

VERGİ MAHREMİYETİNİ İHLAL SUÇUNDA HUKUKA UYGUNLUK SEBEPLERİ

Grounds For Justification For Violation of Tax Confidence

Ar. Gör. Erdem Utku ÇAKIR *

ÖZET

Dayanağını, Anayasa'da temel hak ve hürriyetler arasında sayılan özel hayatın gizliliği hakkının oluşturduğu vergi mahremiyeti kavramını, kişinin mesleki sırları, serveti gibi bir takım ekonomik bilgiler ile şahsi ve ailevi durumuna dair veriler oluşturmaktadır. Sır olarak kabul edilen bu bilgilerin açıklanması ve kullanılması suç olarak kabul edilmiştir ve yaptırıma tabi tutulmuştur. Vergi Usul Kanunu 5.maddede düzenlenen vergi mahremiyetini ihlal suçu yalnız maddede sayılan kişilerce işlenebilen bir mahsus suçtur. Vergi mahremiyetini ihlal suçunun oluşumunu engelleyen hukuka uygunluk sebepleri de aynı maddede bentler halinde sayılmaktadır. Mükelleflerin haklarını olumsuz yönde etkileyecek uygulamalardan kaçınılmasını sağlamak ve bu sebeplerin genişlemesi sonucunu doğuracak düzenlemelerden kaçınmak bir hukuk devletinden beklenen öncelikler arasında yer almaktadır.

Anahtar Kelimeler: Hukuka uygunluk sebepleri, vergi mahremiyetini ihlal, özel hayatın gizliliği, vergi suçu,

ABSTRACT

Privacy of individual life as stipulated among fundamentals rights and freedoms stipulated in the Constitution constitutes the very basis of the tax confidence which contain the secrets of the professional, personal and family, wealth and other related financial information. The disclosure of such confidential information is defined as a crime and gives rise to penal liability. Under Article 5 of the Tax Procedure Law, the crime of violation of tax confidence is defined in a such manner that can be solely committed by statutorily determined persons. Notably, in the respective Article justificatory grounds have been recognised. After discussing the content of the (afore)said crime and justicatory grounds in this context, this Article, emphasis that a state governed by the rule of law should avoid such practices violating the rights of tax payers as well as ought to refrain from regulatios which would have the effect of widening the scope of the justicatory grounds

* Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Araştırma Görevlisi

Keywords: Grounds for justification, violation of tax confidence, privacy of individual life, tax crime



GİRİŞ

Bir fiilin hukuka aykırı olduğu konusunda kesin yargıya ancak somut olayda herhangi bir hukuka uygunluk sebebinin mevcut olmaması durumunda varılabilir. Olayda bulunması halinde söz konusu fiili tüm hukuk düzeni anlamında hukuka uygun hale getiren hukuka uygunluk sebepleri, genel olarak Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bazı özel ceza yasalarında da yer alan hukuka uygunluk sebepleri sınırlı sayıda değildirler. Vergi Usul Kanunu'nun vergi mahremiyeti başlıklı 5.maddesinde, bazı kimselerin mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ait öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken diğer hususları ifşa edemeyecekleri ve kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanamayacakları hüküm altına alınmıştır. Bu kimseler; vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, Vergi mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler, vergi işlerinde kullanılan bilirkişilerdir. Özgü bir suç olarak kabul edilen Vergi mahremiyetini ihlal suçunun olası faili bu kişilerin hangi fiillerinin suç oluşturmayacağı ise yine aynı maddenin devamından çıkarılmaktadır. Özel hayatın gizliliğinde olduğu gibi vergi mahremiyetinin de sınırlarının çizilmesi uygulayıcılar ve mükellefler açısından önem taşımaktadır. Mükellef haklarının her geçen gün öneminin arttığı günümüzde, hem mükelleflerin mahrem sayılacak alanının tespitinde, hem de vergi alanında görev alan kimselerin haksız ithamlarla karşı karşıya kalmaması açısından bu suçun hukuka uygunluk sebeplerinin kesin ve sarıh bir biçimde ortaya konulabilmesi gerekmektedir. Çalışmamızda vergi mahremiyetini ihlal suçunu inceleyerek, vergi mahremiyetini ihlal suçunda hukuka uygunluk sebeplerini, yer aldıkları kanunlar çerçevesinde örneklendirerek açıklamaya çalışacağız.

I. VERGİ SUÇLARI VE VERGİ MAHREMİYETİNİ İHLAL

Mali suçlar, bazı ortak özelliklere sahip birden çok suç tipinin oluşturduğu bir suç kategorisini ifade eder. Mali suçlar ekonomik yaşamın düzenlenmesiyle ilgili suçlar olup, vergi suçları, mali suçlar şemsiyesi altında

önemli bir grup olarak yer almaktadır.¹ Vergi suçu, vergi kanunlarında sayılan hareketlerin gerçekleştirilmesi suretiyle bu kanunlara aykırı hareket edilmesidir. Hukukumuzda bütün suçların ceza kanununda düzenlenmesinin mümkün olmaması neticesinde vergi suçları da bir *özel ceza kanunu* niteliği taşıyan Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir.

Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğünden önce, tespiti ve cezalandırılması idari yetki içerisinde bulunan vergi suçlarının genel ceza hukuku anlamında suç olup olmadığı tartışılmıştır.² Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden önce, önüne gelen işlerde Danıştay'ın görüşü; Vergi Usul Kanunu'nun Dördüncü Kitabı'nda öngörülen vergi suçu ve cezalarının, genel ceza hukukunun yapı ve kurallarına göre düzenlendiği yönündedir.³ Danıştay ceza muhatabına, güçlü idare karşısında yeterli koruma sağlamak amacıyla sık sık genel ceza hukukunun temel ilkelerine göndermede bulunmaktaydı.⁴

Toplum düzenini sarsmaya yönelik hareketlerin engellenmesi ve müeyyideye tabi tutulması devletin genel ceza politikasını oluşturur. Düzeni sarsmaya yönelik bu eylemler, yaşamın her alanında belirebileceği gibi mali ve iktisadi alanda da kendini gösterebilir. Mülkiyet hakkına el atması itibariyle devletin ve bireyin çıkarlarının çatıştığı vergileme alanı bu tarz eylemlere açık bir alan oluşturmaktadır. Devlet egemenlik yetkisine dayanarak vergilendirme yetkisine başvururken bireylerin şahsi ve mali bilgilerine vakıf olabilir. Özellikle Türk Vergi Sistemi'nin beyan esasına dayandığı da göz önüne alınacak olursa mükelleflerin verecekleri bilgilerin açıklanmayacağına ve başkalarınca öğrenilmeyeceğine güven duymaları gerekmektedir. Bu açıdan bakılacak olursa piyasa ekonomilerinde bazı bilgilerin başkalarınca bilinmesi veya açıklanması, mükellefler, işletmeler veya kişiler bakımından ekonomik gücünün veya itibarının ya da etkinliğinin azalması veya ortadan kalkması biçiminde olumsuzluklar doğurabilir. Bu nedenle ekonomik faaliyetlerin niteliği ve faaliyetlere ilişkin belirli olguların önemi ve hassasiyeti, yine belirli bilgilerin başlı başına iktisadi ve hukuki bir değer taşıdığı dikkate

¹ Doğan ŞENYÜZ, Vergi Ceza Hukuku, 5.baskı, Bursa:Ekin Yayınevi, 2011, s. 448.

² Bkz. AYM, 19.03.1987,E:1986/5, K:1987/7 http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=search&id=24 (01.06.2012)

³ Bkz. Dan.İ.B.K., 12.06.1980, E:1977/1, K:1980/2 <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/> (01.06.2012)

⁴ Turgut CANDAN, "Danıştay Kararlarında Vergi Suçu Algılaması", Vergi Sorunları, S.233, Şubat 2008,s.57.

alındığında belli hususların üçüncü kişiler tarafından bilinmesi açıklanması ve yayılmasının suç sayılması gerekir. Çünkü korunan hukuki değer in ayakta kalabilmesi ona yapılacak tecavüzlere bir ceza hükmünün uygulanmasıyla mümkündür.⁵ İşte bu noktada vergi mahremiyetini ihlal fiili bir suç olarak düzenlenmek suretiyle devlet ve diğer kamu tüzel kişilerine anayasa ile yüklenen özel hayatı korumak görevi mükellefler nezdinde tanınmış olmaktadır. Vergi mahremiyeti, kamusal olanı bireysel olana üstün tutan bir hukuk dalı olarak nitelendirilen Vergi Hukuku'nda, devlet karşısında bireyin anayasal haklarını koruyan bir kurum olarak düzenlenmiştir.⁶ Vergi mahremiyeti dışında kalan vergi suçlarının ortak özelliği genel olarak kamu yararının ve özel olarak da hazine yararının ihlali olduğu halde, vergi mahremiyetini ihlal suçu kişisel yararı ihlal etme ve bu suçun cezasının düzenlenmesiyle kişisel yararın korunması amaçlanmaktadır. Kanun koyucu da vergi mahremiyetini ihlal suçunu düzenlerken modern ve şahsi vergiler olarak örneklendirdiği gelir ve servet vergileri gibi vergilerin, kişilerin özel hayatıyla sıkı bir bağlantı içinde olduğu, bu yüzden dikkatli davranılması gerektiğini; vergiye yükümlülerin gönüllü uyumunun bu mahrem alanın korunarak gerçekleştirilebileceğini; müstakbel ihtilafların da bu duruma riayet edilerek daha çıkmadan önlenebileceğini düşünmektedir ve bu sebeplerle vergi mahremiyetine önem atfetmektedir.

II. MAHREMİYET VE ÖZEL HAYATIN GİZLİLİĞİ

Arapça 'haram' kökünden türeyen mahrem kelimesinin dilimizdeki karşılığı, başkalarına söylenmeyen, gizli olandır.⁷ Başka bir deyişle mahremiyet gizlilik anlamına gelir. Mahremiyet bireylerin, grupların veya kurumların kendilerine dair bilgilerin ne zaman, nasıl ve ne ölçüde diğerlerine aktarılabilceğini kendilerinin belirleme hakkıdır. Mahremiyet otonomi hakkıdır ve yalnız bırakılma hakkını da kapsar. Kişinin kendisi hakkındaki bilgiyi, bu bilgiye girişi sınırlama da dâhil olmak üzere, kontrolünü içerir.⁸ Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 8. maddesi mahremiyet hakkını 'bir kişinin hayatını minimum müdahaleyle yaşama hakkı' olarak tanımlamıştır. Görüleceği üzere mahremiyet hukuksal temelini özel hayata dair

⁵ Şenyüz, s. 448.

⁶ Elif SONSUZOĞLU, "Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, S. 141, Haziran 2000, s.116.

⁷ www.tdk.gov.tr/index.php (01.06.2012)

⁸ Fatma TAŞ, Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s. 2.

hükümlerden almaktadır. Yani özel hayatın gizliliği ile mahremiyet kavramlarının birbirinden bağımsız olduklarını söylemek çok doğru olmayacaktır.

Özel hayatın gizliliği kavramının içeriğini, özel hayatın düzenini ve bu yaşama kimlerin ne ölçüde nasıl ve ne zaman müdahale edebileceklerini bireylerin kendi kendisine saptaması oluşturmaktadır. Anayasa'da doğrudan mahremiyet veya özel hayata işaret eden hüküm İkinci Kısımda Temel Hak ve Ödevler içinde yer alan Özel hayatın gizliliği başlığını taşıyan 20.maddedir. "*Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz.*" Böylelikle yasa koyucu bu alanda düzenleme yaparken bu ilkenin dışına çıkamayacaktır. Yine başta İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi olmak üzere birçok uluslararası metinde özel hayatın gizliliği ile ilgili düzenlemeler bulunmaktadır. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 8. maddesinde de herkesin özel ve aile hayatına, konutuna, haberleşmesine saygı gösterilmesi hakkına sahip olduğuna, bu hakkın kullanılmasına bir kamu otoritesinin müdahalesinin ancak ulusal güvenlik, kamu emniyeti, ülkenin ekonomik refahının, dirlik ve düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın ve ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için demokratik bir toplumda zorunlu olan ölçüde ve kanunla öngörülmuş olmak koşuluyla söz konusu olabileceğine yer verilmektedir.

Özel hayatın gizliliği hakkının sınırlandırılması, Anayasa 13.madde gereği özüne dokunulmaksızın yalnızca Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla mümkündür. Dayandığı hukuksal temel, özel hayatın gizliliği hakkı olan vergi mahremiyetinin de sınırsız olması mümkün değildir. Mükelleflerin kişisel yararını koruma amacı taşıyan vergi mahremiyetinin, kamusal menfaatlerin zarar görmemesi için bazı sınırlamalara tabi tutulması gerekmektedir.⁹

III. VERGİ MAHREMİYETİNİ İHLAL SUÇUNUN UNSURLARI

Vergi idaresi ile mükellefler arasındaki ilişkide mükellefler hakkında edinilen bilgilerin güvenliğinin sağlanması, mükelleflerle ilgili bilgilerin ifşa edilmemesi ve başka kişiler yararına kullanılmaması mükelleflerin "vergi mahremiyeti" olarak adlandırılan temel haklarından birini oluşturur. Özel

⁹ Sonsuzoğlu, s.117.

hayatın gizliliği hakkının mesleki alanda görünümü kişinin güvene dayalı olarak meslek sırrı niteliğinde paylaştığı özel yaşamına ilişkin bilgi ve gizlerin, bunların paylaşıldığı kimselerce kamuya açıklanması saldırısından masun kalması şeklindedir.¹⁰ Vergi mahremiyetini ihlal suçunu işleyen failin cezalandırılması yoluyla kişilerin vergisel durumlarına ilişkin bilgilerin korunması amaçlanmaktadır. Bu suçla kanun koyucunun, kamu idaresinin güvenilirliği ile kişisel verileri ve bir anlamda kişilerin özel vergisel bilgilerle ilgili mali ve ekonomik hayatını korumak istediği de söylenebilir.¹¹ Vergi mahremiyetini ihlal, vergi sistemimize ilk olarak 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ile girmiş, 1950 yılından başlayarak yapılan değişikliklerle kapsamı biraz daraltılmıştır. Yapılan değişikliklerle birlikte aynı hüküm 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda mevcudiyetini sürdürmektedir.

A. Suçun Kanuni Unsuru (Tipiklik)

Gerçekleşmiş bir eylemin suç vasfı taşıyıp taşıyamaması söz konusu olduğunda, ilk olarak, bu eylemin kanundaki tiplerden birine uyup uymadığına bakmak gerekir.¹² Suçun kanuni unsurundan anlaşılması gereken, bir fiili suç sayan ve buna yaptırım öngörmüş bulunan bir kanun maddesinin var olmasıdır.¹³ Bir fiilin suç oluşturabilmesi için, somut fiilin kanunda tarif edilmiş olması ve cezayla tehdit edilen bir hareketin soyut unsurlarına uyması gerekir.¹⁴ Ceza haksızlığının temeli, kanuni unsurların gerçekleştirilmesidir. Bu nedenle de tipiklik konusunda esas alınması gereken bizzat kanundur.¹⁵ Soyut bir kavram olan tipikliği somut hale failin fiili getirir ve insanın iradi davranışı tipte belirtilen unsurları ihlal ettiği zaman, tipiklik de gerçekleşmiş olur.¹⁶ Kanuni unsurun kapsamı bir kimsenin cezalandırılmasının kanuni şartları çerçevesinde belirlenir.¹⁷ Böylece kanuni unsur; bir davranışı adam öldürme, cinsel saldırı, hırsızlık vs. olarak karakterize eden kanuni tarifleri, yani kısaca kanunda belirlenmiş ve

¹⁰ Taş, s.22.

¹¹ Burak PINAR-Pınar BACAĞIZ, "5237 sayılı TCK Sonrası Kamu İcra Suçlarının Durumu (İ-Sırrın İfşası Suçu)", Legal Medeni Usul ve İcra İflas Hukuku Dergisi, S.3, Nisan 2006, s.636.

¹² Uğur ALACAĞAP, Suçun Unsurları, 2.baskı, Ankara: A.Ü.H.F. Yayınları, 1975, s.29.

¹³ Feyyaz GÖLCÜKLÜ, Ceza Hukuku Dersleri (Ders Notları), s.24.

¹⁴ H.P. RICHTER, "Juristische Grundkurse" s.8 (Nakleden Hakan HAKERİ, "Ceza Hukuku Genel Hükümler" s.114)

¹⁵ Gölcüklü, s.24.

¹⁶ Mehmet Emin ARTUK-Ahmet GÖKCEN-A.Caner YENİDÜNYA, Ceza Hukuku Genel Hükümler, 3.Baskı, Ankara:Turhan Kitabevi, 2007, s.385.

¹⁷ Hakan HAKERİ, Ceza Hukuku Genel Hükümler, 13.baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2012, s.114.

cezalandırılan fiilleri cezalandırılmayan fiillerden ayıran bütün şartları içerir.¹⁸ Bir hareket, bir suçun bütün unsurlarını gerçekleştirirse, o zaman o hareketin tipik yani kanundaki tipe uygun olduğu söylenir.

Vergi mahremiyetini ihlal suçu bağlamında kanuni unsurun Vergi Usul Kanunu 5. ve 362.maddede gerçekleştiğini söyleyebiliriz. Vergi Usul Kanunu 5.maddede; vergi mahremiyeti kapsamına giren ve sır oluşturan bilgilerin neler olduğu, suçun mağdurları ve maddeler halinde failleri sayılmaktadır.¹⁹ Vergi Usul Kanunu 362. maddede de bu suçu işleyenlerin TCK 239.madde uyarınca cezalandırılacağıının öngörülmesi suretiyle fiilin yaptırımı bağlandığını görmekteyiz.

B. Suçun Maddi Unsuru

Kanuni tanıma uygun bir fiilin bulunması şartı suçun maddi unsurunu tarif eder. Olumlu ya da olumsuz şekilde açığa vurulan ve insandan çıkan hareket ile hareket sonrasında dış dünyada meydana gelen değişikliği ifade eden netice arasında nedensellik bağı bulunmasıyla suçun maddi unsuru tamam olur.²⁰

¹⁸ Hakeri, s.115.

¹⁹ Vergi Usul Kanunu 5.maddesi ve gerekçesi şu şekildedir
Vergi mahremiyeti:

Madde 5-Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefine kullanamazlar;

1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;

2.(Değişik: 23.6.1982 - 2686/1 md.) Vergi mahkemeleri, Bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar;

3.Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;

4.Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.

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

Maddenin gerekçesi ise şöyledir;

Modern vergilerin iyi tatbik edilebilmesi idareye geniş yetkiler verilmesini icap ettirmektedir. Bunu tabii bir neticesi olarak da Vergi mahremiyeti telakkisi doğmaktadır. Vergi mahremiyeti her ne surette olursa olsun, vergi tatbikatı dolayısıyla öğrenilen ticari veya şahıs sırlarının mutlaka gizli kalacağını ifade eder. Gelir ve servet vergileri gibi mükellefin şahsına ve işine müteallik en gizli teferruatı araştıran modern şahsi vergilerin tatbiki idare cephesinden vergi mahremiyetinin büyük bir titizlikle muhafaza edilmesine ve mükellefin bu bakımdan en ufak bir şüpheye düşmemesine bağlıdır. Bu sebepten dolayı usul kanununda vergi mahremiyetine ait hükümlerin üzerinde bilhassa önemle durulmuş, bu hususta açık ve kesin hükümler vazedilmiş, bu hükümlere aykırı hareket edecek olanların çarptırılacakları cezalar ağırlatılmıştır. Modern vergilerin tatbikatı göstermektedir ki, bu kabil önleyici tedbirler sayesinde fiilhakika vergi mahremiyeti meselesi halledilmekte, mükellefin hukuku korunmakta ve bu yüzden hemen hiçbir yerde ihtilaf çıkmamaktadır

²⁰ Alacakaptan, s.39.

Vergi mahremiyetini ihlal suçunun maddi unsuru, sırrın veya gizli kalması gereken bilgilerin ifşası veya failin bu bilgileri kendisi veyahut üçüncü kişiler yararına kullanmasıdır.²¹ Suçun meydana gelmiş sayılması açısından sırrın ifşası yeterlidir. Ayrıca kullanılması şart değildir. Yani bağlı hareketli bir suç değildir. Sırrın ifşa edilmeden kullanılması da suçtur. Sırrın ifşası sırları kısmen veya tamamen öğrenmemesi gereken kişilerin failin açıklama veya elverişli hareketleri sonucunda öğrenmeleri halidir. Gizli kalması gereken sır niteliğindeki bilgileri öğrenmemesi gerekenlerin öğrenmelerine sebep olan davranış, suçun ifşası şeklindeki harekettir. Açıklama veya elverişli hareketlerin şekli veya mahiyeti önemli değildir. Yazılı ya da sözlü olabileceği gibi, bilgiyi ihtiva eden belge veya kayıtları okutmak veya vermek gibi maddi vasıtalar da kullanılmış olabilir. Öğrenmeyi sağlamaya elverişli her türlü fiille sırra ilişkin açıklama gerçekleştirilebilir. Yani hareket icrai de ihmali de olabilir.²² Sırrın bir kişiye açıklanması yeterli olup, alenileştirilip, yayınlanması da aranmamıştır. Açıklama yapılırken sırrın gizli kalması hususunda tembihte bulunulması fiili suç olmaktan çıkarmaz.²³ İfşanın birden fazla sayıda olması ve birden fazla kişiye yapılması gerekli değildir. Bir kişiye yapılan açıklama ve elverişli hareketler de bu kapsamda değerlendirilir. Sırrın veya gizli kalması gereken hususların öğrenilmesiyle görev arasında bir ilişki aranır. Yani fail sırrı veya gizli kalması gereken hususları, içinde bulunduğu konumu ve yetkisi çerçevesinde öğrenmiş olmalıdır. Fail sırrı bizzat kendi işini yaparken öğrenmiş olabileceği gibi mesleği ile ilgili olmak kaydıyla görev sınırını aşarak veyahut görevin kötüye kullanılması suretiyle de öğrenmiş olabilir. Bu şekildeki sırlar da görev dolayısıyla öğrenmiş sayılır.²⁴

Yapılan açıklama, muhatabın sır hakkında kısmen veya tamamen bilgi sahibi olmasını sağlayıcı nitelikte olmalıdır. Failin söylediği sözler bu bilgiyi tek başına vermemekle beraber, muhatabını meraklandırmış, araştırma yapmasına veya ihtimaller ileri sürmesine yol açmış ve muhatap bunların neticesinde sırrı öğrenmişse failin hareketi ile sırrı öğrenme neticesi arasında illiyet bağı bulunmaz ve fiil suç teşkil etmez.²⁵

²¹ Şenyüz, s. 456.

²² Sonsuzoğlu, s. 125.

²³ Sahir Erman, Vergi Suçları, İstanbul:İ.Ü. Fen Fakültesi Basım Atölyesi, 1988, s. 106.

²⁴ Şenyüz, s.455.

²⁵ Erman, s. 101.

Vergi Usul Kanunu'nda ifşanın suç olarak tanımlanması sadece mükellefe ait bir sır olma şartına bağlanmamış, bu sırların mükellef ve onunla ilgili kimselere ilişkin olması hali de ifşa sayılmak suretiyle geniş tutulmuştur. Mükellefle ilgili kimselerden, mükellefin eşi, çocukları, kan ve sıhri hısımları ve dolaylı olarak ilişkide bulunduğu gerçek ya da tüzel kişiler ve kurumlar anlaşılabilir. ²⁶

Vergi mükellefine ait sır ve gizli hususların, menfaat temini amacıyla kullanılması vergi mahremiyetine yol açan eylemlerdir. Kullanmadan maksat, sırrı ifşa etmeksizin ondan menfaat temin etmektir. Yani bu durum öğrenilen bilgiden yararlanma anlamında olup, açıklamayı gerektirmeksizin suçu oluşturur. Bu nedenle açıklanmasa bile kullanılması sır sahibi açısından tehdit oluşturmakta, kimi zaman ticari rekabet yaratmaktadır. Çünkü sır, açıklanmak suretiyle kullanılırsa esasen ifşa fiili işlenmiş olacaktır. Kullanma biçiminde suçun oluşabilmesi için, sırrı kullanılan yükümlünün zarar görmesi şartı yoktur, sadece bu bilgilerin kullanılması tek başına yeterli görülmektedir. ²⁷

Vergi mahremiyetini ihlal suçu, neticesi harekete bitişik suçlardandır. Kanun koyucu gizli kalması gereken bilgilerin ifşa edilmesini ya da ilgililerin kendileri veya üçüncü kişilerin yararına bilgilerin kullanılmış olmasını suçun oluşması için yeterli saymaktadır. ²⁸ Bu niteliği sebebiyle teşebbüse elverişli değildir. Birden fazla kişiye ait sırların bir defada ifşa edilmesi halinde ise zincirleme suç hükümleri uygulanabilecektir. ²⁹

C. Suçun Manevi Unsuru

Kusurlu bir irade tarafından yaratılmış olmayan eylemler suç sayılmazlar. ³⁰ Manevi unsur psikolojik, ruhsal alana, failin iç dünyasına ilişkin olan unsurlardır. ³¹ Bir bakıma bu unsur fiil ile fail arasındaki psikolojik bağ ³² olmaktadır. Kusurluluk olarak da nitelendirilen bu unsurun kapsamına kast

²⁶ Sonsuzoğlu, s.125.

²⁷ Nihat EDİZDOĞAN-Metin TAŞ-ALİ ÇETİNKAYA, Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, Bursa: Ekin Yayınevi, 2007, s.165.

²⁸ Hasan Hüseyin Bayraklı, Vergi Ceza Hukuku, Afyon: Külcüoğlu Yayınları, 2006, s.293.

²⁹ Pınar-Bacaksız, s.653.

³⁰ Alacakaptan, s.117.

³¹ Hakeri, s.181.

³² Centel-Zafer-Çakmut, s.344.

ve taksir girmektedir.³³ Vergi mahremiyetini ihlal suçunun manevi unsuru kastın varlığıdır. Failin açıkladığı hususun sır olduğunu ve sırrı ifşa ettiğini veya kendi veyahut üçüncü kişilere yarar sağladığını bilmesi ve istemesi gerekir. Bilindiği üzere bir suçun varlığında kanuni tanımda kastın aranacağına ilişkin bir hüküm bulunmasa da kast bulunmak zorundadır. Yani kast genel nitelikte bir sorumluluktur. Taksir sorumluluğu ise istisnai niteliktedir. Ayrıca taksirli bir fiilin cezalandırılabilmesi için kanunda o fiilin taksirli halinin düzenlenmiş olması gerekir.³⁴ Vergi mahremiyetini ihlal suçunun taksirli hali kanunda açıkça düzenlenmediği için söz konusu suçun varlığı için kastın bulunması şarttır. Dolayısıyla vergi mahremiyetinin ihlaline taksirle sebebiyet verilmişse; taksirli davranış vergi mahremiyetinin ihlali suçunu oluşturmayacak ancak diğer unsurlarının da tam olması durumunda görevi ihmal suçu söz konusu olabilecektir.³⁵ Örneğin failin bir gazeteciye göndereceği herhangi bir elektronik posta yerine, sır niteliği taşıyan ve bir takım bilgiler ihtiva eden başka bir dosyayı dikkatsizlik sonucu göndermesi halinde maddi unsur gerçekleşmiş olmakla birlikte manevi unsur açısından eksiklik bulunmaktadır.

D. Hukuka Aykırılık

Hukuka aykırılık; kanundaki tarife uygun olarak işlenen fiilin, hukuk düzeniyle çatışma halinde olmasını, bu fiile hukuk düzenince cevap verilmemesini³⁶ ifade eder.

Bir fiilin hukuka aykırı olması, bunun bütün hukuk sistemine aykırı olmasını ifade etmektedir. Hukukun uygulamada işbölümü sağlaması itibariyle çeşitli disiplinlere ayrılması, bu disiplinler arasında hukuka uygunluk veya aykırılık açısından farklı ölçütlerin olduğu anlamına gelmemektedir. Bir davranış, örneğin Medeni Hukuk'ta olduğu gibi Ceza Hukuku'nda da hukuka uygundur veya aykırıdır. Bu bakımdan bir

³³ Kast ve taksir kavramlarının açıklamaları için bkz Alacakaptan,s.153 vd.,Artuk-Gökçen-Yenidünya,s.451 vd., Centel-Zafer-Çakmut, s.381 vd.

³⁴ Centel-Zafer-Çakmut, s.399.

³⁵ Tahir ERDEM, "Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu", Yaklaşım Dergisi, S.156,Aralık 2005, s.228.

³⁶ Sulhi DÖNMEZER-Sahir ERMAN, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, 10. Baskı,Istanbul:Beta Yayınevi, C.II, s. 10.,Artuk-Gökçen-Yenidünya,s.523.

davranışın sadece bir hukuk disiplinine, örneğin Medeni Hukuka veya Ceza Hukukuna aykırılığından söz edilemez.³⁷

Hukuka aykırılık ve haksızlık kavramlarını da birbirinden ayırmak ve karıştırmamak icap eder. Hukuka aykırılık, suç oluştursun veya oluşturmasın, fiilin bir vasfıdır. Fakat haksızlık ise hukuka aykırı olan fiilin bizatihi kendisini ifade etmektedir.³⁸ Bir fiil ya hukuka aykırıdır ya değildir. Bir fiil hukuka aykırı olduktan sonra bu aykırılığın azlığından veya çokluğundan bahsedilemez. Bir fiilin kanunda muayyen suç tanımlarından birine uygun olması, bu fiilin mutlaka hukuka aykırı olduğu sonucunu doğurmaz. Ancak bu uygunluk, işlenen fiilin aynı zamanda hukuka aykırı olduğu konusunda bir karine teşkil etmektedir. Bir başka ifadeyle; işlenen fiilin kanunla muayyen suç tanımlarından birine uygun düşmesi halinde, bu fiilin hukuka aykırılığının ayrıca araştırılmasına gerek yoktur. Aksine, kanunla muayyen suç tanımlarından birine uygun düşen bu fiilin, buna rağmen, hukuka uygun olmasını gerektiren bir durumun mevcut olup olmadığı araştırılması gerekecektir.³⁹ İşte bu noktada hukuka uygunluk nedenleri kendisini göstermektedir.

Hukuka aykırılık unsurunu ortadan kaldıran ya da aynı hareketi uygun gören veya emreden bir başka hukuk kuralının varlığı halinde, haklı bir sebebe dayalı olarak fiili suç olmaktan çıkararak unsurlara hukuka uygunluk sebepleri denilmektedir.⁴⁰ Her hukuka uygunluk nedeni, kendi sınırları içerisinde kalmak koşuluyla kişiye başkasının hukuki alanına müdahale hakkı verir. Sınır aşılmadıkça bu müdahale hukuka uygun olacağından, muhatap buna katlanmak zorundadır. Kısaca hukuka uygun bir fiilin muhatabı, bu fiile karşı hukuka uygunluk sebebinden yararlanamaz.⁴¹

Öğretide hukuka uygunluk nedenlerinin çeşitli biçimlerde ifade edildiği görülmektedir. Bunlara örnek olarak "Mazeret Nedenleri", "Hukuka aykırılığı ortadan kaldıran sebepler", "Haksızlığı kaldıran sebepler", "Objektif nitelikte cezayı kaldıran sebepler", "Suçun olumsuz şart ve

³⁷ İzzet ÖZGENÇ, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara: Seçkin Yayınevi,2010, s.276., Alacakaptan,s.95.

³⁸ İzzet ÖZGENÇ, "Kavga Suçu (TCK., mad. 464) Üzerine Düşünceler", Yargıtay Dergisi,C.19., S. 4 , s.490.

³⁹ ÖZGENÇ, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, s.280.

⁴⁰ Dönmezer-Erman, s.12., Alacakaptan,s.98.

⁴¹ Mahmut KOCA, "YTCK'da Hukuka Uygunluk Sebepleri", Ceza Hukuku Dergisi, C.I.S.1,s.128.

unsurları” ifadeleri verilebilir.⁴² Vergi mahremiyetini ihlal suçunun oluşumunu engelleyen hukuka uygunluk nedenlerini kasdetmek üzere öğretide ‘*Vergi mahremiyetini ihlal suçunun istisnaları*’ ifadesine sıkça rastlanılmaktadır. Vergi ceza hukukunun Vergi hukukunun alt dalı olması itibariyle vergi hukukuna has birtakım kavramları içermesi olağan bir durumdur. Ancak istisna kelimesi bu suç için hukuka uygunluk nedenlerini işaret etmek üzere kullanılsa da aslında başka bir kavram olarak yaygın bir şekilde kullanılmaktadır. İstisna, vergi kanunlarına göre esas itibariyle vergilendirilmesi öngörülen bir konunun kısmen veya tamamen, geçici ya da sürekli bir biçimde şarta bağlı veya bağlı olmayarak vergi dışında tutulmasıdır.⁴³ Görüleceği üzere istisna, verginin konusuna getirilen bir sınırlamadır. Örneğin bina inşaat istisnası (emlak vergisinde konut olarak inşa edilen binaların vergi değerinin 1/4’ünün 5 yıl süreyle vergi dışında tutulması), konut kira geliri istisnası (konutlardan elde edilen kiranın belirli bir kısmından vergi alınmaması) vergi hukukunda rastladığımız istisnalardır. Aslında ayrı tutulma ve özellikle kural dışılık anlamlarına sahip olması itibariyle suçu oluşturan hareketlerin istisnası anlamı hukuka uygunluk nedenlerine yakın bir görünüm arzetsede de; istisnanın vergi literatüründeki yeri itibariyle burada hukuka uygunluk sebepleri ifadesinin kullanılmasının daha uygun olduğu açıkça görülmektedir.

Hukuk düzeninin birliği ilkesinin gereği olarak, yazılı olsun veya olmasın, tüm hukuka uygunluk sebeplerinin, hukuk düzeninin bütününden ortaya çıkarılması gerekmektedir. Bu nedenle özel hukuk veya kamu hukukundan elde edilen yazılı veya yazılı olmayan hukuka uygunluk sebepleri, doğrudan doğruya ceza hukuku alanında da uygulanacağı gibi, tamamen ceza hukuku alanından kaynaklanan bir hukuka uygunluk sebebi de bütün hukuk dalları açısından hukuka uygunluk etkisini doğuracaktır.⁴⁴ Hukuka uygunluk sebepleri hukuk düzeninin tamamı ve her hukuk dalı bakımından etkili olduğu için, bu sebeplerin bir derecelendirmeye tabi tutulması söz konusu olamaz.⁴⁵ Hukuka uygunluk sebeplerinin kesin bir sayısı, “numerus clausus”u yoktur. Bu nedenle hukuka uygunluk sebepleri ceza kanununda

⁴² Alacakaptan,s.98.,Centel-Zafer-Çakmut, s.293.

⁴³ Metin ERDEM-Doğan ŞENYÜZ-İsmail TATLIOĞLU, Kamu Maliyesi, 10.baskı, Bursa:Ekin Yayınevi, s.96.

⁴⁴ Hans Heinrich JESCHECK- Thomas WEIGEND, Lehrbuch des Strafrechts , Allgemeiner Teil,5. Auflage,Berlin 1996 (Nakleden Özgenç, s.282)

⁴⁵ Artuk-Gökçen-Yenidünya, s.529.

veya diğer kanunlarda yazılı olanlarla sınırlı değildir.⁴⁶ Vergi mahremiyetini ihlal suçunda da hukuka uygunluk sebepleri açısından hem Vergi Usul Kanunu'nda hem de Türk Ceza Kanunu'nda düzenlemeler mevcuttur. Buna göre aşağıda önce Vergi Usul Kanunu'nda, daha sonra Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenen hukuka uygunluk sebepleri izah edilmeye çalışılacaktır.

1. Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Hukuka Uygunluk Sebepleri

Vergi mahremiyetini ihlal suçunun oluşumunu engelleyen hukuka uygunluk sebepleri Vergi Usul Kanunu 5.maddede sayılmaktadır.

a. Matrahların ve Vergilerin İlanı

Matrah, verginin hesaplanmasına esas oluşturan bir değer veya miktarı ifade eder.⁴⁷ Matrahların ve vergilerin ilan edilmesinin bir hukuka uygunluk sebebi teşkil ettiği Vergi Usul Kanunu 5.maddenin ilgili bendinden anlaşılmaktadır. Buna göre “vergi güvenliğini sağlamak amacıyla Gelir Vergisi mükelleflerinin yıllık Gelir Vergisi, sermaye şirketlerinin Kurumlar Vergisi beyannamelerinde gösterdikleri matrahları (zarar dâhil) ve beyanları üzerinden tarh olunan Gelir ve Kurumlar Vergileri ile mükelleflerin ad ve unvanları, bağlı oldukları vergi dairelerince beyannamelerin verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerine asılacak cetvellerle ilan olunur. Mükellefin bağlı bulunduğu teşekkül varsa, bu ilan orada da yapılır”.

Dünyadaki tüm vergi sistemlerinin en önem verdikleri hususlardan birisi vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesidir. Ülkemizde de aynı amaç doğrultusunda etkin bir denetim sistemi oluşturulmaya çalışılmakta ve buna yönelik çeşitli tedbirler alınmaya gayret gösterilmektedir.⁴⁸ Bu tedbirler bağlamında “psikolojik baskı unsurları” önemli bir yer arzetmektedir. İşte vergi beyanlarının ilanı da bu yöntemlerden biri olarak günümüzde kullanılmaktadır. Gerçeğe aykırı bilgi verenler bu konuda bilgi sahibi olan kişilerce yetkili makam ve mercilere şikâyet ya da ihbar edilerek, baskı altında kalan mükelleflerin doğru beyan vermesi sağlanacak ya da doğru beyana yönlendirilecektir. Dolayısıyla denetim böylece daha da

⁴⁶ Hackeri, s.247.

⁴⁷ Nihat EDİZDOĞAN, Kamu Maliyesi,4.Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi,1998,s.65.

⁴⁸ Ali Haydar YILDIRIM, “Vergi Denetiminde Etkinlik Nasıl Artırılabilir?”, Vergi Sorunları Dergisi, S.271., Nisan 2011,s.31.

kolaylaşacaktır.⁴⁹ Vergi mükellefleri, meslektaşlarını, müşterilerini ve diğer baskı gruplarını düşünerek gerçek beyanda bulunmaya özen gösterecektir. Bu yöntemle mükellefler işletmelerinin, mesleklerinin ve yaşam şartlarının altında matrah bildirmekten kaçınmayı tercih edeceklerdir.

Ancak vergi idarelerinin mükellef adına tarh edilen vergilerin ilanı ve açıklaması ile ilgili düzenlemeleri sadelikten uzak, karmaşık ve dağınıktır. Ayrıca uygulamalar da büyük ölçüde idarenin takdir ve insafına terk edilmiştir. Fiiliyatta vergi daireleri sadece faaliyette bulunan iller itibariyle adlarına en yüksek vergi tahakkuk ettirilen mükelleflerin listelerini onlardan izin alarak açıklamaktadır, daha kapsamlı bir açıklama yapılmamaktadır.⁵⁰ Bu durum düzenlemeye uygun değildir. Zira madde kapsamına giren bütün mükelleflerin vergi matrahlarının açıklanması gerekirken yalnızca bir kısmının ilanı ve bunun için de kanundaki açık yetkilendirmeye karşın izin alınması doğru gözükmemektedir.⁵¹

b. Vergi ve Cezaların Maliye Bakanlığı'nca Açıklanması

Vergi Usul Kanunu'nun 5.maddesinde 4369 sayılı Vergi Usul Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 1.maddesi ile yapılan değişiklik uyarınca getirilmiş bir hukuka uygunluk sebebidir. Değişiklik sonucu madde bendine göre; mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığınca açıklanabilir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini mahalline devredebilir. Mükelleflerin vergi tarhına esas beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarlarının Maliye Bakanlığınca açıklanması vergi mahremiyetinin dışında tutulmuştur. Madde gerekçesine göre bu düzenleme ile hem kamuoyunun vergi konusunda bilgilendirilmesi hem de kamuoyu denetimi yoluyla mükelleflerin ödevlerini tam ve zamanında yapmalarının sağlanması amaçlanmaktadır.⁵² Bu bilgilerin açıklanmasına dair usulleri belirleme yetkisi Maliye Bakanlığına verilmiştir. Maliye Bakanlığı vadesi geçtiği halde ödenmemiş vergi ve cezaların açıklanmasına ilişkin usul ve esasları belirleyerek, bu usul ve esasları 293 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu

⁴⁹ Uğur YILGİT, Vergi Kaçakçılığı Suçları, İstanbul: Beta Yayınları, 2004, s.197.

⁵⁰ Taş, s.109. Yıldırım, s.42.

⁵¹ Gürol ÜREL, Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık,2003,s.67.

⁵² Taş, s.97.

Genel Tebliği ile açıklamıştır.⁵³ Bu yetki ile bakanlık vergi bilincini oluşturmak ve kamuoyu denetiminden yararlanarak mükelleflerin ödevlerini tam ve zamanında yapmalarını sağlamak amacıyla her türlü basın yayın ve iletişim araç ve teknolojilerini kullanabilecektir. Yazılı ve görsel basının oldukça ilgisini çeken bu konu üzerinde her yıl çok sayıda haber yapılmaktadır. Yıllık vergileme dönemi esas alınarak, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi beyannamelerinin değerlendirilmesi sonucunda en çok beyanda bulunan 100 mükellef, ülke geneli ve her il özelinde *Vergi rekortmenleri veya vergi şampiyonları* adı altında açıklanmaktadır.⁵⁴ Adının açıklanmasını istemeyen mükelleflerin yer almayabildiği bu listelerde bulunan mükellefler düzenlenen törenlerde ödüllendirilmekte, haliyle bu durum mevcut hususta önemli bir kamuoyu oluşmasına sebebiyet vermektedir.⁵⁵ En çok vergi beyan eden mükellefler dışında hazineye en çok vergi borcu olan mükellefler de Gelir İdaresi Başkanlığı'nca ilan olunmaktadır. *Vergi Yüzsüzleri* haber başlığıyla basına yansıyan bu listelerde yer alan mükelleflerin mevcut borçları da bu listelerde yer bulmaktadır.⁵⁶ Dikkat edilmesi gereken şudur ki vergi şampiyonları kadar vergi borçluların ilanı da özellikle yerel bazda dikkatlerin o noktaya toplanmasına neden olmaktadır. Vergi ödevinin zamanında ve tam olarak yerine getirmenin bir vatandaşlık görevi olduğunun her fırsatta altının çizildiğini de göz önüne alırsak bu açıklamaların ticari alandaki yansımalarının ne yönde olacağını tahmin etmek zor olmayacaktır.⁵⁷ Altı önemle çizilmesi gereken bir nokta da bu bilgiler açıklanırken, açıklanan bilgilerle ilgili haber yapılırken, yorum yapılırken dikkatli olunması gerekliliğidir. Zira Vergi Usul Kanunu'nun 5.maddesinin son fıkrasında açıklanan bu bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemeyeceği belirtilmektedir. Aksine

⁵³ Tebliğ uyarınca her yıl 31 Mayıs itibari ile kesinleşen vergi ve cezalar açıklamaya konu edilirken, açıklanacak yükümlülere ilişkin listeler her yıl 15 Temmuz tarihinde vergi dairelerinin uygun bir yerinde 1 ay süreyle asılı kalacaktır. <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=OYPFI1DAIV21NWS8&type=teblig> (12.12.2012)

⁵⁴ Bursa ili 2012 yılı için bkz . http://www.bursavdb.gov.tr/uygulamalar/2012_Rekortmenler/gelir.asp

⁵⁵ Başbakan Sn. Recep Tayyip Erdoğan'ın da katıldığı 2011 ATO Vergi Rekortmenleri ödül töreni haberi için bkz. <http://www.sabah.com.tr/Ekonomi/2011.05.18/basbakan-atoda-konusuyor>

⁵⁶ Konuyla ilgili bir haber için bkz. <http://www.haberler.com/gelir-idaresi-baskanligi-vergi-yuzsuzleri-2-3911547-haberi/>

⁵⁷ Yerel tepki için bkz <http://www.inegolhaber.com.tr/vergi-yuzsuzleri-listesinde-15-inegollu--29086h.htm>

davranışlar bir başka suçta, yani haysiyet ve şerefe tecavüz suçunun oluşumuna sebebiyet verecektir.

Vergi ve cezaların Maliye Bakanlığı'nca açıklanması hukuka uygunluk sebebi, yukarıda izah etmeye çalıştığımız matrah ve vergilerin ilanı hukuka uygunluk sebebiyle aynı alanı düzenlemektedir. 5.maddede yapılan değişiklik mevcut hukuka uygunluk sebebine nazaran daha geniş bir alanı düzenlemektedir. Uygulamada meydana gelebilecek olası karışıklıklar göz önüne alınarak, değişiklikle beraber matrah ve vergilerin ilanını içeren bendin kaldırılmış olması daha uygun düşecektir.⁵⁸

c. Adli ve İdari Soruşturma Yapan Kamu Görevlilerine ve Bankalara Bilgi ve Belge Verilmesi

Kamu görevlilerince yapılan idari ve adli soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankaların yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgilerin verilmesi vergi mahremiyetini ihlal suçuna neden olmamaktadır. Bu hukuka uygunluk sebebi de yukarıda bahsi geçen 4369 sayılı Kanunun 1.maddesiyle bende eklenmiştir. Ancak kuşkusuz ilgili kişilerin görevlerini kötüye kullanarak mükellef bilgilerini kendilerinin ya da başkalarının yararlarına kullanmaları durumu vergi mahremiyetini ihlal suçunu oluşturacaktır.⁵⁹ Söz konusu düzenlemenin gerekçesinde bu düzenlemeyle daha şeffaf bir kamu yönetimi anlayışı içinde yolsuzlukların önlenmesinin amaçlandığı açıklamasına yer verilmiştir. Bu bağlamda, kamu görevlilerince yürütülen soruşturmaların sağlıklı bir şekilde yürütülmesi ve kamu yönetiminde etkinliğin sağlanması mümkün olacaktır. Dikkat edilmesi gereken bir husus da bu bilgi ve belgelerin verilmesi durumunda söz konusu bilgileri edinenlerin de vergi mahremiyetine uymak zorunda olmalarıdır.

Uygulamada mükellefler ya da bilgi verme zorunluluğu bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, verecekleri bilgiler neticesinde, haklarında bilgi verdikleri kimselerle mevcut ticari ilişkilerinin bozulacağı ya da verecekleri bilgi sonucunda uğrayacakları maddi kaybı kıyaslamakta ve bilgi vermemeyi seçebilmektedirler.⁶⁰ Ayrıca birçok bankanın, inceleme elemanlarına bilgi

⁵⁸ Ürel, s.68.

⁵⁹ Işıl Fulya ŞAHİN, "Bilgi Hakkının Kullanılmasında Bir İstisna: Vergi Mahremiyeti", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XVI,2012, s.16.

⁶⁰ A.Murat YILDIZ, "Bilgi Vermeye İlişkin Esaslar ve Bilgi Vermeme Durumunda Uygulanacak Ceza", Yaklaşım Dergisi, S.97, Ocak 2001, s.145.

verirken bankacılık mevzuatı ve vergi mevzuatı arasında çelişkilere sebebiyet verebilecek banka sırrı veya müşteri sırrı kavram ve kurallar dizisinin vergi mahremiyeti konusu ile karıştığı ve çoğu kez söz konusu kavramların ileri sürülerek açıklanacak bilgilerin vergi mahremiyeti kapsamına girdiği iddia edilerek bilgi vermekten çekindikleri görülmektedir.⁶¹

d. Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleyen ve Kullananların Mesleki Teşekkül, Birlik ve Odalara Bildirilmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 5.maddesinde düzenlenen son hukuka uygunluk nedeni sahte ve yanıltıcı belge düzenleyen ve kullananların mesleki teşekkül, birlik ve odalara bildirilmesidir. İlgili hukuka uygunluk sebebi şu şekilde düzenlenmiştir; *"Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz. Bu takdirde kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumlar da bu maddede yazılı yasaklara uymak zorundadırlar. Maliye Bakanlığı bilgilerin açıklanmasıyla ilgili usulleri belirlemeye yetkilidir."*

Vergi hukuku bakımından sahte belge; gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde varmış gibi düzenlenen belgedir.⁶² Aslında bir ekonomik faaliyet gerçekleştirilmemesine rağmen öyle bir faaliyette bulunuluyormuşçasına belge düzenlenmektedir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ise, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu nitelik veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtma amacıyla düzenlenen belgedir.⁶³

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlendiğinin vergi inceleme raporuyla tespit edilmesi üzerine harekete geçilerek ilgili bildirimlerin yapılması hukuki açıdan doğru bir uygulama değildir. Öncelikle vergi inceleme raporunun bir yargı işlemi olma özelliği bulunmamaktadır. Ödenmesi gereken vergileri tespit etmek ve bunların doğruluğunu araştırmak amacıyla yapılan vergi incelemesi sonucunda, vergi inceleme elemanlarınca düzenlenen bir rapordur. Bu raporlarda vergi inceleme elemanlarınca vergi aslı ile ilgili yapılan tespitler ve

⁶¹ Taş, s.123.

⁶² Nurettin BİLİCİ, Vergi Hukuku, 21.Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2009, s.95., Şenyüz, s.97.

⁶³ Şenyüz, s.92.

değerlendirmeler vergi cezasının maddi ve hukuki sebebini oluşturur.⁶⁴ Kesin hüküm niteliği bulunmayan vergi inceleme raporlarına dayanılarak tarh edilecek vergilere ve kesilecek cezalara karşı açılan vergi davalarının, idarenin aleyhine sonuçlanarak, tesis edilen idari işlemin iptal edilmesi ve 359. Maddeye göre açılan ceza davaları sonucunda da mükellefin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemediğinin ve kullanmadığının mahkemece tespit edilmesi durumunda oluşan zararın nasıl telafi edileceği; en azından kaybolan saygınlığın nasıl yerine konacağı önemli bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır.⁶⁵ Anayasa’da yer alan başta hukuk devleti ilkesi olmak üzere, kanun önünde eşitlik ve masumiyet karinesine açıkça aykırı olan, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası ve Yeminli Mali Müşavirler Odası ile bunların bağlı olduğu Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği’ne yapılan bu bildirimden terkedilmesi ve en azından ilgili hakkında yapılacak yargılama sonucu kesin hüküm teşkil eden bir yargı kararının tesisi üzere bu bildirim yapılması gerekmektedir.

2. Türk Ceza Kanunu’nda Yer Alan Hukuka Uygunluk Sebepleri

368

Hukuka uygunluk sebepleri, Türk Ceza Kanunu’nun, suçun yapısına ve sorumluluk rejimine ilişkin düzenlemelerin yer aldığı Birinci Kitap, İkinci Kısım, “Ceza Sorumluluğunu Kaldıran veya Azaltan Nedenler” başlıklı İkinci Bölümünde yer almaktadır. Öncelikle, bölüm başlığı ile bölümde düzenlenen konuların niteliğinin uyumlu olmadığı vurgulanmalıdır. Bu başlık altında hukuka uygunluk sebepleri ile kusurluluğu etkileyen haller birlikte düzenlenmiştir. Her ne kadar bir kimsenin gerçekleştirdiği bir fiilden dolayı cezalandırılabilmesi için, sonuç itibariyle fiilin hukuka aykırı olması ve böyle bir fiilin ona yüklenebilmesi gerekli ise de, hukuka uygunluk sebepleri ile kusurluluğu etkileyen hallerin hukuki niteliği birbirinden farklıdır.⁶⁶ Hukuka uygunluk sebeplerinin varlığı fiili baştan itibaren hukuka aykırı kılmazken, kusurluluğu kaldıran veya azaltan nedenler fiili hukuka aykırı olmaktan çıkarmayıp, failin cezasız kalmasına ya da cezasının indirilmesine yol açarlar.⁶⁷

⁶⁴ Şenyüz, s.64.

⁶⁵ Erdem, s.240.

⁶⁶ Centel-Zafer-Çakmut, s.292., Özgenç, Türk Ceza Hukuk Genel Hükümler, s.282.

⁶⁷ Koca, s.122.

Türk Ceza Kanunu'nda hukuka uygunluk sebepleri dört ana grupta toplanmıştır.

a. Hakkın Kullanılması

Hak hukuk düzeni tarafından tanınan yetkidir.⁶⁸ Hukuk düzeni bir kimseye belirli bir hakkı kullanma yetkisi verirken, o hakkın icrası fiillerini de hukuka uygun saymaktadır.⁶⁹ Türk Ceza Kanunu madde 26/1'e göre, "Hakkını kullanan kimseye ceza verilmez". Hukuk düzeni kişilere herhangi bir konuda belirli bir hak tanımış ve bu hakkın sınırları içerisinde bir fiil gerçekleştirilmişse, artık bu hakkın kullanılmasını teşkil eden fiiller hakkında hukuka aykırılık değerlendirilmesinde bulunulamaz. Hakkın kullanılmasının hukuka uygunluk sebebi oluşturabilmesi için ilk olarak, kişiye hukuk düzenince tanınmış doğrudan doğruya kullanılabilen sübjektif bir hakkın var olması gerekir.⁷⁰ İkinci koşul, hakkın kullanılması ile tipe uygun olan fiil arasında nedensellik bağının bulunmasıdır. Üçüncü koşul ise, kişinin bu hakkını tanınma sebebinin sınırları içinde kullanmasıdır. Hakkın kullanılması durumu sayıca çoktur. Haliyle vergi mahremiyeti suçunda da sıkça rastlanır. Burada vergi mahremiyetini ihlal suçu itibarıyla bilgi edinme hakkına kısaca değinmekte fayda vardır. Bilgi edinme hakkı, 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkında Kanun'un 4. maddesinde hüküm altına alınmıştır.⁷¹ Buna göre hiçbir kurum, bu kanun dışında özel bir kanuna dayanarak vatandaşların istemiş olduğu bilgi ve belgeleri vermektan imtina edemeyecektir. Aynı kanunun *Bilgi Edinme Hakkının Sınırları* başlıklı dördüncü bölümünde bu hakka getirilen sınırlamalar sayılmıştır. Devam eden maddelerde vergi mahremiyeti kavramı doğrudan kullanılmasa dahi *ticari sır* başlıklı 23.maddede "*Kanunlarda ticari sır olarak nitelenen bilgi veya belgeler ile, kurum ve kuruluşlar tarafından gerçek veya tüzel kişilerden gizli kalması kaydıyla sağlanan ticari ve mali bilgiler, bu Kanun kapsamı dışındadır.*" denilmek suretiyle vergi ile ilgili konuların kanun kapsamından

⁶⁸ İ.Yılmaz ASLAN-Doğan ŞENYÜZ-Metin TAŞ-Ayhan KORTUNAY-Ömür DELİVELİ, Hukuka Giriş, 5.Baskı, Bursa:Ekin Yayınevi,2010, s.129.

⁶⁹ Özgenc, "Kavga Suçu", s.433.

⁷⁰ Özgenc, Türk Ceza Hukuk Genel Hükümler s.284, Hakeri, s.278.

⁷¹ Bilgi edinme hakkı

Madde 4- Herkes bilgi edinme hakkına sahiptir. Türkiye'de ikamet eden yabancılar ile Türkiye'de faaliyette bulunan yabancı tüzel kişiler, isteyecekleri bilgi kendileriyle veya faaliyet alanlarıyla ilgili olmak kaydıyla ve karşılıklılık ilkesi çerçevesinde, bu Kanun hükümlerinden yararlanırlar.

Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası sözleşmelerden doğan hak ve yükümlülükleri saklıdır.

çıkarıldığını görmekteyiz. Dolayısıyla vergi mahremiyeti niteliğindeki bir bilgiyi başvuru üzerine paylaşan kimseler bu kanuna dayanarak bir hukuka uygunluk sebebi ileri süremeyecektir.

b. Kanun Hükmünü Yerine Getirme

TCK 24.madde 1.fıkra uyarınca kanunun hükmünü yerine getiren kimsenin davranışı tipe uygun ve fakat hukuka aykırı olmadığı için suç teşkil etmez ve dolayısıyla böyle bir fiilden dolayı kişi cezalandırılmaz. Buradaki “kanun” deyimini, “yazılı hukuk kuralları” olarak anlamak gerekir. Bu nedenele yasalara uygun olarak yürürlüğe konulan tüzük ve yönetmelikler gibi düzenleyici işlemlerin de “kanun” kapsamında olduğu muhakkaktır.⁷² Kişilerin kendilerine verilen yetki ve yükümlülüklerini yerine getirmeleri onların aynı zamanda görevini oluşturmaktadır. Görevini belirlenen sınırlar içerisinde yerine getiren kimsenin fiili suç teşkil etmez. Keza bir suçu ihbar eden (TCK m. 278, 279, 280), şikâyet hakkını kullanan kişinin (TCK m. 73), bilirkişilik yapan bilirkişinin (TCK m. 276, CMK m. 62 vd.), terbiye yetkisini kullanan ebeveynin (TCK m. 232), zor kullanma yetkisine sahip kamu görevlisinin (TCK m. 256), bu görevlerini usulüne uygun olarak yapmaları halinde cezalandırılmaları mümkün değildir.⁷³

370

Vergi mahremiyetini ihlal suçunu düzenleyen Vergi Usul Kanunu 5.maddesinde belirtilen faillerden olmasa da müdafilik görevinin yerine getirilmesinde sırlara vakıf olan avukatların durumuna değinmekte yarar vardır. İddia ve savunma hakkı 1982 Anayasası'nın 36.maddesinde düzenlenmiştir. “Herkes meşru bütün vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak, iddia ve savunma hakkına sahiptir.” Suç isnadıyla karşı karşıya kalan kişi savunma hakkını bizzat kendisi kullanabileceği gibi, müdafî sıfatıyla bir avukatın yardımından da yararlanabilir. İster suç isnadıyla karşı karşıya kalan kişinin kendisi belirlemiş olsun, ister mahkeme veya cumhuriyet savcısının talebi üzerine baro tarafından görevlendirilmiş olsun, avukat, müdafilik görevini yerine getirirken kendisine birtakım yükümlülükler yüklenmektedir. Bu yükümlülüklerin başında avukatın sır saklama yükümlülüğü gelmektedir.⁷⁴ Avukat vekâlet ilişkisi içinde bulunduğu ya da müdafiliğini üstlendiği kişiye

⁷² Koca, s.133., Centel-Zafer-Çakmut, s.294.

⁷³ Öztürk-Erdem, s.135.

⁷⁴ Özgenç, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, s.310.

ilişkin bazı bilgilere, bu hukuki ilişkinin gereği olarak gerek şüpheli veya sanığın kendi beyanıyla gerek kendi yaptığı incelemeler neticesinde vakıf olmaktadır. Bu bağlamda müdafiliğini üstlendiği kişinin soruşturma veya kovuşturma konusu suçu işlediği hususunda bir bilgiye ulaşabilir. Ancak böyle bir durumda bu görevi üstlenen avukatın bu suçlarla ilgili bildirim yükümlülüğünden söz edilemez.⁷⁵ Örneğin bir avukat, vergi kaçakçılığı yaptığını öğrendiği ve bu hususta kendisinden savunma talep eden müvekkilini ilgililere ihbar etmekle mükellef değildir. Ancak şunu belirtmek gerekir ki; avukat müdafiliğini üstlendiği kişinin işlediği suça ilişkin delilleri yok edemez, silemez, gizleyemez, değiştiremez ve bozamaz.⁷⁶

c. İlgilinin Rızası

Kişinin kendisine karşı işlenen fiile izin vermesine, o fiilin ihlal ettiği hukuksal değerden vazgeçmesine ilgilinin rızası denir ve eğer bu fiil kişinin üzerinde mutlak surette tasarruf edebileceği bir hakka yönelmiş ise hukuka uygunluk sebebi teşkil eder.⁷⁷

765 sayılı kanunun aksine ilgilinin rızası hukuka uygunluk sebebi TCK'da açık bir şekilde düzenlenmiştir. Türk Ceza Kanunu 26.madde 2.fıkıradaki "Kişinin üzerinde mutlak surette tasarruf edebileceği bir hakkına ilişkin olmak üzere, açıkladığı rızası çerçevesinde işlenen fiilden dolayı kimseye ceza verilmez." Hakkın kullanılması ile de aynı maddede düzenlenen bu durum bağlamında sır sahibi eğer rıza gösterirse sır saklamakla yükümlü olan kimselerin bilgileri ifşası suç teşkil etmeyecektir. Rıza açıklamasının bir hukuka uygunluk sebebi oluşturabilmesi için, rızanın ilişkin bulunduğu konu üzerinde ve hukuken tanınan sınırlar kapsamında bir tasarrufta bulunulması gerekir.⁷⁸ İlgilinin rızasının hukuka uygun olabilmesinin koşulları; kişinin üzerinde mutlak surette tasarrufta bulunabileceği bir hakkının bulunması, kişinin rıza açıklama ehliyetine sahip olması ve rızanın açıklanmasıdır.⁷⁹ Bu anlamda vergi mahremiyetine giren hususlar kişinin mutlak surette tasarrufta bulunabileceği konular arasında yer alır. Bir vergi yükümlüsünün, vergi sırrı niteliği taşıyan hususlarda bu sırrarı ifşası ve

⁷⁵ Hasan Tahsin GÖKCAN, Açıklamalı Avukat Yasası, 2.baskı, Ankara, 2009, s.278.

⁷⁶ Özgenç, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, s.311.

⁷⁷ Koca, s.142., Hakeri, s.285.

⁷⁸ Özgenç, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, s.327.

⁷⁹ Koca, s.142.

kullanması yasaklanan kişilere yapacağı uygun rıza açıklamasıyla, bu kişileri vergi mahremiyetini ihlal suçunun faili olmaktan kurtaracaktır.

Meslek ve sürekli uğraşları sebebiyle tanıklıktan çekinme başlığını taşıyan CMK 46.madde c bendi uyarınca tanıklıktan çekinme imkânı tanınan mali müşavirler, aynı maddenin 2.fıkrası uyarınca ilgilinin rızasının varlığı halinde tanıklıktan çekinemeyecektir. Bu kapsamda sır sahibi ilgilinin rıza neticesinde verilen tanık beyanları, vergi mahremiyetini ihlal suçunu oluşturmayacaktır.

İlgilinin rızası hukuka uygunluk sebebinde vergi mahremiyetini ihlal suçu açısından önemle değinilmesi gereken bir husus da vergi levhalarıdır. Daha önce Vergi Usul Kanunu'nda vergi mahremiyetini ihlal suçunun oluşumunu engelleyen hukuka uygunluk sebepleri arasında yer alan vergi levhaları meselesi, 5.maddede 13.2.2011 tarihli ve 6111 sayılı Kanunun 82. maddesiyle yapılan değişiklikle artık ilgilinin rızası çerçevesinde ayrıca değerlendirilmelidir.

Vergi Levhası

372

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunda psikolojik baskı unsurlarından biri de vergi levhalarıdır. Vergi levhasında yer alan, matrah ve ödenen vergilerin müşterilere ilan edilmesi suretiyle mükelleflerin işyeri ile ödedikleri vergi arasında bir mukayese yapılması hedeflenmiştir. Böylece mükellefler vergi levhası ile durumlarını herkese ilan ettikleri için kendilerini psikolojik baskı altında tutacaklar ve doğru beyanda bulunmaya özen göstereceklerdir.⁸⁰

Gelir Vergisi Mükellefleri ile sermaye şirketlerinin her yıl Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarihine ilişkin tutarı ve bunlara isabet eden vergiyi gösteren levhayı merkezlerine, şubelerine, satış mağazalarına, iş sahipleri ve mükellefler tarafından kolayca okunup görülecek şekilde asmaları gerekmektedir ancak 6111 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonucunda; ilgili hüküm "...gösteren levhayı almak zorundadırlar." olarak değiştirilmiştir. Dolayısıyla Gelir Vergisi mükellefleri ile sermaye şirketlerinin her yıl Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarihine ilişkin

⁸⁰ Taş,s.94., Ürel,s.70.

tutarı ve bunlara isabet eden vergiyi gösteren levhayı almaları gerekmektedir.⁸¹

Vergi levhaları düzenlemesi, her ne kadar vergi mahremiyetini ihlal suçunun hukuka uygunluk sebeplerinin sayıldığı VUK 5.maddede varlığını sürdürse de artık mükellefin işyerinin görünen bir yerine asılması zorunluluğunun işyerinde bulundurulması zorunluluğuna dönüştürülmesi nedeniyle bu niteliğini kaybetmiştir. Dolayısıyla ilgili döneme ait, mükellefin beyan ettiği matrahı ve tahakkuk eden vergi miktarını içeren bu belgenin başka kimselerce görülecek şekilde asılması, ifşa edilmesi, internet ortamında yayınlanması 408 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca mükellefin kendi isteğine bırakılmıştır.⁸² Haliyle bu konunun artık TCK hükümleri çerçevesinde ilgilinin rızası kapsamında değerlendirilmesi daha doğru olacaktır.

d. Meşru Savunma

Meşru savunmanın bir hukuka uygunluk sebebi sayılması, bir kişinin kendisine hukuk düzenince tanınmış olan hakkını haksız bir saldırıya karşı savunması halinde bu davranışın toplum bakımından zararlı sayılmayacağı düşüncesine dayanmaktadır.⁸³ Meşru savunma, bir kimsenin kendisini veya başkasını hedef alan bir saldırı karşısında, savunma amacına yönelik olarak ve bu saldırıyı defedecek ölçüde kuvvet kullanmasını ifade eder.⁸⁴ Meşru müdafaa halinde, halen mevcut bir saldırıyı defetmek amacıyla işlenen fiil, dış görünüşü itibariyle bir suç oluşturmaktadır. Ancak bu fiil, gerçekleşmekte olan bir saldırıyı uzaklaştırmak ve başka şekilde korunamayacak bir hakkı korumak amacıyla işlendiği için hukuka aykırı değildir. Bu amaç meşru müdafaa'nın bir hukuka uygunluk sebebi olarak değerlendirilmesine yol açmaktadır. Ancak konumuz itibariyle gerçekleşen, gerçekleşmesi veya tekrarı muhakkak bir haksız saldırı karşısında faillerin, mükelleflere ait sırları ifşanın veya bu sır ve bilgileri menfaatlerine uygun şekilde kullanmalarının kuvvet kullanılması suretiyle gerçekleştirmelerinden söz edilemeyeceğinden, meşru savunma, vergi mahremiyetini ihlal suçuna uygun düşen bir hukuka uygunluk sebebi olarak sayılamamaktadır.

⁸¹ Şahin, s.14.

⁸² <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=qmubkva1zju4zndw&type=teblig> (12.12.2012)

⁸³ Alacakaptan, s.107, Dönmezer-Erman, s.20.

⁸⁴ Özgenç,s.314., Centel-Zafer-Çakmut, s.301., Hakeri,s.254.

IV. VERGİ MAHREMİYETİNİ İHLAL SUÇUNUN CEZASI

Vergi mahremiyetini ihlal suçunu işleyen kişilere verilecek ceza, Vergi Usul Kanunu'nda belirlenmeyerek Türk Ceza Kanunu'na bu hususta atıfta bulunulmuştur. Vergi Usul Kanunu'nun Vergi Mahremiyetinin İhlali 362.maddesine göre kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanununun 239. maddesi hükümlerine göre cezalandırılacaklardır. "Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması" başlıklı Türk Ceza Kanunu 239.madde uyarınca fiili işleyenlere verilecek ceza bir yıldan 3 yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezasıdır.

SONUÇ

Gelişen sosyal ve ekonomik hayata paralel olarak suç tiplerinde farklılaşma ve artış olması kaçınılmazdır. Siyasi iradenin, suç teşkil eden tüm fiilleri tek bir kanunda toplayabilmesi teknik açıdan mümkün gözükmemektedir. Hukuk sistemimizde de ceza hukukunun temel kaynağını teşkil eden 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu dışında ceza hükümleri içeren birçok özel ceza kanunu bulunmaktadır. Mali suçlar adı verilen ve devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik nitelikteki suçların düzenlendiği özel ceza yasalarından birisi de 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'dur. Bu kanunda suç teşkil eden fiiller belirtilerek, kiminin karşılığı gelen ceza hükme bağlanırken, kimisinde ise Türk Ceza Kanunu'na atıfta bulunulmuştur. Ceza hukukunun yapısı ve kurallarının uygulanması bakımından ise yasalar arasında farklılık gözetilmemektedir. Keza Danıştay'ın da Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe girmesinde önce vermiş olduğu kararlar incelendiğinde bu doğrultuda düşündüğü görülmektedir. Hukuka uygunluk sebepleri ceza hukukunun temel kurumlarından biridir. Hukuka uygunluk sebepleri yalnızca Türk Ceza Kanunu'nda bulunmamaktadır. Vergi mahremiyetini ihlal suçunun oluşumunu engelleyen hukuka uygunluk sebepleri Vergi Usul Kanunu'nda sayılmaktadır. İnsan hakları açısından büyük önem atfedilen özel hayatın gizliliği ve mahremiyet kavramlarını içeren vergi mahremiyeti, kişinin ekonomik gücünün ve bunlarla ilgili bilgilerin de dahil olduğu bir bilgi deposudur. Vergi mahremiyeti düzenlemesinde mükelleflerin korunması, vergi idaresine güven duyulmasının sağlanması ve dolayısıyla maddi ve manevi kamu yararı sağlanması amaçlanmaktadır. Gerek idarenin gerekse kanun koyucunun, hukuka uygunluk sebeplerini artırmak suretiyle

mahremiyet sınırlarını daraltacak eylemlerden uzak durması, kişisel yarardan yana olması hukuk devleti ilkesinin hayata geçirilmesi bakımından hayati önemi taşımaktadır



KAYNAKÇA

Alacakaptan Uğur: Suçun Unsurları, 2.baskı, Ankara: A.Ü.H.F. Yayınları,1975

Artuk Mehmet Emin-Gökçen Ahmet-Yenidünya A. Caner: Ceza Hukuku Genel Hükümler,3.Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi,2007

Aslan İ. Yılmaz – Şenyüz Doğan– Taş Metin– Kortunay Ayhan-Deliveli Ömür: Hukuka Giriş, 5.Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi,2010

Bayraklı Hasan Hüseyin: Vergi Ceza Hukuku, Afyon: Külçüoğlu Yayınları, 2006

Bilici Nurettin: Vergi Hukuku,21.Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi,2009

Centel Nur- Zafer Hamide- Çakmut Özlem: Türk Ceza Hukukuna Giriş, 7.Baskı, İstanbul: Beta Yayınları,2012

Dönmezer Sulhi-Erman Sahir: Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, 10. Bası, İstanbul: Beta Yayınevi, C.II

Edizdoğan Nihat-Taş Metin-Çetinkaya Ali: Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, Bursa: Ekin Yayınevi,2007

Edizdoğan Nihat: Kamu Maliyesi,4.Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi,1998

Erdem Metin- Şenyüz Doğan - Tatlıoğlu İsmail: Kamu Maliyesi, 10.baskı, Bursa: Ekin Yayınevi,2012

Erman Sahir: Vergi Suçları, İstanbul: İ.Ü. Fen Fakültesi Basım Atölyesi, 1988

Gökcan Hasan Tahsin: Açıklamalı Avukat Yasası, 2.Baskı, Ankara,2009

Gölcüklü Feyyaz: Ceza Hukuku Dersleri,(Ders Notları),Ankara,1981

Hakeri Hakan: Ceza Hukuku Genel Hükümler, 13.Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, Ankara, 2012

Özgenç İzzet: Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler,4.Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi,2010

Şenyüz Doğan: Vergi Ceza Hukuku, 5.Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi, 2011

Ürel Gürol: Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık,2003

Yiğit Uğur: Vergi Kaçakçılığı Suçları, İstanbul: Beta Yayınları, 2004

Taş Fatma: Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2008

Candan Turgut: Danıştay Kararlarında Vergi Suçu Algılaması, Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 2008, S.233

Erdem Tahir: Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, Yaklaşım Dergisi, Aralık 2005, S.156

Koca Mahmut: YTCK'da Hukuka Uygunluk Sebepleri, Ceza Hukuku Dergisi, C.I,S.1

Özgenç İzzet: Kavga Suçu (TCK., mad. 464) Üzerine Düşünceler, Yargıtay Dergisi,C.19., S. 4

Pınar Burak-Bacaksız Pınar: 5237 sayılı TCK Sonrası Kamu İcra Suçlarının Durumu (I-Sırrın İfşası Suçu)", Legal Medeni Usul ve İcra İflas Hukuku Dergisi, S 3

Sonsuzoğlu Elif: Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi, Vergi Sorunları Dergisi, S. 141

Şahin Işıl Fulya, Bilgi Hakkının Kullanılmasında Bir İstisna: Vergi Mahremiyeti, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XVI, S.2

Yıldırım Ali Haydar: Vergi Denetiminde Etkinlik Nasıl Artırılabilir?, Vergi Sorunları Dergisi, S.271

Yıldız A.Murat: Bilgi Vermeye İlişkin Esaslar ve Bilgi Vermeme Durumunda Uygulanacak Ceza", Yaklaşım Dergisi, S.97.