

ÖZEL HAYATIN GİZLİLİĞİ AÇISINDAN VERGİ MAHREMİYETİNİ İHLAL SUÇUNUN HUKUKİ ve CEZAI YAPTIRIMLARI

CIVIL AND CRIMINAL SANCTIONS OF THE CRIME OF INFRINGEMENT
OF TAX PRIVACY IN TERMS OF SECRECY OF PRIVATE LIFE



Derya ÇALIŞ*

ÖZ

Vergi Usul Kanunu 362. maddesine göre vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kim-selerin vergi mahremiyeti ihlal suçunu işlemesi halinde TCK 239. madde hükümlerine göre cezalandırılmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesi ise sır ve gizli kalması gereken bilgilere ve suçun mağdurlarına işaret etmektedir. Özel hayata ilişkin Anayasal düzenlemeler 2709 sayılı 18.10.1982 kabul tarihli Anayasanın 2. Kısım Temel Hak ve Ödevler başlığı altında 2. Bölüm 20. maddesinde düzenlenmiştir. Avrupa Konseyi Parlamenterler Danışma Asamblesi 428 (19709) sayılı Kararında mahrem kavramını tanımlamamakla birlikte önem ve genişliğine dikkat çekmektedir.

Anahtar Kelimeler: Özel Hayatın Gizliliği, Vergi Mahremiyetini İhlal, Vergi Usul Kanunu, Türk Ticaret Kanunu, İnsan Hakları Evrensel Beyanamesi.

ABSTRACT

According to Article 362 of Tax Procedure Law, those who infringe tax privacy are punished as per provisions of Article 239 of Turkish Criminal Law. Article 5 of the Tax Procedure Law, on the other side, indicates information that should remain secret and confidential, and the victims of crime. Constitutional provisions regarding private life exist in Article 20 of section 2, titled Fundamental Rights and Duties, of chapter 2 of the Constitution. In its decision, no. 428 (19709), The Parliamentary Assembly of the Council of Europe (PACE) does not define concept of secret, yet underlines the significance and broadness of it.

Keywords: Secrecy of private life, infringement of tax privacy, Tax Procedure Law, Turkish Commercial Law, Universal Declaration of Human Rights

* Serbest Muhasebesi Mali Müşavir

M.G.T.: 01.04.2018 / M.K.T.: 18.04.2018

1- GİRİŞ

Ekonomik ve sosyal politika aracı olarak vergi devletin gelir kaynaklarının en önemlisidir. Etkin bir vergilendirme mükellef bilgilerine direkt ya da indirekt yoldan ulaşılması ile gerçekleştirilebilir. Ancak mükelleflere ait kimi bilgilerin kamu gücü sayesinde elde edilmesi ile Anayasal haklara müdahale de söz konusu olacaktır. Müdahalenin sınırı ise mükellefin özel hayatının korunmasına ilişkin sonuçlar doğurur. Anayasal sistematik içerisinde temel hak ve ödevler bölümünde yer alan vergi ödevinin tarihsel süreçte siyasi hak ve ödevler başlığı altında yer alması vergilemenin siyasiliğinin argümanıdır. Ceza kanunlarının hümanizm ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi gerekliliği, korumaya çalışılan insan onuru ve itibarının zedelendiği durumlarda uygulanacak cezaların niteliğinin ve infazının belirlenmesini sağlayıcıdır.

2- MAHREMİYET KAPSAMINDAKİ BİLGİLERİN ÖZELLİKLERİ

Hukuk devletinde insan hakları ileri sürülebilir bir güvencedir. Şahsiyet hakkının unsurlarından özel hayatın gizliliği hakkı insanın salt insan olmasından kaynaklanan hakkıdır.¹ Bu çerçevede kişilerin mali bilgileri ve bunun yanında ad, resim, sağlık, sabıka bilgileri, malvarlığı, trafik ceza kayıtları, banka hesap bilgi ve kayıtları, kredi kullanımları gibi özel yaşam bilgileri devletin pozitif katılımı ile ve ihlali durumunda cezai yaptırımları ile desteklenmesi gereken bilgilerdir. Ceza kanunlarının iyiniyet esası ise vatandaş hürriyetinin temel dayanağıdır.² Toplumsal gerçeklikler ise bir değerler sistemini oluşturur ki bu da ceza kanunlarında somutlaşır.³ Özerklik sınırını, yalnızlık, samimiyet ve anonimliğini kişinin kendisinin belirlediği bir yaşam hakkı olarak mahremiyet,⁴ kanunlarla korunan ve koruma hükümlerinin herkese karşı ileri sürülebildiği bir kavramdır. Mahrem kavramı başkalarına söylenmeyen, gizli⁵ olarak ifade edilebilmektedir. Kişilerin gizli bilgilerinin rıza dışı elde edilmesi, ifşa edilmesi veyahut edileceğinin tehtidi kanuni yaptırımlarla koruma altına alınmıştır. Mahremiyet kavramı özel hayat kavramından farklı olarak sır ve dar anlamda özel hayatın kimi alanlarını içeren bir kavramdır. Kişinin genel hayatında kamuya açıklık esas olsa da kişi genel hayatına ilişkin tüm bilgilerinin herkes tarafından öğrenilmesini istememe hakkına da sahiptir. Buradan hareketle özel hayat- vergi mahremiyeti arasındaki örtüşme mükellefin sır alanı ile dar anlamda özel hayat alanı bakımından geçerlilik arz edecektir.⁶ Devletin mükellefin özel hayatına müdahalesinde, müdahalenin sınırı mükellefin özel hayatının korunmasını sağlar. Anayasal düzenlemenin hukuki uyumsuzluklarda yorumu ve Medeni Kanun'un 4 üncü maddesindeki takdir yetkisinin⁷ kullanımında Anayasal düzenlemelere uyma zorunluluğu bulunmaktadır.⁸

¹ Feyzullah Avcı, Ceza Yargılamasında Özel Hayatın Gizliliği Hak ve Hürriyetinin Hukuka Aykırı Olarak Elde Edilen Deliller Nedeniyle İhlali, (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, Konya 2006, S. 8.

² http://www.usbed.org/yayinlar/Se%C3%A7im_Sistemleri_Makalesi%20.pdf Erişim Tarihi: 21 Mart 2017

³ Haluk Toroslu, Ceza Hukukunda İsnat Yeteneği, (Yayımlanmış Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Ankara 2013, S. 177.

⁴ Fatma Taş, Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu ve Değerlendirilmesi, (Yayımlanmış Doktora Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı, Bursa 2007, S.4.

⁵ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.586d4471ebdff9.19062402 Erişim Tarihi: 04 Ocak 2017

⁶ İnci S. Akman, A.g.e., S. 11.

⁷ Kanunun takdir yetkisi tanıdığı veya durumun gereklerini ya da haklı sebepleri göz önünde tutmayı emrettiği konularda hâkim, hukuka ve hakkaniyete göre karar verir.

⁸ Fatma Taş, Vergi A.g.e., S.9.

3- MAHREMİYET KAVRAMININ HUKUKİ DAYANAĞI ve DİĞER HUKUK DİSİPLİNLERİNDEKİ YERİ

İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi Birleşmiş Milletler Genel Kurulu'nun 10 Aralık 1948 tarihinde 217 sayılı Kararı ile kabul edilmiş ve onaylanmıştır. Beyannameye göre “Hiç kimse özel hayatı, ailesi, meskeni veya yazışması hususlarında keyfi karışmalara, şeref ve şöhretine karşı tecavüzlere maruz kalmaz. Herkesin bu karışma ve tecavüzlere karşı kanun ile korunmaya hakkı vardır.” hükmü 12. maddesinde yer almaktadır. 1950 İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi Türkiye tarafından 18 Mayıs 1954’de onaylanmıştır ve antlaşmanın 8.maddesi; “Her şahış özel ve aile yaşamına, konutuna ve haberlesmesine saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Bu hakların kullanılmasına, ulusal güvenlik, kamu güvenliği, ülkenin ekonomik refahı, suçun veya düzensizliğin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın korunması amacıyla, hukuka uygun olarak yapılan ve demokratik bir toplumda gerekli bulunan müdahalelerin dışında, kamu makamları tarafından hiçbir müdahale yapılamaz.” şeklinde ifade edilmiştir.⁹ Sözleşmede insan onuru ve itibarı özel hayat kapsamında değerlendirilmiştir. Özel hayat iş bu sözleşmede ve diğer uluslararası sözleşmelerde tanımlanmamıştır ancak Avrupa Konseyi Parlamenterler Danışma Asamblesi 428(19709) sayılı Kararında özel hayatı, “zorunlu olarak bireyin kendi hayatını en az müdahale ile yaşamasını içerir: Özel, ev ve aile hayatı, fiziksel ve moral bütünlüğü, onuru ve şöhreti, aldatılma durumunda olmaktan sakınmak, ilgisiz ve utandırıcı gerçeklerin açıklanmaması, özel fotoğrafların izinsiz yayınlanmaması, güvenilirerek verilen veya alınan enformasyonun açıklanmasının engellenmesi” şeklinde tanımlanmıştır.¹⁰ İHAM’ne göre¹¹ özel hayat bütün unsurlarıyla tanımlanamayacak kadar geniş bir kavramdır.¹² Demokratik bir toplumda temel hak ve özgürlükler yönünden serbestlik asıl, sınırlama istisnadır (AYM. 2017/24 E.,2017/112 K. 14.06.2017). 1950 Sözleşmesi’nin 8. maddesindeki haklar kanunla düzenlenmiş olma şartı olan hukukilik denetimini sağlamalı, sınırlama sebeplerine bağlı kalınarak ki bu sınırlama sebepleri dar yorumlama gerektirmektedir, demokratik toplumda gerekli olduğu ölçüde sınırlanabilecektir. Burada da ölçüt vergilendirme alanında 8 inci maddede öngörülen amaç ile orantılı olup olmama hususunda önem kazanmaktadır. Sınırlamalar 29/2 nci maddede yer alıp buna göre; Ulusal güvenlik, kamu güvenliği, ülkenin ekonomik refahı, düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması nedenlerine bağlı olarak sınırlanabilecektir.¹³ İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi’nde özel hayata saygıyı istem ve kullanım ‘hak’ olarak kabul edilmiştir.¹⁴ Özel hayata ilişkin Anayasal düzenlemeler 2709 sayılı 18.10.1982 kabul tarihli Anayasanın 2. Kısım Temel Hak ve Ödevler başliğı altında 2. Bölümde düzenlenmiştir. Mahremiyet kavramının Anayasal ifadesinin yer bulduğu 20. maddesi “Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz.” şeklinde hüküm altına alınmıştır. 03.10.2001 tarih 4709 sayılı kanunla değişiklik yapılmış ve Anayasa’nın 20-21-22. maddeleri değişikliğe uğramıştır ve değişiklik ile Anayasanın 13. maddesindeki genel sınırlandırma sebepleri

⁹ Fatma Taş, A.g.e., S.11.

¹⁰ Fatma Taş, A.g.e., S.4.

¹¹ Fatma Taş, A.g.e., S.4.

¹² İbrahim Of, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinde Özel Hayatın Gizliliği Hakkı ve Konut Dokunulmazlığı, (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Ankara 2009, S. 4.

¹³ İnci S. Akman, A.g.e., S. 25.

¹⁴ İnci S. Akman, A.g.e., S. 20.

kaldırılmış temel hak ve hürriyetlerin yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplerle ve kanunla sınırlanabileceği kabul edilmiştir. Yapılan bu değişiklikle 'adli soruşturma ve kovuşturmanın gerektirdiği istisnalar saklıdır' cümlesi yürürlükten kaldırılmış ve maddenin 2. fıkrası değiştirilmiştir bu değişiklik ile kişisel verilerin işlenmesi ancak kanundaki hallerde veyahut kişinin rızası ile gerçekleştirilecektir. Maddenin içerdiği hak kapsamında bu veriler hakkında bilgilendirme istenebileceği gibi silinme, düzeltilme, erişim ve ne amaçla kullanıldığını öğrenme hakkını kapsamaktadır bu itibarla kişilerin özel hayatının gizliliğine dokunulamayacaktır.¹⁵Gerek uluslararası metinlerde gerek Anayasa-da birtakım hususlar özel hayat kapsamına dahil edilmiş, hukuki koruma altına alınmış¹⁶ tanımlama yapılmamakla birlikte ilkesel belirlemeler yapılmıştır.¹⁷

Kavramın genişliği doktrinde ise farklı örneklemelerle ifade edilmiş ve en genel anlamıyla bu örnekler özel hayatı oluşturan bir alan veya bu alanın belirlenmesine ilişkindir.¹⁸ Kavramın ana ekseninde gizlilik¹⁹ yatmakla birlikte; kişinin diğer insanlardan gizlediği görünümü, nüfus kaydı, bilgi sahibi olunması ancak özel araştırma ve bilgi edinmeyle gerçekleşen kişiye ait konu ve özellikleri,²⁰ polis ve güvenlik tespitleri,²¹ kişilerin gizli hayat alanlarında yapmış oldukları faaliyetlerin başkaları tarafından bilinmesini istemedikleri taraflar,²² kişiye ait araç ve ev, evrakın aranması ve el konulması işlemlerine ait bilgiler, kişiliğini geliştirmek ve manevi değerlerin teminatı sebebiyle diğer kişiler tarafından bilinmesini istemediği hususlar, kişinin telefon dinlemelerinin yapılması ve kayda alınması, kişinin ad, resim, ün, hayat tarzının kamuya yanlış tanıtılması, cinsel hayatına ilişkin bilgiler, hastane kayıtları gibi....,²³ korunması hukuken gerekli görülen hayat üzerindeki haklarıdır. Mutlak bir bağımsızlıktan söz etmemekle birlikte bağımsızlık ilkesi kişinin yaşam şeklini ve eylemini tercih hakkını ifade etmekte olduğundan²⁴ özel hayata ilişkin belirlemeler yapılırken ve kapsama hangi durumların dahil edileceği hususu saptanırken kıstas olarak gizlilik ögesi esas alınabilecek ancak özel hayat alanı dışarıdan müdahalesiz bir alana sahip olmayı ve bu konulardaki kişinin şahsi kararını ifade edecektir.²⁵ Kişisel ve gizli kalması gereken özel hayata ilişkin bilgilerin gizlice, özel araştırma ile ileride şantaj ve tehdit amaçlı kullanmak maksadıyla elde edilmesi ve saklanması olası durumlardan biridir.²⁶ Özel hayata saygı, toplumsal ilişkilerde ve söz konusu ilişkileri geliştirmek hakkını ve dış dünyayla bağlantıya saygıyı içermelidir.²⁷

¹⁵ Feyzullah Avcı, A.g.e., S. 17.

¹⁶ Mustafa İ. Öztürk, A.g.e., S. 4.

¹⁷ İnci S. Akman, A.g.e., S. 6.

¹⁸ İnci S. Akman, Vergi Mahremiyetini İhlal,(Yayımlanmış Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, Ankara 2012, S. 8.

¹⁹ İnci S. Akman, A.g.e., S. 6.

²⁰ Feyzullah Avcı, A.g.e., S. 5.

²¹ Mustafa İ. Öztürk, Türk Hukukunda ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması ve Devletin Pozitif Yükümlülüğü, (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi), Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, Kayseri 2009, S. 67.

²² Mustafa İ. Öztürk, A.g.e., S. 4.

²³ İbrahim Of, A.g.e., S. 5.

²⁴ Nurdan Okur, Anayasa Hukuku Açısından Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması (Yayımlanmış Doktora Tezi),Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, Ankara 2010, S. 17.

²⁵ İnci S. Akman, A.g.e., S. 9.

²⁶ Feyzullah Avcı, A.g.e., S. 5.

²⁷ İbrahim Of, A.g.e., S. 4.

Hukuki korumadan yararlanacakların belirlenmesinde herkes ifadesinin gerçek kişileri kapsadığı ve sözleşmenin 34 üncü maddesinde bireysel başvuru hakkı tanınanlardan kastın gerçek kişi, hükümet dışı kuruluş veya kişi gurupları olabileceği ifade edilmektedir. Hükümet dışı kuruluşlardan kastın kamu gücü ile donatılmamış ve devletle organik bağı olmayan tüm kamu kurum ve kuruluşları kastedilmektedir. Kişi gurupları olarak ifade edilen gruba ise ulusal hukuk kurallarına göre oluşturulan tüm topluluklar dahil edilmektedir. Bu anlatımla özel hukuk tüzel kişileri ve tüzel kişiliği bulunmayan ancak özel hukuk kurallarına tabi grup ve topluluklar da özel hayatın korunması hakkından yararlanabileceklerdir. Ancak kurumlar vergisi mükellefi olan iktisadi kamu kurumları koruma alanı dışında kalacaktır.²⁸ Kurumlar vergisi mükellefi olup da tüzel kişiliği bulunmayan iş ortaklıklarının bu ortaklığın oluşumunu sağlayan gerçek kişiler vasıtası ile de olsa hak ve menfaatleri söz konusudur ve ihlal edilen bir hak ve menfaat söz konusu olduğu durumlarda hukuki korumadan yararlanabileceklerdir.²⁹

MK'nun 24. maddesi kişileri hukuka aykırı fillere karşı korumaktadır. Koruma hükümleri 25. maddede düzenlenmekle birlikte kişilerin şahsiyetlerine tecavüz hali söz konusu olduğu durumlarda; tecavüzün men'i, maddi tazminat, manevi tazminat (zarar varsa) ve tecavüzden elde edilen kazançların vekaletsiz iş görme hükümleri uyarınca talep edilmesine (saldırıda bulunan sebepsiz zenginleşmişse) yönelik dava hakkı tanınmıştır. Doktrinde ise tecavüzün ve tecavüzün hukuka aykırılığının tespiti davalarının açılabilmesi kabul edilmektedir. Mezkur kanunun 26. ve 27. maddeleri ise özel olarak isim hakkının korunmasına ilişkin hükümleri içermektedir.³⁰

BK'nun 49. maddesine göre kişisel hakları özel hayata müdahale yolu ile muhtel olanlar, manevi zararını tazmin yolu ile giderme yoluna gidebilecekleri gibi tazmin sureti ikame ile veyahut da tecavüzü kınayan bir karar verilmesi durumunda bu kararın icrasını talep edebilir ve kararın basın yolu ile ilanına hükmedebilir.³¹ FSEK'in 85. maddesine göre şahsiyet haklarından sayılan kişinin mektupları üzerindeki hakkı ve telif hakkı da hukuki koruma altına alınmıştır.³² 85. madde koruma hükümlerine aykırı hareket edenler hakkında ise Borçlar Kanunu'nun 49. maddesi ile TCK'nun 132-134-139 ve 140. madde hükümleri uygulanır. TTK'nun ise 58. maddesinde haksız rekabet halleri düzenlenmiştir. Tecavüzün ticari sirlara yönelmesi durumunda tacirin, ticari itibarı ve ticari ayrıcalıkları koruma altına alınmıştır.³³ Bilgi Edinme Hakkı Kanunu dahilinde istenen bilgilerin vergi mahremiyeti ile ilişkilendirilmesi uygulamada bir takım sorunlar ortaya çıkarmaktadır. Maliye Bakanlığı yabancı sermayeli bir şirketin belli tarihlerde devlete ne kadar vergi ödediği hususundaki bilgiyi vergi mahremiyeti çerçevesinde değerlendirip reddetmiştir.³⁴ Diğer hukuki düzenlemelerde birtakım mesleklerin icrası sırasında öğrenilen bilgilere yöneliktir.³⁵

²⁸ İnci S. Akman, A.g.e., S. 23.

²⁹ İnci S. Akman, A.g.e., S. 111.

³⁰ Feyzullah Avcı, A.g.e., S. 14.

³¹ Fatma Taş, A.g.e., S.10.

³² Feyzullah Avcı, A.g.e., S. 14.

³³ Feyzullah Avcı, A.g.e., S. 14.

³⁴ Fatma Taş, A.g.e., S.196.

³⁵ Bu düzenlemeleri örneklendirmek gerekirse; 1593 sayılı Umumi Hifzıssıhha Kanunu, 3017 sayılı Sıhhat ve İctimai Muavenet Vekaleti Teskilat ve Memurin Kanunu, Tıbbi Deontoloji Tüzüğü, 1136 sayılı Avukatlık Kanunu, 1587 sayılı Nüfus Kanunu, Borçlar Kanunu, Türk Ticaret Kanunu, Petrol Kanunu, Sanayi Sicili Kanunu, Sigorta Murakabe Kanunu, Vergi Usul Kanunu, 551 sayılı Patent Haklarını Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, 4458 sayılı Gümrük Kanunu, 4857 sayılı İş Kanunu, Merkez Bankası Kanunu, Su ürünleri Kanunu, 1512 sayılı Noterlik Kanunu, Bankalar Kanunu.

4- VERGİ MAHREMİYETİNİ İHLAL SUÇU

Birtakım kişi hakları vergi kanunları ile sınırlanabilmektedir. Yine vergi kanunları ile kişilerin Anayasal güvenceleri tehdit edilmektedir. Bu kapsamda örneğin vergi makamlarının kişisel harcama detaylarını açıklama zorunluluğu yolu ile özel hayata müdahalesi gerçekleştirilemeyecektir.³⁶ Gizlilik ilkesi gereği koruma, özel kişilerin saldırılarına ve devlet saldırılarına karşı korumayı ifade etmektedir.³⁷

4.1- Vergi Mahremiyetini İhlal Suçunun Unsurları

Suçun unsurları fiilin suç olarak nitelendirilmesini sağlar unsurlardan bir veya birkaçının eksikliği onu suç olmaktan çıkarır. Suçun dörtlü ayrımında kanuni, maddi, manevi ve hukuka aykırılık unsurlarını açıklamak gerekmektedir.³⁸

4.1.1- Kanuni Unsur

Kişi fiili ile ceza sorumluluğuna sahiptir, bu sorumluluk yasada tanımlanmış olma gerekliliğine sahip olmakla birlikte sorumluluğun aksine davranış halinde uygulanacak yaptırım da yasada gösterilmelidir (nulla poena sine lege). Kanuni unsur fiilin yasadaki tanımına uygun olmasını ifade etmektedir. Her ne kadar hakim bir fiili suç olarak nitelendirip etmeyeceği konusunda tespitte bulunurken kanun metnini esas almakta ise de bu isnat edilebilirlik hususunda kriter değildir, norma sadakatteki eksiklik sonucu ortaya çıkan sorumluluğun tespitidir.³⁹ Isnat edilebilirlik özel hukuktaki fiil ehliyetinin ceza hukukundaki görünümüdür.⁴⁰ TCK 2. maddesi ile suçta ve cezada kanunilik ilkesi bir fiilin suç olarak nitelendirilebilmesini kanunda açıkça yazılı olma şartına bağlamıştır (nullum crimen sine lege).⁴¹ Kanundaki yazılılık şartının yasa metninde ' açıkça yazılı olma' şeklinde ifade edilmesi kıyas yasağına değinmekte ve kanunu yorumlarken izlenmesi gereken yolu da göstermekte, bu yolun geniş yorumlamaya engel olduğunu belirtmektedir (TCK M. 2/3). Tipikliğe uygunluk maddi ve manevi unsurlardan oluşmakta olup bir haksızlık içermelidir ki bu haksızlık da hukuka uygunluk sebeplerinin⁴² olmaması manasına gelmektedir. Maddi ve manevi unsurun varlığı cezalandırma şartı olarak yeterli görülmeyp hukuka uygunluk nedenlerinin de bulunmaması halinde haksızlık ortaya çıkacak falin davranışı kınanabilir, cezalandırılabilir nitelik kazanacaktır. Nitekim cezalandırma şartlarından biri kusur ehliyetinin varlığı iken diğeri ise kusurluluğu etkileyen durumların olmamasıdır.⁴³

³⁶ İbrahim Of, A.g.e., S. 6.

³⁷ Nurdan Okur, Anayasa Hukuku Açısından Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması (Yayımlanmış Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Ankara 2010, S. 17.

³⁸ Hasan Balci, Yeni Türk Ceza Kanun'unda İcrai Hareketle Görevi Kötüye Kullanma Suçu, (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Ana Bilim Dalı, Isparta 2010, S.20.

³⁹ Veli Ö. Özbek, M. Nihat Kanbur, Pınar Bacaksız, Koray Doğan, Ceza Muhakemesi Hukuku, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2008, S. 59.

⁴⁰ Haluk Toroslu, Ceza Hukukunda Isnat Yeteneği, (Yayımlanmış Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Ankara 2013, S.178.

⁴¹ Veli Ö. Özbek, M. Nihat Kanbur, Pınar Bacaksız, Koray Doğan, A.g.e., S. 59.

⁴² Hukuka uygunluk sebepleri ise; Görevin yerine getirilmesi (görevin kanundan kaynaklanması-görevin emirden kaynaklanması), meşru savunma ve zorunluluk hali, hakkın kullanılması ve ilgilinin rızası, sınırın aşılması, cebir ve şiddet, korkutma ve tehdit, haksız tahrik, hata şeklinde ceza sorumluluğunu kaldıran veya azaltan nedenler olarak düzenlenmiştir.

⁴³ Mesut Bilen, Türk Ceza Hukukunda Dolandırıcılık Suçu, (Yayımlanmış Doktora Tezi), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, Konya 2012, S. 49-50.

4.1.2- Maddi Unsur

765 sayılı TCK' da suç tanımlaması yapılırken özetle kanunda yazılı, hukuka aykırı kusurlu hareket olarak tanımlanmıştı ancak 5237 sayılı yeni TCK'ya göre suç bir haksızlıktır. Haksızlık olarak suçun maddi unsurları ise fiil, netice, nedensellik bağı, fail, konu, mağdurdur.⁴⁴

4.1.2.1- Hareket

Vergi mahremiyetini ihlal suçunda suç mahremiyet kapsamındaki bilgilerin ifşası ile tamam olur bu ifşa hali yazılı, sözlü, görsel vb. şekilde karşımıza çıkabilmektedir. Vergi mahremiyetini ihlal suçunun maddi unsurunda hareket mahremiyet kapsamındaki bilginin 'ifşası' ile 'kendi veyahut başkaları yararına kullanılması' şeklinde ifade edilebilecektir. Kanun metninde '*ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü kişilerin nefi'ne kullanamazlar*' ifadesinde 've' bağlacı kullanılmış ise de bu ifade ile iki hareketin birlikte gerçekleştirilmesi aranmamakta iki hareketin de birbirinden bağımsız ayrı ayrı gerçekleştirilmesi halinde seçimlik hareketli suç tipi gerçekleşmiş olacaktır. Seçimlik hareketli suçlarda kanundaki hareketlerin birkaçının gerçekleştirilmiş olması, birden fazla suçun oluşmasına sebebiyet vermeyecek ve suçların içtimaından söz edilemeyecektir.⁴⁵

4.1.2.2- Netice

Netice insan hareketiyle dış dünyada meydana gelen değişikliktir ve bu değişiklik maddi-manevi olabilir sonuca göre zarar ya da tehlike ortaya çıkabilecektir.⁴⁶ Mahremiyet kapsamındaki bilgilerin 'ifşası' ile 'kendi veyahut başkaları yararına kullanılması' şeklinde iki farklı neticesi bulunmaktadır.⁴⁷

4.1.2.3- Nedensellik Bağı

Nedensellik bağı fiil ile sonuç arasındaki ilişkiyi ifade etmektedir. Fiilin kanuni tipe uygunluğu ya da hukuka aykırılığı cezalandırma için yeterli değildir cezalandırılacak fiil failin hareketi sebebiyle ortaya çıkmalıdır ki fiil ile fail arasında illiyet bağı (nedensellik bağı) kurulabilsin. Bu itibarla suçun oluşması için kanuni unsurun ve hukuka aykırı fiilin gerçekleşmiş olması yeterli değildir manevi unsurun ya da kusurluluk unsurunun varlığı gerekmektedir. Nedensellik bağı TCK' da tanımlanmış hukuki bir kavram değildir ve tespiti tecrübe, deneyim ve mantık kuralları çerçevesinde gerçekleştirilmektedir.⁴⁸

4.1.2.4- Fail

Suçun niteliği ekonomi, sanayi ve ticarete ilişkin olması hasebiyle kamusal düzeni tehdit söz konusudur. Vergi mahremiyetinin çerçevesi VUK'nun 5'inci maddesine göre, Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler, vergi işlerinde kullanılan bilir-kişiler VUK'nunda sayılan özel olarak suçun faili olabileceklerdir. Suç tipi farklı faileri ortaya çıkar-

⁴⁴ <http://www.ceza-bb.adalet.gov.tr/makale1-3.htm> Gürsel AKPINAR, Yeni TCK'na Göre Suçun Unsurları Bağlamında Kast, Taksir ve Kast-Taksir Kombinasyonu (Netice Sebebiyle Ağırlaşmış Suç) Erişim Tarihi: 25 Ekim 2017

⁴⁵ İnci S. Akman, A.g.e., S. 157.

⁴⁶ Fatma Taş, A.g.e., S.20.

⁴⁷ İnci S. Akman, A.g.e., S. 157.

⁴⁸ Fatma Taş, A.g.e., S.23.

bilmektedir nitekim işyerinin aranması durumunda görevli kişi polis memuru, jandarma olabileceği gibi vergi komisyonunda görevli memurlar da vergi incelemeleri sebebiyle suçun faili olabilecektir.⁴⁹ Yine vergilendirme sürecindeki tüm işlemler salt vergi idaresi tarafından da gerçekleştirilmemektedir. Örneğin; Emlak Vergisi belediyeler tarafından tahsil edilmektedir. VUK 135. maddesinde belirtilen vergi incelemesine yetkili olanların vergi mahremiyeti ihlal suçunda fail olabileceği aşikardır.⁵⁰ Vergi mahremiyeti kavramının değindiği esasın işlemin hazırlık, icrai, kurucu ya da belirtici işlem niteliği taşımasından ziyade neticede vergi sırrı olarak nitelenebilecek durumlardır.⁵¹ Bu noktada göreve vurgu yapılmakla birlikte salt kanunun lafzi yorumu failin tespitinde yeterlilik arz etmemektedir. Mahremiyetin ihlalinde söz konusu durumlar çeşitli uyumsuzluklara yol açabilmekle birlikte devlet-birey ilişkisinde, bireyler arası ilişkilerde⁵² gerçekleşebilmektedir. Mahremiyet ihlalinde yükümlü olabilecekler **'bu hususlara vakıf olanlar'** olarak ifade edebilecektir. Yine vergi kanunları gereğince vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilmeyen hususlar Anayasa ve TCK hükümleri ve özel hukuktaki düzenlemeler bakımından özel hayatın gizliği çerçevesinde değerlendirilecektir.⁵³ TCK 37. maddesine göre suçun kanuni tanımında yer alan fiili gerçekleştiren kişi fail, gerçekleştirenlerden her biri ise suça iştirak çerçevesinde birlikte fail olarak düzenlenmiştir. Fail açısından yükümlülük suçu olması hasebiyle doktrin özgü suç vasfında kabul etmektedir. Fiilin birden fazla kamu görevlisi ile işlenmesi halinde her biri müşterek fail olarak cezalandırılacaktır.⁵⁴

Vergi mahremiyeti alanında gerçekleştirilen bir araştırmada vergi mahremiyeti hususunda bir dava sonucu örnek olarak kullanılmıştır. Çalışmanın içeriğine göre Sciacca v. Italy davasında vergi idaresi tarafından yürütülen dava ve soruşturmalar neticesinde ev hapsine mahkum edilen mükellefin, ev hapsi esnasında fotoğrafı çekilmiş ve bu fotoğraflardan biri gazetede yayımlanmıştır. Bu vesile ile mükellefin sözleşmenin 8'inci maddesindeki haklarının ihlaline konu dava ve sonucu incelenmiştir. Çalışmaya göre mükellef için suça iştirak, vergi kaçakçılığı ve sahtecilik suçlamaları mevcut olup kişinin ev hapsi ile cezalandırılması sırasında vergi müfettişleri kişinin birtakım fotoğraflarının bulunduğu bir dosya oluşturmuştur. Mükellef fotoğrafının basın yolu ile dağıtılması sebebiyle, sözleşmenin 8'inci maddesine aykırı davranıldığını İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne başvuru yolu ile ileri sürmüştür. Mahkeme hukuka uygunluk, demokratik toplum gerekleri ve sınırlama sebeplerine uygunluk yönünden olayı incelemiş ve uygulamanın kanundan değil de fiili uygulamadan kaynaklandığına hükmetmiştir. İtalyan Ceza Mahkemesinin soruşturmanın gizliliği kuralına istinaden 329'uncu maddesine bir soruşturma belgesinin sadece sürmekte olan bir diğer soruşturma için verilebileceğini düzenlediğine ve olayın buna uymadığına işaret ederek, başvuru sahibi Bayan Sciacca'nın özel hayatına yapılan müdahaleyi "hukuka uygun bulmamış" ve Sözleşme'nin 8'inci maddesinin ihlal edildiğine karar vermiştir.⁵⁵ İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi bir ifadeyle ceza gerektiren eylem sonucunun

⁴⁹ Fatma Taş, A.g.e., S.78.

⁵⁰ Fatma Taş, A.g.e., S.78.

⁵¹ İnci S. Akman, A.g.e., S. 126.

⁵² Feyzullah Avcı, A.g.e., S. 12.

⁵³ İnci S. Akman, A.g.e., S. 18.

⁵⁴ Nur Güvenç, Türk Ceza Kanununda Görevi Kötüye Kullanma Suçu (TCK md. 257), (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi), Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Hukuk Ana Bilim Dalı Kamu Hukuku Programı, Antalya 2010, S. 111.

⁵⁵ İnci S. Akman, A.g.e., S. 28.

tespitinde, olayda her ne kadar hazinenin çıkarından söz edilse de, gayri meşru yollarla zarar veren vergi mükellefleri ya da kanunun belirttiği hususları yapmaya zorunlu olanların davranışlarını belirli yaptırımlara⁵⁶ bağlayarak suçluluklarının tespitine karar vermiştir.

4.2-Vergi Mahremiyetini İhlal Suçunun Konusu

4.2.1- Hukuki Konusu

Suçun hukuki konusu ihlal edilen temel hak veya menfaat olarak karşımıza çıkmakta bu toplumsal menfaat hukuki korumayı gerektirmektedir. Hak ve menfaat bir ceza kuralı ile korunmuş olmalı ve kanunda tanımlanmış bir suç tipi ile ihlal edilmelidir.⁵⁷ VUK 5. maddesinde deşinilen yasak, sır ve gizli kalması lazım gelen diğer hususların ifşasını, kişilerin kendileri veyahut da başkaları yararına kullanımına ilişkin olup bu yasağın dayanağını da ceza kanununda yer alan özel hayata ilişkin hükümlerden almıştır. Bu yasağın ihlali vergi hukukuna ilişkin görünüm arz ettiği noktada ceza kanunu ile de korunan hak suçun hukuki konusunu oluşturmaktadır.⁵⁸ VUK'nun 5 inci madde ifadesi kavram karmaşasına ve hukuku ihtilaf halinde hangi durumların 'sır' hangi durumların ise 'gizli kalması lazım gelen bilgi' olarak addedileceği hususunda önem arz etmektedir. Bu sır veya gizli kalması gereken hususların belirleyicisi mükellefin bizatihi iradesidir.

4.2.2- Suçun Maddi Konusu

Tipik fiilin üzerinde gerçekleştirilmesi zorunlu olan 'şahıs' veya 'şey' olarak ifade edilen suçun maddi konusunun tespitinde ihlal edilen mahremiyet kavramı sözlü, yazılı, görsel, sesli... vb. şekilde karşımıza çıkabilmektedir. Özel hayatın temel öğesi ve ilkesi gizlilik ve bağımsızlıktır bu bağlamda vergi mahremiyetini ihlal suçu ile bağdaşmakta ve bu suç tipinin esaslı unsurlarından birine ulaşmada yol göstermektedir. Nitekim vergi mahremiyetini ihlal suçunda ihlal edilen mahremiyet kavramı soyutluk arz etme noktasında aynı zamanda suçun maddi konusunun mihenk taşıdır nitekim hümanist doktrin idraki kabil her şeyin suçun maddi konusunu oluşturabileceği görüşünde olup cismen mevcudiyeti aramamaktadır.⁵⁹

4.2.3- Suçun Mağduru

VUK 5. maddesinde 'mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin' ifadesi ile suçun iki şekilde mağduru oluşabileceğini açıkça belirtmektedir. İlki mükellefin bizatihi kendisi iken ikinci olarak mağdur ise mükellefle ilgili olan kimselerdir. Kanun koyucunun bu şekilde suçun mağduru belirtmesi bu sınıflandırmadaki kişileri suçtan zarar gören sıfatından ayırmakta ve mağdur açısından özgü suç vasfını haiz olmaktadır.⁶⁰

⁵⁶ Fatma Taş, A.g.e., S.26.

⁵⁷ İnci S. Akman, A.g.e., S. 121.

⁵⁸ İnci S. Akman, A.g.e., S. 103.

⁵⁹ İnci S. Akman, A.g.e., S. 106.

⁶⁰ İnci S. Akman, A.g.e., S. 110.

4.2.4- Manevi Unsur

Ceza hukuku ilkeri uygulama bakımından öznellik göstermektedir bu öznellik, fiil ile fail arasında nedensellik bağının kurulması aşamasında ceza sorumluluğunun kişiye isnadiyetini (imputatio)⁶¹ saptamada esaslı unsurdur. Maddi unsurun varlığından söz edebilmek için davranış ile sonuç arasında nedensellik bağı olmalıdır. Bu bağı kurulabilmesi herhangi bir zaman sınırlamasına tabi olmamakla birlikte failin cezalandırılabilme şartı kusurlu olmasına bağlanmıştır.⁶² Maddi unsurun ilk kısmı fiil ile ortaya çıkmakta ancak bu fiil bir davranış sergileme ya da sergilememe şeklinde olabilmektedir ve kişiye yüklenecek kusurun bilinçli (öngörülebilir)⁶³-bilinçsiz (öngörülemez) olup olmadığı hususunda önem arz etmektedir.⁶⁴ Failin fiili nedeniyle cezalandırılma şartı, fiilini iradi olarak gerçekleştirip gerçekleştirmediği ve hangi koşullarda gerçekleştirdiği esasına dayanmaktadır. Bu bağlamda kusur, hukuka uygun davranılabilecek iken eylemin hukuka aykırı olarak gerçekleştirilmiş olmasıdır.⁶⁵ Ancak kişinin doğal irade yeteneği (natürliche Willensfähigkeit) tipikliğin gerçekleşmesine engel olabilir. Kişi idrak yeteneğine (Urteils- und Steuerungsfähigkeit) sahip olup da saflığından yararlanılarak veya aldatılarak hukuka aykırı olan bir fiile rıza göstermiş olabilir bu durumda kanundaki diğer şartların varlığı halinde fiil cezalandırılacaktır.⁶⁶ Failin hukuka aykırı ve haksızlık içeren davranışı seçmesi hakkında verilecek değer yargısına esastır.⁶⁷

4.2.5- Kast

Ceza sorumluluğunun esaslarından bir tanesi olan kast; suçun gerekçesi, türediği ilke, bütünü içinde tek başına anlamlı olan suçun oluşum sebebidir. Ceza hukukunda subjektif sorumluluk açısından koşul, tipik hareket ve neticelerinin fail tarafından bilinmesidir.⁶⁸ Olası kast bu tanımlamayı bildikten sonra var olabilecek bir kavramdır. Kişinin suçun kanuni tanımındaki unsurları bilip bunları öngörmesi ve fiili bu unsurları bilerek gerçekleştirmesi gerekmektedir (TCK M 21/2).

4.2.6- Taksir

Ceza Kanunu'nda suçun taksirle işlenebileceği belirtilmiş ise taksirli fiil cezalandırılacaktır. Kaldı ki taksir dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımında

⁶¹ Serdar Talas, Ceza Hukukunda Kusur İlkesi Bağlamında Serbest Hareket (actio libera in causa) Kavramı ve Geçici Nedenlerin Ceza Sorumluluğuna Etkisi,(Yayımlanmış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, İstanbul 2011, S.7.

⁶² Mesut Bilen, Türk Ceza Hukukunda Dolandırıcılık Suçu,(Yayımlanmış Doktora Tezi), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, Konya 2012, S. 49.

⁶³ Failin sonucu öngördüğü ancak bu sonucu istemediği durumlarda bilinçli taksirden söz edilebilmektedir ve fail sonucun gerçekleşmeyeceğine inanmaktadır. Failin sonucu hiçbir şekilde öngörmediği durumlarda bilinçsiz taksir söz konusudur.

⁶⁴ Derya Çalış, Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belgenin Kasten ya da Kötü Niyetli Olarak Kullanılmadığı Hallerde İdari ve Yargı Yollarının İşleyişi, E-Yaklaşım / Eylül 2015 / Sayı: 273.

⁶⁵ Yasemin F. Saygılar, Yeni Türk Ceza Kanununda Taksir,(Yayımlanmış Doktora Tezi) İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Hukuk Ana Bilim Dalı, Kamu Hukuku Programı, Aralık 2011, S.2.

⁶⁶ Meral E. Şahin, Ceza Hukukunda Rıza, (Yayımlanmış Doktora Tezi),Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı (Ceza ve Ceza Usul Hukuku), Ankara 2010, S.65.

⁶⁷ Yasemin F. Saygılar, A.g.e, S.2.

⁶⁸ Arif N. Sucuoğlu, Ceza Hukuku'nda Görevi Kötüye Kullanma Suçları,(Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi) Çankaya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, Ankara 2010,S.76.

belirtilen neticesi öngörülmemeyerek gerçekleştirilmesidir. Taksirli fiil ise kanunda açık hüküm varsa cezalandırılacaktır. Vergi mahremiyetini ihlal suçunda suçun oluşabilmesi vergi sırrı olarak nitelendirilebilecek bilgilerin ifşası ya da bir kişi yararına kullanılması halinde gerçekleşecek ve bu açıdan neticesi hareketle bitişik suç vasfında olacaktır.⁶⁹ Vergi mahremiyetini, ihlal suçu kanunda taksirle işlenebileceği belirtilmediğinden suç ancak kastla işlenebilecektir.⁷⁰

4.2.7- Kast Taksir Kombinasyonu

Failin gerçekleştirdiği fiil her nasıl ise kast ettiği neticeden daha ağır bir netice ortaya çıkarıyorsa sorumluluk için en azından taksirle hareket etmelidir (TCK Md. 23) yani suç ortaya çıkardığı netice sebebiyle ağırlaşmıştır ancak failin kastı bu netice değildir. Failin ağırlaştırıcı neden karşısında sorumluluğu bu ağırlaştırıcı nedenleri bilip istemesine bağlı iken hafifletici nedenleri bilmesine gerek bulunmamaktadır.⁷¹ Failin neticeyi, ağırlaştırıcı nedenleri bilip istemesi gerekli iken suç unsurları dışındaki cezalandırılabilme ve kovuşturma şartlarından sorumlu olmasına bilip istemesi veya aksi durum engel değildir.⁷²

4.2.8- Amaç veya Saik

Birtakım suçlarda kanun koyucu manevi unsuru salt kasta dayandırmakta kimi suçlarda ise failin kast dışında belli bir amaçla hareket ettiği durumları manevi unsur olarak aramaktadır. Bu tip suçlarda fail esas amacı gizlemek maksadıyla işlemleri gerçekte olduğundan farklı göstermektedir. Örneğin TCK Md.282/1'de tanımlanmış olan suçtan kaynaklanan malvarlığı değerini aklama suçu şu şekilde tanımlanmıştır ' *Alt sınırı bir yıl veya daha fazla hapis cezasını gerektiren bir suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini, yurtdışına çıkararak veya bunların gayrimeşru kaynağını gizlemek ve meşru bir yolla elde edildiği konusunda kanaat uyandırmak maksadıyla, çeşitli işlemlere tabi tutan kişi, iki yıldan beş yıla kadar hapis ve yirmibin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır.*' Bu tip suçlarda suçun temel şekli açısından manevi unsur olarak aranan amaç ve saiktir.⁷³ Fail kanunda tanımlanan fiili gerçekleştirirken özel bir amaçla hareket etmektedir. Bu itibarla bu suç tipinin taksirle işlenmesi yasada açıkça belirtilmediği için⁷⁴ mümkün değildir.⁷⁵

4.2.9- Hukuka Aykırılık Unsuru

Fiilin hukuka aykırılığı değerlendirilirken tek bir hukuk dalına değil yürürlükteki tüm hukuk kurallarına aykırılığı değerlendirilmelidir. Hukuka aykırılık, fiilin kanundaki tarife uygun olmaması, ilgili

⁶⁹ İnci S. Akman, A.g.e., S. 107.

⁷⁰ Fatma Taş, A.g.e., S.127.

⁷¹ Arif N. Sucuoğlu, A.g.e, S.76.

⁷² Arif N. Sucuoğlu, A.g.e, S.76.

⁷³ Mehmet F. Özer, Suçtan Kaynaklanan Malvarlığı Değerlerini Aklama Suçu,(Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi), Zirve Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep 2015, S. 83.

⁷⁴ Murat V. Dülger, Suçtan Kaynaklanan Malvarlığı Değerlerinin Aklanmasına İlişkin Suçlar ve Yaptırımlar, (Yayımlanmış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, İstanbul 2010, S.177.

⁷⁵ Mehmet F. Özer, A.g.e., S.83.

hukuk kurallarının fiile izin vermemesi ve diğer hukuk kuralları ile çatışması manasına gelmektedir.⁷⁶ TCK 132/2 de haberleşenler arasındaki içerik paylaşımını '*diğer tarafın rızası olmaksızın*' ifadesi ile tarafların rızasının varlığı halinde hukuka uygun olarak tanımlamıştır. Dualits teoriye göre suç yapısal olarak incelendiğinde tipikliğe engel (Das tatbestandsausschließende Einverständnis) ve fiilin hukuka uygun olmasını sağlayan (Die rechtfertigende Einwilligung) iki farklı rıza türü mevcuttur. Bu takım suç tipinde fail suçun pasif sujesinin iradesine aykırı hareket etmelidir, fiil hukuksal değer sahibinin rızası hilafına veyahut da rızası dışında gerçekleştirilmedir ki bu durum da suçun kanun metnindeki tanımına uyacaktır. Ancak fiilin rıza ile gerçekleştirilmesi halinde fiil kanuni tanıma uymayacak ve rıza tipikliğin gerçekleşmesine rıza engel olacaktır.⁷⁷ ancak yaralama ve mala zarar verme gibi suçlarda rıza aranmaz ve suç tipinin objektif ve subjektif olarak tüm unsurları tamam olacaktır, gerçekleşen saldırıya sessiz kalıp pasifçe katlanmak rıza gösterildiğini ifade etmeyecektir.⁷⁸

5- 5237 SAYILI TCK'DAKİ DÜZENLEMELER

Türk Ceza Kanunu'nun 132-140 maddelerinde özel hayat ve hayatın gizli alanına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Ceza Kanunu'ndaki yeni düzenlemeler Anayasa 20-21- ve 22. maddelerine uygun olmakla birlikte, başlık kısmında özel hayat ve hayatın gizli alanına ilişkin suç tabiri kullanılmış ancak buna ilişkin maddelerde hayatın gizli alanına ilişkin başka ibare kullanılmamıştır.⁷⁹TCK 6. maddesinde tanımlamalar yapılmış ve kamu görevlisini; kamusal faaliyetin yürütülmesine atama veya seçilme yoluyla ya da herhangi bir surette sürekli, süreli veya geçici olarak katılan kişi olarak tanımlamıştır. Yine Kanun'un özel kanunlarla ilişkisini açıklayan 5. maddesinde kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır şeklinde ifade edilmiştir. Ancak bu tanımlama geniş yorumlama gerektirmektedir. Anayasa 128. madde ifadesi Ceza Kanun'un amacına uygun yorumlanmalıdır.⁸⁰ TCK 239. maddesindeki düzenlemeye göre ise vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgi ve belgeleri, fenni keşif ve buluşları, sinai uygulamalara ilişkin bilgi ve belgeleri 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, hukuka aykırı bir şekilde yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi halinde şikayet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır. Suçun cezasının ağırlaştırılmış hali mezkur kanunun 3. fıkrasında sırrın Türkiye'de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklanması halini düzenlemekte ve faile verilecek cezanın üçte bir oranında arttırılacağını ve şikayet koşulu aranmayacağını belirtmektedir. Bir diğer ceza ağırlaştırıcı neden ise, suçun icbar⁸¹ halidir ki bu da kişiyi zorlama, zorunda bırakma, bir işi zorla yaptırma⁸² manasına gelmekle birlikte cebir veya tehdit

⁷⁶ Sevi Barım, Ceza Hukukunda Haberleşmenin Gizliliğini İhlal Suçları,(Yayımlanmış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Hukuk Anabilim Dalı Kamu Hukuku Bilim Dalı, İstanbul 2012, S. 225.

⁷⁷ Meral E. Şahin, Ceza Hukukunda Rıza, (Yayımlanmış Doktora Tezi),Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı (Ceza ve Ceza Usul Hukuku), Ankara 2010, S.62.

⁷⁸ Meral E. Şahin, A.g.e., S.62.

⁷⁹ Mustafa İlhan Öztürk, A.g.e., S. 33.

⁸⁰ İnci S. Akman, A.g.e., S. 123.

⁸¹ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.597650fd1b95f6.76961590 Erişim Tarihi: 24 Temmuz 2017

⁸² <http://www.sozluk.adalet.gov.tr/icbar> Erişim Tarihi: 24 Temmuz 2017

kullanılması durumunu ifade edip madde kapsamındaki bilgi ve belgeleri açıklamaya mecbur kılan kişinin üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağını düzenlemektedir. Kişisel bilgilerin korunması ve özel hayata ilişkin hukuki korumanın sağlanması gerek ceza kanunları gerekse görevlilerin meslek kanunları ile desteklenmektedir. Nitekim kamu görevlisi sayılabilecek kişilerin görevleri sebebiyle kendilerine verilen veya öğrendikleri bilgileri ya da gizli kalması gereken belgeleri, kararları ve emirleri ve diğer tebligatı açıklayan, yayınlayan veya ne suretle olursa olsun başkalarının bilgi edinmesini kolaylaştırması durumunda bir yıldan dört yıla kadar hapis cezası verilir (TCK 258/1). TCK'de Millete ve Devlete Karşı Suçlardan Kamu İdaresinin Güvenilirliğine ve İşleyişine Karşı Suçlar sınıfında karuma altına alınan ve göreve ilişkin sırlardır ve bu esasta suçla korunan hukuki yarar kamu idaresinin işleyişi ve bu bağlamda devletin güvenilirliği ve sadakat ilkesidir.⁸³Suçun kanuni tanımının dışında kalan hallerde kamu görevlisinin görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir menfaat sağlama halinde bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılması öngörülmüştür. Suç tipinde aranan unsurlar 'zarar, mağduriyet ve kazanç sağlama' olmakla birlikte suç tipi kişi hakları ve kamu idaresinin yararını içerip iki konulu zarar suçudur.⁸⁴ Fiilin ihmal ve gecikme ile gerçekleşmesi halinde altı aydan iki yıla kadar, fiilin irtikap suçunu oluşturmaması halinde ise zaten yapması gereken bir görevin gereklerine uygun davranması için veya bu nedenle kişilerden kendisine veya bir başkasına çıkar sağlayan kamu görevlisi de bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacaktır ve fiilin kanundaki tanımı itibariyle görevi kötüye kullanma fiili gerçekleşmiş olacaktır (TCK 257/1-2-3).

5.1- Dava Zamanaşımı

Suç tipine ilişkin özel kanuni düzenleme Vergi Usul Kanunu 362. maddesi olup Vergi mahremiyetini ihlal suçunda dava zamanaşımı TCK 66. maddesinde düzenlenmiştir. TCK 239. madde hükümlerine göre cezalandırılırlar demek suretiyle "Ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması" suçunun faili olacaktır. Tipik suça göre kamu davası açılması ise şikayet koşuluna bağlanmıştır. İlgili hüküm fenni keşif ve buluşları veya sınai uygulamaya ilişkin bilgiler hakkında da uygulanacaktır. TCK madde 66/1-e bendine göre kanunda başka türlü yazılmış olan haller dışında kamu davası; Beş yıldan fazla olmamak üzere hapis veya adli para cezasını gerektiren suçlarda sekiz yıl, geçmesiyle düşecektir. Ancak kamu davasının düşmesi, suçtan zarar gören kişinin şikayetten vazgeçmiş olmasından ileri gelmiş ve vazgeçtiği sırada şahsi haklarından da vazgeçtiğini ayrıca açıklamış ise artık hukuk mahkemesinde de dava açılmayacaktır. Yine 73. madde düzenlemesi ile soruşturulması ve kavuşturulması şikayete bağlı suç tipini oluşturduğundan suç hakkında yetkili kimse altı ay içinde şikayette bulunmadığı takdirde soruşturma ve kovuşturma yapılamayacak ancak sürenin zamanaşımını geçmemesi koşulu ile, şikayet hakkı olan kişinin fiili ve failin kim olduğunu bildiği ve öğrendiği günden başlayacaktır. Şikayet hakkı olan birkaç kişinin olması durumunda birisinin şikayet süresi olan altı aylık süreyi geçirmesi diğerlerinin hakkını düşürmeyecektir.

⁸³ Hasan Balci, A.g.e.,S.13.

⁸⁴ Hasan Balci, A.g.e.,S.14.

5.2- Ceza Zamanaşımı

Ceza zanaşımı⁸⁵ TCK 68. maddesinde düzenlenmiş olmakla birlikte madde 68/1-e bendine göre beş yıla kadar hapis ve adli para cezalarında on yıllık sürenin geçmesi ile düşecektir. Ancak tür itibariyle başka başka cezaları içeren hükümler, en ağır ceza için konulan sürenin geçmesi ile infaz edilmeyecektir. Ceza zanaşımı, hükmün kesinleştiği veya infazın herhangi bir suretle kesintiye uğradığı günden itibaren işlemeye başlayacak ve kalan ceza miktarı esas alınarak süre hesaplanacaktır.

6- SONUÇ

Gerek Anayasal düzenlemelerde gerek diğer kanunlarda yer alan düzenlemeler özel bilgilerin korunması gerekliliği ve hassasiyeti üzerine önleyici, koruyucu ve yaptırım uygulanmasını sağlayıcı hükümler içermektedir. Bilgilerin özelliğinin sınırı sahibinin iradesine bağlı olabileceği gibi açıkça kanuni düzenlemelerde belirlenebilmektedir. Ceza kanunları vatandaş hürriyetinin esası olmakla birlikte toplumsal gerçeklikler vasıtası ile şekil alan bir yapıya sahiptir. Özel hayata devlet müdahalesinin sınırı mükellefi korur, mükellefin mutlak bir bağımsızlığı olmamakla birlikte bağımsızlığın çerçevesi gerek uluslararası hukuk kuralları gerek Anayasal düzenlemelerle ve nihayet ceza kanunları ile düzenlenmektedir. Vergi mahremiyetinin ihlali Vergi Usul Kanunu'nda suç olarak düzenlenmiş cezalandırılmasına ilişkin hükümler ise Türk Ceza Kanunu'na gönderme yapılarak belirlenmiştir. Vergilendirme işlemleri aşamasındaki görevlilerin ve dolaylı yoldan da diğer kimselerin, mükellefin vergilendirme işlemlerine ait bilgilerine kamu gücü sayesinde ulaşabilirliği söz konusudur. Edinilen bilgilerin bir takımı mükellefin sır alanına ilişkin olabilmektedir. Vergi ise devletin görevlerini gerçekleştirebilmesi için en önemli gelir kaynağıdır. VUK 5. madde çerçevesindeki bilgilerin 'ifşa edilmesi' ve 'kullanılması' ayrı filler olmakla birlikte sırrın ifşası suçun oluşması bakımından yeterli olup kullanılması halinde de yarar sağlanması durumunda cezalandırma bakımından fiilin daha ağır cezayı gerektirmesi sebebiyle yaptırım ağırlaşacaktır. Vergi hususundaki Anayasal düzenlemelerin temel hak ve ödevler başlığı altında siyasi hak ve ödevler başlığı altında düzenlenmiştir ancak Vergi ile ilgili düzenlemelerin 'kişi hak ve ödev'leri arasında yer alan mülkiyet hakkına müdahale etkisinin yoğunluğu dikkate alındığında temel hak ve ödevler arasında yer alması gerekmektedir. Nitekim özel hayat – vergi mahremiyeti ilişkisi incelendiğinde Özel hayata ilişkin Anayasal düzenlemeler 2709 sayılı 18.10.1982 kabul tarihli Anayasanın 2. Kısım Temel Hak ve Ödevler başlığı altında 2. Bölümde düzenlenmiştir. Mahremiyet

⁸⁵ Ceza zanaşımı Madde 68- (1) Bu maddede yazılı cezalar aşağıdaki sürelerin geçmesiyle infaz edilmez:

a) Ağırlaştırılmış müebbet hapis cezalarında kırk yıl. b) Müebbet hapis cezalarında otuz yıl. c) Yirmi yıl ve daha fazla süreli hapis cezalarında yirmidört yıl. d) Beş yıldan fazla hapis cezalarında yirmi yıl. e) Beş yıla kadar hapis ve adli para cezalarında on yıl. (2) Fiili işlediği sırada oniki yaşını doldurmuş olup da onbeş yaşını doldurmamış olanlar hakkında, bu sürelerin yarısının; onbeş yaşını doldurmuş olup da onsekiz yaşını doldurmamış olan kişiler hakkında ise, üçte ikisinin geçmesiyle ceza infaz edilmez. (3) Bu Kanunun İkinci Kitabının Dördüncü Kısımında yazılı yurt dışında işlenmiş suçlar dolayısıyla verilmiş ağırlaştırılmış müebbet hapis veya müebbet hapis veya on yıldan fazla hapis cezalarında zanaşımı uygulanmaz. (4) Türleri başka başka cezaları içeren hükümler, en ağır ceza için konulan sürenin geçmesiyle infaz edilmez. (5) Ceza zanaşımı, hükmün kesinleştiği veya infazın herhangi bir suretle kesintiye uğradığı günden itibaren işlemeye başlar ve kalan ceza miktarı esas alınarak süre hesaplanır. (36) Bu düzenlemeleri örneklendirmek gerekirse; 1593 sayılı Umumi Hıfzıssıhha Kanunu, 3017 sayılı Sıhhat ve İçtimai Muavenet Vekaleti Teskilat ve Memurin Kanunu, Tıbbi Deontoloji Tüzüğü, 1136 sayılı Avukatlık Kanunu, 1587 sayılı Nüfus Kanunu, Borçlar Kanunu, Türk Ticaret Kanunu, Petrol Kanunu, Sanayi Sicili Kanunu, Sigorta Murakabe Kanunu, Vergi Usul Kanunu, 551 sayılı Patent Haklarını Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, 4458 sayılı Gümrük Kanunu, 4857 sayılı İş Kanunu, Merkez Bankası Kanunu, Su ürünleri Kanunu, 1512 sayılı Noterlik Kanunu, Bankalar Kanunu.

kavramının Anayasal ifadesinin yer bulduğu 20. maddesi “Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz.” şeklinde hüküm altına alınmıştır. Bu itibarla kişilerin en temel haklarına müdahale söz konusu olup önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

- AVCI, F. Ceza Yargılamasında Özel Hayatın Gizliliği Hak ve Hürriyetinin Hukuka Aykırı Olarak Elde Edilen Deliller Nedeniyle İhlali, (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, Konya 2006.
- AKMAN, İ. S. Vergi Mahremiyetini İhlal, (Yayımlanmış Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, Ankara 2012.
- BALCI, H. Yeni Türk Ceza Kanun’unda İcrai Hareketle Görevi Kötüye Kullanma Suçu, (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Ana Bilim Dalı, Isparta 2010.
- BARIM, S. Ceza Hukukunda Haberleşmenin Gizliliğini İhlal Suçları, (Yayımlanmış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Hukuk Ana Bilim Dalı Kamu Hukuku Bilim Dalı, İstanbul 2012.
- BİLEN, M. Türk Ceza Hukukunda Dolandırıcılık Suçu, (Yayımlanmış Doktora Tezi), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, Konya 2012.
- ÇALIŞ, D. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belgenin Kasten ya da Kötü Niyetli Olarak Kullanılmadığı Hallerde İdari ve Yargı Yollarının İşleyişi, E-Yaklaşım / Eylül 2015 / Sayı:273
- DÜLGER, M. V. Suçtan Kaynaklanan Malvarlığı Değerlerinin Aklanmasına İlişkin Suçlar ve Yaptırımlar, (Yayımlanmış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, İstanbul 2010
- OF, İ. İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinde Özel Hayatın Gizliliği Hakkı ve Konut Dokunulmazlığı, (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Kamu Hukuku Bilim Dalı, Ankara 2009
- ÖZBEK, V. Ö., KANBUR, N. M., BACAĞSIZ, P., DOĞAN, K. Ceza Muhakemesi Hukuku, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2008
- ÖZER, M. F. Suçtan Kaynaklanan Malvarlığı Değerlerini Aklama Suçu, (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi), Zirve Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep 2015
- ÖZTÜRK, M. İ. Türk Hukukunda ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması ve Devletin Pozitif Yükümlülüğü, (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi), Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, Kayseri 2009
- SUCUOĞLU, A. N. Ceza Hukuku’nda Görevi Kötüye Kullanma Suçları, (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi) Çankaya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, Ankara 2010
- ŞAHİN EKİCİ, M. Ceza Hukukunda Rıza, (Yayımlanmış Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı (Ceza ve Ceza Usul Hukuku), Ankara 2010
- TAŞ, F. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu ve Değerlendirilmesi, (Yayımlanmış Doktora Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı, Bursa 2007

- TALAS, S. Ceza Hukukunda Kusur İlkesi Bağlamında Serbest Hareket (actio libera in causa) Kavramı ve Geçici Nedenlerin Ceza Sorumluluğuna Etkisi, (Yayımlanmış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, İstanbul 2011
- TOROSLU, H. Ceza Hukukunda İsnat Yeteneği, (Yayımlanmış Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Ankara 2013
- http://www.usbed.org/yayinlar/Se%C3%A7im_Sistemleri_Makalesi%20.pdf
- http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.586d4471ebdff9.19062402
- <http://www.danistay.gov.tr/upload/insanhaklarievrenselbeyannamesi.pdf>
- <http://www.ceza-bb.adalet.gov.tr/makale1-3.htm>