

VERGİ HUKUKUNDA VERİLEN BİLGİLERİN GİZLİ KALMA ZORUNLULUĞU

Makale Başvuru Tarihi: 05.02.2018

Makale Kabul Tarihi: 19.04.2018

Ali EROL

Arş. Gör., Kırklareli Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı

ali.erol@klu.edu.tr

Özet

Amaç: İdarenin potansiyel vergi gelirinin tamamını veya olabildiğince yüksek oranda elde edebilmesi için, vergiyi doğuran olay ile başlayan ve verginin tahsili ile sonuçlanan vergileme süreciyle ilgili bilgi sahibi olması gerekmektedir. Bu bilgi edinme bir ödev olarak mükellefe yüklenen bilgi verme ödevi ile gerçekleşir. Mükellefin vermiş olduğu bilgilerin bir kısmı özel hayatı ile ilgili olmaktadır. Bu özel bilgilerin varlığı mükellefin doğru beyanda bulunmasını olumsuz şekilde etkileyebilmektedir. Mükellefin özel hayatına ilişkin çekincesini ortadan kaldıran müessese ise vergi mahremiyeti ilkesidir. Bu çalışmanın amacı, idare için büyük önem arz eden bilgi verme ödevi ile mükellef için bir hak olan özel hayatın gizliliği arasındaki dengeyi ele almaktır.

Yöntem: Her iki kurum ile ilgili yasal düzenlemelerin ve bilgi verme ödevinin vergi mahremiyeti ilkesinden kaynaklanan sınırlarının gösterilmesi.

Bulgular: Vergi mahremiyeti ilkesi ilk düzenlendiği haliyle bütün olarak mükellefin lehine bir uygulama olmuştur. Fakat bu durumun bilgi edinmeyi ve vergi denetimini olumsuz yönde etkilemesi sebebiyle, vergi mahremiyetine sonradan getirilen istisnalar ile idare lehine bir hal almıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Hukuku, Bilgi Verme Ödevi, Vergi Mahremiyeti İlkesi

Bilgilendirme: Bu makale yazarın yüksek lisans tezinden üretilmiştir.

THE OBLIGATION OF THE PRIVACY OF THE INFORMATION IN TAX LAW

Abstract

Purpose: In order to get the full potential tax revenue or at the highest possible level, it is necessary to have knowledge of the taxation process that it begins with the taxable event and results in collection. This giving information duty is taken on a duty to taxpayers. Some information has given is related to taxpayer's private life. This private information can negatively affect to taxpayer's proper declaration. Tax privacy is an institution which is to remove the hesitation about the private life of taxpayer. The aim of this study is to discuss the balance between providing information duty which is great importance to administration and the principle of tax privacy, which is a right for the taxpayer.

Method: Showing the legal regulations for both institutions and the limits of the duty of giving information due to tax privacy.

Findings: At first tax privacy is a whole in favor of the taxpayer. However, as this situation negatively affects the getting information and tax auditing, the administration has become a favor position after brought to the tax privacy.

Keywords: Tax Law, Providing Information Duty, Tax Privacy Principle.

Acknowledgement: This article is produced from the author's master's thesis.

Giriş

Mükellefin ödevlerinden bir tanesi olan bilgi verme ödevi ve bir mükellef koruması olan vergi mahremiyeti ilkesi Türk vergi hukukunun iki önemli kurumudur.

Vergi kanunlarının çatısı olan 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu beş kitaptan oluşmaktadır. Bu kitaplardan ikincisi tamamen mükellef ödevlerini düzenlemektedir. Mükellefin vergiyi ödemek gibi maddi ödevinin yanında bilgi vermek, beyanname vermek, defter tutmak, muhafaza etmek ve ibraz etmek gibi birçok şekli ödevi bulunmaktadır. Türk vergi sisteminde hakim olan tarh usulü, beyana dayanan tarhiyattır. Mükellefin vergiye ilişkin bilgileri idareye bildirmesiyle vergileme işlemleri başlamaktadır. Mükellef sürekli olarak veya idare tarafından talep edilmesi halinde gerekli bilgileri vermek zorundadır. İdare de bu bilgilerin doğruluğu denetleyerek vergi kaybının olup olmadığını kontrol etmektedir. Vergi Usul Kanunu'na göre bilgi vermek zorunda olanlar; kamu idare ve müesseseleri, mükellef veya vergi sorumluları ve mükellef veya vergi sorumluları ile muamelede bulunan gerçek ve tüzel kişilerdir. Bilgi istemeye yetkili olanlar ise; Maliye Bakanlığı görevlileri ve vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlardır.

Vergi mahremiyeti ilkesi, mükellef ile ilgili edinilen bilgilerin gizli kalmasını, bu bilgilerin açıklanması sonucunda da adli ve idari cezaların verilmesini öngören bir müessesedir.

1. Bilgi Verme Ödevi

Vergi ödevi, mükellefin vergi borcunun ödemesi ve vergi borcu ile ilgili tüm şekli yükümlülükleri yerine getirmesidir toplamıdır (Karakoç, 2014:203). Maddi ödev verginin ödenmesidir. Bu ödevin yerine getirilebilmesi için kanunlarla düzenlenmiş olan ve şekli ödevler olarak adlandırılan birtakım yükümlülüklerin yerine getirilmesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu başta olmak üzere diğer tüm vergi kanunlarında yer alan bu ödevlerin asıl amacı vergilendirmenin doğru bir şekilde yapılmasını sağlayarak potansiyel vergi gelirinden olabildiğince faydalanmaktır (Uluatam ve Methibay, 2001:183).

Bilgi vermek ile kastedilen vergi ile alakalı olan her türlü bilgi ile defter ve belgelerin ibraz edilmesidir. Beyan esasının hakim olduğu vergilendirme sistemlerinde vergi dairesi, vergiyi doğuran olay ve mükellefiyet gibi konular hakkında bilgi toplamak ve topladığı bu bilgilerin doğruluğunu denetlemek durumundadır (Uysal ve Eroğlu, 2009:204).

Vergi Usul Kanunu'nun 148'inci maddesi hükmüne göre, bilgi vermekle yükümlü olan kişi ve kurumlar: Kamu idare ve müesseseleri, mükellef veya vergi sorumluları ve mükellef veya vergi sorumluları ile muamelede bulunan gerçek ve tüzel kişiler şeklinde sayılarak kapsamı çok geniş bir şekilde tutulmuştur.

Kamu idareleri devlet teşkilatı altındaki tüm bakanlık, genel müdürlük, genel ve özel bütçeli idareler ile belediye ve köyler gibi kamu hizmeti gören tüzel kişiliğe sahip idarelerdir. Kamu müesseseleri ise, kamu idarelerine bağlı olup kendilerine verilmiş olan görevi yerine getirmekle sorumlu olan ziraat odası, ticaret ve sanayi odaları, maden tetkik ve araştırma enstitüsü gibi müesseselerdir (Uysal ve Eroğlu, 2009: 204).

Kendisinden bilgi istenebilecekler arasında olan mükellefin tanımı Vergi Usul Kanununda, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek ve tüzel kişilerdir şeklinde yapılmıştır. Aynı kanunda vergi sorumlusu ise, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlanmıştır. Vergi sorumlusunun mükellef gibi vergiyi doğuran olayla doğrudan bir ilişkisi yoktur. Sadece maddi ve/veya şekli ödevlerin yerine getirilmesi bakımından sorumlu olan ve bazı durumlarda vergi alacağını kendi mal varlığından ödeyen kişilerdir (Öncel ve diğerleri 2014:75).

Mükellef veya vergi sorumlusu ile muamelede bulunmak tabiriyle geniş bir ifade yapılmıştır. Mükellef ve vergi sorumluları ile mal alıp satmak, yazışmada bulunmak, teklifte bulunmak, borç alıp vermek ve her ne ad ve şekilde olursa olsun faiz, komisyon, gider, ücret almak veya vermek, ilişkili kişi olmaya neden olur (Karakoç, 2014:216).

Vergi Usul Kanunu'nun 148'inci maddesinin devamında bilgi talebinde bulunabilecekler ve bilgi istemede usulün nasıl olacağı anlatılmıştır. Bu kişiler Maliye Bakanlığı yetkilileri veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlardır. Vergi incelemesi; vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru ve vergi dairesi müdürleri tarafından yapılabilmektedir. Bilgi istemede usul yazılı veya sözlü şekilde yapılır. Sözle istenildiği halde bilgi vermeyenlere cevap vermeleri için yazı gönderilir ve münasip bir mühlet tayin edilir. Bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez.

İki çeşit bilgi edinme yolu bulunmaktadır. Olağan bilgi verme türü, devamlı bilgi vermedir. Bilgi verme zorunluluğunda bulununlar vergilendirme ile ilgili olayları Maliye ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'na bildirmek zorundadırlar. Kamu hizmeti sunan kurum ve kuruluşlar da dahil olmak üzere tüm kamu idare ve müesseseleri ile gerçek ve tüzel kişiler gerekli bilgileri belli aralıklarla ve devamlı olarak vermek zorundadır. Diğer kısım ise, olağan bilgi isteme usulünün dışında olan idarenin talep etmesi sonucu gerçekleşen durumdur.

1.1. Bilgi Verme Ödevinin İhlali ve Sonuçları

Mükellefin ödevlerini yerine getirmemesinin sonuçlarını, mükellefin ödevlerinde olduğu gibi maddi ve şekli yönden ayırmak mümkündür. Maddi ödev yerine getirilmediğinde bir vergi ziyayı ortaya çıkmaktadır. Bu durumda mükellefe bu kabahatin yanında kayba uğratılan vergi nedeniyle gecikme faizi ve/veya gecikme zammı cezası verilmektedir. Şekli ödevlerin ihlali durumunda ise genel veya özel usulsüzlük cezaları verilmektedir (Karakoç, 2014:435). Vergi usul kanununa göre usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmamasıdır.

Kanun koyucu usulsüzlük durumlarını genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük şeklinde ayırarak düzenlemiştir. Bunun sebebi genel usulsüzlüklerin tüm vergi ve konulara ilişkin olması ve cezasının daha az olmasıdır. Özel usulsüzlükler ise, daha az sayıda, belirli vergi ve konulara ilişkin daha ağır para cezaları öngörülen usulsüzlüklerdir (Uysal ve Eroğlu, 2009:813).

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, özel usulsüzlükleri üç grupta toplamak mümkündür. Birincisi, fatura ve benzeri evrakların alınmaması, verilmemesi ve bunlara ilişkin usullere uymamak; ikincisi, damga vergisine ilişkin usulsüzlükler ve sonuncusu ise bilgi vermekten çekinmektir (Oktar, 2013:352)

Vergi Usul Kanunu'nun 151'inci maddesi hükmüne göre, kendisinden bilgi istenen gerçek ve tüzel kişiler, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek bilgi vermekten çekinemezler.

Bilgi vermektan kaçınanlara uygulanacak müeyyide Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'inci maddesinde düzenlenmiştir. İlgili hükmüne göre; *"Bu Kanunun 86, 148, 149, 150, 256 ve 245'nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257'nci maddesi ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 98/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan (Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dahil),*

1. Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.600 Türk Lirası,

2. İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 800 Türk Lirası,

3. Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 400 Türk Lirası,

Özel usulsüzlük cezası kesilir".

Aynı mükerrer maddenin üçüncü fıkrasına göre de, ikinci defa bilgi istenmesi durumunda yine bilgi vermektan çekinilirse; yukarıda yazılan usulsüzlük cezalarının bir kat fazlası uygulanır.

Usulsüzlük kabahati yapıldığında hemen bir vergi kaybı meydana gelmez. Ancak; mükellefin vergi kanunlarına aykırı fiillerde bulunması dolayısıyla vergi kaybına neden olacak elverişli bir ortam hazırlamaktadır (Öncel vd., 2014:212). Bir usulsüzlük olan bilgi vermektan çekinenlere böyle bir ceza verilmesinin gerekçesi, işlenen kabahatin bir daha tekrarlanmamasını sağlayarak olası vergi kaybı durumunun önüne geçmektir (Uysal ve Eroğlu, 2009: 835).

1.2. Bilgi Verme Ödevinin İstisnaları

Vergi Usul Kanunu'nun "Bilgi vermektan imtina edememek" başlıklı 151'inci maddesinde bilgi istemedeki istisnalar sayılmıştır. Kendisinden bilgi istenen gerçek ve tüzel kişilerden, yalnız aşağıda yazılı kimselerden bu bilgiler istenemez.

1. Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhabereleer hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet saklıdır;
2. Hekimlerden, dış hekimlerinden, dişçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının ve nev'ine müteallik bilgiler istenemez.

3. Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususların bildirilmesi istenemez; şu kadar ki, bu yasak müvekkil adlarıyla vekalet ücretlerine ve giderlerine, ayrıca avukatlık veya dava vekilliği sıfatı dışındaki sıfatları dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususlara şamil değildir.
4. Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'nun 88'inci maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmayan evrakın muhteviyatı hakkında bilgi istenemez. Şu kadar ki, doğrudan doğruya vergi ile ilgili olmak üzere, bu gibi evraka müsteniden doğan borçların miktarlarına ve alacaklıların adlarına ait bilgiler istenebilir.

1.3. Bilgi Verme Ödevi ile Susma Hakkı İlişkisi

Susma, kişinin kendini savunma araçlarından bir tanesi olup, yetkili makamlarca suçlanan bir kişinin kendini suçlayıcı bir şekilde ifade vermemesini ve kendi aleyhine delil olabilecek bilgi ve belgeleri vermemeyi de kapsayan bir haktır (Yaltı, 2005:24). Kendisine yüklenen iddialara yanıt vermeyen, susma hakkını kullanan, bir kişi suçlu sayılamaz ve bu durum susan kişinin aleyhinde delil olarak kullanılamaz (Parlar ve Hatipoğlu, 2008:675).

Vergi kanunlarında mükellefe verilmiş bir susma hakkı bulunmamaktadır. Vergi Usul Kanunu'na göre mükellefin vermiş olduğu bilgilerin doğruluğunun ortaya çıkarılmasında idare yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama olmak üzere dört yasal araca sahiptir. Bu dört yoldan herhangi biriyle elde ettiği delillere dayanarak ceza kesebilmektedir. Buna ilaveten idarenin talep etmesi halinde istenen bilgi ve belgelerin ibraz edilme mecburiyeti vardır. Bu bakımdan mükellefin susmuş olması, istenen bilgi ve belgelerin ibraz edilmemesi hali, ceza verilmesini engellemez (Yaltı, 2005:26-27).

Anayasamızda kişinin suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar suçlu sayılamaması hali "masumiyet karinesi", hiç kimsenin kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunamayacağı ve bunun delil olarak gösterilemeyeceği "susma hakkı", kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulguların delil olarak kullanılamaması "hukuka aykırı delil yasağı", hiç kimsenin yalnızca sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirmemesinden dolayı özgürlüğünün alınamayacağı "kişi özgürlüğü" gibi temel hükümler bulunmaktadır. Tüm bu anayasal hükümler mükellefleri de koruma altına almaktadır. Bu sebeple idare yapmış olduğu eylemlerde bu hükümlere uymak zorundadır (Saban, 2004:727). Susma hakkına sahip olan mükellefin defter ve belgelerin verilmeye zorlanması ve bunun sonucunda da mükellefe idari veya adli ceza verilmesi susma hakkının ihlali anlamına gelir (Şenyüz 2013:33).

2. Mahremiyet ve Mahremiyete İlişkin Hukuksal Düzenlemeler

Mahremiyet anlam olarak gizli olma, genellikle herkes tarafından bilinmeyen açıklanması sahibinin kişisel hak ve çıkarlarına zarar verme tehlikesi gösteren durumlar olarak tanımlanır (TDK, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5a97b9abf2ef62). Özel hukuk açısından temel bir kişilik hakkı olan mahremiyet, o durumun mahrem kalması sonucunda kişinin fayda ve menfaat elde ettiği alandır (Şenyüz, 2012: 503).

Kişinin hayatına en az müdahale ile sürdürme isteği olan mahremiyet, özel, aile ve sosyal hayatı, kişinin fiziksel ruhsal bütünlüğünü, onur ve şerefini, kişiyi olduğundan farklı göstermekten kaçınmayı, gereksiz ve utandırıcı şeylerden kaçınmayı, özel fotoğraflarının izin alınmadan yayınlanmasını, özel iletişimin kötüye kullanılmasının önlenmesini, kişi tarafından gizli olarak iletilmiş bilgilerin ifşa edilmemesini kapsar.

Mahremiyet hakkı başta anayasalar olmak üzere uluslararası sözleşmelerde ve genel ve özel kanunlarda hükümlerin bulunduğu önemli bir müessesedir.

1982 Anayasası'nın 2'nci maddesinde Cumhuriyetin nitelikleri sayılırken Türkiye Cumhuriyeti'nin insan haklarına saygılı bir devlet olduğu belirtilmiştir. Yine Anayasa'nın 5'inci maddesinde devletin temel amaç ve görevlerinden bir tanesinin kişinin temel hak ve ödevlerini sınırlayan engelleri kaldırmak olduğu; 17'nci maddesinde kişi dokunulmazlığı ve maddi ve manevi bütünlüğünü sağladığı; 19'uncu maddesinde kişi hürriyeti ve güvenliğini temin ettiği; 20'nci maddesinde özel hayatın gizliliğini temin ettiği hükmedilmiştir.

İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi'nin 12'nci maddesine göre; hiç kimse özel hayatı, ailesi, meskeni veya yazışma hususlarında keyfi karışmalara, şeref ve şöhretine karşı tecavüze maruz kalmaz. Herkesin bu karışma ve tecavüzlere karşı kanun ile korunmaya hakkı vardır. Benzer bir hüküm Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 8'inci maddesinde bulunmaktadır. Her şahıs özel ve aile yaşamına, konutuna ve

haberleşmesine saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Bu hakların kullanılmasına, ulusal güvenlik, kamu güvenliği, ülkenin ekonomik refahı, suçun veya düzensizliğin önlenmesi, genel sağlık ve ahlakın korunması amacıyla, hukuka uygun olarak yapılan ve demokratik bir toplumda gerekli bulunan müdahalelerin dışında, kamu makamları tarafından hiçbir müdahale yapılamaz.

Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesi hükmüne göre, vergi mahremiyeti, vergi işlem ve incelemeleri ile uğraşan memurların, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanların, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara katılanların ve vergi işlerinde görevlendirilen bilirkişilerin, mükellef ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olmak üzere öğrendikleri sırları ya da gizli kalması gereken diğer hususları açıklamaları ve kendilerinin veya üçüncü kişilerin yararına olacak şekilde kullanmaları yasaktır.

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun 107'nci maddesinde, benzer ifadelerle vergi mahremiyeti ve cezası anlatılmıştır. Bu kanunun takibinde görevli olanlar vazifeleri nedeniyle amme borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine muamele ve hesap durumlarına ait öğrendikleri sırları ve gizli kalması gereken diğer hususları ifşa etmeleri halinde 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır. Her iki kanunda da cezanın TCK'na atf edilmesi ile uygulamada birlik sağlanmıştır.

4208 Sayılı Karaparanın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun'un 6, 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 58, 1593 Sayılı Umumi Hıfzısıhha Kanununun 104, 3017 Sayılı Sıhhat ve İçtimai Muavenet Vekaleti Teşkilat ve Memurin Kanununun 69, 1136 Sayılı Avukatlık Kanununun 36 ve 1587 Sayılı Nüfus Kanununun 14'üncü maddelerinde mahremiyete de ilişkin hükümler bulunmaktadır (Taş, 2008:27).

2.1. Vergi Mahremiyeti

Türk vergi hukukuna 1949 tarihli 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ile giren vergi mahremiyeti ilkesi, sonraki 213 sayılı Vergi Usul Kanununda da yerini korumuş ve günümüze kadar gelmiştir. Vergi, kamusal hizmetlerin finansmanının sağlanması için gerekli olan kaynakları sağlamak ve bazı ekonomik ve sosyal amaçları gerçekleştirmek üzere egemen kamu gücü tarafından kişilerden alınan paydır (Oktar, 2013:4). Mahremiyet ise kelime olarak gizlilik anlamına gelmektedir.

Vergi mahremiyeti ilkesi, beyan esasına dayalı olan Türk vergi sisteminde büyük öneme sahiptir. Çünkü mükellefler, vergilendirme sürecinde verecekleri bilgilerin sadece vergi ile işlemlerde kullanılacağına, başka herhangi bir amaçla kullanılmayacağından emin olmak isterler. Aksi bir durumda, mükellefler vergilendirme için lazım olan bilgileri vermekten çekinecek ve böylece vergi kaybına neden olacaktır (Karademir, 2011:171). Verginin taraflarından olan devletin kamu gücüne sahip olmasının karşısında, diğer tarafta bulunan mükellefin de birtakım güçlere ve haklara sahip olması gerekmektedir (Ünal, 2004:100). Bunun sonucu olarak vergi mahremiyeti ilkesi, Türkiye Cumhuriyeti'nin bir hukuk devleti olmasının bir örneği olarak, güçlü konumdaki devletin karşısında zayıf durumundaki mükellefe bir güç vermesi bakımından büyük önem arz etmektedir (Sonsuzoğlu, 2000:116).

2.2. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Cezası

Mükellefler toplanan vergilerin devlete ait olmadığı, ödedikleri vergiler karşısından devletten aynı derecede hizmet göremediği, vergi adaletinin olmadığı vb. düşüncelerle vergi ödememe eğilimindedirler (Aksoy, 2010:71).

Suç kavramı Türk Ceza Kanunu'nda tanımlanmadığı gibi vergi suçu kavramı da ne bir ceza kanununda ne de bir vergi kanununda tanımlanmamış; birçok kişi tarafından literatüre eklenmiştir. Vergi suçu, devletin veya amme idaresinin gelir kaynaklarına zarar veren fiillerdir (Erman, 1998:2); devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlardır (Öncel vd., 2014:209); vergi mükellef ve sorumlularıyla bunlarla hukuki ilişkilerde bulunan üçüncü kişilerin kanunda tipi gösterilen davranışları sergileyerek vergi kanun hükümlerini ihlal etmektir (Candan, 2010:57); vergi kanunlarınca koyulan görev ve zorunlulukların cezayı gerektirecek şekilde yerine getirilmemesidir (Yücel, 1995:34); vergi kanunlarına uymak zorunda olan kimselerin işlediği devleti vergi kaybına uğratan veya kamu düzenini bozan, kanundaki yazılı tarife uygun ceza gerektiren hukuka aykırı fiillerdir (Bayraklı, 2005:180).

Vergi suçlarının, Vergi Usul Kanunu veya Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki kanunda düzenlenmiş olup Türk Ceza Kanunu'nda bulunmaması, ilgili durumun suç olup olmadığını değiştirmez.

Türk Ceza Kanunu'nun 5'inci maddesindeki, bu kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır hükmüyle ceza uygulamasında birliktelik sağlanmıştır. Cezaya esas olan vergi suçları şu şekilde sıralanabilir: Kaçakçılık suçu, vergi mahremiyetinin ihlali, mükelleflerin özel işlerini yapma, haysiyet ve şerefe tecavüz, ekim sayım beyanlarını denetleme, vergi kimlik numarasını bildirmemek ve kullanmamak (Şenyüz, 2012: 382).

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu, Vergi Usul Kanunu'nun Ceza Hükümleri isimli dördüncü kitabının 362'nci maddesinde; bu kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanununun 239'uncu maddesine göre cezalandırılır şeklinde yer almıştır. Türk Ceza Kanunu'nda bu suç "Ticari Sır, Bankacılık Sırrı veya Müşteri Sırrı Niteliğindeki Bilgi veya Belgelerin Açıklanması" olup; sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikayet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır.

2.3. Vergi Mahremiyetinin İstisnaları

Vergi mahremiyeti ilkesi ilk konulduğu doğrudan doğruya kişileri ve mahremiyetini korumaya yönelik getirilmiştir. Daha sonra kanun koyucu çeşitli istisnalar getirerek tamamen kişisel yararı gözetilen vergi mahremiyeti ilkesini kamu yararı gözeterek dengelemeye başlamıştır (Oktar, 2003:25). Çünkü vergi mahremiyeti ilk haliyle mükellef lehine tek taraflı bir uygulama olarak kullanılmaktaydı ve devletin mali menfaatleri göz ardı edilmekteydi (Taş, 2008:106).

Türk vergi hukukuna 5432 Sayılı Kanunla giren vergi mahremiyeti ilkesi, Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesine 26.06.1964 tarihli 485 Sayılı Kanunla getirilen ve vergilemede açıklığın sağlanması ve vergi kayıplarının giderilmesi amaçlarıyla ilk istisna olan vergilerin açıklanması hususu eklenmiştir. Bu istisnayı, beyan edilen matrahın ilanı, maliye bakanlığınca vergi ve ceza miktarlarının açıklanması, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenlerin meslek odalarına bildirilmesi, kamu görevlilerince yapılan adli ve idari soruşturmalarda talep edilen bilgilerin verilmesi, bankalara yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgilerin verilmesi ve vergi levhalarının bulundurulması adlarında birtakım istisnalar getirilmiştir (Sonsuzoğlu, 2000:128).

2.4. Vergi Mahremiyetinin Bilgi Edinme Hakkı Karşısındaki Durumu

Bilgi edinme hakkı, hem bir hak hem de bir kavram olarak dünyada yeni yeni gelişen bir kurumdur. Türkiye'de Bakanlar Kurulu kararı ile 2002 yılında çıkarılan "Türkiye'de Saydamlığın Artırılması ve Kamuda Etkin Yönetimin Geliştirilmesi Eylem Planı"nın ardından 2003 yılında çıkarılan 4982 Sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu ile bu hak ile ilgili önemli bir adım atılmıştır (Ağar, 2012:367).

Bilgi edinme hakkı, gerçek ve tüzel kişiler tarafından herhangi bir konuya ilişkin tüm kamu kurum ve kuruluşlarından talep edilmesi halinde her türlü bilgi veya belgenin aslını veya kopyasının elde edilmesidir (Azer, 2010:62).

Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'nun 4'üncü maddesine göre herkes bilgi edinme hakkına sahiptir. Bu hükümde geçen herkes ifadesi ise, Türkiye Cumhuriyeti uyuşunda bulunan tüm gerçek kişileri ve kanunlara göre kurulmuş tüm tüzel kişileri kapsamaktadır (Erol, 2005:19). Bilgi edinme hakkı ile bireylere faydalar sağlanmaktadır. Ancak hakkında bilgi edinilmesi halinde yarar görmeyen yanında zarar görülmesi olasıdır. Bu sebeple karşı karşıya gelen yarar-zarar çatışmasında kanun koyucu bilgi edinme hakkına bazı istisnalar getirerek dengeyi sağlamaya çalışmıştır (Kılıçoğlu, 1993:109). Bilgi Edinme Kanunu'nun dördüncü bölümünde bilgi edinme hakkının istisnaları şu şekilde sıralanmıştır: Devlet sırrı, ülkenin ekonomik çıkarları, istihbarat, adli ve idari soruşturmaya ilişkin bilgi ve belgeler, özel hayatın gizliliği, haberleşmenin gizliliği, ticari sır ve kurum içi düzenlemelerdir.

Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'nun 21'inci madde hükmüne göre, kişinin izin verdiği haller saklı olmak üzere kişinin sağlık bilgileri ile özel ve aile hayatına, şeref ve haysiyetine, mesleki ve ekonomik değerlerine haksız müdahale oluşturacak bilgi ve belgeler, bilgi edinme hakkı kapsamı dışındadır. Bu hüküm ve istisnalar göz önüne alındığında, bilgi edinme ile vergi mahremiyeti hakkı arasında bir çatışma bulunmamaktadır. Aksine bilgi edinme hakkına ilişkin hükümler vergi mahremiyetini pekiştirici bir düzenlemedir (Maden, 2004:127).

Sonuç

Vergilendirmenin gerçeğe uygun ve etkin bir şekilde yapılabilmesi için doğrudan veya dolaylı olarak mükelleften bilgi edinilmesi gerekir. Bu gereksinim nedeniyle, vergi ile ilgili bilgi, belge, defter ve kayıtları isteyen yetkili kişilere bunların verilmesi mükellefe bir ödev olarak yüklenmiştir.

Bilgi verme ödevinin yerine getirilmemesi, eksik veya geç getirilmesi hallerinde vergi kaybına zemin oluşturacak ortam yaratarak verginin tahsil edilmesini tehlikeye sokacaktır. Böyle bir durumun gerçekleşmesini engellemek için yaptırımlar uygulanmaktadır.

Diğer taraftan kamu gücü ile elde edilen bu bilgilerin mükellefler açısından gizli kalması gerekmektedir. Bu gizli bilgilerin ifşa edilmesi, mükellefler açısından istenilmeyen sonuçlar doğurabilmektedir. Dolayısıyla mükellefin özel yaşamının ve sır kalması gereken diğer hususların açıklanmasının ve kullanılmasının engellenmesi gereği doğmuştur. Bu güvence ise vergi mahremiyeti ilkesi ile sağlanmıştır.

Vergi mahremiyeti sayesinde vergi muamele ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi yargısında ve vergi komisyonlarında görevli olanlar ve vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler mükellef ve mükellefle ilgili kimselere ait kişilerin şahsına, hesabına, işine, işletmesine, servetine ve mesleğine ilişkin bilgileri paylaşamaz ve kimsenin yararına olacak şekilde kullanamazlar. Böyle bir hukuksal koruma, mükelleflerin idareye olan güvenini sağlayacak ve mükellef tarafından verilen bilgilerin doğru olmasına katkı sağlayacaktır. Bu vergi mahremiyetine uyulmaması halinde, Türk Ceza Kanunu hükümleri çerçevesinde hapsi cezası uygulanmaktadır.

Kaynakça

- Ağar, S. (2012). Vergi Mahremiyeti vs. Bilgi Edinme Hakkı. *Ankara Barosu Dergisi*. 2012/2, 363-392.
- Aksoy, Ş. (2010). Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Azer, C. (2010). Bilgi Edinme Hakkı. Ankara: Legal Kitabevi.
- Bayraklı, H. Hüseyin. (2005). Genel Vergi Hukuku. Afyon: Derya Kitabevi.
- Candan, T. (2010). Vergi Suçları ve Cezaları. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Erol, A. (2005). Dilekçe Hakkı ve Bilgi Edinme Hukuku. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Erman, S. (1998). Vergi Suçları. Ticari Ceza Hukuku. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Prof. Dr. Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi.
- Karademir, M. (2011). Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti. *Vergi Sorunları Dergisi*. 273, 171 – 180.
- Karakoç, Y. (2014). Genel Vergi Hukuku. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Kılıçoğlu, A. (1993). Şeref ve Haysiyet ve Özel Yaşama Basın Yoluyla Saldıranlardan Hukuksal Sorumluluk, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını.
- Maden, M. (2004). Vergi Mahremiyeti ve Bilgi Edinme Hakkı Kanunu. *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*. 420. 124-127.
- Oktar, S. A. (2003). Vergi Mahremiyeti Kuralının Bir İstisnasının Bazı Anayasal İlkeler Karşısındaki Durumu. *Mükellefin Dergisi*, 123, 20-30.
- Oktar, S. A. (2013). Vergi Hukuku. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. (2014). Vergi Hukuku. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Parlar, A., Hatipoğlu, M. (2008). 5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu Yorumu. Ankara: Yayın Matbaacılık.
- Saban, N. (2004). Bir Yaşam/İki Yasa Olayı: Vergi Denetiminde Hak İhlalleri, 19. *Maliye Sempozyumu Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları ve Önlenmesi Yolları*. Bursa: Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, s. 726-734.
- Sonsuzoğlu, E. (2000). Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi, *Vergi Sorunları Dergisi*. 141, 116 – 134.

Şenyüz, D. (2012). Vergi Ceza Hukuku. Bursa: Ekin Yayınevi.

Şenyüz, D. (2013). Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme Suçu, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. Cilt:15, Sayı:1, 29-40.

Taş, F. (2008). Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Türk Dil Kurumu, (2018). "Mahremiyet"

[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5a97b9abf2ef62.11433928]. Erişim Tarihi: 1/3/2018.

Uluatam, Özhan., Methibay, Yaşar. (2001). Vergi Hukuku. Ankara: İmaj Yayıncılık.

Uysal, A., Eroğlu, N. (2009). Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu. Ankara: Sözkese Matbaacılık.

Ünal, N. A. (2004). Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti Esası. *Yaklaşım Dergisi*. 133, 100-107.

Yaltı, B. (2005). Vergi Hukukunda Susma Hakkı, *Vergi Dünyası Dergisi*. 285, 24-33.

Yücel, N. Necmi. (1995). Tatbikatta Vergi Cezaları. İstanbul: Türkiye Ticaret Matbaası.

1982 Anayasası

İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu

4982 Sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu