

Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu (VUK md. 362)

Hakemli Makale

Çetin ARSLAN

Doç. Dr., Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ceza ve Ceza Muhakemesi Hukuku Ana Bilim Dalı

ÖZET

Devletlerin vergilendirme faaliyetleri tarih boyunca görülmüş bir uygulamadır. Vergiler devlet için önemli bir gelir kaynağı oluştururlar. Vergilendirme faaliyeti esnasında yükümlülere ilişkin kişisel ve ticari nitelikte veriler elde edilir ve saklanır. Bu bilgilerin amacı dışında kullanılması, 3. kişilere açıklanması ya da 3. kişiler tarafından öğrenilmesi yükümlü açısından maddi ve manevi zarar meydana getirebilir ya da zarar tehlikesi doğurabilir. Bunun yanında, sır olarak saklanması gereken bilgilerin hukuka aykırı bir şekilde kullanılması veya açıklanması vergi idaresine duyulan güveni de sarsar. Bu sebeplerle yükümlülerin mahremiyet ve özel yaşamın gizliliği haklarını ihlal eden bu tür fiillerin yükümlülerin haklarını ve vergi idaresine duyulan güveni korumak amacıyla cezalandırılması gerekir. Türk hukuk sisteminde vergi mahremiyetini ihlal suçu Vergi Usul Kanunu'nda (md. 362) suç olarak düzenlenmiş, yaptırım açısından ise Türk Ceza Kanunu'na (md. 239) atıf yapılmıştır.

Çalışmamızda söz konusu hüküm suç genel teorisi çerçevesinde incelenmiş; gerekli görülen yerlerde bazı tespit ve önerilere yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler

Vergi, vergi cezası, vergi suçu, vergi mahremiyeti, vergi usul.

ABSTRACT

BREACH OF TAX PRIVACY OFFENCE

The taxation is a common practice of the states seen throughout history. The taxes constitute an important income for the states. The personal and commercial data of the tax payers is derived and preserved during this taxation activity. It can cause damages or call forth danger of damage financially and personally for the tax payer if this information is used out of its purpose or made public. On the other hand, the unlawful use or declaration of this data, which has to be kept as a secret, shakes the public confidence to the tax administration. For these reasons, this kind of acts which breach the rights to privacy and to secrecy of private life should be penalized in order to maintain the rights of the tax payers and the confidence to the tax administration and its officers. In Turkish law system, the breach of tax privacy offence is formulated as a fiscal offence in Turkish Tax Procedure Code (ar. 362) and it refers to Turkish Penal Code (ar. 239) for the sanction.

In our study, this offence was examined within general theory of crime and some assessments were made regarding problematic issues.

Key Words

Tax, tax penalties, tax crimes, privacy, tax procedures.

GİRİŞ

Devletin ideolojisi ve temel niteliği ne olursa olsun, üstlendiği kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi, benimsediği sosyal ve ekonomik hedeflerine ulaşabilmesi için sahip olduğu en önemli mali kaynak vergilerdir¹. Vergilendirmenin etkin ve doğru şekilde yerine getirilebilmesi, teknik ve hukuki alt yapının sağlam oluşturulması ve uygulanmasına bağlıdır. Verginin eksiksiz şekilde toplanması, kaçakçılık ve usulsüzlüklerin önlenmesi ve etkin bir vergi sisteminin oluşturulması için vergi mükellefleri ve sorumlularının gerek devlete gerekse üçüncü kişilere karşı korunması oldukça önemlidir. Yasama (kanunilik, hukuki güvenlik, eşitlik, belirlilik, geçmişe yürümezlik vb.), yargı (bağımsız mahkeme, silahların eşitliği, makul sürede yargılanma/adil yargılanma vb.) ve yürütme/ idare (kanuni idare, bilgi alma, itiraz, dava hakkı, özel hayata saygı, mahremiyetin korunması vb.) süreçlerinde hukuki güvenceler sağlanması, bu çerçevede mütalaa edilebilecek hususlardır².

Vergilendirme yetkisi (AY md. 73, 127/6, 160/2, 167) devlete bir yandan bazı haklar verirken³, diğer yandan uymak zorunda olduğu kimi ödevler de yükler. Bu itibarla vergisel faaliyetleri dolayısıyla birçok sırrını veya gizli kalması gereken bilgilerini vergi idaresine vermek zorunda kalan vergi mükellefleri ve/veya sorumlularının, temel hak ve özgürlüklerinden birini oluşturan özel hayatlarının gizliliğine uymak (AY md. 20) ve bu bağlamda vergi mahremiyeti kapsamındaki hususları üçüncü kişilere karşı korumak, devlete yüklenen ödevlerdendir⁴.

Vergilendirme sürecinde mükellefler, sorumlular ve diğer ilgililer (ör. girişimciler, işletmeciler), gerek vergi kanunları gerekse diğer mevzuattan kaynaklanan çeşitli yükümlülükler nedeniyle, birçok kişisel ve ticari verilerini vergi idaresiyle paylaşmak veya bu verileri vergi idaresine vermek/

açıklamak durumunda kalmaktadırlar. Diğer taraftan vergi idareleri çeşitli kayıt ve bilgi kaynaklarından da veri toplayabilmektedir. Kaçakçılık ve usulsüzlüklerin önlenmesi, eşitliğin sağlanması, sonuçta etkin ve adil bir vergi sistemi oluşturulmasına yönelik vergi politikalarının uygulanabilmesi için oldukça önemli bir işlevi olan kişisel verilerin korunmasını, vergi mahremiyeti ilkesi garanti etmektedir⁵.

Vergi dairelerinde toplanılan ve depolanan verilerin amacına uygun olarak kullanılması veya paylaşılması, mahremiyetine uyulması, kişisel verilerin akıbetini belirleme hakkı bağlamında kişilik haklarının korunmasının önemli bir parçasıdır. Bu hak ayrıca, meslek özgürlüğü ve mülkiyet hakkı gibi diğer temel hakların kullanılması sırasında ortaya çıkabilecek mağduriyetlere karşı önemli bir koruma işlevine de sahiptir⁶.

Tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil gibi vergisel işlemlerin süresinde, tam ve doğru olarak yapılabilmesi için mükellef ve/veya yükümlülerin iş ve işlemleri, mali durumları, işletmeleri, servetleri gibi ticari bilgileri ile kişisel veya ailevi bazı verilerinin bilinmesi gerekmektedir. Edinilen bu bilgilerin açıklanması veya üçüncü kişiler tarafından öğrenilmesi yahut amacı dışında kullanılması ise, bazı hallerde ekonomik anlamda doğrudan veya dolaylı zarar verebilirken; kimi zaman somut olay açısından maddi bir zarar veya zarar tehlikesi oluşturmaya bile, gizli kalmasını istediği bilgilerin başkaları tarafından öğrenilmesinden rahatsızlık duyan insanın doğası gereği, manevi zarar da doğurabilir. Kanun koyucu bu gibi halleri, vergi idaresine duyulması gereken güveni sarsması ve bunun da gerek vergilendirme politikası, gerekse kamu yararı açısından sakıncalı görmesi nedeniyle, genel olarak koruduğu ticari sır, bankacılık sırrı ve müşteri sırrına ilişkin bilgileri, vergi mahremiyetine ilişkin olarak özellikle koruma gereği duymuştur.

Makalemizde vergilendirme sürecinde edinilen ve özel yaşamın gizliliği, ticari sır, meslek ve görev sırrı kapsamında korunması benimsenen verilerin ifşasını özel olarak yaptırıma bağlayan

1 Verginin mantığı, kökeni, hukuki dayanakları vb. temel konular hakkında gbi bkz. ÇAĞAN, Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara, 1982.

2 YALTI, Billur, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2006, s. 2.

3 "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS)"nde vergi, devletin mülkiyet hakkını sınırlayabileceği haller arasında kabul edilmiştir (İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşme'ye Ek Protokol No. 1 md. 1/2): Bkz. ŞİMŞEK, Suat, "Vergi Politikaları, Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi", **Maliye Dergisi**, Yıl: Temmuz-Aralık 2010, Sayı: 159, s. 324 vd.

4 ÇAĞAN, 1982, s. 164-171.

5 SEER, Roman, "Almanya'da Vergi Yükümlülerinin Verilerinin Korunması" (Çev. Oğuz Şimşek), **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı** (Editörler: Bahri Öztürk/ Funda Başaran Yavaşlar), Seçkin Yayınevi, Ankara, 2010, s. 372 vd.

6 SEER, 2010, s. 373-374.

vergi mahremiyetini ihlal suçu incelenmiştir. Ancak, çalışmanın bibliyografyası incelendiğinde de görüleceği üzere, VUK' da düzenlenen ve genel olarak "vergi suçları" başlığı altında bütün suçları içerecek şekilde hazırlanmış birçok çalışmada benimsenen sistemden farklı olarak, konuya vergi hukukundan ziyade teknik ceza hukuku boyutuyla yaklaşmıştır.

I.- KANUNİ DÜZENLEME

"**Vergi mahremiyetini ihlal suçu**", 04.01.1961 tarih ve 213 sayılı "**Vergi Usul Kanunu (VUK)**"nda⁷ "**Ceza Hükümleri**"nin yer aldığı Dördüncü Kitabın, "**Vergi Cezaları**" başlıklı İkinci Kısımının "**Suçlar ve Cezaları**" başlıklı Üçüncü Bölümünde "**Vergi Mahremiyetinin İhlali**" alt başlıklı 362. maddesinde şu şekilde tanımlanmıştır:

Madde 362- (Değişik: 23.01.2008 - 5728/278 md.) Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır⁸.

Görüldüğü üzere, maddede suç tanımına yer verildikten sonra, yaptırıma yönelik olarak TCK'nin 239. maddesine göndermede bulunulmuştur⁹. Her iki suçun maddi unsurları açısından bazı kesişimler söz konusu ise de, VUK' un 362. maddesindeki suç, TCK'nin 239. maddesindeki suçtan¹⁰ bağım-

sız ve özel nitelikte bir suç tipidir. Keza bu suçun "**özel hayatın gizliliği ihlal (TCK md. 134, 137)**"¹¹ ve "**göreve ilişkin sırrın açıklanması suçu (TCK md. 258)**"¹² ile ortak bazı yönleri bulunmakla birlikte, yine bunlara göre de özel hüküm olarak karşımıza çıkmaktadır¹³.

Maddede yer alan "**Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine...**" şeklindeki sınırlama nedeniyle, suçun konusu suç VUK kapsamındaki mahremiyetlere/ gizliliğe ilişkindir. Dolayısıyla açık bir yollama bulunmadığı sürece, diğer kanunlardaki

zası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi halinde de bu fıkraya göre cezaya hükmolunur.

(2) Birinci fıkraya hükümleri, fenni keşif ve buluşları veya sinai 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.

11 Özel hayatın gizliliğini ihlal

Madde 134- (1) Kişilerin özel hayatının gizliliğini ihlal eden kimse, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gizliliğin görüntü veya seslerin kayda alınması suretiyle ihlal edilmesi halinde, verilecek ceza bir kat artırılır.

(2) (Değişik: 02.07.2012 - 6352/ 81 md.) Kişilerin özel hayatına ilişkin görüntü veya sesleri hukuka aykırı olarak ifşa eden kimse iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. İfşa edilen bu verilerin basın ve yayın yoluyla yayımlanması halinde de aynı cezaya hükmolunur.

Nitelikli haller

Madde 137- (1) Yukarıdaki maddelerde tanımlanan suçların;

a) Kamu görevlisi tarafından ve görevinin verdiği yetki kötüye kullanılmak suretiyle,

b) Belli bir meslek ve sanatın sağladığı kolaylıktan yararlanmak suretiyle,

işlenmesi halinde, verilecek ceza yarı oranında artırılır.

12 Göreve ilişkin sırrın açıklanması

Madde 258- (1) Görevi nedeniyle kendisine verilen veya aynı nedenle bilgi edindiği ve gizli kalması gereken belgeleri, kararları ve emirleri ve diğer tebliğاتی açıklayan veya yayımlayan veya ne suretle olursa olsun başkalarının bilgi edinmesini kolaylaştıran kamu görevlisine, bir yıldan dört yıla kadar hapis cezası verilir.

(2) Kamu görevlisi sıfatı sona erdikten sonra, birinci fıkrada yazılı fiilleri işleyen kimseye de aynı ceza verilir.

13 Benzer düşüncede: YAVAŞLAR, Funda Başaran, "Vergi Usul Kanununda Yer Alan Vergi Kabahat ve Yaptırımları", İstanbul Kültür Üniversitesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu (Editörler: İlhan Ulsan/ Funda Başaran Yavaşlar), Seçkin Yayınevi, Ankara 2009, s. 285.

7 RG, 10.01.1961/ 10703-10705.

8 Maddenin 5728 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki şeklinde de atfı usulü benimsenmiştir. Zikredilen düzenlemede 765 sayılı TCK'nin 198. maddesine gönderme yapılarak buradaki cezanın iki katına hükmüleceği ve bu cezanın iki aydan aşağı olamayacağı öngörülmekteydi. Ayrıca suçun tekerrür eden işleyenlerin bir daha devlet hizmetinde istihdam edilmeyeceğine ilişkin bir hak mahrumiyeti söz konusu edilmekteydi (ERMAN, Sahir, **Vergi Suçları, Ticari Ceza Hukuku- VI**, İstanbul, 1988, s. 105-106; MUTLUER, M. Kamil, **Vergi Ceza Hukuku**, Eskişehir, 1979, s. 184-185; AKSOY, Şerafettin, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 6. Bası, Filliz Kitabevi, İstanbul, 2010, s. 83, dn. 112; DONAY, Süheyl, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2008, s. 166-167).

9 Doktrinde "... mahremiyeti ihlal edenlere Türk Ceza Kanunu'nun 239. maddesi uygulanır." görüşü dile getirilmektedir (bkz. AKSOY, 2010, s. 83). Bu düşünce maddenin açık ifadesi karşısında kanımca isabetli değildir.

10 *Ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması*

Madde 239- (1) Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikayet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para ce-

vergi mahremiyeti ihlalleri, bu madde kapsamında cezalandırılmaz. Bu itibarla, örneğin verginin tahsili aşamasındaki kamu borçlusunun sırlarının ifşa edilmesi halinde 6183 sayılı Kanunun 107. maddesindeki “*göreve ilişkin sırrın ifşası suçu*”¹⁴ oluşur.

Alman Hukukunda da vergi mahremiyetinin ihlali halinde çeşitli hukuki yaptırımlar söz konusudur. Bu bağlamda vergi mahremiyetinin vergi idarelerince ihlal edilmesi hali Alman Ceza Kanunu’nun 355. paragrafında suç olarak düzenlenmiştir. Ayrıca görevliler açısından disiplin ve tazminat sorumluluğu öngörülmüştür¹⁵.

II.- SUÇLA KORUNAN HUKUKİ DEĞER

Vergi mahremiyetini ihlal suçuyla korunan hukuki değer, öncelikle vergi yükümlüsü veya sorumlusunun¹⁶ vergisel durumuna ilişkin bilgilerin gizliliğinin sağlanması suretiyle maddi ve manevi açıdan zarar görmesinin önlenmesidir¹⁷. Vergiyle ilgili bir sırrı veya konuyla ilgili gizli kalması gereken bir bilgi veya belgesi ifşa edilen kişinin, mali ve ticari yönden zarar görmesi veya zarar tehlikesiyle

14 *Sırrın ifşası*

Madde 107 - (Değişik birinci fıkrası: 23.01.2008 - 5728/160 md.) Bu kanunun tatbikinde vazifeli bulunan kişiler, bu vazifeleri dolayısıyla amme borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına ait öğrendikleri sırlarla, gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa ettikleri takdirde Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesine göre cezalandırılır.

(Mülga ikinci fıkrası: 23.01.2008 - 5728/ 578 md.)

(Üç, dört ve beşinci fıkralar mülga: 22.07.1998 - 4369/ 82 md.)

(Ek fıkrası: 30.07.2003 - 4962/ 3 md.) Bu Kanunun 41 inci 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 sırrın ifşası sayılmaz; bu kurum ve kuruluşlarda vazifeli bulunan kişiler edindikleri bilgileri ifşa ettikleri takdirde birinci fıkraya hükmüne göre cezalandırılırlar. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.

15 SEER, 2010, s. 373.

16 Bu kavramlara ilişkin olarak bkz. KIZILOĞLU, Şükrü/TAŞ, Metin, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, 5. Baskı, Ankara, 2013, s. 37-47; ATAR, Yavuz, **Vergi Hukuku Genel Esaslar**, Mimoza Yayınları, Konya, 1991, s. 39-51.

17 *Benzer yönde*: ŞENYÜZ, Doğan, **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, 6. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2012, s. 503-504; KARAKOÇ, Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, 6. Bası, Yekim Yayınları, Ankara, 2012, s. 511.

karşılaşması yahut özel yaşamı açısından istemediği bir durumla karşılaşması olasılığı bulunduğundan, bu kapsamdaki fiillerin cezalandırılması vergi güvenliğini sağlayacak ve potansiyel fiillerin işlenmesini önleyebilecektir. Diğer taraftan vergiyle ilgili kamu görevlilerine duyulması gereken kamusal güven de korunarak vergi sisteminin düzgün ve verimli şekilde çalışması sağlanmış olacaktır¹⁸. Bu bakımdan söz konusu suç, birden çok hukuki değeri koruyan/ çok hukuki konulu suçlardandır.

III.- SUÇUN UNSURLARI

A.- MADDİ UNSURLAR

1. Fiil, Netice ve Nedensellik Bağı

Vergi mahremiyetini ihlal suçunun maddi unsurlarından olan fiil; VUK kapsamında düzenlenmiş olan “*vergi mahremiyetinin ihlal edilmesi*”dir¹⁹. Doktrinde VUK’ un 5. maddesinden hareketle bu ihlalin “*sırrın ifşası*” ve/veya bunun “*failin ya da üçüncü şahısların yararına kullanılması*” şeklinde tezahür edeceği ileri sürülmüştür²⁰. Kanaatimizce kanuni tanım gözetildiğinde, suçun oluşması için vergi mahremiyetinin *-belirtilen hareketler dâhil-*, herhangi bir yolla ihlal edilmesi, yani “*gizliliğin bir şekilde bozulması*” yeterlidir²¹. Bu, yerine göre mahremiyete konu bilginin üçüncü bir kişiye iletilmesi yoluyla olabileceği gibi²², bir gazete yazısıyla/ haberiyle kamuoyuna açıklanması²³/ ifşa

18 PINAR, Burak/ BACAĞIZ, Pınar, “5237 Sayılı TCK Sonrası Kamu İcra Suçlarının Durumu (I -Sırrın İfşası Suçu)”, **Legal Medeni Usul ve İcra İflas Hukuku Dergisi**, Yıl: Nisan 2006, Sayı: 3, s. 636 (zkr. ÇAKIR, Erdem Utku, “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçunda Hukuka Uygunluk Nedenleri”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi (TAAD)**, Yıl: 2013, Sayı: 13, s. 356, dn. 11).

19 Bu konuda çalışmamızın “*Suçun Konusu*” başlıklı yerine bkz.

20 ERMAN, 1988, s. 99; CANDAN, Turgut, **Vergi Suçları ve Cezaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 3. Baskı, Ankara, 2010, s. 398; KARAKOÇ, 2012, s. 512-514.

21 VUK’ tan önce yürürlükte bulunan 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun vergilendirmeye ilişkin gerekçesinde, vergi mahremiyeti; “*Vergi mahremiyeti, her ne suretle olursa olsun, vergi tatbikatı dolayısıyla öğrenilen ticari ve şahsi sırların mutlaka gizli kalacağını ifade eder.*” şeklinde tanımlanmıştır: 5432 sayılı VUK Gerekçesi, TBMM Tutanak Dergisi, VII. Dönem, Cilt: 9-1, Ankara, 1949, s. 79-89’dan zkr. AĞAR, Serkan, “Vergi Mahremiyeti vs. Bilgi Edinme Hakkı”, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl: 2012, Sayı: 2, s. 368, dn. 19.

22 Bu bakımdan bilginin iletildiği kişi sayısının (bir veya birden fazla olması) bir önemi yoktur: DONAY, 2008, s. 169.

23 Belirtelim ki, ihlal fiilinin aleni olup olmaması suçun oluşması bakımından önemi haiz değildir: OK, Nuri/ GÜNDEL, Ahmet, Açıklamalı-İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2002, s. 366.

edilmesi şeklinde de olabilir²⁴. Bu bağlamda söz konusu hükümde mahremiyete ilişkin ihlalin şekli konusunda herhangi bir sınırlama öngörülmediğinden, suç **“serbest hareketli”** suçlardandır.

Gizliliğin bozulması, yukarıda işaret edildiği üzere icrai davranışlarla oluşabileceği gibi, yetkisiz kimselerin vergi dosyalarındaki sırlara ulaşmasının engellenmemesi örneğinde olduğu gibi, ihmal bir davranış sonucunda da gerçekleşebilir²⁵.

Suçun oluşumu için vergisel sır veya bilginin fail ve/veya üçüncü kişi yararına kullanılması veya bu vesileyle bir menfaat temini yahut bir zararın doğması gerekli değildir. Dolayısıyla suç, mahremiyetin ihlali/ gizliliğin bozulması ile tamamlandığından **“sırf hareket suçu (neticesiz suç)”**dur. Sırf hareket suçlarında, suçun oluşması için fiilin işlenmesi yeterli olduğundan, bu suçlarda nedensellik bağı ile ilgili bir sorun ortaya çıkmaz. Bu durumda vergi mahremiyetini ihlal suçunda, bir neticeden ve bunun doğal sonucu olarak da fiil ile netice arasında bir nedensellik bağından söz edilemez.

2. Fail

Suçun faili, VUK' da yer alan **“vergi mahremiyetine uyma zorunluluğu”** bulunup da, bunu ihlal eden kimselerdir²⁶. Vergi mahremiyetine uyma zorunluluğu bulunan kişiler başta VUK md. 5'te yer alan memurlar (f. 1/b. 1-2) olmakla birlikte, devlet ile istihdam ilişkisi içinde olmayan, ancak TCK md. 6/1-c kapsamında kamusal faaliyetin yürütülmesine geçici olarak katılan bir kamu görevlisi (f. 1/b. 3-4, ayrıca VUK mükerrer md. 242) de olabilir. İşaret edelim ki, suçun kanuni tanımında faille ilgili olarak yer alan söz konusu hukuki özellikler/nitelikler nedeniyle, bu suç fail açısından **“özgü (mahsus) suç”** (bkz. TCK md. 40/2) vasfındadır.

Vergi mahremiyetinin korunması ile ilgili yükümlülük, VUK' un 5. maddesinde belirtilen kimselerin, görevlerinden ayrılmalarından sonra da devam ettiğinden (VUK md. 5/2), failin suçun

işlendiği tarihte görevde olması gerekli değil ise de²⁷, ifşa edilen sır, bilgi veya belgenin görevdeyken öğrenilmiş olması zorunludur.

VUK'a göre vergi mahremiyetine kimlerin uyması gerektiği md. 5 ile mükerrer md. 242'de düzenlendiğinden, bunlar haricindeki kişiler vergiye ilişkin bir bilgi veya sırrı öğrenseler veya ifşa etseler bile bu suçun faili olamazlar. Ancak diğer şartların bulunması halinde TCK'nin 134, 137, 239 ve 258. maddelerinin uygulanması gündeme gelebilir.

VUK hükümleri dikkate alındığında, suçun faili olabilecek kişiler şu şekilde sıralanabilir²⁸:

- Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar (VUK md. 5/f.1, b.1, 135),
- Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar (VUK md. 5/f.1, b.2),
- Vergi kanunlarına göre kurulan komisyona (takdir, uzlaşma, tadilat vb.) iştirak edenler²⁹ (VUK md. 5/f.1, b.3),
- Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler (VUK md. 5/f.1, b.4),
- Bazı hallerde kendilerine bilgi ve belge verilen kişiler (VUK md. 5/f.4)³⁰,
- Elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması veya düzenlenmesi konularında yetkili olan Maliye Bakanlığı, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı görevlileri ile bu işlerin gerektiğinde devredilebileceği Maliye Bakanlığının gözetim ve denetimine tabi olacak şekilde, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenecek özel hukuk tüzel kişiliğini haiz şirketin ortak, yönetici ve çalışanları (VUK Mükerrer md. 242),

24 Vergisel sırrın ifşa edilmeksizin fail veya üçüncü kişi yararına kullanılması da vergi mahremiyetinin ihlali (VUK md. 5) kapsamında suç olduğu yönündeki isabetli görüş için bkz. ÇAKIR, 2013, s. 358.

25 TAŞ, Fatma, **Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s. 101-102.

26 Bu konuda bkz. ÇOMAKLI, Şafak Ertan, “Adli Nitelikte Vergi Suçlarında Fail ve Ceza Sorumluluğu”, **Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan Cilt I**, Ankara Üniversitesi Yayınları, Ankara, 2009, s. 660, 676 vd.

27 Bu kişiler açısından öngörülen yükümlülük yönünden bir üst sınır öngörülmemiştir. Ancak doktrinde bunun dava zaman aşımı süresince devam edeceği ileri sürülmüştür (bkz. DONAY, 2008, s. 170).

28 Bu konuda bkz. ŞENYÜZ, 2012, s. 506-508.

29 Bu konuda bkz. MUTLUER, M. Kamil, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, 3. Baskı, Turhan Yayınevi, Ankara, 2011, s. 88-90; EDİZDOĞAN, Nihat/ TAŞ, Metin/ ÇELİKKAYA, Ali, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2007, s. 166, dn. 227.

30 Bu konuda çalışmamızın **“Hukuka Aykırılık Unsuru”** başlıklı yerine bkz.

- 1512 sayılı Noterlik Kanunu'nun 54-55. maddelerinde belirtilen görevliler,
- 4369 sayılı Bankalar Kanunu'nun 3/8, 22/7-8. maddelerine göre çalışan kişiler³¹.

"Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar (VUK md. 5/f.1, b.1, 135)" kavramına; vergi idaresinin çeşitli kademelerinde (bakanlık merkez ve taşra teşkilatı dâhil)³² yer alan vergi işlemleriyle ilgilenen kişiler girmektedir. Vergi muamelesi sadece tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerine münhasır olmayıp; vergilendirme sürecinde gerçekleşen ve gerekli bütün iş ve işlemleri kapsadığından, söz konusu faaliyetlerden herhangi birine katılan kamu görevlisi (TCK md. 6/1-c) bu kapsamda değerlendirilmelidir. Örneğin vergisel aramaya güvenlik görevlisi olarak katılan polis memuru bu bakımdan söz konusu kavramın kapsamı içindedir³³.

"Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler (VUK md. 5/f.1, b.4)" ibaresi geniş şekilde anlaşılmalı ve vergilendirme sürecinde usulüne uygun olarak görüşüne başvurulmuş her şahıs bu kapsamda mütalaa edilmelidir³⁴.

"Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar" kavramına (VUK md. 5/f. 1, b. 2), zikredilen mahkemelerde görev yapan hâkim, tetkik hâkimi, savcı, avukat, müfettiş ve üyeler dâhildir. Belirtelim ki, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara katılan bazı kişiler memur olmayabileceği gibi, vergi işlerinde görevlendirilen bilirkişiler, fıkranın diğer bentlerindeki görevlilerin aksine idare hukuku anlamında memur olmamakla birlikte, sır saklama yükümlülüğü bulunan görevlilerdir. Dikkat edileceği üzere, bu düzenleme TCK md. 6/1-c kapsamındaki **"kamu görevlisi"** tanımına³⁵ paraleldir.

3. Konu

Vergi mahremiyetini ihlal suçunun konusu, VUK'un 362. maddesinde yer alan **"Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine..."** şeklindeki kısıtlayıcı

ibare nedeniyle, VUK kapsamındaki mahremiyetlere/ gizliliğe ilişkin yükümlülüklerdir. Dolayısıyla açık bir yollama veya düzenleme bulunmadığı sürece VUK dışındaki kanunlarda yer alan vergi mahremiyetine ilişkin ihlaller, bu madde kapsamında cezalandırılmaz.

VUK'da vergi mahremiyetinin bir tanımı yoktur. Ancak konuyla ilgili temel düzenleme olan 5. madde gözetildiğinde, suçun konusunu oluşturan sır veya diğer hususlar (ör. bilgiler, belgeler); vergi işlemleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar (kanımca hâkimler, tetkik hâkimleri, savcılar ve üyeler dâhil), vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler ve vergi işlerinde görevli olan kullanılan bilirkişiler; **"görevleri dolayısıyla", "yükümlünün veya yükümlüyle ilgili kimselerin (ör. vergi sorumlusunun, akrabalarının, ticari veya mesleki ilişkide bulunduğu kişilerin³⁶)";**

- Şahıslarına,
- İşlem ve hesap durumlarına,
- İşlerine,
- İşletmelerine,
- Servetlerine veya
- Mesleklerine,

İlişkin olarak, öğrendikleri **"sırlar"** veya **"gizli kılması gereken diğer hususlar"**dır.

Dolayısıyla **"anılan görevliler haricindeki kişiler"**in öğrendikleri sır veya gizli kılması gereken diğer hususlar ile anılan görevliler tarafından öğrenilmiş olsa bile, **"yükümlü veya yükümlüyle ilgili olmayan"** veya bu kişilere ilişkin olsa dahi, bunların **"şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine"** ilişkin olmayan **"sırlar"** ile **"gizli kılması gereken diğer husus"**lar, bu suçun konusunu oluşturmazlar. Ancak diğer koşulların bulunması halinde, bu hususların TCK'nin 134, 137, 239 veya 258. maddelerinde tanımlanan suçlar kapsamında değerlendirilmesi mümkündür.

Diğer taraftan **"elektronik ortamdaki kayıtlar ve elektronik cihazla belge düzenleme"** konusundaki VUK'un mükerrer 242. maddesi dikkate alındığında, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter, belge ve kayıtlar ile bununla bağlantılı bilgiler de bu suçun konusunu oluşturur.

31 ÇOMAKLI, Şafak Ertan/ AK, Ahmet, **Vergi Ceza Hukukunda Suç ve Kabahatler**, Erzurum Barosu Yayınları, Erzurum, 2013, s. 74.

32 Vergi idaresi kavramı için bkz. KANETİ, Selim, **Vergi Hukuku**, 2. Basi, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s. 65-78.

33 ERMAN, 1988, s. 98.

34 ERMAN, 1988, s. 99.

35 **"...Kamu görevlisi deyiminden; kamusal faaliyetin yürütülmesine atama veya seçilme yoluyla ya da herhangi bir surette sürekli, süreli veya geçici olarak katılan kişi..."** anlaşılır.

36 CANDAN, 2010, s. 397; KARAKOÇ, 2012, s. 513.

Bir bilgi veya belgenin sır niteliğinde olması veya gizli kalmasının gerekli bulunması için, ya mevzuatta açıkça bu niteliğine işaret edilmesi ya da onun açıklanması halinde ilgisinin şahsına, ailesine, mesleğine, ticari itibar ve menfaatine zarar vermesi veya zarar tehlikesine yol açması gerekir³⁷. Ayrıca söz konusu bilgi veya belgenin daha önce alenileşmiş olmaması, herkes tarafından bilinmemesi veya bilenebilecek durumda olmaması da şarttır³⁸. Bu çerçevede örneğin kamuoyunda bekâr bilinen bir işadınının verdiği beyanname evli olduğunu belirtmesi kişisel nitelikte bir sırdır. Mükellefin borçları, ihracat ve ithalat tutarları vb. ise, ticari faaliyetlerine ilişkin sırlara verilebilecek örneklerdendir³⁹.

4. Mağdur

Vergi mahremiyetini ihlal suçunun geniş anlamda mağdurunun, verginin mükellef (VUK md. 8) veya ilgili diğer kimselerin sırlarının veya gizli kalması gereken diğer verilerinin korunmasına ilişkin çıkarları ihlal edilen toplumun bütün fertleri olduğunu söyleyebiliriz⁴⁰. Suçun dar anlamda mağduru ise, vergisel mahremiyetleri ihlal edilen *“yükümlü” veya “yükümlüyle ilgili kimseler (ör. vergi sorumlusu, ticari veya mesleki ilişkide bulunduğu kişiler veya akrabalar⁴¹)”* dir.

Suçun mağdurunun ancak gerçek kişiler olabilmesi karşısında, maliye hazinesi⁴² ile yükümlü veya yükümlünün ortağı veya yöneticisi olduğu tüzel kişiler, koşulları bulunduğu suçun mağduru değil, suçtan zarar gören konumundadır.

37 CANDAN, 2010, s. 397; KARAKOÇ, 2012, s. 513.

38 OK/ GÜNDEL, 2002, s. 366.

39 4982 sayılı ve 09.10.2003 tarihli *“Bilgi Edinme Kanunu (BEK)”* nun (RG, 24.10.2003/ 25269) 21/1. maddesindeki *“Kişinin izin verdiği hâller saklı kalmak üzere, özel hayatın gizliliği kapsamında, açıklanması hâlinde kişinin sağlık bilgileri ile özel ve aile hayatına, şeref ve haysiyetine, meslekî ve ekonomik değerlerine haksız müdahale oluşturacak bilgi veya belgeler...”* ile 23. maddesindeki *“Kanunlarda ticarî sır olarak nitelenen bilgi veya belgeler ile, kurum ve kuruluşlar tarafından gerçek veya tüzel kişilerden gizli kalması kaydıyla sağlanan ticarî ve malî bilgiler ...”* esasen bu nitelikteki bilgi ve belgelerdir.

40 ARTUK, Mehmet Emin/ GÖKCEN, Ahmet/ YENİDÜNYA, Caner, *Ceza Hukuku Özel Hükümler*, 7. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2006, s. 531; ÖZGENÇ, İzzet, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 2. Bası, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2007, s. 208.

41 CANDAN, 2010, s. 397; KARAKOÇ, 2012, s. 513; TAŞ, 2008, s. 85-86.

42 Suçun mağduru olarak devleti kabul eden görüş için bkz. MUTLUER, 2011, s. 188.

B.- MANEVİ UNSUR

Vergi mahremiyetini ihlal suçunun manevî unsuru *“kast”* tir. Suç tanımında, *“bilerek”*, *“bildiği halde”*, *“bilmesine rağmen”* gibi ifadeler kullanılmadığından, suç *“olası kastla”* da işlenebilir. Keza tipiklikte yer verilmemesi nedeniyle amaç ve saikin (ör. zarar verme, menfaat temin etme) bir önemi bulunmamaktadır. Dolayısıyla failin bir bilgi veya belgenin sır olduğunu bilmesi ve bunu bilerek ve isteyerek ifşa etmesi suçun oluşması için yeterlidir.

Kanunda açıkça düzenlenmediğinden, fiilin *“taksirli hâli”* suç teşkil etmez.

C.- HUKUKA AYKIRILIK UNSURU

Hukuka uygunluk nedenleri, TCK'nin Birinci Kitap, İkinci Kısım, *“Ceza Sorumluluğunu Kaldıran veya Azaltan Nedenler”* başlıklı İkinci Bölümünde kusurluluğu etkileyen nedenlerle birlikte düzenlenmiştir⁴³. Ancak, burada yer alan hükümlerin hangilerinin hukuka uygunluk sebebi, hangilerinin kusurluluğu etkileyen sebepler olduğu, söz konusu düzenlemelerden açıkça anlaşılammaktadır. Bununla birlikte, anılan madde gerekçeleri ile *“Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK)”* nun 223. maddesi⁴⁴ dikkate alındığında, burada düzenlenen hukuka uygunluk nedenlerinin *“kanun hükmünü (görevi) yerine getirme (TCK md. 24/1)”*, *“meşru savunma*

43 Hukuku uygunluk nedenlerinin ceza sorumluluğunu değil, hukuka aykırılığı ortadan kaldırarak suçun oluşmasını engelleyen nedenler olması karşısında, bu düzenleme şeklinin isabetsiz olduğu doktrinde haklı olarak eleştirilmiştir: CENTEL, Nur/ ZAFER, Hamide/ ÇAKMUT, Türk Ceza Hukukuna Giriş, 4. Bası, Beta Yayınevi, İstanbul, 2006, s. 294; ÖZGENÇ, 2007, s. 279-280; ÖZBEK, Veli Özer, *Yeni Türk Ceza Kanununun Anlamı (Açıklamalı-Gerekçeli-İçtihatlı) Cilt 1, Genel Hükümler (Madde 1-75)*, 2. Baskı, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2005, s. 301; ÜNVER, Yener, *“YTCK'da Kusurluluk”*, *Ceza Hukuku Dergisi*, Yıl: 1, Sayı: 1, Ekim 2006, s. 57.

44 *“Madde 223: -“(1) Duruşmanın sona erdiği açıklandıktan sonra hüküm verilir. Beraat, ceza verilmesine yer olmadığı, mahkûmiyet, güvenlik tedbirine hükmedilmesi, davanın reddi ve düşmesi kararı, hükümdür./ (2) Beraat kararı; / a) Yüklenen fiilin kanunda suç olarak tanımlanmamış olması, / b) Yüklenen suçun sanık tarafından işlenmediğinin sabit olması, / c) Yüklenen suç açısından failin kast veya taksirinin bulunmaması, / d) Yüklenen suçun sanık tarafından işlenmesine rağmen, olayda bir hukuka uygunluk nedeninin bulunması, / e) Yüklenen suçun sanık tarafından işlendiğinin sabit olması, / Hâllerinde verilir./ (3) Sanık hakkında; / a) Yüklenen suçla bağlantılı olarak yaş küçüklüğü, akıl hastalığı veya sağır ve dilsizlik hali ya da geçici nedenlerin bulunması, / b) (Değ. bend: 25.05.2005 - 5353 s. K./ 30. md.) Yüklenen suçun hukuka aykırı fakat bağlayıcı emrin yerine getirilmesi suretiyle veya zorunluluk hali ya da cebir veya tehdit etkisiyle işlenmesi, / c) Meşru savunmada sınırın heyecan, korku ve telaş nedeniyle aşılması, / d) Kusurluluğu ortadan kaldıran hataya düşülmesi, / Hâllerinde, kusurunun bulunmaması dolayısıyla ceza verilmesine yer olmadığı kararı verilir...”*

(TCK md. 25/1)", "*hakkin kullanılması* (TCK md. 26/1)" ve "*ilgilinin rızası* (TCK md. 26/2)" olduğunu söyleyebiliriz⁴⁵.

"*Kanunun hükmünü (görevi) yerine getirme* (TCK md. 24/1)"nin hukuka uygunluk teşkil etmesi için kişinin pozitif hukuk normu tarafından yetkilendirilmiş bulunması ve fiili görevi nedeniyle işlemiş olması gerekir⁴⁶. Bu itibarla örneğin, vergisel mahremiyet kapsamında kalan bir hususta mahkemede tanıklık yapan kişinin fiili, görevin ifası kapsamında hukuka uygun olduğundan suç teşkil etmez.

Kanunda benimsenen hukuka uygunluk nedenlerinden bir diğeri olan "*hakkin kullanılması*"nda, kişinin hukuk düzenince kendisine sağlanan hak çerçevesinde işlediği fiil suç oluşturmayacaktır (TCK md. 26/1). Bunun için sübjektif bir hakkın bulunması, bunun fail tarafından doğrudan doğruya ve hakkı tanıma sebebinin sınırları içinde kullanılması, işlenen ve tipe uygun olan fiil arasında nedensellik bağı bulunması gerekir⁴⁷. Bu sebeple, örneğin vergi kaçırdığı konusunda bir takım somut veriler bulunan şirketin vergisel bilgi/ belgelerini açıklayan gazetecinin fiili suç oluşturmaz.

"*İlgilinin rızası* (TCK md. 26/2)"nın bir hukuka uygunluk nedeni olarak uygulama alanı bulabilmesi için, rıza gösterilecek fiilin "*kişinin üzerinde mutlak surette tasarruf edebileceği bir hakkına ilişkin olması*" gerekir⁴⁸. Vergi mahremiyetini ihlal suçunda sırrın açıklanması, bu nitelikte bir hakka ilişkin olduğundan, mağdurun rızası fiili hukuka uygun hale getirir⁴⁹.

45 ÖZGENÇ, 2007, s. 280 vd.; HAKERİ, Hakan, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 6. Baskı, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2007, s. 290 vd.; KOCA, Mahmut, "YTCK'da Hukuka Uygunluk Sebepleri", **Ceza Hukuku Dergisi**, Yıl: 1, Sayı: 1, Ekim 2006, s. 128-129; Doktrinde bunların yanında "*amirin emrini yerine getirme*" ve "*zorda kalma*" da hukuka uygunluk sebepleri arasında incelenmektedir [DEMİRBAŞ, Timur, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 5. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2007, s. 252-255, 267-268; CENTEL/ ZAFER/ ÇAKMUT, 2006, s. 294 vd.; ŞEN, Ersan, **Yeni Türk Ceza Kanunu Yorumu, Cilt I (m. 1-140)**, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2006, s. 66-71]. Bkz. ARSLAN, Çetin, İhaleye Fesat Karıştırma Suçu (TCK md. 235), 3. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012, s. 206-209.

46 EREM, Faruk/ DANIŞMAN, Ahmet/ ARTUK, Mehmet Emin, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 14. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1997, s. 555-556; ARTUK/ GÖKCEN/ YENİDÜNYA, 2006, s. 530-533; SOYASLAN, Doğan, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2005, s. 368-369; HAKERİ, 2007, s. 290-293.

47 CENTEL/ ZAFER/ ÇAKMUT, 2006, s. 327; KOCA, 2006, s. 138.

48 HAKERİ, 2007, s. 320-321.

49 ŞENYÜZ, 2012, s. 509.

"*Meşru savunma*"⁵⁰ gereğince ise, gerek kendisine, gerek başkasına ait bir hakka yönelmiş, gerçekleşen, gerçekleşmesi veya tekrarı muhakkak olan haksız bir saldırıyı o andaki hâl ve koşullara göre saldırı ile orantılı biçimde defetmek zorunluluğu nedeniyle işlenen fiil suç teşkil etmez (TCK md. 25/1). Teorik yönden bir engel bulunmakla birlikte, yapısı itibarıyla vergi mahremiyetini ihlal suçunda bu hukuka uygunluk sebebinin gerçekleşmesi zordur.

Bünyesi ve niteliğine elverişli her fiile uygulanması mümkün olan⁵¹, genel nitelikteki -yukarıda zikredilen- hukuka uygunluk sebepleri dışında, vergi mahremiyetinin ihlal suçu açısından VUK md. 5/3-4'te özel nitelikte bazı hukuka uygunluk nedenleri de düzenlenmiştir⁵². Vergi mahremiyeti ilkesinin vergi güvenliğini korumaya yönelik istisnaları kapsamındaki düzenlemeye göre⁵³;

- Gelir Vergisi mükelleflerinin yıllık gelir vergisi, sermaye şirketlerinin kurumlar vergisi beyannamelerinde gösterdikleri matrahların (zarar dâhil) ve beyanları üzerinden tarh olunan gelir ve kurumlar vergileri ile mükelleflerin ad ve unvanlarının, bağlı oldukları vergi dairelerince (ve varsa mükellefin bağlı bulunduğu teşekkül tarafından) beyannamelerin verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerine asılacak cetvellerle ilan olunması⁵⁴,

50 Meşru savunma hakkında detaylı bilgi için bkz. ÖZEN, Muharrem, **Türk Ceza Hukukunda Meşru Müdafaa**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1995.

51 ÖZTÜRK, Bahri/ ERDEM, Mustafa Ruhan, **Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku**, 9. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2006, s. 148 vd.

52 Ayrıntı bilgi için bkz. ÇAKIR, 2013, s. 363-368.

53 "...Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesi ile ilgili konulan yasaklamaların, bakanlıkların kendilerine mevdu kamu hizmetlerinin yerine getirmek üzere ihtiyaç duydukları ve vergi mükellefleri hakkında olup, Maliye Bakanlığının elinde bulunan bilgileri kapsamayacağı açıktır..." (Danıştay 1. Dairesi, 20.12.1984, 1984/291 E. - 294 K., zkr. ÇOMAKLI, 2009, s. 679, dn. 76). Bu konularda ayrıca bkz. KANETİ, 1989, s. 75-78.

54 "...vergi levhası asma zorunluluğunun Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen vergi mahremiyetinin istisnalarından biri [olduğu] ..." (Danıştay Dava Daireleri Kurulu, 24.03.2006, 2005/327 E, 2006/55 K., zkr. ÇOMAKLI, 2009, s. 680, dn. 77). 2365 sayılı Kanunun gerekçesinden bu düzenlemenin amacı şu şekilde ifade edilmiştir: "*Mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere mutlak bir vergi mahremiyeti ihdas olunmuştur. Getirilen alenilik prensibi, bu mutlak mahremiyet esasına, sadece kamu yararı düşüncesine dayanan bir istisna teşkil etmektedir.*" (zkr. AĞAR, Serkan, 2012, s. 372).

- Mükelleflerin vergi tarhına esas beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş vergi ve ceza miktarlarının Maliye Bakanlığınca veya yetki devri yapılan mahalli vergi idaresince açıklanması⁵⁵,
- Kamu görevlilerince yapılan adlî ve idarî soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgelerin verilmesi⁵⁶,
- Bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgilerin verilmesi,
- 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 bildirilmesi⁵⁷,

55 4369 sayılı Kanunun konuyla ilgili gerekçesi şu şekildedir: "... Vergi mahremiyetine istisnai olarak getirilen bu düzenleme ile hem kamuoyunun vergi konusunda bilgilendirilmesi, hem de kamuoyu denetimi yoluyla mükelleflerin ödevlerini tam ve zamanında yapmalarının sağlanması amaçlanmaktadır..."(zkr. AĞAR, Serkan, 2012, s. 373).

56 4369 sayılı Kanunun 1. maddesi gerekçesi şu şekildedir: "Bu fıkra yer alan ikinci hüküm, kamu görevlilerince yapılan adli ve/veya idari soruşturmalara ilgili olarak talep edilen ve vergi mahremiyeti kapsamına giren bilgi ve belgelerin verilebilmesine olanak tanımaktadır. Vergi mahremiyetinin bir istisnası olarak yapılan bu düzenleme ile soruşturma yapanların görevlerini daha etkin olarak yapabilmeleri, kamu görevlileri için öngörülen disiplin ve adli cezaların işlerliğinin ve caydırıcılığının artırılması, daha şeffaf bir kamu yönetimi anlayışı içinde yolsuzlukların önlenmesi ve hukuk devletinin daha da yüceltilmesi amaçlanmaktadır. Ayrıca, kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumlar da vergi mahremiyeti kapsamına alınarak, bu yetkilerini kötüye kullanılmalarının önlenmesi hedeflenmektedir..."(zkr. AĞAR, Serkan, 2012, s. 373-374).

57 4369 sayılı Kanunla eklenen bu fıkranın gerekçesi şöyledir: "Bu fıkra yer alan üçüncü hüküm, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıktan vergi inceleme raporu ile saptananların kanunla kurulmuş (örneğin Baro, Tabipler Odası, Ticaret Odası ve/veya bunların bağlı oldukları birlikler gibi) kendi mesleki kuruluşlarına ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Yeminli Mali Müşavirler Odası ve odaların bağlı olduğu Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'ne bildirilmesi, vergi mahremiyetinin bir başka istisnasını ifade etmektedir. Bu düzenleme ile serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin müşterileriyle sözleşme imzalanması, muhasebe kayıtlarının tutulması, rapor ve mali tabloların düzenlenmesi, denetim, karşıt inceleme ve tasdik gibi işlemleri sırasında mükellefler hakkında bilgi sahibi olabilmeleri, müteselsil sorumluluğu bulunan mesleklerini daha sağlıklı olarak yürütebilmeleri ve ayrıca vergi denetim ve güvenliğine daha fazla katkıda bulunabilmeleri amaçlanmaktadır. Ancak kendilerine bilgi verilen tüm meslek mensupları, odaları ve birlikleri de vergi mahremiyeti kapsamına alınmakta ve elde ettikleri bilgileri kötüye kullanılmalarının önlenmesi hedeflenmektedir" (zkr. AĞAR, Serkan, 2012, s. 377-378); Önemle belirtelim ki, kişinin

Vergi mahremiyetinin ihlali sayılamaz. Ancak bu gibi hallerde kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumlar maddede yazılı yasaklara uymak zorundadır. Maliye Bakanlığı bilgilerin açıklanmasıyla ilgili usulleri belirlemeye yetkilidir⁵⁸.

Diğer taraftan, vergi güvenliğini sağlamak amacıyla gelir vergisi mükelleflerinin yıllık gelir vergisi, sermaye şirketlerinin kurumlar vergisi beyannamelerinde gösterdikleri matrahları (zarar dâhil) ve beyanları üzerinden tarh olunan gelir ve kurumlar vergileri ile mükelleflerin ad ve unvanlarının, bağlı oldukları vergi dairelerince beyannamelerin verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerine asılacak cetvellerle ilan olunması **-ve mükellefin bağlı bulunduğu teşekkül varsa, bu ilanın orada da yapılması-** vergi mahremiyeti kapsamında değildir (VUK md. 5/3)⁵⁹.

Vergi yargılaması sürecinde **-gizlilik kararının bulunmadığı hallerde-** duruşmalar aleni olduğundan, bu kapsamda alenileşmiş bilgiler sır kapsamında kabul edilemez. Dolayısıyla bunların açıklanması suç oluşturmaz⁶⁰.

mahkûmiyetine ilişkin kesin hükmün bulunmadığı bu aşamada afişe edilmesi, masumiyet karinesi ihlal eder niteliktedir. Dolayısıyla düzenlemenin kaldırılması veya değiştirilmesinin isabetli olacağını düşünüyoruz (AĞAR, Serkan, 2012, s. 372).

58 Doktrinde azımsanmayacak sayıda çalışmada (bkz. ÇOMAKLI/ AK, 2013, s. 90-93; Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 514-516; AKSOY, 2010, s. 84; KIZILO/ TAŞ, 2013, s. 139-140; ŞENYÜZ, 2012, s. 449, 519-524) VUK'un 5. maddesinin 6. fıkrasındaki, "Açıklanan bu bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez." hükmünü (ki bu düzenleme, maddede 26.06.1964 ve 485 sayılı Kanun'un 1. maddesiyle eklenmiş ve bilahare 23.01.2008 tarih ve 5728 sayılı Kanun'un 272. maddesiyle değiştirilmiştir) TCK'nin 125. maddesi (765 sayılı mülga TCK md. 480-482) gereğince cezalandırılması öngörülen ayrı bir suç olarak mütalaa edilmektedir. Bilindiği gibi, bir fiilin suç olarak kabul edilmesi için kanunla yasaklanması ve karşılığında cezai bir yaptırım öngörülmesi gerekir. Oysa söz konusu düzenlemede, atif suretiyle de olsa bir ceza öngörülmüş değildir. Maddenin 5728 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikten önceki halinin dikkate alınması ve değişikliğin gözden kaçırılması nedeniyle ortaya çıktığı düşünüldüğümüz bu görüşe, *-maddi hataya dayanan bir yanlışlığı değil ise-*, suçta ve cezada kanunilik ilkesini (AY md. 38, TCK md. 2) göz ardı etmesi ve herhangi bir hukuki dayanağının da bulunmaması nedeniyle katılmıyoruz. Kuşkusuz söz konusu bilgi ve belgelere dayanılarak kişinin şeref veya saygınlığını rencide edecek nitelikte bir fiil isnat edilmesi veya sövülmesi halinde TCK'nin 125 vd. maddeleri kapsamında hakaret suçunun oluşması gündeme gelebilir. Ancak bu durum, VUK md. 5/6'daki hükmün ayrı bir suç olarak düzenlendiği sonucunu doğurmaz.

59 Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM), "Wypych v. Polonya Davası" örneğinde görüldüğü üzere, kamu yararı bulunan çeşitli hallerde vergiyle ilgili bilgi ve belgelerin kamuoyuyla paylaşılmasını hukuka aykırı bulmamıştır (bkz. YALTI, 2006, s. 172-175).

60 Doktrinde Kaneti (1989, s. 77-78) hukuk davalarında tarafların

BEK'in 23. maddesi, kanunlarda ticarî sır olarak nitelenen bilgi veya belgeler ile kurum ve kuruluşlar tarafından gerçek veya tüzel kişilerden gizli kalması kaydıyla sağlanan ticarî ve malî bilgileri kapsam dışı tuttuğundan, tipik bir ticari sır olan vergi sırlarının verilmesi/ açıklanması hukuka uygun değildir⁶¹.

III.- SUÇUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ ŞEKİLLERİ

A.- TEŞEBBÜS

Vergi mahremiyetini ihlal suçunun, "*mahremiyetin ihlali/ gizliliğin bozulması*" ile tamamlandığını, bunun dışında ayrıca bir neticenin meydana gelmesinin aranmadığını ve bu nedenle de "*sırf hareket suçu*" olduğunu belirtmiştik. Gerçekten, kanuni tanımda suçun oluşması için menfaat temini, zarar oluşması vb. bir neticenin gerçekleşmesi öngörülmemiştir. Dolayısıyla vergi mahremiyetini ihlal suçunun prensip olarak teşebbüse everişli olmadığını söyleyebiliriz. Ancak, mahremiyetin ihlali/ gizliliğin bozulması olarak kabul edilebilecek bir fiilin bünyesi itibariyle kısımlara bölünebildiği hâllerde, teşebbüsü olanaklı görmekteyiz. Örneğin, "*vergi mahremiyetine uyma zorunluluğu*" bulunan bir kişinin⁶² edindiği vergisel sırları bir gazeteciye posta ile gönderip de, elinde olmayan bir nedenle ona ulaşmaması halinde suça teşebbüs (TCK md. 35) söz konusudur⁶³.

B.- İŞTİRAK

Vergi mahremiyetini ihlal suçunun faillerinin belli hukuki vasıflara sahip kişiler olabileceğini ve bu nedenle "*suçun özgü/ mahsus suç*" olduğunu ifade etmiştik⁶⁴. Özgü suçlara, suçun oluşumu için katılımı gerekli olanlar dışındakilerin iştirakinin, yalnızca "*azmettirme*" (TCK md. 38) ve "*yardım etme*" (TCK md. 39) biçiminde gerçekleşmesi

mümkün olduğundan (TCK md. 40/2)⁶⁵; vergi mahremiyetini ihlal eden failin fiiline, ancak azmettiren veya yardım eden olarak iştirak etmek mümkündür (TCK md. 38-39).

C.- İÇTİMA

"*Suçların içtimalı*" TCK'nin Genel Hükümlerinin bulunduğu Birinci Kitabının İkinci Kısım Beşinci Bölümünde (md. 42-44), "*bileşik suç (md. 42)*", "*zincirleme suç (md. 43)*" ve "*fikri içtima (md. 44)*" başlıkları altında düzenlenmiştir. Kanun koyucu, bu gibi hâllerde suçların içtima ettiğini, yani ortada birden çok suçun bulunduğunu ve fakat faile tek bir ceza verileceğini kabul etmiştir⁶⁶.

Vergi mahremiyetini ihlal suçu, TCK'nin 43/3. maddesinde⁶⁷ belirtilen suçlardan olmadığından, kural olarak "*zincirleme (müteselsil) suç*" hükümleri çerçevesinde işlenebilir. Bu durumda, aynı/ bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda, bir kişiye karşı işlenen birden fazla vergi mahremiyetini ihlal suçu nedeniyle bir cezaya hükmedilecek, ancak bu ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılacaktır (TCK md. 43/1)⁶⁸. Ancak 5237 sayılı TCK'de **-765 sayılı mülga TCK'den (md. 80) farklı olarak**⁶⁹ işlenen suçun "*bir/ aynı kişiye*" karşı işlenmiş olması şartı benimsendiğinden⁷⁰, aynı suç işleme kararına dayansa bile farklı kişilere karşı işlenen vergi mahremiyetini ihlal suçunda zincirleme suç hükümleri uygulanmayacaktır⁷¹. Keza aynı mağdura karşı işlense dahi, aynı/ bir suç işleme kararının icrası kapsamında⁷² işlenmeyen vergi mahremiyetini

getirdikleri delillerle yetinilmesinin zorunlu olduğunu, dolayısıyla bu mahkemelerin mahremiyet kapsamındaki bilgilere dayanarak karar veremeyeceğini belirtmekte, aksi halin vergi mahremiyetinin ihlali niteliğinde olacağını dile getirmektedir.

61 EDİZDOĞAN/ TAŞ/ ÇELİKKAYA, **2007**, s. 164, dn. 223; YURTSEVER, HATICE/ BURAN, BURÇİN, "Bilgi Edinme Hakkı Kanunu Çerçevesinde Vergi Mahremiyetinin Değerlendirilmesi", **Electronic Journal of Vocational Colleges**, December/Aralık 2012, s. 50-52.

62 Bu konuda çalışmamızın "*Fail*" başlıklı yerine bkz.

63 BAYRAKLI, HASAN HÜSEYİN/ BOZDAĞ, AHMET, "Türk Ceza Hukukunda Teşebbüse Elverişlilik Sorunu ve Vergi Suçlarının Teşebbüse Elverişlilik Açısından Değerlendirilmesi", **Maliye Dergisi**, Yıl: Ocak-Haziran 2010, Sayı: 158, s. 31-32.

64 Bu konuda çalışmamızın "*Fail*" başlıklı yerine bkz.

65 ÖZTÜRK/ ERDEM, **2006**, s. 268; ÖZGENÇ, **2007**, s. 442-443.

66 KOCA, MAHmut, "Fikri İçtima", **Ceza Hukuku Dergisi**, Yıl: 2, Sayı 4, Ağustos 2007, s. 198 ve dn. 4'te belirtilen yazarlar. Bu başlık (İçtima) altındaki açıklamalar için ayrıca bkz. ve karş. ARSLAN, **2012**, s. 226-232.

67 "(3) *Kasten öldürme, kasten yaralama, işkence ve yağma suçlarında bu madde hükümleri uygulanmaz.*"

68 Zincirleme suçun şartları ve sonuçları için bkz. DEMİRBAŞ, TİMUR, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 2. Bası, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2005, s. 450-456.

69 765 sayılı mülga TCK'ye göre müteselsil suçun şartları için bkz. İÇEL, KAYIRHAN, **Suçların İçtimalı (Genel Bilgiler- Fikri İçtima- Müteselsil Suçlar- Görünüşte İçtima)**, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 1762, Hukuk Fakültesi Yayınları No: 385, İstanbul, 1972, s. 105-151; SANCAR, TÜRKAN YALÇIN, **Müteselsil Suç**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1995, s. 61-120.

70 DEMİRBAŞ, **2005**, s. 456; ŞEN, **2006**, s. 134-139.

71 HAKERİ, **2007**, s. 427-428.

72 Bu şart için bkz. İÇEL, **1972**, s. 130 vd.

ihlal suçları da, zincirleme suç kapsamında değerlendirilemeyecektir.

Vergi mahremiyetini ihlal suçunun **“tek bir fiille”** **“birden fazla kişiye karşı”** işlenmesi mümkündür (TCK md. 43/2)⁷³. **“Aynı nev’iden fikri içtima”**ın söz konusu olduğu bu hâlde⁷⁴, zincirleme suçta olduğu gibi, birden çok suç bulunmasına rağmen⁷⁵ faile bir ceza verilecek, ancak bu ceza belli bir artırıma tabi tutulacaktır (TCK md. 43/1-2)⁷⁶. Örneğin, birden fazla vergi mükellefine ait olup da VUK’a göre gizli tutulması gereken bilgilerin bulunduğu disketin veya dosyanın başkalarına ulaşması sağlandığında, vergi mahremiyetini ihlal suçundan tek bir ceza verilecek, ancak bu ceza TCK’nin 43. maddesinin 2. fıkrasındaki atıf nedeniyle, aynı maddenin 1. fıkrası gereğince dörtte birinden dörtte üçüne kadar arttırılacaktır.

İşlenen **“bir fiille”** **“birden fazla farklı suçun”** oluşmasına sebebiyet verilmesi hâlinde ise, **“farklı nev’iden fikri içtima”** söz konusu olup, bu durumda kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır (TCK md. 44)⁷⁷. Ancak bunun için içtimain görünüşte olmaması, yani failin fiilinin her iki (veya daha fazla) suç tipine her yönüyle uyması gerekir.

Vergi mahremiyetini ihlal suçuna ilişkin olarak görünüşte içtimain söz konusu olduğu hâller mevcuttur. Örneğin, vergi mahremiyetinin ihlali/gizliliğin bozulması fiili, ilk bakışta VUK’un 362. maddesi yanında TCK’nin 134 (ve 137), 239 ve 258. maddelerindeki suçları da oluşturmaktadır. Oysa bu durum görünüştedir. Zira VUK’un 362. maddesinde, TCK’nin 134 (ve 137), 239 ve 258. maddelerindeki gizli kalması gereken/ sır niteliğindeki

bilgilere başkalarının ulaşmasını sağlamak/ bilgileri ifşa etmek unsurlarının mevcudiyeti yanında, ek bir unsur ve özellik olarak bu bilgi veya belgelerin **“vergi mahremiyetiyle ilgili olması”** ve gizliliğin de VUK’dan kaynaklanması aranmaktadır. Bu özelliği nedeniyle vergi mahremiyetini ihlal suçu (VUK md. 362), özel norm olarak, diğer suçları bertaraf etmekte ve bunun uygulanması ile yetinilmektedir⁷⁸.

Burada üzerinde durulması gereken diğer bir husus da **“vergi mahremiyetini ihlal suçu”** ile 6183 sayılı Kanununun 107. maddesinde düzenlenen **“kamu borçlusunun mahremiyetini ihlal suçu”** arasındaki ilişkidir. Konuya ilişkin olarak doktrinde, VUK’daki suçun tahakkuka kadar olan safhadaki, 6183 sayılı Kanundaki suçun ise, tahakkuktan tahsile kadar olan aşamadaki⁷⁹ mahremiyet (bkz. md. 1, 3) ihlallerini cezalandırdığı; dolayısıyla zikredilen iki suçun birbirini tamamladığı haklı olarak ifade edilmektedir⁸⁰. Gerçekten her iki suçun konusunun duruma göre verginin tahakkuku ve kamu alacağının tahsili aşamasındaki failerin görevleri dolayısıyla öğrendiği kimi sırlar ile açıklanmaması gereken bazı hususları kapsaması karşısında, bu olağan bir sonuçtur. Dolayısıyla söz konusu suçlar arasında düzenleme şekli itibarıyla bazı benzerlikler bulunmakta ise de, aralarında herhangi bir kesişme ve içtima ilişkisi söz konusu değildir⁸¹.

78 Görünüşte içtimada özel normun önceliği ilkesine ilişkin olarak bkz. İÇEL, 1972, s. 173-174; DEMİRBAŞ, 2005, s. 441-443.

79 Vergilendirme sürecindeki tarh, tahakkuk, tahsil vb. işlemler için bkz. ÖNCEL, Mualla/ KUMRULU, Ahmet/ ÇAĞAN, Nami, **Vergi Hukuku**, 10. Bası, Turhan Yayınevi, Ankara 2003, s. 87-122.

80 ERMAN, 1988, s. 97-98. Aynı yönde: ŞENYÜZ, 2012, s. 506; TAŞ, 2008, s. 81.

81 *Sırrın ifşası*

Madde 107 - (Değişik birinci fıkrası: 23.01.2008-5728/160 md.) Bu kanunun tatbikinde vazifeli bulunan kimseler, bu vazifeleri dolayısıyla amme borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına ait öğrendikleri sırlarla, gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa ettikleri takdirde Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesine göre cezalandırılır./ (Mülga ikinci fıkrası: 23.01.2008-5728/578 md.)/ Üç, dört ve beşinci fıkralar Mülga: 22.07.1998 - 4369/82 md.)/(Ek fıkrası: 30.07.2003-4962/3 md.) Bu Kanunun 41 inci maddesine göre amme alacağını tahsil yetkisi verilen kuruluşlara, yapacakları tahsile yönelik bilgilerin ve 22/A maddesine göre borçun olmadığına dair belgeyi arama zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlara, ödeme ve işleme taraf olanlara ilişkin borç bilgilerinin verilmesi sırrın ifşası sayılmaz; bu kurum ve kuruluşlarda vazifeli bulunan kimseler edindikleri bilgileri ifşa ettikleri takdirde birinci fıkraya hükmü-

73 Aynı nev’iden fikri içtimaa ilişkin hükümler -zincirleme suçta olduğu gibi- kasten öldürme, kasten yaralama, işkence ve yağma suçlarında uygulanmaz (TCK md. 43/3).

74 765 sayılı mülga TCK’de aynı nev’iden fikri içtimaa açıkça yer verilmemişti [ARTUK/ GÖKCEN/ YENİDÜNYA, 2006, s. 799; KOCA, 2007, s. 215]; Karş. İÇEL, 1972, s. 78-80.

75 KOCA, 2007, s. 216 ve dn. 87; Özgenç, aynı neviden fikri içtima hâlinde ortada tek suçun bulunduğu görüşündedir (ÖZGENÇ, 2007, s. 518).

76 **“Aynı nev’iden fikri içtima”**ın zincirleme suçun yer aldığı TCK’nin 43. maddesinde düzenlenmesinin isabetsiz olduğu, bu nedenle böyle bir hükme 44. maddede yer verilmesinin doğru olacağı **“haklı olarak”** dile getirilmiştir: KOCA, 2007, s. 214-215. Doktrinde **Hakeri** de, bu düzenlemenin esasen zincirleme suçla bir ilgisinin bulunmadığını ifade etmektedir (HAKERİ, 2007, s. 430).

77 DEMİRBAŞ, 2007, s. 483.

IV.- YAPTIRIM

Ceza hukukunda suç karşılığında uygulanan yaptırımlar, ceza ve güvenlik tedbirleridir. TCK'de Genel Hükümlerin yer aldığı Birinci Kitabın Üçüncü Kısım (md. 45-75) "**Yaptırımlar**"a ilişkin olup, Birinci Bölümde (md. 45-52) "**Cezalar**", İkinci Bölümde (md. 53-60) "**Güvenlik Tedbirleri**", Üçüncü Bölümde (md. 61-63) "**Cezanın Belirlenmesi ve Bireyselleştirilmesi**" ve son olarak Dördüncü Bölümde (md. 64-75) ise, "**Dava ve Cezanın Düşürülmesi**"ne ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Yaptırımlara ait temel esasların düzenlendiği bu hükümler yanında; genel olarak uygulanacak yaptırımın ne olacağı, ilgili suç tipinin düzenlendiği maddede yer almaktadır. Bundan başka çeşitli kanunlarda failin sıfatı ve/ veya suçun türüne göre ek yaptırımlar söz konusu olabilmektedir⁸².

Suç karşılığında uygulanan cezalar ise, hapis ve adli para cezasıdır (TCK md. 45)⁸³. Kanun koyucunun vergi mahremiyetini ihlal suçu için -atıf suretiyle- benimsediği ceza TCK md. 239 gereği "**bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası**"dır. Maddede adli para cezasının alt sınırı belirtilmediğinden, TCK md. 52/1 gereği "**beş gün**"dür.

Maddedeki atıf, TCK'nin 239. maddesinin bütününe değil, yaptırımına ilişkin olduğundan, suçun "**daha ağır cezayı gerektiren nitelikli halleri**"⁸⁴ ile "**tüzel kişiler hakkına güvenlik tedbirleri**" öngören TCK'nin 242. maddesi hükmü, **-diğer koşulların bulunması halinde dahi-**, cezada kanunilik ilkesi ve kıyas yasağı (AY md. 38, TCK md. 2) gereği⁸⁵, VUK'un 362. maddesi açısından uygulama alanı bulmayacaktır.

Suçun tekerrüren işlenmesi halinde failin bir daha devlet hizmetinde kullanılmayacağına ilişkin görüşün ise, bir hukuki dayanağı bulunmamaktadır⁸⁶.

ne göre cezalandırılırlar. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.

82 ARSLAN, 2012, s. 235-237.

83 Bu konuda detaylı bilgi için bkz. DEMİRBAŞ, Timur, İnfaz Hukuku, 2. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2008, s. 61 vd.

84 Kendi içinde çelişkili ve hukuki dayanağı bulunmayan aksi yönde görüş için bkz. ŞENYÜZ, 2012, s. 514-515.

85 Bu konu ve çeşitli boyutları hakkında bkz. GÜNEŞ, Gülsen, **Verginin Yasallığı İlkesi**, XII Levha Yayıncılık A.Ş., 2. Baskı, İstanbul, 2008.

86 KIZILOTLU/ TAŞ, 2013, s. 139.

V.- CEZA MUHALEMESİNE İLİŞKİN HÜKÜMLER

Vergi mahremiyetini ihlal suçuna ilişkin olarak, gerek VUK'da gerekse başka bir normda özel soruşturma ve kovuşturma şartı öngörülmemiştir. Dolayısıyla suçun soruşturulması veya kovuşturulması şikâyet veya izne tabi değildir⁸⁷. Yukarıda da değinildiği üzere⁸⁸ VUK md. 326'da TCK md. 239'a yapılan atıf yalnızca yaptırıma ilişkin olduğundan, TCK md. 239/1'de yer alan "**şikâyet koşulu**" bu suç açısından aranmaz ve dolayısıyla resen takip edilir⁸⁹.

Suçun failinin kamu görevlisi olmadığı hallerde [ör. bilirkişi (VUK md. 5/f.1, b.4), özel hukuk tüzel kişiliğini haiz şirketin ortak, yönetici ve çalışanı (VUK Mükerrer md. 242), banka çalışanı (4369 sayılı Kanun md. 3/8, 22/7-8)] soruşturma ve kovuşturma genel hükümlere göre yapılır. Failin kamu görevlisi olması ihtimalinde ise, 02.12.1999 tarih ve 4483 sayılı "**Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun**"⁹⁰ gereğince yargılama için yetkili merciin izni gerekmektedir. Ancak 19.04.1990 tarih ve 3628 sayılı "**Mal Bildiriminde Bulunması, Rüşvet ve Yolsuzlukla Mücadele Kanunu**"nun⁹¹ 17. maddesi hükmü gereği fail müsteşar, vali veya kaymakam sıfatı taşımaktaysa (3628 sayılı Kanun md. 17/2)⁹² veya görevleri yahut sıfatları gereği özel soruşturma ve kovuşturma usulüne tabi kimselerden ise, ilgili kanun hükümleri devreye girecektir (3628 sayılı Kanun md. 17/3)⁹³. Bu bağlamda örneğin,

87 İşaret edelim ki, yargılama yapılabilmesi için Adalet Bakanının talebinin arandığı hükümler de (TCK md. 12-13), bu suçta kapsamaktadır.

88 Çalışmamızın "**Yaptırım**" başlıklı yerine bkz.

89 ERMAN, 1988, s. 106; Doktrinde herhangi bir açıklama yapılmaksızın suçun takibinin şikâyete tabi olduğu savunulmaktadır (bkz. CANDAN, 2010, s. 400).

90 RG, 04.12.1999/ 23896.

91 RG, 04.05.1990/ 20508.

92 Bu durumda müsteşar ve valiler ile ilgili soruşturma Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı veya Başsavcı vekili; kaymakamlar ile ilgili soruşturma ise il Cumhuriyet başsavcısı veya başsavcı vekili tarafından yapılır (4483 sayılı Kanun m. 12, f. 1). Soruşturma sırasında hâkim kararı alınmasını gerektiren hususlarda, müsteşarlar ve valiler için Yargıtay'ın ilgili ceza dairesine, kaymakamlar için il asliye ceza mahkemesine başvurulur (4483 sayılı Kanun m. 12, f. 2).

93 ARTUK/ GÖKÇEN/ YENİDÜNYA, 2006, s. 536-537; GÖKÇAN, Hasan Tahsin/ ARTUÇ, Mustafa, **Ceza ve Usul Hukukunda Kamu Görevlisi Kavramı ve Özel Soruşturma Usulleri**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2007, s. 413-414; TARHAN, R. Bülent, "**Memur Yargılanması Üzerine**" (Güncel Hukuk Mart 2005), s. 1-3, [http:// www.](http://www.)

failin bakan olması hâlinde Anayasa'nın 100⁹⁴, milletvekili olması hâlinde Anayasa'nın 83/2⁹⁵; Yüksek Mahkemelerin başkanı, başsavcısı veya üyesi olması hâlinde teşkilat kanunlarının ilgili hükümleri (2949 sayılı Kanun md. 55, 2797 sayılı Kanun md. 46, 2575 sayılı Kanun md. 76, 1600 sayılı Kanun md. 37, 1602 sayılı Kanun md. 32, 832 sayılı Kanun md. 96); hâkim veya savcı sınıfından bir kişi olması durumunda 24.02.1983 tarih ve 2802 sayılı "**Hâkimler ve Savcılar Kanunu**"nun⁹⁶ 82; avukat olması hâlinde 19.03.1969 tarih ve 1136 sayılı "**Avukatlık Kanunu**"nun⁹⁷ 58 ve noter olması hâlinde 18.01.1972 tarih ve 1512 sayılı "**Noterlik Kanunu**"nun⁹⁸ 153. maddesindeki prosedür işletilecektir⁹⁹.

Son olarak **-kısaca da olsa-** vergi mahremiyetini ihlal suçunun muhakemesinde başvurulabilecek koruma tedbirlerine değinmekte fayda görüyoruz. Zikredilen suçla ilgili olarak tutuklama, arama, elkoyma vb. klasik koruma tedbirlerine koşulların varlığı hâlinde başvurulması mümkün ise de, kanun koyucunun bazı önemli suçlara münhasır öngördüğü, "**taşınmazlara, hak ve alacaklara elkoyma (CMK md. 128)**", "**iletişimin tespiti, dinlenmesi ve kayda alınması (CMK md. 135)**"¹⁰⁰,

bmder.org.tr/makale24.htm, (erişim tarihi 28.09.06). 4483 sayılı Kanunun 2/2. maddesinde de, görevleri ve sıfatları sebebiyle özel soruşturma ve kovuşturma usullerine tabi olanlara ilişkin kanun hükümleri ile suçun niteliği yönünden kanunlarda gösterilen soruşturma ve kovuşturma usullerine ilişkin hükümlerin saklı olduğu belirtilmiştir.

94 Başbakan ve bakanlar hakkında yapılan soruşturma/ Meclis soruşturması hakkında geniş bilgi için bkz. FEYZİOĞLU, Metin, **Meclis Soruşturması**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2006.

95 "...Sanık CK hakkında ihaleye fesat karıştırmak ve suç işlemek için kurulan teşekküle yardım etmek suçlarından kurulan hükümden ise;/ Hükümden sonra ve 30.07.2007 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanan Yüksek Seçim Kurulu kararına göre sanığın Ağrı Milletvekili seçildiğinin anlaşılması karşısında, Anayasa'nın 83. ve CMK'nun 223/8. maddeleri gereğince durma kararı verilmesi gerektiğinin gözetilememesi..." (5. CD, 22.10.2009, 2009/11135, 2009/11823. Karar UYAP Sisteminden temin edilmiştir).

96 RG, 26.02.1983/ 17971.

97 RG, 07.04.1969/ 13168.

98 RG, 05.02.1972/ 14090.

99 ARSLAN, 2012, s. 251-252; Ayrıca bu konuda ayrıntılı bilgi ve benzer hükümler için bkz. GÖKCAN/ ARTUÇ, 2007, s. 433-606.

100 Bu konuda geniş bilgi için bkz. ŞEN, Ersan, "İletişimin Denetlenmesi Tedbiri", **Ceza Hukuku Dergisi**, Yıl: 2, Sa. 4, Ağustos 2007, s. 97-135; İhaleye fesat karıştırmaya suçundan alınan iletişimin tespiti koruma tedbiri, suçun vasıf değiştirmesi (ör. görevi kötüye kullanma suçuna dönüşmesi) durumunda, hukuka aykırı delil olarak değerlendirilmeyip hükmeye esas alınabilecektir. Yargıtay'ın aynı yöndeki bir kararı şöyledir: "...Sanık

"**teknik araçlarla izleme (CMK md. 140)**" ve "**kaçak sanığın duruşmaya gelmesini sağlamak amacıyla Türkiye'de bulunan mallarına, hak ve alacaklarına elkoyma (CMK md. 248)**" özel koruma tedbirlerine başvurma olanağı tanınmamıştır. Dolayısıyla bu suçun soruşturması veya kovuşturmasında doğrudan veya dolaylı olarak ör. iletişimin denetlenmesi veya teknik araçla izleme koruma tedbirine başvurulmuş olması halinde, bu yolla elde edilen delil hukuka uygun olmadığından, ceza muhakemesinde kullanılamayacaktır. Zira bilindiği üzere yüklenen suçun, ancak hukuka uygun şekilde elde edilen delillerle ispatı mümkündür (AY md. 38; CMK md. 217/2)¹⁰¹.

SONUÇ

Devlet, üzerine düşen sosyal yükümlülükleri, kamu hizmetlerini yerine getirmek amacıyla çeşitli araçların yardımına başvurur. Bu araçlardan biri olan vergi toplama yetkisi, devletin egemenliğinin göstergelerinden biri olarak bilinir. Anayasa'da da çeşitli maddelerle sınırları çizilen bu yetkinin etkin şekilde kullanılabilmesi için bir takım hukuki düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerden bir kısmı da VUK'da yer alan vergi suç ve cezalarıdır.

VUK'da düzenlenen vergi suçlarından biri olan "**Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu**", devletin vergisel faaliyetleri neticesinde kişisel, ekonomik, mesleki sınırlarını mecburi olarak ifşa eden vergi yükümlüsü ve mükelleflerinin, temel hak ve özgürlüklerden olan özel hayatın gizliliğinin korunmasını amaçlamaktadır. Vergilendirme işlemlerini doğru ve eksiksiz yapabilmek adına edinilen bilgilerin açıklanması veya amacı dışında kullanılması, kişilere

hakkındaki soruşturma izni, iddianame ve son soruşturmanın açılması kararına konu olan suçlar rüşvet ve görevde yetkiyi kötüye kullanma suçlarıdır. Rüşvet suçu 5271 sayılı CYY'nin 135/6. fıkrasında yer aldığından, bu suç yönünden iletişimin tespiti suretiyle elde edilen kanıt, CYY'nin 138/2. maddesi fıkrası uyarınca, hakkında iletişimin tespiti kararı bulunmayan kişi için de kanıt olarak değerlendirilir. Özel Dairece isnat edilen eylemlerin bir kısmından beraat bir kısmından ise suç niteliğinin değişmesi suretiyle görevi kötüye kullanma suçundan mahkûmiyet kararı tesis edilmiş ise de, başlangıçtaki iddia rüşvet suçuna yönelik olup, görevi kötüye kullanma suçunun özel bir biçimi olan rüşvet suçunun da çoğu zaman görevi kötüye kullanma suçuna dönüşmesi olanağı bulunduğundan, nitelik değiştirmesi olanağı bulunan suçlar yönünden de, elde edilen kanıtlar hukuka uygun delil olarak değerlendirilmelidir..." (CGK, 12.06.2007, 2006/5.MD-154, 2007/145. Karar UYAP Sisteminden temin edilmiştir).

101 ÖZTÜRK, 2010, s. 207, 213-214.

doğrudan veya dolaylı, maddi ve manevi zararlar verebilir. "**Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu**"yla bu zararın doğması önlenirken, vergi sisteminin daha düzgün çalışması sağlanır.

VUK md. 362'de düzenlenen bu suç, vergi mahremiyetinin ihlal edilmesiyle gerçekleşeceğinden serbest hareketli bir suç olup, sırf hareket suçudur. Suçun faili VUK md. 5 ve Mükerrer md. 242'de sayılan vergi mahremiyetine uyma zorunluluğu bulunan kişilerdir; dolayısıyla fail açısından özgü suçtur. Suçun konusunu ise VUK md. 5'te sayılan şahıs, işlem ve hesap durumu, iş, işletme, servet veya mesleğe ilişkin öğrenilen sırlar veya gizli kalması gereken diğer hususlar oluşturmaktadır. Kast ve olası kast ile işlenebilen bu suçta ortadan kaldıran hukuka uygunluk nedenleri TCK'da sayılan genel nedenlerin yanı sıra, VUK'un 5.maddesinin 3. ve 4. fıkralarında düzenlenmiş özel nitelikli hukuka uygunluk nedenleri de bulunmaktadır.

Vergi mahremiyetinin ihlali fiili her ne kadar ilk bakışta TCK'nın 134, 137, 239 ve 258. maddelerindeki suçları da oluşturuyor gibi görünse de, gizli kalması gereken bilgilere başkasının ulaşmasını sağlamak, bu bilgileri ifşa etmek unsurunun yanı sıra, bu bilgilerin vergi mahremiyeti ile ilgili olması ve gizliliğin de VUK'dan kaynaklanması gerekir. Bu niteliğiyle VUK md. 362 özel bir normdur. "**Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu**"nun, TCK'nın 239. maddesinde düzenlenen "**Ticari Sır, Bankacılık Sırrı ve Müşteri Sırrının İfşası Suçu**" karşısında, ayrıca muhafaza edilmesi kanımızca gereksizdir. Zira TCK'nın 239. maddesinde düzenlenen suç, vergisel sırları da korumak bakımından kapsamlı bir düzenlemedir ve ceza hukuku tekniğine de uygundur. Bunun yanında söz konusu hüküm, yetkisi olmadığı halde bilgi ve belgeleri öğrenip ifşa eden failleri de kapsamı ve kimi nitelikli halleri de (f. 3-4) cezalandırması nedeniyle VUK'un 362. maddesine göre daha kapsamlı bir düzenlemedir.

VUK md. 362 TCK md. 239'a atıf yapmaktadır ancak maddedeki atıf, 239. maddenin bütününe değil, yaptırımına ilişkindir. Bu durumda "**tüzel kişiler hakkında güvenlik tedbiri**" uygulanmasının düzenlendiği TCK'nın 242. maddesi hükmü, **-diğer koşulların bulunması halinde dahi-**, cezada kanunilik ilkesi ve kıyas yasağı (AY md. 38, TCK md. 2) nedeniyle, VUK'un 362. maddesi açısından uygulama alanı bulmayacaktır.

Suçta ilişkin olarak özel bir soruşturma ve kovuşturma şartı öngörülmediğinden, suç, şikâyet ve izne tabi değildir; resen takip edilir. Nitekim yukarıda belirttiğimiz üzere TCK md. 239'a yapılan atıf yalnızca yaptırıma ilişkin olduğundan, maddenin 1. fıkrasında yer alan şikâyet koşulu da bu suç için aranmayacaktır. Suçun faili kamu görevlisi değil ise soruşturma ve kovuşturma genel hükümlere göre yapılacak; ancak fail kamu görevlisi ise, tabi olduğu özel soruşturma ve kovuşturma işlemleri uygulanacaktır.

BİBLİYOGRAFYA

- AĞAR, Serkan, "**Vergi Mahremiyeti vs. Bilgi Edinme Hakkı**", **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl: 2012, Sayı: 2.
- AKSOY, Şerafettin, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 6. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2010.
- ARSLAN, Çetin, İhaleye Fesat Karıştırma Suçu (TCK md. 235), 3. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012.
- ARTUK, Mehmet Emin/ GÖKCEN, Ahmet/ YENİDÜNYA, Caner, **Ceza Hukuku Özel Hükümler**, 7. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2006.
- ATAR, Yavuz, **Vergi Hukuku Genel Esaslar**, Mimoza Yayınları, Konya, 1991.
- YAVAŞLAR, Funda Başaran, "Vergi Usul Kanununda Yer Alan Vergi Kabahat ve Yaptırımları", İstanbul Kültür Üniversitesi Tarafından **Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu** (Editörler: İlhan Ulsan/ Funda Başaran Yavaşlar), Seçkin Yayınevi, Ankara, 2009.
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin/ BOZDAĞ, Ahmet, "Türk Ceza Hukukunda Teşebbüse Elverişlilik Sorunu ve Vergi Suçlarının Teşebbüse Elverişlilik Açısından Değerlendirilmesi", **Maliye Dergisi**, Yıl: Ocak-Haziran 2010, Sayı: 158,
- CANDAN, Turgut, **Vergi Suçları ve Cezaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 3. Baskı, Ankara, 2010.
- CENTEL, Nur/ ZAFER, Hamide/ ÇAKMUT, Özlem, Türk Ceza Hukukuna Giriş, 5237 Sayılı Yeni Türk Ceza Kanunu ile İlgili Mevzuata Göre Yenilenmiş ve Gözden Geçirilmiş Dördüncü Bası, Beta Yayınevi, İstanbul, 2006.
- ÇAĞAN, Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara, 1982.
- ÇOMAKLI, Şafak Ertan, "Adli Nitelikte Vergi Suçlarında Fail ve Ceza Sorumluluğu", **Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan Cilt I**, Ankara, 2009.
- ÇOMAKLI, Şafak Ertan/ AK, Ahmet, **Vergi Ceza Hukukunda Suç ve Kabahatler**, Erzurum Barosu Yayınları, Erzurum, 2013.
- DEMİRBAŞ, Timur, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Yeni

- Türk Ceza Kanunu ile Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanuna Göre Gözden Geçirilmiş 2. Bası, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2005.
- DEMİRBAŞ, Timur, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Yeni Türk Ceza Kanunu'na Göre Gözden Geçirilmiş 5. Bası, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2007.
- DEMİRBAŞ, Timur, İnfaz Hukuku, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2008.
- DONAY, Süheyl, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2008.
- EDİZDOĞAN, Nihat/ TAŞ, Metin/ ÇELİKKAYA, Ali, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2007.
- EREM, Faruk/ DANIŞMAN, Ahmet/ ARTUK, Mehmet Emin, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Tümüyle Gözden Geçirilmiş 14. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1997.
- ERMAN, Sahir, **Vergi Suçları, Ticari Ceza Hukuku- VI**, İstanbul, 1988.
- FEYZİOĞLU, Metin, **Meclis Soruşturması**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2006.
- GÖKCAN, Hasan Tahsin/ ARTUÇ, Mustafa, **Ceza ve Usul Hukukunda Kamu Görevlisi Kavramı ve Özel Soruşturma Usulleri**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2007.
- Gülşen, **Verginin Yasallığı İlkesi**, XII Levha Yayıncılık A.Ş., 2. Baskı, İstanbul, 2008.
- HAKERİ, Hakan, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 6. Baskı, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2007.
- İçel, Kayıhan, **Suçların İçtimaı (Genel Bilgiler- Fikri İçtima- Müteselsil Suçlar- Görünüşte İçtima)**, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 1762, Hukuk Fakültesi Yayınları No: 385, İstanbul, 1972.
- KANETİ, Selim, **Vergi Hukuku**, 2. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989.
- KARAKOÇ, Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, 6. Bası, Yekin Yayınları, Ankara, 2012.
- KIZILLOT, Şükrü/ TAŞ, Metin, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, 5. Baskı, Ankara, 2013.
- KOCA, Mahmut, "YTCK'da Hukuka Uygunluk Sebepleri", **Ceza Hukuku Dergisi**, Yıl: 1, Sayı: 1, Ekim 2006.
- KOCA, Mahmut, "Fikri İçtima", **Ceza Hukuku Dergisi**, Yıl: 2, Sayı: 4, Ağustos 2007.
- MUTLUER, M. Kamil, **Vergi Ceza Hukuku**, Eskişehir, 1979.
- MUTLUER, M. Kamil, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, 3. Baskı, Turhan Yayınevi, Ankara, 2011.
- OK, Nuri/ GÜNDEL, Ahmet, **Açıklamalı - İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Şekçin Yayınevi, Ankara, 2002.
- ÖNCEL, Mualla/ KUMRULU, Ahmet/ ÇAĞAN, Nami, **Vergi Hukuku**, 10. Bası, Turhan Yayınevi, Ankara, 2003.
- ÖZBEK, Veli Özer, **Yeni Türk Ceza Kanununun Anlamı (Açıklamalı-Gereççeli-İçtihatlı) Cilt 1, Genel Hükümler (Madde 1-75)**, Güncellenmiş Geliştirilmiş 2. Baskı, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2005.
- ÖZEN, Muharrem, **Türk Ceza Hukukunda Meşru Müdafaa**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1995.
- ÖZGENÇ, İzzet, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 2. Bası, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2007.
- ÖZTÜRK, Bahri, "Vergi Ceza Muhakemesi'nde Delil Yasakları", **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı** (Editörler: Bahri Öztürk/ Funda Başaran Yavaşlar), Seçkin Yayınevi, Ankara, 2010.
- ÖZTÜRK, Bahri/ ERDEM, Mustafa Ruhan, **Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku**, Yeni TCK' ya Göre Yenilenmiş 9. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2006.
- SANCAR, Türkan Yalçın, **Müteselsil Suç**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1995.
- SEER, Roman, "Almanya'da Vergi Yükümlülerinin Verilerinin Korunması" (Çev. Oğuz Şimşek), **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı** (Editörler: Bahri Öztürk/ Funda Başaran Yavaşlar), Seçkin Yayınevi, Ankara, 2010.
- SOYASLAN, Doğan, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2005.
- ŞEN, Ersan, "İletişimin Denetlenmesi Tedbiri", **Ceza Hukuku Dergisi**, Yıl: 2, Sayı: 4, Ağustos 2007.
- ŞEN, Ersan, **Yeni Türk Ceza Kanunu Yorumu, Cilt I (m. 1-140)**, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2006.
- ŞENYÜZ, Doğan, **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, 6. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2012.
- ŞİMŞEK, Suat, "Vergi Politikaları, Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi", **Maliye Dergisi**, Sayı: 159, Temmuz-Aralık 2010.
- TARHAN, R. Bülent, **"Memur Yargılaması Üzerine"** (Güncel Hukuk Mart 2005), <http://www.bmdr.org.tr/makale24.htm>, (erişim tarihi 28.09.06).
- TAŞ, Fatma, **Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2008.
- ÜNVER, Yener, "YTCK'da Kusurluluk", **Ceza Hukuku Dergisi**, Yıl: 1, Sayı: 1, Ekim 2006.
- YALTI, Billur, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2006.
- YURTSEVER, Hatice/ BURAN, Burçin, "Bilgi Edinme Hakkı Kanunu Çerçevesinde Vergi Mahremiyetinin Değerlendirilmesi", **Electronic Journal of Vocational Colleges**, December/Aralık 2012.

