

## CEZA HUKUKU BAĞLAMINDA VERGİ MAHREMİYETİNİN İHLALİ SUÇU VE ATIF PROBLEMİ

*The Offense of Breach Of Tax Privacy*

Araş. Gör. Buminhan DUMAN\*

### Özet

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 362. maddesinde düzenlenmiştir. Ancak, vergi mahremiyetinin ihlalinin tanımı bu maddede değil, aynı kanunun 5. maddesinde yer almaktadır. Anılan kanunun 362. maddesi, suçu tanımlamakla beraber yaptırımının ne olacağını açıkça düzenlemeyip 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 239. maddesine atıf yapmayı tercih etmiştir. Vergi mahremiyetinin ihlalini yasaklayan bu düzenlemelerin en temel amacı, özel hayatın gizliliğini ve kamuya olan güveni korumak yoluyla devletin vergi gelirlerinin güvenliğinin sağlanmasıdır. Çalışmamızda; bu güvenliğin sağlanmasının önemini, kanuni düzenlemeleri, kanuni düzenlemelerin sebep olduğu problemleri ve suçun unsurlarını ve özel görünüş şekillerini, Türk ceza hukukunun genel hükümlerini esas alarak incelemeyi amaçladık.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi geliri, vergi mahremiyeti, vergi mahremiyetinin ihlali suçu, atıf problemi, kanunilik ilkesi, yaptırım.

### Abstract

The offense of breach of tax privacy is legalized in the article 362 in the 213 numbered Turkish Tax Procedure Law. But the introduction of breach of

---

\* Kırıkkale Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ceza ve Ceza Muhakemesi Hukuku Anabilim Dalı.

tax privacy isn't in this article (art. 362). The introduction is in article 5 of the same law. Article 362 of the said law introduce the offense but it doesn't show the sanction of offense. The law makers preferred to legalize the sanction of this offense by taking reference to article 239 in 5237 numbered Turkish Criminal Law. The basic purpose of this arrangements which bans to breach of tax privacy is to provide the safety of tax incomes of state by protecting the breach of private life and the public trust. In our study we purposed to examine the importance of providing this safety and also legal arrangements, the problems of this arrangements and the elements and special appearance forms of this offense by taking basic the general provisions of Turkish criminal law.

**Key Words:** Tax income, tax privacy, the offense of breach of tax privacy, refference problem, the principle of legality, sanction.

## GİRİŞ

Vergiler, devletin en önemli gelir kaynağıdır<sup>1</sup>. Devletin, üstlendiği kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için vergiler vazgeçilmesi güç finansman kaynağıdır. Vergilerin etkin ve hızlı bir şekilde toplanabilmesi ise mükelleflerin mali işlemlerinin kayıt altına alınmasına bağlıdır. Mükelleflerin bilgilerinin kayıt altına alınması nedeniyle, gizli kalması gereken veya sır niteliğindeki bazı bilgilerin korunması hususunda ise devletin yükümlülüğü bulunmaktadır. Bu yükümlülük aynı zamanda devlete yüklenmiş Anayasal bir ödevdir<sup>2</sup>. Nitekim, Anayasa'nın özel hayatın gizliliğini düzenleyen 20. maddesi, "*Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir.*" şeklindedir. Adı geçen düzenlemenin Anayasa'da temel hak ve ödevler bölümü içerisinde düzenlendiği dikkate alındığında, özel hayatın gizliliğinin bir temel hak olduğu da açıkça görülebilir.

Vergi ödevi, Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenmiş temel bir vatandaşlık ödevidir. Buna göre, "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür...*" Bu Anayasal ödevin sağlıklı

<sup>1</sup> Türkiye Cumhuriyeti'nin 2013 yılındaki bütçe gelirlerinin %88'ini vergi gelirleri oluşturmaktadır. [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_1.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_1.xls.htm), (E.T. 13.11.2014).

<sup>2</sup> Bu açıdan bakıldığında, özel hayatın gizliliği bir pozitif statü hakkıdır denilebilir. Zira, negatif statü haklarının tersine pozitif statü hakları devletin olumlu yönde müdahalesini gerekli kılan haklardır. Devlet, özel hayatın gizliliğinin korunması için kanuni düzenlemeler yapmalı ve ihlali haline uygulanacak yaptırımları belirlemelidir. POLATER, Yusuf Ziya; Türk Hukukunda ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması, Adalet Yayınevi, Ankara 2010, s. 12.

bir şekilde yerine getirilebilmesinin gereği olarak devletin vergi mükellefinin hesapları üzerinde bir takım yetkileri olabilir<sup>3</sup>. Ancak, bireylerin özgürlük alanına önemli derecede bir müdahale aracı olan vergi konusundaki bu tür işlemlerde devletin titizlik göstermesi gerekir<sup>4</sup>. Aksi halde, vergi mahremiyeti ihlal edilecek olursa, kişisel sırların ifşa edilmesinin yanı sıra kişiler; ticari sırlarının ifşa olmasından ve bu sırların rekabet içerisinde oldukları kişiler tarafından öğrenilmesinden dolayı zarara uğrayabilirler<sup>5</sup>.

Kanun koyucu vergi ödevini anayasal bir ödev olarak belirlerken, buna ilişkin yapılacak düzenlemelerin de kanunla yapılması gerektiğini öngörmüştür (Anayasa md. 73/3). Buna vergilerin kanuniliği ilkesi denilmektedir<sup>6</sup>. İdare veya geniş anlamda devlet, vergilemeyle ilgili işlemleri icra ederken, yukarıda belirtilen ve anayasal bir temel hak olduğu görülen özel hayatın gizliliğine uymalı ve düzenlemelerini keyfilikten uzak bir şekilde kanunlarla yapmalıdır.

## I. KANUNİ DÜZENLEME

### a) Genel Olarak

Mükellef beyanları vasıtasıyla veya idarenin re'sen edindiği vergi ile ilgili kişisel bilgilerin korunması; kaçakçılık ve usulsüzlüklerin önlenmesi, eşitliğin sağlanması, etkin ve adil bir vergi sistemi oluşturulması adına önemlidir. Bu korumayı sağlayan ilke, vergi mahremiyeti ilkesidir<sup>7</sup>. Vergi mahremiyeti; Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 5. maddesinde, vergi mahremiyetinin ihlali suçu ise VUK md. 362'de düzenlenmiştir. Buna göre, VUK md. 5'te sayılan kişiler, görevleri dolayısıyla mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin sırlarını veya gizli kalması gereken bilgilerini ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü kişilerin yararına kullanamazlar. Aksi halde, aynı

<sup>3</sup> Deyim yerindeyse devlet, yeterli vergi geliri elde edebilmek için kişilerin kesesine el uzatmaktadır. KARAKOÇ, Yusuf; "Anayasal Vergilendirme Üzerine Bir Değerlendirme", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 15, Özel S., 2013, 1259- 1308, s. 1259.

<sup>4</sup> TAŞ, Fatma; Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2008, s. 54-55.

<sup>5</sup> EDİZDOĞAN, Nihat/ TAŞ, Metin/ ÇELİKKAYA, Ali; Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, Ekin Yayınları, 1. Baskı, 2007, s. 163.

<sup>6</sup> KARAKOÇ, agm., s. 1264.

<sup>7</sup> ARSLAN, Çetin; "Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu", Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, 3 (2) 2013, 15- 30, s. 16.

Kanunun 362. maddesi uyarınca vergi mahremiyetinin ihlali suçunu işlemiş olurlar. VUK md. 5'te sayılan, vergi mahremiyetine uyması gereken kişiler şunlardır:

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.

Kanuna göre bu yasak, yukarıda yazılı kimseler görevlerinden ayrılışları dahi devam eder.

Anılan hükme göre; kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun (TCK) 239. maddesi hükümlerine göre cezalandırılırlar<sup>8</sup>. Görüldüğü gibi VUK, vergi mahremiyetini ihlal suçu açısından TCK'ya atıfta bulunmuştur. VUK'un atıf yaptığı TCK'nın 239. maddesinde düzenlenen suç ise *“ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması”* suçudur<sup>9</sup>.

<sup>8</sup> Vergi mahremiyetinin ihlali suçunu düzenleyen VUK md. 362'de, 2008 yılında değişiklik yapılmış ve madde son halini almıştır. Değişiklikten önce bu suçla ilgili olarak atıf 765 sayılı TCK'nın 198. maddesine yapılmıştır. TCK md. 198'e göre, *“Bir kimse resmi mevki veya sıfatı veya meslek ve sanatı icabı olarak ifşasında zarar melhuz olan bir sırı vakıf olup ta meşru bir sebebe müstenit olmaksızın o sırrı ifşa ederse üç aya kadar hapis ve elli liraya kadar ağır cezayı nakdiye mahküm olur.*

*Eğer zarar vaki olmuş ise cezayı nakdi elli liradan az olamaz.”* Anılan madde hükmü incelendiğinde, mevcut halde olduğu gibi; ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı gibi bir sınırlamanın söz konusu olmadığı; mevki, sıfat, meslek veya sanat icabı öğrenilen sır niteliğindeki bir bilginin söz konusu olduğu görülür. Mülga 765 sayılı TCK'da yer alan suç, 5237 sayılı TCK'da yer alan suça göre daha genel ifadeler içermektedir. Bu yönüyle, 2008 yılındaki değişiklikten önceki atfın kanunilik ve belirlilik ilkelerine daha uygun olduğu kanaatine ulaşmaktayız.

<sup>9</sup> Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması Madde 239- (1) Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikayet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi halinde de bu fıkraya göre cezaya hükmolunur.

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

### b) Atıf Problemi

TCK'ya yapılan atıf açısından akla şu soru gelmektedir: VUK'un 362. maddesinde düzenlenen vergi mahremiyetinin ihlali suçu; TCK md. 239'da düzenlenen suça sadece cezanın miktarı açısından mı atıf yapmıştır, yoksa madde hükmünün tümüne mi atıf yapmıştır? Bu sorunun çözümü iki husus açısından önem arz etmektedir. Bunlar, suçta ve cezada kanunilik ilkesi ve suçun şikayete bağlı olup olmadığının tespitidir. VUK'un, TCK'ya sadece cezanın miktarı açısından atıf yaptığını, madde hükmünün tümüne atıf yapmadığını kabul edecek olursak, suçun takibi şikayete bağlı olmayacaktır. Çünkü, TCK'da yer alan suçun takibi şikayete bağlıdır ancak VUK'ta şikayetle ilgili açık bir düzenleme mevcut değildir. Diğer taraftan, atfın maddenin tüm hükümlerine yapıldığı kabul edilirse, TCK md. 239'da yer alan diğer fıkra hükümlerinin de vergi mahremiyetinin ihlali suçuna uygulanması gerekecektir. Kanunilik ilkesinin ise her iki durum açısından da incelenmesi gerekmektedir.

ARSLAN'a göre, vergi mahremiyetinin ihlalini düzenleyen VUK md. 362'de suçun tanımı yapıldıktan sonra sadece yaptırım açısından TCK'ya atıfta bulunmaktadır. Yazar, öğretilerde ileri sürülen ve TCK'daki madde hükmünün tamamına atıf yapıldığı savına dayanan "...mahremiyeti ihlal edenlere TCK'nın 239. maddesi uygulanır" görüşünün isabetli olmadığını ifade etmektedir<sup>10</sup>. Buna göre ARSLAN'ın, vergi mahremiyetinin ihlali suçunun takibinin şikayete bağlı olmadığını kabul ettiği kanaatine ulaşılabilir. Aynı görüşte olan TAŞ'a göre ise, bir suçun niteliğini belirlemede esas alınacak olanın, suçun pozitif hukuktaki düzenlemesi olduğundan ve bu kapsamda VUK'ta suçun şikayete bağlı olduğu açıkça düzenlenmediğinden re'sen kovuşturulması gereken bir suç olduğunun kabulü gerekmektedir<sup>11</sup>.

Aksi görüşte olan ŞENYÜZ'e göre, vergi mahremiyetinin ihlali suçu ile ilgili olarak TCK'ya yapılan atıf sadece ceza miktarına değil tüm madde hükümlerine yapılmış olup, TCK'nın 239. maddesinin tüm hükümleri dikkate

---

(3) Bu sırlar, Türkiye'de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklandığı takdirde, faile verilecek ceza üçte biri oranında artırılır. Bu halde şikayet koşulu aranmaz.

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

<sup>10</sup> ARSLAN, agm., s. 16.

<sup>11</sup> TAŞ, age., s. 189. Aynı yönde bkz. ÖZEN, Mustafa; Vergi Suçları ve Kabahatleri, Adalet Yayınları, Ankara 2014, s. 70.

alınmalıdır<sup>12</sup>. Aynı görüşte olan YAVAŞLAR'a göre de, VUK'un 362. maddesinde, "*TCK'nın 239. maddesinde yer alan ceza uygulanır*" şeklinde bir ifadenin yerine "*TCK'nın 239. maddesi hükümlerine göre cezalandırılır*" ifadesinin tercih edilmesi karşısında, atfın tüm madde hükümlerine yapıldığı kabul edilmelidir<sup>13</sup>.

Kanımızca, bu soruya cevap verebilmek için öncelikle suçta ve cezada kanunilik ilkesine ve vergi mahremiyetinin ihlali suçunun VUK'taki düzenleniş şekline değinmek gerekmektedir.

Ceza hukukuna hakim olan en önemli ilkelerden biri, suçta ve cezada kanunilik ilkesidir. Suçların tespiti ve cezalandırılması hususlarında keyfiliğin önlenmesi yoluyla kişi hak ve özgürlüklerinin teminat altına alınabilmesi için hangi fiillerin suç oluşturduğu ve bunların karşılığında uygulanacak yaptırımların neler olduğu kanunda açıkça düzenlenmiş olmalıdır<sup>14</sup>. Bu ilke uyarınca, suç oluşturan fiilin tanımı da kanunda açıkça yapılmalıdır. Bu kapsamda, vergi mahremiyetinin ihlali suçunun tanımı VUK md. 362 ve onun yollamasıyla VUK md. 5'te yapılmıştır. VUK'un 362. maddesi, "*Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler...*" diyerek dolaylı olarak 5. maddeye atıf yapmıştır. VUK md. 5 ise, doğrudan bir suç tanımı yapmamakla beraber, vergi mahremiyetinin kapsamını ve kimlerin buna uymak zorunda olduğunu düzenlemiştir. Suçu oluşturan fiilin tanımı ve dolayısıyla suçun kanuniliği açısından, vergi mahremiyetinin ihlali suçu ile ilgili VUK'ta yer alan düzenlemelerde -temel olarak- bir sorun bulunmamaktadır.

Açıklamalar ışığında ve özellikle VUK md. 362'de yer alan, "*... Türk Ceza Kanununun 239. maddesi hükümlerine göre cezalandırılır.*" ifadesi dikkate alınarak değerlendirildiğinde, kanaatimizce TCK'nın 239. maddesine yapılan atfın sadece 1. fıkrada yer alan yaptırımları değil, maddenin diğer fıkralarındaki yaptırımları da kapsayan bir atıf olduğu sonucuna

<sup>12</sup> ŞENYÜZ, Doğan; Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), Ekin Yayınları, 2012, s. 514.

<sup>13</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda; "Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku'nda Son Durum", İstanbul Barosu Dergisi, C. 82, S. 6, Y. 2008, 2839- 2859, s. 2855.

<sup>14</sup> KOCA, Mahmut/ ÜZÜLMEZ, İlhan; Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Yayınları, 6. Baskı, Ankara 2013, s. 48. Suçta ve cezada kanunilik ilkesi, TCK'nın Genel Hükümleri içerisinde, 7. maddede düzenlenmiştir. Bu nedenle kanunun genel hükümlerine ilişkin bir ilkedir. TCK'nın 5. maddesine göre, bu kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır. Vergi usul kanunu da ceza içeren bir kanun olduğundan, kanunilik ilkesi burada da geçerliliğini devam ettirecektir.

ulaşmaktadır<sup>15</sup>. Ayrıca kanaatimizce; yapılan atıf, suçun takibinin şikayete tabi olmasını da kapsamaktadır.

Atfın şikayet şartını da kapsadığına yönelik kanaatimizi gerekçelendirmek adına şikayet kurumuna kısaca değinmeyi gerekli görüyoruz: Şikayet esasen bir ceza muhakemesi hukuku kurumu olmakla beraber, TCK'nın 73. maddesinde düzenlenmiş olan bir soruşturma ve kovuşturma şartıdır. Bu niteliği itibarıyla, her ne kadar TCK'nın genel hükümler kitabında düzenmişse de suçun unsurlarından biri değildir. Sadece, suç işlediği iddia edilen kişi hakkında muhakeme işlemlerinin yapılabilmesinin bir şartı olarak düzenlenmiştir. Şikayet kurumunun gerekliliği hususunda ileri sürülen görüşlerden birine göre, devletin bazı suçlar sebebiyle şikayet olmaksızın re'sen muhakeme işlemlerine girişmesinin, suçtan zarar gören kişi veya kişilere tekrar ve daha ağır bir şekilde zarar verebileceği ifade edilmiştir<sup>16</sup>. Vergi mahremiyetinin ihlali suçunda da, korunması amaçlanan değerlerden biri mükellefin özel hayatının gizliliği olduğundan, şikayet olmaksızın muhakeme işlemleri yapılmasının, bilgilerin kamuoyunda yeniden gündeme gelmesine neden olabileceği ve bu nedenle mağdurun zararını artırdığı olasıdır<sup>17</sup>. Bu nedenle, her ne kadar vergi mahremiyetinin ihlali suçunu düzenleyen VUK md. 362'de doğrudan doğruya şikayet aranmasa da, atıf yapılan TCK md. 239'da yer alan şikayet şartının bu suç açısından da uygulanması gerekmektedir.

Asıl sorun, suçun kanuni düzenlenmesinde tercih edilen atıf yönteminde ortaya çıkmaktadır. Suçun tanımının VUK'ta yapılması ancak, cezalandırma açısından başka bir kanuna atıf yapılması; kanunların değiştirilmesi veya ilga edilmesi ihtimali karşısında sorunlu durumlara sebep olabilir. Zira, zaman

---

<sup>15</sup> Ancak bu noktada başka bir problem devreye girmektedir. TCK'nın 239. maddesinin 1. fıkrasının son cümlesinde yer alan "Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi halinde de bu fıkraya göre cezaya hükmolünür" ifadesi, vergi mahremiyetinin ihlali suçu açısından da geçerli olacak mıdır? Zira, ileride suçun faili konusunda açıklanacağı üzere, vergi mahremiyetinin ihlali suçunun faili olabilecekler VUK'un 5. maddesinde açıkça ve sınırlı sayıda düzenlenmiştir. Bizce, suçta ve cezada kanunilik ilkesi gereğince bu hükmün vergi mahremiyetinin ihlali suçuna uygulanması mümkün görünmemektedir. İşte bu gibi ihtilafların giderilmesi adına, çalışma konumuzu oluşturan suça ilişkin kanuni düzenlemenin netleştirilmesi yerinde olacaktır.

<sup>16</sup> KOCA/ ÜZÜLMEZ, s. 538- 539.

<sup>17</sup> Vergi Usul Kanunu'nun bu suç açısından kamu yararının özel yarardan daha üstün gördüğü, bu nedenle vergi mahremiyetinin ihlali suçu açısından şikayet şartını aramadığı yönündeki aksi görüş için bkz. BAYRAKLI, s. 78.

içerisinde kanunda yapılan değişiklikler sonucunda yapılan atıfların karşılıksız kalması söz konusu olabilecektir. Nitekim mülga 765 sayılı TCK zamanında yapılan atıf, kanunun değişmesi nedeniyle bir süre karşılıksız kalmış, hangi maddeye atıf yapıldığı yeni düzenleme yapılanaya kadar net olarak belirlenememiştir<sup>18</sup>. Bu nedenlerle suçun ve cezanın aynı kanunda düzenlenmesi, suçta ve cezada kanunilik ilkesinin ve dolayısıyla hukuk devleti ilkesinin en önemli sonucu olan belirlilik ilkesi açısından daha faydalı olacaktır.

## II. SUÇLA KORUNMASI AMAÇLANAN HUKUKİ DEĞER

Vergi mahremiyetinin ihlali suçuyla korunmak istenen hukuki değer, vergi yükümlüsünün vergisel durumuna ilişkin bilgilerin gizliliğinin sağlanması ve bu yolla o kişinin maddi ve manevi açıdan zarar görmesinin engellenmesidir<sup>19</sup>. Bu güvence ile bir yandan kişisel veriler korunurken diğer yandan kamu görevlilerinin güvenirliliğinin sağlanması da amaçlanmaktadır. Zira, vergi idaresinde görev yapan kamu görevlileri yaptıkları incelemeler veya işlemler neticesinde mükelleflerin mesleki sırlarını, şahsi veya ailevi sırlarını öğrenmiş olabilirler. Bu bilgilerin görevliler tarafından açıklanması veya amacı dışında kullanılması mükelleflere maddi ve manevi zarar verebilir<sup>20</sup>. Öğretide, mükellefe ait bilgilerin mutlaka mahrem nitelikte olmasının gerekli olmadığı, mahrem nitelikte olmasalar da görevlilerin bu bilgileri açıklamamaları gerektiği ileri sürülmüştür<sup>21</sup>. Kanun, söz konusu güvenceyi sağlamlaştırmak ve genişletmek adına sadece mükellefle sınırlı tutmamış, mükellefle ilgili kimseleri de bu kapsama dahil etmiştir (VUK md. 5).

## III. SUÇUN FAİLİ

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunu düzenleyen VUK md. 362'de belirtilen vergi mahremiyeti yasağına uyması gereken kişiler, aynı kanunun 5. maddesinde sayılmıştır. Bu kişilerden mahremiyet yasağına uymayanlar suçun faili olacaklardır. Bu suçun faili olabilecek kişiler şunlardır:

1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar,
2. Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar,

---

<sup>18</sup> KARAKOÇ, agm., s. 8.

<sup>19</sup> ARSLAN, agm., s. 18.

<sup>20</sup> ŞENYÜZ, s. 504.

<sup>21</sup> DONAY, s. 167.

3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler,
4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.

Aynı maddenin 4. fıkrasına göre, kendisine bilgi verilen kişi ve kurumlar da aynı yasağa uymakla yükümlüdürler. Kanun bu kapsamda, vergi ile ilgili konularda idari veya adli soruşturma yürütmesi nedeniyle bilgi ve belge talep eden kamu görevlileri ile yapacakları vergi tahsilatı ile ilgili kendisine bilgi verilen bankaları da yasağa uymak zorunda olanlar arasında göstermiştir (VUK md. 5/ f. 4). İlaveten, VUK'un mükerrer 242. maddesinin son fıkrasına göre, kanunun vergi mahremiyetine ilişkin hükümleri bu kanun kapsamında kurulan şirketlerin ortak, yönetici ve çalışanları hakkında da uygulanır. Anılan kişilerin yasağa tabi olmaları için, bilgileri görevleri dolayısıyla öğrenmiş olmaları gerekir (VUK md. 5). Yine aynı maddeye göre yasak, bahsi geçenler mesleklerinden ayrılmış olsalar dahi devam eder ( VUK md. 5/ f. 2). Bu noktada akla, bu sürenin bir sınırının olup olmadığı sorusu gelmektedir. Öğretide DONAY'a göre, mahremiyet yasağı görevlinin hayatı boyunca sürmez, dava zamanaşımı süresi ile sınır olmalıdır<sup>22</sup>. Kanunda bu hususta açık bir düzenleme olmaması ve suçla korunan hukuki değer olan özel hayatın gizliliğinden doğan menfaatlerin hayat boyu devam edebileceği gözetildiğinde, kanımızca bahsi geçen yasak, failin hayatı boyunca devam etmelidir.

Kanunda suçun faili olabilecek kişilerin sınırlı sayıda gösterilmiş olması, suçun mahsus (özgü) suç olması açısından önem arz eder. Mahsus suç, herkes tarafından işlenmesi mümkün olmayan, sadece belirli sığata veya niteliğe sahip kimseler tarafından işlenebilen suçlara denilmektedir<sup>23</sup>. Vergi mahremiyetinin ihlali suçu bu özelliğı nedeniyle mahsus suç niteliğindedir. Suç, sayılanların dışındaki kişiler tarafından işlenirse bu durumda başka suçlar oluşabilir. Örneğın; TCK'nın özel hayatın gizliliğinin ihlali suçunun nitelikli halini düzenleyen 137. maddesi veya göreve ilişkin sırrın açıklanması suçunu düzenleyen 258. maddesi hükümleri faile uygulanabilir. Anılan başka suçlar; VUK'ta sayılan kişilerin söz konusu bilgileri görevleri sırasında öğrenmedikleri, bundan dolayı vergi mahremiyetinin ihlali suçunun oluşmadığı durumlarda da faile uygulanabilir.

Suçun faili olarak kanunda düzenlenmiş olan kişilerden ilki vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlardır. Bu kişiler, vergi idaresinin çeşitli kademelerinde çalışan, vergi işlemlerini yürüten kişilerdir.

---

<sup>22</sup> DONAY, s. 170.

<sup>23</sup> HAKERİ, Hakan; Ceza Hukuku Genel Hükümler, Adalet Yayınvevi, Ankara 2013, s. 128.

Vergi muameleleri veya diğer adıyla işlemleri; tarh, tahakkuk ve tahsil<sup>24</sup> de dahil olmak üzere vergilendirme sürecinde gerçekleşen tüm iş ve işlemleri kapsar. Bu nedenle, tüm bu işlemler ilgilenen görevliler bu suçun faili olabilirler<sup>25</sup>. Bu kapsamda, vergi işlemleri ile uğraşan görevlilere; memurlar, şefler, müdür yardımcıları, müdürler, yazı işlerini yürüten katipler örnek olarak gösterilebilir<sup>26</sup>. Vergi incelemesi ile uğraşan memurlar ise VUK'un 135. maddesinde sayılmıştır. Bunlar: Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleridir. Ayrıca, aynı maddenin ikinci fıkrasına göre, Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi incelemesi yetkisini haizdirler.

Suçun faili olabilecek ikinci grup kişiler; vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlardır. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK)'nun 20. maddesine göre; "*Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendileri yapar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler. Bu husustaki kararların, ilgililerce, süresi içinde yerine getirilmesi mecburidir.*" Re'sen araştırma ilkesi olarak da ifade edilen bu durum kapsamında mükelleflere ait bilgi ve belgelere ulaşabilen yargı mercilerinde görevli hakim ve personel<sup>27</sup> de mahremiyet yasağına uymak zorunda olan kişiler arasındadır.

Suçun faili olabilecek kişiler arasında sayılan diğer bir grup ise, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara katılanlardır. Burada sözü edilen komisyonlar; takdir komisyonu, tadilat komisyonu, uzlaşma komisyonu, zirai kazançlar il komisyonu ve zirai kazançlar merkez komisyonları ile vergi kanunlarına göre kurulan diğer komisyonlardır. Memur olsun veya olmasın bu komisyonlara katılan herkes kanunen mahremiyet yasağına uymak zorundadır.

---

<sup>24</sup> Tahsil aşamasında öğrenilen bilgilerin mahremiyetinin ihlali suçu, VUK'ta yer alan düzenlemeye paralel olarak, 6183 sayılı Kanunun *Sırrın İfşası* başlıklı 107. maddesinde düzenlenmiştir. İki kanun da suçun yaptırımını hususunda TCK'nın 239. maddesine atıf yapmaktadır.

<sup>25</sup> ARSLAN, agm., s. 20.

<sup>26</sup> TAŞ, s. 93.

<sup>27</sup> Raportörler, yan işlerde çalışan memurlar, teftiş kurulunda görevlendirilen personel bu kapsamdadır. ŞENYÜZ, s. 507.

Vergilendirme ile ilgili işlerde görev alan bilirkişiler de bu suçun faili olabilirler. Bilirkişiler, yargılama makamlarının özel bilgi ve uzmanlık gerektiren teknik hususlarda bilgisinden yararlandıkları kişilerdir<sup>28</sup>. Bu noktadan hareketle vergi yargılamasında görev alan bilirkişilerin de bu kapsamda olduğu söylenebilir. Ancak bilirkişiler sadece yargılama makamlarına yardımcı olmazlar. Uzmanlık alanı dolayısıyla belli bir konuda özel ve teknik bilgiye sahip olan kişiler vergisel işlemlerde de bilirkişi olarak tayin edilebilirler. Örneğin, VUK'un 74. maddesinin son fıkrasına ve 75. maddenin 2. fıkrasına göre takdir komisyonları bilirkişilerden yararlanırlar. Bunun yanında, aynı kanunun 86. maddesinin 1. fıkrasına göre göre tadilat komisyonları da bilirkişi incelemesinden yararlanabilirler. Bu kişilerin de mutlaka memur olmaları gerekli değildir<sup>29</sup>. Memur olmasalar da, bilirkişilik görevi nedeniyle yargısal veya idari bir işlemle ilgili olarak mükellefin veya mükellefle ilgili kimsenin bilgilerine vakıf olan bilirkişiler, VUK'un 5. maddesinde düzenlenmiş olan mahremiyet yasağına uymak zorundadırlar.

#### IV. VERGİ MAHREMİYETİNİN İHLALİ SUÇUNUN UNSURLARI

##### a) Maddi Unsurlar

İnsan davranışlarının ceza normlarını ihlal edip etmediğinin tespit edilebilmesi için o davranışın ihtiva ettiği unsurlara bakılmaktadır. Cezalandırılabilir bir fiilin gerçekleşebilmesi için genel olarak kanuni tanıma uygun (tipik) ve hukuka aykırı bir fiil ile failin kusurunun varlığı gereklidir<sup>30</sup>.

##### 1. Fiil

Suçun maddi unsurlarından ilki kanundaki tipe uygun bir fiildir. Ceza hukuku anlamında bir suçun oluşabilmesi için herhangi bir fiilin değil, kanuni tanıma uygun tipik bir fiilin gerçekleşmesi gerekir<sup>31</sup>. Suçu oluşturan fiil insan hareketidir. Fiil icrai davranışla işlenebileceği gibi ihmali davranışla da işlenebilir. Fiil; kişinin bizzat kendi iradesiyle üzerinde hakimiyet kurduğu, belli bir sonucu gerçekleştirmeye yönelmiş ve dış dünyada meydana gelen davranış olarak tanımlanmaktadır<sup>32</sup>.

<sup>28</sup> SOYASLAN, Doğan; Ceza Muhakemesi Hukuku, 5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2014, s. 456.

<sup>29</sup> TAŞ, s. 96.

<sup>30</sup> KOCA/ ÜZÜLMEZ, s. 76.

<sup>31</sup> İÇEL, Kayhan; Ceza Hukuku Genel Hükümler, Beta Yayınları, 6. Bası, 2014, s. 237.

<sup>32</sup> ÖZGENÇ, İzzet; Türk Ceza Hukuku, 6. Bası, Seçkin Yayınları, 2011, s. 155.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunda fiil, VUK'un 362. maddesine göre, aynı Kanununun 5. maddesinde tanımlanmış olan vergi mahremiyetinin ihlal edilmesidir. Vergi mahremiyetinin ihlali fiili ise; VUK'un 5. maddesi hükmüne göre, kanunda yazılı kişiler tarafından görevleri dolayısıyla öğrenilen mükellefin veya mükellefle ilgili kimselere ait gizli kalması gereken birtakım bilgilerin ifşa edilmesi veya kendilerinin veya üçüncü kişilerin yararına kullanılmasıdır. Suçun meydana gelmesi için sırra ilişkin bilgilerin kullanılması gerekli değildir, ifşa edilmesi yeterlidir<sup>33</sup>. Ayrıca, VUK md. 5'in açık ifadesinden anlaşıldığı gibi bilgilerin ifşa edilmeyip kişisel yarar elde etmek amacıyla kullanılması da suçun oluşması için yeterlidir.

Suçu oluşturan iki fiilden biri olan ifşa fiili, mükellefe veya mükellefle ilgili kişilere ait bilgilerin üçüncü kişilere açıklanmasını ifade eder. Açıklamanın ifşa sayılması için birden çok kişiye yapılması gerekmez, tek bir kişiye yapılan açıklama da ifşa sayılır<sup>34</sup>. Vergi mahremiyetinin ifşasının gerçekleşmesi için, suçun kanuni tanımında özellikle aranmadığından dolayı, bilgilerin üçüncü kişilere açıklanması yeterli olup üçüncü kişilerin bu bilgileri öğrenmiş olmaları gerekli değildir. Üçüncü kişilerin bu bilgileri kısmen veya tamamen öğrenebilecek durumda olmaları yeterlidir<sup>35</sup>. Suçun oluşabilmesi için, bilgileri öğrenebilecek durumda olan kişilerin bilgiyi öğrenme haklarının bulunmaması gerekir<sup>36</sup>. Herhangi bir sebepten dolayı mükellefe ait bilgiyi öğrenme hakkı olanlara yapılan ifşa, vergi mahremiyetinin ihlali suçunu oluşturmaz.

Ifşa fiilinin meydana gelebilmesi için, ifşa edilen bilgilerin gerçek durumu yansıtması gerekir. Gerçeği yansıtmayan bilgilerin açıklanması ifşa fiilini oluşturmayacaktır<sup>37</sup>.

Ifşa fiili vasıtasıyla suç icrai şekilde işlenebileceği gibi ihmali şekilde de işlenebilir. Fail, gizli kalması gereken bilgileri bizzat açıklayarak suçu icrai şekilde işleyebileceği gibi, başkasının bilgileri öğrenmesine müdahale etmeyerek ihmali olarak da işleyebilir<sup>38</sup>.

---

<sup>33</sup> TAŞ, Fatma; s. 99.

<sup>34</sup> CANDAN, Turgut; Vergi Suçları ve Cezaları, 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mayıs 2010, s. 398.

<sup>35</sup> ÖZEN, s. 73- 74.

<sup>36</sup> ŞENYÜZ, s. 512.

<sup>37</sup> BAYRAKLI, Hüseyin; Türk ve Alman Vergi Hukukunda Vergi Gizliliğine Uymama Suçu, Afyon 1999, s. 49.

<sup>38</sup> TAŞ, s. 101- 102.

İkinci fiil, mükellef veya ilgili kişilere ait bilgilerin yarar sağlamak amacıyla kullanılmasıdır. Bu bilgilerden yarar sağlayanın mutlaka bilgileri kullanan kişi olması gerekmez, bilgilerin kullanılması üçüncü kişilere de menfaat sağlayabilir<sup>39</sup>. Bilgilerin açıklanmasının ifşa fiilinin kapsamında bulunmasından ötürü, yarar sağlamak amacıyla kullanma fiili, bilgiler açıklanmadan gerçekleşebilir. Burada söz konusu olan kullanma, öğrenilen bilgilerin menfaat sağlama amacıyla kullanılmasını ifade eder. Örneğin sırlar maddi bir bedel karşılığında üçüncü kişilere verilebilir veya satılabilir<sup>40</sup>. Menfaat maddi olabileceği gibi manevi de olabilir<sup>41</sup>. Bilgilerin kullanılmasından dolayı, o bilgilerin sahibi olan mükellefin zarar görmesi veya failin yarar sağlamış olması gerekmez. Bilgilerin yarar sağlamak amacıyla kullanılması ile suç oluşur<sup>42</sup>. Ancak, bazı durumlarda sır sahibi mükellefin veya ilgili kişilerin zarar görmesi, bilgileri kullanan fail veya üçüncü kişiler açısından yarar sağlanmasına yol açabilir. Örneğin, rekabet halinde bulunan iki iş adamından birinin, diğerinin vergisel sırları nedeniyle sadece zarara uğramasından fayda sağlayabileceği açıktır.

Öğretide, mahremiyetin kanunda yazılı olan ifşa ve yararına kullanma fiilleri de dahil herhangi bir şekilde ihlal edilmiş olması yoluyla gizliliğin bozulmasının yeterli olduğu; fiilin kanunda yazılanlarla sınırlı olmadığı, bu nedenle suçun serbest hareketli bir suç olduğu ileri sürülmüştür<sup>43</sup>. Serbest hareketli suçlar, suçun kanuni tanımında o suçu oluşturan hareketin şekli konusunda bir sınırlama yapılmadığı durumlarda söz konusu olur. Bu tür suçlarda önemli olan neticenin gerçekleşmesidir. Neticeyi gerçekleştiren hareketlerin şekli önemli değildir, sadece neticeyi gerçekleştirmeye elverişli olması aranır. Örneğin, kasten öldürme suçunda (TCK md. 81), suçun kanuni tanımında öldürme neticesini meydana getiren hareketin kasten yapılması yeterli görülmüştür, öldürmenin hangi hareketle yapıldığı hususunda bir sınırlama yapılmamıştır. Serbest hareketli suçların karşısı ise bağlı hareketli suçlardır. Bağlı hareketli suçlar, suçun kanuni tanımında suçun hangi hareketlerle işleneceğinin belirtildiği suçlardır. Bu tür suçlarda hareketler somutlaştırılmıştır. Örneğin yağma suçuna ilişkin kanuni düzenlemede (TCK

---

<sup>39</sup> CANDAN, s. 398.

<sup>40</sup> ŞENYÜZ, s. 513.

<sup>41</sup> ÖZEN, s. 78. Aksi yönde görüş için bkz. BAYRAKLI, s. 52.

<sup>42</sup> TAŞ, s. 104- 105; BAYRAKLI, s. 53. Öğretide; suçun, bilgilerin sahibi olan mükellefin yarar sağlayacağı düşünülerek de işlenebileceği ileri sürülmüştür. EDİZDOĞAN/ TAŞ/ ÇELİKKAYA, s. 165.

<sup>43</sup> ARSLAN, agm., s. 18-19. Aksi yönde görüş için bkz. ÖZEN, s. 73.

md. 148), cebir veya tehdit ile bir malın alınması aranmıştır. Cebir veya tehdit dışında kalan bir hareketle malın alınması yağma suçunu oluşturmaz. Bağlı hareketli suçlar, genellikle seçimlik hareketli suçları da kapsamına almaktadır. Seçimlik hareketli suçlarda ise, suçun kanuni tanımındaki hareketler birbirinin alternatifini olarak düzenlenmiştir. Kanuni tanımda yer verilen seçimlik hareketlerden birinin gerçekleştirilmesi, suçun işlenmesi açısından yeterlidir<sup>44</sup>. Vergi mahremiyetini düzenleyen VUK md. 5'te, mahremiyetin ihlal edilmiş sayılmasının sadece ifşa ve yarar sağlamak için kullanma fiillerinin işlenmesine bağlandığı görülecektir. Bunlar dışında işlenen fiiller bu suç kapsamında değerlendirilemeyecektir. Kanunilik ilkesi de dikkate alınarak ele alındığında; kanaatimizce vergi mahremiyetinin ihlali suçu serbest hareketli bir suç değil, bağlı ve seçimlik hareketli bir suç türüdür<sup>45</sup>.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun oluşabilmesi için bilgilerin ifşası veya kullanılması yeterli olup bu fiillerden dolayı bir zararın ortaya çıkması veya somut olarak bir yarar sağlanmış olması gerekli değildir. Bu nedenle suçun sırf hareket suçu (neticesi harekete bitişik suç) olduğu söylenebilir<sup>46</sup>. Sırf hareket suçları, tamamlanmaları için neticenin gerçekleşmesinin aranmadığı, hareketin gerçekleşmesiyle neticenin de gerçekleşmiş sayıldığı suçlardır. Bu suçlar, icrai veya ihmali nitelikteki hareketin gerçekleştirilmesiyle tamamlanırlar<sup>47</sup>.

## 2. Netice

Suçun maddi unsurlarından bir diğeri de neticedir. Netice, gerçekleştirilen fiilin dış dünyada meydana getirdiği değişiklik olarak tanımlanabilir. Ancak, ceza hukuku açısından önemli olan netice, suçun kanuni tanımında yer alan neticedir. Suçun kanuni tanımında neticeye yer

<sup>44</sup> KOCA/ ÜZÜLMEZ, s. 114- 115.

<sup>45</sup> Ancak, ifşa fiilinin kendi içinde serbest hareketli olduğu söylenebilir. Çünkü, ifşayı oluşturan elverişli hareketlerin şekli veya mahiyeti hususunda kanunda bir sınırlama yapılmış değildir. Bu hareketler yazılı olabileceği gibi sözlü de olabilir. Bilgiyi taşıyan dokümanların teslim edilmesi gibi maddi hareketler de yapılmış olabilir. ŞENYÜZ, s. 512.

<sup>46</sup> ARSLAN, agm., s. 19; ÖZEN, s. 79. Öğretide Erman'a göre, bu düzenlemede yer alan kullanmak kelimesi bilgiyi öğrenen kişinin bu bilgiyi yarar sağlamak amacıyla kullanacağı tehdidini işaret eder. Zira, bilgiyi açıklayarak yarar sağlamak zaten ifşa fiilinin içerisinde yer almaktadır. Yazara göre bu açıdan bakıldığında bilgiyi kullanma, yarar sağlamak söz konusu olduğu için sırf hareket suçunu değil, neticeli bir suçu oluşturur. ERMAN, Sahir; Vergi Suçları, İstanbul, 1988, s. 102- 103.

<sup>47</sup> ARTUK, Mehmet Emin/ GÖKCEN, Ahmet/ YENİDÜNYA, Caner; Ceza Hukuku Genel Hükümler, 6. Tıpkıbası, Adalet Yayınevi, Ankara 2012, s. 273.

verilmişse, netice suçun bir unsuru olarak kabul edilir. Neticenin, suçun kanuni tanımında yer almadığı durumlarda, fiilin gerçekleştirilmesiyle suç tamamlanmış olur, ayrıca bir neticenin gerçekleşmesi aranmaz<sup>48</sup>. Bu tür suçlara neticesi harekete bitişik suç veya şekli suç adı verilmektedir. Ancak, kanunda neticesi açıkça yer almasa da bu tür suçlarda da netice söz konusudur. Zira, neticesiz suç yoktur<sup>49</sup>. Sadece bu tür suçlarda netice harekete bitişiktir, zaman ve yer bakımından netice hareketle kaynaşmıştır<sup>50</sup>.

Suçların neticesi genellikle zarar olarak ortaya çıkar. Ancak, bazı suçlarda zararın gerçekleşmesi aranmaz, bir tehlikenin doğmuş olması yeterlidir. Bu kapsamda suçlar zarar suçları ve tehlike suçları olarak ikiye ayrılabilir. Zarar suçlarında fiilin yönelmiş olduğu suçun konusunda somut bir zarar meydana gelirken tehlike suçlarında konu üzerinde zarar tehlikesinin oluşması yeterlidir. Örneğin, bir zarar suçu olan kasten öldürme suçunda suçun meydana gelmesi için silahın kullanılması tek başına yeterli değildir, ortaya somut bir zarar çıkaran ölüm neticesinin meydana gelmesi gerekir. Bunun tersine, bir tehlike suçu olan ve TCK'nın 179. maddesinde düzenlenmiş olan "*trafik güvenliğini tehlikeye sokma*" suçunun kanuni tanımında somut bir zarara yer verilmemiş, trafik güvenliğinde tehlikeye neden olunması yeterli görülmüştür. Tehlike suçları da somut tehlike suçları ve soyut tehlike suçları olarak ikiye ayrılır. Somut tehlike suçlarında, kanuni tanımda tehlike unsuruna doğrudan yer verilir. Yukarıda örnek olarak verilen trafik güvenliğini tehlikeye sokma suçu bir somut tehlike suçudur. Soyut tehlike suçlarında ise kanuni tanımda tehlikeye açık bir şekilde yer verilmez<sup>51</sup>.

Bu açıklamalar ışığında değerlendirildiğinde, vergi mahremiyetinin ihlali suçu ile ilgili olarak gerek VUK'un 5. maddesinde, gerekse de suçun düzenlendiği 362. maddede doğrudan bir neticeye yer verilmemiştir. Kanaatimizce söz konusu suçun düzenlenmesiyle, mükelleflerin ve ilgili kişilerin korunması amaçlanan gizliliğe ilişkin haklarının zarar görme tehlikesi ve vergilendirme yetkisine sahip kurumlara ve devlete olan güvenin sarsılması tehlikesi<sup>52</sup> cezalandırılıyor olduğundan, vergi mahremiyetinin ihlali suçu bir soyut tehlike suçudur.

---

<sup>48</sup> KOCA/ ÜZÜLMEZ; s. 120.

<sup>49</sup> İÇEL, s. 258.

<sup>50</sup> HAKERİ, s. 160.

<sup>51</sup> HAKERİ, s. 162.

<sup>52</sup> BAYRAKLI, s. 54.

### 3. Nedensellik Bağı

Meydana gelen bir neticeden sorumlu tutulabilmenin temel şartı, fiil ile netice arasında sebep sonuç ilişkisinin var olmasıdır. Nedensellik bağı, kanuni tanımında hareketin yanı sıra ve ondan bağımsız olarak neticeye de yer verilen neticeli suçlarda önem arz eder. Somut olayda, suçun kanuni tanımında düzenlenen hareket ile netice arasında nedensellik bağı bulunmuyorsa fail neticeden sorumlu tutulamaz<sup>53</sup>.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu, neticesi harekete bitişik suç niteliğinde olduğundan ve bu nedenle hareketin gerçekleştirilmesiyle neticenin de doğrudan gerçekleşmiş sayılmasından ötürü, burada nedensellik bağının varlığı araştırılmayacaktır<sup>54</sup>. Bu noktada önemle belirtmek gerekir ki, failin hareketi ile netice arasında nedensellik bağının var olması ile bu bağın varlığının araştırılması gereği birbirinden farklı hususlardır. Neticesi harekete bitişik suçlarda da bir neticenin var olduğu tartışmasızdır ancak bu tür suçlarda söz konusu bağın varlığını araştırmadan da suçun maddi unsurunun gerçekleştiği kabul edilir<sup>55</sup>.

#### b) Manevi Unsur

Daha önce ifade ettiğimiz gibi, bir insan davranışının suç olarak değerlendirilebilmesi için kanuni tanıma uygun bir hareket, dış dünyada değişiklik meydana getiren bir netice ve bu ikisi arasında nedensellik bağının varlığı gereklidir. Ancak, bunlar tek başına yeterli değildir. Bunlara ilave olarak manevi unsurun da gerçekleşmesi gerekir. Manevi unsur ile kastedilen, fiilin kast veya taksirle işlenmiş olmasıdır<sup>56</sup>. TCK'nın 21. maddesine göre, "Suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır." Bu düzenlemeden de anlaşılacağı gibi, Türk ceza hukuku sisteminde suçların oluşması adına kast kural, taksir istisnadır. TCK md. 22'ye göre, taksirli suçlar ancak kanunda açıkça düzenlenmiş olmaları halinde cezalandırılırlar. Örneğin; taksirle öldürme suçu (TCK md. 85), taksirle yaralama suçu (TCK md. 89), genel güvenliğin taksirle tehlikeye sokulması (TCK md. 171) gibi suçlar, taksirle işlenebilecekleri kanunda açıkça düzenlenmiş olan suçlardır. Buna karşın; örneğin, mala zarar verme suçu (TCK md. 151) ancak kasten işlenebilen bir

<sup>53</sup> KOCA/ ÜZÜLMEZ, s. 122.

<sup>54</sup> ARSLAN, agm., s. 19.

<sup>55</sup> DÖNMEZER, Sulhi/ ERMAN, Sahir; Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım, C. 1, B. 12, Beta Yayınları, İstanbul 1997, s. 472- 473.

<sup>56</sup> HAKERİ, s. 196.

suçtur. Zira, mala zarar verme suçunun taksirle işlenebileceği kanunda açıkça düzenlenmemiştir.

Bu açıklamalar ışığında ve suçun kanuni düzenlemesi dikkate alındığında, vergi mahremiyetinin ihlali suçunun da ancak kasten işlenebileceğinin kabulü mümkündür. TCK kastı şöyle tanımlamıştır (md. 21): “*Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir.*” Bu suçta da failin, suçun kanuni tanımına uygun olarak, açıkladığı bilgilerin sır olduğunu ve bunları ifşa ettiğini veya mükellefe ait bilgileri kendisi veya başkası yararına kullandığını bilmesi ve istemesi gerekir. Burada ayrıca failde, mükellefe zarar verme kastı aranmaz<sup>57</sup>.

### c) Hukuka Aykırılık Unsuru

Bir fiilin suç teşkil edebilmesi için, daha önce ifade ettiğimiz unsurların yanında, o fiilin bir hukuka uygunluk sebebinin kapsamına girmemesi de gerekir. Bir fiilin hukuka aykırı olduğuna karar verilebilmesi, o fiili hukukun geneli açısından hukuka uygun hale getiren herhangi bir nedenin bulunmamasına bağlıdır. Bu açıdan hukuka aykırılık unsuru, hukuka uygunluk nedenlerinin bulunmaması unsuru olarak da adlandırılabilir<sup>58</sup>. Hukuka uygunluk sebepleri, “*ceza sorumluluğunu kaldıran veya azaltan sebepler*” başlığı altında TCK’da düzenlenmiştir. Bunlardan hangilerinin hukuka uygunluk sebebi olduğu kanuni düzenlemeden açıkça anlaşılammaktadır. Madde gerekçeleri ve Ceza Muhakemesi Kanunu’nun (CMK) hüküm çeşitlerini düzenleyen 223. maddesi vasıtasıyla bunlardan; kanun hükmünü yerine getirme (TCK md. 24/1), meşru savunma (TCK md. 25/1), hakkın kullanılması (TCK md. 26/1) ve ilgilinin rızası (26/2) sebeplerinin hukuka uygunluk sebebi olarak düzenlendiği sonucuna ulaşılmaktadır<sup>59</sup>.

TCK’da düzenlenen hukuka uygunluk sebepleri, ceza hukukunun bütün suç tiplerine uygulanacak genel düzenlemeleridir. Bunların dışında, özel olarak VUK’ta düzenlenmiş olan başka hukuka uygunluk sebepleri de vardır. Bu sebeplerden birinin somut olayda gerçekleşmesi halinde, gerçekleştirilen fiiller vergi mahremiyetinin ihlali suçunu oluşturmayacaktır<sup>60</sup>.

<sup>57</sup> ŞENYÜZ, s. 513.

<sup>58</sup> HAKERİ, s. 274.

<sup>59</sup> KOCA/ÜZÜLMEZ, s. 260.

<sup>60</sup> Her ne kadar bu düzenlemeleri çalışmamızda ayrıca inceleyecek olsak da, bunların TCK’nın genel hükümlerinde düzenlenmiş olan kanun hükmünün yerine getirilmesi kapsamında da

VUK'ta düzenlenen hukuka uygunluk sebeplerine kısaca değinmek gerekirse, bunlardan biri olan ve kısaca matrahların ve vergilerin ilanı olarak isimlendirilebilen<sup>61</sup> hukuka uygunluk sebebi VUK'un 5. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre; vergi güvenliğinin sağlanması amacıyla, gelir vergisi mükelleflerinin yıllık gelir vergisi beyannamelerinde ve sermaye şirketlerinin kurumlar vergisi beyannamelerinde gösterdikleri, zararları da dahil olmak üzere matrahları ve beyanları üzerinden tarh olunan gelir ve kurumlar vergileri ile mükelleflerin ad ve unvanları, bağlı olunan vergi dairelerince beyannamelerin verildiği yıl içerisinde dairenin uygun görülecek yerlerine asılarak ilan olunur. Mükellefin bağlı olduğu bir teşekkül varsa, ilan orada da yapılır. İlgili maddenin gerekçesinde, vergi mahremiyetine getirilen bu istisnanın gerekçesinin kamu yararı olduğu ifade edilmiştir<sup>62</sup>. Buna göre, vergi güvenliğinin sağlanması ve vergilendirmenin daha doğru yapılabilmesi adına, kamu yararı düşüncesiyle mükellefin belirtilen bazı bilgileri ilan edilebilecektir ve bu fiil vergi mahremiyetinin ihlali sayılmayacaktır.

VUK'ta düzenlenen ikinci tür hukuka uygunluk sebebi, kanunun 5. maddesinin 3. fıkrasında düzenlenmiş olan, kısaca vergi ve cezaların Maliye Bakanlığınca açıklanması olarak adlandırılan sebeptir. Söz konusu maddeye göre, mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçmiş olduğu halde ödenmeyen vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığınca açıklanabilir. Buna ilave olarak; kamu görevlileri tarafından yapılan adli ve idari soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler verilebilir ve yapacakları vergi tahsiline yönelik olarak bankalara bilgi verilebilir. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Bakanlıkça belirlenir. Fıkranın son düzenlemesi olarak, sahte veya içeriği itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporu ile tespit edilenlerin, kanunla kurulmuş meslek kuruluşlarına veya birlik veya meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetinin ihlali sayılmaz. Bu düzenlemelere göre, fıkrada belirtilen kişi ve kurumlara yapılan açıklamalar vergi mahremiyetinin ihlali suçunu oluşturmayacaktır. Ancak burada önemle ifade etmek gerekir ki, aynı fıkrada geçen "*Bu takdirde kendilerine bilgi*

---

ele alınabilecekleri açıktır. TCK'nın 5. maddesi gereği, TCK'nın genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlar hakkında da uygulanabilir. Vergi Usul Kanununun da ceza içeren bir kanun olması karşısında, TCK'nın hukuka uygunluk sebeplerine ilişkin genel hükümleri bu kanuna da uygulanacaktır.

<sup>61</sup> TAŞ, s. 107.

<sup>62</sup> TAŞ, s. 108.

*verilen kişi ve kurumlar da bu maddede yazılı yasaklara uymak zorundadırlar*” cümlesi gereği, kendilerine bu fıkra gereğince bilgi veya belge verilenler hakkında mahremiyet yasağı geçerliliğini sürdürecektir. Örneğin, yaptıkları soruşturmalar nedeniyle kendilerine bilgi verilen kamu görevlileri ile kanunda belirtilen nedenlerle kendilerine bilgi verilen bankalar veya meslek odaları, bu bilgileri ifşa ederlerse veya yararlanmak amacıyla kullanırlarsa vergi mahremiyetinin ihlali suçunu işlemiş olacaklardır.

İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 18. maddesi gereği, “*duruşmalar açık olarak yapılır*”. Vergi mahkemelerinde yapılan yargılamalar da bu hükme tabidir. Bu hüküm gereğince vergi mahkemesinde görülen bir davaya, mahkemede görevli olmayanlar da katılabilir ve duruşmada mükellefin vergisel bilgileri bu kişiler tarafından öğrenilebilir. Bu halde öğrenme artık bu kişinin görevi nedeni ile olmadığından ve VUK’ta mahremiyet yasağı ile ilgili sayılan durum veya kişilerden biri de söz konusu olmadığından, öğrenilen bilginin açıklanması vergi mahremiyetinin ihlali suçunu oluşturmaz<sup>63</sup>.

## V. SUÇUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ ŞEKİLLERİ

### a) Teşebbüs

Ceza kanunlarında düzenlenen suçlar belli bir yolu izleyerek gerçekleşirler. Buna suç yolu (iter criminis) denir. Buna göre; suç işlemek için karar verilir, hazırlık hareketleri yapılır ve icra hareketlerinin yapılmasıyla veya neticenin gerçekleştirilmesiyle suç tamamlanır. Bazı durumlarda, suçun icra hareketlerine başlanır ancak suç elde olmayan sebeplerle tamamlanamaz. Bu durumlarda suç teşebbüs aşamasında kalmış demektir<sup>64</sup>. Suça teşebbüs TCK’nın 35. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, “*Kişi, işlemeyi kastettiği bir suçu elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlayıp da elinde olmayan nedenlerle tamamlayamaz ise teşebbüsten dolayı sorumlu tutulur.*”

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun, neticesi harekete bitişik bir suç türü olduğu ve bu tür suçlarda, hareketin gerçekleştirilmesiyle neticenin de gerçekleşmiş sayıldığı belirtilmişti. Bu özelliği nedeniyle söz konusu suç, temel olarak suça teşebbüse konu olabilecek bir suç türü olarak görülmemektedir<sup>65</sup>. Ancak, bu suçu oluşturan fiilin niteliği itibarıyla kısımlara bölünebildiği durumlarda, suça teşebbüs de söz konusu olabilecektir. Örneğin,

<sup>63</sup> DONAY, s. 168.

<sup>64</sup> KOCA/ ÜZÜLMEZ, s. 392.

<sup>65</sup> TAŞ, s. 170.

vergi mahremiyetine uymak zorunda olan bir kişinin, edindiği vergisel sır niteliğindeki bilgileri bir gazeteciye posta ile göndermesi ve mektubun muhatabına ulaşmadan polis tarafından ele geçirilmesi halinde suç teşebbüs halinde kalmış olacaktır<sup>66</sup>.

### b) Suça İştirak

Bir kişi tarafından işlenebilen bir suçun, birden fazla kişi tarafından işbirliği içinde işlenmesi halinde suça iştirak söz konusu olur. Suça iştirakin oluşabilmesi için birtakım şartların gerçekleşmesi gereklidir. Bunlar; birden fazla fail tarafından birden çok hareket yapılması, hareketlerin nedensellik değeri taşıması, iştirak iradesi, suçun icrasına başlanmış olması ve suçun bütün ortaklar için aynı olmasıdır<sup>67</sup>. İştirak, TCK'nın 37 vd. maddelerinde düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre; suça iştirak edenler fail, azmettiren ve yardım eden olarak ayrılmışlardır.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun, failerin kanunda özel olarak düzenlenmiş olması ve belli niteliklere sahip olmasının aranması nedeniyle özgü suç niteliğinde olduğu daha önce ifade edilmişti. Bu nedenle, bu suçta iştirakin değerlendirilebilmesi için, özgü suçlarda iştiraki düzenleyen TCK'nın 40. maddesinin 2. fıkrası dikkate alınacaktır. Bahsi geçen kanun maddesine göre, “Özgü suçlarda, ancak özel faillik niteliğini taşıyan kişi fail olabilir. Bu suçların işlenişine iştirak eden diğer kişiler ise azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulur.”

### c) Suçların İçtimaı

Ceza hukukunda temel olarak, “kaç tane fiil varsa o kadar suç, kaç tane suç varsa o kadar ceza vardır” kuralı geçerlidir. Buna cezaların içtimaı denilir ve ceza hukukunda benimsenen esas budur. Ancak, kanun koyucu bazı durumlarda, ortada birden çok suç bulunmasına rağmen faile tek ceza verilmesini öngören düzenlemeler yapabilmektedir. Birden çok suçun bulunduğu ancak karşılığında tek cezanın öngörüldüğü kuruma suçların içtimaı denilmektedir<sup>68</sup>. Suçların içtimaı TCK'da, 42 ile 44. maddeler arasında

<sup>66</sup> ARSLAN, s. 24. Nitekim, neticesi harekete bitişik suç olması nedeniyle aynı özelliği gösteren hakaret suçu da (TCK md. 125) kural olarak teşebbüse elverişli değildir ancak hakaretin yazılı olarak posta aracılığıyla gönderilmesi ve mektubun yolda ele geçirilmesi halinde, hakaret suçunda da teşebbüs mümkün hale gelmektedir. HAKERİ, s. 471.

<sup>67</sup> HAKERİ, s. 495.

<sup>68</sup> KOCA/ ÜZÜLMEZ, s. 471- 472.

düzenlenmiştir. Kanunda düzenlenen içtima çeşitleri; bileşik suç (md. 42), zincirleme suç (md. 43) ve fikri içtimadır (md. 44).

Suçların içtimaı türlerinden bileşik suç kanunda şu şekilde düzenlenmiştir: “*Biri diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturması dolayısıyla tek fiil sayılan suçta bileşik suç denir.*” Vergi mahremiyetinin ihlali suçunda bileşik suç söz konusu değildir. Zira, bu suçun içerisinde biri diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı sebebinin oluşturduğu birden fazla farklı suçun varlığı söz konusu değildir.

Zincirleme suç ise kanunda, “*Bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi*” olarak düzenlenmiştir. Bu durumda kişiye tek bir ceza verileceği ama bu cezanın belli oranda artırılacağı hükme bağlanmıştır. Zincirleme suçun kanunda düzenlenen bir diğer şekli, “*aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi*” durumudur. Vergi mahremiyetinin ihlali suçu açısından incelendiğinde, failin aynı mükellefe ait vergisel sırları farklı zamanlarda birden fazla kez ifşa etmesi veya bu bilgileri birden fazla kez yarar sağlamak amacıyla kullanması ile birden fazla mükellefe ait bilgileri tek bir fiille ifşa etmesi veya bu bilgileri yararına kullanması zincirleme suç kapsamında değerlendirilebilir.

İçtima türlerinden sonuncusu olarak fikri içtima kanunda şu şekilde düzenlenmiştir: “*İşlediği bir fiille birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır.*” Vergi mahremiyetinin ihlali suçu ile ilgili olarak fikri içtima söz konusu olabilir. Örneğin; fail kamu görevlisi olup mükellefe ait sırrı bir yarar karşılığında ifşa etmiş ise, bir fiille hem vergi mahremiyetinin ihlali suçu, hem de TCK’nın 252. maddesinde düzenlenen olan rüşvet suçu oluşmuş olabilir<sup>69</sup>. Bu durumda, kanun gereği faile en ağır cezayı gerektiren rüşvet suçundan dolayı ceza verilir. Fikri içtima açısından başka bir örnek de şu şekilde olabilir: Failin, mükellefe ait vergisel bilgileri ifşa ederken hakaret suçunu oluşturabilecek tarzda yazı, söz veya davranışları da kullanmış olması ve bu nedenle TCK md. 125’te düzenlenen hakaret suçunun oluşması halinde de fikri içtima söz konusu olabilir<sup>70</sup>.

<sup>69</sup> NARTER, Recep/ SARICAOĞLU, Ercan; “Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İçtima”, Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XVII, S. 1-2, Haziran 2013, s. 93.

<sup>70</sup> ÖZEN, s. 86.

## VI. YAPTIRIM

### a) Genel Olarak

Türk ceza hukukunda suç karşılığı olarak uygulanan yaptırımlar cezalar ve güvenlik tedbirleridir. Yaptırımlar, TCK'nın "*Yaptırımlar*" başlıklı üçüncü kısmında, 45 ile 75. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Kanununun 45. maddesine göre cezalar; hapis cezaları ve adli para cezaları olarak ikiye ayrılmıştır. Hapis cezaları ise 46. maddeye göre; ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası, müebbet hapis cezası ve süreli hapis cezası olarak üçe ayrılmıştır. Güvenlik tedbirleri ise, TCK'nın 53. maddesinden itibaren düzenlenmiştir. Kanuna göre güvenlik tedbirleri; belli hakları kullanmaktan yoksun bırakılma (TCK md. 53), eşya ve kazanç müsaderesi (TCK md. 54-55), çocuklara özgü güvenlik tedbirleri (TCK md. 56), akıl hastalarına özgü güvenlik tedbirleri (TCK md. 57), suçta tekerrür ve özel tehlikeli suçlular (TCK md. 58), sınır dışı edilme (TCK md. 59) ve tüzel kişiler hakkında güvenlik tedbirleri (TCK md. 60) olarak düzenlenmişlerdir. Yaptırım türlerinden cezalara hükmedilirken failin kusurluluğu değerlendirilir ancak güvenlik tedbirlerinde bazı hallerde failin kusuru aranmaksızın, toplum ve kendi açısından tehlikeliliği gözetilerek uygulanır<sup>71</sup>.

### b) Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçuna Uygulanacak Yaptırımlar

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunu düzenleyen VUK'un 362. maddesinin yaptığı atıf nedeniyle, daha önce ifade ettiğimiz gibi suça uygulanacak yaptırım TCK'nın 239. maddesine göre belirlenecektir. Anılan maddede suçun karşılığında uygulanacak yaptırım olarak bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası öngörülmüştür.

TCK'nın 239. maddesinin üçüncü fıkrasına göre, sırlar Türkiye'de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklandığı takdirde, faille verilecek ceza üçte bir oranında artırılır. Bu halde şikayet koşulu aranmaz.

Anılan maddenin son fıkrasına göre, cebir veya tehdit kullanarak bir kimseyi bu bilgileri açıklamaya mecbur eden kimse üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır.

Şartları gerçekleştiği takdirde, fail hakkında kanunda düzenlenen güvenlik tedbirlerine de hükmedilebilecektir. Örneğin; fail hakkında, hapis cezasının kanuni sonucu olarak TCK md. 53'te düzenlenen belli hakları

---

<sup>71</sup> KOCA/ ÜZÜLMEZ, s. 515- 516.

kullanmaktan yoksun bırakılma tedbiri uygulanacaktır. Ayrıca, failin bilgileri kullanması neticesinde elde ettiği menfaatlere TCK md. 55 kapsamında kazanç müsadereyi uygulanarak el konulabilecektir. Bu suçun, bir özel hukuk tüzel kişisi yararına işlenmesi halinde o tüzel kişi hakkında güvenlik tedbirlerine hükmedilebilecektir (TCK md. 60).

### SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Çalışmamızda da ifade edildiği gibi, devletin en önemli gelir kaynaklarından olan vergilerin sağlıklı ve güvenli bir şekilde toplanabilmesi büyük önem arz etmektedir. Bunun sağlanabilmesi adına, mükelleflerin vergisel bilgilerinin devlet tarafından kayıt altına alınması ve takibatın bu kayıtlar aracılığıyla yapılması zorunlu olmaktadır. Devletin kayıt altına aldığı bu bilgiler, mükelleflerin şahsi durumlarından ticari ve mesleki durumlarına kadar sır niteliğindeki birçok bilgiden oluşabilir. Söz konusu bilgilerin güvenliğinin sağlanması hem mükellefin şahsı açısından hem de kamu güveni açısından önem taşır ve zorunludur. Bu zorunluluk, kişilerin hukuki güvenliğinin sağlanması açısından hukuk devleti olmanın da bir gereğidir. Nitekim, adı geçen gerekliliğin bir yansıması olarak, özel hayatın gizliliği Anayasa'nın 20. maddesinde düzenlenmiştir. Ayrıca, 5237 sayılı TCK'da da özel hayatın gizliliğinin ihlali suç olarak düzenlenerek, özel hayatın korunması amaçlanmıştır.

Mükellefin özel hayatının yanı sıra, devlete vergi ödemek durumunda olan vatandaşların kamu görevlilerine ve dolayısıyla devlete olan güvenlerinin de korunması gereklidir. Mükellefin şahsi bilgilerinin korunmasında kişisel yarar söz konusu iken, kamuya olan güvenin korunmasında tüm toplumu ilgilendiren kamusal yarar söz konusudur.

Bu nedenlerle, kanun koyucu vergisel bilgilerin güvenliğinin sağlanması amacı ile vergi mahremiyetinin ihlalini yasaklayan ve suç olarak düzenleyen kanuni düzenleme yoluna gitmiştir. Bu yolla, kanunda sayılan kişiler tarafından, mükelleflerin vergi ile ilgili bilgilerinin dışarıya ifşası ve bilgilerin yarar sağlamak amacı ile kullanılması yasaklanmıştır. Vergi mahremiyetinin ihlali, 213 sayılı VUK'un 5. maddesi ve 362. maddesinde düzenlenmiştir. İhlal, kanunun 362. maddesinde suç olarak düzenlenmiş ve karşılığında uygulanacak yaptırım hususunda TCK'nın 239. maddesine atıfta bulunulmuştur.

Kanaatimizce, konunun en önemli noktalarından biri bu atıf usulünün problemlili oluşudur. Özellikle, atfın TCK'da yer alan suça ilişkin kanun

maddesinin tam olarak hangi hükümlerine yapıldığı hususu tartışmalara neden olmaktadır. Atfın, madde hükümlerinin tümüne mi yoksa sadece yaptırım içeren belirli bir kısmına mı yapıldığı açık ve tartışmadan uzak olarak belirlenmemektedir. Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun karşılığı olarak öngörülen yaptırımın hapis ve adli para cezasının birlikte uygulanması oluşu; öngörülen cezanın, kişi özgürlüğü açısından sahip olduğu önem ve atfın yapıldığı TCK'nın 239. maddesinin diğer fıkralarında; gerek cezanın ağırlaşması, gerekse de suçun işleniş biçiminin genişletilmesi açısından daha ağır düzenlemelere gidilmiş olması, atfın mahiyetinin açıkça belirlenmesini daha da önemli hale getirmektedir.

Modern ceza hukuklarında ve bunun yansıması olarak Türk ceza hukukunda da kabul görmüş olan ve hukuk devletinin en önemli unsurlarından biri suçta ve cezada kanunilik ilkesidir. Bu ilkenin alt ilkelerinden biri de belirlilik ilkesidir. Buna göre, kişiler suç işlemeleri halinde nasıl bir yaptırımla karşılaşacaklarını açık ve net bir şekilde bilmelidirler. Ayrıca, aynı belirlilik, kanunun uygulayıcıları olan hakimler için de yol gösterici olacaktır. Ancak, çalışma konumuzu oluşturan suçun yaptırımının atıf yöntemi ile belirlenmesi nedeniyle, bu açıklık ve netlik kanaatimizce tam olarak sağlanamamaktadır. Tüm bu nedenlerle; bizce, suçun karşılığı uygulanacak yaptırımın da tüm unsurları ile Vergi Usul Kanunu'nun vergi mahremiyetinin ihlali suçunu düzenleyen 362. maddesinde belirlenmesi kanunilik ilkesine daha uygun olacaktır.

#### KAYNAKÇA

[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_1.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_1.xls.htm),  
(E.T. 13.11.2014).

ARSLAN, Çetin; “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu”, Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, 3 (2) 2013, 15- 30.

ARTUK, Mehmet Emin/ GÖKCEN, Ahmet/ YENİDÜNYA, Caner; Ceza Hukuku Genel Hükümler, 6. Tıpkıbası, Adalet Yayınevi, Ankara 2012.

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda; “Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku’nda Son Durum”, İstanbul Barosu Dergisi, C. 82, S. 6, Y. 2008, 2839- 2859.

BAYRAKLI, Hüseyin; Türk ve Alman Vergi Hukukunda Vergi Gizliliğine Uymama Suçu, Afyon 1999.

- CANDAN, Turgut; Vergi Suçları ve Cezaları, 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mayıs 2010.
- DÖNMEZER, Sulhi/ ERMAN, Sahir; Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım, C. 1, B. 12, Beta Yayınları, İstanbul 1997.
- EDİZDOĞAN, Nihat/ TAŞ, Metin/ ÇELİKKAYA, Ali; Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, Ekin Yayınları, 1. Baskı, 2007.
- ERMAN, Sahir; Vergi Suçları, İstanbul, 1988.
- HAKERİ, Hakan; Ceza Hukuku Genel Hükümler, Adalet Yayınevi, Ankara 2013.
- İÇEL, Kayıhan; Ceza Hukuku Genel Hükümler, Beta Yayınları, Yenilenmiş 6. Bası, 2014.
- KARAKOÇ, Yusuf; “Anayasal Vergilendirme Üzerine Bir Değerlendirme”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 15, Özel S., 2013, 1259- 1308.
- KOCA, Mahmut/ ÜZÜLMEZ, İlhan; Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Yayınları, 6. Baskı, Ankara 2013.
- NARTER, Recep/ SARICAOĞLU, Ercan; “Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İçtima”, Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XVII, S. 1-2, Haziran 2013.
- ÖZEN, Mustafa; Vergi Suçları ve Kabahatleri, Adalet Yayınları, Ankara 2014.
- ÖZGENÇ, İzzet; Türk Ceza Hukuku, 6. Bası, Seçkin Yayınları, 2011.
- POLATER, Yusuf Ziya; Türk Hukukunda ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması, Adalet Yayınevi, Ankara 2010.
- SOYASLAN, Doğan; Ceza Muhakemesi Hukuku, 5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2014.
- ŞENYÜZ, Doğan; Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), Ekin Yayınları, 2012.
- TAŞ, Fatma; Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2008.