VERGİ MAHREMİYETİNİ İHLAL SUÇU[*]

Dr. Öğr. Üyesi Mehmet KÜÇÜKKAYA[**]

ÖZET

Vergilendirme, kural olarak bireyin temel hak ve özgürlüklerine müdahaleyi gerektirir. Vergi salma ve alma tekelini kanunlar çerçevesinde elinde bulunduran devlet karşında bireylerin de birtakım güvencelere ve koruma önlemlerine sahip olması, hukuk devleti olmanın bir gereğidir. Vergilendirme sürecinin doğru, etkin ve verimli bir biçimde neticelenebilmesi, bu sürece tesir eden bilgi ve belgelere ulaşılmasına ve kayıt altına alınmasına bağlıdır. Buna ise vergi mevzuatı çerçevesinde ya vergi ödevlilerinin şekli ve maddi ödevlerini yerine getirmesiyle ya da vergi idaresinin yaptığı denetimlerle ulaşılmaya çalışılır. Ulaşılan ve ilgiler açısından mahrem kabul edilen kimi kişisel ve ticari bilgilerin, vergilendirme amacı dışında kullanılması, ifşa edilmesi, sahipleri açısından maddi veya manevi zararlara sebebiyet verebileceği gibi, vergi idaresine olan güvenin azalmasına ve kamu düzeninin de bozulmasına neden olabilir. Mükellef hakları arasında sayılan ve ilgililer açısından bir koruma kalkanı oluşturan vergi mahremiyetinin ihlali hükümleri, Vergi Usul Kanunu'nda (VUK md.362) suç olarak düzenlenmiş, yaptırımını ise yaptığı atıf ile Türk Ceza Kanunu'na (TCK md.239) bırakmıştır. Bu çalışma, vergi mahremiyetinin kapsamını, bu yükümlüğe uymak zorunda olanları, ihlal biçimlerini, suç oluşturması hasebiyle suç genel teorisi çerçevesinde bu suçun unsurlarını ve özel görünüş şekillerini ilgili kanun hükümleri ve öğreti kapsamında ele alarak tespit etmek ve değerlendirmelerde bulunmaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Mahremiyeti, Vergi Suçu, Suçun Unsurları, Sırrın İfşası ve Kullanılması, Yaptırım.

---

[*] DOI: 10.33432/ybuhukuk.1104065 – Geliş Tarihi: 15.04.2022 – Kabul Tarihi: 29.07.2022.

[**] Harran Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı, mkkaya@harran.edu.tr, ORCID: 0000-0002-0254-4656.

THE OFFENSE ON BREACH OF TAX PRIVACY

ABSTRACT

Taxation, as a rule, requires interference with the fundamental rights and freedoms of the individual. Therefore, individuals should have certain assurances and protection measures against the state that has a monopoly on imposing and collecting taxes under the law is a requirement of the state of law. Resulting in the tax process in a correct, effective, and efficient manner depends on accessing and recording information and documents affecting this process. Reach for this situation is either by the taxpayers' formal and material duties or by the tax audits carried out by the tax administration within the tax legislation. The use and disclosure of certain personal and commercial information that is accessed and considered confidential by those for purposes other than taxation may cause material or moral damages and even lead to a decrease in trust in the tax administration and deterioration of public order. Provisions of the breach of tax privacy -rank among the taxpayers' rights and constitute a shield of protection on relevant- are regulated as a crime in the Tax Procedure Law (TPL art. 362), and its sanction is left to the Turkish Criminal Law (TCL art. 239). This study determines and evaluates the scope of tax privacy, those who have to comply with this obligation, forms of breaches, elements of this crime, and its unique appearance within the general theory of crime as it constitutes a crime by considering it within the scope of the relevant law provisions and doctrine.

Keywords: Tax Privacy, Tax Offense, Elements of Crime, Disclosure and Use of Secret, Sanction.

GİRİŞ

Devletin, anayasal olarak ve bunun paralelinde kanunlar çerçevesinde yüklenmiş olduğu sosyal, ekonomik ve kamusal fonksiyonlarını ve hedeflerini gerçekleştirebilmesi, yeterli mali kaynaklara sahip olmasıyla orantılı ve olanaklıdır. Devlet, yeraltı ve/veya yerüstü kaynaklar açısından zengin değilse bu mali kaynağı kural olarak vergiler ile finanse etmeye çalışır. Egemenlik hakkına dayanarak ve tek taraflı olarak vergi salma/alma yetkisini elinde bulunduran devlet[1], bunu anayasa (kural olarak Any. md. 73, 167) ve vergi kanunları kapsamında gerçekleştirir. Vergilendirme yetkisi, devlete sadece bazı haklar değil, aynı zamanda uymak zorunda olduğu kimi ödevler ve sorumluluklar da yükler[2]. Devletin hukuki ve fiili güç kullanma tekelinin tipik örneğini oluşturan vergilendirme ilişkisinde, karşı tarafta yer alan vergi ödevlilerinin (mükellef ve/veya vergi sorumlusu) de bir takım hak ve güvence önlemlerine sahip olması[3], hukuk devleti olmanın bir gereğidir[4].

Vergilendirme sürecinin doğru, etkin ve verimli bir biçimde gerçekleştirilebilmesi, hukuki ve teknik alt yapının sağlam kurgulanması ve bunun uygulanmasına bağlıdır[5]. Vergilerin ilgili kanunları çerçevesinde doğru ve etkin bir şekilde tespiti ve tahsili, mükelleflerin ve/veya vergi sorumlarının mali iş ve işlemlerinin, vergilendirmeye tesir eden hususların kayıt altına alması veya bunların ortaya çıkarılmasıyla mümkündür. Buna ise ya kural olarak beyan esasına dayanan Türk Vergi Sistemimize hâkim olan kurallar çerçevesinde vergi ödevlilerince verilen beyannameler veya bilgilendirmelerle

---

1 **Çağan, Nami** (1982) Vergilendirme Yetkisi, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, s.3; **Öncel, Mualla/Kumrulu, Ahmet/Çağan, Nami/Göker, Cenker** (2019) Vergi Hukuku, 28. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, s.39; **Turan, Salih** (1993) Vergi Teorisi ve Politikası, 5. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, s.19; **Karakoç, Yusuf** (2019b) Genel Vergi Hukuku, 2. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, s.78.

2 **Çağan**, s.6.

3 **Solak Akman, İnci** (2012) "Vergi Mahremiyetini İhlal", (Doktora), Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.1.

4 **Bayraklı, Hasan Hüseyin** (2011) Vergi Suç ve Kabahatleri, 2. Baskı, Afyonkarahisar, Celepler Matbaacılık, s.73.

5 **Arslan, Çetin** (2013) "Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu (VUK md. 362), Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, C:3, S:2, s.16.

ya da vergi idaresince yapılan denetim ve incelemelerle ulaşılmaya çalışılır. Vergilendirme sürecinde mükellefler, sorumlular veya bunlarla ilgili kimi bazı kişi ve kurumlar[6], gerek vergi kanunları gerekse de diğer mevzuattan kaynaklanan çeşitli yükümlülükler nedeniyle bazı kişisel, ticari ve mali verilerini/istenilen kişilere ait verileri, vergi idaresine bildirmek/paylaşmak durumundadır. Öte yandan vergi idaresi de çeşitli kayıt ve bilgi kaynaklarından ya da kendisinin yapmış olduğu çeşitli denetim ve incelemeler kapsamında bu verilere ulaşabilmektedir. Zira ödenmesi gereken verginin tam ve doğru bir şekilde tespiti ve tahsili için mükellef veya vergi sorumlusunun iş ve işlemleri, işyerleri, mali durumları, servetleri gibi ticari bilgilerle, kişisel veya ailevi kimi

---

[6] Bu hususla ilgili olarak "***Bilgi verme***" kenar başlıklı VUK'un 148'inci maddesinde: "*Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların istiyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar.*

Bilgiler yazı veya sözle istenilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile tekit ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur. Bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez.

Memleket dışı imtiyazlarından faydalanan yabancı Devlet memurları bilgi verme mecburiyetine tabi olamazlar.";

"***Devamlı bilgi verme***" kenar başlıklı VUK'un 149'uncu maddesinde*: "Kamu idare ve müsseseleri (Kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dahil) ile gerçek ve tüzelkişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasılalarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar.*";

"***Ölüm vakalarını ve intikalleri bildirme***" kenar başlıklı VUK'un 150'nci maddesinde*: "Aşağıda yazılı resmi makamlarla gerçek ve tüzel kişiler, her ay muttali oldukları ölüm vakaları ile intikalleri ertesi ayın 15 inci günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdurlar.*

1. Sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları;

2. Yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar (Memur oldukları yerde ölen Türk tebaasının soyadı, adı ve sıfatları ile Türkiye'deki ikametgahlarını Maliye Bakanlığına bildirirler);

3. Mahalle ve köy muhtarları (Kendi mahalle veya köylerinde ölenleri bildirirler);

4. Banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler (Mevduat, şirket hissesi, emanet para ve eşya veya sair suretle alacak sahiplerinden birinin ölümü halinde, ölenin soyadını, adını, alacağının nev'ini ve miktarını bildirirler)." hükümleri yer almaktadır.

verilerinin bilinmesini gerektirmektedir[7]. Vergi mevzuatı çerçevesinde elde edilen veya ulaşılan bu bilgilerin/verilerin, amacı dışında kullanılması, bunlardan maddi veya manevi yarar sağlanması, üçüncü kişilere açıklanması veya üçüncü kişilerce öğrenilmesi, verilerin sahipleri açısından maddi ve/veya manevi zarara neden olabilir ya da zarar tehlikesi doğurabilir[8]. Bu itibarla vergisel faaliyetleriyle ilgili olarak birçok sırrını veya gizli kalması gereken bilgilerini, mevzuat çerçevesinde vergi idaresine vermek zorunda kalan veya bunlara ulaşılan vergi ödevlisinin, temel hak ve özgürlüklerinden birini oluşturan özel hayatın gizliliğine uymak (Any. md. 20) ve bu bağlamda vergi mahremiyeti kapsamındaki hususları üçüncü kişilere karşı korumak, hukuki güvencelere bağlamak devlete yüklenen ödevlerdendir[9].

Vergi mahremiyeti, kural olarak beyan esasına dayalı vergi sistemimizde, vergi ödevlilerinin vergi dairelerine vergisel durumlarına tesir eden bilgilerin amacı dışında kullanılmayacağına güven duymalarının ve bu sayede de doğru beyanda bulunmalarını sağlamak amacıyla getirilmiş bir düzenleme olup[10], devlet tarafından vergi ödevlilerine sunulan bir güvence ve mükellef hakkıdır[11]. Zira bilgilerinin korunamayabileceğinden endişe duyan vergi ödevlilerinin, vergilendirme sürecinde vergi idaresi ile iş birliğine gitmemesi ve bu verilerini paylaşmaktan çekinmesi söz konusu olabilir[12]. Kanun koyucu, özelde mükellef verilerini/haklarını, genelde kamu düzenini/yararını sağlamak, vergi idaresine olan hukuki güveni devam ettirmek ve mükellefin tereddütlerini gidermek

---

7 **Arslan**, s.16.

8 **Taş, Fatma** (2007) "Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu ve Değerlendirilmesi", (Doktora), Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.41; **Arslan**, s.16.

9 **Bayraklı**, s.73; **Arslan**, s.16.

10 **Taş**, s.41-42; **Kara, Seyfettin** (2017) "Vergi Mahremiyeti Kapsamına Giren Hususların Yargı Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi", Türkiye Adalet Akademileri Dergisi (TAAD), S: 32, s.271.

11 **Kuzucu Yapar, Burcu** (2021) "Bir Suç Olarak Vergi Mahremiyetinin İhlali", Maliye Çalışmaları Dergisi, S: 65, s.71; Gelir İdaresi Başkanlığı da yayımlamış olduğu Mükellef Hakları ve Ödevleri Rehberi'nde vergi mahremiyetini mükellefin Özel Hakları (Vergi Kanunlarında Yer Alan Hakları) arasında saymaktadır. Bak., **Gelir İdaresi Başkanlığı** (2014) Mükellef Hakları ve Ödevleri Rehberi, Yayın No:185, Ankara, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, s.8.

12 **Kuzucu Yapar**, s.73.

amacıyla bir yerde güvenlik ve koruma kalkanı olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) vergi mahremiyetini (VUK md. 5) ve bunun ihlali suçunu (VUK md. 362) düzenlemiştir. Vergi mahremiyetinin, VUK'un başlangıç maddeleri arasında yer alıyor olması, vergi ödevlileriyle iş birliği üzerine kurgulanan vergi sistemimizin önemli bir unsurunu oluşturduğunu ve vergilendirme sürecinde azami dikkat edilmesi gereken noktalardan biri olarak kabul edildiğini göstermektedir[13].

Bu çalışmada, anayasada güvence altına alınan özel hayatın (kişisel/ticari verilerin) gizliliğinin, vergi hukukunda bir görünümü/yansıması olan vergi mahremiyeti ve ihlali suçunun kapsamı, korunan hukuki değer, mağdur ve failleri, suçun unsurları ve hukuka uygunluk durumları, kanun ve öğreti bağlamında ortaya konulup bir takım tespit ve değerlendirmelerde bulunulacaktır.

I. VERGİ MAHREMİYETİ KAVRAMI

Mahremiyet, Arapça kökenli "mahrem" kökünden türetilmiş bir sözcük olup, dilimizde, "gizlilik, gizli olma durumu" anlamında kullanılmaktadır[14]. Mahremiyet, kişinin özelini oluşturan, başkalarından gizlediği, bilinmesini istemediği, kendi dünyasındaki duygu, düşünce ve sırların toplamıdır. Günlük yaşamda yerini alan bu kavram, hukukun farklı ana dallarında da yer bulmuş, yasal temellere dayandırılmış ve koruma altına alınmıştır. Bu koruma alanlarından biri de vergi hukukudur.

Vergi mahremiyetine ilişkin kanuni düzenleme, 213 sayılı VUK'un "Vergi mahremiyeti" kenar başlıklı 5'inci ve "Vergi mahremiyetinin ihlali" kenar başlıklı 362'nci maddelerinde yer almaktadır. Mezkûr maddelerde vergi mahremiyetinin tanımı yapılmış değildir. 213 sayılı VUK'tan önce yürürlükte bulunan 5432 sayılı VUK'un vergilendirmeyle ilgili gerekçesinde, "*Vergi mahremiyeti, her ne suretle olursa olsun, vergi tatbikatı dolayısıyla öğrenilen ticari ve şahsi sırların mutlaka gizli kalacağını ifade eder.*" biçiminde

[13] **Erdem, Tahir** (2005) "Vergi Mahrem mi?", E-Yaklaşım Dergisi, S: 27, s.37.

[14] <https://sozluk.gov.tr/>, s.e.t.10.02.2022.

tanımlanmaktadır[15]. Vergi mahremiyetini, vergi ödevlilerine ait bazı bilgilerin gizliliğinin korunmasına yönelik olarak tesis edilmiş, "vergide gizlilik"[16], "vergi ile ilgili gizlilik"[17] şeklinde ifade edilebilir. Vergide gizlilik veya vergi ile ilgili gizlilik kavramını ise VUK'un 5'inci maddesinin birinci fıkrasından hareketle, vergilendirme sürecinde mevzuatın kendilerine vermiş olduğu yetki ve/veya görev çerçevesinde hareket edenlerce, vergi ödevlileri veya bunlarla ilgili kimselerin şahıslarına, işlem ve hesaplarına, gelir durumlarına, yaptıkları işlere, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olarak öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken benzeri durumların açıklanmaması ve bu görevlilerin bunları kendileri ile üçüncü kişilerin kullanımına/yararına sunulmaması olarak ifade edilebilir[18].

II. SUÇLA KORUNAN HUKUKİ DEĞER

Vergilendirmenin, vergi mevzuatına uygun ve etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi, kural olarak bilgi ve belgeye dayalı olarak yapılmasıyla olanakladır. Bunu sağlamak amacıyla idare, vergi kanunları çerçevesinde vergi ödevlilerinden veya üçüncü kişilerden sürekli bilgi ve belge toplamaktadır. İdarece ulaşılan veya talep edilen bu bilgiler, kural olarak vergilendirmeye tesir eden, vergiyi doğuran olayla ilgili bilgi ve belgeler olmak durumundadır. Ancak uygulamada idarenin ulaştığı kimi bilgiler bunlardan başka, örneğin işletmenin üretim teknikleri, formülleri, müşteri listesi, geleceğe yönelik yatırımlar veya planlama stratejisi, mali yapısı, vergi ödevlisinin şahsi veya ailevi durumu gibi pek çok konuya ilişkin de olabilmektedir. Hatta vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış olması (VUK 9/2), mükellefiyeti ve/veya vergi

---

15 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Gerekçesi, TBMM Tutanak Dergisi, Dönem VII, C. 9-1, Ankara, 1949, s.79-89, Gerekçe, s.2 (aktaran, **Ünsal, Hilmi** (2003) "Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, Sağladığı Yararlar ve Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler", Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, C:8, S:3, s.28.)

16 **Kaneti, Selim/Ekmekci, Esra/Güneş, Gülsen/Kaşıkcı, Mahmut** (2019) Vergi Hukuku, İstanbul, Filiz Kitabevi, s.406.

17 **Ortaç, F. Rıfat** (1986) "Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti ve Yasaklar" (Yüksel Lisans), Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.1, (aktaran, **Ünsal**, s.28)

18 **Oktar, S. Ateş** (2017) Vergi Hukuku, 12. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, s.381; **Ünsal**, s.28.

sorumluluğunu etkilemediğinden, vergi ödevlilerinin kural olarak, ahlaka ve adaba veya kanunlara aykırı şekilde elde ettikleri geliri veya serveti bile idareye bildirme zorunluluğu bulunmaktadır. Vergi mevzuatı çerçevesinde elde edilen ve kural olarak vergilendirme ait olması gereken ancak kimi durumlarda bunu da aşan bu bilgilerin korunması gerekmekte olup, bu durum kanunla bir yerde idare açısından vergi mahremiyeti ödevi; vergi ödevlileri açısından ise vergi mahremiyeti hakkı olarak ortaya konulmuştur. Ödeve uymama bir suç olarak kabul edilerek vergi ödevlisine ait bilgilerin en üst düzeyde koruması sağlanmaya çalışılmış[19], gizli kalması garanti edilmiştir[20].

Kanunlarla yetkilendirilmiş kişilerce, görevlerini ifa ederken vergi ödevlilerine ilişkin olarak öğrenilen bilgilerin vergilendirme amacına yönelik olarak elde edildiği düşünüldüğünde, bu bilgilerin amacı ve sınırını aşacak şekilde kullanılmaması gerekir[21]. Vergi mahremiyeti dışında kalan vergi suçlarının/kabahatlerinin ortak özelliği genel olarak kamu yararı ve özel olarak hazine yararı iken, vergi mahremiyetini ihlal suçunda kişisel yarar göz önünde bulundurularak bu suçun düzenlenmesi ile kişisel yararın korunması amaçlanmaktadır[22]. Vergi mahremiyetini ihlal suçu ile korunmak istenen hukuki değer/amaç, vergi ödevlilerinin ya da bunlarla ilgili/irtibatlı kimselerin vergisel durumlarıyla ilgili olsun olmasın, idarenin bir şekilde vergi mevzuatı çerçevesinde ulaştığı ticari ve/veya kişisel sırların/bilgilerin gizliliğinin sağlanması, böylece özel hayatın ve aile hayatının gizli olduğuna ilişkin anayasal kuralın gereğini yerine getirmek ve bu suretle söz konusu kişilerin maddi ve/veya manevi açıdan zarara uğramalarının önüne geçilmesidir[23]. Bunu

---

19 **Başaran Yavaşlar, Funda** (2013) "Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu", Vergi Yaptırım Hukuku Sisteminin Sorunları ve Yeniden Yapılandırılması Sempozyumu, İstanbul, <https://silo.tips/download/verg-mahremyetnn-hlal-suu#> s.e.t. 24.02.2022.

20 **Ürel, Gürol** (2014) Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 4. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları, s. 73; **Şenyüz, Doğan** (2011) Vergi Ceza Hukuku, 5. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, s. 450.

21 **Şenyüz**, s. 450.

22 **Sonsuzoğlu, Elif** (2000) "Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, S:141, s. 133.

23 **Arslan**, s.18; **Ağar, Serkan** (2012) "Vergi Mahremiyeti vs. Bilgi Edinme Hakkı", Ankara Barosu Dergisi, S:2, s. 376.

sağlamak için kanun koyucu, bu tür zararların meydana gelmesini veya istenmeyen durumların ortaya çıkmasını engellemek amacıyla vergi mahremiyetini ihlal edenlerin cezalandırılması yoluna gitmiştir.

Vergi mahremiyetinin ilgililer açısından korunan bu hukuki değerin yanında, VUK'un 5'inci maddesinin ilgili fıkralarından başka amaçlarının da bulunduğu veya bunlara hizmet ettiği söylenebilir. Bu amaçlardan bazıları[24]; vergiye gönüllü uyumu sağlamak, vergilendirmede verimliliği artırmak, devletle mükellef arasındaki güveni tesis etmek, vergilerin tahsilinde kamuoyunun etkisinden yaralanmak, haksız rekabeti önlemek şeklinde sayılabilir.

III. SUÇUN UNSURLARI

Kanun tarafından belirlenen ve işlenmesi durumunda cezalandırması gereken fiiller olarak tanımlanan suçlar, bazı unsurların bir arada bulunmasının sonucu olarak ortaya çıkmaktadır[25]. Suçlarda unsur, bir suçun varlığından söz edilebilmesi için bulunması şart olan hususlardır. Suçun unsurlarından biri veya birkaçı olmadığı durumlarda ortada suç da yoktur[26]. Ceza hukukunda, tasnifi konusunda tam bir görüş birliği olmasa da suçun unsurlarını; kanuni unsur, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsuru olmak üzere dört başlıkta toplamak mümkündür[27]. Bu itibarla her suçta olduğu gibi vergi mahremiyetinin ihlali suçunda da bu unsurların birlikte gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Aksi halde vergi mahremiyetinin ihlali suçundan söz edilemez.

---

[24] Bak., **Bayraklı**, s, 74; **Akdeniz, Demet** (2021) "Türk Vergi Hukukunda Mahremiyet Hakkı", (Doktora), Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 81-84; **Ünsal**, s. 29.

[25] **Karakoç, Yusuf** (2019a) Vergi Ceza Hukuku, 2. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, s.293.

[26] **Bayraklı**, s.7; **Hakeri, Hakan** (2013) Ceza Hukuku Genel Hükümler Temel Bilgiler, 9. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları, s.111; **Şenyüz**, s.346.

[27] **Karakoç** (2019a), s.293.

A. KANUNİ UNSUR

Anayasanın 38'inci[28] ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK)'nun 2'nci[29] maddelerinde açıkça ifade edildiği üzere suçta ve cezada kanunilik ilkesi geçerlidir. Bu ilke uyarınca hiç kimseye işlediği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı ceza verilemez veya güvenlik tedbirlerine başvurulamaz. Diğer yandan kanunun açıkça suç saydığı bir fiil için yine kanunda belirtilmiş olması gereken ceza veya güvenlik tedbirinden başka bir müeyyide de uygulanamaz.

Suçta ve cezada kanuni unsur, suçların ve cezaların kanuniliğinin doğal bir sonucudur. Kanuni unsur, bir fiilin suç olarak kabul edilebilmesi için, bu fiilin ceza tehdidini taşıyan kanundaki açık bir tarife veya tipe uygun olmasıdır. Kanuni unsura tipiklik de denilmektedir[30]. Tipiklik ile anlaşılması gereken, bir fiili suç sayan ve buna bir müeyyide öngörmüş bulunan bir kanun maddesinin var olmasıdır[31]. Vergi mahremiyetinin ihlali suçu, VUK'un 362'nci maddesinde; vergi mahremiyeti ve buna uymak zorunda olan kişiler aynı kanunun 5'inci maddesinde; suçun cezası ise 362'nci maddenin yapmış olduğu atıf uyarınca TCK'nın 239'uncu maddesinde düzenlenmektedir. Böylelikle suçun ve cezanın kanunda düzenlenme şartı diğer bir ifadeyle kanuni unsur sağlanmış olunmaktadır[32].

---

[28] Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 38/1'inci maddesinde: "*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.*" Aynı maddenin 3'üncü fıkrasında ise, "*Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur.*" hükümlerini içermektedir.

[29] TCK'nın 2'nci maddesi: *"(1) Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunamaz. (2) İdarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamaz. (3) Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamaz. Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamaz."*

[30] **Bayraklı**, s.8.

[31] **Hakeri**, s.112.

[32] **Karakoç** (2019a), s.336.

B. MADDİ UNSUR

Suçta maddi unsur, dış alemde değişiklik meydana getirmeye yönelmiş bulunan olumlu (icraî) veya olumsuz (ihmalî) bir fiildir[33]. Diğer bir ifadeyle fiilin, dış dünyaya yansıyan, maddi olarak ortaya çıkan ve duyularla kavranabilen hususlardır[34]. Suçun maddi unsurları, haksızlığı şekillendiren objektif nitelikli unsurlardır. Bunlar; fail, mağdur, suçun konusu, fiil, netice ve nedensellik bağıdır[35].

1. Fail

Fail, TCK'nın 37'nci maddesinde; suçun kanuni tarifindeki fiili irtikap eden kişi olarak tanımlanmıştır. İradi olarak hareket edebilme yeteneği insana ait bir özellik olduğundan sadece gerçek kişiler suç faili olabilir. Hareket kabiliyetleri bulunmadığı için tüzel kişilerin suç faili olabilmesi ise mümkün değildir[36]. Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun faili olabilecek kişiler, VUK'un 362'nci maddesinde göre; "*Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler…*" dir. VUK'a göre vergi mahremiyetine uyma mecburiyeti bulunup da bunu ihlal edebilecek ve dolayısıyla bu suçun faili olabilecekler, VUK'un 5'inci maddesiyle, Mükerrer 242'nci maddesinde[37] belirtilen kişilerdir.

---

33 **Bayraklı**, s.9.

34 **Kuzucu Yapar**, s.77.

35 **Göktürk, Neslihan/Özgenç, İzzet/Üzülmez, İlhan** (2012) Ceza Hukukuna Giriş, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2476, Eskişehir, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 1447, s.20.

36 **Göktürk/Özgenç/Üzülmez**, s.24.

37 VUK'un "*Elektronik ortamdaki kayıtlar ve eletronik cihazla belge düzenleme*" kenar başlıklı Mükerrer 242'nci maddesinin son fıkrasında: "*Maliye Bakanlığı; elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması, düzenlenmesi ve ibraz edilmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, elektronik ortamda tutulmasına, düzenlenmesine ve ibraz edilmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya Maliye Bakanlığının gözetim ve denetimine tabi olup, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları Cumhurbaşkanınca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenecek olan özel hukuk tüzel kişiliğini haiz bir şirkete aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu Kanun kapsamına giren*

VUK'un 362'nci maddesinin yaptığı yollama uyarınca vergi mahremiyetine uyma zorunluluğu bulunanlar, VUK'un 5'inci maddesinde;

"*Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısiyle, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazımgelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanamazlar;*

1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;

2. Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar;

3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;

4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.

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

…

(Ek altıncı fıkra:14/10/2021-7338/13 md.) Gelir İdaresi Başkanlığının görev alanına ilişkin işlerde hizmet alımı yoluyla çalıştırılanlar ile hizmet alımı yapılanların ortak ve yöneticileri öğrendikleri sırlar ve gizli kalması gereken diğer hususlar açısından bu maddede yazılı yasaklara, bu görevlerinden ayrılsalar dahi, uymak zorundadır." olarak belirtilmiş ve sınıflandırılmışlardır.

Burada belirtilen kişiler, mükellef ya da mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, işlem ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olmak üzere vergi mevzuatının kendilerine vermiş olduğu yetki ve/veya yüklemiş olduğu görevlerinden ötürü öğrendikleri sırları ya da gizli kalması gereken diğer hususları açığa vuramazlar ya da kendilerinin

işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenlemeye ve denetlemeye yetkilidir. Bu Kanunun vergi mahremiyetine ilişkin hükümleri, bu kapsamda kurulan şirketin ortak, yönetici ve çalışanları ile elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, imzalanması, iletilmesi ve saklanması hususlarından herhangi biri için hizmet verme konusunda yetkilendirilenlerin ortak, yönetici ve çalışanları hakkında da uygulanır." hükmünü içermektedir.

veya başkalarının yararına kullanamazlar. Bu yükümlülüğe uymadıkları takdirde bu suçun faili olabileceklerdir.

Vergi mahremiyetine uyma yükümlülüğü getirilenlere bakıldığında bunların ancak mezkûr maddede tahdidi olarak belirtilen, belirli sıfat ve niteliğe sahip kişilerden oluştuğu görülmektedir. Diğer bir anlatımla bu suç, belirli sıfat veya niteliğe sahip kimseler tarafından işlenebilir durumdadır. Maddede belirtilenlerin tamamı memur statüsünde değildir, bu itibarla bu suçun müstakbel failinin/faillerinin sadece memurlar olabileceğini söylemek yerinde olmayacağı gibi, belirtilen kimselerin hepsinin kamu görevlisi olduğunu söylemek de doğru olmaz[38]. Herkes tarafından işlenebilmesi mümkün olmayan, sadece sınırlı ve belirli hukuki niteliğe sahip kişilerce işlenebilen suçlara özgü (mahsus) suç denildiğinden[39], vergi mahremiyetini ihlal suçunun da özgü (mahsus) suçlardan biri olduğu söylenebilir[40]. Mezkûr maddede belirtilenlerden başka kimselerin bu suçun işlenişe iştirak etmeleri halinde ise bunlar azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulup yargılanabilirler (TCK md. 40/2). Öte yandan fail olabileceklerin tahdidi olarak sayma yoluyla belirtilmiş olunmasının bazı sıkıntılara neden olabilecek nitelikte olduğu, bunun yerine ilgili maddeye, "*vergi kanunlarının uygulaması bakımından görevli olanlar*" şeklinde genel bir ifadenin eklenmesinin daha kapsayıcı ve kurumun amacına uygun olabileceği de ifade edilmektedir[41].

Görevleri dolayısıyla mükellef veya mükellefle ilgili kimselerin sırlarına veya gizli kalması lazım gereken diğer hususlarına vakıf olan ve bunları saklama

---

[38] **Özcan, Onur** (2014) "Türk Hukukunda Vergi Suçları", (Doktora), Yeditepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.257.

[39] TCK md. 40/2 de: "*Özgü suçlarda, ancak özel faillik niteliğini taşıyan kişi fail olabilir. Bu suçların işlenişine iştirak eden diğer kişiler ise azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulur.*"

[40] **Şenyüz**, s.450-451; **Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı**, s.409; **Karakoç** (2019b), s.420; **Şenyüz, Doğan/Yüce, Mehmet/Gerçek, Adnan** (2022) Vergi Hukuku, 13. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, s.294; **Batı, Murat** (2021) Vergi Hukuku, Ankara, Seçkin Yayıncılık, s.341; **Özen, Mustafa** (2018) Vergi Suçları ve Kabahatleri, 2. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, s.100.

[41] **Özcan**, s.257; benzer görüşler için bak., **Başaran Yavaşlar**, dn.19; **Karataş Durmuş, Neslihan** (2017) "Ticari Sırların ve Kişisel Verilerin Korunması Kapsamında Vergi Mahremiyeti", Türkiye Adalet Akademisi Dergisi (TAAD), S: 31, s.381.

yükümlülüğü bulunanların[42], bu bilgileri, meslekte iken veya almış olduğu görevi ifa ederken öğrenmiş olması gerekmektedir. Mesleği bıraktıktan veya görevi sona erdikten sonra öğrendikleri sırları açığa vurmaları veya bundan faydalanmaları halinde, VUK'un 362'nci maddesi yerine, TCK'daki genel hükümler çerçevesinde işlemlere tabi tutulabilirler[43]. Benzer şekilde vergi mahremiyetine uyma yükümlülüğü dışındaki kimseler, madde kapsamındaki bir bilgi veya sırrı öğrenseler ve bunu ifşa etseler bile bu suçun faili olamaz. Diğer şartların varlığı halinde bu kimselere "*Özel hayatın gizliliğini ihlal*" (TCK md. 134), "*Verileri hukuka aykırı olarak verme veya ele geçirme*" (TCK md. 136), "*Nitelikli haller*" (TCK md. 137) ve "*Göreve ilişkin sırrın açıklanması*" (TCK md. 258) gibi maddelerin uygulanması söz konusu olabilir[44].

VUK'un 5'inci maddesinde belirtilen kimselerin vergi mahremiyetine uyma yükümlülükleri, görevlerinden ayrılsalar da devam edeceğinden (VUK md. 5/2) failin suçu işlediği tarihte görevde olması gerekli değildir[45]. Mezkûr maddede vergi mahremiyetine uymak zorunda olanların öğrenmiş oldukları sırları ne kadar süreyle saklama yükümlülüğünün olduğuna ilişkin açık bir hüküm bulunmamaktadır. Bir görüşe göre bu yükümlülüğün görevden ayrıldıktan sonra dava zamanaşımı süresince devam edeceği[46], diğer görüşe göre ise sır saklama yükümlüğünün herhangi bir süre ile sınırlı olmaksızın saklanması gerektiği ifade edilmektedir[47]. Kanaatimizce de bu yükümlülüğün, sırrın veya gizli kalması gereken hususun en azından artık kamuoyunda ulaşılabildiği ya da mükellef veya mükellefle ilgili kimselerce, bunun açıklanmış

---

42 **Oktar,** s.382; **Şenyüz**, s.455; **Karakoç** (2019b), s.421.

43 **Edizdoğan, Nihat/Taş, Metin/Çelikkaya, Ali** (2007) Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, 1. Baskı, Bursa, Ekin Yayınları, s.164; **Şenyüz**, 457-458.

44 **Arslan**, s.19; **Ateşağaoğlu, Erdem** (2019) "Vergi Mahremiyetinin İhlali veya Sırrın İfşası İşleyenler Hakkında Uygulanması Gereken Ceza Hukuku Hükümlerinin Değerlendirilmesi", Maliye Araştırmaları Dergisi, Cilt:5, Sayı:1, s.28; **Duman, Buminhan** (2016) "Ceza Hukuku Bağlamında Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Atıf Problemi", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S:4, s.1585.

45 **Arslan**, s.19; **Şenyüz**, s.457.

46 **Donay, Süheyl** (2008) Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, İstanbul, Beta Yayıncılık, s.170; **Şenyüz,** s.457.

47 **Özcan**, s.256; **Duman**, s.1585; **Kuzucu Yapar**, s.78.

olmasının maddi veya manevi açıdan bir zarara uğramasının söz konusu olmayacağı diğer bir ifadeyle sır olmaktan çıktığı zamana kadar devam etmesi gerekmektedir.

Aşağıda vergi mahremiyetine uyma yükümlülüğü getirilen dolayısıyla bu suçun faili olabileceklere değinilecektir.

a. Vergi Muameleleri ve İncelemeleri ile Uğraşan Memurlar

Vergi muamelesi, vergi incelemesinin aksine vergi mevzuatında tanımlanmış/açıklanmış bir husus değildir. Muamele kelimesi sözlükte; "davranma, davranış; yol, yöntem; işlem" anlamlarında kullanılmaktadır[48]. Vergi muamelesinden kasıt, vergi(lendirme) işlemidir. Vergi işlemleriyle uğraşan memurların kimler olduğu kanunda açıkça belirtilmiş değildir. Vergi muameleleriyle uğraşan memurlar tabirinden, bu suçun faili olabilecek kişilerin, *görevi* ve *memuriyeti* esas alınarak bir çerçeve çizildiği görülmektedir. Bu itibarla vergi dairesinde çalışan tüm memurların bu kapsamda değerlendirmesi doğru olmayabilir. Örneğin, vergi dairesinde çalışan bir hizmetli, koruma görevlisi veya şoför memur olmasına rağmen, vergi işlemleriyle uğraşmaları konumları gereği mümkün olmadığından bu suçun faili olamayacaklardır[49]. Vergi muameleleri/işlemleri ile uğraşan memurlar vergiyi doğuran olaydan, verginin ve/veya cezanın tarhına, bunların tebliğine ve tahakkukuna kadarki süreçte görev alan ve kural olarak konumları gereği ilgili hakkında sonuç doğurabilecek her türlü işlemi (hata düzeltme, tecil, terkin, gecikme zammı veya faizi hesabı, idari çözüm talebi, idari başvuru vs.) tesis edenlerdir. Verginin tahsili aşamasında görevli memurlar bakımından, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 107'nci maddesinde "*Sırrın ifşası*" ile ilgili özel bir suç tipine yer verdiğinden, bu safhada görevli olanların, vergi mahremiyetinin ihlali suçu bakımından vergi muameleleriyle uğraşan memurlar kapsamında yer almadığı söylenebilir[50].

Öğretide, vergi işlem ve incelemeleriyle uğraşan memurlardan, vergi idaresi içinde veya dışında, vergi ile ilgili iş ve işlemleri gerçekleştiren tüm

48 <https://sozluk.gov.tr/> s.e.t. 27.02.2022.

49 **Özcan**, s.258.

50 **Şenyüz**, s.451; **Özcan**, s.259.

memurların bu kapsamda değerlendirilebileceği, dolayısıyla bunların mutlaka maliye memuru olmasının gerekmediği ifade edilmektedir[51]. Vergi işlemleriyle uğraşan memurlar ölçütü, geniş yorumlamaya elverişli olduğunda, örneğin vergi idaresi dışında memuriyetini sürdürüyor olmasına ve vergi işlemleriyle doğrudan ilgilenmemelerine rağmen, VUK'un 142 ve devamı maddelerine dayalı olarak vergi kaçakçılığı suçunun tespiti için yapılan aramada görev alan bir emniyet mensubu veya jandarmanın, arama kararını veren sulh ceza hakiminin[52], vergi yükümlüsüne tebligatı gerçekleştiren posta idaresi çalışanın işlemi, vergi muamelesi tabiri içinde yer alacak, bu suçun faili olabileceklerdir[53]. Yine vergi idaresinin memurları olmasalar da il özel idareleri ve belediyelerde vergi işleriyle uğraşan memurlar da bu kapsamda olup[54] vergi mahremiyetine uymak zorundadırlar.

"Vergi incelemeleri ile uğraşan memurlar" ifadesiyle, VUK'a göre kendisine vergi inceleme yetkisi verilmiş bulunanlar anlaşılmalıdır[55]. VUK'un 135'inci maddesinde vergi incelemesine kimlerin yetkili olduğu belirtilmiştir. Mezkûr maddeye göre; vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri ile Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar vergi incelemesi yapmaya yetkilidirler. Diğer taraftan, vergi incelemesine esas olmak üzere yetkili makamalar tarafından istenen matrah ve servet takdirleri, fiyat, ücret ve diğer kıymetlerin takdirlerini gerçekleştiren takdir komisyonlarında görev alan memurlar da (VUK md. 72; VUK md. 75/1) komisyon yetkileriyle sınırlı olmak üzere inceleme yetkisine haiz olduklarından[56], bu suçun faili olabilir. Aynı zamanda takdir komisyonlarında bulunanları vergi muameleleri ile uğraşan memurlar içerisinde de saymak mümkündür. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus, takdir komisyonlarında yalnızca memur üyelerin

---

51 **Oktar**, s. 381; **Karakoç** (2019a), s.335; **Ürel**, s.73; **Özyer, Mehmet Ali** (2018) Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 8. Baskı, İstanbul, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği, s.24.

52 **Sonsuzoğlu**, s.121; **Ürel**, s.74; **Karataş Durmuş**, s.381.

53 **Kocahanoğlu, Osman Selim** (1983) Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları, İstanbul, Yaylacık Matbaası, s.344.

54 **Ürel**, s.74; **Ortaç**, s.30 (aktaran, **Ünsal**, s.32).

55 **Özyer**, s.24.

56 **Bayraklı**, s.75; **Özyer**, s.318.

bulunmadığıdır. Memur üyeler dışında takdir komisyonlarına iştirak edenlerin, vergi mahremiyetini ihlal suçunu işleyebilecekleri yine VUK'un 5'inci maddesinde ayrıca belirtilmiştir.

b. Vergi Mahkemeleri'nde, Bölge İdare Mahkemeleri'nde ve Danıştay'da Görevli Olanlar

Vergi ile ilgili uyuşmazlıkların görüldüğü davalarda yargılama yetkisine haiz vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri (istinaf mahkemeleri) ve Danıştay'da görevli kişilerin, buradaki görevleri dolayısıyla gerek dosyadan gerekse de dava duruşmalı olarak görülüyorsa duruşma esnasında vergi ödevlisine veya bunlarla ilgili kişilere ait elde ettikleri/öğrendikleri sır niteliğindeki bilgileri açıklamaları ya da kendileri veya üçüncü kişiler yararına kullanmaları vergi mahremiyetinin ihlali suçu kapsamındadır.

Mezkûr maddede yer alan "*Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar*" ifadesiyle kastedilenin sadece yargı makamlarında yer alan hâkim ve savcıların değil bunun yanında raportörler, idare memurları, katipler, mübaşir, mahkeme kaleminde görevli olanlar, teftiş kurulunda görevlendirilen personel de vergi mahremiyetine uymakla yükümlüdür[57]. Bunların yanında mezkûr maddede yükümlü olarak belirtilmiş olmasa da vergi suçlarına bakan adli yargıda görev alanların da bu kapsamda değerlendirilmesi gerekir[58]. Benzer şekilde Anayasa Mahkemesi üyelerinin, raportörlerinin ve diğer çalışanlarının, yüksek mahkemenin yayımlanan gerekçeli kararında belirtilen hususlar hariç olmak üzere vergi mahremiyetine uyma yükümlülüklerinin bulunduğu söylenebilir.

Yargılama safhasıyla ilgili olarak özellik arz eden bir husus da davanın/duruşmanın aleni yapılması halidir. Vergi yargılaması sürecinde duruşmaların aleni yapılması durumunda mahkeme salonunda yapılan görüşmelere kural olarak herkes katılabileceğinden, davaya ilişkin bilgiler artık

---

57 **Erman, Sahir** (1988) Vergi Suçları Ticari Ceza Hukuku-VI, İstanbul, İ.Ü. Fen Fakültesi DSİ İşletmesi Prof. Dr. Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi, s.99; **Şenyüz**, s.452; **Bayraklı**, s.75; **Oktar**, s.382; **Edizdoğan/Taş/Çelikkaya**, s.165.

58 **Karataş Durmuş**, s.382.

sır kapsamında kabul edilmeyeceğinden bunların açıklanmasının da suç teşkil etmeyeceği söylenebilir[59].

c. Vergi Kanunlarına Göre Kurulan Komisyonlara İştirak Edenler

Kanunun lafzından, VUK başta olmak üzere tüm vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenlerin vergi mahremiyetinin ihlali suçunun faili olabilecekleri anlamı çıkmaktadır. Oysa söz konusu suçun konusu ve amacı dikkate alındığında, vergi kanunlarına göre kurulmuş olsa da her türlü komisyonun değil, mükellef veya onunla ilgili kimselerin sırlarına ulaşabilen veya bunlarla ilgili değerlendirmelerde bulunabilen komisyonlar olduğu anlaşılmalıdır. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara örnek olarak; takdir, tadilat, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma, zirai kazançlar il ve merkez komisyonları, özel komisyonlar, rapor değerlendirme komisyonlar verilebilir[60]. Kanun'un "…*komisyonlara iştirak edenler*" ifadesini kulanmış olması nedeniyle, komisyonlara katılan memurlar yanında memur olmayanların da vergi mahremiyetinin gizliliğine uyma yükümlüğü bulunmaktadır[61]. Öte yandan maddenin lafzı sadece komisyona iştirak etmeyi esas aldığından, müstakbel failin komisyon kararlarına iştirak etmesinin önemi bulunmamakta, komisyon toplantısına bir kere katılmış olması bu suçun faili olabilmesi için yeterlidir[62].

d. Vergi İşlerinde Kullanılan Bilirkişiler

Bilirkişi; "*Belli bir konudan iyi anlayan ve bir anlaşmazlığı çözmek için kendisine başvurulan kimse ya da çözümlenmesi özel veya bilimsel bilgiye dayanan konularda oyuna veya düşüncesine başvurulan kimse*" olarak tanımlanmaktadır[63]. Kanun, kapsamı sınırlı tutma açısından "…*vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler*…" diyerek, bilirkişinin görüşüne başvurulan hususun

---

59 **Donay**, s.168.

60 **Şenyüz**, s.452; **Özcan**, s.264.

61 **Bayraklı**, s.75-76; **Şenyüz**, s.452; **Yiğit, Uğur** (2004) Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, İstanbul, Beta Yayıncılık, s.191.

62 **Özcan**, s.265.

63 <https://sozluk.gov.tr/> s.e.t. 03.03.2022.

vergiyle ilgili olması gerekmektedir[64]. Bilirkişiye başvurma, idari işlem sırasında olabileceği gibi yargılama aşamasında da olabilir[65]. VUK'un 72'nci maddesine göre kurulan takdir komisyonları, aynı Kanun'un 75'inci maddesine göre; servetleri, sınai hakları ve telif haklarını, imtiyazları, madenleri, mücevheratı, eski eserleri ve sanat eserlerini değerlemede bilirkişiye müracaat edebilir. Bilirkişilerin vergi mahremiyetine uyma yükümlülükleri, vergi işiyle ilgi raporlarını verdikten, işleri bittikten sonra da devam etmektedir.

e. VUK 5'inci Maddesi Uyarınca Kendilerine Bilgi Verilen Kişi ve Kurumlar

Mezkûr maddede, belli amaçlara hizmet edeceği düşüncesiyle vergi mahremiyeti istisnaları kapsamında kendilerine bilgi, belge verilen veya bildirimde bulunulan kişi ve kuruların da vergi mahremiyetine uyma yükümlülükleri bulunmaktadır. Bunlar;

- *Yürüttükleri adli veya idari soruşturmalarla ilgili olarak bilgi ve/veya belge talep eden kamu görevlileri,*
- *Yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgi verilen bankalar,*
- *Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların bildirildiği kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlar ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odaları,*
- *Gelir İdaresi Başkanlığının görev alanına ilişkin işlerde hizmet alımı yoluyla çalıştırılanlar ile hizmet alımı yapılanların ortak ve yöneticileri,*
- *Kamu kurum ve kuruluşları tarafından ilgili kanunları uyarınca mükelleflerden talep edilebilen, kurum ve kuruluşların görevleriyle doğrudan ilgili ve görevlerinin ifası için zorunluluk ve süreklilik arz eden bilgilerin verilmesi halinde kendilerine bilgi verilenler.*

Yukarıda belirtilen kişi ve kurumlar, kendilerine iletilen bilgilerle sınırlı olmak üzere görevlerinden dolayı öğrenmiş bulundukları mükellefe ve/veya

64 **Özcan**, s.262; **Şenyüz**, s.453.

65 **Bayraklı**, s.76; **Şenyüz**, s.453.

mükellefle ilgili kimselere ilişkin sırları veya gizli kalması gereken bilgileri saklamakla yükümlü olup, bu yükümlülükleri görevlerinden ayrılmaları halinde de devam etmektedir.

Vergi mahremiyetinin bankalar, kamu kurum ve kuruluşları, meslek kuruluşları veya birlikleri tarafından ihlal edilmesi halinde, TCK'nın 20/2'nci maddesi gereğince tüzel kişilere ceza uygulanamayacağı ancak güvenlik tedbiri uygulanabileceği düzenlemesi nedeniyle bu suçun faili olamazlar. Ancak, tüzel kişiliği temsil eden kişiler, tüzel kişi adına hareket ettiği için, tüzel kişilerin temsilcileri bu suçun faili olabileceklerdir[66]. Diğer taraftan mezkûr maddede bu kurum ve kuruluşların vergi idaresince paylaşılan vergi mahremiyeti kapsamındaki bu bilgilerin muhafazasını sağlamaya yönelik tedbirleri almakla yükümlü bulundukları da belirtilmektedir.

2. Suçun Mağduru

Genel anlamda mağdur; kanunda belirtilen suç fiilinden zarar gören, bu fiil ile ihlal olunan ve cezai korumanın konusunu oluşturan varlık ya da menfaatlerin sahipleridir[67]. Her suç (kişilere karşı işlenen suçlar dahil), kural olarak kamu ve/veya toplumsal düzenin korunması ve devamı için kabul edilmektedir. Bundan hareketle geniş anlamda vergi mahremiyetini ihlal suçunun mağdurunun, Kanun'da belirtilen fail gruplarına karşı duyulan toplumsal güven olduğundan, toplumu oluşturan tüm bireyler olduğu yönünde bir görüş[68] olmakla birlikte, VUK'un 5'inci maddesi suçun mağduru olarak mahremiyet kapsamındaki bilgi ve belgeleri ifşa edilen veya kullanılan mükellef veya mükellefle ilgili kimseleri göstermektedir.

Mükellef tabiri, VUK'un 8/4'üncü maddesi uyarınca vergi sorumlularını da kapsadığından bunlar da bu suçun mağduru olabilirler. Ancak ne mezkûr maddede ne de VUK'ta "*mükellefle ilgili kimseler*" den kimlerin kastedildiğine ilişkin bir açıklama/hüküm bulunmamaktadır. Öğretide, mükellefle ilgili kişilerden kastın, mükellefin akrabaları ile mükellefle ticari veya mesleki ilişkide

---

66 **Güneş Kurt, Ayşan** (2020) "Türk Hukukunda Vergi Mahremiyeti", (Yüksek Lisans), İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.136.

67 **Katoğlu, Tuğrul** (2012) "Ceza Hukukunda Suçun Mağduru Kavramının Sınırları", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S:2, s.662.

68 **Arslan**, s.21; **Özcan**, s.271.

bulunan diğer kişileri[69], dolaylı olarak ilişkide bulunduğu gerçek ve tüzel kişilerin[70] anlaşılması gerektiği şeklindedir. Suçun mağdurunun ancak gerçek kişiler olması karşısında, ilgili kimsenin tüzel kişilik olması durumunda bunların suçun mağduru değil, koşulları bulunduğunda suçtan zarar gören konumunda olacaklardır[71]. Buradaki ilgili kişilerin tespitinde ölçütün, vergi kanunlarını uygulamak ve/veya doğruluğunu tespit etmek amacıyla nezdinde inceleme yapılan veya haklarında bilgi toplanılan mükellefin veya vergi sorumlusunun işyerinde, defter, kayıt, belgelerinde veya bunlarla ilgili yapılan bilgilendirmelerde bilgileri bulunan ve kim olduğu tespit edilebilen kişiler olduğu söylenebilir.

3. Suçun Konusu

Suçun konusu, üzerinde kural olarak fiilin icra edildiği eşya veya şahsın fiziki, maddi ya da manevi yapısıdır[72]. Vergi mahremiyetini ihlal suçunun konusunu ise VUK'un "Vergi mahremiyeti" kenar başlıklı 5'inci maddesindeki düzenlemeye aykırılıklar oluşturmaktadır. Mezkûr maddeye göre: *"… görevleri dolayısiyle, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazımgelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanamazlar."*

Açıklanan (ifşa edilen) veya kullanılan/yararlanılan bir bilginin/hususun vergi mahremiyetini ihlal suçunun konusunu oluşturabilmesi için gereken koşulları;

Bu bilginin ya da hususun:

- Sır veya gizli kalması gereken bir nitelikte olması,
- Mükellefe veya mükellefle ilgili/irtibatlı olan kimselere ait olması,

---

69 **Candan, Turgut** (2019) Vergisel Kabahatler ve Suçlar, 4. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, s.405; **Karakoç** (2019a), s.337.

70 **Sonsuzoğlu**, s.125.

71 **Arslan**, s.21.

72 **Göktürk/Özgenç/Üzülmez**, s.24.

- Sır veya gizli kalması gereken bilginin kaynağının; şahıslarına, muamele veya hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine ya da mesleklerine ilişkin olması,
- Sır ya da gizli kalması gereken bilginin, "görev dolayısıyla" elde edilmiş olması

durumlarının birlikte gerçekleşmiş olması gerekmektedir[73].

VUK'un 362'nci maddesinde yer alan "*Bu Kanunda yer alan vergi mahremiyetine…*" biçimindeki kısıtlayıcı hüküm uyarınca, "*Elektronik ortamdaki kayıtlar ve elektronik cihazla belge düzenleme*" kenar başlıklı VUK'un mükerrer 242'nci maddesi çerçevesinde elektronik ortamda tutulması, düzenlenmesi ve ibraz edilmesine izin verilen defter, belge ve kayıt ile bunlarla ilgili bilgiler de bu suçun konusuna girmektedir. Dolayısıyla, açık bir atıf veya düzenleme bulunmadıkça VUK dışındaki kanunlarda yer alan vergi mahremiyetine ilişkin aykırılıklar, buradaki suçun kapsamı dışında olacağından bu maddeye göre cezalandırılamayacaktır[74].

Görev dolayısıyla öğrenilen bu "*sırlar*" veya "*gizli kalması lazım gelen diğer hususların*" açıklanması/ifşa edilmesi veya bunlardan yararlanılması bu suçun konusunu oluşturmaktadır. Kelime olarak **sır**; "*varlığı veya bazı yönleri açığa vurulmak istenmeyen, gizli kalan, gizli tutulan şey*"; **gizli** ise "*başkalarından saklanan, duyurulmayan, niteliği anlaşılmayan, belli olmaz bir durumda olan, saklı kalan, mahrem*" olarak tanımlanmaktadır[75]. Sırrın ve gizli kalması gereken bilginin ortak özelliği, başkalarınca bilinmesinin istenmiyor, onlardan saklanıyor olmasıdır. Bir bilginin, sır ya da gizli kalması gereken bir husus olup olmadığının değerlendirilmesi, çoğu zaman sübjektif bir durum olup, bilgi sahibinin iradesine göre değişebilir[76]. Bir bilginin/verinin sır veya gizli kalmasının gerekli bulunması, bunun açıklandığında sahibinin şahsına, ailesine, mesleki veya ticari itibar ve/veya çıkarlarına zarar verebilecek nitelikte olmasını gerektirir[77]. Kimi hallerde, bir bilginin ilgilisi açısından gizli kalması

---

73 **Yiğit**, s.187.

74 **Arslan**, s.20.

75 <https://sozluk.gov.tr/>s.e.t. 10.02.2022.

76 **Başaran Yavaşlar**, dn.19.

77 **Candan**, s.405; **Karakoç** (2019a), s.337.

gereken bir durum olup olmadığını anlamak her zaman kolay olmayabilir. Bu gibi durumlarda, aynı konumda bulunan benzer kimselerin tutumları emsal alınabileceği gibi, somut olayda ilgili kimsenin bu bilginin saklanmasında maddi/manevi korunmaya değer bir menfaatinin bulunup bulunmadığına da bakılabilir. Öte yandan mevzuatın gerektirdiği durumlarda ya da ilgilinin kendi iradesiyle kamuoyuna/çevresine duyurduğu bir bilginin, artık sır veya gizli kalması gereken bir durum olmadığı söylenebilir[78].

Her ne kadar VUK'un 5'inci ve 362'nci maddelerinin kenar başlıkları "*Vergi mahremiyeti; Vergi mahremiyetinin ihlali*" olarak yer alıyorsa da mezkûr maddelerin içeriğinden ve lafzından esasen hakkın ve ihlali halinde suçun konusunu oluşturan sır veya gizli kalması gereken bilgilerin, "*mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine ve mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazımgelen diğer hususları*" na ilişkin olması, vergi mahremiyetinin sadece vergilerle ilgili ve sınırlı olmadığını bunun yanında vergi ödevlilerine veya bunlarla ilişkili kişilerin özel yaşamlarına[79] ilişkin mahremiyetlerine de yönelik olduğunu söylemek gerekir[80]. Nitekim maddede geçen "*mükellefin ve mükellefle ile ilgili kimselerin şahıslarına*"; yine "*veya gizli kalması lazımgelen diğer hususları*" şeklinde genel ifadelere yer verdiği görülmektedir. Bu itibarla vergi mahremiyeti ile koruma altına alınan bilgiler, mükellef veya mükellefle ilgili/ilişkili kişilere ait ekonomik ve mali içerikli bilgiler yanında, ifşası halinde ilgilisinde rahatsızlık doğuracak veya zarar verecek bütün bilgileri[81], örneğin; fotoğrafları, dini inancı, siyasal tercihi, özel mektupları, yazışmaları, aile ilişkilerine dair bilgiler vs. kişilik hakkı değerlerini de kapsamaktadır[82]. Buna binaen VUK'un 5'inci ve 362'nci maddelerinin

78 **Başaran Yavaşlar**, dn.19.

79 **Edizdoğan/Taş/Çelikkaya**, s.163.

80 **Edizdoğan/Taş/Çelikkaya**, s.163; **Akdeniz**, s.162.

81 **Ürel,** s.75.

82 Yazında, mükellefin veya mükellefin ilişki içinde bulunduğu kimselerin şahsına yönelik olup vergi/vergilendirme ile ilgili bulunmayan ama ilgiler açısından sır olan bilgilerin açıklanmasının vergi mahremiyetinin ihlali suçunu oluşturmayacağı, bu gibi durumlarda diğer koşulların bulunması halinde, bu hususların TCK'nın 134, 137 239 veya 258'inci

başlıklarını, maddelerin içeriği ve bunu korumaya yönelik kapsamıyla uyumlu olacak şekilde "*mükellef mahremiyeti*" ve "*mükellef mahremiyetinin ihlali*" olarak düzenlenmesi yerinde olacaktır. Bu şekilde yapılacak bir düzenlemenin, "*mükellef*"e yaptığı vurgu gereği, mahremiyetin hak olarak algılanmasına da katkı sağlayacağı ifade edilmektedir[83].

4. Hareket (Fiil)

Bir suçtan söz edebilmek için, suçun kanunda tarif edilmiş olması yeterli olmayıp, ortada kanuni tanıma uygun bir hareketin de olması gerekmektedir. Hareket, insan iradesinin sinir sistemi aracılığıyla adalelere ve organlarına yaptırdığı iştir. Yapılan bu hareket icraî (olumlu) olabileceği gibi, ihmalî (olumsuz) de olabilir[84]. Ceza hukuku alanında önem taşıyan hareket, kanunun suç saydığı neticeye sebebiyet veren eylemdir[85].

VUK'un 362'nci maddesinde bu suçta yasaklanan hareket, vergi mahremiyetini ihlal etmektir. Vergi mahremiyetinin ihlalini ise VUK'un 5'inci maddesi, vergi mahremiyeti kapsamındaki sır veya gizli kalması gereken hususların ifşası veya failin bunları kendisi ya da üçüncü bir kişi yararına kullanılması olarak belirtmektedir. Bu itibarla söz konusu suç; seçimlik hareketli bir suç tipi olup[86], suçunun oluşumu için Kanun'da belirtilen bu iki hareketten birinin yapılması yeterlidir[87]. Burada önemli olan, mükellef veya mükellefle ilgili kimselere ait bilgilerin veya gizli kalması gereken hususların öğrenilmesi değil, bunların ifşası ya da kendilerinin veya üçüncü şahısların

maddelerinde belirtilen suçlar kapsamında işlem yapılması gerektiği ifade edilmektedir. Bak., **Arslan**, s.20.

83 **Akdeniz**, s.162-162.

84 **Bayraklı**, s.9, **Şenyüz**, s.348.

85 **Şenyüz**, s.348.

86 **Özen**, s.102; **Özcan**, s.272, **Arslan**; vergi mahremiyetinin, mezkûr maddede belirtilen bu iki hareketin dışında "gizliliğin bir şekilde bozulmasına" sebebiyet verebilecek herhangi bir durumun da bu kapsamda değerlendirilebileceğini söylemektedir. s. 18.

87 **Özcan**, bu hususla ilgili olarak; iki hareketin birden yapılmasının suçun oluşumu, cezanın türü ve miktarı bakımından bir değişiklik meydana getirmeyeceğini, davaya bakan hâkimin, kanunda seçimlik hareket olarak gösterilen iki hareketin birden yapılmasını, TCK'nın 61'inci maddesi uyarınca cezanın üst hadden verilmesini gerektiren bir neden olarak dikkate alabileceğini ifade etmektedir. s.272.

menfaatine kullanılmasıdır[88]. Ayrıca mezkûr maddede belirtilen hareketlerin nasıl işlenebileceği özel olarak belirtilmediğinden, suçun serbest hareketli bir suç tipi olduğu da söylenebilir[89]. İfşa veya kullanma fiilinden dolayı suçun oluşması için mükellefin veya mükellefle ilgili kimsenin zarar görmesi şart olmayıp, bu fiillerin gerçekleşmiş bulunması yeterli görülmektedir[90].

Vergi mahremiyetini ihlal suçuna sebebiyet verecek fiillerden ilki, vergi mahremiyetine uymakla yükümlü kişilerin, görevleri veya mevzuat gereği öğrenmiş oldukları vergi mahremiyeti kapsamındaki sırrın/sırların veya gizli kalması gereken hususun/hususların ifşa edilmesidir. İfşa kelime olarak; "*gizli bir şeyi ortaya dökmek, açığa vurmak, yaymak, ilan etmek, afişe etmek, reklam etmek*" anlamına gelmektedir[91]. Diğer bir anlatımla ifşayı, sırrın veya gizli kalması gerek hususun sahibince önceden rızası veya bilgisi olmadan bunun üçüncü kişilere duyurulması, paylaşılması olarak ifade emek mümkündür.

Vergi sırrının ifşası, sırları veya gizli kalması gereken hususları kısmen ya da tamamen öğrenmemesi gereken kişilerin, failin açıklama veya elverişli hareketleri sonucunda öğrenmeleri halidir[92]. Vergi mahremiyetini ihlal suçunda ifşanın konusunu, "*mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine ve mesleklerine müteallik olan sırlar veya gizli kalması lazımgelen diğer hususlar*" oluşturmaktadır[93]. Mahremiyet kapsamındaki sırrın veya gizli kalması gereken hususun açıklanmasının suç oluşturabilmesi için bunların görev dolayısıyla elde edilmiş olması gerekir[94]. Mezkûr maddede ifşanın yapılış şekliyle ilgili bir açıklama bulunmadığından ifşa; yazılı, sözlü, görsel veya beden diliyle icraî bir davranışla yapılabileceği gibi mahremiyet kapsamındaki bilgilerin muhafazası ile ilgili olarak gerekli dikkat ve özen gösterilmeyerek ihmalî davranışla da

88 **Edizdoğan/Taş/Çelikkaya**, s.164.

89 **Arslan**, s.21; **Özcan**, s.272.

90 **Bayraklı**, s.78.

91 <https://sozluk.gov.tr/>s.e.t. 03.03.2022.

92 **Şenyüz**, s. 457; bak. **Ürel**, s.75.

93 **Özen**, s.102; Suçun konusu daha önce anlatıldığından tekrara düşmemek için ilgili bölüme bakınız.

94 **Şenyüz**, s.455.

gerçekleşebilir[95]. İfşanın varlığından söz edilebilmesi için, ifşanın yapıldığı kişi sayısı önemli değildir[96]. Kendisine açıklama yapılan kişinin, bu sırra veya gizli kalması gereken hususa vakıf olma konusunda bir hak ve yetkisinin bulunmaması gerekli ve yeterlidir[97]. Failin, sırrı paylaştığı kişiye bunu saklaması, başkalarıyla paylaşmaması yönündeki tembih ve ikazları veya ondan bu hususta söz almış bulunması, bunu suç fiili olmaktan çıkarmaz[98]. Öte yandan ifşanın, maddi veya manevi bir yarar karşılığında yapılıp yapılmaması da bu suçun gerçekleşmesi bakımından önem arz etmemektedir[99].

Mükellefe veya mükellefle ilgili kişilere ait sır ya da gizli hususların, failin kendisinin veya üçüncü şahısların yararına kullanılması, ikinci tür vergi mahremiyetini ihlal fiilidir. Görevi gereği öğrenilen sırların veya gizli kalması gereken hususların, failin kendisi veya başkasının yararına kullanılması, söz konusu bilginin açıklanmadan o bilgi sayesinde bir menfaat elde edilmesi anlamına gelmektedir[100]. Zira sır, açıklanmak suretiyle kullanılmış olursa, esasen ifşa fiili işlenmiş olacaktır[101]. Kullanma fiiliyle suçun işlenmiş sayılması için, failin kendisine veya bir başkasına yarar sağlamak amacıyla hareket etmesi yeterli olup, suçun oluşması için yararın elde edilmiş olması şartı değildir[102]. Beklenilen yarar maddi olabileceği gibi manevi de olabilir[103]. İfşada olduğu gibi yararına kullanmada da hareketin belli bir biçimde yapılması şartı öngörülmediğinden, yararına kullanma olarak değerlendirilebilecek her türlü hareketle bu suç fiili işlenebilir[104]. Kanunun lafzına bakıldığında, sır veya gizli kalması gereken hususların bizzat vergi mahremiyetine uymakla yükümlü olan kişiler tarafından kullanılması gerekmektedir. Bu bağlamda, vergi mahremiyeti

---

95 **Arslan**, s.21; **Solak Akman**, s.171-172**; Özcan**, s. 276.

96 **Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkcı**, s.406; **Erman**, s.101; **Oktar**, s.381; **Karakoç**(2019a), s.334; **Bayraklı**, s.77; **Donay**,s.169; **Batı**, s.341.

97 **Erman**, s.101; **Ürel**, s.75.

98 **Erman**, s.101.

99 **Batı**, s.341; **Özcan**, s.279.

100 **Erman**, s.102; **Candan**, s.405; **Şenyüz**, s.458.

101 **Erman**, s.102; **Şenyüz**, s.458.

102 **Akdeniz**, s.321.

103 **Bayraklı**, s.78.

104 **Solak Akman**, s.175.

kapsamına giren bu bilgilerin üçüncü kişi/kişiler tarafından kullanılması, vergi mahremiyetini ihlal suçunu oluşturmayacaktır[105].

5. Netice

Netice, icraî veya ihmalî fiillerle sebebiyet verilen ve kanuni tarifte yer alan dış alemdeki değişikliktir. Bu değişiklik zarar, tehlike veya hukuki bir ihlal şeklinde olabilir[106]. Bazı suçların neticesi kanunda gösterilmekte iken bazı suçların neticeleri kanunda gösterilmemektedir. Neticesi kanunda gösterilmeyen suçlara, neticesi harekete *bitişik suç* veya *sırf hareket suçları*; fiilden başka ayrıca o fiilin belli bir dış etki yaratması da aranıyorsa, *neticesi hareketten ayrı suçlar* denilmektedir[107].

Yukarıda da belirtildiği üzere vergi mahremiyetini ihlal suçu, seçimlik hareketli bir suçtur. Bu suçun netice unsuru, işlenme şekline bağlı olarak farklılık göstermektedir. Seçimlik hareketlerden sırrın ifşa edilmesi hareketi, suçun oluşumu için yeterli olduğundan bu suç, sonucu harekete bitişik suç/sırf hareket suçu niteliğindedir[108]. Bu itibarla tam teşebbüse elverişli değildir; ancak icra hareketleri kısımlara bölünebildiği takdirde eksik teşebbüse müsaittir[109]. Sırrın veya gizili kalması gereken bilginin kullanılması fiilinde ise bir yarar sağlanması arandığından, neticesi hareketten ayrı bir suç karşımıza çıkmakta olup, eksik veya tam teşebbüs mümkündür[110].

6. Nedensellik (İlliyet) Bağı

Ortaya çıkan bir neticeden birinin sorumlu tutulabilmesinin temel şartı, o fiili ile netice arasında sebep sonuç ilişkisinin var olmasıdır[111]. Nedensellik bağı, dış alemde meydana gelen bir değişikliğin, bir şahsa yüklenebilmesidir. Dış alemdeki değişiklik, failin hareketi sonucu meydana gelmemişse fail bu neticeden sorumlu tutulamaz. Vergi mahremiyetini ihlal suçunun sırf hareket suçu özelliği gösterdiği ifşa fiili durumunda, nedensellik bağının tespiti önem

105 **Özcan**, s.281; **Solak Akman**, s.177.

106 **Şenyüz**, s.350-351; **Bayraklı**, s.10.

107 **Bayraklı**, s.10; **Şenyüz**, s.351.

108 **Erman**, s.102; **Yiğit**, s.195; **Özen**, s.109; **Karakoç** (2019a), s.336.

109 **Bayraklı**, s.79; **Yiğit**, s.195.

110 **Erman**, s.103; **Yiğit**, s.195; **Özen**, s.109; aksi görüş için bak., **Solak Akman**, s.180.

111 **Duman**, s.1592.

taşımaz[112]. Sırrın veya gizili kalması gereken bilginin kullanılması fiilinde ise bir yarar sağlanması arandığından, netice ve fail arasında bir nedensellik bağının tespiti önem taşımaktadır[113].

C. MANEVİ UNSUR

Bir hareketin suç olarak değerlendirilebilmesi için kanuni tamına uygun bir fiil, dış alemde değişikliğe sebep veren bir netice ve bunlar arasındaki nedensellik bağının yanında, manevi unsurun da bulunması gerekmektedir[114]. Ceza hukukunda iradîlik özelliği hakimdir. Bundan dolayı iradî olmayan bir fiilin, hukuka aykırı da olsa, suç teşkil etmeyeceği kabul edilmektedir[115]. Manevi unsur, fiil ile fiili irtikap eden kişi arasındaki manevi bağı ifade eder. Suçun manevi unsuru denildiğinde, fiilin kasten veya taksirle işlenmiş olması anlaşılır[116]. TCK'nın 21'inci maddesinde, suçların kural olarak kasten işlenebileceğini, kastın ise suçun kanuni tanımında belirtilen unsurlarının bilerek ve isteyerek gerçekleştirmesi olarak tanımlamaktadır. Mezkûr Kanun'un 22'nci maddesinde ise taksirle işlenen fiillerin, Kanun'da açıkça belirtilmiş olması halinde cezalandırılabileceğini ifade ettikten sonra taksiri, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeyerek gerçekleştirilmesi olarak tanımlamaktadır.

Vergi mahremiyetini ihlal suçunun kanuni düzenlemesi dikkate alındığında bu suçun manevi unsuru kasttır[117]. Bu suçun faili olabilecek kişilerin, açıkladığı hususun vergi mahremiyeti kapsamında bir sır veya gizli kalması gereken bir durum olduğunu ve bunu ifşa ettiğini veya bunu kullanarak kendisi ya da üçüncü kişilere yarar sağladığını bilmesi ve istemesi gerekli ve yeterlidir. Failin ayrıca sır sahibine zarar vermek gibi bir özel kastının

---

112 **Özen**, s.110; **Solak Akman**, s.185.

113 **Taş**, 90; **Özen**, s.110.

114 **Duman**, s.1592.

115 **Bayraklı**, s.11.

116 **Göktürk/Özgenç/Üzülmez**, s.26.

117 **Arslan**, s.21; **Özcan**, s.283; **Taş**, s.127; **Duman**, s.1593; **Kuzucu Yapar**, s.81.

bulunması gerekli değildir[118]. Failin, ifşa ettiği hususun vergi mahremiyeti kapsamında sır olduğunu veya kendisinin bunu saklamakla yükümlü olduğunu bilmemesi, hukuki nitelikte hata olduğundan ya da bilmekle birlikte sır sahibinin yararına olacağı düşüncesiyle açıklamış olması suçu ve cezayı ortadan kaldırmamaktadır[119]. İlgili maddede bu suçun taksirle de işlenebileceğine ilişkin açık bir düzenleme yer almadığından, fiilin taksirli hali suç teşkil etmeyecektir[120]. Diğer taraftan öğretide bu suçun olası kastla da işlenebileceği ifade edilmektedir[121]. Örneğin vergi mahremiyetine uymakla yükümlü kişinin, vergi mükellefine ait sırrı, herkesin görebileceği veya okuyabileceği bir yere koyması, gereği gibi saklamaması, üçüncü kişilerin duyabileceği şekilde yüksek sesle konuşması gibi[122].

D. HUKUKA AYKIRILIK UNSURU

Hukuka aykırılık, işlenen ve kanuni tarife uygun bulunan fiilin, tüm hukuk düzeni tarafından kabul edilmemesidir[123]. Bir fiilin suç dolayısıyla hukuka aykırı olduğuna karar verilebilmesi, o fiili hukukun geneli açısından hukuka uygun hale getiren herhangi bir normun bulunmamasına bağlıdır[124]. Fiili hukuka uygun hale getiren bir neden varsa suç oluşmaz. Bu nedenlere hukuka uygunluk nedenleri/sebepleri de denilmektedir[125]. Vergi mahremiyetini

---

118 **Erman**, s.104; **Bayraklı**, s.79; **Şenyüz**, s.458; **Karakoç** (2019a), s.337; **Yiğit**, s.203; **Taş**, s.127; **Özen**, vergi mahremiyetinin kullanmak fiiliyle ihlalinin, failin kendisi veya üçüncü kişilere yarar sağlamak amacıyla hareket etmesi gerekliliğinden hareketle özel kastla işlenebileceğini söylemektedir., s.110.

119 **Erman**, s.104; **Şenyüz**, s.459.

120 **Erman**, s.104; **Taş**, s.127; **Arslan**, s.21; **Yiğit**, s.203; ancak yukarıda belirtilen kimi kamu görevlilerinin müstakbel fail olabilecekleri bu suçta, taksirli davranışları, disiplin hukukuna konu olabileceği gibi; bundan zarar gören veya olumsuz etkilenen mükellef veya mükellefle ilgili kimselerin bunlar aleyhine özel hukukta maddi ve/veya manevi tazminat davası açmaları da mümkündür. Bak., **Erman**, s.104; **Şenyüz**, s.459; **Yiğit**, s.203.

121 **Arslan**, s.21; **Özen**, s.110.

122 **Özen**, s.110.

123 **Bayraklı**, s.11.

124 **Duman**, s.1593.

125 **Şenyüz**, s.359; **Bayraklı**, s.11; **Hakeri**, s.205.

ihlal suçu bakımından hukuka uygunluk nedenlerini, genel ve özel nedenler olarak iki başlık altında incelemek mümkündür.

1. Genel Hukuka Uygunluk Nedenleri

TCK'nın 5'inci maddesi gereği, bu kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve/veya ceza içeren kanunlar hakkında da uygulanabilir. VUK'un da ceza içeren bir kanun olması hasebiyle TCK'nın hukuka uygunluk sebeplerine ilişkin genel hükümleri bu kanuna da uygulanacaktır[126]. TCK'da düzenlenen genel hukuka uygunluk nedenleri; kanun hükmünü yerine getirme (TCK md. 24/1), meşru savunma (TCK md. 25/1), hakkın kullanılması (TCK md. 26/1) ve ilgilinin rızası (TCK md. 26/2) olarak söylenebilir.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu açısından bu genel hukuka uygunluk sebeplerine bakıldığında, kanunun hükmünü yerine getirmenin, hukuka uygunluk sebebi olarak kabul edilebilmesi için kişinin ilgili mevzuat hükmü tarafından yetkilendirilmiş bulunması ve fiili de bu yetki ve görevi çerçevesinde işlemiş bulunması gerekmektedir[127]. Örneğin; VUK'un 367'nci maddesi uyarınca vergi müfettiş veya yardımcılarının vergi kaçakçılığı ile ilgili olarak Cumhuriyet Başsavcılığına bildirimde bulunmaları. Hakkın kullanılmasında ise kişinin hukuk düzenince kendisine/mesleğine tanınan hak çerçevesinde işlediği fiil, suç oluşturmamaktadır. Örneğin; vergi ziyaına sebebiyet verdiğine ilişkin hakkında birtakım veriler bulunan mükellefe ilişkin vergisel bilgi/belgelerini açıklayan gazetecinin fiili, suç oluşturmayacaktır[128]. Vergi mahremiyetinin ihlaline, sır sahibi rıza göstermişse ve diğer şartlar da mevcutsa bu da fiili hukuka uygun hale getirir[129]. Teorik açıdan bir engel bulunmamakla birlikte, yapısı itibariyle hukuka uygunluk sebepleri arasında gösterilen meşru savunmanın bu suçta karşılık bulması ise zordur[130].

---

126 **Duman**, s.1594.

127 **Arslan**, s.22; **Hakeri**, s.210.

128 **Arslan**, s.22.

129 **Erman**, s.103; **Şenyüz**, s.454; aksi görüş için bak., **Özcan**, s.306-307.

130 **Arslan**, s.22.

2. Özel Hukuka Uygunluk Nedenleri

VUK'ta yer alan ve "*kanun hükmünü yerine getirme*" (TCK md. 24/1) kapsamında değerlendirilebilecek hükümler, mezkûr Kanun'un 5'inci maddesinin 3, 4 ve 7'nci fıkralarında düzenlenmiştir. Söz konusu istisnai durumlara bakıldığında bu düzenlemelerin vergi mahremiyetini ihlal suçunun ifşa suretiyle işlenmesiyle ilgili getirilmiş, özel hukuka uygunluk nedenleri olduğu görülmektedir[131].

Vergi mahremiyetinin ihlaline yönelik getirilen istisnalardan ilki vergi güvenliğini sağlamak amacıyla VUK'un 5'inci maddesinin 3'üncü fıkrasındaki düzenlemedir. Söz konusu fıkraya göre; "*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 unvanları, bağlı oldukları vergi dairelerince beyannamelerin verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerine asılacak cetvellerle ilan olunur. Mükellefin bağlı bulunduğu teşekkül varsa, bu ilan orada da yapılır.*" Bu hüküm uyarınca ilanların hukuka uygunluk kapsamında değerlendirilebilmesi için şu hususların gözetilmiş olması gerekmektedir[132]. İlan edilebilecek vergiler, gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükelleflerinden sadece sermaye şirketlerinin yıllık beyanları üzerine tarh olunan vergileridir. Dolayısıyla bu mükelleflerin diğer beyannameleriyle tarh olunan vergileri, örneğin; katma değer vergileri bu fıkraya istinaden açıklanamaz. Vergi dairelerinin ilan yoluyla açıklayabileceği bilgiler, bu kapsamdaki mükelleflerin beyannamelerinde gösterdikleri vergi matrahları, mükelleflerin beyanları üzerinden tarh olunan gelir ve kurumlar vergileri ile ad ve unvanlarıyla sınırlıdır. Ayrıca, bu mükelleflerin bağlı oldukları bir teşekkülün bulunması halinde, bu ilan orada da yapılır.

VUK'un 5'inci maddesinin 4'üncü fıkrasıyla getirilen istisnalar ise;

- *Mükelleflerin, vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları, vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarlarının Maliye Bakanlığınca veya mahallince açıklanması,*

131 **Özcan**, s.286.

132 **Solak Akman**, s.196-197.

- *Kamu görevlilerince yapılan adlî ve idarî soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler verilmesi,*
- *Bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgiler verilmesi,*
- *Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesinin*[133]

vergi mahremiyetini ihlal sayılmayacağı hükmü yer almaktadır.

VUK'un 5'inci maddesine, 21/3/2018 tarih ve 7103 sayılı Kanun ile eklenen 7'nci fıkraya göre; "*Kamu kurum ve kuruluşları tarafından ilgili kanunları uyarınca mükelleflerden talep edilebilen, kurum ve kuruluşların görevleriyle doğrudan ilgili ve görevlerinin ifası için zorunluluk ve süreklilik arz eden bilgilerin, bu kurum ve kuruluşlara verilmesi vergi mahremiyetinin ihlali sayılmaz.*" Bu hükme istinaden vergi idaresince, mükelleflere ilişkin olup kamu kurum ve kuruluşların görevleriyle doğrudan ilgili, zorunlu ve süreklilik arz eden bilgilerin paylaşılması da bir hukuka uygunluk sebebi olmaktadır.

3. Suçun Özel Görünüş Biçimleri

a. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçunda Teşebbüs

Vergi mahremiyetini ihlal suçuyla ilgili olarak VUK'ta özel bir teşebbüs hükmü bulunmadığından, TCK'daki teşebbüse ilişkin hükümlerin bu suç tipi için de uygulama alanı bulacağı ifade edilmektedir[134]. TCK'nın 35'inci maddesine göre bir suçta teşebbüsün mümkün olabilmesi için kasten işlenebilen bir suçun varlığı, suçun işlenişine elverişli hareketle başlanılmış olması ve ancak failin elinde olmayan sebeplerle neticenin diğer bir anlatımla kanundaki tipikliğin gerçekleşememesi halinin olması gerekir. Yukarda da ifade edildiği üzere vergi mahremiyetini ihlal suçu kural olarak sırf hareket

[133] Söz konusu bildirimin, bir mahkeme kararı olmaksızın sadece vergi inceleme raporuna dayanılarak yapılıyor olmasının Anayasanın çeşitli hükümlerine aykırılık teşkil ettiğine yönelik eleştiriler bulunmaktadır. Bak., **Donay**, s.171; **Şenyüz**, s.456; **Taş**, s.11-113; **Ağar**, s.378; **Özcan**, s.295; **Durdu, Muhammed** (2019) "Mükellef Verilerinin Korunması ve Vergi Mahremiyeti" Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:27, S:3, s.602.

[134] **Özcan**, s.310.

suçu/neticesi harekete bitişik suçlardan olduğundan kural olarak teşebbüse elverişli değildir[135]. Ancak, istisnai olarak bu suçun fiilleri olan ifşa veya kullanma hallerinin aşamalara/kısımlara bölünebildiği durumlarda bu suça teşebbüs mümkün olabilir[136]. Örneğin; vergi mahremiyetine uyma zorunluluğu bulunan birinin edindiği vergi mahremiyeti kapsamındaki bir bilgiyi/sırrı, mektupla veya e-posta yoluyla göndermesine rağmen failin elinde olmayan bir sebeple muhatabına ulaşamamış olması veya failin bu bilgi/sırrı kullanma aşamasında iken buna engel olunması halinde, suça teşebbüs söz konusudur.

b. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçunda İştirak

Bir kişi tarafından gerçekleştirilebilen bir suçun, birden fazla kişi tarafından iş birliği içinde gerçekleştirilmesi halinde suça iştirakten söz edilir[137]. VUK'ta, vergi mahremiyetini ihlal suçuna iştirake yönelik herhangi bir hüküm bulunmadığından, TCK'nın genel hükümleri arasında düzenlenmiş olan iştirak (TCK md. 37-41), bu suç açısından da uygulama alanı bulur[138]. Yukarıda da ifade edildiği üzere vergi mahremiyetinin ihlali suçunun müstakbel failleri kanunda özel olarak belirtilen kişiler olabileceğinden bu suç özgü/mahsus suçlardandır. Bu itibarla, bu suçta iştirakin değerlendirilmesi, özgü suçlarda iştiraki düzenleyen TCK'nın 40/2'nci maddesi dikkate alınarak yapılacaktır. Mezkûr maddeye göre; *"Özgü suçlarda, ancak özel faillik niteliğini taşıyan kişi fail olabilir. Bu suçların işlenişine iştirak eden diğer kişiler ise azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulur."* Dolayısıyla VUK'ta belirtilmeyen kişilerin ancak azmettiren (TCK md. 38) veya yardım eden (TCK md. 39) olarak bu suçun işlenişine iştirak etmeleri mümkündür[139].

c. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçunda İçtima

Ceza hukukunda "*kaç tane fiil varsa o kadar suç, kaç tane suç varsa o kadar ceza vardır*" kuralı hakimdir[140]. Bununla birlikte kanun koyucu bazı

135 **Solak Akman**, s.219; **Arslan**, s.24.

136 **Erman**, s.102; **Arslan**, s.24; **Özcan**, s.310; **Özen**, s.115-116; **Yiğit**, s.195.

137 **Şenyüz**, s.484; **Saban, Nihal** (2019) Vergi Hukuku, 9. Baskı, İstanbul, Beta Basım Yayım, s.415.

138 **Bayraklı**, s.117; **Şenyüz**, s.485.

139 **Arslan**, s.24; **Kuzucu Yapar**, s.85; **Ateşağaoğlu**, s.30.

140 **Göktürk/Özgenç/Üzülmez**, s.78; **Hakeri**, s.381.

durumlarda, ortada birden fazla suç bulunmasına rağmen faile tek ceza verilmesini tercih edebilmektedir. Birden fazla suçun bulunduğu ancak bunların karşılığında tek cezanın öngörüldüğü kuruma, suçların içtimaı denilmektedir[141]. TCK'da suçların içtimaı kapsamında, bileşik suç (TCK md. 42), zincirleme suç (TCK md. 43) ve fikri içtima (TCK md. 44) hükümlerine ve düzenlemesine yer verilmiştir.

Bileşik suç, TCK'nın 42'nci maddesinde; "*Biri diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturması dolayısıyla tek fiil sayılan suça bileşik suç denir.*" şeklinde tanımlanmaktadır. Vergi mahremiyetinin ihlali suçunda, biri diğerinin unsuru veya ağırlaştırıcı sebebini oluşturabilecek, birden fazla suçun varlığı söz konusu olmadığından bileşik suçun varlığından da söz edilemez[142]. Zincirleme suç ise TCK'nın 43/1'inci maddesinde; "*Bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda, bir cezaya hükmedilir. Ancak bu ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılır.*" şeklinde düzenlenmiştir. Zincirleme suçunun Kanun'da düzenlenen bir diğer şekli, aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumudur (TCK md. 43/2). Vergi mahremiyetini ihlal suçu açısından zincirleme suç incelendiğinde; failin, aynı mükellefe ait vergi mahremiyeti kapsamında sır sayılan veya gizli kalması gereken hususları farklı zamanlarda birden çok kez ifşa etmesi veya bu bilgilerden birden fazla yarar sağlamak amacıyla kullanılması ile birden fazla mükellefi ilgilendiren ve vergi mahremiyeti kapsamında sır sayılan veya gizli kalması gereken hususu/hususları tek bir fiille ifşa etmesi veya kullanması mümkün olabileceğinden, zincirleme suç kapsamında değerlendirilebilir[143]. İçtima türlerinden üçüncüsü olan fikri içtima ise TCK'nın 44'üncü maddesinde; "*İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır.*" olarak düzenlenmiştir. Vergi mahremiyetini ihlal suçunda fikri içtima söz konusu olabilir[144]. Örneğin; failin, mahremiyet kapsamındaki bir sırrı ifşa ederken aynı

141 **Duman**, s.1596.

142 **Taş**, s.159; **Bayraklı**, s.106; **Kuzucu Yapar**, s.86.

143 **Arslan**, s.24-25; **Karakoç** (2019a), s.136; **Bayraklı**, s.106; **Taş**, s.160.

144 **Karakoç** (2019a), s.137.

zamanda sır sahibine yönelik olarak hakaret suçunu oluşturabilecek tarzda tahkir sözcükleri kullanırsa hem vergi mahremiyetini ihlal hem de hakaret suçu oluşacaktır[145]. Bu durumda fail, fikri içtima hükümleri gereği sadece en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılacaktır.

IV. VERGİ MAHREMİYETİNİ İHLAL SUÇUNUN CEZASI

Vergi mahremiyetini ihlal halinde uygulanacak ceza, VUK'un 362'nci maddesinde yer alan "*Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır*." açık atfı gereğince TCK'nın 239'uncu maddesine göre belirlenmektedir.

Yapılan bu atfın, maddenin tamamına mı yoksa sadece cezanın miktarına mı olduğu noktasında öğretide iki farklı görüş bulunmaktadır. Bir görüş, maddedeki atfın, TCK'nın 239'uncu maddesinin bütününe olmadığı, sadece yaptırımına ilişkin olduğu, bundan dolayı da suçun "*daha ağır cezayı gerektiren nitelikli halleri*" ile "*tüzel kişiler hakkında güvenlik tedbirleri*" ve "*şikayet koşulu*" na ilişkin hükümlerin, cezada kanunilik ilkesi ve kıyas yasağı uyarınca VUK'un 362'nci maddesi açısından uygulama alanı bulunmadığı ifade edilmektedir[146]. Bizim de katıldığımız diğer görüşe göre ise yapılan atfın sadece ceza miktarına değil, "*Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesi* ***hükümlerine*** *göre cezalandırılır*." ibaresinden hareketle tüm madde hükümlerine yapıldığı şeklindedir[147]. Nitekim VUK'un 362'nci maddesinde 5728 Sayılı Kanunla[148] değişiklik yapılmadan önce bu suç için öngörülen ceza, mülga 765 sayılı TCK'ya atfen; "…*bu mahremiyeti ihlal edenlere Türk Ceza Kanununun 198'inci maddesinde yazılı cezanın iki katı hükmolunur. Bu ceza iki aydan az olmaz*." şeklindeydi. Yeni 5237 sayılı TCK'nın kabulüyle ve bu kanuna uyum sağlamak

---

145 **Donay**, s.172; **Özen**, s.116.

146 **Arslan**, s.26; benzer görüşler için bak., **Özcan**, s.317.

147 **Şenyüz**, s.459; **Başaran Yavaşlar**, dn.19; **Solak Akman**, s.257-258; **Akdeniz**, s.333; **Duman**, s.1582; **Kuzucu Yapar**, s.84; **Karataş Durmuş**, s.401; **Kocatepe, Metin** (2019) "Türk Vergi Hukukunda Mükellefin Vergi Mahremiyeti Hakkı", (Yüksek Lisans), Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.136.

148 08.02.2020 tarihli ve 26781 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

amacıyla 5728 Sayılı Kanunun 278'inci maddesi ile değiştirilen VUK'un 362'nci maddesinde, "*Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesinde yer alan ceza uygulanır*" şeklinde eski düzenlemeye benzer bir ibarenin değil de, "*Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır.*" ibaresinin tercih edilmesi, kanun koyucunun, TCK'nın 239'uncu maddesindeki düzenlemenin tamamının vergi mahremiyeti suçu bakımından geçerli kıldığına işaret etmektedir[149].

Vergi kaçakçılığını düzenleyen VUK'un 359'uncu maddesinde olduğu gibi, vergi mahremiyetini ihlal suçunda da öngörülen cezanın, (eğer varsa) cezayı etkilen nitelikli hallerin atıf yerine ilgili maddesinde açıkça belirtilmesinin, suçta ve cezada kanunilik ve belirlilik ilkesinin sağlanması açısından daha uygun olacağı dile getirilmektedir[150].

TCK'nın, "*Ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması*" kenar başlıklı 239 'uncu maddesi;

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

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

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

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

Mezkûr maddeye göre bu suç için öngörülen ceza, kural olarak bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezasıdır. Ceza, madde

[149] **Başaran Yavaşlar**, dn.19.

[150] **Karataş Durmuş**, s.402; **Duman**, s.1584.

kapsamındaki sırların Türkiye'de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklanması halinde üçte bir oranında artmaktadır. Öte yandan, cebir ve tehdit kullanarak bu madde kapsamındaki bilgi ve belgeleri açıklamaya mecbur bırakan kişiye, üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezası verilir.

Vergi mahremiyetini ihlal suçunu düzenleyen VUK'un 362'nci maddesinde, soruşturma ve kovuşturmaya ilişkin bir düzenleme yer almamaktadır. Bu hususta atıf yapılan TCK'nın 239'uncu maddesindeki düzenlemenin dikkate alınması gerekeceğinden, soruşturma ve davanın açılabilmesi, kural olarak bir şikâyetin varlığını gerektirmektedir[151]. Yukarda, mağdurun rızasının bulunması halinin hukuka uygunluk sebebi olarak kabul edildiğini ve bunun da fiili suç olmaktan çıkaracağına yönelik açıklamalar da bu suçun şikâyete tabi suçlardan olduğunu desteklemektedir. Şikâyet hakkına sahip kişilerin bunu, fiili ve faili öğrendikleri tarihten itibaren altı ay içinde kullanmaları gerekmektedir (TCK md. 43). Dava, suçun işlendiği yer asliye ceza mahkemesinde görülecek olup, dava açma zamanaşımı süresi, verilebilecek hapis cezasının üst sınırı dikkate alındığında (üç veya yedi yıl) sekiz veya onbeş yıl olabilmektedir (TCK md. 66/1). Suçun memurlar tarafından işlenmiş olması halinde Cumhuriyet savcısı tarafından doğrudan soruşturma yapılamayacak olup, 4483 sayılı Kanun hükümlerinin işletilmesi gerekmektedir.

Mağdur suç duyurusunda/şikâyette bulunmasa dahi failin çalıştığı kurumun veya mensubu bulunduğu odanın/birliğin, durumdan haberdar olması halinde, kendi mevzuatları çerçevesinde ilgililer hakkında disiplin soruşturması açması gerekir[152]. Öte yandan suçun mağduru/mağdurları, şartların varlığı halinde maddi ve/veya manevi tazminat davası da açabilir[153].

---

151 **Şenyüz/Yüce/Gerçek,** s.294; **Candan**, s.407; **Karataş Durmuş**, "Soruşturmanın resen yapılacağını kabul etmek, ihlal edilen menfaatin kamu menfaati olmadığından ve resen soruşturma açılabilmesi için kimlerin mali verilerinin korunmasında ihmal veya ihlal olduğunu tespitin hayatın olağan akışına göre savcıdan beklenemeyeceğinden dolayı soruşturmanın şikâyete bağlı olması gerekmektedir.", s.402; **Duman**, s.1583; **Kuzucu Yapar**, s.84; **Ateşağaoğlu**, s.34.

152 Bak., **Kocatepe**, s.102-113.

153 Bak., **Akdeniz**, s.340-341; **Kocatepe**, s.118-119; **Güneş Kurt**, s.141-145.

SONUÇ

Vergilerin, ilgili kanunları çerçevesinde doğru, etkin ve verimli bir şekilde tespiti ve tahsili; mükelleflerin ve/veya vergi sorumlarının mali iş ve işlemlerinin, vergilendirmeye tesir eden hususların kayıt altına alması ve/veya bunların ortaya çıkarılmasıyla mümkündür. Buna ise ya vergi ödevlilerinin vergi mevzuatı uyarınca şekli ve/veya maddi ödev ve yükümlülüklerini yerine getirirken ya da vergi idaresince yapılan denetim ve incelemelerle ulaşılmaya çalışılır. Mevzuat çerçevesinde elde edilen veya ulaşılan bu bilgilerin/verilerin, amacı dışında kullanılması, bunlardan maddi ve/veya manevi yarar sağlanması, üçüncü kişilere açıklanması veya üçüncü kişilerce öğrenilmesi, verilerin sahipleri açısından maddi ve/veya manevi zarara neden olabilir ya da zarar tehlikesi doğurabilir. Vergi mahremiyeti, kural olarak beyan esasına dayalı vergi sistemimizde, vergi ödevlilerinin vergi dairelerine vergisel durumlarına tesir eden bilgilerin amacı dışında kullanılmayacağına güven duymalarının ve bu sayede de doğru beyanda bulunmalarını sağlamak amacıyla getirilmiş bir düzenleme olup, devlet tarafından vergi ödevlilerine sunulan bir güvence ve mükellef hakkıdır. Zira bilgilerinin korunamayabileceğinden endişe duyan vergi ödevlilerinin, vergilendirme sürecinde vergi idaresi ile iş birliğine gitmemesi ve bu verilerini paylaşmaktan çekinmesi söz konusu olabilir. Kanun koyucu, özelde mükellef verilerini/haklarını, genelde kamu düzenini/yararını sağlamak, vergi idaresine olan hukuki güveni devam ettirmek ve mükellefin tereddütlerini gidermek amacıyla bir yerde güvenlik ve koruma kalkanı olarak VUK (md. 5, 362)'ta vergi mahremiyetini ve ihlali suçunu düzenlemiştir.

VUK'un 5'inci ve 362'nci maddelerinin kenar başlıkları her ne kadar "*Vergi mahremiyeti*" ve "*Vergi mahremiyetinin ihlali*" olarak yer alıyorsa da söz konusu maddelerin içeriğinden ve amacından, korunan hukuki değerin ve/veya suç konusunu oluşturan sır veya gizli kalması gereken bilgilerin sadece vergilerle ilgili ve sınırlı olmadığı, bunun yanında vergi mükelleflerine ya da bunlarla ilgili/ilişkili kişilerin ekonomik, ticari, mesleki ve hatta özel yaşamlarına ilişkin mahremiyetlerine de yönelik olduğu söylenebilir. Nitekim VUK'un 5'inci maddesinde geçen "*mükellefin ve mükellefle ile ilgili kimselerin* ***şahıslarına***"; yine "***veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları***" şeklinde genel ifadelere yer verdiği görülmektedir. Bu itibarla vergi mahremiyeti ile

koruma altına alınan bilgiler, mükellef veya mükellefle ilgili kişilere ait ekonomik ve mali içerikli bilgiler yanında, ifşası halinde ilgilisinde rahatsızlık doğuracak veya zarar verecek bütün bilgileri de kapsamaktadır. Bu itibarla VUK'un 5'inci ve 362'nci madde başlıklarını, maddelerin içeriği ve bunu korumaya yönelik kapsamıyla uyumlu olacak şekilde "***mükellef mahremiyeti***" ve "***mükellef mahremiyetinin ihlali***" olarak düzenlenmesi yerinde olacaktır.

VUK'ta tahdidi olarak belirtilen kişiler tarafından, görevlerin ifası sırasında, mükellefin veya mükellefin ilişki içinde bulunduğu kimselerin vergi ile ilgili olsun olmasın ulaşılan ve sır niteliği taşıyan veya ilgilerince gizli kalması gereken bilgilerin ifşası veya bunlardan yarar sağlamak amacıyla kullanılması, kanunda bazı amaçlara hizmet edeceği düşüncesiyle getirilen istisnalar haricinde bir suç olarak düzenlenmiş ve yaptırım olarak da hapis ve adli para cezası öngörülmüştür. Diğer taraftan mağdurun, şartların gerçekleşmesi halinde maddi ve/veya manevi tazminat davası açması; faillerin tabi oldukları mevzuat çerçevesinde disiplin soruşturmalarına da tabi tutulmaları söz konusu olabilmektedir. Kanunda fail olabileceklerin tahdidi olarak belirtilmiş olunması, bazı sıkıntılara ve tereddütlere neden olabilecek nitelikte olduğundan, bunun yerine ilgili maddeye "*vergi kanunlarının uygulamasında görevli olanlar*" şeklinde genel bir ifadenin eklenmesi yerinde olabilir.

Suçun mağduru olarak, mükellef veya VUK'un 8/4'üncü maddesi uyarınca vergi sorumluları olmaları durumunda, kimlerin kastedildiği VUK'un 8'inci maddesinden hareketle tespiti mümkünken, "*mükellefle ilgili kimseler*" den kimlerin kastedildiğine ilişkin VUK'ta bir açıklama/hüküm bulunmamaktadır. Buradaki ilgili kimselerin tespitinde ölçütün, vergi kanunlarını uygulamak ve/veya doğruluğunu tespit etmek amacıyla nezdinde inceleme yapılan veya haklarında bilgi toplanılan mükellefin veya vergi sorumlusunun işyerinde, defter, kayıt, belgelerinde veya bunlarla ilgili yapılan bilgilendirmelerde bilgileri bulunan ve kim olduğu tespit edilebilen kişiler olduğu söylenebilir.

Vergi mahremiyetini ihlal halinde uygulanacak ceza, VUK'un 362'nci maddesinde yer alan "*Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır.*" atfı gereğince TCK'nın 239'uncu

maddesine göre belirlenmektedir. Yapılan bu atfın, maddenin tamamına mı yoksa sadece cezanın miktarına mı olduğu noktasında öğretide görüş birliği bulunmamaktadır. Vergi kaçakçılığını düzenleyen VUK'un 359'uncu maddesinde olduğu gibi, vergi mahremiyetini ihlal suçunda da öngörülen cezanın, atıf yerine ilgili maddesinde açıkça belirtilmesinin, suçta ve cezada kanunilik ve belirlilik ilkesinin sağlanması açısından daha uygun olacağı söylenilebilir.

KAYNAKÇA

Ağar, Serkan (2012) "Vergi Mahremiyeti vs. Bilgi Edinme Hakkı", Ankara Barosu Dergisi, S:2, s.362-392.

Akdeniz, Demet (2021) "Türk Vergi Hukukunda Mahremiyet Hakkı" (Doktora), Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Arslan, Çetin (2013) "Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu (VUK md. 362), Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, C:3, S:2, s.15-30.

Ateşağaoğlu, Erdem (2019) "Vergi Mahremiyetinin İhlali veya Sırrın İfşası İşleyenler Hakkında Uygulanması Gereken Ceza Hukuku Hükümlerinin Değerlendirilmesi", Maliye Araştırmaları Dergisi, C:5, S:1, s.21-38.

Başaran Yavaşlar, Funda (2013) "Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu", Vergi Yaptırım Hukuku Sisteminin Sorunları ve Yeniden Yapılandırılması Sempozyumu, İstanbul, <https://silo.tips/download/verg-mahremyetnn-hlal-suu#> s.e.t. 24.02.2022.

Başaran Yavaşlar, Funda (2008) "Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku'nda Son Durum", İstanbul Barosu Dergisi, Cilt:82, Sayı:6, s.2854-2855, <https://www.fundabasaran.com/pdf/vergi-suc-ve-kabahatler-hukukunda-son-durum.pdf.> s.e.t.17.03.2022.

Batı, Murat (2021) Vergi Hukuku, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

Bayraklı, Hasan Hüseyin (2011) Vergi Suç ve Kabahatleri, 2. Baskı, Afyonkarahisar, Celepler Matbaacılık.

Candan, Turgut (2019) Vergisel Kabahatler ve Suçlar, 4. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları.

Çağan, Nami (1982) Vergilendirme Yetkisi, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları.

Donay, Süheyl (2008) Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, İstanbul, Beta Yayıncılık.

Duman, Buminhan (2016) "Ceza Hukuku Bağlamında Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Atıf Problemi", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S:4, s.1577-1601.

Durdu, Muhammed (2019) "Mükellef Verilerinin Korunması ve Vergi Mahremiyeti" Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:27, S:3, s.589-623.

Edizdoğan, Nihat/Taş. Metin/Çelikkaya, Ali (2007) Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, 1. Baskı, Bursa, Ekin Yayınları.

Erdem, Tahir (2005) "Vergi Mahrem mi?", E-Yaklaşım Dergisi, Sayı: 27.

Erman, Sahir (1988) Vergi Suçları Ticari Ceza Hukuku-VI, İstanbul, İ.Ü. Fen Fakültesi DSİ İşletmesi Prof. Dr. Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi.

Gelir İdaresi Başkanlığı (2014) Mükellef Hakları ve Ödevleri Rehberi, Yayın No:185, Ankara, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı.

Göktürk, Neslihan/Özgenç, İzzet/Üzülmez, İlhan (2012) Ceza Hukukuna Giriş, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2476, Eskişehir, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 1447.

Güneş Kurt, Ayşan (2020) "Türk Hukukunda Vergi Mahremiyeti", (Yüksek Lisans), İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Hakeri, Hakan (2013) Ceza Hukuku Genel Hükümler Temel Bilgiler, 9. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları.

Kaneti, Selim/Ekmekci, Esra/Güneş, Gülsen/Kaşıkcı, Mahmut (2019) Vergi Hukuku, İstanbul, Filiz Kitabevi.

Kara, Seyfettin (2017) "Vergi Mahremiyeti Kapsamına Giren Hususların Yargı Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi", Türkiye Adalet Akademileri Dergisi (TAAD), S: 32, s.269-281.

Karakoç, Yusuf (2019a) Vergi Ceza Hukuku, 2. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları.

Karakoç, Yusuf (2019b) Genel Vergi Hukuku, 2. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları.

Karataş Durmuş, Neslihan (2017) "Ticari Sırların ve Kişisel Verilerin Korunması Kapsamında Vergi Mahremiyeti", Türkiye Adalet Akademisi Dergisi (TAAD), S:31, s.371-409.

Katoğlu, Tuğrul (2012) "Ceza Hukukunda Suçun Mağduru Kavramının Sınırları", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı:2, s.657-693.

Kocahanoğlu, Osman Selim (1983) Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları, İstanbul, Yaylacık Matbaası.

Kocatepe, Metin (2019) "Türk Vergi Hukukunda Mükellefin Vergi Mahremiyeti Hakkı", (Yüksek Lisans), Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kuzucu Yapar, Burcu (2021) "Bir Suç Olarak Vergi Mahremiyetinin İhlali", Maliye Çalışmaları Dergisi, S: 65, s.71-89.

Oktar, S. Ateş (2017) Vergi Hukuku, 12. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi.

Öncel, Mualla/Kumrulu, Ahmet/Çağan Nami/Göker, Cenker (2019) Vergi Hukuku, 28. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi.

Özcan, Onur (2014) "Türk Hukukunda Vergi Suçları", (Doktora), Yeditepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Özen, Mustafa (2018) Vergi Suçları ve Kabahatleri, 2. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi.

Özyer, Mehmet Ali (2018) Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 8. Baskı, İstanbul, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği.

Saban, Nihal (2019) Vergi Hukuku, 9. Baskı, İstanbul, Beta Basım Yayım.

Solak Akman, İnci (2012) "Vergi Mahremiyetini İhlal", (Doktora), Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Sonsuzoğlu, Elif (2000) "Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, S:141, s.116-134.

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

Şenyüz, Doğan/Yüce, Mehmet/Gerçek, Adnan (2022) Vergi Hukuku, 13. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi.

Taş, Fatma (2007) "Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu ve Değerlendirilmesi", (Doktora), Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü**.**

Turan, Salih (1993) Vergi Teorisi ve Politikası, 5. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi.

Ünsal, Hilmi (2003) "Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, Sağladığı Yararlar ve Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler", Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, C:8, S:3, s.27-48.

Ürel, Gürol (2014) Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 4. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları.

Yiğit, Uğur (2004) Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, İstanbul, Beta Yayıncılık.

<https://sozluk.gov.tr/> s.e.t. 23.02.2022.