktadır. Bunlar kanunun "Gizli bilgileri ayırarak bilgi veya belge verme" başlıklı 9'uncu maddesi⁵⁵, "Özel hayatın gizliliği" başlıklı 21'nci maddesi⁵⁶ ve "Ticari sır" başlıklı 23'üncü maddesidir⁵⁷.

BEHK'da geçen bu üç hüküm çerçevesinde, vergi mahremiyeti kapsamına giren bilgilerin BEHK'na dayanılarak açıklanması mümkün değildir⁵⁸.

BEHK'nın 21'nci maddesi kapsamında kişilerin vergiye ilişkin bilgilerin verilmesi halinde söz konusu kişinin mesleki ve ekonomik değerlerine müdahale olacağından, kişiyi şeref ve haysiyetine müdahale edebileceğinden dolayı bu bilgilerin üçüncü kişilerin kullanımına sunulması bu hükümle engellenmiştir⁵⁹.

Yine BEHK'nın 23'ncü maddesi ile ticari sır niteliğinde olan bilgi ve belgelerin açıklanması haksız rekabete neden olabileceğinden mahrem kalmak zorundadır. Bu sebeple bu istisna hükmü ile koruma altına alınmıştır⁶⁰.

⁵⁴ Orkunoğlu, a.g.m., s. 211.

⁵⁵ **BEHK m. 9:** "İstenilen bilgi veya belgelerde, gizlilik dereceli veya açıklanması yasaklanan bilgiler ile açıklanabilir nitelikte olanlar birlikte bulunuyor ve bunlar birbirinden ayrılabilirse, söz konusu bilgi veya belge, gizlilik dereceli veya açıklanması yasaklanan bilgiler çıkarıldıktan sonra başvuranın bilgisine sunulur. Ayırma gerekçesi başvurana yazılı olarak bildirilir".

⁵⁶ **BEHK m. 21:** "Kişinin izin verdiği haller saklı kalmak üzere, özel hayatın gizliliği kapsamında, açıklanması halinde kişinin sağlık bilgileri ile özel ve aile hayatına, şeref ve haysiyetine, mesleki ve ekonomik değerlerine haksız müdahale oluşturacak bilgi veya belgeler, bilgi edinme hakkı kapsamı dışındadır.

Kamu yararının gerektirdiği hallerde, kişisel bilgi veya belgeler, kurum ve kuruluşlar tarafından, ilgili kişiye en az yedi gün önceden haber verilerek yazılı rızası alınmak koşuluyla açıklanabilir".

⁵⁷ **BEHK m. 23:** "Kanunlarda ticari sır olarak nitelenen bilgi veya belgeler ile, kurum ve kuruluşlar tarafından gerçek veya tüzel kişilerden gizli kalması kaydıyla sağlanan ticari ve mali bilgiler, bu Kanun kapsamı dışındadır".

⁵⁸ Orkunoğlu, a.g.m., s. 212.

⁵⁹ Muhsin Maden, "Vergi Mahremiyeti ve Bilgi Edinme Hakkı Kanunu", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı: 420, 15 Temmuz 2004, s. 127.

⁶⁰ Maden, a.g.m., s. 127.

Aslında 4982 sayılı BEHK’da bilgi edinebilecek kamu kurum ve kuruluşları yönünden herhangi bir sınırlama yoktur. Bu sebeple Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Daire Başkanlıkları ve Vergi Daireleri 4982 sayılı kanun kapsamındadır. Buna ilaveten; bilgi edinme hakkının sınırları içinde vergi mahremiyeti ilkesi de yoktur. Bu sebepler dolayısıyla idare vergi mahremiyetini öne sürerek bilgi vermekten kaçınamaz. Ancak, idare 4982 sayılı kanundaki ticari sır sınırı kullanarak vergi mahremiyeti kapsamında istenen bilgileri reddetme yoluna gitmektedir⁶¹.

213 sayılı VUK’un 5’inci maddesinde vergi mahremiyeti kapsamında mükellefin şahsına, işine, işletmesine, ticari ve mali bilgilerine yönelik olarak idareye verdiği bilgilerin açıklanması ya da talep üzere verilmesi 4982 sayılı BEHK kapsamında isteyenlere verilmesi mümkün değildir. Buna ilaveten VUK’un 5’inci maddesinde getirilen vergi mahremiyeti istisnaları da BEHK çerçevesinde verilmesi mümkün değildir. Çünkü vergi mahremiyetine getirilen istisnalar, belirli şartlarda ve belirli kişiler tarafından açıklanması mümkün olan bilgilerdir⁶².

Son olarak meşru sınırlar içinde istenebilen bilgiler talep edildiği halde verilmemesi durumunda bunun cezasının sadece bir idari kabahatle cezalandırılmasına karşın; vergi mahremiyetinin ihlali sonucunda ise adli cezasının verilmesi düşünüldüğünde; idarede çalışanlar hata da yapsam bilgi vermeme suçunu işleyerek yapayım da cezam daha az olsun görüşünde olmaktadır. Bu durum da vergi mahremiyeti ile bilgi verme arasındaki mücadelede bilgi verme ödevinin avantajlı durumlarından bir tanesidir⁶³.

İdare vergi mahremiyeti konusunda çok katıdır. Bunu Maliye Bakanlığı’nın vermiş olduğu çeşitli özelgelerden de anlamak mümkündür.

“İzmir ... Köyü Kalkınma Kooperatifinin denetimi sırasında Kontrolörler... tarafından kooperatifin vergi borçları ile ilgili bilgi talep edildiği, ancak ... Vergi Dairesinin 20.04.2004 tarihli yazısında söz konusu bilgilerin, vergi mahremiyeti

⁶¹ Ağar, **a.g.m.**, s. 379.

⁶² Ferhat Alemdar (2), “Vergi Mahremiyetinin Bilgi Edinme Hakkı Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 214, Ekim 2010, s. 89 – 90.

⁶³ Ağar, **a.g.m.**, s. 379 - 380.

kapsamında değerlendirildiğinden, verilmesine imkan olmadığı anlaşılmıştır. Öte yandan, adı geçen kooperatif tarafından doğrudan ilgili vergi dairesine başvurulması halinde istenilen bilgilerin kendilerine verilmesi imkan dahilindedir’’⁶⁴. Bu özelge ile vergi mahremiyeti gereği mükelleflerle ilgili bilgilerin sadece mükellefe verileceği anlaşılmaktadır.

Yukarıda sayılan sebeplerden dolayı, BEHK ile vergi mahremiyeti hakkı arasında herhangi bir çatışma yoktur. İki kurum arasındaki ortak noktalar BEHK’nın 9, 21 ve 23’üncü maddeleridir ki; bunlar da birer çatışma değil vergi mahremiyetinin pekiştirici nitelikte hükümlerdir⁶⁵.

3.3. Mükellef Hakkı Olarak Vergi Mahremiyeti Hakkının Değerlendirilmesi

Mükellef hakkı, mükelleflere bilgi edinebilme veya vergi mahremiyetinin sağlanması talep edebilme yetkisi veren ve bu hakların ihlal edilmesi veya yerine getirilmemesi durumunda kendilerine koruma alanı sağlayan haklardır⁶⁶.

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın yayınladığı Mükellef Hakları ve Ödevleri Rehberi 2014’e göre mükellef hakları genel haklar ve özel haklar (Vergi Kanunlarında yer alan haklar) olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Vergi mahremiyeti hakkı ise özel haklardan bir tanesidir. Bu rehberde göre, mükellefin genel hakları; dilekçe hakkı ve bilgi edinme hakkı, kamu denetçisine başvurma hakkı, dava açma hakkı, temsil hakkı, eşit muamele görme hakkı ve mükellef memnuniyetinin sağlanmasıdır. Mükellefin vergi kanunlarından doğan özel hakları ise, uzlaşma hakkı, pişmanlık hakkı, düzeltme talebi hakkı, şikayet yolu ile müracaat hakkı, ödeme emrine itiraz hakkı, vergi mahremiyeti hakkı, tecil ve taksitlendirme hakkı, vergi incelemesi sırasındaki haklar, cezalarda indirim hakkı, vergi ödeme hakkı, özelge talep hakkı, mahsup ve iade talep etme hakkından oluşur.

⁶⁴ T.C. Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, Özelge, Tarih: 12.07.2004, Sayı: B.07.0.GEL.0.28/2803-5/933/32709

<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=gFTPC1AoQrpbxwT&type=ozelge> Erişim Tarihi: 24.06.2015.

⁶⁵ Maden, **a.g.m.**, s. 127.

⁶⁶ Haluk Egeli, Mehmet Dağ, ‘‘Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi’’, **Maliye Dergisi**, Sayı: 163, Temmuz – Aralık 2012, s. 132.

Mükellef hakları konusu, mükellefin ödevleri kadar önemlidir⁶⁷. Bu sebeptendir ki; GİB'in yayınladığı mükellef hak ve ödevleri rehberlerinde, öncelikle mükellef hakları anlatılmakta daha sonra ise mükellefin ödevlerine geçilmektedir.

Vergi kanunlarından doğan bir hak olan vergi mahremiyeti hakkı, mükelleflerin vergi dairesine güven duymasını ve böylece maddi ve manevi yararının sağlanması temin etmektedir⁶⁸.

Kanun koyucu bu hakkın sağlanması için hem VUK'un 5 hem de AATUHK'nın 107'nci maddelerinde çeşitli hükümler ve bu hükümlere uyulmaması halinde de ceza öngörerek mükelleflere bu hakkı vermiştir.

3.4.Vergi Mahremiyetinin Sağladığı Yararlar

3.4.1. Mükellefler Açısından

Vergi mahremiyetinin mükelleflere sağladığı faydalar, bu ilkenin ilk konulduğu şekli itibarı ile azami fayda sağlamaktaydı. Daha sonra hazinenin ihtiyaçları düşünülerek çeşitli istisnalarla mükellefin faydaları azaldı.

3.4.1.1. Mükellefin Vergi Dairesine Karşı Güveninin Tesisi

Etkin bir vergilendirmenin yapılabilmesinin için, mükelleflerin mükellefin tüm gelir unsurları tamamen kavranmalıdır. Modern vergi sistemlerinde bunun gerçekleşmesinin en kolay yolu, mükelleflerin bizzat kendilerinin beyan etmesidir. Mükellefler, vergi dairesine şahsi ve gelir, servet ve harcamalarına ilişkin bilgileri verirlerken, bu bilgilerin vergi dairesi dışında hiçbir kişi ve kurum tarafından bilinmesini ve kullanılmasını istemezler⁶⁹.

Vergi mahremiyeti ilkesi sayesinde mükellefler rahat ve güvenli bir şekilde bilgilerini idare ile paylaşabilmektedir.

⁶⁷ Ahmet Erol (4), Mükellef Hakları ve Evrensel Değerler, **Lebib Yalkın**, Sayı: 89, Mayıs 2011, s. 15.

⁶⁸ Egeli, Dağ, **a.g.m.**, s. 138.

⁶⁹ Hilmi Ünsal, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, Sağladığı Yararlar Ve Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler", **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C. VIII, No: 3, 2003, s. 38.

3.4.1.2. Ticari Rakiplerine Karşı Mükelleflerin Korunması

Piyasa ekonomisinin en önemli özelliklerinden biri rekabettir ve müteşebbislerin varlıklarını devam ettirebilmeleri, rakipleri arasında güçlerini korumalarına bağlıdır. Bu nedenle ticari ve sınai faaliyette bulunan mükellefler gelir, servet, faaliyet alanı ve yeni fırsat ve olanaklarına ait bilgilerin diğer kişi ve kuruluşlar tarafından öğrenilmesi ve kullanılması istemezler⁷⁰.

Öğreğin bir müteşebbis tarafından geliştirilen gizli topuk veya bir lokanta tarafından geliştirilen özgün bir yemek çeşidi müşterileri tarafından yoğun talep gördüğü varsayıldığında; bu iki farklılığın gizli kalması bu müteşebbisler için çok önemlidir. Bu sebeple mallarının özelliklerine ilişkin bilgiler mahremdir. Dolayısıyla ticari kaygılar nedeniyle korunması gerekir.

Bu tür gizli bilgiler de vergi mahremiyetine uyma zorunluluğu bulunan kimseler tarafından öğrenilmesi durumunda gizli kalması zorunludur. Aksine bu kişiler bu bilgileri kullanır veya ifşa ederlerse, vergi mahremiyetini ihlal etmiş olurlar.

3.4.2. Vergi Dairesi Açısından

Vergi mahremiyetinin genel olarak vergi dairesine faydası vardır. Mükelleflerin vergi mahremiyeti ile idareye güven duymaları ile mükellef idare ilişkisi bir bakıma yolunda gitmekteydi.

Daha sonraları vergi mahremiyetine getirilen istisnalar ile idarenin elde ettiği fayda daha da artmış oldu. Çünkü bu istisnalarla birlikte mükellefleri sadece idare değil toplum da denetler konumuna geldi.

3.4.2.1. Vergilerin Toplanmasında Otokontrolün Sağlanması ve Verimin Artırılması

Vergi mahremiyeti ilkesinde, mükelleflere ait mükelleflerin beyannamelerinde gösterdikleri matrahlar, ödenecek vergiler, ödenen vergiler ve varsa gecikmiş vergilerle vergi cezaları gibi bazı bilgiler açıklanabilmektedir. Bu bilgiler; vergi levhasında, vergi ilan cetvellerinde yer alabilmekte ve gerekli

⁷⁰ Ünsal, a.g.m., s. 38.

durumlarda vergi ve cezalara ilişkin olarak Maliye Bakanlığı tarafından açıklanabilmektedir. Ayrıca söz konusu bilgiler mükellefin bağlı bulunduğu iş koluyla ilgili ve kayıtlı bulunduğu oda ve birliklere verilmektedir⁷¹.

Mükelleflere ait bazı bilgilerin kamuoyuna açıklanması suretiyle vergi dairesi bir otokontrol sağlamaktadır. Şöyle ki; bir mükellef ticari hayatında saygın biri olmasına karşın vergi ödevini yerine getirmeyebilir. Bu durumun çevresinde bulunanlar tarafından ters karşılanma korkusu, bu mükellefi vergi ödevini doğru bir şekilde yerine getirmesini sağlayacaktır.

3.4.2.2. Vergi Uygulamasında Kolaylık Sağlanması

Vergilendirmenin eksiksiz yapılabilmesi için tüm gelir unsurlarının tamamının kavranabilmesi gerekmektedir. İdare mükellefin de katkısı olmadan bunu tek başına yapamaz. Mükellefin beyan etmesi ve bu beyanının da doğru olması gerekmektedir⁷².

Mükellefin, vergi dairesine vereceği bilgilerin açıklanmasının ve başkaları tarafından kullanılmayacağının garanti edilmesi, mükellef üzerinde güven duygusu oluşturmakta ve vergilendirme işlemi için gerekli olan tüm bilgileri vergi dairesine verme ihtimali artmaktadır⁷³.

⁷¹Ünsal, **a.g.m.**, s. 39.

⁷² Ünsal, **a.g.m.**, s. 39.

⁷³ Ünsal, **a.g.m.**, s. 39.

SONUÇ

Tüm hukuk dallarında olduğu gibi vergi hukukunda da birçok ilke ve hüküm vardır. Bunlardan iki tanesi bilgi verme ödevi ve vergi mahremiyeti ilkesidir.

Tezin konusu vergi hukukunda bilgi verme ödevi kapsamında vergi mahremiyeti ilkesi ve sonuçları şeklinde olduğundan, tezin ilk bölümünde tüm yönleriyle bilgi verme ödevi, ikinci bölümünde de vergi mahremiyeti ilkesi ele alındıktan sonra tezin son kısmında ise bu iki müessese karşılaştırılmıştır.

Mükellef veya vergi sorumlularının en önemli ödevi, verginin zamanında ödenmesidir. Bu ödemeyi yapabilmek için mükellef veya sorumlunun yerine getirmesi gereken ödevleri vardır. Şekli ödevler denilen bu ödevleri; bildirimde bulunma, defter tutma, muhafaza ve ibraz etme, beyan etme ve bilgi verme şeklinde sıralamak mümkündür.

Bilgi verme ödevinin getirilmesindeki amaç, mükellef veya vergi sorumlusunun vergi ile ilgili her türlü bilgi, defter kaydı veya malumatı isteyen yetkili kişiye veya idareye bilgi vermektir.

Vergi Usul Kanunu'nun 148'inci maddesindeki hükümde bilgi vermekle yükümlü olanları üç grup halinde saymıştır. Bunlar; kamu idare ve müesseseleri, mükellef veya vergi sorumluları ve mükellef veya vergi sorumluları ile muamelede bulunan gerçek ve tüzel kişilerdir. Yine aynı madde hükmüne göre, bilgi istemeye yetkili olanlar Maliye Bakanlığı veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlardır. Yetkili olan kişi ve kurumlar tarafından istenen bilgiler yukarıda sayılan üç grup bilgi vermekle zorunlu olan kişilerden yazılı veya sözlü bir şekilde bilgi talebinde bulunabilirler.

Her vergisel ödevde olduğu gibi bilgi verme ödevinin yerine getirilmemesinin bazı sonuçları vardır. Bilgi verme ödevinin yerine getirilmemesi halinde usulsüzlük meydana gelir. Vergi Usul Kanunu'nun 351'inci maddesine göre; usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesidir.

Kanun koyucunun usulsüzlükleri vergi kanunlarına koymasındaki nedeni mükelleflerin veya vergi sorumlularının vergi ziyana yol açacak fiillerde bulunmasına mani olmaktır.

Mükellef veya sorumlular şekli ödevleri yerine getirmediği zaman verginin alınmasını tehlikeye sokmaktadır. Usulsüzlük cezalarının kullanımı sayesinde idare de verginin alınmaması riskini ortadan kaldırmakta veya azaltmaktadır.

Usulsüzlüklere ilişkin genel ve özel olmak üzere ikili bir ayrım vardır. Genel usulsüzlükler Vergi Usul Kanunu kapsamına giren tüm vergi, resim ve harçlar için uygulandığı için genel adını almıştır. Özel usulsüzlükler ise, daha ağır usul ihlallerini konu almaktadır. Daha ağır usul ihlalleri olduğu için cezaları da ağır olmaktadır.

Bilgi vermekten çekinme denilen ihlalde, mükellef veya sorumlular vergi kanunlarına göre istenen bilgiyi vermezler, eksik veya yanlış verirler ya da kanuni süresi içinde vermezler.

Bilgi vermekten çekinenlere verilecek ceza, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'inci maddesine göre para cezası şeklinde verilmektedir. Bu cezanın miktarı Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmektedir.

Bir savunma aracı olan susma hakkının kullanılması durumunda, idarenin bilgi talep etmesi halinde bu talep karşılanmazsa, VUK hükümlerine göre yine de özel usulsüzlük cezasının kesilmesi gerekmektedir. Evrensel bir hak olan ve Anayasada da susma hakkına ilişkin hükümler olmasına rağmen, mükellef ve vergi sorumlularının vergi ilişkisinde ödevlerinin yerine getirmekle zorunlu olmasından dolayı susma hakkını kullanmaları halinde bu durum kendilerinin aleyhine olacak ve bunun cezası ile karşılaşacaklardır.

Bir insan hakkı olan mahremiyet, kişinin yalnız kalabilmesi ve yalnızlığını yaşayabilmesidir. Mahremiyet hakkı, kişinin özel hayatını, aile hayatını, onur ve şerefini, bedensel ve ruhsal bütünlüğünü içeren sınırları geniş olan bir haktır.

Kişinin mahremine yapılan her türlü müdahale kişilik hakkının ihlalidir. Örneğin; özel konuşmaların gizlice dinlenmesi veya kişiyi gizlice fotoğrafının çekilmesi birer mahremiyet ihlalidir.

Mahremiyete ilişkin yasal ve anayasal hükümler olmakla birlikte, Türkiye'nin de tarafı olduğu uluslararası sözleşmelerde de bu hakka ilişkin hükümler vardır.

Türkiye Cumhuriyeti devletinin insan haklarına saygılı bir devlet olması, devletin görevlerinden bir tanesinin kişinin temel hak ve ödevlerini sınırlayan engelleri kaldırmaya ve maddi ve manevi varlığını geliştirmesi için uygun şartları sağlamaya çalışması devlete yüklenen görevlerden birkaçıdır. Ayrıca yine Anayasanın 20'nci maddesi hükmüne göre, kişinin özel hayatın gizliliğine dokunulamaz ve bu hakka saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir.

Temel vergi kanunu olan Vergi Usul Kanunu'nda mahremiyete ilişkin düzenleme, vergi mahremiyeti adı altında kanunun 5'inci maddesinde yerini almıştır.

Mükellef ve idarenin tarafı olduğu vergilendirme işleminin doğru ve etkin bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için idarenin mükellef hakkında bilgi sahibi olması gerekmektedir. İdare tarafından öğrenilen bilgilerin bazıları mahrem olabilmekte ve bunlar yasal bir zorunluluk bulunmadıkça kullanılması ve açıklanması yasak olmaktadır.

Verginin tarafları olan mükellef ve idarenin birtakım hak ve yetkileri vardır. Vergi mahremiyeti müessesesi mükellefin sahip olduğu, mükellefin yararına olan bir müessesedir. İlk konulduğunda mükellef yararına olan vergi mahremiyeti ilkesi 1964 yılından itibaren getirilen istisnalarla birlikte mükellef ile idare arasında bir denge noktasına gelmiştir.

Vergi mahremiyeti ilkesinin ne olduğu, neleri içerdiği, kimler tarafından uyulması gerektiği ve istisnaların neler olduğu Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde sayılmıştır. Aynı kanunun 362'nci maddesi de bu kanunda bulunan vergi mahremiyetine uymaya mecbur olanların mahremiyeti ihlal etmesi halinde Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesine göre cezalandırılır hükmü vardır.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun gerçekleşebilmesi için elde edilen bilgiler, sır veya gizli kalması gereken nitelikte olması, mükellef veya mükellefle ilgili kimselere ait olması, bu bilgilerin mükellefin veya onunla ilgili kimselerin şahsına, hesabına, işine, işletmesine, servetine veya mesleğine ilişkin olması ve son olarak da tüm bunların görev dolayısıyla elde edilmiş olması gerekmektedir.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu özgü suç, sadece belirli kişiler tarafından işlenebilen suç, olması sebebiyle bu suçu yalnızca kanunda yazılı kimseler işleyebilmektedir. Bu kişiler; vergi muamele ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olan vergi yargısı mercileri, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara katılanlar ve son olarak vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler vergi mahremiyetinin ihlali suçunu işleyebilmektedir.

Bir vergi kanunu hükmü olan vergi mahremiyeti ilkesine uyulmaması halinde, hükümlere aykırı davranılmamasından dolayı ceza verilmektedir. Vergi cezalarının bulunmasının gerekçesi ise, mükelleflerin ödemesi gereken verginin tamamının ödenmesini sağlamaktır.

İdari vergi cezaları olduğu gibi adli vergi cezaları da mevcuttur. Vergi suçlarının birer mali suç olması dolayısıyla cezasının da mali nitelikte olması düşünülmesine rağmen adli vergi suçları vergi kanunlarında bulunmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 362'nci maddesi hükmüne göre vergi mahremiyeti ilkesine uymayanlara Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesi hükmüne göre ceza verilir. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun "Ticari Sır, Bankacılık Sırrı veya Müşteri Sırrı Niteliğindeki Bilgi ve Belgelerin Açıklanması" isimli maddeye göre, bu tür bilgileri yetkisiz kişilere verene veya bunları ifşa edenler bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Ayrıca beşbin güne kadar adli para cezası kesilir. Aynı maddenin üçüncü fıkrasına göre de bu sırların yabancılara açıklanması halinde de ceza üçte biri oranında artırılır. Yine aynı maddenin son fıkrasına göre, bu bilgileri cebir ve şiddet kullanarak elde edip açıklanması halinde kişiye üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezası verilir.

Vergi mahremiyetinde asıl önemli olan konu bu mahremiyete getirilen istisnalardır. Çünkü bu istisnalara gerek duyuldu mu, istisnaların çerçevesi yeterli mi, bu istisnalar hukuka uygun mu veya bu istisnalar amacı dışında kullanıldı gibi birçok soru ve sorun ortaya çıkmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde kanun koyucu altı tane istisnaya yer vermiştir. Vergi mahremiyeti ilk haliyle mükellefi gözetten bir konumdaydı, daha sonraları kamu yararı da düşünülerek bu istisnalar getirilmiştir.

İlk istisna 1964 yılında 485 sayılı Kanun ile getirilmiştir. Vergilerin aleni olması ile vergi ziyanının azalacağı sonuç olarak kamu yararının gözetilmesi sebebiyle gelir vergisi mükelleflerinin yıllık gelir vergisi ve sermaye şirketlerinin kurumlar vergisi beyannameleri vergi dairelerin asılacak eya Resmi Gazete'de yayımlanacaktır.

1998 yılında 4369 sayılı Kanunla getirilen bir diğer istisna Maliye Bakanlığı tarafından vergi ve ceza miktarlarının açıklanmasıdır. Bu hüküm çerçevesinde Maliye Bakanlığı mükelleflerin tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi dolmasına rağmen ödenmeyen vergi ve cezaları açıklayabilecektir. Bu istisnanın gerekçesi ise, aleniliğin sağlanması ve kamu baskısının mükellefler üzerinde hissettirilmesidir.

Üçüncü istisna ise, 4369 sayılı Kanun'la getirilen sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen ve kullananların meslek odalarına bildirilmesidir. Bu istisna naylon faturacılığın önlenmesi amacıyla getirilmiş olsa da birçok anayasal hükme aykırılıkları vardır. Öyle ki vergi raporu ile sahte veya yanıltıcı belge kullandığı belirtilen mükelleflerin meslek odalarına bildirilmesi Anayasa'nın 38'inci maddesine açık bir şekilde aykırıdır. İlgili anayasa hükmüne göre, suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar kimse sulu sayılamazken; bir vergi raporu ile kişiler suçlu olarak nitelendirilmektedir.

Diğer istisna yine 4369 sayılı Kanun'la getirilen kamu görevlilerince yürütülen adli ve idari soruşturmalar için istenen bilgi ve belgelerin verilmesidir. Bu istisna, soruşturmaların doğru bir şekilde yapılmasını sağlamak için getirilmiştir.

Bir başka istisna, bankaların vergi tahsilatı yapmasını sağlamak amacıyla tahsilatı sağlayabilecek bilgilerin bankalara verilmesidir. Bu istisna 4962 sayılı kanunla getirilerek, vergi tahsilatının hızlandırılması amaçlanmaktadır.

Son istisna ise, vergi levhasına ilişkin olanıdır. 2365 sayılı Kanun’la getirilen istisna ile yurttaşlar arasında bir vergi şuuru oluşturmak amacıyla vergi levhası asma zorunluluğu getirilmiştir. Daha sonraları 6111 sayılı Kanun’la vergi levhası asma zorunluluğu vergi levhası bulundurma zorunluluğu şeklinde yeniden düzenlenmiştir.

Tezin son bölümünde ele alındığı gibi, Bilgi Edinme Hakkı Kanunu’na dayanarak bir kişinin vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgilere ulaşım ulaşılamayacağı sorusu vardır. Bunun cevabı hayır olacaktır. Öyle ki, hem VUK’ta yer alan vergi mahremiyetine ilişkin hükümlerde hem de Bilgi Edinme Hakkı Kanunu’nda yer alan istisnalarda özel hayata ve ticari sırra ilişkin bilgiler koruma altına alınmıştır. Dolayısıyla vergi mahremiyeti ile bilgi edinme hakkı birbiriyle çatışan değil birbirini destekleyen ve pekiştiren iki konudur.

KAYNAKÇA

- Ağar, Serkan: “Vergi Mahremiyeti vs. Bilgi Edinme Hakkı”, **Ankara Barosu Dergisi**, 2012/2, s. 363 – 392.
- Ağarmış, İsmail: “Vergi Mahremiyeti İlkesinin Bilgi Edinme Hakkı Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Vergide Gündem**, Haziran 2005, s. 4 -5.
- Ağbal, Naci: “4208 Sayılı Kanuna Göre Bilgi Verme Yükümlülüğü”, **Yaklaşım**, Sayı: 98, Şubat 2001, s. 51 – 58.
- Akın, Engin: “5237 Sayılı Yeni Türk Ceza Kanununda Ceza Sistemi”, **Yaklaşım**, Sayı:154, Ekim 2005, s. 148-254.
- Aksoy, Şerafettin: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2010.
- Alemdar, Ferhat: “Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 349, Eylül 2010, s. 99 – 110.
- Alemdar, Ferhat(2): “Vergi Mahremiyetinin Bilgi Edinme Hakkı Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 214, Ekim 2010, s. 86 – 92.
- Arıkan, Fahri: “Defter Tutmakla Yükümlü Olanların Muhafaza ve İbraz Ödevi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 172, Aralık 1995, s. 108 – 121.
- Arslan, Mehmet: **Vergi Hukuku**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2005.

- Artuk, M. Emin, Gökçen, **Ceza Hukuku Genel Hükümler I**, Ankara, Seçkin
Ahmet, Yenidünya Caner: Yayınevi, 2002.
- Aykın, Hasan: ‘‘Mali Suç’’, **Yaklaşım**, Sayı: 203. Kasım 2009, s. 49 – 52.
- Azer, Can: **Bilgi Edinme Hakkı**, Ankara, Legal Kitabevi, 2010.
- Balo, Yusuf S.: ‘‘Bilgi Edinme Hakkı ve Kullanımı – 1’’, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı: 421, 1 Ağustos 2004, s. 88 – 91.
- Balo, Yusuf S. (2): ‘‘Bilgi Edinme Hakkı ve Kullanımı – 3’’, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı: 423, 1 Eylül 2004, s. 102 – 109.
- Baykara, Bekir: ‘‘Vergi Ziyat Suçunda Manevi Unsur’’, **Vergi Dünyası**, Sayı: 279, Kasım 2004, s. 16 – 23.
- Baykara, Bekir(2): ‘‘İdari Vergi Suç ve Cezalarında Kanunilik İlkesi’’, **Vergi Dünyası**, Sayı: 285, Mayıs 2005, s. 1 -18.
- Bayraklı, H. Hüseyin: **Genel Vergi Hukuku**, Afyonkarahisar, Derya Kitabevi, 2005.
- Bilge, Necip: **Hukuk Başlangıcı**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2005.
- Bulutoğlu, Kenan: **Türk Vergi Sistemi**, Cilt 2, Ankara, Ogun Kardeşler Matbaası, 1979.
- Candan, Turgut: **Vergi Suçları ve Cezaları**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010.
- Çomaklı, Ş. Ertan: **Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı**, Ankara, Savaş Yayınevi, 2008.

- Donay, Süheyl: **Meslek Sırlarının Açıklanma Suçu**, İstanbul, Garan Matbaası, 1977.
- Dönmezer, S. Sulhi, Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, İstanbul, İstanbul Sahir: Hukuk Fakültesi Yayınları, 1978.
- Dural, Mustafa, Öğüz, **Türk Özel Hukuku Cilt II Kişiler Hukuku**, İstanbul, Tufan: Filiz Kitabevi, 2006.
- Duran, Metin: ‘‘Bilgi Verme Zorunluluğu ve Sonuçları’’, **Vergi Sorunları**, Sayı: 78, Mart 1995, s. 113 – 117.
- Egeli, Haluk, Dağ, Mehmet: ‘‘Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi’’ **Maliye Dergisi**, Sayı: 163, Temmuz-Aralık 2012, s. 130 – 146.
- Eken, Musa: ‘‘Bilgi Edinme Hakkı’’, **İnsan Hakları Yıllığı**, Dr. Muzaffer Sencer’e Armağan, Cilt:17-18, 1995.
- Erdem, Tahir: ‘‘Gizleme Suçu Mu, Susma Hakkı Mı?’’, **Mali Pusula**, Sayı:36, Aralık 2007, s. 34 – 45.
- Erman, Sahir: **Vergi Suçları, Ticari Ceza Hukuku: VI**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Prof. Dr. Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi, 1988.
- Erol, Ahmet: ‘‘Yeni Türk Ceza Kanunu Karşısında Vergi Mahremiyeti Suçu – I’’, **Yaklaşım**, Sayı: 173, Mayıs 2007, s. 243 – 249.
- Erol, Ahmet (2): ‘‘Yeni Türk Ceza Kanunu Karşısında Vergi Mahremiyeti Suçu – II’’, **Yaklaşım**, Sayı: 174, Haziran 2007, s. 205 – 211.

- Erol, Ahmet (3): **Dilekçe Hakkı ve Bilgi Edinme Hukuku**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2005.
- Erol, Ahmet (4): “Mükellef Hakları ve Evrensel Değerler”, **Lebib Yalkın**, Sayı: 89, Mayıs 2011, s. 14 – 22.
- Feyzioğlu, Metin: **Ceza Muhakemesi Hukukunda Tanıklık**, Ankara, US-A Yayıncılık, 1996.
- Gedik, Gülşen: “Vergi Mahremiyeti Kapsamındaki Bilgilerin Basında Yayınlanması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 317, Ocak 2008, s. 125 – 138.
- Gelir İdaresi Başkanlığı: **Mükellef Hak ve Ödevleri Rehberi 2014**.
- Gençer, Ç. Ahmet: “Vergi Usul Kanunu’nun Vergi Mahremiyeti, Gecikme Faizi, İşi Bırakma, İbraz Mecburiyeti ve Yetki Maddelerinde Yapılan Değişiklikler”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 120, Eylül 1998, s. 126 – 134.
- Günay, Fehmi: “Adli Ve İdari Soruşturma Yapan Kamu Görevlilerince Talep Edilen Bilgi Ve Belgelerin Vergi İdaresince Verilip Verilemeyeceğinin Vergi Mahremiyeti Kapsamında Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 241, Ekim 2008, s. 57 – 61.
- Hakeri, Hakan: **Ceza Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2005.
- Hatipoğlu, Vefa: “Bilgi Vermekten Çekinenlere Kesilecek Özel Usulsüzlük Cezası ve Şartları”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı: 214, Şubat 2006, s. 192 – 195.
- Hızlı, Yılmaz: **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, Ankara, Kazancı Hukuk Yayınları, 1984.
- Kaboğlu, İbrahim: **Özgürlükler Hukuku**, Ankara, İmge Kitabevi, 2002.

- Kaneti, Selim: **Vergi Hukuku**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989.
- Karademir, Mevlüt: “Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 273, Haziran 2011, s.171 – 180.
- Karakoç, Yusuf: **Genel Vergi Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2014.
- Kılıçoğlu, Ahmet: **Şeref ve Haysiyet ve Özel Yaşama Basın Yoluyla Saldırıdan Hukuki Sorumluluk**, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No:496, 1993.
- Kızılot, Şükrü, Şenyüz, **Vergi Hukuku**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2007.
- Doğan, Taş, Metin,
- Dönmez, Recai:
- Kunter, Nurullah, Yenisay, **Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi**
- Feridun, Nuhoglu, Ayşe: **Hukuku**, İstanbul, Beta Basım, 2009.
- Maden, Muhsin: “Vergi Mahremiyeti ve Bilgi Edinme Hakkı Kanunu”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı:420, 15 Temmuz 2004, s. 124 – 127.
- Mutluer, M. Kamil: **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2006.
- Oğuzman, M. Kemal, Seliçi, **Kişiler Hukuku**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2010.
- Özer, Oktay, Saibe:
- Orkunoğlu, I. Fulya: “Bilgi Edinme Hakkının Kullanılmasında Bir İstisna Vergi Mahremiyeti”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XVI, No: 2, 2012, s. 199 – 215.
- Oktar, S. Ateş: **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2013.

- Oktar, S. Ateş (2): “Vergi Mahremiyeti Kuralının Bir İstisnasının Bazı Anayasal İlkeler Karşısındaki Durumu”, **Mükellefin**, Sayı:123, Mart 2003, s. 20 - 30.
- Öncel, Mualla, Kumrulu, **Vergi Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2014.
- Ahmet, Çağan, Nami:
- Özsunay, Ergun: **Gerçek Kişilerin Hukuki Durumu**, İstanbul, Sulhi Garan Matbaası, 1974.
- Palamut, Mehmet, E. : **Medeni Hukuk**, İstanbul, Alfa Yayınları, 2004.
- Parlar, Ali,
Hatipoğlu, Muzaffer: **5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu Yorumu**, Ankara, Yayın Matbaacılık, 2008.
- Pehlivan, Görkem: “Vergi İnceleme Elemanlarınca Yazılı Olarak Yapılan ‘Daireye Gelerek Sözlü Bilgi Verme’ Talebine Uymayanlara Özel Usulsüzlük Cezası Kesilebilir Mi?”, **Yaklaşım**, Sayı: 217, Ocak 2011, s. 147 – 152.
- Saban, Nihal: **Vergi Hukuku**, İstanbul, Der Yayınları, 2002.
- Saban, Nihal (2): “Bir Yaşam/İki Yasa Olayı: Vergi Denetiminde Hak İhlalleri”, **Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları Önlenmesi Yolları, 19. Maliye Sempozyumu**, Antalya, 2004.
- Sonsuzoğlu, Elif: “Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 141, Haziran 2000, s. 116 - 134.
- Şenyüz, Doğan: **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Yayınevi, 2012.
- Şenyüz, Doğan (2): “Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme Suçu”, **Dokuz Eylül**

Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:15, Sayı:1, 2013, s. 29 – 40.

- Uluatam, Özhan: **Vergi Hukuku**, Ankara, İmaj Yayıncılık, 2001.
- Uluatam, Özhan (2): **Örnekler, Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla Vergi Hukuku Genel Esasları ve Vergiler**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 1995.
- Uysal, Ali, Eroğlu, Nurettin: **Açıklamalı ve İçtihatlı VUK**, Ankara, Sözkese Matbaacılık, 2009.
- Ünal, N. Alper: “Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti Esası”, **Yaklaşım**, Sayı: 133, Ocak 2004, s. 100 - 107.
- Ürel, Gürol: **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2012.
- Ünsal, Hilmi: “Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, Sağladığı Yararlar Ve Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C. VIII, No: 3, 2003, s. 27-48.
- 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, 1963, s. 1-36.
- Taş, Fatma: **Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2008.
- Tezcan, Durmuş, Erdem, **Ceza Özel Hukuku**, İzmir, Barış Yayınları, 2000.
- M. Ruhan:

Tosuner, Mehmet, Arıkan, **Vergi Usul Kanunu**, İzmir, İlkem Basımevi, 2005.

Zeynep:

Yaltı, Billur: **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, İstanbul, Beta Yayınevi, 2006.

Yaltı, Billur (2): “Vergi Hukukunda Susma Hakkı”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 285, Mayıs 2005, s. 24 – 33.

Yerci, Cahit: “Vergi Mahremiyeti ve Vergi Mahremiyetinin İhlal Suçunun Cezası”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 233, Şubat 2008, s. 138 – 166.

Yiğit, Uğur: **Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, İstanbul, Beta Yayınları, 2004.

Yurtsever, Hatice, Buran, Burçin: “Bilgi Edinme Hakkı Çerçevesinde Vergi Mahremiyetinin Değerlendirilmesi”, **Electronic Journal of Vocational Colleges**, Aralık 2012, s. 46 – 56.

Yücel, Mehmet: “Vergi Usul Kanunu’na Göre Bilgi Vermekten Çekinenlere Kesilecek Özel Usulsüzlük Cezası ve Ceza Uygulamasının Şartları”, **E-Yaklaşım**, Sayı: 262, Ekim 2014, s. 34 – 38.

Yücel, N. Necmi: **Tatbikatta Vergi Cezaları**, İstanbul, Türkiye Ticaret Matbaası, 1995.