

# Maliye Çalışmaları Dergisi

## Journal of Public Finance Studies

DOI: 10.26650/mcd2021-888515

Araştırma Makalesi / Research Article

## Bir Suç Olarak Vergi Mahremiyetinin İhlali

### *Violation of Tax Confidentiality as an Offence*

Burcu KUZUCU YAPAR<sup>1</sup> 



#### ÖZ

Mükellef ve mükellef ile ilgili kişilerin vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgi ve belgelerinin açıklanması ya da yarar sağlamak amacıyla kullanılması bir vergi suçudur. Vergi mahremiyetinin ihlal edilmesi hem suçun mağduru açısından maddi ve manevi zararlara hem de kamuya olan güvenin sarsılmasına ve kamu düzeninin bozulmasına neden olabilecektir. Çünkü bilgilerinin güvenliğinden endişe duyan mükelleflerin vergi idaresi ile iş birliği yapmaması ve bilgilerini paylaşmaktan çekinmesi muhtemeldir. Vergi mahremiyetinin sağlanması, devlet tarafından mükellefe sunulan bir güvence ve mükellef hakkıdır. Ancak bu çalışmada vergi mahremiyetinin ihlalinin ceza hukuku kapsamında bir suç olması yönüyle incelenmesi amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda öncelikle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi mahremiyetinin tanımına, hukuki temellerine ve mahremiyet kurallarına uyması gereken kişilere kısaca değinilmiştir. Daha sonra bu suçun kanuni unsurları ve faillerin ne şekilde cezalandırılacağı 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu hükümleri çerçevesinde incelenmiştir. Son olarak ise vergi mahremiyetinin ihlali suçu, suçun özel görünüş şekilleri olan teşebbüs, iştirak, içtima ve tekrür açısından değerlendirilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Suçu, Vergi Mahremiyeti, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, Özel Hayatın Gizliliği, Anayasal Haklar

#### ABSTRACT

Reveal of informations and documents within scope of tax confidentiality of taxpayers and persons related to taxpayers or using them for benefit is a tax offense. Violation of tax confidentiality may cause material and moral damage to taxpayers and related persons, as well as a loss of trust in public and deterioration of public order. Because taxpayers who are concerned about the safety of their information are less likely to cooperate with the tax administration and would be more hesitant to share their information. Ensuring tax confidentiality is a guarantee provided by the state to taxpayers and is a taxpayer's right. However, this study examines the violation of tax confidentiality as a criminal offense. For this purpose, first of all, definition of tax confidentiality, in legal terms and the people required to comply with tax confidentiality as regulated in Tax Procedure Law No. 213 have been briefly mentioned. Next, we examine elements of that offense and how perpetrators have been punished within the

<sup>1</sup>Araş. Gör. Dr., İstanbul Medeniyet Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi Maliye Bölümü, İstanbul, Türkiye

ORCID: B.K.Y. 0000-0003-0816-757X

#### Corresponding author:

Burcu KUZUCU YAPAR,  
İstanbul Medeniyet Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi Maliye Bölümü,  
İstanbul, Türkiye  
E-posta: burcukuzucuyapar@hotmail.com

Submitted: 01.03.2021

Revision Requested: 07.03.2021

Last Revision Received: 25.03.2021

Accepted: 27.03.2021

Citation: Kuzucu Yapar, B. (2021). Bir suç olarak vergi mahremiyetinin ihlali. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2021; 65: 71-89.  
<https://doi.org/10.26650/mcd2021-888515>



context of Turkish Criminal Code No. 5237. Finally, the offense of violation of tax confidentiality has been analyzed in terms of attempt, participation, repetition, and aggregation which are special appearance of offense.

**Keywords:** Tax Offense, Tax Confidentiality, Violation of Tax Confidentiality, Privacy of Private Life, Constitutional Rights

### EXTENDED ABSTRACT

Officials working in taxation process obtain a considerable amount of confidential information and documentation concerning taxpayers and people related to taxpayer during the taxation process. It is necessary to ensure strict confidentiality of these documents and information. Otherwise, people may suffer both material and moral damage. On the other hand, taxpayers who do not trust that their information will remain confidential, will not want to cooperate with the tax administration. This situation negatively impacts the taxation process. The legal foundations of tax confidentiality are represented in the Constitution of the Republic of Turkey, the European Human Rights Convention, the Personal Data Protection Law No. 6698, the Tax Procedure Law No. 213 and other legal regulations. Tax confidentiality emerges as a right for both taxpayers and people related to taxpayers and is an obligation for tax affairs officials. Per Article 20 of the Constitution of the Republic of Turkey, everyone has the right to demand respect for his/her private and family life. Privacy of private or family life shall not be violated. Personal data is defined as any information related to an identified or identifiable human being according to the Personal Data Protection Law. As understood from the definition, information and documents belonging to taxpayers and related ones are also considered personal data and subject to protection. Main regulation that forms the subject of this study is the Tax Procedure Law No. 213.

People who are required to comply with tax confidentiality regulations are named in Article 5 of the Tax Procedure Law No. 213. The people listed in Article 5 are as follows: officials who are occupied in doing tax procedures and inspections, Tax court officials, including district administrative courts and The Council of State, people participating in commissions established as regards tax laws, experts working taxation businesses. The people listed in Article 5 are obliged to comply with tax confidentiality even after leaving their official duties. They may not disclose secrets or other private matters belong to taxpayers or people related to taxpayers that they may learn in the course of their duties. Secrets and other matters that must be kept confidential are related to personalities, transactions and accounts, jobs, workplaces, wealth or professions of taxpayers and related associates. It is prohibited to reveal secrets or other confidential matters, to use them for personal benefit, or third-party benefit. In other words, both revealing and using confidential information and documents are prohibited. It is why violating tax confidentiality is one of the free-acting offenses. Since it is sufficient to commit one criminal act, there is no need for a result or harm. These types of offenses are referred to as crimes whose results are contiguous to action.

Article 5 of the Tax Procedure Law No. 213 contains six exceptions to violating tax confidentiality. These exceptions are for public interest and also considered as justification. The exceptions listed in Article 5 will not be regarded as an offense of violating tax confidentiality. Sanctions are regulated in Article 362 of the Tax Procedure Law No. 213, and this article refers to Article 269 of the Turkish Criminal Code No. 5237. In Article 269 of the Turkish Criminal Code No. 5237 sanction of this offense is arranged 1 to 3 years of prison sentence and a judicial fine of up to 5,000 days. Per Article 239, this offense is an offense whose investigation and prosecution depends on the complaint of an aggrieved party. If information and documents are disclosed to a stranger who does not live in Turkey or officers of a stranger, the investigation and prosecution of the offense will not depend on a complaint.

## 1. Giriş

Devlet ya da vergilendirme yetkisine sahip kamu kurum ve kuruluşları tarafından kişi ve kurumlardan kanuni zora dayanılarak alınan vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsili aşamalarında, vergi incelemesi ve yoklama gibi vergiye ilişkin işlemler sırasında bu işleri yapmakla görevli olanlar, görevleri sebebiyle mükellefin ya da mükellefle ilgili kişilerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin sırları veya gizli kalması gereken diğer hususları öğrenebilmektedirler. Mükellef veya mükellefle ilgili kişilerin bilgi ve belgelerinin ifşa edilmemesi, öğrenen kişilerin ya da üçüncü kişilerin yararına kullanılmaması vergi mahremiyetini oluşturmaktadır.

Vergi mahremiyetinin korunması, mükellef ve mükellefle ilgili kişilerin vergilendirme süreçlerinde kendilerini güvende hissetmeleri, gizli kalmasını istedikleri bilgi ve belgeleri vergi idaresine vermekten çekinmemeleri açısından önemlidir. Mükellef veya mükellefle ilgili kişilerin mahremiyet kapsamındaki bilgi ve belgelerinin ifşa edilmesi, onları maddi ve manevi zarara uğratabileceği gibi kamuya olan güveni sarsabilir ve kamu düzenini bozabilir. Ayrıca bilgilerinin güvenliğinden endişe duyan mükelleflerin vergilendirme sürecinde iş birliğinden kaçınmaları ve vergilendirme sürecinin sekteye uğraması gibi sonuçlara yol açabilir.

Vergilendirme sürecinin aktif süjesi olan ve kamu gücünü elinde bulunduran devletin, sürecin pasif süjesi olan mükelleflere bazı güvenceler vermesi söz konusudur. Bu güvencelerden biri de vergi mahremiyetinin sağlanması ve korunmasıdır. Her ne kadar zaman içinde kamu yararının sağlanması düşüncesiyle bazı kanuni istisnalar getirilse de vergi mahremiyetinin ihlali, hapis cezası yaptırımına tabi bir suç olarak düzenlenmiştir.

## 2. Vergi Mahremiyetinin Tanımı

Vergi idaresi, vergilendirme işlemlerini gerçekleştirirken mükelleflerin ya da mükellefle ilgili kişilerin iş ve işlemleri, hesap durumları, işletmeleri, servetleri, meslekleri, kişisel ve ailevi durumları ile ilgili çeşitli bilgiler edinmektedir. Mükellef hakkındaki bu bilgilerin vergilendirme amacı dışında kullanılmaması gerekmektedir (Karakoç, 2012, s. 511). Vergi mahremiyetinin ihlali yasağının getiriliş amacı mükellef ve mükellefle ilgili kişilerin zarar görmesini engellemek, devlet ile mükellef ilişkilerinin uyum ve güven içinde sürdürülmesini, mükellefin devlete güvenmesini sağlamaktır (Bayraklı, 2006, s. 290). Vergi idaresine güven duymayan mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin bilgi ve belgelerden gizli kalması konusunda hassasiyet duyduklarını idareye vermekten çekinecekleri açıktır. Mükellefin bilgi ve belgelerini teslim etmekte tereddüt ettiği ve gönüllü olarak katılmadığı bir vergilendirme sürecinin ise başarısızlıkla sonuçlanma ihtimali bulunmaktadır. Mükellefin vergi mahremiyetinin ihlal edilmeyeceği ve gizli kalması gereken bilgi ve belgelerinin ifşa edilmeyeceği hususunda idareye güven duyması bu açıdan önemlidir. Daha iyi bir deyişle vergilendirme ilişkisinin sağlıklı bir şekilde ve uyum içinde yürütmesi açısından idarenin vergi mahremiyeti kurallarına uyması gerekmektedir.

Vergi mahremiyetinin sağlanamaması sonucunda mükellef, ticari sırlarının öğrenilmesi nedeniyle maddi bir zarar görebilir. Bu sırların rakiplerce öğrenilmesi nedeniyle oluşan haksız rekabet sonucu kamu düzeni de bozulabilir (Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya, 2007, s. 163). Ayrıca mükellefin gizlilik kapsamındaki bilgi ve belgelerinin açıklanması manevi bir zarara da neden olabilir. Maddi ya da manevi zarara uğrayan mükellefin ya da mükellefle ilgili kişilerin vergi idaresine duydukları güvenin zedelenmesi ve bundan sonra vergilendirme sürecinde iş birliğinden kaçınmaları muhtemeldir.

### 3. Vergi Mahremiyeti Hakkının Hukuki Temelleri

Vergi mahremiyeti bir hak olarak hukuki temellerini Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinden almaktadır. Aynı zamanda Kişisel Verilerin Korunması Kanunu ile de vergi mahremiyetinin sağlanmasına fayda sağlayabilecek düzenlemeler getirilmiştir. Vergi mahremiyetine ilişkin temel düzenlemeler ise Vergi Usul Kanunu'nda yer almaktadır. Ayrıca VUK dışındaki bazı kanunlarda da vergi mahremiyetine paralel düzenlemelere yer verilmiştir.

#### 3.1. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası

Vergi mahremiyetinin kaynağını Anayasamızın 20. maddesinde düzenlenen, temel haklardan biri olan özel hayatın gizliliği oluşturmaktadır (Sonsuzoğlu, 2000, s. 117). Buna göre herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz. Bu bakımdan vergi mahremiyetini anayasa ile tanınmış bir mükellef hakkı olarak değerlendirmek de mümkündür. Vergi idarelerinin ve vergi işleriyle uğraşan kişilerin vergilendirme sürecinin sağlıklı bir biçimde yürütülebilmesi için kendilerine verilen yetkileri ve mükelleflere ilişkin edindikleri bilgileri vergi kanunlarında belirtilen amaçlar dışında yanlış şekilde kullanmaları mükelleflerin özel hayatlarına ve özel hayatın gizliliğine müdahale niteliğindedir (Aydın, 2006, s. 29) ve vergi mahremiyetinin ihlali suçunu oluşturmaktadır.

#### 3.2. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi

AİHS ile koruma altına alınan haklardan biri de özel ve aile hayatına saygı hakkıdır. Sözleşmenin 8. maddesinde yer alan bu hak, geniş anlamda değerlendirildiğinde vergi mahremiyetine ilişkin de bir uluslararası hukuki temel oluşturmaktadır. Anılan maddeye göre;

*“1. Herkes özel ve aile hayatına, konutuna ve yazışmasına saygı gösterilmesi hakkına sahiptir.*

*2. Bu hakkın kullanılmasına bir kamu makamının müdahalesi, ancak müdahalenin yasayla öngörülmüş ve demokratik bir toplumda ulusal güvenlik, kamu güvenliği, ülkenin ekonomik refahı, düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için gerekli bir tedbir olması durumunda söz konusu olabilir.”*

Mükellef ve ilgili kişilere ait bilgilerin gizliliğinin sağlanması da bu hakkın kapsamında yer almaktadır. Dolayısıyla vergi mahremiyetinin sağlanması, özel hayata saygı gösterilmesi hakkı kapsamına dahil edilebilecektir.

#### 3.3. Kişisel Verilerin Korunması Kanunu

Kişisel verilerin korunması, Anayasa'nın “Özel Hayatın Gizliliği” başlıklı 20. maddesinin 3. fıkrasıyla bir anayasal hak olarak düzenlenmiştir. İlgili maddeye göre:

*“Herkes, kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir. Bu hak; kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de kapsar. Kişisel veriler, ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebilir. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir.”*

Kişisel verilerin korunması hakkının Anayasa'da yer almasının ardından başta 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu olmak üzere birçok kanun, yönetmelik ve tebliğle bu alana ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu düzenlemeler ile başta kişisel verilerin korunması, özel hayatın gizliliği ve mahremiyet olmak üzere temel hak ve özgürlüklerin korunmasının gerekliliği ortaya konmuştur (Turan, 2021, s. 59).

Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nun 3. maddesinde kişisel veri, kimliği belirli veya belirlenebilir gerçek kişiye ilişkin her türlü bilgi olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla vergi idaresi tarafından elde edilen, mükellefler ve onlarla ilgili kişilere ait olan bilgi ve belgeler kişisel veri kapsamındadır. Bu bakımdan vergi mahremiyetinin ihlali, kişisel verilerin korunması hakkına da bir müdahale niteliğindedir.

### 3.4. Vergi Usul Kanunu

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu, ilk olarak 1949 tarihli ve 5432 sayılı ilk VUK'da<sup>1</sup> düzenlenmiştir. Zaman içinde kapsamı daraltılmış ve cezası hafifletilmiş olsa da vergi mahremiyetinin ihlali suçu, 1961 tarihli ve 213 sayılı VUK'un<sup>2</sup> 362. maddesinde varlığını sürdürmektedir. VUK'un 5. maddesinde vergi mahremiyeti yasağına uymak zorunda olanlar ve bu yasağın istisnaları düzenlenmiştir. Aynı Kanun'un 362. maddesinde ise bu yasağı uymayanlara uygulanacak yaptırım yer almaktadır.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçuna benzer bir suç 1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un<sup>3</sup> 107. maddesinde<sup>4</sup>, yer almaktadır. Anılan maddede düzenlenen sırrın ifşası suçu Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un tatbiki sırasında ve Kanun'un uygulanmasında yetkili olan kişiler tarafından öğrenilen sırrların korunmasını amaçlamaktadır. Vergi mahremiyetinin ihlali suçu ise VUK kapsamındaki vergilendirme süreçleri açısından bir koruma sağlamaktadır. Görüldüğü üzere sırrın ifşası suçu<sup>5</sup> gerek içeriği gerekse cezası açısından vergi mahremiyetinin ihlaline benzemekle birlikte ondan farklıdır ve bu çalışma kapsamında incelenmeyecektir.

### 3.5. Diğer Yasal Düzenlemeler

Doğrudan vergi mahremiyetine ilişkin düzenlemeler içermese de dolaylı olarak vergi mahremiyetini koruyan, mükellefin mahremiyet kapsamındaki bilgilerinin gizli kalmasının gerekliliğine işaret eden farklı kanuni düzenlemeler de bulunmaktadır. Meslekleri dolayısıyla vergi mükellefleri ve onlarla ilişkili kişilere ait bilgileri edinmesi muhtemel olan kişilerin meslek kanunları bu düzenlemelerin başında gelmektedir.

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 43. maddesi<sup>6</sup>, 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun 36. maddesi<sup>7</sup>, 1512 sayılı Noterlik Kanunu'nun 54.

1 15.06.1949 tarihli ve 7233 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2 10.1.1961 tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

3 28.7.1953 tarihli ve 8469 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

4 "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.

Bu Kanunun 41 inci maddesine göre amme alacağını tahsil yetkisi verilen kuruluşlara, yapacakları tahsile yönelik bilgilerin ve 22/A maddesine göre borcun olmadığına dair belgeyi arama zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlara, ödeme ve işleme taraf olanlara ilişkin borç bilgilerinin verilmesi sırrın ifşası sayılmaz; bu kurum ve kuruluşlarda vazifeli bulunan kimseler edindikleri bilgileri ifşa ettikleri takdirde birinci fıkraya hükmüne göre cezalandırılırlar. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir."

5 Konuyla ilgili detaylı bilgi için bkz.: İsa Başbüyük, Kamu İcra Suçları - I: Sırrın İfşası Suçu (AATUHK m.107). *Ceza Hukuku Dergisi*, Sayı: 20, Aralık 2012. Erişim adresi: <https://jurix.com.tr/article/3043> (Erişim tarihi: 01.02.2021)

6 "Meslek mensupları ve bunların yanlarında çalışanlar, işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemezler"

7 "Avukatların, kendilerine tevdi edilen veya gerek avukatlık görevi, gerekse, Türkiye Barolar Birliği ve barolar organlarındaki görevleri dolayısıyla öğrendikleri hususları açığa vurmaları yasaktır."

maddesi<sup>8</sup>, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 73. maddesi<sup>9</sup>, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 31. maddesi<sup>10</sup> bu düzenlemelere örnek olarak gösterilebilir.

#### 4. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ile Korunması Amaçlanan Hukuki Değer

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunu düzenlemek ile kanun koyucunun korumak istediği hukuki değer, öncelikle vergi mükellefi ve mükellef ile ilgili kişilerin bilgilerinin gizliliğini sağlamak ve bu suretle maddi ve manevi açıdan zarar görmelerini engellemektir. Vergisel bir sırrı, gizlilik kapsamındaki bilgi ya da belgesi açıklanarak vergi mahremiyeti ihlal edilen kişi, maddi veya manevi olarak zarara uğrayabilir. Mükellef ve/veya mükellef ile ilgili kişiler, gerek mali gerek ticari gerekse sosyal açıdan istenmeyen bir durum ile karşı karşıya kalabilir. Kanun koyucu, bu maddi ve manevi zararın oluşmasını engellemek için mükellef ve onunla ilgili kişilerin vergi mahremiyetini ihlal edenlerin cezalandırılmasını düzenlemiştir. Söz konusu cezaların caydırıcı olması, vergi mahremiyetini ihlal fiillerini azaltması ve böylelikle vergi güvenliğinin sağlanması amaçlanmaktadır. Bilgi ve belgelerinin korunacağından emin olan vatandaşların kamu görevlilerine güvenmeleri ve böylelikle vergi sürecinin sekteye uğramadan tamamlanması sağlanmış olacaktır. Görüldüğü üzere kanun koyucu, vergi mahremiyetinin ihlali suçu ile birden fazla hukuki değeri korumayı amaçlamaktadır. Bu bakımdan vergi mahremiyetinin ihlali suçu, çok hukuki konulu suçlardandır (Arslan, 2013, s. 18).

#### 5. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçunun Unsurları

Suçun unsurlarının sınıflandırılması ile ilgili doktrinde farklı değerlendirmeler olmakla birlikte 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun<sup>11</sup> sistematigi dikkate alındığında suçun unsurları; kanuni unsur, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsuru olmak üzere dört tanedir (Artuk, Gökçen ve Yenidünya, 2012, s. 222-225). Her suçta olduğu gibi vergi mahremiyetinin ihlali suçunda da suçun oluşumu için bu unsurların birlikte var olması gerekmektedir. Diğer bir deyişle bu unsurlardan biri eksikse, vergi mahremiyetinin ihlali suçu da oluşmayacaktır.

##### 5.1. Kanuni Unsur

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 38. ve TCK'nin 2. maddesi gereğince suçta ve cezada kanunilik esastır. Suçta ve cezada kanunilik ilkesi gereğince kimseye işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun açıkça suç saymadığı bir fiilden dolayı ceza verilemez ve o kişi hakkında güvenlik tedbirlerine başvurulamaz. Ayrıca kimseye suçu işlediği zaman kanunda yazılı olmayan bir ceza veya o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez. İdarenin düzenleyici işlemleriyle suç ya da ceza yaratılamaz ve idare, hapis cezasına hükmedemez.

Suçta ve cezada kanunilik ilkesinin doğal bir sonucu olarak suçun kanuni unsuru karşımıza çıkmaktadır. Kanuni unsurdan kasıt işlenen fiilin kanunda yazılı olan tanıma uygun olmasıdır. Kanuni unsura tipiklik de denilmektedir. Eğer işlenen bir fiil kanundaki tarife uygun değilse diğer bütün unsurlar oluşsa bile suç oluşmayacaktır. Tipiklikten anlaşılması gereken bir fiili suç sayan ve karşılığında ceza öngören bir kanun maddesinin olmasıdır (Artuk ve ark., 2012, s. 227).

8 "Noter ve noterlik katipleri, görevleri dolayısıyla öğrendikleri sırları, kanunların emrettiği haller dışında açıklayamazlar."

9 "Sıfat ve görevleri dolayısıyla bankalara veya müşterilerine ait sırları öğrenenler, söz konusu sırları bu konuda kanunen açıkça yetkili kılınan mercilerden başkasına açıklayamazlar."

10 "Devlet memurlarının kamu hizmetleri ile ilgili gizli bilgileri görevlerinden ayrılmış bile olsalar, yetkili bakanın yazılı izni olmadıkça açıklamaları yasaktır."

11 12.10.2004 tarihli ve 25611 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

Vergi hukukunda tipleştirme, kanun koyucunun vergiye ilişkin genel soyut kurallar koyması, tipiklik ise somut maddi olay veya işlemin soyut hukuk kuralına uygun olmasıdır (Taş, 2001, s. 51). Bir vergi kanununda bir fiilin yapılmasının emredilmesi veya yapılmasının yasaklanması ve ayrıca bu emir ve yasakların ihlali durumunda uygulanacak yaptırımın gösterilmesi vergi suçunun kanuni unsurunu oluşturmaktadır (Edizdoğan ve ark., 2007, s. 10). Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun kanuni unsurunu VUK'un 5. ve 362. maddeleri ile TCK'nin 239. maddesi oluşturmaktadır. VUK'un 5. maddesi vergi mahremiyetinin ne olduğunu, mahremiyet kurallarına uyması gerekenleri düzenlemektedir. VUK'un 362. maddesi 5. maddede sayılı kişilerin vergi mahremiyeti kurallarını ihlal etmelerinin vergi mahremiyetinin ihlali suçunu oluşturduğunu, TCK'nin 239. maddesi ise bu suçun cezasını düzenlemektedir. Anılan bu üç madde birlikte vergi mahremiyetinin ihlali suçunun kanuni unsurunu oluşturmaktadır.

## 5.2. Maddi Unsur

Maddi unsur, fiilin dış görüntüsünü belirleyen ve maddi olarak ortaya çıkan yani dış dünyaya yansıyan, duyularla kavranabilen hususlardır. Fail, mağdur, suçun konusu, fiil, netice ve nedensellik bağı suçun maddi unsurunu oluşturmaktadır (Töngür ve Çetintürk, 2020, s. 121).

### 5.2.1. Fail

Fail, TCK'nin 37. maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre fail, suçun kanuni tanımındaki fiili gerçekleştiren kişilerden her biridir. Vergi mahremiyetine uymak zorunda olan kişiler, diğer bir deyişle vergi mahremiyetinin ihlali suçunun faili olabilecek kişiler VUK'un 5. maddesinde şu şekilde ifade edilmektedir:

*“Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve 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 ayrılışları dahi devam eder.”*

VUK'un 5. maddesi uyarınca mükellef ve mükellefle ilgili kişilerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin bilgileri görevleri dolayısıyla öğrenen vergi işlemleri ve incelemeleriyle uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara katılanlar ve vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler vergi mahremiyeti kurallarına uymak zorundadırlar.

Vergi mahremiyeti kurallarına uymakla yükümlü olan kişilere bakıldığında vergi mahremiyetinin ihlali suçunun ancak belirli sıfat ve niteliğe sahip kişilerce işlenebileceği görülmektedir. Yalnızca belirli kişiler tarafından işlenebilen bu tip suçlara özgü suç denilmektedir. Vergi mahremiyetinin ihlali suçu da bir özgü suçtur (Şenyüz, 2011, s. 450). Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun faili olabilecek kişiler incelendiğinde bu suçun esas itibarıyla devlet memurları için öngörüldüğü görülmektedir. Madde metninde sayılan kişilerden çoğunun ortak özelliği devlet memuru olmalarıdır (Ünal, 2004, s. 105). Ancak vergi işlerinde kullanılan bilirkişilerin ya da komisyonlara katılan görevlilerin devlet memuru olmaları şart değildir ve bu kişiler de vergi mahremiyetinin ihlali suçunu



işleyebilecek durumdadırlar (Taş, 2008, s. 153). Devlet memuru olmasalar bile bu kişiler, belirli sıfat ve niteliklere sahip oldukları için vergi mahremiyeti kurallarına uymak zorundadırlar. Dolayısıyla VUK'un 5. maddesinde sayılan niteliklere veya sıfatlara sahip olmayan kişiler, bu özgü suçun faili olamazlar. Vergi mahremiyeti suçuna iştirak etmeleri ise mümkündür.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun faili olabilecek kişilerin öğrendikleri sırları saklama yükümlülüklerinin ne kadar süre devam edeceği konusunda Kanun'da açık bir hüküm yoktur. Doktrinde ise farklı görüşler vardır. Bir görüşe göre sır saklama yükümlülüğü görevden ayrıldıktan sonra dava zamanaşımı boyunca devam edecektir (Donay, 2008, s. 170). Katıldığımız aksi görüşe göre ise sır saklama yükümlülüğünün belli bir süresi yoktur. Diğer bir deyişle bu yükümlülük ömür boyu devam edecektir (Taş, 2008, s. 153). Vergi mahremiyetine uymakla yükümlü olanlar görevleri sebebiyle öğrendikleri, mükellef ve ilgili kişilere ait olan vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgi ve belgeleri görevden ayrılışları dahi herhangi bir süre ile sınırlı olmaksızın saklamak zorundadırlar.

Maddede sayılan kişilerin mükellef ya da mükellefle ilgili kimselere ait öğrendikleri sırların tümünü değil sadece görevleri sırasında öğrendiklerini ifşa etmesi vergi mahremiyetinin ihlali kapsamındadır. Görevin yerine getirilmesi ya da görevin gerekleri dışında çeşitli şekillerde öğrenilen sırların açıklanması halinde vergi mahremiyetinin ihlal edildiği söylenemez (Oktar, 2014, s. 381). Örneğin; bir vergi müfettişinin emekli olduktan sonra öğrendiği vergi mahremiyeti kapsamındaki bir bilgiyi açıklamaması, vergi mahremiyetinin ihlali suçu kapsamında değerlendirilmez.

#### **5.2.1.1. Vergi Muameleleri ve İncelemeleri ile Uğraşan Memurlar**

Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi idaresinde ve vergilendirme sürecinin çeşitli aşamalarında görev yapan kişilerdir. Vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi dairesi müdürleri ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar ve takdir komisyonları vergi incelemesi yapmaya yetkilidirler (Soydan, 2015, s. 417). Bu kişilerin görevleri nedeniyle öğrendikleri mükellef ve mükellefle ilgili kişilere ait sır kapsamındaki bilgi ve belgeleri ifşa etmeleri, kendilerinin ya da üçüncü kişilerin yararına kullanmaları yasaktır.

Vergi muameleleriyle uğraşan memurlar tabiriyle kimin kastedildiği açık değildir. Vergi idaresinde vergi işlemleriyle uğraşanların yanı sıra vergi idaresi dışında çalışan ancak yoklamada görevli olan polis memuru gibi esasen vergi işleriyle görevli olmayanların da bu kapsamda düşünülmesi gerekmektedir. Bu kişilerin yanı sıra eğer vergi incelemesi kapsamında arama yapıyorsa arama emrini veren hâkim ve aramaya katılan polisler de vergi işleriyle uğraşmış sayılmalıdır (Sonsuzoğlu, 2000, s. 121). Dolayısıyla bu kişilerin de vergi mahremiyetine uymaları ve görevleri sebebiyle öğrendikleri bilgileri açıklamamaları ve kendileri ya da başkaları lehine kullanmamaları gerekir.

Maddede yer alan kişilerin sayma yöntemiyle belirlenip belirlenmediği, madde kapsamının genişletilip genişletilemeyeceği açık değildir. Memur olmamakla birlikte vergi idaresi bünyesinde çalışan başka kişiler de vardır. Bu kişiler, mükellefler veya onlarla ilgili kimselerin mahremiyet kapsamındaki bilgilerini yine görevleri dolayısıyla öğrenebilirler ve ifşa edebilir ya da kullanabilirler. Böyle bir durumda mahremiyeti ihlal edenlerin vergi mahremiyetinin ihlali suçunun faili olup olamayacakları belirsizdir. Her ne kadar maddede açıkça yer almasa da bu kişilerin de suçun faili olabilmesi için bir düzenleme yapılmalıdır. Memur statüsünde yer almasalar da bu kişilerin fiilleri de vergi mahremiyeti düzenlemesi ile korunmak istenen hukuki değeri zedeleyecektir ve aynı yaptırımı tabi tutulmaları yerinde olacaktır.



### **5.2.1.2. Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'da Görevli Olanlar**

VUK'un 5. maddesinde yer alan "vergi mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar" ifadesiyle belirtilmek istenen kişiler sadece bu yargı makamlarında hâkim veya savcı olarak görev yapan kişiler değildir. Bu kişilerin yanı sıra daire başkanları, üyeler, memurlar, raportörler, kâtipler, mahkeme kaleminde görevli olan diğer personel de vergi mahremiyetine uymak zorundadır (Taş, 2008, s. 94). Sayılan kişilerin görevleri sebebiyle öğrendikleri, bir mükellefe ya da mükellefle ilgili bir kişiye ait vergi mahremiyeti kapsamında bilgi ve belgele-ri açıklamaları ya da kendilerinin ve üçüncü kişilerin yararına kullanmaları halinde vergi mahremiyetinin ihlali suçunun faili olacakları açıktır.

### **5.2.1.3. Vergi Kanunlarına Göre Kurulan Komisyonlara İştirak Edenler**

Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlar takdir komisyonları, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları ve tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonları, tahrir, tadilat, zirai kazançlar il ve merkez komisyonlarıdır (Şenyüz, 2011, s. 452). Bu komisyonlara katılan kişiler de vergi mahremiyetine uymak zorundadır. Bu kişilerin görevleri dolayısıyla mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken diğer hususları ifşa etmeleri, kendilerinin ya da üçüncü şahısların çıkarı için kullanmaları yasak kapsamındadır. Bu yasağın ihlali halinde vergi mahremiyetinin ihlali suçunu işlemiş olacaklardır.

### **5.2.1.4. Vergi İşlerinde Kullanılan Bilirkişiler**

VUK'un 72. maddesine göre kurulan takdir komisyonları, aynı Kanun'un 75. maddesinden aldıkları yetkiye dayanarak servetleri, sınai hakları ve telif haklarını, imtiyazları, madenleri, mücevheratı, eski eserleri ve sanat eserlerini değerlemede bilirkişiye başvurabilirler. Kurulan komisyonlarda bilirkişilerden yararlanılması durumunda bu bilirkişilerin de vergi mahremiyeti yasaklarına uyma mecburiyetleri bulunmaktadır (Bayraklı, 2006, s 291). Bu mecburiyet, bilirkişilerin o işle ilgileri sona erse dahi devam edecek ve vergi mahremiyeti yasaklarına uymadıkları takdirde bu suçun faili olabileceklerdir.

### **5.2.1.5. Kendilerine Bilgi Verilenler**

VUK'un 5. maddesi uyarınca aşağıdaki kişi ve kuruluşlar kendilerine verilen bilgi ve belgele-lerle sınırlı olmak üzere vergi mahremiyetine uymak zorundadırlar:

- Yaptıkları adli ve idari soruşturmalar ile ilgili olarak talep ettikleri bilgi ve belgeler kendilerine verilen kamu görevlileri,
- Yapacakları vergi tahsiline yönelik kendilerine bilgi verilen bankalar,
- Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların bildirildiği kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlar ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odaları.
- Mükelleflerce kendilerine görevleriyle doğrudan ilgili ve görevlerinin ifası için zorunlu- luk ve süreklilik arz eden bilgiler verilen kurum ve kuruluşlar.

Anılan maddede sayılan kişi ve kurumlar görevlerinden dolayı mükellefin ve mükellefle ilgi-li kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin öğrendikleri bilgileri açıklayamazlar ve kendilerinin ya da üçüncü kişi-lerin yararına kullanamazlar. Kendilerine bilgi verilen kişilerin vergi mahremiyeti yasaklarına uyma yükümlülükleri, görevlerinden ayrılışları dahi devam edecektir. Ayrıca bu kurum ve kuru-

luşlar, elde ettikleri ve mahremiyet kapsamında yer alan bilgi ve belgelerin korunması için tedbirleri almaları da zorunludur.

### 5.2.2. Mağdur

Ceza hukuku anlamında her suçun en az bir faili ve en az bir mağduru olmak zorundadır. Mağdur, söz konusu fiil nedeniyle bir hakkı zedelenen veya kendisine karşı suç işlenen olarak tanımlanabilir (Koca ve Üzülmöz, 2020, s. 114). Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun mağduru, mahremiyet kapsamındaki bilgi ve belgeleri ifşa edilen ya da kullanılan vergi mükellefleri ile mükellefle ilgili kişilerdir.

### 5.2.3. Fiil

Fiil, netice ve bu ikisi arasında var olması gereken nedensellik bağı, suçun maddi unsurunu oluşturmaktadır. Diğer asli unsurlar gibi maddi unsurun eksikliği halinde de suç oluşmamaktadır. Maddi unsurun ve dolayısıyla suçun varlığı için bir fiil, bu fiil sonucu meydana gelen bir netice ve bu fiile netice arasında nedensellik bağı olması gerekmektedir (Centel, Zafer ve Çakmut, 2008, s. 228). Suçun var olması için öncelikle insan tarafından gerçekleştirilmiş fiil var olmalıdır. Bu fiil sonucunda bir netice oluşmalı ve bu neticenin oluşmasına da yapılan fiil sebep olmalıdır. Yani fiil ve netice arasında nedensellik bağı bulunmalıdır. Bu üç öge mevcut ise suçun maddi unsuru tamdır ve diğer unsurların da varlığı ile birlikte suç oluşacaktır.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunda fiil, mahremiyet kapsamında bilgi veya belgenin ifşası ve kullanılması olarak iki şekilde gerçekleşebilmektedir. Mahremiyet kurallarına uymakla yükümlü kişiler, görevleri sebebiyle öğrendikleri ve gizli kalması gereken bilgi, belge veya sırları ifşa ederlerse fiil gerçekleşecektir. Vergi mahremiyetine uyması gereken kişiler, mahremiyet kapsamındaki bilgi ve belgeleri kendilerinin ya da başkalarının yararına kullanırlarsa da yine fiil gerçekleşmiş olacaktır (Bayraklı, 2006, s. 292). Kişinin açıkladığı sırrı ya da bilgiyi öğrenmiş ya da biliyor olması şart değildir. Örneğin; bir kişi görevi dolayısıyla elde ettiği belgeyi içeriğini bilmeden de olsa bir başkasına verirse sırrın ifşası gerçekleşir (Erman, 1988, s. 101). Bilgilerin bir kişiye ya da birden fazla kişiye verilmesi suç niteliğini değiştirmez. Bilgilerin tek bir kişiye açıklanması da sırrın ifşası anlamına gelir (Donay, 2008, s. 169). Önemli olan sırrı öğrenmeye hak ve yetkisi olmayan bir kişiye sırrın ifşa edilmesidir. Failin yaptığı açıklama üçüncü kişinin kısmen veya tamamen bilgilenmesini sağlayacak şekilde olmalıdır. Üçüncü kişinin meraklanmasına, ihtimaller üzerinde düşünmesine ya da araştırma yapmasına sebep olmuş, ancak sırrı açıklamamışsa ve üçüncü kişi kendi çabası ile sırrı öğrenmişse fiil ile netice arasında nedensellik bağı kurulmayacaktır (Erman, 1988, s. 101-102).

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunda fiil, sırrın ifşası olabileceği gibi sırrın kullanılması da olabilir. Sırrın kullanılması, sır açıklanmadan ondan yarar sağlanmasıdır. Eğer vergi mahremiyetine uymak zorunda olan bir kişi gizli kalması gereken bilgileri öğrenerek kendisine veya üçüncü kişilere yarar sağlarsa sırrı kullanmış olur. Sırrın kullanılması ile sağlanan yarar, maddi ya da manevi olabilir. Sırrın kullanılmış olması fiil unsurunun oluşması için yeterli kabul edilmekte sırrı kullanılan kişinin zarar görmesi şart olarak aranmamaktadır (Şenyüz, 2011, s. 458).

Vergi mahremiyetinin ihlali, sırrın ifşası ya da sırrın kullanılması gibi icrai davranışlarla oluşabileceği gibi, sır kapsamındaki bilgi ve belgeleri öğrenmeye yetkisi olmayan kimselerin vergi dosyalarındaki sırlara ulaşmasının engellenmemesi örneğinde olduğu gibi, ihmali bir davranış nedeniyle de gerçekleşebilir (Taş, 2008, s. 101-102).

#### 5.2.4. Netice

Suçun maddi unsurlarından bir diğeri neticedir. Netice, suçun kanuni tanımında yer alan ve fiilin dış dünyada meydana getirdiği değişiklik olarak tanımlanabilir. Suçun kanuni tanımında bir neticeye yer verilmemişse fiilin işlenmesiyle ve diğer unsurların da varlığıyla suç tamamlanmış olacaktır. Bu tip suçlar, sırf hareket suçları olarak adlandırılmaktadır (Koca ve Üzülmüş, 2020, s. 128-129). Vergi mahremiyetinin ihlali suçu, sırf hareket suçlarından biridir. Suç sayılan fiillerin yapılması yeterlidir. Suçun kanuni tanımında herhangi bir netice öngörülmemiştir. Mahremiyet kapsamındaki bilgi ve belgelerin ifşa edilmesi, kullanılması ya da yetkisiz kişilerin sırlara ulaşmasının engellenmemesi neticenin oluşumu açısından yeterlidir.

#### 5.2.5. Nedensellik Bağı

Maddi unsurun bir diğer ögesi olan nedensellik bağı, fiil ile netice arasındaki sebep-sonuç ilişkisidir. Sırf hareket suçlarında suçun oluşumu için bir netice aranmadığı için nedensellik bağı açısından bir sorun oluşmamaktadır (Koca ve Üzülmüş, 2020, s. 130). Vergi mahremiyetinin ihlali suçu da sırf hareket suçlarından biri olduğu için bu suç açısından nedensellik bağı önem arz etmemektedir. Dolayısıyla bir neticeden ve bunun doğal sonucu olarak da fiil ile netice arasında bir nedensellik bağından söz edilemez (Arslan, 2013, s. 19). Ancak suçun fiil ögesini mahremiyet kapsamındaki bilgi ve belgenin kendisinin veya üçüncü kişilerin yararına kullanılması oluşturuyorsa fiil, netice ve fail arasından bir nedensellik bağının bulunması gerekmektedir (Taş, 2008, s. 105).

#### 5.3. Manevi Unsur

İnsan iradesine dayanan bir fiil ve buna bağlı olarak dış dünyada oluşan netice ve bu ikisi arasındaki nedensellik bağı suçun oluşması için tek başına yeterli değildir. Fail ve fiil arasında manevi bağın da var olması gerekmektedir (Toroslu, 2005, s. 99). Bu bağ, suçun manevi unsurudur (Dönmezer ve Erman, 1994, s. 143). Eğer kişi ile fiili arasında bir manevi bağ yoksa suç da oluşmamıştır. Manevi unsur, kast veya taksir şeklinde ortaya çıkabilir. Suçlar, kural olarak kast ile işlenir. Taksir ile bir suçun işlenebilmesi için o suçun taksirle işlenebileceğinin kanunda düzenlenmesi gerekmektedir (Koca ve Üzülmüş, 2020, s. 144-145). Manevi unsur ile birlikte diğer unsurlarından da varlığı halinde suçun unsurları tamamlanmakta ve suç oluşmaktadır.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun manevi unsuru kasttır. Kişilerin açıkladıkları bilginin vergi mahremiyeti kapsamında olduğunu bilmeleri ve açıklamayı istemeleri veya bu bilgileri kendilerinin veya üçüncü kişilerin kullanması halinde menfaat sağlayacaklarını bilmeleri ve istemeleri halinde kastın varlığından söz edilir (Taş, 2008, s. 143). Olası kastla işlenmesi de mümkündür (Arslan, 2017, s. 144). Sırrın ait olduğu kişiye zarar vermek şeklinde özel bir kast gerekli değildir. Hatta fail bu sırrı açıklamak veya kullanmakla sır sahibine fayda sağlayacağını düşünse bile manevi unsur oluşmuştur. Kişinin açıkladığı hususun sır olduğunu, bu sırrı saklamak zorunda olduğunu veya bu sırrı açıklamasının suç olduğunu bilmemesi de fiili suçu olmaktan çıkarır (Ünal, 2004, s. 106). Fail, var olmayan bir hukuka uygunluk sebebine dayanarak bilgiyi açıklarsa suç ortadan kalkar. Fail, bir bilgi daha önce açıklandığı için artık sır olmadığını düşünerek aynı bilgiyi açıklarsa fiili hataya düşer ve bu da kastın ve suçun varlığını ortadan kaldırır (Sonsuzoğlu, 2000, s. 126).

Failin bir bilgiyi gizli tutmak için gerekli özeni göstermemesi ve bu sebeple bilginin başkalarına öğrenilmesi halinde taksirin varlığından söz edilir. Vergi mahremiyetinin taksirle de işlenebileceğine dair kanunlarda bir hüküm bulunmadığı için taksirli hareketle suçun işlenmesi ve failin cezalandırılması mümkün değildir (Taş, 2008, s. 143). Ancak kişi isterse hem taksirli hareket-

te bulunan kişi hem de mensubu olduğu kurum aleyhine maddi ve manevi tazminat davası açabilir (Erman, 1988, s. 104).

#### 5.4. Hukuka Aykırılık Unsuru

Kanuni tipe uygun, maddi ve manevi unsurları tam olan fiilin sadece ceza kanunlarıyla değil tüm hukuk düzeniyle çatışır durumda olması gerekmektedir. Yani bir suçun varlığından bahsedebilmek için kanunen suç sayılan fiilin yine aynı hukuk düzeni içindeki bir başka kanun tarafından emredilmemiş ya da söz konusu fiilin yapılmasına yetki verilmemiş olması gerekmektedir (Ersoy, 2002, s. 89). Ceza kanunları tarafından yasaklanan bir fiilin işlenmesini emreden veya işlenmesine yetki veren başka bir kanun hükmünün varlığı sebebiyle o fiili suç olmaktan çıkartan ve tüm hukuk düzeni açısından hukuka uygun hale getiren durumlara hukuka uygunluk nedenleri denir. Nasıl ki hukuk düzeninin bütünlüğü ilkesi gereğince suç oluşturacak fiilin tüm hukuk düzenine aykırı olması gerekiyorsa hukuka uygunluk sebepleri de tüm hukuk düzenini kapsar. Yani ceza hukuku dışında bir hukuk dalında bulunan bir hukuka uygunluk sebebi doğrudan ceza hukuku alanına uygulanır ve yine ceza hukuku alanına ait bir hukuka uygunluk sebebi diğer hukuk dalları bakımından da geçerli olur (Koca ve Üzülmez, 2020, s. 274). Suçun cezalandırılabilmesi için tüm hukuk düzeni açısından hukuka aykırı olması gerekmektedir. Örneğin; herhangi bir kanunda suç fiilinin yapılmasının emredilmesi veya yapılmasına izin verilmesi, hukuka uygunluk sebebini oluşturmaktadır.

##### 5.4.1. Genel Hukuka Uygunluk Nedenleri

TCK'de düzenlenen genel hukuka uygunluk nedenleri, kanun hükmünü yerine getirme, amirin emrini yerine getirme, meşru savunma, hakkın kullanılması ve ilgilinin rızası olmak üzere dört tanedir. Vergi mahremiyetinin ihlali suçu açısından bakıldığında kanun hükmünü yerine getirme, meşru savunma ve hakkın kullanılması şeklindeki hukuka uygunluk sebeplerinin karşılık bulması mümkün değildir (Kaşıkçı, 1991, s. 183-184). İlgilinin rızası ise vergi mahremiyetinin ihlali suçu açısından bir hukuka uygunluk sebebi oluşturabilir. Vergi mahremiyetinin ihlalinde suçu oluşturan şey mağdura ilişkin bir sırrın ifşasıdır ve eğer mağdurun rızası varsa ifşa edilebilecek bir sırrın varlığından bahsetmek de mümkün olmayacaktır (Erman, 1988, s. 24). İlgilinin rızası şeklinde bir genel hukuka uygunluk nedeninin varlığı halinde vergi mahremiyetini ihlal eden fiil, hukuka aykırı olmayacaktır.

##### 5.4.2. Özel Hukuka Uygunluk Nedenleri

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu açısından 1964 yılından itibaren çeşitli kanunlarda bazı hukuka uygunluk nedenleri düzenlenmeye başlanmıştır (Oktar, 2014, s. 382). Bunlar matrahların ve vergilerin ilanı, vergi ve cezaların Hazine ve Maliye Bakanlığınca açıklanması, adli ve idari soruşturma yapan kamu görevlileri ile bankalara bilgi ve belge verilmesi, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullananların mesleki teşekkül, birlik ve odalara bildirilmesidir (Taş, 2008, s. 107-126). Ayrıca kamu kurum ve kuruluşları tarafından ilgili kanunları uyarınca mükelleflerden talep edilebilen, kurum ve kuruluşların görevleriyle doğrudan ilgili ve görevlerinin ifası için zorunluluk ve süreklilik arz eden bilgilerin, bu kurum ve kuruluşlara verilmesi de vergi mahremiyetinin ihlali sayılmaz.

Vergi mahremiyetinin ihlaline ilişkin getirilen istisnalardan ilki vergi güvenliğini sağlamak amacıyla beyan edilen matrahların ve beyan üzerine tarh olunan vergilerin ilanıdır. VUK'un 5. maddesine göre; “*Gelir Vergisi mükelleflerinin yıllık Gelir Vergisi, sermaye şirketlerinin Kurum-*

lar Vergisi beyannamelerinde gösterdikleri matrahları (zarar dahil) ve beyanları üzerinden tarh olunan Gelir ve Kurumlar Vergileri ile mükelleflerin ad ve unvanları, bağlı oldukları vergi dairelerince beyannamelerin verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerine asılacak cetvellerle ilan olunur. Mükellefin bağlı bulunduğu teşekkül varsa, bu ilan orada da yapılır.” Bu düzenleme doğrultusunda ilanlar, vergi mahremiyetinin ihlali olarak değerlendirilmez. İlan kapsamına kurumlar vergisi mükelleflerinden yalnızca sermaye şirketleri alınmış, sermaye şirketi dışında kalan kooperatif, iktisadi kamu teşekkülleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler gibi kurumlar alınmamıştır. Bunun sebebi sermaye şirketleri dışında kalan kurumların vergiden kaçınma veya vergi kaçırma ihtimallerinin düşük olması nedeniyle, ilan yoluyla bunlar üzerinde bir kamuoyu baskısı oluşturmaya gerek duyulmamasıdır (Özyer, 2014, s. 25).

VUK’un 5. maddesine getirilen bir diğer istisna şu şekildedir: “Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığınca açıklanabilir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini mahalline devredebilir. (...) Maliye Bakanlığı bilgilerin açıklanmasıyla ilgili usulleri belirlemeye yetkilidir.” Fıkranın gerekçesine göre bu istisnanın getiriliş amacı vatandaşların vergi konusunda bilgilendirilmesini, kamuoyu denetimini ve kişilerini ödevlerini eksiksiz ve vaktinde yapmasını sağlamaktır (Taş, 2008, s. 113).

Vergi mahremiyetinin ihlali suçuna getirilen bir diğer hukuka uygunluk sebebi, sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullananların bildirilmesine ilişkindir. Buna göre “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 Bakanlığınca bilgilerin açıklanmasıyla ilgili usulleri belirlemeye yetkilidir.” Bir görüşe göre sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit edilen kişilerin ilgili yerlere bildirilmesi masumiyet karinesine aykırıdır (Donay, 2008, s. 171). İnsan Hakları Evrensel Bildirisi’nde de yer alan masumiyet karinesi gereğince kendisine bir suç yüklenen herkes, savunması için gerekli olan tüm güvencelerin tanındığı açık bir yargılama sonunda, yasaya göre suçlu olduğu saptanmadıkça, suçsuz sayılır. VUK’un 5. maddesinde yer alan hükme göre ise sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullandığından şüphelenilen kişilere ise hiçbir yargılama yapılmaksızın, yalnızca vergi inceleme raporuna dayanılarak bir nevi suç isnat edilmektedir.

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 Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenir. Adli ve idari soruşturmalar ile ilgili olarak kamu görevlilerine, vergi tahsiliyle ilgili bankalara bilgi verilmesi vergi mahremiyetinin ihlali sayılmamaktadır.

Vergi levhası, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu açısından psikolojik bir baskı unsurudur. Vergi levhasında yer alan matrah ve ödenen vergilerin müşterilere ilan edilmesi, mükellefler açısından psikolojik bir baskı yaratacak ve onları doğru beyanda bulunmaya zorlayacaktır (Çakır, 2013, s. 372). VUK’un 5. maddesine 2365 sayılı Kanun ile getirilen bir diğer istisna da vergi levhası alınmasına ilişkindir. Buna göre kazancı basit usulde tespit edilenler dahil olmak üzere tüm gelir vergisi mükellefleri 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 belirlenir. Madde,

6111 sayılı Kanun ile değiştirilmeden önce vergi levhası ile ilgili zorunluluk, mükelleflerin vergi levhalarını merkezlerine, şubelerine, satış mağazalarına asmalarına ilişkindi. Yapılan değişiklik sonucu mükelleflere getirilen zorunluluk ise yalnızca vergi levhasını almaya ilişkindir. Maliye Bakanlığı kendisine verilen yetkiyi kullanarak vergi levhasına ilişkin bazı hususları, 408 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde belirlemiştir. Tebliğe göre mükellefin beyan ettiği matrahı ve tahakkuk eden verginin yazılı olduğu vergi levhasının asılması, ifşa edilmesi ve internet ortamında yayınlanması mükellefin takdirindedir.

## 6. Suçun Cezası

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu, VUK'un 5. maddesinde, bu suçun cezası ise aynı Kanun'un 362. maddesinde TCK'nin 239. maddesine atıf yapmak suretiyle belirlenmiştir. Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması suçunu düzenleyen TCK'nin 239. maddesi şu şekildedir:

*“(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, şikâyet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi hâlinde de bu fıkraya göre cezaya hükmolunur.*

*(2) Birinci fıkra hükümleri, fennî 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 hâlde şikâyet koşulu aranmaz.*

*(4) Cebir veya tehdit kullanarak bir kimseyi bu madde kapsamına giren bilgi veya belgeleri açıklamaya mecbur kılan kişi, üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır.”*

Madde metninden anlaşılacağı üzere ticari sır, bankacılık sırrı ve müşteri sırrının ifşası suçunu şikâyete bağlı bir suç olarak düzenlenmiştir. Dolayısıyla vergi mahremiyetinin ihlali suçu da tabii şikâyete bağlı suçlardandır. Cezalandırılması, şikâyet hakkına sahip olan mağdur ya da mağdurların resmi makamlara yapacakları şikâyet başvurusuna bağlıdır. Şikâyet hakkına sahip olan kişilerin bu haklarını fiilin ve failinin öğrenilmesinden itibaren altı ay içinde kullanmaları gerekmektedir. Aksi takdirde suçla ilgili soruşturma veya kovuşturma yapılamaz. Ancak TCK'nin 239. maddesinin 3. fıkrası gereğince vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgi ve belgelerin Türkiye’de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklanması halinde suçun soruşturulması ve kovuşturulması şikâyete bağlı olmayacaktır.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunu işleyen faile 1 yıldan 3 yıla kadar hapis cezası ve beş bin güne kadar adli para cezası verilebilecektir.

## 7. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçunun Özel Görünüş Şekilleri

Kanunlarda yer alan suç tanımları genellikle, tamamlanmış, tek bir kişi tarafından işlenmiş, tek fiille tek neticenin olduğu ve tek bir hukuki değer ihlal edildiği varsayımıyla yapılır. Diğer bir deyişle suçun tüm kanuni unsurlarının olduğu ve suçun tamamlandığı, suç fiilinin bir kişi tarafından işlendiği, işlenen tek fiille tek bir hukuki değer ihlal edildiği varsayılr. Oysa gerçek hayatta işlenen suçlar her zaman bu kalıplara uymamaktadır. Suçun bazı unsurları gerçekleşmemekte, suç fiilini birden fazla kişi birlikte işlemekte ya da bir suç fiili ile birden fazla hukuki değer ihlal edilebilmektedir. Bu şekilde gerçekleştirilen fiiller, suçun özel görünüş şekilleri olarak değerlendirilmektedir ve kanunlarda yer alan düzenlemelere dayanılarak suçun özel görü-

nüş şekilleri de cezalandırılmaktadır (Artuk ve ark., 2012, s. 581-582). Teşebbüs, iştirak, birleşme ve tekrür halleri suçun özel görünüş şekillerini oluşturmaktadır.

### 7.1. Teşebbüs

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu, neticesi harekete bitişik suçlardan olduğu için bu suçlara teşebbüs genellikle mümkün olmamaktadır. Ancak istisnai olarak da olsa bilgi ve belgelerin ifşa edilmesi ya da kullanılması şeklindeki icra hareketlerinin aşamalara bölünmesi mümkün olursa bu suça teşebbüs söz konusu olabilecektir (Erman, 1998, s. 102). Diğer bir deyişle teorik olarak da olsa vergi mahremiyetinin ihlali suçuna teşebbüs mümkündür. Teşebbüs halinde verilecek ceza, TCK'nin 35. maddesi gereğince dörtte birinden dörtte üçüne kadar indirilecektir.

### 7.2. İştirak

Ceza kanunlarında düzenlenen suç tipleri, istisnaları bulunmakla birlikte genellikle bir fail tarafından işlenen suçlar olarak düzenlenmiştir. Ancak gerçek hayatta suçlar her zaman bir kişi tarafından işlenmez. Hatta çoğu defa birden fazla kişi suça katılmaktadır (Önder, 1992, s. 433). Bir kişi tarafından da işlenmesi mümkün olan bir suçun birden fazla kişi tarafından iradi olarak birlikte işlenmesi halinde suçun özel görünüş şekillerinden biri olan iştirak hali karşımıza çıkmaktadır. Bu şekilde işlenen suçlara iştirak halinde işlenen suçlar denilmektedir (Dönmezer ve Erman, 1994, s. 446). Suçların iştirak halinde birden fazla kişi tarafından işlenmesinin, suçun işlenmesini daha kolay ve suçu da daha tehlikeli hale getireceği düşünülse bile birkaç suç haricinde iştirak, TCK'de genel bir ağırlaştırıcı neden olarak düzenlenmemiştir (Hakeri, 2012, s. 451). TCK'de düzenlenen iştirak hükümleri, cezayı suçun faili açısından ağırlaştırmaya değil suça iştirak eden kişileri de suça katılmaları nedeniyle cezalandırmaya yöneliktir.

TCK'nin İkinci Kısım Dördüncü Bölümü'nde suça iştirak konusu düzenlenmiştir. Sırasıyla 37, 38 ve 39. maddelerde faillik, yardım etme ve azmettirme hallerine, 40. maddede bağlılık kuralına yer verilmiştir. Buna göre suça iştirak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin var olması yeterlidir. Suçun işlenişine iştirak eden herkes, diğerlerinin cezalandırılmasını önleyen şahsi nedenler göz önünde bulundurulmaksızın kendi kusurlu fiiline göre cezalandırılır.

Suçta iştirak, vergi mahremiyetinin ihlali suçu açısından da mümkündür. Vergi mahremiyetini uyması gereken kişiler yani vergi mahremiyetinin ihlali suçunun faili olabilecek kişiler, VUK'un 5. maddesinde sayılmaktadır. Bu yönüyle vergi mahremiyetinin ihlali suçu, özgü suçlardandır. Çünkü bu suçun herkes tarafından işlenmesi mümkün değildir. Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun işlendiğinin sabit olması halinde bu suça başkalarınca iştirak edilmesi mümkündür. Örneğin; vergi mahremiyeti kapsamında bulunan bir raporun VUK'un 5. maddesinde sayılı bulunan kişiler tarafından bir gazeteciye sızdırılması halinde vergi mahremiyetinin ihlali suçu sabittir ve gazeteci eğer raporu haber yaparsa vergi mahremiyetinin ihlali suçuna iştirak etmiş olur (Taş, 2011, s. 21-22). Ancak vergi mahremiyetinin ihlali suçuna iştirakin mümkün olabilmesi için olayda herhangi bir hukuka uygunluk nedeni bulunmaması ve suçun VUK'un 5. maddesinde sayılı kişiler tarafından işlendiğinin sabit olması gerekmektedir.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçuna iştirak hali ve bu suça iştirak edenlere uygulanacak ceza konusunda VUK'da herhangi bir düzenleme bulunmadığı için bu konularda TCK'nin ilgili hükümleri aynen uygulanmaktadır. Vergi mahremiyetinin ihlali suçu, özgü suçlardan olduğu için VUK'da sayılmayan kişilerin ancak yardım eden ya da azmettiren olarak bu suçun işlenişine iştirak etmeleri mümkündür. TCK'ye göre suça azmettiren suçun cezası ile cezalandırılır. Dolayısıyla vergi mahremiyetinin ihlali suçunu işleyen faili azmettirmek yoluyla suça iştirak eden kişi



ya da kişiler, 1 yıldan 3 yıla kadar hapis cezası ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. TCK'nin 39. maddesine göre suçun işlenişine yardım edenler, işlenen suçun ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektirmesi halinde, on beş yıldan yirmi yıla; müebbet hapis cezasını gerektirmesi halinde, on yıldan on beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Diğer hallerde cezanın yarısı indirilir. Ancak, bu durumda verilecek ceza sekiz yılı geçemez. Yardım etmek yoluyla vergi mahremiyetinin ihlali suçunun işlenişine iştirak edenler, "1 yıldan 3 yıla kadar hapis cezası ve beş bin güne kadar adli para cezası" olarak belirlenen sınırlar içinde hâkim tarafından takdir edilen cezanın yarısı ile cezalandırılırlar.

### 7.3. Birleşme

Ceza hukukunda suçların birleşmesi ve cezaların birleşmesi olarak iki tür birleşme çeşidi bulunmaktadır. Çeşitli fiillerin tek bir suç oluşturması veya tek bir fiille çeşitli suçlara neden olunması halinde suçların birleşmesinden söz edilmektedir. Hem çeşitli fiillerin tek bir suç oluşturması hem de tek bir fiille birden fazla suç işlenmesi durumunda bazı suçlar bağımsızlıklarını kaybederek kaynaşmakta, birleşmekte ve aralarında tek bir fiilden doğmaktan ileri gelen bir bağlantı bulunmaktadır (Dönmezer ve Erman, 1994, s. 374). Bu durum doktrinde birleşme, içtima ve toplanma olarak çeşitli şekillerde adlandırılmaktadır (Mutluer, 2011, s. 189). Cezaların birleşmesinde ise çeşitli fiillerle birden çok suç işlenmesi durumunda faile verilecek cezaların nasıl toplanacağı ve nasıl belirleneceği saptanmaktadır (Dönmezer ve Erman, 1994, s. 374).

Suçların birleşmesi TCK'de "Suçların İçtimaı" başlıklı 5. bölümünde düzenlenmiştir. Buna göre suçların birleşmesi üç farklı şekilde olabilmektedir:

- Bileşik suç halinde failin işlediği suç, diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturur.
- Zincirleme suç halinde fail, Kanun hükmünü birkaç kez ihlal etmekte ama bunlar ayrı ayrı değil tek bir suç olarak değerlendirilmektedir.
- Fikri içtima halinde fail, tek bir fiille birden fazla suç işlemiş olabilir.

Birleşme, yalnızca TCK'de düzenlenen suçlar açısından değil vergi suçları açısından da mümkün olan bir durumdur. Ancak vergi suçlarında birleşmeye dair VUK'da herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. VUK'da var olan birleşme hükümleri, vergi kabahatlerine yönelik olup vergi suçlarını kapsamamaktadır. Bu nedenle vergi suçlarında birleşme halinin mevcut olması durumunda TCK'nin birleşmeye dair hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

TCK'de üç çeşit olarak düzenlenen birleşme hallerinden bileşik suç durumunun vergi mahremiyetinin ihlali suçu açısından yaşanması mümkün değildir. VUK ve TCK düzenlemelerine bakıldığında zincirleme suç durumunun gerçekleşmesi ise mümkündür (Bayraklı, 2006, s. 141). Zincirleme suç, tek bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi veya aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumdur. Aynı mükellefe ait vergi mahremiyeti kapsamında sır sayılan veya gizli kalması gereken bilgilerin tek bir suç işleme kararının icrası kapsamında farklı tarihlerde birden çok kez ifşa edilmesi ya da kullanılması halinde zincirleme suç oluşmaktadır. Farklı mükelleflere ait vergi mahremiyeti kapsamında sır sayılan veya gizli kalması gereken bilgilerin tek bir fiille ifşa edilmesi veya kullanılması durumunda da zincirleme suç söz konusu olmaktadır (Taş, 2008, s. 176).

Zincirleme suçun varlığı halinde TCK'nin 43. maddesi gereğince faile tek bir ceza verilir, ancak bu ceza dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılır. Örneğin; bir vergi dairesi çalışanı, bir mükellefe ait vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgileri bir anlaşma çerçevesinde mükellefin rakibi olan firmaya düzenli olarak gönderiyorsa ya da birden fazla mükellefe ait vergi mahremiyeti

kapsamındaki bilgileri aynı dosyayla bir basın organına gönderiyorsa zincirleme suç söz konusudur (Karakoç, 2012, s. 540). Bu durumda bu vergi dairesi çalışanına tek bir ceza verilecektir. Ancak ceza dörtten birinden dörtte üçüne kadar artırılacaktır.

Fikri içtima açısından bakıldığında bir fiille birden çok farklı suç işleyen kişi bunlardan cezası en ağır olan suçun cezasıyla cezalandırılmaktadır. Örneğin; vergi incelemelerinde çalışan bir memur, mükellefe ait bir sırrı mükellefin rakibi olan bir kişiye maddi menfaat karşılığında verirse aynı fiille vergi mahremiyetinin ihlali ve rüşvet suçlarını işlemiş olacaktır. Fikri içtimaya ilişkin hükümler gereğince bu kişiye cezası daha ağır olan rüşvet suçunun cezasının verilmesi gerekmektedir (Karakoç, 2012, s. 540).

#### 7.4. Tekerrür

Arapça “kerr” kökünden türemiş olan tekerrür sözcüğü bir daha olma, tekrarlanma anlamına gelmektedir (Artuk ve ark., 2012, s. 930). Hukuki anlamı açısından bakıldığında ise tekerrür, bir suçtan dolayı cezalandırıldıktan sonra tekrar suç işleyen kişinin durumunu ifade etmektedir. Tekerrür ile suç işleyen kişiye ise mükerrir denilmektedir (Sonsuzoğlu, 1989, s. 88). Tekerrür hükümleri ile ilk kez suç işleyenler için caydırıcılık oluşturulmak, kişilerin tekrar suç işlemelerinin engellenmesi, böylelikle toplumun tehlikeli suçlulardan korunması amaçlanmaktadır. Ayrıca failin önceki mahkumiyetinin caydırıcı olmadığı ve bu sebeple tekrar suç işlediği, suç işlemedeki inat ve ısrarının devam ettiği ve çektiği cezadan ıslah olmadığı düşünülerek tekerrür hükümleri uygulanmaktadır (Artuk ve ark., 2012, s. 931-936).

Tekerrür şartları, TCK'nin 58. maddesinde düzenlenmektedir. Anılan maddeye göre tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için önceki suçtan dolayı kesinleşmiş bir mahkumiyet olması, yeni bir suç işlenmesi ve bu yeni suçun da belirli süreler içinde işlenmesi gerekmektedir. Birinci suçtan dolayı beş yıldan fazla süreyle hapis cezasına mahkumiyet verilmesi halinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren beş yıl içinde ikinci suçun işlenmesi gerekmektedir. Birinci suçtan dolayı beş yıl veya daha az süreli hapis ya da adli para cezasına mahkumiyet verilmesi halinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren üç yıl geçmeden ikinci suçun işlenmesi gerekmektedir.

Tekerrürün vergi suçları açısından da mümkün olabileceği kuşkusuzdur. Ancak vergi suçlarında tekerrüre ilişkin VUK da dahil olmak üzere vergi kanunlarında herhangi bir düzenleme yoktur. VUK'un tekerrür başlıklı 339. maddesi vergi kabahatlerinde tekerrüre ilişkin bir düzenlemedir. Vergi kabahatleri için öngörülen tekerrür hükümlerinin vergi suçları açısından da uygulanması ise mümkün değildir. VUK'da vergi suçları bakımından uygulanacak herhangi bir tekerrür hükmü bulunmadığı için vergi suçlarında tekerrür halinde TCK'nin 58. maddesi uygulanacaktır. Dolayısıyla vergi suçları bakımından tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için TCK'de düzenlenen tekerrür şartlarının gerçekleşmesi gerekmektedir. Diğer bir deyişle vergi mahremiyetinin ihlali suçunu açısından tekerrürden söz edebilmemiz için ilk suçtan dolayı alınan mahkumiyet kararının kesinleşmesi ve kişinin TCK'de belirlenen süre içinde yeni bir suç işlemesi gerekmektedir. Tekerrürün oluşması için ikinci suçun ne kadar süre içinde işleneceğinin tayini, ilk suçtan dolayı alınan cezaya göre yapılmaktadır. Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun cezasında üst sınır üç yıl hapis cezasıdır. Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun cezası beş yıldan az olduğu için cezası kesinleşen kişi üç yıl içinde yeni bir suç işlediği takdirde hakkında tekerrür hükümleri uygulanacaktır.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunu işleyen kişinin bu suça ilişkin ceza kesinleştikten sonra üç yıllık kanuni süre içinde işleyeceği yeni suçun aynı türden olması ya da bir vergi suçu olması ise gerekmemektedir (Kızılot ve Kızılot, 2009, s. 601). Örneğin; ilk işlenen suç vergi mahremiyetinin ihlali suçu ve sonra işlenen suç hırsızlık ise diğer şartların da varlığıyla birlikte kişi hakkında teker-

rür hükümleri uygulanacaktır (Bayraklı, 2006, s. 161). TCK'de genel tekerrür sistemi benimsendiği için vergi mahremiyetinin ihlali suçunun cezası kesinleştikten sonra üç yıl içinde işlenen herhangi bir suç tekerrüre esas oluşturacaktır. Vergi suçlarında tekerrürün varlığı halinde kanunda ikinci suç için hapis cezası veya adli para cezası seçimlik olarak öngörülmüşse hapis cezası verilir, mükerririn cezası mükerrirlere özgü infaz rejimine göre çektirilir ve hâkim gerekli görürse cezanın infazından sonra denetimli serbestlik tedbirlerinin uygulanmasına karar verebilir.

## 8. Sonuç

Anayasal temel haklardan olan özel hayatın gizliliği ve aynı nitelikteki kişisel verilerin korunması hakkının vergi hukuku alanındaki yansıması olan vergi mahremiyeti, mükellef ve ilgili kişiler açısından bir hak, vergi işlerinde çalışan kişiler açısından da bir yükümlülük olarak uzun yıllardır vergi hukuku sistemimizde yer almaktadır. Bu çalışmada ise vergi mahremiyeti, ihlal edilmesi hürriyeti bağlayıcı ceza yaptırımına bağlanan bir suç olması boyutuyla incelenmeye çalışılmıştır. Bu doğrultuda öncelikle vergi mahremiyetinin hukuki temelleri, vergi mahremiyetine uymakla yükümlü olanlar ve vergi mahremiyetinin ihlali suçunun faili olabilecek kişiler değerlendirilmiştir. Son olarak ise suçun unsurları ve özel görünüş biçimlerine yer verilmiştir.

Kanun koyucu, vergi mükellefleri ve mükellefle ilgili kişilerin vergiye ilişkin bilgi ve belgelerinin gizli kalması konusunda hukuken korunmaya değer bir yarar görmüştür. Bu bilgi ve belgelerin ifşasını ve kullanılmasını bir suç olarak düzenlemiş ve yaptırım olarak hürriyeti bağlayıcı ceza öngörmüştür. Vergi mahremiyeti, mükelleflerin vergilendirme sürecinde idare ile iş birliği yapmalarını ve bilgilerini paylaşmaktan çekinmemelerini sağlayacağı için önemli bir düzenlemedir. Hatta vergi mahremiyetini bir mükellef hakkı olarak kabul etmek bile mümkündür. Mükellef odaklı bir yaklaşımla getirilen bu mahremiyet düzenlemesine, zaman içinde kamu yararı gerekçesiyle bazı istisnalar da getirilmiştir. Bu istisnalar çerçevesinde işlenen fiiller, vergi mahremiyetini ihlal etmeyecek ve vergi mahremiyetinin ihlali suçunu oluşturmayacaktır.

Mükellefler açısından bir hak, vergilendirme sürecinde çalışanlar açısından bir yükümlülük oluşturan vergi mahremiyetine atfedilen önem her geçen gün artmaktadır. Yasaklara uymamanın karşılığının hürriyeti bağlayıcı ceza olması da kanun koyucunun bu düzenlemeye verdiği önemi göstermektedir. Birer kişisel veri de sayılabilecek vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgi, belge ve diğer hususların yasak kapsamındaki kişilerce ifşa edilmesi ve/veya kullanılmasının vergi mahremiyetinin ihlali suçunu oluşturacağı açıktır. Mükellef veya mükellefle ilgili kişilerin bu kapsamdaki verilerinin VUK'un 5. maddesinde sayılmayan kişiler tarafından ifşa edilmesi halinde ne olacağı, maddede yer alan kişilerin sayma yöntemiyle belirlenip belirlenmediği, madde kapsamının genişletilip genişletilemeyeceği ise belirsizdir. Memur olmamakla birlikte vergi idaresi bünyesinde çalışan ve görevleri dolayısıyla mahremiyet kapsamındaki hususları öğrenebilecek olan başka çalışanlar da bulunmaktadır. Bu kişilerin suç kapsamındaki fiillerinin cezasız kalmaması adına yeni bir düzenleme yapılması veya konunun açıklığa kavuşturulması yerinde olacaktır.

---

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Çıkar Çatışması:** Yazar çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Finansal Destek:** Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

**Peer-review:** Externally peer-reviewed.

**Conflict of Interest:** The author has no conflict of interest to declare.

**Grant Support:** The author declared that this study has received no financial support.

---

## Kaynakça/References

- Arslan, Ç. (2013). Vergi mahremiyetini ihlal suçu (VUK md. 362). *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 3(2) 2013, 15-30.
- Arslaner, H. (2017). *Vergi kabahat ve suçlarının unsurları*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Artuk, M. E., Gökçen, A. ve Yenidünya, C. (2012). *Ceza hukuku genel hükümler*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Aydın, S. (2006). Mükellefin gizlilik alanına (sır çevresine) ilişkin hakları. *Vergi Sorunları Dergisi*, 213, 25-37.
- Başbüyük, İ. (2012). Kamu icra suçları - I: Sırrın ifşası suçu (AATUHK m.107). *Ceza Hukuku Dergisi*, 20. Erişim adresi: <https://jurix.com.tr/article/3043>
- Bayraklı, H. H. (2006). *Vergi ceza hukuku*. Afyonkarahisar: Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları.
- Centel, N., Zafer, H. ve Çakmut, Ö. (2008). *Türk ceza hukukuna giriş*. İstanbul: Beta Yayınevi.
- Donay, S. (2008). *Ceza mahkemesinde yargılanan vergi suçları*. İstanbul: Beta Yayınevi.
- Dönmez, S. ve Erman, S. (1994). *Nazari ve tatbiki ceza hukuku: Genel kısım cilt II*. İstanbul: Beta Yayınevi.
- Edizdoğan, N., Taş, M. ve Çelikkaya, A. (2007). *Vergi ceza ve yargılama hukuku*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Erman, S. (1988). *Vergi suçları*. İstanbul.
- Ersoy, Y. (2002). *Ceza hukuku genel hükümler*. Ankara: İmaj Yayınevi.
- Hakeri, H. (2012). *Ceza hukuku genel hükümler*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Karakoç, Y. (2012). *Genel vergi hukuku*. Ankara: Yetkin Hukuk Yayınları.
- Kaşıkcı, M. (1991). *Türk hukukunda vergi kaçaklığı suçları*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Kızılot, Ş. ve Kızılot, Z. (2009). *Vergi, ticaret ve ceza hukuku yönünden kaçakçılık suçları ve naylon fatura*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Koca, M. ve Üzülmaz, İ. (2020). *Türk ceza hukuku genel hükümler* (13. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Mutluer, M. K. (2011). *Vergi hukuku genel ve özel hükümler*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Önder, A. (1992). *Ceza hukuku genel hükümler cilt II-III*. İstanbul: Beta Yayınevi.
- Özyer, M. A. (2014). *Açıklama ve örneklerle vergi usul kanunu uygulaması*. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Sonsuzoğlu, E. (1989). *Vergi suç ve cezalarında birleşme, iştirak, tekerrür*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Sonsuzoğlu, E. (2000). Çeşitli yasalar açısından vergi mahremiyetine ilişkin düzenlemelerin değerlendirilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 141, 116-134.
- Soydan, B. (2015). *Türk vergi hukukunda vergi incelemesi*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Şenyüz, D. (2011). *Vergi ceza hukuku*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Taş, F. (2008). *Vergi hukukunda vergi mahremiyetinin ihlali suçu*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Taş, M. (2001). *Vergi hukuku*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Taş, M. (2011). Vergi mahremiyeti kapsamındaki belge ve bilgilerin basında yer almasının hukuki boyutları. *Yaklaşım Dergisi*, 219.
- Toroslu, N. (2005). *Ceza hukuku*. Ankara: Savaş Kitabevi.
- Töngür, A. R. ve Çetintürk, E. (2020). *Ceza hukuku genel hükümler*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Turan, M. (2021). *Karşılaştırmalı hukukta kişisel verilerin korunması* (4. Baskı). Ankara: Seçkin.
- Ünal, N. A. (2004). Türk vergi hukukunda vergi mahremiyeti esası. *Yaklaşım Dergisi*, 133.

