

Vergi Mahremiyetinin İhlali veya Sırrın İfşası Suçunu İşleyenler Hakkında Uygulanması Gereken Ceza Hukuku Hükümlerinin Değerlendirilmesi
Evaluation of the Criminal Law Provisions that Apply to the Perpetrators of the Crime of Violation of Tax Privacy or Disclosing of Confidential Information

Erdem ATEŞAĞAOĞLU

Doç. Dr., İstanbul Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, eatesaga@istanbul.edu.tr

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0018-3508>

MAKALE BİLGİSİ

Makale Geçmişi:
Geliş: 10 Ocak 2019
Düzeltilme Geliş: 4 Mart 2019
Kabul: 12 Mart 2019

Anahtar Kelimeler:
Vergi Mahremiyeti, Maliye İdaresi, Vergi Sırrının İfşası, Vergi Suçu, Ceza Hukuku.

© 2019 PESA Tüm hakları saklıdır

ÖZET

Vergi mükelleflerine ait bilgilerin korunması amacıyla vergi kanunlarına özel hükümler konduğu görülmektedir. Bu bağlamda, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan "vergi mahremiyetinin ihlali" ve kamu alacaklarının tahsil sürecini düzenleyen 6183 Sayılı Kanun'daki "sırrın ifşası" suçları vasıtasıyla, vergilendirme ve tahsil sürecinde görev alanların öğrendikleri mükellef bilgilerini açıklamaları ve menfaat karşılığı kullanmaları yasaklanmıştır. Söz konusu düzenlemelerde, bu suçları işleyenler hakkında ceza yargılaması yapılarak hapis cezası verilmesi öngörülmektedir. Öte yandan, söz konusu suçların ceza yargılamasına tabi olması sebebiyle yargılamanın ceza hukuku ilke ve kurallarına göre yürütülmesi gerekmektedir.

Bu bilgiler ışığında, vergilendirme amacıyla ve kanundaki yetkiye dayanılarak edinilmiş olan mükellef bilgilerinin korunmadığı durumlarda ilgili suçların faillerine uygulanacak ceza hukuku hükümlerinin ayrıntılı şekilde irdelenmesi ve değerlendirilmesi önem arz etmektedir.

ARTICLE INFO

Article History:
Received: 10 January 2019
Received in revised form: 4 March 2019
Accepted: 12 March 2019

Keywords:
Tax Privacy, Fiscal Administration, Disclosure of Tax Secret, Tax Crime, Criminal Law.

© 2019 PESA All rights reserved

ABSTRACT

It is seen that special provisions are inserted into to the tax legislation for the purpose of protection of tax payer's data. In this regard, divulgence or dissemination of the tax payer's data acquired by persons those who take part in the taxation or collection process has been forbidden via the "crime of violation of the tax privacy" taking place in the Tax Procedure Law No. 213 and the "crime of disclosing of confidential information" under the Law No. 6183 regulating the procedure for collection of public receivables. In accordance with these regulations, the perpetrators of the said crimes are sentenced to imprisonment through criminal procedure. On the other hand, the trial should be conducted according to the rules and principles of criminal law due to the aforesaid crimes are subject to criminal procedure.

In the light of this information, it is important to consider and analyze the criminal provisions in detail which are applicable in the event of any violation of tax payer's data acquired with the aim of taxation and relying on the authorization in the law.

GİRİŞ

Ekonomik hayatı düzenleyen mali suçlar arasında vergi suçları önemli bir yere sahiptir. Zira vergi suçları, hem kamunun/hazinenin değerlerini hem de mükelleflerin menfaatlerini korumak amacıyla hizmet ederler. Bu bağlamda, mükelleflerin başkaları tarafından bilindiğinde bilhassa ticari bakımdan zarar görebileceği bilgileri vergi mahremiyeti kapsamında kabul edilmiş ve anılan bilgilerin başta vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi komisyonlarında ve kamu alacağının tahsilinde görev alanlar olmak üzere diğer bazı kamu görevlileri ile kişiler tarafından açıklanması (VUK md. 5 ve AATUHK md. 107) veya kullanılması (VUK md. 5) “vergi mahremiyetinin ihlali” (VUK md. 5) ve “sırrın ifşası” (AATUHK md. 107) şeklinde adlandırılan vergi suçlarının işlenmesine yol açmaktadır.

Bu suçların genel ceza hukukundaki hükümlere tabi olması ise birçok mevzuat hükmü çerçevesinde söz konusu suç tiplerinin özelliklerinin sistematik şekilde ele alınmasını ve değerlendirilmesini gerekli kılmaktadır. İşbu çalışmada, literatürdeki başlıca eserler dikkate alınarak öncelikle bu suçlara dair genel mahiyette açıklamalar yapılmış ve sonrasında asıl inceleme konusu olan vergi mahremiyetinin ihlali ve sırrın ifşasının tespiti ile bu suçlara yönelik yaptırım uygulamasının nasıl gerçekleştirilmesi gerektiği ceza hukukuna ait uygulamalar dikkate alınarak açıklığa kavuşturulmak istenmektedir. Belirtilen amaç doğrultusunda; vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgileri korumakla yükümlü olan vergi incelemelerinde ve muameleleri ile uğraşan memurların, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlarda ve AATUHK hükümlerinin uygulanması sebebiyle kamu alacağının tahsilinde görev alan kişilerin, yargı mercilerinde görev yapan memurların ve diğer bazı kamu görevlilerinin ihlal durumunda hangi hükümlerle nasıl bir kapsam dâhilinde karşılaşacakları detaylı şekilde ortaya konulmaya çalışılmakta ve ayrıca yasal düzenlemeler hakkında detaylı değerlendirmeler yapılmaktadır.

1.Vergi Mahremiyeti ve Korunması

Devlet egemenlik yetkisine dayanarak vergilendirme yaparken veya kişilerin vergi ödevlerine uygun hareket edip etmediklerini araştırırken bireylerin başkası tarafından bilinmesini istemediği şahsi ve mali bilgilerine vakıf olabilir (Çakır, 2013: 353). Özellikle vergi incelemeleri ile uğraşan memurlar ödenmesi gereken vergiyi tespit etmek için mükelleflerin kayıtları ve belgeleri üzerinde denetimlerde bulunurken korunması gereken sır mahiyetinde ticari ve şahsi nitelikte bilgiler edinirler (Soydan, 2015: 532). İşte mükellefler ve mükellefler ile işlemde bulunanlar üzerinde idarenin geniş bir denetim yetkisi ve vergi mükelleflerinin de bu denetime başvuran kişilere yasal şartlar çerçevesinde iş yaşamının bütün gizliliğini açma ödevi bulursa da bu denetim esnasında sırları öğrenen görevlilerin bunları açıklamamaları gerekmektedir (Mutluer ve Dayanç, 2016: 187). Yine kamu alacağının tahsili sürecinde görev alanlar, kamu borçlusuna veya onunla ilişkisi olan üçüncü kişilere ait sır mahiyetinde ticari ve şahsi nitelikte bilgilere sahip olabilmektedirler. İşte bu bilgilerin de gizli kalması gerekmektedir.

Bahse konu özel nitelikli bilgiler, mükelleflere ait vergi sırrıdır ve yayılmaları “vergi mahremiyetinin ihlali” ve “sırrın ifşası” suçlarının meydana gelmesine yol açar. Her iki suçta vergi mahremiyetini koruma amacıyla hizmet etmekte ve mükellefler ile yakınlarının zarar görmelerini engellemekte, devlet ve mükellef ilişkilerini sağlıklı bir konumda sürdürmeyi temin ederek mükellefin devlete karşı olan güvenini artırmakta ve vergi nedeniyle ortaya çıkan ilişkiyi daha iyi bir konumda sürdürmeyi sağlamaktadır (Ürel, 2016: 73). Korunan bu hukuki değerlerin ayakta kalabilmesi ise ancak bunlara yapılacak tecavüzlere bir ceza hükmünün uygulanmasıyla mümkün hale getirilmiştir (Şenyüz, 2017: 428).

2.Vergi mahremiyetini İhlal ve Sırrın İfşası Suçlarının Temel Unsurları

2.1. Maddi Unsur ve Suçun Konusu

Çalışmamızın konusunu oluşturan suçlar, meslek sırrının ifşası suçunun özel bir hali olması sebebiyle ilgili suç eylemleri TCK'nın 239 hükmünde yer alan “ticari sır, bankacılık sırrı veya

müşteri sırrı niteliğindeki bilgi ve belgelerin açıklanması suçu”na göre cezalandırılmaktadırlar (Donay, 1978: 67; Saban, 2017: 530; Erman, 1988: 96). Bu bağlamda; vergi denetiminde, vergilendirme sürecinde, yargılama esnasında ve tahsil sürecinde görev alan kişinin anayasa ve yasalar çerçevesinde işinin gerektirdiği ölçüde öğrenmiş olduğu sırlar vergi mahremiyeti ilkesi kapsamındadır (Güneş, 2008: 48).

Devlet memurlarının kamu hizmetleri ile ilgili gizli bilgileri görevlerinden ayrılmış bile olsalar, yetkili bakanın yazılı izni olmadıkça açıklamaları yasaktır (657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu md. 31). Bu noktada; mükelleflere ait gizli bilgilerin korunması bakımından 657 sayılı Kanun md. 31 hükmü ve VUK md. 5 ile AATUHK md. 107 hükümlerini birlikte değerlendirdiğimiz zaman VUK ve AATUHK düzenlemelerinin belirli kişiler için görevlerinden ayrılırsalar bile devam edecek özel yasalar içerdiği ve bu haliyle özel hükümler olduğu, bu nedenle Bakanın onayı ile suçun meydana gelmeyeceğini ifade eden 657 sayılı Kanun düzenlemesinin genel hüküm olarak VUK md. 5 ile AATUHK md. 107 hükümlerinden üstün olmadığı ve vergi mahremiyetinin korunmasında uygulanamayacağı sonuçlarına varmaktayız. Yine konu hakkında 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun 43. maddesi ile 49. maddesinin 2. fıkrasına, 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu’nun “sırların saklanması” kenar başlıklı 73 maddesine, 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun’un “sırrın ifşası” kenar başlıklı 22. maddesine bakıldığında, belirtilen kanunlar kapsamındaki görevler dolayısıyla öğrenilmiş kişisel bilgilerin-sırların gizliliği hususlarının ve aksi yöndeki davranışların yaptırımlarının hüküm altına alındığını görmekteyiz.

Yukarıdaki hükümlerden bir kısmı genel mahiyette olup, diğer bir kısmı ise belirli özel nitelikteki bilgilerin korunmasını sağlamaktadır. Dolayısıyla, bunlar esasında vergi mahremiyetini özel olarak korumayı amaçlamamaktadırlar. İşte bu nedenle; VUK md. 5 kapsamında vergi mahremiyetinin ihlali suçuna ve VUK md. 362’de bu ihlale ilişkin ceza düzenlemesine özel olarak yer verilmiştir. Yine kamu alacaklarının cebren takip ve tahsilinde görevli olanların, bu görevleri dolayısıyla kamu borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına ait öğrendikleri sırlarla, gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa ettikleri takdirde VUK md. 5 ile benzer mahiyette bir suç olan “sırrın ifşası”nı işlemiş sayılacakları AATUHK md. 107’de hüküm altına alınmıştır¹. Söz konusu hükümler marifetiyle; vergi mahremiyetinin konusunu teşkil eden sır mahiyetindeki bilgiler, bu bilgilerin sahipleri, mahremiyetin ihlali sayılan fiiller ile bunların faili olabilen kişiler, mahremiyetin ihlali sayılmayan ifşa ve kullanma istisnaları ve vergi mahremiyetinin ihlali ve sırrın ifşası suçlarına yönelik yaptırımlar kaleme alınmıştır.

Belirli kişilerin görevleri dolayısıyla mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin sırlarını veya gizli kalması gereken bilgilerini ifşa etmeleri veya kendilerinin veya üçüncü kişilerin yararına kullanmaları, vergi mahremiyetinin ihlali suçunun oluşumuna yol açmaktadır (VUK md. 5). 6183 sayılı Kanun md. 1 kapsamındaki vergi ve diğer kamu alacaklarının belirtilen kanun marifetiyle cebren takibi ve tahsili süreçlerinde görev alanların bu görevleri dolayısıyla kamu borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına ait öğrendikleri sırlarla, gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa etmeleri durumunda da bu kez mahremiyetin korunmasını sağlamaya yönelik diğer bir suç olan “sırrın ifşası” suçunun varlığından bahsedilir (AATUHK md. 107).

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun birincil işleniş biçimi belirli bilgilerin birçok farklı yöntemle ifşa edilmesi iken bu suçun diğer işleniş biçimi gizli kalması gereken bilgilerin bir menfaat temini için kullanılmasıdır. Dolayısıyla, bu suç belirtilen iki seçimlik hareketten birini gerçekleştirilmesi ile işlenebilmektedir. Sırrın ifşası suçu bakımından ise suçun

¹107’nci madde hükmüne benzerlik arz eden bir hükme de VUK’unda (md. 5 ve 362) rastlanmaktadır. Vergi Usul Kanununda yer alan mahremiyetin ihlali hükmü, verginin tarh ve tahakkuk safhası ile bu safhaya takaddüm eden örneğin inceleme ve takdir safhasında görevli vergi memur ve amirleri ile inceleme ve teftiş elemanlarını kapsamına almaktadır. Belirtilen ‘sırrın ifşası’ ve ‘mahremiyetin ihlali’ hükümlerinin birbirine karıştırılmaması gerekir. Eğer bir sır ya da mahremiyet verginin tahakkuku safhasında ifşa ve ihlal edilmişse, VUK’nun 362’nci maddesine dayanarak 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 239. maddesi uyarınca (bu sırrı ifşa eden veya mahremiyeti ihlal edenler hakkında) ceza hükmolunacaktır. Eğer bir sır, amme alacağının tahsil ve takibi safhasında ifşa edilmişse, bu kere devreye 107’nci madde hükmü girecektir (Özbalcı, 2012: 885, 886).

işlenmesi gizli kalması gereken bilginin açıklanması şeklinde tek bir fiile bağlanmıştır. Bu noktada; kişinin bilgileri açıklarken bunların gizli kalması konusunda uyarıda bulunmuş olması fiili suç olmaktan çıkarmamakta (Erman, 1988: 102) veya bilgiyi aktardığı kişi sayısı da her iki suçun oluşumuna etki etmemektedir.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu bakımından ifşa veya yararlanma eylemlerinin şekli konusunda kanunda herhangi bir sınırlama öngörülmediği için suç “serbest hareketli” suçlardan kabul edilmektedir (Arslan, 2013: 19). Bu durum, açıklama fiiliyle işlenebilen sırrın ifşası suçu bakımından da aynı şekilde değerlendirilmelidir. Bu bağlamda, mükellef bilgilerinin bir veya birden çok kişiye yayılması her iki suç için de sözlü veya yazılı şekilde olabilir (Karakoç, 2016: 309; Erman, 1988: 102). Ancak bilgiyi yayma, şüphesiz en yaygın haliyle iletişim araçları ile gerçekleştirilmektedir.

Kural olarak bir suçun işlenmiş sayılması icrai veya ihmali hareketlerin yanında hareket sonucunda belirli bir neticenin de gerçekleşmesine bağlıdır. Ancak hem TCK’da hem de bazı özel kanunlarda bazı suç tiplerinin meydana gelmesi için kanun koyucu tarafından hareketlerin yapılması yeterli görülmektedir. Herhangi bir neticenin gerçekleşmesine bağlı olmayan bu suç tiplerine doktrinde hareket suçları veya neticesi harekete bitişik suç denmektedir (Koca ve İlhan Üzülmöz, 2008:144; İpekçioğlu, 2009: 185; Çakır, 2013: 359; Bayraklı ve Bozdağ, 2010: 20). İşte VUK md. 5 ve AATUHK md. 107 hükümlerindeki her iki suç düzenlemesi de bu mahiyettedir (Arslan, 2013: 19).

Mahremiyet kapsamındaki bilgiler, mükelleflere ait ekonomik ve mali içerikli her türlü bilginin yanında ifşası durumunda mükellefte rahatsızlık doğuracak veya mükellefe zarar verebilecek bütün bilgileri² kapsamaktadır (Ürel, 2016: 74). Bu noktada, her ne kadar VUK md. 5 hükmünde mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin bilgiler ve AATUHK md. 107 hükmünde kamu borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına ait bilgiler söz konusu maddelerdeki suçların konusunu teşkil etseler de her iki suç maddesinde de aynı şekilde bu bilgilere ek olarak “gizli kalması lâzım gelen diğer hususlar” şeklinde genel bir ifadeye yer verildiğini görmekteyiz. İşte bu ifade sayesinde vergi mahremiyetinin ihlali ve sırrın ifşası suçları kapsamında sır mahiyetindeki bilgilerin kapsamı genişletilebilir durumdadır (Uğur ve Elibol, 2016: 555).

2.2. Korunan Hukuki Değer

VUK’un ve AATUHK’nın ceza yaptırımı bakımından atıf yaptığı TCK hükmünün kenar başlığının “ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması” olması, her iki suçta korunan hukuki yararın mükellefe ait olduğunu açıkça ortaya koymaktadır. Bu bağlamda, ilgili suçlara ilişkin düzenlemelerin özel hayatın gizliliği hakkına “herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir” şeklinde yer veren Anayasa’nın 20. maddesi³ ve de herkesin özel ve aile hayatına, konutuna, haberleşmesine saygı gösterilmesi hakkına sahip olduğunu kaleme alan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 8. maddesi ile doğrudan bağlantısı olduğu ifade edilmelidir (Duman, 2016: 1578; Çakır, 2013: 355; Güneş, 2008: 47; Ünsal, 2003: s. 27; Şenyüz, 2017: 428; Candan, 2011: 615).

²Bir şirketin en son adresinin ve ortaklarının adı ile soyadlarının özel bütçeli bir kuruluşa verilmesinin vergi mahremiyetini ihlal ettiği hakkında bkz. 01.04.1997 tarihli ve B.07.o.GEL.o.28/2803-5-744/13562 sayılı Özelge; Sanayi ve Ticaret İl Müdürlüğüne istenilen vergi inceleme raporunun vergi mahremiyeti kapsamına girdiği hakkında bkz. 29.04.1997 tarihli ve B.07.o.GEL.o.28/2803-5- 746/ 16933 sayılı Özelge (gib.gov.tr,2018).

³Danıştay 7. Dairesi’nin 20.03.2017 tarihli ve E. 2016/1996, K. 2017/2061 tarihli kararında “...Mükelleflerin özel hayatlarının gizliliğinin korunması öncelikle anayasal bir haktır. Anayasanın temel hak ve ödevler kısmında düzenlenen 20’nci maddesi de, genel olarak mahremiyete ilişkin hükümler içermektedir...kişilerin özel hayatlarıyla ilgili bilgilerin gizliliğinin korunması Anayasal temel hak ve özgürlükler kapsamında güvence altına alınmıştır. Vergilendirme işlemi sırasında da bu hakkın korunması için vergi hukukunda vergi mahremiyeti ilkesine yer verilmiştir. Vergi Usul Kanununun 5’inci maddesi ile vergi mahremiyetine uymak zorunda olan kişilerin, görevleri dolayısıyla mükellef veya mükellefle ilgili kişilerin şahıslarına ilişkin olarak elde ettikleri ve gizli kalması gereken bilgileri açıklamaları, kullanmaları ve üçüncü şahıslara kullandırmaları yasaklanmıştır. Vergi mahremiyeti mükellefler açısından kendilerine ait gizli bilgileri güvenle vergi dairesine verebilmelerini sağlamaktadır” denilmektedir. Karar için bkz. (lexpera.com.tr, 2018).

2.3. Hukuka Uygunluk Nedenleri

İncelediğimiz suçların özel hayatın gizliliği hakkını koruduğu dikkate alındığında, ilgili hakkın özüne dokunmadan sadece Anayasa'daki bazı sebeplere dayanılarak kanun yoluyla sınırlandırılması mümkündür (Anayasa md. 13)⁴. Bu bağlamda, hem TCK'nın genel mahiyetteki bazı hukuka uygunluk sebepleri hem de kamusal menfaatler göz önünde bulundurularak VUK md. 5/3.f-6.f. aralığında ve AATUHK md. 107/2. fıkrada hüküm altına alınmış bir takım özel hukuka uygunluk sebepleri suçun oluşmasını engellemektedir. Böylece mükelleflerin, kamu borçlularının ve ilgili kimselerin özel hayatlarına yönelik bazı sınırlandırmalar yapıldığı görülmektedir (Sonsuzoğlu, 2000: 117).

2.3.1. Genel Hukuka Uygunluk Nedenleri

Kanun tarafından kendisine verilmiş olan bir hakkı kullanan kişinin fiili suç teşkil etse de cezalandırılmaması gerektiği hüküm altına alınmıştır (TCK md. 26/1.f.). Görüldüğü üzere, hakkını yasal sınırlar içinde kullanarak vergisel sırrı açıklayan kişi için her iki suç bakımından ceza sorumluluğu bulunmamaktadır. Örneğin; 5345 Sayılı "Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun"un 18. maddesine göre, Bakanlığın taraf bulunduğu idari yargı mercilerindeki davaları avukat sıfatına haiz hukuk müşavirleri ve avukatları vasıtasıyla ait olduğu makam ve mercilerde ikame, takip ve müdafaa ettirmek ile Başkanlıkça hizmet satın alma yoluyla takip ve müdafaa ettirilen davaları takip ve koordine ettirmek görevleri Gelir İdaresi Başkanlığı Hukuk Müşavirliği'ne aittir. Görüldüğü üzere, vergi uyuşmazlıklarında idarenin vekili olan avukatlar, dava dosyası kapsamında Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan vergi mahremiyeti kapsamında bilgiler alabilmektedirler. Görevleri nedeniyle idare tarafından avukatlara verilen bu bilgiler yasal dayanağı olduğu için vergi mahremiyetinin ihlali suçu oluşturmaz iken anılan avukatların edindiği bilgileri ifşa etmeleri veya menfaat edinerek kullanmaları durumlarında ise VUK md. 5 veya AATUHK md. 107 hükümleri nedeniyle yargılanmaları mümkün olacaktır (Uğur&Elibol, 2016: 559).

Ceza hukuku bakımından suça konu fiillerde genel bir hukuka uygunluk nedeni olarak değerlendirilen ilgilinin/mağdurun rızası durumuna, "hakkın kullanılması ve ilgilinin rızası" kenar başlıklı TCK'nın 26. maddesinin 2. fıkrasında "*kişinin üzerinde mutlak surette tasarruf edebileceği bir hakkına ilişkin olmak üzere, açıkladığı rızası çerçevesinde işlenen fiilden dolayı kimseye ceza verilmez*" şeklinde yer verilmiştir. Hakkı kanundaki suç düzenlemesi ile korunan kişinin bu hakkının ihlal edilmesine rıza göstermesi söz konusu olabileceği için bu tip bir düzenleme getirilmiştir. Suç eyleminin; tipe uygun, hukuka aykırı ve kusurlu olma şeklinde üç temel unsuru taşıması gerektiği dikkate alınacak olursa, menfaat sahibinin rızası bu unsurlardan hukuka aykırılığı ya da tipe uygunluğu doğrudan etkileyerek suçun varlığını ortadan kaldırmaktadır. Öte yandan, kanunla hakkı korunan kişinin bu hakkını zedeleyebilecek fiile rıza göstermesi durumunda fiili gerçekleştiren kişinin suç işlemiş sayılmaması için rıza gösterilen konunun ahlaka, kamu düzenine ve kanuna aykırı olmaması da gerekmektedir (Cassani, 2008: 236-248). Konuyu ceza yargılamasına tabi "vergi mahremiyetinin ihlali suçu" ve "sırrın ifşası suçu" bakımından değerlendirdiğimizde, sırrının açıklanmasının sır sahibi kişinin muvafakati dâhilinde olabileceğini ve böyle bir durumda mağdurun rızası şeklinde gerçekleşen bir hukuka uygunluk sebebinin var olduğu sonucuna varılabileceğini söyleyebiliriz (Erman, 1988: 103, Arslan, 2013: 22). Bu bağlamda; vergi mükellefinin vergi mahremiyetine giren sırlar üzerinde tasarrufta bulunabilmesi ve sır mahiyetindeki bu bilgilerin ifşasına veya kullanılmasına rıza göstererek açıklama yapan kişileri vergi mahremiyetinin ihlali suçunun faili olmaktan kurtarmasının mümkün olduğu belirtilmiştir (Çakır, 2013: 372). Bu noktada, şayet ifşa edilen sır AATUHK md. 107 kapsamında ise sır sahibi kamu borçlusu veya onunla ilişkili kişi tarafından verilmiş rızaların da aynı şekilde hukuku uygunluk sebebi teşkil edeceği belirtilmelidir.

⁴ Özel hayatın korunması hakkının ancak ulusal güvenlik, kamu emniyeti, ülkenin ekonomik refahının, dirlik ve düzeninin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın ve ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için demokratik bir toplumda zorunlu olan ölçüde ve kanunla olmak koşuluyla söz konusu olabileceği Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 8. maddesinde de ifade edilmektedir.

2.3.2. Özel Hukuka Uygunluk Nedenleri

Mükellefin, kamu borçlusunun ve bunlarla ilgili kimselerin sır mahiyetindeki bilgilerinin açıklanabileceği bazı hallere VUK md. 5 ve AATUHK md. 107 hükümlerinde yer verilmektedir. Bu bağlamda, vergi mahremiyetinin ihlali suçunda birden fazla ve sırrın ifşasına yönelik ise sadece bir özel hukuka uygunluk nedenine yer verildiğini görmekteyiz.

Bu bağlamda, vergi mahremiyetinin ihlali suçuna ait VUK md. 5/3.f-6.f. aralığında hüküm altına alınmış özel hukuka uygunluk nedenleri sırasıyla aşağıda yer aldığı gibidir.

i. “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” (VUK md. 5/3.f.).

ii. “Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığınca açıklanabilir⁵. Maliye Bakanlığı bu yetkisini mahalline devredebilir. Ayrıca, kamu görevlilerince yapılan adli ve idarî soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgiler verilebilir. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz. Bu takdirde kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumlar da bu maddede yazılı yasaklara uymak zorundadırlar. Maliye Bakanlığı bilgilerin açıklanmasıyla ilgili usulleri belirlemeye yetkilidir” (VUK md. 5/4.f.).

iii. “Gelir Vergisi mükellefleri (Kazancı basit usulde tespit edilenler dahil) ile sermaye şirketleri her yıl Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarhına esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı almak zorundadırlar. İlan ve levhalara ilişkin diğer hususlar Maliye Bakanlığınca belli edilir” (VUK md. 5/5.f.). Vergi levhası asılması⁶ zorunluluğu, 6111 Sayılı Kanun’un⁷ 82. maddesiyle, VUK’un 5 inci maddesinde “levhayı asmak zorundadırlar” ibaresinin “levhayı almak zorundadırlar” şeklinde değiştirilmesi ile kaldırılmıştır. Dolayısıyla, her ne kadar 5. fıkra bir hukuka uygunluk nedeni olarak VUK 5’de yer alsada da vergi levhasının asılması mecburiyetinin kaldırılması sebebiyle artık levha bilgilerinin herkesçe bilinmediği ve bu bağlamda vergi mahremiyetini ihlal suçunun hukuka uygunluk sebepleri arasında değerlendirilmemesi gerektiği belirtilmelidir. Bu noktada, 408 Sıra numaralı VUK Genel Tebliği’nde “vergi levhasının asılma zorunluluğu bulunmamasına karşın isteyen mükellefler kendilerine ait vergi levhalarını işyerlerine asabilir veya web sitelerinde yayımlayabilirler” şeklinde yer alan düzenlemenin ise ayrıca değerlendirilmesi gerekir. Zira vergi levhasının asılması durumunda levha bilgileri alenileşir. Herkes tarafından bilinen bilgilerin korunmasında kişinin haklı menfaatinin varlığından bahsedilemez (Şenyüz, 2017: s. 430; Arslan, 2013: 21). Bu bağlamda, zorunlu olmamasına rağmen kendi isteği ile vergi levhasını asarak buradaki bilgileri herkesin bilgisine açan mükellefin, levhadan öğrenilecek bilgilerin ifşasına veya kullanılmasına rıza gösterdiği kabul edilir (Çakır, 2013: 373). Vergi levhasını asarak vergi sırrını açıklayan kişi, aslında bu şekilde

⁵ Bu hüküm VUK md. 5/son fıkradaki “bu bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez” şeklindeki düzenleme ile birlikte değerlendirilmelidir. Buna göre, vergi mükellefinin vadesi geçtiği halde ödemiş olduğu vergi borcu ve buna ilişkin ceza miktarları idare tarafından açıklanır iken bu fiil mükellefin şerefine ve haysiyetine aykırı veya onu küçük düşürecek şekilde olmamalıdır.

⁶ Vergi levhası asılması yönteminin uygulandığı dönemde vergi güvenliğini sağlamaya yönelik olması dışında levhada yer alan matrah ve ödenen verginin kamuoyuna ilanı suretiyle aslında mükellefin işyeri ile ödediği vergi arasında mukayese yapılmasını sağlayarak psikolojik bir denetim uygulanmasını olanaklı kıldığı hakkında bkz. TAŞ, 2008: 94.

⁷ 25.02.2011 tarihli ve 27857 sayılı Mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

yukarıda izah ettiğimiz TCK md. 26/2.fıkradaki genel hukuka uygunluk nedeninin de oluşumuna sebebiyet vermektedir.

iv. “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 durumda, kendilerine bilgi verilenler, bu maddede yazılı yasaklara uymak zorunda olup, bu bilgilerin muhafazasını sağlamaya yönelik tedbirleri almakla yükümlüdürler. Maliye Bakanlığı, bu fıkra uyarınca verilecek bilgilerin kapsamı ile bilgi paylaşımına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir”. (VUK md. 5/6.f.).

Sırrın ifşası suçuna bakımından ise sadece bir özel bir hukuka uygunluk nedeninin var olduğunu ve bunun da 6183 sayılı Kanununun 41. maddesinin uygulanarak bankaların veya postanelerin kamu alacağının ödenmesinde yetkili kılınmasından kaynaklandığını görmekteyiz. Buna göre; “Bu Kanununun 41. maddesine göre amme alacağını tahsil yetkisi verilen kuruluşlara, yapacakları tahsile yönelik bilgilerin ve 22/A maddesine göre borcun olmadığına dair belgeyi arama zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlara, ödeme ve işleme taraf olanlara ilişkin borç bilgilerinin verilmesi” şeklindeki düzenleme marifetiyle, kamu alacağını tahsil etme yetkisi olan bankalara ve postanelere tahsilatla ilgili mükellef bilgilerinin verilmesine izin verilmektedir (AATUHK md. 107/2.f.).

Yukarıdaki düzenlemeler birlikte değerlendirildiği zaman, özellikle vergi mahremiyetinin ihlali suçuna yönelik VUK md. 5/3.f-6.f. aralığında sıralanan özel hukuka uygunluk nedenlerinin kıyas yoluyla AATUHK md. 107 hükmünün ihlali bakımından değerlendirmeye alınan fiillere uygulanmaması gereğine dikkat edilmelidir.

Bütün bu bilgiler çerçevesinde, işlenen fiil VUK veya 6183 kapsamında tipe uygunsuzsa artık hukuka aykırılığa değil bu fiilin hukuka uygun olmasını sağlayan özel bu hallerin var olup olmadığına bakılması gerekmektedir. Şayet, VUK md. 5 veya AATUHK md. 107 kapsamındaki bir bilgi vergi mahremiyetinin ihlali suçunun veya sırrın ifşası suçunun özel hukuka uygunluk nedenleri kapsamındaki bilgilerden değilse ve TCK kapsamındaki genel hukuka uygunluk nedenlerine de dâhil edilememekte ise bunların açıklanması anılan suçların oluşumuna neden olacaktır.

2.4. Manevi Unsur

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun failleri, bilerek ve isteyerek yani genel kast (5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu md. 21) ile gizli kalması gereken sır mahiyetindeki mükellef bilgilerini açıklar/yayar veya kullanır ise suçun manevi unsurunun varlığından söz edilebilir (Pehlivan, 2016: 93; Erman, 1988: 104; Yiğit, 2004: 203; Uğur ve Elibol, 2016: 559). Bunun için, failin bilginin sır olduğunu ve sırrı ifşa ettiğini veya kullanarak kendisi ya da üçüncü kişiye yarar sağladığını bilmesi ve istemesi gerekli ve yeterlidir (Karakoç, 2016:312; Yiğit, 2004: 203; Arslan, 2013: 21). Sırrın ifşası suçunda vergi mahremiyetinin ihlali suçunda olduğu gibi failin TCK md. 239 hükmüne göre cezalandırılması öngörüldüğü için (AATUHK md. 107/1.f.) kamu borçlusu ve onunla ilgisi olan kişinin sırrının açıklanması fiilinde kasit unsuru aranmalıdır.

Bunlar neticesi harekete bağlı suçlar olmaları sebebiyle, eylemlerde failerin sır sahiplerine veya yakınlarına zarar vermek gibi özel bir kastının ayrıca var olması gerekmemektedir (Erman,1988: 104; Yiğit, 2004: 203; Bayraklı, 2006: 293). Vergi sırrını açıklayan kişinin bilginin sır olmaktan çıktığını düşünerek hareket etmesi veya bilginin sır sahibine verildiğini yani açıklandığını zannetmesi söz konusu olabilir. Böyle durumlarda, fiilde hata olduğu ve suç işlemek kastının bulunmadığı ileri sürülebilir (Erman,1988: 104).

3.Vergi Mahremiyetini İhlal ve Sırrın İfşası Suçunun Failerleri

Söz konusu suçları işleyebilen kişiler, kanun hükümlerinde sayılmak suretiyle belirtilmiştir. Bu bağlamda, ağırlıklı olarak vergi işleri ile ilgilenen kimselerin ve bunun dışında diğer bazı vasıflara sahip kişilerin vergi mahremiyetini ihlal etmemeleri gerektiği belirtilmiştir. Diğer taraftan; VUK md. 5 ve AATUHK md. 107 hükümlerinde yer alanlar dışındakiler, öğrendikleri mahremiyet kapsamındaki bilgileri/sırları ifşa ederler ise görevli olmadıkları için bu suçu işlemiş kabul edilmezler. Böyle bir durumda, bu kişilerin fiillerinin özelliklerine ve elde edilme şekillerine göre “ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi ve belgelerin açıklanması suçu” (TCK md. 239), “haberleşmenin gizliliğini ihlal” (TCK md. 132) ve “kişiler arasındaki konuşmaların dinlenmesi ve kayda alınması” (TCK md. 133), “özel hayatın gizliliğini ihlal” (TCK md. 134), “verileri hukuka aykırı olarak verme veya ele geçirme” (TCK md. 136) hükümleri çerçevesinde ayrıca değerlendirilebilmesi söz konusu olabilir.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu mahsus (özgü) suçlar arasında sayılmıştır (Şenyüz, 2017: 472; Karakoç, 2016: 308). Mahsus suçlar hakkında bkz. “...ancak belirli sıfat veya nitelikleri taşıyan kimselerce işlenmesi kabil olup, bunların dışında kalan kişilerce işlenmelerine imkan bulunmayan suçlardır. Bu gibi suçlarda herkes suç faili olamaz ve suç failinin belirli bir sıfat ve niteliği olması, suçun bir unsuru veya ön şartı sayılır” (Dönmezer ve Erman, 1997: 424) ve “...suçlar, herkes tarafından işlenebilen ‘genel suçlar’ ve yalnız belirli sıfatlara veya niteliklere malik bulunan kimseler tarafından işlenebilen ‘mahsus suçlar’ olarak ayrılabilir” (Çomaklı, 2008: 74) denilmektedir. Kamu göreviyle görevlendirilen kişilerin diğer insanlara nazaran özel bir kamu hukuku yükümlülüğü bulunduğunu, buna göre kamu görevlilerinin üstlendikleri kamu görevinin yürütümü sırasında bu yükümlülüklerine uygun hareket etmek zorunda olduğunu ve işte bu nedenle bahse konu şekilde özel yükümlülükleri bulunan kişilerin fail olabileceği bazı yükümlülük suçları-özgü suçlar yaratıldığı belirtilmektedir (Özgenç, 2016: 191, 192). Bu açıklamalar çerçevesinde, sırrın ifşası suçunu da mahsus (özgü suç) olarak kabul etmek gerekmektedir.

Vergi idaresi içinde veya dışında vergi ile ilgili iş ve işlemlerde görev alan memurlar, vergi mahremiyetinin ihlali suçun faili olabilmektedirler (Karakoç, 2016: 309). Bu noktada, VUK md. 5/1. fıkraya bakıldığında bu suçun faileri;

- i. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar,
- ii. Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar,
- iii. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler,
- iv. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler,

şeklinde sıralanmaktadır. Burada “vergi incelemesi ile uğraşan memurlar” ifadesiyle, VUK’a göre kendisine vergi incelemesi yetkisi verilmiş olanlar kastedilmektedir. Diğer taraftan, vergi muamelesiyle uğraşan memurlardan ne anlaşılması gerektiği ise açık değildir. Bu noktada; geniş bir yorumlama yapılmasının mümkün olduğu ve vergi idaresi dışında çalışacak yoklamada veya aramada görev alabilen tüm kamu görevlilerinin suçun faili kapsamında değerlendirilebileceği belirtilmektedir (Ünsal, 2003: 32; Ürel, 2016: s. 74; Çomaklı, 2008: 204; Ortaç, 1986: 30). Kanaatimizce; kamu görevlisi deyiminin TCK’nın 6. maddesinin 1.fıkrasını c) bendinde “kamusal faaliyetin yürütülmesine atama veya seçilme yoluyla ya da herhangi bir surette sürekli, süreli veya geçici olarak katılan kişi” şeklinde tanımlanmış olması da aslında belirtilen değerlendirmenin kabulüne gerekçe teşkil edebilir. Bu bağlamda; il özel idarelerinde ve belediyelerde vergi işleri ile uğraşan memurlar (Ürel, 2016: 74) ile arama kararı verirken sulh ceza hakimi, Sayıştay’ın vergi geliri denetimi yapan görevlileri ve hatta 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çerçevesinde görev alanlar(Güneş, 2014: 1863) vergi işlemi ile uğraştıkları için suçun faili kapsamındadırlar.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’daki cebren takip ve tahsil hükümlerini uygulayan görevlilerin kamu borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin şahıslarına,

mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına ait öğrendikleri sırları ve gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa etmek suretiyle vergi mahremiyetinin bir başka ihlali olan “sırrın ifşası” suçunun faili olacakları hüküm altına alınmaktadır (AATUHK md. 107). Bu noktada, her vergi dairesinin ve vergi dışında alacağı olan ilgili kamu idaresinin “sicil-yoklama”, “sürekli/süresiz yükümlülükler vergilendirme”, “ihtilafli işler” gibi servisleri yanında “vezne”, “icra”, “satış” gibi tahsilat konusunda yetkili servisleri bulunmaktadır. İşte kamu alacağının tahsilatı konusunda yetkilendirilmiş bu servislerde çalışanların farklı yetkilerle donatıldığı vurgulanmalıdır. 6183 sayılı Kanunu uygulayan bir kişi, görevi esnasında servisteki yetkisinin kapsamına göre bilgiler edinmektedir.

4.Suçun Özel Görünüm Şekilleri

4.1. Teşebbüs

Kanunda çalışma konumuzu oluşturan suçlar bakımından neticesi harekete bitişik eylemine yer verilmiştir. Bu haliyle bu suçlarda teşebbüs halinin varlığı pek mümkün görünmemektedir (Bayraklı, 2006: 293; Erman,1988: 102; Uğur ve Elibol, 2016: 559, Arslan, 2013: 24). Ancak, “ifşa” veya “kullanma” suç hareketleri kısımlara bölünebilir ise teşebbüs halinin varlığından söz edilebileceği belirtilmektedir (Erman, 1988: 102). Bu konuda, “...bir mükellefle ilgili vergi mahremiyetine giren bilgileri açıklayacağını basın kuruluşlarına haber veren vergi dairesi memurunun, bilgileri açıklamaya başladığı sırada üçüncü bir kişi tarafından ağzının kapatılması veya elektriklerin kesilmesi nedeniyle yayının sonlanması, teşebbüstür” şeklinde bir örneğe yer verilmiştir (Şenyüz, 2017: 472, 473). Teşebbüsün varlığı tespit edildiğinde ise verilecek ceza, dörtte birden dörtte üçe kadar indirilmelidir (TCK md. 35/2).

Fail elinde olan sebeplerle vergi mahremiyetini ihlale veya sırrın ifşasına yönelik icra hareketlerinin sonlanmasına engel olmuşsa artık “suça teşebbüs” değil, “gönüllü vazgeçme” halinin varlığından bahsedilir (Şenyüz, 2017: 470). Vergi mahremiyetini ihlalin veya sırrın ifşasının tamamlanmasını veya ihlal neticesinin gerçekleşmesini önleyen fail, gönüllü vazgeçme hükümlerine göre teşebbüsten dolayı cezalandırılmaz (TCK md. 36). Bu konuda, vergi sırrını mektupla gönderen ancak mektup yerine ulaşmadan önce bulup yok eden kişinin neticenin gerçekleşmesine engel olarak gönüllü vazgeçme hükümlerine tabi olacağı ve görevi gereği öğrendiği sırları kendi yararına ve/veya üçüncü kişi yararına kullanmak amacıyla evine götürülen kişinin bu bilgileri henüz kullanmadan yakalanması durumunda suça teşebbüsten dolayı sorumlu tutulabileceği örneklerine yer verilmektedir (Bayraklı ve Bozdağ, 2010: 32, 32).

4.2. Suça İştirak, Azmettirme ve Yardım

Gizli kalması gereken bilginin birden çok kişi tarafından işbirliği halinde ifşası veya kullanılması durumunda, suça iştirak konusu gündeme gelir. Bu noktada; şayet vergi mahremiyetinin ihlaline veya sırrın ifşasına birden fazla kişi katılır ve bu katılanların iştirak halinde hareket etme noktasında ortak iradeleri (olayın özelliğine göre vergi sırrının ifşa edildiğini veya kullanıldığını bilmeleri ve istemeleri) bulunmakta ise, söz konusu kişilerin kanuna aykırı fiilin oluşumunda rol almaları veya paya sahip olmaları durumunun ve de hareketleriyle ihlal arasında illiyet yani nedensellik bağının varlığına bakılır. Bütün bu hususların birlikte varlığı söz konusu olduğunda artık eyleme katılanların iştirak halinde vergi mahremiyetinin ihlali suçunu veya sırrın ifşası suçunu işlediklerinin kabulü gerekmektedir (Şenyüz, 2017: 462).

5728 Sayılı Kanunla yürürlüğe konulan “cezada indirim” kenar başlıklı Vergi Usul Kanunu’nun 360. maddesi ile vergi suçları arasında sadece vergi kaçakçılığı suçuna özgü iştirak düzenlemesi yapılmıştır. Burada, VUK’un 359. maddesinde yazılı suçun işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçun işlenmesinde menfaatlerinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanunu’nun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısının indirileceğine yer verildiği görülmektedir (VUK md. 360). Öte yandan, vergi kaçakçılığı

suçunun işlenişine yardım eden olarak iştirak eden suç ortakları bakımından öncelikle verilecek cezanın yarısının indirilmesi gerekmektedir. (TCK md. 39/1). Dolayısıyla, suçun işlenişine yardım eden bu kişilerin menfaat gözetmemeleri söz konusu ise ayrıca TCK'nın bu kişiler için öngördüğü yarı oranında cezanın VUK md. 360 hükmüne göre ikinci bir kez yarı oranda indirimi söz konusu olmaktadır. Böylece, vergi kaçakçılığı suçunun işlenişine maddi menfaat gözetmeden “yardım eden (fer’i iştirak)” kişiler, öngörülen cezanın dörtte biri ile cezalandırılırlar (Kızılot ve Kızılot, 2009: 314).

4369 Sayılı Kanun’un 82. maddesi ile kaldırılan 338. maddedeki iştirak hükümleri dâhil Vergi Usul Kanunu’nun sadece vergi kaçakçılığı suçuna özgü iştirak hükümlerine yer vermiş olması, kanun koyucunun vergi kaçakçılığı dışındaki vergi suçlarına yönelik iştirak uygulamasının TCK hükümlerine göre yapılmasını yerinde görmesinden kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla; vergi mahremiyetinin ihlali ve sırrın ifşası suçları hakkında TCK’daki genel iştirak hükümleri uygulanacak ve VUK md. 360’daki gibi menfaat temin edilmemesine bağlı olarak ayrı bir ceza indirimi söz konusu olmayacaktır (Donay, 2008: 158; Şenyüz, 2017: 463; Karakoç, 2016: 108).

Vergi mahremiyetini ihlal suçunun kanuni tanımında yer alan “ifşa” veya “kullanma” fiilini birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri “faillik” statüsüne sahiptir. Bu bağlamda, iştirak edenlere –*faillik sıfatına sahip olanlara*- tam cezanın verilmesi gerekmektedir (TCK md. 37). Ancak, burada “kullanma” fiilinde tipe uygun fiilin iştirakçi bakımından işlendiğinin kabulü için maddi menfaatin temin edilmiş olması durumu gözetilmelidir. Zira özgü suçlarda, sadece özel faillik niteliğini taşıyan kişilerin fail olabileceğini ve bu tip suçların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin ise azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulabileceği konusunda TCK’nın 40. maddesinin 2. fıkrası bulunmaktadır. Buna göre, vergi mahremiyetine iştirak eden kişi şayet VUK md. 5’te yer alan kişilerden değil ise TCK md. 37 hükmüne göre fail olamaz ve ancak azmettiren sıfatıyla TCK md. 38 veya suça yardım eden kişi olarak TCK md. 39 hükmüne göre cezalandırılır. Vergi mahremiyetini ihlal eden failin fiiline, ancak azmettiren veya yardım eden olarak iştirak etmenin mümkün olduğu yönündeki görüşe (Arslan, 2013: 24) katılmamaktayız. Zira vergi dairesinde görevli iki memur, görevlerine bağlı olarak öğrendikleri bir vergisel sırrı pekâlâ birlikte ortak iradeleriyle iştirak halinde açıklayabilirler veya menfaatlerine kullanabilirler ve bu suretle TCK md. 37/1.f. hükmü kapsamında değerlendirilebilirler. Bu noktada, suça katılan diğer kişilerin tipiklikte şart koşulan fail niteliğine sahip kişilerden olmaması durumunda bunların suçtan ancak yardım eden veya azmettiren olarak sorumlu olacağı hakkındaki görüşü (bkz. Öztürk ve Erdem, 2011: 328) ise doğru bulmaktayız.

“Birlikte Faillik” halinde ise failler suçun işlenmesi konusunda ortak iradeyle etkili şekilde hareket ederler. Başka kişilerin iradesi üzerinde, çoğu zaman kusur yeteneği olmayan kişilerde hâkimiyet kurarak tipe uygun hareketin bu kişilerce gerçekleşmesini sağlayanlar ise “Dolaylı Faillik” statüsüne sahiptir (TCK md. 37/2). Her iki iştirak durumu için de birlikte faile TCK’ya göre fail olarak ceza verilir. Hatta kusur yeteneği olmayanları suçun işlenmesinde araç olarak kullanan kişinin (dolaylı failin) cezası, üçte birden yarısına kadar artırılmaktadır (Şenyüz, 2017: 464, 465, 466; Donay, 2008: 155, 156).

Bir kişiyi vergi mahremiyetini ihlal ettirmeye veya sırrı ifşa ettirmeye azmettiren kişi, suçun cezası ile cezalandırılmaktadır (TCK md. 38). Vergi mahremiyetini ihlalde bilginin yayılmasını veya kullanılmasını ve sırrın açıklanmasında da gizli kalması gereken bilgiyi açıklamaya teşvik eden, ilgili suçların fiillerinin gerçekleştirilmesine yönelik kararı kuvvetlendiren, bu suçların fiilinin işlenmesinden sonra yardımda bulunacağını vaat eden, suçların nasıl işleneceği hususunda yol gösteren veya suçlara dair fiillerin işlenmesinde kullanılan araçları sağlayan, suçların işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştıran kişiler ise vergi mahremiyetini ihlal ve sırrın ifşası suçunun işlenmesine yardım eden kişilerdir ve bunlar işlenen suçun yarısı ile cezalandırılmalıdırlar (TCK md. 39). Yardımda suçun işlenmesine verilen katkılar suçu meydana getirici değildir, yardım hali nitelik itibarıyla fiilin işlenmesini kolaylaştırarak maddi ve manevi olarak suçun

işlenmesini destekleyen unsurların tamamıdır. Bu nedenle, yardım şekilleri geniş yorumlanmaya müsaittir.

4.3. Birleşme (İçtima)

Özellikle tek bir fiille kanunlardaki birden çok suç hükmünün ihlali durumunda, fikri içtima (TCK md. 44) adı verilen uygulamaya bakılmalıdır. Bu bağlamda, failin tek hareketiyle birden çok suç işlemiş olması durumunda en ağır olan cezanın uygulanması gerekliliği “non bis in idem” ilkesi⁸ bulunmaktadır. Vergi mahremiyetine veya sırrın ifşasına yol açan eylemin fikri içtima kapsamında değerlendirilmesi mümkün olabilir. Ancak fikri içtimanın varlığı için failin ilgili fiilin ikinci bir suç tipine her yönüyle uyması gerekmektedir (Arslan, 2013: 25). Örneğin, vergi dairesinde çalışan kişinin gizli kalması gereken mükellef bilgisini açıklarken maddi menfaat temin etmesi rüşvet suçunu da işlemesine sebebiyet vermekte olduğu için fikri içtima hükümlerine göre failin TCK md. 252’de daha ağır ceza öngörülen rüşvet suçundan cezalandırılması gerekmektedir (Karakoç, 2014: 567). Mahremiyet kapsamındaki bilginin menfaat temin edildikten sonra açıklanması durumunda; gizli bilgiyi “menfaat temin ederek kullanma” ve “açıklama” şeklinde, suç için VUK md. 5’de öngörölmüş iki ayrı seçimlik fiilin gerçekleşmesi söz konusu olur. Böyle bir durumda, aşağıda da izah ettiğimiz zincirleme suç halinin var olup olmadığına bakılması gerekir. Bu noktada, failin maddi menfaati temin ettikten hemen sonra gizli bilgiyi karşı tarafa vermesi söz konusu olduğu zaman, artık “kullanma” ve “açıklama” fiillerinin aynı suçu işlemek kararı ile gerçekleştirildiğinden ve bu suretle zincirleme suç uygulaması kapsamında vergi mahremiyetinin ihlali hakkında tek suçun işlendiğinden bahsedilebilir. Ancak VUK md. 5 kapsamındaki kamu görevlilerinin zincirleme suç uygulamasına giren bu şekildeki fiilleri, yukarıda yer verildiği üzere, aynı zamanda rüşvet suçunu da ihlal ettiği için fikri içtima hükümlerine göre daha ağır ceza gerektiren rüşvet suçuna göre cezalandırma yapılması gerekir. Diğer taraftan, fail maddi menfaati temin ettikten oldukça uzun bir zaman sonra gizli bilgiyi karşı tarafa verecek olursa artık “kullanma” ile “açıklama” fiilleri arasında herhangi bir karar birliği olmadığı değerlendirilmesi yapılmalıdır. Hal böyle olduğunda ise, VUK md. 5 kapsamındaki kamu görevlisine, “menfaat temin edilmesi” fiilinden dolayı fikri içtima hükümlerine göre rüşvet suçu ve “açıklama” fiilinden dolayı da vergi mahremiyetinin ihlali suçu esas alınarak ayrı ayrı ceza verilmelidir.

Vergi mahremiyeti kapsamında kalan ve ifşa edilen bilginin izinsiz temini veya çalınması gibi eylemler, vergi mahremiyetini veya sırrın ifşası yasağını ihlal eden fiillerden ayrıdır ve TCK’daki suç kategorilerine göre ayrıca cezalandırılmalıdırlar. İhlal edilen vergi sırrı bilgisi bilgisayardan veya bir bilişim sisteminden izinsiz temin edilmişse, bu eylemin unsurları irdelenerek aynı vergi mahremiyeti gibi ikinci kez TCK’nın 243. maddesinde “bilişim sistemine girme” veya TCK’nın 244. maddesinde “bilişim sistemini engelleme, bozma, verileri yok etme veya değiştirme” adlarıyla düzenlenen suçlardan birine göre ayrıca cezalandırılmalıdır (Şen, 2012: 323; Karakoç, 2014: 567, 568; Pınar ve Bacaksız, 2006: 654).

Birden fazla fiille kanunun aynı hükmü ihlal edildiğinde ise, bu birden fazla fiilin aynı suç işleme kararı ile gerçekleştirilmesine bağlı olarak suçların birleşmesinden ve zincirleme suçun varlığından söz edilebilecektir. Bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda, bir cezaya hükmedilmektedir. Ancak bu ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılır (TCK md. 43/1.f.). Aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumunda da zincirleme suçta olduğu gibi TCK md. 43/1.f. hükmüne göre faile tek ceza dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılarak verilecektir (TCK md. 43/2.f.).

Yukarıdaki hükümler çerçevesinde, vergi mahremiyetini veya sırrın ifşası yasağını ihlal eden hareketin birden fazla kişiye ait sırlar hakkında olması veya aynı kişiye ait bilgilerin birden fazla defa açıklanması durumlarında, failin eylemini/eylemlerini aynı suç işleme kararı (kastı) ile gerçekleştirmesine bağlı olarak tek suçun varlığından hareketle zincirleme suç

⁸5326 Sayılı Kabahatler Kanunu’nun “içtima” kenar başlıklı 14. maddesinin 3. fıkrasında anılan ilkeye uygun olarak, “Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir” şeklinde bir hükme yer verilmiştir.

hükümleri uygulanabilmektedir (Şenyüz, 2017: 437; Pınar ve Bacaksız, 2006: 653). Vergi mahremiyetinin zincirleme suç şeklinde işlendiği durumlar hakkında, vergi dairesinde çalışan bir kişinin birden fazla kişiye ait vergi sırlarını aynı dosyayla basın organına göndermesi, bir mükellefin işleriyle ilgili bilgileri rakip firmaya bir anlaşma çerçevesinde devamlı olarak vermesi örnekleri verilmiştir (Karakoç, 2016: 126; Arslan, 2013: 25).

Diğer taraftan, hukuki ve fiili kesintilerden sonraki fiiller ayrı suçları oluşturabileceği için eylemlerin aynı takvim yılında gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılmadan esas itibarıyla somut olayın özelliklerine göre değişik zamanlarda gerçekleştirilmiş eylemlerin bir suç işleme kararıyla gerçekleştirilip gerçekleştirilmediklerine odaklanarak zincirleme suçun ya da farklı suçların varlığı tespit edilmelidir (Uğur ve Elibol, 2016: 559; Karakoç, 2016: 126). Bu noktada, vergi mahremiyetini ihlal eden “açıklama ve/veya kullanma” fiillerinin arasına çok uzun bir zaman aralığının girmiş olması, suç işleme kararında birliğin yokluğuna karine sayılabilmektedir (Karakoç, 2016: 129).

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgilerin “ifşası” veya “menfaat temin ederek kullanılması” şeklinde seçimlik hareketlerle işlenebilmesi sebebiyle, fail vergisel sırrı hem açıklayabilir hem de kullanabilir. Her iki hareketin de gerçekleşmesi durumunda VUK md. 5 kapsamındaki suçun seçimlik hareketli suç olması sebebiyle tek suçun var olduğunun kabulü gerekir. Dolayısıyla, vergi mahremiyetini ihlal ister ifşa ister yararlanma fiili ile işlenmiş olsun fail tek suç üzerinden cezalandırılmalıdır kanaatindeyiz.

Son olarak, AATUHK md. 107 hükmünün “sırrın ifşası” kenar başlığını taşımasına rağmen aslında VUK md. 5’deki vergi mahremiyetini ihlal yasağının ve buna yönelik suçun tahakkuktan tahsile kadar olan aşamasını düzenlediğini, dolayısıyla her iki suç hali arasında benzerlikler olsa da aralarında herhangi bir kesişme ve içtima ilişkisinin olmasının söz konusu olmadığını belirtmeliyiz (Arslan, 2013: 25).

4.4. Tekerrür

Tekrar suç işleyen kişilerin ilk defa suç işleyenlere göre daha ağır şekilde cezalandırılmasını ya da faile verilecek ceza türünde veya infaz rejiminde değişiklikler yapılmasını sağlayabilen tekerrür kurumu, vergi suçlarında da karşılığını bulmaktadır. VUK kapsamında sadece vergisel kabahatler hakkında tekerrür hükümlerine yer verilmektedir (VUK md. 339). Dolayısıyla, TCK’nın tekerrüre ilişkin 58. madde hükümleri vergi suçları bakımından uygulama alanı bulmaktadır (TCK md. 5). Bu bağlamda tekerrürün varlığı; ilk suçtan dolayı kesinleşmiş bir ceza mahkûmiyetinin bulunması, ilk suçun cezasının kesinleşmesinden sonra yeni bir suçun işlenmesi, bu yeni suçun ilk suçun cezasının infaz edildiği tarihten itibaren belirli bir süre içinde işlenmesi⁹ şartlarının birlikte gerçekleşmesine bağlıdır.

TCK’daki tekerrür hükümlerini ele alarak, vergi mahremiyetinin ihlali ve sırrın ifşası suçunda tekerrür uygulaması hakkında aşağıdaki tespitleri yapabiliriz.

i. Vergi mahremiyetinin ihlali suçu ve sırrın ifşası suçundan önce işlenen ancak mahremiyetin ihlalinden sonra kesinleşen suç varsa, vergi mahremiyetinin ihlali suçu ve sırrın ifşası suçu bakımından tekerrürün varlığından söz edilemez.

ii. Tekerrürün sonraki suç olan vergi mahremiyetini ihlal veya sırrın ifşası bakımından uygulanabilmesi için ilk suça ilişkin verilmiş olan mahkûmiyet kararı yeterlidir, önceki suçun cezasının infaz edilmiş olması gerekmez (TCK md. 58/1.f.).

iii. Tekerrürün uygulanması için ilk suçun infaz edilmiş olması şartı aranmamışsa da tekerrür süresinin başlayabilmesi için ilk suçun cezasının infaz edilmiş olması gerekmektedir (Şenyüz, 2017: 460).

⁹ TCK’nın 58. maddesinin 2. fıkrası dikkate alınacaktır. Bu düzenleme çerçevesinde, önceden işlenen suçtan dolayı verilmiş ve kesinleşmiş beş yıldan fazla süreyle hapis cezası varsa bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren beş yıl ve şayet önceden işlenen suçtan dolayı verilmiş ve kesinleşmiş beş yıl veya daha az süreli hapis ya da adli para cezasına mahkûmiyet varsa da bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren üç yıl içinde vergi mahremiyetinin ihlali suçuna yol açan fiil işlendiyse, tekerrür hükümleri uygulanacaktır.

iv. İlk suçun da vergi mahremiyetinin ihlali veya sırrın ifşası suçu olması ve hatta VUK kapsamında bir suç olması tekrerrür uygulaması için gerekli değildir. İlk suçun kasten işlenmiş (TCK md. 58/4.f.) ve kesinleşmiş aynı veya başka bir suç olması, sonraki VUK md. 5 veya AATUHK md. 107 ihlalinde tekrerrürün uygulanmasına yol açacaktır.

Son olarak; tekrerrürün gerçekleşmesinin cezaların artırılmasına yol açmadığına değinmemiz gerekir. Zira TCK'nın tekrerrüre ilişkin hükümleri incelendiğinde, *“Tekerrür halinde, sonraki suça ilişkin kanun maddesinde seçimlik olarak hapis cezası ile adli para cezası öngörülmüşse, hapis cezasına hükmolunur”* (TCK md. 58/3.f.) ve *“Tekerrür halinde hükmolunan ceza, mükerrirlere özgü infaz rejimine göre çektirilir. Ayrıca, mükerrir hakkında cezanın infazından sonra denetimli serbestlik tedbiri uygulanır”* (TCK md. 58/6.f.) şeklinde düzenlemelere yer verildiği görülmektedir. Dolayısıyla, TCK md. 58'deki tekrerrür şartları ikinci suç eylemi olan vergi mahremiyeti veya sırrın ifşası için var olduğunda, fail hakkında VUK md. 5'in veya AATUHK md. 107'nin ihlalinden dolayı ceza ağırlaştırılmaz, ancak fail hükmolunacak cezada ve infazdan sonra denetimli serbestlik uygulamasında daha ağır infaz koşullarına tabi olur¹⁰.

5.Vergi Mahremiyetinin İhlali veya Sırrın İfşası Durumunda Uygulanacak Hükümler

Görevlerinden ayrıldıklarında bile görevi esnasında öğrendiği bilgileri yaymaması ve saklaması gereken kişiler¹¹, mahremiyet kuralını ihlal ettiklerinde TCK'nın 239. maddesi hükümlerine göre cezalandırılırlar (VUK md. 362)¹². *“Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması”* kenar başlıklı bu maddede suçun faili için *“bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası”* öngörülmüştür. Diğer taraftan, vergi sırrı Türkiye'de oturmeyen bir yabancıya veya onun memurlarına açıklandığı takdirde faile verilecek cezanın üçte bir oranında artırılacağına ve mükellefe ait ticari bilginin veya belgenin açıklanmasını cebir veya tehdit kullanarak sağlayan kişiye de üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezası verilmesi gerektiğine özel olarak yer verilmiştir (TCK md. 239/3.f. ve 4.f.).

AATUHK md. 107 hükmünde yer alan *“sırrın ifşası”* suçunun cezalandırmasında da TCK md. 239 hükmüne atıf yapılmış olması, yukarıda izah edildiği gibi bizi bu suçun vergi mahremiyetinin ihlali suçu ile benzer mahiyette olduğu sonucuna ulaştırmaktadır (Saban, 2017: 530). Tahakkuktan tahsile kadar geçen tüm aşamalarda edinilen vergi mahremiyeti kapsamındaki sırları ve gizli kalması gereken bilgileri tahsil ve takip aşamasında koruyan AATUHK md. 107 hükmü, bu haliyle VUK'un tamamlayıcısı gibidir (Erman, 1988: 98; Kocahanoğlu, 1983: 346; Şenyüz, 2017: 428; Arslan, 2013: 25).

Mükellef bilgisinin sözlü, yazılı veya özellikle basın yoluyla açıklanması mükellefin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz ederek gerçekleşecek olursa artık VUK md. 5/7. fıkradaki suç eylemi gerçekleştirilmiş olur. Zira, görsel ve/veya işitsel medya yoluyla mükellefin veya mükellefle ilişkili kişinin şahsi ve ticari sırları bu kişileri haksız şekilde küçük düşürücü bir içerikle kamuoyuna aktarılacak olursa; tazminat talepli hukuk davası, tam yargı davası¹³ ve hakaret (TCK md. 125) gibi suçlardan kaynaklı ceza davası olmak üzere bu eylemi

¹⁰ Ağırlaştırılmış müebbet hapis ve müebbet hapis cezaları dışında diğer süreli hapis cezalarına mahkûm edilmiş olanlar, cezalarının üçte ikisini infaz kurumunda iyi hâlli olarak çektikleri takdirde, koşullu salıverilmeden yararlanabilmektedirler (5275 Sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun md. 107/2). Öte yandan, tekrerrür hâlinde işlenen suçtan dolayı mahkûm olunmuş ise ancak süreli hapis cezasının dörtte üçünün infaz kurumunda iyi hâlli olarak çekilmesi durumunda, koşullu salıverilmeden yararlanılabilmektedir (Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun md. 108/1.f., c) bendi).

¹¹ Yasağın ne kadar devam edeceği konusunda bir süre kanunda yer almamaktadır. Burada, görevlerinden ayrılan kişilerin sır saklama mecburiyetlerinin görevden ayrıldıktan sonra TCK md. 66/1-e hükmüne göre dava zamanaşımı süresi içinde yani sekiz yıl devam etmesi gerektiği hakkında bkz. (Donay,2008:170). Söz konusu zamanaşımı süresinin görevden ayrıldıktan sonra değil suçun işlendiği tarih dikkate alınarak hesaplanması gerektiğine yer veren görüş için bkz. (Şenyüz, 2017: 438).

¹² VUK md. 362 hükmü 5728 Sayılı Kanun ile değiştirilmiştir. Bu bağlamda, maddenin eski halindeki atf gereğince, eylem *“resmi mevki veya sıfatı veya meslek ve sanatı icabı olarak ifşasında zarar melhuz olan bir sırrı açıklamak”* şeklinde tarif edilebilecek suç tipine sokularak 765 sayılı TCK'nın 198. maddesine göre cezalandırılmaktaydı. Bu düzenleme; ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı gibi dar kapsamlı değil mevki, sıfat, meslek veya sanat icabı öğrenilen sır niteliğindeki bir bilginin ifşasının yasaklandığı daha genel ifadelerle yer verilmekteydi. Bkz. (Duman, 2016: 1580).

¹³ İhlalin gerçekleşmesi şayet bir idari işlem veya karar yoluyla olursa, mükellefin işlem veya karar sahibi idare aleyhine tam yargı davası açabileceğini düşünmekteyiz.

gerçekleştiren kişiye/kişilere karşı diğer hukuki yollara başvurulması mümkün olacaktır (Donay, 2008: 171, 172; Ürel, 2016: 76; Küzeci, 2018, s. 483). Böyle bir durumda, hakaret suçunun işleniş biçimi ve faili konusunda kanunda herhangi bir özel belirleme yapılmamış olduğu için vergi mahremiyeti suçunun aksine herkes bu suçun faili olabilmektedir (Karakoç, 2016: 314).

Vergi mahremiyetinin ihlali ve sırrın ifşası suçunda diğer vergi suçlarından farklı biçimde genel olarak kamu ve özel olarak hazine yararını ihlalin değil de kişisel yararın ihlal edilmesinin söz konusu olduğunu ve cezayla kişi yararının korunmasının amaçlandığını görmekteyiz (Şenyüz, 2017: 430; Sonsuzoğlu, 2000: 116). Bu bağlamda; söz konusu suçlar zarar suçlarıdır ve bu özelliği gereğince özel bir menfaati korumaktadır. Suç düzenlemesi ile mali bilgileri açıklanan mağdur korunmak istenir, bu nedenle de takip suçtan asli düzeyde zarar gören mağdurun şikâyetine bağlı hale getirilmiştir (Şenyüz, 2017: 429). Dolayısıyla, burada her iki suçun takibinin TCK md. 239'da yer alan ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı suçunda olduğu gibi şikâyete tabi olduğunu belirtmeliyiz. Zira kanun koyucu vergi mahremiyetini ihlal edenlerin ve sırrın ifşası suçunu işleyenlerin TCK md. 239. hükümlerine göre cezalandırılmasını (VUK md. 362 ve AATUHK md. 107/1) uygun görür iken suçun soruşturma ve dava şartı hakkında aksi yönde bir belirleme yapmış değildir. Sırrı ifşa edilerek veya kullanılarak menfaati zarar görmüş olan kişi yetkili merciye başvurarak, suç teşkil eden fiil dolayısıyla soruşturma ve kovuşturma yapılmasını istemelidir (CMK md. 158). Bu noktada, ceza davasının şartı olan idareden suç eylemine yönelik mütalaa alınması sadece VUK md. 359 suçlarına mahsus olduğu için vergi mahremiyetinin ihlali ve sırrın ifşası suçunun takibi ve yargılama usulünde anılan vergi idaresi mütalaaasının aranmaması gerektiğini ayrıca vurgulamalıyız (Uğur ve Elibol, 2016: 553).

Her iki suçun kamu görevlilerince ve özellikle de belirli kişiler tarafından işlenebilen özgü suçlar olması sebebiyle, bu görevlilerin statüsüne göre başta 4483 Sayılı "Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun"daki hükümler olmak üzere özel kanunlardaki soruşturma usullerinin yerine getirilmesi gerekliliği bulunmaktadır (Uğur ve Elibol, 2016: 553)¹⁴. Soruşturma yapılmasına yer olmadığına dair karar verilirse, ihbarda bulunan mükellefe durum bildirilir ve bu karara karşı CMK md. 173 hükmündeki usule göre itiraz edilebilir¹⁵. İtirazın kabulü hâlinde Cumhuriyet Başsavcılığı soruşturma işlemlerini başlatır.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçuna ve sırrın ifşası suçuna ilişkin yargılamanın 5235 Sayılı "Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri İle Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev Ve Yetkileri Hakkında Kanun" md. 10-12, 14 ve CMK md. 12 hükümleri çerçevesinde, ilgili suçun işlendiği yer Asliye Ceza Mahkemesinde yapılması gerekmektedir. Vergi mahremiyetinin ihlalinin veya sırrın ifşasının zincirleme suç şeklinde gerçekleşmesi durumunda ise, son suç eyleminin gerçekleştiği yer mahkemesi davaya bakacaktır (CMK md. 12/2.f.).

Her iki suç bakımından bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ve sırrın ikametgâhı Türkiye'de olmayan yabancı kişiye veya onun memuruna açıklanması durumunda da bu cezanın üçte bir oranında artırılması öngörülmüş olması nedeniyle (TCK md. 239/1.f, 3.f.), genel yapısı itibariyle suçta dava zamanaşımının sekiz yıl olduğu sonucuna varılmaktadır. Zira TCK'nın 66 maddesinin 1. fıkrasının e) bendi uyarınca, beş yıldan fazla olmamak üzere hapis veya adli para cezasını gerektiren suçlarda sekiz yıl dava zamanaşımı geçmesiyle kamu davası düşmektedir. Ancak, "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" şeklindeki TCK'nın 239. maddesinin son fıkrası dikkate alınacak olduğunda, suçun belirtilen tipte işlenmesinde cezanın üst sınırı olan yedi

¹⁴Suçun failinin bakan, milletvekili, yüksek mahkemenin başkanı, başsavcısı veya üyesi, hâkim veya savcı sınıfından birisi, avukat, noter gibi kendilerine ait özel kanunları bulunan veya Anayasa'da özel soruşturma ve kovuşturma usullerine tabi kamu görevlileri olması durumu hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. (Arslan, 2013:26, 27).

¹⁵ CMK md. 173/1.f. , "Suçtan zarar gören, kovuşturmayla yer olmadığına dair kararın kendisine tebliğ edildiği tarihten itibaren onbeş gün içinde, bu kararı veren Cumhuriyet savcısının yargı çevresinde görev yaptığı ağır ceza mahkemesinin bulunduğu yerdeki sulh ceza hâkimliğine itiraz edebilir" şeklindedir.

yıllık süreye göre dava zamanasını belirlenmesi (TCK md. 66/4) ve böylece zamanasının onbeş yıl olarak değerlendirilmesi söz konusu olur.

Bu noktada; vergi mahremiyetinin ihlali suçunun veya sırrın ifşası suçunun zincirleme suç şeklinde gerçekleşmesi söz konusu ise son suç eyleminin gerçekleştiği gün dikkate alınarak dava zamanasını süresinin hesaplanması gerektiğini ayrıca vurgulamak gerekir (TCK md. 66/6.f.).

SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

Vergilendirmenin tam ve gerçeğe uygun bir şekilde gerçekleştirebilmesi ve vergi işlemlerinin yürütülmesi için idarede denetim ve muamele görevi yapanlar; mükelleflere ait vergisel, ticari ve şahsi bilgiler edinirler. Yine özellikle vergi yargılamasında görev alanlar, vergi kanunlarına göre kurulan takdir komisyonu ile uzlaşma komisyonu gibi komisyonlarda görev alanlar mükellefler veya onunla ilgili kimselere ait gizli kalması bilgileri öğrenirler. Vergi ve diğer kamu alacaklarının cebren takip ve tahsil süreçlerinde görev alan kişiler de mahremiyet kapsamındaki birçok bilgiye sahip olmaktadır. İşte bütün bu kişiler; vergi mükelleflerinin hem vergi hem de ticaret hukuku kurallarına göre düzenledikleri ve temin ettikleri belgelerde yer alan ve tuttıkları defterlerine de kaydını yaptıkları birçok bilgiye, görevleri gereğince sahiptirler. Bu bilgiler bazen vergi denetimi bazen de mükellefin kendi bildirimleri marifetiyle elde edilmektedir.

Vergi sırrı mahiyetindeki bilgilerin kullanılarak mükellefe özellikle ticari bakımdan zarar verilebilmesi mümkün olabileceği için vergi mevzuatında bu bilgilerin üçüncü kişilerle paylaşılması yasaklanmıştır. Kanun koyucu; bahse konu bilgilerin açıklanmasını veya kullanılmasını “*vergi mahremiyetinin ihlali suçu*” (VUK md. 5, md. 362) ve de cebren takip ve tahsil sürecinde görev alanların bu bilgileri görevleri sırasında öğrenerek açıklamalarını “*sırrın ifşası suçu*” (AATUHK md. 107) hakkındaki düzenlemeler marifetiyle vergi suçu saymak suretiyle, söz konusu bilgileri koruma altına alma gereği duymuştur.

Söz konusu her iki vergi suçu bakımından cezalandırmada TCK'nın 239. maddesine atıf yapılmaktadır. Bu durum, vergi mahremiyetinin ihlali ve sırrın ifşası suçlarının faili olabilecek kişiler hakkında uygulanacak yaptırımlar, soruşturma ve kovuşturma gibi hususlardaki ceza hukuku esas ve usullerinin TCK ile CMK düzenlemeleri bağlamında özel olarak irdelenmesini gerekli kılmaktadır. Diğer taraftan, bu kişilere ceza hukukunun genel prensiplerinin yanında memurlara özgü düzenlemelerin uygulanması da gerekmektedir. Ayrıca, suçun hukuka uygunluk sebeplerinin var olup olmadığına bakarken sadece VUK md. 5 ve AATUHK md. 107 hükümlerinde sayılan özel haller değil TCK ile CMK kapsamında yer alan ve ceza hukuku alanında suç teşkil eden fillere yönelik genel hukuka uygunluk sebepleri ayrıca irdelenmelidir.

VUK md. 5 ve AATUHK md. 107 kapsamında; vergi, takip ve tahsilat işleri ile uğraşan belirli kişilerin özellikle kamusal görevleri nedeniyle vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgileri edindikleri zaman bu bilgileri ifşa etmelerinin veya kendileri ile üçüncü kişilerin yararına kullanmalarının yasaklandığını, aksi yöndeki hareketlerin de suç eylemi olarak düzenlendiğini görmekteyiz. Bu noktada; ilgili suçları işleyebilecekler arasında yer alanlar hakkında tahsilden önceki aşama bakımından VUK md. 5'de ve kamu alacağının tahsili aşaması için AATUHK md. 107'de genel bir fail tanımı yapıldığını söyleyebiliriz. Dolayısıyla, kanun koyucu tarafından fail olabilecek kişilerin nitelikleri özel olarak belirlenmiş ve bu şekilde söz konusu suçlar mahsus-özü suç haline getirilmiştir.

Her iki suçun özel görünüm şekillerinin yani ceza hukukuna ait teşebbüs, gönüllü vazgeçme, iştirak, azmettirme, yardım, içtima ve tekerrür gibi uygulamaların suç fiillerine nasıl etki edeceği önem arz etmektedir. Zira mükelleflerin suç fiillerinin gerçekleşme aşamaları, şekilleri, birden çok suçla ilişkilendirilebilmeleri ve mükerrerlikleri gibi hususlardaki farklılık bu fiillerin faillerinin değişik miktarlarda yaptırımlara tabi tutulmasına neden olmaktadır.

Son olarak; iki suç için de öngörölmüş aynı yaptırımın TCK'ya göre değeriendirilmesi sebebiyle bu suçların soruşturulmasının şikâyete bağılı olması hususunun ve kovuşturulması usulünün, dava zamanaşımının hesabının ve yargılamada görev ile yetki konularının CMK kurallarına göre belirlenmesi gerektiğini vurgulamalıyız. Ayrıca, vergi mahremiyetinin ihlal edilmesinin veya sırrın ifşasının mükellefin, kamu borçlusunun ve onlarla ilgili kişilerin farklı mağduriyetlerine yol açabileceğini ve bu tip menfaat ihlallerinde zarar gören mükelleflerin açıklama veya ifşa fiilini gerçekleştiren görevlilerin bağılı olduğu idareler aleyhine tazminat talepli davalar açmalarının söz konusu olabileceği belirtilmelidir. Böyle bir durumda idare, bu zarar sebebiyle ödemek durumunda kaldığı tazminatı vergi mahremiyetinin ihlali veya sırrın ifşası suçunu işleyen ilgili görevliye rücu edebilir (Anayasa md. 129/5). Diğer taratan, mahremiyetin ihlaline yönelik fiil aynı zamanda hakaret gibi unsurlar barındırmakta ise sır sahibi kişinin failin yargılanması talebiyle Cumhuriyet Başsavcılığına şikâyette bulunabileceği unutulmamalıdır.

KAYNAKÇA

Arslan, Ç. (2013), "Vergi Mahremiyetini İhlali Suçu (VUK md. 362)", *Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 3(2), s. 15-29.

Bayraklı, H. H. (2006), *Vergi Ceza Hukuku*, Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, 3. Baskı, Afyon.

Bayraklı, H. H. Ve Bozdağ, A. (2010), "Türk Ceza Hukukunda Teşebbüse Elverişlilik Sorunu ve Vergi Suçlarının Teşebbüse Elverişlilik Açısından Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, Sayı:158, s. 15-34.

Candan, T. (2011), *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Güncellenmiş 2. Baskı, Ankara.

Cassani, C. (2008), "Hukuka Uygunluk Nedeni Olarak Hukukta Rıza", Ö. Muharrem ve Ö. Mustafa (Çev.), *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı: 77, s. 236-248.

Çakır, E.U. (2013). *Vergi Mahremiyetini İhlal Suçunda Hukuka Uygunluk Sebepleri*. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Sayı: 13, s. 351-376.

Çomaklı, Ş. E. (2008), *Vergi Ceza Hukukunda Mahsus Suç*, Savaş Yayınevi, Ankara.

Donay, S. (2008), *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, Beta Yayınevi, İstanbul.

Donay, S. (1978), *Meslek Sırrının Açıklanması Suçu*, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 2378, İstanbul.

Dönmezer, S. Ve Erman, S. (1997), *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım Cilt: II.*, Beta Basım Yayın A.Ş., Gözden Geçirilmiş 11. Baskı, İstanbul.

Duman, B. (2016), "Ceza Hukuku Bağlamında Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Atıf Problemi", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 65 (4), s. 1577-1601.

Erman, S. (1988), *Vergi Suçları*, İ.Ü. Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Prof. Dr. Nazım Terzioğlu Atölyesi Yayını, İstanbul.

Güneş, G. (2014), "Vergi Mahremiyeti ve Sayıştay", *Prof. Dr. Feridun Yenisey'e Armağan*, s. 1847-1876.

Güneş, G. (2008), *Verginin Yasallığı İlkesi*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.

İpekçioğlu, P. A. (2009),*Türk Ceza Hukukunda Suça Teşebbüs*, Seçkin Yayınları, Ankara.

Karakoç,Y. (2014),*Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınevi, 7. Baskı, Ankara.

Karakoç, Y. (2016),*Vergi Ceza Hukuku*, Yetkin Yayınevi, Ankara.

Kızılot, Ş. ve Kızılot Z. (2009), *Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.

Koca, M. ve Üzülmez, İ.(2008), *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Seçkin Yayınları, Ankara.

Kocahanoğlu, O. S. (1983),*Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları Sorunlar Çözümler*, Yaylacık Matbaası, 2. Baskı, İstanbul.

Küzeci, E. (2018),*Kişisel Verilerin Korunması*, Turhan Kitabevi, 2. Baskı, Ankara.

Mutluer, M. K. ve Dayanç N. N.(2016),*Vergi Hukuku*, Turhan Kitapevi, 4. Baskı, Ankara.

Ortaç, F. R. (1986),*Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti ve Yasaklar*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

Özbalcı,Y. (2012),*Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara.

Özgenç, İ. (2016),*Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Seçkin Yayınevi, 12. Baskı, Ankara.

Öztürk, B. veErdem, M. R. (2011),*Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku*, Seçkin Yayınevi, Ankara.

Pehlivan, O. (2016),*Vergi Hukuku*, Celepler Matbaacılık, Trabzon.

Pınar, B. Ve Bacaksız, P. (2006),“5237 sayılı TCK Sonrası Kamu İcra Suçlarının Durumu (Sırrın İfşası Suçu)”,*Legal Medeni Usul ve İcra İflas Hukuku Dergisi*, Sayı: 3, s. 633-658.

Saban, N. (2017),*Vergi Hukuku*,Beta Basım A.Ş., 8. Baskı, İstanbul.

Sonsuzoğlu, E. (2000),Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”,*Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:141,116-134.

Soydan, B. (2015),*Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*, On iki Levha Yayıncılık, İstanbul.

Şen, E. (2012),“Hırsızlık Suçları”,*Ankara Barosu Dergisi*, Sayı: 3, s. 321-357.

Şenyüz, D. (2017),*Vergi Ceza Hukuku*, Ekin Yayınevi, 10. Baskı, Bursa.

Uğur, H. veMert, E. (2016),*Vergi Suçları*, Adalet Yayınevi, Ankara.

Ünsal, H. (2003),“Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, Sağladığı Yararlar ve Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler”,*Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 8 (3), s. 27-48.

Ürel, G. (2016), *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Seçkin Yayıncılık, 6. Baskı, Ankara.

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

Yiğit, U. (2004), *Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*, Beta Basım A.Ş., İstanbul.