

Süleyman Demirel Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Y.2003, C.8, S.3 s.27-48.

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ MAHREMİYETİ, SAĞLADIĞI YARARLAR VE UYGULAMADA KARŞILAŞILAN GÜÇLÜKLER

TAX CONFIDENCE IN TURKISH TAX LAW, ITS BENEFITS AND DIFFICULTIES IN PRACTISE

Arş.Gör.Hilmi ÜNSAL*

ÖZET

Vergi mahremiyeti, vergilendirme işlemi sırasında ilgili görevliler tarafından öğrenilen ve gizli kalması gereken mükelleflere ait bilgilerin açıklanmasını ve kullanılmasını yasaklayan bir düzenlemedir. Bu düzenleme; hem mükelleflere hem de vergi idaresine birçok yarar sağlamaktadır. Ancak uygulamada karşılaşılan bazı güçlükler de vardır. Söz konusu güçlükler, vergi mahremiyeti müessesesinin etkinliğini azaltmaktadır.

GİRİŞ

Mükelleflerin özel hayatlarının gizliliğinin korunması anayasal bir haktır. Vergilendirme işlemi sırasında bu hakkın korunması için vergi hukukunda vergi mahremiyeti ilkesine yer verilmiştir. Vergi mahremiyeti ilkesiyle, mükelleflere ve mükelleflerle ilgili kişilere ait gizli bilgilerin, bu bilgileri öğrenen görevliler tarafından açıklanması ve kullanılması yasaklanmış, aksi davranışta bulunanların hürriyeti bağlayıcı cezalarla cezalandırılacağı kararlaştırılmıştır.

Vergi mahremiyeti ilkesi, vergi hukuku içerisinde mükellefler açısından önemli bir güvenlik müessesesi özelliği taşımaktadır. Mükellefler,

* Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Ana Bilim Dalı Araştırma Görevlisi

bu müessesenin verdiği güven duygusuyla, kendilerine ait gizli bilgileri kolaylıkla vergi idaresine verebilmektedirler. Bu bilgiler vergilendirme işleminin gerçekleştirilmesinde vergiye tabi unsurların sağlıklı bir şekilde belirlenmesini sağlamaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 5.maddesinde yer alan vergi mahremiyeti; mahremiyet kapsamına giren kişi, konu ve fiillere, vergi mahremiyetine uymak zorunda olanlara, mahremiyetin istisnalarını teşkil eden durumlara ve vergi mahremiyetinin ihlali durumunda verilecek cezalara ilişkin hükümler içermektedir. Bu çalışmada söz konusu hükümler incelenecektir ve vergi mahremiyetinin yararları ve uygulamada karşılaşılan güçlükler tartışılacaktır.

I. VERGİ MAHREMİYETİ MÜESSESİNİN TANIMI, AMACI VE ANAYASAL TEMELLERİ

1. TANIMI

Mahremiyet kavramı; Arapça “mahrem” kelimesinden türetilmekte ve “gizli olma durumu, gizlilik” anlamlarına gelmektedir¹. Hukuk sistemi içinde bir çok hukuk dalında, mahremiyet kavramına yer verilmiştir. Bunlardan birisi de vergi hukukudur. Vergi hukukunda yer alan vergi mahremiyeti kavramı, mükelleflere ait bazı bilgilerin gizliliğinin korunmasına yönelik olarak tesis edilmiş olup, “vergi ile ilgili gizlilik” şeklinde ifade edilebilmektedir². Vergi ile ilgili gizlilik kavramının anlamı; vergi uygulamasında görev alan memurların görevlerini ifa sırasında, mükelleflerin şahısları, ailevi durumları, servetleri, faaliyetleri ve faaliyet alanları, gelir durumları, meslek sırları ve benzeri durumları ile ilgili olarak öğrendikleri bilgilerin açıklanmaması ve kendileri ile üçüncü kişilerin kullanımlarına sunulmamasıdır³.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'ndan önce yürürlükte olan 5432 sayılı eski Vergi Usul Kanunu'nun vergilendirme ile ilgili gerekçesinde vergi mahremiyeti şu şekilde tanımlanmıştır “ *vergi mahremiyeti her ne suretle olursa olsun, vergi tatbikatı dolayısıyla öğrenilen ticari ve şahsi sırların mutlaka gizli kalacağını ifade eder*”⁴. Bu tanım da yukarıdaki açıklamalara paralel bir şekilde, vergi uygulaması sırasında mükelleflerle ilgili olarak öğrenilen bazı bilgilerin gizli kalmasını mahremiyet olarak ifade etmiştir.

2. AMACI

Vergi hukuku içerisinde, vergi mahremiyeti müessesine yer verilmesinin en temel amacı, vergi uygulaması sırasında, mükellef ve mükellefle ilgili kimselere ait olup ta görevliler tarafından öğrenilen gizli

¹ **Türkçe Sözlük**, Türk Dil Kurumu Yayınları, Cilt 2, K-Z, Ankara, 1998, s.1484

² F.Rifat ORTAÇ; **Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti ve Yasaklar**, (Yayınlanmamış Master Tezi), G.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 1986, s.1

³ ORTAÇ; a.g.t., s.1,

⁴ “5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Gerekçesi”, **TBMM Tutanak Dergisi**, Dönem VII, Cilt 9-1, TBMM Basımevi, Ankara 1949, Toplantı, s.79-89, Gerekçe, s.2

bilgilerin gizliliğinin korunmasıdır. Bilgilerin gizliliğinin korunması, sadece açıklanmamasını değil aynı zamanda gerek görevliler tarafından gerekse üçüncü kişiler tarafından kullanılmamasını da kapsamaktadır.

Vergi mahremiyeti müessesesinin bu temel amacının yanında diğer bazı amaçları da vardır. Bu amaçlar, vergi mahremiyetini düzenleyen VUK'un 5.maddesinin ilgili fıkralarından anlaşılabilir. Bu amaçlardan bazıları, mükelleflerle idare arasında karşılıklı güven oluşumunu sağlamak, vergilerin toplanması sırasında kamuoyunun etkisinden yararlanmak, vergi verimini artırmak gibi esas amacın tamamlayıcıları niteliğinde olan amaçlardır.

3. ANAYASAL TEMELLERİ

Anayasanın 20. maddesi, genel anlamda mahremiyet kavramına ilişkin hükümler içermektedir. Madde metni şu şekildedir ; *“herkes özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz. Adli soruşturma ve kovuşturmanın gerektirdiği durumlar saklıdır.*

Kanunun açıkça gösterdiği hallerde, usulüne göre verilmiş hakim kararı olmadıkça, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınan merciin emri bulunmadıkça, kimsenin üstü, özel kağıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz.” Madde metnine göre, gizlilikle ilgili iki temel durum söz konusudur. Bunlardan birisi, kişinin özel hayatının ve aile hayatının gizliliğidir. Diğer ise hakim kararı olmadıkça ve kanunda yetkili kılınan merciin emri bulunmadıkça, kişilerin üstünün, eşyalarının ve özel kağıtlarının aranmayacağı ve bunlara el konulamayacağı ile ilgilidir.

Kişilerin temel hak ve özgürlükleri arasında özel hayatının gizliliği ve bu gizliliğin korunması yer almaktadır⁵. Dolayısıyla, hem diğer kişiler hem de devlet, yapılan uygulamalarda bu haklara riayet etmek zorundadır. Vergilendirme ile ilgili işlemlerde kişilerin özel hayatlarına ilişkin bilgiler elde edilmektedir. Söz konusu bilgileri öğrenenler tarafından açıklanması, Anayasa'nın bu hükümleri gereğince yasaklanmıştır.

Ayrıca Anayasa'nın 26.maddesinde düşünceyi açıklama ve yayma hürriyetine ilişkin hükümler yer almaktadır. Madde hükmüne göre; herkes düşünce ve kanaatlerini söz, yazı, resim veya başka yollarla tek başına veya toplu olarak açıklama ve yayma hakkına sahiptir. Ancak söz konusu hakkın kullanılması, aynı maddenin ilerleyen satırlarında bazı durumların varlığına bağlı olarak sınırlanmıştır. Açıklanması yasak olan bu durumların bazıları; *“başkalarının şöhret veya haklarının, özel hayatlarının aile hayatlarının ve kanunun öngördüğü meslek sırlarının”* korunmasıdır. Bu madde hükmünde de kişilere ait bazı özel bilgilerin açıklanamayacağına dair hükümler yer almaktadır. Bütün bu açıklamalar göstermektedir ki, kişilerin özel

⁵ Daha geniş bilgi için bkz., Mehmet AKAD-Abdullah DİNÇKOL, **1982 Anayasası, Madde Gereklere ve Maddelerle İlgili Anayasa Kararları**, Alkım Yayınları İstanbul 1998, s.104, 105, 106

hayatlarıyla ilgili bilgilerin gizliliğinin korunması öncelikle Anayasa ile hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla vergilendirme işleminin gerçekleştirilmesi sırasında görevlilerin mükelleflerle ilgili olarak öğrendikleri bilgileri-istisnai durumlar hariç-açıklamaları Anayasa ile yasaklanmıştır.

II. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ MAHREMİYETİ UYGULAMASI

Mahremiyet müessesesi ile ilgili olarak VUK'un 5. maddesinde ve 6183 sayılı yasanın 107.maddesinde düzenlemeler yapılmıştır. Çalışma VUK hükümleri çerçevesinde yapılacaktır. Ancak burada kısaca 6183 sayılı Yasa hükmüne de yer verilecektir.

6183 sayılı Kanunda mahremiyete ilişkin düzenlemeler; 107. maddede yer almaktadır. Madde hükmüne göre; bu kanunun uygulanmasında görevli olan kişilerin, kamu borçlusunun ve onunla ilgili kişilerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesaplarına dair öğrendikleri sırlarla gizli kalması gereken diğer hususları açıklamaları yasaklanmıştır. Kanun metninde yer alan "kamu borçlusu" kavramı vergi kanunlarında yer alan mükellef kavramından daha geniş bir anlam ifade etmektedir. Diğer bir ifadeyle bu kanuna göre mükellef dahil bütün kamu borçlularına ait sırların ifşası yasaklanmıştır.

Mahremiyeti ihlal edenlere verilecek ceza ise iki şekilde ortaya çıkmaktadır⁶. Öğrendikleri sırları yalnızca açıklayanlar iki aydan altı aya kadar hapis cezası ile cezalandırılırken, bu sırları kendileri ve başkaları için menfaat teminine yönelik olarak açıklarlarsa bu durumda hapis cezası, beş aydan iki yıla kadar olmaktadır ve ayrıca bir daha devlet hizmetinde kullanılmamaktadırlar. Sadece ifşa edenler, tekrar bu suçu işledikleri takdirde bunlar da bir daha devlet hizmetinde kullanılmamaktadırlar.

Burada VUK'daki "vergi mahremiyetinin ihlali" ile 6183 sayılı Kanundaki "sırrın ifşası" kavramlarının karıştırılmaması gerekmektedir. Eğer sır ya da mahremiyet verginin tahakkuk aşamasında ihlal ve ifşa edilmişse VUK'a göre, tahsil ve takip aşamasında işlenmişse, 6183 sayılı Kanuna göre cezalandırılacaktır⁷.

1. VERGİ MAHREMİYETİNİN UYGULANACAĞI KİŞİ, KONU VE FİİLLER

1.1. Kişiler

Vergi mahremiyetinin uygulanacağı kişiler; Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinde "mükellef ve mükellefle ilgili olan kişiler" olarak ifade

⁶ Yılmaz ÖZBALCI, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2000, s.885

⁷ ÖZBALCI, *Amme Alacaklarının Tahsili.....*, s. 886, Elif SONSUZOĞLU, "Çeşitli Yasalara Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları*, S.141, Yıl 2000, s.121-122

edilmiştir. Bu maddede; vergi mahremiyetine uymak zorunda olan kişilerin, görevleri dolayısıyla mükellef ve mükellefle ilgili kişilerin şahıslarına ilişkin olarak elde ettikleri ve gizli kalması gereken bilgileri açıklayamayacakları, kullanmayacakları ve üçüncü şahıslara kullandıramayacakları hükmü yer almaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nda mükellefle ilgili olarak yapılan açıklamalar ışığında, şahıslarına ilişkin olarak elde edilen bilgiler nedeniyle vergi mahremiyeti uygulanacak kişiler; gerçek kişiler, tüzel kişiler ve tüzel kişiliği olmayan vakıf ve cemaatler olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 8.maddesinin 4. fıkrasında, kanunda geçen mükellef tabirinin vergi sorumlusuna da şamil olduğu ifade edilmiştir. Aynı maddede, vergi sorumlusu; verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlanmıştır. Vergi sorumlusu mükellef kapsamına dahil olduğuna göre VUK'un 5.maddesi hükmü gereğince vergi mahremiyeti, vergi sorumlusunun şahsına ait bilgilere ilişkin olarak da uygulanacaktır.

Vergi mahremiyetinin uygulanacağı diğer bir grup ise mükellefle ilgili kimselerdir. "Mükellefle ilgili kimseler" ifadesinden anlaşılan, mükellefin eşi, usul, furuğu, civar hısımları ve münasebette bulunduğu gerçek ve tüzel kişilerdir⁸. Kanunda mükellef ile ilgili olan kişilere ilişkin herhangi bir sınırlama getirilmemiş ve kapsamı çok geniş tutulmuştur⁹.

1.2. Konular ve Fiiller

Vergi Usul Kanununun 5.maddesinde; kişilerin yanında bazı konu ve fiillerle ilgili mahremiyet hükümlerine de yer verilmiştir. Vergi mahremiyetinin uygulanacağı konular; ilgili görevliler tarafından, mükelleflerin işletmelerine, servetlerine ve mesleklerine ilişkin olarak öğrenilen bilgilerdir. Vergi mahremiyetine uymak zorunda olanların görevlerini ifa sırasında, mükellefler ve mükelleflerle ilgili olan kişilerin işletmelerine, servetlerine ve mesleklerine ilişkin olarak; elde ettikleri bilgileri açıklamaları, kullanmaları ve başkalarına kullandırmaları vergi mahremiyetini ihlal sayılmıştır.

Vergi mahremiyeti uygulaması kapsamına giren fiiller; mükellef ve mükellefle ilgili kimselerin fiilleri, hesapları ve işlemleridir.

Vergi mahremiyeti kapsamına giren konu ve fiilleri geniş bir bakış açısıyla incelediğimizde kapsamının oldukça geniş tutulduğunu görmekteyiz. Nitekim madde metninde yer alan "...gizli kalması lazım gelen diğer hususlar...." ifadesinden mükellefin yukarıda sayılanlar dışında diğer bazı gizli bilgileri de olacağı anlaşılmaktadır¹⁰.

⁸ Yılmaz ÖZBALCI, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, s.94, Şükrü KIZILOĞLU, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, Savaş Yayınları, Ankara 1991, s.97

⁹ F.Rifat ORTAÇ, "Vergi Mahremiyetinin Kapsamı", *Mali Sorunlara Çözüm*, Aralık 1986, Yıl.2, S.12, s.26

¹⁰ ORTAÇ, a.g.m., s.30

2. VERGİ MAHREMİYETİNE UYMAK ZORUNDA OLANLAR

Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesine göre vergi mahremiyetine uymak zorunda olanlar; vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar ve vergi işlerinde kullanılan bilirkişilerdir.

2.1.Vergi Muameleleri ve İncelemeleri İle Uğraşan Görevliler

VUK'ta "vergi incelemeleri ile uğraşan memurlar" belirtilmişken, "vergi muameleleri ile uğraşan görevlilere" ilişkin kesin bir açıklama yapılmamıştır. Vergi incelemeleri ile görevli olan memurlar; maliye müfettişleri ve maliye müfettiş yardımcılar, hesap uzmanları ve hesap uzman yardımcılar, gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri, vergi denetmenleri ve vergi denetmen yardımcılar, ilin en büyük mal memuru, vergi dairesi müdürleri, gelirler genel müdürlüğünün merkez ve taşra teşkilatında görev yapan memurlardır(VUK md. 135). Bu sayılanların dışında, Bankalar Kanunu'na göre, bu kanunun uygulanması ile ilgili olarak bankalar yeminli murakıpları ve bunların yardımcılarını da vergi incelemesinde yetkilidirler. Ayrıca takdir komisyonları da taktir ettikleri matrah, fiyat, ücret ve sair kıymet taktirlerine ilişkin olarak vergi incelemesi yapabilirler(VUK md.75).

Vergi muameleleri ile uğraşan memurlar; yukarıda da ifade edildiği gibi kanunda açıkça belirtilmemiştir. Vergi muameleleri ile uğraşan memurlar kavramından ilk bakışta anlaşılan vergilendirme işlemi ile ilgili olarak tarh aşamasından tahsil aşamasına kadar geçen bütün aşamalarda her türlü işleri yapan bütün memurlardır¹¹. Bakış açısı genişletilince, vergi idaresinde görev alan tüm memurlar, kapsamın içine girmektedir. Ancak vergi idaresi içinde olmayıp da vergi muameleleri ile uğraşan memurlar da bu kapsama dahil edilmektedir. Örneğin arama işleminde görevli olan polis de vergi mahremiyetine uymak zorundadır¹².

Vergi idaresinin dışında il özel idareleri, belediyeler ve köylerde vergi ile uğraşan memurlar da vergi mahremiyetine uymak zorundadırlar¹³.

2.2. Vergi Kanunlarına Göre Kurulan Komisyonlara İştirak Edenler

Vergi Usul Kanunu'na göre kurulan komisyonların belli başlıları şunlardır; Takdir komisyonu (VUK md.72/1), Arsalar için takdir komisyonu (VUK md.72/2), Araziler için takdir komisyonu, (VUK md.72/3), Zirai kazançlar il komisyonu, (VUK md.83/1), Zirai kazançlar merkez komisyonu (VUK md.85/1), Uzlaşma komisyonları, (Uzlaşma Yönetmeliği, 3 Şubat 1999 tarihli RG), Tadilat komisyonu (VUK. md.80). Vergi kanunlarına göre kurulan bu komisyonlara katılanların; komisyon raporunun hazırlanması için

¹¹ ÖZBALCI, Vergi Usul Kanunu Yorum..... , s. 93

¹² ORTAÇ, a.g.t., s.30

¹³ ORTAÇ, a.g.t., s.30

gerekli bilgilerin toplanması sırasında veya raporun hazırlanması sırasında ya da ilgili makamlara sunulması aşmasında mükelleflere ve mükelleflerle ilgili diğer kişilere ait olup da gizli kalması gereken bilgileri kullanmaları, üçüncü kişilere kullandırmaları ve açıklamaları yasaklanmıştır (VUK md.5).

Kanun metninde “vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler” lafzından anlaşılan mahremiyete uymak zorunda olanların sadece komisyona iştirak edenler olduğudur. Oysa komisyona iştirak edenlerin dışında, komisyon raporunun gerek hazırlanması aşamasında gerekse diğer aşamalarda, mahremiyet konusuna giren bilgileri öğrenen diğer bazı kişiler de olabilmektedir. Mahremiyet uygulamasının bu kişileri de kapsamı yerinde bir uygulama olur¹⁴.

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

Ülkemizde vergi yargısıyla görevli olan mahkemeler Danıştay, bölge idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleridir. Söz konusu mahkemelerde yapılan yargılamalar sırasında mükelleflere ait olup gizli kalması gereken bazı bilgiler, yargıçların yanında mahkemelerde görevli olan diğer memurlar tarafından öğrenilebilmektedir. Gizli kalması gereken bu bilgilerin kullanılmasının ve açıklanmasının önlenmesi amacıyla, Vergi Usul Kanunu’nun 5. maddesiyle, yargılamayla doğrudan ilgili olup olmadığına bakılmaksızın bu mahkemelerde görevli olan bütün memurlara vergi mahremiyetine uyma zorunluluğu getirilmiştir.

Vergi Usul Kanunu’nun 5. maddesinde yer alan “...görevli olanlar...” kavramı, söz konusu kurumlarda çalışan tüm görevlileri ifade etmektedir¹⁵. Dolayısıyla bu kurumlarda çalışıp ta mükellef ve mükellefle ilgili kişilere ait gizli bilgileri öğrenen herkes vergi mahremiyetine uymak zorundadır.

2.4. Vergi İşlerinde Kullanılan Bilirkişiler

Vergi yargısıyla görevli olan mahkemelerde görev yapan yargıçlar, yargılama işlemi yaparken bazen mesleki bilgilerinin dışında bazı teknik ve özel bilgilere gereksinim duyabilmektedirler. Bu durumlarda yargılama işleminin yapılmasında bilirkişilerin bilgisine ihtiyaç duyulmakta ve bilirkişi talep edilmektedir. Bilirkişi dava ile ilgili olarak çalışırken mükellefe ait bazı gizli bilgileri elde edebilmektedir. Bu nedenle Vergi Usul Kanunu’nun 5. maddesiyle, bilirkişilere de vergi mahremiyetine uyma zorunluluğu getirilmiştir.

Vergi mahremiyetine uymak zorunda olanlar, her ne sebeple olursa olsun mesleklerinden ayrıldıklarında da mahremiyete uymak zorundadırlar. Diğer bir ifadeyle vergi mahremiyetine uymak konusunda herhangi bir süre sınırlaması yoktur.

¹⁴ KIZILOĞLU, Vergi Usul Kanunu....., s.102

¹⁵ ORTAÇ. a.g.m., s.27

3. VERGİ MAHREMİYETİNİN İSTİSNALARI

3.1. Vergi Levhasında Yer Alan Bilgiler

Vergi Usul Kanunu'nun 5.maddesinin 2.fıkrasına göre; vergi levhasında yer alan bilgiler, vergi mahremiyetinin kapsamı dışında kalan konulardan birisidir. Vergi levhalarında bulunması gereken, dolayısıyla vergi mahremiyetinin kapsamı dışında kalan bilgiler¹⁶; mükellefin adı-soyadı, ticaret ünvanı, işyeri adresi, bağlı bulunduğu vergi dairesi, vergi numarası, vergi türü, beyan edilen matrah ve bu matrahın ait olduğu yılın tahakkuk eden vergisi, bağlı bulunduğu vergi dairesinin tasdik şerhidir.

Vergi levhası asmak zorunda olduğu halde asmayan mükellefler, VUK'un 353.maddesinin 2. fıkrası gereğince özel usulsüzlük cezası ile cezalandırılmaktadırlar.

3.2. Vergi İlan Cetvelleriyle Yapılan İlanlar

Vergi güvenliğini sağlamak amacıyla baş vurulan yöntemlerden birisi de mükelleflere ilişkin bazı bilgilerin vergi ilan cetvelleriyle ilan edilmesidir. Bu şekilde açıklanan bilgiler, VUK'un 5. maddesine göre vergi mahremiyetini ihlal sayılan hallerin dışındadır. Vergi ilan cetvelleriyle açıklanacak bilgiler şunlardır (VUK md.5/2);

- *Gelir vergisi mükelleflerinin zarar dahil yıllık gelir vergisi matrahları ve tarh olunan vergileri*
- *Sermaye şirketlerinin kurumlar vergisi beyannamesinde gösterdikleri zarar dahil yıllık kurumlar vergisi matrahları ve tarh olunan vergileri*
- *Mükelleflerin ad ve ünvanları*

Yukarıdaki bilgiler, mükelleflerin bağlı buldukları vergi dairesi tarafından beyannamenin verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerine asılacak cetvellerle ilan edilecektir. Eğer mükellef herhangi bir teşekküle bağlı ise ilan bu teşekkülde de yapılabilir.

Madde metni incelendiğinde, vergi ilan cetvelleriyle ilan olunacak bilgilerin sadece gelir vergisi mükellefleri ile sermaye şirketi olan kurumlar vergisi mükelleflerinin beyannamelerinde beyan ettikleri matrahları ile tarh edilen vergilerinin ilan edileceği anlaşılmaktadır. Buradan şu sonuç çıkarılabilir; beyanname vermeyen ancak vergi ödeyen bazı mükelleflerle, kurumlar vergisi mükellefi olup da sermaye şirketi olmayan bazı mükellefler kapsam dışında kalmaktadır. Bu kesimlerin de ilan kapsamına alınması yerinde bir uygulama olur.

3.3. Beyana ve Cezalara İlişkin Olarak Maliye Bakanlığınca Yapılan Açıklamalar

Mükellefler üzerinde vergi ödeme bilincinin oluşturulması ve vergi ödeme konusunda kamuoyunun etkisinden yararlanmak amacıyla Maliye

¹⁶ 142 sıra No'lu VUK Genel Tebliği, 19.02.1981 tarih ve 17256 sayılı Resmi Gazete

Bakanlığının mükelleflere ait bazı bilgileri açıklaması vergi mahremiyetinin ihlali sayılmamaktadır. Bu bilgiler (VUK md. 5/4);

- *Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları*
- *Kesinleşen vergi ve cezalar*
- *Vadesi geçtiği halde ödenmemiş vergi ve cezalardır.*

Ayrıca bu fıkra, kamu görevlileri tarafından yapılan adli ve idari soruşturmalara ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgelerin verileceği hükmüne yer verilmiştir. Nitekim bu konuda verilmiş bir Danıştay Kararına göre Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Müfettişleri tarafından görevlerinin ifası sırasında vergi dairelerinden istenilen bilgi ve belgelerin verilmesinin vergi mahremiyetini ihlal sayılmamaktadır¹⁷. Bu uygulamadan beklenen amaç, inceleme ve soruşturma yapan kamu görevlilerinin görevlerini daha etkin bir şekilde yapmalarını sağlamaktır¹⁸.

3.4. Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleyenlerin Meslek Odalarına ya da Birliklerine Bildirilmesi

Sağlıklı bir vergilendirme yapılabilmesi için, ticari hayat içerisinde gerçekleştirilen mal ve hizmet alış-verişlerinin, tevsik edici belgelerle belgelendirilmeleri gerekmektedir. Ancak bazı mükellefler yapmış oldukları alış-verişleri gizleyerek vergi ödememek için sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme yoluna başvurabilmektedirler. Vergi Usul Kanunu'nun 5.maddesinin 4.fıkrasına göre; sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri vergi inceleme raporuyla tespit olunan mükelleflerin kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı SM, SMM ve YMM Kanununa göre kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal sayılmamaktadır.

Kanuna metnine göre; söz konusu fiili gerçekleştirenlerin ilgili oda ve birliklere bildirilmesi için sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura düzenlendiğinin vergi inceleme raporuyla tespit edilmesi yeterlidir. Oysa aynı fiille ilgili olarak, yargı aşamasında söz konusu fiilin gerçekleşmediğine dair hüküm verilebilmesi de muhtemeldir. Bu durumda mükellefin aleyhine işleyen bir durum söz konusu olabilir.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlendiği veya kullanıldığı kesinleşmeden 3568 sayılı Kanuna göre kurulan birlik ve teşekküllere yapılan bildirimler; söz konusu kuruluşların bir bakıma idare adına denetim yapmaları dolayısıyla normaldir¹⁹. Ancak; mükellefin bağlı

¹⁷ Dn. 4.D. 20.12.1984 tarih ve E.1984/291, K.1984/294

¹⁸ Çağlan Ahmet GENÇER, "Vergi Usul Kanunu'nun Vergi Mahremiyeti, Gecikme Faizi İşli Bırakma, İbraz Mecburiyeti Ve Yetki Maddelerinde Yapılan Değişiklikler", **Vergi Sorunları**, Yıl.1998, S.120, s.132

¹⁹ ÖZBALCI, **Vergi Usul Kanunu Yorum...**, s.104

bulunduğu birlik ve mesleki teşekküllere yapılan bildirimler tartışma konusu olmaktadır²⁰. Çünkü vergi inceleme raporu nihai karar niteliğinde değildir.

Yukarıdaki fıkra hükmüne göre kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumlar da vergi mahremiyetine uymak zorundadırlar. Bilgilerin açıklanması ile ilgili usullerin belirlenmesinde ise Maliye Bakanlığı yetkilidir(VUK md. 5/4).

4. VERGİ MAHREMİYETİNİN İHLALİ VE ORTAYA ÇIKACAK SONUÇLAR

4.1. Vergi Mahremiyetinin İhlaliyle Oluşan Suç ve Unsurları

Vergi mahremiyetini ihlali suçunda, suçun kanuni unsurunu Vergi Usul Kanununun 362.maddesinde yer alan düzenleme oluşturmaktadır. Bu madde hükmüne göre vergi mahremiyetine uymayanlar, TCK'nın 198.maddesine göre cezalandırılacaktır. Suçun maddi unsuru, ilgili kanuna göre suç sayılan fiilin işlenmesidir²¹. Vergi mahremiyetini ihlal suçunda, suçun maddi unsuru “vergi mahremiyetine uyulmaması”dır. VUK'un 5.maddesine göre vergi mahremiyetine uyulmaması iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Bunlar; sırrın açıklanması ve sırrın kullanılmasıdır.

Sırrın açıklanması; mükellef ve mükelleflerle ilgili olup ta gizli kalması gereken bilgilerin üçüncü kişilere açıklanmasıdır. Sırrın açıklanmasında önemli olan nokta; açıklama yapılan kişinin bu sırrı öğrenmek konusunda bir hak ve yetkiye sahip olmasıdır²². Belirtilmesi gereken bir diğer nokta sırrın açıklama yönteminin önemli olmadığıdır. Diğer bir ifade ile ister yazılı isterse sözlü olsun açıklanan sır yine de suç teşkil etmektedir.

Sırrın kullanılması; mükellef ve mükelleflerle ilgili kişilerin sırrlarının, mahremiyete uymak zorunda olan görevliler tarafından kullanılması veya başkalarına kullandırılmasıdır. Sırrın kullanılması ve başkalarına kullandırılması da vergi mahremiyetini ihlal suçu sayılmıştır. “Kullanma” fiilinden maksat, sırrı açıklamaksızın ondan menfaat temin etmektir ve bu fiilin suç sayılabilmesi için mükellefin zarar görmesi şart değildir²³.

Suçun manevi unsuru; Kanunun suç saydığı fiilin bilerek ve isteyerek işlenmesidir. Söz konusu fiilin cezalandırılabilmesi için kişinin bu fiilden manen sorumlu olması, yani kusurlu olması gerekmektedir²⁴. Kusur; kanunun suç saydığı yasağı kişinin bilerek ve isteyerek ihlal etmesidir.

²⁰ ÖZBALCI, **Vergi Usul Kanunu Yorum**....., s.104

²¹ Raci ÜN, “Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımında Kaçakçılık Suçunun Oluşumu İçin Kasıt Unsurunun Varlığı Gereklidir”, **Yaklaşım**, Yıl.9, S.106, Ekim 2001, s.73

²² Sahir ERMAN, **Vergi Suçları, Ticari Ceza Hukuku:IV**, İstanbul Üniversitesi Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Prof. Dr. Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi, İstanbul 1988, s.101

²³ ERMAN., a.g.e., s.102

²⁴ Hasan Hüseyin BAYRAKLI, **Vergi Ceza Hukuku**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını, No:5, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayını, No:4, Afyon 1996, s.71

Buradaki kasıttan anlaşılın; hukuka aykırı bir fiilin işlenmekte olduğu bilinciyle ve isteyerek hareket etmektir²⁵.

Vergi mahremiyetini ihlal suçunda, suçun manevi unsuru sırrın açıklanması veya kullanılmasıdır. Burada kasıttan anlaşılın; failin açıkladığı bilginin sır olduğunu bilmesi ve bunu açıklamayı bizzat istemesidir. Ayrıca sırrın sahibine özel zarar vermek gibi bir kasıt aranmaz²⁶. Vergi mahremiyetine uymak zorunda olanların öğrendikleri sırların, bu kişiler tarafından iyi muhafaza etmeme, yüksek sesle konuşma, herkesin görebileceği bir yere koyma gibi nedenlerle başkaları tarafından öğrenilmesi durumunda, kasıt olmadığı için suçun manevi unsuru oluşmamış kabul edilir²⁷.

4.2. İşlenen Suça Uygulanacak Ceza

Vergi mahremiyetinin ihlali durumunda verilecek ceza konusunda Vergi Usul Kanunu'nun 5.maddesinde ve 362.maddesinde düzenlemeler yapılmıştır. Her iki yasal düzenleme de hürriyeti bağlayıcı düzenlemedir ve verilecek cezalar konusunda TCK'ya atıf yapılmıştır.

5.maddede yapılan düzenleme; vergi mahremiyetine uymak zorunda olan kişilerin mükelleflerle ve mükelleflerle ilgili kişiler hakkında öğrendikleri bilgileri söz konusu kişilerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edecek şekilde kullanmaları durumunda karşılaşılabilecek cezayla ilgilidir. Bu şekilde oluşacak ceza, TCK'nın 480, 481 ve 482.maddelerinde yazılı cezaların üç misli olarak uygulanacaktır. Söz konusu maddelerde, hakaret ve sövme fiillerine ilişkin cezalar yer almaktadır.

362.madde ile yapılan düzenleme; vergi mahremiyetine uymak zorunda olanların öğrendikleri sırları ifşa etmeleri, kullanmaları ve kullandırmaları durumunda verilecek cezaya ilişkindir. Buna göre verilecek ceza; TCK'nın 198. maddesinde yer alan cezaların 2 katı olarak belirlenmiş ve 2 aydan az olamayacağına ilişkin şart konulmuştur. Bu maddede belirtilen suçları tekrar işleyenler ise bir daha kamu hizmetinde kullanılmayacaktır (VUK md.362/2).

III-VERGİ MAHREMİYETİNİN SAĞLADIĞI YARARLAR VE UYGULAMADA KARŞILAŞILAN GÜÇLÜKLER

1. VERGİ MAHREMİYETİNİN SAĞLADIĞI YARARLAR

1.1. MÜKELLEFLER AÇISINDAN

1.1.1.Mükelleflerin Özel Hayatlarının Gizliliği İlkesine Uyulması

Mükelleflerin özel hayatlarının gizliliği ve bu gizliliğin korunmasına ilişkin düzenlemeler, Anayasa'da yer alan düzenlemelerle daha da güçlenmektedirler. Bu doğrultuda vergilendirme işlemi sırasında öğrenilen

²⁵ BAYRAKLI, s.74

²⁶ Suat TAŞ-Şerafettin KARAKIŞ, "Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu", *Vergi Dünyası*, S.227, Aralık 2000, s.93

²⁷ TAŞ-KARAKIŞ, s.93

bilgilerin gizliliğinin korunması için vergi kanunlarında da düzenlemeler yapılmıştır. Vergi kanunlarının uygulanması sırasında, görevli olan memurlar tarafından mükelleflerin ve mükelleflerle ilgili kişilerin özel hayatlarına ilişkin bazı gizli bilgiler öğrenilebilmektedir. Bu bilgilerin açıklanması veya kullanılması, gerek idare açısından gerekse mükellefler açısından bazı olumsuz sonuçlar doğurabilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nda yer verilen vergi mahremiyeti ile vergilendirme sırasında mükelleflerle ilgili olarak öğrenilen ve gizli kalması gereken bilgilerin gizliliğinin korunması, yasal zorunluluk haline getirilmiştir. Böylece mükelleflerin özel hayatlarının gizliliği ve korunması sağlanmış olmaktadır.

1.1.2. Mükellefin Vergi İdaresine Karşı Güveninin Tesisi

Etkin bir vergilendirmenin yapılabilmesinin ön koşullarından birisi, mükelleflerin gelir, servet ve harcamalarının tam olarak kavranmasıdır. Modern vergi sistemlerinde bu durumun gerçekleşmesinin en kolay yollarından birisi, mükelleflerin bizzat kendilerinin beyanlarıdır. Mükellefler, vergi idaresine gelir, servet ve harcamalarına ilişkin bilgileri verirlerken, bu bilgilerin vergi idaresinin dışında hiçbir kişi ve kurum tarafından bilinmesini ve kullanılmasını istememektedirler.

Vergi mahremiyeti müessesesi mükelleflerin bu isteklerine uygun olarak, idare tarafından öğrenilen bilgilerin diğer kişi ve kurumlar tarafından öğrenilmesini ve kullanılmasını engellemektedir. Bu durumun sonucunda ise mükelleflerin vergi idaresine karşı güvenleri artmaktadır. Vergilendirme işlemi karşılıklı güven duygusu içerisinde gerçekleşmektedir.

1.1.3. Ticari Rakiplerine Karşı Mükellefin Korunması

Özellikle ticari ve sınai faaliyetlerle uğraşan mükellefler, işleri gereği piyasa koşullarında faaliyette bulunmaktadır. Piyasa koşullarının en önemlilerinden birisi rekabettir ve müteşebbislerin varlıklarını devam ettirebilmeleri, rakipleri arasında güçlerini korumalarına bağlıdır. Bu nedenle gelir, servet, faaliyet alanı ve yeni fırsat ve olanaklarına ait bilgilerin diğer kişi ve kuruluşlar tarafından öğrenilmesi ve kullanılması mükelleflere zarar vermektedir.

Vergi mahremiyeti müessesesi, vergilendirme sırasında öğrenilen mükelleflere ait bilgilerin rakipleri tarafından öğrenilmesini engelleyerek haksız rekabet oluşmasını ortadan kaldırmakta ve vergi ödeyen mükellefleri ticari rakiplerine karşı korumaktadır.

1.2. VERGİ İDARESİ AÇISINDAN

1.2.1. Vergi Toplanmasında Otokontrol Sağlanması ve Vergi Veriminin Artırılması

Vergi mahremiyeti müessesesinde yapılan düzenlemeler incelendiğinde, mükelleflere ait bazı bilgilerin açıklanacağına dair hükümlere yer verildiği görülmektedir. Söz konusu bilgiler; mükelleflerin beyannamelerinde gösterdikleri matrahlar, ödenecek vergiler, ödenen vergiler

ve varsa gecikmiş vergilerle vergi cezalarından oluşmaktadır. Bu bilgiler; vergi levhasında, vergi ilan cetvellerinde yer alabilmekte ve gerekli 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 verilmektedir.

Yukarıda anlatılan şekilde, mükelleflere ait bazı bilgilerin kamu oyuna duyurulması, mükellefler üzerinde otokontrol sisteminin oluşmasını sağlamakta ve vergi ödeme bilinç ve şuurunu artırarak vergi ödenmesini teşvik etmektedir. Vergi mahremiyeti uygulaması, bu yönüyle vergi verimini artırıcı bir etki doğurmaktadır.

1.2.2. Vergi Uygulamasında Kolaylık Sağlanması

Vergi uygulamasının kolaylaşmasının en temel koşulu, vergilendirmeye kaynak teşkil eden unsurların kavranması ve bu kaynaklara göre vergilendirme yapılmasıdır. Vergilendirmeye kaynak teşkil eden unsurların kavranması için, idarenin söz konusu unsurları eksiksiz bir şekilde tespit etmesi gerekmektedir. Ancak idarenin bunu tek başına mükellefin yardımı olmaksızın gerçekleştirmesi kolay değildir. Diğer bir ifadeyle vergilendirmeye kaynaklık eden unsurların tespitinde ve ona göre vergilendirme yapılmasında mükelleflerin yardımına gereksinim duyulmaktadır. Bu işlemin gerçekleştirilmesinde mükellefin, kendisine ait bilgileri doğru bir şekilde vermesi gerekmektedir.

Mükellefin, vergi idaresine vereceği bilgilerin açıklanmamasının ve başkaları tarafından kullanılmayacağını garanti edilmesi, mükellef üzerinde güven duygusu oluşturmakta ve vergilendirme işlemi için gerekli olan tüm bilgileri vergi idaresine kolayca verilebilmektedir. Böylece, vergi idaresi gerekli olan bilgilere kolayca ulaşmakta, vergilendirme işleminin gerçekleştirilmesi mükelleflerin de yardımıyla önemli ölçüde kolaylaşmaktadır.

2. VERGİ MAHREMİYETİNİN UYGULANMASINDA ORTAYA ÇIKAN GÜÇLÜKLER

Vergi hukuku içinde önemli bir yer tutan vergi mahremiyeti ilkesinin uygulanmasında bazı güçlüklerle karşılaşmaktadır. Burada bu güçlüklerle ana hatlarıyla değinilecektir.

Kanunda vergi mahremiyetine uymak zorunda olanlar; vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar ve vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler olarak belirtilmiştir. Ancak, vergilendirme işlemi sırasında, bu kişilerin dışında diğer bazı kişiler de mükellef ve mükellefle ilgili kişilere ait gizli bilgileri öğrenebilmektedirler. Vergi mahremiyeti ilkesinin etkinliği açısından bu kişilerin de vergi mahremiyetine uymak zorunda olanlar kapsamına dahil edilmesi gerekmektedir.

Vergi mahremiyeti ilkesinin uygulanmasında karşılaşılan diğer bir güçlük, kanun metninde yer alan "mükelleflerle ilgili kişiler" ifadesinin

kapsamının tam olarak belirli olmamasıdır. Konuyu uzmanlarına göre bu kavram en geniş ifadesiyle mükelleflerle doğrudan yada dolaylı olarak ilişkide bulunan tüm kişileri kapsamaktadır. Ancak bu konuda tam bir açıklık mevcut değildir.

Vergi mahremiyetine uymak zorunda olanların gerek görevleri sonrasında gerekse görevlerinden ayrıldıktan sonra mükelleflere ait sırları açıklamadıklarının ve kullanmadıklarının takip ve tespiti, vergi mahremiyetinin uygulanmasını güçleştiren bir diğer durumdur. Öyle ki vergi idaresinde görevli olan bir çık kalifiye eleman özel sektör tarafından transfer edilmekte ve ticari yaşamda mükelleflerle karşı karşıya gelebilmektedir. Bu durumlarda vergi mahremiyetinin ihlal edilip edilmediğinin tespiti çok zordur.

Mahkemeler, vergi uyumsuzluklarının çözüme kavuşturulması için yargılama işlemini yaparlarken mükelleflere ait gizli bilgileri vergi idaresinden alabilmektedirler. Mahkemelerin halka açık olması nedeniyle bu bilgiler başkaları tarafından öğrenilmekte ve mahremiyet ihlal edilmektedir. Bu durumda vergi mahremiyetine uyulmasının zorluğu uygulamada karşılaşılan bir diğer güçlüktür²⁸.

SONUÇ

Etkin bir vergilendirme yapılabilmesi için öncelikle vergilendirmeye kaynak teşkil eden unsurların tespit edilmesi gerekmektedir. Bu unsurların tespitinde sadece idarenin gayret ve çabaları yeterli olmamakta, mükelleflerin de yardımına gereksinim duyulmaktadır. Mükellefler kendi özel hayatlarına, gelirlerine, servetlerine, mesleklerine ve faaliyet alanlarına ilişkin bilgileri vergi idaresine verirlerken bu bilgilerin gizli kalmasını isteyeceklerdir. Eğer mükellefler, bu bilgilerin başkaları tarafından öğrenileceği ve kullanılacağı endişesini taşırlarsa vergilendirme işlemi için gerekli olan bilgileri idareye verme konusunda tereddüde düşebileceklerdir. Bütün bu tereddüt ve endişelerin ortadan kaldırılarak vergilendirmenin sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlayacak bilgilerin elde edilmesi ve bu bilgilerin gizliliğinin korunması için vergi hukukunda vergi mahremiyeti ilkesine yer verilmiştir.

Vergi mahremiyeti ilkesi, hem vergi idaresi hem de mükellefler açısından bir çok olumlu sonuçlar doğurmaktadır. Bu müesseseyle, vergi idaresi vergilendirme işlemini kolayca gerçekleştirmekte, mahremiyetin kapsamı dışında yer alan bazı bilgilerin açıklanmasıyla vergilerin toplanmasında kamu oyunun baskısından yararlanarak vergi kaçak ve kayıplarını azaltmaktadır. Diğer taraftan mükelleflerin özel hayatlarının gizliliği korunmakta, mükelleflerin idareye karşı güvenleri artmakta ve vergilerin toplanmasında mükelleflerin yardımından yararlanılmaktadır.

²⁸ Ortaç, a.g.t., s.66

Türk vergi hukukunda çok önemli bir fonksiyon gören vergi mahremiyeti ilkesinin uygulanmasında bazı güçlüklerle karşılaşmaktadır. Genel olarak bu güçlükler, mahremiyet kapsamına giren kişilerin tespitinin zorluğundan ve özellikle bazı kamu görevlilerinin görevlerinden ayrıldıktan sonra vergi mahremiyetini ihlal edip etmediklerinin tespitinin zorluğundan kaynaklanmaktadır. Bu güçlüklerin ortadan kaldırılması vergi mahremiyetini daha fonksiyonel hale getirecektir.

KAYNAKÇA

1. Akad, Mehmet - Abdullah Dinçkol , **1982 Anayasası, Madde Gereklere ve Maddelerle İlgili Anayasa Kararları**, Alkım Yayınları İstanbul 1998.
2. Bayraklı, Hasan Hüseyin, **Vergi Ceza Hukuku**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını, No:5, İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Yayını, No:4, Afyon, 1996
3. Erman, Sahir: **Vergi Suçları, Ticari Ceza Hukuku:IV**, İstanbul Üniversitesi Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Prof. Dr. Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi, İstanbul 1988.
4. Gençer, Çağlan Ahmet: “Vergi Usul Kanunu’nun Vergi Mahremiyeti, Gecikme Faizi İşi Bırakma, İbraz Mecburiyeti Ve Yetki Maddelerinde Yapılan Değişiklikler”, **Vergi Sorunları**, Yıl.1998, S.120
5. Kızılot, Şükrü, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Savaş Yayınları, Ankara 1991.
6. Ortaç, F.Rifat, **Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti ve Yasaklar**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Master Tezi, Ankara 1986
7. -----, “Vergi Mahremiyetinin Kapsamı”, **Mali Sorunlara Çözüm**, Aralık 1986, Yıl.2, S.12,
8. Özbalcı, Yılmaz:, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları Oluş Yayıncılık**, Ankara, 2000.
9. -----: **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara.
10. **TBMM Tutanak Dergisi**, “5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Gereklere”, Dönem VII, Cilt 9-1, TBMM Basımevi, Ankara 1949.
11. **Türkçe Sözlük**, Türk Dil Kurumu Yayınları, Cilt 2, K-Z, Ankara, 1998
12. Taş, Suat - Şerafettin Karakış, “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu”, **Vergi Dünyası**, S.227, Aralık 2000.
13. Ün, Raci, “Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımında Kaçakçılık Suçunun Oluşumu İçin Kasıt Unsurunun Varlığı Gereklidir”, **Yaklaşım**, Yıl.9, S.106, Ekim 2001.