T.C.

ANKARA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

VERGİLENDİRME İLİŞKİSİ VE ÖZEL YAŞAMIN GİZLİLİĞİ

SELENGE BANU UYANIK

ANKARA, 2008

T.C.

ANKARA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

VERGİLENDİRME İLİŞKİSİ VE ÖZEL YAŞAMIN GİZLİLİĞİ

SELENGE BANU UYANIK

TEZ DANIŞMANI

Prof. Dr. MUALLA ÖNCEL

ANKARA, 2008

T.C.

ANKARA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

VERGİLENDİRME İLİŞKİSİ VE ÖZEL YAŞAMIN GİZLİLİĞİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Tez Danışmanı: Prof. Dr. MUALLA ÖNCEL

Tez Jürisi Üyeleri

Adı ve Soyadı	**İmzası**
……..	…….
……..	…….
……..	…….
……..	…….
……..	…….

Tez Sınavı Tarihi…….

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER i
KISALTMALAR CETVELİ v
GİRİŞ 1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİNDE ÖZEL YAŞAMIN GİZLİLİĞİNİN KORUNMASI 2
I. GENEL OLARAK VERGİLENDİRME YETKİSİ VE MAHİYETİ 2
II. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN TEMEL HAK VE ÖZGÜRLÜKLERE MÜDAHALE YÖNÜ 5
A. VERGİLENDİRME YETKİSİ TEMEL HAK VE ÖZGÜRLÜKLER AÇISINDAN NEDEN SINIRLANDIRILMALIDIR? 6
1. HAZİNE YÖNÜNDEN 6
2. HUKUK DEVLETİ İLKESİ YÖNÜNDEN 8
B. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN TEMEL HAK VE ÖZGÜRLÜKLER AÇISINDAN SINIRLANDIRILMASININ HUKUKİ DAYANAKLARI 10
III. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN ÖZEL YAŞAMIN GİZLİLİĞİNE MÜDAHALE YÖNÜ 11
A. VERGİLENDİRME YETKİSİ ÖZEL YAŞAMIN GİZLİLİĞİ AÇISINDAN NEDEN SINIRLANDIRILMALIDIR? 12
1. HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ BAKIMINDAN 12
a) "Özel Yaşam" Kavramı 13
b) Özel Yaşamın İçeriği 15
2. HAZİNE BAKIMINDAN 16
a) Devlet ve Mükellef İlişkilerinin İyi Bir Konumda Sürdürülmesi 16
b) Mükelleflerin Doğru Beyanda Bulunmalarının Sağlanması 17
c) Vergiye Karşı Tepkilerin Azaltılması 17
B. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN ÖZEL YAŞAMIN GİZLİLİĞİNİN KORUNMASI AÇISINDAN SINIRLANDIRILMASININ HUKUKİ DAYANAKLARI 18
1. 1982 ANAYASASINDA ÖZEL YAŞAMIN GİZLİLİĞİNİN KORUNMASI 18

2. VERGİ DENETİMİNDE (VERGİ İDARESİNİN BİLGİ EDİNME AŞAMASINDA) ÖZEL YAŞAMIN GİZLİLİĞİNİN KORUNMASI 21
a) Yoklama 24
(1) Genel Olarak 24
(2) Yoklama Yetkisinin Kullanılması Kapsamında Özel Yaşamın Gizliliği 25
b) İnceleme 27
(1) Genel Olarak 27
(2) İnceleme Yetkisinin Kullanılması Kapsamında Özel Yaşamın Gizliliği 29
c) Arama 31
(1) Genel Olarak 31
(2) Arama Yetkisinin Kullanılması Kapsamında Özel Yaşamın Gizliliği . 36
d) Bilgi Toplama 39
(1) Genel Olarak 39
(2) Bilgi Toplama Yetkisinin Kullanılması Kapsamında Özel Yaşamın Gizliliği 41

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ MAHREMİYETİ MÜESSESESİ ARACILIĞIYLA ÖZEL YAŞAMIN GİZLİLİĞİNİN KORUNMASI 42
I. GENEL OLARAK 42
II. VERGİ MAHREMİYETİ KAVRAMI VE VERGİ MAHREMİYETİ İLKESİNİN KAYNAKLARI 43
III. VERGİ MAHREMİYETİNİN KAPSAMI 47
A. ŞAHISLAR AÇISINDAN VERGİ MAHREMİYETİ 47
1. VERGİ MAHREMİYETİ HÜKÜMLERİNE TABİ ŞAHISLAR 47
2. VERGİ MAHREMİYETİ HÜKÜMLERİNİN UYGULANACAĞI ŞAHISLAR 49
B. KONULAR AÇISINDAN VERGİ MAHREMİYETİ 51
1. VERGİ MAHREMİYETİNİ İHLAL SUÇU 52
a) Suçun Failleri 52

(1) Vergi Usul Kanunu Bakımından Suçun Failleri 52
(2) 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Bakımından Suçun Failleri 54
(3) 4208 Sayılı Karaparanın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun Bakımından Suçun Failleri 55
b) Suçun Unsurları 56
(1) Maddi Unsur (Vergi Mahremiyetini Bozucu Fiiller) 56
(2) Manevi Unsur 60
c) Hukuka Uygunluk Sebepleri (Vergi Mahremiyeti İlkesinin İstisnaları) 61
(1) Türk Ceza Kanununda Yer Alan Düzenlemeler 61
(2) Vergi Usul Kanununda Yer Alan Hukuka Uygunluk Sebepleri 62
(3) 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda Yer Alan Hukuka Uygunluk Sebepleri 64
(4) 4208 Sayılı Karaparanın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanunda Yer Alan Hukuka Uygunluk Sebepleri 65
d) Vergi Mahremiyetini İhlal Suçunun Cezası 65
(1) Vergi Usul Kanunu Kapsamında Suçun Cezası 65
(2) 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Kapsamında Suçun Cezası 69
(3) 4208 sayılı Karaparanın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun Kapsamında Suçun Cezası 70
e) Değerlendirme 70
IV. VERGİ MAHREMİYETİ VE BİLGİ EDİNME HAKKI 72
A. BİLGİ VERME YÜKÜMLÜLÜĞÜ 72
B. BAŞVURU USULÜ 72
C. İSTENECEK BİLGİ VEYA BELGENİN NİTELİĞİ 73
D. BİLGİ VE BELGEYE ERİŞİM SÜRELERİ 73
E. BAŞVURULARIN CEVAPLANDIRILMASI 73
F. BİLGİ EDİNME HAKKININ İSTİSNALARI 74
G. VERGİ MAHREMİYETİ VE BİLGİ EDİNME KANUNU 75
V. VERGİ MAHREMİYETİNİN İHLALİ HALİNDE İDARENİN MALİ

SORUMLULUĞU 76
VI. SON BİR HUKUKİ ÇARE - AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİ KAPSAMINDA ÖZEL YAŞAMIN GİZLİLİĞİNİN KORUNMASI VE BİREYSEL BAŞVURU HAKKI 83
SONUÇ 85
BİBLİYOGRAFYA 88
ÖZET 92
ABSTRACT 93
EK 94

KISALTMALAR CETVELİ

AATUHK. **:** Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

Age. **:** Adı geçen eser

Agm. **:** Adı geçen makale

AİHM. **:** Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi

AİHS. **:** Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi

AMKD. **:** Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi

A.Y. **:** Anayasa

bkz. **:** Bakınız

C. **:** Cilt

CMK. **:** Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu

D. **:** Daire

Der. **:** Dergi

DMK. **:** Devlet Memurları Kanunu

Dş. **:** Danıştay

E. **:** Esas

f. **:** fıkra

İÜHFM. **:** İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası

İYUK. **:** İdari Yargılama Usulü Kanunu

k.t. **:** Karar tarihi

K. **:** Karar

m. **:**madde

s. **:** sayfa

S. **:** sayı

SPK. **:** Sermaye Piyasası Kurulu

TCK. **:** Türk Ceza Kanunu

vb. **:** ve benzeri

VUK. **:** Vergi Usul Kanunu

Y. **:** Yıl

GİRİŞ

İnceleme konumuz, "Vergilendirme İlişkisi ve Özel Yaşamın Gizliliği" olup, incelemede vergilendirme ilişkisi bağlamında özel yaşamın gizliliğini ilgilendiren tüm hukuk kuralları dikkate alınmıştır. Başka bir deyişle, çalışma sadece vergi mahremiyeti ilkesi ile sınırlı tutulmamış; vergilendirme ilişkisinde özel yaşamın gizliliğinin korunması sorunu, gerek anayasal zeminde gerek diğer hukuki düzenlemeler zemininde ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

Tez, iki bölümden oluşmakta olup, her bölüm içerisinde kısımlara ve alt bölümlere yer verilmiştir.

Birinci Bölümün başlığı "Vergi Denetiminde Özel Yaşamın Gizliliğinin Korunması" olup, bu bölümde vergilendirme yetkisinin temel hak ve özgürlüklere müdahale yönüne dikkat çekilerek, bu yetkinin temel hak ve özgürlükler yönünden neden sınırlandırılması gerektiği hazine ve birey yararı yönünden irdelenmiş ve sınırlamanın hukuki dayanakları üzerinde durulmuştur. Bu kapsamda vergi denetiminde vergi idaresinin özel yaşamın gizliliğine müdahalesine dikkat çekilerek; vergilendirme yetkisinin özel yaşamın gizliliği açısından neden sınırlandırılması gerektiği, hukuki güvenlik ilkesi ve hazine yararı bakımından irdelenmiştir.

İkinci Bölümün başlığı ise “Vergi Mahremiyeti Müessesesi Aracılığıyla Özel Yaşamın Gizliliğinin Korunması” olup, bu bölümde vergi mahremiyeti kavramı ve vergi mahremiyeti ilkesinin kaynakları, vergi mahremiyetinin kapsamı, vergi mahremiyeti ve bilgi edinme hakkı, vergi mahremiyetinin ihlali halinde idarenin mali sorumluluğu ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamında özel yaşamın gizliliğinin korunması konuları incelenmiştir.

"Sınırsız vergileme gücü, neticede tahrip etme gücüne sahiptir."[1]

John Marshall

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİNDE ÖZEL YAŞAMIN GİZLİLİĞİNİN KORUNMASI

I. GENEL OLARAK VERGİLENDİRME YETKİSİ VE MAHİYETİ:

Devletin ülkesi üzerinde kullandığı egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücüne "vergilendirme yetkisi" denir. Bu yetki devletin mali egemenliğinin içerdiği yetkilerden (harcama yapma, borçlanma, bütçe yapma) en önemlisidir; çünkü bireylerin doğrudan doğruya mülkiyet haklarına yönelik bir anayasal kısıtlama niteliğindedir. Devlet kamu hizmetlerini yerine getirebilmek için gereken mali kaynakları vergilendirme yetkisini kullanarak karşılamaktadır.

Devletin ekonomik hayata müdahalesinin en yaygın örneklerinden biri de regülasyondur. Vergilendirme işlemleri ekonomik faaliyete yönelik hukuki bir düzenlemeye dayanan işlemler olup serveti yeniden dağıtmayı amaçlamaktadırlar. Servetin yeniden dağıtılması, mülkiyet haklarının yasal yollarla el değiştirmesi anlamına gelmektedir. Bu durumda her birey mülkiyet haklarıyla ilgili olarak kendi lehinde yapılacak değişiklikleri tercih edecektir.[2]

---

[1] AKTAN, Coşkun Can - DİLEYİCİ, Dilek - SARAÇ, Özgür, **Vergi, Zulüm ve İsyan**, Phoenix Yayınevi, Birinci Baskı, Ankara, Eylül, 2002, s. 116.

[2] OĞUZ, Fuat, **Mülkiyet Hakları "Bir Ekonomik Analiz"** Roma Yayınları-1, 1. Baskı, Ankara, Kasım, 2003, s. 145.

Regülasyon devletin yeni mülkiyet hakları meydana getirmesi, mevcut mülkiyet haklarını yeniden tanımlaması ve uygulamalarını değiştirmesi yoluyla yapılmaktadır. Regülasyon yasama ve yürütmenin işlemleriyle yapılabilir.[3]

Vergilendirme yetkisinin hukuki niteliği zaman içinde ve devlet anlayışına ve biçimine göre değişmektedir. Jandarma devlet anlayışına göre vergilendirme yetkisi, devletin egemenliği gibi mutlak ve sınırsızdır. Liberal devlette ise vergilendirme "karşılık" ve "mübadele" olarak açıklanmaktadır. Ondokuzuncu yüzyılda ortaya çıkan kollektivist devlet anlayışı içinde vergilendirme yetkisi "fedakarlık" ve "ulusal görev" kavramlarıyla açıklanmıştır. Modern anlayış ise vergilendirme yetkisini "devlet egemenliği" esasına dayandırmaktadır.

Vergilendirme yetkisi çeşitli açılardan sınıflandırılabilir. Dar anlamda vergilendirme yetkisi, devletin kamu gelirleri içinde yalnızca vergi koymaya ilişkin yetkisini içermektedir. Geniş anlamda vergilendirme yetkisi ise devletin kamu giderlerini karşılamak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler üzerinde koyduğu her tür mali yükümlülüğün dayandığı yetkiyi ifade eder.

Vergilendirme yetkisi, doğrudan devlet tüzel kişiliği tarafından kullanılabileceği gibi, anayasal kurallar çerçevesinde yerel idarelere ve federal devletlerde federe devletlere de belli ölçüde devredilebilir.

Vergilendirme yetkisi vergilendirme sürecinin aşamalarına göre de

---

[3] "Ekonomik regülasyon teorisinin bulguları bu çerçevede kısaca özetlenebilir: Seçilmiş yöneticiler, kendi siyasi tabanlarının tercihlerini her zaman ön planda tutacaklardır. Burada baskı grubu olarak en etkin olan grup doğal olarak yasamanın kararlarında belirleyici olacaktır. Belirli bir mülkiyet hakkını en fazla isteyen grup, bunu elde etmek için en fazla harcamada bulunmaya razı ve muktedir olan gruptur. Bu harcamalar oy şeklinde belirlenebileceği gibi parasal harcamalar da olabilecektir." OĞUZ, Fuat, age., s. 146.

sınıflandırılabilir.[4] Vergi ve vergiden muafiyetler ve istisnalar koymak, değiştirmek ve kaldırmak, vergilendirme yetkisinde yasama yetkisine ilişkin yetkilerdir. Bu alanda kural olarak, yasama organı yetkilidir; ancak anayasal yetki devri koşulları mevcutsa yürütme organı da bu alanda yetkili kılınabilecektir. İdarenin vergi tarh ve tahsil işlemlerine yönelik idari yetkisi de yürütme organının yetkisi dahilinde bulunmaktadır.

Sonuç olarak vergilendirme yetkisi, devletin kendisine mülkilik veya vatandaşlık durumlarıyla bağlı olan kişiler üzerindeki emir verme kuvvetidir. Başka bir deyişle vergilendirme yetkisinin içeriği, ülke egemenliğine giren kişileri vergi vermekle yükümlü kılan kamu hukuku kuvvetidir.[5] Vergilendirme yetkisi anayasadan doğar. Çünkü anayasa, halkın seçtiği yasama organına, kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak amacıyla vergi toplama yetkisi verir.

İdare ile kişiler arasında vergilendirmeden doğan ilişkilere "vergi hukuku ilişkisi" denir. Vergi hukuku ilişkisi, genel idare hukuku ilişkisinin vergi hukuku alanına özgü olan çeşididir.

Vergi hukuku ilişkisi, "vergi ödevi ilişkisi" ve "vergi borcu ilişkisi" olmak üzere iki türlüdür. Vergi ödevi ilişkisinin konusu bir şeyi yapmak, yapmamak veya bir şeye katlanmak anlamına gelen haklar ve görevlerdir. Vergi borcu ilişkisinin konusu ise maddi edimlere ilişkin yükümlülüklerdir. Vergi ödevi ilişkisi genel, vergi borcu ilişkisi ise özel bir ilişkidir.

Vergi ödevi ilişkisi, idarenin yükümlüler dışındaki kişilerle olan ilişkilerini de

---

[4] ÖNCEL, Mualla- KUMRULU, Ahmet- ÇAĞAN, Nami, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Son Değişiklikleri İşlenmiş 13. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, Eylül, 2005, s. 34.

[5] ERGİNAY, Akif, **Kamu Maliyesi- Kamu Gelirleri-Kamu Giderleri-Devlet Bütçesi-Kamu Borçları-Maliye Politikası**, Gözden Geçirilmiş ve İşlenmiş 16. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1998, s. 30.

kapsamaktadır. Vergi ödevlisi, vergi hukuku ilişkisi içinde hak ve ödevlere sahip olan kişilerdir. Bu ödevler bir vergi borcunun ödenmesine veya vergilendirmenin şekli görevlerine ilişkin olabilir. Bu nedenle vergi sorumlusu verginin borçlusu, bir vergiyi üçüncü kişi hesabına kesip yatırmak zorunda olan kimse; vergi beyannamesi vermek, bir güvenlik önlemini almak, defter ve kayıt tutmak veya yasalarla emredilen diğer ödevleri yerine getirmek zorunda olan kimseler vergi ödevlisidirler. Bu bağlamda, görevleri dolayısıyla yükümlüler hakkında öğrendikleri sırları saklamak zorunda olan memurlar da (VUK. m. 5) bu anlamda vergi ödevlisi sayılırlar. Vergilendirme ilişkisi kural olarak vergi borçlusu ve vergi alacaklısı olmak üzere iki taraf arasında oluşmakta, bu ilişkiye bazı durumlarda vergi sorumlusu adı verilen üçüncü bir taraf da katılabilmektedir.[6]

II. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN TEMEL HAK VE ÖZGÜRLÜKLERE MÜDAHALE YÖNÜ

Hukuk devleti ilkesi, kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasını gerektirmektedir. Devlet, vergilendirme yetkisini kullanırken, bireylerin temel hak ve özgürlüklerine müdahale ederek, onları sınırlandırabilir. Vergilendirme yetkisinin temel hak ve özgürlüklere doğrudan yahut dolaylı müdahalesi vergilerin yasallığı ilkesinin ana gerekçesidir.

Günümüzde devlet vergilendirme yetkisini mali amaç dışında; sosyal, ekonomik, kültürel amaçlarla kullanabilmektedir. Bu tip vergilere "düzenleyici, yönlendirici vergiler" adı verilmektedir. Bu vergilerle bazı vergiyi doğuran olayların özendirilmesi, önlenmesi ya da caydırılması hedeflenmektedir. Bu durumda, vergiyi doğuran olaydan caydırmak istenirken, temel hak ve özgürlüklere de müdahale oluşabilir ve bu temel hak ve

---

[6] BİLİCİ, Nurettin, **Vergi Hukuku-Genel Hükümler- Türk Vergi Sistemi (5228 Sayılı Kanunla Yapılan Değişikliklerle İşlenmiş)**, Güncellenmiş 8. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2004, s. 49.

özgürlükler zedelenebilir.

1982 Anayasası'nda yer alan temel hak ve özgürlüklerden özel yaşamın gizliliği (m. 20), yerleşme ve seyahat özgürlüğü (m. 23), mülkiyet ve miras hakkı (m. 35), çalışma ve sözleşme özgürlüğü (m. 48, 49), sosyal güvenlik hakkı (m. 60) ve ailenin korunmasına (m. 41) yönelik olanlar vergilendirme yetkisine karşı duyarlıdırlar. Bu temel hak ve özgürlüklerin son üçü (m. 41, 48, 60) Anayasanın temel hak ve ödevlerle ilgili üçüncü bölümünde düzenlendiğinden devlete bu konuda yüklenen müdahale ödevi olumlu niteliktedir. Bu hak ve özgürlüklerin devlet tarafından sınırlandırılması değil, güçlendirilmesi söz konusu olacaktır. Sosyal ve ekonomik haklar dışında kalan diğer hak ve özgürlükler (m. 20, 23, 35) ise vergi yasalarına karşı incinebilir niteliktedir. Örneğin bir sanat veya mesleğin icrasını ekonomik olarak engelleyen vergiler, mülkiyet ve miras hakları ile çalışma ve sözleşme özgürlüklerine müdahale anlamına gelecektir.[7]

A. VERGİLENDİRME YETKİSİ TEMEL HAK VE ÖZGÜRLÜKLER AÇISINDAN NEDEN SINIRLANDIRILMALIDIR?

1. HAZİNE YÖNÜNDEN

Vergileme karşısında mükelleflerin tutumu her zaman ilgi çekici bir mesele olmuştur. Genel olarak bakıldığında, insanların yaşadıkları olaylar karşısındaki durumlarının "algı-tutum-davranış" üçlemesinden oluştuğu söylenebilir. Bireylerin olaylar karşısındaki tutumları olaydan ne anladıklarıyla ilgilidir. Psikolojide bu durum "algılama" olarak adlandırılmaktadır. Algılamanın bireyin sergilediği tutumda birinci derecede etkili olduğu ileri sürülmektedir.[8]

---

[7] ÖNCEL, M.-KUMRULU, A.-ÇAĞAN N., age., s. 44.

[8] AKTAN, C. C. - DİLEYİCİ, D .- SARAÇ, Ö., age., s. 118.

Vergileme karşısında mükelleflerin tutumları incelendiğinde, vergi oranları ile vergiye karşı tutum arasında doğrusal bir ilişki olduğu görülmüştür.[9] Buna göre mükelleflerin vergiye karşı tutumları vergi oranlarında görülen artışa bağlı olarak olumlu tutumdan olumsuz tutuma doğru değişmektedir.

Başlangıçta mükellefler düşük oranlı vergiler karşısında olumlu bir tutum sergilemekte ve vergilere "sempati" ile yaklaşmaktadırlar.

Mükelleflerin vergi oranlarında artışa karşı tutumları ikinci aşamada "apati" halidir. "Apati" kelime anlamıyla ilgisizlik anlamına gelmektedir ve mükelleflerin vergilere karşı ilgisiz olmalarını ifade etmektedir.

Vergi oranları artmaya devam ettikçe üçüncü aşamada mükelleflerin vergiye karşı tutumları "antipati" ye dönüşmektedir. Bu aşamada mükellefler vergiye karşı olumsuz tutum geliştirmektedirler.

Dördüncü ve son aşamada ise, devlet vergilendirmede mükelleflerin temel hak ve hürriyetlerine aşırı derecede ve ölçüsüzce müdahale etmektedir. Mükelleflerin bu son aşamada tutumu "nefret" e dönüşmektedir.

Mükelleflerin vergilendirme karşısında tutumlarının nefret aşamasına gelmesi, ileri düzeyde "vergi alerjisi" olarak adlandırılabilir. Bu aşama ise vergiye karşı tutumların en gergin olduğu aşamadır. Mükellefler antipati aşamasında hileler yaparak ve gizlice tepki verirken vergi alerjisi aşamasında tepkilerini aleni olarak göstermekte, protesto ve gösterilerle vergi yönetimine karşı direnebilmektedirler.[10]

Vergiye karşı tepkilerin tek nedeni ağır vergileme değildir. Temsilsiz vergileme,

---

[9] Age., s. 120.

[10] Age., s. 121.

adaletsiz vergileme, vergilendirme yapılırken temel hak ve özgürlüklere hukuka aykırı olarak müdahale edilmesi de vergiye karşı tepkilere neden olacaktır.

Devlet, vergilendirme yoluyla mevcut mülkiyet haklarını yeniden dağıtmaktadır. Devletin adaletsiz vergilendirme yahut temel hak ve özgürlüklere hukuka aykırı biçimde müdahale ederek mülkiyet hakkı üzerine kısıtlamalar getirmesi durumunda piyasaların işleyişi de aksayacaktır. Bu aksaklık, ikincil ve yasadışı piyasaların oluşmasına neden olacaktır.[11]

Bunun yanı sıra regülasyonların ve devletin temel hak ve özgürlüklere hukuka aykırı müdahalesinin artması, kişi güvenliğini de tehlikeye düşürecektir. Böylece bireyler de mülkiyet haklarını daha çok korumak isteyecek ve mülkiyet haklarını devlete sunmak için daha az istekli olacaklardır. Oysa, vergi konuları üzerinde mali güce göre, adaletli vergilendirme yapıldığında ve vergilendirme sürecinde bireylerin temel hak ve özgürlüklerine hukuka aykırı müdahaleler olmadığında, bireylerin toplumsal sorumluluk duyguları, çalışma ve bir şeyler yapma arzuları gelişecek, buna paralel olarak vergi verme konusunda toplumsal teşebbüs de büyüyecek ve gelişecektir. Böylece vergi kaçırma gibi davranışlar da azalacak ve kişisel matrahlar artacak ve devletin vergi geliri de artabilecektir.

2. HUKUK DEVLETİ İLKESİ YÖNÜNDEN

Anayasamızın 2. maddesinde "Cumhuriyetin nitelikleri" arasında yer alan hukuk devleti, tüm uygar demokratik rejimlerin temel özelliklerinden biridir. Hukuk devleti, en genel anlamıyla, vatandaşların hukuki güvenlik içinde bulundukları, devletin eylem ve işlemlerinde hukuk kurallarına uygun hareket ettiği sistemi ifade etmektedir. Anayasa

---

[11] OĞUZ, F.,age., s. 151.

Mahkemesi de, hukuk devletini "insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyucu, adil bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmekle kendisini yükümlü sayan, bütün işlem ve eylemleri yargı denetimine bağlı olan devlet" şeklinde tanımlamıştır.[12]

"Hukuk devleti" kavramı, devletin hukuk kurallarıyla bağlı sayılmadığı "polis devleti" kavramının karşıtıdır.

Hukuk devletinin başlıca varlık şartları devletin eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlılığı, devletin eylem ve işlemlerinin yargısal denetim altında bulunması, yasama organının yargısal denetimidir.

Vergilerin yasallığı ilkesi, hukuk devleti ilkesinin gereğidir. Vergilendirmenin doğrudan temel hak ve özgürlüklerle ilgili olması vergilerin yasallığı ilkesinin ana gerekçesidir. Temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması vergi yasaları ile de olsa, ölçüsüz, aşırı boyutlara ulaştığı takdirde, bu hak ve özgürlükler artık kullanılamaz hale gelebilecektir.[13]

Anayasada belirtilen vergilendirme ilkelerine ve temel hak ve özgürlüklerin sınırlanmasıyla ilgili Anayasada belirlenmiş kurallara aykırı vergi yasaları çıkarılması ve/veya vergilendirme işlemlerinin diğer hukuk kurallarına aykırı biçimde yapılması halinde temel hak ve özgürlükler zedelenebilir, ileri aşamalarda bu hak ve özgürlükler konusuz kalabilir.

---

[12] E. 1976/1, K. 1976/28, k.t. 25.5.1976, **AMKD**, S. 14, s. 189.

[13] ÖNCEL, M.-KUMRULU, A.-ÇAĞAN N., age., s. 44.

B. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN TEMEL HAK VE ÖZGÜRLÜKLER AÇISINDAN SINIRLANDIRILMASININ HUKUKİ DAYANAKLARI

Anayasamızın 13. maddesi temel hak ve özgürlüklerin, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak kanunla sınırlanabileceğini ve bu sınırlamaların Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamayacağını hükme bağlamıştır. Bu bağlamda, Anayasanın tümüne egemen olan ilkelere ve öncelikle sosyal hukuk devleti ilkesine aykırı olan, antidemokratik nitelikte keyfi vergi yasaları Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilebilecektir.

Yukarıda belirtilen ölçütler çerçevesinde temel hak ve özgürlüklerin özüne dokunanlar kadar, öze dokunmayan ancak ölçüsüz, keyfi sınırlandırmalar da Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilebilecektir.

Anayasanın temel hak ve özgürlüklerin kullanılmasının durdurulması ile ilgili 15. maddesinde (f. 1), savaş, seferberlik, sıkıyönetim veya olağanüstü hallerde, milletlerarası hukuktan doğan yükümlülükler ihlal edilmemek koşuluyla, durumun gerektirdiği ölçüde temel hak ve özgürlüklerin kullanılmasının kısmen veya tamamen durdurulabileceği ya da bunlar için Anayasada öngörülen güvencelere aykırı tedbirler alınabileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla bu şartların gerçekleşmesi halinde de, temel hak ve özgürlükler vergi yasaları ile sınırlandırılabilecektir.

Daha önce de belirtildiği üzere, vergilerin doğrudan temel hak ve özgürlüklerle ilgili olması, vergilerin yasallığının ana gerekçesidir. Vergilerin yasallığı ilkesi uyarınca herhangi bir verginin alınabilmesi için, her şeyden önce o konuyla ilgili bir vergi

kanununun uygulanmasına o yılın bütçe kanunu ile izin verilmiş olması gereklidir.[14]

III. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN ÖZEL YAŞAMIN GİZLİLİĞİNE MÜDAHALE YÖNÜ

1982 Anayasasında yer alan temel hak ve özgürlükler arasında özel yaşamın gizliliğinin (m. 20) vergilendirme yetkisine karşı duyarlı olduğu yukarıda belirtilmişti. Devlet, vergilendirme yetkisini kullanırken kişilerin hak ve özgürlüklerini, bunların içinde kişinin özel yaşamının gizliliğinin korunmasına yönelik temel hak ve özgürlüğünü de sınırlandırabilmektedir.

Türk vergi sistemi geniş ölçüde beyan esasına dayanmaktadır. Beyan esasında verginin tarhına esas teşkil eden bütün bilgiler mükellef tarafından yazılı olarak idareye verilmekte, idare de bu bilgilere dayanarak vergi borcunu hesaplamaktadır.

Beyannamelerde bildirilen hususların gerçeğe uygun olup olmadığı vergi idaresi tarafından yapılacak bir araştırma ve denetim sayesinde anlaşılabileceğinden, vergi idaresine bu konuda araştırma ve denetim yetkisi tanınmaktadır. Vergi idaresinin bilgi edinme ve denetim yolları ise; kişi ve kurumların vergi idaresini bilgilendirmesi yahut vergi idaresinin bizzat yoklama, inceleme, arama, bilgi toplama faaliyetleri ile gerçekleşmektedir.

Vergi idaresi, bu yetkilerini kullanırken mükellefin gerek özel hayatına gerek meslek ve sanatına veya ticari muamelelerine ait sırlarını öğrenebilmektedir.[15] Bu nedenle vergi hukukunda "mahremiyet" müessesesi, idarenin sahip olduğu inceleme ve kontrol

---

[14] Bu zorunluluk gereğince, her yıl kamu gelirlerinin dayanağını teşkil eden kanunlar bütçe kanununun C cetvelinde sayılmaktadır.

[15] ÇELİKTAŞ, İlyas, "Vergi Mahremiyetinin Kapsamı", **Mali Hukuk Dergisi**, Yıl: 1997, S. 67, s. 31.

fonksiyonunun doğal sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Yasa koyucu mükellefin beyanlarının doğruluğunun araştırılması ve kontrolü yetkisini idareye verirken, bu araştırma ve kontrol sonucunda öğrenilen bilgilerin açıklanmayacağı teminatını da mükellefe tanımıştır.[16]

Vergi memurları ve Vergi Usul Kanununda belirtilen diğer kişilerin, görevleri dolayısıyla mükellef veya mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine ilişkin veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa etmeleri ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanmaları yasada yer alan "vergi mahremiyeti" müessesesi ile yasaklanmıştır.

A. VERGİLENDİRME YETKİSİ ÖZEL YAŞAMIN GİZLİLİĞİ AÇISINDAN NEDEN SINIRLANDIRILMALIDIR?

1. HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ BAKIMINDAN

İnsan yaşamının maddi ve manevi bir bütün olarak korunabilmesi için, bu bütünlüğün önemli bir kısmını oluşturan özel yaşamın gizliliğinin de taviz verilmeksizin korunması zorunludur.

Hukuk, kendi gelişim evresi içinde her türlü ölçüsüzlük ve keyfiliğin karşısında olmuştur. Bu bağlamda kişinin temel hak ve özgürlükleri içinde önemli bir yeri olan özel yaşamın gizliliğinin korunması hakkı da tarih boyunca korunmaya çalışılmış ve kişinin özel yaşamının gizliliğinin korunması için büyük mücadeleler verilmiştir.

Kişilerin özel yaşamlarının gizliliğinin korunmadığı, özel yaşamın gizliliğinin ihlal edildiği bir toplumda hukuki güvenlikten ve kişi güvenliğinden bahsetmek mümkün değildir.

---

[16] ÇELİKTAŞ, İ., agm., s. 31.

a) "Özel Yaşam" Kavramı

Kişilik kavramı yasa koyucular tarafından "sahip olunan hak ve yükümlülüklerin sahibi" olarak tanımlanırken, diğer yandan "sahip olunan ve hukuk düzeninin koruması gereken maddi ve manevi varlıklar" şeklinde de anlaşılmaktadır. Özel yaşamın gizliliğinin korunmasını gerektiren unsur, bütün insanlarda varolduğunu kabul ettiğimiz edep ve ölçülü olma duygusu ve ihtiyacıdır. Bu husus, insanın maddi ve manevi varlığını geliştirmesi açısından bir zorunluluktur. Kişilerin öz varlığını koruma hakkı da en doğal haklarıdır ve bunun sağlanması da ancak özel yaşamın güvence altına alınması ve gizliliğine riayet edilmesi ile mümkün olacaktır.[17]

Özel yaşamın gizliliğinin kişilik haklarından ayrılması da mümkün değildir.[18] İnsanın insan olması sebebiyle sahip olduğu hakların tümüne "kişilik hakları" denmektedir. Doğrudan insan ve ona gösterilmesi gereken saygı ile ilgili olduğu kabul edilen ve çoğunlukla "duygusal bir yaklaşımla" incelenen kişilik hakkı kavramı uygulamada kendisine bağlanan umutları büyük ölçüde boşa çıkarmıştır.[19]

Teknolojinin hızlı gelişimi karşısında özel yaşam kavramının sınırları değişmektedir. Bu nedenle doktrinde özel yaşam kavramı, tanımlanmaktan ziyade sınıflara ayrılmakta ve çerçeve bir tanım elde edilmeye çalışılarak korunmak istenmektedir. Özel yaşamı sınıflandırmadaki bu odak noktaları; kişinin aile hayatı ile iç alemi ve bunlara ait belgelerdir.[20] Kişinin özel yaşamının başkalarına "açılması" ve "açıklanması" mümkün

---

[17] AYDIN, Vahdettin, "1982 Anayasası Çerçevesinde Özel Yaşamın Gizliliğinin Korunması" **Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Y. 1998, S. 3(Güz), s. 185.

[18] Agm., s. 185.

[19] Agm., s. 185.

[20] Agm., s. 185.

olamayacağı gibi, şeref ve haysiyeti, aile ilişkileri ile ilgili yanlış bilgi vermek veya bu bilgileri kötüye kullanmak da özel yaşamın gizliliğinin korunması karşısında mümkün olamayacaktır.

Şeref kavramı, kişinin kendisine karşı olan saygınlığını ifade etmekte ve buna "iç şeref denmektedir. "Toplumsal itibar" ise kişinin bulunduğu çevredeki saygınlığı ve toplumda kendisi hakkında oluşmuş intiba ve itibardır.[21] Toplumsal itibar içinde kişinin "mesleki" ve "ticari itibarı" da bulunmaktadır.

Doktrinde kabul gören "Sferler Teorisi (Alanlar Teorisi)" adı verilen üçlü ayrıma göre özel yaşam alanı, "ortak alan", "özel alan", "gizli alan" olarak sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflandırmada "özel" ve "gizli alanlar" korunan kişilik alanlarıdır.

Ortak alan herkesin göreceği ve bileceği şekilde kamuoyunun önünde meydana gelen olaylardan oluşmaktadır. İnsanlar günlük davranış ve işlerinin çoğunu bu alanda gerçekleştirmektedir. Kişilerin ortak alandaki yaşamlarında gizlilikten söz edilemez.

Özel alan kişilerin daha çok yakın akraba ve arkadaşlarıyla paylaştığı yer ve zamanı ifade etmektedir. Özel alanda gerçekleştirilen faaliyetlerin bazen kamusal yerlerde yapılması da mümkündür. Ancak bu durum özel alan kavramının korunmasına engel değildir.

Gizli alan kimse tarafından bilinmesi istenmeyen ve gerekmeyen gizli olay, bilgi ve belgelerden oluşmaktadır. Özellikle kişinin aile mahremiyeti, sağlık bilgileri, özel yazışmaları ve psikolojik durumunu gösteren olaylar gizli alan kapsamındadır.

Kişilerin özel yaşamlarının gizliliğinin ihlal edilmesi hem bu alanın "araştırılması" hem de bu alana dair öğrenilen bilgi ve belgelerin "açıklanması" şeklinde olmaktadır.

---

[21] Agm., s. 186.

Gizli alandaki bilgilerin açıklanması hususunda kişilerin rızaları varsa hukuka aykırılık ortadan kalkmaktadır. Ancak bu durumda; açıklamaların doğru olması, ekleme yapılmaması ve rızayı aşan bir açıklamanın söz konusu olmaması gerekmektedir.[22]

b) Özel Yaşamın İçeriği

Özel yaşamın gizliliğinin korunması hakkının kişi dokunulmazlığı ve güvenliğinden ayrı düşünülmesi mümkün görünmemektedir.[23]

Kişilik hakkı bireyin kişiliğini oluşturan ve kendisini insan kılan maddi ve manevi tüm değerlerine ilişkin haklarıdır. Kişilik hakkı özellikle kişinin yaşamına, beden bütünlüğüne, saygınlığına, onuruna, özel yaşamın gizliliğine, sözlerine, eserlerine, resmine, adına, ekonomik hareket serbestliğine ilişkin haklarıdır. Kişilik hakkı mutlak hak niteliğindedir.

Kişisel varlıklar ise kişiliğin çeşitli şekillerde dışa vurumudur. Bunlardan ilki kişinin insan varlığından oluşmaktadır. İkincisi, toplum içindeki yerine ve etkinliğine göre oluşmaktadır. Kişinin toplumdaki yerine yani toplumsal işleve göre oluşanlar arasında kişinin şeref ve saygınlığı, özel yaşamı ve mektupları bulunmaktadır.[24]

Kişilik hakları modern anayasalarda ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Bir çok modern anayasada "Herkes, kişiliğine bağlı dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahiptir." ifadesi yer almıştır. Anayasalar, bu hakların neler olduğu yolunda yol gösterici hükümler de içermektedir. Örneğin 1961 Anayasasının ikinci bölümünde 14. madde ve 1982 Anayasasında 17. madde ile başlayan hükümler bu yöndedir. Bu

---

[22] Agm., s. 186.

[23] Avrupa İnsan Hakları Komisyonu da almış olduğu kararlarında; özel yaşamın, kişilik hakları arasında sayılan beden ve moral bütünlüğünü de içerdiğini ortaya koymaktadır, agm., s. 186-187.

[24] Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz, İMRE, Zahit, "Şahsiyet Haklarından Özel Hayatın Korunmasına İlişkin Meseleler", **İÜHFM**, C. 39, İstanbul, s. 1-4 (1974).

hükümlerde özel yaşamın gizliliği, konut dokunulmazlığı ve haberleşme özgürlüğü sayılmaktadır.

Anayasal hükümlerle garanti altına alınan temel hak ve özgürlükler içinde kişinin dokunulmazlığı ile maddi ve manevi varlığı en üst basamaktadır. Kişilik haklarının ne derecede daraltılabileceği sorununun çözümünde anayasal değer yargılarına bakılmalıdır.[25]

2. HAZİNE BAKIMINDAN

a) Devlet ve Mükellef İlişkilerinin İyi Bir Konumda Sürdürülmesi

Vergi, mükelleflerin gelir ya da mal varlıklarının belirli bir payının devlete aktarılması anlamına gelmektedir. Bu görevin eksiksiz yerine getirilmesini sağlamak için mükelleflerin her türlü gizli ve açık defterlerinin, hesaplarının, işlemlerinin, ticari ve mali durumlarının irdelenmesi ve incelenmesi kaçınılmaz bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır.[26] Devletin mükellefin vergi ile ilgili hesap ve işlemleri üzerinde sahip olduğu yetkiye karşılık, mükellefe de bazı güvenceler sağlanması gerekmektedir.[27] Vergi mahremiyetine uyma görevi de bu güvencelerden biridir.

Vergi memurlarının ve vergi işleriyle uğraşan diğer kimselerin görevleri dolayısıyla elde ettikleri gizli bilgileri ifşa edememeleri, kendilerinin ve üçüncü kişilerin yararına kullanamamaları "vergi mahremiyeti" olarak adlandırılmaktadır. Devlet vergi mahremiyeti ile mükellefin öğrenilen sırlarının üçüncü kişilere açıklanamayacağını garanti etmektedir.

Vergilendirme yetkisinin özel yaşamın gizliliği açısından sınırlandırılması ile devlet ve mükellef ilişkilerinin iyi bir konumda sürdürülmesi temin edilmekte, mükellefin devlete

---

[25] Aynı yönde görüş için bkz., AYDIN, V., agm., s. 187.

[26] KARAKIŞ, Şerafettin, "Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 227, Temmuz, 2000, s. 91.

[27] Agm., s. 91.

karşı güveni artmaktadır ve vergilendirme ilişkisi iyi bir konumda sürdürülebilmektedir.

b) Mükelleflerin Doğru Beyanda Bulunmalarının Sağlanması

Vergi mahremiyeti kurumu, beyan esasına dayanan Türk vergi sisteminde, mükelleflerin verecekleri bilgilerin açıklanmayacağına güven duymalarını sağlamaktadır. Bu sayede mükelleflerin doğru beyanda bulunmaları da sağlanmış olacaktır.[28]

Beyan esasına dayalı vergilendirmenin sağlıklı yapılabilmesi için her şeyden önce mükelleflerin doğru beyanda bulunmaları gerekmektedir. Vergi idaresi mükellefleri ne kadar denetlerse denetlesin, mahremiyet esası, mükelleflerin verdikleri bilgilerin gizli tutulacağına olan inançları sayesinde, onları doğru beyanda bulunmaya özendirecek ve beyan sistemi daha fazla etkinlik kazanacaktır.[29] Bu sebeple vergi sisteminin kurumsallaşmasında vergi mahremiyeti önemli role sahiptir.[30]

c) Vergiye Karşı Tepkilerin Azaltılması

Vergi mahremiyeti devlet karşısında bireyin anayasal haklarını koruyan bir kurum olarak düzenlendiğinden vergiye karşı tepkileri azaltıcı niteliğe de sahiptir.[31]

213 sayılı VUK.'un vergi mahremiyetini düzenleyen 5. maddesinin gerekçesi de bu görüşü doğrular niteliktedir. Maddenin gerekçesi aynen şöyledir:

"Modern vergilerin iyi tatbik edilebilmesi idareye geniş selahiyetler verilmesini icabettirmektedir. Bunun tabii bir neticesi olarak da "vergi mahremiyeti" telakkisi doğmaktadır. Vergi mahremiyeti her ne suretle olursa olsun vergi tatbikatı dolayısıyla

---

[28] SONSUZOĞLU, Elif, "Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 141, s. 116.

[29] Agm., s. 116.

[30] Agm., s. 116.

[31] Agm., s. 116.

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 titizlik ile 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 hükümlere aykırı hareket edecek olanların çarptırılacakları cezalar ağırlaştırılmıştır.

Modern vergilerin tatbikatı göstermektedir ki, bu kabil önleyici tedbirler sayesinde filhakika vergi mahremiyeti meselesi halledilmekte, mükellefin hukuku korunmakta ve bu yüzden hemen hiçbir yerde ihtilaf çıkmamaktadır."

B. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN ÖZEL YAŞAMIN GİZLİLİĞİNİN KORUNMASI AÇISINDAN SINIRLANDIRILMASININ HUKUKİ DAYANAKLARI

1. 1982 ANAYASASINDA ÖZEL YAŞAMIN GİZLİLİĞİNİN KORUNMASI

Bilindiği üzere, Anayasa bir devletin temel yapısını, kuruluşunu, iktidarın devrini ve devlet iktidarı karşısında bireylerin temel hak ve özgürlüklerini düzenleyen belgedir.[32]

Anayasanın "özel hayatın gizliliği" başlığını taşıyan 20. m. hükmü şöyledir: "Herkes özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz.

Milli güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri

---

[32] TEZİÇ, Erdoğan, **Anayasa Hukuku (Genel Esaslar)**, Beta Basım, Yayım, Dağıtım, Beşinci Baskı, İstanbul, Eylül, 1998, s. 6.

veya birkaçına bağlı olarak, usulüne göre verilmiş hakim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça kimsenin üstü, özel kağıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmi dört saat içinde görevli hakimin onayına sunulur. Hakim kararını el koymadan itibaren kırk sekiz saat içinde açıklar; aksi halde el koyma kendiliğinden ortadan kalkar."

Bu bağlamda özel yaşamın korunması, her şeyden önce özel yaşamın başkalarının gözleri önüne serilememesi demektir. Örneğin bu durumda basın özgürlüğü sınırlanabilecek yani kişinin özel yaşamı gazete sayfalarında yer almayacaktır. Özel yaşamın gizliliğinin korunması, ikinci olarak kişinin üstünün, özel kağıtlarının ve eşyasının aranmaması ile sağlanacaktır.

Anayasamızın 20. maddesine göre özel yaşamın gizliliğinin kaldırılması ancak hakim kararıyla mümkündür. Ancak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde, örneğin suç delillerinin kaybolmasını önlemek amacıyla, özel yaşamın gizliliğinin kaldırılmasına karar verme yetkisi hakimden başka bir makama -kolluk kuvvetleri veya savcı- ya tanınabilecektir.

Özel yaşamın korunmasının diğer yönü de resmi makamlar tarafından özel yaşama müdahale edilememesi, yani kişinin ferdi ve aile hayatını kendi anladığı şekilde yaşamasıdır. Aynı maddenin 1. fıkrasında "Herkes özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini istemek hakkına sahiptir." denmek suretiyle bu hak da bireye sağlanmış bulunmaktadır.

1982 Anayasasında konut dokunulmazlığı ilkesi 21. madde hükmünde düzenlenmiştir. Bu maddede konut dokunulmazlığı ilkesi, "Kimsenin konutuna

dokunulamaz. Milli güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, usulüne göre verilmiş hakim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça kimsenin konutuna girilemez, arama yapılamaz ve buradaki eşyaya el konulamaz." şeklinde ifade edilmektedir.

Haberleşme özgürlüğüne ait hüküm 22. m.'de yer almaktadır. Bu maddeye göre;

"Herkes haberleşme hürriyetine sahiptir. Haberleşmenin gizliliği esastır.

Milli güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, usulüne göre verilmiş hakim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça haberleşme engellenemez ve gizliliğine dokunulamaz.

İstisnaların uygulanacağı kamu kurum ve kuruluşları kanunda belirtilir."

Anayasanın 28. maddesinde düzenlenen "Basın ve Yayımla İlgili Hükümler" içinde basın özgürlüğünün sınırlanması ile ilgili olarak 26. ve 27. maddelere atıf yapılmaktadır. "Düşünceyi Açıklama ve Yayma Hürriyeti" başlığını taşıyan 26. maddenin 2. fıkrasında "...başkalarının şöhret veya haklarının, özel ve aile hayatlarının yahut kanunun öngördüğü meslek sırlarının korunması veya yargılama görevinin yerine getirilmesi amaçlarıyla sınırlanabilir." denilmektedir. Dolayısıyla basın hürriyeti, başkalarının şöhret veya haklarının, özel ve aile hayatlarının yahut kanunun öngördüğü meslek sırlarının korunması amacıyla sınırlanabilecektir.

2. VERGİ DENETİMİNDE (VERGİ İDARESİNİN BİLGİ EDİNME AŞAMASINDA) ÖZEL YAŞAMIN GİZLİLİĞİNİN KORUNMASI

"Denetim" sözcüğü, gündelik yaşamda ve bir çok alanda değişik anlamlar yüklenebilen bir kavramdır. Gerek bireysel gerek toplumsal faaliyetler belirli bir amaca yönelik olarak gerçekleştirilmektedir. Amaçlanan sonucun elde edilip edilmediğinin, bu amaca ulaşmak için izlenen yöntemlerin önceden belirlenmiş normlara uygunluğunun saptanması için bir araştırma ve denetim yapılması gerekir.

Denetim "bir işin doğru ve yöntemine uygun olarak yapılıp yapılmadığının incelenmesi, murakabe edilmesi, teftiş ve kontrol edilmesi" şeklinde tanımlanabilir.[33] Genel anlamda denetim yasal, bilimsel, düşünsel yöntemlerle önceden belirlenen kurallardan hareket edilerek, işlemlerin ve uygulamaların bu kurallara uygunluğunun araştırılması, uyumsuzlukların saptanması ve giderilmesi için yapılan incelemeler şeklinde de tanımlanabilir.[34]

Yukarıda belirtildiği üzere modern devletin varlık sebebi görevlerini yerine getirebilmesi için gerekli olan finansmanın teminine yönelik araçlardan birisi de vergidir. Vergi sahip olunan maddi varlıkların, kazanç ve iradların bir bölümünün, belirli hizmetlerin ifası amacıyla devlete aktarılması anlamına gelmektedir.[35]

Vergi mükellefleri ekonomik, sosyal ve psikolojik nedenlerle genellikle vergi vermeme eğilimindedirler. Vergi vermeme eğilimi, ödenen vergilerle devletin sunduğu

---

[33] MALİYE HESAP UZMANLARI DERNEĞİ, **Denetim-İlke ve Esasları-Vergi Denetimi-Bağımsız Denetim-İç Denetim- Mali Tablolar Denetimi**, Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Yıldız Ofset Yayıncılık, İstanbul, Nisan, 1999, s. 3.

[34] MALİYE HESAP UZMANLARI DERNEĞİ, age., s. 3.

[35] Age., s. 47.

hizmet arasında doğrudan ve aynı zaman dilimi içinde ilişki kurulamamasından ve vergi yükünün kişisel tasarruf etme ve harcama yapma potansiyelini daraltması ve diğer ekonomik nedenlerden kaynaklanabileceği gibi içinde yaşanılan toplumda vergi kaçırmanın ahlaka aykırı sayılması ya da vergi kaçıranların denetlenip cezalandırılacaklarına ilişkin inancın az olması şeklinde sosyal ve psikolojik nedenlerden kaynaklanabilmektedir.[36] Ayrıca vergi mevzuatının birçok konuyu kapsaması, kolay anlaşılamaması ve bireylerin ekonomik planlarını olumsuz etkileyecek sıklıkta değişikliğe tabi tutulması ve bunlara ek olarak modern vergi sistemlerinin genellikle beyan esasına dayanması da toplumda vergi kaçırma eğilimini artırmaktadır.[37] Diğer yandan vergi idaresinin mükellefiyetin saptanması ve matrahın belirlenmesi ve tahsilat gibi temel işlemlerini yerine getirmek için yeterli verimlilikle ve etkinlikte çalışmıyor olması toplumun vergi kaçırma eğilimini artıracaktır.[38]

Vergi mükelleflerinin hata sonucu vergi ödememeleri ya da bilerek vergi kaçırma eğilimleri ve bu sebeple vergi idaresinin en yüksek verimlilikle çalışması gerekliliği, vergi denetimi ihtiyacını yaratmıştır.

Vergi denetimi, vergi yasaları ile vergiye tabi tutulan mükellef ve işlemlerin tam olarak kavranabilmesine ve vergi idaresi ile mükelleflerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemeye yönelik olarak, vergi idaresinin gerçekleştirdiği işlemlerin tümü olarak tanımlanabilir.[39] Vergi denetimi,

---

[36] Age., s. 47.

[37] Age., s. 47.

[38] Age., s. 47.

[39] Age., s. 47.

mükelleflerin ve idarenin vergi yasalarının belirlediği sınırlar içinde davranmalarını sağlayarak, vergi adaleti içinde vergi kaynaklarının tamamının vergilendirilmesine yardımcı olmaktadır. Ayrıca vergi denetimi, uygulamada karşılaşılan sorunların çözümüne yönelik değişiklik önerebilme işlevine de sahiptir.

Türk vergi sistemi geniş ölçüde beyan esasına dayanmaktadır. Bir başka deyişle, Türk Vergi Hukukunda vergilendirmede kural olarak, yükümlünün beyanı esas alınmaktadır. Bu çerçevede yükümlü süresi içinde ve usulüne uygun olarak vergiyi doğuran olayı ve matrah üzerinden hesaplanan vergiyi vergi dairesine bildirmekte ve vergilendirme işlemleri bu beyana dayalı olarak yapılmaktadır. Bir başka deyişle, beyan esasında vergi tarhına esas teşkil eden bütün bilgiler yükümlü tarafından yazılı olarak idareye verilmekte, idare de bu bilgilere dayanarak vergi borcunu hesaplamaktadır.

Yükümlünün beyan ödevini hiç yerine getirmemesi ya da eksik yerine getirmesi, hatta yükümlülüğünü ya da yükümlülüğünü etkileyen durumları gizlemesi de mümkündür. Bu sebeple beyannamelerde bildirilen hususların gerçeğe uygun olup olmadığı hususu, vergi idaresi tarafından yapılacak bir araştırma ve denetim sayesinde anlaşılabileceğinden, idareye bu konuda yetki verilmektedir. Vergi idaresine, vergiyi doğuran olayı ve yükümlülüğe etkili olguları ortaya çıkarmak, yükümlülerin yaptıkları beyanların doğruluğunu araştırmak ve belirlemek üzere tanınan hukuki imkanlar, "yoklama", "inceleme", "arama" ve "bilgi toplamadır". (VUK. m. 127-152) Vergi idaresi yükümlülerin vergi kanunlarına uyup uymadıklarını denetleme işlevini bu hukuki araçları kullanarak yerine getirmektedir. Vergi kanunlarında düzenlenen yaptırımların uygulanmasına dayanak olacak bulgular, bu denetim yollarından yararlanılarak belirlenmektedir. Vergi idaresi bu yetkileri kullanırken mükellefin özel hayatına, gerekse meslek ve sanatına veya ticari

muamelelerine ait gizli kalması gereken sırları da öğrenebilmektedir.

a) Yoklama

(1) Genel Olarak

Tarh ve tahakkuk işlemi beyana dayanan vergilerde kural olarak mükellefin bildirimi üzerine yapılır. Bu bildirim ödevinin mükelleflerce yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi suretiyle, mükellefiyetin veya mükellefiyetle ilgili bazı hususların gizlenmesi mümkündür. İşte bu tür gizli mükellefiyetlerin ortaya çıkarılması ve vergiyi doğuran olayın veya hukuki durumun tekemmülünü etkileyen maddi olayların tespiti yoklama ile yapılmaktadır. Örneğin[40] bir ticaret erbabının ilk defa veya mevcutlara ilave olarak yeni bir işyeri açması, personel çalıştırması henüz vergiyi doğuran olayı teşkil eden gelirin elde edilmiş olduğunu ifade etmez. Ancak bunlar, gelirin elde edilmesine işaret eden ve onu oluşturan olaylar bakımından önem taşımaktadır. Yoklama bütün bu olaylar ve ona bağlı mükellefiyet durumlarının zamanında tespit edilmesini sağlamaktadır.

Yoklama vergilendirmeyi etkileyen ve vergi idaresinin bilgisi dışında kalan olgu ve bulguları ortaya çıkarmayı amaçlamaktadır.[41]

VUK. m. 128'e göre yoklama vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılır.

VUK. m. 127'ye göre yoklamaya yetkili memurlar, mükellefleri ve mükellefiyetle

---

[40] ÖZBALCI, Yılmaz, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1988, s. 385.

[41] KARAKOÇ, Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 3. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004, s. 222.

ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmaya ve tespit etmeye yetkilidir.[42]

(2) Yoklama Yetkisinin Kullanılması Kapsamında Özel Yaşamın Gizliliği

Yoklama, vergilendirmeyi etkileyen ve vergi idaresinin bilgisi dışında bulunan olguları ortaya çıkarmak yoluyla vergi adaletine ve sosyal adalete hizmet etmeyi amaçlamakta ve hazineye ek gelir sağlamayı hedeflemektedir. Şöyle ki; yoklama henüz mükellefiyetini tesis ettirmemiş kişilerin ve vergilendirilmeyen kaynakların ortaya çıkarılması yönleriyle vergi gelirlerini artırırken vergi kaçıranları da saptayarak vergilendirilmelerini sağlaması yönüyle mükellefler nezdinde ticari rekabeti daha adil hale getirmektedir. Ayrıca mükelleflerin vergi dışı kalmasını önlemesi dolayısıyla da sosyal adalete hizmet etmektedir. Bu yönleriyle yoklama vergi denetiminde büyük öneme ve role sahiptir.

3239 sayılı yasa ile VUK. m. 127 değiştirilmiş ve vergi idaresinin yetkileri geniş ölçüde yaygınlaştırılmıştır. Vergi idaresinin yoklama ile ilgili yetkilerinin geniş ölçüde yaygınlaştırılmasının amacı, vergi kaybının önlenmesi için etkin denetimlerin yapılmasını sağlamaktır.

Yoklama ile ilgili olarak vergi memurlarına verilen yetkilerden özellikle ikisi özel yaşamın gizliliği açısından önem taşımaktadır. Bunlardan ilki, yoklama memurlarının "kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğuna emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almaya" yetkili kılınmış olmalarıdır (VUK. 127/c*)*. Bu işlem, ceza usul hukuku anlamında bir "zapt" işlemidir.[43]

---

[42] Bu maddeye göre bu yetkilerin hangilerinin ne şekilde ve hangi hallerde kullanılacağını belirlemeye, yoklamaya yetkili olanların bu hususta görev ve yetkilerini sınırlamaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

[43] KANETİ, Selim, "Vergi Usul Kanunu'nda Yapılan Değişikliklerle Vergi İdaresine Tanınan Yetkilerin Değerlendirilmesi", **İktisat ve Maliye Dergisi**, C. XXXIII, S. 3, Haziran, 1986, s. 99.

CMK. m. 127'ye göre zapta (el koymaya) karar verme yetkisi hakime tanınmıştır. Bunun dışında gecikmesinde sakınca bulunan hallerde cumhuriyet savcısının; cumhuriyet savcısına ulaşılamadığı hallerde ise kolluk amirinin yazılı emri ile kolluk görevlileri el koyma işlemini gerçekleştirebilir. Yine CMK. m. 127'nin 3. fıkrasına göre hakim kararı olmaksızın yapılan el koyma işlemi yirmi dört saat içinde görevli hakimin onayına sunulur. Hakim, kararını el koymadan itibaren kırk sekiz saat içinde açıklar. Aksi halde el koyma kararı kendiliğinden ortadan kalkar. CMK. m. 127'nin 4. fıkrasına göre ise zilyedliğinde bulunan eşya veya diğer malvarlığı değerlerine el konulan kimse, hakimden her zaman bu konuda bir karar verilmesini isteyebilir.

Kanımızca, yoklama memurlarının VUK. m. 127/c bendi ile tanınan belgeleri zapt yetkisini CMK.'nın 127. maddesine uygun biçimde kullanmaları gerekmektedir. Bu noktada CMK. m. 127'nin öngördüğü düzenlemeye paralel olarak, yoklama memuru hakim kararı üzerine veya gecikmesinde sakınca bulunan hallerde cumhuriyet savcısının; cumhuriyet savcısına ulaşılamadığı hallerde ise kolluk amirinin yazılı emri ile zapt işlemini gerçekleştirmelidir. Ayrıca CMK. m. 127'nin 4. fıkrasına paralel olarak bireyin hakime itiraz edebilmesi hususunun da kabulü gerekecektir.[44] Bunun yanı sıra kanımızca, VUK. m. 127/c'nin yoklama memurlarına vermiş olduğu belgeleri zapt yetkisi, şu anki şekliyle "...usulüne göre verilmiş hakim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kağıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz..." diyen Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın "özel hayatın gizliliği ve

[44] Aynı yönde görüş için bkz. KANETİ, Selim, agm., s. 99.

korunması" başlığı altında yer alan 20. m. hükmüne aykırıdır.[45]

Yoklama memuruna tanınan kanımızca ikinci önemli yetki ise VUK. m. 127/e bendinde düzenlenmiş bulunan "geçici zapt yetkisi" dir. VUK. m. 127'e göre yoklama memuruna taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması halinde bu belgelerin ibrazına kadar taşıtları trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar bekletmek ve muhafaza altına almak, beklemeye ve muhafazaya alınan malları gerektiğinde satmak yetkisi tanınmıştır. Burada da "geçici de olsa bir zapt işlemi" söz konusu olduğundan, CMK. m. 127 doğrultusunda, CMK.'a paralel ve hakime itiraz imkanı veren bir sürecin öngörülmesi Anayasanın 20. maddesi bağlamında, anayasal bir zorunluluktur.[46]

Yukarıda belirtilen gerekçeler ışığında VUK. m. 127'nin yoklama memurunun zapt yetkisine ilişkin (c) ve (e) bentlerinin, CMK. m. 127 doğrultusunda kullanılması hem bu yetkinin ceza usul hukuku anlamında bir zapt yetkisi olması hem de Anayasanın özel yaşamın gizliliğinin korunması başlıklı 20. maddesi karşısında kaçınılmaz bir zorunluluktur.

b) İnceleme

(1) Genel Olarak

Vergi denetiminin en önemli aracı olan[47] vergi incelemesi, mükellefin ödediği verginin defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerekli olduğu hallerde yapılacak muhasebe dışı envanter ve araştırmalardan elde edilecek bulgulara uygunluğunun incelenerek,

---

[45] Aynı yönde görüş için bkz., agm., s. 99.

[46] Aynı yönde görüş için bkz., agm., s. 99.

[47] MALİYE HESAP UZMANLARI DERNEĞİ, age., s. 48.

doğruluğunun belirlenmesi olarak tanımlanmaktadır.[48]

VUK. 134. m.' ye göre vergi incelemesinin amacı "ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır." Vergi bildirimlerinin gerçeği yansıtması yasal bir zorunluluk ve anayasal bir görev olarak karşımıza çıkmaktadır (Anayasa m. 73). Ancak yasa hükümlerinin yanlış anlaşılması, tam bilinmemesi, maddi hataların yapılması, vergi bildirimlerinde hata yapılmasına neden olabilir.[49] Dolayısıyla vergi incelemesinin temel amacı "ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmaktır."[50]

Vergi incelemesi ayrıca mükellefleri eğitmeyi, doğru beyanda bulunmaya teşvik etmeyi de amaçlamaktadır.[51] Böylece vergi bilinci gelişecek, bazı mükelleflerin vergi kaçırmaları da önlenecek, vergide adalet ve eşitlik ilkeleri de pekişmiş olacaktır.[52]

Beyana dayanan bir vergi sisteminin sağlıklı işleyebilmesi için vergi incelemelerinin yaygın ve etkin olmaları gereklidir. Çünkü vergi incelemesinin hem araştırma hem de vergi kayıplarını ve kaçaklarını önleme fonksiyonu vardır.[53]

Vergi incelemesi, hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılmaktadır. Ayrıca maliye müfettişleri, maliye müfettiş muavinleri, gelirler

---

48 MALİYE HESAP UZMANLARI DERNEĞİ, age, s. 49.

49 SEVİĞ, Veysi, "Vergi İncelemesi", **İktisat ve Maliye Dergisi**, C. XXXII, S. 3, Haziran, 1985, s. 91.

50 SEVİĞ, Veysi, agm., s. 91.

51 MALİYE HESAP UZMANLARI DERNEĞİ, age., s. 49.

52 Age., s. 49.

53 AKDOĞAN, Abdurrahman, **"Vergi İncelemesi"**, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, Yayın No: 127, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları, No: 8, Kalite Matbaası, Doktora Tezi, Ankara, 1979, s. 10-11.

kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri, gelirler genel müdürlüğünün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi incelemesi yapma yetkisini haiz bulunmaktadır (VUK m. 135).

Defter ve hesap tutmak, belgeleri muhafaza etmek, ve ibraz etmek ödevi altında bulunan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemesi kapsamına girmektedir.[54] (VUK. m. 137)

Yoklama yapma görevi vergi incelemesi görevi kadar özel nitelikte bir görev değildir.[55] Yetkili makamlar tarafından ek görev olarak vergi idaresinde çalışan personele yoklama yapma yetkisi verilebilmesine karşılık vergi incelemesi yapma görevi, VUK. 135. m.'de belirtilen görevliler dışındakilere verilemeyecektir.[56]

(2) İnceleme Yetkisinin Kullanılması Kapsamında Özel Yaşamın Gizliliği

Vergi inceleme elemanlarının incelemeye yönelik yetkileri yanında uymaları gereken kurallar da vardır. Bunların en önemlilerinden biri vergi mahremiyetiyle ilgili olandır.[57] VUK. m. 5'te vergi işlemleri ve incelemeleri ile uğraşan elemanları "...görevleri dolayısıyla mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve

---

[54] Yoklama ile inceleme arasında yetki bakımından fark vardır. Yoklama vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler ve vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılır. Mevcut yasal düzenlemeler uyarınca vergi incelemesi ile görevli olanların yoklama yetkisi bulunmasına karşılık, yoklama ile görevli olanların vergi incelemesi yapma yetkisi yoktur. Yoklama ile yetkili olanların yetkisi yükümlülükle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve saptamakla sınırlıdır.

[55] SEVİĞ, Veysi, agm., s. 92.

[56] Agm., s. 92.

[57] AKDOĞAN, Abdurrahman, age., s. 71.

kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanamazlar" denilmekte ve sorumluluklarının görevlerinden ayrılsalar dahi devam edeceği belirtilmektedir.[58]

Vergi incelemesinde ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak ve tespit etmek için her türlü işlem yapılabilmektedir.[59] Bir başka deyişle çoğu zaman sadece defter ve belgelerin incelenmesi ile yetinilmemekte; tanık beyanı, istihbarat arşivi bilgileri, maddi kontroller gibi araştırmalara da girişilmektedir.[60] Ayrıca vergi incelemesinde işletmelere dahil ekonomik değerlerin fiili envanterlerinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların incelenmesi yoluna da başvurulabilmektedir.[61]

İnceleme kural olarak ilgilinin işyerinde yapılmaktadır. İlgilinin işyeri olarak yahut işyeri elverişli değilse ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin işyerinde yapılması imkansızsa, yükümlü ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede de yapılabilmektedir.

İncelemenin işyerinde yapıldığı hallerde, inceleme yapılırken sadece defter ve belgelerin incelenmesi ile yetinilmeyecek ve aramaya varacak derecede maddi kontroller gibi araştırmalara ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların incelenmesi yoluna gidilmesi halinde kanımca bu durumda artık "inceleme" değil "arama yetkisinin kullanılması" söz konusu olacaktır. Bu sebeple vergi idaresinin inceleme adı altında arama yapacağı hallerde VUK.'un aramaya ilişkin hükümlerinin uygulanması Anayasanın özel yaşamın gizliliğini düzenleyen 20. maddesi açısından daha uygun olacaktır.

---

[58] Bu konu vergi mahremiyeti kısmında daha ayrıntılı biçimde anlatılacaktır.

[59] KARAKOÇ, Yusuf, age., s. 226.

[60] Age., s. 226.

[61] Age., s. 226.

c) Arama

(1) Genel Olarak

Vergi incelemesi esasen ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırıp tespit etmeyi amaçlamaktadır. Bu amaca ulaşmanın en önemli aracı ise doğru ve hızlı bilgi ve belge toplamaktır. Bilgi ve belge ilgiliden yazılı veya sözlü olarak istenebilir. Bazı durumlarda bilgi ve belgelerin inceleme elemanına ulaşmadan yok edilmesi tehlikesi bulunmaktadır. İşte bu noktada, bir bilgi ve belge temin yolu olarak "arama" vergi incelemesinin hedefine ulaşmasında karşımıza çıkmaktadır.[62] Arama, suç şüphesi altındaki kişilerin suç delillerinin ve müsadereye tabi nesnelerin elde edilmesi amacıyla konutta, başka kapalı yerlerde ve kişilerin üzerinde yapılan işlemlerdir.[63]

Ceza Muhakemesi Kanunundan vergi hukukuna aktarılmış bulunan arama ile, vergi matrahına etkisi olabilecek durumda olup, mükellef tarafından gizlenmek istenen belgelerin ele geçirilmesi amacı güdülmektedir. Bu nedenle arama kamu alacağı yönünden bir tedbir niteliğindedir.[64]

Vergi hukukumuzda arama müessesesi Vergi Usul Kanunumuzun 142 ile 146. maddeleri arasında düzenlenmiştir.

Kural olarak vergi incelemeleri ile ilgili defter, belge ve kayıtlar yükümlüden istenir ve yükümlü veya sorumlunun kendi isteği ile defter, kayıt ve belgeleri inceleme elemanlarına vermesi beklenir. Ancak kural bu olmakla birlikte istisnai olarak yükümlü ya

---

62 MALİYE HESAP UZMANLARI DERNEĞİ, age., s. 55.

63 SABAN, Nihal, "Anayasa ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi İle Bir Vergi Hukuku Kavramını Okumak: Arama", **Polis Dergisi**, Sayı 36, Temmuz/Ağustos/Eylül 2003., s. 93.

64 DOĞRUSÖZ, M. Ezhan, "Vergi Hukukunda Arama", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 11, S. 132, Aralık 2003, s. 183.

da sorumlunun rıza ve isteği aranmaksızın, vergi uygulamaları ile ilgili ya da vergi uygulamalarına etkili defter, belge ve kayıtların aranması ve bunlara vergi incelemeleri için el konulması söz konusu olabilir.[65] İhbar ya da yapılan incelemeler dolayısıyla bir yükümlünün vergi kaçırdığını gösteren deliller bulunması halinde, yükümlü ya da kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer kişilerin işyerlerinde, evlerinde ya da üzerlerinde araştırma yapılmasına "arama" denir.[66] Ceza yargılaması hukukunun delil toplama araçlarından biri olan bu yol vergi usul hukukunda da yer almaktadır. Nitekim VUK. arama ile ilgili olarak hakkında hüküm bulunmayan durumlar için CMK.'na açık yollamada bulunmaktadır.

Çeşitli kaynaklardan alınan duyumlar (ihbarlar) veya yapılan incelemeler dolayısıyla bir vergi yükümlüsünün vergi kaçırdığını gösterir nitelikte belirtilerin bulunması durumunda, bu yükümlü veya kaçakçılıkla ilgisi görülen öteki kişiler (gerçek veya tüzel) nezdinde (ikametgah, işyeri, fabrika, ofis, büro, satış birimi, merkez, şube, imalathane, işletme vb.) ve bu kişilerin üzerlerinde yasal düzenlemelere uygun şekilde arama yapılması ve bunun sonucunda el konulan defter, belge ve her türlü kaydın (bilgisayar, mikrofilm, videobant, ses kaydı, vb. tüm manyetik ortamlardaki bilgiler ve kayıtlar dahil) vergi incelemesi ile ilgili yasal düzenlemelere uygun olarak ve tüm inceleme tekniklerinden yararlanılmak yoluyla incelenerek vergi kayıp ve kaçağının ortaya çıkarılmasına "aramalı vergi incelemesi" denilmektedir.[67]

Aramaya başvurulabilmesinin ilk koşulu ***mükellef hakkında vergi kaçırıldığına ilişkin bir ihbarın veya belirtilerin bulunmasıdır.*** VUK. 142. maddesine göre, arama

[65] KARAKOÇ, Yusuf, age., s. 229.

[66] Age., s. 184.

[67] DOĞRUSÖZ, M. Ezhan, agm., s. 184.

yoluna başvurulabilmesi için bir ihbarın veya vergi kaçırıldığına ilişkin belirtilerin bulunması gereklidir. İhbar için herhangi bir şekil şartı yoktur. İhbar yazılı olabileceği gibi sözlü de olabilir.[68]

İhbar üzerine aramanın söz konusu olması için, ihbarın ciddi ve gerçekçi olması, ***ihbar konusunun olağan inceleme yöntemleri ile saptanmasının mümkün olmaması, vergi suçunun işlenmesinde kanıt oluşturan defter ve belgelerin ele geçirilmesinde arama yapılmasının zorunlu olması, kanıtların ancak arama ile elde edilebileceğinin anlaşılması ve aramanın yapılmaya değer derecede verimli ve önemli bulunması*** gerekmektedir.[69] Ayrıca VUK. 142. maddede ihbar üzerine yapılan aramada, ihbarın asılsız çıkması durumunda nezdinde arama yapılan kimsenin muhbirin adının bildirilmesini isteyebileceği ve vergi dairesinin de muhbirin ismini vermeye mecbur olduğu belirtilmiştir. Asılsız ihbar sonucunda ikametgahında veya işyerinde arama yapılmış ve bunun sonucunda şeref ve itibarı zarar görmüş mükellef, muhbirin adını öğrendikten sonra TCK.' nın 267. maddesine göre muhbir aleyhine iftira etmekten dolayı ceza davası ve ayrıca Borçlar Kanunu'nun 41. maddesine göre tazminat davası açabilir.[70]

İhbar üzerine bir arama yapmak söz konusu olduğunda inceleme elemanı mutlaka muhbirin ismini, adresini ve gerekli olabilecek diğer hususları tespit etmek durumundadır. Aksi halde yapılan ihbarın asılsız çıkması durumunda ve nezdinde arama yapılanın istemesi halinde muhbirin isminin bildirilememesi gibi kötü bir durumla karşı karşıya

---

[68] DOĞRUSÖZ, M. E., agm., s. 184.

[69] Agm., s. 184.

[70] KIZILOT, Şükrü, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, C. 2, Ankara, 1991, s. 1341-1342. (DOĞRUSÖZ, M. E., agm., s. 184'ten naklen.)

kalınabilir.[71] Arama yoluna gidilebilmesi için vergi kaçırıldığına ilişkin belirtilerin bulunması da önem arz etmektedir. Maddede arama yapmaya karar vermede asıl unsur "vergi kaçırıldığına delalet eden emarelerin bulunması" dır. Bu nedenle *ister yapılmış bir ihbar olsun veya vergi incelemesinden sonra karar verilmiş olsun, her ikisinde de "vergi kaçırma emaresi"nin bulunması şarttır.* Madde metninde "kuvvetli emare" ifadesi bulunmadığına göre bu konuda herhangi bir belirti yeterli olacaktır. Ancak bu noktada *"mücerret bir zan ve tahmin değil, bunun ötesinde emare olabilecek bazı maddi delillerin aranması"* şarttır.[72]

Vergi kaçırdığına dair emare bulunan mükellefin yanısıra kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer kişiler nezdinde de arama yapılabilir. *Mükellef dışındakiler nezdinde arama yapılabilmesi için bunların kaçakçılıkla ilgilerinin bulunması gerekmektedir.* Bu ilginin ne olduğu ve varlığının nasıl saptanacağı konusunda bir belirleme yoktur. Bunun takdiri hakime bırakılmıştır. Ancak arama kararı, denetim elemanının talebi üzerine yapılacağından, denetim elemanının bu ilginin varlığını ve şeklini arama talebinde belirtmesi gerekir.[73]

Aramaya başvurulabilmesinin ikinci koşulu *yetkili sulh yargıcından izin alınmasıdır.* VUK. 142. maddesi uyarınca, aramanın söz konusu olabilmesi için, *vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların arama yapılmasına lüzum göstermesi ve bu hususta gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi ve sulh yargıcının da istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi,* gerekli şartlar olarak

---

[71] MALİYE HESAP UZMANLARI DERNEĞİ, age., s. 56.

[72] DOĞRUSÖZ, M. Ezhan, agm., s. 185.

[73] Agm., s. 185.

belirlenmiştir. Bu maddeye göre, arama yoluna başvurulabilmesi için vergi incelemesine yetkili olanlarca bir yazı ile sulh yargıcına başvuru yapılması gerekmektedir.

Arama, verginin mükellef tarafından sağlıklı bir şekilde uygulanmadığı konusundaki duyum ve tespitlerin kanıtlanmasına imkan veren bir müessese olarak büyük öneme sahiptir. Ancak aramanın gerek gerçekleştirilmesi aşamasında güçlüklerin olması ve gerekse nezdinde arama yapılan kişilerin toplumsal açıdan olumsuz etkilenme olasılığı, aramanın uygulanmasına çok dikkatli ve titiz yaklaşılmasını zorunlu kılmaktadır.[74] Sulh yargıcından karar alınması zorunluluğu bu bakımdan önemli bir işlev görmektedir.[75]

Vergi kaçırdığına dair emare bulunan mükellefin yanısıra, kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer kişiler için kanımca tek tek arama kararı alınması gerekmektedir. Sadece kaçakçılıkla suçlanan mükellef için karar alınması, kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer kişiler nezdinde arama yapılması için yeterli olmayacaktır. Aksi durum, hukuk devleti ilkesi ve kişi güvenliği açısından sakıncalıdır.

Mükelleflerin gerek mesken ve işyerlerinde gerekse de üzerlerinde gerçekleştirilen arama, kişilik haklarıyla doğrudan ilişkili bir konudur. Aramanın özel hayata müdahale niteliği ve bu yüzden hakim kararına ihtiyaç göstermesi hususu ile bağlantılı bir düzenleme olması nedeniyle, 1982 Anayasasının 20. maddesini bu noktada hatırlatmak gerekir.

Vergi Usul Kanunu'nun 147. maddesi gereği, Vergi Usul Kanununun doğrudan doğruya düzenlemediği konularda, Ceza Muhakemesi Kanununun arama ile ilgili hükümlerinin vergi usul/ceza hukuku alanında yapılan aramalarda da uygulanması gerekmektedir.

---

[74] Agm., s. 185.

[75] Agm., s. 185, aynı yönde görüş için bkz., AKDOĞAN, Abdurrahman, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, 3. Baskı, Ankara, 2001, s. 44.

(2) Arama Yetkisinin Kullanılması Kapsamında Özel Yaşamın Gizliliği

Anayasa ile herkesin kişiliğine bağlı dokunulmaz, devredilemez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahip olduğu güvence altına alınmıştır. (A.Y. 12/1) Anayasanın 12. maddesindeki "herkes" kavramının vergilendirme alanında içeriğinin ne olduğunu anlamak için Anayasanın "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesindeki "herkes" kavramından hareketle VUK. 8. maddesine bakmamız gerekmektedir. Bu maddeye göre, vergi yükümlüsü vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu tereddüp eden gerçek veya tüzel kişidir. O halde vergi yükümlüsü Anayasada belirtilen temel haklara sahiptir.[76]

Anayasanın 13. maddesine göre temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar Anayasanın sözüne, ruhuna ve demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz. Temel hak ve hürriyetlerle ilgili bu kural ve istisnası birlikte değerlendirildiğinde, ilk olarak, ***sınırlamanın ancak kanunla yapılabileceği*** sonucuna ulaşılmaktadır.

Vergi yükümlüsünün temel haklarından biri olan "özel yaşamın gizliliğinin korunması" hakkı, en başta Anayasanın 20. maddesine dayanmaktadır. Buna göre, "Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz." (A.Y. 20/I) "Konut dokunulmazlığı" (A.Y. m. 21) ve "Haberleşme hürriyeti" (A.Y. 22) özel yaşamın gizliliğinin korunması hakkıyla doğrudan ilişkilidir.

Özel yaşamın gizliliğinin korunması hakkının dayandığı kuralın istisnası ise Anayasanın 20. maddesinin 2. fıkrasında yer almaktadır. Buna göre, "Milli güvenlik, kamu

---

[76] SABAN, Nihal, agm., s. 94.

düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, usulüne göre verilmiş hakim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kağıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmi dört saat içinde görevli hakimin onayına sunulur. Hakim kararını el koymadan itibaren kırk sekiz saat içinde açıklar; aksi halde el koyma kendiliğinden ortadan kalkar." Anayasanın 20. maddesindeki kural ve istisna birlikte düşünüldüğünde ikinci olarak, ***sınırlamanın meşru bir nedene dayanması*** gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır.

Vergi yükümlüsünün temel haklarında sınırlandırma ölçütleri bağlamında Anayasanın 13. maddesi hükmünü irdelemek gerekmektedir. Temel hak ve hürriyetlerin, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak yapılacak sınırlandırmada, Anayasa kendi içinde ölçü getirmiş ve yasa koyucuya da yasa ile yapacağı sınırlandırmalarda kullanacağı ölçüleri vermiştir. Buna göre bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne, ruhuna ve demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz. (A.Y. m. 13) Bu hükümden çıkan sonuç da *sınırlamanın demokratik toplum düzeni ve ölçülülük ilkesine aykırı olamayacağıdır.*

Vergi Usul Kanunu kapsamında arama yetkisinin anayasal sınırları incelendiğinde ilk olarak, aramaya ilişkin *VUK. 142. maddesine dayalı bir müdahalenin "sınırlamanın kanuna dayalı olması ilkesi" ni biçimsel olarak karşıladığı görülecektir.*[77]

[77] SABAN, N., agm., s. 94.

Mükellefin özel yaşamının gizliliğinin sınırlandırılmasının, Anayasada yasa koyucuya verilen çerçeve içinde olup olmadığı noktasında "Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak" kavramı devreye girmektedir. Bu da sınırlamanın meşruiyeti ile bağlantılıdır. *VUK. 142. madde kapsamında kişinin özel yaşamına müdahalenin ilk meşru nedeni, suç işlenmesinin önlenmesidir*. [78] VUK. 142. maddesinde yer alan "mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa" ifadesi, Anayasada yer alan "suç işlenmesinin önlenmesi" kavramı içinde yer almaktadır. *Ayrıca müdahalenin meşruiyetini sağlamak için yargıç güvencesi öngörülmüştür.*[79] *Anayasadaki "usulüne göre verilmiş yargıç kararı olmadıkça" (A.Y. 20) kavramını, VUK. 142. maddesindeki "Arama kararı sulh ceza yargıcı tarafından verilir."biçimindeki düzenleme karşılamaktadır.*

Kişilik haklarına müdahalenin demokratik toplum düzeninin gereklerine uygun olması ve izlenen meşru amaçla orantılı olması da üçüncü zorunluluktu. Vergi kaçakçılığının önlenmesi için vergi mükellefinin özel hayatına müdahalenin yani aramanın bu kavramları karşılaması gerekmektedir.[80] *Anayasanın öngördüğü amaç-araç dengesini yani ölçülülüğü sağlama görevi de bu durumda arama kararını verecek olan yargıca düşmektedir.*

---

[78] Agm., s. 95.

[79] Agm., s. 95.

[80] Hukuka aykırı aramanın sonuçları için bkz., ÖZBEK, V. Özer, **Ceza Muhakemesi Hukukunda Koruma Tedbiri Olarak Arama**, Seçkin Yayınevi, 1. Baskı, Ankara, Mayıs, 1999, s. 153-162., ayrıca bkz., YILDIZ Ali Kemal, "Mevzuatımızdaki Son Değişiklikler ve Özellikle Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği Çerçevesinde Arama ve Uygulaması", **Polis Dergisi**, S. 36, Temmuz/Ağustos/Eylül, 2003, s. 259.

d) Bilgi Toplama

(1) Genel Olarak

Beyana dayanan vergi sisteminde bilgi toplamanın iki fonksiyonu vardır. Mükellefiyeti ile ilgili olaylar hakkında devamlı surette veya gerektiğinde bilgi alınacağını bilen mükellef, beyanları ile ilgili daha titiz olma zorunluluğu hissedecektir. Bilgi toplama, bu yönüyle vergi güvenliği yönünden önleyici etkiye sahiptir.[81] Bunun dışında, doğru beyanda bulunmayan mükelleflerin ziyaa uğrattıkları verginin tespit edilmesi bakımından da bilgi toplama önem taşımaktadır.[82] Bir başka deyişle vergi incelemesi sonucunda ödenmesi gereken verginin doğruluğunu sağlama amacına ulaşabilmek için gerekli olan bilgilerin toplanabilmesi son derece önemlidir.[83]

Vergi idaresi ile vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, gerek duydukları herhangi bir konuda kamu idare ve kurumlarından, yükümlülerden ya da yükümlülerle ilişkide bulunan gerçek ve tüzel kişilerden, vergi alacağını sağlıklı bir biçimde tespit ve tahsil edebilmek için bilgi isteyebilmektedirler. VUK. vergi idaresine, yükümlü ile ilgili araştırmaları yürütürken, yükümlüden, yükümlü ile herhangi bir işlem yapan üçüncü kişilerden, kamu idare ve müesseselerinden bilgi toplama yetki ve görevini vermektedir. (VUK. 148-152) VUK.'ta düzenlenen bilgi toplama yolu ile vergi incelemesi işlemleri bir bakıma yükümlü dışına taşmaktadır.

Bilgi toplama ile elde edilen bilgiler, belirli yükümlülüklerin belirlenebilmesi veya ceza uygulanabilmesi için kullanılabileceği gibi, gelecekteki mükellefiyetlerde kullanılmak

---

[81] ÖZBALCI, Yılmaz, age., s. 401.

[82] Age., s. 401.

[83] MALİYE HESAP UZMANLARI DERNEĞİ, age., s. 53.

üzere istihbarat arşivinde de saklanmaktadır.[84]

Bilgi toplama, *talep üzerine bilgi verme* ve *sürekli olarak bilgi verme* olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Talep üzerine bilgi verme' de, bilgi talebi Maliye Bakanlığından ya da inceleme elemanlarından gelebilir. Bilgi talebi kamu kuruluşlarına, yükümlülere, sorumlulara ve yükümlü veya sorumlulara ve yükümlü veya sorumlularla işlemde bulunanlara yöneltilebilir. Bu kişiler istenilen bilgiyi vermeye mecburdur (VUK.148/1). Bilgi talebinin yükümlüler veya sorumlularla işlem yapmak suretiyle ilişki kuranlara da yöneltilebilmesi onun uygulama alanını önemli ölçüde genişletmiştir.[85]

Bilgi yazılı ya da sözlü istenebilir. Sözlü istenen bilgileri vermeyenlere, uygun bir süre verilerek talep yazı ile tekrarlanır. Ancak ilgililer bilgi vermek üzere zor kullanılarak vergi dairesine getirtilemezler. Memleket dışı imtiyazlardan faydalanan yabancı devlet memurları bilgi verme mecburiyetine tabi olamazlar. (VUK. m. 148/ 2-3)

Kural olarak kendilerinden bilgi istenenler bilgi vermekten kaçınamazlar. Bilgi vermekten kaçınma VUK.'un mükerrer 355. maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası ile cezalandırılır. Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen bilgi verme ödevini yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu ödevi yerine getirmeleri tebliğ edilir. Verilen sürede bu ödevin yerine getirilmemesi halinde özel usulsüzlük cezası bir kat artırılarak uygulanır.

Sürekli bilgi verme VUK. m. 149'da düzenlenmiştir. Buna göre, kamu idare ve

---

[84] ULUATAM, Özhan- METHİBAY, Yaşar, **Vergi Hukuku**,5.Baskı, 2001, s. 207. (KARAKOÇ, Yusuf, age., s. 232'den naklen.)

[85] KANETİ Selim, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s. 175. (KARAKOÇ, Yusuf, age., s. 232'den naklen.)

müesseseleri (kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dahil) ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli aralıklarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdur. Ayrıca VUK. 150. maddesinde sayılan resmi makamlar ile gerçek ve tüzel kişilerin her ay muttali oldukları ölüm vakaları ile intikalleri ertesi ayın 15'inci günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmeleri gerektiği hükme bağlanmıştır.

(2) Bilgi Toplama Yetkisinin Kullanılması Kapsamında Özel Yaşamın Gizliliği

Kendilerinden bilgi istenen gerçek ve tüzel kişiler, özel kanunlarında yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek bilgi vermekten kaçınamazlar. Ancak Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhabereler hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet saklıdır.

Hekimlerden, dişçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının türüne ilişkin bilgiler istenemez. Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi edilen işler veya görevleri dolayısıyla muttali oldukları haller ve konuların bildirilmesi istenemez. Ancak, bu yasak müvekkil adlarıyla vekalet ücretlerini ve giderlerini kapsamamaktadır (VUK. m. 151/1-2).

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ MAHREMİYETİ MÜESSESESİ ARACILIĞIYLA ÖZEL YAŞAMIN GİZLİLİĞİNİN KORUNMASI

I. GENEL OLARAK

Vergi mahremiyeti müessesesine yasa koyucu büyük önem vermiş ve vergi mahremiyeti düzenlemesine aykırı davranılmasını ceza mahkemesinde yargılanacak bir suç olarak düzenlemiştir. Ancak mükelleflerin kişisel yararını koruma amacını taşıyan ve hukuki güvenlik ilkesinin bir gereği olan vergi mahremiyetinin koşulsuz korunması söz konusu olamamakta, kamusal yararın zarar görmemesi için bu müesseseye bazı sınırlamalar getirilmektedir. Bu nedenle kişisel yararın korunması için gerekli olan vergi mahremiyetinin, kamusal yararın korunması için, ancak ve sadece gerekli olduğu ölçüde sınırlandırılması hassasiyet ve titizlikle üzerinde durulması gereken bir husustur. Bu nedenle vergi mahremiyeti müessesesi VUK. 5. maddesinde düzenlenirken istisna hükümlerine de ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

Verilen hak ve özgürlüklerin tek taraflı olması, bir tarafın hakkına tecavüz sayılacağından, yükümlünün hakkını koruyan vergi mahremiyeti düzenlemesine istisnalar getirilmiştir. Böylece yükümlüye güvence sağlanırken devletin menfaatleri de bu istisnalarla korunmuştur.

Vergi mahremiyeti ilkesi sadece VUK.'ta düzenlenmemiştir. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Karaparanın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanunda da "vergi mahremiyeti" adı altında olmamakla birlikte, Vergi Usul Kanununa paralel iki ayrı düzenleme mevcuttur. Bu yasalar doğrudan doğruya vergi mahremiyetine yönelik

düzenleme yapmamışlardır; ancak vergi mahremiyetini ilgilendiren hükümler taşımaktadırlar.

II. VERGİ MAHREMİYETİ KAVRAMI VE VERGİ MAHREMİYETİ İLKESİNİN KAYNAKLARI

Özel hayatın korunmasının bir yönü de resmi makamların özel hayata müdahale edememesi, yani kişilerin ferdi veya aile hayatını kendi anladığı şekilde düzenleyip yaşayabilmesidir. Anayasanın 20. maddesinin 1. fıkrasında "Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir." denilmekle bu husus hüküm altına alınmıştır.

Anayasanın 26. maddesinde düzenlenen düşünceyi açıklama ve yayma hürriyetine ve 28. maddesinde düzenlenen basın hürriyetine ilişkin hükümler de özel hayatın gizliliği ve korunması ile doğrudan ilgilidir. Anayasanın düşünceyi açıklama ve yayma hürriyetini düzenleyen 26. maddesinin 1. fıkrasına göre "Herkes düşünce ve kanaatlerini söz, yazı, resim veya başka yollarla tek başına veya toplu olarak açıklama ve yayma hakkına sahiptir. Bu hürriyet resmi makamların müdahalesi olmaksızın haber veya fikir almak ya da vermek serbestliğini de kapsamaktadır. Bu fıkra hükmü, radyo, televizyon, sinema veya benzeri yollarla yapılan yayımların izin istemine bağlanmasına engel değildir."

İfade hürriyetine ilişkin özel sınırlama sebeplerinin yer aldığı ikinci fıkraya göre "Bu hürriyetlerin kullanılması, milli güvenlik, kamu düzeni, kamu güvenliği, cumhuriyetin temel nitelikleri ve Devletin ülkesi ve milletiyle bölünmez bütünlüğünün korunması, suçların önlenmesi, suçluların cezalandırılması, devlet sırrı olarak usulünce belirtilmiş bilgilerin açıklanmaması, başkalarının şöhret veya haklarının özel ve aile hayatlarının yahut kanunun öngördüğü meslek sırlarının korunması veya yargılama görevinin gereğine

uygun olarak yerine getirilmesi amaçlarıyla sınırlanabilir. 26. maddenin bir türevi sayılabilecek olan ve basın hürriyetini düzenleyen 28. maddede basının hür olduğu ve sansür edilemeyeceği belirtilmekle beraber bu maddenin dördüncü fıkrası ile de bu hürriyetin sınırları çizilmiş bulunmaktadır.

Ceza hukukunda da özel hayatın korunmasına yer verilmiştir. Vergi Usul Kanununda ceza mahkemelerinde yargılanacak bir suç olarak tanımlanan vergi mahremiyetinin ihlali suçu eski Türk Ceza Kanununun İkinci Kitabının İkinci Bap, Beşinci Faslında düzenlenen "Sırrın Mahiyeti Aleyhine Cürümler" arasında "Meslek Sırrını İfşa" başlıklı 198. madde kapsamında yer almaktaydı. VUK. 362. maddesinde uygulanacak ceza bakımından atıfta bulunulan TCK.'nın 198. maddesinde "Bir kimse resmi mevki veya sıfatı veya meslek ve sanatı icabı olarak, ifşasında zarar melhuz olan bir sırra vakıf olup da, meşru sebebe dayanmaksızın o sırrı ifşa ederse 3 aya kadar hapis ve dokuz bin liraya kadar ağır cezayı nakdiye mahkum olur..." denilmekteydi. Yeni Türk Ceza Kanununda ise, "Kamu Güvenine Karşı Suçlar" başlığı altında yer alan 198. maddenin başlığı "Paraya Eşit Sayılan Değerler" dir. Buna karşın Vergi Usul Kanunu 362. maddesi vergi mahremiyetini ihlal suçunun cezası bakımından TCK.'nın 198. maddesine atıfta bulunmaktadır. Bu kapsamda vergi mahremiyetini ihlal suçunun failinin cezalandırılıp cezalandırılamayacağı sorunu, tezin "Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu" başlığı altında incelenmiştir.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 107. maddesinde "Yasaklar ve Cezalar" başlığı altında vergi mahremiyeti kurumuna paralel bir düzenleme mevcuttur. Bu maddeye göre, "Bu kanunun tatbikinde vazifeli bulunan kimseler, bu vazifeleri dolayısıyla amme borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına ait öğrendikleri sırlarla, gizli

kalması lazım gelen diğer hususları ifşa ettikleri takdirde 2 aydan 6 aya kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar." Yine bu kanuna göre, bu sırları kendileri veya başkaları için menfaat temini maksadı ile ifşa edenler beş aydan iki seneye kadar hapis cezası ile cezalandırılır ve bu suçun failleri ile birinci fıkradaki suçun mükerrirlerinin bir daha devlet hizmetinde kullanılmamalarına karar verilir.

AATUHK.'deki düzenlemede "amme borçlusu" deyimi kullanılmaktadır. Vergi borcu da bir kamu borcudur. Böylelikle bu yasada yer alan sırlara ilişkin hükümler, vergi borçlusu ile ilgili sırlar için de geçerli olacaktır.

Vergi mahremiyetinin korunmasına ilişkin bir başka düzenleme 4208 sayılı Karaparanın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanunda yer almaktadır. Kanunun "Sır Saklama Yükümlülüğü" başlıklı 6. maddesine göre "Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla kişilerin ve bu kişilerle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olarak öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanamazlar.

-Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanı, Başkan Yardımcıları, Mali Suçları Araştırma Uzman ve Uzman Yardımcıları ile kurul hizmetinde çalışan görevliler,

-Mali Suçlarla Mücadele Koordinasyon Kurulu Başkan ve Üyeleri,

-Bu Kanun hükümleri uyarınca yetki kullanan diğer kamu görevlileri,

-Karaparanın aklanması ile ilgili olarak bilgilerine ve ihtisaslarına başvurulan gerçek ve tüzel kişiler,

-Karaparanın aklanması işlemleri ile ilgili olarak bilirkişilik görevi ifa edenler.

Bu yükümlülük, yukarıda yazılı kimseler bu görevlerinden ayrılsalar dahi devam

eder."

Sır saklama yükümlülüğüne aykırı hareketin cezası ise aynı kanunun "Yükümlülüklere Aykırı Davranış" başlıklı 12. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre "Bu Kanunun 6. maddesinde sayılan kişiler, gizli kalması lazım gelen hususları ifşa etmeleri halinde, bir seneden üç seneye kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar. Bu sırların maddi menfaat karşılığında ifşa edildiğinin belirlenmesi halinde, elde edilen menfaat ve nemaları da müsadere olunur."

4208 sayılı yasanın sır saklama mecburiyetine ilişkin hükümleri, doğrudan doğruya vergi gizliliğine yönelik olmamakla birlikte, şahıslara, şahısların işletme ve servetlerine ve mesleklerine ilişkin sırlar, vergi sırrının da öğrenilmesine yol açabileceğinden, anılan yasanın bu konudaki hükümlerinin vergi sırları için de geçerli olacağının kabulü gerekmektedir.

6183 sayılı ve 4208 sayılı yasalarda yer alan düzenlemeler, VUK. 5. ve 362. maddelerinde yer alan düzenlemelere çok benzese de, VUK. vergi mahremiyetini ihlal suçunun cezası için TCK.'ya atıfta bulunduğu halde; 6183 ve 4208 sayılı yasalar, mahremiyetin ihlaline ilişkin cezayı doğrudan doğruya kendileri düzenlemekte ve bu bakımdan VUK.'tan ayrılmaktadırlar. Ancak denebilir ki, VUK. tahakkuka kadar geçen aşamalarda, 6183 sayılı yasa ise tahsil aşamasında öğrenilen bilgilerin sır olarak saklanmasını düzenlemekte ve iki yasa birbirini tamamlamaktadır. 4208 sayılı Karaparanın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun da bu bağlamda tamamlayıcı niteliktedir.

III. VERGİ MAHREMİYETİNİN KAPSAMI

Vergi mahremiyetinin kapsamı ***şahıslar yönünden*** ve ***konular yönünden*** olmak üzere ikiye ayrılabilir.[86]

A. ŞAHISLAR AÇISINDAN VERGİ MAHREMİYETİ

1. VERGİ MAHREMİYETİ HÜKÜMLERİNE TABİ ŞAHISLAR

Vergi mahremiyetine uymakla yükümlü kişiler VUK. 5. maddesinde ayrıntılı olarak sayılmıştır. Bunlar; vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler ve vergi işlerinde kullanılan bilirkişilerdir. Bu yükümlülük bu kişiler görevlerinden ayrılsalar dahi devam eder.

"Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar" dan kastedilen, vergi idaresinin çeşitli kademelerinde bulunarak vergi muameleleri ile meşgul olan kimselerdir. Vergi muamelesi, sadece tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinden ibaret değildir; arama esnasında görev yapan polis memuru da böyle bir muamele ile meşgul olan kimsedir. Bu nedenle polisler vergi idaresinin memuru olmasalar da vergi mahremiyeti yönünden fail olabilirler.[87]

Yukarıda sayılan dört grup kişilerin, Bakanı, Müsteşarı, Genel Müdür ve Genel Müdür Yardımcısını kapsayacak şekilde yorumlanamayacağı görüşü ileri sürülmektedir.[88] Ancak "vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşanlar" ibaresi ile kastedilen, vergisel işlemlerle meşgul olan kimselerdir. Amaçsal yorum metoduna başvurulduğunda, kanun

---

[86] ÇELİKTAŞ, İlyas, agm., s. 33.

[87] Agm., s. 33.

[88] Agm., s. 33.

koyucunun vergi mahremiyeti ile ilgili hükmü, mükellefin vergi gizliliğini korumak amacıyla düzenlediği görülmektedir. Bu nedenle bu ibarenin üst düzey memurları da kapsayacağı açıktır.

Bir görüşe göre, hükümet üyelerinin VUK.'taki mahremiyet hükmünü ileri sürerek böyle bir zırhın arkasına saklanmalarının yasal bir dayanağı yoktur.[89] Bu görüşe göre, yasaların ve kamuoyunun beklentilerinin eğilimi "yüzsüzlerin açıklanması" doğrultusundayken, siyasal iktidarın buna karşı çıkmasını anlamak güçtür. Devletin, kanunun sağladığı kolaylıklara karşın vergisel edimlerini yerine getirmeyenleri ifşa etmek onun en doğal hakkıdır.[90] Aksi halde şeffaflık, demokratikleşme ve hukukun üstünlüğünden bahsedilemeyecektir.[91] Kanımca bu görüş, kendi içinde çelişki barındırmaktadır. Şöyle ki; Anayasanın 20. maddesi ve Vergi Usul Kanununun 5. maddesi karşısında bu hükümlerin açıklığına rağmen, mükelleflerin vergi gizliliklerinin korunmadığı ve ihlal edildiği bir toplumda; hukuk devleti, hukukun üstünlüğü, kişi güvenliği gibi kavramlardan bahsedilemeyecektir. Kaldı ki; vergilerin doğru, tam ve zamanında ödenmesini sağlamanın yolu, vergi sırlarının ifşası değildir, olmamalıdır.

Vergi incelemesine yetkili olanlar ise, VUK. 135. maddesinde belirtilmiştir. Bunlar, hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları veya vergi dairesi müdürleridir. Ayrıca maliye müfettişleri, maliye müfettiş muavinleri, gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri, gelirler genel müdürlüğünün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında

---

89 PALAMUT, Mehmet E., "Vergi Mahremiyeti ve Yüzsüzler", **Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**, 01.02.1993, S. 1-2, s. 49-52.

90 PALAMUT, Mehmet E., agm., s. 52.

91 Agm., s. 52.

görev yapanlar da incelemeye yetkilidir.

"Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar" dan kastedilen, buralarda görev yapan Başkan ve Üyeler ile raportörler, dosya memurları, evrak ve kayıt memurları, daktilograf gibi ünvanlarda çalışan tüm memurlardır.[92]

"Vergi kanunlarına göre komisyonlara iştirak edenler" den kastedilen bu komisyonlara iştirak eden bütün görevlilerdir.[93]

"Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler" den kastedilen, vergi ile ilgili, çözümü özel veya teknik bilgi gerektiren konularda karar verilmesinde bazen ihtiyari bazen de mecburen başvurulan kişilerdir. Bu ibareyi geniş yorumlamak gerekmektedir. Bilirkişiye başvuran organ ne olursa olsun, vergi muamelelerinin herhangi bir safhasında usulüne uygun bir tarzda mütalaasına başvurulan herkes bu zümreye girmektedir.[94]

2. VERGİ MAHREMİYETİ HÜKÜMLERİNİN UYGULANACAĞI ŞAHISLAR

Bu kişiler VUK. 5'te ***"mükellefler"*** **ve** ***"mükellefle ilgili kimseler"*** olarak belirtilmiştir.

VUK. 8. maddesinden, ***mükellef*** in, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişiler olduğu sonucu çıkmaktadır. Ancak bazı hallerde tüzel kişiliği olmayan bazı teşekküllerin de vergi mükellefi ya da sorumlusu olabilecekleri hüküm altına alınmıştır(VUK. m. 10). Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi idaresine karşı muhatap olan kişidir(VUK. m. 8/2). VUK.'ta "mükellef"

---

92 ÇELİKTAŞ, İlyas, agm., s. 34.

93 Agm., s. 34.

94 Agm., s. 34.

deyimi, vergi sorumlusunu kapsayacak biçimde kullanılmıştır. Nitekim dördüncü fıkrada "Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen mükellef tabiri vergi sorumlularına da şamildir." denilmektedir (VUK. m. (8/4).

"Mükellefle ilgili kimseler" tabirinin anlamı ise daha geniştir. Bu ibarenin kapsamına mükellefin eşi, usul ve füruu ve civar hısımları ile iş dolayısıyla münasebette bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler girer.[95]

Bir tartışma konusu da kamu yönetimleri arasında, vergi gizliliğine dair vergi sırlarının dolaşıp dolaşamayacağıdır. Bu konuda Danıştay 1. Dairesi bir istişari kararında çözüm yolu göstermiştir.[96] Bu karara göre vergi sırrına ilişkin bilgilerin kamu yönetimleri arasında dolaşımına izin verilmemelidir. Ancak İdari İşler Genel Kurulu farklı bir sonuca ulaşmıştır. Buna göre "kamu yönetimi bir bütündür ve bir kamu yönetimi vergi idaresinden bilgi istediyse yönetimin bütünlüğü adına buna izin verilmelidir." İstişari karar için çözülmesi gereken problem, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'na ait dairenin denetimine tabi ortaklık ve kuruluşların denetimleri sırasında, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı müfettişlerince vergi dairelerinden istenen bilgi ve belgelerin verilmesinin 213 sayılı VUK. 5. maddesindeki yasaklılık hükmü karşısında mümkün olup olmadığı hakkındadır. Söz konusu bu yasaklılık, vergi işlerinde görevli olanların bu bağlamda öğrendikleri gizli kalması gereken bilgileri ifşa edemeyecekleri, kendileri ve üçüncü kişiler yararına kullanamayacakları biçimindedir. Birinci Daire içindeki azınlık, vergi gizliliğinin kurumlar arası bilgi dolaşımına engel olmaması gerektiğini, bilgi isteyenlerin de görevleri gereği

---

[95] Agm., s. 35.

[96] Dş. 1. D., 20.12.1984, E. 1984/291, K. 1984/294, **Danıştay Dergisi**, S. 60-61, 1986, s. 70-76. ve Danıştay İdari İşleri Kurulu, 14.3.1985, E. 1985/42, K. 1985/42, **Danıştay Dergisi**, S. 60-61, s.77-78.

bunu istediklerini, yönetimin bir bütün olduğunu, ortaklıkların serbest rekabeti bozucu davranışlarını önlemek için bu bilgilere ihtiyaç bulunduğunu öne sürmüştür. Buna karşılık aynı daire çoğunluğu vergi gizliliğinin, kişilerin buna duyduğu güven sayesinde vergi gelirlerini artırdığını, gizli belgelerin bu nedenle açıklanmaması gerektiğini savunmuştur. İdari İşler Kurulundaki azınlığa göre, vergi gizliliği Anayasanın 20. maddesindeki özel hayatın gizliliği kapsamında koruma görmelidir. İdari İşler Kurulundaki çoğunluk, Birinci Dairenin azınlık görüşünü benimseyerek, vergi gizliliğinin kurumlar arası bilgi dolaşımına engel olmaması gerektiği, bilgi isteyenlerin de görev gereği bunu istedikleri, yönetimin bütün olduğu, ortaklıkların serbest rekabeti bozucu davranışlarını önlemek için bu bilgilere ihtiyaç bulunduğu kararına varmıştır.

Bu sorunun çözümü, tüzel kişi-gerçek kişi ayrımında değil, verilerin veya dolaşım koşullarının önceden nesnel koşullara bağlanmamış olmasındadır. Bu konuda tüzel kişiler kapsamında da açık bir yasal düzenlemeye ihtiyaç vardır.[97]

B. KONULAR AÇISINDAN VERGİ MAHREMİYETİ

VUK. 5. maddesine göre, bir bilginin mahrem olarak nitelendirilebilmesi için, her şeyden önce mükellefin veya mükellefle ilgili şahısların muamele ve hesap durumlarına, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olması; buna ek olarak sır niteliğine haiz olması ve gizli kalmasının gerekli olması zorunludur.

"Gizli kalması gereken diğer hususlar", sırrı açıklanan kimsenin şahsına, muamele ve hesap durumuna, işine, işletmesine, servetine ve mesleğine ilişkin bilgilerin dışında

---

[97] AKILLIOĞLU, Tekin, "İdari Usul ve Kişisel Verilerin Korunması", www.idare.gen.tr/akillioglu-idariusul.htm (11 Ağustos 2004), s. 3.

kalan ve nitelikleri itibariyle gizli kalması gereken hususlardır.[98] Örneğin, bir mükellefin vergi borcunu ödeyemediğinin, yapılan haczin semeresiz kaldığının açıklanması, gizli kalması gereken bir hususun ifşa edilmesidir.[99] Bunlara ilaveten, bir bilginin sır niteliğinde olması veya gizli kalmasının gerekli bulunması, onun açıklandığında sahibinin şahsına, ailesine, mesleki ve ticari itibar ve çıkarlarına zarar verebilecek nitelikte olması demektir.[100]

1. VERGİ MAHREMİYETİNİ İHLAL SUÇU

a) Suçun Failleri

VUK. açısından vergi mahremiyetini ihlal suçunda failler sadece vergi işleri ile ilgili kimseler iken, 6183 ve 4208 sayılı yasalarda, bu yasaların uygulanmasında görevli kimselerin suçu işleyebileceği belirtilmiştir. Bu yasalar, vergi işlerinde kullanılan kimseleri de kapsamakla birlikte, fail olabilecek şahısları daha geniş kapsamlı tutmuştur.

(1) Vergi Usul Kanunu Bakımından Suçun Failleri

VUK. m. 5'te vergi mahremiyeti tanımlanırken, ihlal suçunu işleyebilecek olan failler de açıkça dört grup halinde sayılmıştır. Buna göre, suçu işleyebilecek olanlar vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler ve vergi işlerinde kullanılan bilirkişilerdir. VUK. vergi mahremiyetini ihlal suçunda failleri tek tek saymıştır ancak bu sayma göreve işaret etmektedir ve genişletici

---

[98] ÇELİKTAŞ, İ., agm., s. 35.

[99] Agm., s. 35.

[100] Agm., s. 35.

yoruma açıktır.[101]

Birinci bentte yer alan *"vergi muamele ve incelemeleriyle uğraşan memurlar"* ifadesinden anlaşılması gereken, vergi idaresinin çeşitli kademelerinde bulunan ve vergilendirme işlemleri ile görevli olan kişilerdir.[102] Vergi muamelesi, sadece tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinden ibaret değildir; arama esnasında görev yapan polis memuru da böyle bir muamele ile meşgul olan kimsedir. Bu nedenle polisler vergi idaresinin memuru olmasalar bile vergi mahremiyeti yönünden fail olabilirler. Bu bağlamda arama kararı veren sulh mahkemesi yargıcı da vergi işlemiyle uğraşmış sayılmalıdır.[103] Bunların yanında, bakanlık makamında ana ve yan hizmet birimlerinde çalışanlar da vergi işleriyle uğraşan memurlar olarak anlaşılmalıdır.

İkinci bentte yer alan *"yargı görevlileri"*den ise sadece hakimler ve savcılar anlaşılmamalıdır. Raportörler, yazı işleri görevlileri, daktilo memuru ya da dosya memuru gibi diğer görevliler de bu kapsamda düşünülmelidir.[104]

Üçüncü bentte yer alan *"komisyonlara iştirak edenler"* ifadesinden ise vergi işlemiyle ilgili olarak kurulan her türden komisyonlara katılanlar anlaşılmalıdır.[105]

Dördüncü bentte yer alan *"vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler"* ifadesi de geniş kapsamlıdır. Bilirkişiye başvuran organ ne olursa olsun, vergi muamelelerinin herhangi bir

---

[101] SONSUZOĞLU, E., agm., s. 121.

[102] Agm., s. 121.

[103] Agm., s. 121.

[104] Agm., s. 122.

[105] Agm., s. 122.

safhasında usulüne uygun bir tarzda mütalaasına başvurulan herkes bu kapsamdadır.[106]

Bu kişiler görevlerinden ayrılsalar da, vergi mahremiyetini ihlal etmeme zorunlulukları devam edecektir. Ancak bu kişilerin görevden ayrıldıktan sonra vergi mahremiyetini ihlal suçunu işlemiş olmaları için, gizli kalması gereken hususu göreve devam ederken öğrenmiş olmaları gerekmektedir. Aksi takdirde sonradan öğrenilen bir sır ifşa edilirse, fail öğrendiği esnada söz konusu görevlerde bulunmadığından, vergi mahremiyetinin ihlali suçuna göre değil, şartları varsa genel hükümlere göre cezalandırılacaktır.[107]

(2) 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Bakımından Suçun Failleri

6183 sayılı yasada suç faili olabilecek kişiler tek tek sayılmamış ve *"bu kanunun tatbikinde vazifeli bulunan kimseler"* ibaresi kullanılarak bu suçu kimlerin işleyebileceği açıklanmıştır. Genişletici yoruma uygun olan bu düzenlemede suçun faillerinin, bir başka deyişle 6183 sayılı yasanın uygulamasında görevli kişilerin kimler olduğu Teşkilat ve Vazife Kanunları ve bunlarla ilgili diğer kanun ve nizamname ve talimatnamelere göre tayin edilmelidir.[108] 6183 sayılı yasa, görevleri gereği, kamu borçlularının şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, mesleklerine ve işlerine ilişkin sırların gizli tutulması gerektiğini açıklamıştır. Vergi de kamu borcu olduğuna göre, bu madde hükmü dolaylı olarak vergi mahremiyetini sağlayıcı hükümler içermektedir. 6183 sayılı yasanın 107. maddesinde, bu yasanın uygulanmasında görevli kimselerin suç işleyebileceği

[106] Agm., s. 122.

[107] Agm., s. 122.

[108] Agm., s. 122.

belirtilmekte ve yasa hükmü doğrudan doğruya vergiyle ilgili olarak düzenlenmemiş olmakla birlikte vergi işlemlerine ilişkin olarak uygulama yapanların da suçun faili olabileceğini ifade etmektedir.

(3) 4208 Sayılı Karaparanın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun Bakımından Suçun Failleri

Karaparanın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanunun 6. maddesinde kimlerin söz konusu suçu işleyebileceği,

-Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanı, Başkan Yardımcıları, Mali Suçları Araştırma Uzman ve Uzman Yardımcıları ile kurul hizmetinde çalışan görevliler,

-Mali Suçlarla Mücadele Koordinasyon Kurulu Başkan ve Üyeleri,

-Bu Kanun hükümleri uyarınca yetki kullanan diğer kamu görevlileri,

-Karaparanın aklanması ile ilgili olarak bilgilerine ve ihtisaslarına başvurulan gerçek ve tüzel kişiler,

-Karaparanın aklanması işlemleri ile ilgili olarak bilirkişilik görevi ifa edenler,

şeklinde ayrıntılı olarak sayılmıştır. Bu maddeye göre "Bu yükümlülük yukarıda yazılı kimseler bu görevlerinden ayrılsalar dahi devam eder."

Bu düzenleme de genişletici yoruma müsaittir. Çünkü anılan yasanın uygulanması ile ilgili olarak görev alan her şahıs suçun faili olabilecektir.[109] Sayılan kişiler vergilendirme işlemleriyle doğrudan doğruya ilgili olmamakla birlikte, görevleri nedeniyle, kişilerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servet durumlarına ve mesleklerine ilişkin olarak öğrendikleri sırları saklamak zorunda olduklarından vergi ile ilgili bilgileri de öğrenebileceklerdir. Bundan dolayı bu madde

[109] Agm., s. 123.

hükmü de vergi mahremiyetiyle dolaylı olarak ilgili bulunmaktadır.

Sır saklama yükümlülüğü VUK. ve AATUHK.'da da olduğu gibi, söz konusu şahısların bu görevlerinden ayrılmaları halinde de devam etmektedir. Fail görevden ayrıldıktan sonra bir sır öğrenir ve bunu ifşa ederse genel hükümlere göre cezalandırılacaktır.[110]

b) Suçun Unsurları

(1) Maddi Unsur (Vergi Mahremiyetini Bozucu Fiiller)

Vergi Usul Kanunundaki şekliyle vergi mahremiyetini ihlal suçunun maddi unsurunun hareket bölümü ya ***"sırrın ifşası"*** ya da ***"sırrın fail veya üçüncü şahıslar lehine kullanılması"*** olmak üzere iki şekilde oluşmaktadır.

Sırrın ifşası için, ***meslek sırrı olarak nitelenebilecek bir vergi sırrının bulunması*** gerekir. Meslek sırrı olarak nitelenebilecek bir vergi sırrının varlığı için, öğrenilen sır ile icra edilen meslek arasında bir ilişkinin bulunması gereklidir.[111] Kendilerine başvuru yapılan bazı meslek mensuplarının sır saklama yükümlülüklerinin olmaması, kişilerin bu meslek mensuplarına başvurma hürriyetlerini engelleyecektir. Bu yüzden Türk Ceza Kanununda "Göreve İlişkin Sırrın Açıklanması" cürmüne yer verilmiştir. Bu düzenleme hem kişisel yararı hem de kamusal yararı korumaktadır. VUK. 5. maddesinde sayılan kimselerin görevleri dolayısıyla öğrendikleri sırları açıklamaları halinde cezalandırılmaları öngörülmüştür. Aynı durum 6183 sayılı yasada ve 4208 sayılı yasada da yer almaktadır.

İkinci bir husus ***failin icra ettiği meslek dolayısıyla söz konusu vergi sırrını***

---

[110] KARAKIŞ, Şerafettin, "Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 227, Temmuz, 2000, s. 91.

[111] DONAY, Süheyl, **Meslek Sırrının Açıklanması Suçu**, İstanbul 1998, s. 8. (SONSUZOĞLU, E., agm., s. 124'ten naklen.)

öğrenmiş olması gerekliliğidir. Zira sır sahibinin bir dostu veya mektubunu ele geçiren başka bir şahıs, içindeki bilgileri öğrenirse ve bu sırrı açıklarsa, VUK. m. 5'e göre değil, TCK.'daki genel hükümlere yani, "özel hayatın gizliliğini ihlal" başlıklı m. 134-136. maddelerine göre cezalandırılacaktır.

Vergi mahremiyetine ilişkin sırrın yapılan mesleki faaliyetle ilgisinin olması yeterlidir, failin bunu öğreniş biçimi önem taşımamaktadır. Şöyle ki; "failin kendi görevini yaparken, örneğin mükellefin defterini incelerken sırrı öğrenmiş olması şart olmayıp, görev sınırını aşarak veyahut görevin kötüye kullanılması suretiyle öğrenmiş olduğu sırlar da yine görev dolayısıyla öğrenilmiş sayılır.[112]

VUK.'ta da, 6183 sayılı yasada da, 4208 sayılı yasada da hem sır hem de sırdan başka gizli kalması lazım gelen hususların ifşası yasaklanmıştır. İfşanın suç olması için sadece mükellefe ait bir sır olması şartı aranmamış, bu sırların mükellef ve onunla ilgili kimselere ilişkin olması şeklinde kapsamı geniş tutulmuştur. Bir başka deyişle sırrın sahibi sadece mükellef değil, mükellefle ilgili kimseler de olabilecektir. Mükellefle ilgili kimselerden, mükellefin eşi, çocukları, kan ve sıhri hısımları ve dolaylı olarak ilişkide bulunduğu gerçek ya da tüzel kişi ve kurumlar anlaşılmalıdır.[113]

Açıklanan sırrın fail tarafından bilinmesi de maddi unsurun gerçekleşmesi için gerekli değildir. Örneğin, "fail elinde bulunan belgelerdeki bilgiyi okumaksızın, bir gazeteciye ya da üçüncü bir şahsa gösterdiğinde, içeriğini kendisi bilmiyor olduğu halde, maddi unsur gerçekleşmiştir. Ancak bu durumda manevi unsur açısından failin açıkladığı

---

[112] ERMAN, Sahir, **Bankacılık Suçları**, İstanbul, 1984, s. 523. (SONSUZOĞLU E., agm., s. 124'ten naklen.)

[113] SONSUZOĞLU, E., agm., s. 125.

hususun sır olduğunu bilmesi gerekmektedir.[114]

Açıklamanın ifşa sayılabilmesi için, birden fazla kişiye yapılmış olması şart olmayıp, bir kişiye yapılan açıklama da ifşa sayılacaktır. Burada önemli olan, kendisine açıklama yapılan şahsın bu sırrı öğrenmek hususunda bir hak ve yetkiye sahip olmamasıdır.[115]

Sırrı açıklamak, söz konusu sırrı yetkili olmayan kişinin öğrenmesine herhangi bir şekilde yol açacak hareketin yapılmasıyla oluşmaktadır. Sırrın en az bir kişiye açıklanması yeterlidir ve alenileştirilmesi veya yayınlanması şartı da aranmamıştır. Sırrın açıklanması; söylemek, yazmak, ilan etmek, belgeleri okutturmak gibi muhatabın sır hakkında kısmen veya tamamen bilgi sahibi olmasını sağlamaya elverişli her tür fiille gerçekleştirilebilir.[116] Failin söylediği sözler, bilgiyi tek başına vermemekle birlikte, muhatabını meraklandırmış, araştırma yapmasına veya ihtimaller ileri sürmesine yol açmış ve muhatap bunlar sonucunda sırrı öğrenmiş ise, failin hareketiyle sırrı öğrenme neticesi arasında illiyet bağının varlığından söz edilemeyecektir ve fiil suç teşkil etmeyecektir.[117]

İfşa yazılı olabileceği gibi sözlü de olabilir.[118] Açıklamanın şekli ifşanın oluşumu için önemli değildir. Açıklama yapılırken bunun gizli kalması için, açıklama yapılan kişiye ikazda bulunulmuş olması fiili suç olmaktan çıkarmayacaktır.[119]

---

[114] Agm., s. 125.

[115] ERMAN, Sahir, **Vergi Suçları, Ticari Ceza Hukuku: IV**, İstanbul, 1988, s. 101. (KARAKIŞ, Ş., agm., s. 93'ten naklen.)

[116] KARAKIŞ, Ş., agm., s. 93.

[117] SONSUZOĞLU, E., agm., s. 1, 125, aynı yönde görüş için bkz., ERMAN, Sahir, age, s. 101.(KARAKIŞ, Ş., agm., s. 93'ten naklen)

[118] KARAKIŞ, Ş., agm., s. 93.

[119] KARAKIŞ, Ş., agm., s. 93.

Sırrı kullanmak ise ***sırrı açıklamaksızın ondan yararlanmak*** anlamına gelir. Kullanmadan maksat, sırrı açıklamaksızın ondan menfaat temin etmektir. Eğer sır açıklanarak kullanılırsa *ifşa fiili* söz konusu olur.[120] ***Mükellef ve mükellefle ilgili kişilere ait söz konusu sır ve gizli hususların, çıkar sağlamak amacıyla kullanılması*** vergi mahremiyetinin ihlali anlamına gelmektedir. VUK. m. 5 vergi mahremiyeti kurumunu düzenlerken, sırların ifşasını yasakladığı gibi, sırrın, failin kendisi ya da üçüncü şahıslar lehine kullanılmasını da yasaklamış bulunmaktadır. Bu düzenlemede "menfaat temini" şartı aranmaktadır. Çünkü kanun koyucu "lehine kullanılması" ibaresine yer vermiştir. Sır açıklanmaksızın sadece kullanılmışsa, suçun varlığı için menfaat temini gerekmektedir.

Kullanma fiilinin oluşması için, sırrı kullanılan mükellefin zarar görmesi şartı yoktur, sadece bu bilgilerin kullanılmış olması suçun oluşumu için yeterli olacaktır.[121]

Vergi mahremiyetini ihlal suçunda, suç fiilinin neticesi kamu düzeninin bozulması olup; suç neticesi harekete bitişik suçtur. Bu nedenle bu suçlara tam teşebbüs mümkün değildir. Ancak eksik teşebbüs mümkündür.[122]

6183 sayılı yasanın 107. maddesinin ikinci fıkrasında, "Bu sırları kendileri veya başkaları için menfaat temini maksadıyla ifşa edenler, beş aydan iki seneye kadar hapis cezası ile cezalandırılır.." hükmüne yer verilmiştir. Halbuki sadece açıklama durumunda, ceza iki aydan altı aya kadar hapis şeklinde düzenlenmiştir. VUK.'ta ise menfaat temini şartı aranmamakta, menfaat temini sağlama maksadı yeterli sayılmaktadır.

Buna paralel bir düzenleme 4208 sayılı Karaparanın Aklanmasının Önlenmesine

---

[120] ERMAN, S., age., s. 102. (KARAKIŞ, Ş., agm., s. 93'ten naklen.)

[121] BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, **Vergi Ceza Hukuku**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, Afyon, 1996. (KARAKIŞ, Ş., agm., s. 93'ten naklen)

[122] KARAKIŞ, Ş., agm., s. 93.

Dair Yasada da yer almaktadır. Bu yasanın 6. maddesinde "...ifşa edemezler, kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanamazlar." ifadesine yer verilmiştir. Bu maddede de menfaat temini şartı aranmaktadır. Ancak 4208 sayılı yasa, diğer iki yasadan farklı olarak, sırrın açıklanması veya menfaat temini için kullanılmasını farklı cezalara tabi tutmamıştır. Her iki durumda da bir ile üç yıl arası hapis cezası öngörülmüştür.

Kullanma, öğrenilen bilgiden yararlanma olup, açıklamayı gerektirmeksizin suçu oluşturur. Bu nedenle açıklanmasa bile, kullanılması sır sahibi açısından tehdit oluşturmakta ve bazen ticari rekabet yaratmaktadır.[123]

(2) Manevi Unsur

Manevi unsurun yani kastın varlığı için, ***failin açıkladığı hususun sır olduğunu bilmesi ve açıklamayı istemesi*** gerekmektedir. Ancak fail için özel bir zarar verme kastı aranmamaktadır. Hatta sır sahibine menfaat sağlayacağı kanaatiyle sırrın açıklanması halinde de manevi unsur gerçekleşmiş olur.[124]

Failin açıkladığı hususun sır olduğunu, kendisinin sır saklamak zorunda olduğunu veya sırrı açıklamanın suç olduğunu bilmemesi durumlarında hukuki bilmeme hali söz konusu olduğundan işlenen fiil suç olmaktan çıkmayacaktır. Çünkü genel ceza hukukunda, hukuki bilmeme, suçu ortadan kaldırmaz.

Failin bir hukuka uygunluk sebebinin varlığına inanmış olması, örneğin, bilginin daha önce açıklanmış olduğuna inanması yani daha önce açıklanarak artık sır olmadığını sandığı bir bilgiyi açıklaması halinde, fiili hataya düşmüş olur. Fiili bilmeme hali kasdı

---

[123] SONSUZOĞLU, E., agm., s. 126.

[124] ERMAN, S., age., s. 104.(KARAKIŞ, Ş., agm., s. 93'ten naklen.)

ortadan kaldıracağından suç oluşmayacaktır.[125]

Suç ayrıca menfaat temini amacıyla kullanmak suretiyle de işlenebileceğinden, ***menfaat teminine yönelik kullanmayı istemek*** de bir özel kast şeklidir.[126]

Failin öğrendiği sırları iyi korumaması, örneğin belgeleri herkesin görebileceği bir yere koyması veya telefonda yüksek sesle konuşması nedeniyle sırrın duyulmasına veya görülmesine sebebiyet vermesi durumlarında taksir söz konusu olacaktır. Ancak bu suç, taksirle işlenmesi halinde cezalandırılabilen bir fiil olmadığından, bu durumda failin cezalandırılması mümkün değildir. Böyle bir durumda gerek vergi dairesi mensubu ve gerekse istihdam eden sıfatıyla Maliye Bakanlığı aleyhine maddi-manevi tazminat davası açılabileceği şüphesizdir.[127]

c) Hukuka Uygunluk Sebepleri (Vergi Mahremiyeti İlkesinin İstisnaları)

Vergi hukukunda vergi mahremiyeti ilkesi benimsenmiş olmakla birlikte, vergi mahremiyetine ilişkin düzenlemelere yer veren yasalarda ve genel ceza hukukuna ilişkin TCK.'da yer alan hukuka uygunluk sebeplerinin gerçekleşmesi halinde, vergi mahremiyeti ihlal edilmiş olsa bile suç oluşmaz ve bu nedenle faile ceza verilmez.

(1) Türk Ceza Kanununda Yer Alan Düzenlemeler

Ceza hukukunda, hukuka uygunluk nedenleri, kanunda suç olarak tanımlanmış fiilin hukuka aykırılığını ortadan kaldırır ve fiili hukuka uygun hale getirir.

Hukuka uygunluk sebepleri tüm suçlar için genel geçerlidir. Bunlar TCK. m. 24'de "Kanunun hükmü ve amirin emrini yerine getirme", TCK m. 25'te yer alan "meşru

---

[125] SONSUZOĞLU, E., agm., s. 126., ERMAN, S., age., s. 1O4.(KARAKIŞ, Ş., agm., s. 93'ten naklen.)

[126] SONSUZOĞLU, E., agm., s. 126.

[127] ERMAN, S., age, s. 104. (KARAKIŞ, Ş., agm., s. 93'ten naklen.)

savunma ve zorunluluk hali" olarak sayılmıştır. Ayrıca TCK m. 26'da yer alan "hakkın kullanılması ve ilgilinin rızası" da özel hukuka uygunluk sebepleridir. Ayrıca kusurluluğu ortadan kaldıran mücbir sebep, kaza, cebir ve ikrah, tehdit ve fiili bilmeme (TCK m. 27-30) da TCK.'da yer alan hukuka uygunluk sebepleridir.

(2) Vergi Usul Kanununda Yer Alan Hukuka Uygunluk Sebepleri

213 sayılı Vergi Usul Kanunu, bazı durumlarda vergi mahremiyetine ilişkin hükümlerin uygulanmayacağını hükme bağlayarak, 5. maddesine vergi mahremiyetinin yanısıra vergi güvenliğini sağlamak amacıyla yükümlü ile ilgili bazı bilgilerin açıklanabileceğini[128] kabul etmiş ve vergi mahremiyetiyle ilgili bazı istisnalara yer vermiştir. Bu istisnalar şunlardır:

Vergilerin İlanı: Vergi güvenliğini sağlamak amacıyla gelir vergisi mükelleflerinin yıllık gelir vergisi, sermaye şirketlerinin kurumlar vergisi beyannamelerinde gösterdikleri matrahları (zarar dahil) ve beyanları üzerinden tarh olunan gelir ve kurumlar vergileri ile mükelleflerin ad ve ünvanları, 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.

Vergi Levhası: Kazancı basit usulde tespit edilenler dahil olmak üzere gelir vergisi mükellefleri ile sermaye şirketleri her yıl mayıs ayının son gününe kadar vergi tarhına esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren vergi levhalarını merkezlerine, şubelerine ve satış mağazalarına iş sahipleri ile mükellefler tarafından kolayca okunup görülecek şekilde asmak zorundadırlar.

---

[128] Peşin fiyat sözleşmelerinin dayanağını oluşturan bilgilerin, hangi vergi yükümlüsünün PFS aldığının, sözleşmede hangi fiyatlandırma yöntemi üzerinden anlaşıldığının kamuya açıklanmasının mahremiyet kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği konusunda bkz., YALTI, Billur, "Kurumlar Vergisi Kanununun Yenisi: Peşin Fiyat Sözleşmeleri", **Vergi Sorunları Dergisi**, Aralık, 2006, S. 219, s. 21-27.

Maliye Bakanlığınca Vergi ve Ceza Miktarlarının Açıklanması:

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.

Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleyen ya da Kullananların Meslek Kuruluşlarına Bildirilmesi: Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporlarıyla tespit olunanların kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz. Ancak bunun için bu fiillerin işlendiğinin tespit edilmiş ve vergi inceleme raporuyla belirlenmiş olması şartı vardır. Yani vergi incelemesi yapılmaksızın böyle bir bildirim yapılamayacaktır. Bir başka deyişle bildirimin yapılabilmesi için, vergi incelemesinin yapılması ve inceleme raporunda bu durumun belirtilmiş olması gerekmektedir. Ancak inceleme elemanlarının raporları mükellefin suçlu olduğunu kanıtlamamaktadır. Ancak bu rapora dayanılarak savcılığa suç duyurusunda bulunulduğunda savcılık rapor üzerine delilleri ve iddiayı yerinde görürse dava açar. Davanın sonunda sanık suçlu bulunursa, sahte belge kullanmış olduğu anlaşılacaktır.

Kanımızca, henüz yargılama yapılıp, mükellefin sahte belge kullanmış olduğuna hükmedilmeden, hatta dava bile henüz açılmadan, sadece inceleme raporuna dayanılarak sahte belge kullandığı inceleme raporunda belirtilenlerin meslek odalarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan meslek odalarına bildirilmeleri, belki de yargılama sonucunda beraat edecek mükellefi rencide edebilecektir.[129]

Diğer suçlardan farklı olarak, mükellefi korumak için düzenlenmiş olan vergi

[129] SONSUZOĞLU, E., agm., s. 128-129.

mahremiyetinin ihlali suçuna getirilen bu istisna, söz konusu müesseseyi konuluş amacından uzaklaştırmakta ve mükellef aleyhine sonuçlara yol açabilmektedir.[130]

Kamu Görevlilerince Yapılan Adli ve İdari Soruşturmalarla İlgili Olarak Talep Edilen Bilgi ve Belgelerin Verilmesi: Kamu görevlilerince yapılan adli ve idari soruşturmalarla ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgiler verilebilir.

Yukarıda anlatılan istisnalar göz önünde tutulduğunda, vergi gizliliği ilkesinin VUK.'ta geniş kapsamda düzenlendiğini, ancak buna getirilen istisnaların sınırlayıcı bir şekilde hükme bağlandığını görmekteyiz. VUK.'ta vergi gizliliğine getirilen istisnaların kapsamının yorum yolu ile de genişletilmesi mümkün değildir.[131]

(3) 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda Yer Alan Hukuka Uygunluk Sebepleri

6183 sayılı yasadan kaldırılan bu istisna 4369 sayılı yasa ile VUK. 5. maddesine eklenmiş olup, Maliye Bakanlığının yetkisi devam ettirilmektedir. Bu bağlamda sadece yetki düzenlemesinin yeri değişmiştir. Buna 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."

Ancak VUK. kamu alacakları içinde sadece vergilere uygulandığından bundan böyle sadece vergilere ilişkin olarak kamu borçluları açıklanabilecektir.

---

[130] Agm., s. 129.

[131] KARAKIŞ, Ş., agm., s. 95.

(4) 4208 Sayılı Karaparanın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanunda Yer Alan Hukuka Uygunluk Sebepleri

4208 sayılı Karaparanın Aklanmasının Önlenmesine Dair Yasanın 3.maddesinde Mali Suçları Araştırma Kurulunun görev ve yetkileri düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre Başkanlık, karaparanın aklanmasının önlenebilmesi için ulusal ve uluslar arası kurumlarla bilgi alışverişinde bulunmak, Cumhuriyet Savcılarına bilgi vermek ve onların taleplerini yerine getirmek, ikili anlaşmalar çerçevesinde ilgili taraf ve mercilere bilgi vermek ve maliye müfettişlerini, hesap uzmanlarını, gelirler kontrolörlerini, bankalar yeminli murakıplarını, hazine kontrolörlerini, SPK uzmanlarını bu konularda görevlendirmek yetkilerine sahip kılınmıştır. Bu durumda görevleri gereği bu bilgileri anılan yerlere vermeleri kanun emrini yerine getirmek olup, sırrın ifşası sayılmayacaktır.

Her üç yasada da ihbar mecburiyeti gibi hükümlerin varlığı, kendileri meslek sırrı ile bağlı olan kimselere bilgi verilmesi, kanun emrini icra gibi genel ceza hukuku kuralları, hukuka uygunluk sebebi olarak benimsenmiş olup bu hallerde sır açıklanmış olduğu halde suç oluşmamaktadır.

d) Vergi Mahremiyetini İhlal Suçunun Cezası

(1) Vergi Usul Kanunu Kapsamında Suçun Cezası

VUK. 362. maddesine göre "Bu kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenlere TCK.'nın 198. maddesindeki cezanın iki katı hükmolunur. Bu ceza iki aydan az olamaz. Suçları tekerrür halinde bir daha devlet hizmetinde kullanılamazlar." hükmüne yer verilmiştir.

Ayrıca VUK. 5. maddesine göre "Açıklanan bu bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez. Aksine hareket edenler hakkında TCK.'nın

480, 481 ve 482. maddelerindeki cezalar üç misli olarak hükmolunur." VUK. bu bağlamda, sır kalması gereken hususlar kullanılarak başkalarının şeref ve haklarına tecavüz edilmesini ağırlaştırıcı sebep olarak kabul etmiştir.

Haysiyet, şeref ve haklara tecavüz amaçlı olarak yapılan açıklamalar ile kendisine ya da bir başkasına menfaat temini sağlamaya yönelik açıklamalar da özel zarar kastı bulunması sebebiyle ağırlaştırıcı sebep olarak düzenlenmiş olup faile daha ağır ceza verilmektedir. Bu bağlamda VUK. 5. maddesinin son fıkrasında "Açıklanan bu bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez. Aksine hareket edenler hakkında...üç misli hükmolunur." düzenlemesine yer verilmiştir.

Konuyla ilgili birinci sorun, Yeni Türk Ceza Kanununda, VUK. 362. maddesinin atıfta bulunduğu 198. maddede "Paraya eşit sayılan değerler" başlıklı maddenin bulunmasıdır. Bu durumda sorun, VUK. 5. maddesi ve VUK. 362. maddesine göre vergi mahremiyetini ihlal suçunu işleyen kamu görevlisinin cezalandırılıp cezalandırılamayacağı sorunudur. Bu konuda, VUK. 362. maddesinin verilecek ceza için atıfta bulunduğu TCK.'nın 198. maddesinde cezalandırıcı bir hükmün yer almadığı, cezaların kanuniliği ilkesi karşısında da failin cezalandırılamayacağı savı ileri sürülebilir.

Kanunilik ilkesi, işlendiği zamanın kanunu tarafından açıkça suç sayılmayan bir fiili cezalandırmak ve kanun tarafından açıkça tespit edilemeyen bir ceza ile cezalandırmak yasağını içermektedir. Bu ilke, suçun biçimsel anlayışına dayanmaktadır. Bir başka deyişle sadece kanun tarafından suç olarak öngörüleni suç olarak kabul etmek gerekir. Fiile suç olma özelliğini kazandıran, kanunun bunu açıkça öngörmüş olması ve yine kanunun onun için tespit ettiği müeyyidenin cezai nitelik taşımasıdır.[132] Ülkemizde, TCK.'nın 2.

[132] TOROSLU, Nevzat, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2005, s. 39.

maddesinde "Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunamaz.", 7. maddesinde de "İşlendiği zaman yürürlükte bulunan kanuna göre suç sayılmayan bir fiilden dolayı kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz." denilmekle biçimsel kanunilik ilkesi benimsenmiştir.[133] Anayasanın 38. maddesine göre de "Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılamaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez."

Vergi Usul Kanununun 362. maddesinde "Bu kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenlere TCK.'nın 198. maddesindeki cezanın iki katı hükmolunur. Bu ceza iki aydan az olamaz. Suçları tekerrür halinde bir daha devlet hizmetinde kullanılamazlar." hükmüne yer verilmiştir. Dolayısıyla VUK. 362. maddesinde açıkça suç olarak sayılan bir fiil söz konusudur. Bir başka deyişle Vergi Usul Kanunu vergi mahremiyetini ihlal fiilini açıkça suç olarak belirlemiştir. Türk Ceza Kanunun 2. maddesi ve Anayasanın 38. maddesine göre ise kanunun açıkça suç saymadığı bir fiilden dolayı kimse cezalandırılamayacaktır. Vergi mahremiyetini ihlal fiilinin suç olduğu kanun koyucu tarafından açıkça öngörülmüş ve bu suçu işleyen kişinin cezalandırılacağı yönünde yasa koyucunun iradesi belirmiştir. (VUK. m.362) Bir başka deyişle, kanun koyucu, vergi mahremiyetini ihlal fiilini bir suç olarak düzenlemiş ve bu suçun cezalandırılacağını öngörmüştür. Dolayısıyla bu noktada kanımca kanunilik ilkesi kapsamında, bir suçun mevcudiyeti ve cezalandırılabilirliği bağlamında bir sorun yoktur. Asıl tartışma konusu failin TCK.'nın hangi hükmüne göre cezalandırılacağıdır. Yoksa,

[133] Age., s. 41.

TCK.'daki maddelerin yerlerinde ve numaralarında meydana gelen şekli değişiklikler failin cezalandırılmasını engelleyici bir durum arz etmemelidir. Biçimsel kanunilik ilkesinin bu noktada aşırı sert uygulanması yeni Türk Ceza Kanununun bu konu dışındaki başka konularda uygulanabilirliği bakımından sorunlara yol açacaktır.

Yukarıda da belirtildiği üzere asıl sorun, failin TCK.'nın hangi maddesine göre cezalandırılacağı sorunudur. VUK. 362. maddesinin atıfta bulunduğu önceki TCK.'nın 198. maddesinde "meslek sırrını ifşa" suçu düzenlenmekteydi. Yeni TCK.'da ise meslek sırrını ifşa suçu ve cezası, "Göreve İlişkin Sırrın Açıklanması" başlıklı 258. maddede düzenlenmiştir. Buna göre "Görevi nedeniyle kendisine verilen veya aynı nedenle bilgi edindiği ve gizli kalması gereken belgeleri, kararları ve emirleri ve diğer tebligatı açıklayan veya yayınlayan veya ne suretle olursa olsun başkalarının bilgi edinmesini kolaylaştıran kamu görevlisine, bir yıldan dört yıla kadar hapis cezası verilir." İkinci fıkraya göre ise "Kamu görevlisi sıfatı sona erdikten sonra, birinci fıkrada yazılı fiilleri işleyen kimseye de aynı ceza verilir. (Asliye Ceza)"

Bu noktada vergi mahremiyetini ihlal suçunu işleyen kamu görevlisi, VUK. 362. maddesi ve TCK.'nın 258. maddesi uyarınca cezalandırılmalıdır. Kaldı ki, Yeni Türk Ceza Kanununda yer alan düzenlemelerin bir özelliği de, eski kanunda birkaç maddede ayrı ayrı yer alan suçların tek maddede toplanmış olmasıdır. Yeni Türk Ceza Kanununda benimsenen sistem, suç ve cezaların kanuniliği ilkesini ortadan kaldırmamıştır, ancak geniş ölçüde esnetmiştir.[134]

VUK. 5. maddesine göre, "Açıklanan bu bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez. Aksine hareket edenler hakkında TCK.'nın

---

[134] SOYASLAN, Doğan, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2005, s. 108.

480, 481 ve 482. maddelerindeki cezalar üç misli olarak hükmolunur." Bu durumda da, her ne kadar VUK. 5. maddesi, belirtilen durumlar için TCK.'nın 480, 481 ve 482. maddelerine atıfta bulunmuşsa da, Yeni Türk Ceza Kanununda "Şerefe Karşı Suçlar" m. 125 vd.'da düzenlendiğinden, TCK'nın 480, 481 ve 482. maddeleri yerine, 125. vd. maddeler uygulanacaktır.

(2) 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Kapsamında Suçun Cezası

6183 sayılı yasanın 107. maddesinde "...ifşa ettikleri takdirde iki aydan altı aya kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar. Bu sırları kendileri veya başkaları için menfaat temini maksadıyla ifşa edenler beş aydan iki seneye kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar ve bu suçların failleri ile birinci fıkradaki suçun mükerrirlerinin bir daha devlet hizmetinde kullanılmamalarına karar verilir." hükmüne yer verilmiştir.

AATUHK., sır kalması gereken hususların, failin kendisi ya da başkaları için menfaat temini amacıyla kullanılmasını ağırlaştırıcı sebep saymıştır. Suçun basit şekli ile işlenmesi halinde daha kısa süreli, ağırlaştırıcı sebebin varlığı halinde ise daha uzun süreli hapis cezası verilecektir.

VUK. ile AATUHK. arasında tekerrür açısından önemli bir fark bulunmaktadır. Devlet hizmetinde kullanılmama yani memuriyetten mahrumiyet için, VUK. özel tekerrürü şart koştuğu halde, AATUHK. ağırlaştırıcı sebebin yani menfaat temini şartının varlığı halinde tekerrürü şart koşmakta ve suçun basit hali için tekerrürün varlığını öngörmektedir.

(3) 4208 sayılı Karaparanın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun Kapsamında Suçun Cezası

4208 sayılı yasanın 12. maddesine göre "Bu kanunun 6. maddesinde sayılan kişiler, gizli kalması lazım gelen hususları ifşa etmeleri halinde, bir seneden üç seneye kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar..."hükmüne yer verilmiş olup, suçun basit şekli düzenlenmiş ve ağırlaştırıcı sebebe yer verilmemiştir.

Suçun işlenmesinde haksız tahrik olması halinde de genel hükümlere göre hafifletici sebebin varlığından bahsedilebilecektir. Örneğin sır sahibi tarafından kendisine hakaret edilen vergi memurunun ağır tahrik altında olduğu ve bu nedenle sırrı açıklaması halinde hafifletici sebebin varlığından söz edilebilecektir.[135]

e) Değerlendirme

Mevzuatımızda yer alan vergi mahremiyeti ile ilgili düzenlemelerden, bu düzenlemelere aykırı davranılmasının hapis cezası gerektiren bir suçu oluşturduğu görülmektedir. Bütün vergi suçlarında korunan yarar kamu yararı ve dolayısıyla devlet hazinesi iken; vergi mahremiyeti suçunda kişisel yarar ve dolayısıyla mükellefin yararı korunmaktadır.

Her ne kadar vergi mahremiyetini ihlal suçu, mükellefin vergi gizliliğinin korunmasındaki kişisel menfaatini koruma amaçlı düzenlenmiş olsa da, vergi mahremiyeti ilkesi geniş istisnalarla donatılmış olup, bu istisnalar arasındaki sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler ve kullananların kendi meslek odaları ve 3568 sayılı kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesine ilişkin istisna düzenlemesi,

[135] SONSUZOĞLU, E., agm., s. 132.

mükellefin haklarını ihlal edici niteliktedir.[136] Bu bildirimin yapılmasının, vergi inceleme raporuyla bu fiillerin işlendiğinin tespit edilmiş olması şartına bağlanmış olması yerinde bir düzenleme değildir. Bilindiği üzere, inceleme elemanının raporunda belirtilenler "kesin hüküm" niteliği taşımaz. Ayrıca Anayasanın 38. maddesinin 4. fıkrasına göre de "Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz." Anayasanın bu açık hükmü karşısında henüz suçlu olup olmadığı belli olmayan bir mükellefi hem kendi meslek odasına hem de 3568 sayılı yasa ile kurulu meslek birlik ve odalarına bildirmek mükellefe ağır maddi ve manevi zararlar yükleyebilecektir.[137] Kaldı ki, mükellefin suçu zaten suç duyurusunda bulunulmasını gerektirmekte olup, mükellefin suç işleyip işlemediği yapılacak yargılama sonucu ortaya çıkacaktır. Mükellef belki de yapılacak yargılama sonucunda suçsuz bulunacak, belki de en başından hakkında yapılan suç duyurusu üzerine savcılık deliller yeterli olmadığından kamu davası açmayacaktır. Böyle bir durumda, kişi hakkında söz konusu yerlere bildirim yapılması bireyin kişilik hakları yanında mesleki haklarına zarar verebilecektir.[138]

Kamusal olanın bireysel olana üstünlüğüne dayanan vergi hukukunda, mükellefi koruyan vergi mahremiyeti müessesesinin bu denli geniş kapsamlı istisnalarla donatılmış olması sakıncalıdır.[139] Şöyle ki; kişilik hakları zarara uğrayan ve suçtan beraat eden mükellefin idare aleyhine maddi ve manevi tazminat davası açabileceği göz önüne

[136] Agm., s. 133.

[137] Agm., s. 133.

[138] Agm., s. 133.

[139] Agm., s. 133.

alınarak, söz konusu istisna yeniden gözden geçirilmelidir.[140]

IV. VERGİ MAHREMİYETİ VE BİLGİ EDİNME HAKKI

Demokratik ve şeffaf devlet yönetiminin gereği olarak eşitlik, tarafsızlık ve açıklık ilkelerine uygun olarak kişilerin bilgi edinme hakkını kullanmalarına ilişkin esas ve usulleri düzenleyen 4982 sayılı "Bilgi Edinme Hakkı Kanunu" 24 Ekim 2003 gün ve 25269 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış ve 24 Nisan 2004 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bilgi Edinme Hakkı Kanununun Uygulamasına İlişkin Esas ve Usulleri Düzenleyen Yönetmelik de 27 Nisan 2004 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Bu kanun, kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının faaliyetlerinde uygulanır.

A. BİLGİ VERME YÜKÜMLÜLÜĞÜ

Kanunun 5. maddesinde, kurum ve kuruluşların, bu kanunda yer alan istisnalar dışındaki her türlü bilgi veya belgeyi başvuranların yararlanmasına sunmak ve bilgi edinme başvurularını etkin, süratli ve doğru sonuçlandırmak üzere, gerekli idari ve teknik tedbirleri almakla yükümlü olduğu belirtilmiştir.

B. BAŞVURU USULÜ

Kanunun 6. maddesinde, bilgi edinme başvurusunun ne şekilde yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre, başvuru, başvuru sahibinin adı ve soyadı, imzası, oturma yeri veya iş adresini, başvuru sahibi tüzel kişi ise tüzel kişinin ünvanı ve adresi ile yetkili kişinin imzasını ve yetki belgesini içeren dilekçe ile istenen bilgi veya belgenin bulunduğu kurum veya kuruluşa yapılır. Bu başvuru, kişinin kimliğinin ve imzasının veya yazının kimden neşet ettiğinin tespitine yarayacak başka bilgilerin yasal olarak belirlenebilir

[140] Agm., s. 133.

olması kaydıyla elektronik ortamda veya diğer iletişim araçlarıyla da yapılabilir. Dilekçede, istenen bilgi veya belgeler açıkça belirtilir.

C. İSTENECEK BİLGİ VEYA BELGENİN NİTELİĞİ

İstenecek bilgi veya belgenin niteliği Kanunun 7. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre, bilgi edinme başvurusu, başvurulan kurum ve kuruluşların ellerinde bulunan veya görevleri gereği bulunması gereken bilgi veya belgelere ilişkin olmalıdır. Kurum ve kuruluşlar, ayrı veya özel bir çalışma, araştırma, inceleme ya da analiz neticesinde oluşturulabilecek türden bir bilgi veya belge için yapılacak başvurulara olumsuz cevap verebilirler. İstenen bilgi veya belge, başvurulan kurum ve kuruluştan başka bir yerde bulunuyorsa, başvuru dilekçesi bu kurum ve kuruluşa gönderilir ve durum ilgiliye yazılı olarak bildirilir.

D. BİLGİ VE BELGEYE ERİŞİM SÜRELERİ

Bu husus Kanunun 11. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Buna göre kurum ve kuruluşlar, başvuru üzerine istenen bilgi veya belgeye erişimi on beş gün içinde sağlarlar. Ancak istenen bilgi veya belgenin, başvurulan kurum ve kuruluş içindeki başka bir birimden sağlanması, başvuru ile ilgili olarak bir başka kurum ve kuruluşun görüşünün alınmasının gerekmesi veya başvuru içeriğinin birden fazla kurum ve kuruluşu ilgilendirmesi durumlarında bilgi veya belgeye erişim otuz iş günü içinde sağlanır.

E. BAŞVURULARIN CEVAPLANDIRILMASI

Kanunun 12. maddesinde, kurum ve kuruluşların, bilgi edinme başvurularıyla ilgili cevaplarını yazılı olarak veya elektronik ortamda başvuru sahibine bildirecekleri, başvurunun reddedilmesi halinde bu kararın gerekçesi ve buna karşı başvuru yollarının belirtileceği hüküm altına alınmıştır.

F. BİLGİ EDİNME HAKKININ İSTİSNALARI

Kanunun 4. Bölümünde düzenlenen "Bilgi Edinme Hakkının Sınırları" başlıklı 15. m. vd., bilgi edinme hakkının istisnalarını düzenlemiştir. İstisna olarak düzenlenmiş konularla ilgili bilgi edinme başvuruları reddedilir ve red kararı başvuru sahibine gerekçeli olarak bildirilir.

Kanunun 15. maddesi ve devamındaki maddelerde yer alan bilgi edinme hakkının istisnaları şunlardır:

-Sivil ve askeri istihbarat birimlerinin görev ve faaliyetlerine ilişkin bilgi veya belgeler

-Devlet sırrına ilişkin bilgi veya belgeler

-İstihbarata ilişkin bilgi veya belgeler

-İdari soruşturmaya ilişkin bilgi veya belgeler

-Adli soruşturmaya ilişkin bilgi veya belgeler

-Özel hayatın gizliliği esasını ihlal edecek bilgi veya belgeler

-Haberleşmenin gizliliği esasını ihlal edecek bilgi veya belgeler

-Ticari sır olarak nitelenen bilgi veya belgeler ile kurum ve kuruluşlar tarafından gerçek veya tüzel kişilerden gizli kalması kaydıyla sağlanan ticari ve mali bilgiler

-Fikir ve sanat eserlerine ilişkin olarak yapılacak bilgi edinme başvuruları hakkında ilgili kanun hükümleri uygulanır.

-Kurum ve kuruluşların kamuoyunu ilgilendirmeyen ve sadece kendi personeli ile kurum içi uygulamalarına ilişkin düzenlemeler hakkındaki bilgi veya belgeler

-Kurum ve kuruluşların faaliyetlerini yürütmek üzere elde ettikleri görüş, bilgi notu, teklif ve tavsiye niteliğindeki bilgi veya belgeler

-Tavsiye ve mütalaa taleplerine ilişkin başvurular.

G. VERGİ MAHREMİYETİ VE BİLGİ EDİNME KANUNU

Bilgi Edinme Kanununun 23. maddesinde ticari ve mali sırlar Kanun kapsamı dışında tutulmuştur. Bu madde hükmü şu şekildedir: "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."

Şu halde VUK.'un 5. maddesinde sayılan kişilerin, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemeyecekleri ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanamayacakları hükmü korunmuş olmaktadır. Çünkü VUK.'un 5. maddesinde düzenlenen husus, ticari sırra ilişkin düzenlemelerden oluşmaktadır.

Demokrasi ve şeffaf devlet anlayışının bir gereği de bireylerin güven ortamında yaşayabilmeleri, devlet karşısında haklarını arayabilmeleri, bilgi alma, kendileri hakkında yapılan her işlemden bilgi sahibi olmasıdır. Ancak özgürlüklerin de sınırları vardır. Bu bağlamda, Bilgi Edinme Kanunu, kişilerin şeffaf devlet anlayışı içinde devlet yönetimine katılımını ve bu yönetim içinde olup bitenden daha çok haberdar olma hakkını bireylere tanırken bir yandan da devlet ve vatandaş açısından gizli kalması zaruri bilgilerin açıklanmasını engellemiştir.[141] Bu bağlamda, Bilgi Edinme Kanununda yer alan bilgi verme zorunluluğuna getirilen ticari ve mali sırlara ilişkin istisna, yerinde bir

[141] PEHLİVAN, Yafes, "Vergi Mahremiyeti ve Bilgi Edinme Kanunu", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 194, Kasım, 2004, s. 82.

düzenlemedir.[142] Böylece birbirine rakip firmaların, birbirlerine ait gizli kalması gereken mali tablo, bilgi ve belgelerini ele geçirerek bunlar üzerinden spekülasyon yaratmaları önlenmektedir.[143] Örneğin A firması, B firmasının vergisel işlemlerine yönelik olarak, vergi dairesinden Bilgi Edinme Kanunu çerçevesinde bilgi isteyemeyecektir. Zira, Bilgi Edinme Kanununun 23. maddesinde "Ticari Sır" başlığı altında yer alan ticari ve mali sırların, bu kanun kapsamında olmadığı belirtilmiş ve böylece, ticari amaçlarla ticaret erbabının söz konusu bilgileri birbirleri aleyhine kullanmalarının önüne geçilmiştir.[144]

Sonuç olarak, vergi mahremiyetine ilişkin hüküm, Vergi Usul Kanununda yer aldığı gibi, Bilgi Edinme Hakkında Kanunda da yer almaktadır. VUK.'da sayılmış olan istisnaların dışında, vergi mahremiyeti kapsamına giren hususların kamuya ve üçüncü şahıslara açıklanması yasaklanmıştır.[145] 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 5. maddesinde yer alan vergi mahremiyeti, Bilgi Edinme Kanununda da korunmaktadır.

V. VERGİ MAHREMİYETİNİN İHLALİ HALİNDE İDARENİN MALİ SORUMLULUĞU

Vergi idaresinin, gerek vergi denetimi esnasında bilgi edinme yollarına başvurduğu sırada, gerek vergi mahremiyetinin ihlali neticesinde, mükelleflerin özel yaşamlarının ve vergi gizliliklerinin ihlal edilebileceği aşikardır. İdarenin, mükellefin özel yaşamını ve vergi gizliliğini ihlal edici eylemi sonucunda mükellefler maddi-manevi zarara uğrayabileceklerdir. Bu durumda idare kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı

---

[142] PEHLİVAN, Y., agm., s. 82.

[143] Agm., s. 82.

[144] Agm., s. 83.

[145] NAZALI, Ersin, "Türkiye ve ABD Mevzuatlarına Göre Vergi Mahremiyeti ve Bilgi Edinme Hakkı", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 279, Kasım 2004, s. 74.

ödemekle yükümlüdür.

İdarenin idare hukuku esaslarına tabi mali sorumluluğu idari sözleşmelerden yahut idari işlem ve eylemlerden kaynaklanmaktadır.

İdarenin mali sorumluluğuna yol açan unsur, kural olarak "kusur" dur. İdarenin mali sorumluluğuna yol açan kusur, nesnel niteliklidir, yani kamu görevlisinin kusurlu olup olmadığına bakılmaksızın, hizmetin kurulmasında, düzenlenmesinde ve işlemesindeki bozukluk ve aksaklıkları ifade ettiği kabul edilmektedir. Bu anlamda anlaşılan kusur "hizmet kusuru" olarak adlandırılmaktadır.[146] İdarenin sözleşme dışı sorumluluğu, "kusurlu sorumluluk" ve "kusursuz sorumluluk" olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Ancak vergilendirme ilişkisinde özel yaşamın gizliliğini ihlal eden vergi idaresinin sorumluluğu kusurlu sorumluluk kapsamında olduğundan, çalışmada kusursuz sorumluluktan bahsedilmeyecektir.

Gerek öğretide, gerek içtihatlarda hizmet kusurunun varlığı "hizmetin kötü işlemesi", "hizmetin hiç işlememesi", "hizmetin geç işlemesi" hallerinde kabul edilmektedir. İdarenin hukuka aykırı bir işlem tesis etmesi ya da hukuka aykırı bir eylemde bulunması halinde "hizmetin kötü işlemesi" ve dolayısıyla hizmet kusuru söz konusu olacaktır.[147] Ancak bazı durumlarda kamu görevlilerinin hizmetle ilgili olmayan kusurlu tutum ve davranışları onların kişisel kusurunu teşkil edecek ve haksız fiil esaslarına göre (BK. m. 41 vd.) sorumluluklarına yol açacaktır. Ancak bu durumlarda, kamu görevlisinin tamamen hizmet dışındaki kusurlu tutum ve davranışı söz konusudur.

Kamu görevlilerinin hizmet içinde ve hatta hizmetle ilişkili kusurlu davranışları ise

---

[146] GÜNDAY, Metin, **İdare Hukuku**, Güncelleştirilmiş 8. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2003, s. 332.

[147] Age., s. 337.

gerek öğretide gerekse yargı içtihatlarında *"hizmet içindeki kişisel kusur"* olarak nitelendirilmiştir.[148]

"Hizmet içindeki kişisel kusur" dört durumda kabul edilmektedir. Bu durumlar, *kamu personelinin suç niteliğindeki davranışları, yargı kararlarına uymama, kamu görevlilerinin kötü niyetli davranması* ve *ağır kusur* halleridir.

Vergilendirme ilişkisinde, mükellefin özel yaşamının gizliliğinin, idare tarafından vergi denetimi (bilgi edinme yoları) esnasında denetim yetkilerini kullanırken -özellikle kolluk kapsamındaki yetkilerin kullanılması esnasında- gerek mükellefin vergilendirmeye ilişkin sırlarının vergi mahremiyeti ilkesine aykırı olarak açıklanması hallerinde, "hizmet içindeki kişisel kusur" hallerinden, "kamu personelinin suç niteliğindeki davranışı" söz konusu olacaktır. Şöyle ki; yoklama yetkisinde mevcut olan zapt yetkisinin kullanılmasında "hukuka aykırı el koyma", arama yetkisinin kullanılması esnasında meydana gelebilecek "hukuka aykırı arama" halleri TCK.'da birer suç olarak düzenlenmiştir. Ayrıca vergi mahremiyetini ihlal fiili de VUK. 362. maddesinde suç olarak düzenlenmiş olup, cezası konusunda TCK.'ya atıf yapılmıştır. Bu sebeple, vergilendirme ilişkisinde mükellefin özel yaşamının gizliliğini ihlal eden kamu görevlisinin kusuru "hizmet içindeki kişisel kusur" olarak kabul edilmek gerekir.

Ancak bilindiği gibi *hizmet içindeki kişisel kusur olarak kabul edilen durumların varlığı, idarenin hizmet kusurunu ve sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Çünkü idare kişisel kusur işleyen kamu görevlisini kendisi seçmiştir. Buna ilaveten idarenin kamu görevlisi üzerinde denetim ve gözetim ödevi vardır. İdare personelini eğitmek zorundadır. Bu nedenle kamu personelinin hizmet içindeki kişisel kusurlu davranışları, idarenin*

[148] Age., s. 388.

sayılan görevlerini yeterince yerine getirmediğini gösterir. Bu durumda vergilendirme ilişkisi kapsamında mükellefin özel yaşamının gizliliğini ve vergi gizliliğini hukuka aykırı olarak ihlal eden kamu görevlisinin kusuru hizmet içi kişisel kusurdur.

657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 13. maddesine göre "Kişiler kamu hukukuna tabi görevlerle ilgili olarak uğradıkları zararlardan ötürü, bu görevleri yerine getiren personel aleyhine değil, ilgili kurum aleyhine dava açarlar. Kurumun genel hükümlere göre sorumlu personele rücu hakkı saklıdır." Buradan çıkarılacak sonuç, kamu görevlilerinin görevleri ile ilgili kusurlu davranışları sonucu kişilere verdikleri zararlardan ötürü kamu görevlisi aleyhine değil, ilgili kurum aleyhine dava açılması gerektiğidir. 657 sayılı Kanunun 13. maddesinin öngördüğü bu sisteme "teminat sistemi" denmektedir. Bu sistem ile, idare edilenler için bir güvence getirilerek zararlarının olabildiğince çabuk karşılanması sağlanmak istenmiştir.

Ayrıca 1982 Anayasasının 129. maddesinin 5. fıkrasına göre, "Memurlar ve diğer kamu görevlilerinin yetkilerini kullanırken işledikleri kusurlardan doğan tazminat davaları, kendilerine rücu edilmek kaydıyla ve kanunun gösterdiği şekil ve şartlara uygun olarak ancak idare aleyhine açılabilir." Bu durumda vergi mahremiyetini ihlal suçunu işleyen kamu görevlisinin yol açtığı zarardan dolayı mükellef davasını idare aleyhine açacaktır. İdare de böyle bir dava sonucunda tazminat ödemeye mahkum edilirse ilgili kamu görevlisine rücu edebilecektir.

Vergi mahremiyetini ihlal suçunun işlenmesi sonucu zarar gören mükellefin idare aleyhine açacağı dava tam yargı davasıdır. İYUK. 2. maddesinin 1(b) bendine göre "İdari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar" tam yargı davası açabilirler. Tam yargı davasının en belirgin özelliği, idarenin eylemi, işlemi, ihmali gibi

nedenler sonucunda hakları muhtel olanların, idari yargı yerlerinde, yönetime karşı dava açarak, kendilerine yapılmış olan haksızlığın giderilmesini isteyebilmeleridir.[149]

Vergi mahremiyetini ihlal suçunu işleyen kamu görevlisinin fiilinden dolayı zarar gören mükellefin açacağı tam yargı davasının niteliği, idarenin mali sorumluluğuna dayanan tazminat davasıdır.

Tam yargı davalarında genel görevli yargı yeri idare mahkemeleridir. Genel olarak idarenin sorumluluğunu gerektiren davaların, idari yargı dışında adliye mahkemelerinde açılabilmesi için yasanın açık düzenlemesine gerek vardır.

İdari eylemlerden doğan tam yargı davalarında ön karara gerek vardır. Vergi mahremiyeti ihlal edilen mükellef, yasada öngörülen süre içinde idareye başvurarak alacağı ön karar üzerine tam yargı davası açabilir. Zira İYUK. 13. maddesine göre "İdari eylemlerden hakları ihlal edilmiş olanların dava açmadan önce, bu eylemleri yazılı bildirim üzerine veya başka suretle öğrendikleri tarihten itibaren bir yıl ve her halde eylem tarihinden itibaren beş yıl içinde ilgili idareye başvurarak haklarının yerine getirilmesini istemeleri gereklidir. Bu isteklerin kısmen veya tamamen reddi halinde, bu konudaki işlemin tebliğini izleyen günden itibaren veya istek hakkında altmış gün içinde cevap verilmediği takdirde bu sürenin bittiği tarihten itibaren dava süresi içinde dava açılabilir." Bu durumda vergi mahremiyeti ihlal edilen mükellef tam yargı davası açmadan önce bir ön karar almak durumundadır.

İdari Yargılama Usulü Kanununda yer alan "idari eylem" kavramını dar biçimde yorumlamamak gerekmektedir. Bir idari eylem veya bir idari sözleşmenin uygulanması şeklinde olmayan ve idarenin her türlü faaliyetlerinden veya hareketsiz kalmasından,

---

[149] GÖZÜBÜYÜK, Şeref, **Yönetsel Yargı**, Güncelleştirilmiş 19. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2004, s. 264.

araçlarından vb. doğan zararları idari eylem kavramı içinde düşünmek gerekir.[150] İdari eylem kavramının dar biçimde yorumlanması halinde idarenin verdiği bir çok zararın tam yargı davasının dışında kalması tehlikesi ile karşı karşıya kalabiliriz.[151]

Vergi idaresinde yer alan kamu görevlisinin vergi mahremiyetini ihlal fiili, ceza hukuku kapsamında suç olmasının yanında, aynı zamanda bir idari eylem niteliğindedir. Bu açıdan, bu fiil nedeniyle zarar gören mükellefin idare aleyhine tam yargı davası açabileceğinde kuşku olmamak gerekir.

Yetenek yönünden, gerek "davada taraf olma yeteneği" gerek "dava açabilme yeteneği" yönünden tam yargı davalarına genel kurallar uygulanır. Medeni haklardan yararlanma ve medeni hakları kullanma yeteneği olan ve vergi mahremiyeti kapsamında yer alan ihlal fiilinden zarar gören kişiler tam yargı davası açabileceklerdir.

Hak ihlali yönünden, tam yargı davası açabilmek için bir hakkın ihlal edilmiş olması gerekmektedir. Vergi mahremiyetini ihlal suçunu işleyen kamu görevlisi, mükellefin yahut vergi mahremiyeti kapsamındaki diğer kişilerin, vergi mahremiyetlerinin korunması hakkını ihlal etmektedir.

İdari eylemlerden doğan tam yargı davalarında, dava, idari eylemden doğan zararı ödemeyi reddeden ita amiri durumunda olan idari kuruluşa karşı açılır. Davalı yönetimin yanlış gösterilmesi halinde, yanlışlığı idari yargı yeri kendiliğinden düzeltir.

İdari eylemlerden hakları ihlal edilmiş olanların, durumu öğrendikleri andan itibaren bir yıl ve her halde eylemin yapıldığı tarihten itibaren beş yıl içinde idareye başvurarak haklarının yerine getirilmesini istemeleri, yani bir ön karar almaları

---

[150] GÖZÜBÜYÜK, Ş., age., s. 275.

[151] Age., s. 275.

gerekmektedir. Gerçek veya zımni ön karar alındıktan sonra dava açma süresi işlemeye başlar. Ön karar alınmadan tam yargı davası açılırsa, idari yargı yeri dava dilekçesini "idari merci tecavüzü" nedeni ile idari kuruluşa gönderecektir. Vergi mahremiyeti ihlal edilen kişi, yukarıda belirtilen usul ve sürelere uyarak tam yargı davası açmak suretiyle zararının karşılanmasını devletten talep edecektir.

İdare hukuku, diğer hukuk dallarından farklı olarak iki usul alanına sahiptir. Bunlar idari usul ve idari yargılama usulüdür. İdari yargı, bireyin korunmasında "olaydan sonra" konumunda olup, ihlal meydana geldikten sonra olayın izleri silinmeye çalışılmaktadır. İdari usul ise "olaydan önce" konumdadır. İdari usul ihlalin meydana gelmesini önler konumdadır. Ne yazık ki, hak ihlali meydana geldikten sonra, bireyin idari eylem dolayısıyla uğradığı zararın tazminatla giderilebilmesi, çoğu zaman çok güç ve hatta imkansız olabilmektedir. Özellikle manevi zararlarda durum böyledir. Şöyle ki; vergi mahremiyetinin korunması hakkı ihlal edilen bir mükellefin şeref ve haysiyetine yahut ticari itibarına gelen zararı tazminatla karşılamak neredeyse imkansızdır. İdari usul, bu bağlamda "idarenin mükemmel ve tam işleyişinin sağlanması" yanında "bireyin korunması" nı ikinci büyük amaç ve değer olarak içinde barındırmaktadır.[152] Bu bağlamda idari usule ve kişisel verilerin korunması hususuna daha fazla önem verilmesi gerekmektedir.

Böylelikle hem bireyin korunması açısından, vergilendirme ilişkisinde özel yaşamın gizliliğine yönelik ihlallerin meydana gelmesinden önce engellenmeleri bir miktar sağlanabilecektir, hem de bu kapsamda vergi mahremiyeti ihlallerinden kaynaklanan tazminat yükü hafifleyecektir.

---

[152] AKILLIOĞLU, Tekin, age., s.1.

VI. SON BİR HUKUKİ ÇARE - AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİ KAPSAMINDA ÖZEL YAŞAMIN GİZLİLİĞİNİN KORUNMASI VE BİREYSEL BAŞVURU HAKKI

3 Eylül 1953 tarihinde yürürlüğe giren Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ni Türkiye 10 Mart 1954 tarihinde onaylamış ve 28 Ocak 1987 tarihinde bireysel başvuru hakkını tanımıştır.

Bu sözleşmenin temel özellikleri şunlardır:[153]

-Sözleşme bireyi de uluslar arası hukukta hak sahibi yapmıştır.

-Sözleşmenin belkemiği bireysel başvuru hakkıdır.

-Devlet başvurusu ortaklaşa güvence olarak öngörülmüştür.

-Sözleşmenin sağladığı güvence ikincildir. Yani ulusal mercileri atlayarak Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne başvurmak mümkün değildir. Ayrıca uluslar arası güvence ulusal makamların kararlarını ortadan kaldırıcı nitelikte değildir. Tespit edici niteliktedir.

-Sözleşme ile sağlanan haklardan yabancılar da yararlanır.

-Sözleşme devletlerin çekince koymak hakkını sınırlandırmıştır.

AİHS.'ye göre uluslararası koruma, "devlet başvurusu"(m. 33) ve "bireysel başvuru"(m. 34) olmak üzere iki türlüdür. Konumuzu ilgilendiren başvuru türü bunlardan "bireysel başvuru" dur. AİHM.'e başvurma hakkı, kişilere, hükümet dışı kuruluşlara ve insan topluluklarına tanınmıştır.

Sözleşmede belirtilen haklar arasında "özel yaşantıya ve aile yaşantısına, konut ve haberleşme özgürlüğüne saygı hakkı" ve "özgürlük ve kişi güvenliği hakkı" sayılmıştır.

---

[153] CENGİZ, Mehmet, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Bireysel Başvuru Hakkı, Ankara Barosu İnsan Hakları Kurulu, Ankara Barosu Yayınları, 6. Baskı, Ocak 2004, s. 8.

AİHM.'ne başvurabilmek için öncelikle iç hukuk yollarının tüketilmiş olması gerekmektedir. Bunun yanında ilgili, iç hukuk yollarına başvururken, hiç değilse öz olarak, yakınılan davranışın sözleşmeye aykırı olduğunu ileri sürmüş olmalıdır. Son olarak iç hukuk yolları tüketildikten sonra altı ay içinde AİHM.'ne yazılı olarak başvurulmalıdır. Bu süre hak düşürücü süredir.

VUK. 5. ve 362. maddeleri kapsamında kamu görevlisinin vergilendirme ilişkisinde özel yaşamın gizliliğine aykırı fiilinden zarara uğrayan yasada sayılı kimseler ve özellikle mükellef, iç hukuk yollarını tüketmiş olması koşuluyla AİHM.'ne bireysel başvuru hakkına sahiptir. Bu başvuru iç hukuk yollarını tükettikten itibaren altı ay içinde yazılı olarak yapılmalıdır.

SONUÇ

Hukuk devleti ilkesi, kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasını gerektirmektedir. 1982 Anayasası'nda yer alan temel hak ve özgürlüklerden özel yaşamın gizliliği, vergilendirme yetkisine karşı duyarlıdır.

Beyannamelerde bildirilen hususların gerçeğe uygun olup olmadığı vergi idaresi tarafından yapılacak bir araştırma ve denetim sayesinde anlaşılabileceğinden, vergi idaresine bu konuda araştırma ve denetim yetkisi tanınmaktadır. Vergi idaresi, denetim yetkilerini kullanırken mükellefin gerek özel hayatına gerek meslek ve sanatına veya ticari muamelelerine ait sırlarını öğrenebilmektedir.

Kanımızca, yoklama yetkisinin, mükellefin özel yaşamının gizliliğinin korunması hakkı yönünden sınırlandırılmasında, sakıncalı bir durum mevcuttur. VUK m. 127/c bendinde yer alan, yoklama memurlarının belgeleri zapt yetkisini, CMK m. 127 kapsamında kullanmaları gerekmektedir. Bu noktada CMK. m. 127'nin öngördüğü düzenlemeye paralel olarak, yoklama memuru hakim kararı üzerine veya gecikmesinde sakınca bulunan hallerde cumhuriyet savcısının, cumhuriyet savcısına ulaşılamadığı hallerde ise kolluk amirinin yazılı emri ile yoklama memuru zapt işlemini gerçekleştirebilmelidir. Ayrıca CMK m. 127'nin 4. fıkrasına paralel olarak bireyin hakime itiraz edebilmesi hususunun da kabulü gerekmektedir.

İnceleme yetkisi bağlamında da mevzuatımızda eksiklikler mevcuttur. Şöyle ki; incelemenin işyerinde yapıldığı hallerde, inceleme yapılırken sadece defter ve belgelerin incelenmesi ile yetinilmemesi ve aramaya varacak derecede maddi kontroller yapılması durumunda artık "arama yetkisinin kullanılması" söz konusu olacağından, vergi idaresinin inceleme adı altında arama yapacağı hallerde VUK.'un aramaya ilişkin hükümlerinin

uygulanması Anayasanın özel yaşamın gizliliğini düzenleyen 20. maddesi açısından daha uygun olacaktır.

Ceza yargılaması hukukunun delil toplama araçlarından biri olan arama, vergi usul hukukunda da yer almaktadır. Nitekim VUK. arama ile ilgili olarak hakkında hüküm bulunmayan durumlar için CMK.'ya açık yollamada bulunmaktadır. Aramanın amacı dışına taşırılması, kişi haklarını zedeleyici şekilde icra edilmesi ve bu yolla elde edilen özel bilgilerin dışarıya sızması gibi haller, TCK. kapsamında suç teşkil edecek ve idarenin sorumluluğunu doğurabilecektir. Zira, personelini yeterli düzeyde eğitmeyen, yeterli ve etkili bir denetim gerçekle sürmeyerek bu tür olayların meydana gelmesini önleyici tedbirleri almayan idarenin hizmet kusurunu kabul etmek gerekir.

Vergi mahremiyeti müessesesine yasa koyucu büyük önem vermiş ve vergi mahremiyeti düzenlemesine aykırı davranılmasını ceza mahkemesinde yargılanacak bir suç olarak düzenlemiştir. Vergi idaresinde yer alan kamu görevlisinin vergi mahremiyetini ihlal fiili, ceza hukuku kapsamında suç olmasının yanında, aynı zamanda bir idari eylem niteliğindedir. Bu açıdan, kanımızca, bu fiil nedeniyle zarar gören mükellefin, idare aleyhine tam yargı davası açabileceğinde kuşku olmamak gerekir. Mükellefin, iç hukuk yolarını tükettikten sonra Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne bireysel başvuruda bulunma imkanı da unutulmamalıdır.

Mükelleflerin kişisel yararını koruma amacını taşıyan vergi mahremiyetinin koşulsuz korunması söz konusu olamamakta, kamusal yararın zarar görmemesi için bu müesseseye bazı sınırlamalar getirilmektedir. Bu nedenle kişisel yararın korunması için gerekli olan vergi mahremiyetinin, kamusal yararın korunması için, ancak ve sadece gerekli olduğu ölçüde sınırlandırılması hassasiyet ve titizlikle üzerinde durulması gereken

bir husustur.

Bilgi Edinme Kanununun 23. maddesinde "Ticari Sır" başlığı altında yer alan ticari ve mali sırların, bu kanun kapsamında olmadığı belirtilmiş ve böylece, ticari amaçlarla ticaret erbabının söz konusu bilgileri birbirleri aleyhine kullanmalarının önüne geçilmiştir. Bir başka deyişle, vergi mahremiyetine ilişkin hüküm, Vergi Usul Kanununda yer aldığı gibi, Bilgi Edinme Hakkı Kanununda da yer almaktadır. VUK.'da sayılmış olan istisnaların dışında, vergi mahremiyeti kapsamına giren hususların kamuya ve üçüncü şahıslara açıklanması yasaklanmıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 5. maddesinde yer alan vergi mahremiyeti, Bilgi Edinme Kanunu açısından da korunmaktadır.

BİBLİYOGRAFYA

KİTAPLAR

AKDOĞAN, Abdurrahman, **Vergi İncelemesi**, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, Yayın No: 127, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları, No: 8, Kalite Matbaası, Doktora Tezi, Ankara, 1979.

AKTAN, Coşkun Can-**DİLEYİCİ,** Dilek **SARAÇ,** Özgür, **Vergi, Zulüm ve İsyan**, Phoenix Yayınevi, Birinci Baskı, Ankara, Eylül, 2002.

BİLİCİ, Nurettin, **Vergi Hukuku -Genel Hükümler- Türk Vergi Sistemi (5228 Sayılı Kanunla Yapılan Değişikliklerle İşlenmiş)**, Güncellenmiş 8. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2004.

CENGİZ, Mehmet, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Bireysel Başvuru Hakkı**, Ankara Barosu İnsan Hakları Kurulu, Ankara Barosu Yayınları, 6. Baskı, Ocak 2004.

ERGİNAY, Akif, **Kamu Maliyesi -Kamu Gelirleri-Kamu Giderleri-Devlet Bütçesi-Kamu Borçları-Maliye Politikası**, Gözden Geçirilmiş ve İşlenmiş 16. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1998.

GÖZÜBÜYÜK, Şeref, **Yönetim Hukuku**, Turhan Kitabevi Yayınları, 13. Bası, Ankara, Mart, 2000.

GÖZÜBÜYÜK, Şeref, **Yönetsel Yargı**, Güncelleştirilmiş 19. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2004.

GÜNDAY, Metin, **İdare Hukuku**, Güncelleştirilmiş 8. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2003.

Hesap Uzmanları Kurulu, Denetim -İlke ve Esasları- Vergi Denetimi-Bağımsız Denetim- İç Denetim- Mali Tablolar Denetimi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Yıldız Ofset Yayıncılık, İstanbul, Nisan, 1999.

İZGİ, Ömer, **Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Yorumu -Madde Gerekçeleri, Anayasa Mahkemesi Kararları, Bilimsel Görüşler-** Cilt I, Madde 1-78, Ankara, 2002.

KARAKOÇ, Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 3. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004.

OĞUZ, Fuat, **Mülkiyet Hakları "Bir Ekonomik Analiz"** Roma Yayınları-1, 1. Baskı, Ankara, Kasım, 2003.

ÖNCEL, Mualla- **KUMRULU,** Ahmet- ÇAĞAN Nami, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Son Değişiklikleri İşlenmiş 13. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, Eylül, 2005.

ÖZBALCI, Yılmaz, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1988.

ÖZBEK, V. Özer, **Ceza Muhakemesi Hukukunda Koruma Tedbiri Olarak Arama**, Seçkin Yayınevi, 1. Baskı, Ankara, Mayıs, 1999.

ÖZBUDUN, Ergun, **Türk Anayasa Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 7. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2003.

SOYASLAN, Doğan, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2005.

SOYASLAN, Doğan, **Ceza Hukuku Özel Hükümler**, Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2005.

TEZİÇ, Erdoğan, **Anayasa Hukuku (Genel Esaslar)**, Beşinci Bası, İstanbul, 1998.

TOROSLU, Nevzat, **Ceza Hukuku**, Savaş Yayınları, Ankara, 2004.

TOROSLU, Nevzat, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, Savaş Yayınları, Ankara, Ekim 2005.

TOROSLU, Nevzat, **Ceza Hukuku Özel Kısım**, Savaş Yayınları, Ankara, Ekim, 2005.

MAKALELER

AKILLIOĞLU, Tekin, "İdari Usul ve Kişisel Verilerin Korunması", www.idare.gen. tr/akillioglu-idariusul.htm (11 Ağustos 2004).

AYDIN, Vahdettin, "1982 Anayasası Çerçevesinde Özel Yaşamın Gizliliğinin Korunması" 198. **Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Y. 1998, S. 3 (Güz).

ÇELİKTAŞ, İlyas, "Vergi Mahremiyetinin Kapsamı", **Mali Hukuk Dergisi**, Yıl: 1997, S. 67.

DOĞRUSÖZ, M. Ezhan, "Vergi Hukukunda Arama", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 11, S. 132, Aralık 2003.

ERDEM, Osman, "Vergi Mahremiyeti ve İhlali", **Maliye Postası Dergisi**, 1 Kasım 2000.

İMRE, Zahit, "Şahsiyet Haklarından Özel Hayatın Korunmasına İlişkin Meseleler", **İÜHFM**, C. 39, İstanbul, S. 1-4 (1974).

KANETİ, Selim, "Vergi Usul Kanunu'nda Yapılan Değişikliklerle Vergi İdaresine Tanınan Yetkilerin Değerlendirilmesi", **İktisat ve Maliye Dergisi**, C. XXXIII, S. 3, Haziran, 1986.

KARAKIŞ, Şerafettin, "Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 227, Temmuz, 2000.

NAZALI, Ersin, "Türkiye ve ABD Mevzuatlarına Göre Vergi Mahremiyeti ve Bilgi Edinme Hakkı", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 279, Kasım 2004.

PALAMUT, Mehmet E., "Vergi Mahremiyeti ve Yüzsüzler", **Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**, 01.02.1993, S. 1-2.

PEHLİVAN, Yafes, "Vergi Mahremiyeti ve Bilgi Edinme Kanunu", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 194, Kasım, 2004.

SABAN, Nihal, "Anayasa ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi İle Bir Vergi Hukuku Kavramını Okumak: Arama", **Polis Dergisi**, Sayı 36, Temmuz/Ağustos/Eylül 2003.

SEVİĞ, Veysi, "Vergi İncelemesi", **İktisat ve Maliye Dergisi**, C. XXXII, S. 3, Haziran, 1985.

SONSUZOĞLU, Elif, "Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı, 141.

YALTI, Billur, "Kurumlar Vergisi Kanununun Yenisi: Peşin Fiyat Sözleşmeleri", **Vergi Sorunları Dergisi**, Aralık, 2006, S. 219.

YILDIZ, Ali Kemal, "Mevzuatımızdaki Son Değişiklikler ve Özellikle Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği Çerçevesinde Arama ve Uygulaması", **Polis Dergisi**, Sayı, 36, Temmuz/Ağustos/Eylül, 2003.

ÖZET

Bu tezin konusu, vergilendirme ilişkisinde özel yaşamın gizliliğidir. Tez, giriş ve sonuç bölümü dışında iki bölümden oluşmaktadır. Giriş bölümünde konunun takdimi ve çalışma planına yer verilmiştir.

Birinci bölümde vergilendirme yetkisinin temel hak ve özgürlükler açısından sınırlandırılma sebepleri hazine ve birey yararı yönünden irdelenmiş ve sınırlamanın hukuki dayanakları üzerinde durulmuş ve vergilendirme yetkisinin özel yaşamın gizliliğinin korunması açısından sınırlandırılması Anayasa ve vergi hukuku kapsamında incelenmiştir. Bu bağlamda vergi denetiminde özel yaşamın gizliliğinin korunması incelenmiştir. İkinci bölümde ise özel yaşamın gizliliğinin korunması vergi mahremiyeti ilkesi bağlamında incelenmiştir.

Sonuç bölümünde ise, özel yaşamın gizliliğinin vergilendirme yetkisine karşı duyarlı olduğu ve bu yetkinin Anayasada yer alan temel hak ve özgürlükler ve ilgili mevzuat ile sınırlandırıldığı ifade edilmiştir.

ABSTRACT

The subject of this thesis is taxation relation and secrecy of private life. This thesis composed of preamble, two sections and the conclusion part. Presentation of the subject and the work plan are in the preamble part.

In the first section, the reasons of restriction of taxing power in the fundamental rights and liberties are explicated from the point of view of exchequer interest and private interest and legal basis of restriction is studied and restriction of taxing power in the vindication of secrecy of private life is analyzed in the scope of constitution and tax law. In this context, vindication of secrecy of private life in tax audit is studied. In the second section, protection of secrecy of private life is studied in the context of tax confidence.

In the conclusion part, it is stated that secrecy of private life is sensitive to taxing power and this power is restricted by fundamental rights and liberties that qualified in constitution and relevant legislation.

EK

Bu tez, Vergi Usul Kanununun 362. maddesinde vergi mahremiyetinin ihlali halinde verilecek cezayı belirleyen ve 08.02.2008 tarihinde 5728 sayılı Kanunun 278. maddesiyle yürürlüğe giren değişiklik yapılmadan önce hazırlanarak Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'ne teslim edilmiştir. Bu bağlamda tezin 44. sayfası ile 65. ve 69. sayfaları arasında bahsedilen vergi mahremiyetinin ihlali halinde verilecek ceza ile ilgili yasa boşluğuna ilişkin sorun, söz konusu yasa değişikliği ile çözüme kavuşmuş bulunmaktadır. Şöyle ki; VUK.'nun 362. maddesi "Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanununun 239. maddesi hükümlerine göre cezalandırılır." şeklinde değiştirilmiştir. TCK.'nın "Ticari Sır, Bankacılık Sırrı veya Müşteri Sırrı Niteliğindeki Bilgi veya Belgelerin Açıklanması" başlıklı 239. maddesinde ise vergi mahremiyetini ihlal suçunun cezası bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası olarak düzenlenmiştir. Ayrıca tezin 65. ve 69. sayfaları arasında değinilen VUK.'nun 5. maddesinde, 5728 sayılı Kanunun 08.02.2008 tarihinde yürürlüğe giren 272. maddesiyle değişiklik yapılmıştır. 5. maddeye eklenen son fıkraya göre "Açıklanan bu bilgiler esas alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez." Bu değişiklik ile "Açıklanan bu bilgiler ele alınarak, mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez. Aksine hareket edenler hakkında TCK.'nın 480, 481 ve 482. maddelerindeki cezalar üç misli olarak hükmolunur." hükmü yürürlükten kaldırılmıştır. Bir başka deyişle bu kurala aykırı hareket edilmesi halinde uygulanacak suç ve ceza bakımından mülga TCK.'nın 480 ilâ 482. maddelerine yapılan atıflara madde metninde yer verilmemiştir. Nitekim maddede yazılı kurallara aykırılık teşkil eden fiiller 5237 sayılı TCK'da yaptırım

bakımından suç olarak düzenlendiğinden bu suça özgü unsurların gerçekleşmesi halinde TCK'nın ilgili madde hükümlerinin uygulanması mümkün olabilecektir. Ancak, bu maddelerde suç karşılığı öngörülen yaptırımlar bakımından maddenin düzenlemeden önceki şeklinde yer alan "cezanın artırımlı uygulanması" bundan sonra mümkün olmayacaktır.