

T.C.
ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
2021-DR-084

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA MAHREMİYET HAKKI

HAZIRLAYAN
Demet AKDENİZ

DANIŞMAN
Doç. Dr. Hakan ARSLANER

AYDIN-2021

T.C.
AYDIN ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE
AYDIN

Bu tezde sunulan tüm bilgi ve sonuçların, bilimsel yöntemlerle yürütülen gerçek deney ve gözlemler çerçevesinde tarafımdan elde edildiğini, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce, sonuç ve bilgilere bilimsel etik kuralların gereği olarak eksiksiz şekilde uygun atıf yaptığımı ve kaynak göstererek belirttiğimi beyan ederim.

....../....../2021

Demet AKDENİZ

ÖZET

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA MAHREMİYET HAKKI

Demet AKDENİZ

Doktora Tezi, Maliye Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Hakan ARSLANER

2021, 384 sayfa

Devletin üstün konumda olduğu vergilendirme ilişkisinde, her ne kadar mükellefin ödevleri ağır bassa da, mükellefe idare karşısında bazı haklar da tanınmıştır. Çünkü devletin vergilendirme yetkisini kullanarak gerçekleştirdiği müdahaleler karşısında, mükelleflerin tamamen korunmasız kalması düşünülemez. Bu amaçla ortaya çıkan mükellef haklarından biri de mahremiyet hakkıdır. Hemen her ülkede olduğu gibi Türkiye’de de, idarenin mükellefler hakkında neredeyse sınırsız denebilecek boyutlarda bilgi toplama yetkisi bulunmaktadır. İdarenin sahip olduğu bu yetkiyi dengeleyen ve vergi mükellefini koruyan tek düzenleme ise, mükellefler için bir “hak”, yükümlüleri için ise bir “yasak” teşkil eden vergi mahremiyetidir.

Bu hak ile mükelleflere, vergi idaresinde bulunan gizli bilgilerinin başkalarıyla paylaşılmayacağı ve kullanılmayacağı güvencesi sağlanmaktadır. Çünkü bu bilgilerin gizli kalmasıyla, mükelleflerin maddi ve manevi pek çok menfaati korunmaktadır. Vergi mahremiyeti hakkı temel olarak kişinin sır alanını korumayı amaçlasa da, aynı zamanda bu hak ile vergi idaresinin güvenilirliğine de katkı sağlanmış olur. Son yıllarda, bilgi teknolojilerindeki ve kişisel verilerin korunması konusundaki gelişmeler ise her alanda olduğu gibi vergilendirme alanında da mahremiyetin önemini artırmıştır.

Vergi mahremiyeti hakkının doğurduğu sır saklama yükümlülüğü bir sözleşmeden değil, kanundan kaynaklanmaktadır. Türk vergi hukukunda mükelleflerin mahremiyet hakkını gözeten başlıca hukuki düzenlemeler, Vergi Usul Kanunu’nun 5. maddesinde yer alan “vergi mahremiyeti” ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulünün Hakkında Kanun’un 107. maddesinde yer alan “Sırrın ifşası” hükümleridir. Mahremiyet hakkının kapsamı ve bu hakkın ihlali durumuna bağlanan sonuçlar, bu hakla korunan kişilik değerleri bakımından oldukça önemlidir. Mükelleflerin vergi mahremiyeti hakkına yönelik farkındalığı ve idarenin bu hakka karşı saygılı yaklaşımı ise vergi sistemini olumlu yönde etkileyecek

unsurlardır.

ANAHTAR KELİMELEER: Hak, Vergi mahremiyeti, Mükellef hakları, Özel hayatın gizliliği, Vergi mahremiyetinin ihlali.



ABSTRACT

RIGHT OF PRIVACY IN TURKISH TAX LAW

Demet AKDENİZ

PhD Thesis at Public Finance

Supervisor: Dr. Hakan ARSLANER

2021, 384 pages

In the taxation relationship in which the government is situated in an outstanding position, the duties of the taxpayers outweigh; however, some rights are also granted to them against the administration. This is because it is impossible to think that the taxpayers remain completely unprotected against the interventions made by the government using its taxation authority. One of the taxpayer rights appearing for this purpose is the right of privacy. As in almost all the countries, the administration has the authority to collect almost unlimited information about the taxpayers in Turkey. The only regulation balancing this authority of the administration and protecting the taxpayer is the tax privacy, which constitutes a “right” for the taxpayers and a “prohibition” for the obligated ones.

This right reassures taxpayers of not sharing their confidential information in tax administration with others and not using this information. The reason is that many material and nonmaterial interests of the taxpayers are protected by keeping this information confidential. Although the right of tax privacy aims fundamentally to protect the privacy area of the person, it also contributes to the reliability of the tax administration. In recent years, the developments in information technologies and the protection of personal data have also increased the importance of privacy in the field of taxation as in every field.

The confidentiality obligation arising from the right of tax privacy does not originate from an agreement, but from the law. In Turkish tax law, primary legal regulations looking after the privacy right of the taxpayers are provisions of the “tax privacy” as specified in Article 5 of the Tax Procedure Law and the “disclosure of secret” in Article 107 of the Law on the Procedure for the Collection of Public Receivables. The scope of the right of privacy and the consequences related to the violation of this right are crucial in terms of the personality values that are protected by this right. The awareness of the taxpayers regarding the right of tax privacy and the respectful approach of the administration against this right

are factors that will positively affect the tax system.

KEYWORDS: Right, Tax privacy, Taxpayer rights, Right of Privacy, Violation of tax privacy.



ÖNSÖZ

Tarihi çok eskilere dayanan mahremiyet hakkı, günümüzde pek çok alanda olduğu gibi vergilendirme alanında da oldukça önemli ve güncelliğini koruyan bir konudur. Türk vergi hukukunda esasen “vergi mahremiyeti” olarak kendine yer bulan bu hak, kişisel verilerin korunmasına yönelik düzenlemeler ile teknoloji alanındaki yeniliklerden de etkilenmektedir. Bu sebeple vergi mahremiyeti hakkının bu gelişmelerle birlikte ele alınması büyük önem taşımaktadır.

Günümüzde mükellef hakları konusundaki gelişmeler de araştırmacıların ilgisini özellikle mükelleflerin hukukunu ele alan çalışmalara çekmektedir. Bu çalışmalar, hem idarenin mükelleflere yönelik yaklaşımını olumlu etkilemesi, hem de mükelleflerin kendi haklarına olan farkındalığını artırması açısından önemlidir.

Bu sebeplerle çalışmamızda güncel gelişmelerden de yola çıkılarak, vergilendirme alanındaki mahremiyet hakkına yönelik düzenlemeler değerlendirilmiştir. Ayrıca, bu konudaki hukuki düzenlemelerde ve uygulamada tespit ettiğimiz eksik ve sorunlara yönelik önerilerde bulunulmuştur.

Öncelikle tez konusu seçiminden itibaren görüş ve önerileriyle bu çalışmaya büyük katkı ve destek sağlayan değerli danışman hocam Doç. Dr. Hakan Arslaner’e teşekkür etmeyi bir borç bilirim. Tezin incelenmesine ve savunulmasına engin bilgi birikimleriyle katkı sunan saygıdeğer jüri üyeleri, Prof. Dr. Nurettin Bilici, Prof. Dr. İrfan Barlass, Doç. Dr. Şansel Özpınar ve Dr. Öğr. Üyesi Ali Cengiz’e sonsuz teşekkür ve şükranlarımı sunarım.

Akademik hayata adım attığımdan bu yana her süreçte manevi ve akademik desteğini hissettiğim arkadaşım Dr. Öğr. Üyesi G. Seda Yılmaz’a ve üniversite yıllarımdan itibaren varlığıyla ve hukuki bilgisiyle her zaman bana destek olan arkadaşım Av. Pelin Arslan’a teşekkürlerimi belirtirim.

Emekleri ve destekleriyle bugünlere gelmemde çok büyük payları olan canım annem ve canım babama da hep yanımda oldukları için çok teşekkür ederim. Ayrıca bu çalışmanın en büyük tanığı olan, hayatıma dokunuşuyla her şeyi güzelleştiren ve bu sürecin tamamlanmasında çok büyük emeğı olan sevgili eşim Aykut’a teşekkürlerin ve minnetlerin en büyüğünü borçluyum. Son olarak da, tez yazım sürecinde başıma gelen en güzel şey olan biricik oğlum Demir’e, varlığıyla beni daha güçlü kıldığı için çok teşekkür ederim.

KISALTMALAR

AATUHK : Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

ABD : Amerika Birleşik Devletleri

AİHM : Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi

AİHS : Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi

AO : Abgabenordnung (Alman Vergi Usul Kanunu)

ATO : Australian Taxation Office (Avustralya Vergi İdaresi)

AÜHFD : Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi

AYM : Anayasa Mahkemesi

BEDK : Bilgi Edinme Değerlendirme Kurulu

BEHK : Bilgi Edinme Hakkı Kanunu

Bkz. : bakınız

CİMER : Cumhurbaşkanlığı İletişim Merkezi

CMK : Ceza Muhakemeleri Kanunu

CRCA : Commissioners for Revenue and Customs Act (İngiltere Gelir ve Gümrük Çalışanları Kanunu)

Çev. : Çeviren

dn. : dipnot

E. : Esas

Ed. : Editör

E-VDO : Vergi Dairesi Otomasyonu

FATCA : Foreign Account Tax Compliance Act (Yabancı Hesaplar Vergi Uyum Yasası)

GİB : Gelir İdaresi Başkanlığı

GDPR : General Data Protection Regulation (Avrupa Birliği Genel Veri Koruma Tüzüğü)

HMK : Hukuk Muhakemeleri Kanunu

HMRC : Her Majesty's Revenue and Customs (İngiltere Gelir ve Gümrük İdaresi)

IRC : Internal Revenue Code (ABD İç Gelir Kanunu)

IRS	: Internal Revenue Service (ABD İç Gelir İdaresi)
İİK	: İcra ve İflas Kanunu
İÜHFD	: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	: Karar
KDV	: Katma Değer Vergisi
KVKK	: Kişisel Verilerin Korunması Kanunu
m.	: madde
MASAK	: Mali Suçları Araştırma Kurulu
No.	: Numara
OECD	: Organisation for Co-Operation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü)
parag.	: paragraf
RG	: Resmi Gazete
s.	: sayfa
SSGSSK	: Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu
T.	: Tarih
TAA	: Tax Administration Act (Yeni Zelanda Vergi İdaresi Kanunu)
TAA	: Taxation Administration Act (Avustralya Vergi İdaresi Kanunu)
TAAD	: Türkiye Adalet Akademisi Dergisi
TBB	: Türkiye Barolar Birliği
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
vb.	: ve benzeri
vd.	: ve devamı

VDK : Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı
VDDK : Vergi Dava Daireleri Kurulu
VEDOP : Vergi Daireleri Tam Otomasyon Projesi
VERBİS : Veri Sorumluları Sicili
VERİA : Veri Ambarı Projesi
YCGK : Yargıtay Ceza Genel Kurulu
YHGK : Yargıtay Hukuk Genel Kurulu



İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY SAYFASI	i
BİLİMSEL ETİK BEYAN SAYFASI	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT	v
ÖNSÖZ	vii
KISALTMALAR.....	viii
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM: GENEL BİLGİLER	5
1. HAK KAVRAMI.....	5
1.1. Tanım	5
1.2. Hakkın Korunması	9
1.3. Hakların Sınıflandırılması.....	10
1.3.1. Kamu Hakları	11
1.3.1.1. Negatif Statü Hakları	12
1.3.1.2. Pozitif Statü Hakları	12
1.3.1.3. Aktif Statü Hakları.....	13
1.3.2. Özel Haklar.....	14
2. MÜKELLEF HAKLARI	14
2.1. Mükellef Haklarının Haklar İçerisindeki Yeri	18
2.2. Mükellef Haklarının Gelişimi	19
2.3. Mükellef Hakları Sınıflandırması	24
2.3.1. Genel Mükellef Hakları.....	25
2.3.1.1. Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı	25
2.3.1.2. Bilgi Alma Hakkı.....	26
2.3.1.3. Belirlilik Hakkı	27
2.3.1.4. Başvuru Hakkı	28
2.3.1.5. Temsilci Kullanma Hakkı.....	29
2.3.1.6. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı	30
2.3.1.7. Mahremiyet Hakkı	31
2.3.2. Özel Mükellef Hakları.....	32
2.3.2.1. Tarh ve Tahsil Aşamasındaki Haklar	32
2.3.2.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü Sırasında Haklar	34

2.3.2.3. Vergi Denetimi Sırasındaki Haklar	35
3. MAHREMİYETE İLİŞKİN KAVRAMLAR.....	36
3.1. Mahremiyet Kavramı	37
3.2. Sır Kavramı	40
3.2.1. Ticari Sır	43
3.2.2. Bankacılık Sırrı.....	47
3.2.3. Meslek Sırrı	48
3.2.4. Müşteri Sırrı	49
3.2.5. Devlet Sırrı	51
3.3. Özel Hayat Kavramı.....	52
3.3.1. Özel Hayatın Kapsamı.....	54
3.3.2. Özel Hayatın Korunması	57
3.4. Kişisel Veri Kavramı	60
3.4.1. Kişisel Verilerin Kapsamı	62
3.4.2. Kişisel Verilerin Korunması.....	63
İKİNCİ BÖLÜM: VERGİ MAHREMİYETİ HAKKI VE HUKUKİ ÇERÇEVESİ ..	69
1. MAHREMİYET HAKKI	69
2. VERGİLENDİRME ALANINDA MAHREMİYETİN ÖNEMİ VE VERGİ MAHREMİYETİ HAKKI	74
2.1. Özel Hayatın Gizliliği ve Vergi Mahremiyeti Hakkı İlişkisi	79
2.2. Vergilendirme Alanında Mahremiyetin Korunmasını Gerekli Kılan Nedenler.....	81
2.2.1. Vergiye Gönüllü Uyumu Sağlamak	81
2.2.2. Vergilendirmede Verimlilik Sağlamak	82
2.2.3. Devletle Mükellef Arasındaki Güveni Tesis Etmek.....	83
2.2.4. Haksız Rekabeti Önlemek	84
3. MUKAYESELİ HUKUKTA VERGİ MAHREMİYETİ HAKKI	85
3.1. Genel Olarak	85
3.2. Amerika Birleşik Devletleri	87
3.3. Almanya	95
3.4. İngiltere	98
3.5. Yeni Zelanda	99
3.6. Avustralya	100
4. VERGİ MAHREMİYETİ HAKKININ HUKUKİ ÇERÇEVESİ	102
4.1. Uluslararası Hukuk Düzenlemeleri	103

4.1.1. İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi.....	103
4.1.2. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi	104
4.2. Ulusal Hukuk Düzenlemeleri.....	107
4.2.1. 1982 Anayasası.....	108
4.2.2. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu	111
4.2.3. 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun	113
4.2.4. 5549 Sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun	114
4.2.5. 4458 Sayılı Gümrük Kanunu.....	115
4.2.6. Mükellef Hakları Bildirgesi.....	116
4.3. Vergi Mahremiyeti Hakkının Bazı Hukuki Düzenlemelerle İlişkisi	118
4.3.1. Kişisel Verilerin Korunması Kanunu	118
4.3.1.1. Genel olarak.....	118
4.3.1.2. Kişisel Verilerin Korunması Kanunu ve Vergi Mahremiyeti Hakkı	121
4.3.2. Bilgi Edinme Hakkı Kanunu	133
4.3.2.1. Genel Olarak.....	134
4.3.2.2. Bilgi Edinme Hakkı Kanunu ve Vergi Mahremiyeti Hakkı	135
4.3.2.2.1. Mükelleflerin Kendileri Hakkındaki Bilgileri İstemesi	140
4.3.2.2.2. Avukatların Müvekkilleriyle İlgili Bilgileri İstemesi	142
4.3.3. Uluslararası Alanda Bilgi Değişimi İçeren Anlaşmalar	145
4.3.3.1. Genel Olarak.....	145
4.3.3.2. Bilgi Değişimi İçeren Anlaşmalar ve Vergi Mahremiyeti Hakkı	149
4.4. Meslek Kanunlarında Vergi Mahremiyeti Hakkı.....	153
4.4.1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu	154
4.4.2. Avukatlık Kanunu	155
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: VERGİ MAHREMİYETİ HAKKININ KAPSAMI	158
1. HAKKIN KONUSU BAKIMINDAN.....	158
1.1. Vergi Mahremiyeti Hakkının Konusunu Oluşturan Bilgiler ve Özellikleri.....	159
1.1.1. Bilgilerin Mükellefe ya da Mükellefle İlgili Kimselere Ait Olması	160
1.1.2. Bilgilerin Mükellef ve Mükellefle İlgili Kimselerin Şahıslarına, Muamele ve Hesap Durumlarına, İşlerine, İşletmelerine, Servetlerine ve Mesleklerine İlişkin Olması	162
1.1.3. Bilgilerin Sır veya Gizli Kalması Gereken Bir Nitelikte Olması	163
1.1.4. Bilgilerin Görev Dolayısıyla Elde Edilmiş Olması	168
2. KİŞİ BAKIMINDAN	170

2.1. Vergi Mahremiyeti Hakkının Öznesi	170
2.2. Vergi Mahremiyeti Hakkına Uymakla Yükümlü Olan Kişiler	173
2.2.1. Vergi Muameleleri ve İncelemesi ile Uğraşan Memurlar	173
2.2.2. Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'da Görevli Olanlar	177
2.2.3. Vergi Kanunlarına Göre Kurulan Komisyonlara İştirak Edenler	178
2.2.4. Vergi İşlerinde Kullanılan Bilirkişiler	179
2.2.5. Vergi Mahremiyetinin İstisnaları Kapsamında Kendilerine Bilgi Verilenler	180
2.2.6. Elektronik Defter, Belge ve Kayıtların Aktarıldığı Özel Hukuk Tüzel Kişisi ...	181
2.2.7. Mükellef Hakları Kurulu Başkanı, Üyeleri ve Personeli	183
2.2.8. 6183 Sayılı Kanun Kapsamında Mahremiyet Hakkına Uymakla Yükümlü Olan Kişiler	184
3. SÜRE BAKIMINDAN	187
4. VERGİ MAHREMİYETİ HAKKININ İSTİSNALARI	190
4.1. Beyan Edilen Bazı Matrah ve Vergilerin İlanı	193
4.2. Vergi ve Ceza Miktarlarının Açıklanması	195
4.3. Vergi Levhası Alınması	198
4.4. Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleyenlerin veya Kullananların Meslek Odalarına Bildirilmesi	201
4.5. Adli ve İdari Soruşturmalar Nedeniyle Talep Edilen Bilgilerin Verilmesi	204
4.6. Bankalara Yapacakları Vergi Tahsiline Yönelik Bilgi Verilmesi	209
4.7. Kamu Kurum ve Kuruluşlarına Görevleri Gereği Zorunluluk ve Süreklilik Arz Eden Bilgilerin Verilmesi	209
4.8. VUK Madde 153/A Gereği Yapılacak Duyurular	217
4.9. 6183 Sayılı Kanun'da Yer Alan İstisnalar	218
4.10. Vergi Mahremiyeti Hakkının İstisnalarının Kötüye Kullanılması	220
5. VERGİ DENETİM YOLLARINDA VERGİ MAHREMİYETİ HAKKI	222
5.1. Yoklamada Vergi Mahremiyeti	223
5.2. Vergi İncelemesinde Vergi Mahremiyeti	227
5.3. Aramada Vergi Mahremiyeti	244
5.4. Bilgi Toplamada Vergi Mahremiyeti	249
5.4.1. Vergi İdaresinin Bilgi Toplama Yolları	250
5.4.1.1. Kişiler Bakımından Bilgi Toplamanın Kapsamı	252
5.4.1.1.1. Mükellefin Kendisinden Bilgi Toplama	253

5.4.1.1.2. Mükellef Dışındaki Kişi ve Kurumlardan Bilgi Toplama	255
5.4.1.2. Konu Bakımından Bilgi Toplamanın Kapsamı	259
5.4.2. Vergi İdaresi Nezdindeki Bilgilerin Saklanması	263
5.4.3. Bilgi Teknolojileri ve Vergi Mahremiyeti	269
6. TEBLİGAT AŞAMASINDA VERGİ MAHREMİYETİ HAKKI	275
6.1. Posta ile Tebligatta Vergi Mahremiyeti	279
6.2. Memur Vasıtası ile Tebligatta Vergi Mahremiyeti	280
6.3. Dairede veya Komisyonda Yapılan Tebligatta Vergi Mahremiyeti	281
6.4. İlan Yoluyla Tebligatta Vergi Mahremiyeti	281
6.5. Elektronik Ortamda Tebligatta Vergi Mahremiyeti	283
7. YARGILAMA AŞAMASINDA VERGİ MAHREMİYETİ HAKKI	285
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM: VERGİ MAHREMİYETİ HAKKININ İHLALİ	289
1. GENEL OLARAK	289
2. VERGİ MAHREMİYETİ HAKKININ İHLALİNİN SONUÇLARI	291
2.1. İdare Hukukundan Doğan Sonuçlar	292
2.1.1. İdarenin Mali Sorumluluğu	292
2.1.2. Disiplin Sorumluluğu	298
2.2. Ceza Hukukundan Doğan Sonuçlar	305
2.2.1. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu	305
2.2.1.1. Suçun Faili	307
2.2.1.2. Suçun Mağduru	312
2.2.1.3. Suçun Konusu	313
2.2.1.4. Suçun Unsurları	314
2.2.1.4.1. Kanuni Unsur	314
2.2.1.4.2. Maddi Unsur	316
2.2.1.4.3. Manevi Unsur	322
2.2.1.4.4. Hukuka Aykırılık Unsuru	324
2.2.1.5. Suçun Özel Görünüş Biçimleri	327
2.2.1.6. Suçun Yaptırımı	332
2.2.2. Sırrın İfşası Suçu	336
2.3. Özel Hukuktan Doğan Sonuçlar	339
2.4. Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru	341
2.5. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru	344

SONUÇ	349
KAYNAKLAR	356
ÖZGEÇMİŞ	384



GİRİŞ

1990'lı yıllardan itibaren, vergilendirme işlemlerinde tarafların birbirine olan yaklaşımının değişmesiyle birlikte, mükellef sadece vergi borcunun yükümlüsü olmaktan çıkıp, devlet karşısında hakları olan bir süje haline gelmiştir. Genelde tarafların eşit olmadığı vergilendirme ilişkisinde mükellef menfaatlerinin de gözetilmesi, vergilendirilen tarafın sisteme katılımını sağlayarak vergiye gönüllü uyumu artıracak, dolayısıyla vergi gelirlerinde artış yaşanmasına katkı sağlayacaktır. Bu anlayışla vergi idaresi, mükellefin haklarını gözetken ve onunla işbirliği içinde olan bir yapıya bürünmektedir. Vergilendirmede, devletin mükellefe rağmen değil, mükellefle birlikte hareket etme anlayışının gelişmesiyle birlikte; içeriğinde “mükellef” ve “hak” kavramlarının birlikte geçtiği çalışmalar literatürde gün geçtikçe artmaktadır.

Mükellef haklarının en önemlilerinden biri de, mükellefin mahremiyet hakkıdır. Vergilendirme alanında mahremiyet hakkı, vergi mahremiyeti adı altında; kişilerin sır niteliğindeki bilgilerinin başkalarına açıklanmamasını ve kullanılmamasını ifade etmektedir. Çünkü devlet vergilendirme yetkisine dayanarak, kişilerin özel hayatından ticari hayatına kadar her alanda pek çok bilgi edinebilmektedir. Vergilendirme, dünya genelinde tüm ülkelerin egemenlik hakkını kullandığı bir alan olduğu için; bu alanda devlet tarafından bilgiye erişim daha kolay sağlanmaktadır. Bunun olağan sonucu da, vergilendirme alanındaki bilgilere ilişkin mahremiyet ihlali kaygılarının artmasıdır. Artan bu kaygılar sebebiyle, günümüz modern hukuk devletlerinde, mahremiyetin korunmasına ilişkin hukuki düzenlemelere hız verilmiştir. Özellikle vergilendirme alanında ciddi yetkilere sahip olan devlete karşı mükellef mahremiyetinin korunması büyük önem taşımaktadır.

Vergilendirme alanındaki mahremiyet ile ilgili yapılan çalışmaların çoğu, vergi mahremiyetinin ihlali yönü ile ele alınmaktadır. Bu kapsamda genelde vergi mahremiyetinin ihlali de ceza hukuku boyutuyla incelenmektedir. Oysa vergi mahremiyetinin ihlali suçunun tespiti ve failin yargılanması şikâyeteye bağlı olduğu için, bu suç ile ilgili şikâyet ve yargı kararı oldukça azdır. Bu elbette ki, vergi mahremiyetinin hiç ihlal edilmediği anlamına gelmemektedir. Bu durumun muhtemel nedeni, vergi idaresi karşısında kendini daha güçsüz hisseden mükellefin çekingen davranmasıdır. Ayrıca, tüm bilgileri idare tarafından bilinen mükelleflerin bu şeffaflıklarını koruyan ve garanti eden haklar konusunda bilgi sahibi olmamaları da bu duruma sebebiyet vermektedir. Mükelleflerin, bu yönde bir hak arayışı içerisine girmemesinin bir başka muhtemel sebebi de; sır niteliğindeki bilgilerin, yargılama

aşamasında daha çok ortaya dökölüp ifşa olması endişesidir. Ancak burada şunu da söylemekte de fayda vardır: Sır kalması gereken bilgilerinin vergi idaresi tarafından paylaşılması neticesinde maddi ve manevi zarara uğrayan mükellefin, yargı mercilerinde hak arama yoluna başvurduğunu görmek rasyonel bir reaksiyon olarak kabul edilmelidir. Bu anlamda, vergilendirme alanındaki mahremiyete “hak” olarak yapılacak vurgu, mükellefin mahremiyet algısını değiştirmek açısından önemli olacaktır.

Çalışmamızda vergi mahremiyeti konusuna mükellef perspektifinden bakmaktayız. Bu sebeple çalışmamız, mahremiyet konusunu bir “hak” olarak ele almaktadır. Böyle hak temelli bir yaklaşım, mükelleflerin idareyi ve ilgili görevlileri sorgulama ve haklarını arama konusuna katkı sağlayacaktır. Dolayısıyla bu çalışma genel çerçevede, mükelleflerdeki mahremiyet hakkı bilincine katkı sağlamak için yapılmıştır. Daha dar çerçevede ise çalışmamız, vergilendirme alanındaki mahremiyet hakkının kapsam ve sınırları ile bu konudaki hukuki düzenlemeleri değerlendirmeyi amaçlamaktadır. Ayrıca vergilendirme süreci ve vergi yargılaması sırasında ortaya çıkan mahremiyetten kaynaklanan sorunlara çözüm önerileri sunmak da, çalışmamızın bir diğer amacıdır.

Çalışma konumuzun belirlenmesini sağlayan en büyük iki etken, son dönemde bilgi teknolojilerine ve kişisel verilerin korunması hakkına ilişkin kaydedilen gelişmelerdir. Bilgi teknolojilerindeki baş döndürücü gelişmelere, vergilendirme alanında da kayıtsız kalınmamış; günümüzde artık neredeyse tüm vergisel işlemler elektronik ortamda gerçekleştirilmeye başlanmıştır. Bilgi alışverişinin sadece tek bir tuşla yapılabildiği çağımızda, en mahrem bilgilere ulaşmak bile oldukça kolaylaşmıştır. Bu gelişmeler, özellikle kamu yönetiminde büyük kolaylık ve rahatlık sağlasa da, elde edilen bilgilerin gizliliği konusunda kuşkulara sebep olmaktadır. Bununla birlikte; bu gelişmelerin, teknolojik altyapının kullanılmasıyla bazı yönlerden mahremiyete katkı sağladığı da düşünülebilir. Bu sebeple çalışmamız kapsamında, teknolojideki gelişmelerin mahremiyete olan etkisi de değerlendirilen konular arasındadır. Mahremiyet hakkı kapsamında incelenmesi gereken konulardan biri de, kişisel verilerin korunması hakkıdır. Ortaya çıkmasında bilgi teknolojilerindeki gelişmelerin büyük pay sahibi olduğu kişisel verilerin korunması hakkı, hukukumuza Anayasa’nın 20. maddesine 2010 yılında eklenen düzenleme ile girmiştir. Ayrıca, 2016 yılında yürürlüğe giren Kişisel Verilerin Korunması Kanunu da gerek kamu, gerek özel kesimdeki kişisel verilerin işlenmesi konusunda önemli kurallar getirmektedir. Vergilendirme de kişisel verilerin yoğun şekilde işlendiği alanlardan birisidir.

Çalışmamızda, mahremiyet hakkıyla yakından ilgili olan kişisel verilerin korunması hakkının, vergilendirme alanında uygulanabilirliğine ilişkin değerlendirmelere de yer verilmiştir. Buradan yola çıkarak çalışmamızda genel olarak, Türk vergi hukukunda mahremiyet hakkının yer aldığı düzenlemelerin yeterli olup olmadığı, vergilendirme sürecinde yaşanan mahremiyet sorunlarının neler olduğu ve teknolojik gelişmelerin bu hakkı nasıl etkilediği sorularına yanıt aranacaktır.

Çalışmamızda, yerli ve yabancı literatürdeki kaynaklardan yararlanılarak teorik açıklama ve tartışmalara yer verilmiştir. Ayrıca, bu açıklama ve tartışmalarla ilgili olarak ulusal yargı kararları ile Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarından da faydalanılmıştır.

Çalışmanın sistematigi, vergilendirme alanında mahremiyet hakkını ele alan başlıca düzenleme olan Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesindeki "vergi mahremiyeti" esas alınarak oluşturulmuştur. Ayrıca, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un 107. maddesinde yer alan "sırrın ifşası" düzenlemesi de göz önünde bulundurularak, kamu alacaklarının tahsili aşamasındaki mahremiyet hakkı da değerlendirilmiştir. Tüm bu değerlendirmeler yapılırken aynı zamanda Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'ndaki usul ve esaslardan da faydalanılmıştır. Bu sebeplerle geniş bir perspektiften ele aldığımız çalışmanın konusu için kapsayıcı bir başlık tercih edilmiştir.

Çalışmamız, toplam dört bölümden oluşmaktadır. Vergi mahremiyetini hak temelli bir yaklaşımla ele aldığımız için ilk bölümde, öncelikle hak kavramına ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Aynı zamanda bu hakkın bir mükellef hakkı olması sebebiyle, bu bölümde mükellef haklarına ilişkin bilgilere de yer verilmiştir. Ayrıca mahremiyet ve mahremiyetle ilgili olan kavramlar da bu bölümde açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmamızın ikinci bölümünde ise, vergi mahremiyeti hakkı ve hukuki çerçevesi incelenmektedir. Bu kapsamda, öncelikle mahremiyet hakkı ve vergi mahremiyeti hakkı konusunda açıklamalarda bulunulduktan sonra seçilmiş ülkelerdeki düzenlemelerin, Türkiye'deki vergi mahremiyeti hakkı ile benzerlikleri ve farklılıklarının görülmesi amacıyla, mukayeseli hukuka yer verilmiştir. Yine bu bölümde, vergi mahremiyetinin hukuki çerçevesi kapsamında, bu hakkın dayanağını oluşturan uluslararası ve ulusal hukuk kaynaklarına ve bu hakla yakından ilgili olan diğer düzenlemelere yer verilmiştir.

Hem idare hem de mükellef açısından vergi mahremiyeti hakkının kapsamının belirli olması önem taşımaktadır. Bu sebeple çalışmamızın üçüncü bölümünde hakkın kapsamı;

öncelikle konu, kişi ve süre bakımından incelenmiştir. Daha sonra bu hakkın istisnalarına yer verilmiştir. Ayrıca bu bölümde vergi denetim yollarında, tebligat ve yargılama aşamasında vergi mahremiyeti hakkı değerlendirilmiş ve bu hakka yönelik uygulamadaki ihlaller ve tartışmalar üzerinde durulmuştur. Tüm bu değerlendirmeler yapılırken saptadığımız sorunlara ilişkin çözüm önerileri de sunulmuştur.

Son bölümde ise, vergi mahremiyeti hakkının ihlali durumunda ortaya çıkan sonuçlar; idare hukuku, ceza hukuku ve özel hukuk bakımından ele alınmıştır. Her ne kadar mahremiyet, vergi hukuku kapsamında ele alındığında sadece bir mükellef hakkı olarak görünse de, aslında özel hayatın gizliliği kapsamında temel bir kişilik hakkıdır. Dolayısıyla bu hakkın ihlali durumunda, Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne yapılacak bireysel başvuru yolları da bu bölümde değerlendirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM: GENEL BİLGİLER

İdare tarafından kişilere ait bilgilere erişimin kolay olduğu vergilendirme alanında, mahremiyetin korunması, hem bireysel hem de kamusal menfaat açısından oldukça önemlidir. Hak temelli yaklaşımla ele aldığımız Türk vergi hukukunda mahremiyet konusuna ilişkin kavramsal açıklamalar yapılması, çalışmanın anlaşılabilirliği ve sistematigi açısından faydalı olacaktır. Bu sebeple, ilk bölümde, öncelikle kısaca hak kavramına ilişkin açıklamalar yapılacak ve mükellef haklarına değinilecektir. Daha sonra mahremiyet ve mahremiyetle yakından ilgili görülen sır, özel hayat ve kişisel veri kavramları açıklanacaktır.

1. HAK KAVRAMI

Hem günlük hayatta hem de hukuk alanında çok sık kullanılan hak kavramının varlığı, içeriği ve kapsamı konusunda tarihten bugüne pek çok tartışma yaşanmış ve teoriler öne sürülmüştür. Özel hukuk ve kamu hukukunun her ikisi için de oldukça önemli olan hak kavramı, özellikle hukuki ilişkinin tarafları bakımından büyük önem arz etmektedir. Bu sebeple hak kavramı gerek hukuki gerekse felsefi açıdan detaylı incelemeler gerektirmektedir. Bu çalışmanın ana konusu hak kavramının kendisi olmadığı için bu başlık altında, sadece çalışma kapsamında yeterli olabilecek bilgilere yer verilecektir.

1.1. Tanım

Hukukun ana kavramlarından biri olan hak için üzerinde anlaşmaya varılmış bir tanım mevcut değildir. Terminolojik açıdan bakıldığında Arapça kökenli olan “hukuk” terimi, “hak” kelimesinin çoğuludur¹. Ancak şu anki kullanımda hak sübjektif anlamda, hukuk ise objektif anlamda kullanılmaktadır. Başka bir ifadeyle, “hukuk” deyimini “haklar” anlamında kullanılmamaktadır². Çoğu dilde de hak ve hukuk kavramları aynı anlamda kullanılmış olup, çoğulu anlamına gelecek küçük fark bile bulunmamaktadır³.

Hak kavramını açıklamaya çalışan çeşitli teoriler söz konusudur. Bunlardan ilki olan irade teorisine göre hak, hukuk düzeni tarafından bireye tanınan irade üstünlüğüdür. Bu

¹ Gözübüyük, A. Ş. (2017). *Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları*. (39. Bası). Ankara: Turhan Kitabevi, s. 3; Keyman S. ve Toroslu, H. (2012). *Hukuka Giriş*. (5. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları, s. 139.

² Hırş, E. (2001). *Hukuk Felsefesi ve Hukuk Sosyolojisi Dersleri*. (Üçüncü tıpkı basım). Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, s.101.

³ Latince *ius*, Fransızca *droit*, Almancada *recht*, İtalyancada *diritto* kelimeleri hak ve hukuk kavramlarının ikisi için de kullanılmaktadır. Gözler, K. (2017a). *Hukuka Giriş*. (14. Baskı). Bursa: Ekin, s. 410.

teoride hakkın özü iradedir. Hak sahibi kendi iradesini kullanarak hukuk düzenini harekete geçirebilir⁴. İrade teorisini eleştiren menfaat teorisine göre ise, hakkın hukuk tarafından korunan bir menfaat olduğu savunulmuştur. Hukuk düzeninin amacı bu menfaati güvence altına almaktır⁵. İrade ve menfaat teorilerini birleştiren karma teoriye göre ise, bir menfaatin hak olarak değerlendirilebilmesi için sadece hukuken korunması yeterli değildir⁶. Bu kuramın kurucusu olan Alman hukukçusu Jellinek'e göre, bir menfaatin hak olabilmesi için hukukça korunmuş olmasının yanında bu menfaatin gerçekleştirilmesi, sahibinin veya temsilcisinin iradesine bağlı olmalıdır⁷. Görüldüğü gibi menfaatin korunması ve temsil edilebilmesi için iradeye ihtiyaç olsa da, bu iradenin menfaat sahibine ait olması şart değildir⁸.

Terminolojik olarak bakıldığında hakkın klasik kullanımları dışında hak sözcüğü, “talep”, “iddia”, “yetki”, “ruhsat”, “izinli olma durumu” gibi kavramları da karşılayacak şekilde kullanılmaktadır⁹.

Tanım olarak bakılacak olursa hak, hukuk düzeninin tanıdığı ve koruduğu kişisel menfaatlerdir¹⁰. Bir başka tanıma göre ise hak, kişilerin hukuk düzenince korunan menfaatini ve onlara tanınan yetkiyi ifade etmektedir. Yani yetki ve menfaat birlikte bulunmaktadır¹¹. Hak sahibine tanınmış bu yetkinin kullanılması ise yine onun kendi iradesine bırakılmıştır¹². Hukuk düzeni tarafından tanınan bu yetkinin kullanılması halinde hukuki yükümlülük veya bir ödev söz konusu olabilir¹³. Yani hak ve ödev zıt kavramlardır ve bir taraf için hak olan diğer taraf için bir ödev olabilir¹⁴.

Haktan söz edebilmek için ortada bir hukuki korumanın ve sahibinin bu korumadan yararlanma yetkisi bulunması şarttır¹⁵. Başka bir ifadeyle, hak kavramının temelinde bir şeyi yapabilme yetkisi bulunmakta olup bu yetkiyi kullanıp kullanmama kararı kişinin kendi

⁴ Gözübüyük, 2017, s. 171; Bilge, N. (2017). *Hukuk Başlangıcı*. (35. Baskı). Turhan Kitabevi: Ankara, s. 212.

⁵ Güriz, A. (2017). *Hukuk Felsefesi*. (12. Baskı). Ankara: Siyasal Kitabevi, s. 122; Bilge, 2017, s. 213.

⁶ Gözübüyük, 2017, s. 172.

⁷ Bilge, 2017, s. 214.

⁸ Güriz, 2017, s. 124.

⁹ Hirş, 2001, s. 101.

¹⁰ Gözler, 2017a, s. 413; Oğuzman, K. ve Barlas, N. (2017). *Medeni Hukuk*. (23. Bası). İstanbul: Vedat Kitapçılık, s. 139.

¹¹ Özkes, M. (2017). *Temel Hukuk Bilgisi*. (8. Bası). Ankara: Yetkin Yayınları, s. 44.

¹² Dural, S. ve Sarı, S. (2006). *Türk Özel Hukuku Cilt I Temel Kavramlar ve Medeni Kanunun Başlangıç Hükümleri*. (3. Baskı). İstanbul: Filiz Kitabevi, s. 122.

¹³ Güriz, 2017, s. 120.

¹⁴ Gözler, 2017a, s. 418.

¹⁵ Gözübüyük, 2017, s. 171.

seçimidir¹⁶. Hak, hukuk düzeninin kişilere tanıdığı yetkileri de barındırdığı için hak sahibine olumlu ya da olumsuz bir talepte bulunma yetkisi sağlar. Yani kişinin hak sahibi olup olmadığına, hukuk kuralına bakılarak karar verilir. Bu anlamda hak pozitif hukuka göre oluşan bir kavram olup, hak hukuktan çıkmaktadır¹⁷.

Hakkın tanımından da yola çıkarak hak için bulunması gereken üç unsurun varlığından bahsedilebilir. Bunlar; kişi unsuru, menfaat unsuru ve hukuk düzenince tanınıp korunmuş olma unsurudur¹⁸. Şimdi bu unsurları kısaca ele almaya çalışalım.

Öncelikle bir haktan söz edebilmek için bu hakkın sahibinin olması gerekir. Hukukta hak ve borçlara ehil olabilen varlıklar olarak tanımlanan kişiler gerçek ve tüzel kişilerden oluşmaktadır¹⁹. Hak, hukuk düzeni içinde kişiye bir davranış imkânı yani bir yetki tanımaktadır. Bu sebeple bu yetkinin sahibinin bulunması gerekmektedir²⁰. Hakkın bir diğer unsuru olan menfaat ise, kişiye sağlanacak maddi veya manevi bir avantajdır. Menfaatin bulunmadığı yerde haktan söz edilemez²¹. Ancak, hukuk düzenince korunan her türlü menfaat hak olarak nitelendirilemez²². Son olarak, sahibine menfaat sağlayan hakkın hukuk düzeni tarafından tanınmış ve koruma altına alınmış olması gerekir. Hak sahibine tanınan yetki bir başkasından bir şeyin yapılmasını veya yapılmamasını isteme olarak kullanılabilir. Bu istemin de hukuki düzenlemelerle korunup cebri araçlarla uygulanması sağlanabilir²³. Bu bakımdan hakka saygı gösterme zorunluluğu bulunmakta olup hak sahibi hakkını tanımayanlara karşı hakkına saygı gösterilmesini sağlayabilir ya da hak konusundan hukuki yaptırım yollarıyla faydalanabilir²⁴.

Hak, içeriğinde hürriyetleri, bazı yasakları ve yararlanma isteklerini de bulunduran geniş kapsamlı bir kavramdır. İçeriğinde yasak yer alması, insanın olumsuz bir davranış ya da eyleme uğramasına ya da aykırı bir uygulamaya karşı korunmasını ifade eder. Konut dokunulmazlığı, özel hayatın gizliliği, zorla çalıştırılma yasağı, işkence yasağı gibi kişi haklarını oluşturan bazı hürriyetlerin önemli bir kısmı yasaklara ilişkindir. Hakkın içeriğinde bulunan yararlanma isteği, kişinin bir imkân ya da şarttan yararlanmasını veya bir

¹⁶ Dönmez, R. (2010). Vergi Mükellefinin Hakları. Hepar, F. ve Dönmez, R. (Editörler), *Vergi Hukuku* içinde (119-139). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 1536, s. 121.

¹⁷ Aslan, Y. ve Şenyüz, D. (2017). *Hukuka Giriş*. (10. Baskı). Bursa: Ekin, s. 161.

¹⁸ Gözler, 2017a, s. 413.

¹⁹ Gözler, 2017a, s. 413-414.

²⁰ Dönmez, 2010, s. 121.

²¹ Gözler, 2017a, s. 414.

²² Dural ve Sarı, 2006, s. 120.

²³ Gözler, 2017a, s. 415.

²⁴ Dönmez, 2010, s. 121.

fırsatı kullanmayı isteyebilme yetkisidir. Yararlanma hakları ekonomik ve sosyal hakların çoğunu kapsar²⁵.

Hukuk devletinde devletin kullanabileceği yetkilerle, kişilerin hakları arasında bir denge söz konusudur. Bu sebeple, güçsüzlerin korunması için hak kavramının temelinde hukuk devleti yatmaktadır²⁶.

Hak, özgürlük kavramıyla ilişkili olsa da özünde ondan farklıdır. Haklar özgürlükleri sağlamak için kişiye hukuken tanınan meşru bir yetkiyi ifade etmektedir. Özgürlüğün kullanımı kişinin iradesine kalmışken, hak için bir dış engelin ortaya çıkmasının gündeme gelmesi gerekmektedir. Bu yönüyle hakların mahkeme önünde ileri sürülebilme özelliği söz konusudur²⁷. Özgürlük, “yapabilmek” ve “karar vermek” anlamına geliyorsa hak da “istemek” olarak ifade edilebilir. Bu sebeple özgürlük, devlet ve toplum yapısını dışlarken hakta tersine birey “alacaklı” olarak istemde bulunan kişidir²⁸. Buradan hareketle hak kavramının dışa dönük ve etkin bir nitelikte olduğu söylenebilir.

Hak, hem ahlaki hem de hukuki boyutu olan bir kavramdır. Hukuki haklarda siyasi otorite tarafından zorla yerine getirme söz konusudur. Yani hak sahibi haktan yararlanmasını fiilen sağlayabilir. Oysa sırf ahlaki haklarda, hakkı ihlal eden kişinin buna karşı koyabilmesi, ahlaki gerekçelendirmenin gücü ile sınırlıdır²⁹.

Hak kavramı toplumsal statü ve adlandırmalarda da hukuki bir ölçü olarak kabul edilebilir. İşçi, öğrenci, çocuk, kadın, mükellef hakları buna örnek gösterilebilir. Bu kategorize toplumsal yapıyı şematize ettiği gibi hukuki olarak korunması gereken haklara özel bir vurgu yapılmasını sağlamaktadır³⁰.

Güvenlik ve adalet açısından kişilerin refahına olan katkısı, haklara neden sahip olunması gerektiğinin temelini oluşturur. Hakların neden önemli olduğu özerklik ve refah gibi temel ahlaki değerlere dayanmaktadır³¹. Bu sebeple hakların oluşturulması ve korunması sağlam yasal zeminlere oturtulmalıdır.

²⁵ Kalabalık, H. (2017). *İnsan Hakları Hukuku*. (5. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık, s. 46.

²⁶ Gerçek, A. (2012). Mükellef Hakları. Dönmez, R. (Ed.), *Genel Vergi Hukuku* içinde (100-125). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 209, s. 101.

²⁷ Kaboğlu, İ. (2013). *Özgürlükler Hukuku*. (7. Baskı). Ankara: İmge Kitabevi, s. 13-14.

²⁸ Kaboğlu, 2013, s. 13.

²⁹ Kalabalık, 2017, s. 32.

³⁰ Işıktaç, Y. (2015). *Hukuk Felsefesi*. (4. Baskı). İstanbul: Filiz Kitabevi, s. 400.

³¹ Campbell, T. (2006). *Rights: A Critical Introduction*. London & New York: Routledge, s. 81.

1.2. Hakkın Korunması

Bir hakkın sadece hukuk düzeni tarafından tanınmış olması yetersiz kalabilir. Bir ihlal durumunda kişiye hakkını savunabileceği güvencelerin de sağlanması gerekir. Bu güvencelerle hak sahibi bir taraftan hukuk düzeni içinde hakkından faydalanabilirken, diğer taraftan hakkın hukuka aykırı şekilde elinden alınması halinde tekrar iadesinin sağlanmasını talep edebilir³².

Hak sahibinin hakkı, söz konusu hakka uymak zorunda olanlar tarafından ihlal edilirse hakkın korunması sorunu gündeme gelir. Hak sahibinin hakkının korunması için sahip olduğu temel yetki, hakkına uyulmasını talep yetkisidir. Bu amaca ulaştığı zaman hakkı korunmuş olur³³.

Haklara sağlanan koruma işlevi yine hukuk kurallarıyla düzenlenmiştir. Modern devletlerde hakların korunması kural olarak devletin yetkili kılınmış organları aracılığıyla gerçekleştirilir³⁴. Hakların devlet eli ile korunması, talep yolu ve dava yolu ile gerçekleşmektedir. Kişinin kendi hakkını bizzat kendisinin koruması da bazı hallerde mümkündür³⁵.

Hakkın talep yolu ile korunması; hak sahibi kişinin, hakkını ihlal eden karşı taraftan ihlali durdurmasını veya zararını karşılaması yönünde bir istekte bulunmasıdır³⁶. Talep, hakka bağlı olan bir yetkidir. Yani talep yetkisine sahip kişi ile hakkın sahibi aynı kişidir. Talep yetkisi de bir hak ihlali ile doğar³⁷. Sözlü veya yazılı olarak ya da noter aracılığıyla kullanılan bu talep hakkı, karşı tarafça kabul edilip yerine getirilirse hak ihlaline uğrayan kişinin hakkına koruma sağlanmış olur³⁸.

Hakkı ihlal eden kişiler kötü niyetli davranıp hak sahibinin talebini yerine getirmezse adli makamlara başvurulması gereği doğar. Bu durumda hakkı ihlal edilen kişi, hakkını geri alabilmek için mahkemelerde dava açmak zorundadır³⁹. Ancak dava yoluna başvurulabilmesi için illa talep hakkının kullanılmış olması gerekmez. Talepten bir sonuç

³² Gerçek, 2012, s. 101.

³³ Oğuzman ve Barlas, 2017, s. 320.

³⁴ Dural ve Sarı, 2006, s. 215.

³⁵ Gözler, 2017a, s. 428.

³⁶ Gözübüyük, 2017, s. 201; Gözler, 2017a, s. 428.

³⁷ Dural ve Sarı, 2006, s. 216.

³⁸ Gözler, 2017a, s. 428.

³⁹ Gözler, 2017a, s. 428.

alınamayacağı düşünülüyorsa da doğrudan dava yoluna gidilebilir⁴⁰. Yargı makamları kendiliğinden harekete geçip haksızlığı önleme işlevi gören merciler olmadığı için onları harekete geçirmek için bir istemin bulunması gerekir⁴¹.

Hak sahipleri dava yoluna başvururken özel hukuk ve kamu hukuku ayrımı önem taşımaktadır. Özel hukuk alanında kişilerin haklarını korumak için eda davaları, tespit davaları ve inşai davalar olmak üzere üç dava türü söz konusudur. Kamu hukuku alanında ise ikili bir ayrıma gitmek gerekir. Ceza hukuku alanında hakkı ihlal edilen kişinin talebi üzerine veya re'sen Cumhuriyet savcıları tarafından dava açılabilir. İdare hukuku alanında idarenin bir kişinin hakkını ihlal etmesi halinde idari dava açılır. İdari davalar ise iptal davası ve tam yargı davası olmak üzere iki türdür⁴².

Hakkın ihlallere karşı korunmasında gidilecek en doğal yol kamu gücünün yardımına başvurmaktır. Çünkü hukuk düzeni kural olarak kimseye kendi hakkını kendi gücü ile koruma yetkisini vermemiştir⁴³. Asıl olan hakların devlet aracılığıyla korunmasıdır. Kişinin kendi gücü ile haklarını koruması ancak kanunların belirlediği sınırlar içerisinde söz konusu olabilmektedir⁴⁴. Meşru müdafaa, zorunluluk hali ve kuvvet kullanma imkânı gibi durumlarda kişinin kendi hakkını kendisinin koruması mümkün olabilmektedir⁴⁵.

1.3. Hakların Sınıflandırılması

Hak kavramı sadece hukuk alanında kullanılan bir kavram olmadığından hukuki hakların yanında, doğal haklar, ahlaki haklar, insan hakları gibi terimler de kullanılmaktadır. Hukuki haklarda olduğu gibi diğer tüm hakların niteliği üzerinde de yoğun tartışmalar söz konusudur⁴⁶.

Hak ile korunan menfaatlerin ve içeriklerinin farklı olması hakların çeşitlenmesine ve değişik şekillerde sınıflandırılmasına neden olmaktadır⁴⁷. Çalışmamızın konusu gereği hak sınıflandırmalarından kamu hakları-özel haklar ayrımını incelemek daha uygun olacaktır. Kamu hakları ve özel haklar ayrımı düzenlendikleri hukuk alanına göre

⁴⁰ Dural ve Sarı, 2006, s. 217.

⁴¹ Gözübüyük, 2017, s. 204.

⁴² Gözler, 2017a, s. 428-429.

⁴³ Buna "İhkâk-ı hak yasağı" adı verilmektedir.

⁴⁴ Gözübüyük, 2017, s. 201.

⁴⁵ Gözler, 2017a, s. 430.

⁴⁶ Beysan, N. (2015). *Hak Kavramının Hukuk Felsefesi Açısından Analizi*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, s. 6.

⁴⁷ Dural ve Sarı, 2006, s. 122.

oluşturulmuştur. Kamu hakları kamu hukukundan, özel haklar ise özel hukuktan kaynaklanan haklardır⁴⁸.

1.3.1. Kamu Hakları

Devlet çatısı altında kamu hukuku tüzel kişilerinin işleyişini ve bunların bireylerle olan ilişkisini düzenleyen kamu hukuku tarafından bireylere bazı haklar tanınmıştır. Esas itibarıyla bu haklar bireyleri devlet ve diğer kamu tüzel kişilerine karşı korumaktadır. Böylesine koruma işlevi üstlenen bu haklar temelini anayasadan almaktadır⁴⁹. En geniş anlamıyla kamu hakları, kamu hukukundan kaynaklanan ve kişilerin toplumla, toplumun da kişilerle olan ilişkilerini düzenleyen hukuk kurallarını ifade eder. Türleri ve kapsamı ülkeden ülkeye farklılık gösterse de bu haklar devletin kişilere karşı, kişilerin de devlete karşı olan haklarını düzenler⁵⁰.

Kamusal haklar, elde edilme ve kaybedilme koşulları bakımından tarafların iradeleri dışında yasalar tarafından belirlenmiştir⁵¹. Kamusal hakların tümünün karşısında hukukça zorlanabilen bir yükümlü söz konusu değildir. Kamu haklarının yükümlüsü genelde devlettir ancak bu yükümlülük elindeki olanaklarla sınırlıdır⁵².

Kamusal haklar çeşitli özelliklerine göre farklı sınıflandırmalara tabi tutulabilir. Çalışma konumuz gereği kamusal hakları; negatif statü hakları, pozitif statü hakları ve aktif statü hakları olarak üçlü ayrıma tabi tutarak incelemek yeterli olacaktır. Hakların bu şekildeki ayrımı, Alman hukukçusu Jellinek'in yaptığı sınıflandırmaya dayalıdır. Jellinek'in ayrımına göre haklar, koruma hakları (pasif statü hakları), isteme hakları (pozitif statü hakları) ve katılma (siyasi haklar) hakları olarak sınıflandırılır^{53 54}.

⁴⁸ Gözler, 2017a, s. 419.

⁴⁹ Dural ve Sarı, 2006, s. 122-123.

⁵⁰ Aslan ve Şenyüz, 2017, s. 164.

⁵¹ Gözübüyük, 2017, s. 175.

⁵² Gözübüyük, 2017, s. 172.

⁵³ Kalabalık, 2017, s. 56.

⁵⁴ Klasik kamu hukuku öğretisinde devletin desteği ve müdahalesi unsurlarıyla belirlenen pozitif statü hakları ve negatif statü hakları ayrımının, günümüzde anayasaların çok çeşitli temel hak ve özgürlük içermesi ve içeriklerinin önemli değişikliklere uğraması sebebiyle geçerliliğini yitirdiği görüşü için bkz. Azrak, Ü. (2010). Türk Hukuku'nda Temel Hak ve Özgürlüklerden Kaynaklanan Sınırlar. Öztürk, B ve Başaran Yavaşlar, F. (Editörler), *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı* içinde (96-105), Ankara: Seçkin Yayıncılık, s. 99.

1.3.1.1. Negatif Statü Hakları

Negatif statü hakları, kişileri devlete karşı koruyan haklar olup “*önleyici haklar*” ya da “*koruyucu haklar*” olarak da ifade edilmektedir. Bu haklar kişinin maddi ve manevi varlığının korunması ve geliştirilmesi amacına hizmet eder⁵⁵. Ayrıca bunlar, bireyin devlet tarafından dokunulamayacak ve aşılamayacak özel alanının sınırlarını belirleyen hürriyetlerdir. Bu haklar devlete negatif bir tutum yani karışmama ve gölge etmeme ödevi yükler. Düşünme hürriyeti, vicdan hürriyeti ve konut dokunulmazlığı gibi hürriyetler negatif statü haklarına örnek gösterebilir⁵⁶. Bu haklara devletin karışmaması ve gölge etmemesi söz konusu olduğu için devletin saygı yükümlülüğü esastır⁵⁷.

Negatif statü haklarında esas itibariyle kişilerin yönetimin müdahalesine karşı korunması söz konusu olması kişinin kamu özgürlüğü niteliğindeki bazı hakların kullanımını sağlamaz. Bu sebeple idarenin kişinin bu türdeki haklarını kolaylaştırabilecek önlemleri alması gerekebilir⁵⁸.

Kamu müdahalesine karşı güvence sağlayan ve devlet karşısında kişilere özel koruma alanı tanıyan negatif statü haklarının bu özelliği vergisel amaçla yapılan müdahaleler açısından da geçerlidir⁵⁹. Bu bakımdan özellikle vergilendirmenin; mülkiyet hakkı, kişi hürriyeti ve güvenliği, özel hayatın gizliliği, kişisel verilerin korunması, konut dokunulmazlığı, yerleşme ve seyahat hürriyeti, din ve vicdan hürriyeti ile ilişkisi söz konusudur⁶⁰.

1.3.1.2. Pozitif Statü Hakları

Pozitif statü hakları, vatandaşlara devletten olumlu bir davranışta bulunma, bir hizmet veya imkân isteme yetkileri tanır. Yani bu haklar devlete sosyal alanda belirli ödevler ve işlevler yükler. Sağlık hakkı, öğrenim hakkı, çalışma ve sosyal güvenlik hakkı

⁵⁵ Aslan ve Şenyüz, 2017, s. 165-166.

⁵⁶ Kapani, M. (2013). *Kamu Hürriyetleri*. (7. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları, s. 6.

⁵⁷ Yüzer Eltimur, D. (2019). *AİHS Kapsamında Özel Hayatın ve Aile Hayatının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, s. 69. Saygı yükümlülüğü her ne kadar negatif boyutuyla değerlendirilse de, insan onuruna yaraşır bir yaşam için insan hakları konusunda devletin pozitif tutumunun da gerekli olduğu yönünde bkz. Sunay, R. (2015). İnsan Haklarının Yatay Etkisi ve Devletin Sorumluluğu. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 23(1), s. 28.

⁵⁸ Azrak, 2010, s. 100.

⁵⁹ Taylar, Y. (2015). Vergi Borcu İlişkisinin Pasif Süjesi Olarak Birey ve Vergilendirme Yetkisinin Bireyin Temel Hak ve Özgürlüklerine Etkisi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 4 (Özel Sayı-Prof. Dr. Hakan Pekcanitez'e Armağan), s. 4965.

⁶⁰ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Taylar, 2015, s. 4966 vd.

pozitif statü haklarındandır⁶¹. Sosyal devlet anlayışı gereği bu haklara “sosyal haklar” da denilebilir⁶². Pozitif statü hakları, negatif statü haklarının varlığı için de önemlidir. Pozitif statü hakları olmadan, negatif statü hakları tek başına hürriyeti sağlamaya ve büyük kitleleri ondan faydalandırmaya yeterli değildir. Ancak sadece pozitif statü hakları büyük ölçüde sosyal güvenliği sağlasa da, kişiyi gerçek anlamda hür kılmaz⁶³.

Negatif statü haklarında devletin saygı yükümlülüğü esas olmasına rağmen, pozitif statü haklarında bu haklara devletin saygı göstermesi beklenir⁶⁴. Öğretide ayrıca negatif statü haklarının devlete bir maliyeti olmadığı gerekçesiyle hemen gerçekleştirilebilir haklardan olduğu, ancak buna karşılık pozitif statü haklarının maliyetli olmasına bağlı olarak zaman içinde gerçekleştirilebilecek haklardan olduğu da ifade edilmektedir⁶⁵.

Devletin hareketsiz kalmasına değil, aksine olumlu edimlerde bulunmasını gerektiren pozitif statü hakları, vergilendirme ilişkisinde özellikle vergisel avantajlar sağlamak suretiyle özgürlükleri güçlendirmek amacıyla kullanılabilir⁶⁶. Bu çerçevede vergilendirme, ailenin korunması ve çocuk hakları, eğitim ve öğrenim hakkı, çalışma, özel teşebbüs kurma hürriyeti, sendika kurma hakkı, ücrette adaletin sağlanması, sağlık hizmetleri ve çevrenin korunması, konut hakkı, sporun geliştirilmesi, sosyal güvenlik hakkı, sanatın ve sanatçının korunması gibi bazı özgürlükler ve pozitif statü hakları ile yakından ilgilidir⁶⁷.

1.3.1.3. Aktif Statü Hakları

Aktif statü hakları, vatandaşlara siyasi görüş ve tutumlarını açıklama, oy kullanma, referandum, örgütlenme, seçme ve seçilme yolları aracılığıyla toplum yönetiminde söz sahibi olma ve kararlara katılma yetkisi veren siyasi haklardır⁶⁸. Siyasi parti kurma hakkı, seçme ve seçilme hakkı, kamu hizmetine girme hakkı, dilekçe hakkı aktif statü haklarına örnek gösterilebilir⁶⁹.

⁶¹ Kapani, 2013, s. 6.

⁶² Gözler, K. (2017b). *Anayasa Hukukuna Giriş*. (26. Baskı). Bursa: Ekin, s. 141.

⁶³ Kapani, 2013, s. 7.

⁶⁴ Yüzer Eltimur, 2019, s. 69.

⁶⁵ Yücel Dericiler, Ö. (2012). Sosyal Haklara İlişkin Devlet Yükümlülükleri ve Devletin Değişen İşlevi. *Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi İstanbul Barosu Yayınları*, No: 23, s. 120-121.

⁶⁶ Taylar, 2015, s. 4971.

⁶⁷ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Taylar, 2015, s. 4971 vd.

⁶⁸ Kapani, 2013, s. 6.

⁶⁹ Gözler, 2017b, s. 141.

Kişilerin hak ve hürriyetlerini siyasi iktidarın keyfi uygulamalarına karşı korumanın en etkili yolu, kişileri iktidarın kuruluşuna dâhil etme ve denetleme imkânlarını onlara sağlamaktır. Aktif statü hakları olmazsa diğer iki kategorideki haklar iktidar tarafından her zaman geri alınabilecek bir bağış niteliğinde ve güvencesiz kalır. Ancak, siyasi hakların da diğer hak ve hürriyetlerle desteklenmedikçe tek başına büyük bir anlam ifade ettiği söylenemez⁷⁰.

1.3.2. Özel Haklar

Özel hukuktan kaynaklanan özel hakların en ayırt edici niteliği, bu hakların karşısında bir hukuki yükümlülüğün bulunmasıdır⁷¹. Bu haklar eşit koşullarda bulunan kişiler arasındaki ilişkilerde ortaya çıkar ve bu ilişkileri düzenler⁷².

Kamu haklarının aksine özel hak sahibinin karşısında kural olarak hak sahibinin istemine uymakla zorunlu olan bir yükümlü bulunmaktadır⁷³. Yine kamu haklarından farklı olarak, özel haklardan yararlanma yönünden kişiler arasında eşitlik söz konusudur⁷⁴. Özel haklar da niteliklerine, konularına, kullanılmalarına ve amaçlarına göre çeşitli sınıflandırmalara tabi tutulmaktadır⁷⁵.

2. MÜKELLEF HAKLARI

Vergilendirme ilişkisinin tarafı olan mükellef, üzerine vergi borcu doğan gerçek veya tüzel kişilerdir. Kamu hizmetlerinin en temel finansman kaynağı olan vergilerin, eksiksiz olarak tespit edilip toplanabilmesi için mükelleflere beyanname doldurma, defter tutma, bildirimde bulunma, kayıt ve belge düzenine uyma gibi pek çok yükümlülük yüklenmiştir⁷⁶. Dolayısıyla vergileme, mükellefler açısından zorlayıcı bir etki yaratarak rızaya dayalı olmayan bir ilişki ortaya çıkarmaktadır. Vergilendirme ilişkisinin diğer tarafı

⁷⁰ Kapani, 2013, s. 7.

⁷¹ Gözler, 2017a, s. 422.

⁷² Dural ve Sarı, 2006, s. 123.

⁷³ Gözübüyük, 2017, s. 172.

⁷⁴ Gözübüyük, 2017, s. 172.

⁷⁵ Gözler, 2017a, s. 422-423.

⁷⁶ “Anayasa’nın ‘Siyasi Haklar ve Ödevler’ bölümünde yer alan 73. maddesinde; herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü bulunduğu, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu ve vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması gerektiği belirtilerek hem mükellefler hem de devlet yönünden vergi ödevinin temel ilkeleri gösterilmiştir. Kişi ile devlet arasında vergiden kaynaklanan hukuksal ilişki sadece alacak-borç ilişkisi değil aynı zamanda bir ödev ilişkisidir. Kaynağını Anayasa’dan alan bu ödev gereği mükelleflerin yükümlülüklerini zamanında, usulüne uygun ve eksiksiz yerine getirmesi gerekir.” AYM, E. 2019/100, K. 2020/62, T. 22.10.2020, RG: 06.01.2021-31356.

olan Devlet ise mükellefe göre daha üstün konumdadır. Hatta diğer idari ilişkilerden farklı olarak birtakım ayrıcalıklara da sahiptir. Devletin bu denli güçlü konumda olması, mükellefleri korumaya yönelik hukuki düzenlemeler yapılmasını gerektirmektedir. Bu korumayı sağlamanın en etkili yolu da mükelleflere bazı haklar tanınıp bu hakların güvence altına alınmasıdır.

Bir şeyi zorla yapma anlamına gelen mükellefiyet sözcüğü ile mükellef ile devlet arasındaki ilişkinin ödev niteliğine açıkça vurgu yapılmaktadır. Bu yoğun ödev vurgusu nedeniyle vergi mükellefinin bazı haklara sahip olabileceği ilk olarak akla gelmese de, esasında ilişkinin bir yüzü yükümlülükse diğer yüzü de haklara ilişkin olmalıdır⁷⁷. Tarafların eşit olmadığı vergi ilişkisinde üstün bir amaç olan kamu yararı karşısında bireyin çıkarlarının da korunması gerekmektedir. Bu anlamda vergi yükümlüsünün korunması idare hukukundaki yasama, yürütme ve yargı süreçlerindeki tüm hukuki güvenceleri kapsamaktadır⁷⁸. Ancak koruma kavramı daha çok devlete yönelik iken, mükellef hakları ise bireye yönelen bir anlam içermektedir⁷⁹.

Sadece denetim ve ceza gibi zorlayıcı unsurlarla vergi matrahının genişletilmesi ve teknolojik gelişmelerden kaynaklı sorunların çözülmesi mümkün görünmemektedir. Mükellef hakları yaklaşımı ile mükelleflerin desteği sağlanarak bu problemlerin çözümü kolaylaşmaktadır. Yapılan araştırmalarda vergi dairelerinin kolaylaştırıcı ve yapıcı yaklaşımlarına karşı mükelleflerin olumlu tepkiler sergilediği görülmektedir⁸⁰.

Yükümlülüklerle birlikte, belli bazı haklara da sahip olunan diğer alanlarda olduğu gibi, vergilendirme alanında da vergi ödeme ödeviyle yükümlü olan mükellefler bazı haklara sahip olmalıdır. Bu şekilde mükelleflerin devletle olan ilişkileri sadece ekonomik yönden değil, hukuki açıdan da tanımlanmış olmaktadır⁸¹.

1990'lı yıllarda mükellef odaklı yaklaşım benimsenmesiyle birlikte vergi idarelerinin vergileme sürecinde etkin, hızlı ve şeffaf hale getirilmesi sonucu mükellef haklarının belirlenmesi, açıklanması ve korunması gibi konular daha çok gündeme gelmeye

⁷⁷ Dönmez, 2010, s. 125-126.

⁷⁸ Yaltı Soydan, B. (2000). Mülkiyet Hakkı versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Yönelen Müdahalenin Sınırı. *Vergi Dünyası Dergisi*, 227, s. 114.

⁷⁹ Yaltı, B. (2006). *Vergi Yükümlüsünün Hakları*. İstanbul: Beta Basım Yayım, s. 2-3.

⁸⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), (2007a). *Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri: Katılımcı Ders Kitabı*, Gelir İdaresi Başkanlığı, Yayın No: 40, Ağustos, s. 49.

⁸¹ Goranovic, P. (2008). Taxpayer's Rights and Tax Administration in Montenegro. <http://unpan1.un.org/intrdoc/groups/public/documents/nispacee/unpan004534.pdf> (02.01.2018).

başlamıştır. Mükellef hakları konusunda yapılan çalışmalara önem verilmesi, etkin vergileme işlemlerinin ve mükelleflere karşı olumlu yaklaşımın da göstergesidir⁸². Ayrıca geleneksel vergi anlayışından mükellef odaklı vergi anlayışına geçilmesiyle, mükellef devlet karşısında sadece ödevleri olan bir süje olmaktan çıkarak devlet karşısında hakları olan bir süje haline gelirken; devlet de ne şekilde olursa olsun en çok vergiyi toplamayı amaçlayan taraf olmaktan kurtularak idareyle mükellef arasında güven esasına dayalı bir ilişki oluşmuştur⁸³.

Temelinde vergi yönetimine mükellef açısından bakma amacı güden mükellef hakları, vergi sorunlarını da mükellef perspektifinden değerlendirme ve mükellef ile işbirliği yapılması anlayışına dayanmaktadır⁸⁴.

Mükellef haklarını tanımlayan genel bir ifade bulunmamaktadır. Dar bir tanımdan ziyade mükellef ve vergi idaresi arasındaki mali olmayan ilişkileri de kapsayan bir tanımlama yapmak daha uygun olabilir. Mükelleflerin hayatı ve ekonomik faaliyeti ile ilgili doğru kararlar alabilmek için vergi idaresinden bilgi talep etmek gibi hakları da içermelidir⁸⁵. En geniş anlamıyla mükellef hakları, asli ve tali kaynaklar aracılığıyla hukukun vergi mükellefine tanıdığı ve mükellefin de devletten vergilendirme yetkisi kapsamında vergi hukuku kuralları yaratırken veya uygularken bir şeyi yapmasını veya yapmamasını talep edebileceği yetkileri ifade etmektedir⁸⁶. Başka bir tanıma göre mükellef hakları, kişilerin genel haklarının vergi hukukundaki görünümüdür. Yani genel düzenden intikal edip, özel düzene uyum sağlamış haklardır⁸⁷. Bir diğer tanıma göre ise mükellef hakları, devlet ile mükellef arasındaki hukuki ilişkide mükellefe tanınan haklardır⁸⁸. Başka bir tanımda mükellef hakları, temel insan haklarından kaynaklanan ve anayasa, uluslararası anlaşma, kanun veya idari düzenlemelerle korunan, vergileme işlemi sırasında mükelleflerin

⁸² GİB, 2007a, s. 49-50.

⁸³ Armağan, R. ve Mutlucan Sayın, S. (2014). Küreselleşmenin Vergi Mahremiyeti Üzerindeki Etkileri. Çelikkaya A., Gümüş, E., Ferhatoglu, E., Bilge, S., Aslan, M., Çildir, M. (Editörler.), *Prof. Dr. Fazıl Tekin'e Armağan* içinde (139-164). Eskişehir: Osman Gazi Üniversitesi Basımevi, s. 143.

⁸⁴ Dönmez, 2010, s. 122.

⁸⁵ Brzezinski, B. (2009). Taxpayers' Rights: Some Theoretical Issues. Nykiel, W., Sek, M. (Editörler), *Protection of Taxpayer's Rights European, International and Domestic Tax Law Perspective* içinde. Waszawa: Oficyna a Wolters Kluwer Business Publications, s. 19.

⁸⁶ Yaltı, 2006, s. 3. Benzer tanım için bkz. Dönmez, R. (2004). Yükümlü Hakları: Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bir Kavramlaştırma Denemesi. *Yaklaşım Dergisi*, 136, Nisan, www.yaklasim.com (02.02.2018).

⁸⁷ Çetin, G. (2010). *Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum*. Doktora Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa, s. 13. Benzer tanım için bkz. Güneş, G. ve Ertunç, Ş. (2005). Vergi Ödevlisinin Hakları. *Vergi Sorunları Dergisi*, 197, s. 137.

⁸⁸ Gökbel, D. (2000). *Mükellef Hakları*. Yayımlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, s. 9.

ileri sürebilecekleri haklar olarak ifade edilmiştir⁸⁹.

Esasında mükellef hakları kavramının anlam bakımından oldukça zengin olduğu görülebilir. Standart ve yasal tanımların yanı sıra siyasi, ekonomik ve davranışsal ilişkiler gibi farklı ilgi grupları tarafından farklı anlamlar yüklenerek kullanılabilir. Aradaki nüanslar pek ciddi görünmese de, farklı bakış açıları farklı sonuçlar doğurabilir. Siyasetçiler mükellef haklarını belirli politikalarını ve siyasi güdümlü düzenlemelerini desteklemek için kullanmaktadır. Hükümet inceleme raporları ve devletin hazine birimleri bu hakları ekonomik ve siyasi güdümlü düzenlemelerin karışımını desteklemek amacıyla kullanmaktadır. Mahkemeler ve hukuk sistemi ise mükellef haklarını genellikle hakların yasal olarak yorumlanması ve vergilendirmeye uygulanması amacıyla kullanır. Vergi idaresi ile ilgilenenler ise mükellef haklarını, genellikle vergi sisteminin uygulanması ve yorumlanmasına ilişkin idari kuralların çerçevesini belirlemek amacıyla kullanır. Vergi idarecileri, ombudsmanlar ve vergi mükellefleri ise söz konusu hakları vergi idaresi ve mükellef arasındaki ilişkinin içeriğini ve hizmet standardını belirlemek için kullanır⁹⁰.

Mükellef haklarının temel dayanağı, anayasalarda devletin nitelikleri arasında zikredilen hukuk devleti olma özelliğidir. Dolayısıyla devlet, vergi toplama işlevini yerine getirirken hukuken bağlı olduğu kurallara uymalı ve aynı duyarlılığı vergi ödemekle yükümlü olan mükellefin haklarını korurken de göstermelidir⁹¹.

Mükellef hakları, vergilemede etkinlik arayışlarının sonucu olarak da gelişme göstermiştir. Mükellef hak ve yükümlülüklerinin bilinmesi, vergiye uyumu artıran en önemli kriterler arasında görülmektedir. Vergi uyumunun güçlenmesi de vergi idaresinin etkinliğinin artmasını sağlamaktadır⁹². Vergiye gönüllü uyumun artırılması yanında, vergi idaresi ile işbirliği yapma ve vergilemede mükellefi ön planda tutma ile ilgili araştırmalar da mükellef haklarının önemini vurgular niteliktedir⁹³. Bunlardan başka, idarenin mükellefe bakış açısındaki olumlu değişimler, uluslararası alanda meydana gelen gelişmeler, teknolojik ilerlemeler ve mükelleflerin seçmen olarak rollerinin artması da mükellef

⁸⁹ Gerçek, A., Çetin Gerger, G., Taşkın, Ç., Bakar, F., ve Güzel, S., (2015). *Mükellef Hakları Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, s. 23.

⁹⁰ Bentley, D. (2015). Revisiting Rights Theory Principles to Prepare for Growing Globalisation and Uncertainty. International Conference on Taxpayer Rights. https://taxpayerrightsconference.com/wp-content/uploads/2015/11/Revisiting_Rights_TheoryPDF.pdf (04.05.2019).

⁹¹ Çetin, 2010, s. 15.

⁹² Çetin, G. ve Gökbunar, R. (2010). Mükellef Haklarına Vergi İdaresi Çalışanlarının Bakışı. *Yönetim ve Ekonomi*, 17(1), s. 24.

⁹³ Buyrukoğlu, S. ve Erasa İ., (2012). Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 375, s. 117.

haklarının hızla önem kazanmasında etkili olmuştur⁹⁴.

Mükellef haklarının belirlenmesi, gelir idaresiyle bir anlaşmazlık yaşandığında mükelleflerin daha güvenle hareket etmelerini sağlar. Vergi idaresinin elindeki gücü kötüye kullanmalarına karşı mükellefleri koruyucu hakların bulunması ve bunları savunacak uygulamaların geliştirilmesi mükellef haklarının düzenlenmesinin en önemli sonucudur⁹⁵.

Devletlerin artan kamu harcamalarını finanse etmek için vergi gelirlerini artırması, mükellefler üzerinde vergi gerginliği adı verilen bir duruş oluşturmaktadır. Ancak mükellefler kendi haklarına saygı duyulduğunu gördükleri zaman kurallara uymaya gayret gösterirler. Vergi yükündeki artış, idareleri mükellef hakları konusunda yeni kararlar almaya zorlamaktadır. Mükellef hakları konusundaki bu yapılandırmalar vergiye olan gönüllü uyumu artırarak vergiden kaçınma eğilimlerini azaltır⁹⁶. Mükellef haklarına verilen önem, o toplumun demokratikleşmesinin de göstergelerinden biridir. Ayrıca, mükellef hakları sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeyi yüksek olan ülkelerde daha fazla dikkate alınmaktadır⁹⁷. Görüldüğü gibi mükellef hakları bir ülkenin pek çok niteliği ile yakından ilgilidir.

2.1. Mükellef Haklarının Haklar İçerisindeki Yeri

Devlet egemenliğinin bir yansıması olarak vergilendirme yetkisinin kullanılması sonucu ortaya çıkan vergilendirme ilişkisinde, devletin üstünlüğü söz konusudur. Yani vergi ödevi ilişkisinde taraflar eşit durumda olmayıp, dikey bir hukuki ilişki mevcuttur. Bu sebeple kamu idaresi, kamu kudretine dayanarak bu ilişkiyi yönetme ve yönlendirme yetkisine sahiptir. Bu özellikleri ile vergi hukuku, kamu hukuku içinde yer almaktadır⁹⁸. Mükellefleri korumaya yönelik mükellef hakları da vergi hukukunda vergilendirme işlemiyle ilgili temel ilkeleri ve devlet karşısında ileri sürebileceği hakları içerdiğinden kamu hakları kategorisinde yer almaktadır⁹⁹.

Kamu hakları içerisinde yer alan mükellef haklarının sadece tek yönlü bir özelliği bulunmamaktadır. Çünkü bir hakkın hem negatif hem de pozitif yönü olabileceği gibi,

⁹⁴ Şenyüz, D., Yüce, M., ve Gerçek, A., (2015). *Vergi Hukuku Genel Hükümler*. (6. Baskı). Bursa: Ekin, s. 119.

⁹⁵ Gerçek, 2012, s. 103.

⁹⁶ Yurtsever, H. (2013). The British Tax System and Taxpayers Rights from Magna Carta to Our Time. *Papireks-Indian Journal of Research*, 2(10), s. 20-21.

⁹⁷ Gerçek ve diğerleri, 2015, s. 24.

⁹⁸ Karakoç, Y. (2017). *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları, s. 52.

⁹⁹ Gerçek, 2012, s. 104.

belirli bir hakka ilişkin yükümlölüklerin pozitif ve negatif yönleri de bazı koşullara göre değişkenlik gösterebilmektedir¹⁰⁰. Mükellef hakları bir yandan kurallar koyarak devletin müdahalesine sınırlandırma getirerek ona “gölge etmeme” rolü yüklediği için negatif statü hakları içerisinde yer alır. Bu yönüyle devlete sadece koruyucu olma işlevi yüklenmektedir. Özel hayatın gizliliği hakkı ve vergi mahremiyeti hakkı negatif statü haklarına örnek gösterilebilir. Ancak bir yandan da, bazı mükellef hakları devlete aktif bir rol vererek düzenlemeler yapıp gerekli tedbirleri almaya zorladığı için pozitif statü haklarından sayılır. Mükellefler bu haklar ile devletten belli bir tutumda bulunmasını isteyebilir. Bu tahlilde tarh ve tahsil aşamasındaki hakları, uyuşmazlık sırasındaki hakları, denetim sırasındaki hakları ve bilgi alma hakkı pozitif statü haklarından sayılabilir.

2.2. Mükellef Haklarının Gelişimi

İnsan hakları ve hukuk devleti kavramlarının önem kazandığı günümüzde mükellef hakları ile ilgili yapılan çalışmalar da hız kazanmıştır. Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde mükellef hakları ile ilgili düşünceler tartışılmaya ve gerekli hukuki düzenlemeler yapılmaya başlanmıştır.

Mükellef hakları kavramının temeli, vergilemede keyfiliğe son verilip vergilendirme yetkisinin sınırlandırıldığı 1215 tarihli “Büyük Özgürlükler Fermanı’na (Magna Carta Libertatum)” dayanmaktadır. Bu belge kralın vergilendirme yetkisini sınırlandıran ilk belge olmakla birlikte ilk demokrasi belgesi niteliği de taşır¹⁰¹.

Mükellef hakları kavramı ve bu hakların korunması insan hakları ile yakın ilişki içerisinde. Çağdaş insan hakları hareketleri İkinci Dünya Savaşı’ndan sonra başlamışken, mükellef hakları ile ilgili tartışmalar 20. yüzyılın son çeyreğinde gündeme gelmeye başlamıştır¹⁰².

Bentley’e göre, mükellef hakları birkaç dalgada gelişme göstermiştir¹⁰³:

Korumanın birinci dalgası, modern vergi sistemlerinin kuruluşu ve ifadesinde yer

¹⁰⁰ Yücel Dericiler, 2012, s. 121.

¹⁰¹ Giray, F. (2015). *Maliye Tarihi*. (6. Baskı). Bursa: Ekin, s. 53; Çağan, N. (1980). Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 37(1), s. 131.

¹⁰² Brzezinski, 2009, s. 17.

¹⁰³ Bentley, D. (2002a). The Significance of Declarations of Taxpayers’ Rights and Global Standards for the Delivery of Tax Services by Revenue Authorities. *Bond University, Law Papers*. https://epublications.bond.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1034&context=law_pubs (23.03.2018).

alır. Bu aşamada, vergi yönetiminin kararlarının yeniden gözden geçirilmesini isteme hakkı ve vergi tahsilatı ile icrasıyla bağlantılı temel haklar oluşturulmuştur.

İkinci koruma dalgası, vergi mükellefleriyle gelir idaresi yetkilileri arasındaki etkileşimi yönetecek yasal ve idari konularla ilgili bazı özel temel ve usulî haklar tanınmasıdır. Bu haklar, gizlilik hakkı, arama ve el koyma hükümlerinin daraltılması gibi idari haklardır.

Üçüncü koruma dalgasında ise, vergiye gönüllü uyumun artırılması ve doğrudan yabancı yatırımların ve ticaretin gelişmesi için mükellef hakları bildirelerinin benimsenmesi amaçlanmıştır. Haklar, vergi mükellefi ile gelir idaresi yetkililerinin ilişkilerini geliştirmeye ve şeffaflığı artırmaya yöneliktir. Bu haklar genelde yapısal vergi reformları kapsamında geliştirilmiştir.

Dördüncü koruma dalgası, anlaşmalar ve ticaret blokları aracılığıyla uluslar üstü korumanın artırılmasına yöneliktir. Bunlar genelde dolaylı etki yaratır. Ancak zaman içerisinde iç korumanın gelişimini etkiler.

Dünyada pek çok ülke, mükellef haklarıyla ilgili farklı hukuki düzenlemeler yapmaktadır. Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (Organisation for Co-Operation and Development-OECD) tarafından 2015 yılı itibarıyla mükellef haklarını sistematik olarak düzenleyen ülkeler ile ilgili açıklanan rapora göre, inceleme konusu yapılan 53 ülkeden 32'si kanun ve aynı niteliğe sahip diğer düzenlemelerde mükellef haklarına yer vermişken, 13 tanesi bu düzenlemeyi idari kaynaklar ile yapmıştır. Geriye kalan 10 ülke ise, mükellef hakları konusunda herhangi bir düzenleme yapmamıştır¹⁰⁴.

Devletin vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması ve mükelleflere bazı hakların tanınması Magna Carta'ya kadar dayandırılabilse de, çağdaş anlamda mükellef haklarının gelişimi bu konudaki bildirge ve imtiyazların açıklanmasıyla gerçekleşmiştir¹⁰⁵.

Tüm demokratik ülkelerde vatandaşların devletin işleyişiyle ilgili yükümlülükleri olduğu kadar hakları da olmalıdır. Gelir idaresi de bundan ayrı tutulamaz. Bu sebeple çoğu ülkede mükelleflerin hak ve yükümlülüklerini gösteren yasal düzenlemeler yapılmıştır.

¹⁰⁴ OECD (2017). Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. *OECD Publishing*, s. 47.

¹⁰⁵ Gerçek, A. (2006). Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 209, s. 122.

Ancak hak ve yükümlülüklerin ayrıntılı düzenlemeleri ülkeden ülkeye çeşitlilik gösterebilmektedir¹⁰⁶. Buna ilişkin olarak 1990 yılında OECD tarafından açıklanan raporda, incelenen tüm ülkelerin çoğunda ayrı bir “Mükellef Hakları Bildirgesi” bulunmamasına rağmen; bilgilendirilme hakkı, mahremiyet hakkı, kesinlik hakkı gibi temel nitelikteki mükellef haklarının mevcut olduğu görülmüştür^{107 108}.

Batılı ülkelerde 80’li ve 90’lı yıllar ve devamında yapılan vergi reformlarında vergi yönetimlerinin vergi mükelleflerine olan tutum ve davranışlarında değişiklik olmuştur. Mükelleflerin vergiye olan gönüllü uyumlarının artırılması konusunda yapılan çalışmalar, mükelleflerin gönüllü itaat düzeyini artırmak ve vergi kaçacağını azaltmak için vergi yönetimlerinin zora dayalı uygulamalardan kaçınmaları gerektiğini ortaya koymuştur¹⁰⁹. Bu durum, vergi yönetimlerinin kamusal izlenimlerini iyileştirerek hem vergi kaçığının azaltılması hem de vergi tahsilatının artırılması ihtimalini güçlendirmiştir. Bundan sonra mükellef haklarının geliştirilmesi konusunda uluslararası bir eğilim başlamıştır. Bir yandan mükellefler, vergi politikasındaki etkilerinin farkına varmaya başlamış; diğer yandan vergi yönetimi vergi tabanını güçlendirmek için mükelleflerle olan ilişkilerinin önemini kavramıştır. Korunması gereken haklar ve koruma yöntemleri konusunda mutlak bir mutabakat sağlanmasa da, bazı tanımlanmış hakların çeşitli formlarda korunabileceği üzerinde görüş birliği sağlanmıştır¹¹⁰.

1990’lı yıllardan itibaren tüm dünyada etkili olan “mükellef odaklı yaklaşım” ile vergileme sürecinde adalet, etkinlik ve şeffaflığın daha da önem kazanmasıyla mükellef hakları konusu da hızla ilgi çeken ve üzerinde çalışılan konulardan biri haline gelmiştir¹¹¹. Bunu takiben birçok ülkede mükellef haklarının açıklanması ve duyurulmasına ilişkin

¹⁰⁶ OECD (2003). Taxpayers’ Rights and Obligations: Practice Note. Centre for Tax Policy and Administration, s. 3. https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf (01.04.2018).

¹⁰⁷ James, S., Murphy, K. & Reinhart, M. (2004). The Taxpayers’ Charter: A Case Study in Tax Administration, <http://www.ctsi.org.au/publications/taxpubs/Murphy.James.JAT.pdf> (25.02.2018).

¹⁰⁸ OECD raporunda belirtilen çoğu ülkenin mükellef hakları bildirgelerinde yer alan temel mükellef hakları şu şekildedir (OECD, 2003, s. 3):

- Bilgilendirilme, yardım alma ve dinlenilme hakkı,
- İtiraz hakkı,
- Doğru olan miktardan daha fazla vergi ödememe hakkı,
- Kesinlik hakkı,
- Özel hayatın korunması hakkı,
- Gizlilik hakkı.

¹⁰⁹ Bentley, D. (2002). Taxpayers’ Rights Definitions and Development, James, S. (Ed.). *Taxation: Critical Perspectives on the World Economy* içinde (301-314). London & New York: Routledge, s. 308-309.

¹¹⁰ Bentley, 2002, s. 309.

¹¹¹ Gerçek, 2006, s. 122.

düzenlemeler hız kazanmıştır. Bu çalışmaların öncülüğünü İngiltere, Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ve Avustralya çekmiştir¹¹². Bunlardan başka pek çok ülke de mükellef hakları ile ilgili bildirge ve beyanname yayımlamaya başlamıştır. Bu bildirgelerin ana amacı ise, mükelleflerin sahip oldukları haklar konusunda bilgi sahibi olmasının sağlanması ve bu hakların korunacağına dair Devletin taahhüt altına girmesidir¹¹³.

Mükellef hakları bildirgeleri “*vergi mükellefine; anayasa, uluslararası sözleşme, yasa ve idari düzenleyici işlemlerde yazılı asli ve tali haklarına ilişkin uygulamalarda, idareden bir şeyi yapmasını veya yapmamasını talep yetkisi veren bildirilerdir*” şeklinde tanımlanabilir¹¹⁴. Bu bildirgelerin, mükelleflere sahip oldukları haklar konusunda bilgi sağlaması ve idarenin bu hakların korunacağı yönündeki kararlılığını vurgulaması açısından etkili bir yöntem olduğu kabul edilebilir¹¹⁵. Ancak mükellef haklarının geçerliliği ve işlevselliği için bu hakların yasal zemine oturtulması gerekmektedir. Aksi durumda düzenlenen metinler yol gösterici olmaktan öteye geçemeyerek kullanılabilirlik açısından etkisiz kalmaktadır¹¹⁶.

Mükellef hakları bildirgeleri, mükelleflerin haklarını ve ödevlerini sade bir dille özetlemeyi ve açıklamayı hedeflemektedir. Böylelikle, bildirgede yer alan bilgilere geniş bir erişim sağlanmaktadır. Her ne kadar bu bildirgeler bir kural niteliği içerse de; ilgili yasalara ilişkin birer rehber niteliğinde olup, yasal bir belge özelliği taşımamaktadır. Mevzuatta yer alan mevcut düzenlemelere ek bir hak veya yükümlülük sağlamamaktadır¹¹⁷. Bazı ülke uygulamalarında mükellef hakları bildirgelerinde önce mükellef haklarına yer verilip ardından mükelleflerin yükümlülüklerinin belirtildiği görülmektedir. Hatta bazılarında yükümlülükler hakları elde etmek için ön koşul olarak kabul edilmiştir¹¹⁸.

Mükellef haklarının korunmasıyla ilgili olarak geliştirilen uygulamalar ve kurumlar, ülkelerin yasama yürütme gelenekleri, kültürleri ve yönetim anlayışlarına bağlı olarak farklılık göstermektedir. Örneğin bu hakların korunması için ABD’de farklı bir yapılanmaya gidilerek “Mükellefin Avukatı İdaresi (Taxpayer Advocate Service)” kurulmuştur. Benzer

¹¹² Gerçek, 2006, s. 124.

¹¹³ Aydın, S. (2006). Mükellef Hak ve Yükümlülüklerindeki Gelişmeler: Mükellef Hakları Bildirgeleri ve Beratları. *Vergi Sorunları Dergisi*, 212, s. 34.

¹¹⁴ Özgenç, A. S. (2007). Mükellef Hakları Bildirgesinin Hukuki Niteliği. *Vergi Dünyası Dergisi*, 305, s. 187.

¹¹⁵ Dönmez, 2010, s. 124.

¹¹⁶ Bozdoğan, M. N. ve Bıyık, G. (2017). Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Aşamada Çözümlemesinde Mükellef Hakları: Ödeme Emrine İtiraz Özelinde Değerlendirilmesi, *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 6(6), s. 18; Gökbel, 2000, s. 11.

¹¹⁷ OECD, 2003, s. 6.

¹¹⁸ Karyağdı, N. (2006). Mükellef Hakları Bildirgesi, *Vergi Dünyası Dergisi*, 295, s. 46.

amaca hizmet etmesi için ülkelerin çoğunda Ombudsman müessesesi hizmet vermektedir. Yine mükellef haklarının korunması amacına yönelik çalışmak için pek çok ülkede Mükellef Birlikleri ve ayrıca Dünya Mükellef Birliği kurulmuştur¹¹⁹.

Türkiye’de de mükellef odaklı yaklaşım sonucu 2006 yılında Mükellef Hakları Bildirgesi yayımlanmıştır¹²⁰. Bu bildirge ile idare ve mükellef arasında çağdaş, samimi ve açık bir iletişim öngörülmektedir¹²¹. Ancak idarenin tek yanlı beyanından ibaret olan bu belgenin bağlayıcılığı yoktur. Yukarıda mükellef hakları bildirgeleri ile ilgili verilen tanımlama Türkiye’deki mevcut bildiriye nitelik ve içerik bakımından karşılamamaktadır. Çünkü hak bütünüleyici bir niteliğe sahip değildir. Bu niteliği ile bildirge, hem hukuk düzenine hem de mükellefin kazanımlarına hiçbir etkisi olmayan temenniler mahiyetinin ötesine geçememektedir¹²². Bu sebeple Türkiye’de ilan edilen bildirgeyi de dikkate alarak yeni bir tanımlama verilecek olursa mükellef hakları bildirgesi, *“vergi idaresinin, vergi mükellefine, uygulamaları ile ilgili taahhütlerini içeren bir duyurudur”*¹²³.

Mükellef odaklı yaklaşım sonucu Gelir İdaresi Başkanlığı, misyon ve vizyonunu mükellef haklarına vurgu yaparak belirlemiştir¹²⁴. Gelir İdaresi Başkanlığı, temel değerlerini ise adalet, çözüm odaklılık, esneklik, etkinlik, güvenilirlik, katılımcılık, saydamlık, sorumluluk bilinci, sürekli gelişim, tarafsızlık, verimlilik, yetkinlik olarak belirtmiştir. Mükellef hakları açısından önemli olan bu değerlerden güvenilirlik ilkesi özellikle vergi mahremiyeti hakkı bakımından ayrı bir önem arz etmektedir.

Türkiye’de mükellef hakları konusunda güncel bir gelişme olarak, 60 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’nin¹²⁵ 8. maddesi ile 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’nin¹²⁶ 238. maddesine eklenmek üzere “Mükellef Hakları Kurulu” düzenlemesi getirilmiştir. Bu düzenlemeye göre, *“Mükellef haklarının korunmasına yönelik temel ilke ve kuralları belirlemek, bu ilke ve kuralların benimsenmesi ve uygulanmasını sağlamak, mükellef haklarına yönelik başvuruları değerlendirmek ve Bakanlığa önerilerde bulunmak üzere Mükellef Hakları Kurulu kurulur”*. Aynı düzenlemede İlgili kurulun

¹¹⁹ Gerçek, 2006, s. 126.

¹²⁰ Türkiye’deki Mükellef Hakları Bildirgesi ile ilgili ayrıntılı bilgi, ikinci bölümde “4.2.6. Mükellef Hakları Bildirgesi” başlığı altında yer almaktadır.

¹²¹ Kayağdı, 2006, s. 46.

¹²² Özgenç, 2007, s. 193.

¹²³ Özgenç, 2007, s. 187.

¹²⁴ https://www.gib.gov.tr/misyon_vizyon (04.03.2018).

¹²⁵ 18.04.2020 tarihli ve 31103 sayılı Resmi Gazete (RG)’de yayımlanmıştır.

¹²⁶ 10.07.2018 tarihli ve 30474 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

oluşumu, üyelerin seçimi, görevlendirilmesi ve görev süreleri ile çalışma usul ve esaslarının yönetmelikle düzenleneceği belirtilmiştir. Görüldüğü gibi, Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde böyle bir kurulun oluşturulması, mükellef hakları konusunda atılan önemli bir adımdır. Bundan sonra da idarenin mükellef hakları konusundaki gelişmelere kayıtsız kalmayacağını göstermektedir.

Türkiye’de mükellef hakları ile ilgili diğer düzenlemeler Kıta Avrupası hukuk sisteminde olduğu gibi ayrıntılı şekilde düzenlenmiş ve sıkı kurallara bağlanmıştır. Bu sebeple bu düzenlemeler genel olarak anayasal düzeyde ve vergi kanunlarında yer almaktadır. Ancak mükelleflere tanınan haklar her ne kadar çağdaş ülkedeki haklarla benzerlik gösterse de mevzuatımızda ayrı ve sistematik bir düzenleme bulunmamaktadır¹²⁷. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda¹²⁸ (VUK) mükellef haklarının yer aldığı ayrı bir bölümün bulunmasına yönelik düzenlemelerin yapılması gerektiği sıklıkla ifade edilmektedir¹²⁹. Ayrıca Türkiye’de sadece vergilendirme alanıyla sınırlı olarak mükelleflerin başvurabileceği bir “kamu denetçiliği” kurumunun oluşturulması da önerilmektedir¹³⁰.

2.3. Mükellef Hakları Sınıflandırması

Mükellef haklarının sınıflandırılması, karmaşık hukuk sistemi içerisinde mükelleflerin işlerini kolaylaştırmak ve onların vergiye uyumlarını sağlamak açısından etkilidir. Sistematik şekilde çalışmalar yapılabilmesi ve mükelleflerin haklarını daha iyi inceleyip anlayabilmeleri açısından da sınıflandırma yapmak oldukça önemlidir¹³¹.

Mükellef haklarıyla ilgili birçok yönden sınıflandırma yapılabilir. Ancak, genelde mükellef hakları genel haklar ve özel haklar olmak üzere iki grupta sınıflandırılır. Öncelikli olarak genel haklar, vergi kanunları ve işleyişle ilgili mükelleflerin beklediği doğruluk ve etkinlikle ilgilidir. Özel haklar ise, vergi kanunlarının uygulanmasından doğan vergisel işlemlerle ilgilidir¹³².

¹²⁷ Gerçek, 2006, s. 126.

¹²⁸ 04.01.1961 tarihinde kabul edilmiş ve 10.01.1961 tarihli, 10703 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

¹²⁹ Karataş Durmuş, N. (2017). Ticari Sırların ve Kişisel Verilerin Korunması Kapsamında Vergi Mahremiyeti. *TAAD*, 31, s. 406.

¹³⁰ Bakar, F. ve Gerçek, A. (2012). Türkiye’de Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Bir Vergi Ombudsmanı Önerisi. *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 8(92), s. 22; Egeli, H. ve Dağ, M. (2012). Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 163, s. 142.

¹³¹ Gerçek ve diğerleri, 2015, s. 69.

¹³² Egeli ve Dağ, 2012, s. 133.

2.3.1. Genel Mükellef Hakları

Genel mükellef hakları, tüm mükelleflerin sadece tek bir vergisel işlem dolayısıyla elde ettiği haklar değil de, sadece mükellef olmaktan kazandığı haklar olarak anlaşılmalıdır. Bu haklar arasında mükellefe göre değişen bir ayrım ve hiyerarşi söz konusu değildir¹³³.

Bu tür haklar, uluslararası ilkelerden, anayasadan ve vergi hukukunun özünden kaynaklanan temel haklardan oluşmaktadır¹³⁴. OECD de yaptığı çalışmalarda bu hakların ülke mevzuatlarında öncelikle korunduğunu belirtmiştir¹³⁵. Aslında bu hakların temelinde mükellef değil de birey vardır. Adil yargılanma hakkı, özel hayatın gizliliği, bilgi edinme hakkı, temsilci kullanma hakkı bu tür haklardandır.

2.3.1.1. Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı

Sosyal hukuk devletin gereği olarak, vergileme işlemleri sırasında devlete göre nispeten güçsüz durumda olan mükelleflerin korunması gerekmektedir. Devletin zaten karşılıksız ve zora dayalı olarak aldığı vergileri toplarken bir de mükelleflere karşı taraflı, tutarsız ve saygısız bir tavır ortaya koyması hem hukukun temel ilkeleriyle bağdaşmaz hem de mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarını olumsuz etkiler.

Vergilemede adalet ve eşitlik ilkesi, sadece vergilerin hesaplanması bakımından değil, diğer vergisel işlemler sırasında da gözetilerek, mükellefler arasında ayrım yapılmamasını gerektirir. Hukukun en temel ilkelerinden olan “eşitlik ilkesi” adaleti sağlamak için uygulanan temel mihenk taşlarından biridir. Hukuk kuralları insanları ve olayları sınıflandırarak bunlara karşı ortak uygulama getiren standartlardan meydana gelir¹³⁶. Kime nasıl bir uygulama yapılacağı önceden belirlenmiş kurallara göre şekillenir. Anayasa’nın¹³⁷ 10. maddesinde de eşitliğe vurgu yapılmıştır. Bu anayasal hükümle idare gerçekleştirdiği eylem ve işlemlerinde eşitlik ilkesini gözetmek durumundadır.

Vergilendirmede eşitlik de eşitlik ilkesi sınırları içerisinde değerlendirilmelidir¹³⁸. Eşitlik ilkesi, bu ilkedен faydalananlar bakımından eşit işlem görmeyi ve ayrım gözetilmemesini isteme hakkı doğururken aynı zamanda devlet organları açısından da

¹³³ Egeli ve Dağ, 2012, s. 133.

¹³⁴ Gerçek ve diğerleri, 2015, s. 70.

¹³⁵ Gerçek ve diğerleri, 2015, s. 70.

¹³⁶ Güriz, A. (2008). *Adalet Kavramı*. (3. Baskı). Ankara: Türkiye Felsefe Kurumu, s. 15.

¹³⁷ 7.11.1982 tarihinde kabul edilmiş ve 9.11.1982 tarihli, 17863 sayılı mükerrer RG’de yayımlanmıştır.

¹³⁸ Ateş, L. (2006). *Vergilendirmede Eşitlik*. İstanbul: Derin Yayınları, s. 4.

anayasal bir buyruk, devlet yönetimine egemen bir temel ilke niteliğindedir¹³⁹. Bu sebeple herkes, kamu gücünü kullanarak işlem tesis edenlerden kendilerine farklı özellikleri sebebiyle ayırım yapmadan muamele göstermelerini bekleme hakkına sahiptir. Kanun uygulayıcılar da bu hakka saygı göstermek zorundadır. Vergileme alanında da bu ilke, vergi mükelleflerine farklı vergisel uygulama yapılmaması noktasında kendini göstermektedir.

Eşit olmayanların aynı muameleyi görmemeleri anlamına gelen dikey eşitlik ise vergi ödemede kendini göstermektedir. Anayasa’da yer bulan mali güç ilkesi gereği az kazananlardan az, çok kazananlardan çok vergi almayı amaçlayan artan oranlı vergi tarifesiyile dikey eşitlik de sağlanmış olmaktadır.

Saygılı hizmet alma hakkı kapsamında da vergi idaresi çalışanlarının mükelleflere karşı nezaket kurallarına yakışır şekilde saygılı davranmaları, kendilerine verilen yetkileri hoşgörü ve iyi niyet çerçevesi içinde kullanmaları gerekmektedir. Vergilerin hesaplanması sırasında mükelleflerin özel durumlarının da göz önünde bulundurulması oldukça önemlidir. Ayrıca yine bu hak gereği, mükelleflerin karşılaştıkları sorunların çözümünde ve yardım taleplerinde de hızlı ve adil bir geri dönüş sağlanmalıdır¹⁴⁰. Mesleki ve nazik muamele etme konusunda her ne kadar özel bir hüküm bulunmasa da, kamu görevlilerinin görevlerini yaparken mesleki kurallara uymaları ve ilgili kişilere nazik ve yardımcı olmaları asli görevleri arasındadır. Mükelleflerin çoğu devlete karşılıksız bir ödemede bulunduklarını düşünerek hareket ettikleri için, çalışanların bu psikolojik durumu dikkate alıp iyi muamele göstermeleri devlet ve mükellef ilişkileri açısından önemlidir¹⁴¹.

2.3.1.2. Bilgi Alma Hakkı

Bilgi edinme hakkı, yönetimde açıklık ve şeffaflık ile birlikte yeni kamu yönetimi anlayışında yer bulmuş bir kavramdır. İdari kararlar halk tarafından iyi bir şekilde anlaşıldığı sürece amacına ulaşır ve daha iyi kabul görür. Bu sebeple aslında kamu idareleri için “bilgi verme” bir ödev, “bilgi alma” da halkın idareye karşı kullanabileceği bir hak niteliğindedir¹⁴². Bu hak, Türkiye’de de 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu¹⁴³ (BEHK) ile birlikte mevzuatımıza girmiştir. Böylelikle, kişiler kamu kurum ve kuruluşlarından bilgi talep edebilme hakkına sahip olmuştur. Bu hak ile birlikte, demokratikleşme yolunda da

¹³⁹ Özbudun, E. (2014). *Türk Anayasa Hukuku*. (15. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları, s. 156.

¹⁴⁰ Egeli ve Dağ, 2012, s. 133.

¹⁴¹ Öner, E. (2006). Mükellef Hakları-II, *Yaklaşım Dergisi*, 157, Ocak, www.yaklasim.com (25.03.2018).

¹⁴² Dönmez, 2010, s. 127.

¹⁴³ 9.10.2003 tarihinde kabul edilmiş ve 24.10.2003 tarihli, 25269 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

büyük bir adım atılmıştır.

Vergileme alanı geniş bir mevzuatı kapsamasından ve içinde oldukça teknik konuyu barındırmasından dolayı mükelleflerin sık sık tereddüte düştüğü alanlardan birisidir. Dolayısıyla vergi yükümlülükleri diğer kamu kurum ve kuruluşlarında olduğu gibi vergisel konularda da merak ettikleri veya yanılacaklarını düşündükleri konular hakkında idareden bilgi isteyebilirler.

Bilgi alma hakkının iki yönü bulunmaktadır. İlki, mükelleflerin genel vergileme ile ilgili işlem ve düzenlemeler hakkında güncel bilgi edinme hakkıdır. İkincisi ise, mükelleflerin gereksinim duydukları özel durumlar ile ilgili bilgi talebinde bulunmaları halinde kendilerine bilgi verilmesidir¹⁴⁴.

Bilgi edinme hakkı kapsamında mükellefler, vergi sisteminin işleyişi, vergilerin tarhiyatı ve kendi haklarını da ilgilendiren pek çok konuda bilgilendirilme haklarını kullanabilirler¹⁴⁵. Bu kapsamda, ne yapmaları gerektiği, hak ve menfaatleri için nasıl davranmalarının daha uygun olduğu ve bu davranışların muhtemel sonuçları hakkında ayrıntılı bilgi isteyebilirler. Bu husus özellikle mali müşavir veya avukatı bulunmayan mükellefler yönünden daha büyük önem arz etmektedir¹⁴⁶. Ayrıca mükellefler, bu hakka dayalı olarak, vergi idaresinde bulunan kendileriyle ilgili olan bilgileri talep edip, yanlışlık varsa düzeltilmesini de isteyebilirler¹⁴⁷.

Vergileme alanı özellikle devletin menfaatini gözetilen bir alan olduğu için bilgi edinme hakkı kapsamında bazı tereddütler yaşanabilmektedir. Özellikle mahremiyet hakkı ve bilgi edinme hakkının çatışmasından kaynaklanan sorunlar gündeme gelmektedir. Bu konuya ilerleyen bölümlerde yer verileceğinden burada değinilmeyecektir.

2.3.1.3. Belirlilik Hakkı

Vergileme işlemi kişilerin maddi durumlarını oldukça yakından ilgilendirdiği için alacakları ticari ve mali kararları da etkiler. Bu sebeple kişiler yapacakları planlamalarda vergi ile ilgili mevzuatta ve uygulamalarda değişiklik yapılmayacağını bilmek isterler. Mükelleflerin yatırım kararlarını etkileyecek bu belirlilik beklentisi vergi hukukundaki

¹⁴⁴ Gerçek, 2012, s. 109.

¹⁴⁵ Gerçek, 2012, s. 128.

¹⁴⁶ Öner, E. (2005). Mükellef Hakları-I, *Yaklaşım Dergisi*, 156, Aralık, www.yaklasim.com (04.03.2018).

¹⁴⁷ Egeli ve Dağ, 2012, s. 133.

istikrar ilkesi ile ilgilidir.

Vergilemede istikrar ilkesi, vergi kanunlarının ve düzenleyici işlemlerin gelişigüzel, olur olmaz sebeplerle ve rastgele zamanlarda değiştirilmemesi anlamına gelmektedir. Yani bu ilke, mevcut mevzuatın hiç değiştirilmemesini değil, yapılacak değişikliklerin belli bir plan ve program dahilinde olmasını öngörür¹⁴⁸. Vergileme alanındaki istikrarsızlık, vergi ile ilgili kurum ve işlemlerin belli ve herkes tarafından anlaşılır şekilde olması anlamına gelen belirlilik ilkesini olumsuz etkileyebilir¹⁴⁹.

Vergilemede belirlilik ilkesi, vergilerin miktarlarının, tarh ve tahsil zamanlarının ve biçimlerinin hem idare hem de kişiler yönünden belli ve kesin olmasını ifade etmektedir. Bu ilke, bir yandan mükelleflerin hukuki güvenliğini gözetirken diğer yandan vergi idaresi açısından da istikrarı sağlamaktadır¹⁵⁰.

Belirlilik ilkesinden doğan mükelleflerin belirlilik isteme hakkı; vergileme ile ilgili kuralların yayımlanması, kuralların anlaşılır olmasını ve geriye yürümemesi, karşıt kuralların birlikte bulunmaması, verginin doğru miktardan fazlasının ödenmemesi haklarını da kapsamaktadır¹⁵¹.

Karşılıksız olarak alınan ve mükellefler üzerinde zaten psikolojik bir yük oluşturan vergilerin ne üzerinden, ne zaman, hangi esaslara göre ve ne kadar alınacağını bilmesi mükelleflerin haklarının korunması açısından oldukça önemlidir¹⁵².

2.3.1.4. Başvuru Hakkı

Hak arama özgürlüğü ve idarenin yargı denetimine tabi olması hukuk devleti ilkesinin vazgeçilemez esaslarından biridir¹⁵³. Mükellefler vergisel işlemlere ve vergi idaresi tarafından uygulanan bireysel işlemlere ve kararlara karşı müracaat etme hakkına sahiptir¹⁵⁴. Mükellefler bu haklarını üç farklı şekilde kullanabilirler. Bunlardan ilki, mükelleflerin kendileri için vergileme açısından sonuç doğuracak bir işlem yapılmasını veya durum

¹⁴⁸ Şenyüz, D. (1993). Vergilemede İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı. *İ. Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Prof. Dr. Bedi N. Feyzioğlu'na Armağan*, s. 209.

¹⁴⁹ Saraçoğlu, F. (2005). Vergilemede İstikrarsızlığın İstikrarı: Yürürlüğe Girmeden Değişen Kanunlar. *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 6, s. 1545.

¹⁵⁰ Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2017). *Vergi Hukuku*. (26. Bası). Ankara: Turhan Kitabevi, s. 48.

¹⁵¹ Gökbel, 2000, s. 55-59.

¹⁵² Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2015, s. 122.

¹⁵³ Dönmez, 2010, s. 131.

¹⁵⁴ Egeli ve Dağ, 2012, s. 133.

tespitinde bulunulmasını istemesidir. İkincisi, uyuşmazlığın idari aşamada çözümü için yapılan başvurudur. Bu kapsamda itiraz, şikâyet veya kamu denetçisine başvurma yoluna gidebilirler. Üçüncü olarak ise, uyuşmazlığın çözümü için yargı yoluna başvurulmasıdır. Eğer temel hak ve özgürlüklerin ihlali iddiası varsa Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda da bulunma hakları mevcuttur¹⁵⁵.

İdari yollara başvurma hakkı, mükellef ile idare arasındaki uyuşmazlığı karşılıklı anlaşarak veya idari denetim ilkeleri gereğince sona erdiren barışçıl yöntemlerden oluşmaktadır. Mükellefler, şikâyet, uzlaşma, hataların düzeltilmesini isteme veya cezalarda indirim yollarına başvurarak aradaki uyuşmazlığın barışçıl şekilde çözüme kavuşturulmasını isteyebilir¹⁵⁶.

Vergi yargılamasında, yargı organlarınca idarenin denetimi gerçekleştirilip vergilendirme işlemlerinin hukuk devleti ilkesine uygunluğu sağlanmaktadır. Vergi hukukunun diğer dallarında olduğu gibi vergi yargılamasında da taraflar arasındaki menfaatler dengesi gözetilerek mükellefler vergi idaresi karşısında korunmaktadır¹⁵⁷.

2.3.1.5. Temsilci Kullanma Hakkı

Vergi hukukunda küçüklerin, kısıtlıların, tüzel kişilerin ve tüzel kişiliği olmayan kuruluşların vergisel ödevlerin yerine getirilmesi bakımından vergi dairesine muhatap tutulan kişiler kanuni temsilcilerdir¹⁵⁸. Ancak mükelleflerin kendi belirledikleri kişiler tarafından temsil edilmeleri de mümkündür. Temsilde, temsil olunanın bir kimseye tek taraflı hukuki işlemle yetki vermesi söz konusudur. Temsilcinin, temsil edilenin işlerini yapma zorunluluğu bulunmamaktadır. Vekâlette ise, iki taraflı bir işlemle vekil hizmeti yerine getirmeyi taahhüt etmiş olmaktadır. Vergi hukukunda iradi temsile ilişkin bir hüküm bulunmamasına rağmen herhangi bir yasak da söz konusu değildir¹⁵⁹. Ancak, iradi temsilcinin temsile yetkili olduğunun ispatı bakımından yetkinin yazıya bağlı olması önemlidir. Bu sebeple verilen vekâletnamenin noter tarafından düzenlenmesi ve vergi işlemleriyle ilgili özel yetki verildiğinin ayrıca belirtilmesi gerekmektedir¹⁶⁰.

¹⁵⁵ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2015, s. 122.

¹⁵⁶ Gerçek ve diğerleri, 2015, s. 76.

¹⁵⁷ Karakoç, 2017, s. 595.

¹⁵⁸ Karakoç, 2017, s. 157.

¹⁵⁹ Karakoç, 2017, s. 158.

¹⁶⁰ Gerçek, 2012, s. 112.

Görüldüğü gibi, mükellefler vergi idaresiyle olan ilişkilerinde bizzat kendileri rol oynayabilecekleri gibi bir temsilci aracılığıyla da kendilerini temsil ettirebilme hakkına sahiptirler. Genelde temsilci olarak, avukat, mali müşavir, veya vergi idaresi tarafından yetki verilen kişiler görev yapmaktadır¹⁶¹.

Mükellefler tebligat kabul etme, uzlaşma, hataların düzeltilmesi, vergi alacağına ilişkin iade, mahsup ve takas başvurularında bulunma, beyanname verme gibi işleri temsilci aracılığıyla yapabilirler¹⁶².

2.3.1.6. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı

Özel hayat, kişilerin davranışlarının yasaların ihlal edilmemesi şartıyla kamudan ayrı tutulan ve kendi özgür ilişkilerine bırakılan alandır¹⁶³. Kişilerin özel hayatı, aile hayatları, konutlarını ve haberleşmelerini kapsamaktadır. Bu sebeple bunların korunması amacıyla konut dokunulmazlığı ve haberleşme özgürlüğü kavramları önem kazanmıştır¹⁶⁴.

Özel hayatın gizliliği, Anayasa'nın 20. maddesiyle güvence altına alınmıştır. Yine Anayasa'nın 21. maddesinde yer alan konut dokunulmazlığı ve 22. maddesinde yer alan haberleşme özgürlüğü başlıklı hükümler de özel hayatın gizliliğini korumaya yöneliktir.

Kişinin özel yaşamına rızası olmaksızın yapılacak her türlü müdahale yasalara aykırıdır. Ancak, mağdurun rızası, kamu yararının bulunması, kanunun verdiği yetkiler gibi sebeplerle bu aykırılık ortadan kalkabilmektedir¹⁶⁵.

Vergileme alanında gerçekleştirilen işlemler ve uygulamaların pek çoğunda özel hayata müdahale söz konusudur. Özellikle vergi denetim yolları bu müdahaleye oldukça açıktır. Bilgi toplama, yoklama ve inceleme müesseseleri vergi ödevi ile daha sıkı bir ilişkide oluğu için daha az kısıtlayıcı bir etki yaratsa da, arama müessesesi ile mükellefin vergilemeyle ilgili olmayan kişisel verilerine ulaşmak oldukça kolaydır¹⁶⁶. Birçok ülkede de uygulama alanı bulan ve mükellefin gizlilik alanı ile ilgili olarak evinde veya işyerinde yapılan incelemeler, araştırmalar, el koymalar ve aramalar mükellef tarafından ödenecek

¹⁶¹ Gerçek, 2006, s. 131.

¹⁶² Karakoç, 2017, s. 158.

¹⁶³ Løkke, E. (2018). *Mahremiyet Dijital Toplumda Özel Hayat* (Çev. Başak, D.). İstanbul: Koç Üniversitesi Yayınları: 168, s. 19.

¹⁶⁴ Gökbil, 2000, s. 50.

¹⁶⁵ Aydın, 2006, s. 26.

¹⁶⁶ Ömercioğlu, A. (2016b). Vergi Denetim Müesseseleri Açısından Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar, *AÜHFD*, 65(4), s. 2302.

olan verginin doğruluğunu tespit etmek amacıyla yapılır¹⁶⁷. İdareye yasalar tarafından tanınan bu geniş yetkiler, bilgilerin elde edilmesi ya da mükellefin üzerinde işyerinde evinde yapılan araştırmalar ve incelemeler bakımından bir takım sınırlamalar gerektirir. Bu sınırlamalara gerek duyulmasının sebebi ise pek çok ülkede bildirgeler sayesinde duyurulan özel hayatın gizliliğinin korunmasına ilişkin mükellef haklarıdır. Bu da mükellef hakları aracılığıyla, demokrasi kültürü ile yönetilen ülkelerde toplumun bireye vermiş olduğu önemi gösterir¹⁶⁸. Vergi idaresinin sahip olduğu bu geniş yetkiler, bir sınırlama getirilmediği takdirde, mükelleflerin özel hayat sınırları içerisinde kalması gereken hususların ortaya dökülmesine sebep olabilir¹⁶⁹.

Özel hayatın gizliliği gereği, mükellefler vergi idaresinin gereksiz ve ölçsüz müdahalelerle özel hayatlarına müdahale edilmemesini isteme hakkına sahiptir. Bu da mükelleflerin evinde makûl olmayan ve şüphe doğurmayan sebeplerle arama yapılmamasını ve verginin gerçek miktarını belirlemek için ilgisiz bilgilerin istenmesinden kaçınmayı gerektirir¹⁷⁰. Özel hayata yapılan müdahaleler hakkın özüne dokunulmadan, mevzuattan doğan sebeplerle, Anayasaya, demokratik toplum ilkelerine aykırı olmayacak şekilde ve ölçülülük kriterine uygun olarak yapılmalıdır¹⁷¹.

2.3.1.7. Mahremiyet Hakkı

Vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili görevli olanlar, bu görevlerini yerine getirirken mükellefler hakkında çok önemli bilgilere ulaşabilmektedirler. Bu bilgileri, bir menfaat karşılığı ya da menfaat olmaksızın açıklanması veya başkalarına aktarılması, hukuki güvenlik ilkesini zedeleyerek, kamu düzenini olumsuz etkiler¹⁷². Mükelleflerden veya diğer kişilerden elde edilen bilgiler mükelleflerin özel hayatı ve işleri ile ilgili veya onların sırlarına ilişkin olup bunların başkaları tarafından öğrenilmesi onların gizlilik alanına müdahale niteliği taşır¹⁷³.

Devlet, mükellefin öğrenilen sırlarının başkalarına açıklanmayacağını vergi mahremiyeti ile garanti etmiş bulunmaktadır. Vergi mahremiyeti, vergileme işiyle

¹⁶⁷ Aydın, 2006, s. 27.

¹⁶⁸ Aydın, 2006, s. 27.

¹⁶⁹ Dönmez, 2010, s. 128.

¹⁷⁰ Gerçek, 2006, s. 131.

¹⁷¹ Şarman, C. (2011). Vergilendirme ve Özel Hayatın Gizliliği. *Vergi Dünyası Dergisi*, 355, s. 207.

¹⁷² Ünal, N. A. (2004). Türk Vergi Hukuku'nda Vergi Mahremiyeti Esası. *Yaklaşım Dergisi*, 133, Ocak, www.yaklasim.com (16.04.2018).

¹⁷³ Aydın, 2006, s. 27.

uğraşanların görevleri dolayısıyla öğrendikleri bilgileri ifşa etmemelerini veya kendi ya da başkalarının yararına kullanmamalarını ifade eder. Böylelikle mükellefin devlete olan güvenini artırarak vergileme sürecinin daha sağlıklı işlemesine katkı sağlar¹⁷⁴.

Mükellefler vergi mahremiyetiyle, bizzat kendilerinin verdiği ya da vergi idaresi tarafından başka şekillerde edinilen özel ya da iş hayatına ilişkin bilgilerin gizli kalmasını isteme hakkına sahiptir¹⁷⁵. Vergi idaresi tarafından elde edilen bilgilerin gizli kalması gerektiği hususunda ülkelerin çoğunda yasal düzenleme bulunmaktadır. Bu hükümlere aykırı davranılması halinde ise cezai müeyyide uygulanır¹⁷⁶.

Çalışma konumuzun da temelini oluşturan mahremiyet hakkının ayrıntılı açıklamalarına ilerleyen başlıklarda değinilecektir.

2.3.2. Özel Mükellef Hakları

Vergi kanunlarının uygulanması sırasında ortaya çıkan özel durum ve işlemlere ilişkin olarak ülkelerin mevzuatına göre başvuru ve uygulama prosedürü değişebilen bazı uygulamalar söz konusudur. Sadece ilgili durumdaki mükelleflerin yararlanabileceği bu uygulamalar, mükelleflerin özel haklarını oluşturmaktadır¹⁷⁷. Mükellefin özel hakları; tarh ve tahsil aşamasındaki hakları, vergi denetimi sırasındaki hakları ve vergi ihtilaflarının çözümü sırasındaki haklar olmak üzere üç başlık altında incelenebilir.

2.3.2.1. Tarh ve Tahsil Aşamasındaki Haklar

Birçok çağdaş vergi sisteminde olduğu gibi Türk vergi sisteminde de esas olan tarhiyat, beyan esasına göre yapılan tarhiyattır. Mükellefler kendi beyanlarına dayanarak işlem yapıldığı için esasında bu tarhiyat işlemine karşı dava açamazlar. Sadece, VUK'un 27/3. maddesi gereği beyanname ihtirazi kayıtla verilmişse buna karşı dava açılabilir. Yani mükellefin bu şekilde dava açma hakkı vardır¹⁷⁸.

Beyana dayalı vergilerde, mükellefler işlemiş oldukları ve vergi kaybına yol açacak suçlardan dolayı eğer pişmanlık duyarlarsa, şartları da olduğu takdirde cezalardan kurtulabilirler. VUK'un 371. maddesinde düzenlenen pişmanlık ve ıslah hakkına göre,

¹⁷⁴ Ünal, 2004.

¹⁷⁵ Aydın, 2006, s. 27.

¹⁷⁶ Aydın, 2006, s. 36.

¹⁷⁷ Gerçek ve diğerleri, 2015, s. 85.

¹⁷⁸ Egeli ve Dağ, 2012, s. 139.

mükellefler yetkili makamlara kendiliğinden dilekçe ile başvurmaları gerekmektedir. Pişmanlık ve ıslah, mükellefleri kanunların sert hükümleri karşısında çaresiz ve güç durumda bırakmaktan korumaktadır. Ayrıca mükelleflere tanınan bu hak, mükellefle vergi idaresini birbirine yaklaştırarak vergiye karşı direncin yıkılmasında etkili olur. Burada mükellefin iyi niyeti korunarak ceza alması önlenmektedir¹⁷⁹.

Mükellefler vergi kanunlarına göre hesaplanmış vergi tutarını ödemekle yükümlüdür. Ne daha fazlasını, ne de daha azını ödeyebilirler. Eğer fazla ödenen bir vergi söz konusuysa mükellefin bunu geri isteme hakkı vardır. Bunun için gerekli incelemeler yapılır ve kanunların emrettiği şekliyle faiziyle mükellefe geri ödenir¹⁸⁰. Böyle bir hakkı olduğunu bilen mükellef vergi ödeme konusunda daha gönüllü olacaktır.

Tahsil aşamasında, bazen mükellef vergi borcunu ödemekte zor duruma düşebilir. Bu durumda borcun ödenmesinin bir süre ertelenerek mükellefe kolaylık sağlanması mükellef ile idare arasındaki ilişkileri dengeler. Ayrıca iyiniyetli mükellefin vergi ödeyebilme yeteneği korunmuş olur¹⁸¹. Bu nedenle 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un¹⁸² 48. maddesinde “*tecil*” uygulamasına yer verilmiştir. Mükellef bu tecil hakkıyla, kamu borcunun vadesinde ödenmesi veya haczedilmesi ya da haczedilen malların paraya çevrilmesi kamu borçlusunu zor duruma düşürecekse borçlu tarafından yazıyla talep edilmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla 36 aya kadar faiz alınarak erteleme isteyebilmektedir.

Doğal afetler sebebiyle varlıkları ciddi zarara uğrayanlar için de kolaylıklar sağlanmıştır. Terkin hakkı bu kolaylıklardan biridir. Buna göre, yangın, yer sarsıntısı, su basması, kuraklık, don, zararlı hayvan istilası gibi afetler nedeniyle zarar gören ve varlıklarının en az üçte birini kaybedenlerin, bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynaklarıyla ilgili olan vergi borcu ve cezaları Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından zararla orantılı olarak terkin edilir¹⁸³. Görüldüğü gibi afetler nedeniyle zor durumda kalanlar karşısında devlet, kamu alacağı konusunda ısrarcı olmamaktadır.

¹⁷⁹ Karakoç, 2017, s. 454.

¹⁸⁰ Gerçek, 2006, s. 143.

¹⁸¹ Karakoç, 2017, s. 531.

¹⁸² 21.07.1953 tarihinde kabul edilmiş ve 28.07.1953 tarihli, 8469 sayılı RG’de yayımlanmıştır. Çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde bu Kanun kısaca “6183 sayılı Kanun” olarak ifade edilecektir.

¹⁸³ Doğal afetler sebebiyle terkin uygulaması VUK kapsamında olmayan kamu alacakları için 6183 sayılı Kanun’un 105. maddesi gereği, kısmen veya tamamen Cumhurbaşkanı kararı ile gerçekleşir.

2.3.2.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü Sırasında Haklar

Vergileme işlemi doğası gereği mükellefler açısından gönülsüz bir ilişkiye dayandığı için vergilemenin her aşamasında idareyle mükellef arasında uyuşmazlık çıkabilir. Bu uyuşmazlıkların kaynağı mükellefler olabileceği gibi idare de olabilir. Vergi idaresi vergisel işlemler sırasında hataya düşebilir. Mükellefin idareye başvurarak yapılan bu hatanın düzeltilmesini isteme hakkı vardır. Düzeltme isteme hakkı, vergi idaresini işlemleri yaparken düzgün ve adil olmaya sevk ederek vergi mükelleflerinin fazla vergi veya ceza ödemelerini engeller. Dolayısıyla bu hak mükellefi korumaya yönelik idari bir başvuru hakkıdır¹⁸⁴. Vergi hatalarında, düzeltme talepleri reddedilen mükelleflerin şikâyetle bulunma hakları da vardır. VUK'un şikâyet yolu ile başvuru başlıklı 124. maddesinde, vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra, yaptıkları düzeltme talebi ret olunanlar, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na şikâyetle bulunabilirler. Ancak bu hakkı kullanabilmek için madde metninden de anlaşıldığı gibi öncelikle dava açma süresinin geçmiş olması gerekir ve idare düzeltme talebine olumsuz yanıt vermiş olmalıdır.

İhtilafların idari yolla çözümünde önemli haklardan biri de “uzlaşma talep etme” hakkıdır. Uzlaşmayla mükellef yargı yolundaki uzun süreçlerle oyalanmamakta ve idareyle yüz yüze muhatap olmaktadır. Ayrıca vergi idaresi açısından da vergi alacağının hazineye giriş süreci kısaltılmaktadır¹⁸⁵. Uzlaşma kapsamında mükellef ve idare birlikte pazarlığa oturmaktadır. Uzlaşma hakkı her ne kadar idareye keyfilik sağladığı gerekçeleriyle eleştirilse de, bu hakkın uygulanmasının nedenlerinden biri de mükellef yanlı olması ve mükellef psikolojisini olumlu etkilemesidir¹⁸⁶.

Mükelleflerle idare arasında yargıya başvurmadan gidilebilecek bir başka müessese de cezalarda indirim hakkıdır. VUK'un 376. maddesine göre, mükellef veya sorumlu dava açma süresi içinde vergi dairesine başvurarak, vergi cezalarını vadesinde veya teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içerisinde ödeyeceğini bildirirse cezalarında indirimle gidilir. Bu hükümle vergi uyuşmazlıklarının azaltılması ve verginin ve cezanın hazineye giriş süresini kısaltması amaçlanmıştır¹⁸⁷.

¹⁸⁴ Aslan, İ. Ö. (2006). *Vergi Yükümlüsünün Hakları: Katalog Tasarımı*. Yayımlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, s. 161.

¹⁸⁵ Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2017, s. 174.

¹⁸⁶ Karakoç, 2017, s. 544.

¹⁸⁷ Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2017, s. 224.

Uzlaşma ve cezalarda indirim müesseselerinin her ikisi de idare ile mükellef arasında ortaya çıkan anlaşmazlıkları, yargı yoluna gitmeden vergi idaresinin alacağına bir bölümünden vazgeçmesi suretiyle idari aşamada çözmeyi amaçlasa da; aralarında bazı farklar bulunmaktadır. Öncelikle uzlaşma, tarhiyat öncesi ve sonrasında vergi aslı ve cezaları için söz konusu olabiliyorken, cezalarda indirim sadece tarhiyat aşamasında bazı vergi cezalarında uygulanabilmektedir. Ayrıca uzlaşmada taraflar arasında bir pazarlık söz konusudur. Cezalarda indirim müessesesinde ise yapılacak indirim oranı kanunda belirtilmiştir¹⁸⁸.

2.3.2.3. Vergi Denetimi Sırasındaki Haklar

Beyana dayalı vergi sisteminin bir sonucu olarak, vergi denetimi devlet açısından oldukça önemlidir. Mükellefin beyanlarının doğruluğunun araştırılması, verginin devlet kasasına, zamanında ve eksiksiz olarak girebilmesi için etkin bir denetim yolu şarttır.

Vergi denetimleri sırasında mükelleflerin defter belge ibraz etme, bilgi verme, yardımcı olma gibi yükümlülükleri söz konusudur. Ancak aynı zamanda bu denetimler sırasında mükelleflerin bir takım hakları da mevcuttur. Vergi idaresi bu hakları gözetmek zorundadır. Vergi denetimleri sırasında, mükellef yükümlülüklerini yerine getirip denetim elemanları da mükellefin haklarını gözettiği sürece etkin bir işbirliği sağlanmış olur. Aksi halde, mükellefle denetim elemanı arasındaki çatışma devletle mükellef arasındaki güvene de zarar verir.

Vergi denetimi sırasındaki müdahaleler, özellikle insan haklarıyla da yakından ilgilidir. Vergi denetimi sırasında başvuru yollarından biri olan “arama” kişi hak ve özgürlüklerine müdahale anlamı da taşımaktadır. Bu sebeple arama yöntemi genelde insan haklarına, özelde ise mükellef haklarına müdahale edici niteliktedir¹⁸⁹. Özellikle vergi denetim yollarından olan arama ve vergi incelemesi sırasında, arama veya incelemeyi yapan elemanlardan uyulmasını isteyeceği haklar da mevcuttur. Çünkü inceleme sırasında mükelleflerin en gizli sırlarına kadar ulaşıp defter ve belgelerine de el konulması imkânı söz konusudur.

¹⁸⁸ Uzlaşma ve cezalarda indirim müesseselerinin arasındaki farklar konusunda daha geniş bilgi için bkz. Karakoç, Y. (2014). Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16 (Özel Sayı-Prof. Dr. Hakan Pekcanitez’e Armağan), s. 3652-3653.

¹⁸⁹ Tosun, A. N. ve Özden, E. (2014). Vergi Denetiminde Arama Yönteminin Mükellef Hakları Yönünden Değerlendirilmesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Yaklaşımı ve Türkiye Örneği. *Maliye Dergisi*, 166, s. 287.

İdare tarafından mükellef odaklı yaklaşım çerçevesinde bir takım yayınlar çıkarılmaktadır. Vergi inceleme sürecinde mükellefin sahip olduğu haklara ilişkin, Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından çıkarılan “*Vergi İncelemelerinde Mükellef Hak ve Yükümlülükleri*” başlıklı bir yayın¹⁹⁰ mevcuttur. Burada yer alan haklar şöyle sıralanabilir:

- Vergi inceleme elemanının kimliğini görme hakkı,
- İnceleme konusunu ve kapsamını öğrenme hakkı,
- İncelemenin mükellefin işyerinde yapılmasını isteme hakkı,
- Defter ve belgeleri ibraz etmek için ek süre isteme hakkı,
- İşyerinde yapılan incelemelerin resmi mesai saatleri dışında yapılmamasını isteme hakkı,
- İncelemenin işyerindeki faaliyeti engellememesini isteme hakkı,
- El konulmuş defter ve belgelerden faydalanabilme hakkı,
- Hakkında yapılan ihbarın doğru çıkmaması üzerine muhbiri öğrenme hakkı,
- İncelemenin kanunda belirtilen sürelerde bitirilmesini isteme hakkı,
- Vergi inceleme tutanaklarına itiraz ve görüşlerinin yazılmasını isteme hakkı.

Görüldüğü gibi bu haklar esasen pek çok temel hak ve özgürlükle de yakından ilgilidir.

3. MAHREMİYETE İLİŞKİN KAVRAMLAR

Bu kısımda, çalışma konumuzun temel kavramı olan mahremiyet ve mahremiyetle ilgili kavramlar ele alınacaktır. Bu kavramların tümü bir “kişilik” ile anlam kazanmaktadır. Kişilik ise esas itibariyle gerçek kişiler için doğumla ve tüzel kişiler için öngörülen usule uygun olarak kurulur. Hakkın öznesinin ortadan kalkmasıyla da sona erer. Bu kişilik kavramının kapsamını ise kişinin ehliyetleri, kişisel durumları, maddi varlıkları, manevi varlıkları ve iktisadi varlıkları oluşturmaktadır. Kişinin özel hayatıyla ilgili olan mahremiyet ve sır çevresi, kişiliğin manevi varlıklarına girmektedir. İktisadi bütünlüğünü oluşturan mesleki ve ticari itibarı ise kişiliğin iktisadi varlıklarındandır¹⁹¹. Kişiliğe ait önemli varlıkları oluşturan bu kavramlar, çalışma konumuz kapsamında ve çalışmanın amacı doğrultusunda açıklanmaya çalışılacaktır.

¹⁹⁰ Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Şubat 2013, Yayın No: 3. <http://www.vdk.gov.tr/file/?path=root/documents/dosya/mukellefhaklari.pdf> (09.05.2018).

¹⁹¹ Akipek, J. G. ve Akıntürk, T. (2007). *Türk Medeni Hukuku Başlangıç Hükmüleri Kişiler Hukuku*. (6. Bası). İstanbul: Beta Basım Yayım, s. 340-341.

3.1. Mahremiyet Kavramı

Her toplumda kullanılan mahremiyet, insanlık tarihi kadar eski bir kavramdır. Günümüzdeki mahremiyet tartışmaları da oldukça eskiye dayanmaktadır. Hukuki boyutu ağır basan bir kavram olarak mahremiyet, kişilerin birey olmasında ve diğer kişilerle nasıl bir ilişki içinde olacaklarına karar vermelerinde büyük rol oynamaktadır. Ayrıca mahremiyet kavramı, devlet gibi güçlü bir yapıya karşı bireyin kendisini koruyup savunabilmesi bakımından da oldukça önemlidir¹⁹².

Terminolojik açıdan mahremiyet, mahrem sözcüğünden türemiş bir kavramdır. Mahrem ise Arapça kökenli bir sözcük olup, haram kelimesinden gelmektedir. Yasaklamak, mahrum etmek, mümkün olmamak, el sürmemek gibi anlamları içermektedir¹⁹³. Mahremiyet de kelime anlamı olarak “gizli olma durumu”nu ifade etmektedir^{194 195}.

Mahremiyet, aynı zamanda “el sürmemeyi” de içine alan dini bir ifadedir. Yani mahremiyetle kast edilen özel durumlar, sadece kişinin kendisinin belirleyip muhtariyet sahibi olduğu alanlar değil aynı zamanda dini algıların da belirleyici olduğu bir alandır¹⁹⁶.

Toplumsal ve bireysel yaşam açısından bu denli önem taşıyan mahremiyet kavramı, “kişilerin gizli kalmasında menfaati bulunan sırları” anlamına gelip; özel hukuk açısından kişilik hakları içerisinde değerlendirilir. Özel hayattan ticari hayata kadar yaşamın her alanında korunması gereken bir değer olarak görülmektedir¹⁹⁷.

Mahremiyete duyulan ihtiyacın temeli, insan olmaya dayanmaktadır. Kocahanoğlu mahremiyeti, “ekonomide liberalizmin kutsal kazanç felsefesine, hukuk sisteminde de insan temel hak ve özgürlüklerinin bazı sınırlandırmalar dışında masumiyetinin korunması ve demokratik anayasalarla teminat altına alınması düşüncesine” bağlamaktadır¹⁹⁸. Yazara göre, toplum yapısı ve çağdaşlık seviyesi değiştikçe mahremiyet kurallarının önemi ve

¹⁹² Aydemir, M. (2012). *İşyerinde Mahremiyet Olgusu*. İstanbul: Beta Basım Yayım, s. 3-4.

¹⁹³ Diler, R. (2014). Mahremiyet Eğitimi ve Önemi. *Gaziosmanpaşa Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi*, 2(1), s. 72; Bağlı, M. (2011). *Modern Bilinç ve Mahremiyet*. İstanbul: Yarı Yayınılık, s. 184.

¹⁹⁴ <http://www.tdk.gov.tr> (01.05. 2018)

¹⁹⁵ “... mahremiyet (privacy), Latince “privatus” kelimesinden türemiştir. Ayrıca yine bu kökenden gelen “privatum” kelimesi de ev gibi özel varlıkları içeren bir anlamı karşılamaktadır. Bu bağlamda mahremiyet, kamusal olanın (public) karşısı, bireyin ve hatta kamu yaşamından çekilmiş olan basit bir vatandaşın talebi olarak ele alınmıştır”. Schoman, 2008, s. 116’dan aktaran; Kama Işık, S. (2019). *Avrupa Veri Koruma Hukukuna Anayasal Bir Bakış*. Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, s. 36.

¹⁹⁶ Bağlı, 2011, s. 185.

¹⁹⁷ Şenyüz, D. (2015). *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*. (8. Baskı). Bursa: Ekin , s. 472.

¹⁹⁸ Kocahanoğlu, O. S. (1983). *Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları*. (2. Baskı). İstanbul: Yayıncılık Matbaası, s. 341.

içeriği de değişmektedir.

Daha önceleri dar bir alanda incelenen mahremiyet kavramının çerçevesi, toplumsal yapının değişimi kültürel kaymalar ve teknolojinin de gelişmesiyle zamanla genişlemiştir. Bu ilerleme aynı zamanda birey ve toplumun ahlaki gelişimine yönelik tehditleri de artırmıştır¹⁹⁹. Eski zamanlarda sadece fiziksel olarak algılanan mahremiyet, zamanla sosyal mahremiyeti de kapsamış, günümüzde ise dijital mahremiyeti de içine alacak şekilde genişlemiştir²⁰⁰.

Mahremiyet, gerek günlük yaşamda, gerekse hukukun neredeyse her alanında kendisine yer bulan bir kavramdır. Bu sebeple mahremiyetin anlamı ve kapsamının belirlenmesi önem taşımaktadır. Ancak mahremiyet kavramı, içerisinde pek çok unsuru barındıran bir anlayışı ifade etmektedir. Ayrıca toplumların kültürlerine ve inançlarına göre de farklılık göstermektedir. Bu bakımdan sübjektif bir kavram olan mahremiyet, zamana ve mekâna göre de değişmektedir. Özellikle kişilerin değer yargılarına dayanan bir algı oluşturduğu için üzerinde uzlaşa sağlanan bir anlamı ve kapsamı olduğunu söylemek mümkün değildir.

Cooley, kişilik haklarını sınıflandırdığı “*The Law of Torts*” isimli eserinde mahremiyeti yalnız bırakılma hakkı olarak ele almıştır²⁰¹. Warren ve Brandeis ise bu teze ek olarak mahremiyet olgusunun, kişilerin sadece mülkiyet ve vücut bütünlüğü gibi maddesel dokunulmazlığını değil, aynı zamanda duygusal özerkliğini de kapsamı gerektiğini savunmuşlardır. Buna göre kişinin düşünce ve duyguları da mahremiyet alanı içerisinde ve korunması gerekmektedir²⁰².

Gavison’a göre mahremiyet, kişinin başkalarına karşı ne kadar tanınacağını belirleme hakkıdır. Mahremiyet ihlallerinin tartışılabilmesi için öncelikle mahremiyet kavramının tarafsız olması gerekmektedir. İkinci olarak, mahremiyet bir değer olarak tutarlı bir görünüme sahip olmalıdır. Son olarak ise, mahremiyet hukuki anlamda korunduğu müddetçe anlam ifade ettiği için yasal bağlamda bir koruyuculuk sağlanmalıdır. Böylece

¹⁹⁹ Avaner, E. (2018). Mahremiyet Nedir? Mahremiyetin Sağlık Hizmetleri Penceresinden Görünürlüğü Nasıldır? *Türkiye Bioetik Dergisi*, 5(3), s. 111.

²⁰⁰ Dülger, M. V. (2020). *Kişisel Verilerin Korunması Hukuku*. (3. Baskı). İstanbul: Hukuk Akademisi, s. 15.

²⁰¹ Cooley, S. M. (1879). *The Law of Torts*, s. 29,

<https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1010&context=books> (07.02.2019).

²⁰² Warren, S. & Brandeis, L. (1890). *The Right to Privacy*. *Harvard Law Review*, 4(5), s. 206.

istenilmeyen benzer ihlallere karşı aynı koruma sağlanmış olur²⁰³.

Cohen'e göre, diğerleri tarafından yapılan denetim ve kategorileştirmeden özgür olma derecesini ifade eden mahremiyet, temel bireysel ve sosyal ihtiyaçlara hizmet eder²⁰⁴. Ayrıca mahremiyet, kişinin kendi gelişimini sağlayan sınırlarını yönetmesi için gerekli olan bir molaya benzetilebilir²⁰⁵.

Teh'e göre ise mahremiyet, bireylerin kendi kişisel bilgilerine ne yapıldığını kontrol etme hakkı ve yeteneğidir²⁰⁶.

Solove'a göre oldukça kapsamlı bir kavram olan mahremiyetin kavramsallaşması pek çok bileşenden oluşur. Yalnız bırakılma hakkı, başkalarının kişinin kendisiyle ilgili bilgilere sınırlı erişimi, diğerlerinden belli konularda gizlenme isteği, kendisi hakkındaki bilgileri kontrol etme yetisi, bireyin kişiliğinin ve haysiyetinin korunması, yakın ilişkilerine erişimdeki kontrolü mahremiyeti oluşturan bileşenlerdendir²⁰⁷.

Anayasa Mahkemesi mahremiyeti özel hayatın içinde tanımlamıştır. Buna göre, *“Özel hayat, öncelikle bireylerin kendi bireyselliklerini geliştirebilecekleri ve diğer kişilerle en mahrem ilişkilere girebilecekleri kavramsal ve fiziksel bir alana işaret etmektedir. Bu mahremiyet alanı, Devletin müdahale edemeyeceği veya meşru amaçlarla asgari düzeyde müdahale edebileceği özel bir alanı kapsamaktadır”*²⁰⁸. Görüldüğü gibi burada mahremiyet, daha çok devlete karşı korunan bir özel alan olarak ifade edilmiştir.

Mahremiyet, kişinin başkaları tarafından ne ölçüde tanınıp bilindiği, ne ölçüde ulaşılabilir olduğu ve başkalarının ilgi ve dikkatini ne ölçüde çektiği ile yakından ilgili bir kavramdır. Ancak bireyler sadece diğerlerini dışlayıp yalnız kalmak istemezler, onlarla birlikte olmak da isterler²⁰⁹. Dolayısıyla mahremiyet, başkalarıyla tamamen ilişkileri kesmek anlamına gelmez. Sadece bir kimsenin kendi hayatını başkalarıyla ne ölçüde

²⁰³ Gavison, R. (1980). Privacy and the Limits of Law, *The Yale Law Journal*, 89(3), s. 423.

²⁰⁴ Cohen, J. E. (2000). Examined Lives: Privacy and the Subject as Object, Georgetown University Law Center, 52 Stan L., s. 1423.

²⁰⁵ Cohen, J. E. (2013). What Privacy is For. *126 Harvard Law Review*, s. 1906.

²⁰⁶ Teh, J. (2001-2002). Privacy Wars in Cyberspace: An Examination of the Legal and Business Tensions in Information Privacy, *Yale Journal of Law & Technology*, 4(1), s. 10.

²⁰⁷ Solove, D. J. (2002). Conceptualizing Privacy, *California Law Review*, 90(4), s. 1099-1121.

²⁰⁸ AYM, 2013/1614 Başvuru No'lu, 03.04.2014 tarihli bireysel başvuru kararı, RG: 22.05.2014-29007.

²⁰⁹ Yüksel, M.Y. (2009). Mahremiyet Hakkına ve Bireysel Özgürlüklere Felsefi Yaklaşımlar. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 64(1), s. 278.

paylaşacağını belirleme hakkını ifade eder²¹⁰. Bu bağlamda kişinin kişisel bilgilerini denetleyebilmesi, bu bilgilerin akıbetine mümkün olduğunca kendisinin karar vermesi ve başkalarının kendisi hakkında hangi bilgilere sahip olduğunu bilmesi mahremiyetin önemli bir unsurunu oluşturmaktadır²¹¹.

Her ne kadar en iyi mahremiyet derecesi kişinin kendisini toplumdan tamamen izole etmesi durumunda gerçekleşse de, günümüz modern toplumlarında kişinin kendisini tamamen erişilemez duruma getirmesi mümkün olmamaktadır. Başka bir deyişle, az da olsa artık herkesin bir mahremiyet kaybı söz konusudur. Mahremiyet kaybı ise; diğer bireylerin belirli bir birey hakkında herhangi bir bilgiyi edinmesi, bireye dikkat etmesi veya bireye herhangi bir şekilde erişim kazanmasıyla gerçekleşir²¹². Tam bir mahremiyet seviyesi yakalanamayacağı gibi mahremiyetin tamamen yitirilmesi de söz konusu olmaz. Çünkü tam mahremiyet eksikliği durumunda kişiler ve onlara ait her türlü veri sürekli gözetim altındadır ve böyle bir durumda özel düşünce, özel mekân, özel ilişki gibi kavramlardan söz etmek mümkün olmaz²¹³.

Mahremiyetin korunması ihtiyacı ise kişinin dış dünya ile örneğin; bankalar, doktorlar ve satıcılar gibi kişilerle olan ilişkilerinden doğmuştur. Özellikle ilişkide güç asimetrisi veya ilişkiyi yöneten kurallarda belirsizlik söz konusu ise mahremiyetin korunması için müdahale ihtiyacı doğar²¹⁴. Bu sebeple kişilerin mahremiyetinin haksız müdahalelere karşı korunması için yapılacak yasal düzenlemelerin önemi büyüktür.

3.2. Sır Kavramı

Sır kelimesi köken olarak Arapça “*sirr*” kelimesinden gelmekte olup, “*varlığı veya bazı yönleri açığa vurulmak istenmeyen, gizli kalan, gizli tutulan şey*” olarak tanımlanmaktadır²¹⁵. Hukuk sözlüğünde ise sır, “*saklanması gereken bilgi*” olarak ifade edilmektedir²¹⁶. Pozitif hukukta sır ve özellikle sırrın korunmasına ilişkin çeşitli hükümler

²¹⁰ Yüksel, M.Y. (2003). Mahremiyet Hakkı ve Sosyo-Tarihsel Gelişimi. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 58(1), s. 182; Lökke, 2018, s. 21.

²¹¹ Lökke, 2018, s. 24.

²¹² Gavison, 1980, s. 428.

²¹³ Gavison, 1980, s. 443.

²¹⁴ Vincent, D. (2016). *Mahremiyet Kısa Bir Tarih* (Çev. Başaraner D.C.). Ankara: Epos Yayınları, s. 217-218.

²¹⁵ <http://www.tdk.gov.tr> (01.05. 2018)

²¹⁶ Yılmaz, E. (2006). *Hukuk Sözlüğü*. Ankara: Yetkin Yayınları, s. 608.

bulunmasına rağmen, bu kavram tanım olarak hiçbir düzenlemede yer almamaktadır²¹⁷.

Öğretide de sır kavramı üzerinde uzlaşmış bir tanım mevcut değildir. Erem'e göre, işitmek, görmek veya hissetmek suretiyle öğrenilen maddi varlığı ve aleniyeti olmayan, sadece belirli kişiler arasında bilinen durumlara sır denilebilir²¹⁸. Çiftçioğlu'na göre sır, "herkes tarafından bilinmeyen ve açıklanması sır sahibinin onur ve yararına zarar verme tehlikesi gösteren bilgi veya belgelerdir"²¹⁹. Bayraklı'ya göre sır "gerçek kişilere veya kamu ya da özel hukuk tüzel kişilerine ait, üzerinde hak sahibi olunan, hukuk sisteminin koruduğu, alenî ve maddi varlığı olmayan bilgilerdir"²²⁰. Usluel'e göre ise sır, "gizli kalması sahibi veya sahiplerine menfaat sağlayan, bu nedenle sahibinin başkaları tarafından öğrenilmesini istemediği, tek bir kişi ya da belli bir topluluğa ait her türlü iş, işlem ya da olaya ilişkin bilgidir"²²¹. Akkaya Kia ise sırrın "başkalarına kapalı, alenileşmemiş, gizlenmesinde yarar görülen; bir bilgiye, bir olaya, bir duruma dair kapalı alan" olduğunu ifade etmiştir²²².

Bir bilginin sır olarak değerlendirilebilmesi için objektif ve sübjektif olmak üzere iki unsuru söz konusudur. Objektif unsur, sır olarak düşünülen konunun başkaları tarafından bilinmemesini yani alenî olmamasını ifade etmektedir. Sübjektif unsur ise, sır sahibinin sırra konu olan şeyin sır olarak kalmasına yönelik ifadesidir. Bu isteği açık bir şekilde ya da dolaylı olarak açığa vurabilir²²³. Bu unsurlardan başka, bir bilginin sır niteliği taşıyabilmesi için bazı özel şartların da bulunması gerekmektedir. Bunlar; sır sahibinin sırrın gizli kalmasında bir menfaatinin bulunması ve sır konusunun gerçek bir olay ya da duruma ilişkin olmasıdır²²⁴. Ayrıca bir bilginin sır niteliği taşıması için bu sırrın hukuk düzeni tarafından korunuyor olması da gerekmektedir. Bu korumayla ifade edilen, söz konusu bilgileri üçüncü kişilerin bilmesine engel olacak gerekli önlemlerin alınması ve buna rağmen aktarılması halinde ise bu davranışın yaptırıma bağlanmasıdır²²⁵.

²¹⁷ Gürbüz Usluel, A. E., (2009). *Türk Özel Hukukunda Özellikle Anonim Şirketlerde Ticari Sırrın Korunması*. İstanbul: Vedat Kitapçılık, s. 5.

²¹⁸ Erem, F. (1943). Ceza Hukukunda Meslek Sırrı. *AÜHFD*, 1(1), s. 36.

²¹⁹ Çiftçioğlu, C. T. (2017). *Sırrın Korunması Boyutuyla Ticari Sır, Bankacılık Sırrı veya Müşteri Sırrının Açıklanması Suçu*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, s. 34.

²²⁰ Bayraklı, H. H. (1999). *Türk ve Alman Vergi Hukukunda Vergi Gizliliğine Uymama Suçu*. Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı, s. 4.

²²¹ Gürbüz Usluel, 2009, s. 7.

²²² Akkaya Kia, R. (2013). Devlet Sırrı, Kimin Sırrı? *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 19(2), s. 749.

²²³ Güner, S. (2000). Sır Saklama Yükümlülüğü. *Ankara Barosu Dergisi*, 3, s. 44.

²²⁴ Gürbüz Usluel, 2009, s. 7-12

²²⁵ Bayraklı, 1999, s. 5.

Sır olarak tanımlanan bir bilginin neyle ilgili olduğu da önemlidir. Bir meslek veya ticari faaliyete ilişkin sırlar koruma altındadır. Fakat serbest piyasa ekonomisi ve rekabet koşulları altında kişilerin iktisadi varlığına diğerleri tarafından müdahale söz konusu olabilir. Mesleki ve ticari yaşama ilişkin korumanın kapsamı, bu müdahalenin durumuna göre değişir²²⁶.

Sır niteliğindeki bilgilerin illa gerçek kişiye ait olması gerekmez. Sır bir özel hukuk tüzel kişisi olarak anonim şirkete ait olabileceği gibi kamu hukuku tüzel kişisi olan devlete de ait olabilir²²⁷.

Kişilik hakkına ilişkin değerlerden biri olan sır, yargı kararlarına göre, ruhsal (manevi) değerler kapsamında değerlendirilmektedir²²⁸. Kişi için bilgi ve bilme durumlarının derecesi olduğu düşünüldüğünde gizlilik açısından en üstte yer alacak olan kavram, üçüncü kişilerden özenle saklanan bilgi ve mahremiyeti ifade eden sır kavramıdır²²⁹.

Sır sahibi sırrını özenle gizlemek istediği için, hemen hemen tüm kültürlerde bir kişinin kendisine aktarılan sırrı açıklaması ahlaka aykırı olarak görülmektedir. Bu sebeple sır olgusunun karşı kutbunda güven duygusu yer almaktadır²³⁰.

Sır olarak gizlenmesi gereken bilgiye başkalarının erişmesi sakıncalı olacaktır. Buna rağmen bir sırrın üçüncü kişilere aktarılması veya birden fazla kişi tarafından biliniyor olması söz konusu bilginin sır olma özelliğini kaybetmesine sebep olmaz²³¹.

Kişilerin sır alanına, gizli kalmasında menfaatinin bulunduğu tüm sırları girmektedir. Bu sebeple bir kimsenin rızası olmadan sırrını öğrenip yaymak veya yetkisi olmadığı halde bir sırrı başkasına veya kamuya açıklama, sır sahibinin hakkını ihlal niteliği taşır²³².

²²⁶ Okur, N. (2010). *Anayasa Hukuku Açısından Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması*. Yayımlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi Enstitüsü, Ankara, s. 15.

²²⁷ Bayraklı, 1999, s. 4.

²²⁸ “Bugün genel kabul görmüş belirleme ve ayırma göre kişisel değerler (varlıklar) üç ana grupta toplanmaktadır. Birincisi, bedensel bütünlüğe ilişkin maddi varlıklar (yaşam-sağlık); ikincisi, ruhsal (manevi) varlıklar (onur-saygınlık, özgürlükler, sır, resim); üçüncüsü ise mesleki ve ekonomik değerleridir”. YHGK, E. 1990/4-617, K. 1991/137, T. 20.03.1991, www.sinerjimevzuat.com.tr (19.06.2018).

²²⁹ Akkaya Kia, 2013, s. 749.

²³⁰ Akkaya Kia, 2013, s. 750.

²³¹ Akkaya Kia, 2013, s. 750.

²³² Oğuzman, M. K., Seliçi, Ö. ve Oktay Özdemir, S. (2010). *Kişiler Hukuku (Gerçek ve Tüzel Kişiler)*. (10. Bası). İstanbul: Filiz Kitabevi, s. 157.

Sır hukuken korunan bir bilgiyi ihtiva ettiğine göre, bu korumanın özel hukuk ve kamu hukukunda farklı düzenlemeleri söz konusudur. Bu düzenlemelerde sır ve mahremiyet olguları, açıklandığında ortaya çıkabilecek sakınca ve tehlikeler öngörülerek yasa koyucu tarafından koruma altına alınmıştır²³³.

Hiç kimse esas olarak mesleki yaşamıyla ilgili veya gözlerden uzak kalmasını istediği kendi kişiliği ile ilgili sır çevresine ait hakkından tümüyle vazgeçmeyi içeren sözleşmeler yapamaz. Sadece fotoğraflarının yayımlanması, mektubunun açılması gibi bu sır çevresinin bazı kısımlarına üçüncü kişilerin müdahale etmesine izin verebilir²³⁴.

Sır ifadesinin ticari sır, meslek sırrı, bankacılık sırrı, devlet sırrı gibi pek çok kavramda yer alması sebebiyle, çalışmada bu kavramlara da kısaca değinilecektir.

3.2.1. Ticari Sır

Ekonomik hayatta ticari işletmelerin maddi değerlerinin oluşmasında, gösterdikleri faaliyetin yanında gizli nitelikteki bilgileri de önemli rol oynar. Bu bilgiler, o ticari işletmenin değerinin ölçülmesinde ve ekonomik hayattaki rekabet gücünün artmasında oldukça etkilidir²³⁵. Ticari sırrın anlamının her somut olaya göre ayrıca değerlendirilmesi gereği ve kavramın içeriğinin işletmeden işletmeye, kişiden kişiye değişmesi, tanım yapılmasını güçleştirmektedir²³⁶. Ticari sırrın kanuni bir tanımı bulunmadığından, genelde kesin bir tanım yerine örneklemeler yapılarak ticari sırların kapsamının belirlenmesi yoluna gidilmektedir²³⁷. Yargıtay da, ticari sır kavramının tanımını, uzman mahkemelerce değerlendirilmesi gereken bir konu olarak görmektedir²³⁸.

Ticari sır kavramının tanımı sadece “Ticari Sır, Banka Sırrı ve Müşteri Sırrı Hakkında Kanun Tasarısı”nda²³⁹ yapılmaktadır. Tasarı’nın 2. maddesine göre ticari sır, “Bir

²³³ Akkaya Kia, 2013, s. 751.

²³⁴ Akipek ve Akıntürk, 2007, s. 369.

²³⁵ Çiftçioğlu, 2017, s. 30.

²³⁶ Gürbüz Usluel, 2009, s. 21.

²³⁷ Sulu, M. (2017). *Ticari Sırların Korunması*. (2. Baskı). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, s. 10.

²³⁸ “...rekabet yaşının belirlenmesinde ticari sırrın ne olduğu uzman mahkemelerce değerlendirilmesi gereken ve piyasa şartlarıyla sıkı sıkıya bağlı bulunan ticari bir konudur”. Yargıtay 9. Hukuk Dairesi, E. 2013/1787. K. 2014/34982, T. 20.11.2014. “...ticari sırrın ne olduğunun değerlendirilmesinin uzman mahkemelerce yapılması gerektiği de yadsınamaz bir gerçeklik olduğu gibi...” Yargıtay 11. Hukuk Dairesi, E. 2009/12093, K. 2010/640, T. 22.01.2010, www.sinerjimevzuat.com.tr (19.06.2018).

²³⁹ Tasarı 21.10.2011 tarihinde TBMM Başkanlığı’na gelmiştir. 25.10.2011 tarihinden itibaren Adalet Komisyonundadır.

https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tasari_teklif_sd.onerge_bilgileri?kanunlar_sira_no=95751 (04.05.2018).

ticarî işletme veya şirketin faaliyet alanı ile ilgili yalnızca belirli sayıdaki mensupları ve diğer görevlileri tarafından bilinen, elde edilebilen, özellikle rakipleri tarafından öğrenilmesi halinde zarar görme ihtimali bulunan ve üçüncü kişilere ve kamuya açıklanmaması gereken, işletme ve şirketin ekonomik hayattaki başarı ve verimliliği için büyük önemi bulunan; iç kuruluş yapısı ve organizasyonu, malî, iktisadî, kredi ve nakit durumu, araştırma ve geliştirme çalışmaları, faaliyet stratejisi, hammadde kaynakları, imalatının teknik özellikleri, fiyatlandırma politikaları, pazarlama taktikleri ve masrafları, pazar payları, toptancı ve perakendeci müşteri potansiyeli ve ağları, izne tâbi veya tâbi olmayan sözleşme bağlantılarına ilişkin veya bu gibi bilgi ve belgeleri” kapsamaktadır. Görüldüğü gibi tasarıda oldukça ayrıntılı ve örnekleyici bir tanımlama yapılmıştır. Ancak bu tanımda ticari sır sahibinin iradesine yer verilmemiştir. Tanımlama yapılırken, sahibinin sırrın saklanması yönünde açık veya örtülü iradeye sahip olması gerektiği de savunulmaktadır²⁴⁰.

Ticari sırrın tanımı ve kapsamına ilişkin olarak, Rekabet Kurumu Başkanlığı’nın çıkardığı 2010/3 sayılı “Dosyaya Giriş Hakkının Düzenlenmesine ve Ticari Sırların Korunmasına İlişkin Tebliğ”in²⁴¹ 12/1. maddesi de yol gösterici niteliktedir. Bu hükme göre “Ticari sır; teşebbüslerin faaliyet alanları ile ilgili olan ve gizli tutma iradesine sahip oldukları, yalnızca belirli ve kısıtlı bir kesim tarafından bilinen ve elde edilebilen, başta rakipleri olmak üzere üçüncü kişilere ve kamuya açıklanması halinde ilgili teşebbüsün ciddi zarar görme ihtimali bulunan her türlü bilgi ve belgedir”. Buradaki tanıma göre, ticari sır açısından temel ölçütün sır sahibinin zarar görme ihtimalinin olması bazı eleştirilere konu olmuştur²⁴². Aynı maddenin devamında, ticari sır kapsamına girebilecek ve giremeyecek durumlara da yer verilmiştir²⁴³.

Öğreti de ticari sır kavramı için tanımlamalar yapılmıştır. Çiftçiöğlu’na göre ticari sır; ekonomik, ticari ve mali sektörleri yakından ilgilendiren, işletme için ticari bir değer

²⁴⁰ Gürbüz Usluel, 2009, s. 29.

²⁴¹ 18.04.2010 tarihli ve 27556 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

²⁴² Sulu, 2017, s. 11.

²⁴³ Dosyaya Giriş Hakkının Düzenlenmesine ve Ticari Sırların Korunmasına İlişkin Tebliğ Madde 12: “(2)Olayın ve teşebbüsün özelliklerine göre, teşebbüslerin iç kuruluş yapısı ve organizasyonu, malî, iktisadî, kredi ve nakit durumu, araştırma ve geliştirme çalışmaları, faaliyet stratejisi, hammadde kaynakları, üretim ve imalata ilişkin teknik bilgiler, fiyatlandırma politikaları, pazarlama taktikleri ve masrafları, pazar payları, toptancı ve perakendeci müşteri potansiyeli ve ağları, izne tâbi veya tâbi olmayan sözleşme bağlantıları gibi bilgi ve belgeler ticari sır olarak kabul edilebilir. (3)Açıklanması halinde ilgili teşebbüs veya rakiplerinin zarar görme ihtimali bulunsu bile, rekabet hukuku mevzuatının ihlali niteliğinde olan sözleşme, anlaşma, uzlaşma ve eylemlere ilişkin bilgi ve belgeler ticari sır sayılmaz. (4)Yayımlanan, kamuya açıklanan ya da resmi sicil veya bilançolar ile faaliyet raporlarında yer alan bilgiler ile üzerinden beş yıl veya daha fazla zaman geçmesi gibi sebeplerle artık ticari önemini kaybetmiş bilgiler ticari sır olarak değerlendirilmeyebilir.”

taşıyan ve bu nedenle rakipleri tarafından bilinmemesi gereken bilgidir²⁴⁴. Sulu'ya göre ticari sır; ticari işletmede zamanında kullanılmış ve kullanılmaya devam edilen, gizli olmasından dolayı rakiplere karşı üstünlük kurmayı sağlayan her türlü bilgiyi ifade eder²⁴⁵. Alptürk ise ticari sırrı, ticari işletmenin çalışma usulü ve üretilen malın ya da verilen hizmetin niteliğine ilişkin işletme yönetiminin başkaları tarafından bilinmesini istemediği bilgilerin tümü olarak ifade etmektedir²⁴⁶. Daha geniş kapsamlı bir tanıma göre ise ticari sır; ticari değeri bulunan, üçüncü kişiler tarafından bilinmeyen, normal şartlar altında erişimi mümkün olmayan ve sahibi tarafından gizliliğinin korunması hedeflenen bilgilerdir²⁴⁷.

Ticari sır ile ilişkin bilginin şirket veya ticari işletmeye bağlantılı işlem, fiil ya da işten kaynaklanması gerekmektedir. Yani söz konusu işlem, fiil ya da iş gerçekleştirilmeden bir sırrın oluşması mümkün olmamaktadır²⁴⁸. Bir işletmenin çalışma koşulları düşünüldüğünde, o işletme için ekonomik değeri olan ve işletmenin rakiplerinden saklamak istediği pek çok sır söz konusudur. Bu nedenle ticari sır tanımı yapılırken, tüm unsurları kapsayan genel bir kavramın bulunması daha yerinde olur²⁴⁹.

Ticari sırrı açıklamaya yönelik kanuni tanım eksikliğinden dolayı hangi bilgilerin ticari sır sayılacağına dair uygulamalar değişebilmekte ve bu da kanunilik, eşitlik ve öngörülebilirlik ilkelerine ters düşmektedir²⁵⁰. Hangi bilgilerin ticari sır teşkil edip etmediğinin belirlenmesinde içtihatların da önemi büyüktür. Amerikan içtihatlarında; bir bilginin ticari sır olup olmadığının tespitinde söz konusu bilginin; diğer rakipler tarafından elde edilebilmesi için harcanan zaman ve maliyet, söz konusu bilginin sahibine diğer rakipler karşısında kazandırdığı avantajlar, bu bilginin diğer piyasa katılımcıları tarafından bilinme derecesi gibi ölçütler kullanılmaktadır²⁵¹.

Ticari sırrın tanımını yapmadaki güçlük, her somut olaya göre değerlendirme yaparken ticari sırrın unsurlarının göz önünde bulundurulmasını gerektirir. Bu unsurları

²⁴⁴ Çiftçioğlu, 2017, s. 114.

²⁴⁵ Sulu, 2017, s. 13.

²⁴⁶ Alptürk, E. (2004). "Müşteri Sırrı" veya "Ticari Sır" Vergi İncelemelerinde Bilgi Verilmesini Engeller mi?, *E-Yaklaşım*, 7, Şubat, www.yaklasim.com (25.04.2018).

²⁴⁷ Eroğlu, C. A. (2003). Kurumsal Yönetim İlkeleri Çerçevesinde Kamunun Aydınlatılması. *Sermaye Piyasası Kurulu Hukuk İşleri Dairesi Yayını*, Ankara, s.33, <https://www.spk.gov.tr/SiteApps/Yayin/YayinGoster/403> (04.04.2019).

²⁴⁸ Gürbüz Usluel, 2009, s. 26.

²⁴⁹ Gürbüz Usluel, 2009, s. 28.

²⁵⁰ Arslan, Ç. ve Özdemir D. (2017). Ticari Sırların Ceza Hukuku Tarafından Korunması. *International Conference on Eurasian Economies*, Session 4A: Hukuk, s. 130.

²⁵¹ Eroğlu, 2003, s. 33.

taşıyan her türlü bilgi, ticari sır vasfını haizdir²⁵². Genel olarak sır kavramı için aranan unsurlar, ticari sırlar bakımından da geçerlidir²⁵³. Bunun yanında bilginin ticari nitelikte olması, bilginin gizli kalmasına yönelik sahibinin iradesinin bulunması, sır sahibinin sırrın gizli kalmasında menfaatinin bulunması ve sırrın ekonomik bir değere sahip olması ticari sırrı oluşturan bilgide bulunması gereken diğer unsurlardandır²⁵⁴.

Kamuya açık olmayan ve hukuka uygun yollarla ulaşılması mümkün olmayan bilgiler gizli bilgidir. Bir şirketin hangi ticaret odasına kayıtlı olduğu, kuruluş tarihi, ortaklarının kim olduğu gibi ticaret sicil kaydıyla ilgili bilgiler herkes tarafından ulaşılacak bilgiler olduğundan gizli değildir. Ancak, bir şirketin diğer bir şirketle yapmış olduğu işbirliğinin kapsamı, süresi, mali yükümlülükleri gibi işbirliğinin içeriğine ilişkin bilgiler gizli bilgilerdir²⁵⁵. Yargıtay’a göre de ticari bir sırrın en önemli unsuru o bilginin toplumun tümünün bilgisi dahilinde olmaması veya rakip firmalarca bilinmeme özelliği taşımasıdır²⁵⁶. Bu bakımdan ürün maliyet ve fiyatlandırma bilgileri, proje çizimleri, işletmeye ait olan planlamalar, mühendislik proje ve raporları gibi bilgilerin ticari sır kapsamına girdiği söylenebilir^{257 258}.

Ticari işletme veya şirketin sır olarak gizli kalmasını istediği bilgilerin saklanması konusunda makûl önlemleri alması, ticari sırrın varlığı için bir unsur teşkil etmese de önemli bir husustur. En azından iş sözleşmesi, ortaklık sözleşmesi gibi sözleşmeler imzalanırken bu bilgilerin gizliliği ile ilgili hükümler koyulması veya bunların ayrı bir belge olarak imzalatılıp saklanması gibi önlemler alınabilir²⁵⁹. Böylelikle ticari sırrın varlığı için aranan sahibinin irade beyanı da açıkça ortaya konmuş olur.

²⁵² Sulu, 2017, s. 13.

²⁵³ Gürbüz Usluel, 2009, s. 29.

²⁵⁴ Sulu, 2017, s. 14-20.

²⁵⁵ Karataş Durmuş, 2017, s. 383-384.

²⁵⁶ “...genel metod ve taslak gibi kolayca hatırlanabilecek olanların ticari sır kabul edilemeyeceği, davalı şirketin davacı adına fason üretim yaptığı, ticari sır kavramının en önemli unsuru olan toplumun bilgisi dahilinde olmama veya ilgili alanda rakip firmalarca bilinmeme şartının oluşmadığı...” Yargıtay 11. Hukuk Daire, E. 2004/7827, K. 2005/5755, T. 02.06.2005, www.sinerjimevzuat.com.tr (29.06.2018).

²⁵⁷ Karataş Durmuş, 2017, s. 385.

²⁵⁸ Ticari sır niteliği taşıyan bir başka örnek de Know-How’dır. Know-How, “sınai alanda özellikle ticari ve ekonomik faaliyetlerde kullanılan, genellikle gizli olmakla birlikte böyle bir nitelik taşıması zorunlu olmayan ve bir patent ile korunmamış bulunan, teknik veya işletme ile ilgili bilgi ve tecrübelerdir.” Ilgaz, D. (2000). “Know-How” ve Ticari Sırlar (Teknoloji Transferi ve Fikri Haklarla İlgili Lisans Anlaşmaları), *Avrupa Araştırmaları Dergisi*. 8(1-2), s. 155.

²⁵⁹ Karataş Durmuş, 2017, s. 285-386.

Ticari sırların korunması hususunda ise 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu²⁶⁰ ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda²⁶¹ (TCK) düzenlemeler mevcuttur. Ticari sırların ifşası durumu Türk Ticaret Kanunu'nun 54 ve 55. maddelerine göre haksız rekabet teşkil etmekte olup, ilgili maddelerde yaptırımlar öngörülmektedir. Ayrıca sahip olunan sıfat veya görev sebebiyle vâkıf olunan ticari sır, bankacılık sırrı, müşteri sırrı niteliğindeki bilgi ve belgelerin yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi TCK'nın 239. maddesindeki "Ticari sır, bankacılık sırrı, müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması" suçunu oluşturmaktadır.

3.2.2. Bankacılık Sırrı

Gelişen ekonomik ve ticari ilişkilerle birlikte günümüzde bankaların da rolü oldukça önemlidir. Bu sebeple bankaların yaptıkları faaliyetlerin zorunlu kıldığı güvene de sahip olmaları gerekmektedir. Bu güveni sağlayan en önemli unsur da öğrendikleri sırları saklamalarıdır. Dolayısıyla bu güven ilişkisi, bankacılık sırrı kavramını ortaya çıkarmıştır²⁶².

Bankacılık sırrının tanımına, gerek yürürlükteki bankacılık mevzuatında gerekse bu sırrın açıklanmasını yaptırım altına alan TCK'da yer verilmemiştir. Ticari Sır, Banka Sırrı ve Müşteri Sırrı Hakkında Kanun Tasarısı'nda yer alan tanıma göre banka sırrı, "*Bankanın yönetim ve denetim organlarının üyeleri, mensupları ve diğer görevlileri tarafından bilinen malî, iktisadî, kredi ve nakit durumu ile ilgili bilgilerle, bankanın müşteri potansiyeli, kredi verme, mevduat toplama, yönetim esasları, diğer bankacılık hizmet ve faaliyetleri, risk pozisyonlarına ilişkin her türlü bilgi ve belgeleri*" kapsamaktadır. Bankacılık sırrı genel olarak bankacılık faaliyetlerinden doğan ve kamunun öğrenmesinde faydası olmayan bilgi ve belgeler olarak tanımlanabilir²⁶³. Bu kapsamda bir banka, kamuya açılmış bir özellik taşıyorsa kamuya açık olmasından kaynaklanan bilgiler sır olmayacaktır. Yine bankaların bilançosunun kamudan saklanması değil aksine kamuya açıklanması gerektiği için banka bilançosu sır olarak kabul edilemez²⁶⁴. Bu sebeple bankacılık sırrı, kanunlara göre açıklanması veya yayımlanması zorunluluk teşkil etmeyen, genel ve soyut mahiyette olmayan her türlü tablo, cetvel, bilanço, sözleşme, yazışma gibi belge ve bilgileri

²⁶⁰ 13.1.2011 tarihinde kabul edilmiş ve 14.1.2011 tarihli, 27846 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

²⁶¹ 26.9.2004 tarihinde kabul edilmiş ve 12.10.2004 tarihli, 25611 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

²⁶² Donay, S. (1978). *Meslek Sırrının Açıklanması Suçu*. İstanbul: Sulhi Garan Matbaası, s. 220.

²⁶³ Donay, S. (2007). *Bankacılık Ceza Hukuku*. İstanbul: Beta Basım Yayım, s. 95.

²⁶⁴ Donay, 2007, s. 95.

kapsamaktadır²⁶⁵. Bankaların şeffaf olması ilkesinin sınırı ise banka faaliyetlerinin kamuyu ilgilendirdiği yere kadardır. Bir bankanın ekonomi politikası, bu bankadan kimin ne kadar kredi aldığı ya da mevduat hesapları kamuoyunun dikkatini ne derece çekerse çeksın sır niteliğindedir. Ancak kamu düzenine aykırılık teşkil ettiği zaman bunlar sır olma vasfını kaybeder²⁶⁶.

Bankacılık sırrı genel olarak bankanın kendisine ait olan sırlar ve müşterisine ait sırlar olarak kategorize edilebilir. Banka sırrı denince, bundan bankanın tüm ekonomik gücünü ortaya koyan faaliyetleri anlamak gerekir. Müşterilerine ait sırlardan ise, banka ile müşteri olarak ilişki kuranların kendi şahıslarına ait mesleki ve ekonomik durumları ile ilgili bilgiler anlaşılmalıdır²⁶⁷. Dolayısıyla bankacılık sırrı, bankanın kendi ticari sırları ve meslek sırrı kapsamındaki müşteri sırlarını kapsayacak şekilde değerlendirilmelidir²⁶⁸.

3.2.3. Meslek Sırrı

Meslek, genel anlamda kişilerin hayatlarını kazanmak için uğraştıkları faaliyet olarak ifade edilebilir²⁶⁹. Belirli meslek sahipleri, mesleklerini gerektiği şekilde icra edebilmeleri için bazı bilgilere ihtiyaç duyabilir. Meslek sahibine mesleğini yerine getirebilmesi için güven ilişkisi içinde verilen bu bilgiler meslek sırrı niteliğindedir²⁷⁰. Meslek sırrı ise *“bir mesleğin icrası sırasında öğrenilen, sır sahibi tarafından açıklanmaması öngörülen ve objektif olarak başkaları tarafından bilinmeyen, bireyin özel yaşamına ilişkin bilgi ve olaylar”* olarak tanımlanabilir²⁷¹. Meslek sahiplerinin söz konusu sırları muhafaza edip gizlemeleri, kendilerine itimat edilmesini sağlamak ve mesleklerinin şeref ve haysiyeti bakımından gereklidir²⁷². Meslek sırrının temeli güven ilişkisine dayanmaktadır. Çünkü kişiler, kendilerine ait mahrem bilgileri sadece kişisel ve profesyonel anlamda güven ilişkisi içinde olduklarını hissettikleri durumlarda paylaşmak ister. Örneğin bir kişi aylık gelirini soran bir arkadaşına bunu açıklamaya çekinirken, mali bilgilerini rutin olarak mali müşaviriyle rahatlıkla paylaşabilir²⁷³.

²⁶⁵ Taşdelen S., 2006, s. 760'dan aktaran; Ekici, A. (2007). Bankacılık Mevzuatı Kapsamında Banka ve Müşteri Sırrı, *Bankacılar Dergisi*, 63, s. 54.

²⁶⁶ Donay, 2007, s. 94-95.

²⁶⁷ Donay, 2007, s. 95-96.

²⁶⁸ Gürbüz Usluel, 2009, s. 56.

²⁶⁹ Donay, 1978, s. 7.

²⁷⁰ Gürbüz Usluel, 2009, s. 49.

²⁷¹ Donay, 1978, s. 11.

²⁷² Okay, S. (1953). Meslek Sırrını İfşa. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 10(1), s. 235.

²⁷³ Dülger, 2020, s. 11.

Meslek sırrı bakımından önemli olan hususlardan biri, sırrın meslek ile doğrudan doğruya ilgili olmasıdır. Yani sır ile icra edilen meslek arasında bir nedensellik ilişkisi bulunmalıdır. Ancak öğrenilen sır illa ilişkide bulunan kişiye ait olmayabilir. Üçüncü kişiye ait sır niteliğindeki hususlar da meslek sırrı kapsamındadır. Meslek sırrı açısından önemli olan diğer bir husus ise sırrın mesleğin icrası sırasında öğrenilmesidir. Bu öğrenme ise iki şekilde gerçekleşebilir. Sırrı bizzat sır sahibi tevdi etmiş veya meslek sahibi kendi kişisel bulguları sonucu öğrenmiş olabilir²⁷⁴. Meslek sırrının bulunduğu en tipik ilişkiler, avukat-müvekkil, hasta-doktor ve banka-müşteri ilişkisidir²⁷⁵.

Meslek sırrının ifşa edilmesi çeşitli düzenlemelerle yasaklanıp yaptırıma bağlanmıştır. Bununla amaçlanan ise, kişilerin meslek sahiplerine serbestçe ve çekinmeden başvurarak faydalanmaları ve ihtiyaçları olan hizmeti alabilmelerinin sağlanmasıdır²⁷⁶.

3.2.4. Müşteri Sırrı

5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nda²⁷⁷ her ne kadar müşteri tanımı yapılmasa da; bankaların hizmet verdiği tüm gerçek ve tüzel kişiler müşteri olarak ifade edilebilir. Bu kapsamda bankada hesap ve müşteri numarası bulunmaksızın anlık işlemler için de olsa şubeye girip işlem yapan kişi de banka açısından müşteri sıfatı taşır²⁷⁸.

Bankalar verdikleri hizmet gereği müşterilere ilişkin pek çok bilgiyi de öğrenmektedir. Bu bilgiler “müşteri sırrı” kalkanı ile korunmaktadır. Çünkü gizlilik, bankacılık sisteminin temel gereksinimlerinden biridir. Bankacılık ve finans sektörü, büyümekte olan kârlı bir alan olduğu için banka bilgilerinin gizliliğinin sağladığı güven, canlı bir finansal hizmet sektörünün gelişimini de teşvik ederek; genel ekonomik ve siyasal tabloyu da etkiler²⁷⁹. Ancak her şeyden önce bu bilgilerin gizli kalmasında bireysel fayda ağır basmakta olup bu kavramın tanımı önem kazanmaktadır.

Bankacılık Kanunu'nun “Sırların Açıklanması” kenar başlıklı 73. maddesinin 3. fıkrasında, görevlilerin müşterilere ait sırları yetkili olmayan kişilere açıklayamayacakları belirtilmiştir. Aynı fıkranın devamında “*Bankacılık faaliyetlerine özgü olarak bankalarla*

²⁷⁴ Donay, 1978, s. 10-11.

²⁷⁵ Gürbüz Usluel, 2009, s. 50.

²⁷⁶ Okay, 1953, s. 235.

²⁷⁷ 19.10.2005 tarihinde kabul edilmiş ve 01.11.2005 tarihli, 25983 sayılı mükerrer RG'de yayımlanmıştır.

²⁷⁸ Ekici, 2007, s. 52.

²⁷⁹ OECD (2000). Vergisel Amaçlarla Bankalardan Bilgi Alınması Olanaklarının Artırılması, s. 14. 12.05.2020, <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/1915380.pdf>

müşteri ilişkisi kurulduktan sonra oluşan gerçek ve tüzel kişilere ait veriler, müşteri sırrı hâline gelir” ifadesi yer almaktadır. Aynı şekilde Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu tarafından hazırlanan “Sır Niteliğindeki Bilgilerin Paylaşılması Hakkındaki Yönetmelik Taslağı”nda²⁸⁰ da müşteri sırrına ve sır saklama yükümlülüğüne ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır. Bu yönetmelikle, özellikle bankacılık alanındaki sır saklamaya ilişkin hükümlerin, Kişisel Verilerin Korunması Kanunu karşısında özel nitelikli kanun hükmü olarak netleştirilmesi amaçlanmaktadır. Türkiye Bankalar Birliği’nin yayımladığı Bankacılık Etik İlkeleri Tebliği’nin²⁸¹ “Müşteri sırrı” başlıklı 10. maddesine göre ise bankalar *“bilgi ve belge istemeye kanunen açıkça yetkili kişi ve merciler dışında, müşterilere ilişkin her türlü bilgi ve belgeleri gizli tutmak ve özenle saklamak zorundadırlar”*. Ancak söz konusu etik ilkelerde de Bankacılık Kanunu’nda olduğu gibi müşteri sırrına ilişkin bir tanım bulunmamaktadır. Ticari Sır, Banka Sırrı ve Müşteri Sırrı Hakkında Kanun Tasarısı’nda yer alan tanıma göre müşteri sırrı, *“Ticari işletme ve şirketlerin, bankaların, sigorta şirketlerinin, sermaye piyasasında ve malî piyasalarda faaliyet gösteren aracı kurumların, kendi faaliyet alanlarıyla ilgili olarak müşteriyle ilişkilerinde, müşterinin şahsî, iktisadî, malî, nakit ve kredi durumuna ilişkin doğrudan veya dolayısıyla edindikleri tüm bilgi ve belgeleri”* ifade eder. Donay’a göre müşteri sırrı, banka gibi ticari kuruluşlarla müşteri sıfatı ile ilgi kuranların mesleki ve ekonomik durumlarına ait tüm bilgilerini kapsamaktadır²⁸². Ticari sırlar tacirlerin, işletmelerin, şirketlerin bütün ticari hayatıyla ilgili olduğu halde; müşteri sırrı sadece bankacılık ve finans sektörü gibi belirli bir sektörde faaliyet gösteren şirketleri kapsamaktadır²⁸³. Dolayısıyla bankacılık faaliyetleri kapsamında sunulan hizmet sebebiyle öğrenilen müşteriye ait bilgiler ile verilen hizmete ilişkin bilgiler müşteri sırrını oluşturmaktadır. Sunulan hizmetin taraflarının tümü hakkındaki bilgiler müşteri sırrı kapsamında değerlendirilmektedir. Örneğin, hem havale göndericisi hem de alıcısına ilişkin bilgiler ile senedi tahsile veren, senedi ödeyen veya ciro eden kişilere ilişkin bilgiler de müşteri sırrını ihtiva etmektedir²⁸⁴. Ayrıca müşterinin iktisadi durumu, ödeme gücü, yatırımı, kredi bilgileri de müşteri sırrı kapsamındadır. Bu tür müşteri sırrı niteliğindeki bilgiler banka kuruluşuyla bir ilişki kurma esnasında verilmiş olabileceği gibi; herhangi bir sözleşme ilişkisine girmeden önce verilmiş de olabilir. Örneğin bankalar kredi vermeden önce müşterinin maaşı, malvarlığı, önceden aldığı krediler gibi bilgilere

²⁸⁰ https://www.bddk.org.tr/ContentBddk/dokuman/mevzuat_1069.pdf (12.03.2021)

²⁸¹ https://www.tbb.org.tr/Content/Upload/Dokuman/822/Etik_Ilkeler_27.08.2014.pdf (12.09.2018)

²⁸² Donay, 2007, s. 96.

²⁸³ Karataş Durmuş, 2017, s. 389.

²⁸⁴ Ekici, 2007, s. 53.

vâkıf olabilmektedir. Dolayısıyla bunlar da müşteri sırrı kapsamında olup ifşaları durumunda cezai yaptırım uygulanır²⁸⁵.

Müşteri sırrı aynı zamanda ticari sır kapsamında değerlendirilebileceğinden, aradaki fark bu bilgilerin kim tarafından ifşa edildiği ile ilgilidir. Bu kapsamda eğer bankacılık sektöründeki bir şirket, müşterilerine ait bilgileri ifşa ettiyse bu durum müşteri sırrının ifşası olarak değerlendirilecekken; aynı bilginin başka rakip bir şirket tarafından ifşası ise ticari sırrın ifşası niteliğinde olacaktır²⁸⁶. Aynı zamanda, banka görevlileri tarafından gizli tutulması gereken bilgiler müşteri sırrı olduğu için müşteri sırrı kavramını meslek sırları arasında değerlendirmek yanlış olmayacaktır²⁸⁷.

Müşteri sırrı ve vergi mahremiyeti kavramlarının her ikisi de esasen mükellefler ve/veya mudiler hakkında öğrenilen bazı bilgilerin üçüncü kişilere açıklanması halinde ortaya çıkacak olan haksız rekabet durumunu önlemeyi amaçladığı için bu düzenlemelerin birbirine paralel olduğu söylenebilir²⁸⁸.

3.2.5. Devlet Sırrı

Kamu yönetimlerinin gizlilik politikalarının temel dayanaklarından biri olan devlet güvenliği gereği, her devletin gerek iç gerekse dış güvenliği bakımından sakladığı bilgiler bulunmaktadır. Bu tür bilgiler devlet güvenliğinin tehlikeye düşme ihtimali ve ülkelerin diplomatik alandaki başarılarını engelleyebileceği gerekçesiyle gizli tutulmaktadır²⁸⁹. Bu tür bilgiler genel olarak devlet sırrı olarak bilinmektedir.

Devlet sırrı kavramı, diğer sırlara göre daha gizemli görüldüğü için insanda merak uyandırır da kapsam olarak daha tartışmalı ve çok yönlü bir konudur²⁹⁰. Bu kavram, özellikle demokrasi kültürü yeterince gelişmemiş ülkelerde devletlerin hukuka aykırı eylemlerine bir kalkan olarak görülebilir²⁹¹. Bu sebeple devlet sırrı kavramının sınırlarının belirlenmesi önemlidir.

²⁸⁵ Karataş Durmuş, 2017, s. 390.

²⁸⁶ Karataş Durmuş, 2017, s. 390.

²⁸⁷ Gürbüz Usluel, 2009, s. 56.

²⁸⁸ Alptürk, 2004.

²⁸⁹ Eken, M. (1994). Kamu Yönetiminde Gizlilik Geleneği ve Açıklık İhtiyacı. *Amme İdaresi Dergisi*, 27(2), s. 29.

²⁹⁰ Akkaya Kia, 2013, s. 751.

²⁹¹ Akkaya Kia, 2013, s. 751.

Yakın zamana kadar herhangi bir mevzuatta tanımına yer verilmeyen devlet sırrı kavramı hakkında muhtelif kanun ve kanun tasarılarında açıklamalarda bulunulmuştur. BEHK'nın "Devlet sırrına ilişkin bilgi veya belgeler" başlıklı 16. maddesinde "*açıklanması halinde Devletin emniyetine, dış ilişkilerine, milli savunmasına ve milli güvenliğine açıkça zarar verecek ve niteliği itibarıyla Devlet sırrı olan gizlilik dereceli bilgi veya belgeler, bilgi edinme hakkı kapsamı dışındadır*" denilerek devlet sırrına ilişkin dolaylı bir tanımlama yapılmıştır. Devlet sırrına ilişkin 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun²⁹² (CMK) 47. maddesinde de bir açıklama söz konusudur. Buna göre, "*Açıklaması, Devletin dış ilişkilerine, milli savunmasına, ve milli güvenliğine zarar verebilecek; anayasal düzeni ve dış ilişkilerinde tehlike yaratabilecek nitelikteki bilgiler, Devlet sırrı sayılır*". Devlet sırrı kavramını açıklığa kavuşturmak için hazırlanan Devlet Sırrı Kanun Tasarısı'nın²⁹³ 3. maddesinde ise devlet sırrı "*açıklanması veya öğrenilmesi, Devletin dış ilişkilerine, milli savunmasına ve milli güvenliğine zarar verebilecek; anayasal düzeni ve dış ilişkilerinde tehlike yaratabilecek ve bu nedenlerle niteliği itibarıyla gizli kalması gereken bilgi ve belgeler*" olarak ifade edilmiştir. Bu tanımlamada da genel ifadeler kullanıldığı için devlet sırrının kapsam ve sınırlarının belirlenmesinde büyük ölçüde uygulama ve yargı kararları belirleyici olacaktır.

Görüldüğü gibi, genel olarak devlet sırrı kavramında önemli olan unsur devlet güvenliğidir. Bu sebeple özellikle ulusal güvenlik ile yakından ilgili olan milli savunma gibi konular bu kapsama girmektedir.

Devlet sırrı kavramının bir diğer yönünü de uluslararası ilişkiler oluşturmaktadır. Bu açıdan, üçüncü kişilerce bilinmesi sakıncalı olup devletin dış ilişkilerine zarar verebilecek savunma ve güvenliğe ilişkin bilgiler, devlet sırrı kapsamında değerlendirilmektedir²⁹⁴.

3.3. Özel Hayat Kavramı

Kişinin özel ve mesleki hayatıyla ilgili olan ancak başkalarından uzak kalmasını istediği konular kişinin gizlilik alanını oluşturur. Toplum halinde yaşamının bir sonucu

²⁹² 04.12.2004 tarihinde kabul edilmiş ve 17.12.2004 tarihli, 25673 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

²⁹³ Devlet sırrı olabilecek hususların idarelerin takdirine bırakılmaması için İspanya gibi bazı ülkelerde devlet sırrları ayrı bir kanunda düzenlenmiştir. Türkiye'de de Avrupa Birliği mevzuatına uyum sağlanması, şeffaf, denetlenebilir, demokratik bir yönetim sağlanması, devletle vatandaşın menfaatlerinin uzlaştırılması, kişilerin bilgi edinme haklarının sağlanmasında devlet sırrları ve gizlilik kavramlarına açıklık getirilmesi zorunluluğu doğmuştur. Bu amaçla hazırlanan taslak hala kanunlaşmamıştır. <https://www2.tbmm.gov.tr/d24/1/1-0484.pdf> (09.03.2020).

²⁹⁴ Akkaya Kia, 2013, s. 752.

olarak ortaya çıkan ortak hayat gereği, herkes bir başkasından kendi gizli alanına saygı göstermesini ve kendi özel hayatının başkalarının öğrenme merakından uzak durmasını isteyebilmelidir²⁹⁵. Kişilerin bağımsız bir varlık olarak ortaya çıkıp gelişmesi özel hayat kapsamında incelenmekte olup, bu kavram içerisinde kabul edilen pek çok değer kişinin temel haklarından sayılmasıyla, özel hayat konusunun önemi daha da artmıştır²⁹⁶.

Özel hayat, kişilik haklarını oluşturan değerlerden birisidir²⁹⁷. Hukuk devletinde bireylere kişiliğini oluşturan değerleri koruma olanağı sunulmuştur. Bu şekilde koruma altına alınan değerler; hayat, vücut, bedensel ve ruhsal sağlık gibi kişinin bedensel varlığında temellenen kişisel değerleri ile ad, onur, gizli ve özel hayat alanı gibi toplum içindeki yerine ve etkinliğine ilişkin dış değerleri kapsamaktadır²⁹⁸. Buradan hareketle kişilik hakkı *“kişinin var olmak, maddi ve manevi kişiliğini korumak ve geliştirmek, özgür olmak ve toplumda saygın bir konuma sahip olmak üzere sahip olduğu bütün kişisel değerleri üzerinde geçerli olan, şahsa bağlı mutlak bir haktır”*²⁹⁹.

Teknoloji ve hukuktaki gelişmelerin yanı sıra kişilerin duygusal alanlarında yaşadıkları gelişmeler de özel hayat kavramının anlamını çeşitlendirmektedir³⁰⁰. Bu sebeple özel hayat kavramının tanımı ve kapsamı pek çok açıdan önem taşımaktadır.

Özel hayat kavramı, kişinin dış dünya ile ilişkisinin algılandığı, bilgi, görgü ve verilerin depolanarak sadece sahibinin bildiği veya onun kendine yakın bulduğu kişilerle paylaştığı ve insanın kendini daha özgür hissettiği bir hayat olarak ifade edilebilir³⁰¹. Başka bir tanıma göre özel hayat, kişinin hayatının başkaları tarafından öğrenilmesini istemeyip onlardan gizlediği kısmıdır³⁰². Ayrıca özel hayat, kişinin mesleki hayatı, aile hayatı, kısacası kapısının ardında yaşadığı iç hayatı olarak da tanımlanabilir³⁰³.

²⁹⁵ Kalabalık, 2017, s. 458.

²⁹⁶ Akyürek, G. (2013). *Özel Hayatın Gizliliğini İhlal Suçu*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, s. 23.

²⁹⁷ Polater, Y. Z. (2010). *Türk Hukukunda ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması*. Ankara: Adalet Yayınevi, s. 12.

²⁹⁸ Gönen, D. (2011). *Tüzel Kişilerde Kişilik Hakkı ve Korunması*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, s. 19.

²⁹⁹ Acabey, B. (2013). Basın Özgürlüğü ve bu Özgürlüğün Bir Sınırı Olarak Kişilik Hakkı. *Journal of Yasar University*, 8 (Özel Sayı), s. 13.

³⁰⁰ Üzeltürk, S. (2004). *1982 Anayasası ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesine Göre Özel Hayatın Gizliliği Hakkı*, İstanbul: Beta Basım Yayım, s. 3.

³⁰¹ Soyaslan, D. (2016). *Ceza Hukuku Özel Hükümler*. (11. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları, s. 333.

³⁰² Koca ve Üzülmüş, 2017, s. 500.

³⁰³ Danışman, A. (1991). *Ceza Hukuku Açısından Özel Hayatın Korunması*. Selçuk Üniversitesi Yayınları No: 99, s. 8.

Kişi özel hayatında kendisi ve yakınlarıyla baş başadır. İzinsiz olarak özel hayata müdahale edilemez. Çünkü özel hayatın gizliliği, insanın başarıya ulaşmasını ve hayal dünyasında atılım yapmasını sağlayan unsurlardan birisidir³⁰⁴. Yani özel hayat kişilere, kişiliğini serbestçe geliştirebileceği bir alan sunmaktadır³⁰⁵.

Özel hayatın temel unsurlarını gizlilik ve bağımsızlık oluşturduğu için özel hayatın gizliliği de kişi dokunulmazlığının bir uzantısı olarak nitelendirilebilir³⁰⁶. Ayrıca özel hayat kavramı, bireylerin kişiliğini geliştirmesi ve manevi değerlerine güvence olması için, başkaları tarafından bilinmesini istemediği hususların oluşturduğu ve korunmasında hukuken yarar görülen hayatı üzerindeki hakkı olarak da tanımlanabilir³⁰⁷.

Özel hayat kişinin saklayacak bir şeyi olup olmamasıyla ilgili değildir. Ancak kendi istekleri ve olanakları doğrultusunda hareket edebilme özgürlüğünün korunmasıdır. Yani özel hayat, kişilere kendi başlarına iyi bir hayattan ne anladıklarını tanımlayabildikleri ve bunu en iyi biçimde gerçekleştirmeye olanak bulabildikleri bir alan oluşturur³⁰⁸.

3.3.1. Özel Hayatın Kapsamı

Hukuk devletin önemli özelliklerinden biri de, bireylere kişiliklerini geliştirebilecekleri bir hayat alanı temin etmektir. Böyle bir hayat alanının varlığı, bireyin haysiyet sahibi bir varlık olarak kabul edilmesinin bir gereğidir³⁰⁹. Bireyin günlük yaşamını sürdürürken içinde bulunduğu bütün ilişkileri onun hayat alanını oluşturmaktadır³¹⁰. Kişilerin hayat alanının ise kamuya açık alan, özel alan ve gizlilik alanı olmak üzere üç alandan oluştuğu kabul edilmektedir³¹¹. Kamuya açık alan, toplum yaşamındaki alenî olan hususları kapsamaktadır. Bunları herkes görüp öğrenebilir, bir gizlilik söz konusu değildir³¹². Özel alan, kişinin sadece belirli kişiler tarafından bilinmesini istediği ve özellikle kamudan saklı tuttuğu durumlardan oluşmaktadır. Kişi bunları sadece yakınları, aile çevresi

³⁰⁴ Soyaslan, 2016, s. 342.

³⁰⁵ Koca, M. ve Üzülmöz, İ. (2017). *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler*. (4. Baskı). Ankara: Adalet Yayınevi, s. 500.

³⁰⁶ Kalabalık, 2017, s. 458.

³⁰⁷ Şen, E. (2009). Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Tasarısı'nın Anayasa ve Türk Ceza Kanunu Hükümleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi. *İstanbul Barosu Dergisi*, 83(3), s. 1205.

³⁰⁸ Lökke, 2018, s. 22.

³⁰⁹ Koca ve Üzülmöz, 2017, s. 469.

³¹⁰ Ayan, M. ve Ayan, N. (2011). *Kişiler Hukuku*. (3. Baskı). Konya: Mimoza, s. 61.

³¹¹ Dural, S. ve Ögüz, T. (2010). *Türk özel hukuku Cilt II Kişiler Hukuku*. (10. Baskı). İstanbul: Filiz Kitabevi, s. 127.

³¹² İmre, Z. (1974). Şahsiyet Haklarından Şahsın Özel Hayatının ve Gizliliklerinin Korunmasına İlişkin Mesele. *İÜHFD*, 39 (1-4), s. 149.

ve güvendiği kişilerle paylaşır³¹³. Gizlilik alanı ise, kişinin herkesten gizleyip sadece kendisinin istediği kişilere açıkladığı hususları kapsar³¹⁴. Aile ilişkileri, mektuplar, hesap ve iş defterleri, hatıra defterleri ve ev hayatı gibi kişinin başkaları tarafından bilinmesini istemediği tüm durumlar bu alana girer³¹⁵. Kişinin kamuya açık alanı tüm toplumun gözü önünde olduğundan bir gizlilik söz konusu değilken, özel ve gizlilik alanı kişilik hakkına dahildir ve korunması gereken kişisel varlıklardandır³¹⁶.

Kamuya açık alanın öğrenilmesi ve başkalarına aktarılması özel hayatı ihlal edici nitelikte değildir. Çünkü bu hususun üçüncü kişilerce bilinmesi kişiyi hak kaybına uğratmaz³¹⁷. Oysa özel ve gizlilik alanına yapılan müdahaleler kişilik hakkının hukuka aykırı ihlalleridir. Çünkü birey bu alandaki olayların, öğrenmesini istediği kişiler dışındakiler tarafından bilinmesini istemez³¹⁸.

Teknolojinin hızla gelişimi ile özel hayat kavramının sınırları ve içeriği de günden güne değişime uğramaktadır. Genel olarak kişinin aile hayatı ve kendi iç alemi, özel hayatın odak noktasını oluşturmaktadır. Buradan hareketle, kişinin aile ilişkileri, psikolojik ve fizyolojik durumu, siyasal ve dini inançları ve mesleği ile ilgili önemli bilgi ve sırları, özel hayat kavramına dahil edilebilir³¹⁹. Kısaca özel hayat, her bireyin sıkı bağlarla bağlı bulunduğu yakınları ve tanıdıklarıyla paylaşmak istediği olayları kapsamaktadır³²⁰. Yargıtay kararlarında da özel hayatın kapsamı belirlenirken; kişinin toplum içindeki konumu, mesleği, görevi, tanınıp tanınmadığı, sosyal ilişkileri gibi göz önüne alınacak kriterlere değinilmiştir³²¹. Sadece kapalı kapılar ardında yaşanan durumların değil, istenildiğinde başkalarına açıklanabilen tüm özel olayların ve bilgilerin özel hayat kapsamında değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir³²². Anayasa Mahkemesi kararlarında da sıklıkla özel hayat kavramından söz edilmektedir. Yüksek mahkemenin bir kararında özel hayat

³¹³ Dural ve Öğüz, 2010, s. 127-128.

³¹⁴ İmre, 1974, s. 149.

³¹⁵ Dural ve Öğüz, 2010, s. 128.

³¹⁶ Dural ve Öğüz, 2010, s. 128.

³¹⁷ Polater, 2010, s. 18.

³¹⁸ Dural ve Öğüz, 2010, s. 128.

³¹⁹ Aydın, V. (1998). 1982 Anayasası Çerçevesinde Özel Hayatın Gizliliğinin Korunması. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3, s. 186.

³²⁰ Danışman, 1991, s. 8.

³²¹ Yargıtay 12. Ceza Dairesi, E. 2015/9709, K. 2016/10986, T. 29.06.2016. Aynı yönde bkz. YCGK, E. 2015/10, K. 2015/510, T. 15.12.2015,

³²² "... özel hayat kavramı; kişinin sadece gözlerden uzakta, başkalarıyla paylaşmadığı, kapalı kapılar ardında, dört duvar arasındaki yaşantısı ve mahremiyetinden ibaret değil, herkesin bilmediği veya bilmemesi gereken, istenildiğinde başka kişilere açıklanabilen, tamamen kişiye özel hayat olayları ve bilgilerin tamamını içerir". Yargıtay 12. Ceza Dairesi, E. 2015/9893, K. 2016/12504, T. 09.11.2016. Aynı yönde bkz. Yargıtay 18. Ceza Dairesi, E. 2015/8036, K. 2015/14082, T. 23.12.2015, www.sinerjimevzuat.com.tr, (28.08.2018)

kavramının tanımının, teknolojik gelişmelere bağlı olarak sürekli genişlediği vurgulanarak bu alanın çerçevesi belirtilmiştir³²³. Yine aynı kararda “*özel hayat alanı herkese açık olmayan, sadece kişiyle yakından ilgili olan sınırlı sayıda kişiyle paylaşılan, hatta bazen hiç kimseyle paylaşılmayan yaşam olaylarının gerçekleştiği alandır. Yani, özel hayat kavramı mahremiyet hakkından daha geniştir ve herkesin özgür olarak kişiliğini oluşturmasını ve geliştirmesini sağlayan bir alanı içerir.*” denilerek özel hayatın tanımı ve kapsamı ifade edilmiştir. Bir başka Anayasa Mahkemesi kararında bu kavramın “*kişinin maddi ve manevi bütünlüğü, fiziksel ve sosyal kimliği, bireyin ismi, cinsel yönelimi, cinsel yaşamı gibi unsurları korumakta*” olduğu ve “*kişisel bilgiler ve veriler, kişisel gelişim, aile hayatı vb. konuların*” da bu kapsamda olduğu belirtilmiştir³²⁴.

Aynı şekilde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) de özel hayatı kapsam olarak mahremiyet hakkından daha geniş şekilde yorumlayıp bireylerin özgür olarak kişiliklerini oluşturup geliştirebileceği bir alan olarak görmektedir³²⁵.

AİHM, Özpinar-Türkiye davasında³²⁶ özel hayatın kapsamlı bir tanım ile sınırlanmayacak bir kavram olduğunu belirterek özel hayatın Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin (AİHS) 8. maddesi kapsamında korunduğunu ifade etmiştir. Mahkeme, mesleki faaliyetlerin özel yaşam kavramının kapsamına girmediği şeklinde bir kuralın bulunmadığını, aksine mesleki yaşama getirilen kısıtlamaların bireyin sosyal ilişkilerine yansıdığı zaman 8. madde kapsamında korunabileceğini vurgulamıştır. Benzer şekilde Niemietz-Almanya davasında³²⁷ özel hayat kavramı hakkında detaylı açıklamada bulunulmuştur. Mesleki ve iş dünyasıyla ilgili faaliyetlerin özel hayat kavramına dahil olduğu belirtilmiştir. Genel olarak AİHS’in 8. maddesi kapsamında bireyin fiziksel ve psikolojik bütünlüğüne, kişisel ve sosyal kimliğine, cinsel kimliğine, isme, cinsel yönelime, kişinin itibarına, kişisel verilerine, kişisel gelişim ve özerkliğine yapılan müdahalelere karşı koruma sağlandığı söylenebilir³²⁸.

³²³ AYM, E. 2015/168, K. 2017/166, T. 29.11.2017, RG: 20.2.2018-30338.

³²⁴ AYM, 2013/7666 Başvuru No’lu, 10.12.2015 tarihli bireysel başvuru kararı, RG: 03.02.2016-29613.

³²⁵ Kilkelly, U. (2001). Özel Hayata ve Aile Hayatına Saygı Gösterilmesi Hakkı Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 8. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Kılavuz. *İnsan Hakları El Kitapları No: 1*, Almanya, s. 17.

³²⁶ Özpinar/Türkiye, Başvuru No: 20999/04, 19.10.2010. Kararın çevirisi için bkz. Mutlu, E.İ; Şermet, B; Çelikbaş, N.M (Çev.). (2012). Özpinar/Türkiye Kararı. *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2(1), s. 89-102.

³²⁷ Niemietz/Almanya, Başvuru No: 13710/88, 16.12.1992, parag. 29. Daha detaylı açıklama için bkz. Dutertre, G. (2007). *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarından Örnekler*. Avrupa Konseyi Yayınları, s. 201. <https://www.anayasa.gov.tr/media/3600/aihmkararlarindanornekler.pdf> (09.05.2019).

³²⁸ Yüzer Eltimur, 2019, s. 20.

Görüldüğü gibi, hem AIHM hem de Anayasa Mahkemesi içtihatlarında özel hayatın belirli bir tanımının yapılmasından kaçınılmıştır. Bunun nedeni ise hem çok geniş bir alanı ifade etmesi ve sübjektif özellikte olması, hem de belli bir kalıba sıkıştırıldığında bu alan dışında kalıp da kişinin özel hayatının gizliliği ve korunması için gerekli olan diğer hukuki çıkarlarının koruma alanı bulamaması riskidir³²⁹.

Sosyal bir varlık olarak insanın hem özel alan, hem de kamusal alana ihtiyacı olduğu kabul edilmektedir. Bu alanlar birbirinin yerine geçmese de birbirleriyle örtüşürler. Ancak özel alanın kamu alanının işgaline ne kadar dayanması gerektiği tartışma konusu olmuştur³³⁰. Geniş anlamıyla özel hayat, devletin bireylere olan müdahalesinin mümkün olduğunca en aza indirilmesi, herkesin kendi uygun gördüğü şekilde gelişimine devam etmesi ve fikirlerin kabul edilmesini de içermektedir. Bu yönüyle özel hayat, devletin mutlak bir gerekçesi olmadığı sürece kişilerin özel alanına karışmasına izin verilmemesini de kapsamaktadır³³¹.

3.3.2. Özel Hayatın Korunması

Kişi yaşamının belirli bir kısmını ifade eden “özel hayat” bir hakkı değil de bir olguyu ifade etmektedir. Ancak, “özel hayatın gizliliği” bir hak oluşturmaktadır. Bu hak da özel hayat olgusunun hukuki açıdan korunması anlamına gelir³³². Özel hayatın gizliliği hakkı ile korunması amaçlanan değer in çağdaş ulusal ve uluslararası düzenlemelerde de yer verilen “insan onuru” olduğu söylenebilir³³³.

Özel hayatın gizliliği, vatandaşların bireysel özgürlük ve etik konusunda gelişim gösterebilmelerinde belirleyici bir unsur olarak kabul edilmektedir. Ayrıca kişinin bütünlüğünün anlamlı bir şekilde korunmasının ve özellikle başkaları ile kendisini anlamlı bir biçimde etkilemesinin de ön şartıdır³³⁴. Özel hayatın gizliliği, aynı zamanda kişinin kendisiyle ilgili bilgilere ulaşma hakkı ile iç içe olup özel hayata saygı ile bilgiye ulaşma hakkı birbirini tamamlamaktadır³³⁵. Bu sebeplerle özel hayatın gizliliğinin bir hak olarak

³²⁹ Dülger, 2020, s. 140.

³³⁰ Løkke, 2018, s. 19.

³³¹ Cooper, J. (2006). Özel ve Ailevi Yaşama Saygı Hakkı (İHAS madde 8). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve İdari Yargı Sempozyumu*, Ankara: TBB Yayınları: 97, s. 118.

³³² Akyürek, 2013, s. 23.

³³³ Üzeltürk, 2004, s. 10.

³³⁴ Løkke, 2018, s. 21.

³³⁵ Saban, N. (2000). *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa ile Bir Vergi Kavramını Okumak; Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri. XIII. Maliye Sempozyumu “Anayasal Mali Düzen”*

görölüp bu hakkın korunması oldukça önemli bir meseledir³³⁶.

Özel hayatın gizliliğinin korunmasının amacı, genel anlamda hukukun var oluş sebebiyle açıklanabilir. Buna göre hukukun temel amacı kişilerin çıkarlarını korumak, özgürlüklerini genişletmek, huzur ve refahını artırmak olduğuna göre kanun koyucu özel hayata müdahale sayılabilecek tüm kısıtlamalardan kaçınmalıdır³³⁷. Özel hayatın gizliliğinin korunmasının daha özel amacı ise bireyin kişiliğini rahatça geliştirebileceği, devlet veya başkaları tarafından rahatsız edilmeyeceği, kendisi ve yakınlarıyla baş başa kalabileceği bağımsız bir yaşam alanı sağlamaktır³³⁸. Özellikle demokratik rejimlerde kişinin maddi ve manevi varlığını koruyarak yaratıcılık kabiliyetini geliştirebilmesi için devlet tarafından müdahale edilmeyen bir alanın sağlanması, kişisel özelliklerin korunması açısından büyük önem taşımaktadır³³⁹. Bu yönüyle özel hayatın gizliliğinin korunması hakkı, *“devletin bireylere mümkün olduğunca az müdahale etmesi suretiyle her bireyin uygun gördüğü biçimde, başka insanlarla değişik türden ilişkiler kurma olanağına sahip olarak, kişiliğini geliştirmek, maddi ve manevi değerlerine güvence sağlamak için başkaları tarafından bilinmesini istemediği hususların oluşturduğu ve gerek devlete gerekse diğer bireylere karşı korunması hukuken gerekli bulunan hayat alan(lar)ı üzerindeki hakkı”* olarak tanımlanabilir³⁴⁰.

Kişilik hakkı kapsamına giren özel hayatın gizliliğinin korunmasından yapılarına uygun düştüğü ölçüde tüzel kişiler de faydalanabilecektir. Çünkü tüzel kişiler her ne kadar maddi bedensel değerlere sahip olmasalar da ad, saygınlık gibi manevi kişilik değerlerine ve ekonomik varlık, ticari saygınlık gibi maddi ekonomik kişilik değerlerine sahiptir³⁴¹. Örneğin TCK’nın 239. maddesinde yer alan “Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi ve belgelerin açıklanması” suçu ile korunmak istenen ekonomi, sanayi ve ticarete dair hukuki yararlar özel hayat kapsamına girdiğinden, gerçek kişiler kadar olmasa

14-16 Mayıs 1998. İstanbul: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 12, s. 258.

³³⁶ Özbudun, E. (1977). Anayasa Hukuku bakımından Özel Haberleşmenin Gizliliği, *AÜHF Yayınları*, No:406 50. Yıl Armağanı, Sevinç Matbaası, s. 272.

³³⁷ Can, M. (2002). ABD Hukukunda Özel Hayatın Gizliliği. *E-akademi*, Mart. <http://www.e-akademi.org/incele.asp?konu=%27ABD%20Hukukunda%20%D6zel%20Hayat%FDn%20Gizlili%F0i%27&kmlik=1169611264&url=makaleler/mcan-1.htm> (10.04.2019).

³³⁸ Özbudun, 1977, s. 265.

³³⁹ Özbudun, 1977, s. 268. Güneş’e göre, *“devlet olumsuz davranarak yani kişiyi engellemeyerek ve onu koruyarak güvence altına almak; olumlu davranışlarda bulunarak yani onun çevresindeki engelleri kaldırarak bireyin maddi ve manevi gelişimini sağlamak durumundadır.”* Güneş, G. (2011). *Verginin Yasallığı İlkesi* (3. Baskı). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, s. 48.

³⁴⁰ Bozlak, A. (2015). *ABD Hukukunda Özel Hayatın Gizliliği Hakkının Korunması*. İstanbul: Beta Basım Yayım, s. 11.

³⁴¹ Gönen, 2011, s. 30.

da tüzel kişilerin de özel hayat kapsamında değerlendirilebilecek ticari hayatlarının bulunduğu çok açıktır³⁴². Ancak genelde ekonomik ve sosyal açıdan gerçek kişilere göre daha güçlü olmaları sebebiyle, kişilik haklarının sağladığı zırha, gerçek kişiler kadar ihtiyaç duymayacakları ve tüzel kişilerin kişilik hakkının sağladığı korumanın arkasına gereğinden fazla sığınmalarının önüne geçilmesi gerektiği de savunulmaktadır³⁴³.

Özel hayatın korunması, kamunun hiçe sayılması anlamına gelmemektedir. Mahremiyetin önemli bir yanı da kişinin toplum içindeki itibarının korunmasıdır. Bu anlamda kişinin kendini kanıtlama imkânları, diğerleriyle olan ilişkileri ve ticari etkinlikleri kamudaki itibarından etkilenir. Dolayısıyla kişisel özgürlüğün büyük ölçüde resmi itibara bağlı olduğu düşünülebilir³⁴⁴.

Özel hayatın gizliliğinin korunmasının iki yönü bulunmaktadır. İlki, kişilerin müdahalelerine karşı; diğeri ise devletin müdahalelerine karşı koruma sağlamaktır³⁴⁵. Özellikle devlet tarafından müdahaleler kişilerininkine göre daha ciddi tehditler oluşturmaktadır³⁴⁶. Çünkü koruma sisteminin güvencesi olan da devletin kendisidir. Bu hassas dengeyi koruyabilmek için hukuki istisnalar hariç olmak üzere, devlet kademesinde görevli olanların kişilerin özel hayatının gizliliğini ihlal etmekten kaçınmaları gerekmektedir³⁴⁷. İnsan hakları konusunda devletin hukukundan hukuk devletine doğru yaşanan dönüşüm, devletin tüm faaliyetleri karşısında kişilerin korunması gerekliliğini doğurmuştur³⁴⁸.

Anayasa Mahkemesi de, temel bir hak olan özel hayata saygı gösterilmesinin, insan mutluluğu ve toplumun kendini huzurlu hissedip güven içinde yaşaması için önemli olduğunu ve uluslar üstü normlarda korunması gerekliliğini belirtmiştir³⁴⁹. Nitekim AİHS'in "Özel ve Aile Hayatına Saygı Hakkı" başlıklı 8/1. maddesinde, "*Herkes, özel hayatına, aile hayatına, konutuna ve haberleşmesine saygı gösterilmesi hakkına sahiptir.*" denilerek taraf devletlere bu konuda sorumluluk yüklenmektedir.

³⁴² Şen, 2009, s. 1202.

³⁴³ Bu görüş için bkz. Gönen, 2011, s. 58.

³⁴⁴ Løkke, 2018, s. 20.

³⁴⁵ Anayasa'nın 20. maddesinin gerekçesinde hükmün konuluş amacının iki yönlü olduğu görülebilir. Madde gerekçesi için bkz. https://www.anayasa.gov.tr/media/6382/gerekceli_anayasa.pdf (23.07.2019).

³⁴⁶ Özbudun, 1977, s. 267.

³⁴⁷ Tayfun, R. ve Çetin, M. (2015). Özel Hayatın Gizliliği Perspektifinden Birey-Devlet İlişkileri. *İletişim Kuram ve Araştırma Dergisi*, (41), s. 7.

³⁴⁸ Yerdelen, E. ve Değerli Y. S. (2014). Ceza Muhakemesi Koruma Tedbirlerinde Ölçülülük. *Prof Dr. Feridun Yenisey'e Armağan*, Cilt 1. İstanbul: Beta Basım Yayım, s. 1341.

³⁴⁹ AYM, E. 1986/24, K. 1987/8, T. 31.03.1987, RG: 28.05.1987-19473.

Bir hukuk devletinde, devlet kişilerin özel hayatını korumakla yükümlüdür. Neredeyse her devlet, birçok yasal ve anayasal düzenlemenin yanında mahkeme kararlarıyla da bu hakkın korunmasını sağlamaktadır³⁵⁰. Türkiye’de Anayasa’nın “Temel Haklar ve Ödevler” başlıklı ikinci kısmında 20. maddede “özel hayatın gizliliği”, 21. maddede “konut dokunulmazlığı” ve 22. maddede “haberleşme hürriyeti” düzenlenmiştir. Özel hayatın gizliliğinin düzenlendiği 20. maddeye göre, “*Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz*”. Bu maddeyle bireylerin özel hayatı güvence altına alınmıştır. Böylelikle kişiler özel hayatlarının korunmasını isteme hakkına sahiptirler. Ayrıca, özel hayatın korunması bakımından 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu’nun³⁵¹ 24. ve 25. maddeleri, kişilerin kişilik haklarına yapılan hukuka aykırı saldırılara karşı korunmasına yönelik hükümler içermektedir.

Özel hayatın gizliliğinin korunmasına yönelik olarak ihlallerin cezalandırılması için TCK’da suç olarak düzenlenmiş bazı eylemler söz konusudur. Bu suçlar TCK’nın “Özel Hayata ve Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar” başlıklı bölümünde yer almaktadır. 132. maddede düzenlenen “haberleşmenin gizliliğini ihlal”, 133. maddede düzenlenen “kişiler arasındaki konuşmaların dinlenmesi ve kayda alınması” ve 134. maddede düzenlenen “özel hayatın gizliliğini ihlal” suçları özel hayatın gizliliğinin korunması amacına hizmet etmektedir.

3.4. Kişisel Veri Kavramı

Bilgi işlem teknolojilerinin yaygınlaşması ve başta internet kullanımı yoluyla bilgiye ve kişisel veriye erişimin kolaylaşması, en temel insan haklarından olan kişisel verilerin korunması için bir takım standartlar getirilmesini zorunlu kılmıştır³⁵². Çünkü kişilere ait verilerin yetkisiz kimseler tarafından elde edilmesi, ifşa edilmesi, yetki aşılması veya süre aşımına rağmen yetkinin kullanılmasına devam edilmesi gibi riskler muhtemeldir³⁵³. Ayrıca bilişim alanındaki gelişmeler, hukuki anlamda bazı sorunları da doğurmuştur. Verilere yasadışı erişim, internet aracılığıyla yapılan dolandırıcılık ve saldırılar birçok uyumsuzluğu

³⁵⁰ Solove, D. J. (2008). *Understanding Privacy*. London: Harward University Press, s. 2-3.

³⁵¹ 22.11.2001 tarihinde kabul edilmiş ve 8.12.2001 tarihli, 24607 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

³⁵² Kutlu, Ö. ve Kahraman, S. (2017). Türkiye’de Kişisel Verilerin Korunması Politikasının Analizi. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*. 5(4), s. 46.

³⁵³ Dülger, 2020, s. 112.

da beraberinde getirmiştir³⁵⁴. Bilgiye olan bu kolay ulaşım, veri sahiplerini korumasız duruma düşürebilmektedir. Özellikle son dönemlerde elektronik ağlar aracılığıyla gerçekleşen kişisel verilerin ihlaline yönelik tehditlerde artış görülmektedir. Bu sebeple bir kamu politikası olarak kişisel verileri korunmaya yönelik politika ve stratejilerin gerçekleştirilmesi büyük önem kazanmıştır³⁵⁵. Bu sebeplerle, kişisel veri kavramının tanımının ve kapsamının belirlenmesi gerekliliği doğmaktadır.

“Kişisel” kelimesi anlam olarak, “*kişi ile ilgili, kişiye ilişkin, kişinin kendi malı olan, şahsi, zati*” anlamlarına gelmektedir³⁵⁶. Veri kavramının sözlük anlamı “*bilgi, data*” olarak ifade edilmektedir³⁵⁷. Bir başka tanıma göre ise veri, kayıt altına alınmış, yalın ve işlenmemiş durumdaki her türlü olay, durum ve fikir olarak açıklanmaktadır³⁵⁸. Her ne kadar veri ile bilgi kavramları aynı anlamda kullanılsa da verinin herhangi bir bilgi için temel oluşturan gerçek unsurlar olduğu, yani ancak anlamlı hale gelen verinin bir bilgiyi oluşturduğu da ifade edilmektedir³⁵⁹. 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu’nun³⁶⁰ (KVKK) 3. maddesine göre kişisel veri “*kimliği belirli veya belirlenebilir gerçek kişiye ilişkin her türlü bilgiyi*” ifade etmektedir³⁶¹. Uluslararası hukukta da kişisel veri için benzer tanım yapılmıştır³⁶².

Kişisel veri, bireylerin şahsi, mesleki ve ailevi özelliklerini gösteren, onun sırlarını içeren, onu başkalarından ayırmayı ve özelliklerini ortaya koymayı sağlayan her türlü bilgi

³⁵⁴ Kılınç, D. (2012). Anayasal Bir Hak Olarak Kişisel Verilerin Korunması. *AÜHFD*, 61(3), s. 1090.

³⁵⁵ Kutlu ve Kahraman, 2017, s. 48.

³⁵⁶ <http://www.tdk.gov.tr> (09.08.2018).

³⁵⁷ <http://www.tdk.gov.tr> (09.08.2018).

³⁵⁸ Doğan, U. (2014). *Elektronik Vergisel Uygulamalar*. Ankara: TÜRMOB Yayınları-467, s. 552.

³⁵⁹ Dülger, 2020, s. 152.

³⁶⁰ 24.3.2016 tarihinde kabul edilmiş ve 7.4.2016 tarihli, 29677 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

³⁶¹ Bu maddenin gerekçesinde ise kişisel veri kavramının kapsamı şu şekilde açıklanmıştır: “*Kişisel veri, kimliği belirli veya belirlenebilir gerçek kişiye ilişkin her türlü bilgiyi ifade etmektedir. Bu bağlamda sadece bireyin adı, soyadı, doğum tarihi ve doğum yeri gibi onun kesin teşhisini sağlayan bilgiler değil, aynı zamanda kişinin fiziki, ailevi, ekonomik, sosyal ve sair özelliklerine ilişkin bilgiler de kişisel veridir. Bir kişinin belirli veya belirlenebilir olması, mevcut verilerin herhangi bir şekilde bir gerçek kişiyle ilişkilendirilmesi suretiyle, o kişinin tanımlanabilir hale getirilmesini ifade eder. Yani verilerin; kişinin fiziksel, ekonomik, kültürel, sosyal veya psikolojik kimliğini ifade eden somut bir içerik taşıması veya kimlik, vergi, sigorta numarası gibi herhangi bir kayıtla ilişkilendirilmesi sonucunda kişinin belirlenmesini sağlayan tüm halleri kapsar. İsim, telefon numarası, motorlu taşıt plakası, sosyal güvenlik numarası, pasaport numarası, özgeçmiş, resim, görüntü ve ses kayıtları, parmak izleri, genetik bilgiler gibi veriler dolaylı da olsa kişiyi belirlenebilir kılabilme özellikleri nedeniyle kişisel verilerdir*”. Dülger, 2020, s. 64.

³⁶² Avrupa Konseyi ‘nin 108 sayılı Kişisel Verilerin Otomatik İşleme Tabi Tutulması Karşısında Bireylerin Korunması Sözleşmesi m. 2(a); 95/46/EC Sayılı Kişisel Verilerin İşlenmesi ve Serbest Dolaşımı Bakımından Bireylerin Korunmasına İlişkin Avrupa Parlamentosu ve Avrupa Konseyi Direktifi m. 2(a); 23 Eylül 1980 tarihli OECD’nin Özel Yaşamın Korunması ve Kişisel verilerin Sınır Ötesi Akışına İlişkin Rehber İlkeleri m. 1(b).

olarak tanımlanabilir³⁶³.

3.4.1. Kişisel Verilerin Kapsamı

Bir kişiyi belirlemeye yarayan her türlü bilgi, o kişinin kişisel verisidir. Bu kapsamda insanın varoluşundan kaynaklanan adı, adresi, hastalıkları, medeni durumu gibi kişiliğe ilişkin bilgilerin yanı sıra insanın modern bilişim toplumunda yer almasından ötürü kendisine verilen ya da çeşitli hizmetlerden faydalanması için kullandığı vatandaşlık numarası, banka hesap numarası, sosyal güvenlik numarası, elektronik posta ve e-devlet şifresi gibi bilgiler kişisel veri olarak değerlendirilir³⁶⁴. Ayrıca kişisel veriler, belli bir kimsenin kimliği, etnik kökeni, fiziksel özellikleri, sağlık, öğrenim ve istihdam durumuna ilişkin olabileceği gibi bir kişinin bireysel ve aile içi yaşantısına dair bilgiler, haberleşme bilgileri, ikamet, emniyet ve kredi kartı bilgileri ile şahsi düşünce ve inançlarına ilişkin bilgilere ilişkin de olabilir³⁶⁵. Anayasa Mahkemesi kararlarında da kişisel verinin tanımı yapılarak, kişisel veri kapsamına girebilecek verilere ilişkin bilgiler verilmiştir³⁶⁶.

Yargıtay kararlarında da, kişisel verilerin kapsamına nelerin girebileceğine ilişkin bazı örneklerle yer verilmiştir³⁶⁷. Bazı Yargıtay kararlarında ise kişisel veriler, başlıklar altında sınıflandırılmıştır. Kararlarda yaşam şekline ilişkin kişisel verilerin, ekonomik ve

³⁶³ Soyaslan, 2016, s. 349.

³⁶⁴ Dülger, 2020, s. 61.

³⁶⁵ Aksoy, H. C. (2010). *Medeni Hukuk ve Özellikle Kişilik Hakkı Yönünden Kişisel Verilerin Korunması*. Ankara: Çakmak Yayınevi, s. 1.

³⁶⁶ “Kişisel veri kavramı, belirli veya kimliği belirlenebilir olmak şartıyla, bir kişiye ilişkin bütün bilgileri ifade etmektedir. Bu bağlamda adı, soyadı, doğum tarihi ve doğum yeri gibi bireyin sadece kimliğini ortaya koyan bilgiler değil; telefon numarası, motorlu taşıt plakası, sosyal güvenlik numarası, pasaport numarası, özgeçmiş, resim, görüntü ve ses kayıtları, parmak izleri, genetik bilgiler, İP adresi, e-posta adresi, hobiler, tercihler, etkileşimde bulunulan kişiler, grup üyelikleri, aile bilgileri gibi kişiyi doğrudan veya dolaylı olarak belirlenebilir kılan tüm veriler kişisel veri kapsamındadır”. AYM, E. 2013/122, K. 2014/74, T. 09.04.2014, RG: 26.07.2014-29072. “Kişisel veri kavramı, belirli veya kimliği belirlenebilir olmak şartıyla, bir kişiye ilişkin bütün bilgileri ifade etmektedir. Bu bağlamda, bir kişinin kendisinin veya ailesinin sürekli ve geçici olarak konakladığı, ikamet ettiği yerlere ait bilgiler (fiziki adresler) de kişisel veri niteliğindedir. Aynı şekilde, elektronik posta olarak adlandırılan ve elektronik iletişim ağı üzerinden gönderilen ve internette ya da kullanıcının bilgisayarında kaydedilebilen her türlü yazı, ses, resim ya da dil iletilerinin de kişisel veri niteliğinde olduğu kabul edilmektedir”. AYM, E. 2013/84, K. 2014/183, T. 04.12.2014, RG: 13.03.2015-29294.

³⁶⁷ “... ‘kişisel veri’ kavramında, kişinin, yetkisiz üçüncü kişilerin bilgisine sunmadığı, istediğinde başka kişilere açıklayarak ancak sınırlı bir çevre ile paylaştığı nüfus bilgileri (T.C. kimlik numarası, adı, soyadı, doğum yeri ve tarihi, anne ve baba adı gibi), adli sicil kaydı, yerleşim yeri, eğitim durumu, mesleği, banka hesap bilgileri, telefon numarası, elektronik posta adresi, kan grubu, medeni hali, parmak izi DNA’sı, saç, tükürük, tırnak gibi biyolojik örnekleri, cinsel ve ahlaki eğilimi, sağlık bilgileri, etnik kökeni, siyasi, felsefi ve dini görüşü, sendikal bağlantıları gibi kişinin kimliğini belirleyen veya belirlenebilir kılan, kişiyi toplumda yer alan diğer bireylerden ayıran ve onun niteliklerini ortaya koymaya elverişli, gerçek kişiye ait her türlü bilginin anlaşılması gerekir; ancak, herkes tarafından bilinen ve/veya kolaylıkla ulaşılması ve bilinmesi mümkün olan kişisel bilgiler, yasal anlamda “kişisel veri” olarak değerlendirilemez...” Yargıtay 12. Ceza Dairesi, E. 2013/9043, K. 2014/151, T. 13.01.2014, www.sinerjimevzuat.com.tr (11.08.2018).

finansal kişisel verilerin, bilişim alanına ilişkin kişisel verilerin, sağlıkla ilgili kişisel verilerin ve politik kişisel verilerin kişisel veri kavramına dahil edildiği görülmektedir³⁶⁸.

Kişisel veri kavramının genel olarak üç unsurdan oluştuğu kabul edilmektedir. Bunlar, bir bilginin bulunması, kimliği belirli veya belirlenebilir bir kişinin bulunması ve bilginin bu kişiye ait olmasıdır³⁶⁹. Söz konusu bilginin öncelikle gerçek bir kişiye ait olması ve ilgili kişi ile doğrudan veya dolaylı olarak ilişkilendirilebilir olması gerekir. İlişkilendirme muhakkak kimlik numarası ile değil, telefon numarası ve fotoğraf ile de yapılabilir³⁷⁰. Bir kişiye ilişkin bilginin kişisel veri olarak kabul edilebilmesi için söz konusu bilginin gizli bir bilgi olması şart değildir. Herkesin rahatlıkla ulaşabileceği alenî bilgiler de kişisel veri kapsamına girmektedir³⁷¹. Diğer bir ifadeyle, sadece sır niteliğindeki kişisel veriler değil, herkes tarafından bilinen veya bilinebilir bilgiler de kişisel veri niteliğindedir³⁷².

İnsan hakları ile paralellik gösteren kişisel verilerin ortaya çıkmasında teknolojik gelişmelerle birlikte, bilgilerin dijital ortamlarda kolayca edinilmesinin büyük payı olsa da, kişisel verilerden söz edebilmek için illa bunların bilişim sisteminde kayıtlı olmasına da gerek yoktur³⁷³.

3.4.2. Kişisel Verilerin Korunması

Devletin kendisini korumak ve kamusal hizmet sağlamak amacıyla gerçekleştirdiği işlem ve eylemlerinde insanın kaynağına inmesi gerekebilir. Bu yönüyle kişilere ait verilerin toplanmasının devlet oluşumuyla birlikte ortaya çıktığı söylenebilir³⁷⁴. Ancak özellikle hukuk devleti ilkesi ve insan haklarındaki gelişmelerle birlikte bu verilerin toplanması, işlenmesi ve korunması bazı sınırlamalara ve şartlara tabi tutulmaktadır. Çünkü sürekli

³⁶⁸ YCGK, E. 2012/12-1510, K. 2014/331, T. 17.06.2014, www.sinerjimevzuat.com.tr (11.08.2018).

³⁶⁹ Korkmaz, İ. (2017). *Kişisel Verilerin Ceza Hukuku Kapsamında Korunması*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, s. 26.

³⁷⁰ Karataş Durmuş, 2017, s. 393.

³⁷¹ Aksoy, 2010, s. 14.

³⁷² “TCK'nın 135 ve 136. maddelerindeki kişisel verilerin korunmasına dair düzenlemelerde sadece sır niteliğinde kişisel verilerin korunacağına dair bir hükmün bulunmaması ve aksine 135. maddenin gerekçesinde gerçek kişiyle ilgili her türlü bilginin kişisel veri olarak kabul edilmesi gerektiğinin belirtilmesi karşısında, her türlü kişisel verinin hukuka aykırı olarak başkasına verilmesi, yayılması ve ele geçirilmesi fiilleri TCK'nın 136. maddesindeki verileri hukuka aykırı olarak verme veya ele geçirme suçunu oluşturur. Bu sebeple herkes tarafından bilinen ve/veya kolaylıkla ulaşılması ve bilinmesi mümkün olan kişisel bilgiler de, yasal anlamda ‘kişisel veri’ olarak kabul edilmektedir”. Yargıtay 12. Ceza Dairesi, E. 2017/2960, K. 2018/1542, T. 14.02.2018, www.sinerjimevzuat.com.tr (15.08.2018).

³⁷³ Dülger, 2020, s. 117.

³⁷⁴ Oğuz, S. (2018). Kişisel Verilerin Korunması Hukukunun Genel İlkeleri. *Bilgi Ekonomisi ve Yönetimi Dergisi*, 13(2), s. 122.

olarak gözetlenen, kişisel verileri kayda alınarak özel hayatı şeffaf bir hale gelen ve buna rağmen bu veriler üzerinde bir hakka sahip olmayan bireylerin, kişiliklerini serbestçe geliştirebilmeleri mümkün görünmemektedir. Bu sebeple kişisel verilerin korunması hakkı, bireylerin kişisel verilerinin sınırsız ve hukuka aykırı olarak kaydedilmesi ve işlenmesi karşısında temel hak niteliğinde bir güvence sağlamaktadır³⁷⁵. Ayrıca kişisel verilerin toplanması ve işlenmesi esnasında kişisel veri üzerindeki belirleme hakkı, kişinin özgürce yaşamını belirleyebilme yeteneğinin ve sırf insan olması sebebiyle sahip olduğu öz değerinin korunması için şarttır. Aksi halde bireylerin kişisel veriler üzerindeki hakimiyetini kaldırarak ona istenildiği zaman istenildiği şekilde ulaşılabilecek basit bir veri objesi gibi muamele etmek, insan onuruyla da bağdaşmaz³⁷⁶.

Kişisel verilerin korunması, bunların kimseyle paylaşılmayacağı anlamına gelmemektedir. Sosyal ve ekonomik yaşamın bir gereği olarak, kişisel verilerin zaman zaman başkalarıyla paylaşılması söz konusu olabilir. Ancak bu paylaşım, veri sahibi istediği için, paylaşım onun açısından gerekli olduğu için veya belli bir amaç için paylaşıldığı takdirde veriler korunabilir³⁷⁷.

Kişisel veriler, özellikle bilişim teknolojilerindeki gelişimle beraber kolaylıkla elde edilebilmeleri, saklanabilmeleri ve işlenebilmeleri sebebiyle tüm dünya ülkelerinde korunması gereken bir olgu olarak görülmeye başlanmıştır³⁷⁸. Günümüzde kişisel bilgilerin özel veya resmi kuruluşlar tarafından depo edilmesi, sık karşılaşılan bir durum olarak kişilerin sır alanını tehlikeye atmaktadır. Örneğin bir kredi başvurusu yaparken veya kredi sözleşmesi imzalarken verilen bilgiler, üçüncü kişilerin bilgisine ve kullanımına açık hale gelme riski taşır³⁷⁹. Bu tür riskler karşısında “kişisel verilerin korunması” gündeme gelmiş ve hukuki olarak yeni düzenlemeler yapma ihtiyacı doğmuştur. OECD, 1980 yılında “Özel Yaşamın Gizliliğinin ve Sınır Ötesi Kişisel Veri Dolaşımının Korunmasına İlişkin Rehber İlkeler”i kabul ederek kişisel verilerin hukuka aykırı elde edilmesi, yanlış tutulması veya yetkisiz kişilerce kötüye kullanılması gibi tehlikeleri önlemek amacıyla adım atan ilk

³⁷⁵ Şimşek, O. (2008). *Anayasa Hukukunda Kişisel Verilerin Korunması*. İstanbul: Beta Basım Yayım, s. 112.

³⁷⁶ Şimşek, 2008, s. 131.

³⁷⁷ Gürpınar, D. (2017). Kişisel Verilerin Korunamamasından Doğan Hukuki Sorumluluk. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* - Prof. Dr. Şeref Ertaş’a Armağan, 19 (Özel Sayı), s.683.

³⁷⁸ Dülger, 2020, s. 66-67. Kişisel verilerin korunması daha gelişmiş bir teknoloji altyapısı ve hukuk bilinci bulunması sebebiyle ilk olarak Avrupa ülkelerinde gündeme gelmiştir. Çünkü bu korumaya duyulan ihtiyaç, gelişmiş teknolojinin kişisel verilere yönelik yarattığı tehditlerden kaynaklanmıştır. Dülger, 2020, s. 109.

³⁷⁹ Oğuzman ve diğerleri, 2010, s. 161.

kuruluş olmuştur³⁸⁰.

Gerek kamusal alandaki, gerekse özel sektördeki işlemlerin çoğu bilgisayar ortamında otomatik işleme tabi tutulmasının sonucu olarak kurumlar arası bilgi akışı, bilgisayarlardaki bilgilerin depolanması, korunması ve kaybolmasının engellenmesi gibi sorunlar gündeme gelmiştir³⁸¹. Bu amaçla, Avrupa Konseyi tarafından “Kişisel Verilerin Otomatik İşleme Tabi Tutulması Karşısında Bireylerin Korunması Hakkında Sözleşme³⁸²” düzenlenerek, üye devletlerin imzasına sunulmuştur. Sözleşmenin temel amacı, kişilerin kendisiyle ilgili kişisel verilerinin otomatik işleme tabi tutulması karşısında, özel hayata saygı haklarının korunmasıdır. Sözleşmeyi imzalayan taraf ülkeler, kişisel verilerin toplanması, saklanması ve korunması ile ilgili temel ilkelerin uygulanması için ulusal hukuktaki gerekli tedbirleri yasa ile düzenlemek zorundadır³⁸³.

Kişisel verilerin korunması, aslında verilerin korunması yoluyla veri sahibinin temel hak ve özgürlüklerinin korunması anlamına gelmektedir. Daha açık bir ifadeyle; kişisel verilerin korunması, devletin gözetim ve denetim yetkisi ve yaşanan teknolojik gelişmelerle birlikte oluşabilecek ihlallere engel olmaktadır³⁸⁴. Kişisel verilerin korunmasının altında yatan amaç; devlet veya üçüncü kişiler tarafından kişisel verilerin istenmeyen şekilde toplanması ve kullanılması tehdidi karşısında, kişinin özel hayatının gizliliğinin korunmasıdır. Böylece kişinin kişilik hakkının korunması da sağlanmış olur. Çünkü kişisel veriler, niteliği itibarıyla kişilik hakkı kapsamında yer alan gizli ve özel hayat alanına dâhil olduğu için bu bilgilere ulaşılması veya paylaşılması, eğer bir hukuka uygunluk sebebi de bulunmuyorsa kişilik hakkının ihlali sonucunu doğurur³⁸⁵. Bir Anayasa Mahkemesi kararında³⁸⁶ da “*kişisel verilerin korunması temel hakkı, anayasa hukukunda esas olarak yüksek kişilik değerlerini korumaya yönelik bireysel haklara ilişkindir. Bu hak, kişinin insan onurunun korunmasının ve kişiliğini serbestçe geliştirebilmesi hakkının özel bir biçimi olarak, bireyin hak ve özgürlüklerini kişisel verilerin işlenmesi sırasında korumayı amaçlamaktadır.*” şeklinde

³⁸⁰ Bu rehber ilkelerin başlıcaları, veri toplamanın sınırlı olması ilkesi, veri kalitesi ilkesi, amacın belirli olması gerektiği ilkesi, sınırlı kullanım ilkesi, veri güvenliği ilkesi, açıklık ilkesi, bireyin katılımı ilkesi ve hesap verme zorunluluğu ilkesidir. Üye devletler için bir bağlayıcılığı olmamasına rağmen çoğu kişisel verileri korumaya yönelik ulusal düzenlemelerinde bu ilkeleri göz önünde bulundurmıştır. Türkiye’de de 6698 sayılı KVKK hazırlanırken bu ilkeler dikkate alınmış ve Kanun’un genel gerekçesinde bu ilkelerden söz edilmiştir. Dülger, 2020, s. 86-87.

³⁸¹ Saban, 2000, s. 255.

³⁸² Türkiye bu Sözleşme’yi 28 Ocak 1981 tarihinde imzalamış, 30 Ocak 2016 tarih ve 6669 sayılı Kanun ile de onaylanması uygun bulunmuştur. Söz konusu Sözleşme, 1 Eylül 2016 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

³⁸³ Saban, 2000, s. 256.

³⁸⁴ Dülger, 2020, s. 118.

³⁸⁵ Gönen, 2011, s. 98.

³⁸⁶ AYM, E. 2013/84, K. 2014/183, T. 04.12.2014, RG:13.03.2015-29294.

ifade edilmiştir.

Verilerin işlenmesi ile ilgili teknolojilerdeki baş döndürücü ilerlemeler ve hayatımızın büyük bir parçası haline gelen en büyük veri depolarından biri olan internetin yaygınlaşması, kişisel verilerin korunmasının önemini artırmaktadır. Çünkü siber saldırılar, gerek özel kurum ve kuruluşlar için gerekse kamu kurumları için büyük tehdit haline gelmiştir. Bu saldırılar, şirketlerin itibar ve değerlerine zarar verirken kamu kurumlarının ise güvenilirliğinin zedelenmesine sebep olmaktadır³⁸⁷.

Kişisel verilerin korunması, kişisel veri niteliğindeki bilgilerin toplanması, kaydedilmesi, değiştirilmesi, yok edilmesi, kamuya açık hale getirilmesi ve diğer kişilere aktarılması faaliyetlerinin amaç ve kapsamlarının belirlenip, bu sınırların aşılması halinde hangi hukuki yolların işletilebileceğinin düzenlenmesini içermektedir³⁸⁸. Ayrıca kişinin özel hayata saygı hakkının ihlal edildiğini bilmesi için, öncelikle idarenin kendisi hakkında bilgi topladığını bilmesi ve sonrasında bu bilgilere ulaşabilmesi gerekmektedir³⁸⁹. Bu da kişisel verilerin korunmasına yönelik düzenlemelerle sağlanmalıdır.

Verilerin işlenmesi ile kişilerin özel hayatlarının ve kişi dokunulmazlıklarının arasında adil bir dengenin sağlanması da şarttır. Bu sebeple esas olan kişi hak ve hürriyetlerinin korunmasıyken, istisnalar sadece demokratik toplumda duyulan somut zorunluluklar nedeniyle kanunla getirilmeli, belirli ve anlaşılabilir olmalı ve hakkın özüne dokunmamalıdır³⁹⁰.

Anayasal temelini Anayasa'nın 20/3. maddesindeki düzenlemeden alan kişisel verilerin korunması hakkının, negatif statü haklarından birisi olduğu söylenebilir³⁹¹. Ancak kişisel verilerin korunması birey için temel bir hak olmanın yanında, aynı zamanda kamusal organlar için de bir yükümlülük niteliğindedir³⁹². Anayasal bir hak olan kişisel verilerin korunmasına ilişkin, 2016 yılında KVKK kabul edilerek yürürlüğe girmiştir.

Kişisel veriler AİHS'in 8. maddesi kapsamında da korunmaktadır. AİHM, özel hayat kapsamına giren en önemli konulardan biri olan kişisel verilerin toplanması, saklanması ve

³⁸⁷ Kocaer, Ş. (2019). Kişisel Verilerin Korunması Hukuku ve Mali Bilgilerin İşlenmesi ve Aktarılması. *Vergi Dünyası Dergisi*, 456, s. 6.

³⁸⁸ Aksoy, 2010, s. 1.

³⁸⁹ Saban, 2000, s. 261.

³⁹⁰ Şen, 2009, s. 1201.

³⁹¹ Kılınç, 2012, s. 1099.

³⁹² Şimşek, 2008, s. 217.

kullanılmasını Sözleşme'nin 8. maddesi bağlamında değerlendirmektedir³⁹³. AİHM verdiği bir kararda, banka evraklarından elde edilen bilgilerin, hassas bilgi veya mesleki işlemlerle ilgili bilgi olup olmadığına bakılmaksızın kişisel veri niteliği taşıdığını belirtmiştir. Aynı kararda ayrıca kopyalama işleminin, orijinalinin yerinde olup olmadığına bakılmaksızın verilere el koyulduğu anlamına geldiği belirtilmiştir. Bu sebeple AİHM, başvuranın banka bilgilerinin yetkililerce kopyalanması ve ardından saklanmasıyla özel hayata saygı hakkına müdahale niteliği taşıdığına karar vermiştir³⁹⁴. Görüldüğü gibi kişisel verilerin hukuka aykırı şekilde elde edilmesi özel hayata müdahale olarak kabul edilmiştir. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin olarak AİHM içtihatlarında genel olarak yetkili organların telefon dinleme gibi bir müdahalesi söz konusu olduğunda devletin negatif yükümlülükleri ön plana çıkarken, resmi kayıtların gizliliğinin sağlanamaması, bu kayıtlara erişimin sağlanamaması veya erişimin engellenmesi durumlarında devletin pozitif yükümlülüklerinin söz konusu olacağı belirtilmiştir³⁹⁵. Devlet bu konudaki hem esasa hem de usule ilişkin güvenceleri sağlama konusundaki pozitif yükümlülüğünü, bu verileri hem bizzat hem de garantör sıfatıyla koruması sonucu gerçekleştirmiş olur³⁹⁶.

Kişisel verilerin korunmasının ihlalinin önlenmesi için TCK'nın "Özel Hayata ve Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar" başlıklı bölümünde suç olarak görülüp yaptırıma bağlanmış eylemler de söz konusudur. Bunlar TCK'nın 135. maddesinde yer alan "kişisel verilerin kaydedilmesi" suçu, 136. maddesinde yer alan "verileri hukuka aykırı olarak verme veya ele geçirme" suçu ve 138. maddede yer alan "verileri yok etmeme" suçudur.

Vergilendirme alanı, mükelleflerin özel hayatına müdahalenin yoğun olduğu alanlardan birisidir. Vergi matrahının belirlenmesi esasen beyan usulü ile gerçekleştiğinden, beyanın gerçeğe uygun olup olmadığının araştırılması için; mükellefin kişisel verileri yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama yolları ile denetlenmektedir³⁹⁷. Bireylerin kişisel verilerinin korunması hakkı ile devletin kişisel verilere duyduğu gereksinim arasında

³⁹³ Salihpaşaoğlu, Y. (2013). Özel Hayatın Kapsamı: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatları Işığında Bir Değerlendirme. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17(3), s. 244.

³⁹⁴ M. N. ve diğerleri/San Marino, Başvuru No: 28005/12, 07.07.2015. <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-168485> (15.05.2019).

³⁹⁵ Yüzer Eltimur, 2019, s. 36. Ayrıca AİHM'in devletin özel hayata müdahale etmeme gibi negatif yükümlülüğünün yanında, söz konusu hakların korunarak fiilen ve gerçekten kullanılmasını sağlayacak tedbirleri almak gibi pozitif yükümlülüğünün de bulunduğuna işaret eden kararı için bkz. Leander/İsveç, Başvuru No: 9248/81, 26.03.1987, <http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-57519> (18.11.2019).

³⁹⁶ Yüzer Eltimur, 2019, s. 38.

³⁹⁷ Özdiler Küçük, E. (2013). Vergi Hukukunda Kişisel Veriler Bakımından Ölçülülük İlkesinin Uygulanması. Billur Yaltı (Ed.), *Vergi Hukukuna Genç yaklaşımlar* içinde (143-165). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, s. 151.

hukuk devleti ilkesi gereği bir denge kurulması gerekmektedir³⁹⁸. Bu sebeple kişisel veri kavramı, vergi hukukunda oldukça önem arz eden bir konudur. Ancak vergilendirme alanındaki kişisel verilerin korunması bir sonraki bölümün konusu olması sebebiyle bu başlık altında, bu bilgilerle yetinilecektir.



³⁹⁸ şimşek, 2008, s. 125.

İKİNCİ BÖLÜM: VERGİ MAHREMİYETİ HAKKI VE HUKUKİ ÇERÇEVESİ

Çalışmamızın bu bölümünde, öncelikle genel anlamda mahremiyet hakkına ilişkin açıklamalarda bulunulacaktır. Daha sonra mahremiyet hakkının vergilendirme alanındaki gerekliliğine değinilerek, vergi mahremiyeti hakkı açıklanacaktır. Ardından, vergi mahremiyeti hakkının mukayeseli hukukta incelenmesi kapsamında, seçilmiş ülkelerdeki düzenlemelere yer verilecektir. Ayrıca bu bölümde, vergi mahremiyeti hakkının hukuki çerçevesi de ele alınarak, uluslararası ve ulusal hukuktaki temelleri incelenecektir. Aynı şekilde, vergi mahremiyeti hakkı ile yakından ilgili görülen diğer kaynaklar da bu bölümde ele alınacaktır.

1. MAHREMİYET HAKKI

Modern toplumda gün gittikçe önem kazanan bireysellik; kişilerin kendilerine ait, başkalarının müdahalesinden uzak bir alana duyulan ihtiyaç olarak önemli bir hak talebi haline gelmiştir. Günümüzde, gerek uluslararası alanda sözleşmelerle gerekse ulusal alanda anayasa ve kanunlarla bu hakkın tanınmasına yönelik düzenlemeler yapılmıştır³⁹⁹.

Mahremiyet kavramının geçmişi çok eski dönemlere dayansa da bunu hak olarak ele alıp inceleyen eser, Warren ve Brandeis tarafından yayımlanan “*The Right to Privacy*” başlıklı makaledir. Bu çalışmada mülkiyet hakkından yola çıkılarak bir değerlendirme yapılmıştır. Temeli çok eskilere dayanan mülkiyet hakkının kapsamına, önceleri sadece fiziksel olarak algılanan olgular dahildi. Buna göre mülkiyet hakkı, kişinin topraklarını ve çiftliğini kapsamaktaydı. Daha sonraları kişinin ruhi durumu, duyguları ve aklı da bu kapsamda kabul edilerek; yaşam hakkı, yaşamdan keyif alma ve yalnız bırakılma hakkına dönüştü. Böylelikle mülk kavramı, sahip olunan somut ve soyut her şeyi kapsamıştır⁴⁰⁰. Zamanla zihinsel çalışma ürünlerini, edebiyat ve sanat eserlerini, ticari itibarı, ticari sırları ve ticari markaları da içine alan soyut mülkiyet kavramı oluşarak geniş bir manevi mülkiyet alanı ortaya çıkmıştır⁴⁰¹. Kaçınılmaz olarak bu hukuki gelişme açıkça göstermiştir ki; fiziksel şeylerin yanında duygu, düşünce ve duyular da hukuki tanınmaya ihtiyaç duymaktadır. Yeni gelişmeler ışığında ortaya çıkan kişinin ve onun güvenliğinin korunması

³⁹⁹ Bostancı Ege, G. (2006). Bilgi ve İletişim Teknolojilerinin Ürettiği Sorunlar: Mahremiyet ve Özgürlük. *Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5(2), s. 370.

⁴⁰⁰ Warren ve Brandeis, 1890, s. 193.

⁴⁰¹ Warren ve Brandeis, 1890, s. 194-195.

için atılacak yeni adım, Cooley'in de söz ettiği gibi “*yalnız bırakılma hakkı*”dır⁴⁰². Bu hak istenmeyen müdahalelerin engellenmesini, güvenmeyi ve tanınmazlığı kapsamanın yanı sıra, “birisi hakkındaki bilginin kontrolü”nü de içermektedir⁴⁰³.

Warren ve Brandeis, aynı çalışmada mahremiyet hakkının sınırlarının belirlenmesi amacıyla yapılacak hukuki düzenlemelerde, gözetilmesi gereken kurallara yer vermiştir. Buna göre,

- Halka açık olan veya geneli ilgilendiren konular mahremiyet hakkı sebebiyle engellenemez. Ancak bu noktada halka mâl olmuş kişiler ile diğer kişiler arasında fark vardır. Yani burada sübjektif bir değerlendirme söz konusudur.

- Mahkeme salonu ve belediye meclisi gibi kanunen söylenmesi gereken yerlerde söylenenler mahremiyet hakkını ihlal etmez.

- Eğer özel bir zarar bulunmuyorsa ağızdan ağıza yayılma yoluyla yapılan mahremiyet ihlali tazminat gerektirmez.

- Mahremiyete müdahale, bizzat kişinin kendisi tarafından veya rızasıyla başkaları tarafından yapılıyorsa mahremiyet hakkı sona erer.

- Yayımlanan konunun doğru olup olmaması mahremiyet hakkını etkilemez. Çünkü hukukta önemli olan bilginin doğru ya da yanlış olması değil kişiye verdiği zarardır. Mahremiyet hakkı özel hayatın yanlış tasvirinin önlenmesini değil, bizzat özel hayatın kendisini korur.

- Bilgiyi yayan kişide kötü niyet olmaması mahremiyet hakkının ihlal edilmediği yönünde bir savunma teşkil etmez⁴⁰⁴.

Warren ve Brandeis'e göre, mahremiyet hakkının ihlali durumunda ise verilen zararın giderilmesi için tazminat öngörülmektedir. İhlale yol açan hatalı davranış, tazminatın temelini oluşturmaktadır⁴⁰⁵.

⁴⁰² Warren ve Brandeis, 1890, s. 195.

⁴⁰³ Ruiz, 1997, s. 27'den aktaran; Üzeltürk, 2004, s. 4.

⁴⁰⁴ Warren ve Brandeis, 1890, s. 213-218.

⁴⁰⁵ Warren ve Brandeis, 1890, s. 213.

Her ne kadar Warren ve Brandeis'in bu makalesinin yazıldığı dönem, günümüzdekinden çok geride olsa da, hala bu çalışmanın güncelliğini ve önemini korumasının nedeni, yazarların bilgilerin mahremiyetinin ihlal edecek şekilde açıklanmalarının önlenmesi için temel esasları oluşturmak istemeleridir. Onlara göre mahremiyeti ihlal edecek bazı bilgiler kamunun yararına da olabileceğinden, bu bilgilerin yayımlanmasının gerekli olabileceğini anlıyorlar ve arada denge kurulması gerektiğini savunuyorlardı. Zaten o günden günümüze kadar mahremiyet hakkının paradoksunu, bireylerin mahremiyetlerinin korunması ile bu bilgilerin öğrenilmesi ve yayımlanmasındaki kamu yararı arasındaki dengesizlik oluşturmaktadır⁴⁰⁶. Özellikle teknolojik gelişmelerle birlikte, demokratik toplumlarda özel hayatın öneminin kabul edilmesi, bilgileri yayımlamaktaki kamu yararının aleyhine olduğu görüşü söz konusudur⁴⁰⁷.

Modern anlamıyla mahremiyet hakkı, kişinin kendisi ve kişisel bilgileri üzerinde kontrol sahibi olmasını ifade eder. Bu hak sahibine özel bilgileri kullanma ve kontrol etme yetkisi verir. Kontrol etme ise, kişinin bir bilgiye erişimi sınırlayabilme gücünü elinde tutması anlamına gelmektedir⁴⁰⁸. Bu hak aynı zamanda kamu kesiminin, kişinin kendisine ve bilgilerine erişiminin sınırlandırılmasını da ifade etmektedir⁴⁰⁹. Mahremiyet hakkına sahip olmakla kişiler, kamu yaşamına katılıp katılmama veya hangi düzeyde katılacakları hususunda kendileri karar verme yetkisine sahip olurlar⁴¹⁰.

Anayasa Mahkemesi bir kararında mahremiyet hakkını, “*kişinin mahremiyet alanının gizliliği ve bu alana saygı gösterilmesi hakkının, bireyin kişisel güvenliği, varlığı ve kimliği için gerekli ve en temel haklardan biri*” olarak nitelendirmiştir⁴¹¹. Yine aynı kararda mahremiyet hakkı özel yaşama saygı hakkı kapsamında değerlendirilerek, bu hakkın Anayasa'nın “Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması” başlıklı 20. maddesi bağlamında korunan bir hak olduğu belirtilmiştir. Ayrıca bu hakla, bireyin kendisi hakkındaki bilgileri kontrol edebilme çıkarının da korunduğu vurgulanmıştır. Buna göre mahremiyet hakkı sadece yalnız bırakılma hakkını içermemektedir⁴¹². Görüldüğü gibi mahremiyet hakkının bir

⁴⁰⁶ Dülger, 2020, s. 53.

⁴⁰⁷ Løkke, 2018, s. 20.

⁴⁰⁸ Moore, A. (2008). Defining Privacy. *Journal of Social Philosophy*, 39(3), s. 414.

⁴⁰⁹ Moore, 2008, s. 420.

⁴¹⁰ Yüksel, 2003, s. 182.

⁴¹¹ AYM, 2013/1614 Başvuru No'lu, 03.04.2014 tarihli bireysel başvuru kararı, RG: 22.05.2014-29007.

⁴¹² “Özel yaşama saygı hakkı kapsamında korunan hukuksal çıkarlardan biri de bireyin mahremiyet hakkıdır. Ancak mahremiyet hakkı sadece yalnız bırakılma hakkından ibaret olmayıp, bu hak bireyin kendisi hakkındaki bilgileri kontrol edebilme hukuksal çıkarını da kapsamaktadır. Bireyin kendisine ilişkin herhangi bir bilginin, kendi rızası olmaksızın açıklanmaması, yayılmaması, bu bilgilere başkaları tarafından ulaşılamaması ve rızası

yönü yalnız bırakılma hakkını; bir başka yönü de bireyin kendisi hakkındaki bilgileri kontrol edebilme hakkını, bir diğer ifadeyle kişisel verilerin korunması hakkını oluşturmaktadır⁴¹³.

Hukuki bir olgu olan mahremiyet hakkı, koşullara bağlı olarak, inzivaya çekilme hakkı, utanmama hakkı, devlet aramalarına karşı güvende hissetme hakkı, en özel kararları şahsen alabilme hakkı gibi görünümlere bürünebilir. Yasal olarak mahremiyet hakkı bir bireyin diğer bireylere ve devlet temsilcilerine karşı sahip olduğu bir hak olarak ifade edilse de, mahremiyet hakkının sadece bireysel yönü bulunmamaktadır. Mahremiyetin bireysel onur ve özerklik için önemi olduğu kadar, toplumsal faydaları da söz konusudur⁴¹⁴.

Mahremiyet, bireylere kişilikleri dolayısıyla bağlı olduğu için mahremiyet hakkından feragat edilemez ve ticari veya başka sebeplerle de olsa başkalarına devredilemez⁴¹⁵. Mahremiyet hakkının klasik insan hakları öğretisinde menfi bir hak olduğu ifade edilmektedir. Buna göre, üçüncü kişilerin bu hak karşısında kaçınma yükümlülüğü söz konusudur. Mahremiyet hakkı, kişisel veriler gizli kaldığı sürece kendini göstermekte olup; bu bilgiler bir kez bile ifşa edilirse mahremiyet hakkı ihlal edilmiş olur⁴¹⁶.

Mahremiyet sadece diğerlerinin müdahalesinden muaf olma hakkını değil, aynı zamanda bazı şartlar altında özel hayatını yaşamasına yardım etme yükümlülüğünü de kapsamaktadır⁴¹⁷. İlk bakışta mahremiyet hakkı negatif bir hak olarak algılanabilse de, devletin yükümlülüklerinin pozitif boyutu da söz konusudur ve oldukça önemlidir. Bu yönüyle kişilere mahremiyet hakkının tanınması ve korunmasında devlete önemli görevler düşmektedir.

Mahremiyet hakkının sınırları konusunda ise bu hakkın ilk ortaya atıldığı yıllardan bu yana pek çok değişim yaşanmıştır. Bu değişimin sebebi de iletişim araçları ve bilişimde

hilafına kullanılamaması, kısaca bu bilgilerin mahrem kalması konusunda menfaati bulunmaktadır. Bu husus, bireyin kendisi hakkındaki bilgilerin geleceğini belirleme hakkına işaret etmektedir". AYM, 2013/1614 Başvuru No'lu, 03.04.2014 tarihli bireysel başvuru kararı, RG: 22.05.2014-29007. Aynı yönde bkz. AYM, 2013/9660 Başvuru No'lu, 21.01.2015 tarihli bireysel başvuru kararı, RG: 03.06.2015-29375.

⁴¹³ Arslan Öncü, G. (2019). *Özel Yaşama ve Aile Yaşamına Saygı Hakkı*. Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-8. Ankara, 78-79.

⁴¹⁴ Hatfield, M. (2016). Privacy in Taxation, University of Washington School of Law, Legal Studies Research Paper No:2016-15, s. 13.

⁴¹⁵ Prins, J.E.J, (2004). The Properzation of Personal Data and Identities. *Electronic Journal of Law*, 8(3), s. 2.

⁴¹⁶ Aksoy, 2010, s. 63.

⁴¹⁷ Laurie, 2002, s. 249'dan aktaran; Yüksel, 2009, s. 279.

yaşanan teknolojik gelişmelerin sosyal hayatı ve ekonomiyi etkilemesidir⁴¹⁸.

Teknolojideki bu gelişim mahremiyet hakkının önemini de aynı ölçüde artırmıştır. Çünkü bilgi teknolojileri, kişilerin gözetlenmesi ve izlenmesini, bireylerin ya da kuruluşların bilgilerinin yer aldığı bilgisayarlara girilmesi ve bilgilerin çalınmasına varıncaya kadar başkalarına açık olmayan alanlara müdahaleyi kolaylaştırmıştır⁴¹⁹. Bu da mahremiyet hakkının önemini daha da artırmaktadır. Kişiler hakkında elde edilen bilgiler ister dijital ortamda, isterse fiziki şekilde elle tutulabilir bir belgede yer alsın ya da sadece lafzen söylenmiş olsun, mahremiyet hakkı açısından fark oluşturmamaktadır. Başka bir deyişle; bu bilgilerin elde edilme, saklanma veya işlenme biçimine bakılmaksızın korunması gerekmektedir. Mahremiyet hakkı için bunların saklandığı yer önemli olmadığı gibi, bunların nereden ve nasıl geldiği de önem taşımamaktadır⁴²⁰.

Kişinin hem fiziksel hem de dijital anlamda mahremiyete sahip olma hakkı, kişiliğinin sürdürülebilmesi ile düşünce ve duygulara sahip olma açısından büyük önem taşımaktadır⁴²¹. Kişinin yalnız kalma hakkı, ona gizli bir alanın oluşturulması ve korunmasını gerektirse de, günümüzde teknolojik gelişmeler karşısında bu pek de mümkün olmamaktadır. Özellikle devlet ve özel kuruluşlar tarafından geniş bir şekilde kullanılmakta olan veri toplama bankaları, kişinin özel ve sır alanını devamlı olarak tehdit etmektedir⁴²². Kişiler kendileri istedikleri takdirde, kendi mahrem alanlarını alenileştirebilirler. Ancak bu alenileştirmenin kurumsal yapılar tarafından kişinin isteği dışında yapılması bir suç teşkil eder⁴²³.

Günümüzde devlet bir yandan mahremiyet hakkını sağlamak ve korumakla sorumlu iken, bir yandan da kişilerin mahremiyetlerini tehdit eden en büyük faktörlerden biri haline gelmiştir. Vergilendirme faaliyetleri de bu tehdidin yoğun olarak hissedildiği bir alandır.

⁴¹⁸ Çölgezen Batun, Ö. (2019). Vergi Mahremiyeti ve Açıklık. *Vergi Dünyası Dergisi*, 453, s. 21.

⁴¹⁹ Bostancı Ege, 2006, s. 370.

⁴²⁰ Dülger, 2020, s. 23.

⁴²¹ Dülger, 2020, s. 22.

⁴²² Kılıçoğlu, A. M. (2016). *Şeref Haysiyet ve Özel Yaşama Basın Yoluyla Saldırılarından Hukuksal Sorumluluk*. (5. Bası). Ankara: Turhan Kitabevi, s. 121-122.

⁴²³ Erol, A. (2011). *Vergi Felsefesi (Devlet ve Vergi)*. İstanbul: İSMMMO Yayınları 140, s. 211.

2. VERGİLENDİRME ALANINDA MAHREMİYETİN ÖNEMİ VE VERGİ MAHREMİYETİ HAKKI

Çağdaş devlet anlayışında, kamu ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla devlete pek çok görev yüklenmiştir. Artan kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi için kişilerin mali güçlerinin göstergesi olan gelir, servet ve harcamalarından alınan vergilerin, toplam kamu gelirleri içerisindeki oranı giderek yükselmiştir. Günümüzde devletin en temel ve genel gelir kaynağını vergiler oluşturmaktadır⁴²⁴. Böylece vergiler aracılığıyla devlet ve birey, bir alacak-borç ilişkisinde karşı karşıya gelmektedir. Çeşitli anlayışlara göre, vergi ilişkisinde bir alacaklı sıfatıyla harekete geçen devlet için bu bir hak, zorunluluk veya yetkidir. Aynı zamanda kamu hizmeti görevini üstlenen devlet için bunun bir görev olduğu da düşünülebilir⁴²⁵.

Devletin vergiler aracılığıyla mülkiyete müdahale etmesinin meşruluğu, vergilendirme yetkisi ile sağlanmaktadır. Vergilendirme yetkisi, devletin ülke üzerindeki egemenliğini kullanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili güç olarak tanımlanabilir⁴²⁶. Bu yetki; devletin harcama, bütçe yapma, borçlanma gibi mali alanda sürdürdüğü yetkilerinin en önemlisidir⁴²⁷. Devletin egemenliğinin mevzuat içinde hukuksal yapıya kavuşması hukuki gücü, buna dayanarak vergi toplayabilmesi ise fiili gücü ifade etmektedir⁴²⁸. Vergilendirme yetkisinin temelini, egemenliğin mali alandaki görünümü olan mali egemenlik oluşturmakta olup, mükellef tarafında ise bu yetkinin etkisi “vergi ödevi” olarak kendini göstermektedir⁴²⁹.

Anayasa’nın “Vergi ödevi” kenar başlıklı 73. maddesinde de belirtildiği üzere devletin mali egemenlik alanına giren vergilendirme yetkisi, kural olarak yasama fonksiyonu tarafından kanunlar aracılığı ile kullanılmaktadır⁴³⁰. Vergi borcu ilişkisinde bir tarafı kamu gücünü temsil eden ve kullanan devlet, diğer tarafı ise kişiler oluşturduğundan⁴³¹, kamu idaresi ile özel kişi arasında astlık-üstlük ilişkisi söz

⁴²⁴ Karakoç, 2017, s. 49.

⁴²⁵ Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2017, s. 4.

⁴²⁶ Çağan, N. (1982). *Vergilendirme Yetkisi*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, s. 3.

⁴²⁷ Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2017, s. 35.

⁴²⁸ Narter, R. ve Sarıcaoğlu, E. (2016). Vergilendirme Yetkisi ile Cezalandırma Yetkisi Etkileşimi: Vergi Ceza Normları. *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, 1, s. 122.

⁴²⁹ Bayraklı, 1999, s. 8.

⁴³⁰ Karaçoban Güneş, T. (2017a). *Vergi Usul Hukuku’nda Re’sen Araştırma İlkesi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, s. 72.

⁴³¹ Taylar, 2015, s. 4946.

konusudur⁴³². Görüldüğü gibi, vergilendirme yetkisinin kullanımıyla oluşan vergi ödevi ilişkisinde taraflar eşit konumda değildir ve kişilerin kendi vergi yükümlülüğü sıfatı üzerinde bir seçim hakları bulunmamaktadır⁴³³.

Mülkiyet hakkı, özel yaşam hakkı, çalışma özgürlüğü gibi temel hak ve özgürlükler vergilendirme yetkisine karşı duyarlıdır⁴³⁴. Bir başka deyişle; devletin vergilendirme yetkisini kullanması, kişilerin hak ve özgürlüklerine müdahale niteliği taşımaktadır. Bu vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasının ve mükelleflere hukuki güvenlik ve belirliliğin sağlanmasının, vergileme sisteminin iyi ve doğru işlemesi için ön koşul olduğu ifade edilebilir⁴³⁵. Günümüzde vergilendirme yetkisinin temelinde hukuk devleti anlayışı yer aldığı için, bu yetki hukuk kuralları çerçevesinde kullanılmalıdır⁴³⁶. Devletin vergileme yaparken, kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin özüne dokunmama ve hukuki güvenliklerini ihlal etmeme gibi ödevleri vardır. Temel hak ve özgürlüklerin sınırı ve özü, vergilendirme yetkisinin de sınırını çizer. Vergi kanunları doğrudan bu hak ve özgürlüklere yöneldiği için, kanun koyucu vergilendirme alanında daha duyarlı ve ölçülü davranmalıdır⁴³⁷.

Vergilendirme sebebiyle, devlet ile bireyler arasında ortaya çıkan çıkar çatışmasının dengelenmesinde, vergi hukukunun büyük rol oynadığı söylenebilir⁴³⁸. Mükellefler için bir yükümlülük olan verginin, devlet çıkarı ile birey çıkarının karşı karşıya geldiği ve vergilerin gerekliliği ile kişisel özgürlüklerin bir arada olduğu hassas bir dengede duruyor olması; bireylerin fazladan bazı güvencelerle korunması ihtiyacını doğurmaktadır⁴³⁹.

Vergi hukukunda özellikle “vergilerin kanuniliği ilkesi”, temel hak ve özgürlükler konusunda mükelleflere, kamu gücüne karşı önemli hukuki güvenceler sağlamaktadır⁴⁴⁰. Bununla birlikte, vergilendirme alanında mükellefleri koruyan ve devlete pozitif yükümlülük yükleyen haklar da önemlidir. Bu haklardan biri de kişilerin gizlilik alanının

⁴³² Karakoç, 2017, s. 52.

⁴³³ Yaltı Soydan, B. (2000). İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı-I. *Vergi Sorunları Dergisi*, 143, s. 159.

⁴³⁴ Yaltı, 2006, s. 1.

⁴³⁵ Solak Akman, İ. (2012). *Vergi Mahremiyetini İhlal*. Yayımlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, s. 1-2; Çağan, 1980, s. 137.

⁴³⁶ Akyazan, A.E. (2009). Vergilendirme Yetkisinin Türkiye’deki Gelişimi. *TBB Dergisi*, 22(81), s. 267.

⁴³⁷ Çağan, 1980, s. 140.

⁴³⁸ Karakoç, Y. (2015). Vergi Gelirlerinin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*. 21(2), s. 414; Kumrulu, A. (1988). Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler. *AÜHFD*, 40(1), s. 243.

⁴³⁹ Güneş, 2011, s. 1.

⁴⁴⁰ Taşdelen, A. (2010). Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler, *AÜHFD*, 59(4), s. 770.

korunmasına yönelik olan mahremiyet hakkıdır. Vergilendirme alanında mahremiyet hakkını temin eden en önemli düzenleme, VUK'un 5. maddesinde yer alan "vergi mahremiyeti" düzenlemesidir. Vergi mahremiyeti, mükellefler için bir hak niteliğinde olup, vergilendirme yoluyla öğrenilen bilgilerin gizli kalmasını amaçlar.

Her ne kadar, genel mahremiyet hakkı ile özel hayattan ticari hayata kadar geniş bir korunma sağlanmış olsa da, bazı alanlarda bu genel korumanın ötesinde özel bir korunma ihtiyacı doğar⁴⁴¹. Vergi idaresinin mükellefe karşı olan üstünlüğü ve sahip olduğu denetim ve kontrol işlevi, mahremiyetin vergilendirme alanında da korunmasını gerekli kılmıştır. Çünkü vergiler, özünde Anayasa ile devlete yüklenmiş kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi amacı ile kullanılan temel finansman aracıdır. Bu amaç kapsamında, vergi yükünün eşit ve adil biçimde dağıtılmasını hedefleyen mali güç ilkesinin gerçekleştirilmesi gerekir. Bu sebeple bireylerin vergilemeye esas alınan mali gücü ile iktisadi ve ekonomik unsurları, vergi idaresince öğrenilmektedir⁴⁴². Vergi borcunun doğumu ile başlayan ve ödeme veya cebri tahsille sona eren vergilendirme sürecinde, devlet, mükelleflerin yanı sıra vergilendirme ilişkisinin tarafı olsun olmasın pek çok gerçek ve tüzel kişilerin bilgilerine de erişebilmektedir⁴⁴³. Yetkili mercilerin vergilemenin mahiyeti gereği öğrenmek durumunda kaldıkları ve onlar tarafından gizli tutulması gereken bu bilgiler, mükelleflerin gerek mali, gerekse özel konulara ilişkin sırlarını kapsamaktadır⁴⁴⁴. Mükellefler hakkında önemli bilgilere sahip olan bu kişilerin, söz konusu bilgileri kamuoyuna açıklamaları veya üçüncü şahıslara bir menfaat karşılığında vermeleri; hem mükellefe hem de kamu düzenine zarar verebilir⁴⁴⁵. Devletin mükellefe tanıdığı bir güvenceyi teşkil eden vergi mahremiyeti hakkı, kamu görevlilerinin vergi ilişkisi dolayısıyla öğrendiği bazı bilgileri ifşa etmemelerine veya mükellef aleyhine kullanmalarına yönelik bir güvenlik önlemidir⁴⁴⁶. Bu hakla mükelleflere, vergilendirme için önemli olan bilgilerin sadece vergi idaresinin içinde ve

⁴⁴¹ Şenyüz, 2015, s. 471.

⁴⁴² Taş, F. (2008). *Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, s. 64.

⁴⁴³ Solak Akman, 2012, s. 2.

⁴⁴⁴ Güneş, 2011, s. 55

⁴⁴⁵ Özyer, M.A. (2015). *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*. (7. Baskı). İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 23; Yılmaz, B. E., Erdoğan M. M., User, İ. (2013). *Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadele Karşısında "Vergi Mahremiyeti Zırhı"*. Türk Sosyal Bilimler Derneği 13. Ulusal Sosyal Bilimler Kongresi. ODTÜ Ankara.

⁴⁴⁶ Bayraklı, H. H. (2011). *Vergi Suç ve Kabahatleri*. Afyonkarahisar: Celepler Matbaacılık, s. 73; Yiğit, 2004, s. 186. Benzer yönde bkz. Alemdar, F. (2010a). Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti. *Vergi Dünyası Dergisi*, 349, s. 100; Sonsuzoğlu, E. (2000). Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 141, s. 119; Çomaklı, Ş. E. (2007). Mahremiyet Kavramı ve Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti. *Vergi Dünyası Dergisi*, 312, s. 135. Taş, 2008, s. 57.

vergileendirme ile ilgili sınırlı bir alanda kalacağı temin edilir⁴⁴⁷. Ayrıca vergi mahremiyeti ilişkisinde, idare ile mükellef arasında kurulan güven unsuru sayesinde; vergi mahremiyeti müessesesi devlet karşısında bireyin anayasal haklarını koruyan bir teminat olarak düşünülebilir⁴⁴⁸. Bu yönüyle vergi mahremiyeti, devletin vergileendirme yetkisinin kullanılması sırasındaki bir denetim mekanizması niteliğindedir⁴⁴⁹.

İdare tarafından elde edilen bilgilerin çoğu, mükelleflerin özel hayat alanlarında gerçekleşen olay ve durumlara ilişkin olduğu için vergi mahremiyeti, devletin vergileendirme yetkisini kullanırken yapabileceği olası özel hayat müdahalelerine karşı bir sınır oluşturarak, mükelleflerin özel hayatlarının korunmasını sağlar⁴⁵⁰. Bu yönüyle özel hayatın gizliliği hakkıyla yakından ilgili olan vergi mahremiyeti hakkı, devlet tarafından korunmuş bir insan hakkı olarak temel bir hak⁴⁵¹ teşkil etmektedir.

Vergilemeye ilişkin bilgilerin çoğunun ekonomik bir değeri olduğu için bu bilgilerin gizli kalmasında kişilerin ekonomik çıkarları da söz konusudur. Bu sebeple, bu bilgilerin gizliliğinin sağlanması, mahremiyet hakkına kişiliği koruyan hak olmanın yanında ekonomik bir hak niteliği de kazandırmaktadır. Çünkü hukuken korunmaya değer bir menfaat olan bu sırların, piyasa ekonomisinde bilinmesi veya açıklanması gerek mükelleflerin, gerekse üçüncü kişilerin itibarının ve ekonomik gücünün azalmasına ya da ortadan kalkmasına sebep olabilir⁴⁵². Vergi idaresinin çeşitli yollarla elde ettiği bilgilerin çoğunun ekonomik bir değerinin olması, mahremiyet hakkını Anayasa'nın 35. maddesinde düzenlenen "mülkiyet hakkı" ile de yakından ilgili hale getirmektedir. Çünkü mükellefin

⁴⁴⁷ Seer, R. (2010). Almanya'da Vergi Yükümlülerinin Verilerinin Korunması (Çev. Şimşek, O.), Öztürk, B ve Başaran Yavaşlar, F. (Editörler), *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı* içinde (371-380), Ankara: Seçkin Yayıncılık, s. 373; Yiğit, U. (2004). *Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*. İstanbul: Beta Basım Yayım, s. 186; Şenyüz, 2015, s. 473. Solak Akman'a göre ise vergi mahremiyetinin anayasal açıdan iki farklı boyutu bulunmaktadır. Buna göre "özel hayatın gizliliği çerçevesinde vergi mahremiyetinin korunmasının ilk aşamasını vergi idaresinin bilgi edinme süreci, ikinci aşamasını ise elde edilen bilgilerin gizli tutulması ve korunması oluşturmaktadır". Solak Akman, 2012, s. 30.

⁴⁴⁸ Sonsuzoğlu, 2000, s. 116.

⁴⁴⁹ Karataş Durmuş, 2017, s. 376. Vergi mahremiyeti hem devlet-birey arasındaki dikey ilişkide hem de bireyler arasındaki yatay ilişkide çift yönlü bir görünüm sergilese de, teknik anlamda sadece idare tarafından vergileendirme sürecinde edinilen ve mükellefler bakımından sır niteliğinde olan hususları korumaya yönelik olup, bireyler arasındaki vergi mahremiyetine ilişkin olay ve durumları kapsamamaktadır. Solak Akman, 2012, s. 18.

⁴⁵⁰ Solak Akman, 2012, s. 2.

⁴⁵¹ Gören, Z. (2007). Temel Hakların Sınırlanması-Sınırlamanın Sınırları, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 12, s. 40; Kapani, 2013, s. 14. İnsan hakları, teorik olarak bütün insanlara tanınması gereken ve "olması gereken"e ulaşmak için ideal bir haklar listesini ifade ederken; temel haklar (kamu hürriyetleri), insan haklarının devlet tarafından tanınmış ve pozitif hukuka girmiş olan bölümünü ifade etmektedir. Kapani, 2013, s. 14

⁴⁵² Şenyüz, 2015, s. 472.

ekonomik gücü ve ticari itibarı için bu bilgilerin korunması dolaylı olarak mülkiyet hakkının korunmasını da sağlayacaktır. Dolayısıyla bu bilgilerin üçüncü kişilere açıklanmasının veya kullanımının yasaklanması hem mahremiyet hakkını, hem de mülkiyet hakkını korumuş olur⁴⁵³. Hatta bu bilgilerin açıklanması veya amacı dışında kullanılması kişilere ekonomik anlamda doğrudan zarar vermese bile, bu bilgilerin başkaları tarafından bilinmesinden rahatsızlık duyulabilir. Bu gibi hallerde idareye duyulan güven sarsılacağından vergilendirme politikası ve kamu yararı açısından da sakınca doğacaktır. Yasa koyucu bunların önlenmesi için vergilendirme alanında mahremiyetin korunmasına gerek duymuştur⁴⁵⁴. Hukuk devleti ilkesi gereğince, mahremiyete ilişkin yasal düzenlemelerin yapılması idarenin tercihinin bırakılmış bir konu değil, aksine bir zorunluluktur. Çünkü kişiler ancak böyle yasal standartların varlığına duydukları güvenle mahremiyet haklarının korunduğuna ikna olurlar.

Vergi mahremiyeti hakkının en temel dayanağı hukuk devleti ilkesidir. Anayasa'nın 2. maddesinde Cumhuriyetin niteliklerinden biri olarak sayılan hukuk devleti ilkesi, en yalın anlamıyla vatandaşların hukuki güvenlik içinde bulundukları ve Devletin tüm işlem ve eylemlerinde hukuk kurallarıyla bağlı olduğu sistemi ifade eder⁴⁵⁵. Bir Anayasa Mahkemesi kararında da vatandaşların hak ve özgürlüklerinin kamu gücü karşısında korunmasının en büyük dayanağının hukuk devleti ilkesi olduğu belirtilmiştir⁴⁵⁶. Görüldüğü gibi hukuk devletinin temel özelliklerinden biri de, insan haklarını önemsemek ve bu hak ve özgürlükleri temin edip korumaktır. Vergi mahremiyeti bir ilke olarak ele alındığında, bu düzenlemeyle kanun koyucunun vergi mükellefinin temel hak ve özgürlüklerini korumak ve güven altına almak istediği düşünülürse, vergi mahremiyeti hukuki güvenlik ilkesinin bir alt ilkesini oluşturmaktadır⁴⁵⁷.

Vergi mahremiyetinin hak olması; kavramsal açıklamalar kısmında da bahsettiğimiz üzere bu hakkın mahkeme önünde ileri sürülebilmesini ve ihlal durumunda kişiye hakkını

⁴⁵³ Ekmekci Çalıcıoğlu ve Ateşgaoğlu, 2019, s. 1777.

⁴⁵⁴ Arslan, Ç. (2013). Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu. *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 3(2), s. 16.

⁴⁵⁵ Özbudun, 2014, s. 124. Bu yönde bir AYM kararı için bkz. AYM, E. 2011/145, K. 2013/70, T. 06.06.2013, RG: 23.11.2013-28830.

⁴⁵⁶ “Hukuk devleti, hukuki güvenliği ilerletmenin en ileri noktası olup, hukuk devleti ilkesi vatandaşların hak ve özgürlüklerinin üstün kamu gücü karşısında korunmasında önemli bir dayanak oluşturmuştur. Hukuk devleti ilkesinin uygulamasına bakıldığında ise; bunun tek bir unsurdan oluşmadığı, insanların geleceği güvenle bakabilmelerinin, her yönüyle huzurlu ve mutlu bir hayat sürebilmelerinin hemen tüm gereklerini içine alan bir nitelik taşıdığı görülmektedir”. AYM, E. 2006/64, K. 2006/54, T. 04.05.2006, RG: 05.10.2006-26310.

⁴⁵⁷ Güneş, G. (2014). Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sayıştay. *Prof Dr. Feridun Yenisey'e Armağan*. Cilt 2. İstanbul: Beta Basım Yayım, s. 1858; Alptürk, 2004.

savunabileceği güvencelerin sağlanmasını gerekli kılar. Hak, hukuk düzeni tarafından tanınan ve korunan kişisel menfaati ve ona tanınan yetkiyi ifade ettiğine⁴⁵⁸ göre, vergi mahremiyetinin bir hak teşkil ettiği konusunda tereddüt bulunmamaktadır. Nitekim vergi mahremiyeti hakkı; hak tanımında bulunması gereken kişi, menfaat ve hukuk düzenince korunmuş olma unsurlarını içermektedir. Şöyle ki; mükellef ve mükellefle ilgili kimseler, mahremiyet hakkının kişi unsurunu; sırların gizli kalmasıyla elde edilen çıkar, menfaat unsurunu; VUK’da ve 6183 sayılı Kanun’da yer alan düzenlemeler de bu hakkın hukuk düzenince tanınıp korunmuş olma unsurunu oluşturmaktadır.

2.1. Özel Hayatın Gizliliği ve Vergi Mahremiyeti Hakkı İlişkisi

Demokratik hukuk devletlerinde, kişilerin maddi ve manevi varlıklarını kendi istedikleri gibi geliştirip yön verebilecekleri özgür bir hayat alanlarının bulunması gerekmektedir. Özel hayatın gizliliği de kişilerin düşünsel sağlığının ve saygınlığının özgürce gelişmesi amacını gütmektedir. Bu aynı zamanda kişilere devlet ve başkaları tarafından taciz edilmeden yaşadığı özel bir yaşam alanı sağlar⁴⁵⁹. Özel hayatın gizliliği ilkesi ile sadece bu alana ilişkin bilgilerin kendileri veya gizliliği değil, aynı zamanda kişinin bu alandaki hareketleri ve özgürlükleri de korunan değerler arasındadır⁴⁶⁰.

Kişilerin hayat alanını oluşturan üç alandan birinin gizlilik alanı olduğunu belirtmiştik. Vergilendirme alanında da kişilerin bu gizlilik alanlarının korunması, çağdaş hukuk devleti olmanın bir gereğidir. Bu sebeple vergi hukukunda mükelleflerin gizlilik alanının korunmasına yönelik bazı hakları söz konusudur. Bunlardan biri, mükellefin evinde ya da işyerinde yapılan aramalar, incelemeler, araştırmalar ve el koymalara karşı sahip olduğu⁴⁶¹ özel hayatın gizliliği hakkıdır. Kişinin gizlilik alanına ilişkin bir diğer hakkı ise, görevleri gereği gizli kalması gereken bilgilerine ulaşan ilgililere karşı sahip oldukları⁴⁶² vergi mahremiyeti hakkıdır. Ancak bu iki hakkı birbirinden tamamen ayrı tutmak mümkün değildir.

Özel hayatın gizliliği hakkının iki yönünün bulunduğundan bahsetmiştik. Birincisi eşit durumda bulunan kişiler arasındaki ilişkiden kaynaklanmakta olup, bu kişilerin birbirine karşı ileri sürebileceği bir özel hak niteliğinde; ikincisi ise eşit olmayan devlet-birey

⁴⁵⁸ Hak konusundaki tanımlara birinci bölümde “1.1. Tanım” başlığı altında yer verilmiştir.

⁴⁵⁹ Tayfun ve Çetin, 2015, s. 4.

⁴⁶⁰ Bozlak, 2015, s. 11.

⁴⁶¹ Aydın, 2006, s. 27.

⁴⁶² Aydın, 2006, s. 26. Aynı yönde bkz. Dönmez, 2010, s. 129.

ilişkisinde bireyin devlet otoritesine karşı ileri sürebileceği bir kamusal hak niteliğindedir. Vergi mahremiyeti hakkı da, özel hayatın gizliliği hakkının kamusal ayağında yer almaktadır. Bu hakla kişiler, özel hayatlarının vergilendirme alanı içinde kalan kısmının, devlet otoritelerine karşı korunmasını isteyebilirler. Devletin denetim ve kontrol işlevi sonucu elde ettiği bu bilgilerin vergilendirme alanı dışında kullanılmayacağı ve gizli kalacağı yönünde mükelleflerde oluşan istek, vergi mahremiyeti hakkı ile karşılanmaktadır. Bir Anayasa Mahkemesi kararında da, özel hayatın kamusal alanda da korunması gerekliliğinin “meşru beklenti” kavramından kaynaklandığı belirtilmiştir⁴⁶³. Bu yönüyle vergi mahremiyeti hakkının, özel hayatın gizliliği hakkının vergilendirme alanındaki teminatı olduğu ve onu tamamladığı söylenmelidir.

Özel hayatın neredeyse her yönü vergilendirmeyi de yakından ilgilendirdiğinden vergi idaresi tarafından istenen veya elde edilen bilgilerin, “vergi” etiketi altında olması bu bilgilerin gizliliği konusundaki endişeleri ve riskleri azaltmamalıdır⁴⁶⁴. VUK’un 5. maddesinde yer alan “vergi mahremiyeti” düzenlemesi sadece vergiyle ilgili bilgileri değil, aynı zamanda mükellef ve mükellefle ilgisi bulunan kişilerin özel alanlarına ilişkin bilgileri de koruma altına almıştır. Başka bir deyişle, madde başlığı her ne kadar “vergi mahremiyeti” olsa da, içeriği ticari, mali, şahsi kısaca tüm gizli bilgileri kapsamaktadır. Dolayısıyla normalde özel hayatın gizliliği hakkı kapsamında gizliliği sağlanacak bilgiler, “vergilendirme yoluyla” elde edilince, vergi mahremiyeti kapsamına girmektedir. Danıştay’ın bir kararında, vergilendirme işlemleri sırasında kişilerin özel hayatlarıyla ilgili bilgilerinin gizliliğinin korunması gibi temel bir hakkın vergi mahremiyeti ile sağlandığı belirtilmektedir^{465 466}.

⁴⁶³ “Bireyin mahremiyet hakkının mekânı, kural olarak özel alandır. Ancak özel yaşamın korunması hakkı bazı durumlarda kamusal alana da genişleyebilir. Zira meşru beklenti kavramı, bireylerin mahremiyetlerinin kamusal alanda da bazı koşullar altında korunmasını mümkün kılmaktadır”. AYM, 2013/1614 Başvuru No’lu, 03.04.2014 tarihli bireysel başvuru kararı, RG: 22.05.2014-29007.

⁴⁶⁴ Hatfield, 2016, s. 3-4.

⁴⁶⁵ “...kişilerin özel hayatlarıyla ilgili bilgilerin gizliliğinin korunması Anayasal temel hak ve özgürlükler kapsamında güvence altına alınmıştır. Vergilendirme işlemi sırasında da bu hakkın korunması için vergi hukukunda vergi mahremiyeti ilkesine yer verilmiştir. Vergi Usul Kanunu’nun 5 inci maddesi ile vergi mahremiyetine uymak zorunda olan kişilerin, görevleri dolayısıyla mükellef veya mükellefle ilgili kişilerin şahıslarına ilişkin olarak elde ettikleri ve gizli kalması gereken bilgileri açıklamaları, kullanmaları ve üçüncü şahıslara kullandırmaları yasaklanmıştır. Vergi mahremiyeti mükellefler açısından kendilerine ait gizli bilgileri güvenle vergi dairesine verebilmelerini ve vergi İdaresi açısından da vergilendirme sürecinin kolay ve sağlıklı bir şekilde işlenmesini sağlamaktadır”. Danıştay 4. Daire, E. 2008/836, K. 2011/1048, T. 14.03.2011, www.sinerjimevzuat.com.tr (23.12.2018).

⁴⁶⁶ Bu yönüyle genel olarak vergi mahremiyetinin özel hayatın gizliliği hakkının, vergilendirme alanındaki yansıması olduğu yönünde bkz. Solak Akman, 2012, s. 17-18. Vergilendirme alanında devletin bilgi toplama yoluyla müdahalede bulunduğu özel hayat, bu bilgilerin güvenliğinin sağlanması, başkalarına açıklanmaması ve bu bilgilere kişinin kendisinin ulaşabilmesini de kapsadığı yönünde bkz. Saban, 2000, s. 262-263; Yaltı,

2.2. Vergilendirme Alanında Mahremiyetin Korunmasını Gerekli Kılan Nedenler

Vergilendirme alanında mahremiyet hakkı esasen mükellef ve mükellefle ilgili kimselerin kişilik haklarını korumaya yönelik olsa da, bu hakkın devlete sağladığı faydalar da söz konusudur⁴⁶⁷. Devlet bir yandan kamu hizmetinin finansmanı olacak vergi gelirlerini tam ve zamanında elde etmeye çalışırken, bir yandan da mükellefleri devlete küstürmeden onların güvenlerini kazanmaya çalışmalıdır. Bu açıdan mükelleflerin mahremiyeti büyük önem taşımaktadır. Vergilendirme alanında mükelleflerin mahremiyetinin korunmasını gerekli kılan ve esasen devletin faydasına olan durumlar, bu başlık altında incelenecektir. Görüleceği üzere, bu nedenler birbirleriyle oldukça yakından ilgilidir.

2.2.1. Vergiye Gönüllü Uyumu Sağlamak

Çağdaş devlet anlayışında mükellef ve vergi idaresi ilişkisi, devletin tek taraflı olarak yaptırım ve rolleri belirlediği bir ilişki olmaktan çıkmış, mükelleflerin beklenti ve ihtiyaçlarının da göz önüne alındığı bir ilişkiye dönüşmüştür. Bunun sonucunda hizmet kalitesinin artması, mükelleflerin gönüllü uyumu ve mükellef beklentilerinin tespiti de gelir idarelerinin sorumluluğuna dâhil olmuştur⁴⁶⁸.

En basit anlamıyla vergi uyumu, mükelleflerin vergi kanunlarının gerektirdiği şekilde davranma derecesi olarak ifade edilebilir⁴⁶⁹. Vergi bilinci kavramı ile yakından ilgili olan gönüllü uyum, mükelleflerin vergi ile ilgili ödevlerini severek ve isteyerek yapmaları şeklinde de açıklanabilir⁴⁷⁰. Vergileme alanı insan davranışlarının büyük önem taşıdığı bir alandır. Bu sebeple vergi uyumu ekonomik faktörlerin yanı sıra demografik, sosyo-psikolojik, mali ve siyasi pek çok unsurdan etkilenir⁴⁷¹. Vergi otoriteleri ve mükellefler arasındaki ilişki de vergi uyumunu büyük ölçüde etkilemektedir. Saygılı muamele ve güvenin diğer caydırıcı yaptırımlardan daha etkili olduğu görülmüştür. Çünkü mükellefler

2006, s. 167. Durdu'ya göre, kavramsal olarak vergi mahremiyeti özel hayatın gizliliği ile uyumlu olsa da, Anayasa maddesinin gerekçesi ve sınırlama sebepleri göz önüne alındığında özel hayatın gizliliği hakkının daha çok ceza yargılamasında uygulanan koruma tedbirlerine yönelik bir hak gibi düzenlendiği, vergi mahremiyeti hakkı ise daha çok mükellef ve vergi idaresi arasındaki güven ilişkisine dayandığından kişisel verilerin korunması hükmüyle daha yakından ilgilidir. Durdu, 2019, s. 598.

⁴⁶⁷ Bu yönde bkz. Ünsal, 2003, s. 38-39; Çomaklı, 2007, s. 38.

⁴⁶⁸ GİB, 2007a, s. 41.

⁴⁶⁹ James, S. & Alley, C. (2002). Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration. *Journal of Finance and Managment in Public Services*. 2(2), s. 29.

⁴⁷⁰ GİB, 2007a, s. 41.

⁴⁷¹ Didinmez, İ. ve Seçilmiş, E. (2018). İdare-Mükellef İlişkilerinin Vergi Uyumu Üzerine Etkileri. *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(2), s. 110.

ve vergi otoriteleri arasında örtülü bir psikolojik sözleşme söz konusudur. Bu sözleşme de güven ilişkisine dayanmaktadır⁴⁷².

Etkin bir vergilemenin sağlanabilmesi için gerekli olan bilgileri idareye veren mükelleflerin, bu bilgilerin güvende olduğunu bilmesi vergi uyumu açısından oldukça önemlidir⁴⁷³. Çünkü kendilerine ait kişisel ve ticari bilgilerin amacı dışında kimseyle paylaşılmayacağını bilmek, mükelleflerin vergileme konusundaki ödevlerinin yerine getirilmesi noktasında daha istekli olmalarını sağlar. Mahremiyet kuralları olmadan kişiler, vergi idaresi ile paylaşacakları bilgileri sınırlama yoluna gidebileceklerinden, vergi mahremiyetinin vergiye olan gönüllü uyumu artırdığı kabul edilmektedir⁴⁷⁴.

2.2.2. Vergilendirmede Verimlilik Sağlamak

Kamu hizmetlerinin finansmanının sağlanmasında büyük önem taşıyan vergilerin kamu giderlerini yeterince karşılayabilmesi için, beklenen hasılatın elde edilmesi büyük önem taşımaktadır. Vergilemede verimlilik olarak adlandırılan bu ilkeye göre, toplanan vergi miktarının yeterli olmasının yanı sıra vergi toplama maliyetinin de minimum olması beklenir⁴⁷⁵. Vergileme alanında verimliliğin sağlanması da pek çok unsurdan etkilenen bir husustur.

Vergi mahremiyeti ile mükelleflere vergilendirme sürecinde verecekleri bilgilerin gizli tutulup açıklanmayacağına ilişkin bir güvence verilerek, onların çekinmeksizin, sağlıklı beyanda bulunmaları amaçlanmıştır⁴⁷⁶. Her ne kadar vergi idaresi çeşitli denetim yollarıyla mükelleflerin beyanlarının doğruluğunu araştırma imkânına sahip olsa da, beyan esası üzerine kurulu bir sistemin temeli, mükelleflerin doğru beyanda bulunmalarının sağlanmasıdır⁴⁷⁷. Gönüllü bir vergi sisteminde kişiler bir devlet zorlaması olmadan vergi kanunlarına uyum sağlar. Böyle bir sistemde hem ekonomik hem de psikolojik açıdan maliyetler azalacağı için, toplanan gelirden de artış sağlanır. Aksi durumda ise vergi toplama

⁴⁷² Feld, L. P. & Frey, B. S. (2002). Trust Breeds Trust: How Taxpayers are Treated. *Economics of Governance*, 3(2), s. 97.

⁴⁷³ Ünsal, 2003, s. 38.

⁴⁷⁴ Ancak yapılan son çalışmalarda, vergi mahremiyetinin gönüllü uyum üzerindeki etkisinin eskisi kadar önemli olmadığı; aksine, vergisel bilgilerin halka açık olup denetlenebilir olmasının verginin doğru beyan edilmesi ve eksiksiz olarak zamanında ödenmesi konusunda zorlayıcı bir güç olabileceğini savunan görüş için bkz. Blank, J. D. (2013). United States National Report on Tax Privacy. *New York University Law and Economics Working Papers*, paper 332, s. 2.

⁴⁷⁵ Akdoğan, A. (2017). *Kamu Maliyesi*. (18. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi, s. 219.

⁴⁷⁶ Kaneti, S., Ekmekci, E., Güneş, G. ve Kaşıkçı, M. (2019). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Filiz Kitabevi, s. 114.

⁴⁷⁷ Alemdar, 2010a, s. 99; Sonsuzoğlu, 2000, s. 116; Ünsal, 2003, s. 38.

maliyetleri artacağından gelir azalacaktır⁴⁷⁸.

Vergi mahremiyeti hakkı, ilk bakışta her ne kadar bireysel faydaya hizmet ediyor görünse de; dolaylı olarak, vergi sistemin işleyişine ve vergi geliri sağlanmasına da hizmet etmektedir. Çünkü mükelleflere ait olan bilgilerin korunması ve sadece vergisel amaçlarla kullanılacağına garanti edilmesi, mükelleflerin ödevlerini yerine getirirken hukuka uygun davranmalarını sağlar⁴⁷⁹. Vergileme ile ilgili yükümlülüklerini gönüllü şekilde ve hukuka uygun olarak yerine getiren mükellefler, vergilerin zamanında ve eksiksiz olarak toplanmasına katkı sağlayarak vergilemede verimliliği artırır⁴⁸⁰. Ayrıca bu durum, vergilemenin yapılabilmesi için gerekli olan gelir servet ve harcama bilgilerinin zamanında ve tam olarak idareye bildirilmesini sağlayacağından, bu konuda vergi idaresinin fazladan bir çaba göstermesi gerekmez. Böylece bir yandan vergilerin toplanmasında büyük kolaylık sağlanırken, bir yandan da vergi toplama maliyeti azalmış olur.

2.2.3. Devletle Mükellef Arasındaki Güveni Tesis Etmek

Vergilendirme alanında, vergi idaresi ve çalışanlarının mükellef haklarına değer vermeleri, mükelleflerin özgürlüğünü korumaları, onlar hakkında öğrendikleri bilgileri başkalarıyla paylaşmamaları veya başka çıkarlar için kullanmamaları karşılığında mükelleflerin onlara duyacağı güven, sağlıklı ve gerçekçi vergi alınmasını sağlayacaktır⁴⁸¹. Özellikle beyan esasına dayanan vergi sistemlerinde, mükelleflerin idare tarafından öğrenilen bilgilerin korunacağına dair inanç ve idareye duyulan güven vergi sisteminin iyi işlemesi açısından da önemlidir⁴⁸².

Her ne kadar vergi mahremiyetine ilişkin kuralların temel amacı kişileri korumak olsa da bu yolla vergi idaresine duyulan güvenin artırılması, mükellef ile vergi idaresinin işbirliği yapmasını kolaylaştırır⁴⁸³. Vergi mahremiyeti, mükellef için işbirliği yükümlülüğünü daha katlanabilir kılarak eşit vergilendirme sağlayabileceği gibi, devlet tarafından gerçekleştirilecek kamu yararına da katkıda bulunmuş olur⁴⁸⁴. Ancak aksi bir durum ise, mükelleflerin devlete karşı açık olmaması sonucunu doğurarak sadece istenen

⁴⁷⁸ Kornhauser, M. E. (2005). Doing the Full Monty: Will Publicizing Tax Information Increase Compliance? *Canadian Journal of Law and Jurisprudence*, XVIII (1), s. 1.

⁴⁷⁹ Başaran Yavaşlar, F. (2013b). Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu. Sözlü Bildiri, *Vergi Yaptırım Hukuku Sisteminin Sorunları ve Yeniden Yapılandırılması Sempozyumu*, İstanbul, 20-21.03.2013, s. 2.

⁴⁸⁰ Ünsal, 2003, s. 39.

⁴⁸¹ Güneş, 2014, s. 1847. Benzer yönde bkz. Çomaklı, 2007, s. 136.

⁴⁸² Solak Akman, 2012, s. 2.

⁴⁸³ Dönmez, 2010, s. 129.

⁴⁸⁴ Seer, 2010, s. 373.

bilgi ve belgelerin verilmemesine değil, aynı zamanda mükellefin tamamen kayıt dışına çıkarak kamu yararının zedelenmesine neden olabilir. Bu da hem vergi gelirlerinin kaybıyla, hem de kamu düzeninin bozulmasıyla sonuçlanır⁴⁸⁵. Ayrıca vergi kaçakçılığı bir süre sonra devletin de vatandaşa olan güvenini sarsarak, özellikle vergi ödevlerini yerine getiren mükellefler açısından daha ağır vergilendirme sonuçları doğurur ve nihayetinde vergi adaleti bozulur⁴⁸⁶.

2.2.4. Haksız Rekabeti Önlemek

Modern ekonomiler ticaret ve rekabet serbestisi ilkesine dayansa da bunun bazı sınırları söz konusudur. Piyasa koşullarında ticaret yapanlar için ticari ve sınai faaliyetlerine ilişkin bilgiler oldukça önem arz etmektedir. Çünkü onları rakiplerinden ayıran farklılık, büyük ölçüde bu bilgilere dayanmaktadır. Vergilendirme işlemleri nedeniyle elde edilen bu bilgilerin rakipleri tarafından bilinmesi veya kullanılması, kişilerin ticari yaşamlarına zarar vererek rekabet edilebilirliği sekteye uğratabilir.

Haksız rekabetin önlenmesi, esasen iktisadi yaşamın bozulmaması ve ticari özgürlüğün haksız müdahalelerden korunması amacı taşımaktadır⁴⁸⁷. Haksız rekabeti etkileyen pek çok durum söz konusudur. Belirli bir müşteri çevresinin oluşturulması veya farklı bir üretim tekniğinin kullanılması, belli bir maliyet gerektirmesinin yanı sıra kişiye rakiplerine karşı ayrı bir ayrıcalık da sağlamaktadır⁴⁸⁸. Ekonomik faaliyetlerin niteliği ve faaliyetlere ilişkin olguların önemi ve hassasiyeti, bazı bilgilerin başlı başına bir iktisadi değer taşıdığı göz önüne alındığında, belli hususların üçüncü kişiler tarafından bilinmesi, açıklanması ve yayılması bir takım olumsuzluklar doğurabilir⁴⁸⁹. Çünkü ticari faaliyet içerisinde yer alan gizli nitelikteki bilgiler, ticari işletme veya şirketlerin rekabet etmelerinde ve piyasa güçlerinin belirlenmesinde önemli bir unsur olmaktadır⁴⁹⁰. Bu sebeple vergi mükellefleri, özellikle kişisel ve ticari sırlarının rakipleri tarafından öğrenilmesinden ve rekabet güçlerinin zayıflatılmasından endişe duyarlar⁴⁹¹. Çünkü müteşebbislerin piyasada varlıklarını devam ettirebilmeleri açısından rakiplerine karşı güçlerini koruyabilmeleri oldukça önemlidir. Bu sebeple gelir, servet ve faaliyet alanlarına

⁴⁸⁵ Bayraklı, 1999, s. 18.

⁴⁸⁶ Bayraklı, 1999, s. 19.

⁴⁸⁷ Donay, 1978, s. 206.

⁴⁸⁸ Bayraklı, 1999, s. 28.

⁴⁸⁹ Yiğit, 2004, s. 186.

⁴⁹⁰ Karataş Durmuş, 2017, s. 383.

⁴⁹¹ Dönmez, 2010, s. 129.

ilişkin bilgilerinin rakipleri tarafından öğrenilmesi, kötüye kullanımlara sebep olarak haksız rekabete aracılık edebilir. Vergi mahremiyeti ile vergilendirme işlemleri dolayısıyla edinilen bilgilerin güvende olması ve hukuka aykırı şekilde kimseyle paylaşılmaması kişileri rakiplerine karşı koruyarak haksız rekabeti önlemiş olur⁴⁹². Ayrıca vergi mahremiyeti ile maliyetlere katılmamış bir girişimcinin, hazır bilgilere ulaşarak haksız çıkar elde etmesi devlet aracılığı ile engellenmiş olacaktır⁴⁹³. Aksi bir durum, mükellef olan işletme veya kişiler bakımından ekonomik gücünün, itibarının veya etkinliğinin azalması ya da ortadan kalkması gibi sonuçlar doğurabilir⁴⁹⁴. Geniş çerçeveden bakıldığında ise, vergi mahremiyetinin haksız rekabeti önleyici işlevi, ülkedeki ticari ortamı da olumlu etkileyeceği söylenmelidir.

3. MUKAYESELİ HUKUKTA VERGİ MAHREMİYETİ HAKKI

Bu başlık altında öncelikle uluslararası alanda vergi mahremiyeti konusunda genel açıklamalar yapıldıktan sonra, seçilmiş ülkelerdeki düzenleme ve uygulamalara değinilecektir.

3.1. Genel Olarak

Çoğu ülkede vergisel bilgilerin gizliliği genel kural olarak kabul edilmiştir. Yani temelde, vergi mahremiyetine saygı söz konusudur. Ancak genelde vergi kaybına yol açan veya vergi kaybı riski oluşturan durumlar ile kamu yararının söz konusu olduğu bazı haller gizliliğe istisna olarak gösterilmiştir. Özellikle bu konuda vergi kaçakçılığı büyük önem taşımaktadır. Bu sebeple çoğu ülkede vergi kaçakçıları ile ilgili ifşa söz konusudur. Örneğin Yunanistan kanunlarına göre Maliye Bakanı tarafından yeni bütçenin sunumu sırasında önceki yıla ait vergi kaçakçıları da açıklanır. Yeni Zelanda’da vergi yükümlülüğünden kaçınanların ifşa edildiği “vergi kaçakçıları gazetesi” başlıklı belge yayımlanır. Kanada’da vergi uyumu stratejileri arasında vergi dolandırıcılığı ile ilgili mahkûmiyet kararlarının halka açıklanması da yer almaktadır. İrlanda’da vergi kaçakçıları, iflas bildirimlerinin de yer aldığı yasal bildirimlerin yapıldığı resmi gazetede yayımlanır ve ulusal ve yerel gazetelerde

⁴⁹² Ünsal, 2003, s. 38. Aynı yönde bkz. Şahin, T. (2014). E-Fatura Düzenlemesinde Entegrasyon Yönteminin Vergi Mahremiyeti Karşısındaki Durumu. *Yaklaşım Dergisi*, 256, Nisan, www.yaklasim.com (14.05.2018).

⁴⁹³ Bayraklı, 1999, s. 28.

⁴⁹⁴ Yiğit, 2004, s. 186.

de ilan edilir⁴⁹⁵.

OECD tarafından da vergisel bilgilerin gizliliği genel kural olarak benimsenmiştir. Bu bilgilerin korunması vergi idaresi içindeki ahlaki değerlerin bir sonucu olarak görülmektedir. Gizlilik, tüm vergilendirme uygulamaları dahilinde gerçekleştirilen işlemler için önemlidir. OECD kapsamında mükellef bilgilerinin gizliliği, daha çok uluslararası bilgi alışverişi uygulamalarında ön plana çıkmaktadır. Buna ilişkin olarak, iç hukukta bulunan yasal çerçeveye sahip olmanın yanı sıra; bu yasal çerçeveye saygı duyulmasını sağlayacak ve bilgilerin yetkisiz olarak ifşa edilmediği prosedürlerin, uluslararası alanda da geçerli olması vurgulanmaktadır. Bu sebeple vergisel bilgilerin gizliliğinin korunmasına ilişkin kuralların uluslararası bağlamda da eşit şekilde uygulanması gerektiği belirtilmektedir⁴⁹⁶.

Mükellef hakları konusunda değindiğimiz, 1990 yılında OECD tarafından mükelleflerin hak ve yükümlülüklerine ilişkin yapılan araştırmada, vergileme alanında “özel hayatın gizliliği hakkı” başlığı altında, mükelleflerin mahrem alanlarının korunmasına hizmet eden bir hak tanımlanmıştır. Buna göre vergi makamları gereksiz yere mükelleflerin mahremiyet alanlarına giremez. Bu hak ile vergi miktarının belirlenmesiyle ilgili olmayan amaçlarla mükelleflerin evine ve işyerlerine izinsiz girilmesi engellenmektedir. Bu rapora göre neredeyse tüm ülkelerde evlere ve işyerlerine, mahkeme kararı ile girilmektedir. Aynı şekilde mükellef hakkında üçüncü kişilerden bilgi almak da katı kurallara bağlanmıştır⁴⁹⁷. Aynı raporda, topluluk bünyesinde vergi mükelleflerinin hak ve yükümlülüklerinin daha anlaşılabilir ve erişilebilir olması amacıyla “Mükellef Hakları Şartları” adı altında, rehber niteliğinde bilgilere yer verilmiştir. Buna göre ilke olarak:

- Soruların sadece vergi yükümlülüğüne uyup uymamayı kontrol etmek amaçlı sorulması,
- Sadece sorulan sorularla ilgili olarak bilgiye erişim sağlanması,
- Elde edilen, alınan veya saklanan her türlü bilginin özel olduğu kabul edilerek hareket edilmesi benimsenmiştir⁴⁹⁸.

⁴⁹⁵ Lenter, D., Slemrod, J. & Shackelford, D. (2003). Public Disclosure of Corporate Tax Return Information: Accounting, Economics and Legal Perspectives, *National Tax Journal*, 56(4), s. 811.

⁴⁹⁶ OECD (2012). Keeping It Safe, The OECD Guide On The Protection of Confidentiality of Information Exchanged For Tax Purposes, s. 5.

⁴⁹⁷ OECD, 2003, s. 5.

⁴⁹⁸ OECD, 2003, s. 9.

Söz konusu OECD raporunda mükellef bilgilerinin korunmasına ilişkin olarak ise, “gizlilik hakkı” adı altında bir hak ifade edilmiştir. Buna göre, vergi idarelerinin işlerine ilişkin öğrendikleri bilgilerin gizli olduğu ve sadece vergi mevzuatından doğan amaçlar için kullanılabileceği belirtilmektedir. Gizli bilgileri kötüye kullanan memurlara uygulanan cezaların, diğer devlet kademesindekilere göre daha ağır olacağı vurgulanmıştır⁴⁹⁹. İlke olarak ise,

- Yasaların müsaade ettiği durumlar hariç olmak üzere, kişi tarafından yazılı izin verilmedikçe kişisel ve finansal bilginin kullanılmaması ve ifşa edilmemesi,
- Bilgilere erişim amacıyla kullanılan programları ve mevzuatı yönetmek için idare içinde sadece yasaların izin verdiği kişilerin görevlendirilmesi benimsenmiştir⁵⁰⁰.

OECD raporunda da belirtildiği üzere, çoğu ülkenin Mükellef Hakları Bildirgelerinde yer alan ve mükellefin gizli alanına ilişkin ortak haklar; özel hayatın gizliliği hakkı ve mahremiyet (gizlilik) hakkıdır⁵⁰¹.

3.2. Amerika Birleşik Devletleri

ABD’de, vergi toplamaktan sorumlu olan İç Gelir İdaresi’nin (Internal Revenue Service-IRS) vergi yükümlülüğüyle ilgili bilgi toplama ve inceleme yapma konusunda geniş yasal yetkileri söz konusudur. Öyle ki; Avrupa Birliği gibi pek çok yargılama alanında göz önüne alınan ölçülülük ilkesinin, IRS’nin mükellefler hakkında toplayabileceği bilgilerin sınırı konusunda açıkça uygulanabilir olduğuna ilişkin bir düzenleme söz konusu değildir⁵⁰². IRS, herhangi bir vergi borcunun belirlenmesiyle ilgili olan, her türlü bilgi ve belgeyi toplayabilir. Vergi mükellefleri IRS’ye sunulması için yeterli olan kayıtları tutmak zorundadır. IRS vergi mükellefleri gibi işveren, bankalar, muhasebeciler ve avukatlar gibi üçüncü kişilerden de bilgi toplayabilir. Avukat-müvekkil veya muhasebeci-mükellef ilişkisi de istenilen bilginin verilmesine engel olamaz⁵⁰³. Bankaların müşterilerinin hesaplarında görünen gelirleri IRS’ye bildirme yükümlülüğü gibi, işverenin de işçisinin gelirini beyan etme yükümlülüğü söz konusudur. Böylece bankaların ve işverenin yaptığı bildirimler, IRS

⁴⁹⁹ OECD, 2003, s. 5.

⁵⁰⁰ OECD, 2003, s. 9-10.

⁵⁰¹ Aydın, 2016, s. 27.

⁵⁰² Blank, 2013, s. 10.

⁵⁰³ Hatfield, 2016, s. 19-20.

tarafından banka müşterilerinin ve işçilerin yaptığı yıllık gelir bildirimiyle karşılaştırılır⁵⁰⁴. IRS, vergilemeyle ilgisinin olduğunu düşündüğü terapist notları, aşk mektupları, tıbbi kayıtlar gibi özel hayata ilişkin bilgi ve belgeleri de edinebilir⁵⁰⁵.

ABD’de 2010 yılında Yabancı Hesaplar Vergi Uyum Yasası (Foreign Account Tax Compliance Act-FATCA) yürürlüğe girmiştir. Buna göre 2014 yılından itibaren yabancı finansal kuruluşlar, kendilerinde bulunan Amerikan mükelleflerine ait hesapları veya Amerikan mükelleflerinin önemli bir paya sahip olduğu yabancı menşei kurumların hesapları hakkında IRS’ye bilgi vermek zorundadır^{506 507}. Görüldüğü gibi IRS’nin pek çok bilgi edinme yolu söz konusudur. Toplanan bu vergisel bilgilerin gizliliğinin nasıl korunduğu ise mahremiyet sorununu ortaya çıkarmaktadır. Bu noktada bilgilerin paylaşımı ve gizliliği ile ilgili düzenlemeler önem kazanmaktadır.

ABD’de vergisel bilgilerin kamuya açıklanması ile ilgili düzenlemeler süreç içerisinde değişmiştir. 1862, 1864, 1909 ve 1924 yıllarında bu bilgilerin paylaşımı ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Önceden bilgilerin gizli tutulacağına dair genel bir kural bulunmamaktayken, zamanla gizliliğe önem verilmiştir⁵⁰⁸. Bu değişim, Nixon idaresinin vergisel bilgileri rakiplerine karşı uygunsuz şekilde kullandığı iddiaları ile 1976’da gerçekleşmiştir. 1976 yılına kadar vergilemeyle ilgili bilgiler “kamusal kayıt” olarak nitelendiriliyordu⁵⁰⁹. Ancak bu bilgiler başkan tarafından veya onun emriyle kabul edilen düzenlemeler yoluyla kamu denetimine açık hale geliyordu. Dolayısıyla, düzenlemeler, bazen denetime izin verirken, bazense denetimi mümkün kılmıyordu⁵¹⁰. Yasal kurallara ek olarak birçok tüzük ve kararname mevcuttu. Neredeyse devletin her kurumu aynı derecede bu bilgilere ulaşabiliyordu⁵¹¹. Yasal olarak kamuya açık olan bu bilgilerin yayımlanmasını savunanlar, bu uygulamanın mükellefleri dürüstlüğü teşvik edeceğini ifade ederken; karşıt

⁵⁰⁴ Blank, 2013, s. 10-11.

⁵⁰⁵ Hatfield, 2016, s. 40.

⁵⁰⁶ Blank, 2013, s. 11.

⁵⁰⁷ Türkiye de 29.07.2015 tarihinde FATCA anlaşması imzalayarak karşılıklı otomatik bilgi değişimini kabul etmiştir. Söz konusu anlaşmada yine karşılıklı olarak uygun koruma yöntemleriyle değişimi gerçekleştirilecek bilgilerin gizliliği ve mükellef çıkarları güvence altına alınmaktadır. Kocaer, Ş. (2016). Mali Bilgileriniz Güvende Mi?, The Deloitte Times, s. 51, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/risk/deloitte-times-senol-kocaer-aralik-2016.pdf> (02.12.2019).

Türkiye ile ABD arasında imzalanan FATCA anlaşmasına ikinci bölümde “4.3.3. Uluslararası Alanda Bilgi Değişimi İçeren Anlaşmalar” başlığı altında değinilecektir.

⁵⁰⁸ Devos, K. & Zackrisson, M. (2015). Tax Compliance and the Public Disclosure of Tax Information: An Australia/Norway Comparison. *E Journal of TaxResearch*, 13(1), s. 116.

⁵⁰⁹ Lenter ve diğerleri, 2003, s. 813.

⁵¹⁰ Schwartz, P. (2008). The Future of Tax Privacy. *National Tax Journal*, LXI(4), s. 884.

⁵¹¹ Hambre, A. M. (2015). Tax Confidentiality: A Comparative Study and Impact Assessment of Global Interest. *Örebro Studies in Law* 6, s. 189.

görüŖte olanlar bunun boş bir merak uyandırmaktan öteye gitmeyeceğini iddia ediyordu⁵¹². Bu görüşe göre, eğer bu bilgiler kamuya açık olursa, vergi mükelleflerinin mahremiyet alanına izinsiz müdahale edilmiş olur. Özellikle ticari rakipler, ekonomik avantaj sağlamak için bu bilgileri kullanabilir. İsim, adres, sosyal güvenlik numaraları, finansal varlıklar gibi bilgilerin ulaşılabilir olması, mükellefin adını kullanarak pek çok sahteciliğe sebep olabilir. Aynı zamanda bilgilerin gizli olmaması, bunların siyasi kazanç sağlamak için de kullanılmasına zemin hazırlayabilir⁵¹³. Bu sebeplerle kötüye kullanımların önlenmesi amacıyla reform çalışmalarına hız verilerek, 1976 reformu ile vergisel bilgilerin açıklanması, idarenin takdirinde olmaktan çıkmıştır⁵¹⁴.

Vergisel bilgilerin açıklanması ve gizliliği ile ilgili hükümler İç Gelir Kanunu'nun (Internal Revenue Code of 1986-IRC) 6103. bölümünde⁵¹⁵ düzenlenmiştir. Buna göre genel kural bilgilerin gizli tutulmasıdır (IRC § 6103 a). Bir mükellef hakkı olarak görülen bu gizlilik korumasının vergiye olan gönüllü uyumu sağlayacağı düşünülmektedir⁵¹⁶. Gizli kalması gereken bilgiler ise beyanname ve beyanname bilgileri olarak ifade edilmiştir. Bu bilgilerin içeriği de yine Kanun'da belirtilmiş olup, kapsamının geniş olduğu söylenebilir⁵¹⁷. Mükelleflerin vergi miktarı hesaplanırken gerekli olan sosyal güvenlik numaraları, medeni halleri, çocuklarına ilişkin bilgiler, varsa nafaka bilgileri, işsizlik tazminatı, öğrenci kredileri gibi kişisel bilgiler, yıllık kişisel vergi beyannamesinde (IRS Form 1040) bulunabilmektedir⁵¹⁸. Bu gizlilik kuralı, özellikle kişisel vergi bilgilerinde önemli bir koruma sağlasa da; sadece beyanname ve beyanname bilgilerini kapsadığı için, bu bilgilerin finansal bilgilerin alt kümesi olduğu söylenebilir⁵¹⁹. Gizlilik hükümlerine göre, IRS yetkililerinin, federal ve eyalet yönetimi çalışanlarının ve bilgilere erişimi olan diğer çalışanların; kanunda belirtilen sınırlı koşullar dışında bu bilgileri ifşa etmeleri yasaktır.

⁵¹² Joint Committee on Taxation (2000). *Study of Present-Law Taxpayer Confidentiality and Disclosure Provisions As Required by Section 3802 Of The Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act Of 1998 Volume 1: Study of General Disclosure Provisions*, Washington: U.S Government Printing Office, s. 246.

⁵¹³ Joint Committee on Taxation, 2000, s. 128.

⁵¹⁴ Joint Committee on Taxation, 2000, s. 246.

⁵¹⁵ U.S. Code, Title 26, Subtitle F, Chapter 61, § 6103-Confidentiality and disclosure of returns and return information, <https://law.justia.com/codes/us/2012/title-26/subtitle-f/chapter-61/> (25.04.2019).

⁵¹⁶ Hambre, 2015, s. 209.

⁵¹⁷ Buna göre; her türlü vergi, bilgi beyannameleri, tahmini vergiler, mükellefin kimliği, gelirin niteliği, kaynağı ve tutarı, ödemeleri, makbuzları, indirimler, istisnalar, kredileri, varlıkları, vergi borçları, vergi indirimleri, vergi iadeleri, vergi cezaları ve faizleri gibi bilgiler bu kapsamdadır.

⁵¹⁸ Blank, 2013, s. 10.

⁵¹⁹ Bu sebeple söz konusu finansal bilgilere erişim başka kanunlar (Fair Credit Reporting Act, Bank Secrecy Act gibi) ile de düzenlendiği için vergi gizliliği hükümlerinin çok fazla öneminin olmadığı da savunulmaktadır. Schwartz, 2008, s. 896.

Hukuka aykırı şekilde ifşa edenler ise hukuki ve cezai yaptırımlarla karşılaşır⁵²⁰.

Genel kural bilgilerin gizli tutulması olmasına rağmen, bu kuralın birçok istisnası da söz konusudur⁵²¹. Bu istisnalara konu olan bilgilerin kaynağı veya elde ediliş biçimi önemli değildir. Çünkü mükelleflerin mahremiyet beklentisine etki eden husus bilgilerin kaynağı değil, açıklanan bilgilerin özüdür⁵²². Bu istisnalar vergisel bilgilerin, IRS tarafından özel amaçlar için belli kişi ve kuruluşlara açıklanması izni verir. Bu geniş istisnalardan bazılarına değinecek olursak; vergisel bilgi, vergi mükellefinin rızasıyla onun belirlediği kişiye açıklanabilir (IRC § 6103 c). Bu yazılı rıza, mükellef tarafından imzalı ve tarihli olmalıdır. Ayrıca bu rızada, mükellefin ve açıklamanın yapılacağı kişi ve kişilerin kimlik bilgileri, vergisel bilginin türü, bilginin kapsadığı vergi yılı yer almalıdır. Bir diğer istisna da bu bilgilerin vergi yönetimi veya yargılama amaçlı olarak verilmesidir (IRC § 6103 h/4). Eğer mükellef bu yargılamanın veya idari sürecin bir parçasıysa veya uyuşmazlık mükellefin sorumluluğundan kaynaklandıysa, vergi idaresi çalışanları bu bilgileri ilgili merciye verebilir. Bir diğer istisna da IRS'nin makûl çaba ve sürede yerlerini tespit edemediği mükelleflere ilişkindir. IRS bu durumlarda vergi iadesi hak eden mükelleflerin kimlik bilgilerini basın yoluyla açıklayabilir (IRC § 6103 m/1).

Vergilendirme alanı dışında kalan diğer federal kurumlara yapılan açıklamalara izin verilmesi ise ayrıntılı hükümlerle düzenlenmiştir. Buna ilişkin en önemli hüküm ise IRC § 6103 (g)'de yer almaktadır. Buna göre Başkan'ın "şahsen" imzalı talebine cevap olarak Beyaz Saray'a açıklama yapılabilir. Talepte vergi mükellefi tanımlanmalı ve açıklama talebinin veya incelemenin nedeni belirtilmelidir⁵²³. İstisna kapsamında vergi ile ilgili bilgilerin hangi federe ve federal kurumlara, hangi şartlar altında verileceği ayrı ayrı düzenlenmiştir. Bu paylaşımlar genelde vergisel sebeplerle yapılmaktadır. Ancak terör saldırısı veya tehdidi gibi sebeplerle de beyanname bilgileri, emniyet güçleri ile paylaşılabilir (IRC § 6103 i/3).

IRS diğer ülkeler ile bilgi değişimi hükümlerini içeren vergi anlaşmaları uyarınca bilgi paylaşımında da bulunabilir. Vergi anlaşmaları Amerika ve diğer taraf devletlere çifte vergilemeden kaçınma ve vergilemeye ilişkin iç hukuk kurallarını uygulama imkânı

⁵²⁰ Lenter ve diğerleri, 2003, s. 813.

⁵²¹ IRC § 6103 (c) ve (o) arasında bu istisnalara yer verilmiştir.

⁵²² Mazza, S. W. (2003). Tax Privacy and Tax Compliance. *University of Kansas Law Review*, 51, s. 1117.

⁵²³ Bittker, B. I. (1981). Federal Income Tax Returns - Confidentiality vs. Public Disclosure. *Washburn Law Journal*, 20, s. 491.

sağlamaktadır⁵²⁴.

Mahremiyet kuralları belirli bir kişiyle ilişkilendirilemediği sürece istatistiksel bilgileri kapsamaz. Buna göre araştırmacılar toplam beyanname sayıları, toplam vergi miktarı, toplam vergi ceza miktarı gibi bilgilere ulaşabilirler⁵²⁵.

Vergi kanunlarının uygulanmasına ilişkin bir mükellefe özel olarak verilen özelgelerin açık olması gerektiği ileri sürülmüştür. Çünkü kanunların herkese eşit ve adil şekilde uygulandığından şüphe duyulmamalıdır. Halkın vergi sisteminin adil ve düzenli şekilde çalıştığına dair duyduğu güven de bu şekilde artırılır. Bu sebeplerle vergi mahremiyetiyle ilgili olarak gizlilik hükümlerinin yanında, aynı kanunda ifşa hükümlerine de yer verilmiştir⁵²⁶. Bu hükümler, IRC'ye 1976'daki vergi reformu ile eklenen 6110. bölümde yer alır. Buna göre, yayımlanan yıllık yönergeler uyarınca mükellef taleplerine yanıt olarak verilen mükelleflere özel kararlar ve tespitler, yıllık inceleme prosedürleri uyarınca düzenlenen teknik tavsiye notları, Baş Danışman tarafından çalışanlara verilen yazılı talimatlar ve tüm bunları desteklemek için kullanılan arka plandaki yazılı materyaller kamu denetimine açıktır (IRC § 6110 a).

Vergisel bilgilere Bilgi Özgürlüğü Kanunu (Freedom of Information Act)⁵²⁷ kapsamında erişilip erişilmeyeceği akla gelmektedir. Çünkü bölüm 6103'ün amacı vergisel bilgilere erişimi kısıtlamakken, Bilgi Özgürlüğü Kanunu'nun amacı halkın kamusal bilgilere ulaşabilmesini sağlamaktır. Her ne kadar kişilerin bilgi edinme hakkı bulunsun da, gerçeği yansıtmayan bir beyanname olduğuna dair inanç ve şikâyet olsa bile başkasının beyannamesi incelenemez⁵²⁸. Ancak vergisel bilgilere ulaşmada, bu kanunun bir alternatif olarak görülmesi sonucu açılan davalar mevcuttur. Her ne kadar bölüm 6103 kapsamında korunan bilgilere, Bilgi Özgürlüğü Kanunu kapsamında da ulaşamayacağı düşünülse de; bu konudaki mahkeme kararları arasında görüş birliği söz konusu değildir⁵²⁹. Beyannamelerden elde edilen veriler, IRS veya diğer devlet kurumları tarafından istatistiksel olarak tablolara dönüştürülebilir ve Bilgi Özgürlüğü Yasası talep üzerine bunların açıklanmasını gerektirir⁵³⁰. IRC bölüm 6103'deki ifşa hükümlerinin de Gizlilik Kanunu

⁵²⁴ Blank, 2013, s. 13.

⁵²⁵ Blank, 2013, s. 8.

⁵²⁶ Hambre, 2015, s. 198-199.

⁵²⁷ U.S. Code, Title 5, § 552, 1966.

⁵²⁸ Bittker, 1981, s. 491.

⁵²⁹ Joint Committee on Taxation, 2000, s. 4.

⁵³⁰ Bittker, 1981, s. 491.

(Privacy Act)⁵³¹ açısından değerlendirilmesi gerekir. Gizlilik kanunu, kişinin rızası olmadan onun kişisel bilgilerini açıklamayı yasaklar. Ancak IRC’de yer alan vergisel bilgilerin ifşasına ilişkin hükümler, bu kanuna aykırılık teşkil etmemektedir. Çünkü Gizlilik Kanunu’na göre bilgilerin rutin kullanımları gizliliğe aykırılık oluşturmaz. Bölüm 6103 uyarınca yapılan ifşalar, rutin kullanım olarak kabul edilmektedir⁵³².

ABD’de IRS tarafından yayımlanan, mükellefe haklarının tanıtıldığı bir Mükellef Hakları Bildirgesi (The Taxpayer Bill of Rights) de bulunmaktadır. Bu bildirme, IRS ile ilişkisi bulunan tüm mükelleflerin sahip olduğu on temel hakkı vurgulayan önemli bir belgedir. IRS, çalışanlarından da vergi mükellefleri ile bulundukları her ilişkide bu hakları anlamalarını ve uygulamalarını beklemektedir. Buradaki on haktan biri de vergi gizliliğine ilişkin haktır. Buna göre mükellefler, IRS’ye sağladıkları bilgilerin -kendileri veya yasalar tarafından izin verilmedikçe- ifşa edilmeyeceğini bekleme hakkına sahiptir. Ayrıca yine vergi mükellefleri, bu kapsamda söz konusu bilgileri yanlış kullanan veya ifşa eden çalışanlara karşı gerekli işlemin yapılmasını isteme hakkına da sahiptir. Aksi halde ilgili görevlinin para ve hapis cezası ile cezalandırılacağı vurgulanmıştır⁵³³.

Özellikle Amerikan literatüründe bireysel vergilerden çok kurumlara⁵³⁴ özgü vergilerin aleniyeti konusu tartışılmaktadır⁵³⁵. Bu alanda aleniyeti savunanlara göre, şirketlere ait vergi beyannamelerinin açık olması, hissedarlar, yatırımcılar ve kredi verenler açısından oldukça faydalı olacaktır⁵³⁶. Ayrıca aleniyet, devletin firma davranışlarını düzenlemeye yönelik koyduğu kural ve ilkelerin daha iyi düzenlenmesi açısından faydalı olabileceği gibi, vergi otoriteleri dışındaki kamu makamlarına da bazı bilgilere erişme imkânı sağlayacağından; daha iyi bir kurumsal yönetişimin gerçekleşeceği de

⁵³¹ U.S. Code, Title 5, § 552a, 1974.

⁵³² Joint Committee on Taxation, 2000, s. 5.

⁵³³ <https://www.irs.gov/newsroom/taxpayer-bill-of-rights-8-the-right-to-confidentiality-0> (25.09.2019).

⁵³⁴ Vergisel konulardaki açıklığın halka açık anonim şirketlerin yanı sıra halka açık olsun veya olmasın bankaları, kamu hizmeti sunan kuruluşları ve sigorta şirketlerini kapsamı gerektiği savunulmaktadır. Çünkü bu şirketler zaten devlete kapsamlı finansal veriler sunmak zorunda olduklarından açıklık onlar için gizlilik kaygısı oluşturmaz ve uyum için yeni yükler yüklemes. Pomp, R. (1993). The Disclosure of State Corporate Income Tax Data: Turning the Clock Back to the Future, *Faculty Articles and Papers*, 121, s. 449.

⁵³⁵ OECD ülkeleri arasında ise sadece Japonya, Norveç, İsveç ve Finlandiya’da kurumlar vergisi beyanname bilgilerinin halka açık olması konusunda bir uygulama söz konusudur. Hatta Norveç’te hem kurumların hem de bireylerin vergisel bilgileri internet üzerinden erişime açıktır. Slemrod, J. (2006). Taxation and Big Brother: Information, Personalization and Privacy in 21st Century Tax Policy. *Michigan Ross School of Business Working Paper Series*, Paper no: 1022, s. 19; Lenter ve diğerleri, 2003, s. 811.

⁵³⁶ Avi-Yonah, R. & Siman, A. (2014). The One Percent Solution: Corporate Tax Returns Should be Public (and How to Get There). *University of Michigan Law School Public Law and Legal Theory Research Paper Series*, 379, s. 3.

savunulmaktadır⁵³⁷. Kamuya açık bilgiler, hesap verilebilirliği artırarak daha şeffaf bir vergi sisteminin oluşmasını sağlar ve vergi yasalarının kapalı kapılar ardından yapılmasını engeller⁵³⁸. Ayrıca iyi işleyen bir demokrasi, bilgili bir kamuoyu gerektirdiği için aleniyet, demokrasi kültürünün gelişimine de katkı sağlar⁵³⁹. Kurumlar vergisi beyanname bilgilerinin aleniyetini savunan bir başka argüman ise, bu açıklığın menkul kıymet piyasasının bütünlüğünü güvence altına alacak yatırımcıları koruma hedefini gerçekleştirerek, finansal piyasaların daha verimli çalışmasını sağlamasıdır⁵⁴⁰. Aleniyet, daha iyi bir vergi politikası için siyasi bir baskı da oluşturabilir. Örneğin açıklık sayesinde bazı vergi kurallarının bazı şirketleri makûl olmayan derecede desteklediği kamuoyu tarafından fark edilirse, vergi kuralı veya yönetimde değişiklik yapılması için baskı yapılabilir. Aksine kamuoyunda vergi sisteminin adil olduğu yönünde bir algı oluşursa, yönetimin meşruiyetine olan saygı ve vergiye gönüllü uyum artacaktır⁵⁴¹. Alenilik, bu algıyı oluşturarak, vergi sistemine güven duyulmasını sağlar⁵⁴². Görüldüğü gibi kamuoyunun vergisel bilgiler konusunda farkındalığının artması aleniyete bağlıdır. Bu da kamuoyu baskısı oluşturup, daha iyi vergi reformlarına öncülük edebilir⁵⁴³. Aleniyeti savunanların en büyük argümanı ise aleniliğin vergi kaçırma davranışlarını engelleyeceği yönündeki inançlarıdır. Buna görüşe göre, mükellefler bu tür davranışların başkaları tarafından öğrenilmesinden çekinirler⁵⁴⁴. Ancak aleniyet karşıtı görüşe göre ise, aleniyet uğruna yapılan mahremiyet ihlali bir fayda sağlamaz. Çünkü beyanname bilgileri çoğu vatandaş için anlaşılması güç bilgiler içermektedir⁵⁴⁵. Dolayısıyla kamuoyunun zaten karmaşık ve uzmanlık gerektiren kurumsal vergi bilgilerini öğrenmesi, öfke yaratmaktan öteye gitmeyecektir⁵⁴⁶. Ayrıca beyannameler pek çok kişisel bilgi içerdiği için bunların gizli olmasında sahiplerinin menfaati bulunmaktadır⁵⁴⁷. Ancak her ne kadar mahremiyet gereği bunlara saygı duyulması gerekse de, şirketler insani bir varlık olmadığından, aynı mahremiyet beklentisini onlara uygulamanın doğru olmayacağı da savunulmaktadır⁵⁴⁸. Birçok kez de hukuki gerekçelerle bireysel mahremiyetin kurumsal mahremiyete göre daha

⁵³⁷ Lenter ve diğerleri, 2003, s. 815.

⁵³⁸ Pomp, 1993, s. 432.

⁵³⁹ Pomp, 1993, s. 431.

⁵⁴⁰ Lenter ve diğerleri, 2003, s. 816.

⁵⁴¹ Lenter ve diğerleri, 2003, s. 822.

⁵⁴² Kornhauser, 2005, s. 5.

⁵⁴³ Pomp, 1993, s. 430.

⁵⁴⁴ Kornhauser, 2005, s. 5.

⁵⁴⁵ Kornhauser, 2005, s. 6.

⁵⁴⁶ Pomp, 1993, s. 430-431.

⁵⁴⁷ Pomp, 1993, s. 437.

⁵⁴⁸ Avi-Yonah, 2014, s. 3; Pomp, 1993, s. 449.

fazla korunması gerektiği ve dolayısıyla çoğu kurumsal vergi bilgilerinin halka açık olabileceği kabul edilmiştir⁵⁴⁹. Bir başka alenilik karşıtı görüş ise, beyannameler ticari rakiplerin işine yarayabilecek bilgiler içerdiği için, beyannamelerin açıklığı şirketlerin agresif vergi planlamalarıyla nasıl düşük vergi ödediği hususunda rakiplerine örnek olabilir⁵⁵⁰. Ancak rekabet ortamında vergi beyannameleri gibi geçmişe yönelik bilgilerden ziyade, güncel bilgiler fayda sağlayacağı için, güncel olmayan finansal bilgilerin rakipler tarafından öğrenilmesinin ticari bir tehlike yaratmayacağı da savunulmaktadır⁵⁵¹. Kurumlar vergisi bilgilerinin açık olmasının vergi kaçırma ve agresif vergi planlaması konusunda ortaya çıkaracağı engel, vergiye olan gönüllü uyumu artıracaktır. Çünkü kurum yetkilileri, çok düşük vergi ödemelerinin vatandaşların tepkisine yol açacağı ve müşteri güvenini zedeleyeceğinden endişe duyarak, bu durumun şirket üzerinde olumsuz etki bırakmasını göze alamazlar⁵⁵². Kurumlar vergisi bilgilerinin kamuoyuna açıklanması, vergi sığınağı oluşturabilecek ve kurumlar vergisini saf dışı bırakabilecek uygulamaların kontrol edilmesi için de etkili bir araç olabilir. Böyle bir ifşa tehdidi bile, büyük şirketlerin makûl vergi planlaması yapmasını ve aşırı agresif vergi planlamasından kaçınmasını sağlayabilir⁵⁵³. Ancak eğer şirketin vergi beyannamesi bilgilerinin açık olacağı bilinirse, şirket yetkilileri tarafından bazı hassas bilgilerin saklanması yoluna gidilebilir. Bu hem şirketin vergiye uyumunu azaltır hem de ödenmesi gereken gerçek vergi miktarının tespit edilmesini zorlaştırır⁵⁵⁴. Görüldüğü gibi kurumlar vergisi beyannamelerinin tamamen açık olmasının veya katı bir gizlilik uygulamasının olumlu ve olumsuz yönleri söz konusudur.

Aleniyet, iyi bir yönetimin ön koşulu olan bilgi edinme hakkına dayanmaktadır. Bu bilgi edinme hakkının vergilendirme alanına yansımaları iki şekilde olmaktadır. Bunlardan ilki, vergi kanunlarının ne olduğunu bilme hakkı; diğeri ise bu kanunların adil bir şekilde yürütülüp yürütülmediğini bilme hakkıdır. İlk durum bakımından vergi kanunları, vergiye ilişkin düzenlemeler, idarenin açıklamaları gibi kişisel bilgi içermeyen düzenlemelerin aleniyeti zaten sağlanmaktadır. Ancak ikincisi için vergi beyannamelerinin kamuya açık olması büyük rol oynamaktadır⁵⁵⁵. Aleniliğin; kişilerin vergisel konuları daha iyi takip etmelerini sağlayabileceğinden, genelde gönüllü uyumu artırdığı kabul edilmektedir. Aynı zamanda alenilik, vergisel suçlar bakımından yakalanmayı da kolaylaştıracaktır. Ancak, bu

⁵⁴⁹ Pomp, 1993, s. 462.

⁵⁵⁰ Avi-Yonah, 2014, s. 4.

⁵⁵¹ Pomp, 1993, s. 439.

⁵⁵² Lenter ve diğerleri, 2003, s. 820.

⁵⁵³ Avi-Yonah, 2014, s. 7.

⁵⁵⁴ Lenter ve diğerleri, 2003, s. 823.

⁵⁵⁵ Kornhauser, 2005, s. 9-10.

durumun kişinin toplumda ayıplanma ihtimalini artırarak gönüllü uyum açısından olumsuz sonuç doğurabileceği de düşünülmektedir⁵⁵⁶. Aleniyeti savunanlar ise bu durumun, potansiyel vergi kaçakçıların IRS denetiminden ve sosyal damga yemekten korkutacağını savunmaktadır⁵⁵⁷. Blank’a göre, vergisel bilgilerin aleniyeti konusunda devletin hesaba katması gereken iki husus söz konusudur⁵⁵⁸. Bunlardan ilki vergi kaçırmanın ortaya çıkarılması ihtimali, ikincisi ise ortaya çıkacak vergi uyumsuzluğunun maliyetidir. Vergi mahremiyeti olmadan daha basit uygulamalarla bazı mükellefler kolayca gün yüzüne çıkarılabilir. Ancak diğer yandan mükelleflerin algısı ve vergi uyumu kararları bu durumdan olumsuz etkilenebilir.

Gönüllü uyum pek çok nedenden etkilenebilir. Bazı mükelleflerin gönüllü uyumu diğer mükelleflere bağlıdır. Bu tür mükellefler, sadece diğer mükellefler vergilerini dürüstçe ödediği müddetçe vergi sistemine uyum sağlayabilir. Vergi mahremiyetinin olmaması, vergi idaresinin gönüllü olmayan mükellefleri cezalandırma veya ortaya çıkarma konusunda başarısız görünmesine neden olabilir. Bu da diğer mükellefler üzerinde gönüllü uyum konusunda olumsuz etki yaratabilir⁵⁵⁹. Aleniyetin bu tür etkilerini ortadan kaldırmak için Blank, vergi mahremiyeti konusunda “stratejik aleniliği” savunmaktadır⁵⁶⁰. Buna göre, aleniyet, idarenin vergi toplama konusundaki kabiliyetini göstermek amaçlı kullanılmalıdır. Başka bir deyişle, vergi mahremiyeti idarenin vergi toplama konusundaki başarısızlığını ifşa etmeden, mükellefleri herkesin vergisini dürüstçe ödediğine inandıracak ve vergi kaçırmayı önleyerek, uyumsuz mükellefleri cezalandıracak nitelikte olmalıdır. Böylece mükellefler vergileri ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirir ve gönüllü uyum da sağlanmış olur.

3.3. Almanya

Alman Vergi Usul Kanunu’nda (Abgabenordnung-AO) “mükelleflerin ödevleri” düzenleme alanı bulurken, “mükellef hakları” şeklinde bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak bu durum, mükelleflere herhangi bir hakkın tanınmadığı anlamına gelmemektedir⁵⁶¹. Mükellef hakları bildirgesi türünden bir belge de yayımlamayan Almanya’da, vergi mükelleflerinin hukuki durumu vergilere ilişkin usul kanununda yapılan değişikliklerle

⁵⁵⁶ Kornhauser, 2005, s. 10.

⁵⁵⁷ Blank, 2013, s. 14.

⁵⁵⁸ Blank, 2013, s. 23.

⁵⁵⁹ Blank, 2013, s. 24.

⁵⁶⁰ Blank, 2013, s. 28.

⁵⁶¹ Başaran Yavaşlar, F. (2013a). *Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü - Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, s. 53.

güçlendirilmiştir⁵⁶².

Vergileme süresince mükellefler, işbirliği yükümlülüğü kapsamında vergi idaresi karşısında kayıt, ibraz ve açıklama yükümlülükleri⁵⁶³ gereğince; idareye kendi kişisel ve yaşam ilişkilerini ilgilendiren bilgileri vermek durumunda kalabilmektedirler⁵⁶⁴. Hatta vergi idaresi bu bilgileri üçüncü kişilerden de talep edebilmektedir. Kendiliğinden veya idarenin talebi üzerine verilen bu bilgiler mükellefin gelirinden, servetine, mesleki faaliyetlerinden iş ilişkisine kadar geniş bir alanı kapsayabilmekte ve böylelikle idare mükellefin kişisel, mesleki ve iktisadi ilişkileri hakkında oldukça fazla bilgi edinebilmektedir⁵⁶⁵.

Elde edilen bilgilerin korunması ise AO'nun 30. paragrafında yer alan düzenlemeyle gerçekleşmektedir⁵⁶⁶. Buna göre, kamu görevlileri vergi mahremiyetini gözetmekle yükümlüdür (§ 30 I). Görevlilerin, idari usul, hesap denetimi usulü veya yargılama usulü kapsamında üçüncü kişilere ilişkin öğrendikleri kişisel bilgileri, işletme veya işe ilişkin sırları yetkisiz biçimde açıklamaları ya da kullanmaları vergi mahremiyetinin ihlali anlamına gelmektedir. Yine aynı şekilde bu bilgilerin elektronik ortamda dosyaya kaydedilmiş olması halinde, saklanan bilgilerin yetkisiz şekilde alınması da bu ihlal kapsamındadır (§ 30 II, 1, a-c). Burada vergi mahremiyetiyle koruma altında olanlar sadece vergi yükümlüleri değil, görevli dışındaki herhangi bir kimsedir. Örneğin vergi danışmanlarının, bilgi veren üçüncü kişilerin ve ihbarda bulunanların sırları da bu kapsamdadır^{567 568}.

Vergi mahremiyetini korumakla görevli olanlar § 7 AO'da belirtilen memur veya yargıç gibi bir kamu makamında bulunan veya kamu idaresi ile görevlendirilenlerin yanı sıra § 30 III AO'da belirtilen görevliyle aynı statüde kabul edilen kişilerdir. Bunlar, özel olarak kamu hizmetiyle yükümlendirilmiş olanlar, Yargılama Usulü Kanunu § 193 II'de sözü edilen kişiler, resmi olarak görevlendirilen bilirkişiler, kamu hukuku kurumu olan kilise ve diğer dini toplulukların görevlileridir. Görüldüğü gibi, Alman vergi hukukunda vergi mahremiyetine uymak zorunda olan görevlilerin kapsamı, Türk vergi hukukuna göre

⁵⁶² Dönmez, 2010, s. 124.

⁵⁶³ AO § 90 vd., 140 vd., 193 vd.

⁵⁶⁴ Seer, 2010, s. 372.

⁵⁶⁵ Başaran Yavaşlar, 2013a, s. 99-100.

⁵⁶⁶ AO'nun 30. paragrafının başlığı, "vergi sırrı" anlamına gelen "Steuergeheimnis" kavramıdır.

⁵⁶⁷ Başaran Yavaşlar, 2013a, s. 101.

⁵⁶⁸ AO'da korunması gereken bilgilerin "mükellef ve mükellefle ilgili kimseler" ile ilgili olacağı belirtilmemiştir. Dolayısıyla vergilendirme süreci boyunca elde edilen bilgiler kime ait olup olmadığına bakılmaksızın koruma altındadır. Bu yönüyle, düzenlemenin sağladığı koruma kişi ya da kişileri değil bilginin kendisini esas almaktadır. Solak Akman, 2012, s. 110, dn. 227.

daha geniş tutulmuştur⁵⁶⁹.

Vergi idaresinin vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgileri açıklayabileceği durumlar § 30 IV AO'da belirtilmiştir. Buna göre vergilemeyle ilgili denetim sürecindeki veya ceza yargılaması sürecindeki işlemleri kolaylaştıracaksa, ilgilinin açık rızası varsa, kanunlarda açıkça izin veriliyorsa, kanundaki şartları taşıdığı takdirde vergi suçu oluşturmeyen bir fiil⁵⁷⁰ nedeniyle yürütülen ceza usulünü kolaylaştıracaksa, zorlayıcı bir kamu yararı⁵⁷¹ söz konusuysa korunan bilgilerin açıklanması veya kullanılması vergi mahremiyetinin ihlali sayılmamaktadır. Ayrıca § 30 V'de kasten yanlış bilgi veren mükelleflerin, bu beyanlarının kolluk makamlarına ifşa edilebileceği belirtilmesi de vergi mahremiyetinin bir istisnası niteliğindedir.

Alman Anayasa Mahkemesi'nin 15.12.1983 tarihli Nüfus Sayımı Kararı'nda geliştirdiği “kişisel verilerin akıbetini belirleme hakkı” da vergi mahremiyeti hakkıyla oldukça ilgili olup belli şartlarda onun sınırını oluşturabilmektedir⁵⁷².

Alman hukukunda vergi mahremiyetinin ihlal edilmesi durumunda Ceza Kanunu (Strafgesetzbuch § 355) uyarınca para cezası ile veya iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırma söz konusudur. Ayrıca mahremiyeti ihlal eden görevli hakkında disiplin hukuku yaptırımları da işletilebilmektedir⁵⁷³. Alman Ceza Kanunu'nda “Vergi Mahremiyetini İhlal” başlıklı suç ile suçun unsurları ve yaptırımı AO'ya gönderme yapmadan, ancak oradaki düzenlemelere paralel olarak ayrıca düzenlenmiştir. Görüldüğü gibi Türk hukukundan farklı olarak Alman hukukunda vergi mahremiyetinin ihlali suç

⁵⁶⁹ Başaran Yavaşlar, 2013a, s. 103

⁵⁷⁰ Anayasa'da yer alan “kimse kendini suçlama zorunda bırakılamaz” hükmü gereği söz konusu açıklama bir vergi suçu kovuşturması için yapılamaz. Koch-Scholtz, 1996, s. 223'den aktaran; Bayraklı, 1999, s. 75.

⁵⁷¹ § 30 IV 5'e göre şu durumlarda zorlayıcı kamu yararının varlığı kabul edilir: Kamu yararına gelebilecek ciddi bir zarardan korunmak için; kamu güvenliğine, savunmaya veya ulusal güvenliğe yönelik tehditleri önlemek için; insani yaralanma veya can kaybına neden olmayı amaçlayan veya devlete ve kurumlarına zarar vermeyi amaçlayan kasıtlı ciddi suçları önlemek veya kovuşturmak için gerekli olması; ekonomik düzeni büyük ölçüde bozabilecek ekonomik suçların kovuşturulması için; idareye olan güveni büyük ölçüde zayıflatması muhtemel olan kamuya yayılmış yanlışlıkların düzeltilmesi için.

⁵⁷² Kişisel verilerin akıbetini belirleme hakkına göre, kişiye kendisi hakkında kimin, ne zaman, neyi bildiğini kendisinin belirlemesi konusunda bir irade özgürlüğü verilmek zorundadır. Böylelikle kişisel verilerin sınırsız olarak toplanması, kaydedilmesi, kullanılması ve devredilmesi karşısında koruma sağlanması zorunlu hale gelmektedir. Genel kişilik hakkının bir parçası olan bu hak, tüm kişisel veriler için geçerli olduğu gibi vergileme alanında da dikkate alınmalıdır. Bu hakka müdahale sırasında devlet yasa kaydına, belirlilik ilkesine ve ölçülülük ilkesine riayet etmek zorundadır. Bu kapsamda verilerin toplanıp işleme tabi tutulması yasal kullanma amacına uygun, gerekli ve makûl olmalıdır. Yine bu kapsamda devletin belirsiz veya henüz belirlenmemiş amaçlarla basitçe stok yapmak üzere kişisel verileri toplama yetkisi bulunmamalıdır. Gizli şekilde veri toplama faaliyeti ise sadece istisnai durumlarda ve özel gerekçelendirmeyle söz konusu olur. Seer, 2010, s. 372-380.

⁵⁷³ Seer, 2010, s. 373.

Ceza Kanunu'nda yer almaktadır⁵⁷⁴. Buna göre söz konusu bilgilerin yetkisiz şekilde açıklanması veya kullanması hareketlerinin birinin gerçekleştirilmesi halinde, vergi mahremiyetinin ihlali suçu oluşmuş sayılır.

3.4. İngiltere

İngiltere'de yayımlanan Mükellef Hakları Bildirgesi'nde 7 başlıkta sayılan mükellef hakları arasında, bilgilerin korunması ve mahremiyete saygı duyulması hakkı da bulunmaktadır. Buna göre, idare tarafından alınan ve saklanan bilgilerin korunduğu ve bu bilgilerin sadece yasaların izni kapsamında paylaşılacağı belirtilmiştir⁵⁷⁵.

İngiltere Gelir ve Gümrük İdaresi'nin (Her Majesty's Revenue and Customs-HMRC) mükellefler hakkında bilgi edinilmesi konusunda geniş yetkileri bulunmaktadır. Topladıkları bilgilere saygı duyulması hususunda ise gizlilik hükümlerine bakmak gerekir⁵⁷⁶.

Gelir ve Gümrük Çalışanları Kanunu'nun (Commissioners for Revenue and Customs Act 2005-CRCA) 17. bölümü (section) elde edilen bu bilgilerin kullanımı ile ilgili hükmü içermektedir. Buna göre Gelir ve Gümrük İdaresi memurları, komisyon üyeleri, iç gelir komiserleri herhangi bir yasal kısıtlama olmadıkça kendi görevleri ile ilgili edindikleri bilgileri, görevleriyle bağlantılı olan başka bir işlev için kullanabilirler.

Gelir ve Gümrük İdaresi memurları, idarenin bir görevi nedeniyle tutulan vergi mükellefi bilgilerini ifşa edemezler (CRCA, section 18). Ancak bazı durumlar ifşa kapsamında değerlendirilmemektedir. Bu istisnalardan bazıları şöyledir (CRCA, section 18/2):

- HMRC'nin bir işlevi için yapılmış olan ve komiserlerin getirdiği herhangi bir kısıtlamaya uymayan açıklamalar,
- Kamu yararı niteliğinde olan açıklamalar (CRCA, section 20),
- Kovuşturma makamlarına yapılan açıklamalar (CRCA, section 21),
- HMRC'nin işlevi kapsamında değerlendirilen hukuki işlemler için yapılan açıklamalar,
- Cezai soruşturma veya yargılama amacıyla yapılan açıklamalar,

⁵⁷⁴ Solak Akman, 2012, s. 99, dn. 198.

⁵⁷⁵ <https://www.gov.uk/government/publications/your-charter/your-charter> (05.10.2019)

⁵⁷⁶ https://library.cronerico.uk/cch_uk/btr/187-670 (10.10.2019)

- Mahkeme kararı uyarınca yapılan açıklamalar,
- HMRC veya memurlarına yönelik soruşturmalar ile ilgili olarak yapılan açıklamalar,
- Bilginin ilgili olduğu kişilerin rızasına dayalı olarak yapılan açıklamalar.

Gelir ve Gümrük İdaresi işlevlerinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak veya bunlarla bağlantılı olarak elde edilen bilgiler hakkındaki gizlilik hükümlerine aykırı davrananlar suç işlemiş sayılmaktadır (CRCA, section 19). Suçlanan kişi, açıklamanın yasal olduğunu veya bilginin daha önce yasal olarak kamuya açıklandığı gerekçesiyle savunma yapabilir (CRCA, section 19/3). Suçlu olduğu tespit edilen kişi hakkında ise mahkûmiyet, para cezası veya her ikisi birden uygulanabilir (CRCA, section 19/4).

3.5. Yeni Zelanda

Yeni Zelanda'da vergilendirme alanında İç Gelir Dairesi'nin (Inland Revenue) görevlerini yerine getirebilmesi için, bilgi kritik öneme sahiptir. Bu bilgilerin çoğu mükellefler tarafından sağlanmaktadır. Bunlar genelde mükelleflerle ilgili olsa da, faaliyetleri gereği mükelleflerle ilişkileri bulunanlara da ait bilgiler de olabilir. İç Gelir Dairesi, düzenli kanallardan alınamayan bilgilerin temini için zorlama yetkisine sahiptir. Ancak bu yetkinin kullanımı bir kural değil istisna teşkil etmektedir⁵⁷⁷.

Yeni Zelanda'da çoğu kamu sektörü kurumları için bilgilerin toplanması ve açıklanmasına ilişkin temel kurallar, 1993 Gizlilik Kanunu (Privacy Act) ve 1982 Resmi Bilgiler Kanunu'nda (Official Information Act) yer almaktadır. Bununla birlikte İç Gelir Dairesi için asli kurallar Vergi İdaresi Kanunu'nun (Tax Administration Act 1994-TAA) 4. bölümünde bulunmaktadır. Buna göre, bir İç Gelir Dairesi memuru vergi mevzuat ile ilgili konuların gizliliğini korumalı ve sürdürülmesine yardımcı olmalıdır. Mevzuatın yürütülmesi amacı dışında hiçbir konuyu paylaşmamalıdır (TAA, 81).

Gizlilik Kanunu, kişisel bilgilerin toplanması, kullanılması ve açıklanması için bir çerçeve sunarken, İç Gelir Dairesi tarafından tutulan bilgilerin çoğu kişisel değildir. İç Gelir Dairesi ile diğer kamu kurumları tarafından tutulan bilgilerin gizliliği arasında fark bulunmaktadır. Resmi bilgiyi herhangi bir kamu kurumu tarafından tutulan bilgi olarak tanımlayan Resmi Bilgi Kanunu, verilmemesi için geçerli bir sebep olmadıkça her bilginin

⁵⁷⁷ <http://taxpolicy.ird.govt.nz/publications/2016-dd-mts-7-tax-administration/chapter-2#framework> (10.10.2019).

erişilebilir olduğunu varsayar. Geçerli sebepler ise, gerçek kişilerin mahremiyetinin korunması, ticari pozisyonlarının tehlikeye girmemesi veya ticari sırların ifşa edilmemesinden ibarettir. Buna karşılık vergi bilgilerinin gizliliği ile ilgili kuralın amacı, İç Gelir Dairesi memurlarının TAA ile ilgili tüm meselelerin gizliliğini muhafaza etmesi gerektiğidir. Bu bilgiler sadece mükellefler hakkındaki bilgilerle sınırlı değildir. Buna göre, başka bir kurumun elinde gizli kalması gerekmeyen bilgiler bile söz konusu İç Gelir Dairesi olunca gizli kalacaktır. Görüldüğü gibi Yeni Zelanda’da vergi gizliliği kapsamına giren bilgiler oldukça geniş kapsamlıdır⁵⁷⁸.

Gizlilik kuralının istisnaları da TAA’da belirtilmiştir. Onaylanmış bilgi paylaşım anlaşmaları altında yapılan ifşalar (TAA, 81A), kurumlar arası yapılan açıklamalar (TAA, 81BA), Yeni Zelanda İşletme Numarası Sicili’ne dahil olan bilgilerin doğru olduğundan emin olmak için yapılan açıklamalar (TAA, 82AA), para cezalarını ödemeyenler hakkında ilgili birimlere yapılan açıklamalar (TAA, 85A) bu istisnalardan bazılarıdır. Kanun’da belirtilen şartları taşımak kaydıyla istisnaya konu olan durumlar gizlilik kuralı ihlali sayılmaz.

Gizlilik hükümlerine aykırı şekilde bilgileri bilerek uygunsuz biçimde açıklayan İç Gelir Dairesi memurları veya İç Gelir Dairesi bilgisine erişimi olan diğer kişiler için hapis cezası, para cezası veya her ikisi birden uygulanır (TAA,143D).

3.6. Avustralya

Avustralya Vergi İdaresi (Australian Taxation Office-ATO), mükellef hakları konusunda oldukça gelişmiş bir yapıya sahiptir⁵⁷⁹. Vergi idaresi, müşteri odaklı bir çalışma sürdürerek vergi mükelleflerine dürüst, objektif, profesyonel ve adil bir şekilde hizmet sunacağını taahhüt etmiştir. Ayrıca profesyonel çalışanların vergi sorunlarının çözümünde yardımcı olacağını, istenildiğinde vergi ile ilgili bilgi ve tavsiyelerin verileceğini ve bunlar için gizliliğin göz önünde bulundurulacağını vurgulamıştır⁵⁸⁰. Yayımlanan Mükellef Hakları Bildirgesi’nde, mükellefin hakları ve mükelleften beklenen yükümlülükler belirtilmiştir. 12 tane mükellef hakkının belirtildiği Bildirge’de gizlilik hakkı ile ilgili olarak, mükelleflerin bilgilerinin güvenliğinin ve gizliliğinin ciddiye alındığı, verilerin ve çevrimiçi işlemlerin

⁵⁷⁸ <http://taxpolicy.ird.govt.nz/publications/2016-dd-mts-7-tax-administration/chapter-2#new> (11.10.2019).

⁵⁷⁹ Tekin, A. ve Sökmen Gürçam, Ö. (2016). Seçilmiş Bazı OECD ülkelerinde Mükellef Hakları: İngiltere, ABD, Avustralya ve Kanada. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırma Dergisi*, 5(7), s. 1993.

⁵⁸⁰ Yurtsever, H. (2010). Anatomy of Taxpayers’ Rights: Case Study of Turkey. *Pakistan Journal of Social Sciences*, 7(5), s. 337.

korunmasının sağlandığı beyan edilmektedir⁵⁸¹.

Vergi gizliliğinin ihlaline ilişkin hükümler, Vergi İdaresi Kanunu'nda (Taxation Administration Act 1953-TAA, Schedule 1) düzenlenmiştir. Düzenlemenin amacı, vergisel bilgilere erişimi olan memurlara sert yükümlülükler getirerek, vergi mükelleflerinin işlerinin gizliliğini korumak ve vergi mükelleflerini doğru bilgi vermeye teşvik etmektir. Ayrıca korunan vergi bilgilerinin belirli ve uygun amaçlar için ifşa edilmesine izin vererek devlet idaresini ve kanun uygulamalarını daha etkili hale getirmektir (TAA, section 355-10).

Bu hükme göre, bir işletmenin vergi durumuyla ilgili bilgilerinin açıklanması belirli istisnalar dışında yasaktır. Bu istisna ise ifşa ile elde edilecek kamu yararının işletmenin mahremiyetine ağır bastığı takdirde; o bilginin ifşasına izin verilebileceği prensibine dayanmaktadır (TAA, section 355-1). Görüldüğü gibi Avustralya'da mahremiyet sadece "işletmenin işleriyle ilgili bilgileri" kapsamaktadır. Bunun dışındaki bilgiler, mahremiyet koruması altında değildir.

ATO memurlarının bilgiye yalnızca "bilmesi gereken" temelinde erişmesi öngörülmüştür. Vergi memurlarının gizli bilgilere erişimi, belirli kriterleri sağlamaları sonucu elde ettikleri yetkiler ile mümkün olabilir. Hatta daha yüksek derecede hassasiyet ve koruma gerektiren bilgilere erişim yetkisi, Avustralya Devlet Güvenlik Ajansı tarafından verilir. Tüm yeni vergi memurlarının, gizlilik ve bilgiye uygun erişimin vurgulandığı etik bilinçlendirme eğitimini tamamlamaları gerekmektedir. Bu eğitim modülleri ise periyodik olarak yenilenir⁵⁸². Anlaşılabacağı üzere, Avustralya'da vergi mahremiyeti konusunda vergi idaresi çalışanlarının bilinçlendirilmesine ve mahremiyeti bir etik kural olarak benimsemelerine büyük önem verilmektedir.

Vergi memurlarının belirli durumlar haricinde bir işletmeyi tanımlayan veya tanımlamak için makûl bir şekilde kullanılabilecek vergi bilgilerini ifşa etmesi suç olarak düzenlenmiştir (TAA, section 355-20). Suç oluşturan eylemler, gizli olarak korunan bilginin kayıt edilmesi veya ifşa edilmesidir. Yaptırım olarak ise iki yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür (TAA, section 355-25). Bilginin kayıt edilmesi veya ifşa edilmesi için verilen rıza bir savunma olarak değerlendirilmemektedir (TAA, section 355-35). Yetkisiz ifşaları gizleyen vergi memurları için ise aynı kanunda bir ceza öngörülmese bile, yardım ve

⁵⁸¹<https://www.ato.gov.au/About-ATO/Commitments-and-reporting/Taxpayers--Charter/Taxpayers--Charter---essentials/> (12.10.2019).

⁵⁸² <https://cdn.tspace.gov.au/uploads/sites/64/2016/04/IBFD-Report-Australia-FINAL.pdf> (25.10.2019).

yataklık kuralları gereği onların da cezai sorumlulukları söz konusudur⁵⁸³.

Yapılan ifşaların suç olarak nitelendirilmeyeceği istisnalar da mevcuttur. Kamuya açık bilgilerin ifşası, memurların görevleri gereği yaptığı ifşalar, bazı devlet amaçları için yapılan ifşalar bu istisnalardan birkaçıdır (TAA, section 355-45, section 355-50, section 355-60).

ATO, vergi mükelleflerinin kayıtlarına yetkisiz erişimi önemli bir risk olarak görmektedir. Bu sebeple ATO sistemleri, sahtekarlık önleme ve kontrol prosedürleriyle izlenmektedir⁵⁸⁴. Bilgi Özgürlüğü Yasası (Freedom of Information Act 1982) uyarınca ya da mahkeme kararı uyarınca veya vergi kanunları gereğince uygulanması gereken bir prosedür yoksa, Avustralya’da bir kişinin başka bir kişinin vergi kanunları gereğince işleri ile ilgili idarenin elinde bulunan bilgilerine erişmesi de yasaktır. Aksi durumda idari para cezası, hapis cezası veya her ikisi birden uygulanabilir (TAA, section 8XA).

Avustralya vergi sistemine göre, vergi memurları dışında kalan kişilerin de belirli durumlar dışında, korunan bilgileri ifşa etmesi suç olarak kabul edilmiştir (TAA, section 355-150). Öngörülen yaptırım ve istisnalar ise vergi memurları için kabul edilen yaptırım ve istisnalarla aynıdır.

4. VERGİ MAHREMİYETİ HAKKININ HUKUKİ ÇERÇEVESİ

Tarih boyunca sürekli olarak çıkarları çatışan birey ve devlet ilişkisinde, üstün konumda olan devletin, gerek karşılıklı imzalanan sözleşmeler gerekse tek yanlı çıkarılan fermanlar veya çatışmalar sonucu ortaya çıkan bildiriler ya da anayasalar gibi çeşitli yöntemlerle, kişilerin özgürlük alanına girmesi sınırlandırılmaya çalışılmıştır⁵⁸⁵. Doğal olarak tüm insanların sahip olduğu, insanın değerini korumayı amaçlayan insan hakları, günümüzde gerek uluslararası düzeyde gerekse ulusal düzeyde kabul edilmiş birçok hukuki düzenleme ile pozitif hukukun güvencesi altına alınmıştır⁵⁸⁶.

Vergisel müdahale ve uyuşmazlıklar insan haklarıyla doğrudan bağlantılı olduğu için, vergiye yönelik işlemlerin hem ulusal hem de uluslararası norm ve ilkelere uygun

⁵⁸³ <https://cdn.tspace.gov.au/uploads/sites/64/2016/04/IBFD-Report-Australia-FINAL.pdf> (25.10.2019).

⁵⁸⁴ <https://cdn.tspace.gov.au/uploads/sites/64/2016/04/IBFD-Report-Australia-FINAL.pdf> (25.10.2019).

⁵⁸⁵ Güneş, 2011, s. 5.

⁵⁸⁶ Dönmez, 2010, s. 122.

olması gerekmekte olup; insan haklarını ihlal edici niteliği bulunmamalıdır⁵⁸⁷. Her ne kadar VUK'da ayrıca mükellef haklarına ilişkin bir düzenleme yer almasa da; hukukun genel ilkelerinin getirdiği düzenlemeler, uluslararası sözleşmeler, anayasal düzenlemeler ve yargı denetimine ilişkin düzenlemeler kişilerin haklarına hizmet etmektedir⁵⁸⁸. Vergi mahremiyeti hakkının da hem evrensel hukuk bakımından bir insan hakkı, hem de pozitif hukuk bakımından temel bir hak ve özgürlük olduğunu söylemiştik.

Hakların korunması konusunda, günümüzde hukuk devletiyle bağlantılı olarak sadece şeklen bir hukuki koruma sağlanması yeterli görülmemektedir. Etkin bir hukuki korumanın gerekliliği de kabul edilmiş olup, buna ilişkin gerekli hukuki düzenlemelerin de yapılması gerekmektedir⁵⁸⁹. Bu başlık altında vergi mahremiyeti hakkının, hukuki temelini oluşturan uluslararası ve ulusal kaynaklar ile vergi mahremiyeti hakkıyla ilgisi bulunan diğer kaynaklar incelenecektir.

4.1. Uluslararası Hukuk Düzenlemeleri

Kişilerin sırf insan olmaları sebebiyle sahip oldukları insan hakları konusu zamanla ülkelerin ulusal sınırları aşmış ve uluslararası düzeye ulaşmıştır. Bu sebeple temel hak ve özgürlüklerin tanınması ve korunması bakımından, uluslararası kuruluşlar tarafından düzenlenen belge ve sözleşmeler büyük önem taşımaktadır.

Mahremiyet hakkının uluslararası alandaki temelini, İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi'nin 12. maddesi ve AİHS'in 8. maddesi oluşturmaktadır⁵⁹⁰.

4.1.1. İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi

İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi, Birleşmiş Milletler Genel Kurulu tarafından 10

⁵⁸⁷ Dilemre Öden, B. (2017). *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarının Türk Vergi Hukukuna Etkisi*. Ankara: Savaş Yayınevi, s. 44.

⁵⁸⁸ Kaneti ve diğerleri, 2019, s. 533.

⁵⁸⁹ Pekcanitez, H., Atalay, O., ve Özekes, M. (2012). *Medeni Usul Hukuku*. (13. Bası). Ankara: Yetkin Yayınları, s. 46-47.

⁵⁹⁰ Bunlardan başka, diğer bazı uluslararası sözleşmelerde de mahremiyet hakkına yer verilmektedir. 1966 tarihli Kişisel ve Siyasal Haklar Uluslararası Sözleşmesi'nin "mahremiyet hakkı" başlıklı 17. maddesine göre, "(1)Hiç kimsenin özel ve aile yaşamına, konutuna veya haberleşmesine keyfi veya hukuka aykırı olarak müdahale edilemez; onuru veya itibarı hukuka aykırı saldırılara maruz bırakılamaz. (2)Herkes bu tür saldırılara veya müdahalelere karşı hukuk tarafından korunma hakkına sahiptir". 1976 tarihinde yürürlüğe giren Birleşmiş Milletler Medeni ve Siyasi Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşme'nin 17. maddesine göre ise "(1)Hiç kimsenin özel hayatına, ailesine, evine ya da haberleşmesine keyfi ya da yasadışı olarak müdahale edilemez; hiç kimsenin şeref ve itibarına yasal olmayan tecavüzlerde bulunulamaz. (2)Herkesin, bu gibi müdahalelere ya da tecavüzlere karşı yasalarca korunma hakkı vardır".

Aralık 1948’de kabul edilen, bağlayıcı olmayan tavsiye niteliğindeki kararlardır. Ancak insan haklarının tanınması ve korunması bakımından önemli bir yere sahiptir⁵⁹¹. Ayrıca Bildirge’nin evrensel düzeyde benimsenmesi konusundaki manevi değeri ile siyasal etkisi, bu Bildirge’nin “uygar uluslarca kabul edilen hukukun genel ilkeleri” olarak görülmesini sağlamıştır⁵⁹². Böylelikle İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi’nin, insan hakları alanında gerek uluslararası, gerekse ulusal düzeydeki gelişmelerde etkileri bulunmaktadır⁵⁹³. Yargısal bir uygulaması bulunmayan Bildirge, ideal olana ışık tutması bakımından önem taşımaktadır⁵⁹⁴.

Bildirge, klasik hak ve özgürlüklerle, sosyal ve ekonomik hak ve özgürlüklerin sentezi niteliğinde olup tüm insan hakları kurallarını yansıtmaktadır⁵⁹⁵. Vergi mahremiyeti hakkıyla ilgili olarak da, Bildirge’nin 12. maddesinde yer alan düzenleme esas alınmalıdır. Buna göre, “*Kimsenin özel yaşamına, ailesine, konutuna ya da haberleşmesine keyfi olarak karışılmaz, şeref ve adına saldırılamaz. Herkesin bu gibi karışma ve saldırılara karşı yasa tarafından korunmaya hakkı vardır*”. Kuşkusuz bu maddede söz edilen saldırılar, vergilendirme alanında olduğu gibi kamu gücüne dayanılarak yapılan özel hayatın gizliliği ihlallerini de kapsamaktadır. Bu maddeyle kişilere tanınan hak, mükelleflerin sırlarının ifşa edilmemesine veya kullanılmamasına yönelik vergi mahremiyeti hakkının bu Bildirge’deki görünümüdür.

4.1.2. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi

Kişilerin kendi devlet sınırlarını aşip başka kuruluşlarda haklarını arayabilme olanaklarının bulunması, her ne kadar geleneksel egemenlik anlayışıyla bağdaşmasa da; demokrasi ancak devlet egemenliğini aşan bir boyutta desteklenirse gerçek değerine ulaşır⁵⁹⁶. İnsan haklarını evrensel düzeyde koruyan en önemli belgelerden biri AİHS’dir. Avrupa’da insan haklarının korunması yönünde en temel norm olan AİHS, Avrupa Konseyi tarafından, üye devletlerin hukuk sistemlerindeki temel insan haklarının korunması yönünde

⁵⁹¹ Aybay, R. (2016). *Açıklamalı İnsan Hakları Evrensel Bildirisi*. TBB Yayınları No: 113, s. 7. <http://tbbyayinlari.barobirlik.org.tr/TBBBooks/iheb.pdf> (04.04.2019).

⁵⁹² Sağlam, F. (2019). İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi’nde Tüm Hak ve Özgürlüklere Yönelik Kurallar Üzerine Bir Deneme. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi hukuk Araştırmaları Dergisi*, 25(2), Prof. Dr. Hasan Baykal Armağanı, s. 1238.

⁵⁹³ Türkiye’de ise Bakanlar Kurulu kararıyla bu Bildirge’nin resmi Türkçe çevirisi Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Bu Bildirge’nin yayımlanması -Resmi Gazete’de yayımlanması gereken olağan metinlerden olmadığı için- istisnai bir durumdur. Bunun amacının ise Bildirge’de yer alan hak ve özgürlüklerin tanıtılması, yaygınlaştırılması ve geliştirilmesi olduğu ifade edilmektedir. Bkz. Akbay, 2016, s. 8.

⁵⁹⁴ Sağlam, 2019, s. 1251.

⁵⁹⁵ Sağlam, 2019, s. 1251.

⁵⁹⁶ Eroğul, C. (2003). Değişen Egemenlik Anlayışının Hak ve Özgürlüklerin Korunmasına ve Anayasa Yargısına Etkileri. *Anayasa Yargısı Dergisi*, 20, s. 197.

bir düzen oluşturulması düşüncesiyle, 1950 yılında Roma’da imzalanmış ve 3 Eylül 1953’te yürürlüğe girmiştir⁵⁹⁷. İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi ile oluşturulan temel hak ve özgürlükler somutlaştırılarak, yükümlülüklerini yerine getirmeyen devletlerin mahkûm edilebileceği bir uluslararası mahkeme kurulmuştur⁵⁹⁸. AİHS’in önemi de, ortak güvence sistemine dayanan uluslararası yargısal denetim mekanizması sunmasından ve kişiye sağlanan güvencenin bir yaptırıma bağlanmasından gelmektedir⁵⁹⁹. Demokrasinin korunması amacıyla hazırlanan ve taraf devletlerin iç hukukunun bir parçası haline gelen Sözleşme hükümleri ve AİHM içtihatları, iç hukukta uygulanmalı ve ölçü norm olarak görülmelidir. Bu yönüyle AİHS’in, taraf devletleri ortak bir demokrasi standardına zorlayan “Avrupa Anayasası” niteliğinde olduğu söylenebilir⁶⁰⁰.

AİHS, ulusal alanı düzenlediği için, uluslararası alanı düzenleyen diğer uluslararası belgelerden farklıdır⁶⁰¹. Bir hak ve özgürlükler kataloğu getirmekle kalmayıp, bu hak ve özgürlüklerin yaşama geçirilmesini sağlayacak mekanizmayı da oluşturan AİHS, AİHM’e sözleşmeye taraf olan devletlerin bu hak ve özgürlüklere ilişkin uygulamalarının denetlenmesi hakkını vermektedir⁶⁰².

AİHS’in iç hukuktaki etkisi diğer uluslararası sözleşmeler gibidir⁶⁰³. Buna ilişkin Anayasa’nın 90/5. maddesine göre, usulüne uygun olarak yürürlüğe konmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası sözleşmeler kanunlar karşısında daha üst norm olarak kabul edilmiştir⁶⁰⁴. TBMM tarafından onaylanan uluslararası antlaşmalar, başka bir hukuki tasarrufa gerek kalmaksızın iç hukukta uygulanabilir. Antlaşmanın ilgili maddesi, iç hukuk düzeninde doğrudan doğruya uygulanabilecek nitelikteyse; ulusal makamlarca ek önlemler alınmasına gerek bulunmamaktadır. AİHS’in birinci bölümünde yer alan hak ve özgürlüklerin, doğrudan uygulanabilir nitelik taşıdığı yönünde görüş birliği söz

⁵⁹⁷ Kalabalık, 2017, s. 127-128.

⁵⁹⁸ Dilemre Öden, 2017, s. 45.

⁵⁹⁹ Kalabalık, 2017, s. 128.

⁶⁰⁰ Turhan, M. (2003). Değişen Egemenlik Anlayışının Hak ve Özgürlüklerin Korunmasına Etkileri ve Türk Anayasa Mahkemesi, *Anayasa Yargısı Dergisi*, 20, s. 226.

⁶⁰¹ Candan, T. (2006). İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinin ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarının Türk İdari Yargı Sistemindeki Yeri. *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve İdari Yargı Sempozyumu*, Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 97, s. 56.

⁶⁰² Candan, 2006, s. 64.

⁶⁰³ Türkiye AİHS’i, 04.11.1950 tarihinde imzalamıştır. 10.03.1954 tarih ve 6366 sayılı Onay Kanunu, 19.03.1954 tarihli ve 8662 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

⁶⁰⁴ Dilemre Öden, 2017, s. 49.

konusudur⁶⁰⁵.

Vergi mahremiyeti de temel insan haklarıyla doğrudan ilgilidir. Bu hakkın evrensel düzeyde korunması AİHS'in 8. maddesi ile sağlanmaktadır. "Özel ve Aile Hayatına Saygı Hakkı"⁶⁰⁶ başlıklı bu maddeye göre, "*Herkes, özel hayatına, aile hayatına, konutuna ve haberleşmesine saygı gösterilmesi hakkına sahiptir*". Bu hakla bireyin özel hayatı, aile hayatı, konutu ve iletişimi korunarak bireyin kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı korunması amaçlanmıştır⁶⁰⁷. Bu maddenin korumasından faydalanabilmek için, şikâyetin bireysel özerkliğin dört boyutu olan özel hayat, aile hayatı, konutu veya iletişimi ile ilgili olması gerekmektedir. Bu alanlar birbirinden keskin şekilde ayrılamayacağı için tek seferde birden fazla alana müdahalede bulunulmuş olabilir⁶⁰⁸. AİHM'e göre özel hayatın kapsamına kişinin kimliği, ismi, cinsiyet kimliği, etnik kimliği ve yaşam biçimi, görüntüsü, onur ve şöhreti, kişisel verileri, fiziksel ve psikolojik bütünlüğü ile cinsel hayatı girmektedir⁶⁰⁹. Ayrıca AİHM; kişisel, toplumsal ve ekonomik ilişkilerinin o kişinin özel hayatını oluşturan unsurlar olduğunu kabul etmektedir⁶¹⁰.

AİHS'in 8. maddenin ikinci fıkrasına göre ise "*Bu hakkın kullanılmasına bir kamu otoritesinin müdahalesi, ancak ulusal güvenlik, kamu emniyeti, ülkenin ekonomik refahı, dirlik ve düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için, demokratik bir toplumda zorunlu olan ölçüde ve yasayla öngörülmüş olmak koşuluyla söz konusu olabilir*". Görüldüğü gibi ikinci fıkra, bu hakka getirilecek sınırlama ölçütlerini düzenlemektedir. AİHM, bu istisnaların dar yorumlanması gerektiği görüşündedir⁶¹¹.

AİHS'in 8. maddesi, esas amacı itibarıyla kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruma sağlasa da; devleti sadece bu tür müdahalelerden uzak durmaya zorlamaz. Böyle bir negatif yükümlülüğün yanı sıra, bu tür değerlere saygı gösterilmesini gerektiren

⁶⁰⁵ Türmen, R. (2000). Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin İç Hukukumuzda Etkileri, *Anayasa Yargısı Dergisi*, 17, s. 33.

⁶⁰⁶ Sözleşme'de "özel hayata saygı"nın bir hak olarak kabul edilmesi, Sözleşmeyi diğer uluslararası metinlerden farklı kılmaktadır. Solak Akman, 2012, s. 20.

⁶⁰⁷ Roagna, I. (2012). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Özel Hayata ve Aile Hayatına Saygı Gösterilmesi Hakkının Korunması* (Çev. Alkış Schäling, A. G.), Avrupa Konseyi İnsan Hakları El Kitabı, s. 9.

⁶⁰⁸ Roagna, 2012, s. 10.

⁶⁰⁹ Salihpaşaoğlu, 2013, s. 237 vd.

⁶¹⁰ Slivenko/Letonya, Başvuru No: 48321/99, 03.10.2003, parag. 96, <http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-61334> (05.10.2019).

⁶¹¹ Dilemre Öden, 2017, s. 430.

pozitif yükümlülükler de yükleyebilir⁶¹². AİHM'e göre devletin bir pozitif yükümlülüğünün olup olmadığı hususu belirlenirken “toplumun genel çıkarları ve bireyin çıkarları arasında adil bir dengenin kurulup kurulmadığı” incelenmelidir⁶¹³. Ayrıca AİHM kararlarında, devletlerin pozitif yükümlülüğünün doğması için taraf devletten istenilen önlem ile kişinin özel yaşamı arasında “doğrudan ve hazır bir bağ” bulunması gerektiği de belirtilmektedir⁶¹⁴.

Günümüzde mekanik ve elektronik araçların teknolojiindeki gelişmeler sonucu artan bilgisayarlar vasıtasıyla, kişisel verilerin depo edilmesi ve bunların hukuka aykırı olarak başkalarına aktarılması gibi uygulamalarla özel hayatın gizliliği hakkı ihlal edilmektedir. Devletin bu tür müdahaleleri, insan haklarının uluslararası güvencesi niteliğindeki AİHM'de Sözleşme'nin 8. maddesine dayanılarak pek çok davaya konu olmaktadır⁶¹⁵. Vergi mahremiyeti ihlalleri sebebiyle AİHM'e başvuru olanağı, son bölümde ele alınacaktır.

4.2. Ulusal Hukuk Düzenlemeleri

Türkiye'de mükelleflere tanınan mahremiyet hakkı, Anayasal temelini 1982 Türkiye Cumhuriyeti Anayasa'sının 20. maddesinde yer alan “özel hayatın gizliliği” başlıklı düzenlemesinden almaktadır. Mahremiyet hakkının vergi hukukundaki temeli ise; 213 sayılı VUK'un kapsadığı vergiler için tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarında VUK'un 5. maddesinde yer alan “Vergi mahremiyeti” başlıklı düzenlemesi, tahsil aşamasında ise 6183 sayılı Kanunu'nun 107. maddesinde yer alan “Sırrın ifşası” başlıklı düzenlemesi ile sağlanmaktadır. Bunlardan başka 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun'un⁶¹⁶ “Sırrın ifşası” başlıklı 22. maddesi ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun⁶¹⁷ 12. maddesi de mükellef bilgilerinin gizliliğine ilişkin hükümler içerdiğinden, bu düzenlemelere de kısaca değinilecektir. Ayrıca, herhangi bir bağlayıcılığı olmasa da idare tarafından tek yanlı olarak açıklanan “Mükellef Hakları Bildirgesi”nin de vergilendirme alanında mahremiyete ilişkin bir kaynak niteliğinde olduğunu düşündüğümüzden, bu başlık altında bu düzenlemeye de yer verilecektir.

⁶¹² X ve Y v./Hollanda, Başvuru No: 8978/80, 26.03.1985, parag. 23, <http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-57603> (06.01.2020). Aynı yönde bkz. Kroon v./Hollanda, Başvuru no:18535/91, 27.10.1994, parag. 31, <http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-57904> (06.01.2020).

⁶¹³ Kilkelly, 2001, s. 36.

⁶¹⁴ Arslan Öncü, 2019, s. 10.

⁶¹⁵ Şen, E . (2012). Avrupa İnsan Hakları ve Ana Hürriyetlerine Dair Sözleşme'de Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması Hakkı ve Türk Hukuku. *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 0(3-4-5), s. 146.

⁶¹⁶ 11.10.2006 tarihinde kabul edilmiş ve 18.10.2006 tarihli, 26323 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

⁶¹⁷ 27.10.1999 tarihinde kabul edilmiş ve 04.11.1999 tarihli, 23866 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

4.2.1. 1982 Anayasası

Anayasalar, bir yandan bir ulusun siyasi amaçlarının gerçekleşmesi ve çıkarlarının korunmasına ilişkin kurallar koyarken, bir yandan da bunların uygulanacağını taahhüt edildiğine yönelik bir düzenleme oluştururlar. Buna göre anayasalar aslında hem kamu örgütlenmesine ilişkin kurallar, hem de vatandaşların Devlete karşı öne sürebileceği temel haklardan oluşmaktadır⁶¹⁸.

Modern hukuk devletlerinde anayasaların esas fonksiyonu, devlet egemenliğinin keyfi şekilde kullanımını önleyerek devlete ait yetkilerin kullanımının belirli ilkelerle sınırlandırılmasını sağlamaktır. Tarihte de iktidar sahiplerinin meşruiyetinin sorgulandığı ilk egemenlik yetkisi, vergilendirme yetkisidir⁶¹⁹. Çünkü idare bu vergilendirme yetkisiyle kişi hak ve özgürlüklerini ihlal edebilme imkânına sahip olmaktadır.

Vergilendirme alanında idarenin tam bilgiye ulaşması için başvuracağı yollar mükelleflerin özel hayatlarına müdahale niteliği taşıyabileceğinden, kişilerin özel hayatının gizliliğinin korunması zorunluluğu doğmaktadır. Bunu da ulusal düzeyde en üst seviyede Anayasa ile sağlamak mümkündür.

Yürürlükteki 1982 Anayasası'nda ve daha önceki anayasalarda, vergi mahremiyetine ve hatta mükellef haklarına ilişkin bir hüküm bulunmamakla birlikte; anayasanın temel haklar için öngördüğü güvenceler vergi mahremiyeti hakkı için de etkisini göstermektedir⁶²⁰. İlk Osmanlı anayasal belgelerinde kişisel bilincin gelişmesi söz konusu olmadığı için, özel hayatın gizliliği hakkı ile ilgili açık bir düzenlemeye rastlamak mümkün değildir. Sened-i İttifak, Gülhane Hattı Hümayunu, Islahat Fermanı ve Adalet Fermanı'nda yer almayan özel hayatın gizliliği hakkı, ilk kez doğrudan sayılabilecek “konut dokunulmazlığı” hükmüyle 1876 tarihli Kanun-i Esasi'nin 22. maddesinde düzenlenmiştir⁶²¹.

Özel hayatın gizliliği hakkı özel hayatın dokunulmaz alanlarına ilişkin hükümlerle 1924 Anayasası ile anayasal düzeyde korunmaya alınmıştır⁶²². Buna göre 70. maddede kişi dokunulmazlığı, 71. maddede ise özel hayata ilişkin konut dokunulmazlığı garanti edilmiştir. Haberleşmenin gizliliği ise 81. maddede koruma altına alınmıştır.

⁶¹⁸ Gören, 2007, s. 42.

⁶¹⁹ Dönmez, 2010, s. 124.

⁶²⁰ Dönmez, 2010, s. 125.

⁶²¹ Üzeltürk, 2004, s. 14.

⁶²² Üzeltürk, 2004, s. 14.

Türkiye’de temel hak ve özgürlüklerin ilk kez geniş ve ayrıntılı biçimde ele alındığı anayasa ise 1961 Anayasası’dır⁶²³. “Özel hayatın korunması” başlığı ile özel hayatın gizliliği hakkına da açıkça ilk kez 1961 Anayasası’nda yer verilmiştir. Özel hayatın korunması kapsamında 15. maddede özel hayatın gizliliği, 16. maddede konut dokunulmazlığı ve 17. maddede haberleşme hürriyeti hükümleri düzenlenmiştir.

Yürürlükteki 1982 Anayasası’nda ise “Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması” ana başlığı altında 20. maddede özel hayatın gizliliği, 21. maddede konut dokunulmazlığı ve 22. maddede haberleşme hürriyeti düzenlemelerine yer verilerek, kişilerin özel hayat alanları koruma altına alınmıştır. Özel hayatın gizliliğinin düzenlendiği 20/1. maddesinde yer alan *“Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz.”* ifadesinin vergi mahremiyetinin anayasal temelini oluşturduğu söylenebilir. Vergi uygulamaları sırasında öğrenilen özel hayata ilişkin mahrem bilgilerin istisnai durumlar hariç açıklanması, Anayasa’nın bu hükmü gereği yasaklanmıştır⁶²⁴. Görevi gereği idarenin mükellef veya mükellefle ilgili kimselerin özel ve aile hayatına, konut dokunulmazlığına, haberleşme hürriyetine müdahalede bulunduğu durumlarda, söz konusu kişilerin özel hayatlarının korunması bu hükümlerle sağlanmaktadır⁶²⁵. Anayasa’nın 20/3. maddesinde yer alan hüküm de kişisel verilerin işlenmesi bakımından, vergi mahremiyeti hakkının anayasal temeli niteliğindedir.

1982 Anayasası’nın “Düşünceyi açıklama ve yayma” başlıklı 26. maddesinin ilk fıkrasında herkesin düşünce ve kanaatlerini çeşitli yollarla tek başına veya toplu olarak açıklama ve yayma hakkının bulunduğu belirtilmiştir. Sonraki fıkra ise devletin ve kişilerin sır alanına giren bilgilerin korunması, düşüncenin açıklanması ve yayılması gibi temel haklardan daha üstün tutulmaktadır.

Bunlar dışında, Anayasa’nın 2. maddesinde Türkiye Cumhuriyeti’nin nitelikleri arasında “insan haklarına saygılı” olduğu belirtilmiş, 5. maddede de ise devletin temel amaç ve görevleri arasında “kişinin temel hak ve hürriyetlerini” sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmak olduğu sayılmıştır. Ayrıca 17. maddede herkesin “yaşama, maddi ve manevi varlığını koruma ve geliştirme hakkına sahip olduğu” vurgulanmış, 19. maddede

⁶²³ Azrak, 2010, s. 96.

⁶²⁴ Alemdar, 2010a, s. 101.

⁶²⁵ Solak Akman, 2012, s. 30.

ise herkese “kişi hürriyeti ve güvenliği” temin edilmiştir⁶²⁶.

1961 Anayasası’ndaki temel hak ve özgürlükler konusundaki geniş ve ayrıntılı düzenlemeler, 1982 Anayasası’nda negatif bir evrim geçirerek temel hak ve özgürlüklerin daraltılması yoluna gidilmiştir. Bu olguya sebep olan düzenleme de Anayasa’nın 13. maddesidir⁶²⁷. Özel hayatın gizliliğinin korunması hakkı özelinde vergi mahremiyeti de bir temel hak teşkil ettiği için, Anayasa’nın 13. maddesindeki “temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması” ölçütlerinden faydalanacaktır. Söz konusu maddeye göre “*Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz*”. Bu hükme dayanarak vergi mahremiyetinin anayasal sınırlarının belirlenmesi için önemli olan Anayasa’nın 20. maddesindeki sınırlama sebepleridir. Buna göre temel hak ve özgürlükler; “*milli güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak*” sınırlanabilir. AİHS’in 8/2. maddesindeki sınırlama sebepleriyle büyük ölçüde benzer olan bu sınırlamalar, ancak hâkim kararına⁶²⁸ bağlı olarak uygulanabilmektedir. Bu güvenceler vergi mahremiyeti hakkı kapsamında mükellef ve mükellefle ilgili kimseler hakkında bilgi toplama amacıyla gerçekleştirilen işlemler sırasında yapılacak müdahalelerin de sınırını çizmektedir⁶²⁹.

Diğer hukuki normlara göre daha soyut ilkeler içeren anayasa kurallarının içerikleri, normlar hiyerarşisinde aşağı doğru inildikçe somutlaşır ve yaşama aktarılmaya başlanır⁶³⁰. Vergilendirme alanındaki mahremiyet hakkı dayanağını, en genel olarak Anayasa’nın özel hayatının gizliliğini düzenleyen 20. maddesi olmak üzere pek çok maddeden aldığı görülmektedir.

⁶²⁶ Erol, E. (2018). Vergi Hukukunda Verilerin Gizli Kalma Zorunluluğu. *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(1), s. 90.

⁶²⁷ Azrak, 2010, s. 96.

⁶²⁸ Gecikmesinde sakınca bulunan hallerde kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emriyle de uygulanabilir. Ancak yetkili merciin kararının 24 saat içinde hâkim onayına sunulur. Hâkimin 48 saat içinde kararını açıklamaması halinde karar kendiliğinden kalkar.

⁶²⁹ Solak Akman, 2012, s. 35.

⁶³⁰ Doğrusöz, B. (2017c). Vergi Hukukunun Temel İlkeleri. *Dünya Gazetesi*, 24 Ekim 2017, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-hukukunun-temel-ilkeleri/387660> (20.10.2019).

4.2.2. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

Belge ve kayıt düzeninin esas alındığı Türk vergi sisteminde, beyan üzerinden alınan vergiler bu belge ve kayıtlara dayanılarak hesaplanır. Söz konusu bilgi ve belgeler; mükelleflerin vergiyi doğuran olayları ve bu olaylarla ilgili iş ve işlemlerine, bunların gerçekleştiriliş yöntemlerine, bu iş ve işlemlerin tarafı olan diğer kişi ve kuruluşlara, mükellef ve bu kişi ve kuruluşların mali yapısına, iş organizasyonu ve servetlerine, kendilerinin ve ortaklarının kişisel ve ailevi durumlarına ilişkin olabilir⁶³¹. Bu açıdan bakıldığında, vergilendirme usulünün şeffaf vergi yükümlülere yaratmaya çalıştığı söylenebilir⁶³². Ancak vergi idaresi karşısındaki bu şeffaflığın sınırsız olmaması gerekir. Mükellef hakkında elde edilen bilgi ve belgelerin korunması, yasal düzenlemeler aracılığıyla sıkı koşullara bağlanmalıdır.

Mükelleflere ilişkin elde edilen bilgi ve belgeler mükellefin vergi idaresindeki dosyasında ve vergi idaresinin erişimine açık bilgi sisteminde tutulmaktadır. Bunlara vergi dairelerinde görevli müdür, şef ve memurlar ile denetim elemanlarının yanı sıra dava dolayısıyla yargı organlarınca, görevleri sebebiyle de kimi kamu kurum ve kuruluşlarca kanuni yetki kullanılarak ulaşılmış olabilir. Bu sebeplerle elde edilen bilgi ve belgelerin korunması, VUK'un vergi mahremiyetini düzenleyen hükümleri ile özel kanunlarda yer alan benzer hükümler tarafından sağlanmaktadır⁶³³.

Mükelleflerin idareden gizli bilgilerinin korunmasını istemesi onlara tanınan bir hak iken, bu hakkın güvence altına alınması ise vergi mahremiyetinin ihlali suçuyla sağlanmaktadır⁶³⁴. Vergilere ilişkin bir bilginin veya durumun başkalarına açıklanması veya kullanılması, kişileri ticari ve mali açıdan zarar görme tehlikesiyle karşı karşıya kalmalarına neden olabileceğinden; böyle fiillerin suç kabul edilerek yaptırıma bağlanması hem bu eylemlerin gerçekleşmesini önler, hem de vergi güvenliğine katkı sağlar⁶³⁵.

Vergi hukuku alanında mahremiyete yer verilmesiyle, vergi uygulamaları sırasında görevliler tarafından mükellef veya mükellefle ilgili kimselere ait olan gizli bilgilerin gizliliğinin korunması amaçlanmaktadır. Bu koruma sadece bu bilgilerin açıklanmamasını

⁶³¹ Candan, T. (2017). Vergi Şeffaflığının Anayasa Hukuku ve Anayasa Altı Mevzuattan Kaynaklanan Sınırları. Sözlü Bildiri, *Vergi Şeffaflığı Sempozyumu*, 6-7 Nisan, İstanbul, www.turgutcandan.com (12.11.2019).

⁶³² Başaran Yavaşlar, 2013b, s. 1.

⁶³³ Candan, 2017.

⁶³⁴ Şenyüz, 2015, s. 473.

⁶³⁵ Arslan, 2013, s. 18.

değil, aynı zamanda hem görevliler hem de üçüncü kişiler lehine kullanılmamasını da içermektedir⁶³⁶. Daha açık bir ifade ile vergi mahremiyeti düzenlemesindeki amaç, mükellefin ticari ve kişisel sırlarının ortaya dökülmesini önleyerek, özel hayatın gizliliğine ilişkin anayasal hükmü yerine getirmek ve işletmenin teknolojik, bilimsel ve diğer sırlarının rakipleri tarafından öğrenilmesiyle ortaya çıkabilecek haksız kazancı engellemektir⁶³⁷.

Türk vergi hukukunda vergi mahremiyeti ilk kez 1949 tarihli ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu⁶³⁸ ile girmiştir. Mülga da olsa bu Kanun'un gerekçesi, vergi mahremiyetini ilk düzenleyen Kanun olarak, vergi mahremiyeti hakkının özünü ve amacını anlamak için önemli ifadeler içermektedir. Gerekçeye göre⁶³⁹, “Modern vergilerin iyi tatbik edilebilmesi idareye geniş salahiyetler verilmesini icabettirmektedir. Bunun tabii bir neticesi olarak da “vergi mahremiyeti” telakkisi doğmaktadır. Vergi mahremiyeti her ne surette olursa olsun, vergi tatbikatı dolayısıyla öğrenilen ticari veya şahsi sırların mutlaka gizli kalacağını ifade eder.

Gelir ve Servet vergileri gibi, mükellefin şahsına ve işine müteallik en gizli ve hurda teferruatı araştıran modern şahsi vergilerin tatbiki idare cephesinden vergi mahremiyetinin büyük bir titizlik ile muhafaza edilmesine ve mükellefin bu bakımdan en ufak bir şüpheye düşmemesine bağlıdır. Bu sebepten dolayı, usul kanununda vergi mahremiyetine ait hükümler üzerinde bilhassa önemle durulmuş, bu hususta açık ve kesin hükümler vazedilmiş, bu hükümlere aykırı hareket edecek olanların çarptırılacakları cezalar ağırlaştırılmıştır.

Modern vergilerin tatbikatı göstermektedir ki bu kabil önleyici tedbirler sayesinde fiilhakika vergi mahremiyeti meselesi halledilmekte, mükellefin hukuku korunmakta ve bu yüzden hemen hiçbir yerde ihtilaf çıkmamaktadır”. Görüldüğü gibi gerekçede esasen “mükellefin hukuku”ndan bahsedilirken, mükellef haklarına vurgu yapılmaktadır⁶⁴⁰.

Vergi mahremiyeti düzenlemesinin yer aldığı bu mülga Kanun'un 5. maddesinde, vergi mahremiyeti hiçbir istisna söz konusu olmadan uygulanmaktaydı. Vergi mahremiyetine uymayanlara ise söz konusu Kanunu'nun 339. maddesinde yer alan düzenlemeyle yaptırım uygulanabilmekteydi. Vergi mahremiyeti, 213 sayılı VUK'un 5.

⁶³⁶ Alemdar, 2010a, s. 100.

⁶³⁷ Şahin, 2014.

⁶³⁸ Mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu 07.06.1949 tarihinde kabul edilmiş ve 15.06.1949 tarihli, 7233 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

⁶³⁹ <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c019/tbmm08019080ss0175.pdf> (09.08.2020).

⁶⁴⁰ Güneş, 2014, s. 1861.

maddesinde de aynen korunmuş ve 362. maddesiyle yaptırıma bağlanmıştır. Ancak zaman içinde 485, 2365, 2686, 3239, 3418, 3482, 4369 ve 7103 sayılı Kanunlar ile yapılan düzenlemelerle pek çok istisna getirilerek mahremiyetin kapsamı daraltılmıştır⁶⁴¹. Şu anki haliyle VUK'un "vergi mahremiyeti" başlıklı 5. maddesiyle kapsamlı bir düzenleme söz konusudur⁶⁴². Buna göre, mükellefin ve mükellef ile ilgili kimselerin şahıslarına, muamele veya hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine ya da mesleklerine ilişkin sırlar ile gizli kalması gereken diğer hususlar, vergi mahremiyeti kapsamında kabul edilerek, bunların maddede yazılmış olan kamu görevlilerince ifşa edilmesi veya kendilerinin ya da üçüncü şahıslar lehine kullanması, VUK'un 362. maddesine göre "vergi mahremiyetinin ihlali" suçunu oluşturmaktadır. Vergi mahremiyetinin kapsamı ve ihlaline ileriki bölümlerde ayrıntılı şekilde değinileceği için, bu başlık altında vergi mahremiyetiyle ilgili bilgiler sınırlı tutulmuştur.

4.2.3. 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

Vergi ve diğer kamu alacaklarının cebren takip ve tahsil usulünü düzenleyen 6183 sayılı Kanun'da da mahremiyete ilişkin bir düzenleme mevcuttur. Çünkü kamu alacağının tahsili sürecinde görev alanlar, kamu borçlusuna veya onunla ilişkisi olan üçüncü kişilere ait gizli kalması gereken ekonomik ve özel bilgileri elde edebilmektedir⁶⁴³. Dolayısıyla vergilendirme sürecinde mahremiyetin korunması sadece tahakkuk aşamasında öğrenilen bilgilerle sınırlandırılmamıştır. Hem VUK hem de 6183 sayılı Kanun beraber değerlendirildiğinde, vergilendirme aşamasında tahakkuktan tahsile kadar elde edilen bilgiler gizli tutulup korunacaktır⁶⁴⁴.

6183 sayılı Kanun'da, VUK'un 5. maddesinde olduğu gibi doğrudan "mahremiyet" adı altında bir düzenleme mevcut değildir. Kamu alacaklarının tahsili aşamasında, mükellef ve yakınlarının bilgilerinin gizliliğini koruyan düzenleme Kanun'un 107. maddesinde yer alan "sırrın ifşası" yasağıdır. Vergi borcu da bir kamu borcu olduğu için, bu düzenlemenin

⁶⁴¹ Kocahanoğlu, vergilerin açıklanması ilkesi ile getirilen ve vergi mahremiyetine istisna teşkil eden bu düzenlemeler sebebiyle maddenin başlığı olan "vergi mahremiyeti" ile madde içeriği arasındaki bağlantının terminolojik açıdan koptuğunu düşünmektedir. Çünkü yazara göre madde bünyesinde, mükelleflerin özel ve ticari durumlarıyla ilgili sırların ifşası anlamına gelen vergi mahremiyeti ilkesi ve bu mahremiyete istisna oluşturan "vergilerin açıklanması" ilkesi bir arada bulunmaktadır. Kocahanoğlu, 1983, s. 341.

⁶⁴² Taş, 2008, s. 64.

⁶⁴³ Arslaner, H. (2010). *6183 sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu ile Tahsili*. Ankara: Yetkin Yayınları, s. 351. Ateşagaoglu, E. (2019). Vergi Mahremiyetinin İhlali veya Sırrın İfşası Suçunu İşleyenler Hakkında Uygulanması Gereken Ceza Hukuku Hükümlerinin Değerlendirilmesi. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 5(1), s. 22.

⁶⁴⁴ Erdem, 2005a.

de dolaylı olarak vergi mahremiyetine hizmet ettiği söylenebilir⁶⁴⁵. Yani vergilerin tahsili sırasındaki mahremiyet, bu düzenlemeyle sağlanmaktadır. 6183 sayılı Kanun metnindeki “kamu borçlusu” kavramı sadece vergi borçlarıyla sınırlı olmayıp, mükellef kavramından daha geniş bir anlam ifade ettiği için, bu düzenlemeyle mükellef dâhil tüm kamu borçlularına ait sırların ifşası yasaklanmış olmaktadır⁶⁴⁶.

6183 sayılı Kanun gereği, vergi ve diğer alacaklar hakkında yapılan cebri takip ve tahsil süreçlerinde yer alan görevlilerin, bu görevleri dolayısıyla kamu borçlusunun ve onunla ilgili kişilerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine muamele ve hesap durumlarına ait öğrendikleri sırlarla, gizli kalması gereken diğer hususları ifşa etmeleri halinde mahremiyetin korunmasını sağlamaya yönelik olan sırrın ifşası suçu oluşacaktır⁶⁴⁷. Bu ifşa, aynı maddede yapılan atıf gereği TCK’nın 239. maddesi ile cezalandırılacaktır⁶⁴⁸. Bu suç da vergi mahremiyetinin ihlali suçunda olduğu gibi kişilerin özel hayatları ile kamu idaresinin güvenilirliğini korumaya yöneliktir⁶⁴⁹.

4.2.4. 5549 Sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun

Suç gelirlerinin aklanmasının önlenmesine ilişkin usul ve esasları belirlemeyi amaçlayan 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun’un “Sırrın ifşası” başlıklı 22/1. maddesi şu şekildedir: “*Aşağıda yazılı kimseler görevlerinden ayrılırlar dahi, görevleri dolayısıyla kişilerin ve bu kişilerle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine ve mesleklerine ilişkin olarak öğrendikleri sırları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanamazlar: a) Koordinasyon Kurulu Başkan ve üyeleri, denetim elemanları ile Kurul personeli. b) Bilgilerine ve ihtisaslarına başvuru alan kişiler. c) Bu bilgileri görevleri dolayısıyla öğrenen diğer kamu görevlileri.*”

Suç gelirlerinin aklanmasının önlenmesi faaliyetleri kapsamında kişilerin pek çok gizli bilgisine ulaşılması mümkündür. Dolayısıyla bu faaliyetler çerçevesinde suç gelirlerini aklayan kişiler ve bunlarla ilgili kişiler hakkında öğrenilen bilgiler, bu madde kapsamında ifşa edilmeyecek ve kullanılmayacaktır. Görüldüğü gibi bu düzenleme sadece mükelleflere

⁶⁴⁵ Sonsuzoğlu, 2000, s. 123.

⁶⁴⁶ Ünsal, 2003, s. 30.

⁶⁴⁷ Ateşagaolu, 2019, s. 23.

⁶⁴⁸ Arslaner, 2010, s. 351-352.

⁶⁴⁹ Pınar, B. ve Bacaksız, P. (2006). 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Sonrası Kamu İcra Suçlarının Durumu (I- Sırrın İfşası Suçu). *Legal Medeni Usul ve İcra İflas Dergisi*, 3, s. 637.

yönelik değildir. 5549 sayılı Kanun'un koruduğu mahremiyet hakkının öznesi "kişiler"dir. Buna göre suç gelirlerinin aklanmasında payı olan herkes bu kapsamda değerlendirilmelidir. Bu bakımdan gerçek veya tüzel kişi ayrımı yapılmamalıdır.

Ayrıca maddenin 2. fıkrasında *"Bu kişiler, öğrendikleri sırları ifşa etmeleri halinde, bir yıldan dört yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Bu sırlar maddi menfaat karşılığında ifşa edildiğinde verilecek hapis cezası iki yıldan az olamaz."* şeklindeki düzenlemeyle, bu yasağa uymamanın yaptırımı belirtilmiştir. Görüldüğü gibi VUK ve 6183 sayılı Kanun'un aksine, burada yaptırım konusunda atıf yolu tercih edilmeyip, yaptırım madde metninin içinde düzenlenmiştir. Bu durum, kanun sistematigi ve bütünlüğü açısından oldukça isabetlidir.

Aynı maddenin 3. fıkrasında yer alan, *"Bu Kanun uyarınca yabancı ülkelerdeki muadil kuruluşlara Başkanlıkça bilgi verilmesi sırrın ifşası sayılmaz."* ifadesi ise bir istisna niteliğindedir. Buna göre, Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı'nın yabancı ülkelerde suç gelirlerinin aklanmasının önlenmesine yönelik faaliyet gösteren muadil kuruluşlara bilgi vermesi, sırrın ifşası sayılmayacaktır.

4.2.5. 4458 Sayılı Gümrük Kanunu

VUK'da yer alan "vergi mahremiyeti" düzenlemesi, sadece VUK kapsamında geçerlidir⁶⁵⁰. Oysa gümrük vergileri VUK'a tabi değildir. Gümrük faaliyetleri de, içerisinde pek çok gizli nitelikli bilgi ve belgelerin bulunduğu ve paylaşıldığı bir alanda gerçekleşmektedir. Bu sebeple 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 12. maddesinde gizliliğe ilişkin düzenleme mevcuttur. Maddenin ilk fıkrasına göre, *"Gümrük idareleri ve diğer yetkili kurumlar gizli nitelikteki veya gizlilik esasına göre elde edilen bütün bilgileri saklamak zorundadır. Bu bilgileri veren kişinin veya makamın açık izni olmaksızın söz konusu bilgiler açıklanamaz. Şu kadar ki, gümrük idareleri ve diğer yetkili kurumlar verilerin korunmasına ilişkin yasal hükümler veya yargı kararlarının gereği olarak söz konusu bilgileri ilgili mercilere verirler"*. Görüldüğü gibi gümrük idaresi ve diğer yetkili birimler kendilerine verilen "kişilere ait gizli nitelikteki bilgileri" saklamak zorundadır. Bu bilgiler ancak ilgili kişinin veya makamın izni varsa açıklanabilecektir. Ayrıca verilerin

⁶⁵⁰ VUK'a tabi olan vergiler Kanun'un 1. maddesinde şöyle belirtilmiştir: " (1)Bu kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır. (2) Yukarıda yazılı vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da bu kanuna tabidir.(3) Bu kanunun hükümleri kaldırılan vergi, resim ve harçlar hakkında da uygulanır."

korunmasına ilişkin bir yasal düzenleme veya bir yargı kararı söz konusu ise bu bilgiler ilgili merci ile paylaşılabilir. Kanun'un ikinci fıkrasında ise, *“Gümrük işlemleri nedeniyle elde edilen gizli nitelikteki bilgilerin toplanması, kullanılması, saklanması, saklanma süresi ve üçüncü kişilere verilmesine ilişkin hükümler yönetmelikle belirlenir.”* düzenlemesi yer almaktadır. Buna ilişkin ise Gümrük Yönetmeliği'nin⁶⁵¹ *“Bilgilerin gizliliği”* kenar başlıklı 30. maddesinde bir düzenleme söz konusudur. Bu maddenin ilk fıkrasında *“Gizli nitelikli bilgiler, bu bilgilerin edinilmesini gerektiren işlemlerle doğrudan ilgili olması koşuluyla ve bu işlemlerle sınırlı olarak kullanılacağı”*, ikinci fıkrasında merciler arası veri değişiminde dikkate alınacak hususlar ve üçüncü fıkrasında ise vergi mahremiyeti düzenlemesine paralel bir düzenleme yer almaktadır. Üçüncü fıkra göre, *“Gümrük işlemleriyle ve bu işlemlerin denetimiyle görevli memurlar, görevleri dolayısıyla yükümlünün kendisine ve yükümlüyle ilgili olanların şahıslarına, işlem ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, mal varlıklarına, mesleklerine ilişkin olarak öğrendikleri sırları ve gizli kalması gereken diğer hususları açıklayamaz ve bunları kendilerinin veya üçüncü kişilerin yararına kullanamaz. Bu yasak yukarıda belirtilen kişilerin görevlerinden ayrılmalardan sonra da devam eder.”* Burada vergi mahremiyeti düzenlemesinden farklı olarak sırları açıklamamak ve kullanmamakla yükümlü olan kişiler, gümrük işlemleri ve denetimleriyle uğraşan görevli memurlardır. Maddenin 5. fıkrasında ise, bu yükümlülüğe uymayanlar hakkında *“Türk Ceza Kanununun 239 ve 258 inci maddeleri gereğince gerekli işlemler”* yapılacağı belirtilmiştir.

4.2.6. Mükellef Hakları Bildirgesi

Son yıllarda devletin ekonomi içindeki yerinin değişmeye başlamasının yanında, insan hakları ve hukuk devleti anlayışında da önemli gelişmeler yaşanmıştır. Bunun vergilendirme alanındaki yansımalarından biri olarak mükellef odaklı yaklaşım gereği, mükellefin öncelikleri dikkate alınarak onun haklarına saygı duyulması anlayışı benimsenmiştir⁶⁵². Bu amaçla 2005 yılında Gelirler Genel Müdürlüğü yerine kurulan Gelir İdaresi Başkanlığı'nın da temel ilkesi, mükellef odaklı olmaktır⁶⁵³. Vergi yönetiminin yeniden yapılandırılması sonucu Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı, esas amacı *“mükellef haklarının korunmasını sağlamak ve buna ilişkin gerekli alt yapıyı hazırlama”* olan Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı kurulmuştur⁶⁵⁴. Mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmak

⁶⁵¹ 07.10.2009 tarihli, 27369 sayılı mükerrer RG'de yayımlanmıştır.

⁶⁵² Doğrusöz, B. (2010). Mükellef ve Eksik Hakları, *Referans Gazetesi*, 29 Nisan 2010. <http://www.bumindogrusoz.com/article/mukellef-ve-eksk-haklari> (05.10.2019).

⁶⁵³ Kayağdı, 2006, s. 46.

⁶⁵⁴ Dönmez, 2010, s. 124.

ve hizmet kalitesini artırmak, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görevleri kapsamına dahil edilmiştir. Bunların gereğini yerine getirmek için de 2006 yılında Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı tarafından “Mükellef Hakları Bildirgesi”⁶⁵⁵ yayımlanmıştır⁶⁵⁶. Bu Bildirge'nin en önemli özelliği ise, çoğu hukuk metninde olduğu gibi tamamen çeviri niteliğinde olmayıp, Türkiye koşullarına göre hazırlanmış olmasıdır⁶⁵⁷. Bildirgede öncelikle, Gelir İdaresinin misyonu yeniden belirlenerek, mükellef haklarına konu olan haklar düzenlenmiştir⁶⁵⁸.

Mükellef hakları bildireleri bazı ülkelerde vergi kanunlarının içinde yer alan bir bölümken, bazı ülkelerde de kanunda yer almayan sadece idarenin açıkladığı bir belge niteliğindedir⁶⁵⁹. Türkiye’de ise VUK’da mükellefin ödevleri detaylı bir şekilde belirtilmesine rağmen, mükellef hakları ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır. İdare tarafından açıklanan Mükellef Hakları Bildirgesi idarenin tek taraflı beyanı niteliğindedir.

Söz konusu Bildirge’de vergi mahremiyeti ile ilgili olarak, “*şahsi ve gizli bilgilerinize saygılıyız. Bu bilgileri Vergi Usul Kanunu’nun öngördüğü haller dışında kullanmayacağız.*” şeklinde bir ifade kullanılmıştır. Her ne kadar bağlayıcılıktan ve yaptırımdan uzak bir beyan olsa da, bu düzenleme mükelleflerin psikolojileri ve idareye bakış açıları üzerinde olumlu etkiler bırakma açısından faydalı olabilecektir. Ancak bir hukuk belgesi olmayan Mükellef Hakları Bildirgesi, mükelleflere bir hak ihdas eden belge niteliğinde değildir. Bu sebeple Mükellef Hakları Bildirgesi aslında uygulamada ne idare açısından, ne mükellef açısından ne de yargı makamlarınca yaşama geçirilebilmiş bir düzenleme değildir⁶⁶⁰. Yani söz konusu bildirge, görüş belirten bir işlem olması sebebiyle, mükelleflerin daha iyi bir hizmet alma ve korunma isteklerinin hukuki ve icrai bir karşılığını oluşturmamaktadır⁶⁶¹. Mükellef Hakları Bildirgesi’nin hukuki niteliğine bakılacak olursa, bildirge mükellefin hukuki durumunda bir etki yaratmadığı, sadece Bakanlığın görüş ve

⁶⁵⁵ Bildirgeye <https://www.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/mukellef-haklari> adresinden ulaşılabilir.

⁶⁵⁶ Karataş Durmuş, N. (2016). Türk ve Fransız Vergi Hukuku Kapsamında Mükelleflerin Korunması, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 48, s. 100.

⁶⁵⁷ Kayağdı, 2006, s. 46.

⁶⁵⁸ Aslan, 2006, s. 85.

⁶⁵⁹ Kayağdı, 2006, s. 45.

⁶⁶⁰ Doğrusöz, 2010. Karakoç’a göre ise Mükellef Hakları Bildirgesi kişiler lehine birtakım haklar bahsetmektedir. Çünkü yazara göre bir düzenlemenin hak bahsetmesi için mutlaka bir yönetmelik, tüzük, kanun ya da anayasa hükmünde vücut bulması gerekmektedir. Bu sebeple mükellef hakları konusunda gerek uygulayıcılar gerekse yargılayanlar hukukun genel ilkelerine uygun, doğru, dürüst ve hakkaniyete uygun uygulamalar ve yargılamalar yaptığı sürece pozitif bir düzenlemeye gerek bulunmamaktadır. Karakoç, Y. (2010). Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12 (Özel Sayı), s. 20.

⁶⁶¹ Aslan, 2006, s. 215.

niyet açıklamasından ibaret olduğu için “gösterici işlem” olarak kabul edilebilir⁶⁶².

Mükellef Hakları Bildirgesi’nin her ne kadar bağlayıcılığı bulunmasa da, idare tarafından mükellefler adına böyle bir adımın atılması önemli bir gelişmedir. Fakat Türkiye’de bu konudaki en büyük sıkıntı, mükelleflerin bu hakları içselleştirmemesidir. Bunun da temel sebebi mükelleflerin vergi algısına kadar dayanmaktadır. Mükelleflerin çoğunun kendini “mükellef” olarak bile tanımadığı/tanımlamadığı gerçeği karşısında, haklarının farkında olup bu haklardan faydalanmalarını beklemek oldukça güçtür⁶⁶³.

4.3. Vergi Mahremiyeti Hakkının Bazı Hukuki Düzenlemelerle İlişkisi

Bu başlık altında vergi mahremiyeti hakkının, yakından ilgili olduğu KVKK, BEHK ve uluslararası vergi anlaşmalarındaki bilgi değişim düzenlemeleri karşısındaki durumu değerlendirilecektir.

4.3.1. Kişisel Verilerin Korunması Kanunu

Daha önce de değindiğimiz gibi, 2016 yılında yürürlüğe giren KVKK, kişisel verilerin işlenmesi hususunda pek çok düzenleme getirmiştir. Vergilendirme alanında da bu Kanun’un uygulanabilirliği ve uyumu güncel olarak tartışılmaktadır. Bu sebeple öncelikle bu Kanun’un getirdiği düzenlemeler hususunda genel açıklamalar yapıldıktan sonra, Kanun’un vergi mahremiyeti ile ilişkisi değerlendirilecektir.

4.3.1.1. Genel olarak

Özellikle teknolojik gelişmelerin etkisiyle verilerin işlenmesi oldukça kolaylaştığı için, bu verilerin sadece “özel hayatın gizliliği” güvencesi altında korunması yetersiz görülmektedir. Bu sebeple, verilerin işlenmesinin belirli usul ve esaslara bağlanması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bunun sonucu olarak, artık günümüzde kişisel verilerin korunması hakkı, özel hayatın gizliliğinden bağımsız, tek başına özgün bir hak olarak karşımıza çıkmaktadır⁶⁶⁴. Kişisel verilerin korunmasını istemek, temel bir hak olup Anayasa ile teminat altına alınmıştır. Bu hakkın temel işlevi, demokratik ve özgür bir toplumda yaşayıp yaşamını kendi özgür iradesiyle belirleme yeteneğine sahip olan kişilerin, kişisel

⁶⁶² Özgenç, 2007, s. 191.

⁶⁶³ Çetinkaya, O. (2013). Vergi Mükellefinin Haklarını Koruma Derneği. Billur Yaltı (Ed.), *Vergi Hukukuna Genç yaklaşımlar* içinde (409-414). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, s. 411.

⁶⁶⁴ Dülger, 2020, s. 85.

veriler üzerindeki haklarının korunmasının sağlanmasıdır⁶⁶⁵. Kişisel verilerin korunması hakkı, veri ilgisinin veriler üzerindeki hâkimiyetini ifade etmekte olup, kişilere verilerinin ele geçirilmesi, toplanması, işlenmesi veya aktarılması gibi hususlarda söz sahibi olması hakkı verir. Bir başka ifadeyle, bu hak sahibine kişisel verilerinin akıbetini belirleme yetkisi verir⁶⁶⁶. Bu kapsamda; veri ilgisinin bilgilendirilmesi, verilere erişme, verilerin hatalı olması halinde düzeltilmesini isteme, gerektiğinde silinmesini talep etme ve hangi amaçlarla kullanıldığını öğrenme hakları sağlanmıştır. Ayrıca veri işleme şartları belirlenip bireylerin kişisel verileri, kamu makamlarının keyfi müdahalelerine karşı koruma altına alınmıştır⁶⁶⁷.

Şahıs varlığı hakkının özel bir görünümü olan kişisel verilerin korunması, en üst norm kaynağı olarak Anayasa'nın özel hayatın gizliliğini koruyan hükümleri ile sağlanmaktadır⁶⁶⁸. Anayasa'nın özel hayatın gizliliğinin düzenlendiği 20. maddesine 5982 sayılı Kanun'un⁶⁶⁹ 2. maddesi ile eklenen 3. fıkrada *“Herkes, kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir. Bu hak; kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de kapsar. Kişisel veriler, ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebilir. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir.”* denilerek kişisel veriler koruma altına alınmıştır⁶⁷⁰. Bu düzenlemeyle kişi, kişisel verilerine yapılan haksız müdahalelere karşı koruma isteme ve kişisel verileri üzerindeki haklarını kullanabilme olanağına sahip olmuştur⁶⁷¹. Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında da, kişisel verilere koruma hakkı sağlamanın gerekçeleri belirtilerek; Anayasa'ya eklenen bu fıkranın kişisel verileri korumasındaki önemi vurgulanmıştır⁶⁷². Kişisel verilerin korunması hakkı, insan

⁶⁶⁵ Şimşek, 2008, s. 111.

⁶⁶⁶ Dülger, 2020, s. 76.

⁶⁶⁷ Dülger, 2020, s. 111.

⁶⁶⁸ Oğuz, 2018, s. 125.

⁶⁶⁹ 07.05.2010 tarihinde kabul edilmiş ve 13.05.2010 tarihli, 27580 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

⁶⁷⁰ Bu fıkranın eklenmesinde Avrupa Konseyi tarafından hazırlanan 1981 tarih ve 108 sayılı “Kişisel Nitelikteki Verilerin Otomatik İşleme Tabi Tutulması Karşısında Şahısların Korunmasına Dair Sözleşme”nin etkisi oldukça büyüktür. Sözleşme, bütün üye ülkelerde gerçek kişilerin kişisel nitelikteki verilerin otomatik işleme tutulması karşısında haklarını güvence altına almayı amaçlaması bakımından kişisel verilerin korunmasını özel hayatın gizliliğinden ayrı bir hak olarak değerlendirmiş ve ülkelere konuyla ilgili düzenleme yapma yükümlülüğü getirmiştir. Dülger, 2020, s. 91-92.

⁶⁷¹ Korkmaz, 2017, s. 70.

⁶⁷² “Kişisel verilerin korunması hakkı, kişinin insan onurunun korunmasının ve kişiliğini serbestçe geliştirebilmesi hakkının özel bir biçimi olarak, bireyin hak ve özgürlüklerini kişisel verilerin işlenmesi sırasında korumayı amaçlamaktadır. Bilişim teknolojilerindeki gelişmeler sonucunda, geleneksel yöntemlerle mümkün olmayan çok sayıda verinin toplanabilmesi; daha önce birbirinden ilişkisiz şekilde tutulan pek çok verinin merkezi olarak bir araya getirilebilmesi; verilerin, veri eşleştirme ve veri madenciliği gibi ileri teknolojik imkanlarla analize tabi tutulmak suretiyle, veriden yeni veriler üretme kapasitesinin artması; verilere erişim ve veri transferinin kolaylaşması; kişisel verilerin ticari işletmeler için kıymetli bir varlık

onuru, bilgilerin geleceğini belirleme hakkı, özel hayatın gizliliği ve vicdan, din ve inanç özgürlüğü gibi temel değerler ile iç içedir⁶⁷³. Özellikle Anayasa'daki yeri nedeniyle, özel hayatın gizliliğinin bir parçası olarak görülebilecek kişisel verilerin korunması hakkının, esasen özel hayatın gizliliği hakkından ayrı temel bir hak olarak görüldüğünü belirtmiştik. Özel hayatın gizliliği kapsamında bir kimsenin gizli kalmasını istediği bilgi ve olaylar korunurken, kişisel verilerin sır teşkil etme zorunluluğu bulunmamaktadır. Anayasa'ya 2010 yılında eklenen düzenlemenin gerekçesinde de “*Anayasada kişisel verilerin korunmasına yönelik dolaylı hükümler bulunmakla birlikte yeterli değildir. Mukayeseli hukukta ve taraflı olduğumuz uluslararası belgelerde de kişisel verilerin korunması önemle vurgulanmaktadır*” denilerek kişisel verilerin korunmasının ayrıca düzenlenmesine yapılan vurguyla, bu hakka yönelik farkındalık yaratılmaya çalışıldığı söylenebilir. Ancak kişisel verilerin korunmasına yönelik ayrı bir düzenleme bulunmasa dahi özel hayatın gizliliğinin korunmasına yönelik hükümlere dayanılarak bazı kişisel verilerin de korunması mümkün olabilir⁶⁷⁴.

Kişisel verileri koruma yükümlülüğünün süjesi olan Devlet, bu yükümlülüğünü yerine getirmek için Anayasa'da ifade edilen Kanun'u hazırlayıp uygulamakla da görevlidir⁶⁷⁵. Bu amaçla Kişisel Verilerin Otomatik İşleme Tabi Tutulması Karşısında Bireylerin Korunması Hakkında Sözleşme'nin de bir gereği olarak, KVKK yürürlüğe girmiştir⁶⁷⁶. Kanun'un 1. maddesine göre, “*Bu Kanunun amacı, kişisel verilerin işlenmesinde başta özel hayatın gizliliği olmak üzere kişilerin temel hak ve özgürlüklerini korumak ve kişisel verileri işleyen gerçek ve tüzel kişilerin yükümlülükleri ile uyacakları usul ve esasları düzenlemektir*”. Aynı maddenin gerekçesinde de, kişinin mahremiyet hakkı

niteliği kazanması neticesinde, özel sektör unsurlarınca yaratılan risklerin daha yaygın ve önemli boyutlara ulaşması ve terör ve suç örgütlerinin kişisel verileri ele geçirme yönündeki faaliyetlerinin artması gibi etkenler, günümüzde kişisel verilerin en üst seviyede korunmasını zorunlu kılmaktadır. Bu bağlamda Anayasa'nın 20. maddesinin üçüncü fıkrasının son cümlesinde, “*Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir.*” hükmüne yer verilerek kişisel verilerin korunması hakkı anayasal güvenceye bağlanmış ve bu şekilde kamu makamlarının keyfi müdahalelerine karşı koruma altına alınmıştır”. AYM, E. 2013/122, K. 2014/74, T. 09.04.2014, RG: 26.07.2014-29072.

⁶⁷³ Dülger, 2020, s. 77.

⁶⁷⁴ Durdu, M. (2019). Mükellef Verilerinin Korunması ve Vergi Mahremiyeti. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 27(3), s. 610.

⁶⁷⁵ Gürpınar, 2017, s. 684.

⁶⁷⁶ KVKK büyük ölçüde “95/46/EC sayılı Kişisel Verilerin İşlenmesi ve Serbest Dolaşımı Bakımından Bireylerin Korunmasına İlişkin Avrupa Parlamentosu ve Avrupa Konseyi Direktifi” temel alınarak hazırlanmıştır. KVKK'nın yürürlüğe girmesinden çok kısa bir zaman sonra 24.05.2016 tarihinde onaylanan ve 25.05.2018 tarihinde yürürlüğe giren “2016/679 sayılı Avrupa Birliği Genel Veri Koruma Tüzüğü (GDPR)” Avrupa Birliği genelinde uygulanmaya başlanmıştır. Teknolojik gelişmelere bağlı olarak günümüzde değişen ve çoğalmakta olan ihtiyaçların giderilebilmesi için düzenlenen bu Tüzük ile birlikte, Avrupa yeni bir düzenlemeye başlasa da, Türkiye'nin buna uyum sağlaması zaman alacaktır. Dülger, 2020, s. 109.

ile bilgi güvenliği hakkının korunması Kanun'un gözettiği amaç olarak belirtilmiştir. Buna paralel olarak, kişisel verilerin işlenmesi sırasındaki temel hakları güvence altına alan KVKK'da, kişisel verilerin işlenmesi oldukça kapsamlı bir şekilde tanımlanmaktadır. Kanun'un 3/1. maddesinin (e) bendine göre, kişisel verilerin işlenmesi; bu verilerin elde edilmesi, kayıt altına alınması, depolanması, muhafazası, değiştirilmesi, yeniden düzenlenmesi, açıklanması, aktarılması, devralınması, elde edilebilir hale getirilmesi, sınıflandırılması ya da kullanılmasının engellenmesi gibi her türlü işlemi kapsamaktadır.

KVKK ile kapsam bakımından sadece gerçek kişilerin kişisel verileri korunmaktadır. Çünkü Kanun'da kişisel veri, "*kimliği belirli veya belirlenebilir gerçek kişiye ilişkin her türlü veri*" olarak tanımlanmıştır. Amaç sadece gerçek kişilere ait kişisel verilerin korunması olduğu için, bir gerçek kişinin verisinin tüzel kişilik adına yaptığı hukuki işlemler nedeniyle işlenmesi de koruma konusunda bir fark ortaya çıkarmaz⁶⁷⁷. Aynı şekilde tüzel kişiliğe ait bir veri içerisinde gerçek kişiye ilişkin bilgiler bulunması halinde ise bu veriler de gerçek kişiyi belirli veya belirlenebilir kılıyorsa, koruma kapsamında değerlendirilir⁶⁷⁸.

4.3.1.2. Kişisel Verilerin Korunması Kanunu ve Vergi Mahremiyeti Hakkı

Kişisel verilerin korunması hakkının amacı, verilerin korunmasından ziyade veri sahibinin korunmasıdır. Ancak özellikle vergilendirme alanındaki uygulamada veri sahibi sadece verilerini vermekle yükümlü olup, sonrasında veri sahibinin bu verilerle olan bağlantısı kesilmektedir. Veri sahibi olan mükellef, idare karşısında bir bakıma veri objesi konumuna düşmektedir⁶⁷⁹. Vergilendirme alanında da kişisel verilerin işlenmesinde teknolojik gelişmelerin yoğun bir şekilde kullanılmasıyla, bu verilerin korunmasına ilişkin bazı usul ve esasların gerektiği açıktır. Çünkü vergilendirme süreci, bireyin kişisel verilerine en çok müdahalede bulunan alanların başında gelmektedir. Vergi idaresinin re'sen araştırma görevi gereği özellikle "vergi kayıp ve kaçakını önlemek" gibi geniş ve sınırı belli olmayan bir amaçla kişisel verilere yaptığı müdahalenin ölçüsü, sınırları, kapsamı ve istisnaları detaylı bir şekilde kanunda tanımlanmalıdır⁶⁸⁰. KVKK'dan önce, vergi

⁶⁷⁷ Oğuz, 2018, s. 125.

⁶⁷⁸ Şimşek, 2008, s. 123.

⁶⁷⁹ Baykara, B. (2015). Mükelleflerle İlgili Bilgilerin Toplandığı ve İşlendiği Veri Ambarının Kişisel Verilerin Korunması Hukuku ve Anayasa 20. Madde Bağlamında İncelenmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 404, s. 16, <http://www.bekirbaykara.av.tr> (08.09.2019).

⁶⁸⁰ Karaçoban Güneş, T. (2016). Vergi Ödevlilerinin Kişisel Verilerinin Korunması ve Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Tasarısı, *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15(1-2), s. 814.

yükümlülerinin doğumundan ölümüne değin her türlü kişisel verisini toplayıp işleyen vergi idaresinin bu verilerin korunması ve işlenmesi ile ilgili kuralları bulunmamaktaydı. Sadece VUK'un 5. maddesinde yer alan “vergi mahremiyeti” koruması altında verilerin kimseyle paylaşılmaması söz konusuydu⁶⁸¹.

KVKK'nın yürürlüğe girmesiyle, vergilendirme alanında elde edilen kişisel verilerin de korunması ve işlenmesinin nasıl olacağı soruları gündeme gelmeye başlamıştır. KVKK, temel olarak koruma altına almayı amaçladığı taraflar ve ilişki bakımından vergi idaresi ile mükellef ilişkisine uygun olup; Kanun'un amacının belirtildiği 1. maddesi, kapsamının belirtildiği 2. maddesi ve tanımların yer aldığı 3. maddesinde bulunan kişisel veri, kişisel verilerin işlenmesi, veri işleyen, veri kayıt sistemi ve veri sorumlusu tanımları da vergi mükellefinin kişisel verilerini koruma altına alacak niteliktedir⁶⁸². Vergi idaresi tarafından mükellef ile ilgili edinilen bilgilerin çoğu kişisel veri kapsamında sayılabileceği için kişisel verilerin korunması, vergilendirme alanında da büyük önem taşımaktadır. Mükellefiyet kurulurken verilen bilgiler ile işe başlayanlar hakkında tutulan yoklamadaki bilgiler, beyanname ve eklerinde yer alan belgeler, T.C. kimlik numarasıyla yapılan her türlü işlem kişisel veri kapsamındadır ve vergi idaresinin veri ambarında⁶⁸³ işlenmektedir⁶⁸⁴. Ayrıca KVKK'nın genel gerekçesinde de kişisel verilerin “*gerek özel sektör ve gerekse kamu sektörü tarafından bilişim sistemleri üzerinden otomatik yollarla sıkça kullanıldığı*” yönündeki ifadeler, özellikle vergi idaresinin vergilendirme alanındaki bilgileri de korunması gerekliliğini göstermektedir. Ancak her ne kadar kişisel verilerin korunması hakkı, sahibine bu kişisel verilerin akıbetini belirleme yetkisi tanısı da, devlet hazinesi için sağladığı kamu yararı gereği vergilendirme alanındaki kişisel verilerin korunması hususunda, sahiplerine mutlak bir yetki tanınmamaktadır. Bu veriler, bazı noktalarda diğer kişisel verilerden ayrı tutulup istisna konusu edilebilirler.

Modern devletlerde, ülke topraklarının bütünlüğünü koruma, toplumsal düzeni sağlama, kurallar koyup yargılama yapma, vergi kuralları oluşturma, güvenliği ve düzeni sağlama gibi devlet olmanın gerektirdiği yükümlülüklerin yerine getirilebilmesi için; toplumdaki kişilerin bilgilerine ihtiyaç duyulması çok normaldir. Bu sebeple kamu kurum

⁶⁸¹ Baykara, 2015, s. 15.

⁶⁸² Karaçoban Güneş, 2017a, s. 247-248.

⁶⁸³ “İlk olarak karmaşık matematiksel hesaplamaların yapılması için kullanılan bilgisayar, daha sonra veri depolama alanında kullanılmaya başlanmış ve bu aşamada veri tabanı ortaya çıkmıştır. Veri tabanlarının genişlemesi bunların tutulacağı alanların da genişlemesi sonucunu doğurmuş ve sonrasında veri ambarı kavramı ortaya çıkmıştır”. Doğan, 2014, s. 553.

⁶⁸⁴ Baykara, 2015 s. 3.

ve kuruluşları görevlerini yerine getirebilmek için kişisel verileri toplamaya, işlemeye ve aktarmaya ihtiyaç duymaktadır ve bu faaliyetler genellikle ilgili mevzuatta istisnalar kapsamında düzenlenmiştir⁶⁸⁵.

KVKK'nın "İstisnalar" başlıklı 28. maddesinin ilk fıkrasında beş bent halinde, KVKK hükümlerinin uygulanmayacağı tam istisna olarak kabul edilen durumlar belirtilmiştir. Vergisel bilgiler açısından önem arz eden (ç) bendinde "*kişisel verilerin milli savunmayı, millî güvenliği, kamu güvenliğini, kamu düzenini veya ekonomik güvenliğini sağlamaya yönelik olarak kanunla görev ve yetki verilmiş kamu kurum ve kuruluşları tarafından yürütülen önleyici, koruyucu ve istihbari faaliyetler kapsamında işlenmesi*" hali düzenlenmiştir. Vergi idaresinin vergilendirme usulü kapsamında kanun gereği önleyici, koruyucu ve istihbari faaliyetlerde bulunması sonucu elde ettiği bilgilerin toplanması, saklanması ve işlenmesi işlemlerinin kamu düzenini veya ekonomik düzeni sağlamaya yönelik olup olmadığı, istisna kapsamının belirlenmesi açısından önem taşımaktadır⁶⁸⁶.

Vergi ile ilgili kabul edilebilecek istisna sebebi olarak kamu güvenliği, kamu düzeni ve ekonomik güvenlik kavramlarının net bir tanımı söz konusu değildir. Bir tanıma göre kamu düzeni, toplumun dış ve maddi düzeni olup, umuma açık yerlerde bireylerin güvenlik, dirlik ve esenlikle sağlık içinde yaşamaları anlamına gelmektedir⁶⁸⁷. Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında ise kamu düzeninin, "*toplumun huzur ve sükûnunun sağlanmasını, devletin ve devlet teşkilatının muhafazasını hedef tutan her şeyi ifade ettiği, bir başka deyimle cemiyetin her sahadaki düzeninin temelini teşkil eden bütün kuralları kapsadığı*" belirtilmiştir⁶⁸⁸. Bir başka kararda ise kamu düzeni ve milli güvenlik kavramlarının "*uygulayıcıların kişisel görüş ve anlayışlarına göre genişleyebilecek, öznel yorumlara elverişli, bu nedenle de keyfiliğe dek varabilir çeşitli ve aşamalı uygulamalara yol açacak genel kavramlar*" olduğu ifade edilmiştir⁶⁸⁹. Ekonomik güvenlik kavramı ise, sosyal güvenlik ve bireysel güvenlik kavramları ile yakından ilgili olup, toplumsal grup ve bireylerin yaşam koşullarıyla ve yoksulluğa karşı korunmalarıyla iç içedir. Bu yönüyle ekonomik güvenlik, bireyler için belli bir miktar gelirin garanti edilmesi durumu olarak

⁶⁸⁵ Dülger, 2020, s. 70.

⁶⁸⁶ Karaçoban Güneş, 2016, s. 818; Karaçoban Güneş, 2017a, s. 248.

⁶⁸⁷ Günday, M. (2011). *İdare Hukuku*. (10. Baskı). Ankara: İmaj Yayınevi, s. 290; Gözler, K. ve Kaplan, G. (2020). *İdare Hukuku Dersleri*. (22. Baskı) Bursa: Ekin, s. 525.

⁶⁸⁸ AYM, E. 1963/128, K. 1964/8, T. 28.01.1964, RG: 17.04.1964-11685.

⁶⁸⁹ AYM, E. 1973/41, K. 1974/13, T. 25.04.1974, RG: 14.09.1974-15006.

tanımlanabilir⁶⁹⁰.

Vergi idaresinin vergi usulü kapsamında mali istihbarat faaliyetlerinde bulunarak, vergi yükümlülerinin kişisel verilerini toplaması ve işlemesi, kamu düzeni ve ekonomik güvenlik kavramlarıyla yakından ilgilidir. Bu sebeple öğretide vergi yükümlülerinin kişisel verilerinin, KVKK'da yer alan tam istisnalardan birisi olarak koruma kapsamı dışında kaldığı kabul edilebilmektedir⁶⁹¹. İstisna kapsamında bulunan “milli savunma”, “milli güvenlik”, “kamu güvenliği”, “kamu düzeni” ve “ekonomik güvenlik” amaçları kamu kurum ve kuruluşları tarafından gerçekleştirilen “önleyici, koruyucu ve istihbari faaliyetler” olarak görülebilir⁶⁹². Özellikle suç gelirlerinin aklanması, terörizmin finansmanının önlenmesi, mali suçların araştırılması gibi kamu güvenliğini sağlamaya yönelik ya da Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK) tarafından mali araştırma yapılması, mali istihbarat elde edilmesi, veri toplama ve analizi gibi ekonomik güvenliği sağlamaya yönelik veri işlenmesi tam istisna kapsamında değerlendirilebilir⁶⁹³. Görüldüğü gibi, tam istisna kapsamına genellikle mali istihbarat birimlerinin işlediği veriler girmektedir. Aksi halde kişisel verilerin istisnasını geniş tutmak veya geniş yorumlamak kişisel verilerin korunmasından çok, kamu otoriteleri tarafından toplanması ve istenildiğinde kullanabilmesine olanak sağlamaktan öteye gidemez⁶⁹⁴. Kişiler hakkında oldukça geniş ve önemli bilgilerin elde edildiği vergilendirme alanında, bilgi güvenliğinin sağlanması, temel hak ve özgürlüklerin üstün tutulduğu hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir. Bu kapsamda, kişisel verilerle ilgili istisnaların çok fazla esnetilmeye yol açmayacak şekilde, daha somut bir biçimde ele alınması bir çözüm olabilir.

KVKK'nın 28. maddesinin 2. fıkrası ise kısmi istisna olarak ifade edilen hükümleri düzenlemektedir. Bu kısmi istisna hallerinde, Kanun'un amacına ve temel ilkelerine uygun ve orantılı olarak veri sorumlusunun aydınlatma yükümlülüğünü düzenleyen 10. maddesi⁶⁹⁵, zararın giderilmesini talep etme hakkı hariç, ilgili kişinin haklarını düzenleyen 11.

⁶⁹⁰ Mesjasz, C. (2008). Ekonomik Güvenlik, *Uluslararası İlişkiler*, 5(18), s. 143.

⁶⁹¹ Bu yönde bkz. Karaçoban Güneş, 2016, s. 820; Karaçoban Güneş, 2017a, s. 250; Ekmekci Çalıcıoğlu ve Ateşgaoğlu, 2019, s. 1776.

⁶⁹² Dülger, 2020, s. 355.

⁶⁹³ Kocaer, 2019, s. 7.

⁶⁹⁴ Şen, 2009, s. 1201.

⁶⁹⁵ KVKK Madde 10- “(1) Kişisel verilerin elde edilmesi sırasında veri sorumlusu veya yetkilendirdiği kişi, ilgili kişilere; a) Veri sorumlusunun ve varsa temsilcisinin kimliği, b) Kişisel verilerin hangi amaçla işleneceği, c) İşlenen kişisel verilerin kimlere ve hangi amaçla aktarılacağı, ç) Kişisel veri toplamanın yöntemi ve hukuki sebebi, d) 11 inci maddede sayılan diğer hakları, konusunda bilgi vermekle yükümlüdür.”

maddesi⁶⁹⁶ ve Veri Sorumluları Siciline (VERBİS) kayıt yükümlülüğünü düzenleyen 16. maddesi⁶⁹⁷ uygulanmaz. Kısmi istisna kapsamında bu hükümlerin uygulanmayacağı durumlardan biri olarak aynı fıkranın (ç) bendinde “*kişisel veri işlemenin bütçe, vergi ve mali konulara ilişkin olarak Devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunması için gerekli olması*” hali yer almaktadır. Ancak ekonomik ve mali çıkarlar; devletlerin içinde bulunduğu durum, ekonomik krizler, vergi rekabeti etkinliği gibi çok farklı unsurlara bağlı olduğu için bu ifade soyut olup kesin bir şekilde belirlenebilmesi güçtür⁶⁹⁸. Kanaatimize göre vergilendirme alanındaki kişisel veriler kısmi istisna kapsamında değerlendirilmelidir^{699 700}.

⁶⁹⁶ KVKK Madde 11- “(1) Herkes, veri sorumlusuna başvurarak kendisiyle ilgili;

- a) Kişisel veri işlenip işlenmediğini öğrenme,
- b) Kişisel verileri işlenmişse buna ilişkin bilgi talep etme,
- c) Kişisel verilerin işlenme amacını ve bunların amacına uygun kullanılıp kullanılmadığını öğrenme,
- ç) Yurt içinde veya yurt dışında kişisel verilerin aktarıldığı üçüncü kişileri bilme,
- d) Kişisel verilerin eksik veya yanlış işlenmiş olması hâlinde bunların düzeltilmesini isteme,
- e) 7 nci maddede öngörülen şartlar çerçevesinde kişisel verilerin silinmesini veya yok edilmesini isteme,
- f) (d) ve (e) bentleri uyarınca yapılan işlemlerin, kişisel verilerin aktarıldığı üçüncü kişilere bildirilmesini isteme,
- g) İşlenen verilerin münhasıran otomatik sistemler vasıtasıyla analiz edilmesi suretiyle kişinin kendisi aleyhine bir sonucun ortaya çıkmasına itiraz etme,
- ğ) Kişisel verilerin kanuna aykırı olarak işlenmesi sebebiyle zarara uğraması hâlinde zararın giderilmesini talep etme, haklarına sahiptir.”

⁶⁹⁷ KVKK Madde 16- “(1) Kurulun gözetiminde, Başkanlık tarafından kamuya açık olarak Veri Sorumluları Sicili tutulur.

(2) Kişisel verileri işleyen gerçek ve tüzel kişiler, veri işlemeye başlamadan önce Veri Sorumluları Siciline kaydolmak zorundadır. Ancak, işlenen kişisel verinin niteliği, sayısı, veri işlemenin kanundan kaynaklanması veya üçüncü kişilere aktarılma durumu gibi Kurulca belirlenecek objektif kriterler göz önüne alınmak suretiyle, Kurul tarafından Veri Sorumluları Siciline kayıt zorunluluğuna istisna getirilebilir.

(3) Veri Sorumluları Siciline kayıt başvurusu aşağıdaki hususları içeren bir bildirimle yapılır:

- a) Veri sorumlusu ve varsa temsilcisinin kimlik ve adres bilgileri.
- b) Kişisel verilerin hangi amaçla işleneceği.
- c) Veri konusu kişi grubu ve grupları ile bu kişilere ait veri kategorileri hakkındaki açıklamalar.
- ç) Kişisel verilerin aktarılabilmesi için alıcı veya alıcı grupları.
- d) Yabancı ülkelere aktarımı öngörülen kişisel veriler.
- e) Kişisel veri güvenliğine ilişkin alınan tedbirler. f) Kişisel verilerin işlendikleri amaç için gerekli olan azami süre.

(4) Üçüncü fıkra uyarınca verilen bilgilerde meydana gelen değişiklikler derhâl Başkanlığa bildirilir.

(5) Veri Sorumluları Siciline ilişkin diğer usul ve esaslar yönetmelikle düzenlenir.”

⁶⁹⁸ Karataş Durmuş, 2017, s. 399.

⁶⁹⁹ Aynı yönde bkz. Kocatepe, M. (2019). *Türk Vergi Hukukunda Mükellefin Vergi Mahremiyeti Hakkı*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

⁷⁰⁰ Vergilendirme alanındaki kişisel verilerin KVKK kapsamında korunup korunmadığına ilişkin Cumhurbaşkanlığı Bilgi İletişim Merkezi'ne (CİMER) bilgi edinme hakkı kapsamında tarafımızca yapılan başvuruya (25.12.2019 tarih ve 1903006380 sayılı), Veri Yönetimi ve Teknoloji Müdürlüğü tarafından e-posta yoluyla verilen cevap şöyledir: “24/3/2016 tarih ve 6698 sayılı *Kişisel Verilerin Korunması Kanununun 4 ila 9'uncu maddelerinde 'Kişisel Verilerin İşlenmesi'*ne ilişkin hükümler, 11'inci maddesinde ise ilgili kişinin haklarına yer verilmiştir. Bununla birlikte mezkur Kanunun 'istisnalar' başlıklı 28'nci maddesinin ikinci fıkrasında söz konusu Kanunun amacına ve temel ilkelerine uygun ve orantılı olmak kaydıyla veri sorumlusunun aydınlatma yükümlülüğünü düzenleyen 10'uncu, zararın giderilmesini talep etme hakkı hariç, ilgili kişinin haklarını düzenleyen 11'inci ve Veri Sorumluları Siciline kayıt yükümlülüğünü düzenleyen 16'ncı maddelerinin kişisel veri işlemenin bütçe, vergi ve mali konulara ilişkin olarak Devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunması için gerekli olması hâlinde uygulanmayacağı hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı *Vergi Usul Kanununun 5'inci maddesinde, Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurların görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili*

Bu istisna kapsamında örneğin, bir kira beyannamesi sunulması sırasında paylaşılan kişisel verilerin vergi dairesince işlenmesi bakımından, vergi dairesinin kişiyi aydınlatma, ilgili kişinin başvurusuna cevap verme ve VERBİS'e kayıt sırasında söz konusu beyannameye ait bilgi girişi zorunluluğu bulunmamaktadır⁷⁰¹.

Vergisel bilgilerin de dâhil olduğu kısmi istisnanın katı bir şekilde uygulanması, kişisel veri sahibinin KVKK'dan kaynaklı birçok hakkının kullanımını engelleyerek; korumanın amaçsız kalmasına neden olacaktır. Çünkü özellikle kişisel verilerin işlenip işlenmediğini öğrenme hakkı gibi korumanın temel taşı olan hakların kullanılamaması, KVKK'nın getirdiği kurallara vergi idaresi tarafından uyulup uyulmadığına ilişkin denetleme imkânını ortadan kaldırır⁷⁰². Kişisel verilerin korunması hakkı, vergilendirme sürecinin tüm aşamalarında büyük bir özenle dikkat edilmesi gereken bir hak olup; bu hak kapsamında vergi mükellefleri de vergi idaresi bünyesinde bulunan kişisel verilerinin gerçeğe uygunluğunu veya usulüne uygun kullanılıp kullanılmadığının denetimini yapabilmelidir⁷⁰³. Bu sebeple istisna ile öngörülen kişilerin haklarının kullanımına yönelik sınırlamanın, sadece devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunması için gerekli olması halinde uygulanması, kanunun amacına daha uygun olacaktır⁷⁰⁴.

Vergilendirme alanında her ne kadar kısmi istisna kapsamında, yukarıda bahsi geçen maddelerin uygulanması söz konusu olmasa da, Kanun'un 4. maddesinde⁷⁰⁵ yer alan genel ilkelere riayet edilmesi gerekir. Buna göre verilerin işlenmesinde; hukuka ve dürüstlük

kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemeyecekleri ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanamayacakları hükmüne yer verilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde yer alan veriler yukarıda yer verilen Kanun hükümlerine uygun olarak muhafaza edilmekte ve kullanılmaktadır". E-posta, 14 Şubat 2020. Görüldüğü gibi verilen yanıtta vergilemeye ilişkin kişisel veriler, sadece kısmi istisnanın düzenlendiği 28/2. maddesinin (ç) bendi kapsamında değerlendirilmiştir. Yani KVKK'nın tamamen dışında bırakılacağı istisnaların yer aldığı 28/1. maddesinin (ç) bendinden bahsedilmemiştir. Ayrıca idarenin sahip olduğu vergisel bilgilerin gizliliğine ve korunmasına ilişkin olarak "vergi mahremiyeti" düzenlemesine vurgu yapılmıştır.

⁷⁰¹ Kişisel Verileri Koruma Kurumu. (2019). *Örneklerle Kişisel Verilerin Korunması*. Ankara: Kişisel Verileri Koruma Kurumu Yayınları, No: 9, s. 58.

⁷⁰² Başaran Yavaşlar, F. ve Canyaş, O. (2018). Türkiye'de Vergi Şeffaflığı, *Vergi Dünyası Dergisi*, 37(443), 2018, s. 19.

⁷⁰³ Taylar, 2015, s. 4967.

⁷⁰⁴ Başaran Yavaşlar ve Canyaş, 2018, s. 19.

⁷⁰⁵ KVKK Madde 4- "(1) Kişisel veriler, ancak bu Kanunda ve diğer kanunlarda öngörülen usul ve esaslara uygun olarak işlenebilir.

(2) Kişisel verilerin işlenmesinde aşağıdaki ilkelere uyulması zorunludur:

a) Hukuka ve dürüstlük kurallarına uygun olma.

b) Doğru ve gerektiğinde güncel olma.

c) Belirli, açık ve meşru amaçlar için işlenme.

ç) İşlendikleri amaçla bağlantılı, sınırlı ve ölçülü olma.

d) İlgili mevzuatta öngörülen veya işlendikleri amaç için gerekli olan süre kadar muhafaza edilme."

kurallarına uygun olma, doğru ve gerektiğinde güncel olma, belirli, açık ve meşru amaçlar için işlenme, işlendikleri amaçla bağlantılı, sınırlı ve ölçülü olma, ilgili mevzuatta öngörülen ve işlendikleri amaç için gerekli olan süre kadar saklanma kriterlerine uyulmalıdır. Ayrıca hangi durumda olursa olsun, kişisel verilerin işlenmesi sırasında Kanun'un amacına uygun hareket edilmelidir⁷⁰⁶.

Anayasa'nın 13. maddesinde yer alan temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin hüküm, vergilendirme alanındaki kişisel verilerin korunması hakkı için de geçerlidir. Buna göre, bu hakkın sınırlandırılması Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak sadece kanunla mümkün olabilir. Ancak, hakkın özüne dokunulmaksızın yapılacak bu sınırlama, Anayasa'nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olmamalıdır. Dolayısıyla Anayasa'nın 20/2. maddesindeki özel sınırlama sebepleri geçerli olacaktır. Buna göre, özel hayatın gizliliği hakkı kapsamında kişisel verilerin korunması hakkı da, mali amaçla yapılan araştırmalar için veya suç işlenmesinin önlenmesi amacıyla, usulüne uygun olarak verilmiş hâkim kararı ya da yetkili merciin yazılı emrinin bulunması durumunda kişilerin üstünün, özel kâğıtlarının veya eşyalarının aranması ve bunlara el koyulması ile sınırlandırılabilir⁷⁰⁷. Ancak kişisel verilerin korunması hakkına ilişkin bu sınırlandırma bakımından ölçülülük ilkesi de önemlidir.

Ölçülülük ilkesi, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında devlet faaliyetlerinin belirli bir usul ve ölçüde olmasını gerekli kılarak dengeyi gözeten ilkedir⁷⁰⁸. Sınırlamanın sınırı⁷⁰⁹ olarak bu ilke, araç ile amaç arasında mantıklı bir ilişkiyi öngörmektedir⁷¹⁰. Ölçülülük ilkesi, amaca ulaşmak için yasa koyucu veya idare tarafından kullanılan aracın söz konusu amaç için elverişli ve gerekli olup olmadığı ile ilgilidir. Bu ilke gereğince, temel haklara müdahale niteliği taşıyan eylemlerle ulaşmak istenen amaca bir katkı sağlayan ve en az yükümlülük getiren elverişli ve gerekli araçların kullanılması gerekmektedir⁷¹¹. Sınırlama amacının aşılmamasının önemli bir göstergesi olan ölçülülük kavramının üç unsuru bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, sınırlamada kullanılan

⁷⁰⁶ Dülger, 2020, s. 361.

⁷⁰⁷ Özdiler Küçük, 2013, s. 148.

⁷⁰⁸ Yerdelen ve Değerli, 2014, s. 1341.

⁷⁰⁹ Sınırlamanın sınırı kavramı, temel hak kullanımına ilişkin çizilen sınırlardan yasa koyucuya yönelik olan sınırları ifade eder. Gören, 2007, s. 50.

⁷¹⁰ Gören, 2007, s. 50.

⁷¹¹ Metin, Y. (2017). Temel Hakların Sınırlandırılmasında Ölçülülük: Ölçülülük İlkesi Evrensel Bir Anayasal İlke Midir? *Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(1), s. 6.

aracın sınırlama amacını gerçekleştirmeye elverişli olması, ikincisi bu aracın kullanılmasının gerekli hatta zorunlu olması, üçüncüsü ise söz konusu araç ile amaç arasında dengeli bir orantının bulunmasıdır⁷¹². Buradan hareketle, ölçülülük ilkesine uygunluk denetimi yapılırken öncelikle meşru bir aracın izlenip izlenmediğinin daha sonra sırasıyla elverişlilik, gereklilik ve orantılılık ilkelerine uyulup uyulmadığının tespiti yapılır⁷¹³. Özellikle vergilendirme alanında kişisel verilerin elde edilmesi ve aktarılması bakımından ölçülülük ilkesine dikkat edilmesi oldukça önemlidir. Nitekim KVKK’da yer alan genel ilkelerden birisi de veri işleme faaliyetinde ölçülü olunmasıdır.

Kişilerin verilerinin kullanılması ve korunmasına yönelik iki temel prensip söz konusudur. Bunlardan birisi “bildirim ve onay yöntemi” diğeri ise “güven ilkesi”dir⁷¹⁴. Bildirim ve onay yönteminde; verinin neden toplandığı, bunların nasıl kullanılacağı yönünde açıklamalar yapılarak kişilerden onay istenir ve dolayısıyla onlara seçim hakkı tanınmış olur. Güven ilkesi ise, kişilerde verilerini alan kişi ya da kurumların bunları ifşa etmeyeceği ya da kendi çıkarları için kullanmayacakları yönünde bir beklenti oluşturur⁷¹⁵. Vergilendirme alanında da teknik açıdan ve verilerin toplanma amacı açısından uygun olmayacağı için, bildirim ve onay yönteminin uygulanması mümkün görünmemektedir. Bu sebeple kişilerin vergi idaresi ile gerekli bilgileri paylaşmasının temelinde de “güven ilkesi” yer almaktadır. KVKK’nın 5/1. maddesine göre açık rıza olmaksızın kişisel verilerin işlenmesi mümkün değildir. Ancak bunun istisnalarından biri de aynı maddenin 2. fıkrasının (a) bendinde yer alan veri işlemenin kanunlarda açıkça öngörülmüş olması durumudur. Vergilendirme alanında da kişilerin vermek zorunda oldukları beyannameler, ilgili vergi kanununda yer aldığı için, beyanname kapsamındaki kişisel verilerin açık rızaya dayanmadan vergi dairesi tarafından işlenmesi KVKK’ya uygundur⁷¹⁶. Aynı şekilde ilgili maddenin (f) bendinde yer alan “İlgili kişinin temel hak ve özgürlüklerine zarar vermemek kaydıyla, veri sorumlusunun meşru menfaatleri için veri işlenmesinin zorunlu olması” durumu da vergilendirme alanında kişisel verilerin açık rıza aranmaksızın işlenmesinin dayanağını oluşturabilir.

KVKK’nın vergilendirme alanında uygulanması bakımından, bu Kanun’daki tanımların vergilendirme alanındaki karşılıklarının belirlenmesi de önem teşkil etmektedir.

⁷¹² Azrak, 2010, s. 102.

⁷¹³ Metin, 2017, s. 7.

⁷¹⁴ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Dülger, 2020, s. 27-40.

⁷¹⁵ Dülger, 2020, s. 36.

⁷¹⁶ Kişisel Verileri Koruma Kurumu, 2019, s.11.

KVKK'nın 2. maddesinde “ilgili kişi”, vergileme alanında kişisel verisi işlenen gerçek kişi mükellefi tanımlamaktadır. Aynı şekilde vergi sorumlusu gibi mükellefle ilgisi bulunan gerçek kişilerin kişisel verilerinin işlenmesi durumunda, bu kişiler de KVKK'ya göre ilgili kişi sayılacaktır. Bir diğer tanım olan “veri sorumlusu”nun vergilendirme alanındaki karşılığını tespit etmek için ise bu kavramın içeriğine bakmak gerekmektedir. Kanun'da veri sorumlusu, “*kişisel verilerin işleme amaçlarını ve vasıtalarını belirleyen, veri kayıt sisteminin kurulmasından ve yönetiminden sorumlu olan gerçek veya tüzel kişiyi*” ifade etmektedir. Buradan veri sorumlusunun kişisel verilerin elde edilmesinden saklama süresinin sona ermesine kadar geçen süre zarfında, söz konusu kişisel veriler üzerindeki her türlü işlem ve eyleme ilişkin karar verme yetki ve sorumluluğu bulunan kişi olduğu anlamı çıkmaktadır. Böylece karar ve kontrol yetkisi kapsamında, kimseden emir almayan veya başka kişiye veri işletmesi durumunda emir ve talimatları veren, veri işleme süreçlerinin her anında serbestçe karar verme yetkisine sahip olan gerçek veya tüzel kişiler veri sorumlusudur⁷¹⁷. Vergilendirme alanında da en büyük karar ve kontrol yetkisi bulunan tüzel kişi olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın veri sorumlusu olduğu söylenebilir. Bu tüzel kişiliğe bağlı birimler ise tüzel kişilikleri bulunmadığı için veri sorumlusu olamazlar. Bu birimlerde görev alan gerçek kişiler ise, KVKK'da “*veri sorumlusunun verdiği yetkiye dayanarak onun adına kişisel verileri işleyen*” şeklinde tanımlanan “veri işleyen” kapsamında değerlendirilmelidir. Dolayısıyla vergi dairesi çalışanları “veri işleyen” olarak adlandırılmalıdır. Çünkü tüzel kişi veri sorumlusunun talimatları doğrultusunda ve onun adı ve hesabına faaliyet göstermektedirler⁷¹⁸.

Veri sorumlusunun kişisel verilerin hukuka aykırı olarak işlenmesi ve bu verilere hukuka aykırı erişimin önlenmesi amacıyla gerekli tedbirleri de alması gerekmektedir. Aksi halde, veri sorumlusunun bu yükümlülüğe aykırılıktan doğan zararları tazmin sorumluluğu söz konusu olur⁷¹⁹. Tüzel kişi veri sorumlusunun böyle bir sorumluluktan kurtulabilmesi, kendisi tarafından her türlü teknik ve idari tedbir alınmış olmasına rağmen hukuka aykırı işleme faaliyetinin kusuru dışında meydana geldiğini kanıtlamasına bağlı olacaktır⁷²⁰. KVKK'nın 12. maddesinde⁷²¹ yer alan bu yükümlülükler vergilendirme alanında da geçerli

⁷¹⁷ Dülger, 2020, s. 189-191.

⁷¹⁸ Dülger, 2020, s. 208.

⁷¹⁹ Kocaer, Ş. (2018). Kişisel Verilerin Korunması Kanunu ve Mali Bilgiler. <https://www.verginet.net/dtt/1/kisisel-verilerin-korunmasi-mali-bilgiler.aspx> (03.10.2019).

⁷²⁰ Dülger, 2020, s. 194-195.

⁷²¹ KVKK Madde 12- “(1) Veri sorumlusu; a) Kişisel verilerin hukuka aykırı olarak işlenmesini önlemek, b) Kişisel verilere hukuka aykırı olarak erişilmesini önlemek, c) Kişisel verilerin muhafazasını sağlamak, amacıyla uygun güvenlik düzeyini temin etmeye yönelik gerekli her türlü teknik ve idari tedbirleri almak

olacağından, veri sorumlusu Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından gerekli tedbirlerin alınması gerekmektedir. Bu yükümlülükler, verilerin nasıl işlenmesi ve muhafaza edilmesi hususunda veri güvenliğini sağlamaya yöneliktir. Özellikle VUK'da bilgilerin güvenliğine ilişkin böyle bir düzenlemenin bulunmaması sebebiyle, KVKK'da yer alan bu yükümlülükler vergilendirme alanında gerekli önemin verilmesi gerekmektedir. Ancak şu an tüm kurumlarda olduğu gibi henüz uygulamada Gelir İdaresi Başkanlığı ve vergi daireleri tarafından KVKK uygulamasının henüz oturmadığını da belirtmek gerekir.

KVKK'nın yurt dışına kişisel veri aktarılmasına ilişkin 9. maddesi de vergilendirme alanı için önem arz etmektedir. Bu maddenin ikinci fıkrasına göre, açık rıza bulunmadan yurt dışına veri aktarımı, verinin aktarılacağı yabancı ülkede yeterli korumanın bulunmasına; yeterli koruma bulunmaması durumunda ise Türkiye'deki ve ilgili yabancı ülkedeki veri sorumlularının yeterli bir korumayı yazılı olarak taahhüt etmelerine ve Kişisel Verileri Koruma Kurulu'nun izninin bulunmasına bağlanmıştır. Yeterli korumanın bulunduğu ülkeler ise Kurulca belirlenecektir. Aynı maddenin 4. fıkrasına göre ise, Kurul tarafından yeterli koruma bulunup bulunmadığına karar verilirken Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası sözleşmelerin de dikkate alınacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla Kişisel Verileri Koruma Kurulu'nun yeterli koruma bulunan ülkeleri belirlerken vergilendirme alanında Türkiye'nin de taraf olduğu uluslararası bilgi değişimine ilişkin anlaşmaların da dikkate alınacağını söylemek gerekir. Bu kapsamda, bu sözleşmelere taraf olan ülkelerin yeterli korumaya sahip olduğunun kabul edilip, kişisel verilerin bu ülkelere açık rıza bulunmadan aktarılabilirliği sonucuna ulaşabiliriz. Kişisel Verileri Koruma Kurumu da bu anlaşmaların, yurt dışına veri aktarımına ilişkin düzenlemenin istisnası niteliğinde olduğunu kabul etmektedir⁷²².

zorundadır. (2) Veri sorumlusu, kişisel verilerin kendi adına başka bir gerçek veya tüzel kişi tarafından işlenmesi hâlinde, birinci fıkrada belirtilen tedbirlerin alınması hususunda bu kişilerle birlikte müştereken sorumludur. (3) Veri sorumlusu, kendi kurum veya kuruluşunda, bu Kanun hükümlerinin uygulanmasını sağlamak amacıyla gerekli denetimleri yapmak veya yaptırmak zorundadır. (4) Veri sorumluları ile veri işleyen kişiler, öğrendikleri kişisel verileri bu Kanun hükümlerine aykırı olarak başkasına açıklayamaz ve işleme amacı dışında kullanamazlar. Bu yükümlülük görevden ayrılmalardan sonra da devam eder. (5) İşlenen kişisel verilerin kanuni olmayan yollarla başkaları tarafından elde edilmesi hâlinde, veri sorumlusu bu durumu en kısa sürede ilgilisine ve Kurula bildirir. Kurul, gerekmesi hâlinde bu durumu, kendi internet sitesinde ya da uygun göreceği başka bir yöntemle ilan edebilir.”

⁷²² “Söz konusu başvurular yurtdışında ikamet eden Türkiye Cumhuriyeti vatandaşları tarafından kişisel verilerini 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanununun 9 uncu maddesinde belirtilen hususlar çerçevesinde diğer ülkelerle paylaşılmaması taleplerini içermektedir. Yapılan araştırmada bu başvuruların, ülkemizin de dahil olduğu Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı üye ülkeleri tarafından 3 Kasım 2011 tarihinde imzalanan ve 03.05.2017 tarih ve 7018 sayılı Kanunla onaylanması uygun bulunan “Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi” (Sözleşme) ile bu sözleşme kapsamında 2017 yılında imzalanan ‘Finansal Hesap Bilgilerinin Otomatik Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması’na

KVKK'ya göre ilgili kişi olan gerçek kişi mükellefler; bu Kanun'un uygulanmasından kaynaklı taleplerini iletebilmek için, 13. madde kapsamında veri sorumlusuna başvurabilirler. Başvurunun reddedilmesi, cevabın yetersiz bulunması veya süresinde başvuruya cevap verilmemesi durumunda ilgililer 14. maddeye göre altmış gün içinde Kişisel Verileri Koruma Kurulu'na başvurabilirler⁷²³. Ayrıca KVKK'nın 14/3. maddesine göre KVKK'ya aykırı şekilde veri işleme sebebiyle kişilik hakları ihlal edilen mükelleflerin genel hükümlere göre tazminat hakkı da saklıdır. Şikâyet üzerine veya re'sen yapılan inceleme sırasında, Kişisel Verileri Koruma Kurulu'nun uyacağı usul ve esaslar ise 15. maddede düzenlenmiştir. Bu maddenin 7. fıkrasına göre eğer telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve açıkça hukuka aykırılık hallerinde Kurul, veri işlenmesinin veya verinin yurt dışına aktarılmasının durdurulmasına karar verebilir.

KVKK gerçek kişi mükellefler için uygulanabilir olduğu için bu Kanun'daki suç ve kabahatlere ilişkin düzenlemelerin vergilendirme alanı içinde de geçerli olması gerekmektedir. Kanun'un 17. maddesinde, kişisel verilere ilişkin suçlar bakımından TCK'nın 135 ilâ 140 maddeleri arasındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Ancak burada aynı zamanda, VUK kapsamında vergi mahremiyetinin ihlalini teşkil eden bir suç oluşacaksa daha özel bir norm olan VUK'un 362. maddesi dikkate alınmalıdır. Ayrıca KVKK'nın 18. maddesinde, kabahat niteliğindeki fiillere de idari para cezası öngörülmüştür. Buna göre vergilendirme alanı için istisna oluşturan 10. ve 16. maddelerde yer alan düzenlemelerin ihlali için öngörülen yaptırımların dışında kalan diğer yaptırımların uygulanması mümkündür.

istinaden gerçekleştirildiği anlaşılmıştır. Sözleşme kapsamında yetkili makamın Hazine ve Maliye Bakanlığı olduğundan hareketle ilgili Bakanlık ile iletişime geçilmiştir. Yapılan değerlendirmeler neticesinde Kişisel Verileri Koruma Kurulunun 14.02.2019 tarih ve 2019/22 sayılı Kararı ile; Türkiye tarafından kabul edilen ancak henüz otomatik bilgi paylaşım yönteminin ve uygulama süreçlerinin tamamlanmadığı 'Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi' hükümlerinin mali konuları kapsadığı ve söz konusu Sözleşme kapsamında yetkili makamın Hazine ve Maliye Bakanlığı olduğu, ayrıca uluslararası sözleşme hükümlerinin 6698 sayılı Kanunun 9 uncu maddesi gereğince de istisna kapsamında bulunduğu dikkate alınarak, söz konusu başvuruların Hazine ve Maliye Bakanlığına iletilmesine karar verilmiş olup, bahse konu başvurular ilgili Bakanlığa intikal ettirilmektedir". Kişisel Verileri Koruma Kurumu, 2019 Yılı Faaliyet Raporu, s. 44, <https://www.kvkk.gov.tr/SharedFolderServer/CMSFiles/c325adf5-5337-4567-95c8-b6b953b745aa.pdf> (05.03.2021).

⁷²³ 2019 yılında Kişisel Verileri Koruma Kurumu'na yapılan ihbar ve şikâyetlerin toplam sayısı 2280 iken, sektör bakımından bunların 1517'si kamu sektörüne; konu bakımından ise bunların 1160'ı yurt dışında yaşayan vatandaşların kişisel verilerinin yaşadıkları ülke otoriteleri ile paylaşılmasına yönelik şikâyetleri içermektedir. Kişisel Verileri Koruma Kurumu, 2019 Yılı Faaliyet Raporu, s. 44-45.

Vergilendirme alanındaki kişisel veriler KVKK kapsamında olsa dahi, söz konusu Kanun'un sadece gerçek kişileri kapsadığını ifade etmiştik⁷²⁴. Oysa pek çok tüzel kişi mükellef de bulunmaktadır. Türk Medeni Kanunu'nun 48. maddesine göre tüzel kişiler, nitelikleri gereği sadece gerçek kişilere özgü olanların dışında tüm haklara sahip olabilir ve yükümlülükleri üstlenebilirler⁷²⁵. Bu kapsamda tüzel kişiler de kendi kişilik haklarını koruyan düzenlemelerden faydalanabilirler⁷²⁶. Zaten Anayasa'nın kişisel verilerin korunmasını düzenleyen 20/3. maddesinde “*Herkes kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir.*” denilmektedir. Buna göre gerçek kişi olmayan tüzel kişi veya tüzel kişiliği bulunmayan teşekküller, her ne kadar KVKK'nın koruması dışında kalsa da, Anayasa hükmü gereği korumadan faydalanabilir. Anayasa Mahkemesi'nin görüşü de bu yöndedir⁷²⁷.

Vergilendirme alanında elde edilen bilgilerin gizliliğinin sağlanacağı her ne kadar VUK'da yer alan “vergi mahremiyeti” düzenlemesiyle garanti edilmiş olsa da, bu Kanun'da kişisel verilerin vergi idaresi tarafından nasıl işleneceği ve korunacağına ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Oysa gelişen teknolojiyle birlikte, bilgilerin artık fiziki ortamdan çok dijital ortamda işlenmesi söz konusudur. Bu sebeple, vergilendirme alanındaki bilgilerin korunması bakımından vergi mahremiyeti hükümleri tek başına yetersiz kalmaktadır. Yukarıda da söz ettiğimiz gibi bizim görüşümüze göre, vergileme

⁷²⁴ “*Kişisel verilerin tanımı bir önceki 2008 Tasarısında tüzel kişileri kapsayacak şekilde genişletilmişti. Oysa AB Direktifi, gerçek kişilerin kişisel verilerinin korunmasıyla sınırlıdır. Tüzel kişileri dahil etmek, üst düzey idari yükü yol açacak ve etkili icranın zor olacağı ölçüde kanunun kapsamını genişletecektir. Bu nedenle, AB'den gelen eleştirileri ve özellikle Türk Anayasasının 20 (3) maddesini dikkate alarak, Adalet Bakanlığı, yenilenmiş Taslakta ‘tüzel kişiler’ terimini kaldırma kararı almıştır*”. Tekin, N. (2014). Kişisel Verilerin Korunması İle İlgili Türkiye'deki Kanun Tasarısının Avrupa Birliği Veri Koruma Direktifi Işığında Değerlendirilmesi. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 0(4), s. 250.

⁷²⁵ Dural ve Ögüz, 2010, s. 229.

⁷²⁶ Vergilendirme alanında tıpkı gerçek kişiler gibi tüzel kişilerin de bilgi verme yükümlülüğü bulunduğundan, özellikle rekabet eşitliğinin sağlanabilmesi için tüzel kişilerin verilerinin de korunması gerektiği yönünde bkz. Seer, 2010, s. 374-375.

⁷²⁷ “Anayasa'nın 20. maddesinde kişisel verilerin kişi bakımından korunma alanının gerçek kişiler ya da tüzel kişileri veya her ikisini içine alıp almadığı konusunda bir açıklık bulunmamaktadır. Maddenin gerekçesinde de buna ilişkin bir değerlendirme yoktur. Her ne kadar Anayasa'nın 20. maddesinde daha ziyade gerçek kişilerin özel hayatı ve bu bağlamda gerçek kişilere ilişkin kişisel verilerin korunma altında bulundurulduğu ileri sürülebilir ise de madde metninde kişisel verilerle ilgili olarak ‘herkes’ tabirinin kullanılması dikkate alındığında, tüzel kişilere ilişkin verilerin de 20. madde kapsamında değerlendirilmesi gerekeceği açıktır. ... Esasen her ne kadar 95/46/EC sayılı Avrupa Veri Koruma Direktifi'nde yer alan tanım, tüzel kişilere ilişkin verileri dışlamakta ve kişisel veri kapsamına yalnızca gerçek kişilere ilişkin bilgilerin gireceğini kabul etmekte ise de, gerek ‘Elektronik haberleşme sektöründe kişisel bilgilerin işlenmesi ve gizliliğinin korunması’ hakkında 12.7.2002 gün ve 2002/58/EC sayılı Avrupa Parlamentosu ve Konsey Direktifi'nde, yalnızca elektronik haberleşme sektörüne ilişkin olarak, hem gerçek kişilerin hem de tüzel kişilerin veri sahibi kabul edileceğinin ifade edilmesi; gerekse son yıllarda kabul edilen bazı ülke kanunlarında tüzel kişilerin de kişisel verilerin korunma alanına dahil edilmesi bir bütün olarak dikkate alındığında, Avrupa ve Dünyadaki gelişimin kişisel verilerin korunmasında tüzel kişilerin de kapsamda yer alması gerektiği yönünde olduğu görülmektedir”. AYM, E. 2013/84, K. 2014/183, T. 04.12.2014, RG: 13.03.2015-29294.

faaliyetleri sebebiyle elde edilen bilgiler KVKK'nın kısmi istisnası kapsamında bulunmakta olup, verilerin işlenmesi ve korunması bakımından bu Kanun'da belirtilen usul ve esaslarla bağlıdır. Bu kapsamda, VUK'un 5. maddesinde Bakanlığın vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgilerin güvenliğini sağlamak amacıyla gerekli idari ve teknik tedbirleri alacağı vurgulanmalıdır. Aynı şekilde, vergilendirme alanındaki kişisel verilerin işlenmesinde, KVKK'nın 4. maddesinde yer alan genel ilkeler başta olmak üzere bu Kanun'da yer alan bütün esaslara riayet edileceğine yönelik bir düzenleme yapılabilir. Böylece idarenin verilerin işlenmesi konusunda bağlı olduğu usullerin daha açık ve net hale gelmesiyle, veri işleyenlerin bunlara uyması konusunda üzerlerinde baskı hissetmesi sağlanabilir. Ancak yine de bu düzenleme tüzel kişileri kapsamayacağı için, vergilendirme alanına özgü bir korumaya ihtiyaç olduğu ortadadır⁷²⁸. Bu sebeple kişisel verilerin korunması konusunda vergilendirme alanına da uyumun sağlanması açısından gerçek ve tüzel kişileri de kapsayacak şekilde yasal temelli bir düzenleme yapılması⁷²⁹ daha isabetli olacaktır.

Özel kurumların edindiği vergiye ilişkin verilerin ise KVKK kapsamına girdiğine şüphe yoktur. Bu kurumların söz konusu verileri işlerken, KVKK'nın amacına ve temel ilkelerine uygun davranarak Kanun'da yer alan usul ve esaslara uyması gerekmektedir. İşverenin muhtasar beyanname vermesi, engelli çalışana ait rapor ve belgelerin işyeri hekimi tarafından saklanması, engelli kişinin özel tüketim vergisi istisnası için aldığı sağlık raporunun işlenmesi, çalışanlara ait sendikalılık bilgisinin özlük dosyalarında tutulması gibi durumlar bu kapsamda değerlendirilmelidir⁷³⁰. Bu gibi durumlar KVKK'nın 5. maddesinde yer alan “veri sorumlusunun hukuki yükümlülüğünü yerine getirebilmesi” veya “bir hakkın tesisi, kullanılması veya korunması” için veri işlemenin zorunlu olduğu, ilgili kişinin açık rızasının aranmayacağı durumlardandır.

4.3.2. Bilgi Edinme Hakkı Kanunu

Vergi mahremiyeti her ne kadar vergilendirme alanına özgü bir hak olsa da, vergilendirme ilişkisinde bir tarafın kamu idaresi olması sebebiyle idare hukuku kapsamındaki bazı düzenlemelerle de ilgisi bulunmaktadır. BEHK da bunlardan birisidir. Bu başlık altında öncelikle bilgi edinme hakkı konusunda genel bilgilere yer verilip, daha

⁷²⁸ Vergi hukuku kapsamında korunması gereken bilgileri ifade etmek amacıyla “mali veri” kavramı önerisi için bkz. Karataş Durmuş, 2017, s. 393.

⁷²⁹ Aynı yönde bkz. Kocatepe, 2019, s. 57.

⁷³⁰ Kocaer, 2019, s. 7.

sonra BEHK'nın vergi mahremiyeti ile olan bağı incelenecektir.

4.3.2.1. Genel Olarak

Günümüzün gelişmiş demokrasilerinin en temel vatandaşlık haklarından biri olan bilgi edinme hakkı sayesinde vatandaşlar; bir yandan idarenin yaptığı işlem ve eylemler hakkında bilgi sahibi olurken, bir yandan da yönetimde şeffaflık ve açıklık ilkeleri gerçekleştirilmiş olur⁷³¹. Dar anlamıyla devletin elinde bulunan her türlü resmi veriye erişim hakkı olarak ifade edilen bilgi edinme hakkı, idare karşısında bireyin korunması ve birey-devlet ilişkisinin bireyin yararına olacak biçimde şekillenmesi açısından büyük önem taşımaktadır⁷³².

Dünyada olduğu gibi Türkiye'de de demokratik yönetim anlayışının geliştirilmesine yönelik adımlar atılmıştır. Özellikle 2000'li yıllardan itibaren bu alanda önemli gelişmeler yaşanmıştır⁷³³. Açıklık ve hesap verilebilirliği sağlama çabaları, bu hakkın hızlı bir şekilde tanınip yayılmasını sağlamıştır. Bu hak ile bir yandan zaten kamuya ait olan bilgilerin, kamuyla paylaşılması imkânı ortaya çıkarken; bir yandan da dolaylı olarak bireylerin devlet yönetimine katılımı sağlanmış olmaktadır. En önemlisi de, tek yanlı idari işlem yapma yetkisine sahip olan idare karşısında daha zayıf statüde olan birey, bilgi edinme hakkıyla idare karşısında güçlendirilmektedir⁷³⁴. Ayrıca bilgi edinme hakkı, özel hayata saygı hakkı ile de yakından ilgilidir. Çünkü kişilerin özel hayata saygı haklarının ihlal edildiğini fark etmeleri için, öncelikle idarenin kendileri hakkında bilgi topladığını bilmeleri ve bu bilgilere ulaşmaları gerekmektedir⁷³⁵.

Avrupa Birliği'ne uyum süreci, uluslararası sözleşme hükümleri ve Avrupa Birliği mevzuatının etkisiyle Türkiye'de 2003 yılında BEHK yürürlüğe girmiştir⁷³⁶. BEHK'nın yürürlüğe girdiği tarihte, Anayasa'da yer almayan bilgi edinme hakkı, 2010 yılında Anayasa'ya eklenerek "anayasal hak" statüsüne kavuşmuştur. Anayasa'nın 74. maddesinde yer alan hükme göre "*Herkes, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkına sahiptir.*"

⁷³¹ Açar, S. (2012). Vergi Mahremiyeti vs. Bilgi Edinme Hakkı. *Ankara Barosu Dergisi*, 2, s. 366.

⁷³² Soykan, C. (2007). Avrupa İnsan hakları İctihatlarında Bilgi Edinme Hakkı, *AÜHFD*, 56(2), s. 64-65.

⁷³³ Açar, 2012, s. 366.

⁷³⁴ Soykan, 2007, s. 65.

⁷³⁵ Saban, 2000, s. 261.

⁷³⁶ Polater, Y. Z. (2016). Bilgi Edinme Hakkının Sınırları ve Devlet Sırrı. *TBB Dergisi*, 122, s. 113.

BEHK ile devletin bireyden üstün olduğu anlayışı yumuşatılarak, bugüne kadar bireylerden devlete doğru sağlanan bilgi akışının, devletten bireye doğru açılması da sağlanmış olmaktadır. Bu Kanun vatandaşlara önemli bir hak sunarken, kamu kurum ve kuruluşları için ise bir yükümlülük getirmektedir. Vatandaşlar açısından bu hakkın kullanımı ve idare açısından söz konusu yükümlülüğün yerine getirilmesi için usul ve sınırların belirlenmesi hususunda BEHK'nın bir dönüm noktası olduğu söylenebilir⁷³⁷.

4.3.2.2. Bilgi Edinme Hakkı Kanunu ve Vergi Mahremiyeti Hakkı

Devletin faaliyet gösterdiği alanların bazılarında gizlilik esası geçerlidir. Özellikle kamu yararı, toplum ve birey güvenliği açılarından; faaliyet alanının da özelliğine göre devletin elindeki bazı bilgilerin gizli kalması gerekmektedir. Bu alanlardan biri de vergilendirme alanıdır⁷³⁸. Ayrıca vergilendirme, bilgi edinme hakkının sık kullanıldığı alanlardan birisidir⁷³⁹. Çünkü vergi daireleri mükelleflerle yoğun ilişkilerde bulunan ve onlarla ilgili hemen her türlü bilgiyi edinebilen bir yapıya sahiptir. Ancak vergi daireleri, kendilerinden talep edilen vergiyle ilgili pek çok bilgi ve belgeyi, vergi mahremiyeti nedeniyle paylaşmaktan imtina etmektedir. Öyle ki bu durum, vergi mahremiyetinin vergi daireleri tarafından her türlü bilgi ve belgeyi kapsayan bir düzenleme olarak görüldüğü ve BEHK'nın görmezden gelindiği hususunda eleştirilmektedir⁷⁴⁰. O yüzden, vergi mahremiyeti hakkı ve bilgi edinme hakkı ilişkisini ortaya koyabilmek için, ilgili düzenlemelerin iyi incelenmesi gerekmektedir.

BEHK'da bilgi edinme hakkının kullanılabilceği kurum ve kuruluşlar açısından herhangi bir sınırlama söz konusu olmadığı için; Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Dairesi Başkanlıkları ve vergi daireleri de bu kapsamda bilgi istenebilecek kurumlardandır. BEHK'nın 5. maddesine göre *“Kurum ve kuruluşlar, bu Kanunda yer alan istisnalar dışındaki her türlü bilgi veya belgeyi başvuranların yararlanmasına sunmak ve bilgi edinme başvurularını etkin, süratli ve doğru sonuçlandırmak üzere, gerekli idarî ve teknik tedbirleri almakla yükümlüdürler”*. Kanunda belirtilen şartları taşıyan herkes, vergilemeyle ilgili herhangi bir konu için söz konusu kurumlara başvurarak bilgi isteyebilir. Kendisinden

⁷³⁷ Taş, 2008, s. 63.

⁷³⁸ Taş, 2008, s. 63.

⁷³⁹ TBMM'nin “2019 Yılı Bilgi Edinme Genel Raporu”na göre, 2019 yılında Maliye ve Hazine Bakanlığı'na toplam 34.421 tane bilgi edinme başvurusunda bulunulmuştur. Bunların 20.920'sine olumlu cevap verilerek istenen bilgi ve belgeler sunulmuştur. Başvuruların 6.000'i reddedilirken, 5.186'sına da kısmen red, kısmen kabul verilmiştir. https://www.tbmm.gov.tr/bilgiedinme/degerlendirme_kurulu_raporlari.htm (12.11.2020).

⁷⁴⁰ Bu yönde bkz. Açar, 2012, s. 369.

bilgi istenilen kurum da bu taleplere cevap vermek durumundadır. Eğer BEHK’da bu hakkı kullanmaya engel olabilecek bir durum söz konusuysa, o zaman bilgi edinme başvuruları gerekçesi belirtilerek reddedilir.

BEHK’nın 5. maddesinin son fıkrasında “*Bu Kanun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren diğer kanunların bu Kanuna aykırı hükümleri uygulanmaz*” denilerek, kanunda yer alan istisnalar dışındaki bilgilerin verilmesi, kamu kurum ve kuruluşları için zorunlu hale getirilmiştir⁷⁴¹. Bu bakımdan BEHK’da yer alan istisnalar önem taşımaktadır. İstisnalar arasında ise vergi mahremiyeti ile ilgili açık bir düzenleme yer almamaktadır⁷⁴². Ancak bazı istisnaların vergi mahremiyeti ile ilgisi bulunmaktadır.

BEHK’nın 23. maddesinde “*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, bu Kanun kapsamı dışındadır*” ifadesi yer almaktadır. Bu hükümde bahsedilen ticari ve mali bilgiler de vergi mahremiyeti kapsamında korunacak olan bilgileri içermekte olup, bu bilgilerin paylaşılmasına izin verilmemektedir⁷⁴³.

Vergilendirme alanındaki sırlar, 23. maddede yer alan ticari sırlar ile sınırlandırılmaz. Mükellef veya mükellefle ilgili kimselere ait gizli kalması gereken bilgi ve belgeler, ticari ve mali sır olabileceği gibi, bunlar dışında kalan bazı konulara ilişkin de olabilir. Bu sebeple istenen bilgilerin verilir verilmeyeceği hususunda sadece 23. maddenin değil, aynı zamanda 21. maddenin de dikkate alınması gerekmektedir⁷⁴⁴.

BEHK’nın 21. maddesine göre, “*(1)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, bilgi edinme hakkı kapsamı dışındadır. (2)Kamu yararının gerektirdiği hâllerde, kişisel bilgi veya belgeler, kurum ve kuruluşlar tarafından, ilgili kişiye*

⁷⁴¹ Erdem, T. (2005a). Vergi Mahrem mi?, *E-Yaklaşım*, 27, Ekim, www.yaklasim.com (13.05.2019).

⁷⁴² Alemdar, , F. (2010b). Vergi Mahremiyetinin Bilgi Edinme Karşısındaki Durumu. *Vergi Dünyası Dergisi*, 350, Ekim, s. 89; Açar, 2012, s. 379; Orkunoğlu Şahin, İ. F. (2012). Bilgi Edinme Hakkının Kullanılmasında bir İstisna: “Vergi Mahremiyeti”. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XVI(2), s. 214; Yayla, İ. A. (2012). Türkiye’de Bilgi Edinme Kanunu ve Vergi Mahremiyeti Kapsamındaki Bilgiler İlişkisi ve Bir Örnek Olarak ABD Uygulaması, *Yaklaşım Dergisi*, 230, Şubat, www.yaklasim.com (25.05.2019).

⁷⁴³ Orkunoğlu Şahin, 2012, s. 211-212; Alemdar, 2010b, s. 89; Erol, A. (2004). Bilgi Edinme Hakkı Yasası’nın Teknik Analizi, *E-yaklaşım*, 9, Nisan, www.yaklasim.com (27.05.2019); Yayla, 2012; Nazalı, E. (2004). Türkiye ve ABD Mevzuatlarına Göre Vergi Mahremiyeti ve Bilgi Edinme Hakkı, *Vergi Dünyası Dergisi*, 279, s. 74; Şenyüz, 2015, s. 472, dn. 607.

⁷⁴⁴ Solak Akman, 2012, s. 85-86.

en az yedi gün önceden haber verilerek yazılı rızası alınmak koşuluyla açıklanabilir”. Vergileme ile ilgili bilgilerin çoğu, bu hükümde geçen özel hayatın gizliliği kapsamında korunan değerlere haksız müdahale oluşturabilecek nitelikte bilgilerdir.

Vergileme konusunda, Maliye Bakanlığı’ndan istenen bir bilgi edinme talebine karşılık olarak, Bakanlığın VUK’un 5. maddesinde yer alan vergi mahremiyeti ilkesi gereğince verdiği olumsuz yanıt üzerine; Bilgi Edinme Değerlendirme Kurulu’na (BEDK) itirazda bulunulmuştur. Bunun üzerine Kurul’un verdiği kararda özetle, bu kapsamdaki başvuruların ancak BEHK’da yer alan istisnalara dayanılarak reddedilebileceği belirtilmiştir⁷⁴⁵. Dolayısıyla vergilemeye ilişkin bilgi edinme taleplerinin “vergi mahremiyeti” gerekçesiyle reddedilmesi, BEHK’ya aykırı görülmüştür. Eğer talebin BEHK’da yer alan istisna hükümlerine girdiği tespit ediliyorsa, red buna dayandırılmalıdır. Bu aşamada talep edilen vergisel bilgilerin ticari sır kapsamına girip girmediği önem taşımaktadır.

BEDK’nın hangi vergisel bilgilerin ticari sır sayılıp sayılmayacağına ilişkin kararları da mevcuttur. Kurul, bir işletmenin kâr zarar durumuna ve ne kadar vergi verdiği ile ilgili talep edilen bilgilerin, VUK’un 5. maddesine göre açık olduğu ve ilan edileceği hususunun düzenlenmiş olması sebebiyle, ticari sır olarak değerlendirilemeyeceğine karar vermiştir⁷⁴⁶. Ayrıca Kurul başka bir kararında, işyeri açma ve çalışma ruhsatının asılma zorunluluğu sebebiyle bu ruhsatın özel hayatın gizliliği ve ticari sır kapsamında değerlendirilemeyeceğini ifade etmiştir. Ancak ruhsat dosyasında bulunan vergi numarası gibi kişinin, üçüncü kişilere verilmesini istemeyebileceği ticari ve mali durumunu ya da kişisel bilgilerini ihtiva eden bilgi ve belgelerin bilgi edinme hakkı kapsamı dışında yer aldığını vurgulamıştır⁷⁴⁷.

Ayrıca BEHK’nın “Gizli bilgileri ayırarak bilgi veya belge verme” başlıklı 9. maddesine göre, açıklanması yasak olan bilgiler bu Kanun kapsamına girmemektedir. Bu sebeple, söz konusu gizli bilgiler ayrılabilirse çıkartılıp ilgisine öyle yanıt verilecektir⁷⁴⁸. Bu düzenleme gereği, vergilendirme alanında da vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgilerin ayrıştırılarak ilgisine verilmesi mümkün olabilir.

⁷⁴⁵ BEDK, K. 2005/438, T. 15.06.2005, www.bilgiedinmehakki.org (10.11.2019).

⁷⁴⁶ BEDK, K. 2005/707, T. 04.10.2005, www.bilgiedinmehakki.org (10.11.2019).

⁷⁴⁷ BEDK, K. 2005/653, T. 21.09.2005, www.bilgiedinmehakki.org (10.11.2019).

⁷⁴⁸ Yurtsever, H. ve Buran, B. (2012). Bilgi Edinme Hakkı Kanunu Çerçevesinde Vergi Mahremiyetinin Değerlendirilmesi. *Electronic Journal of Vocational Colleges*, 2(2), s. 51.

Bilgi edinme hakkı bakımından esas olan açıklık, istisna olan ise gizlilik iken; vergi mahremiyeti hakkı bakımından esas olan gizlilik, istisna olan ise açıklıktır⁷⁴⁹. Bu açıdan ilk bakışta, bilgi edinme hakkı ve vergi mahremiyeti hakkı birbiri ile çatışan kavramlar olarak görülebilir. Ancak bu iki haktan birinin kullanımına diğeri tarafından izin verildiği takdirde, birbirlerini destekleyici olabilirler. Yukarıda bahsedildiği gibi BEHK’da “vergi mahremiyeti” adıyla bir istisna hükmü bulunmasa da, madde 21 ve 23’teki hükümler ile vergisel bilgilerin edinilmesi imkânsızlaşmaktadır. Bu durum, vergi mahremiyeti hakkı ile uyumlu olup, ona bir katkı niteliğindedir⁷⁵⁰. Bilgi edinme talebinin yerine getirilmemesi durumunda, ilgili görevliye devlet memurları hakkında öngörülen disiplin cezaları uygulanırken, vergi mahremiyetinin ihlali bir suç olarak tanımlandığı için TCK kapsamında ceza verilmektedir. Bu da yasa koyucunun vergi mahremiyetine verdiği önemin daha büyük olduğunu göstermektedir⁷⁵¹.

Her ne kadar vergi mahremiyetinin dolaylı olarak bilgi edinme hakkının istisnasını oluşturduğu kabul edilse de; VUK’un 5. maddesinde yer alan vergi mahremiyeti istisnalarının, bilgi edinme hakkı kapsamında istenip istenemeyeceği hususunda tereddütler yaşanabilmektedir. Çalışmanın ilerleyen kısımlarında görüleceği üzere, bu istisnalar arasında, kamunun tümüne yapılan bazı ilanların yanı sıra; belli şartlarda sadece belli bir kurum veya kişiyle paylaşılan istisnalar da söz konusudur. Sınırlı kişilerle paylaşılan istisna kapsamındaki bilgilerin, sır niteliği ortadan kalkmadığı ve bunların verildiği kişilerin de vergi mahremiyeti yükümlülüğü bulunduğu için, bunların BEHK kapsamına girmesi mümkün değildir.

Vergi güvenlik önlemi olarak getirilen; beyan edilen mükellef matrah ve vergilerinin açıklanması ile bazı kesinleşmiş vergi ve cezalar ile vadesi geçtiği halde ödenmeyen vergi borçlarına ilişkin ilanların BEHK karşısındaki durumu, yargıya intikal etmiş bir dava kapsamında değerlendirilmiştir. Buna göre, Bergama’nın Ovacık köyünde faaliyet gösteren çok uluslu bir maden şirketi hakkında davacılar, Maliye Bakanlığı’na şirketin kurum kazancı, vergi borcunun olup olmadığı, kurum kazancı üzerinden devlet hakkı ödeyip ödemediği hususlarında bilgi almak için başvuruda bulunmuşlardır. Ancak başvuru, vergi mahremiyeti gerekçe gösterilerek reddedilmiştir. Bu red işleminin iptali için açılan davada

⁷⁴⁹ Yılmaz, Erdoğan ve User, 2013.

⁷⁵⁰ Benzer yönde görüş için bkz. Kocatepe, 2019, s. 101.

⁷⁵¹ Ağar, 2012, s. 380.

ilk derece mahkemesi⁷⁵²; 213 sayılı VUK'un 5. maddesi ile vergi güvenliğinin sağlanması ile vergi mükelleflerinin güvence altına alınması öngörülmüş ise de gelir vergisi veya kurumlar vergisi mükelleflerinin beyanları üzerine tarh olunan vergiler ile kesinleşmiş vergi ve cezalarının miktarının, Maliye Bakanlığı veya yetkili kıldığı birimlerce açıklanabileceği ve bu konuların sır niteliği taşımadığı belirtilerek vergi mahremiyetinin sınırlarının belirlendiğini ifade etmiştir. Ayrıca, söz konusu şirket hakkında; şirketin kurum kazancı, vergi borcunun olup olmadığı, kurum kazancı üzerinden devlet hakkı ödeyip ödemediği gibi konuları kapsayan ve VUK'un 5. maddesi kapsamında sır niteliği taşımadığı açık olan bilgi edinme taleplerinin, vergi mahremiyeti gerekçe gösterilerek reddedilmesinde hukuka uygunluk görülmemiştir⁷⁵³. Ancak ilerleyen bölümde görüleceği üzere, VUK'da vergi mahremiyetinin istisnası olarak görülen bu durumlar, mutlak şekilde uygulanmamaktadır. Örneğin uygulamada, vergi matrah ve vergilerin ilanı belli sayıda mükellef sınırıyla, kendilerinin rızasıyla açıklanmaktadır. Dolayısıyla vergi mahremiyetinin istisnalarına yönelik yapılacak bilgi edinme talepleri, uygulamadaki bu durum göz önüne alınarak değerlendirilmelidir⁷⁵⁴.

BEHK'nın 27. maddesi ile kamu kurum ve kuruluşlarından istenecek tavsiye ve mütalaa istemleri de, bu Kanun'un dışında bırakılmıştır. Buna göre VUK kapsamında tereddüt yaşanan durumlarda özelge talebinde bulunulması, BEHK'ya aykırılık oluşturmayacaktır⁷⁵⁵.

OECD ülkelerinin çoğunda da, Türkiye'dekine benzer şekilde vergi mahremiyeti bilgi edinme kanunlarında doğrudan bir istisna olarak yer almamaktadır. "Ticari sır" veya "ticari veya mali bilgi" adı altında vergi mahremiyetine ilişkin yasakları içerebilecek durumlar, istisna olarak belirtilmiştir⁷⁵⁶.

Vergi güvenliğinin sağlanarak devlete olan güvenin artırılması amacı taşıyan vergi mahremiyeti hakkı ile hukuk devleti olmanın bir gereği olan bilgi edinme hakkı, eşgüdümlü olarak korunması gereken temel haklardır. Aksi halde bilgi edinme hakkı çerçevesinde

⁷⁵² Ankara 4. İdare Mahkemesi, E. 2005/1732, K. 2007/155, T. 28.02.2007. Bkz. Kara, S. (2017). Vergi Mahremiyeti Kapsamına Giren Hususların Yargı Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi. *TAAD*, 32, s. 275.

⁷⁵³ Bu yönde kararlar için bkz. Kara, 2017, s. 275.

⁷⁵⁴ Aynı şekilde bazı kesinleşmiş vergi ve cezalar ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş olan vergi borçlarının ilanına yönelik istisnanın genel tebliğlerle düzenlendiği ve bu kapsamdaki her bilgi açıklanmayacağı için bunların bilgi edinme hakkı kapsamında değerlendirilemeyeceği yönünde bkz. Alemdar, 2010b, s. 90. Ancak vergilendirmeye ilişkin toplumu ilgilendiren bu gibi istisnaların bazılarının BEHK kapsamında paylaşılması yönünde görüş için bkz. Erdem, 2005a. Benzer yönde bkz. Kara, 2017, s. 276.

⁷⁵⁵ Erol, 2004.

⁷⁵⁶ Orkunoglu Şahin, 2012, s. 213.

mükelleflerin mali bilgilerinin paylaşılması, mükelleflerin ekonomik ve mesleki değerlerine haksız müdahale oluşturur ve bu bilgilerin kamuya açık hale gelmesi haksız rekabete neden olabilir. En nihayetinde de kamu düzeni sarsılarak, her iki kanunun da yapılış amacına aykırı bir durum oluşur⁷⁵⁷.

BEHK'nın gerek 21. maddesinde, gerekse 23. maddesinde belirtilen bilgilerin kapsamının belirlenmesinin, kamu kurum ve kuruluşlarında çalışan görevlilerin takdirine bırakılmış olması vergi mahremiyeti hakkına zarar verebilecek niteliktedir⁷⁵⁸. Dolaylı olarak vergi mahremiyeti bilgi edinme hakkının istisnasını oluştursa da, uygulamada özellikle bilgi edinme talebinde bulunanlar için tereddüte neden olmaktadır. Kişiler bu tereddütten faydalanarak şanslarını denemek amacıyla bilgi edinme talebinde bulunabilmektedir. Bunun önlenmesi için BEHK'ya açık bir şekilde, vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgilerin bu kanun dışında kaldığını belirten bir hüküm konulması yerinde olacaktır. Bu düzenlemeyle başvuruların yaşadığı ikilem ortadan kalkacak ve mevcut durumdaki başvuru sayılarında azalma olup idarenin üzerindeki yük de hafifleyecektir. Böylece idare zamandan ve bürokratik işlerden tasarruf sağlamış olacaktır.

Uygulamada, vergi idaresi tarafından vergi mahremiyetine özel bir hassasiyet gösterildiği ifade edilmektedir. Hatta bazı yazarlar tarafından, özellikle akademik çalışmalar için istenen kişisel olmayan bilgilerin dahi “vergi mahremiyeti zırhı” sebebiyle idare tarafından verilmemesi ve istatistiki veri oluşturulamaması eleştirilmektedir⁷⁵⁹. Ancak bilgi edinme hakkı bakımından vergi mahremiyetinin kapsamı oldukça önemlidir. Her bilgi ve belge talebi, yeterince değerlendirilmeden doğrudan vergi mahremiyeti sebebiyle reddedilmemelidir.

4.3.2.2.1. Mükelleflerin Kendileri Hakkındaki Bilgileri İstemesi

BEHK'nın 5. maddesinde yer alan hüküm gereğince, vergi mükelleflerinin vergi idaresine başvurarak kendileriyle ilgili olan ve vergi idaresinin elinde bulunan veya görevi gereği bulunması gereken bilgi ve belgeleri talep hakkı bulunmaktadır⁷⁶⁰. Daha önce de değinildiği gibi, bilgi alma hakkı mükellef haklarından biri olarak görülmektedir. Uygulamada da vergi mükellefleri, kendileri ile ilgili bazı bilgilere internet vergi dairesi

⁷⁵⁷ Ağarış, İ. (2005). Vergi Mahremiyeti İlkesinin Bilgi Edinme Hakkı Çerçevesinde Değerlendirilmesi, http://www.vergidegundem.com/files/makale2_haz05.doc (08.11.2019).

⁷⁵⁸ Armağan ve Mutlucan Sayın, 2014, s. 150.

⁷⁵⁹ Bu görüş için bkz. Yılmaz, Erdoğan ve User, 2013.

⁷⁶⁰ Başaran Yavaşlar ve Canyaş, 2018, s. 20; Çomaklı, 2007, s. 137.

sisteminden ulaşabilmektedir.

Mükelleflerin başka makamlara vermek üzere vergi dairesinden talep ettikleri bilgi ve belgelerin kendilerine verilmesi, vergi mahremiyeti kapsamına girmez⁷⁶¹. Konuya ilişkin verilen bir özeltede, mükelleflerin kendi rızalarına dayalı olarak, kendilerine ait bilgileri vergi dairelerinden istemelerinin ve bu bilgilerin kendilerine verilmesi durumunda vergi mahremiyetinden söz edilmeyeceği belirtilip, mükellefin kendisi hakkında kesinleşmiş bir ceza bulunup bulunmadığına ilişkin belge istemesinin, vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilmeyeceği ifade edilmiştir⁷⁶². Yine başka bir özeltede, bir kooperatifin denetimi sırasında kontrolörler tarafından kooperatifin vergi borçları ile ilgili talep edilen bilginin vergi mahremiyeti kapsamında olduğu, söz konusu bilgilerin adı geçen kooperatif tarafından doğrudan ilgili vergi dairesine başvurulması halinde kendilerine verilebileceği belirtilmiştir⁷⁶³. Danıştay da vergi tekniği raporlarının mükellefe tebliğ edilmemesi üzerine açılan bir davaya ilişkin verdiği kararda⁷⁶⁴, mükelleflerin kendilerine ait bilgilere ulaşma konusunda hakları bulunduğunu ve bunun vergi mahremiyeti kapsamında olmadığını vurgulamıştır.

Kişisel verilerinin akıbetini koruyabilmeleri açısından da, vergi mükelleflerinin kendileri hakkındaki bilgileri öğrenebilmeleri gerekmektedir. Sadece vergi suçu şüphesi bulunan ve delillerin yok edilmesi veya vergi kaybı şüphesi durumlarında, bunun idare tarafından tespitini engelleyebilecek bilgilerin mükellefin erişimine sınırlandırılması mümkün olabilir. Aksine toptan bir sınırlandırma, vergi mükellefinin kişisel verilerin korunması hakkının ihlal edilmesi anlamına gelir⁷⁶⁵.

Bilgi edinme hakkı kapsamında, tüzel kişilik hakkındaki bilgilerin kimlerle paylaşılıp paylaşılamayacağı da büyük önem taşımaktadır. Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından 24.03.2009 tarihinde verilmiş olan bir özeltede, e-posta yoluyla bir kişi tarafından üyesi bulunduğu kooperatifin vergi borcuna ilişkin BEHK kapsamındaki bilgi talebine yanıt olarak, bu bilgilerin kooperatifi temsile yetkili olmayanlarla paylaşılması

⁷⁶¹ Özyer, 2015, s. 37.

⁷⁶² 08.09.2000 tarih ve B.07.0GEL.0.28/2803/5-803/41932 sayılı Özelge, <https://gib.gov.tr/node/89934> (02.01.2020).

⁷⁶³ 12.07.2004 tarih ve B.07.0GEL.0.28/2803-5/933/32709 sayılı Özelge, <https://gib.gov.tr/node/93917> (02.01.2020).

⁷⁶⁴ Danıştay 4. Daire, E. 2013/2702, K. 2013/6862, T. 10.10.2013, www.sinerjimevzuat.com.tr (04.01.2020).

⁷⁶⁵ Başaran Yavaşlar ve Canyaş, 2018, s. 21-22.

vergi mahremiyetinin ihlali sayılabileceğinden, başvurunun reddedildiği belirtilmiştir⁷⁶⁶. Ancak, kooperatif gibi ortağı ve üyesi bulunan kurumların vergi borcunun bu kurumun üyesi dahi olsa kişiler tarafından bilinmesinin engellenmemesi gerektiği; aksi halde kişilerin içinde yer aldıkları örgütlerle ilgili mali durumu takip edememelerinin vergi sisteminin adil ve eşit hizmet verip vermediği hususunda tereddütleri ortaya çıkaracağı yönünde aksi görüş de bulunmaktadır⁷⁶⁷. Oysa bu tip kurumlarda ortak ve üyelerin, kurumun mali ve ekonomik durumuna ilişkin bilgi alma ve belgeleri inceleyebilecekleri imkânlar, gerek ilgili kanunlarında gerekse kuruluş sözleşmelerinde yer almaktadır⁷⁶⁸. Bu sebeple kooperatif gibi kurumların vergilemeye ilişkin bilgilerinin verilmesi, tamamen kurumun kendi inisiyatifinde olması ve vergi dairesinin bu konuda takdir hakkının bulunmaması gerekir.

4.3.2.2. Avukatların Müvekkilleriyle İlgili Bilgileri İstemesi

Avukatlar baktıkları davalarla ilgili olarak, zaman zaman mükellefin vergi dosyalarına ilişkin bilgilere ihtiyaç duyabilmektedir. Vekâletname ile müvekkillerinin pek çok işlemlerini gerçekleştirebilen avukatların, vergi dairesinden müvekkilleri ile ilgili bilgileri talep edip edemeyecekleri veya talep ettikleri takdirde verilen cevabın ne olacağı sorusu akla gelmektedir.

Avukatlık Kanunu'nun⁷⁶⁹ 2/3. maddesinde “*Yargı organları, emniyet makamları, diğer kamu kurum ve kuruluşları ile kamu iktisadi teşebbüsleri, özel ve kamuya ait bankalar, noterler, sigorta şirketleri ve vakıflar avukatlara görevlerinin yerine getirilmesinde yardımcı olmak zorundadır. Kanunlarındaki özel hükümler saklı kalmak kaydıyla, bu kurumlar avukatın gerek duyduğu bilgi ve belgeleri incelemesine sunmakla yükümlü*” olduğu belirtilmiştir. Belgelerden örnek alınması için de vekâletname sunulması gerekliliği ifade edilmiştir. Buradan hareketle, vergi dairelerinin avukatlara yardım etme yükümlülüğünün bulunduğu söylenmelidir. Ancak bu düzenlemede önemli olan iki husus söz konusudur. Öncelikle avukatların talep ettikleri bilgi ve belgelere ilişkin duydukları gerekliliği iyi ifade etmeleri gerekmektedir. İkincisi ise, bilgi ve talep etmeye ilişkin, “*Kanunlarındaki özel hükümler saklı kalmak kaydıyla*” ifadesiyle getirilen sınırlamadır.

⁷⁶⁶ Alemdar, 2010b, s. 90-91.

⁷⁶⁷ Bu görüş için bkz. Özyer, 2015, s. 36.

⁷⁶⁸ Örneğin, 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 24. maddesinde gelir gider farklarının dağıtım şekli hakkındaki teklifleri ihtiva eden yıllık çalışma raporu ile bilanço ve denetçilerin düzenleyecekleri raporların ortakların incelemesine sunulacağı ve talep halinde ortaklara verilmesinin mecburi olduğu belirtilmiştir.

⁷⁶⁹ 1136 sayılı Kanun 19.03.1969 tarihinde kabul edilmiş ve 7.04.1969 tarihli, 13168 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

Vergi mahremiyeti düzenlemesinin, özel bir sınırlama sebebi olarak görülüp görülmeyeceği bu noktada önem taşımaktadır. Danıştay, Yükseköğretim Kurumu tarafından istenen istişari görüşe cevaben verdiği kararda⁷⁷⁰, avukatların Avukatlık Kanunu'na göre kamu kurum ve kuruluşlarından isteyebileceği bilgi ve belgelerin sınırlarının ve içeriğinin ne olacağı hususunda; gerek duyduğu bilgi ve belge ifadesinden ne anlaşılması gerektiği, idarenin incelemeye sunma yükümlülüğünün kapsamı ve bilgi ve belge vermeye istisna niteliğindeki bazı özel hükümler konusunda açıklamalarda bulunmuştur. Aynı kararda VUK'un 5. maddesinde yer alan vergi mahremiyeti düzenlemesi, avukatlara bilgi ve belge verilmesinin istisnası olarak görülmüştür⁷⁷¹.

Buna ilişkin davaya konu olan bir olayda; avukat tarafından vekâletname ibraz edilerek *“davacıdan tahsil olunan cezalı vergi işlemlerine ait tüm tarh, tahakkuk, tahsilat, evrak ve ödeme suretiyle diğer bilgi ve belgelerin onaylı örneklerinin tarafına verilmesi”* konusundaki istem, söz konusu belgelerin vergi mahremiyeti kapsamında olduğu gerekçesiyle idare tarafından reddedilmiştir. Bu işlemin iptaline ilişkin davada ilk derece mahkemesi tarafından *“davacı vekilinin idareye yaptığı başvuru davacının işleri için ve vekil sıfatıyla yapılan bir müracaat olup, bu istemin reddi üzerine menfaati ihlal edilen kişinin vekil olmayıp davacının kendisinin olduğu, tarh dosyasından rahatlıkla temin edilebilecek uyuşmazlık konusu belgeler vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilemeyeceği”* gerekçesiyle, yapılan işlem hukuka uygun bulunmamıştır. Davalı idarenin temyiz istemi de, Danıştay tarafından yerinde görülmeyerek, mahkeme kararı onanmıştır⁷⁷².

Aynı şekilde Danıştay'ın verdiği daha yeni tarihli bir başka kararda⁷⁷³, avukat

⁷⁷⁰ Danıştay 1. Daire, E. 2002/26, K. 2002/52, T. 10.04.2002, www.sinerjimevzuat.com.tr (04.01.2020).

⁷⁷¹ “Ayrıca, 1512 sayılı Noterlik Kanunu'nun 54 ve 55 inci maddelerinde, 4389 sayılı Bankalar Kanunu'nun 3 üncü maddesinin sekizinci, 22 nci maddesinin yedi ve sekizinci fıkralarında, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun vergi mahremiyeti başlıklı 5 inci maddesinde yer verilen hükümlerle bilgi ve belgelerin kanunen açıkça yetkili kılınan mercilerin dışında üçüncü kişilere açıklanmasını engelleyici ve hangi bilgi ve belgelerin bu kapsamda olduğunu gösteren sınırlamalar getirilmiştir.”

⁷⁷² Danıştay 4. Daire, E. 2009/695, K. 2011/1094, T. 16.03.2011. Danıştay Dergisi (2011), Danışma ve İdari Uyuşmazlıklar ile Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanmalarına İlişkin Kararlar. Yıl:41, Sayı:127, s. 167-168, https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/dergi/20_05_2019_042606.pdf (09.01.2020).

⁷⁷³ “Kişilerin özel hayatlarıyla ilgili bilgilerin gizliliğinin korunması Anayasa'da temel hak ve özgürlükler kapsamında güvence altına alınmıştır. Vergilendirme işlemi sırasında da bu hakkın korunması için vergi hukukunda vergi mahremiyeti ilkesine yer verilmiştir. 213 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle vergi mahremiyetine uymak zorunda olan kişilerin, görevleri dolayısıyla mükellef veya mükellefle ilgili kişilerin şahıslarına ilişkin olarak elde ettikleri ve gizli kalması gereken bilgileri açıklamaları, kullanmaları ve üçüncü şahıslara kullandırmaları yasaklanmıştır. Vergi mahremiyeti mükellefler açısından kendilerine ait bilgileri güvenle vergi dairesine verebilmelerini sağlamaktadır. Bu nedenle, mükelleflerin kendilerine ait olan ve idarede bulunan bilgilere ulaşması vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilemez. Dosyanın incelenmesinden, davacının

tarafından genel vekâletname sunularak müvekkilinin vergi mükellefiyetine ilişkin dosyasının incelenmesi talebinin vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilemeyeceği; ayrıca tarh dosyasından kolaylıkla tespit edilebilecek bilgilerin vekil aracılığıyla temin edilebileceği ifade edilmiştir.

Davaya konu olan başka bir olayda, bir avukatın müvekkilleri ile ilgili haciz işlemleri süreci hakkında bilgilendirilme istemiyle vergi dairesine yapmış olduğu başvuru, müvekkillerinin her biri için ayrı ayrı vekâletname aslı olmadığı ve vergi mahremiyeti gerekçeleriyle reddedilmiştir. Bunun üzerine açılan davada, mahkemece vekâletname belgesinin aslının sunulmasının resmi dairelerde işlem yapılabilmesinin bir şartı olmadığı gibi, avukatlara Avukatlık Kanunu uyarınca örnek vekâletnameleri onaylayarak kullanma yetkisi verildiği, ayrıca müvekkilinin haciz işlemleri sürecine ilişkin bilgilendirilme istemi sır niteliği taşıyan hususlardan olmadığından, belgelerin verilmemesi hukuka aykırı bulunmuştur⁷⁷⁴.

Görüldüğü gibi yargı kararlarında, vergi dairesinin avukatların müvekkilleri ile ilgili bilgi ve belge taleplerine olumlu yanıt verilmesi gerektiği görüşünün hâkim olduğu söylenebilir. Uygulamada ise bilgi edinme haklarını kullanan avukatlara vergi mahremiyeti düzenlemesi ileri sürülerek çeşitli zorluklar çıkarıldığı ifade edilmektedir⁷⁷⁵. Oysa vergi dairelerinin, avukatların vekâletnameleri ile yaptığı başvurulara olumlu yanıt vermesi gerekmektedir. Avukatlar her ne kadar dava sırasında, mahkeme aracılığıyla bu bilgi ve belgeleri inceleyebilme imkânına sahip olsalar da; belirli bir süre geçmesi sebebiyle çeşitli hak kayıpları da yaşanabilmektedir. Bu sebeple, bu konuda vergi daireleri arasında uygulamada birliğin sağlanması önemlidir.

avukatının 3.9.2008 tarihli dilekçesiyle davalı idareye sunduğu usulüne Uygun düzenlenmiş ve kendisini yetkilendiren vekâletname ile davacı hakkında tesis edilen işlemleri incelemek istediği, davalı idarenin 16.9.2008 tarih ve 38817 Sayılı işlemi ile 213 sayılı Kanun'un 5. maddesi gereğince istemin reddedildiği anlaşılmış olup, davacı vekilinin idareye yaptığı başvurunun davacının işleri için ve vekil sıfatıyla yapıldığı dikkate alındığında, tarh dosyasından rahatlıkla temin edilebilecek uyumsuzluk konusu belgeler vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilemeyeceğinden aksi yöndeki gerekçeyle davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararının bozulması gerekmektedir". Danıştay 3. Daire, E. 2017/3619, K. 2018/6103, T. 12.11.2018, www.sinerjimevzuat.com.tr (06.01.2020).

⁷⁷⁴ Gaziantep 2. İdare Mahkemesi, E. 2009/66, K. 2009/1209, T. 18.12.2009. Bkz. Kara, 2017, s. 277.

⁷⁷⁵ Bu yönde bkz. Açar, 2012, s. 365; Baykara, 2015, s. 15. "Örneğin tamamlanmış bir yıllara yaygın inşaat işinde stopaj yapmadığı iddiası ile aleyhine tarhiyat yapılan bir mükellefin avukatı, 'Bu stopaj yapılsaydı mahsup edilecekti, yapılmadığına göre müteahhitçe de mahsup edilmedi ve bu suretle zaten vergi aslı ödendi' şeklindeki savunmasını delillendirmek amacıyla müteahhidin vergi dairesine 'müteahhidin yıllık beyannamesinde böyle bir stopaj mahsubunun olup olmadığını' sormuş, kendisine vergi mahremiyeti dolayısıyla bu bilginin verilemeyeceği söylenmiştir. Oysa aynı avukat, mahkeme aracılığıyla müteahhidin bu defa bütün beyannamelerini getirtmiş ve mahkeme doğal olarak avukatın incelemesine sunmuştur. Sonuçta avukata bilgi verilmemesi ve mahkemece getirtilme işlemi dolayısıyla dava dört ay geç sonuçlanmıştır". Doğrusöz, B. (2007). Avukat Vergi İdaresi İlişkisi, Referans Gazetesi, 9 Ağustos 2007.

4.3.3. Uluslararası Alanda Bilgi Değişimi İçeren Anlaşmalar

Küreselleşmeyle birlikte sermayenin sınırları ülke sınırlarını aşıp dünya çapına yayılmıştır. Artan ticari etkileşim ile çoğu vergilendirme alanında olmak üzere, pek çok mali ve ekonomik sorun da gündeme gelmiştir. Ayrıca, yine küreselleşen dünyada ülkelerin birbirlerine yardım etmesi ve işbirliği içinde olmaları da önemli hale gelmiştir. Haksız vergi rekabetinin önlenmesi amacıyla, vergi idareleri arasında bilgi değişimi başta olmak üzere yakın ve etkin iş birliği konusundaki çalışmalar da hız kazanmıştır⁷⁷⁶. Vergiler ile ilgili sorunların çözümünde ve yardımlaşma çerçevesinde, özellikle ülkelerin karşılıklı olarak yaptıkları çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ve bilgi değişimine yönelik anlaşmalar ülkeler arası işbirliğinin en iyi örneklerindendir. Bu başlık altında öncelikle vergi mahremiyetiyle oldukça yakın ilişkisi bulunan bilgi değişimi anlaşmalarına ilişkin bilgi verilecek, daha sonra vergi mahremiyeti ile ilişkisi değerlendirilecektir.

4.3.3.1. Genel Olarak

Vergi mahremiyetine ilişkin düzenlemeler büyük çoğunlukla devletlerin kendi mevzuatında yer almaktadır. Ancak günümüzde küreselleşme ve dijitalleşmenin de etkisiyle özellikle ticari konularda ülke sınırları ortadan kalkmıştır. Ülkelerin yalnızca kendi egemenliği altındaki sahaları kontrol ederek vergi kayıplarını önlemeye çalışmaları yetersiz kaldığı için, vergi mükelleflerinin tüm dünya genelinde takip edilebilme olanağının sağlanması gerekmektedir. Bu amaçla devletler ikili ya da çok taraflı uluslararası anlaşmalara başvurmaktadır⁷⁷⁷. Uluslararası alanda sermaye akışı ve rekabetin artması sebebiyle vergi sistemlerinin etkin hale getirilmesi için yapılan bu uluslararası anlaşmalarda, bilgi değişimine ilişkin hükümler önem kazanmaya başlamıştır⁷⁷⁸. Çünkü pek çok ülkede, mukimlerini tüm dünya çapında elde ettikleri gelirleri üzerinden (world-wide taxation) vergilendirme anlayışı geçerli olduğundan, vergilerin tam ve doğru şekilde tahakkuk ve tahsil edilebilmesi için mukimlerin yabancı ülkelere elde ettikleri gelirlere ilişkin bilgilere de ihtiyaç duyulmaktadır⁷⁷⁹. Vergi kayıp ve kaçakları ile mücadelede ülkeler arası işbirliği kapsamında bilgi değişiminin öneminin anlaşılması, devletlerin bu alanda birbirlerine

⁷⁷⁶ Kaneti ve diğerleri, 2019, s. 259.

⁷⁷⁷ Çakmak, T. (2016). Otomatik Bilgi Değişim Anlaşmalarının Ulusal Vergi Hukukuna Yansımaları, <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-timur-cakmak.pdf> (19.11.2019).

⁷⁷⁸ Çelikkaya, A. ve Bişgin, A. (2012). Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi: Türkiye'nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi, *Maliye Dergisi*, 163, s. 78.

⁷⁷⁹ Ateş, L. (2016). Türkiye'de Vergi Mahremiyetinin Sınırları: Yurtiçi ve Yurtdışı Bilgi Paylaşımında. Yaltı, B. (Ed.), *Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırları* içinde (169-198), İstanbul: Beta Basım Yayın, s.189, dn. 99.

yardım etmesi anlayışının gelişmesini sağlamıştır⁷⁸⁰. Bu kapsamda vergi idareleri, yurt dışından gelir elde eden mükelleflere ilişkin topladıkları bilgileri, mükelleflerin yükümlülüklerini eksiksiz yerine getirebilmeleri için, diğer ülke idareleri ile paylaşmaktadırlar⁷⁸¹.

Vergi güvenlik önlemlerinden biri olan bilgi değişimi, devlet maliyesi veya diğer finansal kuruluşlarca elde edilen kişilere ait bilgilerin, uluslararası anlaşma gereği diğer devlet ile vergilendirme amacıyla paylaşılmasıdır⁷⁸². Bir başka ifadeyle bilgi değişimi; bir devletin, yabancı bir otoritenin sahip olduğu bilgiyi edinmesi veya yabancı otoritenin kendi adına gerekli bilgileri edinmesini talep etmesi ile ilgili bir süreçtir⁷⁸³. Vergi cennetleriyle mücadele, zararlı vergi rekabetinin önlenmesi, transfer fiyatlandırması gibi alanlarda, ülkeler arasında yapılacak bilgi değişimleri kapsamında gerçekleştirilen işbirliği ve yardımlaşmanın küresel bir kamusal mal olduğu söylenebilir⁷⁸⁴. Bilgi alış veriş, hem çifte vergilendirmenin önlenmesinde, hem de çok uluslu şirketlerin agresif vergi planlaması ile suç gelirlerinin aklanması ve terörizmin finansmanına karşı oldukça önemli bir uygulamadır⁷⁸⁵.

Ülkelerin vergisel amaçlı birbirlerine bilgi verme kapasitelerini denetlemek ve üye olan ya da üye olmayan tüm devletleri vergisel açıdan daha şeffaf hale getirmek için OECD bünyesinde 2009 yılında Vergi Amaçlı Küresel Şeffaflık ve Bilgi Değişimi Forumu (Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes) kurulmuştur. Başından beri bu forumun üyesi olan Türkiye de, bu amaca aktif şekilde katkı sağlamaktadır⁷⁸⁶.

Uluslararası alanda bilgi değişimleri büyük çoğunlukla iki ya da çok taraflı uluslararası vergi anlaşmaları ile sağlanmaktadır. Bilgi değişimi öngören iki taraflı anlaşmaların ilki, OECD yapısı altında çifte vergilendirmeyi önleme amacıyla imzalanan anlaşmalardır. Bu kapsamda, Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere ilişkin OECD

⁷⁸⁰ Başaran Yavaşlar, F. (2015). Türk Vergi Hukukunda Uluslararası Bilgi Değişimine İzin Veren Hukuki Kaynakların Tespiti ve Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 401, s. 26.

⁷⁸¹ Ateş, 2016, s. 189.

⁷⁸² Bilgin, S. ve Yılmaz, A. (2019). Vergi Güvenliği Açısından Otomatik Bilgi Değişimi. *Assam Uluslararası Hakemli Dergi*, 13. Uluslararası kamu yönetimi Sempozyumu Bildiriler Özel Sayısı, s. 359.

⁷⁸³ McCracken, S. K. (2002). Going, going, gone... Global: A Canadian Perspective on International Tax Administration Issues in the "Exchange of-Information Age". *Canadian Tax Journal*, 50(6), s. 1880.

⁷⁸⁴ Bilen, C. İ. (2009). Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama Müessesesi I. *Vergi Dünyası Dergisi*, 330, s. 119.

⁷⁸⁵ Başaran Yavaşlar ve Canyaş, 2018, s. 10.

⁷⁸⁶ Çakmak, 2016.

Model Anlaşması'nın (Model Anlaşma) 26. maddesi bilgi değişimini düzenlemektedir. OECD bünyesinde, teorik olarak bilgi değişiminin yapılabileceği üç yöntem söz konusudur. Bunlar, talep üzerine bilgi değişimi, kendiliğinden bilgi değişimi ve otomatik bilgi değişimidir⁷⁸⁷. Talep üzerine bilgi değişimde, bir vergi idaresi şüphelendiği durumlarda diğer vergi idaresinden bilgi isteyebilmektedir. Kendiliğinden bilgi değişiminde ise herhangi bir talep olmadan sözleşmenin tarafı olan devlet diğer devlete belli durumlar gerçekleştiğinde kendiliğinden bilgi verir. Bu iki durumda da bilgi vermeyi gerektirecek vergisel açıdan önemli bir durumun varlığı yani bir tetikleyici gereklidir⁷⁸⁸. Bir diğer bilgi değişim yöntemi olan otomatik bilgi değişimi ise, bilgilerin belli dönemlerde sistematik olarak herhangi bir tetikleyiciye gerek olmaksızın ilgili ülkeye rapor şeklinde verilmesidir⁷⁸⁹. Model Anlaşma'nın 26. maddesinde belirli bir yöntemden bahsedilmemiş olup, belirlenecek yöntem taraf ülkelerin tercihine bırakılmıştır⁷⁹⁰.

Bilgi değişiminin kabul edildiği bir diğer iki taraflı bir anlaşma türü FATCA kapsamında imzalanan bilgi değişim anlaşmasıdır. Bu anlaşma yabancı finansal kuruluşlara Amerikan hesapları hakkındaki belli bilgileri Amerikan idaresiyle paylaşma yükümlülüğü getirmektedir⁷⁹¹. Daha önce de söz ettiğimiz gibi Türkiye ve ABD arasında 29.07.2015 tarihinde "Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Genişletilmiş Bilgi Değişimi Yoluyla Uluslararası Vergi Uyumunun Artırılması Anlaşması"⁷⁹² imzalanarak karşılıklı otomatik bilgi değişimi kabul edilmiştir. Uluslararası alanda, bilgi değişimine ilişkin imzalanan başka anlaşmalar da mevcuttur⁷⁹³.

Türkiye, OECD bünyesinde "Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardım Sözleşmesi"ni⁷⁹⁴ de imzalamıştır. Buna göre, taraf devletlerin birbirinden talep üzerine,

⁷⁸⁷ McCracken, 2002, s. 1881.

⁷⁸⁸ Doğrusöz, B. (2017a). Otomatik Bilgi Değişimi, *Dünya Gazetesi*, 5 Aralık 2017. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/otomatik-bilgi-degisimi/393198> (19.11.2019).

⁷⁸⁹ Doğrusöz, 2017a.

⁷⁹⁰ Simonek, M. (2016). Bilgi Değişimi Usulünde Vergi Mükellefinin Bilgilendirilme ve Dinlenilme Hakkının Önemi: İsviçre Yaklaşımı (Çev. Ayla Y). Yaltı, B. (Ed.), *Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırları* içinde (1-19), İstanbul: Beta Basım Yayım, s. 2.

⁷⁹¹ Ateş, 2016, s. 191.

⁷⁹² Söz konusu Anlaşma'nın, 16.03.2016 tarihli ve 29655 sayılı RG'de yayımlanan 25.02.2016 tarihli ve 6677 sayılı Kanun ile onaylanması uygun bulunmuştur. Bu Anlaşma'nın yürürlüğe girmesine yönelik 2016/9229 karar sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, 05.10.2016 tarihli ve 29848 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

⁷⁹³ Türkiye'nin Jersey, Bermuda, Guernsey, Man Adası ve Cebelitarık ile imzaladığı Vergi Konularında Bilgi Değişim Anlaşmaları çeşitli tarihlerde yürürlüğe girmiştir. https://www.gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat (01.12.2019).

⁷⁹⁴ 03.11.2011 tarihinde imzalanan bu Sözleşme'nin, 03.05.2017 tarihli ve 7018 sayılı Kanun ile onaylanması uygun bulunmuştur. Sözleşme, Bakanlar Kurulu'nun 2018/11790 sayılı kararının 26.06.2018 tarihli ve 30460 sayılı RG'de yayımlanmasıyla 01.07.2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

kendiliğinden veya otomatik olarak bilgi değişiminde bulunmaları mümkündür. Türkiye, bu Sözleşme kapsamında hazırlanan “Finansal Hesap Bilgilerinin Otomatik Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması”⁷⁹⁵’ni da kabul etmiştir. Bu anlaşmaya göre, imzacı ülkeler karşılıklı olarak, finansal kuruluşlardan topladıkları bilgileri her yıl otomatik olarak paylaşacaklardır⁷⁹⁶.

Bilgi değişimine ilişkin ulusal düzenleme olarak, 2013 yılında Avrupa Birliği ile müzakereler kapsamında VUK’a eklenerek yürürlüğe giren 152/A maddesinin incelenmesi gerekmektedir. Buna göre, “*Maliye Bakanlığı⁷⁹⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, usulüne uygun olarak yürürlüğe girmiş uluslararası anlaşmalarda yer alan bilgi değişimi hükümleri çerçevesinde, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek usullere göre bu Kanunun 1 inci maddesinde belirlenen şümulle sınırlı olmaksızın bilgi toplayabilir*”. Bu düzenlemeyle OECD Global Forumu’nun şeffaflık yönünde Türkiye’nin ulusal mevzuatında bir eksiklik olarak dile getirdiği bilgi değişimi hususunda bir düzenleme olmaması durumu ortadan kalkmıştır⁷⁹⁸. Bu düzenlemeyle uluslararası anlaşmalarda yer alan bilgi değişimi ile ilgili hükümlerin uygulanması amacını gerçekleştirmek için bilgi toplama hususunda vergi idaresine yetki verilmektedir. Burada gözden kaçırılmaması gereken husus, bu bilgilerin Türk vergi idaresinin kendi denetim ihtiyacı için değil, tam tersi yabancı bir vergi idaresinin denetim ihtiyacının karşılamak üzere toplanmasıdır⁷⁹⁹. VUK’un 152/A maddesi ile uluslararası anlaşmalarda yer alan bilgi değişimi hükümleri çerçevesinde vergi idaresine bilgi toplama yetkisi verilirken, toplanan bilgilerin kendiliğinden yabancı devlet görevlileriyle paylaşımına dair bir yetki verilmemektedir⁸⁰⁰. Söz konusu bilgilerin paylaşımı ancak bir uluslararası anlaşmanın varlığı halinde mümkün olabilecektir⁸⁰¹.

⁷⁹⁵ 21.04.2017 tarihinde imzalanan bu Anlaşmanın yürürlük tarihi, 01.06.2021 tarihli ve 31498 sayılı RG’de yayımlanan 4025 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 03.02.2020 olarak belirlenmiştir.

⁷⁹⁶ İmzacı devletlerle paylaşılacak bilgiler, Anlaşma’nın 2/2. maddesinde belirtilmektedir. Bu konuda detaylı bilgi için bkz.

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_mevzuat/finansalHesapBilgilerininVKKOODSBR Rehberi.pdf?id=2 (09.06.2021).

⁷⁹⁷ Maliye Bakanlığı’nın adı, 02.07.2018 tarihli 703 sayılı “Anayasa’da Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname” ile “Hazine ve Maliye Bakanlığı” olarak değiştirilmiştir. Ancak bazı Kanun maddelerinde “Maliye Bakanlığı” ifadesi değiştirilmediği için, çalışmamızda da bu Bakanlık, ilgili düzenlemede geçtiği şekliyle kullanılacaktır.

⁷⁹⁸ Çakmak, 2016.

⁷⁹⁹ Başaran Yavaşlar, 2015, s. 27.

⁸⁰⁰ Ateş, 2016, s.173.

⁸⁰¹ Başaran Yavaşlar, 2015, s. 28.

Türk vergi hukukunda vergi daireleriyle vergi denetim elemanlarının bilgi değişimi kapsamında değerlendirilebilecek bilgilerin tümüne erişim yetkisi vardır. Bu bilgiler Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde bulunmasa bile vergi incelemeleri sayesinde söz konusu bilgileri ilgili kişi ya da kurumdan talep edilebilmesi mümkündür. Bu taleplere uyulmaması halinde ise idari para cezasına veya mahkeme kararıyla işyeri araması yapılmasına karar verilebilir⁸⁰².

4.3.3.2. Bilgi Değişimi İçeren Anlaşmalar ve Vergi Mahremiyeti Hakkı

Uluslararası alanda vergi mahremiyeti, ağırlıklı olarak vergi idareleri arasındaki bilgi alış verişi noktasında tartışılmaktadır. Demokratik toplumlarda mükelleflerin sahip olduğu temel haklar, devletlerin bilgi değişim süreçlerinde de geçerliliğini korumalıdır. Bunlar mükelleflerin vergi sisteminin işleyişine dair bilgilendirilme hakkı, idarenin kararlarına ve eylemlerine karşı başvuru hakkı, mükellefin eylemlerinin doğuracağı vergisel sonuçların kesinliği, gereksiz yere mükelleflerin mahrem alanlarına müdahale edilmemesini isteme hakkı ve vergi otoriteleri tarafından elde edilen bilgilerin gizli kalmasını ve sadece vergisel amaçlarla kullanılmasını bekleme hakkıdır⁸⁰³. Görüldüğü gibi vergilendirme alanındaki bilgilerin gizli kalmasını ifade eden vergi mahremiyeti hakkı, uluslararası alanda da büyük önem arz etmektedir. Çünkü uluslararası alandaki bilgi değişimi müessesesiyle vergi mahremiyetinin alanı daraltılmış olmaktadır⁸⁰⁴. Böylece vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi amacının, mahremiyet hakkının önüne geçtiği söylenebilir.

Özellikle mükelleflerin yeterli güvencelere sahip olmadığı durumlarda, bilgi değişimi konusunda geniş yetkilere sahip olan vergi idareleri karşısında vergi mahremiyeti hakkına açık bir şekilde ihtiyaç bulunmaktadır⁸⁰⁵. Çünkü bilgi değişimi ile mükellef bilgilerinin gizliliğine ilişkin haklar arasında bariz bir çatışma söz konusudur⁸⁰⁶. Bu çatışmayı engellemek için Türkiye'nin de taraf olduğu vergi anlaşmalarının içeriğinde, bilgi değişimi konusunda mükelleflerin gizlilik hakkını belli bir seviyede koruma altına alan hükümler bulunmaktadır. Çünkü mahremiyetin korunmasına yönelik bir hukuki düzenleme

⁸⁰² Öner, C. (2016). Uluslararası Bilgi Değişiminde Vergi Mükellefinin Haklarının Korunması: Türkiye Yaklaşımı. Yaltı, B. (Ed.), *Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırları* içinde (41-62), İstanbul: Beta Basım Yayım, s. 51.

⁸⁰³ McCracken, 2002, s. 1895.

⁸⁰⁴ Ateş, 2016, s. 195.

⁸⁰⁵ McCracken, 2002, s. 1896.

⁸⁰⁶ McCracken, 2002, s. 1896.

ya da anlaşma olmadan uluslararası alanda istenilen bilgilerin elde edilmesi çok güçtür⁸⁰⁷. Buradan hareketle, mahremiyete ilişkin bu kuralların uluslararası alanda devletleri işbirliği yapma konusunda teşvik ettiği söylenebilir. Model Anlaşma'nın 26/2. maddesine göre, bir akit Devlet tarafından elde edilen her türlü bilgi, o Devletin kendi iç hukuk mevzuatında sahip olduğu bilgiler gibi korunacaktır⁸⁰⁸. Bu bilgilerin sadece anlaşmada belirtilen vergilerin tahakkuk veya tahsilleri veya cebri icra ya da cezasıyla bu konulardaki itirazlara bakmakla görevli kişi veya makam (adli makam ve idari kuruluşlar dâhil) ya da bunları denetlemekle görevli olan kişilere verilebileceği de belirtilmiştir. Böylelikle bu hükümle gizli bilgilerin açıklanacağı kişiler konusunda da bir sınır çizildiği ve genel olarak vergi mahremiyeti hususunda devletlerin kendi iç hukuklarının belirleyici olduğu söylenebilir⁸⁰⁹. Aynı maddede, söz konusu bilgilerin verildiği kişiler tarafından sadece anlaşmada belirtilen amaçlarla kullanılacağı da belirtilmiştir. Ancak bunun istisnası olarak bu kişi ve makamlar, bilgileri mahkeme duruşmalarında veya adli kararlar alırken açıklayabilir. Tüm bunlardan bağımsız olarak, söz konusu bilgilerin başka amaçlarla kullanılmasına, her iki Devletin yasaları tarafından izin veriliyorsa veya bilgiyi veren Devletin bu tür bir kullanıma izni varsa başka amaçlarla da kullanılabilir.

Model Anlaşma'nın 26/3 (c) maddesinde vergi mahremiyetine ilişkin bir istisna da mevcuttur. Buna göre akit devletin, herhangi bir ticari, sınai ve meslek sırrı veya ticari işlemi alenî hale getirecek bilgileri veya aleniyeti kamu düzenine aykırılık oluşturacak bilgileri verme yükümlülüğü bulunmamaktadır. Akit devletin bu tür konularda bilgi verme zorunluluğu bulunmasa da (ulusal mevzuatında yasaklayan bir hüküm yoksa) “ihtiyari” olarak bu talebe uymaya karar verebilir. Ayrıca, söz konusu bilgilerin istisna kapsamındaki sırlardan olup olmadığının ve bunların değişiminin uygunluğunu bilgi talep edilen vergi idaresi yapacaktır⁸¹⁰. OECD Mali İşler Komitesi tarafından, talep edilen finansal bilgilerin meslek ya da ticari sır kapsamında olması durumunda, bilgi değişiminin gerçekleştirilebilmesi için bu tür bilgilerin ayrıştırılması önerilmektedir⁸¹¹. Kısmi bir

⁸⁰⁷ Öner C. (2008). *Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi*. Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, s. 290.

⁸⁰⁸ Türkiye ile ABD arasında FATCA kapsamında imzalanan ve otomatik bilgi değişimi öngören Anlaşma'nın 3/7. maddesine göre, bilgi değişimi kapsamındaki bilgilerin gizliliğinin, iki ülke arasında imzalanan Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşması'nda öngörülen koruma hükümlerine tabi olacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla söz konusu bilgiler Model Anlaşma'nın 26. maddesine göre korunacaktır.

⁸⁰⁹ Öner, 2016, s. 53.

⁸¹⁰ López, H. (2016). Vergi İdarelerinin Yetkileri ve Vergi Mükelleflerinin Hakları Arasındaki Dengenin Kaybı: İspanya Yaklaşımı (Çev. Arık, E.). Yaltı, B. (Ed.), *Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırları* içinde (89-108), İstanbul: Beta Basım Yayım, s. 105.

⁸¹¹ López, 2016, s. 105.

koruma sağlayan bu istisna ile bu tür bilgiler bilgi değişim kapsamından çıkarılmış olmaktadır⁸¹². Bu sebeple bilgi değişimi konusunda mahremiyet hakkının kullanılabilmesi için, bu değişim talebinden mükelleflerin bilgisinin bulunması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle, mahremiyet hakkının kullanımı için bilgilendirilme hakkının da gözetilmesi çok önemlidir. Mükellefler, kendi mahremiyetlerinin ihlal edilip edilmediğini ancak bilgi değişiminden haberdar oldukları ve bu sürece katıldıkları müddetçe öğrenebilirler. Çünkü vergi memurlarının hangi bilgilerin mükellefler için ticari sır veya hassas bir bilgi olduğunu bilmeleri oldukça zordur⁸¹³. Vergi mükelleflerinin bilgi değişim sürecine katılmaları, vergi idarelerine hassas bilgiler konusunda bilgi vermelerini sağlayıp; bu bilgilerin korunması için uygun önlemler alınmasını kolaylaştırır⁸¹⁴. Ancak mükellef hakları lehine verilecek olan bu koruma anlayışı, günümüzde tersi yönde bir gelişim göstermektedir. Örneğin, yakın zamana kadar uluslararası alandan bilgi değişimi kapsamında, İsviçre’de haklarında bilgi istenen kişilerin bu istekle ilgili istisnasız bilgilendirilmiş olması ve bu bilgilerin talep eden devlete aktarılmasına karşı dava açma hakları bulunmaktaydı. Ancak OECD baskılarıyla İsviçre’de bu yöndeki düzenlemelerin değiştirilerek, mükellef haklarının kısıtlanması yoluna gidilmesi zorunluluğu doğmuştur. Yeni düzenlemeye göre talep edilen bilgi, ilgili vergi mükellefine önceden bildirilmeksizin, belli şartlar altında başka bir devletle paylaşılabilir. Ancak bu şartlar açıkça belirlenmiş deęildir⁸¹⁵. Bilgi değişim sürecinde mükelleflerin mahremiyet özelinde tüm haklarının sıkı bir şekilde korunması da gecikmelere neden olup süreci faydasız hale getirebileceği ve bu müessesenin amacına aykırılık oluşturabileceği de unutulmamalıdır⁸¹⁶.

Uluslararası alanda kendisine bilgi temin edilen devlet, söz konusu bilgileri kendi iç mevzuatı gereğince gizli tutmak zorunda olduğu için kendi iç hukukundaki mahremiyet kurallarının ihlali, aynı zamanda uluslararası alandaki mahremiyet kurallarının ihlali anlamına geleceğinden, hakkı ihlal edilen taraf kendisine tanınan yaptırımları uygulayabilir⁸¹⁷.

Uluslararası alandaki bilgi değişim anlaşmaları çerçevesinde yapılan bilgi paylaşımları ile ilgili AİHM’e yapılan bir başvurunun ve mahkeme kararının incelenmesi

⁸¹² Öner, 2016, s. 54.

⁸¹³ McCracken, 2002, s. 1896.

⁸¹⁴ López, 2016, s. 105.

⁸¹⁵ Simonek, 2016, s. 2.

⁸¹⁶ Simonek, 2016, s. 18.

⁸¹⁷ Öner, 2008, s. 130.

gerekmektedir⁸¹⁸. Söz konusu olayda ABD vergi idaresi 2008 yılında binlerce Amerikalı müşterisi bulunan İsviçre'deki bir bankadan, bu kişilere ait hesaplar hakkındaki verilerin kendisine sunulmasını istemiştir. Bu istek ABD ile İsviçre arasındaki idari işbirliği çerçevesinde hazırlanan bilgi değişimi konusundaki anlaşma kapsamında değerlendirilerek, söz konusu kişilere ait banka detayları ABD vergi makamları ile paylaşılmıştır. Başvuran da bu paylaşımın AİHS'in 8. maddesinde yer alan özel hayatın gizliliği hakkını ihlal ettiği gerekçesiyle, AİHM'e başvurmuştur. AİHM yaptığı değerlendirmede, banka hesaplarına ilişkin bilgilerin Sözleşme'nin 8. maddesi kapsamında korunan kişisel verilerden olduğunu kabul etmiştir. Ancak İsviçre'deki bankanın, ABD vergi makamları ile yapmış olduğu bu bilgi paylaşımının, ABD'nin kamu menfaatine yönelik olduğunu belirterek başvuranın özel menfaatinden ziyade, ABD'nin kamu menfaatine öncelik tanıdığıdır. Ayrıca bu paylaşım yapılırken, başvuranın itiraz hakkı gibi etkin usulî güvencelerden de faydalandırıldığını belirterek başvuranın itirazını reddetmiştir. Görüldüğü gibi AİHM bilgi değişimi kapsamındaki mahremiyet ihlali başvuruları hakkında meşru amaç ve orantılılık yönünden yaptığı değerlendirmede, bilgi değişimi konularında mükelleflerin itiraz olanaklarına sahip olmasına önem vermektedir.

Bilgi değişimi kapsamında mahremiyete ilişkin olarak, her ne kadar verilen bilgilerin taraf devletlerin iç hukuklarındaki düzenlemelerle korunacağı kabul edilmiş olsa da, taraf devletlerin iç hukuklarında mükellef haklarına ilişkin eşit bir koruma söz konusu değilse ortaya bazı sorunlar çıkabilmektedir⁸¹⁹. En kötü olasılık da güvenceli bir devletten daha az güvenceli bir devlete bilgi akışı olmasıdır. Böyle bir durumda, kişilerin bilgileri korumalı bir alandan daha az korumalı bir alana aktarıldığı için vergi mahremiyeti konusunda bir tehlike ortaya çıkmaktadır⁸²⁰. Bu olasılık, Model Anlaşma'da bilgi talebinin reddedilebileceği bir istisna olarak da kabul edilmemiştir. Mahremiyet konusunda büyük bir zafiyet yaratan bu durum, değişim kapsamında verilen bilgilere, en az bilgilerin temin edildiği devlette olduğu kadar güvence sağlanacağı hususunda bir hüküm konularak çözümlenebilir⁸²¹. Aksi halde ülkeler arası mahremiyet uygulamalarının farklılığı sebebiyle vergi mahremiyetinin korunma derecesinden şüphe duyulabilir⁸²². Bu sebeple küresel standartlarda, mahremiyet düzenlemelerinin yasal gelenek ve kültürlerine göre daha düşük

⁸¹⁸ G.S.B./İsviçre, Başvuru No: 28601/11, 22.12.2015- 22.03.2016 Final, <http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-159732> (08.02.2020).

⁸¹⁹ Bu konuda ortaya çıkabilecek olasılıklar hakkında daha geniş bilgi için bkz. Öner, 2016, s. 54-58.

⁸²⁰ Öner, 2016, s. 56.

⁸²¹ Öner, 2016, s. 56.

⁸²² Armağan ve Mutlucan Sayın, 2014, s. 152.

bir koruma seviyesi bulunan devletler tarafından belirlenmesinin önlenmesi gerekmektedir⁸²³. Bu süreçte bilgiye erişim, bilgilerin saklanması ve vergi idareleri arasında kullanıma açılmasının mahremiyet kaygılarına sebep olması sebebiyle, bilgi toplama ve bilgi değişimi ile mahremiyetin korunması arasında bir dengenin kurulması gerekliliği ortadadır⁸²⁴.

Aynı şekilde, Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi'nin 22. maddesinde de gizliliğe ilişkin hükümler mevcuttur⁸²⁵. Buna göre, değişime tabi tutulacak bilgiler, temin edildiği taraf ülkenin iç mevzuatında öngörülen tedbirlerle uyumlu olarak, kişisel bilgilerin korunmasında gerekli görülen düzeyde, bilginin gönderildiği tarafın kendi iç hukuk kurallarına göre korunacaktır. Ayrıca aynı maddede, vergilerin tahakkuku, tahsilatı veya cebri icra ya da kovuşturmasıyla veya bu hususlardaki itirazlara bakmakla görevli kişi veya makamlarca ya da bunları denetlemekle görevli olan kişilere verilebileceği belirtilmiştir. Görüldüğü gibi, gizlilik konusunda bilgilerin temin edildiği ülkedeki düzenlemelerin de dikkate alınması gerektiği için, mahremiyet hakkı bakımından söz konusu Sözleşme'nin, Model Anlaşma'nın 26. maddesindeki düzenlemeye göre daha koruyucu olduğu söylenebilir.

4.4. Meslek Kanunlarında Vergi Mahremiyeti Hakkı

Vergilendirme alanındaki sırların ve gizli kalması gereken bilgilerin gizliliği her ne kadar VUK'un 5. maddesinde yer alan vergi mahremiyeti ile temin edilmiş olsa da; mükellef sırlarının gizliliğinin korunması yönünden, bazı meslek gruplarının sır tutma yükümlülüğü de önemlidir. Bu yükümlülüklerin, vergi mahremiyetinin mesleki alandaki görünümünü oluşturduğu söylenebilir. Meslekleri gereği mükelleflerle ilgili pek çok vergisel bilgiye vâkıf olabilecek meslek grupları, meslek mensupları⁸²⁶ ve avukatlardır.

⁸²³ Simonek, 2016, s. 19.

⁸²⁴ Kaneti ve diğerleri, 2019, s. 259.

⁸²⁵ Sözleşme için bkz. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/11/20171126-12.pdf> (05.04.2021). Finansal Hesap Bilgilerinin Otomatik Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması'nın 5. maddesinde de Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi'nde yer alan gizlilik kurallarının geçerli olacağı belirtilmiştir. Ayrıca OECD tarafından 2014 yılında oluşturulan "Finansal Hesap Bilgilerinin Vergi Konularında Otomatik Değişim Standardı"nın uygulamasına ilişkin rehberde, gönderilen bilgilerin gizliliğinin nasıl sağlanacağı sorusu, "*Bilgi gönderilecek ülkeler OECD'nin veri güvenliği ve gizlilik denetiminden geçmiş ülkelerdir. Bu denetim sonucunda uygun görülmeyen ülkelere bilgi gönderilmeyecektir.*" şeklinde yanıtlanmıştır.

https://gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/finansalHesapBilgilerininVKKOODSBRahberi.pdf?i d=2 (09.06.2021).

⁸²⁶ Serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler, çalışmanın bundan sonraki kısmında kısaca "meslek mensupları" olarak ifade edilecektir.

Dolayısıyla meslek faaliyeti kapsamında öğrenilen bu bilgilerin korunması ve üçüncü kişilere açıklanmaması için yasal düzenlemeler söz konusudur. Bu kişilerin sır saklama yükümlülüğü, VUK'dan değil de kendi özel kanunlarından kaynaklanmaktadır. Bu başlık altında, bu kişilerin kendi meslek kanunları çerçevesinde mükellefin mahremiyetini nasıl koruyacağı hususu ele alınacaktır.

Ayrıca meslek mensupları ve avukatların, her ne kadar mesleki kanunlarından doğan bir takım sorumlulukları olsa da; aynı zamanda KVKK hükümlerine göre veri sorumlusu sayılacakları için; kişisel verilerin işlenmesine ilişkin bu kanundan doğan tüm yükümlülükleri de yerine getirmek zorundadırlar. Aksi halde hukuki ve cezai sorumlulukları bulunmaktadır. Çünkü bu kişiler her ne kadar mükellefleri veya müvekkillerinin talimatları çerçevesinde veri işliyormuş gibi görünseler de, bu kişilerin mesleki sorumlulukları, ilgili kişisel veriler açısından sorumluluktan kurtulmalarını önler⁸²⁷.

4.4.1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

İşletmeler için önemli bir rol üstlenen meslek mensuplarının mesleki açıdan sahip olması gereken nitelikler arasında güvenilir olmaları ve sır saklayabilmeleri de sayılmaktadır. Çünkü bu meslek mensupları, yaptıkları meslek gereği mükelleflere ait olan gizli kalması gereken ya da sır niteliği bulunan pek çok bilgiyi öğrenebilmektedir. Bu sebeple 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun⁸²⁸ 43. maddesinde “*meslek mensupları ve bunların yanında çalışanlar, işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemezler, çeşitli kanunlarla muhbirlerle tanınan hak ve menfaatlerden faydalanamazlar*” ifadesine yer verilerek, meslek sırrını koruma yükümlülüğü düzenlenmiştir. Bu yükümlülüğe aykırı olarak söz konusu bilgilerin ifşa edilmesi durumunda, kişilerin disiplin sorumluluğunun yanı sıra, 47. maddede yer alan düzenleme gereği cezai sorumlulukları da bulunmaktadır. Buna göre, “*meslek mensupları, görevleri sırasında veya görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı, fiillerinin niteliğine göre Türk Ceza Kanununun kamu görevlilerine ait hükümleri uyarınca cezalandırılırlar*”. Dolayısıyla bu sırları ifşa etmeleri halinde kişiler, vergi mahremiyetini ihlal suçunun da yaptırım için atıf yaptığı TCK'nın 239. maddesi ile cezalandırılabilirler. Çünkü bu maddede yer alan “*sıfat ve görevi, meslek ve sanatı gereği vakıf olduğu*” ibaresinden, meslek mensuplarının meslek sırlarını ifşa etme eylemlerinin de bu kapsamda

⁸²⁷ Dülger, 2020, s. 191.

⁸²⁸ 01.06.1989 tarihinde kabul edilmiş ve 13.06.1989 tarihli, 20194 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

değerlendirilebileceği söylenebilir⁸²⁹.

Meslek mensuplarının, mükelleflere ait bilgileri gizleme yükümlülüğünün sınırlarının bulunup bulunmadığı sorusu akla gelebilir. Bilindiği gibi 1095 sayılı Kanun⁸³⁰ hükümlerine göre, vergi kaçırmanın önlenmesi amacıyla ihbar ikramiyesi ödenmektedir. Buna göre, muhasebecisi veya işçisi tarafından bir şirket hakkında somut bilgiler verilerek ihbarda bulunulması durumunda, bunun ticari ve mali bilgilerin ifşa edilmesi kapsamına girip girmeyeceği değerlendirilmelidir. Buna ilişkin Yargıtay tarafından verilen bir kararda⁸³¹, 1905 sayılı Kanun'a uymak şartıyla, mükellefin mali durumunun veya ticari sırlarının işçisi ya da muhasebecisi tarafından yetkili makamlara ifşa edilmesi, mahremiyetin ihlali anlamına gelmeyecektir⁸³². Ancak işçi veya muhasebeci tarafından verilen bu bilgiler gerçeği yansıtmıyor ise yani iftira niteliğindeyse hukuki ve cezai sorumlulukları gündeme gelebilecektir.

4.4.2. Avukatlık Kanunu

Yargının kurucu unsurlarından biri olan bağımsız savunmayı temsil eden avukatların, mesleklerini icra ederken bazı ayrıcalıkları olduğu kadar, yükümlülükleri de söz konusudur. Avukatın sır saklama yükümlülüğü de bunlardan biridir. Çünkü avukatlık, güven ilişkisine dayalı olan mesleklerdendir. Yargıtay da bir kararında⁸³³ sır saklama yükümlülüğünün güven ve sadakat ilkesinden kaynaklandığını vurgulamıştır.

Avukatlık Kanunu'nun 34. maddesinde *“Avukatlar, yüklendikleri görevleri bu görevin kutsallığına yakışır bir şekilde özen, doğruluk ve onur içinde yerine getirmek ve avukatlık unvanının gerektirdiği saygı ve güvene uygun biçimde davranmak ve Türkiye Barolar Birliğince belirlenen meslek kurallarına uymakla yükümlüdürler.”* denilerek bu mesleğin dürüstlük ve güven çerçevesinde gerçekleştirilmesi gerektiği vurgulanmıştır. Aynı

⁸²⁹ Özyer, 2015, s. 1029.

⁸³⁰ Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Haklarının ve Daimi Vergilerin Mektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanun, 26.12.1931 tarihinde kabul edilmiş ve 31.12.1931 tarihli, 1990 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

⁸³¹ Yargıtay 8. Ceza Dairesi, E. 1987/1469, K. 1987/2337, T. 17.03.1987, www.sinerjimevzuat.com.tr (05.05.2020).

⁸³² Karataş Durmuş, 2017, s. 389.

⁸³³ “Avukat ile müvekkili arasındaki sözleşme ilişkisinin temeli güven ve sadakat ilkelerine dayanmaktadır. Müvekkilin; her durumda avukatına güvenmesi, sırrını saklayacağından emin olması gerekir. Bu nedenle Avukatlık Kanunu'nun 34. maddesinde, avukatların görevlerini bu görevin kutsallığına yakışır bir şekilde özen, doğruluk ve onur içinde yerine getirmek ve avukatlık unvanının gerektirdiği saygı ve güvene uygun biçimde davranmakla yükümlü oldukları ifade edilmiş ve Yasa'nın 36. maddesinde de görevleri dolayısıyla öğrendikleri hususları açıklamaları yasaklanarak sır saklama yükümlülükleri öngörülmüştür”. Yargıtay 9. Ceza Dairesi, E. 2009/19013, K. 2011/21017, T. 14.11.2011, www.sinerjimevzuat.com.tr (09.05.2020).

şekilde söz konusu Kanun'un "Sır saklama" kenar başlıklı 36. maddesinde de "Avukatların, kendilerine tevdi edilen veya gerek avukatlık görevi, gerekse, Türkiye Barolar Birliği ve barolar organlarındaki görevleri dolayısıyla öğrendikleri hususları açığa vurmaları yasaktır." ifadesiyle, avukatların sır saklama yükümlülükleri düzenlenmiştir. Buna göre avukatlar, görevleri sebebiyle öğrendikleri hususları başkalarıyla paylaşamayacaktır. Yukarıda bahsi geçen Yargıtay kararında, bu yükümlülüğün kapsadığı bilgilere yer verilmiş ve sır saklama yükümlülüğünün avukatların mesleklerini daha etkin şekilde yapabilmeleri için getirildiği belirtilmiştir⁸³⁴ ⁸³⁵. Avukatlara sır saklama yükümlülüğünün bir sonucu olarak; tanıklıktan çekinme⁸³⁶ ile arama ve el koyma uygulamalarında bazı usulî güvenceler⁸³⁷ de sağlanmıştır⁸³⁸.

Avukatlar, vergilendirme alanında da, müvekkilleri hakkında vergisel bilgileri de içeren pek çok bilgiyi öğrenmektedirler. Söz konusu bilgiler vergi idaresi bünyesinde olunca "vergi mahremiyeti" kalkını ile korunurken, bu bilgilerin avukatlar tarafından öğrenilince korumasız kalması düşünülemez⁸³⁹. Vergi idaresinin bilgi toplama yetkisinin, avukatların mükellefleriyle ilgili sır saklama yükümlülükleri karşısında nasıl uygulanacağı da bu noktada önemlidir. Ancak bu konu, çalışmamızın sonraki bölümünde, vergi idaresinin bilgi toplama yetkisi kapsamında ele alınacağından burada detaylı bilgi vermiyoruz.

⁸³⁴ "Avukatın, müvekkilinin sırrını saklama yükümlülüğü üçüncü kişiler yanında mahkemelere, savcılıklara ve idari birimlere karşı da geçerlidir. Avukatlık meslek sırrı, avukatın mesleğini icra ederken öğrendiği, herkes tarafından bilinmeyen, açıklanması halinde vekil edenin maddi ya da manevi zarara uğrayacağı, üçüncü kişilerden gizlenen özel yaşama dair bilgilerdir. Avukatın mesleği ile bağlantılı olarak öğrendiği, vekil edene ait özel ilişkileri, sağlık bilgileri, mali durumu, kişisel bilgileri gibi gerektiğinde bulunduğu yer ya da adresi de sır kapsamına dahildir. Avukata yüklenen sır saklama yükümlülüğü, vekil edenin adli/idari merciler karşısında daha etkin, yerinde ve etraflıca iddiada bulunması veya savunma yapması ile doğrudan bağlantılıdır. Avukatın meslek sırrını koruması ise uluslararası antlaşmalar ve Anayasamızda güvence altına alınan özel yaşamın gizliliğinin sonucu olmanın yanında yerine getirilen kamu hizmetinin içeriği ve niteliği ile de ilgilidir."

⁸³⁵ Avukatlık Kanunu'ndan başka Barolar Birliği Meslek Kuralları'nın 37. maddesinde de "Avukat meslek sırrı ile bağlıdır. a. Tanıklıktan çekinmede de bu ölçüyü esas tutar. Avukat, davasını almadığı kimselerin başvurusu nedeniyle öğrendiği bilgileri de sır sayar. Avukatlık sırrının tutulması süresizdir, meslekten ayrılmak bu yükümü kaldırmaz. b. Avukat, yardımcılarının, stajyerlerinin ve çalıştırdığı kimselerin de meslek sırrına aykırı davranışlarını engelleyecek tedbirler alır." ifadeleriyle avukatların sır saklama yükümlülükleri belirtilmiştir. http://d.barobirlik.org.tr/mevzuat/avukata_ozel/meslek_kurallari/tbb_meslek_kurallari.pdf (03.06.2020).

⁸³⁶ Avukatlık Kanunu'nun 36/2. maddesi avukatların tanıklıktan çekinebileceği düzenlemektedir.

⁸³⁷ CMK'nın 130. maddesi, 136. maddesi, 149/3. maddesi ve 154/1. maddesi bu güvenceleri düzenlemektedir.

⁸³⁸ Şen, E. ve Bodur, F. B. (2018). İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihatında Avukatın Sır Saklama Yükümlülüğünden Kaynaklanan İmtiyazlar. *TBB Dergisi*, 138, s. 13.

⁸³⁹ Kara, vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgilerin avukatlar tarafından öğrenilmesi durumunda vergi mahremiyeti yükümlülüğünün onlar için de geçerli olacağı, ihlali durumunda ise vergi mahremiyetinin ihlali suçunun oluşacağını ifade etmektedir. Kara, 2017, s. 278. Oysa VUK'un gerek 5. maddesinde, gerekse diğer maddelerinde vergi mahremiyetine uymakla görevli olan kişiler arasında avukatlar sayılmamıştır. Dolayısıyla ceza hukukunun "suçta ve cezada kanunilik" temel ilkesi gereği avukatlar bu suçun faili olamazlar. Sadece kendi mevzuatlarında öngörülen yaptırımlara tabi olabilirler.

Avukatlar bakımından bu sır saklama yükümlülüğünün de bazı istisnaları söz konusudur⁸⁴⁰. Özellikle avukatların müvekkillerinin işlediği suçu bildirme zorunluluğu bulunup bulunmadığı ve bunun istisna niteliğinde olup olmadığı ise tartışmaya açıktır. TCK’ya göre kamu görevlisi sayılan avukatların, müvekkilleriyle ilgili bir suçun varlığını öğrendikleri takdirde bunu yetkili makamlara bildirmekle görevli oldukları, aksi halde TCK’nın 279. maddesinde belirtilen “kamu görevlisinin suçu bildirmemesi” suçunu işlemiş sayılacakları kabul edilmektedir⁸⁴¹.

Avukatların sır saklama yükümlülüğüne uymaması durumunda, kendilerine disiplin cezası uygulanır. Avukatlık Kanunu’nun 134. maddesine göre “*Avukatlık onuruna, düzen ve gelenekleri ile meslek kurallarına uymayan eylem ve davranışlarda bulunanlarla, meslekî çalışmada görevlerini yapmayan veya görevinin gerektirdiği dürüstlüğe uygun şekilde davranmayanlar hakkında bu Kanunda yazılı disiplin cezaları uygulanır*”⁸⁴².

⁸⁴⁰ Bu konuda daha detaylı bilgi için bkz. Karaçoban Güneş, (2017b). Vergi İdaresinin Avukatlardan Müvekkilleriyle İlgili Olarak Talep Edebileceği Bilgilerin Hukuki Çerçevesi. *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16(2), s. 104 vd.

⁸⁴¹ Karaçoban Güneş, 2017b, s. 105-106.

⁸⁴² Sır saklama yükümlülüğüne uymama durumunda disiplin cezası 136. maddeye göre belirlenir. Buna göre “*Bu kanunun avukatların hak ve ödevleri ile ilgili altıncı kısmında yazılı esaslara uymayanlar hakkında ilk defasında en az kınama, tekrarında, davranışın ağırlığına göre, para veya işten çıkarma cezası ve 5 inci maddenin (a) bendinde yazılı bir suçtan kesin olarak hüküm giyme halinde meslekten çıkarma cezası uygulanır. Beş yıllık bir dönem içinde iki veya daha çok defa disiplin cezasını gerektiren davranışta bulunan avukata her yeni suçu için bir öncekinden daha ağır ceza uygulanır. Bir defa işten çıkarılan avukat, beş yıllık dönem içinde bu kanunun altıncı kısmındaki kurallara aykırı davranışta bulunursa meslekten çıkarılır.*”

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: VERGİ MAHREMİYETİ HAKKININ KAPSAMI

Vergilendirme alanında, mükelleflerin sırlarının güvenliğini temin eden vergi mahremiyeti ile ilgili VUK'un 5. maddesinde herhangi bir tanım yer almamakla birlikte, madde metni de yoruma açık olabilecek şekilde düzenlenmiştir. Bir hukuki kavrama yeterli sayıda yargı kararıyla açıklık getirildiyse, bu kavramın yer aldığı hukuki düzenlemelerin açıklığına ve sınırlarına yönelik taleplerde de kendiliğinden bir azalma görülür⁸⁴³. Bu açıdan vergi mahremiyetinin sınırlarının belirlenmesinde yargı kararları da büyük rol oynayacaktır. Ancak Türkiye'de vergi mahremiyeti konusunda, mükellefler yargı yoluna pek başvurmadıkları için, yeterli sayıda yargı kararı da bulunmamaktadır. Bu sebeple bu hakkın kapsamının incelenmesi gerekmektedir.

Ayrıca vergilendirme sürecinde yer alan denetim ve tebligat aşaması da temel hak ve özgürlüklerle yakından ilgili olduğu için, buradaki düzenleme ve uygulamalar da vergi mahremiyeti açısından oldukça önemlidir. Aynı şekilde, vergi uyumsuzluklarına ilişkin yargılamalarda mükelleflere ait sırların ortaya çıkma ihtimalinin değerlendirilmesi de vergi mahremiyeti hakkının kapsamı içinde ele alınmalıdır.

Tüm bu sebeplerle çalışmanın bu bölümünde, vergi mahremiyeti hakkının kapsamı; öncelikle sistematik açıdan konu, kişiler ve süre bakımından ayrı ayrı değerlendirilecektir. Ayrıca burada, vergi mahremiyeti hakkının istisnasını teşkil eden durumlar da incelenecektir. Aynı şekilde, vergilendirme sürecindeki denetim ve tebligat aşamaları ile yargılama aşamasındaki vergi mahremiyeti hakkı değerlendirmelerimize de yine bu bölümde yer verilecektir.

Bu bölümde esas olarak, mahremiyet hakkının kapsamı VUK'da yer alan düzenlemeler çerçevesinde incelenecektir. Ayrıca yeri geldiğinde, 6183 sayılı Kanun'daki düzenlemelere de değinilecektir.

1. HAKKIN KONUSU BAKIMINDAN

Vergi mahremiyeti hakkı; vergilendirme yoluyla öğrenilen, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin öğrenilen sırların veya gizli kalması gereken diğer

⁸⁴³ Kunig, P. (2010). Kamusal Denetimin Hukuki Güvenlik İlkesinden Kaynaklanan Sınırları: Almanya. (Çev. Taylar, Y.). Öztürk, B ve Başaran Yavaşlar, F. (Editörler), *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı* içinde (107-120), Ankara: Seçkin Yayıncılık, s. 118.

hususların ifşa edilmemesini ve kullanılmamasını⁸⁴⁴ ifade etmektedir. Mükellefler bu hak kapsamında, söz konusu bilgilerin gizli kalmasını isteyip, kendi sır alanlarına saygı gösterilmesini bekleyebilir. Ayrıca bu bilgilerin gizli kalması konusunda, idarenin gerekli tedbirleri alması ve özeni göstermesi de bu hak kapsamında görülmelidir⁸⁴⁵.

Bu başlık altında inceleyeceğimiz vergi mahremiyeti hakkının konusunu ise, hak kapsamında korunacak bilgiler oluşturmaktadır⁸⁴⁶. 6183 sayılı Kanun'un 107. maddesinde yer alan düzenleme de, kamu borçlusunun ve kamu borçlusuyla ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin öğrenilen sırların veya gizli kalması gereken bilgilerin ifşa edilmemesine yönelik olarak VUK'daki düzenlemeyle örtüştüğü için, hakkın konusu bakımından bu başlık altında ayrıca değerlendirilmeyecektir.

1.1. Vergi Mahremiyeti Hakkının Konusunu Oluşturan Bilgiler ve Özellikleri

Mükellef bilgilerinin vergi mahremiyeti kapsamında korunması, onların kişilik haklarına saygı duyulması sonucu ortaya çıktığı için, hangi bilgilerin bu kapsamda değerlendirileceği büyük önem taşımaktadır⁸⁴⁷. Vergi mahremiyeti hakkının kapsamı belirlenirken, gizli tutulması gereken bilgilerin özellikleri bu konuda yol gösterici olacaktır. Bu aynı zamanda, bu tür bilgilerin ne kadarının kişinin özel hayat alanı içerisine girdiğinin tespiti anlamına da gelmektedir⁸⁴⁸.

Uygulamada, vergi idaresi tarafından çoğu bilginin vergi mahremiyeti sebebiyle kişilere verilmediği görülmektedir. Oysa vergi mahremiyeti hakkının kapsamı bakımından dikkate alınması gereken husus, söz konusu bilgilerin özelliklerine ilişkin madde metninin lafzından ve amacından yola çıkılarak yapılacak bir değerlendirmedir. Bu sebeple bu bilgilerin özelliklerinin incelenmesi önemlidir.

⁸⁴⁴ Vergi mahremiyeti hakkının konusunu oluşturan bilgilerin gizliliğinin sağlanması için getirilen yasaklardan olan “ifşa etme” ve “kendisinin veya başkasının yararına kullanma” eylemleri, vergi mahremiyeti suçunun maddi unsuru olarak sonraki bölümde ele alınacağı için bu kısımda değinilmeyecektir.

⁸⁴⁵ Aynı yönde bkz. Kocatepe, 2019, s. 53-54.

⁸⁴⁶ VUK'un 5. maddesinde yer alan “mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususlar”, çalışmamızın devamında kısaca “mükellef sırrı” olarak ifade edilecektir. Söz konusu sırların sadece vergilerle ilgili olmayıp daha geniş bir alanı kapsamaması sebebiyle “vergi sırrı” değil de “mükellef sırrı” olarak ifade edilmesini uygun buluyoruz.

⁸⁴⁷ Bayraklı, 1999, s. 27.

⁸⁴⁸ Bayraklı, 1999, s. 27.

1.1.1. Bilgilerin Mükellefe ya da Mükellefle İlgili Kimselere Ait Olması

Vergi mahremiyetinin düzenlendiği VUK'un 5. maddesinde, gizli tutulması gereken bilgilerin mükellef ve mükellefle ilgili kimselere ait olması gerektiği belirtilmiştir. Vergi mahremiyeti hakkının kapsamı bakımından, bu ifadenin kimleri içerdiğinin belirlenmesi gerekmektedir. Mahremiyet kapsamına girecek olan bilgiler öncelikle mükellefe ait olmalıdır. VUK'un 8. maddesinde belirtildiği üzere mükellef *“vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir”*. Mahremiyet hakkının, gerçek kişi mükelleflerin yanı sıra tüzel kişi mükellefleri ve tüzel kişiliği bulunmayan mükellefleri⁸⁴⁹ de kapsadığı konusunda tereddüt yaşanmamalıdır. Çünkü ticari hayatta aktif rol oynayan bu kuruluşların, ticari itibar ve ekonomik varlıklarına yönelik sır niteliğinde pek çok mali ve ticari bilgileri bulunmaktadır.

Söz konusu bilgilerin mükellef dışında vergi sorumlularına ait olması halinde, vergi mahremiyeti hakkının onlar için de geçerli olup olmayacağı değerlendirilirken; VUK'un 8/4. maddesinde yer alan *“bu kanunun müteakip maddelerinde geçen “mükellef” tabiri vergi sorumlularına da şamildir”* ifadesinin incelenmesi gerekmektedir. Çünkü söz konusu düzenlemede geçen “müteakip” sözcüğü nedeniyle, vergi mahremiyetini düzenleyen 5. madde bu düzenlemeden önce olduğu için tereddüt yaşanarak, vergi sorumlularının vergi mahremiyeti hakkı korumasından faydalanamayacağı düşünülebilir⁸⁵⁰. VUK'un 8. maddesine dayanarak vergi sorumlularının da vergi mahremiyeti hakkının sahibi olduğu yönünde görüşler bulunmaktadır⁸⁵¹. Ancak vergi sorumlularının “mükellefle ilgili kimseler” olduğu düşünüldüğünde, mahremiyet korumasından onların da tereddütsüz faydalanabileceğini kabul etmek gerekir⁸⁵².

Vergi mahremiyeti karşısında, mükellef ve vergi sorumlusu olmayan ceza muhataplarının nasıl değerlendirilmesi gerektiği de incelenmelidir. VUK'un 5. maddesinin lafzından yola çıkıldığında, mükellef ve mükellefle ilgili olmayan bu kişilerin vergi

⁸⁴⁹ *“Kurumlar Vergisi Kanunu'nda cemaatler vakıf hükmünde sayılarak mükellef addedilmektedir. Aynı şekilde menkul kıymetler yatırım fonları tüzel kişiliği olmadığı halde sermaye şirketi addolunarak mükellef kabul edilmektedir. İş ortaklıklarının da tüzel kişiliğinin olmaması mükellefiyetlerini etkilememektedir”*. Kırbaş, 2018, s. 64-65.

⁸⁵⁰ Durdu, 2019, s. 596. VUK her ne kadar vergi sorumlusunu *“verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi idaresine karşı muhatap olan kişi”* olarak tanımlasa da, bu tanımın vergi sorumlusunun sadece vergi ödeme ödevi üzerinde durduğu, oysa vergi sorumlusunun bazı durumlarda tüm ödevleri ve vergi borcuyla vergi mükellefinin yerini alabildiği yönünde bkz. Karakoç, 2017, s. 160.

⁸⁵¹ Bu yönde bkz. Ünsal, 2003, s. 31; Alemdar, 2010a, s. 104. Vergi sorumlularını amaçsal yorum yaparak bu kapsamda değerlendiren görüş için bkz. Durdu, 2019, s. 596.

⁸⁵² Bu yönde bkz. Kocatepe, 2019, s. 43.

mahremiyeti kapsamında değerlendirilemeyeceği açıktır. Ancak ceza miktarı ve türü gibi bilgilerin gizli kalması bu ceza muhatapları için de önemlidir. Dolayısıyla onların bu tür bilgilerinin ifşası durumunda TCK hükümleri geçerli olacaktır. Ayrıca ceza muhatapları kamu borçlusu sayılacağından, 6183 sayılı Kanun'un 107. maddesindeki korumadan faydalanabilirler.

Vergi mahremiyeti kapsamında gizlenmesi istenilen bilgiler, mükellefe ait olabileceği gibi onunla ilgisi bulunan kimselere de ait olabilir. Böylelikle mahremiyetin kapsamının kişiler ve konu bakımından oldukça geniş tutulduğu söylenmelidir⁸⁵³. Mükellefle ilgili kişi kapsamında; belirli bir mükellefle iş ilişkisine giren, ondan alacaklı ya da ona borçlu olan kimseler de bulunmaktadır⁸⁵⁴. Mükellefin eşi, çocukları, akrabaları da mükellefle ilgili kişilerdendir⁸⁵⁵. Ayrıca mükellefle ilgili kişi kapsamına, mükellefin yanında çalışanların da girdiği de kabul edilmelidir⁸⁵⁶.

Ancak yine de “mükellefle ilgili kişi” ifadesinin, muğlak ve belirsiz olması sebebiyle dar yorumlanması vergi mahremiyetinin amacına aykırı olacağından burada da amaçsal yorum yapılmalıdır⁸⁵⁷. Ancak Kanun'da böyle belirsiz ifadeler yerine, herhangi bir tartışmaya mahal vermeyecek şekilde vergiyi doğuran durum, işlem ve faaliyetle ilgili ya da mükellefin özel nedenlerle herhangi bir ilişki içinde olduğu herkesi kapsayan bir ifade kullanılabilir⁸⁵⁸.

VUK'da mükellefin yanında, onunla ilişki içinde bulunan herkesin vergi mahremiyeti kapsamına alınması, bu kişilerin de temel hak ve özgürlüğüne verilen önemi göstermesi ve bunun açıkça korunması sebebiyle isabetli ve çağdaş bir uygulama olarak görülmektedir⁸⁵⁹.

⁸⁵³ Kocahanoğlu, 1983, s. 343; Alemdar, 2010a, s. 104.

⁸⁵⁴ Yiğit, 2004, s. 188.

⁸⁵⁵ Sonsuzoğlu, 2000, s. 125; Candan, 2017.

⁸⁵⁶ Karataş Durmuş, mükellefin yanında çalışan bir kişi hakkında icra takibi başlatıldığı bilgisinin vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirmezken; mükellefin işi için olmazsa olmaz bir pozisyonda çalıştığı varsayıldığında bu çalışanın işten ayrılacağı bilgisinin sızdırılmasını mükellefi mali açıdan zora sokabileceği gerekçesiyle, vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirmiştir. Karataş Durmuş, 2017, s. 378.

⁸⁵⁷ Başaran Yavaşlar, 2013b, s. 5-6.

⁸⁵⁸ Başaran Yavaşlar, 2013b, s. 6. Aynı yönde bkz. Demircan, A. S. (2014). Vergi Mahremiyetinin Yeniden Yapılandırılması. *Vergi Sorunları Dergisi*, 313, s. 191.

⁸⁵⁹ Güneş, 2014, s. 1853.

1.1.2. Bilgilerin Mükellef ve Mükellefle İlgili Kimselerin Şahıslarına, Muamele ve Hesap Durumlarına, İşlerine, İşletmelerine, Servetlerine ve Mesleklerine İlişkin Olması

Her ne kadar VUK'un 5. maddesinin başlığı “vergi mahremiyeti” olsa da, esasen hakkın konusunu oluşturan bilgilerin, “*mükellef ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine ve mesleklerine*” ilişkin olması, vergi mahremiyetinin sadece vergilerle ilgili olmadığını göstermektedir. Çünkü ölçülülük ilkesi çerçevesinde, mükellef hakkında her türlü bilgiyi talep etme yetkisine sahip olan devletin; bu yetki aracılığıyla mükellefin şahsi ve ailevi bilgileri, işi ve işinin kapasitesi, mal varlığı, kredileri gibi pek çok bilgiye ulaşabilmesi muhtemeldir⁸⁶⁰. Bu sebeple vergi mahremiyeti ile koruma altına alınan bilgiler, özel yaşam ile ekonomik ve ticari faaliyetleri de içine alan geniş bir alanı kapsamaktadır⁸⁶¹. Bu yönüyle kişilik haklarından birini oluşturan mahremiyet, vergilendirme alanında devlet-mükellef ilişkisi için bir güvenlik çemberi oluşturması bakımından önemlidir⁸⁶².

Bu açıdan bakıldığında, önceki bölümde incelediğimiz Amerika'daki vergi mahremiyeti uygulamasının içeriği ile bir kıyaslama yapacak olursak; oradaki düzenlemenin daha dar kapsamlı olduğu söylenebilir. Çünkü Amerika'da vergi mahremiyeti ile korunan bilgiler sadece “beyanname ve beyanname bilgileri” olarak yer almaktadır. Oysa Türkiye'deki düzenlemeye bakıldığında, vergi mahremiyeti ile korunacak sırların niteliğine bakılmaksızın, bunların vergiyle ilgili işlem ve faaliyetler aracılığıyla öğrenilmesi yeterli görülmektedir. Bu durum da vergi mahremiyeti hakkının kapsamını genişletmekte ve sınırlarının belirlenmesini zorlaştırmaktadır. Ayrıca VUK'daki düzenlemenin içeriğinin bu denli geniş olması, “vergi mahremiyeti” madde başlığı ile de uyumlu değildir. Bu sebeple VUK'un 5. maddesinin başlığının, düzenlemenin sağladığı koruma kapsamıyla uyumlu olacak şekilde “mükellef mahremiyeti” olarak düzenlenmesi gerektiği düşüncesindeyiz. Bu şekilde yapılacak bir düzenleme “mükellef”e yaptığı vurgu gereği, mahremiyetin hak olarak algılanmasına da katkı sağlar.

VUK'un 5. maddesinde belirtilen unsurlardan yola çıkarak “*mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına*” ifadesinden, onların kişilik hakkı değerleriyle ilgili her türlü

⁸⁶⁰ Karataş Durmuş 2017, s. 376.

⁸⁶¹ Edizdoğan, N., Taş, M. ve Çelikkaya, A. (2007). *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*. Bursa: Ekin, s. 163; Pınar ve Bacaksız, 2006, s. 642.

⁸⁶² Erdem, T. (2005c). Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Yeni Ceza Yasası Sonrasında Bu Suça Uygulanacak Ceza-I, *Yaklaşım Dergisi*, 155, Kasım, www.yaklasim.com (19.09.2019).

bilginin bu kapsamda değerlendirilebileceği anlaşılmalıdır. Örneğin; ad, resim, onur, şeref, şahsiyet, cinsel kimlik, inanç gibi kişilik hakkı değerleri bunlar arasında gösterilebilir. Ayrıca kişinin özel mektupları, yazışmaları ve aile ilişkilerine dair bilgiler de bu kapsamdadır. Bu bilgilerin çoğunun kamuya açıklandığı takdirde, sahiplerine özellikle manevi zarar vermesi muhtemeldir. Dolayısıyla bunların korunmasında sahibinin menfaati bulunmaktadır.

Aynı madde metninde geçen, “*Mükellef ve mükellefle ile ilgili kimselerin muamele, hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine ve mesleklerine ilişkin*” bilgiler de oldukça geniş kapsamlıdır. Mükellefin şahsına yönelik bilgilerle karşılaştırıldığında; bunlar, vergilendirmeye daha çok ilişkisi olabilecek türden bilgilerdir. Bu bilgilerin bazıları beyanname ve eklerinden elde edilebileceği gibi; çoğu da vergi incelemesi ve arama sırasında mükellefin fiziki ve elektronik ortamda tuttuğu, defter, kayıt, belge ve hesaplarından kolayca öğrenilebilecek bilgilerdir. Ancak vergi mahremiyeti kapsamında korunabilmesi için aynı zamanda bunların “sır” niteliğinde veya “gizli kalması gereken” bir bilgi olması gerekmektedir. Bu açıdan bakıldığında vergi mahremiyetinin kapsadığı bilgiler, sadece mükellef ve mükellefle ilgili kimselerin varlık durum ve faaliyetlerine ilişkin her türlü bilgi değildir⁸⁶³.

1.1.3. Bilgilerin Sır veya Gizli Kalması Gereken Bir Nitelikte Olması

Kavramsal açıklamalarda bulunurken; bir bilginin sır niteliği taşıması için, hem sahibinin bu yönde bir iradesi olması, hem de açıklanması durumunda sahibinin şahsına, ailesine, mesleğine, çıkarlarına, ticari itibar ve faaliyetine zarar verebilecek boyutta olması gerektiğini⁸⁶⁴ belirtmiştik⁸⁶⁵. Gizli kalması gereken bilgiler ise, sır kavramına yakın olmakla birlikte onunla aynı seviyede gizlilik taşımasa da, öğrenilmesi mükellef açısından olumsuzluk doğurabilecek hususlardır⁸⁶⁶. Ancak herhangi bir derecelendirme yapmadan, hem sır hem de gizli kalması gereken bilginin, üçüncü kişilere kapalı bir alan oluşturduğu

⁸⁶³ Karakoç, 2017, s. 413; Candan, T. (2019). *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*. (4. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları, s. 405.

⁸⁶⁴ Karakoç, 2016a, s. 311; Candan, 2019, s. 405; Alemdar, 2010a, s. 103.

⁸⁶⁵ Sır konusuna ilişkin detaylı bilgiler, çalışmanın birinci bölümünde “3.2. Sır” başlığı altında yer almaktadır.

⁸⁶⁶ Yiğit, 2004, s. 188. Başbüyük’e göre; “sır” ifadesinin yanında “gizli kalması gereken” hususlara yer verilmesi, gizliliğin objektif yönüne işaret etmekte ve bu kavramla objektif olarak gizli kalması gerektiği anlaşılan bilgileri de bu kapsama sokulmaktadır. Başbüyük, İ. (2012). Kamu İcra Suçları –I-: Sırrın İfşası Suçu (AATUHK m. 107). *Ceza Hukuku Dergisi*, 20, s. 119.

söylenebilir⁸⁶⁷.

Sırrın özellikleri göz önüne alınarak bir değerlendirme yapılacak olursa; mükellefe ait üretim ve satış teknikleri, ürün formülleri, yatırım kararları, girdilerin temin edildiği yer, müşteri kitlesi bilgileri, reklam ve araştırma geliştirme faaliyetleri, iş bağlantıları, hesap durumları, kazançları, borç-alacak durumları, ödeme koşulları, servet türü ve miktarı gibi hususların üçüncü kişilerden gizlenmesi gerektiği kabul edilmelidir⁸⁶⁸. Aynı şekilde mükellefin yaşadığı ödeme güçlüğü, ticari veya finansal bir sorun, ortağı ile yaşadığı bir anlaşmazlık nedeniyle ortaklığı sonlandıracak olması ya da katılacağı ihale için teklif etmeyi düşündüğü fiyat bilgisi gibi bilgiler, açıklanması durumunda sahibinin işlerinin kötüye gitmesi riski doğuran bilgilerden olduğu için bu kapsamdadır⁸⁶⁹. Bunun gibi mükellefin faaliyeti neticesinde elde ettiği gelir ve üzerinden alınan vergi, vergi borcunun varlığı ya da yokluğu, ticari yatırım projeleri veya kredi bilgileri de mükellefler için mahrem bilgilerdendir⁸⁷⁰. Vergi borcunun veya özel hukuktan kaynaklı bir borcun ödenmemesi sebebiyle uygulanan hacze ilişkin bilgiler, haczin borcu karşılamaması durumu da bir ticari sır olarak vergi mahremiyeti kapsamındadır ve ifşa edilmemesi gerekir⁸⁷¹.

Ayrıca günümüzde bir işin nasıl yapılacağı veya üretim tekniği konusundaki bilgi ve tecrübeler "know-how" olarak değerlendirilmekte ve bunların "know-how sözleşmeleri" aracılığıyla kullanılması ve karşılığında bedel alınması söz konusu olmaktadır⁸⁷². Dolayısıyla pazarlamaya konu olan bu ticari sırların büyük maddi değerleri olduğu ve bunların başkalarının eline geçmesi halinde sahiplerini büyük maddi zarara uğratacağı ortadadır. Bu sebeple "know-how" niteliğindeki bilgi ve tecrübeler de vergi mahremiyeti kapsamındaki sırlardandır.

⁸⁶⁷ Başaran Yavaşlar, 2013b, s. 4.

⁸⁶⁸ Bu örnekler için bkz. Yıldız, Y. (2019a). Kişisel Verilerin Korunmasının Vergi Mahremiyeti ile Etkileşimi. *Kişisel Verileri Koruma Dergisi*, 1(2), s. 4; Şenyüz, 2015, s. 479; Ekmekci Çalıcıoğlu ve Ateşgaoğlu, 2019, s. 1778; Bayraklı, 1999, s. 18; Taş, 2008, s. 86; Yiğit, 2004, s. 188.

⁸⁶⁹ Yıldız, 2019a, s. 6.

⁸⁷⁰ Karataş Durmuş, 2017, s. 375.

⁸⁷¹ Erman, 1988, s. 100'den aktaran; Ekmekci Çalıcıoğlu ve Ateşgaoğlu, 2019, s. 1778.

⁸⁷² Gürbüz Usluel, 2009, s. 124.

Danıştay tarafından verilen bir kararda⁸⁷³ da, mal satan mükellefin vergi ile yükümlülüklerini yerine getirip getirmediği, hasılatının ne olduğu, kâr mı zarar mı beyan ettiği hususları vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilmiştir⁸⁷⁴. Aynı şekilde bir şirket için mali durumu gösteren bilanço, gelir tablosu ve bunlara ilişkin bilgileri de şirketi temsil yetkisi olmayan ortaklarla paylaşılmayacak bilgiler olarak gören yargı kararları mevcuttur⁸⁷⁵. Mükellef hakkında kesilen cezalar, üçüncü kişiler tarafından bilinmemesi gereken hususlardan olduğundan, kesilen cezaya ilişkin bilgi ve belgeler de vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilmelidir⁸⁷⁶.

Bir bilginin sır veya gizli kalması gereken bir bilgi olarak değerlendirilmesi, sübjektif bir durum olup sahibinin iradesine göre değişebilir. Ancak yukarıda değinilen bilgilerin hepsinin sır veya gizli kalması gereken bir özellik ihtiva ettiği karine olarak kabul edilebilir. Çünkü bunlar kişi farklı bir irade ortaya koymadıkça, hayatın olağan akışına göre başkalarının bilmesini istemediği bilgilerdendir⁸⁷⁷. Ancak gerçeği yansıtmayan bilgiler sır olarak değerlendirilemeyecektir. Bu kapsamda normalde müşteri listesi vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilebilecekken; tamamen hayali bir müşteri listesi sır teşkil etmeyeceğinden bu kapsama girmeyecektir⁸⁷⁸.

Vergi mahremiyeti hakkının konusuna giren sırların niteliği, koruma bakımından ortaya bir fark çıkarmamaktadır. Bu bakımdan söz konusu sırlar yukarıdaki gibi mesleki ve ticari faaliyetlere ilişkin olabileceği gibi; kamuoyu tarafından bekâr olarak bilinen bir iş adamının aslında evli olduğunu vergi beyannamesinde belirtmesi şeklinde kişisel nitelikte de olabilir⁸⁷⁹. Ancak vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgilerin büyük bir kısmının ticari sır⁸⁸⁰ teşkil ettiği görülmektedir. Zaten ticari sırlar büyük oranda vergisel sırlarla bağlantılı

⁸⁷³ “Ticari yaşamda malı satın alan mükellefin, malı satanın, vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirip getirmediği hususunda bilgi sahibi olması, bir başka deyişle, bir mükellefin katma değer vergisi beyannamelerini verip vermediği, hasılatının ne kadar olduğu, kullandığı belgelerin (şekil şartlarının doğru olması kaydıyla) vergi dairesinin izniyle bastırılıp bastırılmadığı konularında diğer mükelleflerin bilgisinin olmaması olağan bir durumdur. Esasen vergi mevzuatında bu düşüncenin aksine bir hüküm olmadığı gibi Vergi Usul Kanunu’nun Vergi Mahremiyeti başlıklı 5. maddesi de bu düşüncüyü destekler niteliktedir.” Danıştay 9. Daire, E. 2008/7281, K. 2012/2865, T. 23.05.2012, www.sinerjimevzuat.com.tr (06.07.2020). Benzer kararlar için bkz. Danıştay 9. Daire, E. 2008/3445, K. 2009/1801, T. 16.04.2009; Danıştay 9. Daire, E. 2008/3402, K. 2010/84, T. 20.01.2020, www.sinerjimevzuat.com.tr (06.07.2020).

⁸⁷⁴ Kara, 2017, s. 273.

⁸⁷⁵ Ankara 5. İdare Mahkemesi, E. 2011/1097, K. 2012/11, T. 10.01.2012. Bkz. Kara, 2017, s. 279, dn. 24.

⁸⁷⁶ Kara, 2017, s. 274.

⁸⁷⁷ Başaran Yavaşlar, 2013b, s. 4.

⁸⁷⁸ Gürbüz Usluel, 2009, s. 12.

⁸⁷⁹ Arslan, 2013, s. 21.

⁸⁸⁰ Ticari sırlara yönelik ayrıntılı açıklamalara çalışmanın ilk bölümünde, “3.1.1. Ticari Sır” başlığı altında yer verilmiştir.

olup, ifşaları halinde mükellefin mali açıdan zarar görmesi muhtemeldir⁸⁸¹. Ticari sırların vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilebilmesi için önemli olan husus, bu bilgiyi saklamakla veya ifşa etmemekle yükümlü olan kişinin statüsüdür. Aynı şekilde gizliliği ihlal eden kişilerin statüsü, suçun niteliğini belirleyecek olan unsurdur⁸⁸². Örneğin ticari ortaklık bünyesinde çalışan bir işçi veya şirket ortağı vergi mahremiyeti ihlali suçunun faili olmazken, ticari sırrın ifşası suçunun faili olabilir. Bu yönüyle vergi mahremiyetinin ihlali niteliğinde olmayan bir eylem, çoğu zaman ticari sırrın ifşası anlamına gelebilmektedir⁸⁸³. Görüldüğü gibi vergi mahremiyeti için önemli olan; bu kapsama giren bilgilerin, devlet-mükellef ilişkisi içinde gerçekleşen faaliyetlerden kaynaklanmasıdır.

Sır niteliğindeki bazı bilgilerin birden fazla kişi tarafından biliniyor olması, onun sır niteliğini değiştirmez⁸⁸⁴. Örneğin bir işletmede bir üretim formülünün birden fazla kişi tarafından bilinmesi gerekebilir. Dolayısıyla üretimi gerçekleştiren kişilerin bu formülü bilmeleri üretim açısından zorunlu olduğu için, söz konusu formülün sır niteliği ortadan kalkmayacaktır.

Herkesin bildiği veya bilebileceği, bilinmesinde sakınca olmayan, gizli ya da sır niteliği kalmayan bilgilerin açıklanması, vergi mahremiyeti hakkının koruması kapsamında bulunmamaktadır⁸⁸⁵. Sahibinin bir haklı menfaati bulunmaması sebebiyle bunlar sır olarak sayılamayacağından⁸⁸⁶; ifşa edilmeleri halinde de bir ihlal söz konusu olmayacaktır. Bu kapsamda şirketin sermayesi, kurucuları, ortakları, merkez adresi, yönetim kurulu üyeleri ve esas sözleşmede belirtilen görev süresi, yasal temsilcileri gibi bilgiler ticari bir nitelik taşımasına rağmen, kamuya açık oldukları için korunması gereken bilgilerden değildir⁸⁸⁷. Aynı şekilde, mükellef ve ilgili kişilerin faaliyet alanı, sektörü ve şubeleri gibi bilgiler de sır

⁸⁸¹ Karataş Durmuş, 2017, s. 375. Karataş Durmuş aynı zamanda vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgilerin ifşasının mükellefi sadece mali ve vergisel açıdan zor durumda bıraktığını oysa ticari sırların kapsamının geniş olup ifşası halinin işletme veya şirketi sadece mali açıdan zora sokan değil ticari itibarını zedeleyici nitelikte de olabileceğini belirtmiştir. Karataş Durmuş, 2017, s. 388. Hâlbuki vergi mahremiyeti sadece vergisel sırları korumayıp aynı zamanda pek çok kişilik hakkı değerini de koruduğundan, ticari itibarı zedeleyecek bir bilgi de vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilmelidir. Dolayısıyla kanaatimizce tüm ticari sırların vergi mahremiyeti kapsamında olduğu söylenebilir.

⁸⁸² Karataş Durmuş, 2017, s. 379.

⁸⁸³ Yıldız, 2019a, s. 12.

⁸⁸⁴ Taş, 2008, s. 84.

⁸⁸⁵ Candan, 2017.

⁸⁸⁶ Başaran Yavaşlar'a göre, kişinin kendi iradesiyle veya hukuki düzenlemeler kapsamında kamuoyuna duyurduğu bir bilgi artık sır ya da gizli kalması gereken bir bilgi olarak kabul edilemeyecekken, bazı durumlarda kişinin bu bilgiyi gizli tutmak isteyip istemediği konusunda karar vermek güç olabilir. Yazara göre, böyle durumlarda bir kimsenin o bilginin gizli kalmasında menfaatinin bulunup bulunmadığına bakılabileceği gibi, emsal kişilerin yaklaşımı da dikkate alınabilir. Başaran Yavaşlar, 2013b, s. 4-5.

⁸⁸⁷ Ekmekci Çalıcıoğlu ve Ateşgaoğlu, 2019, s. 1778. Benzer yönde bkz. Karataş Durmuş, 2017, s. 383.

niteliğinde olmayan bilgilerdendir⁸⁸⁸. Örneğin, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesinden, Bilgi Sorgulama Sistemi ile mükelleflerin vergi kimlik numarası ve işi terk edip etmediği gibi bilgilere ulaşılabilmektedir. Ayrıca herkese açık üyelik işlemiyle internet ortamında ulaşılabilen ticaret sicili gazetesinde, ticari unvana sahip gerçek veya tüzel kişi tacirlerin ad soyadı, unvanı, iş ve ev adresleri, işletme konusu gibi bilgiler erişilebilir olduğu için bu bilgilerin sır kapsamında değerlendirilmemesi gerekir. Bir davaya konu olan olayda, davacı kamu kurumu, kesinleşen kira alacağı için kiracısı olan şirketin ortaklarının sorumluluğuna gidebilmek amacıyla ilgili icra müdürlüğüne talepte bulunarak, borçlu şirketin ortaklarının sermaye borcunu ödeyip ödemediklerinin vergi dairesinden sorulmasını istemiştir. Bu istem, vergi dairesi tarafından vergi mahremiyeti gerekçesiyle reddedilmiştir. Bunun üzerine davacı kurum, bu red işlemine karşı iptal davası açmıştır. Danıştay tarafından yapılan yargılama sonucunda varılan kararda⁸⁸⁹ sadece ticaret sicili gazetesinde tescil ve ilan edilen durumlar değil, bu durumların devamı niteliğinde sayılabilecek bilgiler de gizli olarak görülmemekte ve vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilmemektedir.

Bilgilerin aleniliği konusunda Türk Ticaret Kanunu'nun 1524. maddesine de değinmek gerekmektedir. Bu maddeyle, kanun koyucu şeffaflığı sağlama amacıyla Kanun'da belirtilen sermaye şirketlerine, internet sitesi açarak bazı bilgileri burada herkesin erişimine açık şekilde yayımlama zorunluluğu getirmiştir. Yayımlanacak bilgilerin içerikleri ise Sermaye Şirketlerinin Açacakları İnternet Sitelerine Dair Yönetmelik⁸⁹⁰ ile düzenlenmiştir. Buna göre yayımlanması gereken başlıca bilgiler arasında pay sahipliği, finansal tablolar, birleşme/bölünme sözleşmeleri ile raporları, yıllık faaliyet raporu ve

⁸⁸⁸ Karataş Durmuş, 2017, s. 379.

⁸⁸⁹ “6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 511 inci maddesine göre limited şirketlerin kuruluş aşamasında, esas sermayeleri ile ortakların koymayı taahhüt ettikleri sermaye miktarları ticaret siciline tescil ve ilan olunur. 37 nci maddesinde de, herkesin ticaret sicilinin mündericatını ve dairede saklanan bütün senet ve vesikaları tetkik edebileceği gibi bunların tasdikli suretlerini isteyebileceği, bir hususun sicilde kayıtlı olup olmadığına dair tasdikname dahi istenebileceği, ilana tabi tescil ve kayıtların, kanun ve nizamnamede aksine bir hüküm bulunmadıkça aynen ilan olunacağı, ilanın, hükümet merkezinde bütün Türkiye'ye ait sicil kayıtlarını ilana mahsus gazete ile yapılacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla limited şirket ortaklarının kuruluş aşamasında koymayı taahhüt ettikleri sermaye miktarı yasal bir zorunluluk gereği ticaret siciline tescil ve ilan edilmekte, böylelikle aleniyet kazanmaktadır. Davacının vergi dairesine yaptığı başvuruyla öğrenmek istediği konu şirketin kuruluş aşamasında tescil ve ilan edilen bir hususun devamı niteliğinde olduğundan yani gizlilik içeren bir konu olmadığından vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilmemesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Bu durumda, davacının başvurusunun vergi mahremiyeti nedeniyle reddedilmesinde hukuka uyarlık görülmemiştir”. Danıştay 4. Daire, E. 2008/836, K. 2011/1048, T. 14.03.2011, www.sinerjimevzuat.com.tr (12.07.2020). Kararın karşı oy yazısında da söz konusu bilgilerin vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilmemesi gerektiği belirtilmiş ancak gerekçe olarak, davacı kurum da kamu hizmeti gördüğünden VUK'un 5. maddesindeki “*kamu görevlilerince yapılan adli ve idarî soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgiler verilebileceği*” yönündeki istisna hüküm gösterilmiştir.

⁸⁹⁰ 31.05.2013 tarihli ve 28663 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

denetçilerle ilgili pek çok bilgi yer almaktadır. Dolayısıyla belirtilen sermaye şirketlerinin internet sitelerinde yer verilmesi gereken bu bilgilerin vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilmemesi gerekmektedir.

Kanaatimize göre, VUK'un 5. maddesinin metninde hem “sır”, hem de “gizli kalması gereken hususlar” ifadelerine yer verilmesinde yasa koyucunun özel bir amacı bulunmamaktadır. “Sır” da niteliği gereği gizli kalması gereken bilgileri kapsadığı için, iki ifadenin birden kullanılması anlam bakımından tekrür oluşturmakta ve karmaşık görünüme sebep olmaktadır⁸⁹¹. Maddenin düzenlenme amacı da düşünüldüğünde, sadece sır kavramını da içine alan “gizli kalması gereken hususlar” ifadesinin kullanılması yeterli olacaktır. Ayrıca, mahremiyet hakkıyla vergi hukukuna kazandırılması gereken bir kavramın da “mükellef sırrı” olduğu görüşündeyiz. Bu kapsamda, VUK'un 5. maddesinin içeriğinin “*Aşağıdaki kimseler görevleri dolayısıyla öğrendikleri mükellef sırlarını ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü kişilerin yararına kullanamazlar. Mükellef sırrı, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin gizli kalması gereken hususları ifade eder.*” şeklinde değiştirilmesi daha isabetlidir. Böylece “mükellef sırrı” tabiri ile mahremiyetin hak niteliği ön plana çıkarılmış olacaktır. Burada da mükellef ve mükellefle ilgili kimseler değerlendirilirken geniş yorum yapılmalıdır.

1.1.4. Bilgilerin Görev Dolayısıyla Elde Edilmiş Olması

Vergi mahremiyeti hakkı, sadece “görevleri dolayısıyla” mükellef sırlarını öğrenen görevliler bakımından söz konusudur. Görevin yerine getirilmesi dışında, başka yollarla bu tür sırların öğrenilmesi vergi mahremiyeti hakkı kapsamına girmemektedir⁸⁹². Sırrın, yapılan faaliyet ve görevle ilişkisinin bulunması yeterli olup bunun şekli önemli değildir. Örneğin, vergi mahremiyeti için söz konusu bilgilerin vergi dairesindeki belge ve kayıtlardan veya mükellefin kendisine sorulan sorulardan öğrenilmiş olması yeterlidir⁸⁹³. Bilgilerin elde edilmesi ile görev arasındaki bağlantı sebebiyle, vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgilerin aynı zamanda meslek sırrı niteliğinde olduğu söylenebilir⁸⁹⁴.

⁸⁹¹ Gizli kalması gereken ifadesi varken, sır ifadesine gerek olmadığı yönünde bir başka görüş için bkz. Demircan, 2014, s. 190.

⁸⁹² Oktar, A. (2017). *Vergi Hukuku*. (12. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi, s. 382; Karakoç, 2017, s. 412.

⁸⁹³ Şenyüz, 2015, s. 480.

⁸⁹⁴ Bu yönde bkz. Pınar ve Bacaksız, 2006, s. 642. Meslek sırrına ilişkin detaylı bilgiler, çalışmanın birinci bölümünde “3.2.3. Meslek Sırrı” başlığı altında yer almaktadır.

Görev sebebiyle değil de, dolaylı yollardan edinilen mükellef veya mükellefle ilgili kişiler hakkındaki bilgilerin ifşa edilmesi durumunda, vergi mahremiyetinin ihlali söz konusu olmayacaktır. Örneğin vergi davalarına bakan bir hâkim, bir mükellefle ilgili bilgiyi kendi görevi sebebiyle değil de arkadaşı olan yeminli mali müşavirle yaptığı bir sohbet sırasında öğrenirse; hâkimin bu bilgiyi ifşa etmesi vergi mahremiyetinin ihlalinin teşkil etmez⁸⁹⁵. Çünkü öğrenilen bilgi ile görev arasında bir nedensellik bağı bulunmamaktadır.

VUK'un 5. maddesinin metninde geçen, "*görev dolayısıyla*" ibaresinin nasıl yorumlanacağı bazı tereddütlere sebep olabilir. Çünkü bu bilgilerin "*görev esnasında*" öğrenilmesi gerektiği hususunda bir açıklık söz konusu değildir. Bu durumda, dolaylı şekilde de olsa edinilen bilgilerin vergi mahremiyeti kapsamına girip girmeyeceği belirsizdir⁸⁹⁶. Ancak bilginin sadece görevin gerçekleştirildiği sırada öğrenilmesinin şart olmadığını kabul etmek gerekir⁸⁹⁷. Bu hallerde, öğrenilen bilginin "*görevle ilişkilendirilebilir*" olması bir ölçüt olarak kullanılabilir. Örneğin, bir vergi inceleme elemanının inceleme yapmak üzere gittiği bir işletmede, henüz kendisini tanıtmadan, işletme sahiplerinin kendi aralarındaki konuşmalarına şahit olarak öğrendiği ticari sırlar da vergi mahremiyeti kapsamındadır. Çünkü henüz görevin icrasına başlamasa da, inceleme elemanının oraya gitme nedeni görev icabıdır. Ancak aynı vergi inceleme elemanının, aynı işletmeye müşteri olarak gitmesi sırasında bu sırrı öğrenmesinin; göreviyle bir bağlantısının olmaması nedeniyle, mahremiyet kapsamında değerlendirilmemesi gerekir. Ayrıca yetkinin aşılması ile öğrenilen sırların da görevle ilişkili olduğu kabul edilmelidir⁸⁹⁸. Örneğin; inceleme elemanının, mükellefin işyerinde bulunan ve inceleme sırasında tesadüfen gördüğü, inceleme konusuyla ilgisinin bulunmadığı belli olan bir özel mektubu okuması da mahremiyet kapsamda değerlendirilmelidir.

Sonuç olarak, vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgilerin istenerek veya istenmeyerek de olsa görev dolayısıyla öğrenilmesi ve icra edilen meslekle ilgili olması gerekmektedir⁸⁹⁹. Görev ilişkisi sebebiyle değil de arkadaşlık, akrabalık, hısımlık gibi ilişkilerle öğrenilen bilgilerin gizli tutulması veya ifşa edilmesi vergi mahremiyeti hakkının konusuna girmeyecektir.

⁸⁹⁵ Yıldız, 2019a, s. 7.

⁸⁹⁶ Başaran Yavaşlar, 2013b, s. 6.

⁸⁹⁷ Pınar ve Bacaksız, 2006, s. 643.

⁸⁹⁸ Aynı şekilde görevin kötüye kullanılması suretiyle öğrenilen bilgilerin vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilmesi gerektiği yönünde bkz. Kocatepe, 2019, s. 53.

⁸⁹⁹ Taş, 2008, s. 88.

Vergi mahremiyeti hakkından bahsedebilmek ve bu hakkı ileri sürebilmek için, hakkın konusuna ilişkin yukarıda yer verdiğimiz unsurların tümünün birlikte bulunması gerekmektedir. İlgili madde içeriğinde yer alan görevliler tarafından görevleri dolayısıyla öğrenilse bile, mükellefe veya mükellefle ilgisi olmayan kişilere ait olan ya da bu kişilerle ilgisi olmasına rağmen, mükellef sırrı teşkil etmeyen bilgiler vergi mahremiyeti hakkının konusunu oluşturmaz.

2. KİŞİ BAKIMINDAN

Bu başlık altında vergi mahremiyeti hakkının kapsamı; hakkın öznesi ve bu hakka uymakla yükümlü olan kişiler bakımından değerlendirilecektir.

2.1. Vergi Mahremiyeti Hakkının Öznesi

İlk bölümde açıklandığı üzere bir hakta bulunması gereken “kişi unsuru”, o hakkın sahibini yani öznesini ifade etmektedir. VUK’un 5. maddesinde yer alan “*mükellef ve mükellefle ilgili kişiler*” ifadesi gereği, hakkın öznesi de mükellef ve mükellefle ilgili kişilerdir. Ancak daha önce bu ifadeye yönelik açıklama ve değerlendirmelerde bulunduğumuz için tekrar değinmiyoruz.

6183 sayılı Kanun’un 107. maddesi kapsamında mahremiyet hakkının öznesi ise vergi mükelleflerini de kapsayan kamu borçluları ve onunla ilgili kimselerdir. Kanun’un 3. maddesine göre ise kamu borçlusuna “*Amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu, kefil ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini*” ifade etmektedir. Bu kapsamda kamu borçlusuna, mali yükümlülüğü bulunan kişi olabileceği gibi ceza muhatabı da olabilir⁹⁰⁰. Kamu borçlusuna ilgili kişiler konusunda burada da geniş yorum yapılmalıdır. Kamu borçlusunun yakınlarının yanı sıra, borçlunun iş ortağı ve birlikte iş yaptığı kişiler de bu kapsamda değerlendirilmelidir⁹⁰¹.

Her ne kadar vergi mahremiyeti hakkının kapsamı bakımından mükellefler arasında ayırım yapılmaması gerektiği düşünülse de, siyasi kimliği bulunan kişilerin de diğer mükelleflerle aynı şekilde değerlendirilip değerlendirilmeyeceği sorusu akla gelebilir. Bilindiği gibi kamuoyunun önüne çıkıp sosyal ve siyasal anlamda lider konumunda bulunan

⁹⁰⁰ Pınar ve Bacaksız, 2006, s. 640.

⁹⁰¹ Pınar ve Bacaksız, 2006, s. 641-641.

kişilerin özel alanları, olağan kişilere göre oldukça sınırlıdır. Bu kişilerin gizli alanlarına kamuoyu tarafından ışık tutulması çoğu zaman mahremiyetin ortaya serilmesi değil, kamuoyunun bilgilendirilmesi anlamına gelir⁹⁰². Kamuoyu tarafından tanınan bir kişinin toplum içindeki mevkisine ilişkin önemli sonuçlar elde edilecekse, özel hayatının öğrenilmesinde toplumun çıkarı olduğu düşünülmekte ve özel hayatına ilişkin yapılacak bazı açıklamaların kişilik hakkına tecavüz niteliğinde değerlendirilmeyeceği kabul edilmektedir⁹⁰³. Bir idare veya kuruluştaki görev üstlenmiş kişiler hakkında, görevleriyle ilgili olarak basında bazı haberler ve eleştiriler yapılmasında bir hukuka aykırılık bulunmamaktadır. Örneğin bu görevle ilgili bazı yolsuzluk ve hukuka aykırılıkların açıklanmasında, görevin gerektirdiği güven ve liyakat açısından kamu yararı söz konusudur. Bu kapsamdaki kişilerin, mali yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğinin bilinmesinde kamu yararı bulunup, bu kişilerin vergi kaçırdığının basın yoluyla açıklanmasında bir hukuka aykırılıktan bahsedilemeyeceği savunulmaktadır⁹⁰⁴.

Bu konuda AİHM'in önüne gelen bir davada da benzer görüşlere yer verilmiştir. Davaya konu olay özetle şöyledir: Başvuran 2002 yılında belediye meclis üyeliğine seçilmiştir. Temel amacı yolsuzlukla mücadele olan Yerel Yönetimler Yasası'nda bir değişiklik yapılarak, vergi beyannamelerini de içerir şekilde meclis üyeleri ve aile bireylerinin mali durumları ve gayrimenkulleri hakkında kamuoyuna açıklama yükümlülüğü getirilmiştir. Bu bildirimler internet üzerinden kamuya açık olan Halkın Bilgilendirme Bülteni'nde de yayımlanacaktır. Başvuran, bu tür bilgilerin kamuya açık hale getirilmesinin siyasi tacizi kolaylaştıracağını, kendisi ve ailesini hırsızlık tehdidine maruz bırakabileceğini iddia ederek değişikliğin Kişisel Bilgilerin Korunması Kanunu'na aykırı olduğunu savunmuştur. Bu konunun Anayasa Mahkemesi'ne taşınması için Ombudsman'a başvurmuştur. Ombudsman, yerel politikacıların ve yetkililerin mali durumlarıyla ilgili olarak kamuya açık bilgi verme yükümlülüğünün kapsamının çok geniş olduğunu, özel ve aile hayatına saygı hakkının ihlal edildiğini savunarak konuyu Anayasa Mahkemesi'ne taşımıştır. Anayasa Mahkemesi ise bazı hükümleri Anayasa'ya aykırı bulmuştur. Ancak başvuranın talebi doğrultusunda bir inceleme yapmamıştır. Başvuran, geliri ve gayrimenkulleri ile ilgili ayrıntıları açıklamak istemeyerek beyanda bulunmamış ve maaşı kesilmiştir. Bunun üzerine başvuran, ilgili yasa değişikliğinin, kendi finansal kaynakları ve ailesinin malvarlığına ilişkin kapsamlı bilgilere erişim imkânı vermesi sebebiyle konuyu

⁹⁰² Erol, 2011, s. 211.

⁹⁰³ Oğuzman ve diğerleri, 2010, s. 159.

⁹⁰⁴ Bu yönde bkz. Kılıçoğlu, 2016, s. 200.

AİHM'e taşımıştır.

AİHM, yasa kapsamının çok geniş olduğunu kabul etse de ulaşılmak istenen amaca ancak bu geniş kapsamla varılabileceğini vurgulamıştır. Evlilik içi malvarlığının bildirilmesini de, meclis üyesinin eşinin adını kullanarak malları gizlemesi ihtimalini ortadan kaldıran makûl bir önlem olarak görmüştür. Ayrıca Polonya'nın ekonomik gerçeklikleri göz önüne alındığında, belli bir miktar üzeri malların bildirilmesi yükümlülüğünü aşırı bulmamıştır. Kararda, bu beyanların halkın erişimine açık olacak şekilde Kamu Bilgilendirme Bülteni'nde yayımlanmasının, beyanda bulunma yükümlülüğünün kamusal denetime açık olması için bir güvence olduğu da ifade edilmiştir. Ayrıca halkın, yerel siyasetin şeffaflığının sağlanmasında meşru bir menfaatinin söz konusu olduğu ve internet üzerinden bu beyanlara ulaşılmasının bunu etkili ve kolay hale getirdiği; aksi halde söz konusu yükümlülüğün pratik bir öneminin kalmayacağı veya bilgilendirme derecesi üzerinde gerçek bir etki yaratmayacağı belirtilmiştir. Bu sebeplerle Mahkeme, başvurunun açıkça dayanaktan yoksun olduğuna karar vererek başvuruyu reddetmiştir⁹⁰⁵.

Buradan yola çıkarak vergi mahremiyeti hükümlerinin belirli bir siyasi sıfatı bulunanlar bakımından nasıl yürütüleceği veya yürütülmesi gerektiği sorusu da önem teşkil etmektedir. AİHM verdiği bu kararda, siyasi görevi bulunan kişilerin özel yaşama saygı haklarının sıradan vergi yükümlülerine göre daha dar yorumlanması gerektiğini ortaya koyarak, bunun demokratik toplum gereklerine aykırı olmayacağını ifade etmiştir⁹⁰⁶. Mahkeme böylece demokratik toplum gereklilikleri ve şeffaflık ilkeleri de göz önüne alınarak, siyasilerin vergi mahremiyetlerinin diğer kişilerden farklılaşması gerektiğini düşünmektedir⁹⁰⁷. Bu amaçla belirli idari görevde bulunanlara malvarlıklarını kamuoyu ile paylaşmaları konusunda yükümlülük getirilmesi idari şeffaflığı temin ederek yolsuzlukla mücadeleye de etkinlik sağlayacaktır. Bu kişilerin malvarlıklarında meydana gelen değişiklikleri paylaşma yükümlülüğü, vergi mahremiyeti ve özel hayatın gizliliği haklarının ihlali olarak nitelendirilmemelidir⁹⁰⁸.

⁹⁰⁵ Wypych/Polonya, Başvuru No: 2428/05, 20.10.2005, [http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-71236\(02.01.2020\)](http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-71236(02.01.2020)).

⁹⁰⁶ Yaltı, 2006, s. 175.

⁹⁰⁷ Dilemre Öden, 2017, s. 436.

⁹⁰⁸ Dilemre Öden, 2017, s. 436.

2.2. Vergi Mahremiyeti Hakkına Uymakla Yükümlü Olan Kişiler

Hukuk düzeni tarafından tanınan hak, aynı zamanda karşı taraf için bir yükümlülük oluşturabilir. Bazı ilişkilerde sır saklama yükümlülüğü sözleşmeden kaynaklanmaktadır. Örneğin, işçinin sır saklama yükümlülüğü hizmet sözleşmesinden, vekilin sır saklama yükümlülüğü vekâlet sözleşmesinden doğar. Ancak vergi idaresi ile mükellefler arasında herhangi bir sözleşme bulunmamaktadır. Vergi mahremiyeti kapsamındaki sır saklama yükümlülüğü, ilgili kanun hükümlerinden kaynaklanmaktadır.

VUK'un 5. maddesinde, vergi mahremiyeti hakkına uymakla yükümlü olan kişiler⁹⁰⁹ dört bent halinde sayılmıştır. Bunlar,

- 1-Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar,
- 2-Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar,
- 3-Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler,
- 4-Vergi işlerinde kullanılan bilirkişilerdir.

Ayrıca bu sayılanlar dışında, vergi mahremiyeti hakkına istisna teşkil eden açıklamalar kapsamındaki bazı kişi ve kurumlar ile VUK'un mükerrer 242. maddesinde belirtilen kişilerin de vergi mahremiyetinin yükümlüsü olduğunu söylemek gerekir. Ayrıca bu başlık altında, Mükellef Hakları Komisyon'unda yer alanların ve 6183 sayılı Kanun'da ifade edilen kişilerin de mahremiyet yükümlülüğüne yer verilecektir.

2.2.1. Vergi Muameleleri ve İncelemesi ile Uğraşan Memurlar

VUK'un 5. maddesinde, vergi mahremiyeti yükümlüsü olan kişilerden ilki “*vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar*” olarak belirtilmiştir. Bu düzenlemeyle kastedilen, vergi dairesinin çeşitli kademelerinde görevli olup, vergi işlemleri ile uğraşanlardır⁹¹⁰. Vergi işlemleri ile uğraşanlar kapsamına ise tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamasında görev alanların tümü girmektedir⁹¹¹. Bunların çoğu mükellef nezdinde sonuç

⁹⁰⁹ Bu kişiler arasında, bir dava nedeniyle bilgisine başvurulmuş yabancı bilirkişi, yabancı vergi memuru ya da yabancı avukat ve savcı gibi yabancı kamu görevlilerinin bulunmadığı, oysa gün geçtikçe vergi idareleri arasındaki bilgi alışverişinin daha kapsamlı ve hızlı yapılmasını sağlamaya yönelik uluslararası düzenlemelerle konunun öneminin arttığı ve bu sebeple VUK'da vergi mahremiyeti hakkını korumakla yükümlü kişilerin dar çerçevede kaldığı görüşü için bkz. Başaran Yavaşlar, 2013b, s. 7.

⁹¹⁰ Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya, 2007, s. 165. Vergi idaresinin içinden veya dışından olup olmadığına bakılmaksızın vergi ile ilgili işlem yapan tüm memurların bu kapsamda değerlendirilmesi gerektiği yönünde bkz. Oktar, A. (2003). Vergi Mahremiyeti Kuralının Bir istisnasının Bazı Anayasal ilkeler karşısındaki Durumu. *Mükellefin Dergisi*, 123, s. 2, www.lebibyalkin.com.tr (10.02.2020).

⁹¹¹ Yüce, M. ve Çelik M. (2017). *Karşılaştırmalı Vergi Tebligat Hukuku*. Bursa: Ekin, s. 60.

doğuran idari işlemleri gerçekleştiren ve bu işlemlerde yer alan inceleme elemanı, müdür, müdür yardımcısı, şef gibi kişilerdir⁹¹². Ayrıca Bakanlığın ana ve yan hizmet birimlerinde çalışanlar da vergi işleriyle uğraşanlar kapsamında değerlendirilmelidir⁹¹³. Görüldüğü gibi vergi muamelesi kavramı oldukça geniş yorumlanmaktadır⁹¹⁴. Ancak vergilendirme işlemleri ile ilgisi olmadığı halde vergi dairelerinde hizmetli, çaycı, temizlik görevlisi olarak çalışanlar da bir takım vergisel durumlara tanık olup bazı bilgileri edinebilirler. Bu gibi durumların vergi mahremiyeti açısından nasıl değerlendirilmesi gerektiği sorusu akla gelmektedir⁹¹⁵. Madde metnindeki “görevleri dolayısıyla” ifadesinin tanık olma faaliyetini de kapsadığını düşünmek gerekmektedir. Kişilerin idareye ve nihayetinde devlete duyduğu güvenin zarar görmemesi için geniş yorum yapmak daha doğru olacaktır⁹¹⁶. Çünkü bu kişiler her ne kadar vergi muameleleri ile uğraşmasalar da vergi dairesinde çalışmaktadırlar ve görevleri gereği vergilendirmeye ilgili bir takım bilgiler elde edebilirler. Dolayısıyla bu bilgileri gizli tutma yükümlülüğü, onlar için de geçerli olmalıdır⁹¹⁷.

VUK’un 5. maddesinde belirtilen vergi incelemeleri ile uğraşan memurlar kapsamına ise arama, inceleme ve yoklama işlemlerinde görevli olanların hepsi girmektedir^{918 919}. Görevleri gereği bu kişiler, mükellefin ailevi ve ticari sırlarıyla, gizli kalması gereken bilgilerine en kolay temas edebilecek konumda olduklarından, vergi mahremiyetine en fazla dikkat etmesi gerekenler de yine onlardır⁹²⁰. Özellikle vergi inceleme elemanlarının esas görevi mükellefler ve iş ilişkileri konusunda kapsamlı bir araştırma yapmak olduğu için, yürütülen inceleme faaliyeti süresince vergi mahremiyetine riayet etmeli ve bu konuda gereken tedbirleri almalıdır⁹²¹. Aksi halde vergi sistemine ve vergi idaresine duyulan güven sarsılarak vergi adaleti zarar görecektir⁹²². Vergi incelemesinde görev alanlar kapsamına ise inceleme yetkisi bulunan kişiler dışındaki polis, jandarma ve arama kararı veren sulh ceza hâkimi de girmektedir⁹²³. Öğretide, inceleme ile uğraşanlar ifadesi kapsamına, yapacakları vergi geliri denetimi gerekçesiyle Sayıştay görev

⁹¹² Şenyüz, 2015, s. 476; Kocahanoğlu, 1983, s. 343-344, Karataş Durmuş, 2017, s. 380.

⁹¹³ Sonsuzoğlu, 2000, s. 122.

⁹¹⁴ Erdem, 2005c.

⁹¹⁵ Karataş Durmuş, 2017, s. 380; Yıldız, 2019a, s. 6.

⁹¹⁶ Yıldız, 2019a, s. 7.

⁹¹⁷ Karataş Durmuş, 2017, s. 381.

⁹¹⁸ Yüce ve Çelik, 2017, s. 60.

⁹¹⁹ Yoklama, arama, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar ve bu süreçlerde vergi mahremiyeti hakkıyla yükümlü olanlar, çalışmamızın bu bölümünde “5. Vergi Denetim Yollarında Mahremiyet Hakkı” başlığı kapsamında inceleneceği için, tekrara düşmemek adına burada ayrıntılı olarak ele almıyoruz.

⁹²⁰ Çavuş, 2006, s. 210.

⁹²¹ Soydan, 2015, s. 532-533.

⁹²² Soydan, 2015, s. 532.

⁹²³ Şenyüz, 2015, s. 477; Sonsuzoğlu, 2000, s. 121; Alemdar, 2010a, s. 102.

ve yetkilileri ile 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu⁹²⁴ gereğince bu alanda yetki, sorumluluk ve görev alanların da girmesi gerektiği ifade edilmektedir⁹²⁵. Ayrıca Kamu Başdenetçisi ve denetçilerin de yine bu kapsama alınması gerektiği belirtilmektedir⁹²⁶.

VUK'daki düzenlemede ifade edilen “memur” kavramının içeriği de vergi mahremiyeti hakkı bakımından önemlidir⁹²⁷. Türk hukukunda “memur” kavramı güncelliğini koruyan ve pek çok hukuki düzenlemede yer alan bir kavramdır. Her ne kadar Anayasa’da -çatı kanun olması sebebiyle- memur kavramının tanımı yapılmasa da, 128. maddesinde kamu hizmetlerinin “memurlar” ve “diğer kamu görevlileri” aracılığıyla yerine getirileceği ifade edilmiştir. Anayasa’daki bu ifadelerden, kamu hizmetinin sadece memurlar aracılığıyla görülmediği, bu hizmetlerin gerçekleştirilmesinde başka görevlilerin de rol aldığı anlaşılmaktadır. Bunlara idare ile sözleşme ilişkisi içinde bulunan sözleşmeli personel, kendilerine ait personel kanunu bulunan üniversite öğretim üyeleri ile hâkimler ve subaylar örnek gösterilebilir⁹²⁸.

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’nun⁹²⁹ 4. maddesinde ise kamu hizmetlerinin memur, sözleşmeli personel, geçici personel ve işçiler eliyle gördürüleceği belirtildikten sonra, 4/A maddesinde, “*Mevcut kuruluş biçimine bakılmaksızın, Devlet ve diğer kamu tüzel kişiliklerince genel idare esaslarına göre yürütülen asli ve sürekli kamu hizmetlerini ifa ile görevlendirilenler, bu Kanunun uygulanmasında memur sayılır. Yukarıdaki tanımlananlar dışındaki kurumlarda genel politika tespiti, araştırma, planlama, programlama, yönetim ve denetim gibi işlerde görevli ve yetkili olanlar da memur sayılır*” ifadesine yer verilmiştir. Kamusal bir teşkilatta çalışan memurların durumu, özel işletmelerde çalışan kişilerin aksine sözleşmeye bağlı olmayıp, kanundan kaynaklanmaktadır ve bunlara kamu hukukunun memurlar statüsüne özgü olan kanun uygulanır⁹³⁰.

⁹²⁴ 10.12.2003 tarihinde kabul edilmiş ve 24.12.2003 tarihli, 25326 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

⁹²⁵ Bu görüş için bkz. Güneş, 2014, s. 1863.

⁹²⁶ Bu görüş için bkz. Gümüşkaya, G. (2016). Vergi Ödevlisinin Kamu Denetçiliği Kurumu’na Başvurusu. *İÜHFD*, 74(1), s. 284. Sayıştay görevlileri ile Kamu Başdenetçisi ve denetçilerin vergi mahremiyeti karşısındaki durumuna ilişkin görüşlerimiz, vergi mahremiyeti hakkının istisnaları kapsamında bu bölümde “4.7. Kamu Kurum ve Kuruluşlarının Görevleri Gereği Zorunluluk ve Süreklilik Arz Eden Bilgilerin Verilmesi” başlığı altında açıklanacaktır.

⁹²⁷ Karataş Durmuş, VUK’un 5. maddesinde yer alan “*vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar*” ifadesini “vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşanlar” ve “memurlar” olarak değerlendirmek gerektiğini belirtmiştir. Karataş Durmuş, 2017, s. 380.

⁹²⁸ Demren Dönmez, B. (2011). Türk Ceza Kanunu’nda ‘Kamu Görevlisi’ Kavramı. *TBB Dergisi*, 94, s. 100.

⁹²⁹ 14.07.1965 tarihinde kabul edilmiş ve 23.07.1965 tarihli, 12056 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

⁹³⁰ Derbil, S. (1950). Kamu Hizmeti Nedir? *AÜHFD*, 7(3), s. 30.

Çeşitli kanunlarda idari, siyasi, teknik boyutları ele alınarak farklı tanımlar yapılmışsa da, hepsinde memur kavramını açıklayan iki ortak unsur bulunmaktadır. Bunlardan ilki hizmetin kamu hizmeti olması, diğeri ise daimi idari kadro ve hiyerarşi içinde bulunulmasıdır⁹³¹.

Avrupa Birliği'ne uyum sürecinin etkisiyle yapılan kanuni değişiklikler dolayısıyla 5237 sayılı TCK'da ise "memur" kavramı terk edilerek⁹³² bunun yerine "kamu görevlisi" kavramı kullanılmıştır. Kanun'un 6. maddesinde "*Kamu görevlisi deyiminden; kamusal faaliyetin yürütülmesine atama veya seçilme yoluyla ya da herhangi bir surette sürekli, süreli veya geçici olarak katılan kişi*"nin anlaşılacağı belirtilmiştir. Madde gerekçesinde de kamu görevlisi kavramının belirlenmesinde önemli olan unsurun, faaliyetin kamusal niteliğinin bulunması olduğu ifade edilmiştir. Bu kapsamda TCK "kamu görevlisi" ifadesiyle, Anayasa'da yer alan "memur" ve "diğer kamu görevlileri" şeklindeki iki kavramı da kapsayıcı bir ifade tercih etmiştir. Yargıtay da bir kararında, kamu görevlisi tanımlamasında belirli olan tek ölçütün, kamu otoritesine ait bir yetkinin kullanılması olduğunu belirtmiştir⁹³³.

İdare hukuku açısından ise kamu görevlisi kavramının geniş ve dar olmak üzere iki anlamı bulunmaktadır. Geniş anlamda kamu görevlisi, hukuki durum ve görev niteliği dikkate alınmadan kamu kesiminde görev yapan herkesi ifade ederken; dar anlamda kamu görevlisi ise, siyasal yapıyı oluşturan organlarda yer alan görevlilerle özel hukuk kurallarına göre çalışanlar dışındaki kamu görevlilerini ifade etmektedir⁹³⁴. Hem geniş anlamda hem de dar anlamda kamu görevlilerinin ortak özelliği ise, mutlaka kamu kesimindeki bir örgüte bağlı olarak çalışmalarıdır⁹³⁵.

Görüldüğü gibi kamu görevlisi ile memur kavramı aynı anlama gelmemektedir. Kamu görevlisi kavramı, memur kavramına göre daha geniş bir alanı kapsamakta olup, memurluk bir kamu görevlisi çeşididir⁹³⁶.

⁹³¹ Onar, 1952, s. 782-783'den aktaran; Keyman, S. (1962). Memurin Muhekamata Kanunu. *AÜHFD*, (19)1, s. 183.

⁹³² Mülga 765 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 279. maddesinde yer alan memur tanımına göre, "*devamlı ve muvakkat, ücretli veya ücretsiz, ihtiyari veya mecburi olarak teşrii, idari veya adli bir amme vazifesi gören diğer kimseler memur sayılır*". Görüldüğü gibi bu tanım ile memurluğun kapsamı oldukça geniş tutulmuştur.

⁹³³ YCGK, E. 2016/608, K. 2020/167, T. 10.03.2020, www.sinerjimevzuat.com.tr (02.08.2020).

⁹³⁴ Günay, 2011, s. 580.

⁹³⁵ Günay, 2011, s. 579.

⁹³⁶ Özgenç, İ. (1994). Kamu Görevi, Yükümlülük Suçları, Yükümlülük Suçlarına İştirak (Karar İncelemesi). *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 4(1-2), s. 334.

VUK'da yer alan “*vergi muameleleri ve vergi incelemeleri ile uğraşan memurlar*” ifadesindeki memur kavramının da dar yorumlanmaması gerekir. Yukarıda da belirtildiği gibi kamu hizmeti maddi anlamda, neticesinde kamusal yarar sağlayan ve toplumsal bir ihtiyacı karşılayan hizmetleri ifade etmektedir⁹³⁷. Bu anlamda bir kamu hizmeti olan vergi toplama işi, çeşitli aşamaları olan uzun bir süreci kapsamaktadır. Bu süreçte rol oynayan tüm görevlilerin idare ile genel idare esasları bakımından bir bağı bulunmamaktadır. Bu anlamda kamu hizmeti gören kişi ile devlet arasında illa bir kamu hukuku ilişkisi de aranmamalıdır. Memur ve kamu görevlisi ayrımının kadroya göre değiştiği, görülen hizmetin niteliğinde bir farklılık bulunmadığı düşünüldüğünde, VUK'da yer alan ifadeyi TCK'da yer alan “kamu görevlisi” kapsamında değerlendirmek daha isabetli olacaktır. Bu sebeple VUK'un 5. maddesinde de bu yönde bir değişikliğin yapılması gerektiği⁹³⁸ görüşündeyiz.

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

Vergilendirme ile ilgili işlemler her ne kadar vergi idaresi bünyesinde gerçekleşse de, bazı durumlarda mükellef ile idare arasında uyuşmazlık çıkabilmekte ve bu durum yargı mercilerine intikal edebilmektedir. Vergilendirme ile ilgili ortaya çıkan uyuşmazlıklarda, ilk derece mahkemesi olarak vergi mahkemeleri, istinaf merci olarak bölge idare mahkemeleri ve temyiz merci olarak ise Danıştay görev almaktadır. Dolayısıyla bu mercilerde görev alanlar da mükellefle ilgili pek çok bilgiye sahip olmaktadır. Dava konusu olan vergi uyuşmazlık dosyalarında, mükelleflere ait bilgi ve belgelere erişim imkânı olan ilk derece ve üst mahkemelerde görevli daire başkanları, üyeler, hâkim ve savcılar ile mahkeme kaleminde görevli olan diğer çalışanlar da mahremiyet yükümlülüğü altındadır⁹³⁹. Buna göre; yazı işleri müdürü, zabıt katibi, bilgisayar işletmeni, mübaşir gibi genel idare hizmetleri sınıfında yer alanlar ile teknik personel de bu kapsamda değerlendirilmelidir. Ayrıca 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nda⁹⁴⁰ belirtilen Danıştay'ın karar organları, genel sekreterlik ve idari hizmetler kapsamında görev alan herkes vergi mahremiyeti hakkının yükümlüsü olarak kabul edilmelidir.

⁹³⁷ Karakoç, 2015, s. 433. Genel anlamda ise kamu hizmeti “*siyasî organlar tarafından kamu yararı amacıyla ve toplumsal açıdan önem taşıyan genel ve ortak ihtiyaçların karşılanmasına yönelik olarak belirlenen ve bir kamu tüzel kişisi veya kamu tüzel kişisinin denetim veya gözetimi altında özel hukuk tüzel kişileri tarafından yerine getirilen faaliyetler*” olarak tanımlanabilir. Karakoç, 2015, s. 432.

⁹³⁸ Bu yönde bir başka görüş için bkz. Demircan, 2014, s. 191.

⁹³⁹ Yiğit, 2004, s. 191; Alemdar, 2010a, s. 102.

⁹⁴⁰ 06.01.1982 tarihinde kabul edilmiş ve 20.01.1982 tarihli, 17580 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

Ancak VUK'un 359 ilâ 363. maddeleri arasında düzenlenen vergi suçlarına ilişkin yargılama, ceza mahkemelerinde yapıldığı için, vergi mahremiyeti hakkının yükümlüsü olanlar bakımından “*vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay’da görevli olanlar*” ifadesinin yetersiz kaldığı kanaatindeyiz. Çünkü bu ifade vergi suçlarının yargılandığı ceza mahkemeleri, bölge adliye mahkemeleri ve Yargıtay’da görevli olanları kapsamamaktadır. Oysa bu yargılamalar sırasında da mükellef sırlarının öğrenilmesi muhtemel olduğu için, bu görevlilerin de vergi mahremiyeti hakkı yükümlüsü kabul edilmelidir⁹⁴¹. Dolayısıyla Kanun’da geçen ifadenin, vergi uyuşmazlıklarına ve vergi suçlarına ilişkin yapılan yargılamalarda görevli olanların tümünü kapsayacak şekilde tekrar ele alınması daha isabetli olacaktır.

2.2.3. Vergi Kanunlarına Göre Kurulan Komisyonlara İştirak Edenler

Vergi mahremiyeti yükümlüsü olan bir diğer grup, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara katılanlardır. Burada önemli olan nokta, bu komisyonların vergi kanunları gereği kurulmuş olmasıdır. Bu komisyonların başlıcaları; takdir komisyonu, tadilat komisyonu, uzlaşma komisyonu, zirai kazançlar il komisyonu ve zirai kazançlar merkez komisyonları ile vergi kanunlarına göre kurulan diğer komisyonlardır⁹⁴². İlgili düzenlemeye göre komisyonların üyeleri vergi mahremiyetine uymak zorundadır. Söz konusu komisyon üyelerinin bir kısmı memur olarak görev yaparken bir kısmı da memurlar dışındaki kişilerden oluşmaktadır⁹⁴³. VUK’un 5. maddesinin lafzından ve amacından, kanun koyucunun böyle bir ayrıma gitmediği anlaşılmaktadır. Dolayısıyla bu komisyonlara katılan mesleki kuruluş temsilcileri⁹⁴⁴ gibi memur olmayan diğer üyeler de bu kapsamda değerlendirilmelidir⁹⁴⁵. Ayrıca komisyon üyesi olmayıp da komisyon raporunun hazırlanması gibi çeşitli aşamalarda bu bilgileri öğrenebilecek durumda olanların da vergi mahremiyeti kapsamına girdiği yönünde görüşler bulunmaktadır⁹⁴⁶. Ancak bizim de

⁹⁴¹ Kanun metninde sayılmasalar da, vergi suçları ile ilgili yargılama aşamasında görevli olanların da vergi mahremiyetine uymak zorunda olduğu görüşü için bkz. Karataş Durmuş, 2017, s. 382.

⁹⁴² Duman, B. (2016). Ceza Hukuku Bağlamında Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Atıf Problemi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 65(4), s. 1586; Taş, 2007, s. 95; Ünsal, 2003, s. 32.

⁹⁴³ VUK’un 88. maddesinde komisyon üyelerine görevlerine başlamadan önce ettirilen yemin metninde yer alan “...*gerek Devlet gerek mükellef haklarını bir tutacağıma...*” şeklindeki ifade, mahremiyet için de önemli olup mükellef sırlarının gizli tutulacağına ilişkin taahhüt niteliğindedir. Taş, 2007, s. 95.

⁹⁴⁴ Sonsuzoğlu, 2000, s. 122.

⁹⁴⁵ Yiğit, 2004, s. 191; Duman, 2016, s. 1586; Şenyüz, 2015, s. 477; Kocahanoğlu, 1983, s. 344; Taş, 2007, s. 95.

⁹⁴⁶ Bu yönde bkz. Alemdar, 2010a, s. 103. Aynı şekilde tahrir komisyonları tarafından VUK’un 79. maddesi kapsamında kendilerinden bilgilendirilme istenen muhtar ve ihtiyar meclisleri, ticaret ve tarım odaları, belediyeler, noterler, teşekküller ile gayrimenkulün genel durumu, kullanım tarzı, kira veya hasılat miktarı ve

katıldığımız görüşe⁹⁴⁷ göre ise, Kanun’da geçen “komisyonlara iştirak edenler” ifadesinin lafzından, sadece bu komisyonlara üye olanların anlaşılması gerektiğidir.

2.2.4. Vergi İşlerinde Kullanılan Bilirkişiler

6754 sayılı Bilirkişilik Kanunu’nun⁹⁴⁸ “Tanımlar” kenar başlıklı 2/1. maddesinin (b) bendine göre bilirkişi, “Çözümü uzmanlığı, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hâllerde oy ve görüşünü sözlü veya yazılı olarak vermesi için başvurulmuş gerçek veya özel hukuk tüzel kişisini” ifade etmektedir. VUK’un 5. maddesinde “vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler” şeklinde belirtilen ifadede geçen “vergi işi” kavramının içeriği açık değildir⁹⁴⁹. Ancak bunu vergilendirmenin her safhasında kendi bilgisine başvurulmuş kişiler olarak anlamak gerekir. Özellikle idari aşamada mükelleflerin servetleri, sınai hakları, imtiyazları, telif hakları, eski eserleri ve mücevheratları gibi gelir unsurlarının değerlendirilmesi hususunda bilirkişiye başvurulabilmektedir⁹⁵⁰.

Hukuki uyuşmazlıkların çözümünde de özellikle teknik konular için, alanında uzman kişilerin yardımına başvurulması kaçınılmazdır. Çünkü bazı uyuşmazlıkların sadece hâkimin hukuk bilgisiyle çözümü mümkün olmayıp, özel ve teknik bilgilere ihtiyaç duyulabilmektedir. Bu yönüyle bilirkişilik kurumu tüm yargı kollarında önemli bir rol oynamaktadır. Vergi hukukunda da uzmanlık bilgisi gerektiren konulara sık rastlandığı için bilirkişilerden faydalanılmakta ve bilirkişiler görevleri gereği pek çok bilgiye vâkıf olabilmektedir. Vergilendirme alanında bilirkişiler tarafından edinilen bu bilgilerin gizli kalacağının güvencesi ise vergi mahremiyeti ile sağlanmaktadır. Çünkü bu düzenleme yapılırken, bilirkişilerin de mükellef sırlarına sahip olabileceği göz ardı edilmemiş, vergi mahremiyeti yükümlülüğüne bilirkişiler de dâhil edilmiştir.

Görüldüğü gibi vergilendirme alanında bilirkişiye başvuru, hem yargılama aşamasında hem de idari işlem tesisi sırasında da olabilir⁹⁵¹. Özetle, bilirkişiye hangi makamın başvurduğu fark etmeksizin, vergi işlemlerinin herhangi bir aşamasında usule uygun olarak görüşüne başvurulmuş kişiler bu kapsamda değerlendirilmelidir⁹⁵². Bu

tahmine yarayacak gerekli bilgilerin istenilebileceği mükelleflerin ve kiracıların da vergi mahremiyeti yükümlüsü olacağı görüşü için bkz. Orkunoğlu Şahin, 2012, s. 204.

⁹⁴⁷ Bu yönde bkz. Kocatepe, 2019, s. 62.

⁹⁴⁸ 03.11.2016 tarihinde kabul edilmiş ve 24.11.2016 tarihli, 29898 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

⁹⁴⁹ Şenyüz, 2015, s. 478.

⁹⁵⁰ Şenyüz, 2015, s. 478; Taş, 2007, s. 96.

⁹⁵¹ Yiğit, 2004, s. 191; Alemdar, 2010a, s. 103.

⁹⁵² Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya, 2007, s. 166.

kapsamda yargısal veya idari bir işlemle ilgili bilirkişi olarak görev yapan kişinin memur olması da şart değildir. Bu kişiler memur olmasalar dahi vergi mahremiyeti hakkına uymakla yükümlüdürler⁹⁵³.

2.2.5. Vergi Mahremiyetinin İstisnaları Kapsamında Kendilerine Bilgi Verilenler

VUK'un 5. maddesinde vergi mahremiyetinin bir takım istisnalarına yer verilmiştir. Çalışmamızın ilerleyen kısımlarında bu istisnalara ayrıntılı olarak yer verileceğinden, bu başlık altında sadece ilgili konu kapsamında sınırlı olarak açıklama yapılacaktır.

Bu istisnalar kapsamında adli ve idari soruşturmalar ile ilgili bilgi ve belge talep eden kamu görevlilerinin de vergi mahremiyeti yükümlülüğü bulunmaktadır. Çünkü bu bilgi ve belgelerin verilmesi vergi mahremiyetinin ihlali sayılmamaktadır. Vergi mahremiyetinin ihlali sayılmayan bir başka durum da yapacakları vergi tahsilatına yönelik olarak bankalara bilgi verilmesidir⁹⁵⁴. Kendilerine vergi tahsilatı amacıyla verilen mükellef sırlarının korunması yönünden banka çalışanlarının da vergi mahremiyeti yükümlülüğü bulunmaktadır. Ancak bankacıların Bankacılık Kanunu kapsamında, bankacılık ve müşteri sırrı saklama yükümlülüğü söz konusu olduğundan, vergi tahsilatına ilişkin olarak öğrenilen mükellef sırlarının ihlal edilmesi durumunda yaptırımın ne olacağı sorusu akla gelebilir. Bilindiği gibi bankacılık ve müşteri sırrının ifşası suçu TCK'nın 239. maddesinde düzenlenmektedir. Vergi mahremiyetinin ihlali suçu ise her ne kadar VUK'da düzenlenmiş olsa da, yaptırım bakımından TCK'nın 239. maddesine atıf yapılmıştır. Ancak kanaatimize göre, böyle bir durumda yaptırımları aynı olsa da; ceza yargılaması, daha özel bir hüküm olduğu için vergi mahremiyetinin ihlali suçuna ilişkin olarak yapılmalıdır.

Vergi mahremiyetinin bir diğer istisnası olarak, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandıkları veya düzenledikleri tespit edilenlerin, kanunla kurulmuş kendi mesleki kuruluşlarına bildirilmesi yer almaktadır. Kendilerine bu bildirimde bulunan mesleki birlikler ve burada görev alanların da vergi mahremiyeti hakkına uyma yükümlülüğü bulunmaktadır. Ancak söz konusu kuruluşlar, kanunla kurulmuş olma şartına bağlanmıştır. Dolayısıyla kanunla kurulmamış özel kuruluşlara çeşitli kanallarla verilen

⁹⁵³ Duman, 2016, s. 1587.

⁹⁵⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı ile yapılan anlaşma kapsamında vergi tahsil yetkisi verilen bankaların listesi için bkz. <https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/anlasmali-bankalar-vergi-tahsil-yetkisi-verilen-bankalar> (01.10.2020).

bilgiler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir⁹⁵⁵. Kanunla kurulmuş bu meslek kuruluşlarının ilgili kurul üyeleri ve personeli de vergi mahremiyetine uymakla yükümlüdür⁹⁵⁶.

VUK'un 5. maddesine 2018 yılında eklenen bir başka istisna teşkil eden düzenlemeye göre ise, kamu kurum ve kuruluşlarının görevleriyle doğrudan ilgili ve görevlerinin ifası için zorunluluk ve süreklilik arz eden bilgilerin verilmesi, vergi mahremiyetinin ihlali sayılmayacaktır. Aynı zamanda kendilerine bu kapsamda bilgi verilen kamu kurum ve kuruluşlarının da bu bilgilerin muhafazasını sağlamaya yönelik tedbirleri almakla yükümlü oldukları belirtilmiştir. Dolayısıyla bu kişilerin de vergi mahremiyeti yükümlülükleri bulunmaktadır.

Görüldüğü gibi, vergi mahremiyeti hakkına istisna niteliğinde olan bazı durumlarda dahi bu istisnalar gereği mükellef sınırlarını öğrenmek durumunda kalan kişi ve kurumlara da vergi mahremiyeti yükümlülüğü yüklenmesi, istisnalar yoluyla vergi mahremiyeti hakkının zarar görmesini önlemeye yöneliktir.

2.2.6. Elektronik Defter, Belge ve Kayıtların Aktarıldığı Özel Hukuk Tüzel Kişisi

Teknolojik gelişmelerle birlikte işlemleri hızlandırmak, bürokrasi ve kırtasiyeciliği azaltmak ve denetimde kolaylık sağlamak amacıyla vergilendirme alanında defter-beyan sistemi büyük ölçüde elektronik ortama aktarılmıştır. Bu kapsamda VUK'un çeşitli maddelerinde elektronik ortamda defter, kayıt ve belgelerin oluşturulması hakkındaki usul ve esasları belirleme yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. VUK'un mükerrer 242/2. maddesine göre *"Maliye Bakanlığı; elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya Maliye Bakanlığının gözetim ve denetimine tabi olup, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları Cumhurbaşkanınca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenecek olan özel hukuk tüzel kişiliğini haiz bir şirkete aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya*

⁹⁵⁵ Şenyüz, 2015, s. 478.

⁹⁵⁶ Yıldız, 2019a, s. 4.

ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenlemeye ve denetlemeye yetkilidir. Bu Kanunun vergi mahremiyetine ilişkin hükümleri, bu kapsamda kurulan şirketin ortak, yönetici ve çalışanları hakkında da uygulanır”. Görüldüğü gibi bu düzenlemeyle, mükelleflerin elektronik ortamda defter, belge, kayıt oluşturulması ve bunların gönderme ve alma işlemlerini, özel entegrasyon izni almış üçüncü kişilerin bilgi işlem sistemi aracılığıyla gerçekleştirebilmesine olanak tanınmıştır⁹⁵⁷. Bu şirketler yaptıkları iş dolayısıyla mükellefe ait bazı bilgilere vâkıf olabilmektedir. Bu kapsamda mükellefin elektronik defter, belge ve kayıtlarındaki bilgileri aktardığı şirketlerin ortakları, yöneticileri ve personeli de vergi mahremiyeti hakkına uymakla yükümlü kişiler arasına alınarak⁹⁵⁸ mükellef sırlarının korunması amaçlanmıştır. Görüldüğü gibi günümüzde bilgilerin artık elektronik ortamda tutulmasıyla, gizlilik konusunda idarenin sorumluluğu yanında, özel entegratör⁹⁵⁹ niteliğindeki özel hukuk tüzel kişilerinin de sorumluluğu bulunmaktadır⁹⁶⁰.

Bilindiği gibi vergi mahremiyeti hakkı, özü itibarıyla sadece vergi idaresi ve vergi yargılaması gibi kamusal alanda vergilemeyle ilgili görevde bulunanlara ileri sürülebilen bir haktır. Dolayısıyla bu kişiler, esasında görevleri gereği bu tür sırları gizli tutma sorumluluğunu alan kişilerden oluşmaktadır. Bunun dışında vergi mahremiyeti hükümlerinin kâr amacı güden özel şirket yönetici, ortak ve çalışanları hakkında uygulanması, temel gizlilik haklarının özüne dokunulduğu ve böylece mahremiyet

⁹⁵⁷ Şahin, 2014. Özdiğer Küçük, bu madde ile getirilen elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgilerin özel hukuk tüzel kişisi bir şirkete aktarılması zorunluluğunun Anayasa’nın 13. maddesinde yer alan ölçülülük ilkesi ile uyumlu olmadığını düşünmektedir. Yazar bunu, “yükümlülere ait kişisel verilerin özel bir şirkete aktarılmasındaki amaç yasa gerekçesinde bulunmamaktadır. Yasa taslağına ilişkin meclis tartışmaları incelendiğinde, bu sorunun sorulduğu, ancak mecliste de yanıtlanmadığı görülmektedir. Dolayısıyla ‘ne için elverişli’ olduğu bilinmemektedir. Burada kişisel verilerin özelleştirilmesi mi söz konusudur sorusu akla gelmektedir. ‘Gereklilik’ unsuru bakımından değerlendirme yapılırsa, kişisel verinin korunması ve özel yaşamın gizliliği haklarına ilişkin olarak yapılacak sınırlandırmalarda müdahalenin en hafif tedbirlerle yapılması gerektiği hatırlanmalıdır. Yükümlülere ait kişisel verilerin –Maliye Bakanlığının gözetim ve denetimde olsa dahi- kar elde etme amacı taşıyan bir özel şirkete aktarılması, özel yaşam hakkı ya da kişisel verilerin korunması hakkının özünü ihlal ettiği için orantılı bir ölçüden de bahsedilemez” şeklinde açıklamaktadır. Özdiğer Küçük, 2013, s. 158.

⁹⁵⁸ Yıldız, 2019a, s. 4

⁹⁵⁹ Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın bu alandaki usul ve esasları belirlemek için çıkardığı 507 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nin 3. maddesinde özel entegratör, “Elektronik belgelerin (e-Fatura, e-Arşiv Fatura, e-Serbest Meslek Makbuzu vb. diğer elektronik belgeler) düzenlenmesi, iletilmesi, alınması ve saklama hizmetleri ile ilgili mükelleflere hizmet verme konusunda Başkanlıktan alınmış özel entegratörlük izni bulunan kuruluşları” ifade etmektedir.

⁹⁶⁰ Vergi mahremiyeti yükümlülüğü yanında 507 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nin 6. maddesinde, özel entegratörlerin faaliyetleri kapsamında öğrendikleri bilgileri amaç dışında kullanamayacakları ve paylaşamayacakları da belirtilmiştir. Aynı şekilde ticari sır niteliğindeki bilgilerin gizliliğinden ve güvenliğinden de sorumlu tutulmuşlardır. Buna bağlı olarak gizli kalması gereken bilgilerin paylaşılması veya belirlenen usul ve esaslara uyulmaması halinde özel entegratörlerin cezai sorumluluklarının yanında faaliyet izinlerinin iptal edilebileceği de ifade edilmiştir.

hükümünün iinin boşaltıldığı yönünde eleştirilmektedir⁹⁶¹. Nitekim mükelleflere vergisel sırlarını kamusal olmayan bir kurumla paylaşma zorunluluğu getirilmesi, onların mahremiyet haklarının tehlikeye girmesine neden olabilir. Ancak vergilendirme alanında büyük ölçüde dijitalleşmeye geçilen günümüzde idare, teknik altyapı için gerekli yeterliliği sağlayan tüzel kişileri yetkilendirirken aynı zamanda bu kişilere sorumluluk da yüklemiştir. Böylece vergi mahremiyeti yükümlülüğünün vergi idaresi ve vergi yargısında görev alanlara yönelik olması esasına, teknolojik gelişmelerle bir istisna getirilmiş olmaktadır.

2.2.7. Mükellef Hakları Kurulu Başkanı, Üyeleri ve Personeli

VUK'da yer almasa da, 18.04.2020 tarihinde 60 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'ne dayanılarak, 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 238/A maddesi ile düzenlenen Mükellef Hakları Kurulu'nun başkanı, üyeleri ve personelinin de mahremiyet yükümlülüğü bulunmaktadır. İlgili maddenin 3. fıkrasına göre “ *Kurul, görevleri ile ilgili olarak gerekli olan bilgileri bütün kamu kurum ve kuruluşlarından istemeye yetkilidir. Kendilerinden bilgi istenen bütün kamu kurum ve kuruluşları bu bilgileri vermekle yükümlüdürler. Bu şekilde elde edilen bilgilerden vergi mahremiyeti kapsamında olanların gizliliğine uyulur. Kurulun Başkan ve üyeleri ile Kurulda görevlendirilen personel, görevlerini yerine getirmeleri sırasında edindikleri, kamuya, ilgililere ve üçüncü kişilere ait gizlilik taşıyan bilgileri, kişisel verileri, ticari sırları ve bunlara ait belgeleri, bu konuda mevzuat gereği yetkili kılınan mercilerden başkasına açıklayamaz, kendilerinin veya üçüncü kişilerin yararına kullanamaz. Bu yükümlülük görevden ayrılmalarından sonra da devam eder*”. Görüldüğü gibi tüm kamu kurum ve kuruluşlarından bilgi istemeye yetkili olan bu Kurul'un, mükellef sırlarını öğrenmesi kaçınılmaz olacaktır. Bu sebeple söz konusu kurulda görev alanlara bu bilgileri açıklama veya bu bilgilerden yararlanma konusunda bir yasak getirilmesi, mahremiyet hakkı yükümlüsü oldukları anlamına gelmektedir. VUK'un 5. maddesinde yer alan hükümle oldukça benzer olan bu düzenleme, mükelleflerin güven içinde Kurula başvurarak haklarını arayabilmeleri açısından oldukça önemli ve isabetlidir. Ancak bu düzenlemede, mahremiyet ihlali durumunda nasıl bir yaptırım uygulanacağı hususunda herhangi bir ifade bulunmamaktadır. VUK'un 362. maddesinde yer alan vergi mahremiyetinin ihlali suçunun bu kişiler hakkında da uygulanabilmesi için, VUK'un 5. maddesinde Mükellef Hakları Kurulu'nda yer alanların da ayrıca belirtilmesi daha uygun olur.

⁹⁶¹ Bu görüş için bkz. Özdiler Küçük, 2013, s. 158-159.

2.2.8. 6183 Sayılı Kanun Kapsamında Mahremiyet Hakkına Uymakla Yükümlü Olan Kişiler

VUK'daki vergi mahremiyeti düzenlemesi sadece vergi mükellefleri ile ilgili iken, 6183 sayılı Kanun'un "Sırrın ifşası" başlıklı 107. maddesi tüm kamu borçlularının mahremiyet hakkını korumaya yöneliktir. Bu düzenlemeye göre, görevleri dolayısıyla kamu borçlusunun ve onunla ilgili kişilerin sırlarını öğrenen ve bunları ifşa etmeme yükümlülüğü altında bulunan kişiler, "*Bu kanunun tatbikinde vazifeli bulunan kimseler*" olarak ifade edilmiştir. Burada, VUK'da olduğu gibi tek tek sayım yoluna gidilmemiş, daha geniş bir ifade tercih edilmiştir⁹⁶². Bu ifade, kamu alacağının cebri takip ve tahsili aşamasında görev alanların tümünü kapsadığı şeklinde yorumlanmalıdır. Dolayısıyla kapsam belirlenirken, her olayın özelliğine göre değerlendirme yapmak gerekecektir⁹⁶³. Vergi alacağının tahsili ile yetkili olan kamu kurum ve kuruluşlarının çalışanları ile anlaşmalı banka ve PTT personelinin bu kapsama girdiği söylenebilir.⁹⁶⁴

6183 sayılı Kanun'a göre işlem yapacak kişilerin tespiti bakımından, bu Kanun'un uygulama alanının ve dolayısıyla kamu alacağı sayılan alacakların hangileri olduğu önemlidir. 6183 sayılı Kanun'un 1. maddesine göre, bir alacağın kamu alacağı olarak nitelendirilebilmesi için, alacaklının; devlet, il özel idareleri veya belediyeler olması gerekmektedir⁹⁶⁵. Ancak bu kriter tek başına yeterli değildir. Ayrıca, bu alacakların hukuki nitelik bakımından, asli kamu alacakları, fer'i kamu alacakları ve kamu hizmeti yapılmasına bağlı olarak doğan alacaklardan olması gerekmektedir⁹⁶⁶. Kamu alacaklarının tahsili, nitelikleri sebebiyle özel alacaklara göre ayrıcalıklı hükümlere tabidir. Bu sebeple kamu alacaklarında kurumların tahsil daireleri, başka bir kuruma başvurmadan bu alacaklarını tahsil edebilmektedir⁹⁶⁷. Dolayısıyla, Devlet tüzel kişiliğine ait olan alacaklar, vergi dairelerince; il özel idareleri ve belediyelere ait olan alacaklar ise kendi tahsil daireleri

⁹⁶² Alemdar, 2010a, s. 103.

⁹⁶³ Karataş Durmuş, 2017, s. 382.

⁹⁶⁴ Yıldız, 2019a, s. 4.

⁹⁶⁵ Devlet, il özel idareleri veya belediyeler dışındaki kamu kurum ve kuruluşlarına ait olan alacaklar, kamu alacağı sayılmadığından, bunlar hakkında gönderme bulunmadıkça 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulanmaz. Aynı şekilde Devletin, il özel idarelerinin ve belediyelerin özel hukuktan doğan alacakları ve idare edilenlerin üçüncü kişilerden olan alacaklarıyla aynı hukuki rejime tabi olan alacakları da 6183 sayılı Kanun kapsamında bulunmamaktadır. Candan, T. (2018). *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*. (Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 4. baskı). Ankara: Yetkin Yayınları, s. 8-9.

⁹⁶⁶ Karakoç, Y. (2016b). *Kamu İcra Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları, s. 84. Bunlar dışında 6183 sayılı Kanun'un 2. maddesine göre, özel kanunlarda Tahsili Emval Kanunu'na ve 6183 sayılı Kanun'a göre tahsil edileceği belirtilen alacaklar da 6183 sayılı Kanun'a göre takip ve tahsil edilecektir. Kamu alacakları hakkında daha kapsamlı bilgi için bkz. Arslaner, 2010, s. 25 vd.

⁹⁶⁷ Arslaner, 2010, s. 111. Bu ayrıcalığın, idarenin re'sen icra yetkisinin bir görünümü niteliğinde olduğu yönünde bkz. Karakoç, 2017, s. 468.

tarafından tahsil edilecektir⁹⁶⁸. Bu tahsil işlemleriyle görevli olan vergi dairesi çalışanları ile ilgili tahsil dairesinde görev alanlar mahremiyet hakkının yükümlüsüdür.

6183 sayılı Kanun’a göre mahremiyet hakkının yükümlüsü olanların tespiti bakımından, kamu alacaklarının cebri icra yollarına da değinmek gerekmektedir. 6183 sayılı Kanun’un 54. maddesinde, üç çeşit cebri tahsil şeklinden söz edilmektedir. Bunlar; borçlu teminat göstermişse teminatın paraya çevrilmesi veya kefilin takibi yolu, borçlunun borcunu karşılayacak oranda malvarlığının haczedilmesi yolu ve son olarak da gerekli koşulların bulunması halinde borçlunun iflasının istenmesi yoludur. İlk iki cebri tahsil yolunda görev alanlar vergi dairesi çalışanları veya ilgili idarenin tahsil dairesi çalışanları olacağı için mahremiyet yükümlüsü bakımından bir fark bulunmamaktadır. Tahsil dairesi çalışanlarının yanında, 6183 sayılı Kanun’a göre işlem yapan diğer görevliler de bu kapsamda değerlendirilmelidir. Örneğin, borçlunun banka hesaplarına haciz konulması durumunda ilgili banka görevlisi, borçlunun gayrimenkullerine haciz konulması durumunda bu işlemle ilgili tapu sicil müdürlüğünde görev alanlar ve bu Kanun kapsamındaki belgelerin tebliğinde görev alanlar 6183 sayılı Kanun’a göre, mahremiyet hakkı yükümlüsüdür. Bu kapsamda, banka veya tapu sicil müdürlüğü çalışanının, kamu borçlusunun banka hesabının ya da gayrimenkulünün haczedildiğini üçüncü kişilerle paylaşması mahremiyetin ihlali anlamına gelerek, “sırrın ifşası” suçunu oluşturacaktır.

Kamu borcunun tahsili için bazı durumlarda, özel alacakların cebri tahsilinde görev alan icra dairesi çalışanları da 6183 sayılı Kanun’a göre işlem yapmak durumunda kalabilir. Örneğin, 6183 sayılı Kanun’un 21/1. maddesine göre, üçüncü kişiler tarafından konulan hacze, kamu alacağının iştirak etmesi mümkündür⁹⁶⁹. Hacze iştirak, ilk haczin dayandığı takibi yapan icra dairesinden isteneceği için, hacze iştirakin şartlarının gerçekleşip gerçekleşmediğini inceleyecek ve kararı verecek olan icra memurudur⁹⁷⁰. Dolayısıyla bu işlemlerle görevli olan icra dairesi memurları da kamu borçlusu hakkında öğrendikleri malvarlığı ve borç içeriği gibi bilgileri başkalarına ifşa edemezler.

⁹⁶⁸ Arslaner, 2010, s. 76.

⁹⁶⁹ Kamu idarelerine tanınan bu imtiyaz, rüçhan hakkından kaynaklanmaktadır. Barlass, İ. (2017). *Kamu Alacaklarının Haciz Yoluyla Takibi*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, s. 90. Kamu alacaklarının güvence önlemlerinden biri olarak görülen rüçhan hakkı ise, kamu alacaklarının özel alacaklara nazaran önceliğinin olması, özel alaklardan önce gelmesi ve onlara karşı üstün olmasını ifade etmektedir. Üstün, Ü. S. (2013). İstanbul: Legal Yayıncılık, s. 57.

⁹⁷⁰ Barlass, 2017, s. 91; Candan, 2018, s. 134.

Kamu alacaklarının cebri tahsil yollarından üçüncüsü olarak iflas yoluyla takip konusunda 6183 sayılı Kanun'da, İcra İflas Kanunu'na⁹⁷¹ (İİK) atıfta bulunulmuştur. Bu kapsamda; iflasa tabi şahıslar, iflas koşulları, iflasın hukuki sonuçları ve iflasta tasfiye konularında İİK hükümleri dikkate alınacaktır⁹⁷². Her ne kadar iflas konusunda İİK hükümleri uygulanacak olsa da, yapılan atıf gereği bu tahsil aşamasında görev alanların da “6183 sayılı Kanun'un tatbikinde vazifeli bulunan kimseler” kapsamına girdiğini ve mahremiyet hakkının yükümlüsü olduklarını düşünmekteyiz. Bu kapsamda; iflas işlerine bakan memur ve yardımcılarının, iflas idaresinde yer alanların ve tasfiye memurlarının da gizli bilgileri açıklamaları yasaktır.

6183 sayılı Kanun kapsamında görev yapan komisyon üyeleri ile bilirkişilerin de mahremiyet hakkının yükümlüsü olduğunu kabul etmek gerekir. Bu kapsamda 6183 sayılı Kanun'da yer alan düzenlemeler gereği menkul ve gayrimenkul mallara değer biçilmesi konusunda bilirkişiye başvurulabilmektedir⁹⁷³. Dolayısıyla bilirkişi, kamu borçlusunun malvarlığı ve borcu konusunda bilgi sahibi olabilmektedir. Ayrıca yine kamu alacağının cebri takip ve tahsili için kurulan satış komisyonu, itiraz komisyonu, takdir komisyonu ve tecil komisyonu başkan ve üyeleri de kamu borçlusuna ait sırları öğrenebilmektedir⁹⁷⁴. Bu sebeple, 6183 sayılı Kanun'un uygulanmasında görev alan bu kişilerin, görevleri sebebiyle öğrendikleri sırları açıklamaları yasaktır.

Kamu alacağının cebri takip ve tahsil sürecinde, kamu borçlusu veya üçüncü kişiler, haklarının ihlal edildiği gerekçesiyle idarenin söz konusu işlemleri hakkında vergi yargısına başvurabilir⁹⁷⁵. Bu süreçte ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümünde görev alan yargı mensupları ve mahkeme görevlilerini de mahremiyet yükümlüsü olarak görmek gerekir.

⁹⁷¹ 09.06.1932 tarihinde kabul edilmiş ve 19.06.1932 tarihli, 2128 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

⁹⁷² Deynekli, A. (1998). *İflasın vergi Alacağının tahsiline Etkisi*. Ankara: Yetkin Yayınları, s. 57.

⁹⁷³ 6183 sayılı Kanun Madde 74/A ikinci fıkra- “*Haczedilen malın değer tespiti bu Kanun hükümlerine göre yapılır. Ancak, menkul mallar için her halükarda tahsil dairesince bilirkişiye değer biçilir.*”

6183 sayılı Kanun Madde 81: “*Haczedilen mallara haczi yapan memur tarafından değer biçilir, borçlunun müracaatı üzerine veya tahsil dairesince lüzum görüldüğü takdirde yeniden bilirkişiye değer biçilir.*”

6183 sayılı Kanun Madde 91- “*Satışa çıkarılacak gayrimenkullere bilirkişinin mütalaası alınmak suretiyle satış komisyonu tarafından rayiç değer biçilir.*”

⁹⁷⁴ 6183 sayılı Kanun'un 90. maddesine göre satış komisyonları, il ve ilçelerde en büyük mal memuru veya vekili başkanlığında faaliyet gösterir. Ayrıca bu komisyonda üye olarak alacaklı kamu idaresinin yetkili bir memuru, belediye meclisince kendi üyeleri arasından seçilen bir kişi ve tapu sicil muhafızı veya vekili de bulunmaktadır. Görüldüğü gibi, komisyonda alacaklı kamu idaresi dışından da üyeler bulunabilmektedir. Komisyon üyelerinin, kamu borçlusunun gayrimenkulleri ve borç bilgileri gibi öğrendikleri sırlarını ifşa etmemeleri gerekmektedir.

⁹⁷⁵ Arslaner, 2010, s. 384. Vergi yargısında çözülecek kamu icra hukukundan kaynaklı uyuşmazlıklar için bkz. Karakoç, 2016b, s. 246-247.

Ancak bazı davalar açısından adli yargı mahkemeleri görevlidir. Örneğin, 6183 sayılı Kanun'un 68/1. maddesine göre, *“İstihkak davalarına bakmaya haczi yapan tahsil dairesinin bulunduğu mahal mahkemesi salahiyetlidir. İstihkak davaları diğer işlere takdimen görülür”*⁹⁷⁶. Aynı Kanun'un 24. maddesine göre, tasarrufun iptaline ilişkin uyuşmazlıklar da yine adli yargıda görülecektir. Ayrıca, 6183 sayılı Kanun'da yer alan ödevlerin yerine getirilmemesinden ya da yasaklara uyulmamasından kaynaklanan uyuşmazlıklar hürriyeti bağlayıcı ceza gerektirdiğinden, bu davalar ceza mahkemelerinde görülecektir⁹⁷⁷. Görüldüğü gibi kamu alacağının cebri takip ve tahsil sürecinde, bazı durumlarda idare ve vergi mahkemelerinin yanı sıra, adli yargı mahkemeleri de uyuşmazlık çözümünde görev alabilmektedir. Dolayısıyla tüm bu yargı yerlerinde görevli hâkimlerin yanında zabıt kâtabı, mübaşir gibi mahkeme görevlileri de 6183 sayılı Kanun kapsamında sırt tutmakla yükümlüdür. Ayrıca tüm bu davalarda istinaf ve temyiz mercii olarak görev yapan üst mahkemelerde görevli olanlar da aynı şekilde sorumludur. Hatta bu davalarda bilirkişilik yapanların da, görevleri dolayısıyla öğrendikleri sırları saklama yükümlülüğünün bulunduğu kabul edilmelidir.

3. SÜRE BAKIMINDAN

Vergi mahremiyeti hakkının süre bakımından kapsamı, mükellef sırlarının ne kadar süre gizli tutulacağı ile ilgilidir. Bu noktada idare tarafından elde edilen bilgilerin akıbetinin ne olacağı hususu da büyük önem taşımaktadır. Çünkü bu bilgiler idare nezdinde kaldığı müddetçe idarenin mahremiyet yükümlülüğü devam edecektir. KVKK'nın 4/2. maddesinin (d) bendinde verilerin *“ilgili mevzuatta öngörülen veya işlendikleri amaç için gerekli olan süre kadar muhafaza edilme”* ilkesi yer almaktadır. Ayrıca yine aynı Kanun'un 7/1. maddesinde *“bu Kanun ve ilgili diğer kanun hükümlerine uygun olarak işlenmiş olmasına rağmen, işlenmesini gerektiren sebeplerin ortadan kalkması hâlinde kişisel veriler resen veya ilgili kişinin talebi üzerine veri sorumlusu tarafından silinir, yok edilir veya anonim hâle getirilir”* düzenlemesiyle kişisel verilerin silinmesine ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur. Vergilendirme işlemleri kapsamında elde edilen bilgilerin tutulma süresi ile ilgili vergi kanunlarında herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bir görüşe göre, tarh zamanaşımı süresi olan 5 yıl dolduktan sonra idare tarhiyat yapamayacağı için elindeki

⁹⁷⁶ 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 2. maddesi gereğince bu davalarda asliye hukuk mahkemesi görevli olacaktır. Barlass, 2017, s. 102-103.

⁹⁷⁷ Karakoç, 2016b, s. 249. Ayrıca ihalenin feshi için açılan davalarda ve mal bildiriminde bulunulmaması üzerine uygulanacak tazyik hapsi konusunda icra mahkemeleri görevli olduğu için icra mahkemesi hâkim ve görevlileri için de de öğrendikleri sırları açıklama yasağı söz konusudur.

bilgilerin silinmesi amaca uygunluk ve mükellef haklarının ifa edilmesi bakımından yararlı olacaktır⁹⁷⁸.

Ancak bilgiler her ne kadar fiziki veya elektronik ortamdan yok edilse de, insan zihninden silinmesi zor olduğu için süre bakımından VUK'un 5. maddesi dikkate alınmalıdır. Bu maddede, belirtilen kişilerin görev sırasında öğrendikleri sırları saklama yükümlüğünün, görevleri sona erse dahi devam edeceği ifade edilmiştir. Bu durum, söz konusu yükümlülüğün ömür boyu sürüp sürmeyeceği sorusunu akla getirmektedir. Vergi mahremiyetini ihlal suçu bakımından değerlendirildiğinde; suç, sırrın öğrenilmesiyle değil, bu sırrın açıklanması ya da kullanılması ile gerçekleşeceğinden ve suç konusu bilgi mükellefler için sır olarak kalmaya devam edeceğinden, belirli bir süre tayin etmek zorlaşmaktadır⁹⁷⁹. Dolayısıyla Kanun'da sır saklama yükümlülüğüne herhangi bir sınır getirilmediği ve özel hayatın gizliliği hakkı mükellefin yaşamı boyunca korunduğu için bu yükümlülük de ömür boyu devam etmelidir⁹⁸⁰. Bu hak kapsamında öğrenilen bilgiler bir şekilde alenileşmediği sürece gizli tutulmalıdır. İdare nezdindeki verilerin silinmesi de bu durumu değiştirmeyecektir. Dava zamanaşımı konusunda bir değerlendirme yapmak gerekirse; dava zamanaşımı suçun işlenmesiyle başladığından, vergi mahremiyetinin ihlali suçu için de dava zamanaşımının sırrın açıklanması veya kullanılması ile başlaması gerekir⁹⁸¹.

6183 sayılı Kanun'un 107. maddesinde yer alan düzenlemedeki kişilerin sır saklama yükümlülüklerinin ne kadar devam edeceği belirtilmemiştir. Ancak kanunda böyle bir düzenlemenin bulunmaması, görev sonunda bu yükümlülüğün kalktığı anlamına gelmemelidir. Yükümlülüğün konuluş amacı dikkate alındığında, görevden ayrılma durumunda da yükümlülüğün devam süresi konusunda bir üst sınırın bulunmadığı sonucuna varılacaktır⁹⁸².

Kişilik hakkı değerlerine zarar verebilecek nitelikteki bilgi ve haberlerin silinmesi hususunda değinilmesi gereken bir konu da unutulma hakkıdır. Her alanda dijitalleşmenin hâkim olduğu günümüzde, mahremiyet hakkı gibi özel hayatın gizliliğine hizmet eden hakların giderek öneminin artmasının yanında, bazı yeni haklar da ortaya çıkmaktadır.

⁹⁷⁸ Bu görüş için bkz. Durdu, 2019, s. 617.

⁹⁷⁹ Uğur ve Elibol, 2015, s. 484.

⁹⁸⁰ Duman, 2016, s. 1585.

⁹⁸¹ Uğur ve Elibol, 2015, s. 484, dn. 769.

⁹⁸² Koçak, H. (2010). Vergi Mahremiyeti, *Yaklaşım Dergisi*, 205, Ocak, www.yaklasim.com (22.08.2019).

Çünkü dijitalleşmeye bağlı olarak daha görünür hale gelen kişi ve kurumlar daha fazla hak ihlallerine maruz kalmaktadır. Bunların önlenmesine ilişkin gündeme gelen kişisel verilerin korunması hakkının yanı sıra, yine bu hakka bağlı olarak ortaya çıkan “unutulma hakkı” da henüz çok yeni bir hak olarak gündeme gelmeye başlamıştır.

Unutulma hakkı “*dijital hafızada yer alan bireye ait fotoğraf, kimlik bilgisi, adres ve diğer kişisel içeriğin, yine bireyin kendi talebi üzerine bir daha getirilemeyecek biçimde ortadan kaldırılması*” olarak tanımlanabilir⁹⁸³. Pozitif hukukumuzda açıkça “unutulma hakkı” adıyla bir düzenleme bulunmamaktadır⁹⁸⁴. Ancak bazı yargı kararlarında unutulma hakkına ilişkin tespitlerde bulunularak, bu hakkın kişinin geçmişi sebebiyle geleceğinin olumsuz bir şekilde etkilenmesini önlediği vurgulanmıştır⁹⁸⁵. Anayasa Mahkemesi unutulma hakkının, Anayasa’nın 17. maddesinde yer alan kişinin manevi varlığını geliştirme hakkı bakımından da önemli olduğunu belirtmiştir⁹⁸⁶.

Unutulma hakkı henüz çok yeni bir hak olarak pozitif hukukumuzda bile tam olarak yerini almamışken, bu konuya olan ilgiyi ve farkındalığı artırmak açısından vergi mahremiyetine temas edebilecek noktalarına değinmek gerekmektedir. Özellikle basın yayın organlarının internet sitelerinde veya diğer sitelerde, mükellef hakkında vergi incelemesi başlatıldığı veya vergi kaçırdığı iddialarına yönelik haberlere sık sık rastlanılmaktadır. Aynı şekilde vergi suçlarına ilişkin verilen ceza mahkûmiyetlerinin kamuoyuna bu şekilde açıklanması kişilik haklarına zarar verebilecek niteliktedir. Her ne kadar gerçeği yansıtsa bile, unutulma hakkı kapsamında kişilerin bu tür bilgilerin kaldırılmasını istemesi gündeme gelebilecektir. Aksi halde, kişinin işlediği ve cezasını çektiği bir suçun hayatı boyunca karşısına çıkmasını beklemek, insanın kendi maddi ve manevi kişiliğini gerçekleştirmesi hakkıyla bağdaşmaz. Çünkü üstün bir kamu yararı bulunmadıkça, kişilerin hayatlarına devam etmeleri açısından ekonomik menfaatleri ve kişisel çıkarları söz konusudur. Kişinin ticari itibarı ve saygınlığı, onun geçmişi unutup yeniden başlaması kararı kapsamında, ekonomik anlamda yeni adımlar atabilmesini etkiler. Dolayısıyla kişinin geçmişine ait bu tür bilgilerin artık arama motorlarında yer almamasını isteme hakkına sahip olması

⁹⁸³ Gülener, S. (2012). Dijital Hafızadan Silinmeyi İstemek: Temel Bir İnsan Hakkı Olarak “Unutulma Hakkı”. *TBB Dergisi*, 102, s. 226.

⁹⁸⁴ Her ne kadar KVKK’nın 7. ve 9. maddeleri kapsamında kişilerin kişisel verilerin silinmesini talep etme ile ilgili hakları bulunsu da, “unutulma hakkı” açıkça Anayasa’da ve kanunlarda yer almamaktadır. Uluslararası hukuki düzenlemelerde ise, üye devletlerin iç hukukunda doğrudan uygulama alanı bulacak olan ve 2018 yılında yürürlüğe giren GDPR’ın 17. maddesinde “unutulma hakkı” başlığı ile açıkça yer almaktadır.

⁹⁸⁵ YHGK, E. 2014/4-56, K. 2015/1679, T. 17.06.2015, www.sinerjimevzuat.com.tr (12.08.2020).

⁹⁸⁶ AYM, 2013/5653 Başvuru No’lu, 03.03.2016 tarihli bireysel başvuru kararı, RG: 24.08.2016-29811.

gerekmektedir. Bu kapsamda Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından vergi ve ceza borcunu ödemeyenlere yönelik ilan edilen listeler, basında “vergi yüzsüzleri” olarak yapılan haberlere konu olmaktadır. Söz konusu borçlar ödendikten veya belli bir süre geçtikten sonra, gerek Gelir İdaresi Başkanlığı’nın internet sitesindeki ilanın gerekse arama motorlarında yer alan haberlerin unutulma hakkı kapsamında kaldırılması istenebilmelidir.

Kanaatimize göre, yakın gelecekte kişisel verilerin korunması hakkı gibi unutulma hakkının da anayasal ve yasal bir dayanağa kavuşturulması muhtemel görünmektedir. Dolayısıyla bu hakkın vergilendirme alanına da yansımaları kaçınılmaz olacaktır.

4. VERGİ MAHREMİYETİ HAKKININ İSTİSNALARI

Vergilendirme işlemleri, kamu harcamalarının finansman ihtiyacını karşılamak için gerçekleştirildiğinden, bu işlemlerin çoğunun dayanağını kamu yararı oluşturmaktadır. Devletin refahının sağlanması için gerekli olan vergilerin, tam ve eksiksiz olarak toplanabilmesi, kamu yararının üstün tutulmasını gerektirebilir.

Bir hukuk devletinde kişilerin temel hak ve özgürlüklerini koruyan mekanizmalar öngörülürken, bu mekanizmalarla kamu yararı arasında çatışma çıkması durumunda menfaatler dengelenmeye çalışılmalıdır⁹⁸⁷. Vergilendirme de bu menfaatlerin çatıştığı bir alandır. Temel hak ve özgürlükler lehine olan özel fayda ile kamu yararı arasındaki dengeyi sağlamak için, pek çok vergi sisteminde mutlak bir vergi mahremiyeti anlayışı terk edilerek bazı vergisel bilgilerin açıklanmasını öngören düzenlemeler getirilmiştir⁹⁸⁸. Bu açıdan bireylerin özel hayatı bakımından sadece bu bilgilerin gizli tutulması değil, hangi durumlarda üçüncü kişi veya kamuyla paylaşılması gerektiği de büyük önem arz etmektedir⁹⁸⁹.

Vergi mahremiyetinin istisnasını teşkil eden durumlar, vergi mahremiyeti düzenlemelerinin aksi yönünde olmakla birlikte hukuka uygun uygulamalardır. Esasen vergi mahremiyetinin zıttı olan kavram, vergilendirmede aleniyet olarak düşünülebilir. Vergi ile ilgili işlere belirli ölçüde aleniyet getirilmesi, vergi ziyamı önleyici bir fonksiyon icra edip vergi ödemede eşitlik sağlamaya hizmet ettiği için, demokratik düşüncelere de uygun

⁹⁸⁷ Yerdelen ve Değerli, 2014, s. 1341.

⁹⁸⁸ Çölgezen Batun, 2019, s.19; Oktar, 2003, s. 4.

⁹⁸⁹ Kilkelly, 2001, s. 66.

bulunmaktadır⁹⁹⁰. İdare hukukunun hâkim olduğu tüm alanlarda olduğu gibi vergilendirme alanında da şeffaflık, demokrasi ve kamu denetimi açısından büyük önem taşır. Ancak vergi hukukunda şeffaflık sadece vergi idaresinin şeffaf olmasını değil, mükellefin de şeffaflığını içermektedir. Söz konusu işlem mükellefle ilgili ise vergi idaresinin kamuya karşı olan şeffaflığı mükellefin şeffaflığı ile örtüşmektedir. Başka bir ifadeyle, böyle bir durumda idarenin sahip olduğu mükellefle ilgili herhangi bir husus, kamuyla paylaşılacak suretiyle mükellef de şeffaflaştırılmaktadır⁹⁹¹. Dolayısıyla her ne kadar vergi idaresinin şeffaflığı diğer idari alanlarda olduğu gibi yönetimin bir parçası olarak kabul edilebilse de, vergilendirme alanında çoğu kez bireysel idari işlemlerin muhatabı vergi mükellefi olduğu için, bunların kamuya açık olması vergi mahremiyeti ile çatışmaktadır. Bu noktada kamu yararı bir kriter olarak belirlenip, eğer kamu yararı söz konusuysa bireysel idari işlemin bile kamuoyu ile paylaşılması mümkün olabilir⁹⁹². Vergi mükellefinin vergi idaresine olan şeffaflığı ise hukuka uygun bir vergilendirme prosedürü içinde zorunluluk olarak görülmektedir. Bu doğrultuda vergi mükelleflerinin özel hayatlarının gizliliğinin idareye karşı sınırlandırılabilmesi, ancak vergi mahremiyeti gibi idareye edindiği bilgileri gizli tutma yükümlülüğü getiren bir uygulama varsa söz konusu olabilir⁹⁹³.

Her ne kadar demokrasilerin temel prensiplerinden olan aleniyet bir diğer temel hak olan mahremiyet hakkıyla çatışsa⁹⁹⁴ da, idare tarafından yapılan bazı açıklamalar, kamu yararı nedeniyle vergi mahremiyetinin ihlali olarak değerlendirilmemektedir. Ancak burada belirleyici olan kriter, bilgilerin ifşasından elde edilecek kamu yararının kişinin mahremiyet hakkından üstün olmasıdır⁹⁹⁵. Bu noktada toplum çıkarları ile mükellef çıkarları arasında bir denge oluşturulması gerekmektedir. Vergi güvenliği amacıyla toplum çıkarı gözetilerek yapılan uygulamalar vergi mahremiyetinin ihlali değil de, vergi mahremiyetinin sınırı olarak düşünülmelidir⁹⁹⁶.

Vergi mahremiyetinin esnetilmesi anlamına gelen aleniyet kapsamındaki açıklamalar, aynı zamanda mahremiyete istisna teşkil etmektedir. Bu istisnalar özellikle vergi mükellefleri üzerinde toplumsal baskı yaratmaya yönelik vergi güvenlik önlemi

⁹⁹⁰ https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MM_/d01/c029/mm__01029082ss0617.pdf (02.02.2020).

⁹⁹¹ Başaran Yavaşlar ve Canyaş, 2018, s. 8.

⁹⁹² Başaran Yavaşlar ve Canyaş, 2018, s. 9.

⁹⁹³ Başaran Yavaşlar ve Canyaş, 2018, s. 8.

⁹⁹⁴ Kornhauser, 2005, s. 4.

⁹⁹⁵ Kilkelly, 2011, s. 66.

⁹⁹⁶ GİB, 2007a, s. 49.

niteliğindeki açıklamalardır⁹⁹⁷. İstisna kapsamındaki bu bilgilerin açıklanması, kamuoyu etkisinden yararlanılarak mükellef üzerinde otokontrol sisteminin oluşmasını sağlamakta ve vergi ödeme konusundaki bilinci artırarak vergi ödenmesini teşvik etmektedir⁹⁹⁸. Vergi istisnalarının hepsinin amacı vergi güvenliği olmayıp, bazıları başka kamu yararı temelli amaçlara da hizmet etmektedir. Bu kapsamda istisna niteliğindeki açıklamaların hepsi kamuoyunun tamamına değil, sadece belirli kurumlara veya kişilere yapılmaktadır. Vergi mahremiyetinin istisnaları niteliğindeki düzenlemelerin tümü, esasen vergi idaresinin elinde bulunan mükellef sırlarının hangi şartlarda, hangi kişi ve kurumlarla paylaşılacağına ilişkindir. Vergi mahremiyeti hakkının istisnaları kavramı, kamu yararı sebebiyle bazı mükellef sırlarının kamuoyu veya ilgililer ile paylaşılarak, bu sırların onlar tarafından bilinir hale gelmesi olarak ifade edilebilir. Ancak istisnalar aracılığıyla devletin vergi mahremiyetine yaptığı bu meşru müdahalelerin sınırları ve gerekçeleri belirli olmalıdır.

VUK'un ilk halinde vergi mahremiyetine istisna teşkil edecek bir düzenleme bulunmamaktaydı. Ancak daha sonraları çıkarılan çeşitli kanunlarla bazı istisnalar getirilerek, ilgili maddeye eklemeler yapılmıştır. Söz konusu düzenlemelerle, vergi mahremiyeti hakkının kapsamının oldukça daraltıldığı görülmektedir⁹⁹⁹. Mükelleflerin kişisel yararını koruma amacı güden ve aynı zamanda hukuki güvenlik ilkesinin gereği olan vergi mahremiyetinin, kamusal menfaatlerin zarar görmemesi için sınırlandırılması gerektiğini¹⁰⁰⁰ ifade etmiştik. Bu amaçla aynı madde içinde hem vergi mahremiyeti hem de bazı vergisel bilgilerin açıklanmasını öngören düzenlemelerin yer alması, vergi idaresi ile mükellef menfaatlerinin zaman içinde dengelendiğini göstermektedir. Bir başka ifadeyle vergi mahremiyeti mükellef menfaatine yönelmişken, vergisel bilgilerin açıklanması ise idarenin menfaatlerini korumaktadır¹⁰⁰¹. Çünkü tek taraflı olarak verilen bir hak, diğer tarafın menfaatini zedeleyebileceğinden, mükelleflere tanınmış bir hak niteliğindeki vergi mahremiyetine bazı istisnalar getirilmesiyle devletin menfaatleri de gözetilmiş olmaktadır¹⁰⁰².

⁹⁹⁷ Erdem, 2005a. Vergi güvenlik önlemleri kapsamında ilk olarak gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin ödedikleri vergilerin vergi dairelerinde liste halinde asılması veya Resmi Gazete'de yayımlanması esası getirilmiştir. Ancak gerek Maliye Bakanlığı'nın Resmi Gazete'de böyle bir ilan yapmamış olması gerekse kimsenin vergi dairesindeki kimin vergisini ödediğine ilişkin liste hakkında bir merakının bulunmaması sebebiyle bu uygulamadan beklenen fayda sağlanamamıştır. Kocahanoğlu, 1983, s. 347.

⁹⁹⁸ Ünsal, 2003, s. 39.

⁹⁹⁹ Başaran Yavaşlar, 2013b, s. 5.

¹⁰⁰⁰ Sonsuzoğlu, 2000, s. 117.

¹⁰⁰¹ Kocahanoğlu, 1983, s. 341-342.

¹⁰⁰² Sonsuzoğlu, 2000, s. 127.

Bu başlık altında hem VUK, hem de 6183 sayılı Kanun'da düzenlenen istisnalara yer verilecektir. Gerek VUK'da gerekse 6183 sayılı kanunda yer alan mahremiyet hakkına getirilen istisnalar sınırlayıcı bir şekilde belirtilmiş olup, bu istisnaların kapsamının yorum yoluyla genişletilmesi söz konusu değildir¹⁰⁰³.

4.1. Beyan Edilen Bazı Matrah ve Vergilerin İlanı

Vergi mahremiyetine istisna teşkil eden ilan yöntemine ilişkin düzenleme ilk olarak 485 sayılı Kanun'un¹⁰⁰⁴ 1. maddesi ile getirilmiştir. Bu düzenlemeyle belirli mükellef gruplarına ait bilgilerin sınırlı şekilde açıklanmasının, bir vergi güvenlik önlemi olduğu vurgulanmaktadır¹⁰⁰⁵. İlgili Kanun tasarısının gerekçesinde, getirilen aleniyet prensibinin, mutlak vergi mahremiyeti esasına sadece kamu yararı düşüncesiyle istisna teşkil ettiği belirtilmektedir¹⁰⁰⁶.

Bu düzenlemeden sonra VUK'un 5/3. maddesine 2365 sayılı Kanun'un¹⁰⁰⁷ 2. maddesiyle yapılan değişiklikle, ilgili hükmün son hali “*Ancak, vergi güvenliğini sağlamak amacıyla Gelir Vergisi mükelleflerinin yıllık Gelir Vergisi, sermaye şirketlerinin Kurumlar Vergisi beyannamelerinde gösterdikleri matrahları (zarar dahil) ve beyanları üzerinden tarh olunan Gelir ve Kurumlar Vergileri ile mükelleflerin ad ve unvanları, bağlı oldukları vergi dairelerince beyannamelerin verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerine asılacak cetvellerle ilan olunur. Mükellefin bağlı bulunduğu teşekkül varsa, bu ilan orada da yapılır.*” şeklinde olmuştur¹⁰⁰⁸. 485 sayılı Kanun'daki düzenlemeden farklı olarak, gelir vergisi mükelleflerinin “mahsuptan evvelki” vergilerinin ilan edileceğine ilişkin ifade çıkarılmıştır. Ayrıca ilanın kitap halinde ve Resmi Gazete ile yayımlanacağı ifadesi de kaldırılmış¹⁰⁰⁹ olup, ilana tabi olan mükelleflerin beyannamelerinde gösterdikleri matrahlara

¹⁰⁰³ Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya, 2007, s. 169.

¹⁰⁰⁴ 04.01.1961 tarihli 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Bazı Madde ve Fıkralarının Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bazı Hükümler Eklenmesi Hakkında Kanun 26.06.1964 tarihinde kabul edilmiş, 08.07.1964 tarih ve 11748 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

¹⁰⁰⁵ Solak Akman, 2012, s. 62.

¹⁰⁰⁶ https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MM_/d01/c029/mm_01029082ss0617.pdf

(02.02.2020). Aynı Kanun tasarısı gerekçesinde mükelleflerin işlerinin mahiyetlerine, şahıslarına, aile durumlarına, servetlerine ilişkin olup vergi dairelerinin malumatı dâhilinde bulunan hususların yine açıklanmayacağı, mutlak surette mahrem tutulacağı vurgulanmaktadır.

¹⁰⁰⁷ 04.01.1961 gün ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, 31.12.1980 tarih ve 17207 sayılı mükerrer RG'de yayımlanmıştır.

¹⁰⁰⁸ Beyanların ilanı konusunda 08.07.1964 tarihinde RG'de yayımlanan 72 Sıra No'lu VUK Tebliği'nde açıklamalarda bulunulmuştur. Bkz. <https://www.gib.gov.tr/node/89086> (04.02.2020).

¹⁰⁰⁹ Milyonlarca mükellefe ait bilgilerin doğru bir şekilde geçirilmesinin getireceği zahmet göz önüne alındığında bu yükümlülüğün idareye büyük bir külfet yükleyeceği düşüncesiyle 2365 sayılı Kanun ile Resmi Gazete'de ilan edilmesi zorunluluğundan vazgeçilmiştir. Özyer, 2015, s. 25.

zararın dâhil edilip açıklanacağı hususu eklenmiştir. İlan edilecek kurumlar vergisi mükellefleri için de bir sınırlama getirilerek, yalnızca sermaye şirketlerinin beyanlarının ilan edilmesi kararlaştırılmıştır. Bunun sebebi, sermaye şirketleri dışında kalan kooperatiflerin, iktisadi kamu müesseselerinin, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin vergiden kaçınma veya vergi kaçırma olasılıklarının düşük olduğu düşüncesiyle, kamuoyu baskısına gerek duyulmamasıdır¹⁰¹⁰. Ayrıca bu ilanların, beyannamelerin verildiği yıl içinde yapılması gerekmekte olup, aksi halde vergi mahremiyetinin istisnası kapsamında değerlendirilmeyecektir¹⁰¹¹.

Görüldüğü gibi vergi mahremiyetine istisna teşkil eden bu hüküm, tüm vergileri değil sadece gelir ve kurumlar vergilerindeki belirli durumları kapsamaktadır. Dolayısıyla söz konusu unsurlar dışında kalan vergi ve matrahlar ile kapsam dışı kalan mükelleflerin ilan edilmesi, vergi mahremiyeti hakkının ihlali anlamına gelir. Örneğin, ilanların muhtasar veya münferit beyannameyle beyan edilen gelirlere ve sermaye şirketleri dışında kalan kurumlara ilişkin olması, ilanların vergi dairesi ve mesleki teşekkül dışında yapılması bu ihlallere yol açar¹⁰¹².

Bu düzenlemeyle, gelir ve kurumlar vergisi matrahı ile tarh edilen vergi miktarı kamuya açık bilgi olarak kabul edilerek, kamuoyu denetimi amaçlandığı düşünülebilir¹⁰¹³. Ancak günümüzde, bu kanuni düzenlemeden çok farklı bir uygulama söz konusudur. Buna göre Gelir İdaresi Başkanlığı, her yıl ilgili yılın hesap dönemine ait gelir ve kurumlar vergileri tahakkuk tutarlarını esas alarak, hem ülke genelinde hem de iller bazındaki tahakkuk tutarı en yüksek mükelleften başlayarak belli sayıdaki mükelleflerin unvan, sektör, matrah ve tahakkuk miktarlarını içeren listeyi internet ortamında yayımlamaktadır¹⁰¹⁴.

¹⁰¹⁰ Özyer, 2015, s. 26.

¹⁰¹¹ Taş, 2008, s. 108.

¹⁰¹² Bayraklı, 1999, s. 68.

¹⁰¹³ Bayraklı'ya göre, psikolojik baskı yöntemlerinden biri olan vergi cetvelleri ile yapılan ilanlar nedeniyle vergi mükellefi; meslektaşları, müşterileri ve diğer baskı gruplarını düşünerek kendisinden beklenen matrah veya vergiyi beyan etme yoluna gider. Çünkü mükellef, üzerinde büyük bir baskı hissederek iş, işyeri ve yaşam standartlarına göre düşük matrah bildiriminden kaçınacaktır. Bayraklı, 2011, s. 80. Benzer yönde bkz. Karataş Durmuş, 2017, s. 395. Ayrıca vergi güvenlik yöntemlerinden biri olan bu yöntemle, gerçeğe aykırı bir şekilde beyan edilen vergi matrahının denetiminin kolayca sağlanabileceği ve ilan yoluyla bilgi sahibi olan diğer kişilerin bu konuda yetkili makam ve mercilere ihbarlarda bulunarak, suça ilişkin bilgi ve belgeleri de verebileceği yönünde görüş için bkz. Yiğit, 2004, s. 80. Ancak bu düzenlemenin, mükelleflerin mali durumuna ilişkin bilgilerin kamuya açıklanması anlamına gelerek, özel hayata ölçüsüz bir müdahale olduğu görüşü için bkz. Başaran Yavaşlar, 2013b, s. 5. Ekmekci Çalıcıoğlu ve Ateşaoğlu'na göre ise böyle bir düzenleme, anayasal bir ilke olarak herkesin mali gücüne göre vergilendirildiği hukuk sistemimizde, mali gücü diğerlerine göre daha yüksek olanların ödeyecekleri vergi tutarının açıklanması, onları toplumda daha itibarlı kılabileceği için eşitlik ilkesine aykırı bulunmaktadır. Ekmekci Çalıcıoğlu ve Ateşaoğlu, 2019, s. 1782.

¹⁰¹⁴ Solak Akman, 2012, s. 66.

Vergi daireleri ise sadece faaliyette bulunan iller bazında en yüksek vergi tahakkuk ettirilen mükelleflerin isimlerini, kendilerinden izin alarak ilan etmekte olup, ayrıca daha kapsamlı bir açıklama yapmamaktadır¹⁰¹⁵. Yani bu uygulamaya göre bilgilerinin açıklanmasına rıza göstermeyen mükelleflerin isimleri/unvanları ilanlarda gizlenmektedir¹⁰¹⁶. Uygulamadaki bu yöntemle, sadece çok vergi ödeyen ve kamuoyunda “vergi rekortmenleri” olarak ifade edilen mükellefler onurlandırılmış olmaktadır¹⁰¹⁷. Tüm bu açıklamalardan yola çıkarak, Kanun’da sadece il bazında ve bağlı olunan vergi dairesine asılan cetvellerle ilan edileceği belirtilen hükmün, konuluş amacını gerçekleştirmediğinden madde metninden çıkartılması gerektiği görüşüdeyiz¹⁰¹⁸.

4.2. Vergi ve Ceza Miktarlarının Açıklanması

VUK’un 5/4. maddesine 4369 sayılı Kanun’un¹⁰¹⁹ 1. fıkrası ile getirilen düzenleme ile mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından açıklanabilir. Görüldüğü gibi bu açıklama konusunda idarenin takdir yetkisi söz konusudur¹⁰²⁰. Ayrıca Bakanlık bu yetkisini mahallindeki vergi idarelerine devredebilir. VUK’un 5/4. maddesinde yer alan bu düzenlemenin aynı maddenin 3. fıkrasında yer alan düzenlemeyi de kapsamaması sebebiyle mükerrerlik taşıdığı ve bunun da kanun yapma tekniği

¹⁰¹⁵ Ağar, 2012, s. 372; Taş, 2008, s. 109.

¹⁰¹⁶ 2014 yılına kadar rıza göstermeyen kurumlar vergisi mükelleflerin unvanları, gelir vergisi mükelleflerinin adları dışındaki bilgiler (tahakkuk tutarı ve bağlı olduğu il) açıklanıyordu. Ancak 2014 yılından itibaren rızası olmayan mükelleflerin hiçbir bilgisi açıklanmamaktadır. Kanun’a göre yapılması gereken bu ilanlar için vergi dairelerine bu konuda bir takdir yetkisi tanınmadığından, mükelleflerin izninin alınması uygulamasının yasaya aykırı olduğu yönünde bkz. Ağar, 2012, s. 372. Mükelleflerden alınan bu rızayla, kişilerin kendileri ile ilgili bilgilerin akıbetini belirleme hakkına uyulduğu yönünde bkz. Ateş, 2016, s. 182. Bu listelerde isminin/unvanının yer alması yönünde rızası bulunmayan kişi, esasında bir sır için aranan sübjektif şartı açıkça ortaya koyarak mahremiyet alanını belirlemiş olduğu yönünde bkz. Arslaner, H. (2017). *Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları*. Bursa: Ekin, s. 142.

¹⁰¹⁷ Başaran Yavaşlar ve Canyaş, 2018, s. 22.

¹⁰¹⁸ Benzer yönde bkz. Demircan, 2014, s. 190.

¹⁰¹⁹ Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 ve 4208 sayılı Kanunlar ile 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 190 sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 22.07.1998 tarih ve 23417 sayılı mükerrer RG’de yayımlanmıştır.

¹⁰²⁰ “4349 sayılı Kanunla Bakanlığa tanınan açıklama yetkisi en çok, bu yetkinin keyfi kullanılmasına imkan verecek tarzda tedvin edildiği ve fıkra da geçen “...açıklayabilir ile “...verilebilir” ifadelerinin keyfi olduğu yönünden eleştirilmiştir. Ancak bu ifadeleri böyle yazmakla, keyfilik sağlamak yerine, zorunluluk getirilmesi halinde bunun idareye vereceği külfetten kurtulmak amaçlanmıştır”. Özyer, 2015, s. 27.

açısından uygun olmadığı ifade edilmektedir¹⁰²¹.

4369 sayılı Kanun Tasarısı'nın madde gerekçesinde, bu düzenlemeyle hem kamuoyunun vergi konusunda bilgilendirilmelerinin, hem de kamuoyu denetiminden faydalanılarak mükelleflerin ödevlerini tam ve zamanında yerine getirmelerinin amaçlandığı belirtilmektedir^{1022 1023}.

Yapılan düzenlemeyle, beyan üzerinden tahakkuk eden vergilerin yanında ikmalen, re'sen veya idarece yapılacak tarhiyatlar ve kesilecek cezaların kesinleşmesi halinde idareye bunları ilan etme yetkisi tanınmıştır. İlan kapsamında yer alan unsurlar, beyan edilen matrah, kesinleşen vergi ve cezalar ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş vergi ve ceza miktarlarıdır¹⁰²⁴. Buna ilişkin usullerin belirlendiği 293 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği¹⁰²⁵ uyarınca, her yıl 31 Mayıs tarihi itibarıyla kesinleşen ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler ile bu tarhiyatlara ilişkin olarak kesilen cezalar açıklanacaktır. Buna göre borcu bulunan mükelleflere ait bilgileri içeren listede, mükellefin adı-soyadı veya unvanı, vergi kimlik numarası, esas faaliyet konusu, borç toplamı ve açıklama sütunlarının yer alacağı belirtilmiştir. Ayrıca açıklama kısmında alacakla ilgili olarak ödeme yapılması, yargı mercilerince yürütmenin durdurulması kararı verilmesi, herhangi bir nedenle açıklamaya konu kamu alacağının terkin edilmesi durumları varsa bunlar da belirtilecektir.

Örnek olarak, 2019 yılı için yapılacak açıklamalara ilişkin olarak çıkarılan 508 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde¹⁰²⁶ yer alan düzenlemelere özetle değinilecek olursa, açıklama kapsamına 250.000 TL ve üzeri borcu olanlar veya bu tutar ve üzerinde kesinleşen vergi ve cezası bulunan mükellefler alınmıştır. Açıklamaların, vergi dairesinin ilan koymaya

¹⁰²¹ Bu yönde bkz. Solak Akman, 2012, s. 68.

¹⁰²² Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü. (1998). *Bir Reformun Anatomisi-Vergi Reformu Nasıl Gerçekleşti?* Ankara, s. 6; Parlar, A. ve Demirel, G. (2002). *Açıklamalı-İçtihatlı Adli-İdari Vergi Suçları*. (1. Baskı), Ankara: Adil Yayınevi, s. 469.

¹⁰²³ VUK'da şu an yürürlükte bulunmayan ve benzer amaçla getirilmiş bir diğer istisna niteliğindeki düzenleme de 3239 sayılı Kanun ile getirilen “*Bu kanunda yer alan belge düzenine uymayan veya kaçakçılık fiili ile vergi ziyanına neden olup tarhedilen vergi ve kesilen cezası kesinleşen mükellef ve vergi sorumlusunun, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslara göre basın ve TRT yolu ile açıklanması vergi mahremiyetini ihlâl sayılmaz*” şeklindeki düzenlemeydi. Ancak VUK'un 5. maddesinde yer alan bu fıkra 4369 sayılı Kanun'un 1. maddesi ile kaldırılmıştır. Bu fıkra yürürlükteyken Anayasa Mahkemesi bu düzenlemenin Anayasa'ya aykırılığı iddiası üzerine, bu uygulamanın mükellefler ve vergi sorumluları üzerinde psikolojik etki yapacağı ve dolayısıyla vergi kaçığının önlenmesi için etkin bir araç olacağını belirtmiştir. Dolayısıyla böyle bir açıklamanın son derece önemli bir kamu yararını korumayı amaçladığı ve bir ceza niteliğinde bulunmadığı gerekçesiyle Anayasa'ya aykırı bulunmamıştır. AYM, E. 1986/5, K. 1987/7, T. 19.03.1987, RG: 12.11.1987-19632.

¹⁰²⁴ Bayraklı, 1999, s. 70.

¹⁰²⁵ 27.01.2001 tarihli ve 24300 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

¹⁰²⁶ 03.08.2019 tarihli ve 3085103 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

mahsus yerlerine asılmak suretiyle bu tarihler de geçerli olmak üzere 26.08.2019 ile 09.09.2019 tarihleri arasında Türkiye genelindeki vergi dairelerinde, 10.09.2019 ile 24.09.2019 tarihleri arasında ise Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesinde yapılacağı belirtilmiştir. Yapılacak açıklamada, 31.12.2018 tarihi itibarıyla vadesi geldiği halde 30.06.2019 tarihi itibarıyla ödenmemiş bulunan ve nev'i itibarıyla 293 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile açıklama kapsamına alındığı belirtilen vergi ve cezalar ile 01.06.2018 ile 31.05.2019 tarihleri arasında kesinleşen tarhiyatların dikkate alınacağı ifade edilmiştir.

Vergi borcunu veya cezasını ödemede geciken kişiler için kamuoyunda “vergi yüz­süzleri” tabiri kullanılmaktadır¹⁰²⁷. Vergi borçluları listesi için vergi yüz­süzleri tabiri kullanılmasının uygun olmadığı düşünülmektedir. Çünkü mükellefin vergi borcunu ödememesinin pek çok sebebi bulunabilir. Vergi borcunu maddi açıdan zor durumda olduğu için kısmen veya tamamen ödeyemeyenler ile imkânı olduğu halde ödememe yolunu seçenler arasında fark bulunduğu aşikârdır. Ayrıca faaliyetini ve gelirini vergi dairesine bildirmemiş veya eksik beyanda bulunarak bunun üzerinden vergi ödeyenler dururken, mükellefiyet kaydı yaptırıp beyanname verenler için bu tabirin kullanılması doğru olmaz¹⁰²⁸. Bu sebeple, kayıt dışı ekonominin oldukça yüksek olduğu Türkiye’de, beyanda bulunan ancak bir şekilde borcunu ödeyemeyen mükelleflerin “vergi yüz­süzü” olarak yansıtılması, adil olmadığı gibi hakaret niteliği taşıdığı için kişilik haklarını da zedelemektedir¹⁰²⁹.

Bu kişilerin kamuoyuyla paylaşarak toplum önünde küçük düşürülmesi, mükellefin toplum tarafından ayıplanmasına yol açabileceği için ağır bir yaptırım olduğu ve Anayasa’ya aykırı olduğu da savunulmaktadır¹⁰³⁰. Bunun sebebi de, zaten vergisini veya idari para cezasını ödemeyen mükelleften bu borçların gecikme faiziyle birlikte tahsil edilecek olmasıdır. Dolayısıyla bunun üzerine bir de vergi borcunu veya cezasını ödemediğinin kamuoyu ile paylaşılmasının ayrı bir yaptırım olduğu söylenebilir¹⁰³¹.

¹⁰²⁷ 4369 sayılı Kanun ile eklenen söz konusu fıkra ile ilgili dönemin Maliye Bakanı yaptığı açıklamada; “şimdiye kadar, beyannamesini süresinde vergi dairesine veren; ancak, ödeme güçlüğü içine düşmesi nedeniyle borcunu ödemeyenler vergi yüz­süzü ilan edildi. Aslında, gerçek vergi yüz­süzleri hiç beyanname vermeyen veya eksik beyanda bulunarak ödemesi gereken gerçek vergiyi gizlemiş, dolayısıyla devletten kaçırmış olanlardır. Vergi yüz­süzlerinin kimler olduğunu bütün toplumda biliyor bizler de biliyoruz. Tahakkuk etmiş vergilerini ödemeyenlerin ilanı ise bir hata idi” diyerek yeni düzenlemeyle beyanname vermeyen veya eksik beyanda bulunarak kaçakçılık suçunu işleyenlerin de mahkeme kararından sonra açıklanmasının ilke haline getirildiğini ifade etmiştir. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 1998, s. 7.

¹⁰²⁸ Açar, 2012, s. 374.

¹⁰²⁹ Durdu, 2019, s. 600-601.

¹⁰³⁰ Bu görüş için bkz. Başaran Yavaşlar, 2013b, s. 5; Kocatepe, 2019, s. 71.

¹⁰³¹ Başaran Yavaşlar, 2013b, s. 5.

Kanaatimize göre kamuya yapılan böyle bir açıklama, mükelleflerin ticari itibarlarını da zedeleyerek onları ekonomik açıdan sıkıntıya düşürebilir. Ayrıca bu yolla ekonomik durumu tehlikeye giren bir mükellefin vergi borcunu ödeyebilmesi de zorlaşacağından, devletin vergi gelirleri açısından da olumsuz sonuçlar ortaya çıkar. Dolayısıyla vergi güvenliği amacıyla getirilen bu düzenleme, amacının tamamen aksi yönünde bir etki ve sonuç yaratmış olacaktır.

4.3. Vergi Levhası Alınması

VUK'un 2365 sayılı Kanun ile eklenen 5/5. maddesinin ilk hali “*Gelir Vergisi mükellefleri (Kazancı basit usulde tespit edilenler dahil) ile sermaye şirketleri her yıl Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarihine esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı merkezlerine, şubelerine, satış mağazalarına iş sahipleri ile mükellefler tarafından kolayca okunup görünecek şekilde asmak zorundadırlar. İlan ve levhalara ilişkin diğer hususlar Maliye Bakanlığınca belli edilir.*” şeklindeydi. Vergi levhası asılması, matrah ile ödenen vergilerin müşterilere ilan edilmesi durumudur. Bu yöntem, mükelleflerin kendilerini baskı altında hissetmesi sonucu, doğru beyanda bulunmalarına özen gösterecekleri düşüncesiyle getirilmiş psikolojik denetim usullerinden biridir¹⁰³². Nitekim vergi levhasının asılmasına ilişkin zorunluluk getiren 2365 sayılı Kanun'un gerekçesinde bu durum “*yurttaşlar arasında ortak bir vergi ödeme şuurunun yaratılması ve vergi alınmasında kamuoyu baskı ve desteğinden yararlanılması*” olarak ifade edilmiştir¹⁰³³.

Ancak 6111 sayılı Kanun'un¹⁰³⁴ 82. maddesiyle yapılan değişiklikle, “*levhayı merkezlerine, şubelerine, satış mağazalarına iş sahipleri ile mükellefler tarafından kolayca okunup görünecek şekilde asmak zorundadırlar.*” ibaresi “*levhayı almak zorundadırlar.*” şeklinde değiştirilmiştir. Yapılan bu değişiklikle, vergi levhasını işyerine asma zorunluluğu kaldırılarak, vergi levhasında yer alan bilgilerin ilgisiz üçüncü kişiler tarafından öğrenilmesinin önüne geçilmiştir¹⁰³⁵.

Vergi levhası asma zorunluluğu ile ilgili Bakanlığa verilen yetkiye dayanılarak çıkarılan ve levhaların şekli, boyutu, tasdikleri, asılma süreleri ve asılmaması durumunda

¹⁰³² Taş, 2008, s. 109.

¹⁰³³ Parlar ve Demirel, 2002, s. 468; Kocahanoğlu, 1983, s. 347.

¹⁰³⁴ Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunun ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 13.02.2011 tarihinde kabul edilmiş ve 25.02.2011 tarihli, 27857 sayılı mükerrer RG’de yayımlanmıştır.

¹⁰³⁵ Durdu, 2019, s. 602.

uygulanacak yaptırımlar, muhtelif VUK Genel Tebliği¹⁰³⁶ ile düzenlenmiştir. Vergi levhası asma zorunluluğunun vergi levhası alma zorunluluğu olarak değiştirilmesiyle birlikte, vergi levhalarının elektronik ortamda alınması, e-vergi levha sorgulaması, elektronik ortamda vergi kimlik numarası doğrulama ve vergi levhası doğrulama hizmetlerine ilişkin düzenlemeleri göstermek amacıyla, 408 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği¹⁰³⁷ yayımlanmıştır. Buna göre gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri beyannamelerini verdikten sonra Gelir İdaresi Başkanlığı bilgi işlem sistemi tarafından oluşturulan vergi levhası, mükellefin internet vergi dairesi hesabına aktarılacaktır. Daha sonra bu levhalar, internet vergi dairesinden mükelleflerin bizzat kendileri veya bağımsız çalışan meslek mensupları tarafından yazdırılacaktır. Bu şekilde alınmış vergi levhası üzerinde sistem tarafından verilmiş olan onay kodu tasdik hükmünde olduğu için, ayrıca vergi dairesine veya meslek mensuplarına imzalatılmayacaktır. İlgili Tebliğ'e göre vergi levhasında bulunması gereken bilgiler; mükellefin adı-soyadı, ticaret unvanı, iş yeri adresi, vergi kimlik numarası, bağlı bulunduğu vergi dairesi, vergi türü, işe başlama tarihi, ana faaliyet kodu ve faaliyet türü, faaliyet durumu, beyan edilen son üç yıla ait matrahlar ve bu matrahların ait olduğu takvim yılı için tahakkuk eden vergiler ve son olarak Gelir İdaresi Başkanlığı bilgi işlem sistemi tarafından üretilecek olan onay kodudur. Vergi levhası almak zorunda olan mükellefler bu levhaları, iş yerlerinin merkezlerinde, şubelerinde, satış mağazalarında, çiftçilerin doğrudan doğruya zirai faaliyet ile ilgili alım satım işlemlerinin tedviri için açtıkları yazıhanelerinde, taşıt işletmeleri ayrıca taşıtlarında yetkililer tarafından istenildiğinde ibraz etmek üzere bulunduracaklardır.

Görüldüğü gibi yeni düzenlemeyle mükelleflerin vergi levhası almak için vergi dairesi veya serbest muhasebeci mali müşavir meslek mensubuna başvurma zorunluluğu kalkmış olup, internet vergi dairesinden vergi levhalarını kontrol edip baskısını alarak saklamaları yeterli hale gelmiştir¹⁰³⁸. 408 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde belirtildiği üzere mükelleflerin vergi levhalarını asma zorunluluğu bulunmamasına rağmen, isteyen mükellefler vergi levhalarını iş yerlerine asabilir veya web sitelerinde yayımlayabilirler. Bu konuda karar verme iradesi mükellefe bırakıldığı için vergi levhasında bulunan bilgilerin üçüncü kişiler tarafından bilinmesi ancak mükellefin kendisinin istemesiyle mümkün

¹⁰³⁶ 142, 143, 146, 177, 272 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği.

¹⁰³⁷ 27.05.2011 tarihli ve 27946 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

¹⁰³⁸ Yurtsever ve Buran, 2012, s. 51.

olabilecektir¹⁰³⁹. Bu sebeple düzenlemenin mevcut haliyle; vergi levhası asılması, mükellefin bu bilgilerin başkalarının bilgisine sunulması konusunda rızasının varlığını gösterir.

408 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde, vergi kimlik numarası doğrulama ile e-vergi levhası sorgulama ve doğrulama hizmetlerine ilişkin de açıklama yapılmıştır. Buna göre vergi kimlik numarası doğrulama hizmeti kapsamında, fatura düzenleme veya diğer işlemler için muhataplarının vergi kimlik numarasına ihtiyaç duyan özel kurumlar veya kamu kurum ve kuruluşları, mükellefin vergi kimlik numarası veya T.C. kimlik numarası anahtar alan olarak girilmek kaydıyla, vergi kimlik numarasının doğruluğunu, mükellefin faal olup olmadığını ve unvanını sorgulayabilecektir. Uygulamada da, vergi dairelerinin kişinin vergi mükellefiyetinin olup olmadığına ilişkin isteklere olumlu yanıt verdiği görülmektedir.

E-vergi levhası sorgulama hizmeti kapsamında ise, münferit olarak yapılacak sorgulamalarda mükellefin vergi levhasında bulunan bilgilere ulaşılabilir. Aynı şekilde vergi levhası doğrulama hizmeti kapsamında da, özel kuruluşlar veya kamu kurum kuruluşları kendilerine sunulan vergi levhası onay kodu ile vergi levhasının doğruluğunu ve güncelliğini sorgulayabilirler. Bu sorgulamada, vergi levhası güncel değilse ve yeni bir vergi levhası varsa, bu durum sorgulamayı yapan muhataba bildirilmektedir. İstenmesi durumunda da güncel vergi levhası muhatabın kendisine gösterilmektedir. Hem e-vergi levhası sorgulama hem de vergi levhası doğrulama hizmeti kapsamında mükellefin vergi levhasının başkalarının erişimine açık olmasını, vergi mahremiyetinin istisnası kapsamında değerlendirmek doğru olmayacaktır. Çünkü VUK'un 5. maddesinde sadece vergi levhasının alınması zorunluluğu düzenlenmiştir. Dolayısıyla vergi levhalarının gösterilmesine ilişkin bir açıklama ve istisna yer almamaktadır. Vergi mahremiyeti özelinde, özel hayatın gizliliğine bir müdahale niteliğinde olan bu düzenlemelerin, düzenleyici bir işlemle tesis edilmesi de temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması rejimi ve genel hukuk devleti ilkelerine aykırılık bakımından eleştirilmektedir¹⁰⁴⁰. Kanaatimize göre de, bu hizmetler her ne kadar bilgilerin doğruluğuna ve ticari faaliyetlerin sağlıklı işlemesine yönelik olsa da, vergi mahremiyeti düzenlemesi karşısında bu hizmetlerin yasal bir temele dayandırılması gerekmektedir.

¹⁰³⁹ Solak Akman, 2012, s. 77. Bu yönüyle vergi levhalarına ilişkin düzenlemenin, vergi mahremiyetine istisna teşkil etme niteliğini yitirdiği yönünde bkz. Solak Akman, 2012, 77-78.

¹⁰⁴⁰ Bu yönde bkz. Solak Akman, 2012, s. 78-79; Ateş, 2016, s. 184.

4.4. Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleyenlerin veya Kullananların Meslek Odalarına Bildirilmesi

4369 sayılı Kanun ile değişiklik yapılan VUK'un 5/4. maddesinde, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge¹⁰⁴¹ düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanun ile kurulan meslek ve birlik odalarına bildirileceği düzenlenmiştir.

4369 sayılı Kanun'un madde gerekçesine göre, bu düzenleme ile “serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir, ve yeminli mali müşavirlerin müşterileriyle sözleşme imzalaması, 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 yürütebilmeleri ve ayrıca vergi denetim ve güvenliğine daha fazla katkıda bulunabilmeleri amaçlanmaktadır¹⁰⁴²”.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma eylemleri VUK'un 359. maddesine göre, vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmakta ve yaptırım olarak da hapis cezası öngörülmektedir¹⁰⁴³.

Bildirim yapılacak kuruluşlar ise sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen veya kullanan mükellefin bağlı olduğu ticaret odası, tabipler odası, baro gibi mesleki kuruluşlardır¹⁰⁴⁴. Ayrıca bildirim yapılacak diğer kuruluşlar ise 3568 sayılı Kanun ile kurulan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları, Yeminli Mali Müşavirler Odaları ve TÜRMOB'dur¹⁰⁴⁵. İstisna kapsamında değerlendirilecek bu mesleki kuruluşların mutlaka

¹⁰⁴¹ VUK m. 359/b'de sahte belge, “gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge”; VUK m. 359/a-2'de muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, “gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge” olarak tanımlanmıştır.

¹⁰⁴² Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 1998, s. 6-7.

¹⁰⁴³ 2009 yılında IMF ile yapılan Stand-by görüşmelerinde, IMF vergi tahsilatlarının artırılması konusunda teşhir sisteminin etkinleştirilmesini istemiş ve vergi kaçakçılarının teşhir edilmesini talep etmiştir. Ancak Türkiye tarafından bu konuda herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. <https://ekonomi.haber7.com/ekonomi/haber/399431-vergi-kacakciligina-radikal-duzenleme> (03.05.2020); <https://www.utikad.org.tr/Detay/Sektor-Haberleri/2838/vergi-kaciranin-cezasi-artiyor> (03.05.2020).

¹⁰⁴⁴ Parlar ve Demirel, 2002, s. 470.

¹⁰⁴⁵ 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle, yapılacak bildirim kanunla kurulmuş mesleki kuruluşların yanı sıra 3568 sayılı Kanun ile kurulan TÜRMOB'a da yapılmasını öngören bu düzenleme, Vergi Usul Kanunu'nun 256. maddesine getirilen ibraz zorunluluğu ile bütünlük sağlayarak, meslek mensuplarının yapacakları tasdik işlemlerindeki sorumlulukları genişletilmiştir. Özyer, 2015, s. 32.

kanun ile kurulmuş olması¹⁰⁴⁶ gerekmekte olup, Türk Sanayicileri ve İş İnsanları Derneği gibi birlikler bu kapsamda değerlendirilmemektedir¹⁰⁴⁷. Başka bir ifadeyle, kanunla kurulmuş mesleki birliklerin dışında kalan dernek, ajans gibi yerler ile yapılan paylaşım vergi mahremiyeti ihlali olarak görülecektir¹⁰⁴⁸.

Bilindiği gibi, bazı hallerde meslek mensupları da mükelleflerle müteselsilen sorumludur. Bu düzenlemenin amacı da, onları sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen veya kullanan mükelleflerden haberdar ederek vergi denetim ve güvenliğine daha fazla katkıda bulunabilmektir¹⁰⁴⁹. Sahte veya yanıltıcı belge düzenleyerek veya kullanarak belge ve kayıt düzenini ihlal eden kişilere karşı bir vergi güvenlik önlemi oluşturan bu düzenlemeyle gözetilen amaç, esasında kamu yararadır¹⁰⁵⁰. Ayrıca bu eylemler vergi suçu oluşturma yanısıra ilgili meslek kurallarının ihlali sayılabileceğinden, üyesi olunan meslek kuruluşunun mükellef üzerinde yaptırım uygulayabilmesi için haberdar edilmesinde, bu bildirimin önemi büyüktür¹⁰⁵¹. Aksi halde, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen mükelleflerle iş bağlantısı kuran veya kuracak olan kişilerin bu yasa dışı faaliyetlerden etkilenecek zararları kaçınılmaz olabilir¹⁰⁵².

Bu istisnanın bir başka amacı ise sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan ya da düzenleyen mükelleflerin psikolojik baskı altında tutularak, bu tür eylemlerden kaçınmalarını sağlamaktır¹⁰⁵³. Yapılacak bildirimle ilişkin usul ve esaslar henüz Bakanlık tarafından belirlenmemekle birlikte, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporları ile tespit edilenler Bakanlık bünyesinde arşivlenmektedir¹⁰⁵⁴.

¹⁰⁴⁶ Bunlar 5174 sayılı Kanunla kurulan Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, 1136 sayılı Avukatlık Kanunu uyarınca kurulan Türkiye Barolar Birliği, 507 sayılı Kanun'a göre kurulan Esnaf ve Sanatkarlar Konfederasyonu, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 79. maddesi ile kurulan Bankalar Birliği gibi kuruluşlardır.

¹⁰⁴⁷ Özyer, 2015, s. 32.

¹⁰⁴⁸ Karataş Durmuş, 2017, s. 397.

¹⁰⁴⁹ Bayraklı, 1999, s. 71; Parlar ve Demirel, 2002, s. 470; Bayraklı, 2011, s. 84. Vergi denetimi ve güvenliğinin mükellefin hukuki güvenliği göz ardı edilerek sağlanmaması gerektiği yönünde bkz. Oktar, 2003, s. 4.

¹⁰⁵⁰ Solak Akman, 2012, s. 87. Benzer yönde bkz. Alemdar, 2010a, s. 110.

¹⁰⁵¹ Yiğit, 2004, s. 203.

¹⁰⁵² Arabacı, M. (2011). Vergi Mahremiyeti ve Mesleki Sırların Açıklanması Açısından Vergilendirme Sürecinde Görev Alanların Sorumlulukları. *Yaklaşım Dergisi*, 224, Ağustos, www.yaklasim.com (11.12.2019). Aynı yönde bkz. Özyer, 2015, s. 32.

¹⁰⁵³ Bayraklı, 1999, s. 72; Bayraklı, 2011, s. 84.

¹⁰⁵⁴ Özyer, 2015, s. 32.

İlgili maddede, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan veya düzenleyen kişilerin söz konusu kuruluşlara bildirilmesi için bu eylemlerinin vergi inceleme raporuyla tespit edilmesi şartı aranmaktadır¹⁰⁵⁵. Kişilerin ilgili kuruluşlara bildirilmesi için vergi inceleme raporu ile yapılan tespitin tek başına yeterli görülmesi, öğretide masumiyet karinesine¹⁰⁵⁶ aykırı olduğu gerekçesiyle eleştirilmektedir¹⁰⁵⁷. Çünkü inceleme elemanlarının raporları mükellefin suçlu olduğunu kanıtlamaz. Bu rapora dayanılarak savcılığa suç duyurusunda bulunulduğu zaman, savcılık makamı bu raporlardaki delil ve iddiaları yeterli bulursa iddianame düzenler. Yapılan yargılama sonucunda da sanığın suçlu olup olmadığına mahkemece karar verilir¹⁰⁵⁸. Dolayısıyla kesinleşmiş bir mahkeme kararı bulunmadan ilgili mesleki kuruluşlarla, meslek ve birlik odalarına böyle bir bildirimde bulunulmasının AİHS'e ve Anayasa'nın 38. maddesine aykırı olduğu savunulmaktadır¹⁰⁵⁹. Çünkü henüz yargılama yapıp bu tür belgelerin düzenlendiği veya kullanıldığı sabit olmadan, sadece vergi inceleme raporuna dayanılarak yapılan bildirim, mükellefi rencide ederek vergi mahremiyeti düzenlemesinin konuluş amacıyla çelişmektedir¹⁰⁶⁰. Ancak öğretide; bir hüküm tesis etmeyen ve cebri bir yaptırıma bağlanmayan bir idari işlem niteliğinde olan bu bildirimin, soruşturma ve kovuşturma aşaması da olmadığı için masumiyet karinesini ihlal etmediği yönünde görüş de bulunmaktadır¹⁰⁶¹. Ancak bu görüşe katılmak mümkün değildir. Çünkü ceza yargılaması kurallarına göre soruşturma aşamasında, lekelenmeme hakkı sebebiyle gizlilik ilkesi hâkimken; kovuşturma aşamasında, mahkeme tarafından yapılan yargılamaya herkesin tanık olması için aleniyet ilkesi hâkimdir. Ancak söz konusu düzenlemede daha soruşturma aşamasında bile olmayan bir suç şüphesi

¹⁰⁵⁵ Sonsuzoğlu, 2000, s. 129; Özyer, 2015, s. 32.

¹⁰⁵⁶ Masumiyet karinesi, bir suç şüphesiyle kovuşturulan kişinin suçluluğu mahkeme kararıyla kesinleşmedikçe suçlu sayılmamasını ifade eden bir kavramdır. Dönmezer, S. (1998). *Suçsuzluk Karinesi Üzerine Düşünceler*, Prof. Dr. Nihat Kunter'e Armağan. İstanbul: Beta Basım Yayım, s. 67. Söz konusu kişinin suçlu olarak nitelendirilebilmesi ve hakkında cezai yaptırımların uygulanabilmesi için kesin hükümle mahkûm olması gerekmektedir. Feyzioğlu, M. (1999). Suçsuzluk Karinesi: Kavram Hakkında Genel Bilgiler ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 48(1-4), s. 139. Masumiyet karinesi Anayasa'nın 38/3. maddesinde, "Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz." şeklinde ifade edilmiştir. Avrupa İnsan hakları Sözleşmesi'nin 6/2. maddesinde ise "Bir suç ile itham edilen her şahıs suçluluğu sabit oluncaya kadar masum sayılır" denilerek masumiyet karinesine yer verilmiştir.

¹⁰⁵⁷ Bu yönde bkz. Başaran Yavaşlar, 2013b, s. 5; Kocatepe, 2019, s. 73; Durdu, 2019, s. 602; Oktar, 2003, s. 6.

¹⁰⁵⁸ Sonsuzoğlu, 2000, s. 129.

¹⁰⁵⁹ Bu yönde bkz. Solak Akman, 2012, 92-93. Söz konusu bildirimin Anayasa'nın çeşitli maddelerinde yer alan hukuk devleti, devletin amaç ve görevleri, kanun önünde eşitlik, temel hak ve hürriyetler, kişinin dokunulmazlığı, yaşama ve maddi ve manevi varlığını geliştirme hakkı, kişi hürriyeti ile güvenliği, özel hayatın gizliliği, suçsuzluk karinesi, çalışma ve sözleşme hürriyeti, çalışma hakkı ve ödevi, anayasanın bağlayıcılığı ve üstünlüğü ilkelerine aykırı olduğu görüşü için bkz. Oktar, 2003, s. 4-7.

¹⁰⁶⁰ Sonsuzoğlu, 2000, s. 129.

¹⁰⁶¹ Bu yönde bkz. Ömercioğlu, A. (2016a). Bilgi Edinme Hakkı ve Vergi Hukuku Açısından Sınırı: Vergi Mahremiyeti. *Terazi Hukuk Dergisi*, 11(115), s. 109.

ile ilgili bildirim öngörülmektedir¹⁰⁶².

Kesinleşmiş bir mahkûmiyet kararı olmadan, kişilerin ilgili bulunduğu mesleki birliklere sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları gerekçesiyle bildirim yapılması, bu kişilerin ad veya unvanlarını lekeleyerek ticari itibarlarına zarar verebilir. Bir Anayasa Mahkemesi kararında¹⁰⁶³ masumiyet karinesi ile şeref ve itibar hakkının kapsamlarının büyük ölçüde örtüştüğü ifade edilip, her ikisinin de temel amaçlarından birinin kişiyi başkaları tarafından kişilik haklarına yapılan ve yapılacak olan saldırılara karşı korumak olduğu belirtilmiştir. Bir başka Anayasa Mahkemesi kararında¹⁰⁶⁴ “Masumiyet karinesi kamu otoritelerinin bir ceza yargılamasıyla bağlantılı olarak yaptıkları ve adil yargılanma hakkını zedeleyebilecek potansiyelde suçlayıcı fiil ve işlemlerine karşı kişinin korunmasını hedeflemektedir” denilerek kamu kurumları tarafından yapılan her türlü fiil ve işlem masumiyet karinesinin ihlali olarak değerlendirilmiştir. Yine aynı kararda; masumiyet karinesi ile getirilen güvencenin, tüm adli ve idari otoritelerin işlem ve kararlarında, kişinin suçlu olduğu yönünde bir ima veya açıklama yapılmasını yasakladığı vurgulanmaktadır.

Kanaatimize göre istisna kapsamındaki bildirim, kesinleşmiş bir mahkeme kararı bulunmadan, idari makam olan vergi daireleri tarafından kişinin suçlu olduğuna dair yapılan bir açıklama niteliğindedir. Masumiyet karinesi, Anayasa Mahkemesi kararlarında da belirtildiği üzere sadece yargı makamlarını değil, kamu gücünü kullanan tüm resmi makamları da bağladığı için bu tür açıklamaların bu karinenin ihlali anlamına gelmektedir.

Ayrıca yapılan ceza yargılaması sonucu mükellefin böyle bir suçu işlemediği kesin hükümle sabit olursa yapılan bildirimin kişilere verdiği maddi ve manevi zararın tazmini zor olabilir. Bu sebeple gerekli bildirimin yapılması için yargılama sonucu çıkacak kesin kararın beklenmesi, masumiyet karinesi bakımından önemlidir¹⁰⁶⁵.

4.5. Adli ve İdari Soruşturmalar Nedeniyle Talep Edilen Bilgilerin Verilmesi

4369 sayılı Kanun’un 1. maddesi ile getirilen bir diğer istisna niteliğindeki düzenleme de, kamu görevlileri tarafından yapılan adli ve idari soruşturmalarla ilgili olarak

¹⁰⁶² Durdu, 2019, s. 602.

¹⁰⁶³ AYM, 2017/27041 Başvuru No’lu, 01.12.2019 tarihli bireysel başvuru kararı, RG: 22.01.2020-31016.

¹⁰⁶⁴ AYM, 2015/6075 Başvuru No’lu, 11.06.2018 tarihli bireysel başvuru kararı, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2015/6075?Dil=tr> (08.03.2021).

¹⁰⁶⁵ Bu yönde bkz. Oktar, 2003, s. 7; Karataş Durmuş, 2017, s. 398.

talep edilen bilgi ve belgelerin verilebileceğine ilişkindir. Kanun'un lafzından vergi idaresinin bu bilgileri verme zorunluluğu bulunmadığı anlaşılmaktadır. Yani bu konuda idarenin takdir yetkisi bulunmaktadır. Söz konusu Kanun Tasarısı hakkında yaptığı açıklamada Maliye Bakanı, madde metninde “*açıklanabilir*”¹⁰⁶⁶ veya “*verilebilir*” ifadelerinin kullanılmasının, devlet hakları ile mükellef haklarının dengelenmesi için gerekli olduğunu, bazı olaylar karşısında mükellef haklarını korumak için idareye böyle bir inisiyatif tanınmasının şart olduğunu ifade etmiştir¹⁰⁶⁷.

Bu düzenleme ile soruşturma sürecinin etkin şekilde yürütülmesi, disiplin cezalarının ve adli cezaların işlerliğinin ve caydırıcılığının artırılması, daha şeffaf bir kamu yönetimi anlayışı sayesinde yolsuzlukların önlenmesi ve hukuk devleti anlayışının yüceltilmesi amaçlanmaktadır¹⁰⁶⁸. Aynı zamanda adli ve idari soruşturmalar kapsamında talep edilen bilgi ve belgelerin ilgili makamlara verilmesi, soruşturma usulünü düzenleyen mevzuatta da zorunlu tutulduğundan, VUK'da yer alan bu düzenlemenin tamamlayıcı nitelikte olduğu söylenebilir¹⁰⁶⁹. Her ne kadar mükellefin gizli bilgilerinin korunmasında hukuki bir yarar olsa da, suç veya disiplin soruşturmaları yoluyla kamu düzeninin korunması daha üstün bir hukuki yarar olarak görülmektedir¹⁰⁷⁰. Adli ve idari soruşturmalara ilişkin bilgi ve belgelerin verilmemesi, vergi mahremiyetinin mutlak bir biçimde uygulandığını gösterir. Ancak bu durum, bilgilerin vergi idaresinin başında bulunan ve siyasi sorumluluğu olan Hazine ve Maliye Bakanı'na ve aynı şekilde mahkemelere bile verilmesini engelleyerek yürütme ve yargı hizmetlerinin aksamasına neden olur¹⁰⁷¹. Bu sebeple vergi mahremiyetinin adli ve idari soruşturmalar açısından yumuşatılmasının, yerinde bir düzenleme olduğu söylenebilir.

Mahkeme ve savcılık, adli soruşturma kapsamında vergi idaresinden bilgi isteyebilecek olan yetkili makamlardandır. Ayrıca kolluk faaliyetinde bulunan emniyet birimlerinin de, talebe dayanak oluşturan savcılık yazısının tarih ve sayısı ile birlikte

¹⁰⁶⁶ VUK'un 5. maddesinin 4369 sayılı Kanun ile getirilen 3. fıkrasında, mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarlarının Maliye Bakanlığı tarafından açıklanabileceği hükmü yer almaktadır.

¹⁰⁶⁷ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 1998, s.7-8.

¹⁰⁶⁸ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 1998, s. 6; Parlar ve Demirel, 2002, s. 470; Bayraklı, 1999, s. 70.

¹⁰⁶⁹ Arabacı, 2011.

¹⁰⁷⁰ Durdu, 2019, s. 601. Böyle bir düzenlemeden önce mahalli idareler kontrolörü tarafından bir belediye başkanının soruşturulması kapsamında bilgi istenmesine olumsuz cevap verildiği yönünde bkz. Özyer, 2015, s. 37.

¹⁰⁷¹ Açar, 2012, s. 375.

belirtilmesi halinde, vergi dairesinden bilgi talep edebileceği kabul edilmektedir¹⁰⁷². Vergi mahremiyeti istisnası olarak bu bilgilerin verilmesi, vergi mahremiyetinin ihlali sayılmayacaktır. Ancak idarenin bu bilgileri verirken de gerekli özeni göstermesi ve ihmali bir davranışta bulunmaması önemlidir. Bu sebeple idarenin adli ve idari makamlar tarafından istenilen bilgileri kapalı ve gizli ibareli bir zarfta vermesi, bu rapor ve bilgilerin paylaşıldığı makamlara mahremiyet kapsamına girdikleri hatırlatması¹⁰⁷³ vergi mahremiyetine verilen özeni göstermek adına uygun bir davranış olur.

Kurumların kendi iç düzenleri içerisinde ve disipline ilişkin konularda yapmış oldukları ön inceleme veya disiplin soruşturması şeklinde gerçekleştirilen idari soruşturmalarda da, vergi idaresinin elinde bulunan bilgilere ihtiyaç duyulabilir. Vergi idaresi bu şekilde memurlar veya diğer görevliler hakkında yapılmakta olan idari soruşturmalarla ilgili olarak denetim elemanı veya soruşturma ile görevlendirilmiş bir memurun isteyeceği bilgileri verebilir¹⁰⁷⁴. Ancak idari faaliyetlerin denetlenmesine ilişkin bir süreci ifade eden idari soruşturmalar açısından, talepte bulunan kamu görevlisinin yetkili olup olmadığı ve istenilen bilgi ve belgelerin soruşturma ile ilgisinin bulunup bulunmadığı ile ilgili hususların, her olayın özelliğine göre değerlendirilmesi gerekmektedir¹⁰⁷⁵. Örnek bir olayda, bir öğretim görevlisi hakkında serbest meslek faaliyetinde bulunduğu iddiası ile başlatılan bir idari soruşturma kapsamında, bu kişinin mükellefiyet kaydının bulunup bulunmadığına ilişkin üniversite tarafından bilgi istenmiştir. Bu hususun, vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceğine ilişkin Bakanlık görüşü talep edilmesi üzerine çıkarılan özeltede¹⁰⁷⁶ bu kapsamdaki bilgilerin kamu görevlilerince yapılacak adli ve idari soruşturmalarla ilgili olduğu belirtilerek, bu bilgilerin verilmesinde bir sakınca olmadığı ifade edilmiştir.

Adli ve idari soruşturmalar kapsamında istenen bilgilerin vergi mahremiyetinin istisnasını oluşturduğu yönündeki düzenlemeden önce de, bu konuda özelteler yoluyla görüşler bildirilmiştir. Bunlardan birinde, mahkemeler tarafından mükellefle ilgili olarak

¹⁰⁷² Nazalı, 2004, s. 71.

¹⁰⁷³ Özyer, 2015, s. 38.

¹⁰⁷⁴ Nazalı, 2004, s. 71.

¹⁰⁷⁵ Solak Akman, 2012, s. 80; Nazalı, 2004, s. 72. Aynı şekilde vergi mahremiyeti istisnası kapsamında istenebilecek bilgi ve belgelerin, hukuk düzeni tarafından kabul edilen ve kamu görevlilerince yapılan bir adli veya idari soruşturma kapsamında gerekçeli olarak talep edilmesi halinde verilmesi gerektiği yönünde bkz. Aykar, Ö. (2018). 7103 Sayılı Kanunla Vergi Mahremiyetine Getirilen Yeni Düzenleme ve Mevcut Uygulamalar. *E-yaklaşım*, 305, Mayıs, www.yaklasim.com (09.10.2019).

¹⁰⁷⁶ 04.08.2000 tarihli, B.07.0GEL.0.28/2803/5-803/37030 sayılı Özelge, <https://www.gib.gov.tr/node/94491> (29.12.2019).

istenilen beyanname ve ekleri gibi bilgilerin, mahkemelerin görevleri göz önünde bulundurularak kapalı zarf içinde ve mükellefin rızası olmadan açılmayacağı şartı belirtilerek verilmesi mümkün görünmektedir¹⁰⁷⁷. Bir başka özelgede¹⁰⁷⁸ bu uygulamanın, bilgilerin alenileştirilmesi anlamına geleceği de belirtilmiştir. Ancak bu haliyle mahkemelerin gerçeği tespit konusunda vergi dairelerinden gerekli bilgilerin alınması ihtiyacı karşılanmadığı göz önüne alındığında, kanunda değişiklik yapılması ihtiyacı duyulmuştur¹⁰⁷⁹. Bu sebeple bu tür bilgilerin mahremiyet kapsamı dışında tutulması kamu yararı sebebiyle yerinde olmuştur.

Adli ve idari soruşturma yapanların dışında kalan kimselerin istediği bilgi ve belgeler, bu istisna kapsamında değerlendirilemez. Buna ilişkin verilen bir özelgede¹⁰⁸⁰, bir anonim şirketin mükellefe ait kesinleşmiş herhangi bir cezasının bulunup bulunmadığına dair belge istenmesinin, bu istisna kapsamında değerlendirilemeyeceği belirtilmiştir. Aynı şekilde özel bütçeli bir kuruluş tarafından bir anonim şirketin en son adresi ile şirket ortaklarının ad ve adreslerinin istenmesi karşısında Bakanlık tarafından verilen bir özelgede¹⁰⁸¹, üçüncü kişileri ilgilendiren herhangi bir araştırma sebebiyle veya kendi aralarındaki herhangi bir hususu aydınlatmak için veya yine kendi aralarındaki ihtilafların çözümlenmesine yardımcı olacak diğer mükelleflere ait bilgilerin, vergi dairelerinden veya Bakanlık'tan istenilmesine dair bir hükmün ve mecburiyetin bulunmadığı ifade edilmiştir.

Talep edilen bu bilgi ve belgelerin verilebileceğine yönelik düzenlemenin kapsamına, yabancı kamu görevlileri tarafından yürütülen adli ve idari soruşturmaların girip girmediği sorusu akla gelmektedir. Yabancılarla ilgili adli ve idari soruşturmalara ilişkin bilgi ve belgeler, şartları taşıyorsa VUK'un 152/A maddesinde yer alan bilgi değişimine ilişkin düzenleme kapsamında istenebileceğinden; buradaki istisna kapsamında değerlendirilmemesi gerektiğini düşünmekteyiz.

VUK'daki bu istisnanın sadece adli ve idari soruşturmalara ilişkin olarak düzenlendiği görülmektedir. Oysa mahkemelerde, farklı dava süreçlerine ilişkin olarak da

¹⁰⁷⁷ 29.07.1977 tarih ve 1-24402-5-299/44240 sayılı Özelge. Bkz. Kızılot, Ş. ve Avcı Ş. (1978). *Gelir, Kurumlar ve Vergi Kanunlarına Ait Vergi Uyuşmazlıklarıyla ilgili Muktezalar ve Danıştay Kararları (1971-1972-1973-1974-1975-1976-1977)*. Ankara: D.M.S Doruk Matbaacılık Sanayii, s. 571.

¹⁰⁷⁸ 21.07.1973 tarih ve 24402-5-229 sayılı Özelge. Bkz. Kızılot ve Avcı, 1978, s. 572.

¹⁰⁷⁹ 21.07.1973 tarih ve 24402-5-229 sayılı Özelge. Bkz. Kızılot ve Avcı, 1978, s. 572.

¹⁰⁸⁰ 08.09.2000 tarihli B.07.0GEL.0.28/2803/5-803/41932 sayılı Özelge, <https://www.gib.gov.tr/node/89934> (09.12.2019).

¹⁰⁸¹ 01.04.1997 tarihli, B.07.0GEL.0.28/2803/5-744/13562 sayılı Özelge, <https://www.gib.gov.tr/node/91141> (12.01.2020).

vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgilere ihtiyaç duyulabilir. Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı Usul Müdürlüğü tarafından verilen bir özelgede¹⁰⁸² vergi mahremiyeti ile ilgili olup gizli kalması gereken bilgilerin ifşa edilmemesi gerekirken, bir hakkın ispatı için mahkemeler tarafından zorunlu görülen durumlarda mahkemelere bilgi verilmesi mümkün görülmüştür. Ancak adres dâhil mükellefin şahsına ait bilgilerin avukatlara veya diğer üçüncü kişilere verilmemesi gerektiği belirtilmiştir¹⁰⁸³. Bu konuda öğretideki bir görüş, vergi mahremiyeti değerlendirmesinin görülmekte olan dava türüne göre yapılması gerektiğidir¹⁰⁸⁴. Bu görüşe göre şüphesiz ki; vergi yargılamasında, görülen vergi uyuşmazlıklarını ilgilendirdiği ölçüde vergi mahremiyeti söz konusu olacaktır. Ceza davalarında ise üstün kamu yararı söz konusu olduğu için, maddesel gerçeğin ortaya çıkarılmasına katkıda bulunduğu ölçüde, ceza mahkemesi hâkimi ve savcının vergi idaresinden bilgi alabilmeleri mümkündür. Ancak yine aynı görüşe göre, hukuk davalarında durum farklılaşmaktadır. Çünkü hukuk davalarında, taraflarca hazırlama ilkesi geçerli olduğu için bazı istisnalar¹⁰⁸⁵ hariç mahkemelerin vergi idaresinden bilgi istemelerinin mümkün olmadığını savunulmaktadır.

Uygulamada ise yargılama türü farketmeksizin mahkemelerin özellikle bir kişinin Türkiye genelindeki bankalarda hesabı bulunup bulunmadığı, bulunuyorsa banka hesap bilgilerinin mahkemeye gönderilmesi hususunda, Gelir İdaresi Başkanlığı'na talepte bulundukları görülmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından bu taleplere verilen cevapta ise vergi mahremiyetinin korunmasına vurgu yapılarak, söz konusu sorgulama sonucu tespit edilen banka bilgileri, elektronik ortamda ve şifrelenmiş olarak gönderilmektedir. Görüldüğü gibi Gelir İdaresi Başkanlığı kendisine gelen mahkeme taleplerinde, vergi mahremiyeti konusuna hassasiyet göstermektedir. Ayrıca bilgi alışverişinin bu şekilde, fiziki ortamdan çok elektronik ortamda gizlilik önlemleri alınarak gerçekleştirilmesi, vergi mahremiyetini olumlu yönde etkilemektedir. Ancak yine de mahkemelerin Gelir İdaresi Başkanlığı'nı vergi mahremiyeti konusunda sıkıntıya düşürmemesi için, banka hesap bilgisi taleplerinde bu yolu kullanmaması, bu bilgileri doğrudan bankaların kendisinden talep etmesi veya Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ile bu alanda bir entegrasyon sağlanması daha uygun olacaktır.

¹⁰⁸² B.07.4.DEF.0.07.11/VUK.02.137/ sayılı Özelge. Bkz. Orkunoğlu Şahin, 2012, s. 208-209.

¹⁰⁸³ Orkunoğlu Şahin, 2012, s. 208-209.

¹⁰⁸⁴ Bu görüş için bkz. Kaneti ve diğerleri, 2019, s. 117.

¹⁰⁸⁵ Bu görüşe göre, vergi mahremiyeti istisnaları kapsamındaki bilgiler ve nafakaya ilişkin uyuşmazlıklarda eşlerin gelir durumu ile ilgili bilgiler vergi idaresinden istenebilir. Kaneti ve diğerleri, 2019, s. 117.

4.6. Bankalara Yapacakları Vergi Tahsiline Yönelik Bilgi Verilmesi

4369 sayılı Kanun'un 1. maddesi ile VUK'un 5. maddesine getirilen bir diğer istisna niteliğindeki düzenleme de, bankaların yapacağı vergi tahsilatı ile ilgili bilgilerin kendilerine verilmesidir. Bu düzenleme ile vergi mahremiyetinin, bankaların vergi tahsilatı dolayısıyla yapacakları işlemlerin hızlandırılması ve kolaylaştırılması amaçlanmıştır¹⁰⁸⁶.

Vergilendirme sürecini sonlandıran tahsil aşaması 6183 sayılı Kanun'da düzenlenmekte olup, vergi mahremiyetinin tahsil aşamasındaki görünümü olan "Sırrın ifşası" başlıklı özel düzenleme de bu Kanun'un 107. maddesinde yer almaktadır. 6183 sayılı Kanun'un 107/2. maddesinde, kamu alacağını tahsil yetkisi verilen kuruluşlara, yapacakları tahsile yönelik bilgilerin verilmesinin sırrın ifşası sayılmayacağı ifade edilmiştir. Bu nedenle bankalara bilgi verilmesini sağlayan istisna hükmün VUK'da ayrıca düzenlenmesine gerek olmadığı, istisna ile amaçlanan faydanın 6183 sayılı Kanun'da yer alan hükümle sağlandığı söylenebilir¹⁰⁸⁷.

4.7. Kamu Kurum ve Kuruluşlarına Görevleri Gereği Zorunluluk ve Süreklilik Arz Eden Bilgilerin Verilmesi

VUK'un 5. maddesine 7103 sayılı Kanun¹⁰⁸⁸ ile 2018 yılında eklenen düzenlemeye göre *"kamu kurum ve kuruluşları tarafından ilgili kanunları uyarınca mükelleflerden talep edilebilen, kurum ve kuruluşların görevleriyle doğrudan ilgili ve görevlerinin ifası için zorunluluk ve süreklilik arz eden bilgilerin, bu kurum ve kuruluşlara verilmesi vergi mahremiyetinin ihlali sayılmaz. Bu durumda, kendilerine bilgi verilenler, bu maddede yazılı yasalara uymak zorunda olup, bu bilgilerin muhafazasını sağlamaya yönelik tedbirleri almakla yükümlüdürler. Maliye Bakanlığı, bu fıkra uyarınca verilecek bilgilerin kapsamı ve bilgi paylaşımına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir"*. İlgili düzenlemenin kanun tasarısı gerekçesinde de, başkaca açıklama yapılmadan madde metninin aynısının tekrarlanmasıyla yetinilmiştir. Görüldüğü gibi vergi mahremiyeti hakkının kapsamını oldukça daraltan bu istisna hükmünün sınırlarını belirleyen bir ifade de söz konusu

¹⁰⁸⁶ <https://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-0636.pdf> (12.01.2020). Aynı yönde bkz. Özyer, 2015, s. 33.

¹⁰⁸⁷ Solak Akman, 2012, s. 80; Durdu, 2019, s. 601.

¹⁰⁸⁸ 7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 21.03.2018 tarihinde kabul edilmiş ve 27.03.2018 tarihli, 30373 sayılı 2. mükerrer RG'de yayımlanmıştır.

değildir^{1089 1090}. Bakanlık, söz konusu düzenleme kapsamında paylaşılabilecek olan bilgilerin sınırlarını belirleme noktasında çok önemli bir yetkiye sahiptir. Bu yetkiye dayanarak bir düzenleme de henüz yapılmamıştır. Bu konuda oldukça hassas ve titiz davranılarak en kısa zamanda usul ve esasların belirlenmesi gerekmektedir.

Söz konusu düzenlemede “*kendilerine bilgi verilenler, bu maddede yazılı yasaklara uymak zorunda olup, bu bilgilerin muhafazasını sağlamaya yönelik tedbirleri almakla yükümlüdürler.*” şeklinde hem vergi mahremiyeti hakkını tamamlayan hem de kişisel verilerin korunması hakkına hizmet eden bir ifadenin kullanılması yerinde olmuştur.

Bu istisnanın değerlendirilmesi açısından bir Danıştay kararına değinmek gerekmektedir. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı müfettişlerince vergi dairelerinden istenen bilgi ve belgelerin verilmesinin VUK’un 5. maddesinde yer alan yasaklılık hallerine girip girmeyeceği hususunda, Danıştay’dan görüş¹⁰⁹¹ isteminde bulunulmuştur¹⁰⁹². Danıştay’ın bu konuda oy çokluğu ile verdiği nihai karardan önce, verilen ayrışık oyun nedenlerine de değinmek gerekmektedir. Söz konusu ayrışık oyda, Ticaret Bakanlığı müfettişlerine görevleri gereği istedikleri bilgilerin verilmesinin, Kanun’da geçen “ifşa etme” eyleminin kapsamına girmediği, ayrıca bu bilginin yürütülen kamu hizmeti gereğince istenmiş olmasının kurumun kendi mevzuatına uygun olduğu ve yasal bir engel bulunmadıkça

¹⁰⁸⁹ Bazı milletvekilleri tarafından söz konusu maddenin tasarı metninden çıkarılmasına ilişkin verilen önerenin gerekçesinde “*Düzenleme, vergi bilgilerinin üçüncü şahıslarla paylaşılmasını engelleyen vergi mahremiyetini ortadan kaldıran bir düzenlemedir. Şirketlerin, derneklerin, sendikaların vb. kurumların bilgileri bu yasayla paylaşılabilir olacaktır. Düzenlemede hiçbir sınırlayıcılık yoktur. Her maddede olduğu gibi burada da Maliye Bakanlığı yetkili kılınmaktadır. Fakat bu bilgilerin hangi usul ve esaslara göre, kimlerle ne şekilde paylaşılacağına yasada belirtilmemiştir. Dolayısıyla, maddenin tasarı metninden çıkarılmasını öngörmekteyiz.*” şeklinde açıklamalara yer verilmiştir. Ancak Genel Kurul’da bu önerge reddedilmiştir. www.sinerjimevzuat.com.tr (09.06.2020).

¹⁰⁹⁰ Böyle bir istisna düzenlenmeden önce olduğu gibi, bugün de bazı kamu kurum ve kuruluşları ile veri entegrasyonu sağlanmaktadır. Vergi Dairesi Otomasyonu kapsamında, 31.12.2017 tarihi itibarıyla resmi olarak veri talep eden kurumlar ile Gelir İdaresi Başkanlığı arasında imzalanmış 126 adet protokole istinaden çevrimiçi veri paylaşımı yapılmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 2017 Faaliyet Raporu’nda “*Vergi Usul Kanununun 5 inci maddesinde tanımlanmış olan vergi mahremiyeti ilkesini ihlal etmeyecek Vergi Kimlik No, Unvanı/Ad Soyadı, Vergi Dairesi Adı/Kodu, Faal - Terk Durumu, İşe Başlama-İşi Bırakma Tarihi, NACE Faaliyet Kodu, Vergi Türü, İş Adresi bilgileri ihtiyaçlar doğrultusunda hazırlanan protokoller çerçevesinde web servisle elektronik ortamda online paylaşmakta olup, yeni talep eden kurum ve kuruluşlarla da paylaşım çalışmaları*”nın devam ettiği belirtilmektedir. GİB, (2018a). *2017 Yılı Faaliyet Raporu*, Maliye Bakanlığı GİB Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 276, Şubat, s. 105.

¹⁰⁹¹ 2575 sayılı Danıştay Kanunu’nun 25/e maddesi uyarınca Danıştay’ın Cumhurbaşkanı ve Başbakanlık tarafından gönderilen işler hakkında görüşünü bildirmekle görevli olduğu belirtilmekteydi. Ancak 09.07.2018 tarihli ve 30473 sayılı RG’de yayımlanan 703 sayılı “Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname” ile Danıştay’ın görevlerinin düzenlendiği Danıştay Kanunu’nun 23. maddesinin bazı bentleri yürürlükten kaldırılmıştır. Bu bentlerden biri de (e) bendidir.

¹⁰⁹² Danıştay’ın bu konuda verdiği karar için bkz. Danıştay 1. Daire, E. 1984/291, K. 1984/294, T. 20.12.1984. (Bu karar, bilgi edinme hakkı kapsamında yaptığımız başvuruya cevaben Danıştay Başkanlığı tarafından 17.10.2019 tarihinde, tarafımıza e-posta yoluyla gönderilmiştir.)

istemin yerine getirilmesinin zorunlu olduğu yönünde düşünceler belirtilmektedir. Bu görüşte, devlet memurlarının disiplin hükümlerine göre kamu hizmeti ile ilgili gizli bilgileri açıklamalarının yasak olduğu ifade edilerek, zaten açıklamayacakları düşüncesiyle bu bilgilerin kendilerine verilmesinin ifşa sonucunu doğurmayacağı da belirtilmiştir. Aynı görüşün devamında ise, Anayasa'nın 123. maddesi gereği idarenin kuruluş ve görevleriyle bir bütün olduğu belirtilerek, her ne kadar gizli bir bilgi veya belge olsa da bunların kamu görevinin gereği gibi yürütülmesi amacıyla idarenin öteki birimlerinde de kullanılabileceği ve VUK'un 5. maddesinin bu durumu engeller şekilde yorumlanmaması gerektiği ifade edilmiştir. Ancak söz konusu ayrışık oya rağmen, Kanun'da "mahrem" olarak belirtilen bir hususun üçüncü bir şahsa söylenmesi sırrın ifşası anlamına geleceğinden, söylenen kişinin bir kişi ya da birden çok kişi olmasının fark oluşturmayacağı belirtilmiştir. Ayrıca her ne kadar memurların görevleri nedeniyle öğrendikleri gizli bilgileri açıklamayacaklarına ilişkin 657 sayılı Kanun'da bir yasak söz konusu olsa da, VUK'a ayrıca bu bilgileri ifşa edilmeyeceği yolunda bir hüküm koyulmasının özel bir anlamı olduğu vurgulanarak, amaçsal yorum yapılması gerektiği ifade edilmiştir. İdarenin kuruluş ve görevleriyle bir bütün olduğu yolundaki ilkenin idarenin tek bir kuruluştan ibaret olacağı ve idarenin her biriminin idareye ait bütün işleri yapmakla görevli ve yetkili olduğu anlamına gelmediği belirtilmektedir. Çünkü bu ilkenin genel idare yanında, mahalli idare ve hizmet yönünden yerinden yönetim kuruluşlarını birlikte ifade ettiği belirtilmiştir. Bu gerekçelerle oy çoğunluğuyla, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı müfettişlerine vergi daireleri tarafından, mükelleflerin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olarak istenen gizli bilgi ve belgelerin verilmesinin, VUK'un 5. maddesinde yer alan yasak kapsamına girdiği mütalaa edilmiştir.

Ancak Danıştay'ın Birinci Dairesi tarafından verilen söz konusu karar, Danıştay Kanunu'nun 46/e maddesine dayanılarak, Danıştay Başkanı tarafından Danıştay İdari İşler Kurulu'na incelenmek üzere havale edilmiştir. Kurul'da oy çoğunluğuyla, Danıştay Birinci Dairesi tarafından verilen kararda yer alan azınlık görüşünün onaylanması yönünde görüş bildirilmiştir¹⁰⁹³. Gerekçe olarak ise söz konusu karardaki azınlık görüşünün gerekçelerine ek olarak "*Anayasamızın 123. maddesinde; idarenin kuruluş ve görevleri ile bir bütün olduğu ilkesi kabul edilmiştir. Anayasamıza göre idare organlarının değişik yasal ve*

¹⁰⁹³ Danıştay İdari İşler Kurulu, E. 1985-42, K. 1985-42, T. 14.03.1985. (Bu karar, bilgi edinme hakkı kapsamında yaptığımız başvuruya cevaben Danıştay Başkanlığı tarafından 17.10.2019 tarihinde, tarafımıza e-posta yoluyla gönderilmiştir.)

anayasal hukuki yapıda kurulmaları, idarenin bütünlüğü ilkesini zedelememektedir. Bakanlıklar ile onlara bağlı kuruluşlar, yürütme organının içinde yer alan ve idarenin esasını oluşturan temel yapıdır. Bakanlıklar, birbirlerinden ayrı idareleri değil bir bütünün görev ve yetki yönünden değişik konum ve görevlerini ifade eden idari yapılardır. Ekonomik alandaki kamu hizmetini yürütmekle görevli Bakanlıkların görev ve yetki alanları ise bu bütünlüğü teyit edecek şekilde daha çok iç içe ve yan yanadır. Bu yüzden de değişik ve fakat birbirleriyle ilgili kamu hizmetlerini ifa eden bakanlıkların, tek bir idarenin organları olarak ellerindeki bilgi ve belgeleri birbirlerine karşı, ancak açık bir kanun hükmüyle gizlemeleri mümkündür... Bütün bu sebeplerle Vergi Usul Kanunu'nun 5 inci maddesi ile konulan yasaklamaların, bakanlıkların kendilerine mevdu kamu hizmetlerinin yerine getirmek üzere ihtiyaç duydukları ve vergi mükellefleri hakkında olup Maliye Bakanlığı'nın elinde bulunan bilgileri kapsamayacağı açıktır.” ifadeleri kullanılmıştır.

Görüldüğü gibi VUK'a 7103 sayılı Kanun ile eklenen ve mükellef bilgilerinin kamu kurum ve kuruluşları ile paylaşılmasını düzenleyen istisna hükmünün, bu düşüncenin ürünü olduğu söylenebilir¹⁰⁹⁴. Buna göre, kamu hizmetlerinin gereği gibi yürütülmesi amacıyla ihtiyaç duyulan bilgilerin istisna kapsamına giren kamu kurum ve kuruluşlarıyla paylaşılması gerekmektedir. Ancak burada yapılacak paylaşımın sınırının iyi çizilerek söz konusu istisnanın vergi mahremiyeti hakkını ortadan kaldırarak şekilde yorumlanmaması gerekmektedir.

Bu düzenlemede bu kurumlara bilgi verilmesine yönelik sınırı belirleyecek en önemli kıstas, kurum ve kuruluşların bilgi ve belgeleri isteyebilmesinin dayanağının kendi kanunlarından kaynaklanmasıdır. Çünkü söz konusu düzenlemede *”Kamu kurum ve kuruluşları tarafından ilgili kanunları uyarınca mükelleflerden talep edilebilen”* ifadesi kullanılmıştır. Bu konuda bir diğer kıstas da, istenecek bu bilgi ve belgelerin görevin yerine getirilebilmesi için zorunluluk ve süreklilik arz etmesidir¹⁰⁹⁵.

Bu istisna ile değerlendirilmesi gereken hususlardan biri de Sayıştay'ın vergi mahremiyeti karşısındaki durumudur. Bilindiği gibi Anayasa'nın 160. maddesine göre Sayıştay'a Anayasa ile verilen görevlerden biri de, kamu gelirlerinin bir parçası olan vergi

¹⁰⁹⁴ İdarenin bütünlüğü ilkesi gereği, idarenin bir birimindeki bilgi ve belgenin gerekli görüldüğünde kamunun diğer biriminde de kullanılması gerektiği yönünde bir başka görüş için bkz. Açar, 2012, s. 375-376.

¹⁰⁹⁵ Buradan yola çıkarak, Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu, Radyo ve Televizyon Üst Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu, Rekabet Kurumu gibi düzenleme ve denetleme yetkisi bulunan kurumların bu kapsamda değerlendirilebileceği görüşü için bkz. Ekmekci Çalıcıoğlu ve Ateşgaoğlu, 2019, s. 1783.

gelirlerinin denetimidir. Bu kapsamda Sayıştay, bu denetim görevini 6085 sayılı Sayıştay Kanunu¹⁰⁹⁶ ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu¹⁰⁹⁷ çerçevesinde gerçekleştirmektedir^{1098 1099}. Ancak uygulamada, Sayıştay denetimi sırasında Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından gelir işlemleriyle ilgili bilgi ve belgelerin verilmesinden kaçınıldığı görülmektedir. Buna dayanak olarak ise “vergi mahremiyeti” gösterilmektedir¹¹⁰⁰. Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından, Merkezi Uzlaşma Komisyonu’nun vergi cezalarına ilişkin uzlaşma tutanağının Sayıştay denetçilerine “vergi mahremiyeti” sebebiyle verilmediği yönünde haberler çıkmıştır¹¹⁰¹.

VUK’un 5. maddesinde açıkça sayılmasa da, Sayıştay görevli ve yetkililerinin de vergi mahremiyeti yükümlüsü olduğu belirtilmektedir¹¹⁰². Bu görüş Sayıştay’ın görevleri ve vergi mahremiyeti düzenlemesinin amacı bakımından isabetli olsa da, uygulamadaki sorunu ortadan kaldırmaya yetmeyecektir. Bu konuda daha açık ve net bir düzenlemeye ihtiyaç duyulmaktadır. Bu noktada VUK’un 5. maddesinin 6. fıkrasına, 7103 sayılı Kanunla getirilen vergi mahremiyetinin istisnası niteliğindeki düzenleme büyük önem taşımaktadır.

¹⁰⁹⁶ 03.10.2010 tarihinde kabul edilmiş ve 19.12.2010 tarihli, 27790 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

¹⁰⁹⁷ 10.12.2003 tarihinde kabul edilmiş ve 14.12.2003 tarihli, 25326 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

¹⁰⁹⁸ Güneş, 2014, s. 1872.

¹⁰⁹⁹ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Güneş, 2014, s. 1866 vd.

¹¹⁰⁰ “Denetimin kapsamını kamu idaresinin mali rapor ve tabloları ile gelir, gider ve mallarına ilişkin tüm mali faaliyet, karar ve işlemleri ve bunlara ilişkin kayıt, defter, bilgi, belge ve verileri (elektronik olanlar dâhil) oluşturmaktadır. Ancak, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından gelir işlemleriyle ilgili bilgi ve belgeler vergi mahremiyeti gerekçe gösterilmek suretiyle Sayıştay denetimine sunulmamaktadır. Bu nedenle 2012 yılı denetiminde tutarları aşağıda yer alan TABLO-1’de gösterilen gelirler ile ilgili denetimler gerçekleştirilememiş, bu hesaplar ve bunlarla ilgili bilanço hesapları ve bunlara ilişkin işlemler denetim kapsamı dışında kalmıştır”. Aynı raporda denetim görüşü dayanaklarının belirtildiği “Mali Rapor ve Tabloları Etkileyecek Nitelikte Bulgular” başlığında ise şu tespitlere yer verilmiştir: “Gelir işlemleriyle ilgili istenilen bilgi ve belgelerin Gelir İdaresi Başkanlığınca Sayıştay denetimine sunulmaması nedeniyle gelir işlemlerinin denetimi gerçekleştirilememektedir. Kurum, özel hayatın gizliliği ve vergi mahremiyetini öngören düzenlemelere istinaden Sayıştayca istenilen bilgi ve belgelerin sunulmasının mümkün olmadığı gerekçesiyle bulgumuzda belirtilen hususa iştirak etmemektedir”. Sayıştay Başkanlığı, (2013). *Gelir İdaresi Başkanlığı 2012 Yılı Değerlendirme Raporu*, Eylül, s. 3-4. https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/kid/2012/Genel_B%C3%BCt%C3%A7e_Kapsam%C4%B1daki_%20Kamu_%C4%B0dareleri/GELIR%20IDARESI%20BASKANLIGI.pdf (18.01.2021)

¹¹⁰¹ <https://www.haberler.com/maliye-ile-sayistay-arasinda-tutanak-krizi-4765335-haberi/> (01.02.2021). Kanaatimize göre, uzlaşma tutanaklarının içeriğinin vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilmesi gerektiği açıktır. Çünkü bu tutanakların içeriğinde tarafların karşılıklı görüş alışverişi bulunmaktadır. Ancak bu bilgi ve belgelerin vergi mahremiyetinin istisnası kapsamında, VUK’un 5. maddesine 7103 sayılı Kanun ile getirilen düzenlemeden sonra idare tarafından tereddütsüz olarak Sayıştay denetimine sunulması gerekmektedir. Ayrıca, vergi idaresi hiçbir zaman vergi mahremiyetini kendi eylem ve işlemlerinin denetimi yolunu kapatmak için kullanmamalıdır. Hatta mevcudiyeti konusunda oldukça çok tartışma bulunan uzlaşma uygulaması, idare tarafından devletin kamu alacağından kısmen de olsa vazgeçilmesi anlamına geldiğinden, bu konuda kamuoyunun bilgi edinme hakkının vergi mahremiyeti sebebiyle engellenmemesi, aksine idarenin şeffaflığı ilkesi doğrultusunda hareket edilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda uzlaşma komisyonları tarafından tahsilinden vazgeçilen tutarlar, kişi ve kurum ismi açıklanmadan VDK’nın yıllık faaliyet raporlarında belirtilmektedir. Hem vergi mahremiyetinin ihlalini teşkil etmeyen, hem de idarenin şeffaflığı ilkesi uygulanarak kamuoyu denetimini mümkün kılan bu uygulama, oldukça isabetlidir.

¹¹⁰² Bu görüş için bkz. Güneş, 2014, s. 1863.

Bu fıkra kapsamına Sayıştay'ın da girdiğinin kabul edilmesi, sorunu ortadan kaldıracaktır. Çünkü bu bilgiler bir kamu kurumu olan Sayıştay'ın denetim yapabilmesi için süreklilik ve gereklilik arz eden bilgilerdendir¹¹⁰³. Böylelikle idare tarafından Sayıştay denetimi kapsamında verilmesi gereken bilgi ve belgeler “vergi mahremiyeti” zırhına takılmayacaktır. Ayrıca maddenin devamındaki “kendilerine bilgi verilenler, bu maddede yazılı yasaklara uymak zorunda olup, bu bilgilerin muhafazasını sağlamaya yönelik tedbirleri almakla yükümlüdürler.” ifadesiyle Sayıştay görevlileri ve yetkilileri de açıkça vergi mahremiyeti hakkına uymakla yükümlü olan kimseler kapsamında değerlendirilmelidir.

Bu istisna kapsamında vergilendirme alanında Kamu Denetçiliği Kanunu'na dayanılarak yapılan başvuruların da değerlendirilmesi önemlidir. Anayasa'nın 74. maddesinde yapılan değişikliklerle¹¹⁰⁴ herkesin kamu denetçisine başvurma hakkı olduğu ve TBMM Başkanlığı'na bağlı olarak kurulan Kamu Denetçiliği Kurumu'nun, idarenin işleyişi ile ilgili şikâyetleri inceleyeceği belirtilmiştir. Bu anayasal düzenlemeye bağlı olarak çıkarılan 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nda¹¹⁰⁵ ise bu kurumun amacının “kamu hizmetlerinin işleyişinde bağımsız ve etkin bir şikâyet mekanizması oluşturmak suretiyle, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve önerilerde bulunmak” olduğu ifade edilmiştir. Dolayısıyla vergilendirme alanında da vergi idaresinin her türlü eylem ve işlemlerine karşı, kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin korunması amacıyla Kamu Denetçiliği Kurumu'na başvurulması mümkündür¹¹⁰⁶. Bu başvuru sonrasında Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun 18/1. maddesine göre, Kurum'un inceleme ve araştırma konusu ile ilgili istediği bilgi ve belgelerin idare tarafından otuz gün içinde verilmesi gerekmektedir. Aynı maddenin 2. fıkrasına göre ise, “Devlet sırrı veya ticari sır niteliğindeki bilgi ve belgeler, yetkili mercilerin en üst makam veya kurulunca gerekçesi belirtilmek suretiyle verilmeyebilir.

¹¹⁰³ Sayıştay'ın yetkilerinin belirtildiği Sayıştay Kanunu'nun 6. maddesinin 2. ve 3. fıkrası şöyledir:

“(2) Sayıştay, denetimine giren işlemlerle ilgili her türlü bilgi ve belgeyi, kamu idareleri ile bankalar dahil diğer gerçek ve tüzel kişilerden isteyebilir. (3) Sayıştay, denetimine giren kamu idarelerinin işlemleriyle ilgili kayıtları, eşya ve malları, işleri, faaliyetleri ve hizmetleri görevlendireceği mensupları veya bilirkişiler tarafından yerinde ve işlem ve olayın her safhasında incelemeye yetkilidir. Bilirkişinin hukuki durumu, yetkisi ve sorumluluğu genel hükümlere tabidir.”

¹¹⁰⁴ 07.05.2010 tarihinde kabul edilen ve 13.05. 2010 tarihli, 27580 sayılı RG'de yayımlanan 5982 sayılı “Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”un 8. maddesi ile yapılan değişiklikler.

¹¹⁰⁵ 14.06.2012 tarihinde kabul edilmiş ve 29.06.2012 tarihli, 28338 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

¹¹⁰⁶ Bu konuda detaylı bilgi için bkz. Gümüşkaya, 2016, s. 279-304.

Ancak, Devlet sırrı niteliğindeki bilgi ve belgeler Başdenetçi veya görevlendireceği denetçi tarafından yerinde incelenebilir". Görüldüğü gibi Kurum, vergi idaresinden bilgi ve belge talebi yapabilir. Bu bilgi ve belgeler ticari sır teşkil etse dahi, yerinde inceleme yapılarak öğrenilmesi mümkün hale gelecektir. Ancak idarenin bu talebe vergi mahremiyetini gerekçe göstererek olumsuz bir tutumda bulunmaması gerekir. Çünkü VUK'a 7103 sayılı Kanun ile getirilen istisna, Kamu Denetçiliği Kurumu'nu da kapsar niteliktedir. Kurum'un vergi idaresinden isteyebileceği bilgiler, *"Kamu kurum ve kuruluşları tarafından ilgili kanunları uyarınca mükelleflerden talep edilebilen, kurum ve kuruluşların görevleriyle doğrudan ilgili ve görevlerinin ifası için zorunluluk ve süreklilik arz eden bilgiler"*den olduğundan, vergi mahremiyetinin ihlali söz konusu olmamalıdır. Dolayısıyla istisna kapsamında mükellef sırlarını öğrendikleri için, vergi mahremiyetine uymak zorunda olan kişiler kapsamına Kamu Başdenetçisi ve denetçilerinin de girdiği kabul edilmelidir.

Bunlardan başka, Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun'un 7. maddesi kapsamında MASAK ve denetim elemanları; her türlü bilgi, belge ve bunlara ilişkin her türlü ortamdaki kayıtları tüm kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan kuruluşlardan istemeye yetkilidir. Hatta bu kişi veya kuruluşlar özel kanunlarda yazılı hükümleri öne sürerek bilgi ve belge vermekten kaçınamazlar. Aynı şekilde Gelir İdaresi Başkanlığı da, MASAK ve denetim elemanları tarafından kendisinden istenilen bilgi ve belgeleri vermek zorundadır. Bu talebi, vergi mahremiyeti hükümlerini ileri sürerek karşılıksız bırakamaz¹¹⁰⁷. Her ne kadar vergi mahremiyetine istisna teşkil eden bu durum başka bir Kanun'dan kaynaklansa¹¹⁰⁸ da, 7103 sayılı Kanun ile getirilen düzenlemeden sonra bu istisnanın dayanağının VUK'da da yer aldığı söylenebilecektir. Böylelikle Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun kapsamında MASAK ve denetim elemanları tarafından istenebilecek bilgi ve belgeler, VUK'da vergi mahremiyetine istisna teşkil eden *"kurum ve kuruluşların görevleriyle doğrudan ilgili ve görevlerinin ifası için zorunluluk ve süreklilik arz eden bilgiler"* olarak değerlendirilmelidir.

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu (SSGSSK)¹¹⁰⁹ ile 5429 sayılı Türkiye İstatistik Kanunu¹¹¹⁰ kapsamında da bazı bilgilerin ilgili kurumlara verilmesi gerekebilir. Buna ilişkin düzenleme, SSGSSK'nın 100. maddesinde yer

¹¹⁰⁷ Ateş, 2016, s. 187.

¹¹⁰⁸ Bu yönde bkz. Kocatepe, 2019, s. 94 vd.

¹¹⁰⁹ 31.05.2006 tarihinde kabul edilmiş ve 16.06.2006 tarihli, 26200 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

¹¹¹⁰ 10.11.2005 tarihinde kabul edilmiş ve 18.11.2005 tarihli, 25997 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

almaktadır. Bu kapsamda Sosyal Güvenlik Kurumu’nun talep ettiği her türlü bilgi ve belgenin Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilmesi gerektiği düşünülse de, vergi mahremiyeti sebebiyle uygulamada vergi levhasında yer alan bilgiler dışındaki hususların paylaşılmadığı ifade edilmektedir¹¹¹¹. Aynı şekilde Türkiye İstatistik Kanunu’nun 8. ve 9. maddelerinde, kurum ve kuruluşların, Türkiye İstatistik Kurumu Başkanlığı ile paylaşması veya erişimine izin vermesi gereken bilgilere ilişkin yükümlülüğü yer almaktadır. Dolayısıyla hem Türkiye İstatistik Kurumu hem de Sosyal Güvenlik Kurumu VUK’un 5/6. maddesi kapsamında değerlendirilebilir.

Görüldüğü gibi 7103 sayılı Kanun ile getirilen düzenleme, bazı kamu kurum ve kuruluşlarının vergi idaresinden bilgi ve belge istemesini, kendi kanunlarının yanı sıra VUK’a da dayandırmayı amaçlamaktadır. Ayrıca VUK’un 362. maddesinde yer alan ceza, “*Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden*” ifadesi gereği, sadece VUK’da yer alan mahremiyet yükümlülüğüne ilişkindir. Dolayısıyla yukarıda söz ettiğimiz kurumların bu istisna kapsamında değerlendirilmesiyle, bir mahremiyet ihlali durumunda, VUK’un 362. maddesinden sorumlu olmaları mümkün olabilecektir.

İcra müdürlükleri tarafından zaman zaman defterdarlıklar ve vergi dairelerinden mükellefler hakkında bilgi istenmesi karşısında, vergi mahremiyetinin ihlalinin gerçekleşip gerçekleşmeyeceği hususuna Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 2004/1 Sıra No’lu VUK İç Genelgesi¹¹¹² ile açıklık getirilmiştir. Buna göre kamu hizmeti yürüten icra müdürlüklerine vergi levhasında bulunan bilgilerin verilmesinin mahremiyeti ihlal etmeyeceği belirtilmiştir¹¹¹³. Ancak vergi levhası asma zorunluluğu kaldırıldığı için vergi levhasındaki bilgilerin paylaşımı artık mükellefin inisiyatifinde bulunmaktadır. Dolayısıyla mükellefin ikametgâh adresi veya mükellefiyetinin bulunup bulunmadığına ilişkin bilgilerin, eğer mükellef vergi levhasını asmamışsa, vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini ve sadece adli soruşturma nedeniyle talep edilmesi halinde verilebileceğini

¹¹¹¹ Bu yönde bkz. Ateş, 2016, s. 188. Eski tarihli bir özalgede ise Sosyal Sigortalar Kurumu tarafından talep edilen ve vergi dairesinin elinde bulunan mükelleflere ait gizli bilgilerin verilmesinin bunları alenileştireceği anlamına geldiğinden söz konusu bilgilerin verilmesinin mümkün olmadığı görüşü ifade edilmiştir. 21.06.1972 tarih ve 24402-5-31/33368 sayılı Özelge. Bkz. Kızılot ve Avcı, 1978, s. 572

¹¹¹² 16.06.2004 tarihli, B.07.0.GEL.0.28/2803-5-919/27904 sayılı ve 2004/1 Sıra No’lu VUK İç Genelgesi.

¹¹¹³ Ancak bu duruma ilişkin olarak Türk Telekom A.Ş.’nin kendisine borcu olan kişilerin mükellef olmaları durumunda adreslerinin bildirilmesi yönündeki talepleri ise vergi idaresi tarafından kanunlarla kendilerine böyle bir görev verilmediği ve vergi dairelerinin gereksiz iş yükü altında kalacağı sebepleri ile reddedilmiştir. Özyer, 2015, s. 37. Eski tarihli özalgelerde ise icra memurlarına mükelleflerle ilgili olarak istemiş oldukları bilgilerin verilmesine olanak bulunmadığı belirtilmektedir. Örnek için bkz. 14.05.1974 tarihli, 24402-5-247 sayılı Özelge. Bkz. Kızılot ve Avcı, 1978, s. 573.

belirten görüş de bulunmaktadır¹¹¹⁴. Kanaatimize göre, 7103 sayılı Kanun’la getirilen düzenlemeyle, icra daireleri de vergi dairelerinden görevlerinin zorunlu kıldığı bilgileri talep edebilecektir.

Bu düzenlemeyle, vergi idaresi tarafından kamu kurum ve kuruluşlarına bilgi ve belgeler verilmesinin dayanağını, iç genelgeler ve tamimler yerine artık yasal bir düzenlemenin oluşturduğu yönünde olumlu görüşler¹¹¹⁵ söz konusu olsa da, 7103 sayılı Kanunla getirilen bu istisnanın bir takım olumsuz sonuçlar da doğuracağı düşüncesindeyiz. Çünkü istisnanın mevcut haliyle, kamu kurum ve kuruluşlarına vergi mahremiyeti engeline takılmadan mükelleflerin sırlarını öğrenme yolu açılmıştır. Bu noktada, madde metninde geçen görevleriyle doğrudan ilgili olma ve paylaşılabilecek bilginin zorunluluk ve süreklilik arz etmesi kriterlerinin sınırlarının iyi belirlenmesi önemlidir. Aksi halde, söz konusu istisna suistimallere açık hale gelecektir. Örneğin bir kamu kurum ve kuruluşu ile gerçek kişi arasındaki uyuşmazlık sebebiyle görülen davada, işlemin veya olayın dayanağı olan her türlü bilgi ve belgeyi kamu kurum ve kuruluşu doğrudan vergi dairesinden talep ettiği takdirde elde edebilecekken, aynı talebi karşı taraf yaptığı zaman vergi mahremiyeti engeli ile karşılaşacaktır. Böyle bir durum ise adil yargılanma hakkına ve silahların eşitliği ilkelerine aykırılık teşkil eder.

Bu düzenleme ayrıca, mükellefleri kamu idareleri karşısında şeffaflaştırdığı, bilgilerin vergilendirme amacı dışında kullanılmayacağına duyulan güveni zedelediği ve paylaşılan veriler üzerinde mükellef denetimini zorlaştırdığı noktalarında eleştirilmektedir¹¹¹⁶.

4.8. VUK Madde 153/A Gereği Yapılacak Duyurular

VUK’un 153/A maddesinin 12. fıkrasında yer alan düzenlemeye göre, “*Birinci fıkra da sayılanlar ile sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç 359 uncu maddede sayılan fiilleri işleyenler Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslara göre duyurulur. Bu kapsamda yapılan duyurular vergi mahremiyetinin ihlali sayılmaz. Fiil tüzel kişilik veya tüzel kişiliği olmayan teşekkül bünyesinde işlenmişse, bunlar da duyurulur*”. Bu duyurunun kapsamına, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç, VUK’un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçunu işleyenler ile

¹¹¹⁴ Bu yönde bkz. Solak Akman, 2012, s. 83.

¹¹¹⁵ Bu yönde görüş için bkz. Aykar, 2018.

¹¹¹⁶ Bu yönde bkz. Kocatepe, 2019, s. 83-84.

153/A maddesinin ilk fıkrasında yer alan başkaca ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmaksızın münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirenler girmektedir.

Bu düzenlemenin açıklanması amacıyla çıkarılan 478 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’ne¹¹¹⁷ göre, söz konusu ilanın yapılması için ilgili tarhiyat veya cezanın kesinleşmesi gerekmektedir. Genel tebliğde böyle bir düzenlemenin yapılması, masumiyet karinesi bakımından yerinde olmuştur.

Söz konusu Tebliğ’de, duyurunun Gelir İdaresi Başkanlığı’nın internet vergi dairesinde ilan edileceği veya sorgulanarak bulunabileceği belirtilmiştir. Sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis edenlerin diğer mükellefler tarafından bilinmesi ve suç işlemekten kaçınmaları açısından böyle bir düzenlemenin vergi mahremiyetinin istisnasını oluşturması isabetli olmuştur¹¹¹⁸.

4.9. 6183 Sayılı Kanun’da Yer Alan İstisnalar

Vergi mahremiyetinin 6183 sayılı Kanun’daki görünümü olan “Sırrın ifşası” hükmünde de bazı istisnalar bulunmaktadır. İlgili Kanun’un 107/2. maddesine göre, *“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 kimseler edindikleri bilgileri ifşa ettikleri takdirde birinci fıkra hükmüne göre cezalandırılırlar. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir”*. Görüldüğü gibi sırrın ifşasına yönelik ilk istisna, kamu alacağını tahsile yetkili olanlara bu tahsilata yönelik bilgi verilmesidir. 6183 sayılı Kanun’un 41. maddesine göre, *“Maliye Vekaletinin tayin edeceği yerlerde, nevileri mezkür Vekaletçe tesbit edilecek amme alacakları, bu Vekaletçe isimleri belirtilecek bankalar delaletiyle veya postaneler vasıta kılınmak suretiyle ödenebilir”*. Dolayısıyla kamu borçları Bakanlık tarafından yetkili kılınan bankalara ve postanelere ödenebilir. Bu kurumlara tahsile yönelik bilgi verilmesi ise kamu borçlusunun mahremiyetinin ihlali anlamına gelmeyecektir. Ayrıca bu kurum ve kuruluşlarda vazifeli bulunan kimseler, edindikleri bilgileri ifşa etmeleri durumunda sırrın ifşası suçu ile yargılanabileceklerdir. Dolayısıyla normalde bir banka çalışanının müşterisi

¹¹¹⁷ 11.02.2017 tarihli ve 29976 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

¹¹¹⁸ Durdu, 2019, s. 605. Yapılacak bu ilanların mükellefin itibarını zedeleyebileceği için ek bir yaptırım niteliğinde ve Anayasa’nın 17. maddesine aykırı olduğu görüşü için bkz. Kocatepe, 2019, s. 85-86.

ile ilgili mali bilgileri açıklaması müşteri sırrının veya bankacılık sırrının ifşası olarak değerlendirilecekken, kamu alacağını tahsil etmekle yetkilendirilen aynı banka çalışanının bu görev dolayısıyla öğrendiği kamu borçlusuna ait mali bilgileri ifşa etmesi, 6183 sayılı Kanun'un 107. maddesi kapsamında değerlendirilecektir.

Bir diğer istisna da aynı Kanun'un 22/A maddesi¹¹¹⁹ uyarınca borcu olmadığına dair belge arama zorunluluğu bulunan kamu kurum ve kuruluşlarına, ödeme ve işleme taraf olanlara ilişkin borç bilgilerinin verilmesidir. Örneğin, bu kapsamdaki bir kamu kurumu; kendisinden alacaklı olan kişinin bir vergi borcu olduğunu bu belge ile öğrenirse, yapacağı ödmeden öncelikle bu vergi borcunu keserek tahsil dairesine aktarmak zorundadır. Dolayısıyla bu kuruma, söz konusu vergi borcuna ilişkin borç bilgilerinin verilmesi sırrın ifşası kapsamında değerlendirilmeyecektir. Ancak borcun bulunmadığına dair belge istemek zorunda olan bu kurumun da sır niteliğindeki bu bilgileri saklama yükümlülüğü doğmaktadır.

Ayrıca kanaatimize göre, 6183 sayılı Kanun'un 79. maddesi uyarınca üçüncü kişilere gönderilmek üzere düzenlenen haciz bildirileri¹¹²⁰ de, 107. maddede istisna olarak düzenlenmeli ve bildirilerin gönderildiği kişi ve kurumlara da sır saklama yükümlülüğü getirilmelidir. Çünkü böyle bir haciz bildirisiyle üçüncü kişiler, ilgili kişinin bir kamu borcu bulunduğu konusunda ve borcun türü ve miktarı¹¹²¹ hakkında bilgi sahibi olabilmektedir. Bu tür bilgiler ise özellikle ticari faaliyete ve itibara zarar verebilecek mahiyette olduğundan, "sır" niteliğindedir. Ancak böyle bir bildirim kamu alacağının tahsili için zorunludur ve gönderilmesinde kamu yararı söz konusudur. 107. maddenin mevcut halinde böyle bir istisna bulunmamaktadır. Uygulamada ise haciz bildirilerinin yanında, 6183 sayılı Kanun'un 79. maddesine göre kendisine haciz bildirisi tebliğ edilen kişilerin hak ve yükümlülüklerini bildiren bir metin de yer almaktadır. Ancak bu hak ve yükümlülükler içerisinde gizlilik şartına yer verilmemektedir. Bu kapsamda, söz konusu metne, bu bildiride yer alan

¹¹¹⁹ Bu maddede, Hazine ve Maliye Bakanı, uygulamaya ilişkin usul ve esasları düzenlemeye yetkili kılınmıştır. Ancak bu yetki, sadece Bakanlığın kendi tahsil dairelerine olan borçlar bakımından geçerli olup, diğer tahsil dairelerine olan borçlar için böyle bir zorunluluk getirilmesi mümkün değildir. Candan, 2018, s. 139-140.

¹¹²⁰ 6183 sayılı Kanun'un 79. maddesinde yer alan düzenlemede, "... kamu borçlusuna vermek üzere elinde aynı ya da nakdî ekonomik değer bulunan kişilerin bu ödemelerini tahsil dairesine yapmaları gerektiği, aksi takdirde ödenmesi gereken kamu borcundan sorumlu tutulacağı belirtilmektedir". Ayrıca kamu alacağını güvence altına alan önlemlerden biri olan ihtiyati haciz uygulamasında da, aynı şekilde bankalara ve diğer üçüncü kişilere haciz bildirisi gönderilebilmektedir. Arslaner, 2010, s. 240.

¹¹²¹ Borçluya ait kamu alacağının türünün ve miktarının belirtilmediği haciz bildirilerinin hukuka aykırı olduğu yönünde bkz. Danıştay 4. Daire, E. 2007/2374, K. 2007/2952, T. 27.09.2007, www.sinerjimevzuat.com.tr (10.12.2019).

bilgilerin başkalarına açıklanmaması gerektiği hususunu belirten bir düzenleme eklenebilir. Her ne kadar bir bağlayıcılığı bulunmasa da gizliliğe ilişkin bu düzenleme, vergi dairesinin mahremiyet konusundaki hassasiyetini göstermesi bakımından önemlidir.

4.10. Vergi Mahremiyeti Hakkının İstisnalarının Kötüye Kullanılması

VUK'un 5. maddesine zaman içinde getirilen eklemeler ve değişikliklerle vergi mahremiyetinin alanının daraltıldığı görülmektedir¹¹²². Buna bağlı olarak mükellefler ile ilgili kamuoyu ve ilgili kuruluşlara açıklanan veya verilen bazı bilgiler nedeniyle, mükelleflerin küçük düşürücü veya incitici söylemlerle ya da başka tür saldırılarla karşı karşıya kalmaları söz konusu olabilir¹¹²³. Bunun önlenmesi için VUK'un 5. maddesinin son fıkrasında, açıklanan bu bilgiler vasıtasıyla mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemeyeceği hükme bağlanmıştır¹¹²⁴. Ancak bu düzenlemenin ihlal edilmesi durumunda nasıl bir yaptırım uygulanacağı belirtilmemiş ve herhangi bir atıfta da bulunulmamıştır. 5728 sayılı Kanun'la¹¹²⁵ yapılan değişiklikten önce ilgili fıkra, "*Açıklanan bu bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez. Aksine hareket edenler hakkında Türk Ceza Kanununun 480, 481 ve 482 nci maddelerdeki cezalar üç misli olarak hükmolunur.*" şeklindeydi. Dolayısıyla değişiklikten önceki aynı mahiyetteki fiilin TCK'ya yapılan atıfla cezalandırıldığı düşünüldüğünde; mevcut düzenlemedeki ihlalin de şartlarını taşıdığı takdirde TCK'nın 125. maddesinde yer alan hakaret suçuna ilişkin yaptırım¹¹²⁶ ile cezalandırılacağı kabul edilmelidir¹¹²⁷.

Vergi mahremiyetinin istisnalar aracılığıyla idare lehine kapsamı daraltılırken, bir yandan da bu düzenlemeyle mükellefin bazı ahlaki değerleri de korunmaya çalışılmıştır. Başka bir ifadeyle, vergi güvenlik önlemleri kapsamında idareye bazı açıklamalarda bulunma yetkisi tanınırken aynı zamanda bu sebeple mükellefin haysiyet ve şerefine

¹¹²² Karakoç, Y. (2016a). *Vergi Ceza Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları, s. 313-314.

¹¹²³ Şenyüz, 2015, s. 490.

¹¹²⁴ Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2017, s. 219; Karakoç, 2016a, s. 314; Kocahanoğlu, 1983, s. 342. Karakoç bu düzenlemeyi, "*vergi mahremiyetine kanunla getirilen istisnaların kötüye kullanılması*" olarak ifade ettiği için biz de konu başlığında benzer ifadeyi kullanmayı uygun buluyoruz. Bkz. Karakoç, 2016a, s. 313.

¹¹²⁵ Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 23.01.2008 tarihinde kabul edilmiş ve 08.02.2008 tarihli, 26781 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

¹¹²⁶ TCK'nın 125. maddesinde hakaret suçu için öngörülen ceza, üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezasıdır.

¹¹²⁷ Karakoç, 2016a, s. 314; Şenyüz, 2015, s. 493; Alemdar, 2010a, s. 107. Bu fiilin, TCK'nın 125. maddesinde yer alan hakaret suçunun fiillerin özel bir hali olarak düzenlendiği görüşü için bkz. Şenyüz, 2015, s. 490.

dokunulmayacağı da temin edilmektedir¹¹²⁸. Ayrıca bu düzenleme, vergi mükelleflerinin psikolojik baskı altında kalmasını önlemeyi ve vergilendirme sürecinde mükelleflerin güvenliğini sağlamayı amaçlamaktadır¹¹²⁹. Bu düzenlemeyle korunan hukuki yarar, kişilik haklarıdır¹¹³⁰.

Vergi dairelerinde listeler halinde asılan cetveller, vergi levhalarında gösterilen bilgiler, mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen veya ödenmeyen vergi ve cezaları, adli ve idari soruşturma kapsamında verilen bilgi ve belgeler kullanılarak gerçekleştirilen bu saldırıların hakaret suçunu oluşturması için söz konusu fiilin şeref, haysiyet ve haklara zarar verecek nitelik ve düzeyde olması gerekir¹¹³¹.

İlgili maddede haysiyet ve şerefe tecavüz fiiliyle hakaret suçunu işleyenler, vergi mahremiyetini ihlal eden görevliler olabileceği gibi başkaları da olabilir. Çünkü istisnalar yoluyla açıklanan vergiye ilişkin bilgilerin herkes tarafından öğrenilmesi mümkün hale gelmektedir¹¹³². Ayrıca vergilere ilişkin bilgilerin duyurulması, basının haber verme ve kamuyu bilgilendirme hakkı niteliğinde olduğundan bu yolla yapılan haberler, kişilerin küçük düşürülmesine yol açacak veya kişilik haklarına saldırı niteliği taşıyacak şekilde olmamalıdır¹¹³³. Kanaatimize göre, vergi ve cezalarını ödemeyenlere yönelik yapılan vergi mahremiyetinin istisnaları niteliğindeki ilanların, basında ve kamuoyunda “vergi yüzüstüleri” şeklinde ifade edilmesi, bu kişilerin şeref ve haysiyetlerine tecavüz niteliğinde değerlendirilmelidir.

Mükellef; haysiyet, şeref veya haklarını tecavüz eden saldırı sonucu, kendi iç dünyasında memnuniyetsizlik duyarak maddi veya manevi zarara uğrayabilir¹¹³⁴. Böyle bir durumda mükellefin hukuk mahkemelerinde Türk Borçlar Kanunu’nun haksız fiil hükümlerine göre faile karşı tazminat davası açma hakkı da mevcuttur¹¹³⁵.

¹¹²⁸ Kocahanoğlu, 1983, s. 348.

¹¹²⁹ Karakoç, 2017, s. 415.

¹¹³⁰ Şenyüz, 2015, s. 490.

¹¹³¹ Karakoç, 2016a, s. 314.

¹¹³² Kocahanoğlu, 1983, s. 348.

¹¹³³ Şenyüz, 2015, s. 492. Basın yoluyla gerçekleştirilen açıklamalarda, hırsız, hortumcu gibi ibareler kullanılması kişilik haklarına tecavüz niteliğinde olup bu suçu oluşturur. Şenyüz, 2015, s. 492.

¹¹³⁴ Şenyüz, 2015, s. 493.

¹¹³⁵ Karakoç, 2017, s. 416.

5. VERGİ DENETİM YOLLARINDA VERGİ MAHREMİYETİ HAKKI

Devletin kamu alacağını zamanında ve eksiksiz olarak tahsil edebilmesi için yapması gereken vergi denetiminin amacı, vergi idaresinin kanunlara uygun ve düzenli çalışmasını sağlamak ve mükelleflerin yaptığı bildirim ve beyanların doğru olup olmadığını tespit etmektir¹¹³⁶. Vergi mükellefinin kendi çıkarları doğrultusunda en az vergi yükünü taşıma isteği sebebiyle, iradi veya gayri iradi olarak vergi mevzuatına aykırı davranışlarda bulunması, beyan sisteminin zafiyet noktasını oluşturmaktadır. Bu nedenle beyan sisteminin tamamlayıcısı olarak gerçek mali gücü tespit etmek amacıyla vergi denetim ve kontrolleri büyük önem taşımaktadır¹¹³⁷.

Vergi idaresi tarafından yapılan denetimler, bir kamu denetimi olduğu için sınırlarının iyi belirlenmesi gerekmektedir. Nihayetinde her denetim beraberinde bir müdahale de getirdiğinden, bu müdahalenin nasıl sınırlandırıldığı ya da sınırlandırılacağı sorunu gündeme gelmektedir¹¹³⁸.

Vergi idaresinin yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama hukuki araçlarını kullanarak gerçekleştirdiği denetim işlevi ile mükelleflerin vergi kanunlarına uyup uymadıkları tespit edilirken; aynı zamanda vergi kanunlarında düzenlenen yaptırımların uygulanmasına dayanak olacak bulgular da belirlenmektedir¹¹³⁹. Bu sebeple vergi denetim araçları, mükellef veya mükellefle ilişkili kimseler hakkında pek çok bilgiye ulaşılmasına uygun bir ortam sağlamaktadır¹¹⁴⁰. Vergi denetimi sırasındaki uygulamaların çoğu, kişisel verilerin korunması hakkı ve vergi mahremiyeti hakkı ile yakından ilgilidir¹¹⁴¹. Nitekim vergi hukukundaki mahremiyet hakkının, idarenin denetim ve kontrol işlevleri sonucu ortaya çıktığı söylenebilir. Çünkü idare nasıl ki mükellef beyan ve hesaplarının doğruluğunun kontrolü yetkisini elinde bulunduruyorsa, aynı şekilde mükellefe de bu işlemler sonucu öğrenilen bilgilerin gizli kalacağı konusunda teminat sağlamalıdır¹¹⁴².

Bu başlık altında vergi hukukunda vergi denetim yolları olarak bilinen yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama uygulamaları vergi mahremiyeti bakımından

¹¹³⁶ Karakoç, 2017, s. 237; Karaçoban Güneş, 2017a, s. 209-210.

¹¹³⁷ Erdem, 2005a.

¹¹³⁸ Azrak, 2010, s. 99.

¹¹³⁹ Karakoç, 2017, s. 238; Kaneti ve diğerleri, 2019, s. 233.

¹¹⁴⁰ Ömercioğlu, 2016b, s. 2227.

¹¹⁴¹ Soydan, B. (2015). *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, s. 311-312.

¹¹⁴² Kocahanoğlu, 1983, s. 342; Çomaklı, 2007, s. 135.

değerlendirilerek, bu konuda uygulamada karşılaşılan sorunlar üzerinde durulacaktır.

5.1. Yoklamada Vergi Mahremiyeti

Vergilendirmeye etkisi olan hususların hiç bildirilmemesi veya eksik ya da geç bildirilmesi durumunda, vergi ziyaının ortaya çıkmaması için yoklama müessesesinden faydalanılmaktadır¹¹⁴³. VUK'un 127. maddesinde düzenlenen yoklama, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuatı araştırıp tespit etmek amacına hizmet etmektedir. Başka bir ifadeyle yoklama, vergilendirmeyi etkileyen ve vergi idaresinin dışında kalan olgu ve bulguları ortaya çıkarmayı amaçlamaktadır¹¹⁴⁴. Bu doğrultuda yoklama; tanıma, saptama, araştırma, soruşturma, soru sorma-cevap alma ve bilgi edinmeye çalışma faaliyetleri ile gerçekleştirilir¹¹⁴⁵. Beyan esasında tarh ve tahakkuk işlemleri bizzat mükellefin bildirimlerine dayandığı için mükellefiyetle ilgili bazı hususların gizlenmesi mümkün olabileceğinden; bu gizli durumların ortaya çıkartılması ve vergiyi doğuran olayı etkileyen maddi olayların tespitinin yapılması bakımından yoklama, vergi denetiminde önemli bir yere sahiptir¹¹⁴⁶.

Kanun'un lafzından vergilerin konusunu teşkil eden gelir, servet, harcama ve başka özellik arz eden hususlar ile ilgili her türlü bilginin yoklama yoluyla tespit edilebileceği anlaşılmaktadır¹¹⁴⁷. Yoklamanın mükellefiyetle ilgili her türlü maddi durum ve olayın tespiti amacıyla yüzeysel olarak yapılması, onu daha kapsamlı şekilde ve belirli konularda yapılan inceleme ve arama denetim yollarından ayırmaktadır¹¹⁴⁸.

Yoklama yapmaya yetkili olanlar VUK'un 128. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre, vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar ve gelir uzmanları yoklama yapabilecektir. Ancak uygulamada, yoklama işi daha çok yoklama memurları tarafından yapılmaktadır¹¹⁴⁹.

¹¹⁴³ Karakoç, 2017, s. 238.

¹¹⁴⁴ Karakoç, 2017, s. 239; Kocahanoğlu, 1983, s. 6.

¹¹⁴⁵ Karaçoban Güneş, 2017a, s. 212.

¹¹⁴⁶ Tekin, F. ve Çelikkaya A. (2016). *Vergi Denetimi* (7. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık, s. 128.

¹¹⁴⁷ Somuncu, A. (2014). Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 43, s. 146.

¹¹⁴⁸ Çavuş, A. (2006). *Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları*. Yayımlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, s. 121-122.

¹¹⁴⁹ Yurteri, İ. (2012). Türk Vergi Sisteminde Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 100, s. 258.

KDV'ye bağılı olarak ödeme kaydedici cihaz uygulamasıyla, yoklama elemanına duyulan ihtiyacın artması üzerine yoklama memurlarının yanı sıra vergi dairelerinin “tahakkuk ve tahsilat” servislerinde çalışan memurlar, “icra memurları”, “tahsildarlar” ve “vergi memuru” gibi unvanlarla görev yapanlardan da yoklama işlemlerinde faydalanılmaktadır¹¹⁵⁰. VUK'un 129. maddesine göre, yoklama yapacak olanlar bu konuda yetkili olduklarını gösteren fotoğraflı resmi belgelerini, kendilerinden sorulmasa bile hakkında yoklama yapılan kişiye göstermek zorundadır. Yoklama yapma yetkisine sahip olan bu görevliler, aynı zamanda vergi mahremiyeti hakkının yükümlüsüdür. Dolayısıyla yoklama sırasında öğrendikleri mükellef sırlarını saklama konusunda sorumlulukları söz konusudur.

Yoklama yapanların yetkileri genişletilerek literatürde “yaygın ve yoğun vergi denetimi” adı verilen kapsama ulaşmıştır¹¹⁵¹. Yaygın ve yoğun vergi denetimiyle, vergi ile ilgili olayların zamanında tespit edilmesi, belge düzeninin yerleşmesi ve sorunsuz şekilde işlenmesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi ve muhtemel hatalara engel olunması amaçlanmaktadır¹¹⁵². Buna göre yoklama yapmaya yetkili olanlar ayrıca VUK'un 127/2. maddesinde beş bent halinde sayılan; günlük hasılatı tespit etme, ödeme kaydedici cihaz bulundurma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etme, zorunlu defterlerin usulüne uygun şekilde tutulup tutulmadığını ve tasdikinin olup olmadığını tespit etme, nakil vasıtalarında bulunması gereken belgelerin olup olmadığını tespit etme işlemlerini yapabilecektir. Buna göre, taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması durumunda, bu taşıtlar belgelerin ibrazına kadar trafikten alıkonulabilirler. Ayrıca görevliler, kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu dair emareler içeren defter, belge ve delilleri de almaya yetkilidir. Yoklama memurları tarafından bu tür defter, belge ve delillerin alınmasının; Anayasa'nın özel hayatın gizliliğinin korunduğı 20. maddesinde ve konut dokunulmazlığının korunduğı 21. maddesinde yer alan “*Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağılı olarak, usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağılı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmi dört saat içinde*

¹¹⁵⁰ Tekin ve Çelikkaya, 2016, s. 131.

¹¹⁵¹ Somuncu, 2014, s. 167.

¹¹⁵² Tekin ve Çelikkaya, 2016, s. 139.

görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırk sekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar.” hükmüne aykırı olduğu ifade edilmektedir. Anayasa’da yer alan bu düzenlemeye paralel olarak CMK’nın 127. maddesinde de *“Hâkim kararı üzerine veya gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde Cumhuriyet savcısının, Cumhuriyet savcısına ulaşamadığı hallerde ise kolluk amirinin yazılı emri ile kolluk görevlileri, el koyma işlemini gerçekleştirebilir.”* ifadesine yer verilmiş olup, el koyma işleminin hâkim kararıyla yapılması gerektiği vurgulanmıştır. CMK’nın 123. maddesinde ise, ispat aracı olarak yararlı görülen ya da eşya veya kazanç müsaderesinin konusunu oluşturan malvarlığı değerlerinin muhafaza altına alınabileceği, yanında bulundurduğu kişi tarafından bu eşyaların rızayla verilmemesi halinde ise el konulabileceği belirtilmiştir. Vergi yoklaması sırasında vergi kaybının bulunduğu delil olacak kanuni defterler dışındaki belge ve delillere el konulması işlemi de CMK’da belirtilen söz konusu adli kolluk faaliyeti niteliğindedir¹¹⁵³.

Anayasanın amir hükümleri ve CMK’da yer alan düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde, VUK tarafından yoklama sırasında öngörülen el koyma işleminin de CMK’daki düzenlemelere tabi olması gerektiği söylenebilir¹¹⁵⁴. Ancak yoklama memurlarının bu tür eylemleri geçici el koyma tedbiri niteliğinde olmasına rağmen, Anayasa ve CMK’da belirtilen el koyma şartlarını taşımamaktadır. Dolayısıyla söz konusu düzenleme Anayasa ve AİHS’de yer alan aile ve özel hayata saygı hakkı ile mülkiyet hakkına aykırılık teşkil etmektedir¹¹⁵⁵. Ayrıca yoklama sürecine ilişkin verilen bu yetkinin, vergi idaresi tarafından mükellef sırlarının Anayasa’ya aykırı şekilde elde edilmesine neden olduğu ifade edilmektedir¹¹⁵⁶.

Yoklama sadece mükelleflerin işe başlama, iş değişikliği, işi bırakma durumlarını tespit etmekle sınırlı olmayıp; vergiyi doğuran olayla ilişkili pek çok hususun tespit edilmesinde de önemli rol oynamaktadır¹¹⁵⁷. İşe başlama ve işi terklerle ilgili yoklama fişlerinde; iş yeri sicil numarası, adres, çalışma olup olmadığı, terk nedeni, faaliyetin konusu, iş yeri türü, iş yeri büyüklüğü gibi bilgiler; tasfiyeyle ilgili yoklama fişlerinde, işyeri mülk sahibi ile ilgili bilgiler, çalışan sayısı, yıllık kira tutarı, işyeri emlak vergileri

¹¹⁵³ Çavuş, 2006, s. 126.

¹¹⁵⁴ Çavuş, 2006, s. 127.

¹¹⁵⁵ Saban, N. (2015). *Vergi Hukuku*. (7. Baskı). İstanbul: Beta Basım Yayım, s. 449; Durdu, 2019, s. 598; Çavuş, 2006, s. 137.

¹¹⁵⁶ Bu yönde bkz. Solak Akman, 2012, s. 38.

¹¹⁵⁷ Bilen, 2009, s. 115.

gibi bilgiler; çalışanlarla ilgili olarak ise personelin kimlik bilgileri ve ücret tutarı gibi bilgiler yer almaktadır. Görüldüğü gibi yüzeysel bir inceleme gibi görünen yoklama işlemleri sırasında bile görevliler; mükellefler, faaliyetleri ve ilişkili olduğu kişiler hakkında pek çok bilgiye ulaşabilmektedir. Yoklama fişlerinde mükellefin yanı sıra mükellef vekiline, işverene, sigortalıyı devir alana, tasfiye memuruna, iş yeri mülk sahibine ve çalışanlara ilişkin bilgiler bulunabilir. Bu kişiler de mükellefle ilgili kişiler olarak sayılacağından vergi mahremiyeti hakkının korumasından faydalanacaklardır.

VUK'un 131. maddesinde ise yoklamanın neticelerinin iki nüsha halinde düzenlenen yoklama fişine^{1158 1159} geçirilip, adına yoklama yapılan kişiye veya yetkili adamına imza ettirileceği belirtilmiştir. "Yetkili adam" deyimiyle yoklama yapılanın umumi vekili, muhasebecisi, işçi, garson, müstahdem gibi daimi personeli ve bunlara benzer kişiler ifade edilmektedir¹¹⁶⁰. Eğer bunlar bulunmaz veya imzadan kaçınırlarsa durum fişe yazılarak polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır. Yoklama fişinin sayılan kişiler dışındaki birine imzalatılması halinde ise hukuka aykırı bir durum ortaya çıkacaktır¹¹⁶¹. Hatta böyle bir halde; gizli kalması gereken bilgilerin yetkisiz kişilere açıklanması söz konusu olduğu için, vergi mahremiyetinin ihlali de gündeme gelebilir. VUK'da belirtilen imzalamaya yetkisi bulunan kişilerin yoklama fişinde sadece imzalarının bulunması yeterli olmamakta, bu kişilerin yoklama yerinde bulunduğu da belirtilmesi gerektiği, aksi halde tutanağın geçerli olmayacağı ve vergi cezası kesilemeyeceği Danıştay kararlarında belirtilmektedir¹¹⁶². Bu şekilde yoklama fişini mükelleften başka kimsenin imzalaması halinde, fişte yer alan bilgilerden onların da haberdar olacağı açıktır. Bu durumda söz konusu bilgilerin korunmasında, bu kişilerin sorumluluğunun olup olmadığı sorusu akla gelebilir. Bilindiği gibi vergi mahremiyeti hakkının yükümlüsü olarak kanunda sınırlı bir sayım yapılmıştır. Polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinin vergi mahremiyeti kapsamında bir sorumluluğunun bulunmaması onların söz konusu bilgileri

¹¹⁵⁸ Yoklamaya yetkili memurlar tarafından düzenlenen tutanak mahiyetindeki yoklama fişleri ve yoklama cetvelleri kesin ve yürütümü zorunlu bir idari işlem değil de, yoklama yapılan konularla ilgili bir tespit niteliğinde olduğundan tek başına iptal davasına konu olamaz. Çavuş, 2006, s. 141. Bu yönde bkz. Danıştay 4. Daire, E. 1991/95, K. 1991/297, T. 24.01.1991, www.sinerjimevzuat.com.tr (11.04.2020).

¹¹⁵⁹ Yoklama ile tespit edilen hususların yoklama fişi ile aynı nitelikte bulunan elektronik ortamda düzenlenen yoklama fişine de kaydedilmesi gerekmektedir. 07.04.2015 tarihinde yürürlüğe giren 6637 sayılı Kanun'un 6. maddesi ile yoklama faaliyetlerinin elektronik ortamda yapılabilmesi ve sonuçlarının etkin bir şekilde izlenebilmesi için VUK'a eklenen "Elektronik Yoklama" kenar başlıklı 132/A maddesinde düzenlenmiştir.

¹¹⁶⁰ Tekin ve Çelikkaya, 2016, s. 133.

¹¹⁶¹ Bu yönde bkz. Danıştay 3. Daire, E. 2010/5016, K. 2011/566, T. 17.02.2011, www.sinerjimevzuat.com.tr (05.05.2020).

¹¹⁶² Bu yönde bkz. Danıştay 4. Daire, E. 1998/4026, K. 1999/36, T. 14.01.1999, www.sinerjimevzuat.com.tr (05.05.2020).

rahatça ifşa edebilecekleri anlamına gelmemelidir. Çünkü böyle bir ifşa kişilerin özel hayatının gizliliğinin ihlalini teşkil edebileceğinden, TCK'nın 134. maddesinde yer alan “özel hayatın gizliliğini ihlal” suçunu oluşturur. Ancak vergilendirme alanında da bu kişilerin ifşa etmelerini önlemek amacıyla, VUK'un 5. maddesinin bu kişileri de kapsayacak şekilde yeniden düzenlenmesi daha isabetli olacaktır.

5.2. Vergi İncelemesinde Vergi Mahremiyeti

Vergi alacağının sağlıklı bir şekilde tespit edilebilmesi için vergi idaresi yoklamaya kıyasla mükellefle ilgili daha ayrıntılı bir araştırma yapma ihtiyacı duyabilir¹¹⁶³. Bu detaylı araştırma ise vergi incelemesi ile sağlanmaktadır. Beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla yükümlünün defter kayıtları, belgeleri ve envanteri üzerinde yapılan derinlemesine bir araştırma olan vergi incelemesi, özellikle beyana dayanan vergi sistemleri için, vergi güvenliğinin sağlanması açısından oldukça önemlidir¹¹⁶⁴. Çünkü hem araştırma hem de vergi kayıp kaçaklarını önleme işlevi bulunduğundan, vergi incelemelerinin yaygın ve etkin şekilde yapılması gerekmektedir¹¹⁶⁵. Vergi incelemesindeki araştırma fonksiyonu, bulmayı ve yakalamayı amaçladığı için kuruluşların defter ve kayıtlarında yapılan hata ve hilelerin saptanması da bu kapsamdadır¹¹⁶⁶. Vergi incelemesi sadece ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak ve tespit etmek için değil, aynı zamanda bunu sağlamak için de yapılacağından; inceleme sonucunda tespit edilen hususların daireye intikal ettirilerek gerekli tarhiyat ve tahakkukun yaptırılmasını da ifade etmektedir¹¹⁶⁷.

Vergi incelemesi kapsamında sadece mükellefe ait olan defter, belge ve kayıtlardan değil; vergi dairesi kayıtları, tanık ifadeleri, istihbarat arşivi bilgileri, maddi kontroller, mükellefle yapılan muamelelerde taraf olanlardan alınan bilgiler, mükellefin hayat seviyesi ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurlar gibi her türlü bilgi ve imkândan faydalanılmaktadır¹¹⁶⁸. Bu yönüyle vergi incelemesi, mükelleflerin kendisinden, ilişkide olduğu kişilerden veya kurumlardan bilgi elde etmeye bağlı bir süreç olarak ifade

¹¹⁶³ Karakoç, 2017, s. 242.

¹¹⁶⁴ Ömercioğlu, 2016b, s. 2282.

¹¹⁶⁵ Karakoç, 2017, s. 242-243.

¹¹⁶⁶ Bilen, 2009, s. 115.

¹¹⁶⁷ Özyer, 2015, s. 301.

¹¹⁶⁸ Çavuş, 2006, s. 183; Karakoç, 2017, s. 243.

edilebilir¹¹⁶⁹.

VUK'un 135. maddesinde vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru ve vergi dairesi müdürleridir. Maddenin ikinci fıkrasında Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanların da her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine sahip oldukları belirtilmiştir. Ayrıca VUK'un 75. maddesine göre, takdir komisyonunun da 74. maddedeki görevleri dolayısıyla inceleme yetkisi bulunmaktadır. Yoklamada olduğu gibi burada da yetkili kişilerin, işe başlamadan önce yetkilerini belirten fotoğraflı resmi belgeyi ilgililere gösterme zorunluluğu söz konusudur. Danıştay tarafından bunlar dışındaki kişilerce yapılan incelemeye dayanarak yapılan tarhiyat işlemi hukuka aykırı g r lmektedir¹¹⁷⁰. Eğer bu şekilde, inceleme yetkilisi olmayanların inceleme yaparak mükellef sırlarını öğrenmesi durumunda, bu kişilerin de vergi mahremiyeti yükümlüsü olduğunu kabul etmek gerekir. Çünkü söz konusu bilgileri o görev dolayısıyla öğrenmişlerdir.

Denetim kadrolarında yer alanlar hariç olmak üzere, vergi dairesi müdürüne veya mal müdürüne vekâlet etmek suretiyle görev yapanlar da inceleme yetkisine sahiptirler¹¹⁷¹ ve dolayısıyla vergi mahremiyetine uymak zorundadırlar.

Vergi incelemesi sırasında veya sonrasında karşılaşılması muhtemel engellemelere karşı emniyeti sağlayıcı tedbirler almak üzere bazı kamu görevlileri inceleme elemanlarına gerekli yardımı sağlamak zorundadır¹¹⁷². Bu zorunluluk, VUK'un "İdarenin yardımı" kenar başlıklı 7. maddesinden kaynaklanmaktadır. Yardım y k ml l ğu bulunan bu kişiler de, inceleme sırasında pek çok mükellef sırrından haberdar olabilir. VUK'un 5. maddesi amaçsal olarak yorumlandığında; bu kişilerin de vergi muameleleri sırasındaki öğrendikleri sırlardan dolayı vergi mahremiyeti yükümlüsü olduğunun kabulü gerekir.

VUK'un 137. maddesine göre vergi incelemesine tabi olan kişiler, VUK ve diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler olarak belirtilmiştir. G r ld ğu gibi bu kişilerin

¹¹⁶⁹ Saban, 2015, s. 454.

¹¹⁷⁰ "Vergi incelemesi ve incelemeye yetkili olan kişilerin kimler olduğunun açıklandığı, olayda çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı İş Müfettişi tarafından düzenlenen rapordaki bilgiler esas alınarak davacı şirket adına re'sen tarhiyat yapılması usul ve kanuna aykırıdır". Danıştay 4. Daire, E. 2003/264, K. 2003/988, T. 17.04.2003, www.sinerjimevzuat.com.tr (09.06.2020).

¹¹⁷¹  zyer, 2015, s. 309.

¹¹⁷² Tekin ve  elikkaya, 2016, s. 188.

istenilen defter ve belgeleri görevlilere ibraz etme mecburiyeti söz konusudur. Anayasa Mahkemesi, defter ve belgelerin ibraz edilmemesine ilişkin verilen hapis cezasının iptali için yapılan bir başvuru üzerine verdiği kararda, vergilendirmenin bir sözleşme ilişkisi değil de bir ödev ilişkisi olduğu gerekçesiyle Anayasa'nın 38/8. maddesinde yer alan *“hiç kimse, yalnızca sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirmemesinden dolayı özgürlüğünden alıkonulamaz”* kuralının burada uygulama alanı bulmayacağını ifade etmiştir¹¹⁷³.

İncelemenin yapılacağı yer konusu ise VUK'un 139. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre esas itibariyle vergi incelemesi, incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılmalıdır. Ancak iş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zorunlu nedenlerle incelemenin iş yerinde yapılması imkânsızsa veya mükellef ya da sorumlusu isterse vergi dairesinde de inceleme yapılabilir. Böyle bir durumda incelemeye tabi olandan, gereken defter ve belgeleri vergi dairesine getirmesi yazılı olarak talep edilir. Dairede yapılacak inceleme için istenilen defter ve belgeleri süresinde mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılır. Haklı bir mazeret gösterenlere ise tekrar uygun bir süre verilir. Buradan hareketle, vergi incelemesinin işyerinde yapılması halinde mükellefe önceden bir duyuruda bulunulması zorunluluğu olmamasına karşın, vergi dairesinde vergi incelemesinin yapılacağı durumlarda, mükellefin yazılı olarak davet edilmesi gerektiği söylenebilir¹¹⁷⁴. Başka bir ifadeyle inceleme, mükellefin işyerinde değil de dairede yapılacaksa bunun sebebinin açık ve net olarak belirtilmesi gerekmektedir¹¹⁷⁵. Ancak ana kural vergi incelemesinin işyerinde yapılması olsa da, günümüz uygulamasında incelemeler çoğunlukla inceleme elemanının görev yeri olan vergi dairesinde yapılmaktadır. Bunun nedeni de inceleme elemanlarının başka incelemeleri de bir arada sürdürmesi sebebiyle, mesailerinin dairede inceleme yapmaya daha uygun olması ve mükellefin müşterilerine karşı yanlış bir izlenim vermemektir¹¹⁷⁶. Ancak incelemenin işyerinde yapılmamış olması, bazı yargı kararlarında tarhiyatın bozulması sebebi olarak görülebilmektedir. Bu sebeple inceleme elemanlarının dairede yapacakları incelemelerde, mükellefin bu duruma onay verdiği ilişkin yazılı bir tutanak almaları bu konudaki ihtilafları azaltabilir¹¹⁷⁷. Esasında mahremiyet açısından da, vergi incelemelerinin mükellefin işyerinde yapılması daha sağlıklıdır. Çünkü mükellefin defter ve belgelerinde yer alan vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgiler, vergi dairesinde yetkisiz kişilerin erişimine daha açık hale gelecektir. Ayrıca işyerinde yapılan

¹¹⁷³ AYM, E. 2002/55, K. 2003/8, T. 11.03.2003, RG: 16.12.2003-25318.

¹¹⁷⁴ Karakoç, 2017, s. 244; Kaneti ve diğerleri, 2019, s. 239.

¹¹⁷⁵ Tekin ve Çelikkaya, 2016, s. 191.

¹¹⁷⁶ Özyer, 2015, s. 310.

¹¹⁷⁷ Özyer, 2015, s. 311.

inceleme sırasında mükellef hem kendi işyerinde faaliyetine devam edecek, hem de inceleme yapılırken orada bulunacağı için defter ve belgelerin güvende olduğundan ve başkalarının eline geçmeyeceğinden emin olacaktır.

Vergi incelemesinin süresi konusunda da VUK'un 140/1. maddesinin 6. bendinde bir düzenleme söz konusudur. Buna göre, incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapıldığı durumda en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapıldığı durumda ise en fazla altı ay içinde incelemelerin bitirilmesi esastır. Bu sürelerde incelemeler tamamlanamazsa ek süre talep edilebilir. Ancak inceleme elemanının incelemeyi makûl bir sürede tamamlaması konusunda gerekli özeni göstermesi gerekir¹¹⁷⁸.

Bu kadar uzun bir sürede yapılan incelemelerde, mükellef hakkında oldukça çok ve detaylı bilgi edinilmesi kaçınılmazdır. Vergi incelemeleri sırasında incelemeye taraf olan kurum, kuruluş veya gerçek kişilerin bilgi vermekten sakındığı veya çekindiği sıkça görülmektedir. Bu noktada özellikle “ticari sır” veya “müşteri sırrı” ileri sürülerek bilgi vermekten kaçınılmasının mümkün olup olmadığı sorusu akla gelmektedir. Her ne kadar BEHK'nın 23. maddesi kapsamında ticari ve mali bilgiler istisna tutulmuşsa da, bu sınırlamalar bilgi edinmek isteyen vatandaşlar için konu edilmiştir. Yetkili makam ve mercilerin kamusal kaynaklı araştırma ve soruşturmalarına dayanak teşkil edecek bilgi ve belgeler bu kapsamda değerlendirilemez. Dolayısıyla vergi inceleme elemanlarının bu sınırlamalara muhatap edilerek, bilgi ve belge verilmesinden kaçınılması söz konusu olamaz¹¹⁷⁹.

VUK'un 141. maddesine göre, düzenlenen vergi inceleme raporları vergi dairesine tevdi edilmeden önce, vergi kanunları ve bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden incelenmek üzere; meslekte on yılını doldurmuş en az üç vergi müfettişinden oluşan rapor değerlendirme komisyonunda değerlendirilir. Komisyon ile incelemeyi yapan kişi arasında bir uyuşmazlık çıkması halinde değerlendirme, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından yapılır. Buradaki düzenlemede adı geçen komisyonlarda görevli olanlar da, VUK'un 5. maddesinde yer alan “*vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler*”den sayıldığı için vergi mahremiyetine uymak zorundadır.

¹¹⁷⁸ Tekin ve Çelikkaya, 2016, s. 192.

¹¹⁷⁹ Alptürk, 2004.

Vergi incelemesinin mükellefin aleyhine sonuçlanması durumunda, inceleme tutanaklarına dayanılarak vergi inceleme raporu hazırlanır¹¹⁸⁰. Her ne kadar VUK'un "yoklama ve inceleme" kısmında, vergi incelemesi sonunda bir rapor düzenlenmesi zorunluluğu bulunmasa da, aynı Kanun'un 30/1. maddesinde yer alan "... vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunması" ve 35/2. maddesinde yer alan "... inceleme raporunun birer sureti ihbarnameye eklenir" ifadelerinden; vergi inceleme raporunun düzenleneceği anlaşılmaktadır¹¹⁸¹. Aksi halde vergi inceleme raporu düzenlenmeden salt inceleme tutanağındaki tespitlere bakılarak, ortaya çıkarılan matrah veya matrah farkının re'sen takdir edilmiş sayılması ve buna dayanılarak tarhiyat yapılması söz konusu değildir¹¹⁸². Aynı Kanun'da vergi inceleme raporunun bir tanımı bulunmamasına rağmen, vergi incelemesinin tanımından hareket edilerek vergi inceleme raporları, "inceleme elemanları tarafından mükellefler hakkında tanzim edilen ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırma, tespit etme ve sağlama amacını taşıyan raporlar" şeklinde ifade edilebilir¹¹⁸³. Bu raporların vergi inceleme sürecinin hazırlık, araştırma, tespit ve değerlendirme aşamalarını gösteren kapsamlı bir doküman olması sebebiyle, inceleme sürecinin sağlıklı yürütülmesini sağlamasının yanında, elde edilen sonuçların dayanaklarının da kaydedilmesi bakımından önemi büyüktür¹¹⁸⁴. Vergi incelemesi sonucunda tespit edilen hususların bir değerlendirmesi niteliğinde olan vergi inceleme raporları, vergi idaresinin re'sen veya ikmalen yapacağı tarhiyatlar için hazırlık aşamasını oluşturan bir ön işlem niteliğinde olduğundan idari davaya konu edilemezler¹¹⁸⁵. Vergi inceleme raporlarının mükellefe tebliğ edilmesi gerektiği konusunda bir tereddüt bulunmamaktadır¹¹⁸⁶.

¹¹⁸⁰ Tekin ve Çelikkaya, 2016, s. 196.

¹¹⁸¹ Karakoç, 2017, s. 246.

¹¹⁸² Karakoç, 2017, s. 247.

¹¹⁸³ Yıldırım, M. (2019). İnceleme Raporlarının İhbarnamele Eklenmemesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 454, s. 188. Kocahanoğlu da vergi inceleme raporunu, "mükellef nezdinde yapılan vergi incelemesi sonunda tespit edilen bütün hususları kapsayan ve inceleme sonunda düzenlenip bir nüshası da mükellefe tebliğ edilen resmi vesika" olarak tanımlamaktadır. Kocahanoğlu, 1983, s. 24.

¹¹⁸⁴ Soydan, 2015, s. 472.

¹¹⁸⁵ Karakoç, 2017, s. 247.

¹¹⁸⁶ Ancak uygulamada bazı hallerde, mükellefe ihbarname ile birlikte vergi inceleme raporunun tebliğ edilmesinin unutulduğu veya tebliğin ispat edilemediği durumların da söz konusu olduğu yönünde bkz. Aydemir, İ. (2016). Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükellefe Tebliği. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 7, s. 195. Vergi inceleme raporlarında tarhiyata dayanak oluşturacak somut dayanaklar, gerekçesi, matrahın nasıl hesaplandığı, mevzuat hükümleri, dikkate alınan ve alınmayan durumlar açıkça belirtildiği için bunların tebliğ edilmemesinin mükelleflerin haklarında yapılacak tarhiyatın gerekçeleri ile ilgili yeterince bilgi sahibi olamayacakları anlamına geldiği yönünde bkz. Aydemir, 2016, s. 184. Böyle bir uygulama, vergi mükellefinin savunma hakkı özelinde adil yargılanma hakkının ihlali niteliğinde olduğu tartışmalarına sebep olmaktadır. Vergi inceleme raporlarının tebliğ edilmemesi sebebiyle açılan davalarda, mahkeme bunu esaslı bir şekil eksikliği olarak görerek esasa girmeden tarhiyatın kaldırılmasına hükmedebilir veya söz konusu raporun mükellefe tebliğini sağlayarak mükellefin savunmasının

Mükelleflerin, haklarında yapılan vergilendirme veya ceza kesme işlemlerinin sebep unsuru ve yöntemi bakımından bilgi sahibi olması ve gerekirse kanun yollarına başvurup haklarını arayabilmeleri için vergi ve ceza ihbarnamesine; takdir kararının, inceleme raporunun ve cezayı gerektiren olayın tespitine dair tutanağın eklenmesi gerekmektedir¹¹⁸⁷. Aksi yönde bir uygulama, hak arama özgürlüğünü engelleyerek esasa etkili ve ihbarnameyi hükümsüz kılacak nitelikte olduğundan, tarhiyatı da sakatlamaktadır¹¹⁸⁸. Vergi inceleme raporlarının diğer resmi kurumlar tarafından istenmesi halinde, bu raporların verilmesinin vergi mahremiyetini ihlal niteliğinde olup olmayacağı ile ilgili olarak verilen bir özeldede¹¹⁸⁹ ise, vergi mahremiyeti kapsamına girdiği için bu raporların başka bir kamu kurumuna verilmesinin uygun olmadığı yönünde görüş bildirilmiştir.

Yapılan inceleme sonunda düzenlenebilen bir başka rapor ise vergi tekniği raporudur. Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin¹¹⁹⁰ 57/3. maddesinde vergi tekniği raporlarının, yürütülmekte olan incelemelerde birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespit edilmesi halinde, konunun tek bir raporda ifade edilebilmesi amacıyla düzenlenebileceği ve bunun da vergi inceleme raporlarının ekini oluşturacağı ifade edilmektedir.

Uygulamada bazı vergi inceleme raporlarının, vergi tekniği raporuna dayanılarak hazırlandığı görülmektedir¹¹⁹¹. Vergi tekniği raporlarının içeriğinde ise, tarhiyatın sebebi, hukuki dayanağı, idari anlayış ve yorumlar ile tespitler bulunmaktadır¹¹⁹². Özellikle naylon fatura sirkülasyonu gibi teknik hususların bulunduğu durumlarda, bir mükellef hakkında düzenlenen vergi tekniği raporlarına dayanılarak, bu mükellefle alışverişte bulunan birçok mükellef hakkında da vergi inceleme raporu düzenlenmektedir¹¹⁹³. Fatura alan mükellef hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunda, fatura alınan mükellef hakkında düzenlenen vergi tekniği raporuna atıf yapılarak, bu rapordan çok kısa alıntı yapılmakta ve detaylı bilgi

alınmasına olanak sağlayabilir. Bu yönde bkz. Danıştay VDDK, E. 2019/559, K. 2019/437, T. 03.07.2019; Danıştay 3. Daire, E. 2010/5968, K. 2013/497, T. 20.02.2013, www.sinerjimevzuat.com.tr (19.02.2020).

¹¹⁸⁷ Candan, 2017.

¹¹⁸⁸ Başaran Yavaşlar, F., Karaçoban Güneş T., Kapucu G. ve Kocatepe, M. (2018). *Vergi Hukuku ve Uygulama*. Ankara: Adalet Yayınevi, s. 265-266.

¹¹⁸⁹ 29.04.1997 tarihli, B.07.0.GEL.0.28/2803-5-746/16933 sayılı Özelge, <https://www.gib.gov.tr/node/95822> (30.02.2020).

¹¹⁹⁰ 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

¹¹⁹¹ Bilici, N. (2017). Vergi Tekniği Raporlarının Gizliliği Sorunu. *Dünya Gazetesi*, 27 Kasım 2017. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-teknigi-raporlarinin-gizliliği-sorunu/392179> (05.06.2020).

¹¹⁹² Doğrusöz, B. (2017b). Vergi Tekniği Raporunun Sonradan Tebliği. *Dünya Gazetesi*, 18 Temmuz 2017. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-teknigi-raporunun-sonradan-tebliği/373164> (22.02.2020).

¹¹⁹³ Bilici, 2017.

verilmemektedir. Söz konusu mükellefin sahte fatura düzenleyen bir mükellef olduğundan yola çıkarak, fatura alan hakkında farklı vergi türlerinde vergi inceleme raporları düzenlenip tarhiyat yapılmaktadır¹¹⁹⁴. Atıf yapılarak düzenlenen bu raporların, idarenin kişilere karşı yaptığı tüm işlemlerini gerekçelendirme zorunluluğunun ihlali anlamına geldiği belirtilmektedir¹¹⁹⁵.

Vergi mahremiyeti açısından önem taşıyan konu ise vergi tekniği raporlarının mükellefe tebliğ edilmeme gerekçesidir. Vergi dairesi, çoğu zaman vergi mahremiyetini gerekçe göstererek, vergi inceleme raporuna dayanılarak yapılan tarhiyatın ve cezai işlemlerin bildirilmesini sağlayan ihbarnamelere, vergi tekniği raporlarını eklememekte ve tebliğ etmemektedir¹¹⁹⁶. Başka raporlara atıf yapılarak düzenlenen bu raporların, atıf yapılan rapor eklenmeksizin tebliğ edilmesi, vergi veya ceza ihbarnamelerini dayanaksız bırakarak VUK'un 35. ve 366. maddelerinin amaç ve ruhuna aykırı bir durum ortaya çıkarmaktadır¹¹⁹⁷. Bu sebeple vergi tekniği raporlarının tebliğ edilmeme gerekçesinin incelenmesi gerekmektedir.

Öncelikle burada vergi tekniği raporlarının mükellefin kendisi hakkında mı yoksa kendisi ile birlikte diğer mükellefler hakkında mı olduğunun tespit edilmesi gerekir. Vergi tekniği raporlarının bir mükellefin birden fazla yıla veya farklı vergi türlerine isabet eden vergi inceleme konuları hakkında düzenlenmesi ya da benzer şekilde mükellefin kendisi hakkında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura düzenlediği gerekçesiyle düzenlenmesi halinde, bu raporlarda başka mükelleflerin vergi mahremiyeti hakkını ihlal edici hususlar bulunmamaktadır¹¹⁹⁸. Ancak yukarıda da söz edildiği gibi bazı durumlarda, mükellefin fatura aldığı veya düzenlediği mükelleflerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura düzenledikleri veya kullandıkları yönündeki tespitler, doğrudan mükellefin kendisini değil başka mükellefleri de ilgilendirdiğinden; bu bilgiler vergi mahremiyeti hakkının kapsamına girebilmektedir¹¹⁹⁹. Bu tür vergi tekniği raporlarının tebliğ edilmeyerek, bilgilerin sahibi olan mükellefin vergi mahremiyeti hakkının gözetildiği düşünülebilir.

¹¹⁹⁴ Aydemir, 2016, s. 199-200.

¹¹⁹⁵ Bu yönde bkz. Doğrusöz, B. (2015a). Atıf Yoluyla Suçlama. *Dünya Gazetesi*, 13 Ağustos 2015. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/atif-yoluyla-suclama/25015> (01.03.2020).

¹¹⁹⁶ Doğrusöz, 2017c.

¹¹⁹⁷ Doğrusöz, 2015a.

¹¹⁹⁸ Aydemir, 2016, s. 198. Bazı vergi tekniği raporlarında, mükellefin fatura ve belge alışverişinde bulunduğu mükelleflerin isimleri vergi mahremiyeti sebebiyle belirtilmemektedir. Arslaner, 2017, s. 143-144. Bu yönde kararlar için bkz. Yargıtay 21. Ceza Dairesi, E. 2016/4948, K. 2016/5771, T. 27.09.2016; Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E. 2016/11471, K. 2016/8186, T. 07.12.2016, www.sinerjimevzuat.com.tr (07.07.2020).

¹¹⁹⁹ Aydemir, 2016, s. 198.

Ancak diğer taraftan, vergi tekniği raporuna dayanılarak hakkında tarhiyat yapılan veya cezai işlem başlatılan mükellefin de bu işlemlere karşı savunma hakkını kullanabilmesi için söz konusu raporun içeriğini öğrenmesi gerekmektedir. Rapor eklenmeden yapılan tebliğler, idari işlem temelini gizlenmesi ve cezai yönüyle suçun tüm unsurlarının saptanıp saptanmadığının tespiti bakımından delil sunulmadığı anlamına geleceğinden, mükelleflerin yargı önünde savunma haklarının kısıtlanması eleştirilerine maruz kalmaktadır¹²⁰⁰. Görüldüğü gibi burada mükellefler arasında menfaat çatışması söz konusudur.

Anayasa'nın "Hak arama hürriyeti" kenar başlıklı 36. maddesinde yer alan hükme göre, herkes meşru vasıta ve yollardan faydalanarak yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak, iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. Aynı şekilde AİHS'in "Adil yargılanma hakkı" başlıklı 6. maddesinde, bir suç ile itham edilen kişinin, kendisine karşı yöneltilen suçlamanın niteliği ve sebepleri konusunda en kısa sürede, anladığı dilde ayrıntılı olarak haberdar edilmesi gerektiği vurgulanmıştır. Görüldüğü gibi kişinin adil yargılanma hakkının bir parçası olan savunma hakkının gereği gibi kullanılabilmesi için de, vergi inceleme raporunun eki olan vergi tekniği raporlarını görmesi oldukça önemlidir.

Savunma hakkı, pek çok içtihata konu olmuş ve nelerin savunma hakkı kapsamında değerlendirileceği yargı kararlarında belirtilmiştir¹²⁰¹. Hakkaniyete uygun bir yargılama için gerekli olan silahların eşitliği ilkesi¹²⁰² bakımından da bu raporların tebliğ edilmesinin önemi büyüktür. Bu kapsamda, kişilerin haklarındaki suçlamalara ilişkin bilgilendirilmesi, dosyaya ulaşabilmeleri ve görüş açıklama olanağı için onlara makûl süre verilmesi gerekmektedir¹²⁰³.

¹²⁰⁰ Doğrusöz, 2015a.

¹²⁰¹ "Savunma hakkı" ceza yargılamasında suç isnad edilen şüphelinin adil yargılanma hakkı kapsamında yararlandığı bir haktır. İdari davalar yönünden ise tarafların usule ilişkin haklar bakımından aynı koşullara tabi tutulması ve taraflara diğer tarafın sunduğu kanıtlar ve görüşlerden bilgi sahibi olma ve bunlarla ilgili görüş bildirebilme imkanının tanınması 'hakkaniyete uygun yargılama hakkı' kapsamında değerlendirilmektedir. Adil yargılanmaya ilişkin iddiaların incelenebilmesi için yargılama sürecinde haklarına saygı gösterilmediği, karşı tarafın sunduğu deliller ve görüşlerden bilgi sahibi olamadığı veya bunlara etkili bir şekilde itiraz etme fırsatı bulamadığı, kendi delil ve iddialarını sunamadığı ya da uyuşmazlığın çözüme kavuşturulmasıyla ilgili iddialarının derece mahkemesi tarafından dinlenmediği veya kararın gerekçesiz olduğu gibi hususlarda; karara etkisi olacak unsurların değerlendirilmediği, eksik değerlendirildiği, ihmali ya da açıkça keyfi davranıldığı yolunda bir bilgi ya da belge sunulmuş olması gerekmektedir". Danıştay VDDK, E. 2019/570, K. 2019/467, T. 03.07.2019, www.sinerjimevzuat.com.tr (19.06.2020).

¹²⁰² "Silahların eşitliği ilkesi davanın taraflarının usule ilişkin haklar bakımından aynı koşullara tabi tutulması ve taraflardan birinin diğerine göre daha zayıf bir duruma düşürülmeksizin iddia ve savunmalarını makûl bir şekilde mahkeme önünde dile getirme fırsatına sahip olması anlamına gelir". AYM, 2013/7727 Başvuru No'lu, 04.02.2016 tarihli bireysel başvuru kararı, RG: 18.03.2016-29657.

¹²⁰³ Pınar, B. (2016). Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlâline Yönelik Tespitler. *International Journal of Public Finance*. 1(1), s. 28.

Savunma hakkının gereklerinin yerine getirilmesi için sadece vergi inceleme raporlarının tebliğinin yapılmış olması yeterli değildir. Çünkü şekli olarak hazırlanmış, esas olarak mükellefin işlemlerinin ne sebeple kusurlandırıldığını göstermeyen ve vergi tekniği raporuna yaptığı atfın dışında bir bilgi ihtiva etmeyen vergi inceleme raporlarının tebliği, anayasal olarak korunan savunma hakkını sağlamamaktadır¹²⁰⁴. Ayrıca bu raporların tebliğ edilmemesi sadece savunma hakkıyla ilgili olmayıp, mükelleflerin bunları inceleyerek idari yollara başvurup uzlaşma veya cezalarda indirim müessesesinden yararlanma konusundaki tercihlerini de etkilemiş olmaktadır¹²⁰⁵. Danıştay’ın, bu raporların tebliğ edilmeyerek mükellefin idari yollara başvurusunun engellenmesinin, adil yargılanma hakkının ihlali niteliğinde olmadığı yönündeki kararına¹²⁰⁶ katılmak mümkün değildir. Çünkü yargı yolu imkânı söz konusu diye daha basit, masrafsız ve kısa sürede sonuç alınabilecek idari bir yola başvurma hakkının kullanılmasını olanaksız hale getirecek uygulamalar, hak arama özgürlüğü ile bağdaşmaz.

Böyle bir durumda, bir tarafın vergi mahremiyeti hakkı ile diğer tarafın hak arama özgürlüğü ve savunma hakkı arasındaki dengenin nasıl sağlanacağı sorusu gündeme gelmektedir. İdare bu konuda vergi mahremiyeti hakkını üstün tutarak, bu raporları tebliğ etmeme yönünde bir teamül oluşturmuştur¹²⁰⁷. İdarenin bu konuda vergi mahremiyeti hakkının ihlali olasılığını düşünerek sorumluluk almaktan kaçınıp, gereken kararı yargı mercilerinin takdirine bırakmayı amaçladığı düşünülebilir. Bu konuda yargı yoluna

¹²⁰⁴ Doğrusöz, B. (2015b). Vergi Tekniği Raporu. *Dünya Gazetesi*, 16 Nisan 2015. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-teknigi-raporu/23672> (22.02.2020).

¹²⁰⁵ Bilici, N. (2020). *Vergi Hukuku*. (50. Baskı). Ankara: Savaş Yayınevi, s. 103; Doğrusöz, 2015b. Yıldırım’a göre ise vergi tekniği raporlarının ihbarnamelere eklenmesinin şart koşulması, dayanak olan rapora dayanak olan başka bir raporun da ihbarnameye eklenmesini gerektirir. Bu da her aşamada katlanarak artacağı için, neredeyse vergi dairesinin tüm arşivinin tebliğ edilmesi sonucunu doğurabileceğinden rasyonel görülmemektedir. Yıldırım, 2019, s. 189.

¹²⁰⁶ “Uyuşmazlığı; dava konusu ederek ya da şartların varlığı halinde idareye başvurarak çözüme kavuşturma hakkına sahip olanların, seçimlik haklarını dava açmak yönünde kullanmaları halinde; idareye başvurma ve uzlaşma, ceza indirimi vb. gibi uygulamalardan yararlanma imkânının kısıtlandığını ve bu durumun adil yargılanma hakkına engel teşkil ettiğini söylemek mümkün değildir. Zira, yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere adil yargılanma hakkı ve bu hakkın bünyesinde barındırdığı diğer haklar, açılmış ve görülmekte olan bir davada kullanılabilecek nitelikte olup, mahkemece yerine getirilen yargılama faaliyetinin bu ilkelere uygun olup olmadığının, istinaf/temyiz mercii; bireysel başvuru yolunun kullanılması halinde ise Anayasa Mahkemesi/AİHM tarafından denetlenmesini sağlayan araçlardır”. Danıştay VDDK, E. 2019/570, K. 2019/467, T. 03.07.2019, www.sinerjimevzuat.com.tr (19.06.2020).

¹²⁰⁷ 25.10.2016 tarihinde Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği’nin 57. maddesine eklenen 4. fıkra ile “*Sahte belge düzenleme fiili dolayısıyla düzenlenen Vergi Tekniği Raporunun başka bir mükellefin sahte belge kullandığına ilişkin tespitler içermesi durumunda, söz konusu Vergi Tekniği Raporu, sahte belge kullanan mükellef nezdinde düzenlenecek vergi inceleme raporlarına ek yapılmaz. Ancak, sahte belge kullanma fiili nedeniyle düzenlenecek vergi inceleme raporlarında, sahte belge düzenleyicisinin bu fiili işlediğinin tespitine dair Vergi Tekniği Raporunda yer alan bilgi, belge ve değerlendirmelere ayrıntılı olarak yer verilir*” denilerek, uygulamada idare tarafından yapılan hataya hukuki dayanak teşkil edebilecek bir düzenleme getirilmiştir. Karataş Durmuş, 2017, s. 404.

başvurulduğunda ise nihai kararı yargı mercileri verecektir.

Yargı mercilerinin kararlarında ise bu konuda bir görüş birliği bulunmamaktadır. Danıştay'ın bazı kararları vergi veya ceza ihbarnameleri ile vergi tekniği raporunun tebliğ edilmesi gerektiği, aksi bir durumun mükellefin savunma hakkının ihlaline sebep olacağı yönündedir¹²⁰⁸. Danıştay, vergi tekniği raporlarının mükellefe tebliğ edilmesinin ilgilileri tarhiyat hakkında bilgilendirmek ve onlara savunma hakkı tanımak için önemli olduğunu vurgulamaktadır¹²⁰⁹. Aynı şekilde vergi tekniği raporunun hiç tebliğ edilmemesi haline ilişkin olarak verilen bir Danıştay kararında¹²¹⁰, vergi mahremiyeti gerekçe gösterilerek mükellefin kendisi hakkında düzenlenmiş raporlara erişiminin engellenmesi, hukuka aykırı görülmüştür.

¹²⁰⁸ “Dosyanın incelenmesinden, davacı adına yapılan tarhiyata esas teşkil eden takdir komisyonu kararının dayanağı olan davacı hakkında düzenlenen 19.11.2013 tarih ve 2013-A-3668/37 sayılı vergi tekniği raporunun davacıya tebliğ edilmediği anlaşılmıştır. Bu durum karşısında, yukarıda yazılı nedenlerden dolayı davacının savunma hakkının engellendiği tartışmasız olup, sadece takdir komisyonu kararı ile vergi ve ceza ihbarnamesi tebliğ edilmek suretiyle davacıya bildirilen tarhiyatın kaldırılması gerekmektedir. Bu nedenle, Vergi Mahkemesi kararında hukuka uyarlık görülmemiştir”. Danıştay 4. Dairesi, E. 2015/497, K. 2015/3174, T. 10.06.2015. Aynı yönde bkz. Danıştay 4. Dairesi, E. 2013/2702, K. 2013/6862, T. 10.10.2013, www.sinerjimevzuat.com.tr (21.06.2020).

¹²⁰⁹ “Her ne kadar 35'inci maddede vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmesi öngörülmemiş ise de, sözü edilen maddedeki kuralın amacı, ilgilileri tarhiyat hakkında bilgilendirmek ve savunma haklarını kullanmalarına olanak sağlamaktır. İhbarnameye yalnızca davacıyı, adına yapılan tarhiyat hakkında yeteri kadar bilgilendirmeyen vergi inceleme raporunun eklenmesi, bu kuraldan beklenen amacı gerçekleştirmez. Bu nedenle, tarhiyatın yasal ve maddi dayanağı olan vergi tekniği raporunun davacıya duyurulmaması, Vergi Usul Kanunu'nun 108'inci maddesinde yapılmış düzenleme karşısında esasa müessir bir şekil hatası olup, ihbarnameye hükümsüz kılacağından, mahkemece işin esası incelenerek, geçici vergiyi kaldırmak suretiyle tarhiyatın değiştirilmesi yolunda verilen kararda kanuna uygunluk bulunmamaktadır”. Danıştay 3. Dairesi, E. 2000/1150, K. 2001/2696, T. 05.07.2001, www.sinerjimevzuat.com.tr (21.06.2020).

¹²¹⁰ “İncelenen dosyada, davacıya anılan vergi tekniği raporuna atıfla düzenlenen vergi inceleme raporlarının tebliğ edildiği, ancak tarh nedenini, matrahın bulunuş yöntemini ve tarhiyatın dayanağına ilişkin bilgi ve belgelerin gösterildiği davacı hakkında düzenlenmiş vergi tekniği raporunun tebliğ edilmediği anlaşılmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 34'üncü maddesinin, ikmalen ve resen tarh edilen vergilerin ilgisine ihbarnameye tebliğ edilmesine ilişkin düzenlemesine bağlı olarak, izleyen 35'inci maddesinin ikinci fıkrasında varsa takdir komisyonu kararı veya inceleme raporunun birer suretinin ihbarnameye eklenmesini öngören düzenlemesi, talep veya dava hakkının gereği gibi kullanılmasını amaçlamaktadır. Buradan, mükelleflerin uzlaşma, dava açma ve savunma gibi yasal haklarını kullanabilmeleri için tarhiyatın dayanağı olan ve tarhiyatın yapılma nedeniyle matrah farkının tespitine ilişkin hesaplamaların nasıl yapıldığına dair açıklamaları içeren takdir komisyonu kararının, vergi inceleme raporunun ve tarhiyata dayanak alınan mükellef adına düzenlenmiş vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmesi gerekmektedir.

Bu durumda, davacının hangi suç ile isnad edildiğini öğrenme ve bu duruma göre savunma yapma hakkı elinden alındığı gibi kendisine ait bilgilerin verilmemesi, 213 sayılı Kanun'un "Vergi Mahremiyeti" başlıklı 5'inci maddesi kapsamında da değerlendirilemeyeceğinden, sadece vergi ve ceza ihbarnamesiyle vergi inceleme raporu tebliğ edilmek suretiyle, işlemlerin dayanağı mükellef adına düzenlenen vergi tekniği raporunun davacıya tebliğ edilmemesi davacı hakkında tesis edilen işlemi hükümsüz kılacak nitelikte esasa etkili bir şekil hatası olduğu halde, davacının bu konudaki iddiaları gözetilmeden davanın esası incelenerek verilen karar hukuka uygun görülmediğinden bozulması...” Danıştay VDDK, E. 2014/304, K. 2014/563, T. 18.06.2014, www.sinerjimevzuat.com.tr (21.06.2020).

Ancak Danıştay bazı kararlarında¹²¹¹, yargılama devam ederken vergi tekniği raporunu inceleme olanağı sunulması yoluyla kişiye savunma hakkı tanındığını belirtmiştir. Adil yargılanma hakkının yargı mercileri tarafından sağlanacağı, idarenin bu konuda yükümlülüğü olmadığına ilişkin Danıştay kararına¹²¹² ise, kişilerin idari aşamada da savunma haklarının bulunması sebebiyle katılmak mümkün değildir.

Savunma hakkının idare tarafından vergi mahremiyeti gerekçesiyle ihlal edilip, bu ihlalin telafisinin yargı organı tarafından sağlanacağını kabul edilmesi doğru bir yaklaşım değildir. Çünkü böyle bir kabullenme, dava yolunu tercih etmeyen mükelleflerin bu olanaktan mahrum kalması, yargı yoluna başvuranların ise sadece savunmaya cevap dilekçelerinde kısıtlı bir şekilde haklarındaki isnatlara cevap verebilecekleri anlamına gelir¹²¹³.

Vergi tekniği raporlarının tebliğ edilmemesine ilişkin yeni tarihli bir Anayasa Mahkemesi kararı¹²¹⁴, vergi tekniği raporlarının içeriğinde mükellefe ait pek çok şahsi ve ticari bilgi ile sırrın yer aldığı belirtildikten sonra, vergi tekniği raporunun başvuruca verilmemesinin haklı bir sebebe dayandığı kabul edilmiştir. Mahkeme, mükellefin kişisel ve

¹²¹¹ “Uygulamada, genellikle vergi tekniği raporuna atıfla düzenlenen vergi inceleme raporlarının mükellefe tebliğ edildiği ancak, tarh nedenini, matrahın bulunuş yöntemini ve tarhiyatın dayanağına ilişkin bilgi ve belgelerin gösterildiği vergi tekniği raporunun tebliğ edilmediği görülmektedir. Ana kural vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmesi olmakla birlikte söz konusu raporun mahkeme tarafından ara kararıyla istenmesi ya da re'sen idarece dava dosyasına sunulması üzerine davacı tarafından incelenmek ve haklılığını ortaya koymaya yönelik delillerini sunmasına imkân vermek suretiyle bu eksikliğin yargılama aşamasında giderilmesi mümkündür. Dosyanın incelenmesinden, vergi tekniği raporu ihbarname ile birlikte tebliğ edilmemiş ise de 21.10.2013 tarihinde müstakil olarak tebliğ edilerek davacının, yargılama aşamasında uyuşmazlık konusu olaya ilişkin ayrıntılı açıklamalarını yapmak suretiyle savunma hakkını kullandığı, haklılığını ortaya koymaya yönelik delillerini dilekçe ekinde dosyaya ibraz ettiği anlaşılmaktadır. Bu durumda, davacının, yukarıda nitelikleri belirtilen savunma hakkının kısıtlanmadığı ve temel haklarının ihlal edilmediğinin anlaşılması karşısında Mahkemece uyuşmazlığın esasının incelenmesi suretiyle, davacının vekâlet ücretine ilişkin iddiaları da dikkate alınarak yeniden karar verilmek üzere, ısrar kararının bozulması...” Danıştay VDDK, E. 2016/401, K. 2016/444, T. 13.04.2016. Aynı yönde bkz. Danıştay 3. Daire, E. 2015/10015, K. 2017/7995, T. 20.11.2017, www.sinerjimevzuat.com.tr (20.06.2020).

¹²¹² “213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 35. maddesinin son fıkrasında, vergi inceleme raporlarının ekleneceği belirtilen ihbarnameler; Kanunun 34. maddesi uyarınca, ikmalen ve re'sen salınan vergilerin, ilgililere tebliğini sağlayan işlemler olup, değinilen düzenlemeler uyarınca ana kural, vergi inceleme raporlarının vergi ve ceza ihbarnamesine eklenerek tebliğ edilmesidir. Genel olarak uygulamada da bu şekilde yerine getirilmekle birlikte, söz konusu raporların eklenmediği durumlarda, ilk derece mahkemesi tarafından ara kararıyla istenmesi ya da re'sen idarece dava dosyasına sunulması üzerine, davacıya anılan rapor tebliğ edilerek, haklılığını ortaya koymaya yönelik delillerini sunmasına imkan vermek suretiyle bu eksikliğin, yargılama aşamasında giderilmesi mümkündür. Mahkeme tarafından da istenilmesine rağmen idarece sunulmamasının söz konusu olabileceği hallerde ise bu durumun; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 2. maddesi uyarınca, yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden hangisine aykırı düştüğü belirlenerek karar verilmesi gerekmekte olup yargılama aşamasında, mahkemece tesis edilmesi gereken "hakkaniyete uygun yargılanma hakkı"nın, idare tarafından sağlanmadığı gerekçesine dayanılamayacağı açık olduğundan...” Danıştay VDDK, E. 2019/559, K. 2019/437, T. 03.07.2019, www.sinerjimevzuat.com.tr (07.07.2020).

¹²¹³ Pınar, 2016, s. 29.

¹²¹⁴ AYM, 2016/12198 Başvuru No’lu, 09.06.2020 tarihli bireysel başvuru kararı, RG: 29.07.2020-31200.

ticari bilgileri ile sırlarının ilgisiz üçüncü kişilere karşı korunması ve ifşa edilmemesinin oldukça önemli olduğunu da vurgulamıştır. Kararın devamında, söz konusu raporun başvuruca verilmemesinin haklı bir sebebe dayanmasının, adil yargılanma hakkının ihlal edilmediği anlamına gelmediği belirtilmiştir. Adil yargılanma bakımından dikkate alınacak kıstas, bu raporun tebliğ edilmemesi ile savunma hakkında meydana gelen kısıtlamaları telafi edecek imkânların sağlanıp sağlanmadığıdır. Olayda mahkemenin talep etmesi üzerine vergi dairesinin vergi tekniği raporunu mahkemeye gönderdiği anlaşılmaktadır. Tebliğin karardan üç gün önce yapılması sebebiyle başvuruca bu raporu mahkeme kaleminde inceleme imkânı olmamıştır. Ancak rapordaki tüm tespitler mahkeme kararında işlendiği için, mahkeme kararının kendisine tebliğiyle başvuruca, vergi tekniği raporunda yer alan hususlardan haberdar olma ve bunları Bölge İdare Mahkemesi'ne ileri sürme imkânına sahip olmuştur. Bu sebeplerle Yüksek Mahkeme tarafından, vergi tekniği raporunun başvuruca tebliğ edilmemesinin bir bütün olarak yargılamanın hakkaniyetini zedelediği sonucuna varılmıştır.

Ayrıca aynı Anayasa Mahkemesi kararında geçen “... söz konusu belgenin başvuruca tarafından bilinmesinin sakıncalı olduğu düşünülen kısımları karartılarak başvuruca verilmesi ya da başvuruca söz konusu belgeyi Mahkeme Kaleminde inceleme fırsatı bulması da dengeleyici bir imkân olarak görülebilir.” şeklindeki ifadeyle, başvuruca belge içeriğinden haberdar edilerek buna karşı savunma ve itirazlarını mahkemeye karşı sunabilme imkânı getirilebileceği düşünülmektedir¹²¹⁵.

Kanaatimize göre, vergi inceleme raporlarında tarhiyatın gerekçelerinin belirtilmeyip, tüm açıklamaların vergi tekniği raporunda yapıldığı durumlarda vergi tekniği raporunun mükellefe tebliğ edilmemesinin savunma hakkını engellediği çok açıktır. Vergi idaresinin vergi mahremiyetini ileri sürerek bu konuda bilgi ve belge vermemesi mükellefi yargı önünde savunmasız duruma sokmaktadır¹²¹⁶. Öğretide baskın olan görüş, tarhiyatın veya cezai işlemin dayanağını oluşturan vergi tekniği raporlarının mükelleflere tebliğ

¹²¹⁵ Aynı şekilde, rapor üzerinde ilgili kişinin kimliğinin gizlenmesi yoluyla, vergi mahremiyetinin korunarak bu raporların tebliğinin yapılabileceği yönünde görüş için bkz. Bilici, 2020, s. 104.

¹²¹⁶ Candan'a göre, vergi dairelerinin üçüncü kişilerin vergi mahremiyeti alanına giren bilgilerin paylaşılması ile bu bilgilere dayanılarak yapacakları vergilendirme işlemi arasında tercih yapmaları gerekmektedir. Üçüncü kişilerin vergi mahremiyetinin korunması tercih edilecekse, bu kişiler ile ilgili bilgilere dayanarak tarhiyat yapılmasından vazgeçilmelidir. Eğer tarhiyat yapılması tercih ediliyorsa, her türlü bilgi ve belgenin savunma hakkının gereği gibi kullanılması amacıyla ilgili mükellefe verilmesi sağlanmalıdır. Candan, 2017. Ayrıca Candan, savunma hakkının en önemli insan haklarından biri olduğunu vurgulayarak, bir hak ihlalinin söz konusu olabileceği her durumda, kişinin savunma hakkını kullanabilmesi gerektiğini düşünmektedir. Candan, T. (2021). Vergi Tekniği Raporunun Vergi/Ceza İhbarnamesine Eklenmemesinin Hukuki Sonuçları Nedir? Ne Olmalıdır? www.turgutcandan.com (03.04.2021).

edilmesi gerektiği yönündedir¹²¹⁷.

Başka bir mükellef hakkında düzenlenen vergi tekniği raporlarının da ihbarnamelere eklenmek zorunda olduğu yönünde bir düzenleme yapılmasının, vergi mahremiyeti ihlalinde “yasa emrinin ifası” sebebiyle hukuka uygunluk nedeni oluşturarak, eylemin suça dönüşmesini engelleyeceği de ifade edilmektedir¹²¹⁸. Ancak bizim de katıldığımız görüşe¹²¹⁹ göre, vergi tekniği raporları da vergi inceleme raporu gibi esasa ilişkin olup, VUK’un 35. ile 366. maddelerinde belirtilen ihbarnamelerin ekinde bulunması gereken hukuki dayanaklardan biridir. Her ne kadar bu maddelerde vergi tekniği raporlarının tebliği hakkında bir açıklamada bulunulmamış olsa da; söz konusu düzenlemelerin getiriliş amacının mükelleflerin bilgilendirilmesi ve savunma haklarının kullanılmasına imkân sağlanması olduğu düşünüldüğünde, vergi tekniği raporlarının da vergi inceleme raporu ile birlikte tebliğ edilmesi gerektiği sonucu çıkarılabilir.

Mükellefe yargılama aşamasında bazı olanaklar tanınarak savunma hakkının sağlanacağı düşünülse de, bu durumda yargı yoluna başvurmayan mükellefler aynı imkâna sahip olamayacaktır¹²²⁰. Dolayısıyla idari aşamada getirilecek bir çözümün daha yerinde olacağı düşüncesindeyiz. Vergi tekniği raporlarının mükellefe idari aşamada tebliğ edilmesine yönelik bir uygulama, bu konuda yargıya intikal eden dosya sayılarını da azaltarak, yargı yerlerinin iş yüklerinde de hafifleme sağlayacaktır.

Vergi inceleme sürecinde vergi mahremiyeti açısından değerlendirilmesi gereken bir husus da, transfer fiyatlandırması analizlerinde emsallerin gizlenmesi durumudur. Bilindiği gibi devletler küreselleşmeyle birlikte artan ticari dolaşımın, vergi gelirlerini azaltmasını önlemek için bazı düzenlemeler yapmaktadır. Bunlardan biri de transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının önüne geçmektir¹²²¹. Transfer fiyatlandırması

¹²¹⁷ Bu yönde bkz. Bilici, 2020, s. 103; Candan, 2017; Doğrusöz, 2015b.

¹²¹⁸ Bu yönde bkz. Yıldırım, 2019, s. 189.

¹²¹⁹ Bu yönde bkz. Bilici, 2020, s. 103; Candan, 2021.

¹²²⁰ Kendisine vergi tekniği raporu tebliğ edilmeyen mükellefin, dava açmadan önce uzlaşma başvurusu ve Bilgi Edinme Hakkı Kanunu’nun 4, 9 ve 13. maddeleri uyarınca idareye başvuru yaparak bu raporlardaki bilgilerin kendisine ulaştırılmasını isteyebileceği yönünde görüş için bkz. Bilici, 2020, s. 104.

¹²²¹ Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre “Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.” İkinci fıkrada ise “ilişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri,

uygulanmasıyla mükellef gelirlerin bir kısmının başka kişi veya kurumlar üzerinde bırakılarak matrah azaltılması, vergi kanunları gereği kabul edilemez bir durumdur¹²²². Bu sebeple transfer fiyatlandırması, kaynağını “vergi hukukunda gerçeklik ilkesi”nden alan bir vergi güvenlik uygulamasıdır¹²²³.

İlişkili olmayan gerçek kişi ve kurumlar arasında gerçekleşen işlemlerde piyasa koşullarına göre belirlenen fiyat, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde de aynı şekilde geçerli olmalıdır. Aksi durum emsallere uygunluk ilkesine¹²²⁴ aykırılık teşkil eder. Bu yönüyle emsallere uygunluk ilkesinin devlet hazinesini koruyan ve devletin vergi hakkını güvence altına alan bir kontrol mekanizması olduğu söylenebilir¹²²⁵.

Vergi mahremiyeti açısından önemli olan nokta ise, transfer fiyatlandırmaları analizlerinde başvuru gizli emsal uygulamasıdır. Bilindiği gibi vergi incelemeleri sırasında, emsallere uygun fiyat ve bedel tespiti konusunda, önce iç emsal uygulanacak, ancak bu mümkün değil veya güvenilir sonuçlar vermeyecekse dış emsal karşılaştırılması yapılacaktır. Dış emsal yöntemine başvurulduğunda vergi mahremiyeti sebebiyle¹²²⁶, dış emsal olarak kullanılan firmalar ve bunların ürettiği ya da sattığı ürün özellikleri, fiyatları gibi emsale konu işlemlere ilişkin bilgiler vergi inceleme raporlarında açık bir şekilde yer almamaktadır¹²²⁷. Bu durum özellikle fiyat veya bedellerin neye göre hesaplandığı ya da hesap hatası olup olmadığı hususunda mükellefe denetim imkânı vermediği konusunda

ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır.”

¹²²² Sariaslan, O. (2016). Transfer Fiyatlandırması Tespiti Sürecinde “Gizli Emsal Uygulaması” ve Adil Yargılanma Hakkı. *TAAD*, 26, s. 314.

¹²²³ Bilici, N. (2012). Transfer Fiyatlandırması İşlemlerinde İspat Sorunu. *Dünya Gazetesi*, 21 Temmuz 2012. <https://www.dunya.com/gundem/transfer-fiyatlandirmasi-islemlerinde-ispata-sorunu-haberi-180045> (04.05.2021).

¹²²⁴ Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13/3. maddesine göre emsallere uygunluk ilkesi, “*ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder.*”

¹²²⁵ Sariaslan, 2016, s. 319.

¹²²⁶ Taşkın, Y. (2016). Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsalin Açıklanmasının Vergi Mahremiyeti ile İlişkisi. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırmaları Konferansları*, 59. Seri, s. 44. Sariaslan, bu bilgilerin açıkça gösterilmesinin vergi mahremiyetini ihlal teşkil etmeyeceğini düşünmektedir. Yazar’a göre ifşa ancak art niyetle yapılan bir davranış olarak nitelendirileceğinden ve bu bilgiler idari bir işlem için ölçüt olarak kullanıldığı için delil olabileceğinden, bu delilin saptanması veya müvekkilin bilgisine sunulması ifşa olarak değerlendirilmemelidir. Bir başka ifadeyle bir kişinin vergilendirmesinde esas alınarak vergi incelemesine konu olan bilgiler, tespitin objektifliğine hizmet etmekte olup, söz konusu bilgileri açığa çıkarma amacı taşımamaktadır. Sariaslan, 2016, s. 325.

¹²²⁷ Yıldız, Y. (2019b). Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsal ve Vergi Mahremiyeti. *Yaklaşım Dergisi*, 322, Ekim, www.yaklasim.com (05.01.2020). Gizli emsal uygulaması, OECD rehberinde yer alan transfer fiyatlandırmasının emsallere uygun olarak gerçekleştirildiğinin iyi niyetle ortaya konulması yükümlülüğüne aykırı olduğu sebebiyle eleştirilmektedir. Bu konu hakkında bkz. Ağar, 2012, s. 385 vd.

eleştirilmektedir¹²²⁸. Emsal fiyata dayanak olan kısımların vergi inceleme raporlarında gizlenmesi, hak arama özgürlüğü ve silahların eşitliği ilkelerini de kısıtladığı gerekçesiyle; bu vergi inceleme raporlarına dayanılarak yapılan vergi tarhiyatlarının da hukuka aykırı olduğu belirtilmektedir¹²²⁹. Bir Danıştay kararında¹²³⁰, vergi inceleme raporunda vergi mahremiyeti sebebiyle emsal kabul edilen firmaların isimlerine, satış miktarına ve ortaklık yapılarına ilişkin bilgilere yer verilmemesinin, kişilerin savunma hakkını sınırlandırma anlamına geldiği ifade edilmiştir.

Bu kapsamda özellikle teknolojik imkânlar kullanılarak, mahremiyet hakkı ile savunma hakkını dengeleyecek çözüm arayışlarına girilmektedir. Bu noktada, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın özel sektörle işbirliğine girerek, emsal fiyata ilişkin kamuya açık bir "bilgi bankası" oluşturulması gerektiği önerilmektedir¹²³¹. Ayrıca emsalin belirlenmesi konusunda uluslararası veri tabanlarından faydalanılması durumunda da, vergi

¹²²⁸ Sarıaslan, 2016, s. 321. Bütün yönleriyle bir emsal karşılaştırılması yapabilmek için açık ve belirli emsallerden faydalanılması gerektiği, gizli emsal kullanılması durumunda karşılaştırmanın tüm unsurlarıyla yapılamayacağı yönünde bkz. Taşkın, 2016, s. 45.

¹²²⁹ Bu yönde bkz. Yıldız, 2019b.

¹²³⁰ "Olayda; söz konusu vergi inceleme raporunda, davacı şirketin emsali olarak kabul edilen firmaların isimlerine, bu isimleri dolaylı olarak ifade edebilecek ithal araç satış miktarlarına ve ortaklık yapılarına ilişkin bilgilere vergi mahremiyeti ilkesi gereği yer verilmediği, cevap yazılarının rapora eklenmediği, gerektiğinde ibraz edilmek üzere muhafaza edildiği belirtildiğinden davacı hakkındaki vergi incelemesinde gizli emsal kullanıldığı ve bulunan matrah farkının gizli bir şekilde belirlenen emsal bedele dayandırıldığı görülmektedir. Vergi mahremiyeti ilkesi, mükellefler açısından kendilerine ait gizli bilgilerin güvenle vergi dairesine verilebilmesini sağlamaktadır. Ancak vergi mahremiyeti ilkesi ile; görevleri gereği bir mükellefin vergisel sırlarına malum olan kişilerin bu bilgileri kendi veya üçüncü kişilerin nefine (yararına) kullanması yasaklanmıştır. Bahsedilen kuralın; kişiden, mülkiyet hakkının aleyhine sonuç doğuracak iddiaların, incelemede kriter olarak alınan verilerin, hem Anayasal hem de Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamında sahip olduğu savunma hakkının kullanılmaz hale gelmesi sonucunu doğuracak şekilde gizlenmesi anlamında yorumlanmaması gerektiği açıktır. Bu kapsamda kişilerin hukukunda tek taraflı işlemleri ile hukuki sonuç doğurma hak ve yetkisine sahip olan idarenin işlemine karşı, muhatabın bu işlemin dayanağını bilmesi, yukarıda ifade edilen Anayasa maddelerinin ve iç hukukumuzda kanunlara nazaran üst norm niteliğindeki Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. maddesindeki kuralın bir gereğidir. Zira İdarenin işlemlerine karşı dava açılması hukuk uyumsuzluğundan farklı olarak bir dava hakkı kadar aynı zamanda idarenin kullandığı kamu gücü karşısından bireye tanınmış bir savunma hakkını da içermektedir. Bu nedenle kişinin bu hakkını özüne uygun şekilde kullanabilmesi için Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin içtihatlarına "silahların eşitliği" kavramı olarak yansıyan söz konusu hakka hukuken ve fiilen sahip olması gerekir. Dolayısıyla davacı şirketin hesaplarının transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım yönünden incelenmesi sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporunda belirlenen emsal bedelin, somut verilerle ve davacının da savunma hakkını ihlal etmeyecek şekilde ortaya konulması gerekmektedir". Danıştay 9. Daire, E. 2016/5032, K. 2018/6218, T. 15.10.2018, www.sinerjimevzuat.com.tr (12.09.2020).

¹²³¹ Bu görüş için bkz. Bilici, 2012. Yazar, oluşturulacak bu bilgi bankalarına aktarılacak veriler konusunda, sermaye şirketlerinin web sitelerinde yayımlamak zorunda olduğu finansal tablo ve dipnotlar ile eklerinden de faydalanılabileceği görüşündedir. Türk Ticaret Kanunu'nun 1524. maddesi uyarınca, sermaye şirketlerinin internet sitesinde bazı bilgileri yayımlamasının vergi dairesinin emsal bilgilere ulaşmasını kolaylaştıracağı yönünde bir başka görüş için bkz. Açar, 2012, s. 384. Emsal bedele ulaşma konusunda bilgi teknolojileri kullanılarak yol izlenmesi ve özellikle sadece mali aktörlerin ulaşabildiği bir veri tabanı önerisi için bkz. Yıldız, 2019b. Benzer yönde bkz. Taşkın, 2016, s. 46.

mahremiyetinin gündeme gelmeyeceği ifade edilmektedir¹²³². Başka bir öneri de, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK) tarafından, yeni rapor teknikleri geliştirilerek mükellefin kendisi hakkındaki işlemle ilgili bilgiyi eksiksiz öğrenmesi ve savunma hakkını gereği gibi kullanmasının sağlanması yönündedir¹²³³. Görüldüğü gibi vergi mahremiyeti sebebiyle gizli emsal uygulamasının savunma hakkını sınırlandırmaması için, öğretideki bu çözüm önerilerinin vergi idaresi tarafından kısa zamanda değerlendirilmesi gerekmektedir.

Vergi incelemesinin herhangi bir ihbar üzerine yapılması durumunda, vergi inceleme raporunun yanı sıra “ihbar ikramiyesi raporu” da düzenlenir¹²³⁴. Bu raporun muhbire verilip verilemeyeceği hususunda ise vergi mahremiyeti değerlendirmesi önem taşımaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı, söz konusu raporda, incelenen mükellefe ilişkin bilgiler de bulunabileceğinden, bu raporun muhbire verilmesinin vergi mahremiyetinin ihlaline neden olacağını belirtmiştir¹²³⁵. Bu konuya ilişkin bir olayda şikâyetçi, vergi kaçırıldığı iddiasıyla ihbarda bulunduğu şirket hakkında; vergi inceleme ve ihbar ikramiyesi ile görüş raporlarının ve bu raporlara dayanılarak yapılan işlemlerin kendisine gönderilmesi talebine cevap verilmediği gerekçesiyle, Kamu Denetçiliği Kurumu’na başvuruda bulunmuştur. Kurum bu yazıyı Gelir İdaresi Başkanlığı’na bildirmiş; Gelir İdaresi Başkanlığı ise, vergi inceleme ile görüş ve öneri raporlarının, vergi mahremiyeti ile BEHK’daki ticari sır kapsamına girmesi sebebiyle, başvurucuya verilmesinin mümkün olmadığı yönünde açıklamalarda bulunmuştur. Kurum tarafından yapılan değerlendirmede “*şikâyetçi tarafından talep edilen raporların, bilgi edinme hakkının kullanılmasının istisnaları arasında yer alan “ticari sır” niteliğinde olduğu; söz konusu raporlarda, mükellefin muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine ilişkin bilgilerin yer alması nedeniyle vergi mahremiyeti kapsamında üçüncü kişilerle paylaşılması mümkün olmadığından şikâyetçinin söz konusu raporlarının tarafına tebliğ edilmesine yönelik başvurunun reddine ilişkin idare işleminde*

¹²³² “Vergi İdaresi’nin, benzer piyasa koşulları ve denetleyebilme olanakları sebebi ile öncelikle Türkiye’de bulunan emsallerin kullanılmasını tercih edeceği açıktır. Ancak, ülkemizde hem halka açık şirket sayısı oldukça sınırlıdır hem de halka açık şirketler tarafından açıklanan bilgiler yetersizdir. Bu sebeple yabancı ülkelerdeki emsallere başvurmak kaçınılmaz bir hale gelmektedir. En azından Türkiye’de faaliyet gösteren şirketlerin verilerinin kamuya paylaşılacağı bir veri tabanı oluşturulana kadar, dış emsal tespitinde yaşanan zorluklara çözüm olabilmek amacıyla Türkiye’de benzer ekonomik verilere sahip ülkelerde faaliyet gösteren şirketlere ait verilerin Türkiye’de faaliyet gösteren şirketlere emsal teşkil edebileceği kabul edilmelidir”. Sumay, S. (2009). Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Dış Emsallerin Veri Tabanları Vasıtasıyla Tespiti. *Vergide Gündem*, Nisan, s. 4. https://www.vergidegundem.com/files/DisEmsallerinTespiti14_09_2009.pdf (09.01.2021).

¹²³³ Bu görüş için bkz. Doğrusöz, 2015b.

¹²³⁴ Gıralı, A. (2010). Vergi İhbarı Sonucu Ödenecek İhbar İkramiyesinin Usul ve Esasları. *Mali Çözüm*, Eylül-Ekim, s. 146.

¹²³⁵ Gülçiçek, B. (2020). Tüm Yönleriyle İhbar İkramiyesi Müessesesi. Vergi Müfettişleri Derneği: Ankara. <https://www.vergiraporu.com.tr/upImage/org/TUMYONLERIYLEIHBAR237885.PDF> (11.12.2020).

hukuka aykırılık tespit edilemediğinden, şikayetin reddi gerektiği kanaat ve sonucuna varılmıştır”¹²³⁶. Gerçekten de mükellef sırlarını ihtiva eden bu raporlar ve bu raporlara dayanılarak yapılan işlemlerin ihbar edene verilmesini öngören bir düzenleme bulunmamaktadır. Ayrıca ihbar edenin bu bilgileri öğrenmesiyle elde edeceği menfaat, mükellefin vergi mahremiyeti hakkı ile sahip olduğu menfaatten daha üstün değildir. Dolayısıyla Kamu Denetçiliği Kurumu tarafından yapılan değerlendirmeye katılmaktayız.

Mükellefin mahremiyet hakkı bakımından değinilmesi gereken bir husus da, vergi dairesinin kod listelerine (olumsuz mükellefler listesi) ilişkin yaptığı bildirimlerdir. Bilindiği gibi, yapılan vergi incelemesi sonrasında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği veya kullandığı yönünde tespit veya rapor bulunan mükellefler, vergi daireleri tarafından kod listesine alınmaktadır. Her ne kadar yargı kararlarında bu uygulamanın, hiçbir yasal ve anayasal dayanağı bulunmadığı¹²³⁷, hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmadığı¹²³⁸, iyi niyetli mükellefler üzerinde haksız rekabet baskısı oluşturduğu¹²³⁹ ve bu uygulamanın mükellefleri kod listelerine girmemek için düzeltme beyannamesi vermeye zorladığı¹²⁴⁰ ifade edilse de, çalışma konumuzun amacını aşmamak için bu tartışmalara yer vermiyoruz.

Bu konunun vergi mahremiyetini ilgilendiren kısmı ise, mükellefin kod listesine alındığının tüm müşterilerine duyurulduğu ve bu durumun mahremiyet hakkını ihlal ettiği yönündeki görüştür¹²⁴¹. Ancak esasında, uygulamada bu bildirimin tüm müşterilere değil, sadece bu mükelleften sahte fatura aldığı yönünde tespit bulunan kişilere düzeltme beyannamesi vermeleri için veya KDV iadesi almak istediklerinde yapıldığını belirtmek isteriz. Bu bildirimi, kişinin kendisini idare ve yargı organı karşısında savunması gerekliliğinin bir sonucu olarak görmek gerekir¹²⁴². Bu kapsamda kişilerin kendileri hakkındaki suçlamalara ilişkin detaylı bilgi sahibi olmaları önemlidir. Dolayısıyla sahte faturayı kullandığı iddia edilen kişiye, bu faturayı düzenleyen mükellefin kod listesine girdiğinin açıklanması, vergi mahremiyetinin ihlali olarak görülmemeli; aksine bu bildirim, savunma hakkının kullandırılması olarak düşünülmelidir.

¹²³⁶ Başvuru No: 2016/1360, Karar Tarihi: 20.09.2016, <https://kararlar.ombudsman.gov.tr> (20.12.2020).

¹²³⁷ Danıştay 3. Daire, E. 2014/11851, K. 2015/3173, T. 13.05.2015, www.sinerjimevzuat.com.tr, (25.12.2020).

¹²³⁸ Danıştay VDDK, E. 2020/485, K. 2020/601, T. 22.05.2020, www.sinerjimevzuat.com.tr, (25.12.2020).

¹²³⁹ Danıştay VDDK, E. 2019/576, K. 2019/424, T. 03.07.2019, www.sinerjimevzuat.com.tr, (25.12.2020).

¹²⁴⁰ Danıştay 9. Daire, E. 2010/4896, K. 2012/9474, T. 13.12.2012, www.sinerjimevzuat.com.tr, (25.12.2020).

¹²⁴¹ Bu yönde bkz. Baykara, B. (2013). Özel Esaslar veya Kod Listesi Kavramı ve Hukuka Aykırılığı Üzerine (Tebliğ Taslağına İlişkin Görüş ve Önerilerle Birlikte). *Yaklaşım Dergisi*, 244, Nisan, www.yaklasim.com (17.12.2019).

¹²⁴² Savunma hakkının, diğer tüm hak ve özgürlüklerin güvencesi olduğu yönünde bkz. Candan, 2021.

5.3. Aramada Vergi Mahremiyeti

Vergi incelemeleri ile ilgili defter, belge ve kayıtların mükelleften istenmesi veya mükellef ya da vergi sorumlusunun bunları kendi isteği ile inceleme elemanlarına vermesi kuraldır. Ancak istisnai olarak; mükellef ya da vergi sorumlusunun izni aranmaksızın, vergi uygulamaları ile ilgili olan veya vergi uygulamalarına etkili defter, belge ve kayıtların aranması ve bunlara el konulması söz konusu olabilmektedir¹²⁴³. Arama adı verilen bu araştırma yöntemi, bir ihbar veya inceleme sonucu¹²⁴⁴ vergi kaçırdığı yolunda kuvvetli emareler bulunan kişinin ve olayla ilgisi olan üçüncü kişilerin nezdinde ve üzerlerinde vergi ziyayı ve vergi suçuna ilişkin delillerin toplanması amacıyla yapılır¹²⁴⁵. Aramayı yoklamadan ayıran en önemli özellik, yoklama normal bir denetim faaliyeti iken aramada özel bir durum ve şüphenin bulunmasıdır. Bu sebeple arama, yükümlüyü zan altında bırakabilecek ve onun açısından ağır sonuçlar doğurabilecek bir denetimdir¹²⁴⁶. Ceza yargılama hukukunun delil toplama araçlarından biri olan arama, vergi usulünde de yer alarak VUK'un 142 ilâ 147. maddeleri arasında düzenlenmiştir¹²⁴⁷. Ancak ceza yargılamasından farklı olarak, vergi hukukundaki aramada ele geçirilen defter ve belgeler ayrıca vergi incelemesine tabi olacağı için arama, vergi inceleme faaliyetine aracılık edip onun ön adımını oluşturmaktadır¹²⁴⁸. Aramanın yapılmadığı vergi incelemelerinde, sadece defter ve belgelerin doğruluğu araştırılmak suretiyle verginin tahsil edilmesine katkı sağlanırken; aramanın amacı suç delillerinin elde edilmesi ve değerlendirilmesine ilişkindir¹²⁴⁹. Bu yönüyle arama yönteminin, vergi kaçakçılığına yönelik delillerin elde edilmesi ve sonuçlarının raporlanmasını amaçlayan bir uygulama olduğu söylenebilir¹²⁵⁰. Aramada dikkat edilmesi gereken en önemli husus ise suç delillerinin mümkün olduğunca en az eksikle veya en az

¹²⁴³ Karakoç, 2017, s. 248.

¹²⁴⁴ VUK'un 142. maddesinde yer alan ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emarelerin görülmesi durumu, örnek bilgi edinme yollarındandır. Başka bir ifadeyle, önemli olan vergi kaçırma durumuna ilişkin bilginin bir şekilde vergi inceleme elemanına ulaşmasıdır. Bu sebeple Taşdelen vergisel aramayı “*vergi kaçakçılığına ilişkin delillerin (defter ve belgelerin) elde edilebilmesi amacıyla, ilgili kişiler nezdinde ve üzerlerinde, vergi inceleme elemanının gördüğü lüzum üzerine, sulh ceza hakimi kararı veya gecikmesinde sakınca bulunan durumlarda savcılık makamının yazılı emri ile yapılan araştırma işlemi*” şeklinde tanımlamaktadır. Taşdelen, A. (2003). Vergisel Arama. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5(2), s. 165-166.

¹²⁴⁵ Karakoç, 2017, s. 248.

¹²⁴⁶ Tekin ve Çelikkaya, 2016, s. 220-221.

¹²⁴⁷ Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2017, s. 103; Kocahanoğlu, 1983, s. 34.

¹²⁴⁸ Pınar, B. ve Taylar, Y. (2013). Türk Vergi Hukukunda Kamusal Bir Denetim Yolu Olarak Vergi Araması. *Ceza Hukuku Dergisi*, 8(21), s. 146.

¹²⁴⁹ Taşdelen, 2003, s. 167.

¹²⁵⁰ Taşdelen, 2003, s. 167.

kusurla ele geçirilerek inceleme elemanlarının bilgisine sunulmasıdır¹²⁵¹.

İstisnai nitelikte olan arama, ancak VUK'un 142. maddesinde belirtilen durumların gerçekleşmesi halinde yapılabilir. Buna göre *“ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir”*. Görüldüğü gibi öncelikle vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum görmesi ve yetkili sulh ceza hâkiminin arama talebini onaylaması gereklidir. Bu şart Anayasa'nın özel hayatın gizliliğinin düzenlendiği 20. maddesindeki ve konut dokunulmazlığının düzenlendiği 21. maddesindeki özel sınırlama sebepleriyle uyumludur. Bu özel sınırlama sebepleri; milli güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakının korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması olarak belirtilmiştir. Vergi hukukundaki arama da esasen vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin yapıldığı için *“suç işlenmesinin önlenmesi”* yönündeki sınırlama sebebine uygundur.

VUK'da aramanın “yer” bakımından kapsamı, *“yükümlü ya da diğer şahıslar nezdinde ya da bunların üstünde”* şeklinde ifade edilmiştir. “Nezdinde” kelimesi hukuk sözlüğünde *“yanında”, “katında”* anlamlarına gelmektedir¹²⁵². Buradaki anlamıyla *“defter ve belgelerin bulundurulabileceği fiili hakimiyet alanı”* olarak; kişinin işyeri, evi, taşıtı, çantası arama yapılabilecek yerler kapsamındadır. Ayrıca VUK'a göre kişilere “üst araması” da yapılabilecektir. Ancak bu tür arama, kişi özgürlüğü ve insan onuruna ilişkin ağır bir müdahale olduğu için keyfilikten uzak ve aramaya hâkim olan ilkeler ışığında yapılmalıdır¹²⁵³. Arama ve el koyma daha çok bina ve eşya gibi yerlerde yapılsa da, teknolojinin gelişimiyle birlikte, “defter ve belge” ifadesine bilgisayar ortamında tutulan kayıtlar da girdiği için, bilgisayar ve programlarında arama yapıp delil niteliğindeki bilgilere bilgisayar kasası alınmak veya kopyalamak suretiyle el konulabilir^{1254 1255}.

VUK'un 142. maddesinden, mükellef dışındaki diğer kişiler nezdinde de arama yapılabileceği anlaşılmaktadır. Örneğin, sahte faturayı düzenleyen kişiler gibi mükellefin vergi kaçakçılığına sebebiyet veren faaliyetlere taraf olan kişiler de aramaya konu

¹²⁵¹ Alptürk, 2004.

¹²⁵² Yılmaz, 2006, s. 506.

¹²⁵³ Pınar ve Taylar, 2013, s. 157.

¹²⁵⁴ Pınar ve Taylar, 2013, s. 158.

¹²⁵⁵ Bu uygulamaya ilişkin olarak CMK'nın 134. maddesinde yer alan düzenlemedeki şartlara ve usullere uyulması gerekmektedir.

olabilir¹²⁵⁶. Arama kararı, yer, kişi ve şey ile ilgili olarak sınırlı uygulandığından, söz konusu kişiler için de ayrıca yetkili hâkimden alınmış arama kararının bulunması gerekir¹²⁵⁷. Aksi durumda kişilerin özel hayatının gizliliğine veya konut dokunulmazlığına haksız müdahale teşkil eder.

VUK'un 143. maddesine göre, aramada bulunan ve incelenmesine lüzum görülen defter ve belgeler, müfredatlı olarak bir tutanakla tespit edilir. Müfredatlı tespit ise, belgelerin dosya ve dosya içinde sayı itibarıyla tespit edilmesi anlamına gelmektedir. Aynı maddenin devam eden fıkralarında; bu tutanağın düzenlenmesinin mümkün olmadığı durumlarda, arama yapılan defter ve belgelerin güvenli bir şekilde muhafazası sağlanarak daireye nakledileceği ve mühürleneceği belirtilmektedir. Bu düzenleme gereği, nezdinde arama yapılan kişilerin vergi kaçakçılığına delil teşkil edecek defter, belge, kaset, CD, bilgisayar hard-diski, mektup, kâğıt gibi her türlü eşyasına el konularak, bir tutanakla söz konusu eşyalar, genellikle çuvallara konulmakta ve mühürlenip imzalanmaktadır¹²⁵⁸. Gerçekten de söz konusu defter ve belgelerde yer alan bilgilerin, görevli olmayanlar tarafından erişilmesi riskini önlemesi ve dolayısıyla vergi mahremiyeti ihlali oluşmaması için böyle bir düzenleme yapılması yerinde olmuştur. VUK'un 143. maddesinin 5. fıkrasında ise, daireye nakledilen defter ve belgelerin arama kararında belirtilmese bile, inceleme yapanın çalıştığı yere sevk veya celp edilebileceği ifade edilmektedir. Söz konusu maddenin 6. ve 7. fıkralarında ise arama sırasında ele geçirilen defter ve belgelerin iyi saklanması gerektiği, aksi takdirde idarenin doğacak zararı tazmin etme zorunluluğu bulunduğu belirtilmektedir. Çünkü el koyma anından sonra bu defter ve belgelerin fiili hakimiyeti idareye geçtiği için, idarenin dikkat ve özen yükümlülüğü bulunmaktadır¹²⁵⁹. Ana amacı vergi mükellefinin el konulan defter ve belgelerinin zarar görmemesinin sağlanması¹²⁶⁰ olsa da; bu düzenleme, aynı zamanda vergi mahremiyeti açısından da oldukça önemlidir. Çünkü daireye intikal eden defter, belge ve diğer eşyaların içeriğinin başkaları tarafından öğrenilmemesi hususunda gerekli önlemlerin alınması gerekmektedir. Ayrıca bu düzenlemeyle sorumluluk konusunda her ne kadar defter ve belgelerin kaybolmasından veya tahrip olmasından doğan maddi zarar kastedilse de, bu defter ve belgelerin iyi korunmaması sebebiyle ortaya çıkabilecek mahremiyet ihlallerinden de bunları saklama ve muhafaza etmekle görevli olanlar sorumlu olacaktır.

¹²⁵⁶ Taşdelen, 2003, s. 171.

¹²⁵⁷ Taşdelen, 2003, s. 170.

¹²⁵⁸ Tekin ve Çelikkaya, 2016, s. 227.

¹²⁵⁹ Pınar ve Taylar, 2013, s. 171.

¹²⁶⁰ Taşdelen, 2003, s. 183.

Arama işlemi sırasında bilgisayarıcı, çilingir, taşıt sürücüsü gibi kişilere ihtiyaç duyulabileceğinden, bu kişilerin de arama öncesinde hazır bulundurulması gerekebilir¹²⁶¹. Ancak aramayla elde edilen defter, belge ve diğer eşyaların mahiyeti bu kişilerin görev alanı dışında kalacağından, bu tür bilgilerin bu kişilerle paylaşılmaması ve onların bu bilgileri öğrenmemesi için gerekli özenin gösterilmesi gerekmektedir. Aksi bir durum vergi mahremiyetinin ihlalini teşkil eder.

Arama kararının yerine getirilmesi sırasında ve öncesinde vergisel suç kolluğu¹²⁶² niteliğinde olan vergi inceleme elemanın yanında, gerekli güvenliğin sağlanması amacıyla genel kolluk elemanları da görev alabilir¹²⁶³.

VUK'un 144. maddesinin ilk fıkrasında arama yapılan durumlarda incelemenin çabukça ve her işten önce yapılacağı; 2. fıkrasında ise, inceleme sırasında vergi ile ilgisi bulunmayan özel mektup ve diğer evrakların makbuz karşılığında sahiplerine geri verileceği belirtilmektedir. Gerçekten de vergi konusunda arama yapılırken, vergilemeyle ilgisi olmayan bilgi ve belgelere ulaşmak çok sık rastlanabilecek bir durumdur. Arama yapan kişiler, bunun değerlendirmesini titizlikle yaparak, vergileme ile ilgisinin olmadığı çok açık olan bilgi ve belgelerin içeriğini öğrenmemelidir. Ancak araştırmanın bu bilgiler öğrenilmeden yapılması mümkün değilse veya bir şekilde araştırma sırasında böyle özel bilgi ve belgelerin içeriği hakkında bilgi sahibi olunduysa, bu bilgiler de VUK'un 5. maddesi kapsamında değerlendirilir. Bu sebeple arama sırasında öğrenilen söz konusu gizli bilgilerin ifşa edilmesi veya kullanılması yasaktır.

Vergi mahremiyeti gereği nasıl olsa gizli kalacak diye yetkili mercilerin kişilerin aile ve özel yaşamının gizliliğine her koşulda girmesine ve bu konularda araştırma yapmasına izin verildiği düşünülmemelidir. Vergi mahremiyeti; vergilendirme süreci, vergi denetimi ya da yargılama esnasında anayasa ve yasalar çerçevesinde öğrenilen bilgileri kapsamaktadır¹²⁶⁴. Bu sebeple vergi denetimleri de vergilendirme amacıyla sınırlı kalmalıdır. Buna ilişkin olarak AİHM tarafından yapılan bir yargılamada; vergi kaçakçılığı şüphesiyle, başvuranların Fransa'da ikamet edip etmediklerinin ve diğer ülkelerle olan

¹²⁶¹ Taşdelen, 2003, s. 169.

¹²⁶² Taşdelen ister ihbar üzerine olsun isterse vergi incelemesi sırasında vergi kaçırıldığına dair emare bulunması durumunda Cumhuriyet Savcılığı tarafından vergi kaçakçılığı yönünde inceleme yapılmasının talep edilmesi üzerine yapılan inceleme faaliyetini "vergisel suç kolluğu" olarak ifade etmektedir. Taşdelen, 2003, s. 170.

¹²⁶³ Taşdelen, 2003, s. 175.

¹²⁶⁴ Güneş, 2011, s. 55.

finansal ilişkilerinin tespiti amacıyla Fransız Gümrük İdaresi tarafından Bay Mialhe'nin konutunda yapılan aramada, konuyla ilgili ve ilgisi bulunmayan binlerce belgeye el konulmuştur. Mahkeme, arama sebebiyle ilgisi olmayan belgelere geliş güzel el konulmasının AİHS'in 8. maddesini ihlal ettiği sonucuna varmıştır¹²⁶⁵. Vergi denetçilerinin üç şirket tarafından ortak kullanılan bilgisayar sunucularında bulunan tüm elektronik arşivi kopyalamaları üzerine yapılan başvuruda ise AİHM, bu tür karışık arşiv kullanma durumlarında içerik konusunda mükellef açıklamalarına itibar edilmemesini ve sunucu üzerindeki verilerin tümüne erişimin mümkün olabileceğini ifade etmiştir. Bunun da ülkenin ekonomik refahını temin etme gibi bir meşru amaçtan kaynaklandığına kanaat getirmiştir. Ayrıca denetim sırasında vergi mükelleflerinin de orada bulunması, denetim raporunun kopyasını almaları ve ilgili olmayan belgelerin iadesi gibi hakları da içeren güvencelerin sunulduğu da belirtilmiştir. Sonuç olarak Mahkeme, olayda etkili ve yeterli güvencelerin de ortaya koyulduğunu belirterek, şirketlerin kendileri ve çalışanlarının mahremiyetini korumadaki menfaatleri ile vergilerin hesaplanması için etkin denetimin sağlanmasındaki kamu menfaati arasında adil bir dengenin tutturulduğuna karar vermiştir¹²⁶⁶.

Aramaya ilişkin AİHM'in Funke/Fransa davasında verdiği kararda, mükelleften kendi aleyhine olan belgelerin zorla istendiği ve bu belgelerin elde edilmesi için öncelikle başka yollara başvurulmadığı vurgulanmaktadır¹²⁶⁷. İdarenin arama yöntemine başvurmadan önce, bu bilgi ve belgelere başkaca ulaşma yollarını denemesi, demokratik bir toplumda müdahalenin zorunluluğunun sınırını da oluşturduğu söylenebilir¹²⁶⁸. Ancak bilgi edinme konusunda diğer yollara başvurulmasının süreci uzatması durumunda, mükellefin suç delillerini gizleme yoluna gidebileceği ihtimali unutulmamalıdır.

¹²⁶⁵ Mialhe/Fransa, Başvuru No: 12661/87, 25.02.1993. parag. 39, <http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-57811> (04.11.2020).

¹²⁶⁶ Bernh Larsen Holding AS ve Diğerleri/Norveç, Başvuru No: 24117/08, 14.03.2013-08.07.2013 Final, <http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-117133> (09.11.2020).

¹²⁶⁷ “... Devletin belirli belgeleri araştırma yetkisi, ... ilgililerin kendi kendilerini suçlamak zorunda oldukları anlamına gelmez... Olayda, gümrük idaresi Funke'den bir suçu itiraf etmesini veya kendi aleyhine delil vermesini istememiştir, sadece yetkililer tarafından bulunan ve kendisi tarafından da varlıkları kabul edilen delillerin –yani ev araması sırasında bulunan banka belgeleri ve çek defterinin- ayrıntılarını talep etmiştir... Mahkemeye göre, gümrük idaresi, kesinlikle emin olmamakla beraber varolduğuna inandığı bazı belgeleri elde edebilmek için Funke'nin mahkumiyetini sağlamıştır. Bu belgeleri başka yollarla elde etmekte ya yetersiz ya da isteksiz olan idare, başvurucuyu, işlediği iddia edilen suçların delillerini tedarik etmeye zorlama girişiminde bulunmuştur. Gümrük Yasası'nın özellikleri, 6. maddenin kendine özgü anlamı çerçevesinde hakkında bir suç isnadı bulunan kişinin, susma ve kendini suçlamaya katkıda bulunmama hakkının bu şekilde ihlalini haklı göstermez. Bu nedenle, 6/1. madde ihlal edilmiştir”. Yaltı Soydan, B. (2000). İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı-III. *Vergi Sorunları Dergisi*, 145, s. 125.

¹²⁶⁸ Bu görüş için bkz. Saban, 2015, s. 457.

Devletin kişinin özel dünyasına el atması sonucunu doğuran arama işlemi, hukuken ağır bir durumdur. Kişi özgürlüklerini yoğun şekilde zedeleyici yönü bulunan arama sırasında, el konulan her türlü defter ve belgenin ayrıntılı olarak tutanaklara geçirilmesi gerekmektedir. Ayrıca bilgisayar veri depolarının, hukuka uygun şekilde ve varsa mükellefin teknik ekibinin de bulunduğu bir ortamda yedeklenmesi ve güvenlik altına alınması gerekmektedir. Tüm bu süreçte mükellefin, hukuka uygun davranılmasını isteme hakkı vardır. İnceleme elemanlarından da bu hakka saygı göstermesi beklenir. Bu haklardan biri de mahremiyet hakkıdır. Bu kapsamda, inceleme sebebiyle defter, belge ve her türlü dijital verilerine el konulan vergi mükellefi; işine, kazancına, hesaplarına, üretim yöntemine ve tekniklerine, müşterilerine, fiyat bilgilerine, satışlarına, pazarlama yöntemlerine, kendisine ve ailesine ilişkin özel bilgilerin gizli tutulmasını isteyebilir¹²⁶⁹.

Görüldüğü gibi temel hak ve özgürlüklere yoğun bir şekilde müdahale niteliği bulunan arama faaliyeti, özellikle özel hayatın korunması, konut dokunulmazlığı ve vücut dokunulmazlığı gibi hakları etkilemektedir. Bu uygulama kişilerin özel ve ticari hayatlarına ilişkin sırlarını ortaya çıkarabileceğinden; bireylerin kişi hürriyeti ve güvenliği, çalışma hakkı, teşebbüs özgürlüğü, mülkiyet hakkı gibi diğer hak ve özgürlüklerinin de ihlal edilmesine sebep olabilir¹²⁷⁰. İdare, vergilemeyle ilgisi bulunsun veya bulunmasın ne kadar çok bilgi sahibi olursa, vergi mahremiyeti yükümlülüğü de o kadar ağırlaşacaktır. Bu sebeple, arama yapılabilmesi için vergi kaçırıldığına dair ciddi şüphe ve emarelerin bulunması şartı aranmalı ve arama yöntemi genel bir uygulama haline getirilmemelidir.

5.4. Bilgi Toplamada Vergi Mahremiyeti

Vergilendirme alanında mahremiyet hakkı incelenirken esasında mahremiyet kurallarından önce, vergi idaresinin hangi bilgileri, nasıl edindiği büyük önem taşır. Mahremiyet kapsamında korunması gereken bilgilerin çoğu, idarenin “bilgi toplama” yetkisine dayanarak öğrendiği bilgilerdir. İdarenin bu bilgilerin korumasının yanı sıra, bu bilgileri elde etme süreç ve yöntemleri de bir o kadar önemlidir. Bu başlık altında, mahremiyet açısından önemli olan vergi idaresinin bilgi toplama yetkisi ve bunun kapsamı, KVKK hükümlerine ve bilgi işlem sistemlerindeki gelişmelere de değinilerek incelenecektir.

¹²⁶⁹ Erol, A. (2010). Vergi İncelemesi Sırasında Mükellef Hakları II. *Yaklaşım Dergisi*, 208, Nisan, www.yaklasim.com (02.06.2020).

¹²⁷⁰ Soydan, 2015, s. 313-314.

5.4.1. Vergi İdaresinin Bilgi Toplama Yolları

Pek çok ülkede olduğu gibi Türkiye’de de vergilemede, beyan esası geçerlidir. Buna göre mükellefler kendi beyan ettikleri matrahlar üzerinden vergilendirilmektedir. Ancak beyan esası çağdaş bir yöntem olmasına rağmen, vergi ödeme bilinci yerleşmemiş toplumlarda vergi kaçakçılığını artırabileceğinden, vergi idaresine denetleme ve gözetleme hakkı tanınmıştır¹²⁷¹. Bu kapsamda vergi idaresi re’sen araştırma ilkesi¹²⁷² çerçevesinde, vergilendirme usulünün tüm aşamalarını yönetme görevini üstlenmektedir¹²⁷³. Bu sebeple pek çok ülkede mükelleflerden, mükelleflerle ilişkili kimselerden, kamu kurum ve kuruluşlarından, uluslararası anlaşmalar çerçevesinde yabancı ülke vergi idarelerinden bilgi alınıp araştırma yapılabilmesi için vergi idarelerine geniş yetkiler tanınmıştır¹²⁷⁴. İdare açısından oldukça zor bir görev olan vergi usulünün yönetilmesi, sayısız bilginin toplanıp derlendiği, işlendiği, değerlendirildiği, sürekli işleyen, yenilenen, gelişen bir mekanizmayı ifade etmektedir¹²⁷⁵.

Karşılıklı güven ilişkisinin önemli olduğu vergilendirme alanında beyan usulünün riskleri de büyüktür. Bu sebeple beyan usulünün başarısı büyük ölçüde idarenin yaptığı denetimlere bağlıdır. İdarenin bu beyanların doğruluğunu araştırırken faydalandığı önemli denetim araçlarından birisi de “bilgi toplama”dır¹²⁷⁶.

Vergi idarelerinin vergilendirmeyi ilgilendiren konularda bilgi toplamasının bir amacı mükelleflerin tespit edilebilmesi, diğer amacı ise mevcut mükelleflerin vergilendirilmesinin doğru şekilde yapılabilmesidir¹²⁷⁷. Nezdinde inceleme yapılan

¹²⁷¹ Kocahanoğlu, 1983, s. 81. Kocahanoğlu’na göre, vergilendirmeden beyan esasını kabul eden ülkelerde vergi matrahının tam ve gerçek olarak tespit edilmesi mümkün değildir. Bu sebeple terazinin bir kefesine beyan ilkesi konulurken, diğer kefesine de bu beyanların devlet tarafından denetlenmesi ve incelenmesi yetkisi konulmuştur. Kocahanoğlu, 1983, s. 10.

¹²⁷² “Vergiye doğuran olay ve mükellefle başlayan usul, vergi idaresi tarafından, vergi borcu kararına temel teşkil edecek malzeme ve araçların re’sen tespit edilmesi ve somut olaya ilişkin tüm detayların (mükellefin ödevlerini yerine getirip getirmediğine göre farklılaşacak şekilde) re’sen araştırılması suretiyle aydınlatılacaktır. Vergi idaresi tarafından re’sen yürütülen usul vergi borcunun tahsil edilmesiyle sona erecektir. Re’sen araştırma, usulün re’sen başlatılması ve yürütülmesinde vergi usulünün ciddi, güvenli, çabuk ve ucuz olmasına hizmet edecektir. Daha da önemlisi vergi borcunun tespitine ilişkin maddi ve hukuki tüm olayların gerçek mahiyetinin yani maddi gerçeğin araştırılması; kanunilik, idarenin kanuniliği ve hukuki güvenlik ilkesinin gerçekleşmesine katkı sağlayacaktır”. Karaçoban Güneş, 2017a, s. 133-134.

¹²⁷³ Başaran Yavaşlar ve Canyaş, 2018, s. 11.

¹²⁷⁴ Aydın, 2006, s. 26.

¹²⁷⁵ Karaçoban Güneş, 2017a, s. 209.

¹²⁷⁶ Bilgi toplama, uygulama ve öğretide “bilgi isteme” olarak da ifade edilmektedir. Kocahanoğlu’na göre ise ikisi farklı anlamlara gelmektedir. Yazara göre bilgi isteme Bakanlık ve denetim yetkisini haiz memurların gerek duydukları herhangi bir konuda ilgililerden bilgi alması demektir. Bilgi toplama ise, geçici olarak değil devamlı surette bazı kurumların bilgi verme mecburiyetlerini ifade etmektedir. Kocahanoğlu, 1983, s. 82.

¹²⁷⁷ Aydın, 2006, s. 26.

mükellefin gerçek kazanç veya gelirinin tespit edilebilmesi için çeşitli kaynaklardan elde edilecek bilgilerin karşılaştırması gerekir. Dolayısıyla bu bilgilerin de toplanması sağlıklı bir inceleme için önemlidir¹²⁷⁸. Ayrıca bu yöntemle, kendileri hakkında çeşitli yerlerden bilgi toplanabileceğini bilen mükelleflerin, kanuna aykırı davranışlardan kaçınarak doğru beyanda bulunmaları sağlanmaktadır. Böylece bilgi toplamanın vergi güvenlik önlemi unsuru olduğu da söylenebilir¹²⁷⁹.

İdarenin bilgi toplama yetkisi, mükellef veya onunla ilgisi bulunan kişiler için “bilgi verme” ödevini doğurmaktadır. Bilgi verme ise devletin vergi alacağının tespitinde kullanmak için, bazı durum veya işlemler hakkında vergi idaresinin haberdar edilmesidir¹²⁸⁰. Çünkü vergi dairesi her ne kadar vergi tarh ve tahsilatına yetkili olsa da, vergilendirme için şart olan vergiyi doğuran olaya, mükellefe ve matraha ilişkin bilgileri tam ve doğru şekilde re’sen elde edemez¹²⁸¹.

Bilgi toplama müessesesinin, tek başına bir vergi denetim yolu olmaktan çok diğer denetim yollarını tamamlayıcı bir rolü söz konusudur. Bu yönüyle bilgi toplamanın doğru işlemesi, diğer denetim yollarının başarıyla sonuçlanmasına ve nihayetinde vergi kayıp ve kaçaklarının ortaya çıkartılmasına katkı sağlar¹²⁸². Bir başka ifadeyle bilgi toplamanın diğer denetim araçlarına yardımcı rolüyle, vergi denetim fonksiyonunun gücü ve etkinliği artırılmak istenmiştir¹²⁸³.

Vergi idaresine VUK’un 3. maddesi gereği, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetini ortaya çıkarılabilmesi için, yemin hariç her türlü delili kullanma olanağı verilerek delil serbestisi tanınmıştır. Bu kapsamda vergi idaresinin, delil niteliğindeki her türlü bilgi ve belgeye herhangi bir engelle karşılaşmadan ulaşması gerekmektedir¹²⁸⁴. Bu da vergi hukukundaki “ekonomik yaklaşım ilkesi”ne dayanmaktadır. Vergi hukukuna özgü bir yorum türü olan ekonomik yaklaşım ilkesi, vergiyi doğuran olayın belirlenmesinde ve vergi kanunlarının yorumlanmasında hukuki biçimlerinden çok gerçek iktisadi mahiyetinin ve neticesinin esas alınmasıdır¹²⁸⁵. Bu ilke gereği benimsenen delil

¹²⁷⁸ Kocahanoğlu, 1983, s. 82.

¹²⁷⁹ Kocahanoğlu, 1983, s. 82. Benzer yönde bkz. Karakoç, 2017, s. 252.

¹²⁸⁰ Bilen, 2009, s. 112.

¹²⁸¹ Başaran Yavaşlar, 2013b, s.3.

¹²⁸² Karaboyacı, A. (2014). Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri. *TBB Dergisi*, 115, s. 237.

¹²⁸³ Kocahanoğlu, 1983, s. 81.

¹²⁸⁴ Candan, 2017.

¹²⁸⁵ Karakoç, 2017, s. 131.

serbestisi ilkesinin etkin bir şekilde işleyebilmesi ve mükellefler için olumsuz psikolojik etkiler yaratan vergi incelemelerinin en kısa sürede tamamlanması, gerek mükelleflerin kendisinden, gerekse mükelleflerin ilişki içerisinde bulunduğu üçüncü kişilerden elde edilen tam ve doğru bilgilere bağlıdır¹²⁸⁶. Bu sebeple, mükelleflerin vergi idaresi karşısında oldukça şeffaf olduğu söylenebilir¹²⁸⁷.

Her ne kadar mükelleflerin bilgi verme ödevi vergiyi doğuran olay, işletme ve işle sınırlı olsa da; bu bilgiler üzerinden idareye kişisel alışkanlıklarına, tercihlerine, yakınlarına ve malvarlığına kadar uzanan geniş bir bilgi yelpazesine sahip olma imkânı sunulmuş olmaktadır¹²⁸⁸. İdarenin sahip olduğu bu yetkiyi dengeleyen ve vergi mükellefi için koruyucu bir görev üstlenen uygulama ise mükellefler için bir “hak”, yükümlülükleri için ise bir “yasak” teşkil eden vergi mahremiyetidir.

Vergi mahremiyeti, bir yandan idarenin bilgi toplama yetkisinin bir sonucuna yönelik olsa da; bir yandan da mükelleflerin bilgi verme ödevini doğru şekilde yerine getirmeleri için güvence niteliğindedir. Çünkü pek çok bilgisi idarenin elinde bulunan mükellef, bu bilgilerin korunacağına dair duyduğu güvenle, bilgi vermeye yönelik ödevlerini tam olarak yerine getirecektir.

Modern hukuk sistemlerinde kişiler hakkında veri havuzlarında toplanan kişisel bilgilerin mahremiyetinin korunmasında, idarelerin çok duyarlı davranması beklenir. Aksi bir durum, devlet kurumları tarafından kişinin mahremiyetine, daha genel anlamda ise bireyin hak ve özgürlüğüne saldırı teşkil eder¹²⁸⁹. Bu sebeple vergilendirme alanında da usulüne göre toplanan mali bilgilerin vergi mevzuatının amacı ve temel ilkeleriyle uyumlu ve orantılı şekilde olmalıdır. Gizlilik ve veri güvenliği için ise teknik ve idari yapılanmada her türlü önlemin alınması gerekmektedir¹²⁹⁰.

5.4.1.1. Kişiler Bakımından Bilgi Toplamanın Kapsamı

Bilgi toplama müessesesi, VUK’un 148 ilâ 152/A maddeleri arasında düzenlenmiştir. 148. maddeye göre bilgi toplama yetkisi bulunan kişi ve kurumlar, Hazine ve Maliye Bakanlığı veya vergi incelemesi yapmaya yetkili kişiler olarak belirtilmiştir.

¹²⁸⁶ Bilen, 2009, s. 113.

¹²⁸⁷ Başaran Yavaşlar, 2013b, s. 1.

¹²⁸⁸ Başaran Yavaşlar, 2013b, s. 1.

¹²⁸⁹ Erol, 2011, s. 211.

¹²⁹⁰ Kocaer, 2016, s. 51.

Dolayısıyla bilgi isteyebilecek kurum ve kişiler konusunda herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır.

Vergi idaresinin kimlerden bilgi isteyebileceğinin kapsamı konusunda ise, genel olarak vergilerin tarh ve tahakkuk ettirilmesine ilişkin bilgi ve belgeler bizzat mükellefin kendisinden istenmesine rağmen, gün geçtikçe bilgisayar teknolojilerindeki gelişmelerin de katkılarıyla üçüncü kişi ve kurumlardan elde edilen bilgilerde de artış yaşanmaktadır¹²⁹¹.

5.4.1.1.1. Mükellefin Kendisinden Bilgi Toplama

İdare ile mükellef arasında sürekli bir ilişki kurulmasını gerektiren vergilendirmede ilk harekete geçme ve sonradan da sürekli olarak bilgi akışını sürdürme görevi mükellefin kendisine düşmektedir¹²⁹². Kişilerin kendi şahısları veya faaliyetleri kapsamında meydana gelen vergiyi doğuran olaylara ilişkin en iyi bilgileri yine kendilerinin bileceği varsayımıyla, mükelleflerden bilgi istenmesi oldukça doğaldır¹²⁹³. Bu kapsamda idarenin talebine gerekli cevabın en kısa sürede ve doğru şekilde verilmesi gerekmektedir.

Her ne kadar VUK'un 148. maddesinin lafzında vergi sorumluları ile ilgili bir açıklamada bulunulmasa da, aynı Kanun'un 8. maddesinin son fıkrasında, Kanun'da geçen "mükellef" tabirinin vergi sorumluları için de geçerli olduğu ifade edilmektedir. Bu sebeple bilgi verme mecburiyetinde olanlar arasında vergi sorumlularının da bulunduğu şüphe yoktur. Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların veya vakıf ve cemaatler gibi tüzel kişiliği bulunmayan teşekküllerin, mükellef veya vergi sorumlusu olması durumunda, bunların bilgi verme ödevini kanuni temsilcileri yerine getirecektir.

Vergi mükellefinin bilgi verme ödevi; kendiliğinden bilgi verme yani bildirimde bulunma ve vergi idaresinin talebi üzerine bilgi verme şeklinde ikiye ayrılarak incelenebilir. Kanun gereği mükellefler kendiliğinden bilgi verme kapsamında işe başlama, iş değişikliği, işi bırakma, adres değişikliği, işletme değişikliği, vergi matrahı gibi bilgileri bildirmek durumundadır. Mükellefler ayrıca pek çok vergi türleri bakımından da beyanname vermek zorunda oldukları için bu beyanname¹²⁹⁴ ve eklerinde yer alan bilgileri de kendiliğinden

¹²⁹¹ Aydın, 2006, s. 28.

¹²⁹² Karakoç, 2017, s. 286.

¹²⁹³ Başaran Yavaşlar ve Canyaş, 2018, s. 12.

¹²⁹⁴ Beyanname içerikleri vergi türüne göre değişiklik gösterse de neredeyse tüm beyannamelerde bulunması gereken başlıca bilgiler; vergi mükellefinin adı soyadı veya unvanı, vergi kimlik numarası, sosyal güvenlik kurumu numarası, adresi ve vergi matrahı ile işletmelerde işletmenin hukuki yapısı ve ortaklara ilişkin bilgiler de istenmektedir. Ayrıca gelir vergisi yıllık beyannamesinde anne-baba adı, doğum tarihi, uyruğu, mesleği,

idareye vermiş olmaktadır¹²⁹⁵.

Mükelleflerin talep üzerine vergi idaresine vermesi gereken bilgi ve belgelerin başında ise, VUK'a göre tutulan defter ve belgeler gelmektedir. VUK'un 256. maddesine göre “...gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257 nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar”. Söz konusu defter ve belgeler, mükelleflerin ticari faaliyetlerine ilişkin önemli bilgileri ihtiva etmekte olup buradaki bilgilerin alenileşmesi pek çok olumsuzluk doğurabilir.

Defter ve belgelerin verilmemesi, adil yargılanma hakkı kapsamında yer alan susma hakkı ve kendi aleyhine delil vermeme hakkının bir sonucu olarak görülebilir. Bu konuda AİHM'in vergilemeye ilişkin verdiği bir kararda¹²⁹⁶ belge vermeye zorlama suretiyle AİHS'in 6/1. maddesinde yer alan kendini suçlamama hakkının ihlal edildiği sonucuna varılmıştır¹²⁹⁷. Mükelleflerin VUK'un 149. maddesi gereği, düzenli olarak belirli aralıklarla idareye vermesi gereken bilgiler de bulunmaktadır. Örneğin kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığı ile mücadele amacıyla, çapraz kontrole imkân sağlaması için bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, belirli bir tutarı aşan alım ve satımlar için, mal ve hizmet alımlarına ilişkin bildirim (Form Ba) ile mal ve hizmet satışlarına ilişkin bildirim (Form Bs)

medeni hali, iletişim bilgileri gibi şahsi bilgiler de yer almaktadır. Kurumlar vergisi yıllık beyannamesinde dar mükellef kurumun daimi temsilcisi, kuruma bağlı olan işyerlerinin çeşidi ve sayısı; damga vergisinde düzenlenen kağıtlar; banka ve sigorta muameleleri vergisinde alınan paraların türü; veraset ve intikal vergisinde mükelleflerin akrabalık derecesi, ivazsız bağışta bulunana ve ivazsız intikal eden mala ilişkin bilgiler de istenmektedir.

¹²⁹⁵ Başaran Yavaşlar ve Canyaş, 2018, s. 12-13.

¹²⁹⁶ JB/İsviçre, Başvuru No: 31827/96, 03.05.2001-03.08.2001 Final, <http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-59449> (25.12.2020).

¹²⁹⁷ “... incelemelerle güdülen diğer amaçlar ne olursa olsun, başvuruca bir ceza kesilmesi olanağı sağlayarak, ... bir suç isnadının karara bağlanması anlamına gelir. Sonuç olarak, 6. Madde ceza bölümü altında uygulanabilir... bu davada, başvuruca hakkında sürdürülen türden incelemelerin hakkaniyete uygun olup olmadığı değerlendirilmemektedir. Tersine, mahkemeden, başvurucaunun bir kısım bilgileri vermemesi dolayısıyla cezaya çarptırılmasının Sözleşme gereklerine uygun olup olmadığının değerlendirilmesi istenmiştir. Mahkeme, bir devletin, sırf verginin doğru tarh edilmesi sağlamak amacıyla, bir vergi yükümlüsüne bilgi verme yükümlülüğü getirip getiremeyeceği meselesini değerlendirmemektedir... Bir kişinin kendini suçlamama hakkı, bir ceza davasında iddia makamının sanığa karşı iddiasını, sanığın arzusu hilafına baskı veya eza yöntemleri ile elde edilen kanıtlara başvurmadan ispat etmesi gerektiğine dayanır... Yetkililerin vergi tarh edebilmek için başvurucauy, geliri hakkında bilgi verebilecek belgeleri vermeye zorladıkları anlaşılmaktadır... Sonuç olarak, 6/1'deki kendini suçlamama hakkı ihlal edilmiştir”. Saban, 2015, s. 456.

formlarını vergi dairesine vermek zorundadır¹²⁹⁸.

İdarenin doğrudan mükellefin kendisinden bilgi edindiği yollardan biri de, VUK'un 370. maddesinde yer alan mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarını artırmak için getirilen izaha davet müessesesidir. Haklarında bilgi toplanan mükelleflerle ilgili bazı belirsizliklerin ortaya çıkması sonucu idarenin doğrudan mükelleften bilgi talep edebilmesini sağlayan izaha davet, mükellefler hakkında çeşitli vasıtalarla edinilen bilgilerin doğruluğunun tespiti için mükellefe yapılan çağrı niteliğindedir¹²⁹⁹. Vergi kaybına dair emareler söz konusuysa, hakkında ihbar da yoksa vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden yetkili merciler tarafından ön tespit yapılmış olması şartıyla, mükellef hakkında bu müessese işletilebilir. Mükellefin izahının yeterli bulunması halinde ise, vergi incelemesine tabi tutulmayacağı veya takdir komisyonuna sevk edilmeyeceği¹³⁰⁰ için mükellefin idareye gerekli bilgileri vermesi onun yararına olmaktadır¹³⁰¹.

5.4.1.1.2. Mükellef Dışındaki Kişi ve Kurumlardan Bilgi Toplama

VUK'un 148/1. maddesinde, Hazine ve Maliye Bakanlığı ve vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların mükellef dışında bilgi toplayabileceği kişiler, kamu idare ve müesseseleri ile mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler olarak belirtilmiştir.

Kamu idare ve müesseseleri hakkında herhangi bir sınırlama söz konusu değildir. Örneğin, tapu sicil müdürlükleri, noterler, gümrük idaresi, ticaret borsaları, ticaret odaları mükellefler hakkında bilgi toplanabilecek başlıca kuruluşlardır. Bunlardan başka uluslararası anlaşma¹³⁰² yapılan ülkelerden de bilgi istenebilmesi mümkündür¹³⁰³.

Vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muameleler vergi idaresinin bilgisi dışında, mükelleflerin üçüncü kişilerle girdikleri ilişkiler sonucu ortaya çıkmaktadır¹³⁰⁴. Bu sebeple üçüncü kişilerden bilgi toplamadan vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi söz konusu

¹²⁹⁸ 21.07.2005 tarih ve 350 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği.

¹²⁹⁹ Bozdoğan, D. Ve Çataloluk, C. (2018). Vergi Usul Kanununda Yer Alan İzaha Davet Kurumunun Değerlendirilmesi ve Öneriler. *Journal of International Management, Educational and Economics Perspectives*, 6(1), s. 43.

¹³⁰⁰ Bilici, 2020, s. 84.

¹³⁰¹ Başaran Yavaşlar ve Canyaş, 2018, s. 13.

¹³⁰² Uluslararası alanda bilgi değişimi içeren anlaşmalara ilişkin açıklamalara çalışmanın ikinci bölümünde yer verilmiştir.

¹³⁰³ Bilici, 2020, s. 76.

¹³⁰⁴ Karakoç, Y. (2018). *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*. (3. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları, s. 107.

olmadığından, vergiyi doğuran olaya ilişkin sağlıklı bilgilerin elde edilmesi mümkün değildir¹³⁰⁵.

VUK'un 148/1. maddesinde “*mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler*” ifadesi yer aldığı için, doğrudan mükellef sıfatını haiz olan kişinin yanı sıra onunla işlem yapan üçüncü kişilerin de bilgi verme ödevi söz konusudur¹³⁰⁶. Ancak “*mükelleflerle muamelede bulunan*” ifadesinin kapsamı kanunda belirtilmemiştir. Bu ifade oldukça geniş bir alanı içine almaktadır. Alım-satım işleri, mükelleflerle yapılan görüşmeler, kredi verilmesi, mevduat kabulü gibi işlemler bu kapsama girmektedir¹³⁰⁷. “Muamele” deyiminden ise herhangi bir hukuki sonuç doğuran işlem ilişkisini değil de, genel olarak vergisel olaylarla ilgili olan işlem ilişkilerini anlamak daha doğru olacaktır¹³⁰⁸. Özellikle bu kapsamda vergi idaresinin bilgi aldığı kuruluşlar arasında bankalar ve diğer mali kuruluşlar bulunmaktadır. OECD ülkelerinde genel olarak banka bilgilerinin gizliliğine ilişkin yasal düzenlemeler ve uygulamalar ülkeden ülkeye farklılık gösterse de, bu ülkelerin çoğunda vergi idarelerinin banka ve müşterileri arasında bulunan “gizlilik sözleşmeleri”ni geçersiz kılma konusunda yetkileri bulunmaktadır¹³⁰⁹. Türkiye’de de çoğunlukla bankalar ile müşterileri arasında imzalanan sözleşmelerde, gizlilik veya sır tutma yükümlülüğüne ilişkin maddeler yer almaktadır¹³¹⁰.

Bankacılık sisteminin temel gereksinimlerinden birinin gizlilik olduğunu ve bunu sağlamak için müşteri sırrı, bankacılık sırrı gibi koruma mekanizmalarının varlığından söz etmiştik. Ancak bu gizlilik, vergi dairelerinin bankalardan bilgi almasını engellememelidir. Nitekim VUK’un 151. maddesine göre de “*kendilerinden bilgi istenilen gerçek veya tüzel kişiler, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermekten imtina edemezler*”. Dolayısıyla bankalar müşteri sırrı nedeniyle vergi dairesine bilgi vermekten kaçınamazlar. Aksi bir durum, mükelleflere hukuka aykırı faaliyetlerini saklama ve vergiden kaçınma olanağı sunabilir. OECD ülkelerinin büyük bir kısmında da, vergi mükelleflerinin banka hesabı hususunda yargısal ya da idari usuller aracılığıyla doğrudan veya dolaylı olarak bankalardan bilgi edinilebilmektedir. Hatta bankalar, vergi dairesine belirli türdeki bilgileri periyodik olarak kendiliğinden vermektedirler¹³¹¹. Türkiye’de

¹³⁰⁵ Bilen, 2009, s. 113.

¹³⁰⁶ Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2017, s. 103.

¹³⁰⁷ Ürel, G. (2015). *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*. (5. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık, s. 311.

¹³⁰⁸ Bilen, 2009, s. 125.

¹³⁰⁹ Aydın, 2006, s. 30.

¹³¹⁰ Gürbüz Usluel, 2009, s. 146.

¹³¹¹ OECD, 2000. s. 6.

bankalar, VUK'un 148. maddesine göre kendilerinden bilgi istenildiği takdirde vergi dairesine bu bilgileri vermekle yükümlüdür. Burada önemli olan, vergi dairesinin inceleme konusu veya diğer vergisel amaçlarla bu bilgileri talep etmesidir.

Mükellefle muamelede bulunan kişi kapsamında kendisine en çok başvuru alanlardan birisi de alıcı ifadeleridir. Serbest delil sistemi gereği, vergi incelemesinde bulunanlar inceleme yaparken bir mal veya hizmetin gerçek satış bedelini belirlemek için alıcı durumunda bulunan kişi ve kuruluşların ifadelerine başvurabilir¹³¹². Aynı şekilde, mükellef beyanlarının doğruluğunu araştırma, tespit etme ve sağlama çalışmaları sırasında, bir taraftan inceleme altında bulunan mükellefin defter kayıt ve belgeleri incelenirken; bir yandan da bu defter, kayıt ve belgelerde yer alan bilgilerin çapraz kontrolünü sağlamak için mükellefle ilişkisi bulunan diğer kişilerden, kamu idare ve müesseselerinden ve bilgi verme mecburiyeti bulunan herkesten bilgi toplanabilir¹³¹³.

VUK'un 149. maddesine göre, kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar da, vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak kendilerinden istenen bilgileri periyodik olarak vermeye mecbur tutulmuşlardır. Görüldüğü gibi 148. maddede münferit olarak verilecek bilgiler düzenlenirken, 149. maddede devamlı olarak verilecek bilgiler düzenlenmektedir. Devamlı olarak verilecek bilgileri istemeye Bakanlık ve vergi daireleri yetkilidir. Yine VUK'un 150. maddesi gereği sulh hâkimleri, icra, nüfus ve tapu memurları, konsoloslara, muhtarlar, banka, banker ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişilere de, ölüm vakaları ve intikallerini belirli sürede vergi dairesine bildirme zorunluluğu getirilmiştir.

VUK'un 151/1. maddesine göre, kural olarak kendilerinden bilgi istenilen kişiler özel kanunlardaki mahremiyet hükümlerini ileri sürerek bilgi vermekten kaçınamazlar. Ancak haberleşmenin gizliliği ilkesi gereği Posta, Telgraf ve Telefon İdaresi ile meslekleri gereği öğrendikleri bilgileri açıklamama yükümlülüğü altında bulunan avukat, doktor gibi bir kısım serbest meslek erbaplarının bazı konularda bilgi verme yükümlülüğü söz konusu değildir. Aynı maddenin 3. bendinde düzenlenen avukatların bilgi vermemesine yönelik istisna, 2013 yılında yürürlüğe giren 6487 sayılı Kanun¹³¹⁴ ile yapılan değişiklik sonucu

¹³¹² Bu yönde bkz. Kızılot, Ş. (1993). Vergi İncelemesinde Alıcı İfadelerine Başvurulması. *Yaklaşım Dergisi*, 8, Ağustos, www.yaklasim.com (30.01.2020).

¹³¹³ Kiraz, A. (2005). Vergi İnceleme Elemanlarının Mükelleflere Bilgi İstem Yazısının Tebliğ Edilmiş Olması Mükellef Nezdinde Vergi İncelemesinin Başlamış Olduğunu Gösterir Mi? *Yaklaşım Dergisi*, 153, Eylül, www.yaklasim.com (25.12.2019).

¹³¹⁴ 6487 sayılı Bazı Kanunlar ile 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 24.05. 2013 tarihinde kabul edilmiş ve 11.06.2013 tarihli, 28647 sayılı RG'de yayımlanmıştır. Bu

daraltılarak, avukatların bilgi verme ödevinin kapsamı genişletilmiştir. Buna göre avukatlardan, vekâlet ücretinin miktarı ve zamanına ilişkin bilgiler talep edilebilecektir¹³¹⁵. Vergi idaresi, müvekkilleriyle ilgili olarak avukatlardan, genelde gelir vergisi ve KDV mükellefiyetlerine ilişkin vergiyi doğuran olay ve matrahı öğrenmeye yönelik bilgilere gereksinim duymaktadır¹³¹⁶.

Özellikle kamusal menfaatlerin söz konusu olduğu durumlarda, özel hayat hakkının korunması hususunda tereddütler oluşmaktadır. Vergilendirme de bu endişelere yol açabilecek alanlardan birisidir. Burada önemli olan, kamusal menfaat ile özel hayat hakkı arasında hassas bir denge kurulması gerektiğidir. Gerek yasal düzenlemelerle gerekse uygulamalarla bu denge oluşturulabilir. AİHM’in bir kararında, vergi makamlarının KDV hesaplaması için avukatın banka hesap özetlerini istemesinin, Sözleşme’nin 8. maddesinde yer alan özel hayat kapsamına giren mesleki gizliliğe saygı hakkına müdahale niteliği taşıdığı belirtilmiştir. AİHM, Portekiz makamlarını kamu menfaatlerine ilişkin talepler ile başvuranın özel hayatına saygı gösterilmesi hakkının korunmasına ilişkin koşullar arasında adil bir denge kurmadığı gerekçesiyle tazminat ödemeye mahkûm etmiştir¹³¹⁷.

Vergi idaresinin, medyada yer alan bilgiler ve mükellefin kendisinin paylaştığı bilgiler gibi açık kaynakları da bilgi toplamak için kullanmasında bir sakınca yoktur. Aynı şekilde, ihbar uygulaması da bilgi edinme açısından önemli bir kaynak niteliğindedir¹³¹⁸.

Vergi dairelerinin bilgi verme ödevini yüklediği kişiler tarafından, bu görevin yerine getirilmesi her zaman vaktinde gerçekleşmemektedir. Bu bilgilerin tam ve doğru olarak zamanında alınabilmesi, bilgi verilmesi istenilen kişideki vergi bilincine ve bilgi verilmemesine bağlanan yaptırımlara bağlıdır¹³¹⁹. Kural olarak kendisinden bilgi istenen kişiler bu bilgileri vermekten kaçınmazlar. Ancak istenen bilgilerin verilmemesi

Kanun’un 8. maddesi ile maddenin önceki haline “giderlerine” ibaresinden sonra gelmek üzere “*ayrıca avukatlık veya dava vekilliği sıfatı dışındaki sıfatları dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususlara*” ibaresi eklenmiştir.

¹³¹⁵ Karaçoban Güneş, 2017b, s. 116. Ayrıca müvekkilin adı-soyadı, unvanı, unvan değişikliklerine ilişkin bilgiler sır saklama yükümlülüğü kapsamında değerlendirilmeyip avukatların bu bilgileri vermekten kaçınmayacakları yönünde bkz. Karaçoban Güneş, 2017b, s. 115.

¹³¹⁶ Karaçoban Güneş, 2017b, s. 114. Avukatın müvekkilleriyle yaptığı yazışmalarını, e-postalarını, bilgisayarında yer alan müvekkillerine ilişkin dosyalar ile dava ve takip dosyalarının vergi idaresi tarafından talep edilemeyeceğini yönünde bkz. Karaçoban Güneş, 2017b, s. 118.

¹³¹⁷ Brito Ferrinho Dexiga Villa-Nova/Portekiz, Başvuru No: 69436/10, 01.12.2015, <http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-159186> (12.12.2020).

¹³¹⁸ Başaran Yavaşlar ve Canyaş, 2018, s. 14.

¹³¹⁹ Yılmaz, K. (1995). Vergi Yönetimine Bilgi Verme Külfeti, Türkiye’de ve ABD’de Bilgi Vermeme Cezaları: Bir Karşılaştırma. *Vergi Dünyası Dergisi*, 166, s. 89.

durumunda, bu kişiler VUK'un mükerrer 355. maddesinde düzenlenen özel usulsüzlük cezası ile cezalandırılırlar. Söz konusu cezaya rağmen bilgi verme ödevini yerine getirmeyenlere yeniden süre verilir. Bu süreye rağmen ödevini yerine getirmeyenler için özel usulsüzlük cezası bir kat artırılarak uygulanır.

5.4.1.2. Konu Bakımından Bilgi Toplamanın Kapsamı

VUK'un 148. maddesine dayanarak istenebilecek bilgilerin kapsamı hakkında, aynı Kanun'un 151. maddesinde dört bent halinde sayılan hallerin dışında, herhangi bir sınır bulunmamaktadır. Bu açıdan bakıldığında, idarenin bilgi alma yöntemiyle elde edebileceği bilgilerin kapsamının çok geniş olduğu görülmektedir. Böylece kamu yararı gerekçesiyle, yasa koyucunun idareyi sınırlamaktan kaçındığı söylenebilir¹³²⁰.

Ancak idare mükellef hakkında “elbet bir gün işime yarar” anlayışıyla hareket edip vergilendirmeye ilgisi olmayan bilgileri toplamamalıdır. Aksi halde edindiği her bilgi için gizli tutma yükümlülüğü altına girerek sorumluluğunu artırır. Diğer denetim araçlarında olduğu gibi bilgi edinme usulünde de, idarenin yetkilerinin sınırlarının çizilmesi gerekmektedir¹³²¹. Bu açıdan idarenin uyması gereken bir takım çerçeve kuralların belirlenmesi büyük önem taşır. Bu kapsamda, idarenin talep ettiği bilgileri somut olarak ifade etmesi, vergi idaresinin gereksiz bilgilerle boğulmasının önüne geçer¹³²². Ayrıca, sadece vergilendirme için gerekli olan bilgilerle istediği sonuca daha hızlı ulaşarak zamandan ve iş yükünden tasarruf etmiş olur.

Özel hayatın gizliliğine müdahale niteliği taşıyan bilgi toplama uygulamasında ölçülülük ilkesi çerçevesinde “elverişlilik”, “gereklilik” ve “orantılılık” unsurlarının

¹³²⁰ Ancak bu uygulama, kişileri, kendilerine veya üçüncü kişilere ait bilgileri herhangi bir kanuni sınırlama olmaksızın ve hangi nedenlere dayalı olduğu bilinmeksizin vermeye zorladığı gerekçesiyle, Anayasa'da yer alan özel hayatın gizliliği hükümleri ile temel hak ve özgürlüklerin sınırlanmasının genel esaslarını düzenleyen 13. maddesine aykırı olduğu yönünde eleştirilmektedir. Bu görüş için bkz. Solak Akman, 2012, s. 44-45

¹³²¹ Kocahanoğlu'na göre “*bu sınırın tayininde, bilgi verme müessesesinin vergilendirme hukukundaki önemi ile, bu bilgilerin kullanılacakları amacı ölçü almak gerekir. Çünkü edinilen bu bilgiler ya vergiyi doğuran olayın tespitine, ya da beyan edilen matrahlarla ilgili gelir unsurlarının doğruluğunun araştırılması ile ilgilidir. Şu halde, bu genel çerçeve içinde vergilendirme ile ilgili bütün bilgilerin yetkililere istenildiği an verilmesi lâzımdır*”. Kocahanoğlu, 1983, s. 87. Yazar, uygulamaya ilişkin olarak ise şu tespitlerde bulunmaktadır: “*vergilendirme olayları bugün mükellefin bütün özel hayatlarını da kapsayacak genişliktedir. Vergi inceleme elemanı özel mahiyetteki bu bilgileri bir karine veya bir delil olarak bazı hususların tespitinde bir araç olarak kullanabilir. Gerçi bu bilgilerin istenip istenemeyecek bilgilerden olup olmadığı hakim takdirine kalmış hususlardır. Ama bu sınır çizilirken, modern vergiciliğin ulaştığı aşama ve müesseselerin önemi üzerinde titizlik de göstermek lâzımdır*”. Kocahanoğlu, 1983, s. 88.

¹³²² Unger, P. (2010). Avusturya'da Vergi Yükümlülerinin ve Üçüncü Kişilerin Bilgi Verme Yükümlülüğü. (Çev. Korkmaz, Ö). Öztürk, B. ve Başaran Yavaşlar, F. (Editörler), *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı* içinde (351-359), Ankara: Seçkin Yayıncılık, s. 358.

gözetilmesi gerekmektedir¹³²³. Anayasal bir ilke olan ölçülülük ilkesi, mülkiyet hakkına müdahale anlamına gelen vergilendirme yetkisinin kullanımı sırasında da dikkate alınmalıdır¹³²⁴. Vergilendirme alanında da ödenmesi gereken vergiye ulaşmak adına bilgi toplanırken, özellikle amaç ve araç arasındaki uyuma dikkat edilmelidir¹³²⁵.

Daha önce de belirttiğimiz gibi vergi idaresinin herhangi bir engel olmaksızın istediği bilgiye erişebilmesi, aile ve özel hayatın gizliliği, konut dokunulmazlığı, ticari ve mesleki sırlarının korunması, adil yargılanma gibi Anayasa ve AİHS ile güvence altına alınan pek çok hakkın ihlaline neden olabilir. Bir yandan da idarenin bu bilgilere engelsiz olarak erişmesi, devletin vergilendirme yetkisini etkili kullanabilmesi açısından gereklidir. İdare ve mükellef arasında yarışan bu menfaatler arasında denge kurulması önemlidir¹³²⁶. Bu denge ise, vergi idaresinin sahip olduğu bilgi ve belgelere ulaşma yetkisinin kullanımının mükelleflere güvence sağlayan usulî kurallara bağlanmasına, bazı bilgi ve belgelere erişiminin yasaklanmasına ve elde edilen bilgi ve belgelerin korunmasına yönelik önlemlerle sağlanabilir¹³²⁷. Ayrıca toplumsal menfaatin kişisel menfaate üstün tutulduğu bilgi toplama müessesesi kapsamında istenen bilgilerin, vergi idaresi tarafından gerekçelendirilmesine ilişkin düzenlemelerin yapılması da bu dengeyi sağlamada faydalı olacaktır¹³²⁸.

Bu konuya ilişkin AİHM'in verdiği bir kararda¹³²⁹, vergi otoriteleri tarafından kişinin özel harcamalarını incelemek amacıyla belge istenmesinin, özel hayata müdahale niteliği taşıdığının kabul edilmesine rağmen; toplanan bilgilerin gizliliğinin sağlanması için alınan önlemler de dikkate alınarak, bu müdahalenin ülkenin ekonomik refahı için gerekli olduğu sonucuna varılmıştır. AİHM genel olarak vergilendirmeye ilişkin davalarda, vergi yükümlüsünün özel hayatına müdahale niteliği taşıyan vergi idaresi işlemlerini, ekonomik refahın sağlanması veya suçun önlenmesi amacıyla yapılan bir müdahale olarak

¹³²³ Karaçoban Güneş, 2017a, s. 223. Kişisel veriler açısından vergi hukukunda ölçülülük ilkesinin uygulanması konusunda daha ayrıntılı bilgi için bkz. Özdiler Küçük, 2013, s. 143-165. Saban'a göre bilgi toplama usulünde önemli olan iki kural söz konusu olmalıdır. Bunlardan ilki bilginin dürüst ve hukuka uygun yollarla toplanmasıdır. İkincisi ise, bilginin özgürce akışının sağlanmasıdır. Saban, 2000, s. 165-166.

¹³²⁴ Bilici, 2020, s. 11; Yerdelen ve Değerli, 2014, s. 1345.

¹³²⁵ Mükellef Bilgileri Bildiriminde; elektrik ve doğalgaz abonelik bilgileri, işyeri kira olanlar için mülkiyet sahibinin adresi, telefonu, internet adresi gibi vergilendirmeyle ilgisi olmayan kişisel veri niteliğindeki bilgilerin verilmesinin meşru bir dayanağı bulunmadığı için "gereklilik" koşulunu taşımadığı ve bu durumun ölçülülük ilkesine aykırılık oluşturduğu yönünde bkz. Özdiler Küçük, 2013, s. 159.

¹³²⁶ Candan, 2017.

¹³²⁷ Candan, 2017.

¹³²⁸ Ömercioğlu, 2016b, s. 2301-2302.

¹³²⁹ X/Belçika, Başvuru No: 9804/82, 07.12.1982, Jayawickrama, N. (2002). *The Judicial Application of Human Rights Law National, Religious and International Jurisprudence*, Cambridge: Cambridge University Press, s. 607, dn. 33.

nitelendirmektedir. Ancak bunların meşruiyetinin tespiti için vergi mükellefinin kişisel, ticari ve mesleki sır alanına yönelen müdahalelerin, yasa ile öngörülmüş olmasına ve demokratik toplumda gerekli olup olmamasına bakmaktadır¹³³⁰. Vergi kaçırdıkları iddiası ile suçlanan çiftin telefon görüşmelerinin polis tarafından dinlenmesi üzerine yapılan başvuruda AİHM, polis izlemesinin demokratik bir toplumda yapılabileceği, ancak bu uygulamanın sınırlarının belirlenmiş olması gerektiği yönünde tespitte bulunmuştur. Çünkü Fransız yasalarına göre, o dönemde polisin telefon dinlemesi yapmasında herhangi bir sınırlama yoktu. Bu kapsamda, izlemenin neden yapıldığı, ne süreyle devam edeceği, elde edilen çıktılarla ne yapılacağı ve bunların muhafaza sürelerine ilişkin belirlilik bulunmamaktaydı. Dolayısıyla AİHM, bu yetkinin kapsamının ve kullanım şeklinin sınırlarının belirsiz olduğu gerekçesiyle, AİHS'in 8. maddesinin ihlal edildiği sonucuna varmıştır¹³³¹.

Vergi idaresinin istihbarat aracı niteliğindeki bilgi toplama müessesesinin sağladığı geniş yetki ile mükellef beyanlarının doğruluğunu araştırmak için gerekli görülen her türlü bilginin içerisine kişisel veriler de girebilmektedir¹³³². KVKK'nın 4. maddesinde yer alan kişisel veri işleme ilkelerinin vergilendirme alanında da geçerli olacağını önceki bölümde belirtmiştik. Buna göre verilerin işlenmesi hukuka ve dürüstlük kurallarına uygun olmalıdır. Bu ifade, veri işlemenin yasal bir dayanağı olması ve işleme faaliyeti sırasında veri sahibinin çıkarlarının dikkate alınması anlamına gelmektedir¹³³³. Ayrıca yine aynı Kanun'a göre bilgilerin toplanma ve elde edilme amaçlarının belirli, açık ve meşru olması gerekmektedir. Bu da, verilerin hangi amaçlarla işleneceğinin açık ve detaylı bir şekilde belirlenmesini ve işlenen verilerin sunulan hizmet veya yapılan işle bağlantılı olmasını gerektirmektedir¹³³⁴. KVKK'da yer alan bir diğer ilke ise, verilerin işlendikleri amaçla bağlantılı, sınırlı ve ölçülü olmasıdır. Bundan anlaşılması gereken, veri işlemenin asgari bir seviyeye indirgenmesi değil, veri toplamının işleme amaçlarına uygun bir düzeye indirilmesidir¹³³⁵. Diğer ilkeler ise, verilerin doğru ve gerektiğinde güncel olması ve ilgili mevzuatta öngörülen veya işlendikleri amaç için gerekli olan süre kadar muhafaza edilmesidir.

¹³³⁰ Yaltı, 2006, s. 167.

¹³³¹ Huvig/Fransa, Başvuru No: 11105/84, 24.04.1990. [http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57627\(04.12.2020\)](http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57627(04.12.2020)). Benzer yönde bkz. Kruslin/Fransa, Başvuru No:11801/85, 24.04.1990 [http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57626\(04.12.2020\)](http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57626(04.12.2020)).

¹³³² Ömercioğlu, 2016b, s. 2301.

¹³³³ Dülger, 2020, s. 263-265.

¹³³⁴ Dülger, 2020, s. 273-277.

¹³³⁵ Dülger, 2020, s. 280.

Vergileme faaliyeti kapsamında gerek idare tarafından re'sen toplanan bilgiler, gerekse mükellefin kendisinin beyan ettiği bilgiler sürekli olarak işlenmektedir. Ancak bu işleme faaliyeti sırasında, yukarıda belirtilen ilkelere dikkat edildiğini söylemek güçtür. Çünkü yapılan faaliyetin kamusal yönünün ağır basması sebebiyle, elde edilen her bilgi veya yapılan her işlem meşru görülmektedir. Henüz yeni bir kanun olan KVKK'daki bu ilkelerin vergilendirme alanında da benimsenmesi ve uyum sağlanması için, gerekli bilgilendirmelerin yapılması ve eğitimlerin verilmesi büyük önem taşımaktadır.

VUK'un mükerrer 257/4. maddesine göre Hazine ve Maliye Bakanlığı, devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile vergi beyannameleri ve bildirimlerin her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesi, beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususlarında izin vermeye veya zorunluluk getirmeye yetkilidir. Ayrıca beyanname, bildirim ve bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluğu beyanname, bildirim veya bilgi çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulatmaya da yetkili kılınmıştır. Bu maddeye dayanarak bilgi verme zorunluluğu bulunan kişi, kurum ve kuruluşların bu konudaki yükümlülüklerinin içerik, kapsam ve usullerinin pek çok kez idarenin düzenleyici işlemleriyle belirlendiği görülmektedir¹³³⁶. Bakanlığa idari bir düzenlemeyle VUK'da ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiş olan kayıt ve belge düzenini daraltma ve genişletme yetkisi tanındığı gerekçesiyle, bu maddenin Anayasa'ya aykırılığı sebebiyle ilk derece mahkemesi tarafından Anayasa Mahkemesi'ne, ilgili düzenlemenin iptali için dava açılmıştır. Anayasa Mahkemesi ise verdiği kararda¹³³⁷, idarenin bilgi toplamada çabuk ve esnek davranma gereksinimi olduğu, VUK'da yükümlülerin düzenlemek zorunda oldukları belgeler kapsamlı ve ayrıntılı olarak belirlenmiş olsa bile; mükerrer 257. madde ile Bakanlığa geniş bir düzenleme yetkisi verilmiş olmasının zorunluluktan kaynaklandığı, belgelerdeki düzen ve disiplinin bu şekilde etkinleştirilebileceği ifade edilmiştir. Ancak Anayasa'nın 20/3. maddesinde yer alan "*Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir.*" hükmüyle kişisel verilere yürütme organı tarafından keyfi müdahale yapılması önlenmiştir. Buna ilişkin olarak Anayasa Mahkemesi tarafından verilen bir kararda, elektronik haberleşme sektörüyle ilgili kişisel verilerin işlenmesi ve gizliliğinin korunmasına yönelik usul ve esasları belirleme

¹³³⁶ Solak Akman, 2012, s. 43-44.

¹³³⁷ AYM, E. 1990/29, K. 1991/37, T. 15.10.1991, RG: 05.02.1992-21133. Söz konusu kararda Anayasa Mahkemesi, Anayasa'nın 13. ve 73. maddelerine aykırılık iddialarını ise ayrıntılı şekilde açıklayarak reddetmiştir.

yetkisini Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu'na veren Kanun maddesi¹³³⁸, Anayasa'ya aykırı bulunmuştur¹³³⁹. Buradan yola çıkarak VUK'un mükerrer 257 ve aynı şekilde mükerrer 242. maddeleriyle elektronik ortamda defter, belge ve beyanname gibi kayıtların tutulmasına ilişkin düzenleme yapma yetkisinin Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilmesinin, Anayasa'nın 20/3. maddesine aykırı olduğu ifade edilmektedir¹³⁴⁰.

5.4.2. Vergi İdaresi Nezdindeki Bilgilerin Saklanması

Kamu otoritelerinin kişiler hakkında veri toplaması her zaman endişe duyulacak bir durum değildir. Örneğin; istihbarat, kolluk ve sağlık gibi nedenlerle toplanan verilerin düzgün ve amacına uygun olarak kullanılması durumunda, hem kişilerin hem de toplumun büyük çıkarları söz konusudur¹³⁴¹. Vergi idaresinin de kişilere ait pek çok bilgiyi, gerek doğrudan kendilerinden, gerekse üçüncü kişi ve kurumlar aracılığıyla elde etmesi, esasında vergi kayıplarının önlenmesine ve hazinenin korunmasına hizmet ettiğinden kamu yararı söz konusudur. Ancak sorun, bu bilgilerin amacı dışında kullanılması veya başkalarına sızdırılması noktasında çıkmaktadır. Mahremiyet hakkı, kapsam olarak kişilere kendileriyle ilgili bilgilerin gizli tutulmasını ve kullanılmamasını isteme yetkisi verdiği için, idare tarafından elde edilen bilgilerin güvenli bir şekilde muhafazası da oldukça önemlidir. Bu kapsamda idarenin sahip olduğu bu bilgilerin ifşa olmaması için aldığı tedbirlerin, mahremiyet hakkını temin edip etmediği incelenmelidir.

Vergi idaresi tarafından elde edilen bilgilerin saklanmasına ilişkin hükümler VUK'un "istihbarat arşivi" kenar başlıklı 152. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, toplanan bilgilerin istihbarat arşivlerinde gizli olarak saklanacağı ve bu arşivlerden faydalananların Maliye Bakanlığınca tespit olunacağı belirtilmektedir. Bu hükümden hareketle oluşturulan ve 1951 yılında yürürlüğe giren Mali İstihbarat Arşivi

¹³³⁸ İtiraz konusu olan 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu'nun 51. maddesi şu şekildeydi: "*Kurum, elektronik haberleşme sektörüyle ilgili kişisel verilerin işlenmesi ve gizliliğinin korunmasına yönelik usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.*"

¹³³⁹ "... Bu bağlamda Anayasa'nın 20. maddesinin üçüncü fıkrasının son cümlesinde, 'Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir.' hükmüne yer verilerek kişisel verilerin korunması hakkı anayasal güvenceye bağlanmış ve bu şekilde kamu makamlarının keyfi müdahalelerine karşı koruma altına alınmıştır. Yasama yetkisinin devredilemezliği ilkesi gereğince, Anayasa'nın açıkça kanunla düzenlenmesini öngördüğü konularda yürütme organına doğrudan ve ilk elden düzenleyici işlem yapma yetkisi verilemez. Elektronik haberleşme sektörüyle ilgili kişisel verilerin işlenmesi ve gizliliğinin korunmasına yönelik usul ve esasları belirleme yetkisini Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumuna veren itiraz konusu kural, Anayasa'nın 20. maddesinde öngörülen kişisel verilerin korunmasına ilişkin usul ve esasların ancak kanunla düzenlenebileceğine ilişkin güvenceye aykırıdır". AYM, E. 2013/122, K. 2014/74, T. 09.04.2014, RG: 26.07.2014-29072.

¹³⁴⁰ Bu yönde bkz. Durdu, 2019, s. 618.

¹³⁴¹ Dülger, 2020, s. 19.

Yönetmeliği'nin¹³⁴² ilk maddesine göre; bu istihbarat arşivi, çeşitli kaynaklardan elde edilen vergi ile ilgili faaliyet ve işlemleri, mükelleflerin vergiyle ilgili servet, sermaye ve hesap durumlarını, üçüncü kişilerin vergi karşısındaki durumlarını tayin, tespit ve kontrole imkân sağlar. Ayrıca istihbarat arşivi, toplanan bilgi ve belgelerin vergi incelemelerinde kullanılmak üzere tasniflendiği ve muhafaza altına alındığı yer olarak tanımlanmıştır¹³⁴³. Mali istihbarat arşivinin oluşturulma sebeplerinin vergi kayıp ve kaçaklarına neden olan mükelleflerin kolayca saptanması, vergi incelemelerinin ve denetimlerinin etkinliğinin artırılması, vergi inceleme elemanlarına sağlıklı bilgi akışının sağlanması olduğu söylenebilir¹³⁴⁴. Söz konusu arşivde mükelleflerin vergi ile ilgili faaliyetlerine ilişkin bilgilerin yanı sıra mükellefin ad, soyad, ikametgâh, ailevi durum, nüfus kaydı gibi mükellefiyetle bağlantılı kişisel verilerinin bulunması ve hatta arşivde muhafaza edilmesi gereken gizli müfettiş raporlarında, mükellefiyeti ilgilendirmeyen bilgilerin yer alması da mümkündür¹³⁴⁵. Ancak söz konusu istihbarat arşivinde bilgilerin gizli olarak saklanacağı belirtilmekle birlikte, bu korumanın nasıl sağlanacağı yönünde herhangi bir açıklama ve düzenleme bulunmamaktadır¹³⁴⁶. Söz konusu yönetmelik ise 2006 yılında yürürlükten kaldırılmıştır¹³⁴⁷. Yönetmeliğin yürürlükten kaldırılmasının temel nedenlerinden birinin, istihbarat arşivlerinin işlevinin gelişen teknolojik imkânlar karşısında büyük ölçüde yitirmesi olduğu söylenebilir¹³⁴⁸.

Günümüzde bilgi teknolojilerindeki gelişmelerle birlikte, kamu hizmetlerine kolay ulaşılması ve devletle vatandaşın birbirine daha çok yakınlaşması amacıyla, neredeyse tüm kamu kurumlarının sahip oldukları bilgi ve belgeler bilgisayar ortamına taşınmıştır¹³⁴⁹. Bilişim teknolojilerindeki bu hızlı gelişmeler, geleneksel devlet anlayışını, e-devlet anlayışına dönüştürmüştür¹³⁵⁰. Böylece bilginin dijitalizasyonu ile çok büyük miktardaki bilginin saklanması, taranması, paylaşılması hususunda; kağıda dayalı olana kıyasen zaman ve alandan tasarruf edilerek, bilgi değiş-tokuşunun etkin bir şekilde gerçekleşmesi

¹³⁴² 25.06.1951 tarihli ve 7864 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

¹³⁴³ Karakoç, 2018, s. 242.

¹³⁴⁴ Kırbaş, 2018, s. 163.

¹³⁴⁵ Candan, 2017.

¹³⁴⁶ Saban, 2000, s. 267.

¹³⁴⁷ 05.10.2006 tarih ve 26310 sayılı RG'de yayımlanan 2006/10933 sayılı "Bazı Yönetmeliklerin Yürürlükten Kaldırılmasına Yönelik Yönetmelik" ile yürürlükten kaldırılmıştır.

¹³⁴⁸ Solak Akman, 2012, s. 46.

¹³⁴⁹ Öz, E. ve Bozdoğan, D. (2012). Türk Vergi Sisteminde E-Maliye Uygulamaları. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(2), s. 69-70.

¹³⁵⁰ Cenikli E. ve Şahin D. (2013). Türk Gelir İdaresinde Otomasyon Projeleri. *İnternet Uygulamaları ve Yönetimi Dergisi*, 4(1), s. 40.

sağlanmaktadır¹³⁵¹. Bu yönüyle kamu hizmetlerinde elektronik ortama geçilmesi, idarenin bilgi edinmesini hem kolaylaştırmış hem de maliyetleri düşürmüştür.

Vergi idaresine verilen devlet alacaklarının tahsilini sağlama¹³⁵² ve vergi kayıp ve kaçaklarının önleme¹³⁵³ konusundaki görevler, vergilendirme alanında da bilgi teknolojilerinin kullanımını gerekli kılarak¹³⁵⁴, vergi dairelerinin otomasyonuna zemin hazırlamıştır. Bu kapsamda Gelir İdaresi Başkanlığı'nın en önemli teknolojik altyapısını oluşturan Vergi Daireleri Tam Otomasyon Projesi (VEDOP), *“bilgisayar teknolojisi olanaklarıyla vergi dairesinin tüm işlevlerini kapsayan bir bilgi işlem uygulamasının vergi dairelerinin yaygınlaştırılması ile bölge ve merkez bilgisayar ağı yapısının kurulması”* olarak tanımlanmaktadır¹³⁵⁵. VEDOP ile vergi dairesi işlemlerinin tamamının bilgisayar ortamında yapılarak iş yükünün azaltılması ve vergi dairesi çalışmalarında etkinlik ve verimliliğin artırılması hedeflenmiştir¹³⁵⁶.

VEDOP ilk olarak 1995 yılında pilot proje olarak başarılı olunca, 1998 yılında VEDOP-I ile 22 ildeki 155 vergi dairesi ve 5 defterdarlığın otomasyonu gerçekleştirilmiştir. 2004 yılında ise, daha etkin ve daha iyi hizmet veren bir gelir idaresi oluşturma çalışmalarının devamı olarak VEDOP-II ve 2007 yılında da VEDOP-III başlatılmıştır¹³⁵⁷.

VEDOP içerik olarak Vergi Dairesi Otomasyonu (E-VDO), Elektronik Banka Tahsilatları İşleme Sistemi, Elektronik Muhasebe Kayıtları Arşiv Sistemi, e-tahsilat, e-haciz, e-yoklama ve e-tebligat gibi sistemleri de bünyesinde barındırmaktadır¹³⁵⁸.

E-VDO ile, evrakların girişinden başlanılarak sicil, tahakkuk, tahsil, düzeltme, tarhiyat, takip, iade, muhasebe işlemleri gibi işlemler bilgisayar ortamında yapılarak, uygulamada kullanılan defter, belge ve çeşitli raporlar bilgisayar aracılığıyla

¹³⁵¹ Gochenouer, 1994, s. 89'dan aktaran; Bostancı Ege, 2006, s. 363.

¹³⁵² Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un “görevler” kenar başlıklı 4. maddesinin (f) bendi.

¹³⁵³ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un “görevler” kenar başlıklı 4. maddesinin (j) bendi.

¹³⁵⁴ Karaçoban Güneş, 2017a, s. 225.

¹³⁵⁵ GİB, (2018b). *2018 Yılı Performans Programı*. Ankara: GİB Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 254, Ocak. s. 10.

http://www.sp.gov.tr/upload/xSPRapor/files/xgS6y+Gib_2018_Performans_Programi.pdf (28.12.2020).

¹³⁵⁶ Uğur, A. A. ve Çütçü, İ. (2009). E-Devlet Tasarruf Etkisi Kapsamında VEDOP Projesi. *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, 1(2), s. 11. VEDOP'un amaçlarına yönelik diğer açıklamalar için bkz. Doğan, 2014, s. 27; Cenikli ve Şahin, 2013, s. 49.

¹³⁵⁷ Uğur ve Çütçü, 2009, s. 11.

¹³⁵⁸ Beşel, F. ve Çokgezer, C. (2015). Maliye Alanında e-Teknolojiler ve Etkinliği. *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 1(1), s. 14.

hazırlanabilmektedir¹³⁵⁹. E-VDO'ya geçiş için pek çok neden bulunmakla birlikte; vergi mahremiyeti açısından da E-VDO'nun gerekliliğini gösteren sebepler söz konusudur. Bu çerçevede veri tabanlarının vergi dairelerinde durması veri güvenliği ve yedekleme sorunlarına yol açabilmekteyken, E-VDO ile yerelde hiçbir veri tutulmadığı için veri güvenliği ve yedekleme problemleri de ortadan kalkmıştır¹³⁶⁰.

Elektronik Banka Tahsilatları İşleme Sistemi ile banka şubelerinden kağıt ortamında gelen alıncıların elle işlenmesine son verilip, bankalara yapılan vergi ödemelerinin bankaların bilgi işlem merkezinden, kurumun bilgi işlem merkezine elektronik ortamda gönderilmesi ve yine mükellef hesaplarına elektronik ortamda işlenmesi sağlanmıştır¹³⁶¹. Anlaşmalı bankaların vergi daireleri adına vergi tahsilatı yapmaları; tahsilatın hızlı, hatasız ve kolaylıkla yapılabilmesini sağlamanın yanında, vergi ödeme kanallarının çeşitlenmesiyle mükellef memnuniyetini artırmakta ve vergi dairelerinin iş yükünü de hafifletmektedir¹³⁶².

VUK'un mükerrer 242/2. maddesiyle Hazine ve Maliye Bakanlığı elektronik defter, kayıt ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası, ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır. Bu yetkiyle mükelleflere ait, defter, kayıt ve belgelerin elektronik ortamda alınarak, bunların arşivlenmesini amaçlayan Elektronik Muhasebe Kayıt ve Arşiv Sistemi projesi uygulamaya girmiştir¹³⁶³.

E-beyanname uygulaması ise, mükelleflerin tam otomasyona geçmiş vergi dairelerine elden veya posta yolu ile verdikleri beyanname ve eklerini, elektronik ortamda verilebilmesine olanak sağlayan bir düzenlemedir¹³⁶⁴. 2017 yılı sonu itibarıyla mükellefler tarafından verilen beyannamelerin %99.8'i elektronik ortamda alınmış ve veri tabanlarına

¹³⁵⁹ Beşel ve Çokgezer, 2015, s. 14.

¹³⁶⁰ Doğan, 2014, s. 36.

¹³⁶¹ Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001 Yılı Faaliyet Raporu, s. 91.

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2001/uygulama_bilgi_islem.pdf (05.02.2020).

¹³⁶² Doğan, 2014, s. 47-48.

¹³⁶³ GİB, (2007b). *2006 Yılı Faaliyet Raporu*, Maliye Bakanlığı GİB Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Nisan, s. 58.

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/yayinlar/2006_Faaliyet_Raporu.pdf (09.12.2020).

¹³⁶⁴ Bu düzenlemenin amacı, “mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmede, gelişen bilgi işlem teknolojilerinden yararlanmak suretiyle, vergi beyannameleri ile bildirim ve eklerinin kolay, hızlı, ekonomik ve güvenilir bir şekilde idareye intikalini sağlamak, vergi beyannamelerinin doldurulmasındaki hataları en aza indirerek mükellef mağduriyetini önlemek, vergi dairelerinin beyanname kabul, tarh, tahakkuk ve tahsilat işlemlerini azaltarak iş ve işlemlerini kolaylaştırmak ve diğer alanlarda mükellefe daha iyi hizmet vermelerine imkân sağlamaktır.” Gelirler Genel Müdürlüğü. 2004 Yılı Faaliyet Raporu, s. 86, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2004/uygulama_bim.pdf (06.02.2020).

kaydedilmiştir¹³⁶⁵.

E-beyanname, e-fatura, e-defter, e-ödeme, e-haciz gibi uygulamalarla vergi yönetim anlayışında modernizasyon gereksinimi karşılanmıştır. Ayrıca elektronik vergi yönetimi ile mükellefler kendilerini ilgilendiren vergileme ile ilgili işlemleri takip edebilme ve öğrenebilme imkânına da sahip olmuşlardır¹³⁶⁶. 2012 yılından itibaren kullanılan elektronik belge yönetimi sistemiyle, Gelir İdaresi Başkanlığı birimleri arasındaki iletişimin artması ve kurumsal bilgi sistemlerinin bütünleşmesi ile aşırı bürokratik süreçler ve kağıda dayalı işlemler azalmış, elektronik bilgi arşivi oluşmaya başlamıştır¹³⁶⁷.

Bu kapsamda Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde kurulan Veri Ambarı Projesi (VERİA) ile mükellef beyanlarının doğruluğu, beyan dışı kalmış vergilerin tespiti ve denetim birimlerine bilgi akışı sağlamak için iç ve dış kaynaklardan elde edilen bilgilerin tüm denetim birimlerinin kullanımına açılması amaçlanmıştır¹³⁶⁸. VERİA kapsamında, banka bilgileri, özel finans kurum ve kuruluş bilgileri, sigorta şirketleri bilgileri, gayrimenkul alım satımı yapan kişiler hakkında bilgiler, Adalet Bakanlığı bilgileri, vergi inceleme raporu ile sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullandığı ya da düzenlediği tespit edilen mükellefler gibi pek çok bilgi yer almaktadır¹³⁶⁹.

Görüldüğü gibi VEDOP sadece kurumsal bir otomasyon sistemi değil, aynı zamanda vergi dairesinin birlikte işlem yaptığı kurumlar ile bilgi ve belge değişimini olanaklı kılan ve mükelleflere yönelik projeler geliştiren bir sistemdir¹³⁷⁰. Böylece otomasyon sürecine geçilmesiyle beraber vergi idaresi, mükelleflere ait pek çok bilgiye kısa sürede ulaşım imkânına sahip olmuştur. Vergi idaresinin geniş bir kapsamda sahip olduğu bilgi alma

¹³⁶⁵ GİB, 2017 Faaliyet Raporu, s. 82.

¹³⁶⁶ Çetin, 2010, s. 85.

¹³⁶⁷ Ay, D. (2019). Kurumsal Elektronik Belge Yönetimi Sistemi'nin Etkinliği ve Vergi Maliyetleri Üzerindeki Faydaları. *Akademi Sosyal Bilimler Dergisi*. 6(18), s. 456.

¹³⁶⁸ GİB 2011 Yılı Faaliyet Raporu'nda VERİA'nın amacı “*beyan dışı kalmış vergisel olayların tespiti, mükellef beyanlarının doğruluğunun kontrolü ve denetim birimlerine bilgi desteği sağlamak amacıyla bilgi kaynaklarının araştırılması, tespit edilen bilgi kaynaklarından veri toplanabilmesi için faaliyetlerin yürütülmesi, bilgilerin toplanması ve analizi, vergi yönetimine karar desteği ile yapılan vergi incelemelerinde yararlanılmak üzere, iç ve dış kaynaklardan alınan bilgilerin, veri ambarına aktarılarak değerlendirilmesi, alınan çıktıkların incelenmek üzere denetim birimlerine gönderilmesi ve veri ambarındaki bilgilerin tüm denetim birimlerinin kullanımına sunulması*” olarak ifade edilmiştir. GİB, (2012). *2011 Yılı Faaliyet Raporu*, Maliye Bakanlığı GİB Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 151, Nisan, s. 50. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2011/2011_YILI_FAALIYET_RAPORU.pdf (25.12.2020).

¹³⁶⁹ VERİA'da yer alan bilgilerin kapsamı için bkz. GİB, (2009). *2008 Yılı Faaliyet Raporu*, Maliye Bakanlığı GİB Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 93, Nisan, s. 29.

<https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2008/faaliyetraporu2008.pdf> (03.12.2020).

¹³⁷⁰ Cenikli ve Şahin, 2013, s. 40.

yetkisi ile elde ettiği bilgilerin yanına yoklama veya inceleme sırasında diğer mükelleflerden elde ettiği bilgiler de eklenince; idarenin elinde son derece geniş, sistematize ve kolay ulaşılabilir bir bilgi deposu oluřmuřtur¹³⁷¹.

Gelir idaresi tarafından hayata geçirilen projeler sadece kurumsal nitelikte değil, aynı zamanda mükellefe yönelik de olabilmektedir. Bu kapsamda 1999 yılından itibaren vergilendirme ile ilgili bilgi kaynaklarına ulaşmak konusunda büyük kolaylık sağlayan “İnternet Vergi Dairesi” uygulamasına geilmiřtir¹³⁷². Bu sayede mükellefler vergi dairesine gitmeden bağlı bulundukları vergi dairesinden aldıkları kullanıcı kodu, şifre ve parola ile birçok beyan, sorgulama, başvuru, talep, ödeme, hesaplama ve sonuç izleme işlemlerini gerekleřtirebilmektedir¹³⁷³. Böylelikle hem mükellefler hem de vergi daireleri açısından zamandan ve kaynaktan tasarruf sağlanmış olmaktadır¹³⁷⁴.

Ayrıca zelgeler de Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından internet ortamında herkese açık bir şekilde yayımlanmaktadır¹³⁷⁵. Vergi daireleri arasında görüş birliğinin sağlanması, idarenin iş yükünün hafifletilmesi ve şeffaflık sağlamak amacıyla bu zelgelerin internet ortamında yayımlanması, pek çok karışıklığın çözümüne de katkı sađlar¹³⁷⁶. VUK’un 413/5. maddesinde yer alan “*sirküler ve vergi mahremiyeti hükümlerine ilişkin hükümler göz önünde bulundurulmak şartıyla zelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığınca internet ortamında yayımlanır*” şeklindeki düzenlemeyle, bu yayınların vergi mahremiyetine uygun olarak yapılması gerektiği belirtilmektedir. Bunların yayımlanması Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 2010 yılında uygulamaya koyulan “zelge Otomasyon Sistemi” ile mümkün hale gelmiştir. Resm internet sitesinde herkese açık şekilde yayımlanan zelgeler incelendiğinde, gerçekten vergi mahremiyetine uygun şekilde mükellef ve mükellefe ilişkin

¹³⁷¹ Başaran Yavaşlar, F. (2010). Türk Hukuku’nda Vergi İncelemesi. Öztürk, B ve Başaran Yavaşlar, F. (Editörler), *Vergi Hukuku rneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı* içinde (393-424), Ankara: Seçkin Yayıncılık, s. 407, dn. 34.

¹³⁷² Cenikli ve şahin, 2013, s. 45.

¹³⁷³ İnternet Vergi Dairesi kapsamında yapılabilecek işlemler için bkz. GİB, (2015). *2014 Yılı Faaliyet Raporu*, GİB Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 199, şubat, s. 26-28. https://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2014/2014_Faaliyet_Raporu.pdf (12.12.2020). Ayrıca İnternet vergi dairesinden sınırlı da olsa şifresiz işlemler de yapılabilmektedir. Bu işlemler için bkz. <https://intvrg.gib.gov.tr/bilgilendirme.html> (12.12.2020).

¹³⁷⁴ GİB, 2018b, s. 25.

¹³⁷⁵ Vergi hukukunda mükellefin bilgilendirilme hakkının bir parçası olan izahat talep hakkı yoluyla mükellefler yetkili mercilerden açık olmayan veya tereddüte düştükleri konularda yazılı görüş isteyebilirler. Bu talep üzerine verilen yazılı açıklamalara zelge adı verilmektedir. ngrlebilirlik sağlaması ve kesinlik ilkesinin uygulanması bakımından önemli olan zelgeler, vergi hukuku açısından mükelleflere çeşitli faydalar da sağlamaktadır. Aykın, H. (2016). Mükellefin zelge Yoluyla İzahat Talep Hakkı, Hukuki Sonuçları ve Bazı Tartışmalı Konular. *TBB Dergisi*, 125, s. 183.

¹³⁷⁶ Orkunoğlu şahin, 2012, s. 209.

sır niteliğindeki bilgilere yer verilmemesi konusunda hassasiyet gösterildiği görülmektedir. Ancak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından tüm özeldeler yayımlanmamaktadır. Tüm özeldelerin vergi mahremiyeti korunacak şekilde anonimleştirilerek yayımlanması, mükellefler yararına olacağı gibi vergi idaresinin şeffaflığını da güçlendirecektir¹³⁷⁷.

5.4.3. Bilgi Teknolojileri ve Vergi Mahremiyeti

Yukarıda açıkladığımız vergi idaresinin bilgi teknolojileri ile entegrasyonu, hem idare hem mükellefler açısından oldukça iyi işleyen bir sistem olarak görülse de, çalışma konumuz itibarıyla bu sistemin vergi mahremiyeti açısından olumlu ve olumsuz etkilerinin neler olduğu sorusu akla gelmektedir.

Genel olarak bilgi teknolojilerindeki gelişmelerin her alandaki mahremiyet kaygısını artırdığı açıktır¹³⁷⁸. Elektronik sisteme geçişle birlikte tüm mükellef işlemlerinin internet üzerinden gerçekleştiği bir ortamda en büyük tehlike, veri tabanlarının güvenliği sorunudur¹³⁷⁹. Bilgilerin dijital ortama taşınmasıyla; elektronik veri tabanlarının kırılabilmesi, kopyalanabilmesi, üçüncü şahıslar tarafından izlenme, kaza, sabotaj ya da doğal bir felaket yoluyla bozulma ve yok edilme gibi bazı tehlike ve tehditler söz konusu olabilir¹³⁸⁰. Böyle veri ihlali ve sızıntısı tehditleri, vergi mahremiyetinin önemini de artırmaktadır. Çünkü elektronik uygulamalar arttıkça veri güvenliği de riske girmektedir. Bu dijitalleşmeyle verilerin paylaşılması, aktarılması, güvenliğinin ihlal edilmesi kolaylaşmaktadır. Hatta bu ihlaller hizmet sağlayıcının kendisinden bile kaynaklanabilmektedir¹³⁸¹. Diğer yazılımlarda olduğu gibi vergi hizmeti yazılımlarında da yetkisiz erişim, virüs tehdidi ve yazılım hataları söz konusu olabilir¹³⁸². İnternet ortamında gerçekleştirilen bilgi hizmetlerinin kötü niyetli üçüncü kişilerin eline geçmesi riski karşısında, bu bilgilerin güvenli ortamda saklanması ve kullanıcıların güvenlik ilkelerine uyulduğundan emin olması oldukça önemlidir¹³⁸³.

¹³⁷⁷ Başaran Yavaşlar ve Canyaş, 2018, s. 23.

¹³⁷⁸ “Bilgisayarlar ve ağlar, mahremiyet zeminlerini değiştirmektedir. Reel dünyada, kapalı kapılar, kilitli dolaplar ve mühürlü zarflar gibi ipuçları bize, mahremiyete saygıyı hatırlatır... Siberuzayda fiziksel ipuçları kaybolur ve özel ve kamusal alan arasındaki ayırım silikleşir”. Stetik, 1999, s. 199-200’den aktaran; Bostancı Ege, 2006, s. 364.

¹³⁷⁹ Armağan ve Mutlucan Sayın, 2014, s. 148.

¹³⁸⁰ Gochenouer, 1994, s. 91’den aktaran; Bostancı Ege, 2006, s. 363.

¹³⁸¹ Schwartz, 2008, s. 897.

¹³⁸² Schwartz, 2008, s. 898.

¹³⁸³ Demirel, D. (2006). E-Devlet ve Dünya Örnekleri. *Sayıştay Dergisi*, 61, s. 101.

Daha önce de ifade ettiğimiz gibi, vergi idaresinin elektronik ve fiziki ortamında, mükellefin ticari ve mesleki faaliyeti ve bu faaliyetlerle ilgili işlemleri, hesap durumları, servetleri, vergi mükellefiyetiyle ilgili her türlü bilgi, belge ve ailevi sırları bulunabilmektedir. Vergi mükellefi herkes gibi başta Anayasa'nın 20. maddesi ve vergi mahremiyeti hükümlerine dayanarak bu bilgilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir¹³⁸⁴. Çünkü elektronik vergi sistemi ve yönetimi¹³⁸⁵ kapsamında veri madenciliğine¹³⁸⁶ tabi tutulan vergi ödevlilerine ait kişisel verilerin korunması, Anayasa uyarınca temel hak ve özgürlük niteliğindedir¹³⁸⁷.

Vergilendirme alanında, verilerin işlenmesi usulünde KVKK'nın da önemli bir düzenleme olduğunu da söylemek gerekir¹³⁸⁸. Gizlilik, her ne kadar KVKK'da verilerin işlenmesine ilişkin ilkeler arasında açıkça sayılmamış olsa da, veri güvenliğine ilişkin ve Kanun'un amacı ile uyumlu olması sebebiyle dikkate alınmalıdır. Bu kapsamda kişisel verilerin kazara kaybı, imhaya ve tahribe karşı korunması da dahil olmak üzere yetkisiz veya yasa dışı işlemeye karşı koruma içeren teknik ve organizasyonel önlemler kullanılarak, yeterli güvenlik düzeyini sağlayacak şekilde işlenmesi gerekmektedir. Böylelikle kişisel verilerin işlenmesi faaliyeti gerçekleştirilirken, gerekli özen ve bakımın gösterilmesi amaçlanmaktadır¹³⁸⁹. KVKK'nın 12. maddesinde yer alan veri sorumlusunun veri güvenliğine ilişkin yükümlülükleri, Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde de geçerli olmalıdır. Buna göre, Bakanlığın kişisel verilerin hukuka aykırı işlenmesi ve erişilmesini önleme yükümlülüğü söz konusudur. Aynı şekilde veri sorumlusu olarak, kişisel verilerin korunması hususunda her türlü tedbiri alma ve gerekli denetimleri yapma yükümlülüğü altındadır.

İdarenin bu konudaki pozitif yükümlülüğü, Bir Anayasa Mahkemesi kararında¹³⁹⁰, *“Anayasa'nın 12. ve 5. maddesindeki düzenlemeler ışığında devletin bireyin temel hak ve*

¹³⁸⁴ Candan, 2017.

¹³⁸⁵ Sistemli ve vergisel durumların ortaya çıkarılması amacına yönelik olarak, bilginin toplanması, işlenmesi, saklanması, sınıflandırılması, kullanılması, transfer edilmesi ve değerlendirilmesi süreçlerinden oluşan elektronik vergi sistemi ve yönetimi; bilişim sistemleri yönetimi ve risk yönetim sistemi gibi adlarla da anılan bir bilgi yönetim sürecidir. Bu konuda daha fazla bilgi için bkz. Karaçoban Güneş, 2017a, s. 223 vd.

¹³⁸⁶ Doğan, veri madenciliğini “*veri ambarlarında tutulan çok çeşitli ve çok miktardaki veriye dayanarak daha önce keşfedilmemiş bilgileri ortaya çıkarmak, bunları karar vermek ve eylem planını gerçekleştirmek için kullanma süreci olarak*” yani “*büyük miktarda veri içinden anlamlı sonuçlar elde edebileceğimiz bağlantı ve kuralların aranması*” olarak tanımlamaktadır. Doğan, 2014, s. 555.

¹³⁸⁷ Karaçoban Güneş, 2017a, s. 244.

¹³⁸⁸ Vergilendirme alanında KVKK'nın uygulanabilirliğine ilişkin açıklamalar ve görüşlerimiz çalışmanın ikinci bölümünde “4.3.1.2. Kişisel Verilerin Korunması Kanunu ve Vergi Mahremiyeti Hakkı İlişkisi” başlığı altında yer almaktadır.

¹³⁸⁹ Dülger, 2020, s. 305-306.

¹³⁹⁰ AYM, 2018/31036 Başvuru No'lu, 21.01.2021 tarihli bireysel başvuru kararı, RG: 05.02.2021-31386.

özgürlüklerine keyfi olarak müdahale etmemesinin yanında üçüncü kişilerin saldırılarını önlemekle yükümlü kılındığı, bu bağlamda pozitif yükümlülüklerinin de bulunduğu söylenebilir.” şeklinde ifade edilmiştir. Bu kapsamda mükellef sırrı niteliğindeki bilgilerin saklanması hususunda, vergi idaresi ve çalışanlarının gerekli tedbirleri alıp yeterli özeni göstermeleri gerekmektedir. Bunun için öncelikle Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından gerekli teknik ve idari tedbirlerin alınarak, bu konuda alt birimler bilgilendirilmelidir.

Teknik tedbirler kapsamında, tüm e-devlet uygulamalarında olması gerektiği¹³⁹¹ gibi, VEDOP kapsamında yapılan işlemler de güvenli bir ortamda gerçekleştirilmelidir. Oluşturulan güvenlik politikasında koruma, yeterlilik ve güvenlik olmak üzere üç unsur bulunmalıdır. Koruma unsuru kapsamında, kullanıcıların topladıkları bilgilerin, bunları kullanma şekillerinin ve yaptıkları tüm işlemlerin gizli kalması ve dışarı sızdırılmaması; yeterlilik unsuru kapsamında, kullanıcıların yapacakları işlem için sadece gerekli bilgileri girmesi, o anki işlemle ilgili olmayan şahsi bilgilerini girmek zorunda bırakılmaması; güvenlik unsuru kapsamında ise e-devlet uygulamaları içinde yapılan tüm işlemlerin güvenliğinin sağlanması ve dışarıdan gelebilecek tüm ataklara karşı güvenlik duvarlarının oluşturulması gerekmektedir^{1392 1393}.

VEDOP kapsamında depolanan bilgilerin güvenliği için kurulan Bilgi Güvenliği Yönetim Sistemi; idari yapı, teknik altyapı ve işletim yapısı olarak farklı bakış açılarıyla tarif edilebilir. İdari yapı kapsamında temel güvenlik gereksinimleri olan gizlilik, bütünlük

¹³⁹¹ 03.09.2016 tarih ve 29820 sayılı RG’de yayımlanarak yürürlüğe giren E-Devlet Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 4. maddesinin (c) bendinde ”e-devlet hizmeti”, mahremiyete de vurgu yapılarak şu şekilde tanımlanmıştır: “Hizmet süreçlerinin vatandaş odaklı olarak yeniden yapılandırılmasını da içerecek şekilde, kurumlar arası veri paylaşımı esasına dayalı olarak yürütülmesi için kurumlar tarafından, hızlı, güvenli, etkili, verimli, şeffaf ve hesap verebilir, temel hak ve özgürlüklere riayet edilerek ve mahremiyet gözetilecek şekilde elektronik ortama aktarılan her bir kamu hizmetini” ifade eder. Ayrıca yine aynı Yönetmelik’te e-devlet projelerinin hayata geçirilmesi ve e-devlet hizmetlerinin sunumuna ilişkin faaliyetlerin yürütülmesi sırasında dikkate alınması gereken ilkelerin düzenlendiği 5. maddesinin (f) bendinde, “Kişisel verilerin korunması ve mahremiyet prensibinin de dikkate alınarak, temel hak ve özgürlüklere riayet edilmesi” ilkesine yer verilmiştir.

¹³⁹² Şener, M. ve Paşayığıt, A. (2006). E-Devlette Kalite, Güvenlik ve Kişisel Gizlilik, İstanbul Teknik Üniversitesi Endüstri Mühendisliği Öğrenci Sempozyumu (Emos) Proje Yarışması, Şubat, İstanbul, www.ituemk.org/dosyalar/2006_2.pdf (12.12.2019)

¹³⁹³ CİMER aracılığıyla, GİB tarafından elektronik ortamdaki bilgilerin gizliliği için alınan önlemler ve kullanılan elektronik sertifikalar hakkında bilgi edinme hakkı kapsamında yaptığımız talebe (22.01.2021 tarih ve 2100381308 sayılı başvuru), GİB Bilişim Sistemleri ve Bilgi Güvenliği Müdürlüğü tarafından e-posta yoluyla tarafımıza verilen cevap şöyledir: “Başkanlığımız internete açık web sitelerinde ‘GlobalSign’ tarafından üretilen sertifikalar kullanılmaktadır. Uygulamalarımızda ise TÜBİTAK tarafından üretilen sertifika ve mali mühür kullanılmaktadır. Başkanlığımız sistemleri için alınan önlemler ise; 5651 sayılı İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanun, 6698 sayılı Kişisel Verileri Koruma Kanunu, ISO27001 BGYS, ISO22301 iş sürekliliği gibi standartlara uyulmakta ve söz konusu kanun ve standartların istediği tedbirler alınmaktadır”. E-posta, 11 Mayıs 2021.

ve elverişlilik için Bilgi Güvenliği Politikası geliştirilmiştir. Ayrıca proje süresince zayıflık taraması ve sızma testi faaliyetleri uygulanmıştır. Teknik altyapı kapsamında ise güvenlik duvarı, kullanıcı bazlı oturum içerik kontrol yazılımı, oturum içerik kontrol yazılımı, saldırı tespit sistemi yazılımı ve virüs koruma yazılımı genel güvenlik yapıtaşlarını oluşturmaktadır. İşletim yapısı kapsamında ise bilgi güvenliği yöneticisi ve bilgi güvenliği uzmanlarından oluşan Bilgi Güvenliği Geliştirme Grubu oluşturulmuştur. Bilgi Güvenliği Politikasını uygulamakla görevli olan bu teknik yönetim yapısı, güvenlik politikasını destekleyecek şekilde işletim prosedürleri geliştirir^{1394 1395}.

Dijitalleşmenin ciddi güvenlik riski ortaya çıkarması sebebiyle, alınması gereken önlemlere ilişkin “Bilgi ve İletişim Güvenliği Tedbirleri” konulu 2019/12 sayılı Cumhurbaşkanlığı Genelgesi¹³⁹⁶ yayımlanmıştır. Kamu düzenini bozabilecek güvenlik tehditlerinin etkisiz hale getirilmesi için, söz konusu Genelge’de 21 tane güvenlik tedbirine yer verilmiştir¹³⁹⁷. Bu Genelge’de yer alan *“kamu kurum ve kuruluşlarında bulunan kritik verilerin fiziksel güvenliği sağlanmış bir ortamda yer alan güvenli bir ağda tutulması, kamu kurum ve kuruluşlarına ait verilerin kurumların kendi özel sistem sistemleri veya kurum kontrolündeki yerli hizmet sağlayıcılar hariç bulut depolama hizmetlerinde saklanmaması, mobil uygulamalar ve sosyal medya üzerinden gizlilik dereceli veri paylaşımı ve haberleşme yapılmaması, kamu kurum ve kuruluşlarınca gizlilik dereceli bilgilerin işlendiği yerlerde yayma güvenliği veya benzeri güvenlik önlemleri alınması, gizlilik dereceli kurumsal mahremiyet içeren verilerin, doküman ve belgeler kurumsal olarak yetkilendirilmemiş veya kişisel olarak kullanılan cihazlarda bulundurulmaması, kişisel olarak kullanılanlar da dahil olmak üzere kaynağından emin olunamayan taşınabilir cihazların kurum sistemine bağlanmaması, üst düzey yöneticiler de dahil olmak üzere personelin sisteme erişim yetkilendirilmelerinin fiilen yürütülen işler ve ihtiyaçlar nazara alınarak yapılmasının*

¹³⁹⁴ Daha detaylı bilgi için bkz. Yavaş, A. Vergi Dairesi otomasyon Projesi’nin (VEDOP) Bilgi Güvenliği Yönetim Sistemi. http://www.emo.org.tr/ekler/e5186bca8f75fca_ek.pdf (20.12.2019).

¹³⁹⁵ Bilgi güvenlik çalışmaları kapsamında Vergi Denetim Kurulu’nun gerçekleştirdiği ve 2017 faaliyet raporunda belirttiği uygulamalar şu şekildedir: ISO27001 Bilgi Güvenlik Sertifikasının devamlılığının sağlanması amacıyla gereken iyileştirme çalışmalarının yapılması, dizüstü bilgisayarlardaki veri güvenliğini artırmak amacıyla tüm kurum dizüstü bilgisayarlarında disk şifreleme işlemi yaygınlaştırılması çalışması, tüm kurum çalışanlarının kurumsal verilerini depolamak amacıyla kurum içerisinde kullanıcı bazlı bulut oluşturulması, kurum ağına dış ortamdan erişimde iki faktörlü kimlik doğrulama devreye alınarak cep telefonlarına gelecek kısa mesaj ile kurum ağına bağlanılmasının sağlanması, tüm kullanıcı bilgisayarı ve sunucularda işletim sistemleri güncellemelerinin otomatik olarak yapılması, tüm müfettişlerin kurumsal gizlilik sözleşmesini elektronik ortamda imzalaması için ekran hazırlanması, Alan Adı Sistemi (DNS) kayıtlarının kurum içinde tutulmaya başlanması. VDK, 2017 Faaliyet Raporu, s. 66. https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/VDK_Faaliyet_Raporu_2017.pdf (04.05.2019).

¹³⁹⁶ 06.07.2019 tarih ve 30823 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

¹³⁹⁷ Genelge’de yer alan tedbirlerin tümü için bkz. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/07/20190706-10.pdf> (22.02.2021).

sağlanması, kurumsal olmayan şahsi e-posta adreslerinden kurumsal iletişim yapılmaması, kurumsal e-postaların şahsi amaçlarla kullanılmaması” gibi önlemler, özellikle vergi ile ilgili işlemlerin yapıldığı Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesindeki kurumları da yakından ilgilendirmektedir.

Görüldüğü gibi, kurumların sahip olduğu elektronik ortamdaki bilgilerin kötü niyetli kişilerin eline geçmemesi için, sistemin herhangi bir güvenlik açığının bulunmaması da oldukça önemlidir. Bu açıdan güvenlik politikasına ek olarak, elektronik ortamda hizmet sağlayan bilgisayarların kurumların kendi denetimlerinde bulundurulması veya devlet bünyesinde kurulan bilgisayarlarda tutulması da bilgi güvenliğinin sağlanması için gerekli olan uygulamalardır¹³⁹⁸.

Uygulamada elektronik ortamdaki bilgilere sadece yetkili görevli, kendi kullanıcı adı ve şifresiyle ulaşabilmektedir. Aynı şekilde, vergi dairesi çalışanları işlemlerini, sadece kurum içinde bulunan bilgisayarlar aracılığıyla erişim sağlayabildikleri bir kapalı devre web sitesi ağına girerek yapmaktadır. Bu sistemin dışarıdan müdahaleye kapalı olması ve sisteme sadece kurumdaki bilgisayarlardan ulaşılabilmesi, mükelleflerin mahremiyetinin korunmasına katkı sağlamaktadır. Örneğin, yetkili kişi kendi evinde şahsi bilgisayarından bu sisteme erişim sağlayamamaktadır. Ayrıca vergi dairesi çalışanları sadece görevleri kapsamında kendilerine verilen yetki ile sınırlanmış bilgilere ulaşabilmektedir. Bu konuda yetkilendirilmiş çalışanlar, sistem üzerinden mükellefin tapu, trafik, banka hesapları, nüfus kayıtları gibi kişisel bilgilerine erişebilmektedir. Sorgulamayı yapan vergi dairesi çalışanının kimlik bilgileri ve bilgiye erişim zamanı sistem tarafından kayda alınmaktadır. Bu uygulama da keyfi sorgulamaların önüne geçmesi bakımından önemlidir. Ayrıca bu sistem sayesinde, bilgilerin üçüncü kişilerle paylaşılması ve mükellef tarafından bunun öğrenilmesi durumunda, bu bilgiye erişen ve paylaşan görevlinin kim olduğu da kolaylıkla belirlenebilecektir. Sonuç olarak, yetkisi olmayan çalışanın mükellefle ilgili tüm bilgilere erişimine sistem tarafından izin verilmemesi ve yetkilendirilmiş çalışanın ise sadece ilgili mükellefin kayıtlarını toplayabilmesi, idare tarafından vergi mahremiyetine verilen önemi göstermektedir.

Tüm bunlardan yola çıkarak, kanaatimize göre elektronik sistem, fiziki ortamda tutulan dosya ve arşivlere göre daha güvenlidir. Yukarıda da incelendiği gibi vergi idaresi

¹³⁹⁸ Efendioğlu, A. ve Sezgin, E. (2007). E-Devlet Uygulamalarında Bilgi ve Paylaşım Güvenliği. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(2), s. 227.

tarafından, sistemin güvenliği için gerekli teknik tedbirlerin alındığını da söylemek gerekir.

Görüldüğü gibi, bilgi işlem teknolojilerindeki gelişmeler, diğer kamusal alanlarda olduğu gibi vergilendirme alanında da e-uygulamalar konusunda büyük yol kat edilmesini sağlamıştır. Ayrıca bu teknolojik gelişmeler kripto para kullanımı gibi yeni araçları da gündeme getirmiştir. Bu kripto paraların nasıl vergilendirileceği ayrı bir konuyken, kripto paraların altyapısını oluşturan blok zincir (Blockchain) teknolojisinin kamusal alanda da uygulanabilirliği tartışılmaya başlamıştır¹³⁹⁹. Bu kamusal alanların başında da vergilendirme alanı gelmektedir. Çünkü bu alanda böyle bir uygulamanın kullanılması, mükelleflerin denetlenmesi, bilgi akışının sağlanması, vergilendirilebilir işlem ile tahsil arasındaki süreyi kısaltması, kolaylaştırması ve işlem maliyetini düşürmesi gibi önemli avantajlar sağlayacaktır¹⁴⁰⁰. Blok zinciri teknolojisi bankalar ve kredi sistemleri gibi araçları da ortadan kaldırarak güvenli bir altyapı sunmaktadır. Ayrıca bu sistemde işlemler değiştirilemez olduğu için insan eliyle yapılacak hatalar da önlenmiş olacaktır¹⁴⁰¹.

Blok zinciri teknolojisinin şeffaflık, kontrol edilebilirlik, güvenlik ve gerçek zamanlı bilgi gibi özellikleri, vergilendirme alanını ilgilendirip, bu alana katkı sağlayacak niteliktedir¹⁴⁰². Bu özellikler dikkate alındığında, bu sistemin kayıt dışı ekonomiyi ortadan kaldırabilecek bir yapıda olması ve vergi denetimine duyulacak ihtiyacı büyük ölçüde azaltabilecek olması, bu uygulamayı vergilendirme alanı için oldukça cazip kılmaktadır¹⁴⁰³.

Görüldüğü gibi yakın gelecekte blok zincir teknolojisinin vergi sistemine entegrasyonu, hem avantajlı hem de kaçınılmaz görünmektedir. Ancak vergi idaresinin böyle bir sisteme geçmesi, teknoloji ve hukuki düzenlemeler bakımından büyük bir değişim gerektirmektedir. Ayrıca vergilendirme alanında böyle bir teknolojinin kullanımı,

¹³⁹⁹ Demirhan, H. (2019). Vergi Denetiminde Yeni Bir Yaklaşım Olarak Blok Zincir Teknolojisi. *Bingöl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(18), s. 458-459.

¹⁴⁰⁰ Vergilendirme alanında blok zincir teknolojisinin kullanımının sağlayacağı avantajlara yönelik daha ayrıntılı bilgi için bkz. Akdemir Altunbaşak, T. (2018). Blok Zincir (Blockchain) Teknolojisi ile Vergilendirme. *Maliye Dergisi*, 174, s. 363 vd.

¹⁴⁰¹ “Bu sistem ile her bir verinin oluşturulması, geçerliliğinin doğrulanması ve kriptografik olarak bloklanması sağlanmakta; böylece meydana getirilen algoritmaların insan eliyle geri dönülmeyecek bir şekilde çözümlenmesi önlenmektedir. Diğer bir ifadeyle, oluşturulan her bir bloğun esasında yer alan verilerin birbirine eklenmesiyle yaratılan blok zinciri ile her bir işlem kaydedilmekte ve asla silinmemektedir”. Akdemir Altunbaşak, 2018, s. 362.

¹⁴⁰² [https://www.pwc.com.tr/en/sectorler/teknoloji-medya-telekomunikasyon/teknoloji/yayinlar/blockchain-teknolojisi-vergi-sistemini-nasil-gelistirebilir.html#:~:text=Blockchain%20makes%20fraud%20and%20errors,doing%20so%20reduce%20VAT%20fraud.\(02.03.2021\).](https://www.pwc.com.tr/en/sectorler/teknoloji-medya-telekomunikasyon/teknoloji/yayinlar/blockchain-teknolojisi-vergi-sistemini-nasil-gelistirebilir.html#:~:text=Blockchain%20makes%20fraud%20and%20errors,doing%20so%20reduce%20VAT%20fraud.(02.03.2021).)

¹⁴⁰³ Büyük, S. (2018). Blockchain Teknolojisi Vergi Sistemini Nasıl Etkiler? *Dünya Gazetesi*, 21 Şubat 2018. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/blockchain-teknolojisi-vergi-sistemini-nasil-etkiler/404124> (02.03.2021).

mahremiyet açısından da değerlendirilmelidir. Kanaatimize göre, blok zincir tabanlı bir teknoloji, bilgi güvenliği açısından olumlu görünmektedir. Bankalar gibi araçlara gerek duyulmaması da, bilgilerin sadece sınırlı kişiler tarafından öğrenilmesini sağlayarak bilgi gizliliğine olumlu katkı sağlayacaktır. Ayrıca böyle bir teknolojiye geçişin sağlanması, vergi mahremiyeti konusunu canlı tutarak, bu konudaki yeni çalışmalara yön verecek olması bakımından da önemlidir.

Ancak dünya üzerinde çoğu ülke, hali hazırda hem blok zincir teknolojisine hem de bu kripto paralara mesafeli durmaktadır. Bu bakımdan kamusal alanda özellikle de vergilendirme işlemlerinde, kayıt ve belge düzeninin, sözleşmelere dayalı vergiyi doğuran olayların, firmalar arası transfer fiyatlandırmalarının etkin ve verimli denetlenebilmesi ve veri aktarımlarının vergi mahremiyetini engellemeyecek düzeyde sağlanabilmesi için blok zincir teknolojisinin biraz daha yakından takip edilmesi gerekmektedir. Ayrıca dünya ülkelerinde bu teknolojinin vergilendirme alanında uygulanıp uygulanmadığı, uygulandıysa kurumsal başarı elde edilip edilmediği de iyi analiz edilmesi gereken konulardan biridir. Dünyada blok zincir teknolojisinin özel sektörde bu denli yaygınlaşıp kamusal alanda da uygulanma şansı bulunduğu, ülkemizin de bu gelişim ve değişime ayak uydurmasını beklemek kaçınılmaz olacaktır.

6. TEBLİGAT AŞAMASINDA VERGİ MAHREMİYETİ HAKKI

Genel olarak, kişi hakkında hüküm teşkil edecek bir belgenin o kişiye önceden belirlenmiş şekil ve usullere uygun olarak iletilmesi anlamına gelen tebliğ¹⁴⁰⁴; VUK'un 21. maddesi açısından, vergilendirmeye ilişkin olan ve hüküm ifade eden hususların, vergi mükellefine veya cezanın muhatabına yetkili makamlar tarafından bildirilmesini ifade etmektedir.

Vergi mükellefi ve vergi sorumlularına tebligat yapılmasının öncelikli amacı, bu kişilerin tarh edilen vergi ve kesilen cezadan haberdar olmasını sağlamaktır. Bu yönüyle tebligat işlemi, tarh ve tahakkuk işlemleri arasında bir köprü niteliğindedir¹⁴⁰⁵. Tebligatın başka bir amacı da, vergi ve ceza miktarı hususunda mükellef veya vergi sorumlusunun onayının alınmasıdır. Ayrıca tebliğ işlemiyle mükellef açısından idari ya da yargısal yola

¹⁴⁰⁴ Karakoç, 2017, s. 211.

¹⁴⁰⁵ Oktar, 2017, s. 125; Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2017, s. 105.

başvurma süresini başlatmak da tebligatın bir diğer amacıdır¹⁴⁰⁶.

Türk hukukunda, Tebligat Kanunu¹⁴⁰⁷ adı altında tebligat hükümlerini içeren genel bir Kanun varken; kişilerin temel hak ve hürriyetleri ile yakın ilişkisi bulunması ve önemli hukuki sonuçlar doğurması sebebiyle, vergilendirme sürecinde tebligat konusu özel olarak VUK'un "Tebliğler" ana başlıklı beşinci kısmında, 93 ilâ 109. maddeleri arasında düzenlenmiştir¹⁴⁰⁸. Bunun yanında 6183 sayılı Kanun'un 8. maddesinin yaptığı atıfla, kamu alacaklarının tahsili sürecinde aksine bir hüküm bulunmadıkça VUK'da yer alan tebligat hükümleri uygulanacaktır¹⁴⁰⁹. Vergi yargılaması aşamasında ise, VUK'un tebligat hükümleri değil, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun¹⁴¹⁰ (İYUK) tebligat konusunda atıf yaptığı Tebligat Kanunu hükümleri uygulanacaktır¹⁴¹¹. Ayrıca Tebligat Kanunu'nun 51. maddesi ve Tebligat Kanunu'nun Uygulanmasına Dair Yönetmeliğin 72. maddesine göre mali tebligat¹⁴¹² işlemlerinde, öncelik olarak özel kanunlar dikkate alınacak, bu konuda hüküm bulunmayan hallerde Tebligat Kanunu'na göre tebligat yapılacaktır.

Tebliğat geniş anlamda sadece kamusal makamlar tarafından kamusal amaçlarla kişilere yapılan ulaştırmayı değil, kişiler tarafından kamusal makamlara yapılan ulaştırmaları da kapsamaktadır¹⁴¹³. Bu çerçevede örneğin VUK'un 170. maddesinde belirtilen "yazılı bildirimlerin posta ile taahhütlü olarak gönderilmesi caizdir" hükmü gereği, mükellefler beyannamelerini posta yolu ile ulaştırabilirler. Dolayısıyla bu tebligat sırasında da vergi mahremiyeti hakkının gözetilmesi gerekir.

Tebliğat, vergilendirme sürecinde hayati bir önem taşıyarak mükelleflere ait olan anayasal ve yasal hakların kullanılmasına aracılık etmektedir¹⁴¹⁴. Usulüne uygun yapılacak bir tebligatla; yetkili otoriteler tarafından mükellefin sahip olduğu savunma hakkı,

¹⁴⁰⁶ Karakoç, 2017, s. 212.

¹⁴⁰⁷ 7201 sayılı Kanun 19.02.1959 tarihinde kabul edilmiş ve 19.02.1959 tarihli, 10139 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

¹⁴⁰⁸ Bilici, 2020, s. 97; Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2017, s. 106; Yurtsever, H. (2016). Vergi Hukukunda Tebligatta Yeni Bir Uygulama: Elektronik Tebligat. *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 23(2), s.455.

¹⁴⁰⁹ Ancak 6183 sayılı Kanun'un 55. Maddesinde "belediye hududu dışındaki köylerde bulunan borçlulara gönderilecek ödeme emirlerinin tebliği muhtarlıkça yapılacak olması konusunda Kanun özel bir hüküm getirdiği için", bu işlemler bakımından artık VUK hükümleri değil, 6183 sayılı Kanun'un 55. maddesinde belirtilen tebligat usulü uygulanacaktır. Ayyıldırım, K. (2019). Türk Vergi Hukukunda Tebligat. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, s. 32.

¹⁴¹⁰ 06.01.1982 tarihinde kabul edilmiş ve 20.01.1982 tarihli, 17580 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

¹⁴¹¹ Karakoç, 2017, s. 213.

¹⁴¹² Tebligat Kanunu'nun 50. maddesine göre mali tebligat, Sayıştay tarafından yapılacak tebligatlar ile vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin yapılacak tebligatları kapsamaktadır.

¹⁴¹³ Ayyıldırım, 2019, s. 74.

¹⁴¹⁴ Ayyıldırım, 2019, s. 51.

dinlenilme hakkı, silahların eşitliği ilkesi, mahkemeye erişim hakkı, makûl sürede yargılanma hakkı ve tüm bu hakları içinde barındıran adil yargılanma hakkına saygı gösterilmiş olacaktır¹⁴¹⁵.

Tebliğat içeriklerinde mükellef sırlarını ihtiva edebilecek bilgilerin bulunması çok doğaldır. Bu sebeple söz konusu bilgilerin başkaları tarafından öğrenilmemesi için tebligat hükümlerinin ve uygulamasının vergi mahremiyeti açısından da değerlendirilmesi gerekmektedir.

Vergilendirme işlemlerindeki tebligatların mahremiyetle olan ilişkisi bakımından, 6475 sayılı Posta Hizmetleri Kanunu'nun¹⁴¹⁶ 7. maddesi önem taşımaktadır. 7. maddeye göre, *“(1)Hizmet sağlayıcıları ile posta hizmetlerinde çalışanlar veya herhangi bir şekilde posta hizmetleri ile ilgili bilgiye sahip olanların, bu bilgileri ve posta hizmetleri ile ilgili ilişkileri açığa vurmaları, gönderileri açmaları, içlerinde ne olduğunu araştırmaları, üçüncü kişilere bilgi vermeleri veya herhangi birinin bunları yapmasına neden olmaları, gönderileri zapt veya yok etmeleri yasaktır. (2)Hizmet sağlayıcıları, yürüttüğü hizmetlerle ilgili olarak gerekli güvenlik önlemlerini almakla yükümlüdür. (3)Posta gönderileri, kanunla yetkili kılınan merciler dışındaki kişilerce alıkonulamaz, açılmaz ve içeriği araştırılmaz.”*

Bu yasakların ihlal edilmesi durumunda ne olacağı ise söz konusu Kanun'da belirtilmemiştir. Ancak böyle bir ihlal, TCK'nın 258. maddesinde yer alan *“görevi nedeniyle kendisine verilen veya aynı nedenle bilgi edindiği ve gizli kalması gereken belgeleri, kararları ve emirleri ve diğer tebligatı açıklayan veya yayınlayan veya ne suretle olursa olsun başkalarının bilgi edinmesini kolaylaştıran kamu görevlisine, bir yıldan dört yıla kadar hapis cezası verilir”* hükmü gereği *“göreve ilişkin sırrın açıklanması suçu”*nu oluşturur.

Tebliğat Kanunu'nda ise, yapılan tebligatların gizliliğine ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Sadece “Kanunu tatbik ile mükellef olanların işleyecekleri suçlar” kenar başlıklı 52. maddesinde, Kanun'un uygulanması sırasında görev alan memurların, hizmetlilerin, köy muhtarı ve ihtiyar heyeti ile meclisi azalarının işledikleri suçlar sebebiyle TCK'nın kamu görevlilerine ilişkin hükümlerine göre cezalandırılacağı

¹⁴¹⁵Ayyıldırım, 2019, s. 51-52.

¹⁴¹⁶ 09.05.2013 tarihinde kabul edilmiş ve 23.05.2013 tarihli, 28655 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

belirtilmiştir¹⁴¹⁷. Örneğin, vergi mahremiyeti kapsamında olmayan idarenin kendi iç yazışmalarının yer aldığı tebliğler konusunda ilgili memurun gerçekleştireceği mahremiyet ihlalleri, Tebligat Kanunu’nun 52. maddesi çerçevesinde değerlendirilecektir¹⁴¹⁸.

Bu noktada vergilendirme işlemlerinin kapsamına tebligat işlemlerinin girip girmeyeceği, dolayısıyla tebliğ işleminde görev alanların VUK’da yer alan vergi mahremiyeti ile yükümlü olup olmayacağı sorusu akla gelmektedir. Vergilendirmenin tebligat aşamasında görev alan herkesin, VUK’un 5. maddesinde belirtilen “*vergi muameleleri ile uğraşan memurlar*” kapsamında değerlendirilerek vergi mahremiyetine uymak zorunda olduğu kabul edilmelidir¹⁴¹⁹. Dolayısıyla bu kişilerin görevleri sırasında vergi ile ilgili evrakları açmaları ve edindikleri sırları ifşa etmeleri yasaktır. Ancak 6183 sayılı Kanun kapsamında tebligat yapılırken veya yapıldıktan sonra tebligat işleminde görevli olanların mahremiyeti ihlal edici bir eylemde bulunması durumunda, bu görevliler VUK’da yer alan “vergi mahremiyetini ihlal suçu” ile değil; 6183 sayılı Kanun’da yer alan “sırrın ifşası” suçuyla yargılanacaklardır¹⁴²⁰.

Vergi tebligatının muhatablarının bilinmesi, vergi mahremiyeti açısından önem taşımaktadır. Çünkü muhatabına yapılmamış bir tebliğ, mükellefiyetle ilgili bilgilerin paylaşılması anlamına geleceğinden, vergi mahremiyetinin ihlali sonucunu doğurabilir. Vergi hukukunda tebligatın muhatabı VUK’un 94. maddesinin lafzına göre mükellefler, bunların kanuni temsilcileri, umumi vekilleri¹⁴²¹ ¹⁴²² ve kendisine ceza kesilenlerdir. Ayrıca 8. maddede “mükellef” tabirinin vergi sorumlusunu da kapsadığı belirtildiği için, vergi sorumluları da tebligatın muhatabı olabilirler. Aynı maddenin ikinci fıkrasına göre, tüzel kişiliklerde tebligat bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine, tüzel kişiliği bulunmayan teşekküllerde ise bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılır.

¹⁴¹⁷ Yüce ve Çelik, 2017, s. 62.

¹⁴¹⁸ Yüce ve Çelik, 2017, s. 62.

¹⁴¹⁹ Bu yönde bkz. Ayyıldırım, 2019, s. 102

¹⁴²⁰ Yüce ve Çelik, 2017, s. 61.

¹⁴²¹ Kanun’da açıkça başka bir şart aranmadan vergisel tebligatların umumi vekillere yapılacağı belirtilse de, kişinin malvarlığında azalmalara sebep olabileceği ve kişinin kanuni haklarını kullanmasına engel olma riski sebebiyle hassas davranılması gerektiğinden umumi vekâletnamede bu iradenin açık bir şekilde yer alması gerektiği görüşü için bkz. Ayyıldırım, 2019, 121.

¹⁴²² “İdare de umumi vekile yapılacak tebliğlerde şu hususlara dikkat etmektedir:

-Vekâletnamede vergi ile ilgili tebliğlerin vekile yapılabileceğine,

-Veya genel olarak vekilin, mali konularda her türlü iş ve işlemleri takip ve sonuçlandırmaya yetkili bulunduğu dair hüküm bulunmalıdır”. Özyer, 2015, s. 187.

VUK'un 94/3. maddesine göre, kendisine tebligat yapılacak kişi yoksa tebligat ikamet adresinde bulunanlardan¹⁴²³ ¹⁴²⁴ veya işyerinde bulunan memur veya müstahdemlerden birine yapılır. Ancak bu kişilerin görünüş itibarıyla 18 yaşından küçük ve açık şekilde ehliyetsiz olmaması gerekmektedir. VUK'da yabancı memlekette bulunanlara (m. 97) ve kamu idare ve müesseselerine (m. 98) yapılacak tebligatlara ilişkin de düzenlemeler bulunmaktadır.

Vergilendirme işlemleri açısından esas olan posta yolu ile tebliğ olmasına rağmen, memur vasıtası ile tebliğ, dairede ya da komisyonda tebliğ, ilan yolu ile tebliğ ve elektronik ortamda tebliğ olmak üzere beş tebligat yöntemi söz konusudur.

6.1. Posta ile Tebligatta Vergi Mahremiyeti

VUK'un 99. maddesine göre tebliğ edilecek belge veya yazılar, şekilleri Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilen kapalı özel zarflar içinde postaya verilir. Tebligatın yapılacağı adres, tebligatın geçerliliğine etki edeceğinden özellikle mükelleflerin adres değişikliklerini bildirme ödevi bu konuda oldukça önemlidir. Buradan yola çıkarak, vergi hukukunda mükelleflerin şekli ödevlerinin de, en az vergi ödeme ödevi kadar önemli olduğu söylenmelidir. Çünkü VUK'un 100. maddesinde, posta yoluyla yapılacak olan tebligatın, muhatabın bilinen adresine teslim edildiğinde yapılmış sayılacağı ifade edilmiştir. Başka bir adrese yapılan tebligat, vergi mahremiyeti ihlalini de gündeme getirebilir. Bilinen adresten nelerin kastedildiği, daha önce VUK'un 101. maddesinde 8 bent halinde belirtilmişti. Ancak 7061 sayılı Kanun'un¹⁴²⁵ 16. maddesi ile yapılan değişiklikle; mükellef tarafından işe başlamada veya adres değişikliğinde bildirilen işyeri adresleri, yoklama fişinde veya ilgilinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen işyeri adresleri, 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanunu'na¹⁴²⁶ göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi, bilinen adres olarak kabul edilmiştir.

Aynı maddenin ikinci ve üçüncü fıkrasına göre ise *“(2)İşyeri adresinde tebliğ yapılacak olanların bu adresinde bulunamaması, işin bırakılması veya işin bırakılmış addolunması hallerinde tebliğ, gerçek kişilerde kendisinin, tüzel kişilerde bunların başkan,*

¹⁴²³ Bu yönde bkz. Danıştay 4. Daire, E. 2013/4617, K. 2017/5271, T. 14.06.2017; Danıştay 3. Daire, E. 2015/5036, K. 2017/841, T. 14.02.2017, www.kazanci.com.tr (16.03.2021).

¹⁴²⁴ Bu kişiler için aynı çatı altında oturma şartı aranmadığı yönündeki karar için bkz. Danıştay 7. Daire, E. 2000/8570, K. 2002/527, T. 12.02.2002, www.kazanci.com.tr (16.03.2021).

¹⁴²⁵ Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 28.11.2017 tarihinde kabul edilmiş ve 05.12.2017 tarihli, 30261 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

¹⁴²⁶ 25.04.2006 tarihinde kabul edilmiş ve 29.04.2006 tarihli, 26153 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

müdür veya kanuni temsilcilerinden birinin, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise bunları idare edenler veya varsa temsilcilerinden herhangi birinin adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılır. (3)İşyeri adresi olmayanlara tebliğ, doğrudan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılır”. Görüldüğü gibi öncelikli olan gerçek kişilerin, tüzel kişilerin ve hatta tüzel kişiliği bulunmayan teşekküllerin işyeri adreslerine tebliğ yapılmasıdır.

Vergi hukukunda tebligatın bilinen son adrese yapılması; mükelleflerin adreslerini gizlemek veya yanlış bildirerek vergi ile ilgili yükümlülüklerinden kaçmayı amaçlama ya da bu konuda ihmalî davranışlarda bulunma eğilimlerini en aza indirmek için ve verginin en kısa sürede tahsilinin sağlanması amacıyla uygulanmaktadır¹⁴²⁷.

VUK’un 102. maddesine göre tebligat evrakının muhatabına teslim edilemediği durumlarda, bu evrak posta idaresi tarafından tebliği çıkaran idareye geri gönderilir. Oysa vergiye ilişkin olmayan bir tebliğ işleminde Tebligat Kanunu’nun 21. maddesine göre, tebliğ evrakı o yerin muhtar veya ihtiyar heyeti azasından birine veya zabıta amir ve memurlarına imza karşılığı teslim edilir. İhbarname kapıya yapıştırılır ve adreste bulunmama halinde keyfiyet en yakın komşulardan birine, varsa yönetici veya kapıcıya bildirilir. Vergiye ilişkin tebligatta ise bu genel hüküm uygulanırsa tebligat geçersiz sayılır¹⁴²⁸. Verilendirme alanındaki bu farklılık, muhatap bakımından bir güvenlik önlemi olmanın yanı sıra, vergilendirme işlemlerinde mahremiyete ayrı bir önem verildiğinin de göstergesidir¹⁴²⁹. Çünkü tebligata konu olan evrakın muhtar gibi muhatabından farklı üçüncü bir kişiye bırakılması, mahremiyet zafiyeti ortaya çıkabilir. Bu sebeple tebligatın yapılamadığı durumlarda, tebliğ evrakının ilgili idareye iade edilmesi mahremiyet açısından yerinde bir düzenlemedir.

6.2. Memur Vasıtası ile Tebligatta Vergi Mahremiyeti

VUK’un 107. maddesinde Maliye Bakanlığı’nın, tebliğleri posta yerine memur vasıtası ile de yaptırmaya yetkili olduğu belirtilmiştir. Ancak memur vasıtası ile tebliğe, idare açısından aciliyet gerektiren durumlarda başvurulmalıdır¹⁴³⁰. Uygulamada özellikle

¹⁴²⁷ Ayyıldırım, 2019, s. 182.

¹⁴²⁸ Bu yönde bkz. Danıştay 3. Dairesi, E. 2010/6814, K. 2012/1024, T. 02.04.2012, www.kazanci.com.tr (24.03.2021).

¹⁴²⁹ Bu yönde bkz. Şenyüz, D. (1997). *Vergi Usul Kanununda Tebligat*. (2. Baskı). Bursa: Yaklaşım Yayınları, s. 22.

¹⁴³⁰ Karakoç, 2017, s. 217.

zaman aşımının söz konusu olduğu durumlarda, Bakanlık tarafından memur aracılığıyla tebliğ yoluna gidilmektedir¹⁴³¹. Memur vasıtasıyla yapılan tebliğlerde de tebliği yapan memur, posta memurunun uyması gereken kuralları uygulamakla yükümlüdür. Tebliği yapan memurun vergi mahremiyetinin düzenlendiği 5. maddede ifade edilen “*vergi muameleleri ile uğraşan memurlar*” kapsamında olduğu açıktır. Dolayısıyla bu kişiler, tebliğ görevi sırasında öğrendiği sırlar bakımından da vergi mahremiyetine dikkat etmek ve gereken özeni göstermekle yükümlüdürler.

6.3. Dairede veya Komisyonda Yapılan Tebligatta Vergi Mahremiyeti

VUK’un 93/2. maddesinde ilgilinin kabul etmesi durumunda, tebliğin dairede veya komisyonda yapılması mümkündür. VUK’un 94. maddesiyle birlikte değerlendirildiğinde “*ilgili*” deyiminden; mükellefleri, bunların kanuni temsilcilerini, umumi vekillerini veya vergi cezası kesilenleri; tüzel kişilere yapılacak tebligat için bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerini, tüzel kişiliği bulunmayan teşekküllere yapılan tebligat için ise bunları idare edenleri veya temsilcilerini anlamak gerekir.

Dairede veya komisyonda tebliğ için önemli olan şart ise, söz konusu tebliği ilgilinin kabul etmesidir. Böyle bir rıza söz konusu değilse, yani ilgili tebliği dairede ya da komisyonda tebellüğden imtina ediyorsa tebliğ, posta veya memur aracılığı ile yapılacaktır. Aksi halde böyle bir tebliğ, usulsüz sayılacaktır¹⁴³². Hatta ilgili olmayanlara yapılan tebliğde, tebligatın içeriği mükellef sırrı ihtiva eder nitelikteyse, vergi mahremiyetinin ihlali söz konusu olacaktır.

6.4. İlan Yoluyla Tebligatta Vergi Mahremiyeti

Tebliğ yapılacak adresin bazı nedenlerden dolayı bilinmemesi veya muhatabın tebellüğden kaçınmak için çeşitli yollar denemesi gibi sebeplerle, tebliğin posta yolu veya memur aracılığı ile yapılması mümkün olmayabilir. Böyle durumlarda son çare olarak bir başka tebligat usulü olan ilan yoluyla tebliğ yoluna başvurulmaktadır. İlan yoluyla tebliğe ilişkin esaslar VUK’un 103 ilâ 106. maddeleri arasında düzenlenmiştir¹⁴³³.

¹⁴³¹ Özyer, 2015, s. 195.

¹⁴³² Ayyıldırım, 2019, s. 216.

¹⁴³³ VUK’un 103. maddesine göre tebliğin ilan yoluyla yapılacağı haller şöyledir:
“1. Muhatabın bu Kanunun 101 inci maddesi kapsamında bilinen adresi yoksa,

Yapılacak ilanın içeriğinde yer alması gereken bilgiler ise 345 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nde¹⁴³⁴ belirlenmiştir. Buna göre ilan yazısında,

“1-Mükellefin adı-soyadı veya unvanı, vergi kimlik numarası ile adresi,

2-Tebliğin ilgili bulunduğu vergi veya cezanın dönemi, nevi ve miktarı,

3-Mükellefin ilan tarihinden başlayarak bir ay içinde vergi dairesine bizzat veya bilvekele müracaat etmesi veyahut taahhütlü mektup veya telgrafla açık adresini bildirmesi halinde, kendisine süre ile kayıtlı resmi tebliğ yapılacağı, aksi takdirde ilan tarihinden itibaren bir ayın sonunda tebliğin yapılmış sayılacağı hususu” bulunmalıdır.

Yapılacak ilan vergi/cezanın türü ve tutarına ilişkin bilgileri, üçüncü kişiler tarafından bilinebilir duruma getireceğinden, bu ilan yönteminin vergi mahremiyetini ihlal ettiği savunulmaktadır¹⁴³⁵. Ayrıca bu görüşe göre, ilan yolu ile tebliğde vergi ve cezanın türü ile miktarına yer verilmemesi ya da VUK’un 5. maddesine ilan yolu ile tebliğe ilişkin bir istisna hükmün konulması gerektiği ifade edilmektedir. Ancak bir Danıştay kararında¹⁴³⁶ ilan yazısında vergi türü, dönemi ve tutarının bulunması zorunluluğuna ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

VUK’un 108. maddesinde de “*vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda verginin nev’i ve miktarının*” yazılmamış olmasının vesikayı hükümsüz kılacağı belirtilmektedir. Çünkü böyle bir durumda muhatap vergi borcu tutarını bilemeyeceğinden, tesis edilen işlemin doğruluğundan şüphe duyabilir ve yargısal veya idari haklarından hangisini kullanacağı yönünde tereddüt yaşayabilir¹⁴³⁷. Bu sebeple ilan yoluyla tebligatın vergi mahremiyetinin istisnasını oluşturduğu yönünde bir düzenleme ile mahremiyet ihlalinin önlenmesi uygun olacaktır. Sonuçta vergi mahremiyetinin istisnası niteliğindeki durumlar genellikle kamu yararının ağır bastığı hallerdir. İlanen tebligat da, devletin vergi alacağına ulaşma amacına

2. Bu Kanunun 101 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (2) numaralı bentlerinde sayılan bilinen adreste tebliğ yapılamaması hâlinde, muhatabın adres kayıt sisteminde kayıtlı bir adresi bulunmazsa,

3. Yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkân bulunmazsa,

4. Başkaca nedenlerden dolayı tebliğ yapılmasına imkân bulunmazsa.”

¹⁴³⁴ 28.02.2005 tarihli ve 25741 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

¹⁴³⁵ Bu görüş için bkz. Güner, Ü. ve Yılmaz, S. (2017). İlan Yoluyla Yapılan Tebligat İşlemleri Vergi Mahremiyetini İhlal Etmektedir, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 162, s. 113.

¹⁴³⁶ “İlanen yapılan tebliğlerde tebliğin ilgili bulunduğu ihbarnamede vergi türü, dönemi ve tutarının ilan yazılarında yer alması gerektiği sonucuna varılmaktadır. İlgililerin vergi dairesine müracaat etmemeleri halinde bir ayın sonunda ilgiliye tebliğ yapılmış sayılacağının öngörülmesi olması da bu bilgilerin ilan metninde yer almasını zorunlu kılmaktadır. Esasen ihbarname üzerine yapılacak tahsilat işlemlerinde hangi vergilerin tahsili kabul hale geldiğinin bilinmesi bakımından önem arz etmekte olup, bu bilgilere yer verilmemiş olması karşısında tarhiyatın kesinleştiğinden de söz etmek mümkün değildir”. Danıştay 4. Daire, E. 1995/2458, K. 1996/219, T. 22.01.1996, www.kazanci.com.tr (29.03.2021).

¹⁴³⁷ Ayyıldırım, 2019, s. 256.

hizmet ettiği için, vergi mahremiyetinin ihlalini teşkil etmemesi adına, istisna kapsamına alınmalıdır. Bunun için ilan yoluyla tebligatın düzenlendiği VUK'un 103. maddesinin devamına “*ilan yoluyla yapılan tebliğler vergi mahremiyetinin ihlali sayılmaz*” şeklinde bir ifade eklenebilir.

Tebliğat Kanunu'nun 28. maddesine göre yapılacak ilanen tebligatlarda ise, tebliğ olunacak evrakın içeriğinin özeti ve sebebinin de ilanda belirtileceği ifade edilmiştir. VUK'a göre yapılacak ilanen tebliğlerde de tebliğ içeriğinin özetinin, sebebinin, konusunun ilan yazısında yer almasının, durumun anlaşılması ve ciddiyetinin kavranması açısından uyarıcı ve bilgilendirici bir işleve sahip olacağı düşünülebilir. Ancak böyle bir uygulamanın vergi mahremiyetinin istisnasını teşkil edecek bir düzenleme bulunmaksızın gerçekleştirilmesi yine mahremiyet ihlaline sebep olacaktır.

6.5. Elektronik Ortamda Tebligatta Vergi Mahremiyeti

Her geçen gün ilerleyen teknoloji ile vergilendirme sürecine ilişkin pek çok işlemin elektronik ortamda yapılabilmesi mümkün hale gelmiştir. Bu teknolojiye vergisel tebligatta da kayıtsız kalınmamıştır. Özellikle vergilendirme alanındaki elektronik tebligat uygulaması; kamu alacağının zamanaşımına uğramadan hazineye intikal etmesini zorlaştıran usulsüz tebligat problemine büyük ölçüde çözüm olması ve yargı mercilerinin yükünü hafifletmesi açısından oldukça önemlidir¹⁴³⁸. 6009 sayılı Kanun'un¹⁴³⁹ 7. maddesi ile VUK'un 107/A maddesine yapılan eklemeye “*Bu Kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, 93 üncü maddede sayılan usullerle bağlı kalınmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabileceği*” ifade edilmektedir^{1440 1441}. Böylece elektronik ortamda yapılan tebligatın fiziki olarak yapılan tebligattan bir farkı olmayıp, onunla aynı hukuki sonuçları doğurmaktadır.

¹⁴³⁸ Yüce ve Çelik, 2017, s. 137.

¹⁴³⁹ 23.07.2010 tarihinde kabul edilen “6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” 19.02.1959 tarihli, 10139 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

¹⁴⁴⁰ Kanun tasarısının gerekçesinde söz konusu düzenlemeye duyulan ihtiyaç şöyle açıklanmaktadır: “213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre tebliğler esas olarak posta yoluyla yapılmaktadır. Öngörülen düzenlemeyle vergi mevzuatı çerçevesinde yapılabilecek tüm tebliğlerin elektronik ortamda yapılabilmesine imkan sağlanmaktadır. Tebliğin elverişli elektronik bir adrese yapılması suretiyle, veri güvenliği ve muhatabın hukuki sonuçlar açısından tebliğden haberdar olması sağlanmaktadır. Ayrıca, Maliye Bakanlığına elektronik ortamda tebliğ ile ilgili altyapıyı kurma veya kurulmuş olanları kullanma ve uygulamayı yaygınlaştırma hususunda görevler yüklenirken, diğer esas ve usulleri belirleme yetkisi de verilmektedir.” <https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?pkunlarno=83649&pkunnumarasi=6009> (06.05.2020)

¹⁴⁴¹ Elektronik tebligata ilişkin ayrıntılı hükümler 27.08.2015 tarih ve 29458 sayılı RG’de yayımlanan 456 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nde yer almaktadır.

Mükellefin kendisine e-tebligat yapılması için verdiği adres, elektronik imza temelli bir e-posta adresi olup, tebligata elverişli Kayıtlı Elektronik Posta Sistemi adresi de bildirildiği için, tebligatın başkalarının eline geçme imkânı ortadan kalkmaktadır¹⁴⁴². Elektronik tebligat sistemini kullanmak için yapılan başvuruda, elektronik tebligat talep bildirimi ile birlikte, bildirimde bulunan mükellefe vergi dairesi tarafından başvuru anında sistemin ürettiği internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi de kapalı bir zarf içerisinde verilir¹⁴⁴³. Ayrıca e-tebligat başvurusu yapıldığında ve idare tarafından e-tebligat gönderildiğinde, mükellefin bildirdiği telefon numarasına kısa mesaj ve/veya e-posta adresine durumu bildiren e-posta gönderilmektedir¹⁴⁴⁴.

Elektronik tebligat kapsamında muhatabın, özel sisteme kendisine ait kullanıcı kodu, şifre ve parola bilgisiyle gireceği düşünüldüğünde, tebliğ konusuna doğrudan kendisi vâkıf olacaktır. Ayrıca bu yöntem, diğer usullerdeki kapıya yapıştırılan evrakın kaybolması, başkaları tarafından alınması gibi riskleri de ortadan kaldırdığından, tebligatın bilgilendirme amacını hatasız şekilde yerine getirmektedir¹⁴⁴⁵.

Elektronik tebligat hızlı ve masrafsız olmasının yanı sıra, vergi mahremiyeti açısından da oldukça güvenilir görülmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı da, vergilendirme işlerinde elektronik tebligat uygulamasının, bilgi güvenliği ve kişisel verilerin korunmasını sağlaması ve belgenin içeriğinin başkaları tarafından değiştirilmeyeceğini garanti etmesi bakımından güvenilir olduğunu ifade etmektedir¹⁴⁴⁶. Gerçekten de elektronik ortamda tebligat, tebligat sürecinden posta memuru gibi üçüncü bir kişiyi devreden çıkardığı için mahremiyet kaygılarının da bu yöntemle en aza indiği söylenebilir. Yapılan tebligat içeriğini muhataptan başkasının öğrenme imkânı söz konusu olmadığı için, vergi mahremiyeti açısından en iyi tebligat yönteminin elektronik tebligat olduğu sonucuna varılabilir.

¹⁴⁴² Yurtsever, 2016, s. 461.

¹⁴⁴³ Tunaoglu, O. (2018). *Vergi Usul Kanununa Göre Tebligat*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, s. 114.

¹⁴⁴⁴ Yurtsever, 2016, s. 462.

¹⁴⁴⁵ Ayyıldırım, 2019, s. 267. Elektronik tebligatın yararlı görülen diğer yönleri ve uygulama açısından sakıncalı görülen yönleri için bkz. Ayyıldırım, 2019, s. 266 vd.

¹⁴⁴⁶ <https://www.gib.gov.tr/node/104452/pdf> (02.05.2020).

7. YARGILAMA AŞAMASINDA VERGİ MAHREMİYETİ HAKKI

Vergilendirme sürecinin çeşitli aşamalarında yer alan görevlilerin, mükellef sırlarını vergilendirme alanı dışına çıkarmaları yasaklanmıştır¹⁴⁴⁷. Ancak vergi ile ilgili uyuşmazlıklar söz konusu olduğunda; durumun yargı mercilerine intikal etmesi, bu bilgilerin yargılama aşamasında da öğrenilmesini mümkün kılmaktadır. Dolayısıyla bu aşamada da bu bilgilerin ifşa edilmesinin önlenmesi gerekmektedir. Daha önce incelendiği gibi, vergi mahremiyeti hakkına uymakla yükümlü olan kişiler arasında vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay’da görevli olanlar da bulunmaktadır. Ancak özellikle duruşma yapılan davalarda, yargılama aşamasında bu bilgilerin üçüncü kişiler tarafından öğrenilmesi riski ortaya çıkabilir. Bunun sebebi de tüm yargılama usullerine hâkim olan “yargılamanın alenîliği” ilkesidir. Dolayısıyla vergi mahremiyeti hakkının bu ilke karşısındaki durumu da değerlendirilmelidir.

Yargılama hukukunda aleniyet ilkesi, duruşmalara yargılamayla ilgili olsun olmasın herkesin katılabilmesini ifade eder¹⁴⁴⁸. Böylece yargı organının halk tarafından denetimini olanaklı kılan aleniyet ilkesi, adil yargılanma hakkının da güvencesini oluşturmaktadır¹⁴⁴⁹. Daha geniş çerçevede ise aleniyet ilkesinin; yargıya duyulan güveni artırması, yargı bağımsızlığı ve tarafsızlığına katkıda bulunması ile kamu düzeninin devamlılığına fayda sağlaması gibi işlevlerinin bulunduğu söylenebilir¹⁴⁵⁰.

Yargılamada aleniyet ilkesi, kaynağını Anayasa’nın 141. maddesinden almaktadır. Buna göre; esas olan duruşmaların herkese açık olmasıyken, duruşmaların kapalı yapılması sadece genel ahlak ve kamu güvenliğinin kesin olarak gerekli kıldığı hallere bağlanmıştır.

Aleniyet ilkesi, hem idari yargıda hem de adli yargıda kabul edilen ilkelerden birisidir. Vergi yargılamasının da içinde bulunduğu idari yargıda, kural olarak dosya üzerinden inceleme yapılmaktadır. Ancak İYUK’un 17. maddesine göre, bazı durumlarda tarafların talebi üzerine veya re’sen duruşma yapılmasına karar verilebilmesi mümkündür. Aynı Kanun’un 18. maddesine göre, genel olarak aleniyet prensibi geçerli olsa da, duruşmaların genel ahlak ve kamu güvenliği sebepleriyle gizli yapılabileceği belirtilerek, Anayasa’nın 141. maddesine uyumluluk sağlanmıştır.

¹⁴⁴⁷ Erdem, 2005a.

¹⁴⁴⁸ Pekcanıtez, Atalay ve Özekes, 2012, s. 335.

¹⁴⁴⁹ Kurt Konca, N. (2009). Medeni Usul Hukukunda Aleniyet İlkesinin Sınırlandırılması. *Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 4(2), s. 67.

¹⁴⁵⁰ Kurt Konca, 2009, s. 69.

Vergilere ilişkin uyuşmazlıklar genel olarak vergi yargılaması içinde yer almakla birlikte, adli yargıda görülen ceza davalarında da bu bilgilerin gizliliği gündeme gelebilir. Buradaki yargılamalara ilişkin olarak ise CMK hükümlerini incelemek gerekir. CMK'nın 182/1. maddesinde duruşmaların herkese açık olduğu belirtildikten sonra, ikinci fıkrasında bu açıklığa ilişkin istisna, Anayasa ve İYUK'da da olduğu gibi yine genel ahlak ve kamu güvenliğinin gerekli kıldığı hallere yöneliktir. Burada önemli olan husus, hem vergi hem de ceza yargılamasında, kişilerin sır alanının korunmasına ilişkin bir sebeple duruşmaların aleniliğine sınırlama getirilip getirilemeyeceğidir. Her iki Kanun'da da belirtilen genel ahlak ve kamu güvenliği kapsamına mükellef sırlarının girmesi mümkün görünmemektedir.

Bu noktada karşılaştırma yapabilmek açısından, yargılamanın aleniliğine ilişkin Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda¹⁴⁵¹ (HMK) yer alan düzenlemelere de bakılması gerektiğini düşünmekteyiz¹⁴⁵². HMK'nın 28. maddesinin ilk fıkrasında duruşmaların ve kararların bildirilmesinin alenî olduğu belirtildikten sonra, ikinci fıkrada genel ahlak ve kamu güvenliğinin yanı sıra, kişilerin korunmaya değer üstün menfaatinin gerekli kıldığı hallerin bulunması da yargılamanın aleniliği için bir istisna oluşturmaktadır. Görüldüğü gibi HMK'daki aleniyet ilkesinin sınırlama sebepleri, İYUK ve CMK'da yer alanlara göre daha geniş tutulmuştur. Dolayısıyla kişilerin bazı temel hak ve değerleriyle çatışma ihtimali bulunması durumunda, yargılamanın alenî yapılması her zaman mümkün olmayabilir¹⁴⁵³. Bu düzenleme, özellikle kişilik haklarının korunması ile ilgili hâkime takdir yetkisi tanımaktadır.

Görüldüğü gibi aleniyet ilkesinin kapsamı ve içeriği yargılama hukukunun türü ve özelliklerine göre değişebilmektedir¹⁴⁵⁴. HMK dışındaki usul kanunlarında, aleniyeti sınırlayan sebepler arasında, mükellef mahremiyetini de içerebilecek bir istisnaya yer verilmemiştir. Dolayısıyla adil yargılanma hakkının bir unsuru olan aleniyet ilkesi ile vergi mahremiyeti hakkını da içeren özel hayatın gizliliği hakkının çatışma halinde olduğu ve

¹⁴⁵¹ 12.01.2011 tarihinde kabul edilmiş ve 04.02.2011 tarihli, 27853 sayılı RG'de yayımlanarak 01.10.2011 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

¹⁴⁵² Ayrıca daha önce de belirttiğimiz gibi, 6183 sayılı Kanun kapsamındaki tasarrufun iptali ve istihkak iddialarına ilişkin yapılan yargılamalarda HMK hükümleri uygulanacağı için, bu Kanunda yer alan duruşmaların aleniliğine ilişkin düzenlemeler mükellef sırları açısından da önemlidir.

¹⁴⁵³ Çiftçi, P. (2018). Özel Hayatın Korunması Menfaati Kapsamında Medeni Yargılamada Aleniyet İlkesinin Sınırlandırılması", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 20(2), s. 165.

¹⁴⁵⁴ Solak Akman, 2012, s. 268.

birine tanınacak imtiyazın ötekini ihlal edebileceği söylenebilir¹⁴⁵⁵.

Bu konuda AİHS'in ilgili hükmünün de değerlendirilmesi gerekmektedir. Yargılamanın aleniyetini de düzenleyen AİHS'in adil yargılanma hakkı başlıklı 6. maddesinde, mahkemelerin kamuya açık olması ve kararların alenî olarak verilmesi gerektiği belirtildikten sonra “...*demokratik bir toplum içinde ahlak, kamu düzeni veya ulusal güvenlik yararına, küçüklerin çıkarları veya bir davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliği gerektirdiğinde veyahut aleniyetin adil yargılamaya zarar verebileceği kimi özel durumlarda ve mahkemece bunun kaçınılmaz olarak değerlendirildiği ölçüde, duruşma salonu tüm dava sürecince veya kısmen basına ve dinleyicilere kapatılabilir*” denilmektedir. Görüldüğü gibi AİHS’de belirtilen aleniyete dair sınırlandırmalar, iç hukukumuzda yer alan sınırlandırmalara göre oldukça geniş tutulmuştur.

Bu düzenlemeler karşısında, vergi mahremiyeti kapsamında özel hayatın gizliliğini ihlal edebilecek bir yargılama olması durumunda, mahkemenin nasıl bir karar vereceği sorusu akla gelebilir. Böyle bir durumda, her ne kadar Anayasa’nın 90/5. maddesi ile iç hukukumuzun bir parçası haline gelen AİHS hükümlerinin, hâkim tarafından doğrudan uygulanabileceğini düşünsek¹⁴⁵⁶ de, yargılamanın aleniliği konusundaki anayasal ve yasal düzenlemelerin AİHS ile uyumunun sağlanması daha uygun olacaktır. Diğer usul kanunlarına göre daha yeni tarihli olan HMK bile, duruşmaların aleniliği konusunda AİHS ile uyumlu hale getirilmeye çalışılmıştır¹⁴⁵⁷.

Alenî duruşmalara, yargılamada görev alanların dışındaki kişiler de katılıp mükellef ve ilgili kişiler hakkındaki sırlara vâkıf olabilirler. Ancak bu öğrenme, görev sırasında gerçekleşmediği için sırların ifşa edilmesi veya kullanılması, vergi mahremiyetinin ihlali suçunu oluşturmayacaktır. Şartları varsa TCK’da yer alan diğer suçları oluşturabilir.

¹⁴⁵⁵ Solak Akman, 2012, s. 272. Bu konuda gizlilik kararı bulunmayan duruşmalarda söz konusu bilgiler alenileşmiş sayılarak bunların sır kabul edilemeyeceği ve açıklanmalarının da suç oluşturmayacağı yönünde görüş için bkz. Arslan, 2013, s. 23.

¹⁴⁵⁶ Duruşmaların aleniyetinin sınırlama nedenleri bakımından ortaya çıkan fark Anayasa ve milletlerarası antlaşma arasında bir çatışmadan değil, kapsam farklılığından ortaya çıktığı için Sözleşme hükmünün doğrudan uygulanmasının mümkün görünmediği yönünde görüş için bkz. Solak Akman, 2012, s. 279. Ancak kanaatimize göre, temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası antlaşmalarla kanunlar arasında aynı konuda farklı hükümler bulunması halinde, milletlerarası sözleşmenin uygulanacağı belirtiliyorsa, herhangi bir çatışma olmadan sadece kapsam bakımından farklılıkların olduğu düzenlemelerde de bu anlaşma hükümlerinin evleviyetle uygulanması gerekir.

¹⁴⁵⁷ Kişilerin korunmaya değer bulunan üstün menfaatine ilişkin istisna, HMK’nın 28/2. maddesine 7251 sayılı Kanun’un 2. maddesiyle 28.07.2020 tarihinde eklenmiştir. Bu Kanun’a ilişkin 2/2735 esas ve 8 karar no’lu Adalet Komisyonu Raporu’nda, bu yeni düzenlemenin AİHS’in 6. maddesiyle uyumlu olduğu ve Anayasa’ya aykırı bir durum oluşturmadığı ifade edilmiştir. <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem27/yil01/ss216.pdf> (04.05.2021).

Yargı kararlarının ise çeşitli yayınlarda, internet sitelerinde ve içtihat programlarında yayımlandığı görülmektedir. Bu durumdan vergi mahremiyetinin etkilenip etkilenmeyeceği sorusu akla gelebilir. Bu sebeple, mükellef sırrını oluşturan bilgilerin yer aldığı kararların açıklanması veya yayımlanması; ilgili kişilerin kimliğini belli edebilecek ad-soyad, unvan, T.C. kimlik numarası ve vergi numarası gibi bilgilerin üstü karartılarak yapılmalıdır.



DÖRDÜNCÜ BÖLÜM: VERGİ MAHREMİYETİ HAKKININ İHLALİ

Çalışmamızın buraya kadar olan kısmında, vergi mahremiyeti hakkının kapsamını ve bu hakka ilişkin düzenlemeler ile uygulamada ortaya çıkan sorunları değerlendirmeye çalıştık. Ancak bunların yanında, bir hak ihlali olduğu zaman, başvurulabilecek hukuki yollar üzerinde de durmak gerekir. Nitekim çalışmanın ilk bölümünde, bir hakkın sadece hukuk düzeni tarafından tanınmış olmasının yeterli olmayıp, ihlal söz konusu olduğunda kişiye hakkını arayabileceği güvencelerin de sağlanması gerektiğinden söz edilmişti. Bu sebeple çalışmamızın bu son kısmında, vergi mahremiyeti hakkının yargı organları aracılığıyla korunması hususunda inceleme ve değerlendirme yapılacaktır. Bu kapsamda, öncelikle genel olarak devletin hak ihlalleri karşısındaki durumu incelenecek daha sonra vergi mahremiyeti hakkının ihlalinin sonuçları; idare hukuku, ceza hukuku ve özel hukuk bakımından ele alınacaktır. En son olarak da yine bu hakkın ihlali konusunda, Anayasa Mahkemesi ile AİHM'e bireysel başvuru yolu değerlendirilecektir.

1. GENEL OLARAK

Devlet, kendisi veya başkası tarafından kaynaklanan insan hakları ihlallerine yaptırım uygulama tekeline sahip olduğu için, insan haklarının korunmasından birinci derecede sorumludur¹⁴⁵⁸. Kaynağı ne olursa olsun temel hakların ihlallerine karşı koruyucu önlemleri almak ve gerekli mekanizmaları oluşturmak konusundaki sorumluluk devlete aittir¹⁴⁵⁹. Devletin bu sorumluluk nedeniyle bazı yükümlülükleri de söz konusudur. Bu kapsamda Devlet; ihlalleri önlemek, gerçekleştiğinde soruşturmak, suç isnadı bulunan kişileri yargılamak, gerekli yaptırımları uygulamak, tazminat ve telafiyi de kapsayan yeterli korumayı sağlamakla yükümlüdür¹⁴⁶⁰.

Genel olarak devletin insan hakları konusundaki temel yükümlülükleri sırasıyla saygı duyma, koruma ve yerine getirme olarak üç başlıkta toplanmaktadır¹⁴⁶¹. Devlet organlarının hak ihlali yapmaması, saygı duyma yükümlülüğünü; hakların üçüncü kişilere karşı korunması ve ihlal edenlerin yaptırıma bağlanması, koruma yükümlülüğünü; hakkın etkin şekilde kullanılabilmesi için olumlu önlemler alınması ise yerine getirme yükümlülüğü

¹⁴⁵⁸ Yüzer Eltimur, 2019, s. 63.

¹⁴⁵⁹ Sunay, 2015, s. 28; Yücel Dericiler, 2012, s. 120.

¹⁴⁶⁰ Sunay, 2015, s. 27; Yücel Dericiler, 2012, s. 120. Aynı yönde bkz. Marshall, J. (2008). Positive Obligations and Gender-based Violence: Judicial Developments. *International Community Law Review*, 10(2), s. 148.

¹⁴⁶¹ Yüzer Eltimur, 2019, s. 64. Özel hayatın korunmasında Devletin temel yükümlülükleri konusunda daha ayrıntılı bilgi için bkz. Yüzer Eltimur, 2019, s. 63 vd.

veya uygulama yükümlülüğünü oluşturmaktadır¹⁴⁶². AİHM ise devletin yükümlülüklerini negatif yükümlülük ve pozitif yükümlülük olarak daha basit bir şekilde iki kategoride incelemektedir¹⁴⁶³. Görüldüğü gibi, Devletin bu konudaki yükümlülükleri farklı şekillerde ifade edilse de, öncelikle temelde insan haklarını tanıma suretiyle hukuki çerçevesini oluşturduğu haklara dokunmayarak, onlara saygı göstermesi gerekmektedir. Daha sonra insan hakları ihlallerini önlemeye çalışır ve söz konusu ihlalleri yaptırıma bağlayarak, koruma yükümlülüğünü gerçekleştirmiş olur. Son olarak ise uygulamada da bu hakların korunması için gerekli güvence mekanizmalarını sağlar¹⁴⁶⁴.

İnsan hakları kuralları, her şeyden önce devletin bireylere nasıl davranacağını temel çerçevesini çizmektedir¹⁴⁶⁵. Vergi mahremiyeti hakkı, temel bir insan hakkı niteliğinde olan özel hayatın gizliliğinin korunması hakkının vergi hukukundaki yansıması olduğu için, bu alanda devlete yüklenen koruma yükümlülüğünün, vergi mahremiyeti hakkı için de geçerli olması gerekmektedir. Türkiye açısından değerlendirecek olursak, Devletin tanıma yükümlülüğü kapsamında hakları güvence altına alma yükümlülüğünü, en başta AİHS’i hukuki düzeyde tanıyarak aldığı söylenebilir. Çünkü AİHS’in 8. maddesi, özel hayata saygı hakkına ilişkin düzenlemeyi içermektedir. Ayrıca Anayasa’nın 20. maddesi ile de özel hayatın gizliliği ve kişisel verilerin korunmasına ilişkin düzenleme yapılarak vergi mahremiyeti hakkına anayasal düzeyde tanıma sağlanmıştır. Bunun dışında da VUK’un 5. ve 362. maddeleri ile 6183 sayılı Kanun’un 107. maddesi de vergi mahremiyeti hakkının korunmasına hizmet etmektedir. Temelinde bir insan hakkı olan vergi mahremiyeti hakkı, negatif statü hakkı kapsamında değerlendirilebileceğinden devletin saygı duyma yükümlülüğü¹⁴⁶⁶ de büyük önem arz etmektedir. Saygı duyma yükümlülüğü, kişinin faydalandığı veya başka bir olanağa ihtiyaç duymaksızın kendi çabasıyla yararlanabileceği

¹⁴⁶² Akandji-Kombe, J. (2007). *Positive Obligations under the European Convention on Human Rights*, Council of European Human Rights Handbooks, No:7, Belgium, s. 5; Kaboğlu, 2013, s. 15. Devletin saygı gösterme, koruma ve uygulama yükümlülüklerinin her birinin iki boyutunun bulunduğu da ifade edilmektedir. Bunlardan birincisi, belirli bir hakkın kullanımını gerçekleştirmek için gereken eylem planının yapılması anlamına gelen “*çaba gösterme yükümlülüğü*”, ikincisi ise belirli bir maddi hakkın kullanılabilmesi için devletin belirli hedeflere ulaşması zorunluluğunu ifade eden “*sonuç alma yükümlülüğü*”dür. Yücel Dericiler, 2012, s. 125.

¹⁴⁶³ Akandji-Kombe, 2007, s. 5.

¹⁴⁶⁴ Yüzer Eltimur, 2019, s. 63.

¹⁴⁶⁵ Sunay, 2015, s. 11.

¹⁴⁶⁶ “*İnsan haklarının tanındığı bir hukuk düzeninde saygı, koruma ve yerine getirme yükümlülükleri karşılaştırıldığında bir piramidin en altı saygı yükümlülüğünü, orta kısmı koruma yükümlülüğünü en üst kısmı ise yerine getirme yükümlülüğünü oluşturur. Bu bağlamda devletin yükümlülüğünü en geniş alanı kapsadığı yer saygı duyma yükümlülüğüdür*”. Yüzer Eltimur, 2019, s. 68.

bir hakkın kullanılmasına devlet tarafından müdahale edilememesini ifade etmektedir¹⁴⁶⁷.

Devletin bir başka yükümlülüğü olan koruma yükümlülüğü kapsamında ise, anayasa ve kanunlara uygun davranıp davranılmadığını denetlemek ve bu hakları koruyup geliştirecek kurum ve kuruluşların oluşturulmasını sağlamak yer alır. Bu da etkin bir yasama, adil bir yürütme ve hukuki uyumsuzlukları çözecek olan tarafsız ve bağımsız yargı yolunun mümkün olmasıyla sağlanır¹⁴⁶⁸.

Koruma yükümlülüğüyle, devletin kendisi veya devlet dışı etkenler tarafından gelebilecek tehdit ve ihlallere karşı önlem alması ifade edilir¹⁴⁶⁹. Devlet, bu kapsamda başkaları tarafından gerçekleştirilen hak ihlallerinin sonuçlarını ortadan kaldıran ve söz konusu eylemi yaptırıma bağlayan bir koruma mekanizması oluşturmalıdır¹⁴⁷⁰. Bu kapsamda vergi mahremiyeti hakkının ihlali söz konusu olduğunda, hak arama ve yaptırım yolları ilerleyen başlıklarda incelenecektir.

2. VERGİ MAHREMİYETİ HAKKININ İHLALİNİN SONUÇLARI

Bir ülkede vergi ve hukuk sistemi içerisinde vergi mahremiyetine yer verilmesi, devletin kendisinin de hukuk kurallarıyla bağlı olduğunu göstermesi açısından hukuk devleti olmanın bir gereğidir ve aynı zamanda aksi davranışlara yargı organları önünde hesap sorulacağı anlamına da gelmektedir¹⁴⁷¹.

Bir hak ihlali söz konusu olduğunda, iki tür yaptırımdan söz edilebilir. İlki suçun yaptırımı olan ceza, diğeri ise haksız fiilin yaptırımı olan zarar tazminidir¹⁴⁷². Vergi mahremiyeti hakkının ihlali de bir yandan suç oluştururken, aynı zamanda suçu oluşturan eylem, haksız fiil niteliğindedir. Bu sebeple, hakları ihlal edilenler vergi mahremiyeti suçu dolayısıyla ve ayrıca şartları oluştuğu takdirde maddi ve manevi zararlarının giderilmesine ilişkin tazminat davası açabilirler¹⁴⁷³.

¹⁴⁶⁷ Metin, Y. (2010). Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Yaşamın ve Sağlığın Korunması ile İlgili Olarak Taraf Devletlere Yüklediği Pozitif Yükümlülükler. *Uluslararası İlişkiler*, 7(27), s. 112.

¹⁴⁶⁸ Yüzer Eltimur, 2019, s. 70; Kalabalık, 2017, s. 372.

¹⁴⁶⁹ Metin, 2010, s. 112

¹⁴⁷⁰ Yüzer Eltimur, 2019, s. 74; Yücel Dericiler, 2012, s. 124.

¹⁴⁷¹ Bayraklı, 1999, s. 30.

¹⁴⁷² Kocahanoğlu, 1983, s. 349.

¹⁴⁷³ Kocahanoğlu, 1983, s. 349.

Vergi mahremiyeti hakkının ihlaline yönelik tespitlerin yapılması çok da kolay olmamaktadır. Özellikle vergi idaresinde kalifiye eleman olarak görev alan çalışanların, özel sektöre transfer edilmesi ve böylece mükellefler ile karşı karşıya gelmeleri çok sık rastlanılan bir durumdur¹⁴⁷⁴. Aynı şekilde vergi mahremiyeti kapsamında bulunan mükellefler ve faaliyetleriyle ilgili pek çok bilgiye sahip olan bu kişilerin yakınlarının, mükellefin özel işi sayılan serbest muhasebeci mali müşavirlik, danışmanlık gibi meslekleri icra etmesinin önünde de bir engel bulunmamaktadır¹⁴⁷⁵. Bu durumda görev sebebiyle öğrenilen sırların, daha sonra özel sektördeki faaliyetler sırasında kullanılması veya yakınlarla paylaşılması olağan hale gelebilmektedir. Bu da ihlallerin tespitini güçleştirmektedir.

2.1. İdare Hukukundan Doğan Sonuçlar

İdarenin kişilere verdiği zararların, idarenin mali sorumluluğu kapsamında kamu hukuku kurallarına göre tazmin edilmesini gerekir¹⁴⁷⁶. Vergi mahremiyeti hakkının yükümlülere büyük ölçüde idare adına işlem ve faaliyet gerçekleştiren kamu görevlileri olduğu için, bu hakka yönelik ihlaller idarenin de sorumluluğunu gündeme getirmektedir.

Kamu hukuku tüzel kişilerinin cezai sorumluluğu bulunmamaktadır. Ancak idare adına eylem ve işlemlerde bulunan görevlilerin kusurlu davranışları, idarenin kendi içinde uyguladığı bir mesleki yaptırımı gerektirebilir. Dolayısıyla bu başlık altında; vergi mahremiyeti hakkının ihlalinin idare hukukundan kaynaklanan sonuçları, idarenin mali sorumluluğu ve disiplin sorumluluğu yönünden incelenecektir.

2.1.1. İdarenin Mali Sorumluluğu

Anayasa'nın 125. maddesinin ilk fıkrasında, “*İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır*” hükmü ve 7. fıkrasında, “*İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür*” hükmü yer almaktadır. Bu hükümler idarenin mali sorumluluğunu ifade etmekte olup, hukuk devleti olmanın bir sonucudur¹⁴⁷⁷. İdarenin sorumluluğu genel olarak, kusurlu ve kusursuz sorumluluk¹⁴⁷⁸ olarak iki başlıkta

¹⁴⁷⁴ Ünsal, 2003, s. 40.

¹⁴⁷⁵ Özyer, 2015, s. 37.

¹⁴⁷⁶ Gözler ve Kaplan, 2020, s. 679.

¹⁴⁷⁷ Günday, 2011, s. 368.

¹⁴⁷⁸ İdarenin kusursuz sorumluluğu, istisnai nitelikte olup idarenin bazı hukuka uygun eylem ve işlemlerinden doğan zararları tazmin etmesi yükümlülüğünü ifade eder. Gözler ve Kaplan, 2020, s. 694. Kusursuz sorumluluk, idarenin yeni hizmetler üstlenmesine bağlı olarak kişilere zarar verme olasılığının artması sonucu,

incelenmektedir. İdarenin kusurlu sorumluluğu, kendi işlem ve eylemleriyle yol açtığı zararı tazmin etme yükümlülüğünü ifade etmekte olup¹⁴⁷⁹, hizmet kusuru ve kişisel kusurdan kaynaklanmaktadır¹⁴⁸⁰.

Hizmet kusuru, “*idarenin yürüttüğü bir hizmetin kurulmasında, düzenlenmesinde ya da işleyişindeki bozukluk ve aksaklığı*” kapsamaktadır¹⁴⁸¹. Bir hizmet kusurundan söz edebilmek için, meydana gelen zararın, idarenin üzerine düşen sorumluluğu yerine getirmemesinden veya hukuka aykırı olarak gerçekleştirilen bir eylem veya işlemten kaynaklanması gerekir¹⁴⁸². Bu açıdan hizmet kusuru kapsamına; hizmetin hiç işlememesi, geç işlemesi veya kötü işlemesi halleri girmektedir¹⁴⁸³. İdare kamu hizmetinin yürütülmesinde kendisinden beklenen objektif özen ve dikkat yükümlülüğünü gözeterek, belli bir kalitede hizmet sunmalıdır¹⁴⁸⁴. Yargı kararlarında da, idarenin kamu hizmetinin yürütülmesi sırasındaki sorumluluklarına vurgu yapılmaktadır¹⁴⁸⁵. Ayrıca, idarenin denetim ve önlem yükümlülüğü konusunda hareketsiz kalması da bir hizmet kusuru sayılmaktadır¹⁴⁸⁶. Tüzel kişilerden oluşan idarede, hizmet kusuru olarak sayılan tutum ve

zarar ile idarenin davranışı arasında sadece nedensellik bağı bulunması durumunda kusur şartı aranmaksızın idarenin sorumlu olmasını gerektirir. Günday, 2011, s. 378.

¹⁴⁷⁹ Gözler ve Kaplan, 2020, s. 682.

¹⁴⁸⁰ Gözler ve Kaplan, 2020, s. 689.

¹⁴⁸¹ Günday, 2011, s. 369. Sarıca’ya göre hizmet kusuru, “*idarenin ifa ile mükellef olduğu herhangi bir âmmeye hizmetinin ya kuruluşunda, tanzim ve tertibinde veya teşkilatında, bünyesinde, personeline yahut işleyişinde – gereken emir, direktif ve talimatın verilmemesi, nezaret, mürakebe, teftişin icra olunamaması, hizmete tahsis olunan vasıtaların kıfayetsiz, elverişsiz, kötü olması, icap eden tedbirlerin alınmaması, geç, vakitsiz hareket edilmesi, ... şeklinde tecelli eden- bir takım aksaklık, aykırılık, bozukluk, intizamsızlık , eksiklik, sakatlık arz etmesidir*”. Sarıca, R. (1949). Hizmet Kusuru ve Karakterleri. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 15(4), s. 858.

¹⁴⁸² Şaşmaz, A. P. (2016). İdarenin Sorumluluğu ve Danıştay Kararlarındaki Görünümüne Genel Bir Bakış. *Ekonomi İşletme Siyaset ve Uluslararası İlişkiler Dergisi*, 2(2), s. 217.

¹⁴⁸³ Gözübüyük ve Tan, 2010, s. 864; Günday, 2011, s. 370-373; Özgüldür, S. (1996). İdarenin Hukuki Sorumluluğu ve Tam Yargı Davaları. İl Han Özyay, *Günüşiğinde Yönetim* içinde. İstanbul: Alfa, s. 748-752.

¹⁴⁸⁴ Bozdağ, A. (2010). İdare Hukukunda İdarenin Hizmet Kusuru ve Danıştay Uygulaması. *Türk idare Dergisi*, 468, s. 40.

¹⁴⁸⁵ “Bir başka anlatımla, kamu idareleri, yürüttükleri hizmetin işleyişini sürekli kontrol etmek ve gerekli önlemleri almakla yükümlüdürler. Bu yükümlülüğün tam ve gereği gibi yerine getirilmemiş olması nedeniyle doğan zararların, hizmeti yürütmekle yükümlü bulunan idare tarafından tazmini gerekmektedir. İdare, yürütmekle yükümlü olduğu kamu hizmetlerini yerine getirirken, gerekli teşkilatı kurmak, bu teşkilatın ayni, şahsi ve mali imkan ve araçlarını hizmete hazır tutmak, hizmetin ifası sırasında hizmetin zamanında ve gereği gibi işlemesine devamlı olarak nezaret etmek ve hizmetin işleyişini kontrol etmekle sorumludur. Gerek hizmetin ayni, şahsi ve mali imkan ve araçlarının temin ve ifasındaki kusur, gerekse temin edilen bu araçlarla ifa olunan hizmetin geç işlemesi, gereği gibi veya hiç işlememesi; idareye, zarar gören kimselerin bu nedenlerle doğan zararlarını tazmin sorumluluğunu yükler”. Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, E. 2012/1657, K. 2014/3421, T. 03.11.2014, www.kazanci.com.tr (01.02.2021).

¹⁴⁸⁶ “Kamu idareleri yapmakla yükümlü oldukları kamu hizmetlerini yürütürken hizmetin işleyişini düzenli olarak denetlemek ve hizmetin yürütülmesi sırasında gerekli önlemleri almakla yükümlüdürler. İdarenin kendisine yüklenilen görevleri ve yetkileri ayrıcalık ve araçları kullanmayarak, bilerek ve düzenli biçimde zarara neden olması halinde; bu zararın idare hukukunun genel ilkelerinden olan açık hizmet kusuru ilkesine göre tazmini gerekmektedir”. Danıştay 10. Daire, E. 1993/724, K. 1993/3146, T. 13.09.1993, www.kazanci.com.tr (02.02.2021).

davranışlar kamu görevlileri tarafından gerçekleştirildiği için, esasen idarenin sorumluluğunu gerektiren kusurun sahibi de kamu görevlileridir¹⁴⁸⁷. İdarenin hizmet kusuruna örnek olarak, vergi idaresinin mükellef sırlarının korunması konusunda gösterdiği özensizlik ve dikkatsizlik gösterilebilir. Çoğu dijital ortamda gerçekleşen vergilendirme işlemlerinin altyapısının oluşturulmasından ve güvenliğinin sağlanmasından vergi idaresi sorumludur. Dijital ortamda sunulan bu hizmetler de kamu hizmeti niteliğindedir. Dolayısıyla bu hizmetlerin işlemedeki aksaklık idarenin sorumluluğunu gündeme getirir. Bu kapsamda dijital ortamdaki bilgilere yetkisiz erişim konusunda gerekli önlemlerin alınmaması, anti-virüs yazılımlarının kullanılmaması, gerekli sızma testlerinin uygulanmaması veya bu önlemlerin alınmasında gecikilmesi gibi mahremiyet hakkını tehdit eden durumlar, idarenin hizmet kusuruna örnek gösterilebilir.

Öğretide; hizmet kusuru ile kaynaşan kişisel kusur, bir başka deyişle görev kusuru olarak ifade edilen kusurluluk hali de kabul edilmektedir. Buna göre görev kusuru, kamu görevi sırasında bu görevin gereği olarak yapılan zarar doğurucu hareketlerden kaynaklanmaktadır. Görev kusurunda zarar, anonim olmayıp belirli bir personele izafe edilebilmekte yani kişiselleştirilebilmektedir¹⁴⁸⁸. Burada idarenin, kişisel kusur işleyen kamu görevlisini kendisini seçtiği için ve yine bu görevliler üzerinde denetim, gözetim ve eğitime ödevi bulunduğu; görevlinin kusuruna rağmen idarenin sorumluluğuna gidilebileceği anlayışı söz konusudur¹⁴⁸⁹. Vergi dairesinden istenen bir bilgi edinme talebine, görevli tarafından mükellef sırlarını ihtiva edecek şekilde yanıt verilmesi, vergi mahremiyetinin görev kusuru sebebiyle ihlaline örnek olarak gösterilebilir. Burada görev sırasında ve görev sebebiyle gerçekleştirilen, ancak görevlinin kişisel kusurundan kaynaklanan bir ihlal söz konusudur.

Kamu görevlilerinin resmi sıfatlarından ayrı olarak görev dışında gerçekleştirdikleri, görevlerinden ayrılabilir nitelikteki davranışları ise onların kişisel kusurunu oluşturur¹⁴⁹⁰. Hizmet kusurunda; kusur hizmetten ayrılamaz nitelikteyken, kişisel kusurda kamu görevlisinin kusuru hizmetten ayrılabilir niteliktedir. Ayrıca hizmet kusurunun genel, kişisel

¹⁴⁸⁷ Günday, 2011, s. 369; Gözübüyük ve Tan, 2010, s. 863; Gözler ve Kaplan, 2020, s. 687.

¹⁴⁸⁸ Gözübüyük ve Tan, 2010, s. 849.

¹⁴⁸⁹ Günday, 2011, s. 376.

¹⁴⁹⁰ Günday, 2011, s. 374; Gözler ve Kaplan, 2020, s. 688. Özellikle sırların menfaat amacıyla kullanılmasında, sorumluluk kişisel olup vergi mahremiyeti ihlali kişisel kusur ya da kasta dayandığı yönünde bkz. Sariaslan, 2006, s. 324. Çünkü ifşa etmek, bilgi edinme gibi bir idari sürece bağlı olarak idare adına yapılabilirken, söz konusu bilgilerin kişi yararına kullanılması idareyle ilgisi olmayan kişisel bir durumdan kaynaklanmaktadır.

kusurun ise istisna olduğu söylenebilir¹⁴⁹¹. Öğretide kişisel kusura neden olan durumlar çeşitli sınıflandırmalarla açıklanmaya çalışılmıştır¹⁴⁹². Vergi mahremiyetini ihlalde olduğu gibi, davranışın suç teşkil ettiği durumlarda onun hizmet ile ilişkisinin kesilmiş olacağı ve kişisel kusur sayılacağı ifade edilmektedir¹⁴⁹³. Ayrıca kamu görevlilerinin; kin, rekabet, öç alma, düşmanlık ya da şahsi menfaat gibi sebeplerle, karşı tarafa zarar verici davranışlarda bulunması da kişisel kusur olarak sayılmaktadır¹⁴⁹⁴. Başkalarına zarar verme, kişisel çıkar sağlama, kasten mevzuat hükümlerinin ihlal edilmesi gibi hizmetle bağdaşmayan ve ondan ayrılabilen bu davranışlar, aynı zamanda öğretide ve yargı kararlarında “salt kişisel kusur” olarak da ifade edilebilmektedir¹⁴⁹⁵. Ancak öğretide bu kusurluluk türlerinin isimleri ve içerikleri konusunda henüz bir görüş birliği bulunmamaktadır¹⁴⁹⁶. Vergi mahremiyetinin ihlali açısından bakıldığında; bir vergi dairesi çalışanının görevi dolayısıyla öğrendiği mükellef sırrını, görevinden tamamen bağımsız şekilde bir arkadaş ortamında açıklaması hizmet kusuru değil, kişisel kusur kapsamında değerlendirilmelidir. Aynı şekilde, bu sırrı göreviyle alakasız şekilde kendi menfaati için kullanması da kişisel kusur olarak düşünülmelidir. Ancak bu davranışlar, görevden ayrılabilir nitelikte olsa da, tamamen görevden kopuk da değildir. Çünkü açıklanan mükellef sırrı, görev dolayısıyla yani idarenin görevliye sağladığı yetki ve imkânlar aracılığıyla öğrenilmiştir. Başka bir ifadeyle, eğer görevli o görevde bulunmasaydı, mahremiyeti ihlal edip karşı tarafa zarar veremeyecekti¹⁴⁹⁷. Oysa görevli bu sırları görevi sebebiyle değil de, özel ilişkileri sırasında öğrenip ifşa ederse burada hiçbir şekilde görevle ilgisi bulunmadığından, ortaya çıkan

¹⁴⁹¹ Gözler ve Kaplan, 2020, s. 687-688.

¹⁴⁹² Günday’a göre kişisel kusur kabul edilen durumlar şunlardır: Kamu personelinin suç niteliğindeki davranışları, yargı kararlarına uymama, kamu görevlilerinin kötü niyetli davranması, ağır kusur, hazmet kusuru ile kişisel kusurun iç içe olması. Günday, 2011, s. 374-376. Gözler ve Kaplan’a göre kişisel kusurun ortaya çıktığı durumlar şöyledir: Kamu görevlisinin görevinin tamamıyla dışında işlediği suçlar (saf kişisel kusur), görevin içinde işlenmekle birlikte ağır nitelikteki kusurlar, kamu görevlisinin görevi dışında ama görevi dolayısıyla işlediği suçlar. Gözler ve Kaplan, 2020, s. 688-689.

¹⁴⁹³ Günday, 2011, s. 374-375, Çağlayan, R. (2015). *İdari yargılama Hukuku*. (7. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık, s. 577. Bazı durumlarda kamu görevlisinin eylemi suç niteliği taşısa da, söz konusu eylemi ilgili görevden ayırmanın mümkün olmayacağı yönünde görüş için bkz. Söyler, Y. (2010). Yargıtay Kararları Işığında Kişisel Kusur. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 14(2), s. 579.

¹⁴⁹⁴ Günday, 2011, s. 376; Çağlayan, 2015, s. 580.

¹⁴⁹⁵ Özgüldür, 1996, s. 780; Gözübüyük ve Tan, 2010, s. 855.

¹⁴⁹⁶ Öğretideki bu tartışmalara ve değerlendirmelere ilişkin detaylı bilgi için bkz. Artantaş, Ç. (2017). Türk Hukukunda Kamu Personelinin Mali Sorumluluğu. *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(1), 365-396.

¹⁴⁹⁷ Söyler’e göre kişisel kusurun belirlenmesindeki ölçüt, “Kamu görevlisine yürüttüğü görev verilmese idi yine de kişilere zarar verici kusurlu bir davranış içerisine girebilecek miydi?” sorusu olmalıdır. Olumlu cevap verilirse, hizmetten ayrılabilirdi için artık orada kişisel kusurdan söz edilecektir. Söyler, 2010, s. 572.

zarardan da idare sorumlu olmayacaktır¹⁴⁹⁸.

Geçmişten günümüze kadar, kamu görevlilerinin kişisel kusurları bulunsa dahi, tazminat davasının kamu görevlisine karşı değil de idareye karşı açılması uygulaması bulunmaktadır¹⁴⁹⁹. Başka bir ifadeyle, kamu görevlisinin kişisel kusuru da olsa tazminat davası kamu görevlisine karşı adli yargıda değil, idareye karşı idari yargıda açılır¹⁵⁰⁰.

Anayasa’da, devlet ve kamu idarelerinin çalıştırdıkları memur ve diğer kamu görevlilerinin, görevlerini yerine getirirken üçüncü kişilere haksız bir işlem ve eylemle vermiş oldukları zarardan doğan sorumlulukları da açıkça düzenlenmiştir. Buna göre Anayasa’nın 40/3. maddesinde, *“Kişinin, resmi görevliler tarafından vaki haksız işlemler sonucu uğradığı zarar, kanuna göre, Devletçe tazmin edilir. Devletin sorumlu olan ilgili görevliye rücu hakkı saklıdır.”* ifadesi yer almaktadır. Ayrıca yine Anayasa’nın 129/5. maddesine¹⁵⁰¹ göre *“Memurlar ve diğer kamu görevlileri yetkilerini kullanırken işledikleri kusurlardan doğan tazminat davaları, kendilerine rücu edilmek kaydıyla ve kanunun gösterdiği şekil ve şartlara uygun olarak, ancak idare aleyhine açılabilir”*. Aynı şekilde 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’nun 13. maddesine göre de, *“Kişiler kamu hukukuna tabi görevlerle ilgili olarak uğradıkları zararlardan dolayı bu görevleri yerine getiren personel aleyhine değil, ilgili kurum aleyhine dava açarlar. Ancak, Devlet dairelerine tevdi veya bu dairelerce tahsil veya muhafaza edilen para ve para hükmündeki değerli kağıtların ilgili personel tarafından zimmete geçirilmesi halinde, zimmete geçirilen miktar, cezai takibat sonucu beklenmeden Hazine tarafından hak sahibine ödenir. Kurumun, genel hükümlere göre sorumlu personele rücu hakkı saklıdır”*. Görüldüğü üzere Anayasa ile düzenlenen “idari güvence” ilkesi, kamu görevlilerinin, görevlerini yerine getirirken kusurlu ve hukuka aykırı eylem ve işlemleriyle üçüncü kişilere vermiş oldukları zarardan doğan tazminat

¹⁴⁹⁸ Gözler ve Kaplan’a göre “saf kişisel kusur” olarak adlandırılan bu tür kusurlardan idare sorumlu değildir ve tazminat davası doğrudan doğruya kamu görevlisine karşı adli yargıda özel hukuk hükümlerine göre açılmalıdır. Gözler ve Kaplan, 2020, s. 691.

¹⁴⁹⁹ Günday, 2011, s. 377.

¹⁵⁰⁰ Gözler ve Kaplan, 2020, s. 692. Özgüldür’e göre, *“Eğer ‘salt kişisel kusur’ varsa, dava kamu personeli aleyhine adli yargı yerinde açılacak; ‘hizmet kusuru’ halinde tamamen idare sorumlu olacak, ‘görev kusuru’ durumunda ise idare sorumlu olmakla beraber, kusuru oranında personeline rücu edebilecektir”*. Özgüldür, 1996, s. 778. Salt kişisel kusura dayalı zararların tazminine ilişkin yargılamanın adli yargı mercilerinde görülmesinde gerektiği yönünde kararlar için bkz. YHGK, E. 2014/4-110, K. 2015/2600, T. 11.11.2015; YGHK, E. 2001/4-595, K. 2001/643, T. 26.09.2001, www.kazanci.com.tr (11.02.2021).

¹⁵⁰¹ Uyuşmazlık Mahkemesi bu maddenin anlamını, “memur veya diğer kamu görevlilerinin yetkilerini kullanırken yaptıkları işlerden dolayı, haklı haksız yargı mercileri önüne çıkarılmasını önlemek, kamu hizmetinin sekteye uğratılmadan görülmesini sağlamak ve aynı zamanda mağdur olan kişiyi de kamu görevlisine nazaran ödeme gücü daha yüksek bir sorumluya muhatap kılarak kamu düzenini korumak” olarak ifade etmiştir. Uyuşmazlık Mahkemesi, E. 1993/42, K. 1993/41, T. 15.11.1993. Bkz. Gözübüyük ve Tan, 2010, s. 845.

davalarının doğrudan kamu idaresi aleyhine açılmasını ifade etmektedir¹⁵⁰².

Kamu gücünden doğan zararların telafisinin gerçekleştirilmesi, idari yargıya özgü bir dava türü olan "tam yargı" davaları ile sağlanır¹⁵⁰³. Tam yargı davaları, idare tarafından gerçekleştirilen davranışın bireylerin subjektif hak alanına müdahale ederek verdiği zararlardan kaynaklanmaktadır¹⁵⁰⁴. Vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgilerin üçüncü kişilere açıklanmaması, kullanılmaması ve korunması idarenin yapmakla görevli olduğu asli ve sürekli görevlerden olduğu için; bu görevin ihlali, eğer bir zarar doğduysa mali sorumluluğu gündeme getirir¹⁵⁰⁵. Tam yargı davaları için ortada bir hak ihlalinin bulunması gerekir. Bu ihlal, kişinin maddi ve manevi alanında gerçekleşebilir. Vergi mahremiyetinin ihlali sebebiyle, kişinin malvarlığında bir azalma ya da artması gereken kazancının düşmesi gibi, maddi bir zarar¹⁵⁰⁶ oluşabileceği gibi; bu ihlal sebebiyle ticari itibarı ve onuru gibi kişilik haklarının zedelenmesiyle manevi zarar¹⁵⁰⁷ da doğmuş olabilir. Örneğin vergi dairesindeki bir kişinin görevi sebebiyle öğrendiği mükellefe ait ticari bir sırrı, rakip bir firmaya sızdırması durumunda piyasadaki rekabetin artması sonucu mükellefin gelirinde bir azalma meydana gelebilir. Vergi mahremiyetinin ihlali suçunu oluşturan bu eylemden dolayı aynı zamanda maddi tazminat sorumluluğu doğar. Aynı şekilde, arama sırasında mükellefin cinsel tercihiye yönelik bilgilere veya fotoğraflara ulaşılmış olabilir. Bunların başkalarıyla paylaşılması mükellefin mahremiyet hakkının ihlali niteliğinde olup, kendisinde psikolojik olarak üzüntü ve acıya sebep olarak manevi tazminat gerektirebilir. Ayrıca bu sebeple işini veya müşteri çevresini kaybettiği takdirde, maddi bir zarar da ortaya çıkacağından tam yargı davası ile bunun tazmini de gerekecektir. Böyle bir durumda tam yargı davasıyla, kamu idaresinden maddi veya manevi zararın tazmini istenebilir. Bunun için önemli olan, zarar¹⁵⁰⁸ ve kusurun varlığıdır¹⁵⁰⁹. Kamu görevlisinin kusuru, kast şeklinde

¹⁵⁰² Eren, 2010, s. 588.

¹⁵⁰³ Özgüldür, 1996, s. 715.

¹⁵⁰⁴ Çağlayan, 2015, s. 544.

¹⁵⁰⁵ Bayraklı, 1999, s. 84.

¹⁵⁰⁶ Vergi mahremiyetinin ihlali niteliğindeki haksız fiil ister malvarlığı isterse şahıs varlığı değerlerine yönelik olsun, ortada bir malvarlığı kaybı söz konusuysa doğan zarar, maddi zarardır. Kılıçoğlu, 2012, s. 292. Maddi zarar, saldırıya uğrayan kişinin malvarlığı aktifinde bir azalma veya pasifinde bir çoğalma şeklinde gerçekleşebilir. Akipek ve Akıntürk, 2007, s. 406.

¹⁵⁰⁷ İsim, resim, şeref, haysiyet, özel hayat, ticari itibar gibi pek çok unsurdan oluşan kişilik hakkı değerlerinde azalmaya yol açabilecek her türlü irade dışı hukuka aykırı davranış sebebiyle kişilerde meydana gelen elem, acı ve ızdırap, utanç manevi zararı oluşturmaktadır. Eren, F. (2010). *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*. (12. Baskı). İstanbul: Beta Basım Yayım, s. 483; Akipek ve Akıntürk, 2007, s. 407.

¹⁵⁰⁸ Kişinin malvarlığında meydana gelen eksilmeler elle tutulabilir ve gözle görülebilir olduğundan maddi zararın kanıtlanması manevi zarara göre daha somut verilere dayanır. Kişinin duygu yaşamında uğradığı zararın somut olarak kanıtlanması mümkün olmadığından duygu yaşamındaki kaybı, dışa yansıyan görüntülerine dayanılarak ispatlanmaya çalışılır. Kılıçoğlu, 2012, s. 292-293.

olabileceği gibi ihmal şeklinde de gerçekleşebilir. Dolayısıyla kasti kusurla dahi zarar verilmiş olsa sorumlu kamu idaresi olacaktır. Kişisel kusurun bulunması ise sorumluluk açısından değil, rücu açısından önem arz eder¹⁵¹⁰. Vergi mahremiyetini ihlal eden eylem, vergi idaresi bünyesinde görevli olanların kusurundan kaynaklandıysa, tam yargı davası Hazine ve Maliye Bakanlığı'na karşı açılır. Yargılama aşamasındaki ihlallerden doğan zararların tazmini için ise tam yargı davası, Adalet Bakanlığı'na karşı açılacaktır¹⁵¹¹. İdare, kendisine karşı açılan tam yargı davası sonucu ödemek zorunda kaldığı tazminatı, kişisel kusuru bulunan kamu görevlisine karşı adli yargıda rücu edebilir¹⁵¹².

2.1.2. Disiplin Sorumluluğu

Vergi mahremiyeti hakkının ihlal edilmesi, ilgili görevlinin disiplin sorumluluğunu gündeme getirebilir. Çünkü gerçekleştirilen görevin gerektirdiği niteliklere sahip olmak, kamu hizmeti ifa eden görevliler için oldukça önemlidir. Aksi halde, hizmeti sunan idareye ve dolayısıyla devlete duyulan güven sarsılır.

Vergi mahremiyetini korumakla yükümlü olan görevlilerin çoğu “memur” statüsünde olduğu için, öncelikle 657 sayılı Kanun'daki düzenlemelere bakmak gerekir. Kanun'un kapsamının belirlendiği ilk maddeye göre “*Bu Kanun, Genel ve Katma Bütçeli Kurumlar, İl Özel İdareleri, Belediyeler, İl Özel İdareleri ve Belediyelerin kurdukları birlikler ile bunlara bağlı döner sermayeli kuruluşlarda, kanunlarla kurulan fonlarda, kefalet sandıklarında veya Beden Terbiyesi Bölge Müdürlüklerinde çalışan memurlar hakkında uygulanır*”¹⁵¹³. Vergi mahremiyeti kapsamında “memur” statüsüne sahip olanlar bu Kanun'a tabi oldukları için, buradaki disiplin hükümleri onlar için de geçerli olacaktır.

¹⁵⁰⁹ Taş, vergi mahremiyeti ihlallerinden kaynaklanan zararlardan doğan idarenin sorumluluğunun kusursuz sorumluluk olduğunu savunsa da, idarenin kusursuz sorumluluğu sadece risk ilkesi ve fedakârlığın denkleştirilmesi ilkesi kapsamında söz konusu olduğundan bu görüşe katılmak mümkün değildir. Bu görüş için bkz. Taş, 2007, s. 182. İdarenin kusursuz sorumluluğu hakkında daha detaylı açıklama için bkz. Gözler ve Kaplan, 2020, s. 694 vd.

¹⁵¹⁰ Eren, 2010, s. 589.

¹⁵¹¹ Taş, 2007, 182.

¹⁵¹² Gözler ve Kaplan, 2020, s. 693-694. İki aşamalı yargılamada, ilk aşamanın idari yargının, ikinci aşamanın adli yargının görevli tutulması konusuna usul ekonomisi ve yargısal tutarlılık yönünden eleştiriler için bkz. Artantaş, 2017, s. 394.

¹⁵¹³ Aynı Kanun'un 4/A maddesine göre, “*Mevcut kuruluş biçimine bakılmaksızın, Devlet ve diğer kamu tüzel kişiliklerince genel idare esaslarına göre yürütülen asli ve sürekli kamu hizmetlerini ifa ile görevlendirilenler, bu Kanunun uygulanmasında memur sayılır. Yukarıdaki tanımlananlar dışındaki kurumlarda genel politika tespiti, araştırma, planlama, programlama, yönetim ve denetim gibi işlerde görevli ve yetkili olanlar da memur sayılır.*”

Memurluk statüsünün doğasında, kamu yararının özel çıkarlara üstün tutulması geçerli olduğundan, memurların diğer kişilerden farklı olarak bazı yükümlülükleri ve yasaklılıkları bulunmaktadır¹⁵¹⁴. Mahremiyet hakkı açısından, öncelikli olarak 657 sayılı Kanun'un 6. maddesinde düzenlenen sadakat yükümlülüğü önemlidir. Buna göre, memurların, mükellef sırlarının korunmasıyla ilgili olarak, hem Anayasa'nın 20. maddesini, hem de vergi mevzuatında yer alan mahremiyet hükümlerini uygulama konusunda sadakat yükümlülüğü söz konusudur.

Memurların, kurum iç düzeni bozmaya ilişkin davranışları disiplin suçu oluşturmakta olup, karşılığında disiplin cezası öngörülmüştür¹⁵¹⁵. Disiplin suçu, *“memurun görev ve sıfatıyla ilgili kusurlu bir fiil”* olarak ifade edilebilir¹⁵¹⁶. Disiplin cezaları ise, memurun kariyeri ve görevinden kaynaklanan haklarını hedef alan, mesleki nitelikteki cezalardır¹⁵¹⁷ ve idari düzeni sağlamaya yöneliktir¹⁵¹⁸. 657 sayılı Kanun'un “Yasaklar” başlıklı dördüncü bölümünde de, vergi mahremiyetini ilgilendiren yasaklar bulunmaktadır. Bunlardan biri, “gizli bilgileri açıklama” yasağıdır. Bu yasak, 657 sayılı Kanun'un 31. maddesinde *“Devlet memurlarının kamu hizmetleri ile ilgili gizli bilgileri görevlerinden ayrılmış bile olsalar, yetkili bakanın izni olmadıkça açıklamaları yasaktır”* şeklinde düzenlenmiştir. Açıklanması yasak olan bilgileri açıklamak ise aynı Kanun'un 125/D maddesinin (k) bendi gereği kademe ilerlemesinin durdurulması cezası¹⁵¹⁹ ile cezalandırılır. Her memurluk statüsünün görev kapsamı farklı olacağından, gizli kalması gereken bilgiler de bu kapsama göre değişecektir. 657 sayılı Kanun'da yer alan bu yasak, vergi idaresi bünyesinde ve yargılama aşamasında “memur” statüsünde çalışanları da kapsar niteliktedir. Bu yönüyle düzenlemenin, vergi mahremiyeti düzenlemesi ile örtüştüğü söylenebilir. Ancak kanun koyucu, vergi ile ilgili bilgilere ayrıca bir önem atfedip “vergi mahremiyeti” ve “sırrın ifşası” gibi ayrı düzenlemelere gerek duymuştur. Bu da aslında vergileme alanındaki bilgilerin gizliliği konusundaki hassasiyeti göstermekte olup, vergi idaresi ile vergi yargısı bünyesindeki memurların gizlilik konusuna ilişkin sorumluluklarını vurgular niteliktedir. Dolayısıyla, bu eylemler için sadece disiplin cezası yeterli görülmemiş; bunlar suç olarak kabul edilip cezai yaptırıma da bağlanmıştır.

¹⁵¹⁴ Günday, 2011, s. 602.

¹⁵¹⁵ Günday, 2011, s. 628.

¹⁵¹⁶ Gözler ve Kaplan, 2020, s. 600.

¹⁵¹⁷ Gözler ve Kaplan, 2020, s. 596.

¹⁵¹⁸ Günday, 2011, s. 628; Benzer tanım için bkz. Gözübüyük ve Tan, 2010, s. 1016-1017.

¹⁵¹⁹ Aynı maddede kademe ilerlemesinin durdurulması cezası, *“fiilin ağırlık derecesine göre memurun, bulunduğu kademe ilerlemesinin 1 - 3 yıl durdurulması”* olarak tanımlanmıştır.

Vergi mahremiyetinin ihlali mükellef sırlarının sadece ifşası ile değil, bu sırların kullanılması şeklinde de ortaya çıkabilmektedir. Memurların bu sırları kendileri veya başkaları yararına kullanmaları karşılığı, bir menfaat elde etmeleri durumunda ise 657 sayılı Kanun'un 30. maddesindeki "hediye alma, menfaat sağlama" yasağının ihlali söz konusu olur. Bu maddeye göre, "*Devlet memurunun, denetimi altında bulunan veya kendi görevi veya mensup olduğu kurum ile ilgisi olan bir teşebbüsten, doğrudan doğruya veya aracı eliyle her ne ad altında olursa olsun bir menfaat sağlaması yasaktır*". Aynı Kanun'un 125/C maddesinin (c) bendinde ise "*Devlete ait resmi belge, araç, gereç ve benzerlerini özel menfaat sağlamak için kullanmak*" eyleminin yaptırımını aylıktan kesme cezasıdır¹⁵²⁰. Madde metninden, menfaatin sadece sırrı kullanan tarafından sağlanması gerektiği anlaşılmaktadır. Oysa sırrın başkasının yararına kullanılması da vergi mahremiyetinin ihlali suçunu doğurur. Dolayısıyla mükellef sırrının başkasının yararı için kullanılması durumunda, disiplin cezası uygulanıp uygulanmayacağı sorusu akla gelebilir. 657 sayılı Kanun'da disiplin suçları için sınırlı sayım ilkesi geçerli olmayıp, idareye kıyas yoluyla disiplin cezası verilmesi imkânı tanınmıştır¹⁵²¹. Kanun'un 125. maddesinin sondan dördüncü fıkrasında bu imkân, "*Yukarıda sayılan ve disiplin cezası verilmesini gerektiren fiil ve hallere nitelik ve ağırlıkları itibarıyla benzer eylemlerde bulunanlara da aynı neviden disiplin cezaları verilir.*" şeklinde ifade edilmiştir. İdare bu hükme dayanarak başkası yararına sırrı kullanan memura da, uygun göreceği bir disiplin cezası uygulayabilir.

657 sayılı Kanun'un 125/A maddesinin (a) bendinde "... görevle ilgili resmi belge, araç ve gereçlerin korunması, kullanılması ve bakımında kayıtsızlık göstermek veya düzensiz davranmak", uyarı cezasını gerektiren bir davranış olarak düzenlenmiştir. Buna göre, mükellef sırrı ihtiva eden belge, dosya, CD gibi materyallerin korunması konusunda gerekli özeni göstermeyen memurlar uyarı alabilir. İleride değineceğimiz üzere, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı davranışlar taksir sebebiyle vergi mahremiyetinin ihlali suçunu oluşturmada da, memurlar disiplin cezasından kurtulamayacaktır.

657 sayılı Kanun'da vergi mahremiyetini de ilgilendirebilecek bir yasak daha söz konusudur. Kanun'un 15. maddesinde, memurların kamu görevleri ile ilgili olarak kitle haberleşme araçlarına bilgi ya da demeç veremeyecekleri belirtilmiştir. Buna göre, vergi idaresi bünyesinde görevli memurlar için de aynı yasak söz konusu olacaktır. Esasen bu

¹⁵²⁰ Aynı maddede aylıktan kesme cezası, "*memurun, brüt aylığından 1/30 - 1/8 arasında kesinti yapılması*" olarak tanımlanmıştır.

¹⁵²¹ Gözler ve Kaplan, 2020, s. 598-599.

hükümle korunmak istenen değerler, vergileme alanında vergi mahremiyeti düzenlemesiyle zaten korunmaktadır. Bu kapsamda özellikle dergilerde ve çeşitli yayınlarda yazılar yazan vergi memurları, belirli bir mükellefe ilişkin bilgi vermekten kaçınmalıdır. Aksi halde; “Yetkili olmadığı halde basına, haber ajanslarına veya radyo ve televizyon kurumlarına bilgi veya demeç vermek”, aynı Kanun’un 125/B maddesinin (m) fıkrası uyarınca kınama cezasını¹⁵²² gerektirmektedir.

Genel suçların karşılığı olan cezalar toplum düzeninin korunması ve sağlanmasına yönelik olduğu için, devlet memurunun davranışı hem disiplin suçu hem de ceza kanunlarına göre bir suç oluşturuyorsa, memur hakkında hem disiplin soruşturması hem de ceza kovuşturması yapılabilir¹⁵²³. Bu durum 657 sayılı Kanun’un 125. maddesinin son fıkrasında, “Yukarıda yazılı disiplin kovuşturmasının yapılmış olması, fiilin genel hükümler kapsamına girmesi halinde, sanık hakkında ayrıca ceza kovuşturması açılmasına engel teşkil etmez” şeklinde ifade edilmiştir. Ayrıca aynı Kanun’un 131. maddesinde de “Aynı olaydan dolayı memur hakkında ceza mahkemesinde kovuşturmaya başlanmış olması, disiplin kovuşturmasını geciktiremeyeceği”, ikinci fıkrasında ise “Memurun ceza kanununa göre mahkum olması veya olmaması halleri, ayrıca disiplin cezasının uygulanmasına engel olamayacağı” belirtilmiştir¹⁵²⁴. Bu durumda vergi mahremiyetinin ihlali hem genel mahkemelerde yargılanması gereken bir suç oluşturup, cezası TCK’ya yapılan atıfla yaptırma bağlandığı için, hem de –eylemi gerçekleştiren kişi 657 sayılı Kanun kapsamında ise- disiplin suçu oluşturduğu için değerlendirmeler ayrı ayrı yapılacaktır. Çünkü disiplin cezaları idari merciler tarafından bir idari işlem ile gerçekleştirildiği halde, genel cezalar yargı mercileri tarafından yargılama faaliyeti sonunda verilmektedir¹⁵²⁵. Danıştay da disiplin soruşturması ve ceza soruşturmasının ya da kovuşturmasının birbirine engel teşkil etmeyeceği görüşündedir¹⁵²⁶.

¹⁵²² Aynı maddede kınama cezası, “memura, görevinde ve davranışlarında kusurlu olduğunun yazı ile bildirilmesi” olarak tanımlanmıştır.

¹⁵²³ Günday, 2011, s. 628.

¹⁵²⁴ Vergi mahremiyetini ihlal suçu her ne kadar burada sözü edilen ceza kanununda yer almasa da, TCK’nın 5. maddesinin lafzından yola çıkarak bu suçun “ceza içeren kanunlardaki suçlar” kapsamına girdiği söylenebilir. Ancak varılmak istenen amaç bakımından disiplin suçundan farklı yürütülecek olan suçların, hangi kanunda yer aldığına bir öneminin bulunmadığını ve kanun koyucunun da bu farkı gözetmediğini düşünmekteyiz.

¹⁵²⁵ Günday, 2011, s. 628.

¹⁵²⁶ “Anılan madde uyarınca, memurun disiplin cezasını gerektiren eylemi nedeniyle aynı zamanda hakkında ceza mahkemesinde kovuşturmaya başlanmış olması, yargılama sürecinin devam ediyor olması veya yargılama sonucunda beraatine karar verilmiş olmasının ayrıca disiplin cezası uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği gibi, disiplin cezası verildikten sonra disiplin cezasına konu eylem nedeniyle ceza mahkemesince verilen beraat kararının, disiplin cezasını ortadan kaldırmayacağı ve Devlet memurluğundan çıkarma veya meslekten

Her ne kadar 657 sayılı Kanun'da da sır saklama yükümlülüğü ve ihlali durumunda yaptırımına ilişkin bir düzenleme bulunsa da, hâkim ve savcılar için -657 sayılı Kanun'a tabi olmadıklarından¹⁵²⁷- bu düzenlemeler geçerli olmayacaktır. Vergi yargılamasında görevli hâkim ve savcılar da 2802 sayılı Hakimler ve Savcılar Kanunu'nun¹⁵²⁸ disiplin hükümlerine tabidir. Söz konusu Kanun'da ise sır saklama konusunda bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak aynı Kanun'un 65/a maddesinde kınama cezasını gerektiren davranışlar arasında *“hizmet içinde ve dışında, resmi sıfatının gerektirdiği saygınlık ve güven duygusunu sarsacak nitelikte davranışlarda bulunmak”* da yer almaktadır. Kanaatimize göre, VUK'un 5. maddesinde yer alan yasağa aykırı olarak, gizli kalması gereken bilgileri veya sırları ifşa eden veya çıkarları doğrultusunda kullanan hâkim veya savcılar da vergi mahremiyetini ihlal suçunun yanında, kınama cezasını gerektiren disiplin suçunu da işlemiş olacaktır. Ancak yine de meslek mensubu ve avukatların özel kanunlarında olduğu gibi, sır saklama yükümlülüğüne ilişkin açık bir hükmün, Hâkimler ve Savcılar Kanunu'nda da düzenlemesi daha yerinde olur. Çünkü hâkimlik ve savcılık mesleği her ne kadar güven ve saygı duyulan bir meslek olarak kabul görse de, nihayetinde bu mesleğin süjesi, aklı ve duygularıyla hareket eden bir insandır. Meslekleri gereği pek çok sır ve gizli bilgiye sahip olabilen bu kişilerin, yürüttükleri göreve ilişkin böyle bir yükümlülüklerinin bulunduğu vurgulanması, vergi mahremiyetinin yanı sıra hukukun tüm alanındaki mahremiyet değerleri bakımından da oldukça önemlidir.

Vergi yargılamasında görev alan hâkimlerin, bir menfaat karşılığında mükellef sırlarını açıklamaları veya kullanmaları durumunda, 2802 sayılı Kanun'un 68. maddesinin (f) bendinde yer alan *“Doğrudan doğruya veya aracı eliyle hediye istemek ve görev sırasında olmasa dahi çıkar sağlamak amacı ile verilen hediyeyi kabul veya iş sahiplerinden borç istemek veya almak”* hükmü uyarınca yer değiştirme cezası¹⁵²⁹ ile cezalandırılmaları mümkündür.

çıkarma cezaları verilmesi durumunda da kişinin görevine geri dönmesi sonucunu doğurmayacağı da tabiidir.” Danıştay 12. Daire, E. 2005/6776, K. 2007/6383, T. 26.12.2007, www.kazanci.com.tr (11.02.2021).

¹⁵²⁷ 657 sayılı Kanun'un ilk maddesi kapsama ilişkin ilk maddesinin son fıkrasında ise *“Anayasa Mahkemesi üye ve yedek üyeleri ile raportörleri; hakimlik ve savcılık mesleklerinde veya bu mesleklerden sayılan görevlerde bulunanlar, Danıştay ve Sayıştay meslek mensupları ve Sayıştay savcı ve yardımcıları....”*nın özel kanunları hükümlerine tabi olacağı belirtilmiştir.

¹⁵²⁸ 24.02.1983 tarihinde kabul edilmiş ve 24.12.1983 tarihli, 17971 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

¹⁵²⁹ Aynı maddede yer değiştirme cezası, *“Bulunulan bölgenin en az bir derece altındaki bir bölgeye o bölgedeki asgari hizmet süresi kadar kalmak üzere atanmak suretiyle görev yerinin değiştirilmesi”* olarak tanımlanmıştır.

Vergi yargılamasında görevi bulunan Danıştay'daki yargı mensuplarının tabi olduğu Danıştay Kanunu'nda da ayrıca vergi mahremiyetinin ihlalini de ilgilendiren bir disiplin kovuşturması usulüne yer verilmiştir. İlgili Kanun'un 67. maddesine göre, *"Danıştay Başkanı, Başsavcısı, başkanvekilleri, daire başkanları ve üyelerin, yüksek hakimlik vakar ve şerefi ile bağdaşmayan veya hizmetin aksamasına yol açan hal ve hareketleri görülür veya öğrenilirse haklarında bu Kanun hükümleri uyarınca disiplin kovuşturması yapılır"*. Mükellef sırrı niteliğindeki bilgilerin açıklanması veya kullanılması, maddede söz edilen mesleğin şerefi ile bağdaşmayacağından, bu hükme göre kovuşturma yapılmasını gerektirir¹⁵³⁰.

Vergi mahremiyeti hakkının yükümlüsü olan görevlilerden biri de vergi işlerinde görevlendirilen bilirkişilerdir. Bilirkişilerin gerçekleştirdiği faaliyetin kamu hizmeti olduğu ve bilirkişilerin resmi kimliği bulunan bir kamu görevlisi olduğu kabul edilmektedir¹⁵³¹. Ancak bilirkişiler, sürekli olarak idari kadro ve idari hiyerarşisi içerisinde bulunmadığından, 657 sayılı Kanun kapsamında memur statüsünde değildir. Dolayısıyla 657 sayılı Kanun'daki disiplin hükümleri onlara uygulanamayacaktır. Ancak, adli ve idari yargı alanında yürütülen bilirkişilik faaliyetlerini kapsayan Bilirkişilik Kanunu'nda, bilirkişilerin disiplin sorumluluğuna ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır. Bu Kanun'un "Temel ilkeler" kenar başlıklı 3/5. maddesinde *"Bilirkişi, görevi sebebiyle kendisine tevdi edilen bilgi ve belgelerin veya öğrendiği sırların gizliliğini sağlamakla yükümlüdür. Bu yükümlülük, bilirkişilik görevi sona erdikten sonra da devam eder."* ifadesiyle bilirkişilerin sır saklama yükümlülükleri vurgulanmıştır. Aynı Kanun'un 13. maddesinin (c) bendinde ise *"Bilirkişilik görevi ve bu görevin gerektirdiği etik ilkelerle bağdaşmayan, güven duygusunu sarsıcı tutum ve davranışlarda bulunulması"* durumunda bilirkişinin bilirkişilik sicilinden ve listesinden çıkarılacağı düzenlenmiştir. Benzer düzenlemeler Bilirkişilik Yönetmeliği'nde¹⁵³² de yer almaktadır¹⁵³³. Bilirkişi olarak görev yapanlar aynı zamanda

¹⁵³⁰ Ayrıca daha önce adli yargıda yer alan bazı görevlilerin, 6183 sayılı Kanun'un uygulanmasından sorumlu olduğunu ve dolayısıyla "sırrın ifşası" kapsamında mahremiyet yükümlüsü olduklarını ifade etmiştik. Bu davaların temyiz mercii olarak Yargıtay'da görevli olanların disiplin sorumluluğu içinse 2797 sayılı Yargıtay Kanunu'ndaki hükümlere bakmak gerekir. Söz konusu Kanun'un 19. maddesine göre *"Yüksek Disiplin Kurulu; Yargıtay üyeliği vakar ve onuruna dokunan, kişisel haysiyet ve itibarını kıran veya görev icaplarına uymayan davranışlarından dolayı Yargıtay Birinci Başkanı, birinci başkanvekilleri, daire başkanları ve üyeleri ile Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı ve Yargıtay Cumhuriyet Başsavcivekili hakkında disiplin kovuşturmasını gerektiren eylemin ağırlığına göre "Uyarma" veya "Görevden çekilmeye davet" işlemlerinden birini uygular"*. Sırrın ifşasının Yargıtay üyelerince ihlal edilmesi, burada yer aldığı gibi mesleğin onuruna dokunan, kişinin haysiyet ve itibarını kıran ve görevin gereklerine uygun olmayan bir davranıştır. Dolayısıyla eylemin ağırlığına göre, maddede geçen disiplin cezalarından birisi uygulanmalıdır.

¹⁵³¹ Tanrıver, S. (2005). Bilirkişinin Sorumluluğu. *TBB Dergisi*, 56, s. 147.

¹⁵³² 03.08.2017 tarihli ve 30143 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

diğer görevleri dolayısıyla bir devlet memuru da olabilirler. Bu durumda kendilerine ayrıca 657 sayılı Kanun'un disiplin hükümleri uygulanabilecektir. Aynı şekilde bilirkişinin, kamu kurumu niteliğindeki bir meslek kuruluşunun mensubu olması durumunda ise, ilgili mesleğe ilişkin disiplin yaptırımını öngören iç düzenlemelerin uygulanması gerekir. Ancak bunlar için öncelikle ilgili mercilerin söz konusu ihlalden haberdar edilmesi gerekir¹⁵³⁴.

Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenlerden “memur” sıfatını taşıyanların, 657 sayılı Kanun'da yer alan disiplin hükümlerine tabi olacağı açıktır. Ancak bu komisyonlara iştirak eden mesleki kuruluş temsilcisi gibi memur statüsünde olmayanlar hakkında ise, ilgili meslek kuruluşunun kendi iç düzenlemesinde yer alan disiplin hükümleri uygulanacaktır¹⁵³⁵. Aynı durum, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen ya da kullananların bildirileceği mesleki birlikler için de geçerlidir.

Vergi mahremiyeti hakkının yükümlüsü olarak vergi tahsili ile yetkili olan bankaların çalışanları, vergi mahremiyeti hakkının yükümlüsü oldukları için onların disiplin sorumluluğuna da değinmek gerekir. Bankacılık Kanunu'nun 73/3. maddesine göre, “*Sıfat ve görevleri dolayısıyla bankalara veya müşterilerine ait sırları öğrenenler, söz konusu sırları bu konuda kanunen açıkça yetkili kılınan mercilerden başkasına açıklayamazlar. Bu yükümlülük görevden ayrıldıktan sonra da devam eder*”. Bu yükümlülüğe uymayanlar için aynı Kanun'un 159. maddesinde adli para cezası öngörülmüştür. Ancak bunlar cezai sorumluluk ile ilgilidir. Bankacılık Kanunu'nda banka görevlilerin disiplin sorumluluğuna ilişkin düzenlemeler bulunmamaktadır. Kamu mevduat bankaları personellerine ait disiplin hükümlerini yönetmelikle belirleyebilmektedir¹⁵³⁶. Özel bankalar da kendi iç düzenlemeleri ile personelin tabi olacağı disiplin sorumluluğunu düzenleyebilmektedir. Bankalar genelde çalışanlarıyla yaptıkları iş sözleşmesinde de, sır saklama yükümlülüğüne ilişkin hükümlere yer vermektedir.

¹⁵³³ Bilirkişilik Yönetmeliği'nin 5/5. maddesine göre, “*Bilirkişi, görevi sebebiyle kendisine tevdi edilen bilgi ve belgelerin veya öğrendiği sırların gizliliğini sağlamakla ve korumakla yükümlüdür. Bu yükümlülük, bilirkişilik görevi sona erdikten sonra da devam eder.*” Aynı yönetmeliğin 10. maddesine göre ise, “*(1) Bilirkişi, görevinin saygınlığını ve kişilerin adalete olan güvenini zedeleyen veya şüpheye düşüren her türlü tavır ve davranıştan kaçınır. (2) Bilirkişi, kendisine tevdi olunan görevin her türlü kişisel veya özel menfaatin üzerinde olduğu bilinciyle hareket eder; görevini layıkıyla yerine getirir.*” İlgili Yönetmeliğin 48. maddesinin (c) bendinde de Bilirkişilik Kanunu'nda olduğu gibi “*Bilirkişilik görevi ve bu görevin gerektirdiği etik ilkelerle bağdaşmayan, güven duygusunu sarsıcı tutum ve davranışlarda bulunulması*” bilirkişilik sicilinden ve listeden çıkarılmayı gerektirir.

¹⁵³⁴ Tanrıver, 2005, s. 151.

¹⁵³⁵ Kocatepe, 2019, s. 107.

¹⁵³⁶ Örneğin T.C. Ziraat Bankası A.Ş.'nin personeli hakkında uygulanacak Disiplin Yönetmeliği'nin 8. maddesinin (j) bendinde, açıklanması yasak olan bilgilerin açıklanması karşısında kademe ilerlemesinin durdurulması cezasının uygulanacağı belirtilmiştir.

VUK'un mükerrer 242. maddesinde yer alan şirketin ortak, yönetici ve çalışanlarının vergi mahremiyetini ihlal etmesi halinde ise vergi idaresi bünyesinde gerçekleştirilebilecek bir disiplin sorumluluğu gündeme gelmeyecektir. Ancak, vergi idaresi ile bu şirket arasında gizlilik sözleşmesi mevcutsa, sözleşmenin ihlalden kaynaklı bazı yaptırımlar söz konusu olabilir. Böylece bu kişilerin cezai sorumluluğunun yanında tazminat sorumluluğu da gündeme gelebilir.

2.2. Ceza Hukukundan Doğan Sonuçlar

Devletlerin mahremiyet hakkını korumadaki birincil olan negatif yükümlülüğünün yanında pozitif yükümlülükleri de söz konusudur. Bunlardan birisi de ceza yasaları çıkarmak yoluyla suç işlenmesini önlemektir¹⁵³⁷. Suç, kamu düzeninin korunması amacıyla, karşılığında hapis veya adli para cezası öngörülen hukuka aykırı fiil olarak tanımlanabilir¹⁵³⁸. Bir başka tanıma göre suç, hukuk düzeni tarafından ceza tehdidi ile yasaklanan fiillerdir¹⁵³⁹. Bu başlık altında ceza hukukundan doğan sonuçlar olarak, mahremiyet ihlallerinin VUK ve 6183 sayılı Kanun'da vergi mahremiyetinin ihlali ve sırrın ifşası olarak düzenlenen suçlar incelenecektir.

2.2.1. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu

Mükellefler için bir hak teşkil eden vergi mahremiyeti, VUK'un 5. maddesinde belirtilen kişiler için bir yükümlülük oluşturmaktadır. Mükellef sırlarının açıklanması veya menfaat için kullanımını yasaklayan bu yükümlülüğe uymamak ise VUK'un 362. maddesinde "vergi mahremiyetinin ihlali" kenar başlığı altında, suç olarak düzenlenip yaptırıma bağlanmıştır¹⁵⁴⁰. Buna göre, "*Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanunu'nun 239 uncu maddesine göre cezalandırılırlar*".

¹⁵³⁷ Arslan Öncü, 2019, s. 7.

¹⁵³⁸ Şenyüz, 2015, s. 10.

¹⁵³⁹ Toroslu, N. (2009). *Ceza Hukuku Genel Kısım*. Ankara: Savaş Yayınevi, s. 87. Toroslu bir başka eserinde suça ilişkin şu tespitlerde bulunmuştur: "*Her suçun, hukukun ihlali olduğu da münakaşa etmez bir hakikattir. Çünkü suç, daima cezaen müeyyidelendirilmiş bir teşriî emri veya yasağı çiğner. Aynı şekilde her suç, bir hukukî ödevin veya mükellefiyetin ademi ifası veya buna riayetsizlik olarak ortaya çıkar. Çünkü suç, cezaen müeyyidelendirilmiş emir ve yasaklar vasıtasıyla devletin vatandaşlara tahmil ettiği yapmak veya yapmamak mükellefiyetlerini çiğner. Nihayet, her suç, hukuken himaye edilen ve hayata ilişkin olan bir varlığı veya menfaati ızzar eder veya tehlikeye koyar*". Toroslu, N. (2019). *Cürümlerin Tasnifi Bakımından Suçun Hukuki Konusu*. Ankara: Savaş Yayınevi, s. 159.

¹⁵⁴⁰ Bu düzenleme, VUK'un "Ceza Hükümleri"ni düzenleyen dördüncü kitabında, "Vergi Cezaları"nı içeren ikinci kısmının "Suçlar ve Cezalar" başlıklı üçüncü bölümünde yer almaktadır.

Vergi kanunlarının uygulanması sırasında kendilerine tanınan yetkilerle mükellefler hakkında önemli bilgilere sahip olan kişilerin, bu bilgileri kamuoyuyla ya da üçüncü kişilerle paylaşımları, hukuk güvenliğini zedeleyerek kamu düzenini bozar¹⁵⁴¹. Ayrıca vergilendirme işlemlerinin sağlıklı bir şekilde yerine getirilebilmesi için ihtiyaç duyulan bilgilerin ifşa edilmesi veya kullanılması, kişilere maddi ve manevi olarak zarar verebileceğinden; vergi mahremiyetinin ihlali suçu ile doğacak zararın önlenmesi ve vergi sistemine olumlu katkı yapması amaçlanmaktadır¹⁵⁴². Bu yönüyle vergi mahremiyetinin ihlali suçunun, vergi sisteminin işleyişine ve dolayısıyla da vergi geliri elde edilmesine hizmet eden bir işlevi olduğu da söylenebilir¹⁵⁴³. Diğer vergi suçlarından farklı olarak, vergi mahremiyetinin ihlali suçu mükellefi değil, mükellefin işlemlerinden sorumlu olan görevlilere cezalandırmaya yöneliktir¹⁵⁴⁴. Bu yönüyle suçun mükellefi cezalandırma amacının aksine, koruyucu bir yönü olduğu söylenebilir.

Suç ve cezalara ilişkin hükümler sadece TCK'da yer almamakta, çeşitli kanunlarda da suç ve cezalara ilişkin düzenlemeler yer alabilmektedir¹⁵⁴⁵. Vergi mahremiyetinin ihlali suçu ve diğer vergi suçlarını düzenleyen VUK da ceza içeren kanun niteliğindedir¹⁵⁴⁶. TCK'nın, 5. maddesinde “*Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.*” düzenlemesi yer almaktadır. Bu sebeple ceza içeren kanun olarak VUK'da düzenlenen vergi mahremiyetinin ihlali suçu bakımından da, TCK'nın genel hükümleri geçerli olacaktır. Dolayısıyla, teşebbüs, iştirak, içtima, kusurluluk gibi suç ve yaptırım teorisine ilişkin temel bilgilerin yer aldığı “genel hükümler” kısmı (TCK'nın 1 ilâ 75. maddeleri), vergi mahremiyetinin ihlali suçu için de uygulama alanı bulacaktır. Bu kapsamda çalışmamızda öncelikle bu suçun faili, mağduru ve suçun konusu hakkında incelemelerde bulunup, daha sonra suç genel teorisi çerçevesinde suçun unsurları bakımından inceleme yapılacaktır. Daha sonra da suçun özel görünüş biçimlerine ve suçun yaptırımına değinilecektir.

¹⁵⁴¹ Erol, A. (2007). Yeni Türk Ceza Kanunu Karşısında Vergi Mahremiyeti Suçu-I, *Yaklaşım Dergisi*, 173, Mayıs, www.yaklasim.com (04.07.2020); Yılmaz, Erdoğan ve User, 2013.

¹⁵⁴² Arslan, 2013, s. 28.

¹⁵⁴³ Başaran Yavaşlar, 2013b, s. 1

¹⁵⁴⁴ Orkunoğlu Şahin, 2012, s. 201.

¹⁵⁴⁵ Özgeç, İ. (2013). *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. (8. Bası). Ankara: Seçkin Yayıncılık, s. 88.

¹⁵⁴⁶ Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun düzenlendiği VUK ile sırrın ifşası suçunun düzenlendiği 6183 sayılı Kanun'un tamamlayıcı, yan ve öteki ceza kanunu niteliği yönündeki değerlendirme için bkz. Şenyüz, 2015, s. 10.

2.2.1.1. Suçun Faili

TCK'nın 37. maddesine göre fail, “suçun kanuni tanımında yer alan fiilleri gerçekleştiren” kişidir. Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun faili olabilecek kişiler, çalışmamızda daha önce “vergi mahremiyeti hakkına uymakla yükümlü olan kişiler” başlığı altında incelenen kişilerden oluşmaktadır¹⁵⁴⁷. Bu kişiler, vergi mahremiyeti hakkı kapsamında detaylı olarak incelendiği için bu kısımda tekrar açıklama yapılmayacaktır. Özetle, VUK'a göre vergi mahremiyeti hakkına uymakla yükümlü olan kişiler, aynı zamanda vergi mahremiyetinin ihlali suçunun müstakbel failleridir¹⁵⁴⁸. Ancak faillik noktasında değinilmesi gereken bazı hususlar söz konusudur. Öncelikle vergi mahremiyeti düzenlemesinin bulunduğu VUK'un 5. maddesinde yer almayıp mükerrer 242. maddesinde vergi mahremiyeti hükümlerine uymakla yükümlü olduğu ifade edilen şirket ortak, yönetici ve çalışanlarının, vergi mahremiyetinin ihlali suçunun faili olup olamayacağı değerlendirilmelidir. Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun düzenlendiği 362. maddede sadece 5. maddeye atıf yapılmadığı ve “*Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olanlar*” ifadesi kullanıldığı için, tereddüt etmeden bu kişilerin de vergi mahremiyetinin ihlali suçunun faili olabileceği düşünülmelidir.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun faili konusunda değinilmesi gereken bir diğer husus ise, vergi mahremiyeti hakkına uymakla yükümlü olan ve tüzel kişiliği bulunan kurum ve kuruluşların cezai sorumluluğunun nasıl olacağıdır. Bilindiği gibi önceki kısımlarda bazı mesleki birliklerin ve kamu kurum ve kuruluşlarının vergi mahremiyeti hakkına uymakla yükümlü olduğu belirtilmişti. TCK'nın 20. maddesinin ilk fıkrasında, cezaların şahsi olduğu belirtildikten sonra; ikinci fıkra suç dolayısıyla kanunda öngörülen güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımların saklı olduğu vurgulanarak, tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımını uygulanmayacağı ifade edilmiştir. Tüzel kişiler adına irade açıklamalarında ve eylemlerde bulunanlar, bu tüzel kişiliğin organları veya temsilcileri olmaktadır. Hareket yeteneğinin sadece gerçek kişilerde bulunması sebebiyle, tüzel kişilerin cezalandırılması mümkün değildir¹⁵⁴⁹. Her ne kadar farklı teorilere göre değişen fikirler bulunsun da günümüz

¹⁵⁴⁷ Ancak VUK'un 362. maddesinde “*Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olanlar*” ifadesi kullanıldığı için, Mükellef Hakları Kurulu başkanının, üyelerinin ve personelinin vergi mahremiyetinin ihlali suçunun faili olmaları mümkün görünmemektedir. Çünkü bu kişilerin mahremiyet yükümlülüğü VUK'dan kaynaklanmamaktadır. Mükellef Hakları Kurulu başkan ve üyelerinin mahremiyet yükümlülüğüne ilişkin ayrıntılı açıklamalar, çalışmanın üçüncü bölümde “2.2.7. Mükellef Hakları Kurulu Başkanı, Üyeleri ve Personeli” başlığı altında yapılmıştır.

¹⁵⁴⁸ Güneş, 2014, s. 1854.

¹⁵⁴⁹ Suç olarak ifade edilen haksızlık, ancak bir insan davranışı sonucu ortaya çıkabileceğinden tüzel kişinin fail olması düşünülemez. Özgenç, 2013, s. 190.

ceza hukukunda tüzel kişilerin ceza sorumluluğunun olmadığına yönelik baskın bir görüş bulunmaktadır¹⁵⁵⁰. Aksinin kabulü ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesine aykırılık teşkil eder¹⁵⁵¹. Ancak TCK'nın 242. maddesinde “*bu bölümde yer alan suçların işlenmesi suretiyle yararına haksız menfaat sağlanan tüzel kişiler hakkında bunlara özgü güvenlik tedbirlerine hükmolunacağı*” belirtilmektedir. Bu suçların içerisinde 239. maddede yer alan “*Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması*” suçu da bulunmaktadır. VUK'un 362. maddesi ile TCK'nın 239. maddesine yapılan atfın, maddenin tümüne yapıldığını savunduğumuzdan dolayı¹⁵⁵², mükellef sırlarının açıklanmasından herhangi bir menfaat sağlayan özel hukuk tüzel kişilerine yönelik güvenlik tedbiri uygulanabileceği görüşündeyiz. Bu kapsamda TCK'nın 60. maddesi gereği bu suç bir özel hukuk tüzel kişisi yararına işlenmişse, o tüzel kişilik hakkında da güvenlik tedbirleri uygulanabilir¹⁵⁵³.

Vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgilerin açıklanması veya kişi yararına kullanılması şeklindeki eylemleri gerçekleştirecek kişiler de, bu tüzel kişilik adı altında görev yapan kimseler olacaktır. Dolayısıyla cezaların şahsiliği ilkesi gereği, vergi mahremiyetinin ihlali suçundan da bu eylemleri gerçekleştiren kişilerin sorumlu tutulması gerekir.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu, sadece VUK'da belirtilen kişilerin işleyebileceği bir suç olduğu için özgü suçtur. Özgü suçlar, failinin ancak belli bir sığata veya niteliklere sahip olduğu suçlardır¹⁵⁵⁴. Özgü suçlar vergi mahremiyetinin ihlali suçunda olduğu gibi faili özel bir yükümlölük altına sokmaktadır¹⁵⁵⁵. TCK'nın 40/2. maddesinde, ancak özel faillik niteliği taşıyan kişilerin fail olabileceği, suçun işlenişine iştirak edenlerin ise azmettiren ya

¹⁵⁵⁰ Demirbaş, T. (2016). *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. (11. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık, s. 237; Özbek, V. Ö., Kanbur, N., Bacaksız, P., Doğan, K. ve Tepe, İ. (2010). *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, s. 207; Özgenç, 2013, s. 190.

¹⁵⁵¹ Özbek ve diğerkleri., 2010, s. 209; Artuk, M. E., Gökçen, A ve Yenidünya, A. C. (2009). *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Turhan Kitabevi, s. 289.

¹⁵⁵² Arslan'a göre ise vergi mahremiyeti ihlal suçu için TCK'nın 239. maddesine atıf yapılan kısım, bütüne değil de sadece yaptırıma ilişkin olduğu için tüzel kişiler hakkında güvenlik tedbirlerinin uygulanmasını öngören TCK'nın 242. maddesi tüm koşulları sağlasa bile kanunilik ilkesi ve kıyas yasağı sebebiyle vergi mahremiyetini ihlal suçu için uygulama alanı bulamayacaktır. Arslan, 2013, s. 28.

¹⁵⁵³ Duman, 2016, s. 1599.

¹⁵⁵⁴ Demirbaş, 2016, s. 482; Karakoç, 2017, s. 411; Arslan, 2013, s. 19.

¹⁵⁵⁵ “Bir kamu göreviyle görevlendirilen kişi, bu görev dolayısıyla bir kamu hukuku yükümlölüğü altına girmektedir. Buna göre, kamu görevlileri, bir kamu faaliyetinin, kamu görevinin yürütümünü sırasında, bu faaliyetin gerekli kıldığı yükümlölöklere uygun hareket etmek zorundadır. Öyle ki; toplumda hakim olan kamu faaliyetlerinin gerek eşitlik, gerek liyakatlilik açısından adalet ilkelerine uygun yürütüldüğü, kamu görevlilerinin rüşvet kabul etmez olduğu, başka bir ifadeyle, satın alınamayacakları konularındaki güvenin, inancın sarsılmaması gerekir”. Özgenç, 1994, s. 334.

da yardım eden olarak sorumlu tutulacağı belirtilmektedir. Dolayısıyla birlikte faillikten söz edebilmek için, suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her birinin, özel fail olması gerekmektedir. Vergi mahremiyetinin ihlali suçunda da birlikte faillik için eylemi gerçekleştiren kişiler, VUK’a göre vergi mahremiyeti hakkını korumakla yükümlü olmalıdır. Ayrıca bu kişilerin, sırrın açıklanması eylemi üzerinde birlikte hâkimiyet sahibi olmaları gerekmektedir¹⁵⁵⁶. Örneğin, bir vergi memuru tarafından temin edilen bir belgenin, diğer bir vergi memuru tarafından üçüncü kişilerle paylaşılması durumunda her iki memur da özel faillik sıfatını taşıdıkları, fiil üzerinde ortak hâkimiyet kurdukları ve bilginin paylaşımı için bu belgenin temin edilmesinin zorunlu olması sebebiyle birlikte fail olarak sorumlu tutulacakları söylenebilir¹⁵⁵⁷.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun özgü suç olmasından dolayı, söz konusu sırları VUK’da belirtilen kişiler dışındaki kimseler öğrenip ifşa etseler bile bu suçun faili olamazlar. Bu durumda gerekli diğer şartlar da bulunuyorsa; TCK’nın 134. maddesinde yer alan “Özel hayatın gizliliğini ihlal”, 136. maddesinde yer alan “Verileri hukuka aykırı olarak verme veya ele geçirme”, 239. maddesinde yer alan “Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması”, 258. maddesinde yer alan, “Göreve ilişkin sırrın açıklanması” suçları oluşabilir. Ayrıca VUK’da belirtilen kişilerin “görevleri dolayısıyla” değil de başka şekillerde öğrendikleri sırları ifşa etmesi durumunda da vergi mahremiyetinin ihlali değil, yine TCK’da yer alan bu suçlardan biri oluşur¹⁵⁵⁸.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun faili açısından, basın yolu ile yapılan ifşalar¹⁵⁵⁹ da değerlendirilmelidir. Bu suç özgü suç olduğu için basın mensuplarının bu suçun faili olamayacağı açıktır. Burada vergi mahremiyetinin ihlali suçu bakımından önemli olan husus, basın yoluyla yapılan açıklamalara konu olan bilgilerin nasıl ve hangi kanallardan öğrenildiğidir. Çünkü yayımlanan bu bilgiler, vergilendirme faaliyetlerinde rol alanların görevleri sebebiyle öğrendikleri bilgileri basına sızdırmaları suretiyle elde edilmişse, vergi mahremiyetinin ihlali söz konusu olacaktır. Bir mükellef hakkında, sahte belge düzenlediği, borca batık olduğu, iflas halinde olduğu, ticari faaliyetindeki kâr-zarar durumu, malvarlığı

¹⁵⁵⁶ Özgenç, 2013, s. 496. Vergi dairesinde çalışan iki memurun görevleri sebebiyle öğrendikleri sırrı, birlikte hareket ederek açıklayabilecekleri ve her birinin fail sayılabileceği yönünde bkz. Ateşagaoglu, 2019, s. 30.

¹⁵⁵⁷ Solak Akman, 2012, s. 229.

¹⁵⁵⁸ Duman, 2016, s. 1585.

¹⁵⁵⁹ Vergi mahremiyeti hakkı her ne kadar VUK’un 5. maddesinde belirtilen kişilere bu bilgileri açıklamama yükümlülüğü yüklese de, bu bilgilerin zaman zaman basında yer aldığı görülmektedir. Genelde kişilerin sır alanına ilişkin basın yoluyla yapılan açıklamalar, “özel hayatın gizliliği” ile “basın özgürlüğü”nü karşı karşıya getirmektedir. Bu iki hakkın nasıl dengelenmesi gerektiği konusundaki tartışmalara ise çalışmamızın kapsamını aşacağı için değinmiyoruz.

unsurları gibi ticari ve ekonomik itibarı ile ilgili bilgilerin basında yayımlanması, haber kaynağı noktasında vergi mahremiyeti ile yakından ilgilidir. Gerek idari aşamada, gerekse yargılama aşamasında görevlilerin gizlilik yükümlülüğüne uyarak, sır niteliğindeki bilgileri basına sızdırmamaları gerekir. AİHM'in bu tür sızdırmalar konusunda devletin etkin soruşturma yapması gerektiğine ilişkin yönünde kararları söz konusudur¹⁵⁶⁰.

AİHM'in önüne gelen bir davada¹⁵⁶¹ başvuran gazeteciler, bir vergi memurunun mesleğinin gerektirdiği güveni ihlal ederek kendilerine verilen vergi beyannamesi fotokopilerini gazetede yayımladıkları gerekçesiyle mahkûm edilmelerinin, ifade özgürlüğünü ihlal ettiğini ileri sürmüşlerdir. AİHM kararında ise, önemli bir endüstriyel şirketin başkanı olan kişinin kazancındaki değişimi göstermek amacıyla o sıralarda gündemde olan kamuoyu tartışması sebebiyle yapılan yayının, söz konusu kişinin itibarı ve haklarıyla ilgili değil de, endüstriyel anlaşmazlığın boyutu ve ilgili şirketin büyüklüğünü tartışmaya açan konular olduğunu belirtmiştir. Ayrıca Mahkeme, vergisel bilgilerin gizliliği konusunda sadece vergi memurlarının yükümlülüğünün bulunduğunu, gazetede yayımlanan beyanname fotokopilerinin isimsiz olarak gönderildiğini; başvuruların, bunların mesleki güvenin ihlali yoluyla elde edilip edilmediğini bilecek durumda oldukları hususunda ulusal mahkemenin bir tespitinin bulunmadığı belirtilmiştir. Bu gerekçelerle başvuruların beyannamelerin basılması yoluyla bilgilerin doğruluğunu kanıtlayarak görevlerini yerine getirdiklerini ve bu basın özgürlüğünün sağlanması ve korunmasında demokratik toplumun çıkarı bulunduğu göz önüne alarak, AİHS'in 10. maddesinin ihlal edildiğine karar vermiştir.

AİHM'e gelen bir başka davada¹⁵⁶² başvuru, gazete kuruluşunun vergi kaçakçılığı soruşturması devam ederken yayımlanan makalede, mükellefin açık bir şekilde fotoğrafının yayımlanması üzerine verilen mahkûmiyet kararı nedeniyle başvurmuştur. Başvuruda, Sözleşme'nin 8. maddesinde güvence altına alınan kişinin resmi ve diğer özel hayat değerleri ile Sözleşme'nin 10. maddesiyle korunan ifade özgürlüğü arasında denge kurulması gerektiği durumlarda, yayımlanan haberin toplum yararına yaptığı katkının

¹⁵⁶⁰ Craxi/İtalya (No. 2) davasında Mahkeme, mahkeme kaleminde bulunan bilgilerin basına sızdırılması ve bunları sızdıranlar ile ele geçirenler hakkında etkili bir soruşturma yapılmamasını ihlal sebebi olarak görmüştür. Başvuru No: 25337/94, 17.03.2003-17.10.2003 Final, [http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-61229\(05.02.2021\)](http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-61229(05.02.2021)). Aynı şekilde Apostu/Romanya davasında Mahkeme; soruşturma dosyasındaki bazı bilgilerin basına sızdırılması konusunda, davalı devletin başvuranın özel hayata saygı hakkının korunması amacıyla, elinde bulundurduğu bilginin güvenli bir şekilde korunmasını sağlayamadığına karar vermiştir. Başvuru No: 22765/12, 03.02.2015. https://www.echr.coe.int/Documents/CLIN_2015_02_182_TUR.pdf (03.02.2021).

¹⁵⁶¹ Fressoz ve Roire/Fransa, Başvuru No: 29183/95, 21.01.1999, [http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-58906\(30.12.2020\)](http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-58906(30.12.2020)).

¹⁵⁶² Verlagsgruppe News GMBH/Avusturya, Başvuru No: 10520/02, 14.12.2006-14.03.2007 Final, [http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-78571\(30.12.2020\)](http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-78571(30.12.2020)).

önemine işaret etmiştir. Mahkeme, ülkenin prestijli girişimcilerinden biri olan iş adamının, konumu gereği halka açık bir kişi olduğu kanaatine vararak; onun hakkında yapılan haberlerin iş dünyasının liderlerinin dürüstlüğü, yasadışı uygulamaları ve ekonomik suçlarla ilgili bir tartışmaya katkıda bulunabileceği gerekçesiyle kamu yararı bulunduğu düşüncesindedir. Ayrıca soruşturmanın gizliliği ile ilgili olarak AİHM, Yüksek Mahkeme'nin gazetede fotoğrafla birlikte yayımlanan bilgilerin, vergi memurlarının gizlilik yükümlülüğünün ihlalinin mi yoksa sadece gazetecilik araştırmaları kapsamında mı elde edildiğine yönelik bir tespitin bulunmadığına işaret ederek, söz konusu bilgilerin başka yollarla elde edilip edilemeyeceğine yönelik iddiaların bu hususu ilgilendirdiğine vurgu yapmıştır. Sonuç olarak ise AİHM, kişinin vergi kaçırma suretiyle hakkında yapılan soruşturmayla ilgili haber bağlamında fotoğrafının basımının yasaklanmasının, güdülen meşru amaçla orantılı olmadığı ve başvuran şirketin ifade özgürlüğü hakkına müdahalenin demokratik toplumda gerekli olmadığı sonucuna vararak, AİHS'in 10. maddesinin ihlal edildiğine karar vermiştir.

Görüldüğü gibi vergi mahremiyetini ihlal suçundan yargılama yapılabilmesi için, basına bu bilgilerin kimler tarafından sızdırıldığının araştırılması gerekmektedir. Ancak böyle bir durumda, basının haber kaynağını gizli tutma hakkını kullanıp kullanamayacağı sorusu akla gelmektedir. Basın Kanunu'nun¹⁵⁶³ 12. maddesinde, “*Sürekli yayın sahibi, sorumlu müdür ve eser sahibi, bilgi ve belge dahil her türlü haber kaynaklarını açıklamaya ve bu konuda tanıklık yapmaya zorlanamaz.*” düzenlemesi yer almaktadır¹⁵⁶⁴. Gazetecilere haber kaynaklarını açıklamama güvencesi sağlayan bu düzenleme, oldukça geniş ve mutlak bir hak olarak ele alınmıştır¹⁵⁶⁵. Anayasa Mahkemesi kararlarında da, bu hakkın varlığına ve gazetecinin haber kaynağını açıklama konusundaki irade serbestisine vurgu yapılmaktadır¹⁵⁶⁶. Bir AİHM kararında, bu hakkın düzenleniş amacı belirtilmiş ve kamu menfaatini gözetken ciddi bir zorunluluk olmadıkça haber kaynağının açıklanmayacağı ifade

¹⁵⁶³ 5187 sayılı Kanun 09.06.2004 tarihinde kabul edilmiş, 25504 sayılı ve 26.06.2004 tarihli RG'de yayımlanmıştır.

¹⁵⁶⁴ Bu düzenlemenin basın yoluyla yapılan ifşalarda asıl failin bulunmasına engel olduğu yönünde bkz. Taş, M. (2011). Vergi Mahremiyeti Kapsamındaki Bilgi ve Belgelerin Basında Yer Almasının Hukuki Boyutları. *Yaklaşım Dergisi*, 219, Mart, www.yaklasim.com (28.01.2021).

¹⁵⁶⁵ İçel, K. (2018). *Kitle İletişim Hukuku*. (13. Bası). İstanbul: Beta Basım Yayım, s. 320. Donay bu hakkı “anonimlik hakkı” olarak ifade etmektedir. Yazar'ın bu konu hakkındaki görüşleri için bkz. Donay, 1978, s. 201 vd.

¹⁵⁶⁶ “Haber kaynaklarının gizliliği ilkesi uyarınca somut olayda, gazetecinin ele geçirdiği belgelere ne dereceye kadar güvenebileceği hususunun değerlendirilmesinde gazeteciyi, belgeleri kendisine veren şahsın kimliğini açıklamaya zorlayacak bir şekilde denetleme yapmak mümkün değildir. Fakat haberinin kaynağını açıklayıp açıklamama konusunda serbesti sahibi olan gazetecinin tercihini açıklamamaktan yana kullanması hâlinde ileri sürdüğü olgusal isnatların doğruluğunu araştırma konusundaki sorumluluğu ağırlaşır”. AYM, 2014/3494 Başvuru No'lu, 27.02.2019 tarihli bireysel başvuru kararı, RG: 03.04.2019-30734.

edilmiştir¹⁵⁶⁷. Ancak vergi mahremiyetinin ihlali olduğu gibi suç teşkil eden bir eylem ile bilginin öğrenilmesi durumunda, failin ve suçun açığa çıkarılması bakımından haber kaynağının verilmesi gerektiği düşüncesindeyiz. Aksi durumda hem kamu menfaati zarar görür hem de ceza soruşturması sağlıklı yürütülemez. Dolayısıyla vergi mahremiyetinin ihlali suçu, basın özgürlüğü kapsamındaki haber kaynağının gizlenmesi hakkının sınırını oluşturan hususlardan biri olarak görülmelidir.

Her ne kadar basın görevlileri vergi mahremiyetinin ihlali suçunun faili olmasalar da, TCK'nın 336. maddesinde yer alan *“yasaklanan bilgileri açıklama”* suçunun faili olabilirler. Buna göre *“Yetkili makamların kanun ve düzenleyici işlemlere göre açıklanmasını yasakladığı ve niteliği bakımından gizli kalması gereken bilgileri açıklayan”* kişiler suç işlemiş sayılır. Basın görevlileri vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgileri kendi çabaları ve araştırmaları sonunda elde etmişlerse TCK'nın 334. maddesinde yer alan *“Yetkili makamların kanun ve düzenleyici işlemlere göre açıklanmasını yasakladığı ve niteliği bakımından gizli kalması gereken bilgileri temin eden”* kişilerin cezalandırılacağını öngören düzenleme gereği *“yasaklanan bilgileri temin etme”* suçundan yargılanabilirler¹⁵⁶⁸.

2.2.1.2. Suçun Mağduru

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunda, suçun failinden sonra suçun mağdurunun kim olduğunun tespiti de önemlidir. Ceza hukukunda mağdur, suçla korunmak istenen hukuki yararın sahibidir¹⁵⁶⁹. Başka bir ifadeyle mağdur, belirli bir suç ile zarara uğratılan hak veya menfaatin sahibi olan kişidir¹⁵⁷⁰. Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun mağduru ise, VUK'un 5. maddesine aykırı olarak mahremiyet hakları ihlal edilen mükellef ve mükellefle ilgili kimselerdir. Ayrıca Demirbaş'a göre, bir suçtan zarar gören ilk ve zorunlu mağdur, devlettir¹⁵⁷¹. Gerçekten de devlete duyulan güvenin azalması ve dolaylı olarak vergi

¹⁵⁶⁷ “Gazetecilik kaynaklarının korunması, basın özgürlüğüne ilişkin temel koşullardan biridir. Bu tür bir koruma olmaksızın; kaynaklar, kamuoyunu ilgilendiren konularda kamuoyunu bilgilendirmek amacıyla basına yardım etmekten kaçınabilirler. Sonuç olarak basının hayati önem taşıyan kamu bekliliği rolü sarsılabilir ve basının doğru ve güvenilir bilgi sunma yetisi ciddi ölçüde etkilenebilir. Kaynağın açıklanmasına ilişkin bir karar ... daha üstün bir kamu yararı gerektirmedikçe, bu durum Sözleşme'nin 10. maddesine uygun olmaz”. Goodwin/Birleşik Krallık, Başvuru No:17488/90, 27.03.1996, parag. 39, <http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-57974> (22.02.2021).

¹⁵⁶⁸ Bu yönde bkz. Taş, 2011.

¹⁵⁶⁹ Özbek ve diğerleri, 2010, s. 200.

¹⁵⁷⁰ Demirbaş, 2016, s. 550.

¹⁵⁷¹ Demirbaş, 2016, s. 550. Toroslu da suç ile devletin genel menfaatinin ihlal edildiği ve bu sebeple devletin, suçun daimi pasif süjesini teşkil ettiğini düşünmektedir. Toroslu, 2019, s. 165. Arslan'a göre ise, Suçun mağduru sadece gerçek kişiler olduğu için kamu hazinesi ile mükellef veya onun ortağı ya da yöneticisi olduğu

gelirlerine olan etkisi ile bu suçtan devletin de mağdur olduğu söylenmelidir. Suçtan zarar gören ise mağdur ile aynı anlama gelmemektedir. Kural olarak, mağdur aynı zamanda suçtan zarar gören kişidir¹⁵⁷². Ancak suç nedeniyle mağdur dışındaki bazı kişilerin de zarar görmesi mümkündür¹⁵⁷³. Bir mükellef sırrının açıklanmasıyla mükellefin ailesinin ve yakın çevresinin toplum içinde dışlanması, utandırılması gibi bir durum ortaya çıkıyorsa, bu kişilerin suçtan zarar gören kişi oldukları söylenebilir.

2.2.1.3. Suçun Konusu

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun konusuna da değinmek gerekmektedir. Ceza hukukunda suçun konusu, maddi ve hukuki konu olarak iki kategoride incelenmektedir. Suçun maddi konusu, failin üzerinde icra ettiği insan veya şeyi ifade etmektedir¹⁵⁷⁴. Maddi konu olarak “şey”, suç teşkil eden eylemin üzerinde gerçekleşeceği herhangi bir şey veya belli bir niteliğe sahip şeydir¹⁵⁷⁵. Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun maddi konusu da bir insan değil, “şey”dir. Bu “şey” ise, vergileme ilişkisi nedeniyle öğrenilen ve sır veya gizli kalması gereken bilgilerdir. Suçun oluşabilmesi için bu sırların görev devam ederken öğrenilmiş olmaları gerekmektedir¹⁵⁷⁶. Bu bilgilerde bulunması gereken özellikler, vergi mahremiyeti hakkının konusu kısmında detaylı olarak açıklandığı için burada tekrar değinilmeyecektir.

Suçun hukuki konusu ise, kanun kuralı ile korunan ve suçun ihlal ettiği hak veya menfaati ifade eder¹⁵⁷⁷. Suçun maddi konusuna göre daha geniş bir alanı ve hukuki bir kavramı ifade etmekte olan suçun hukuki konusunun, kanuni tipte yer alması şartı bulunmamaktadır¹⁵⁷⁸. Ayrıca suçun hukuki konusu, suçla korunan hukuki değer

tüzel kişiler mağdur değil, “suçtan zarar gören” olabilir. Arslan, 2013, s. 21. Aynı yönde bkz. Artuk, Gökçen ve Yenidünya, 2009, s. 308.

¹⁵⁷² Özgenç, 2013, s. 211; Artuk, Gökçen ve Yenidünya, 2009, s. 308.

¹⁵⁷³ Demirbaş, 2016, s. 550.

¹⁵⁷⁴ Demirbaş, 2016, s. 549; Toroslu, 2019, s. 184. “Ümanist doktrin açısından suçun gerçek maddi konusu değer hükümleridir. Suçun hukukî konusu ise insanlık kurallarının sağladığı serbesti açısından «sübjektif insanlık hakkı»ndan faydalanma menfaatinin ihlali olarak anlaşılmalıdır.” Erem, 1968, s. 31.

¹⁵⁷⁵ Toroslu, 2019, s. 186. Tabiatçı açıdan bakıldığında maddi konu sadece hislerle idrak edilebilen şeyler üzerinde söz konusu olabilir. sadece düşünce ile idararak edilebilenler ise suçun maddi konusunu değil, hukuki konusunu oluşturur. Toroslu, 2019, s. 186.

¹⁵⁷⁶ Sonsuzoğlu, 2000, s. 122; Arslan, 2013, s. 19.

¹⁵⁷⁷ Erem, F. (1968). Suçun Konusu ve Hümanist Doktrin, *AÜHFD*, 25(1), s. 12. Toroslu’ya göre de suçun hukuki konusu, suçtan doğrudan zarar gören suç pasif süjesine ait özel bir varlık veya menfaattir. Bu özel menfaat her suç tipine göre değişmektedir. Toroslu, 2019, s. 164.

¹⁵⁷⁸ Toroslu, 2019, s. 196. Suçun maddi konusu ve hukuki konusu arasındaki farklar için bkz. Toroslu, 2019, s. 195-196.

belirlenmesi açısından önemlidir¹⁵⁷⁹. Suçla korunan hukuki değer ise, kanun koyucuyu ilgili suç tipini düzenlemeye iten soyut menfaati ifade eder¹⁵⁸⁰. Dolayısıyla vergi mahremiyetinin ihlali suçunun hukuki konusu ve suçun koruduğu hukuki değer, özel hayatın gizliliği hakkıdır. Ancak daha önce de ifade edildiği gibi vergi mahremiyeti, sadece kişisel faydayı gözetmemektedir. Kanaatimize göre, kamu idaresinin güvenilirliği de bu suçun tali nitelikteki hukuki konusunu oluşturmaktadır.

2.2.1.4. Suçun Unsurları

Bir eylemi suç haline getiren ve onu diğer hukuka aykırı fiillerden ayıran öğelere suçun unsurları adı verilmekte olup, bu unsurlar kanuni unsur, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık olarak dört grupta incelenmektedir¹⁵⁸¹. Bu başlık altında, vergi mahremiyetinin ihlali suçu da, bu unsurlar açısından incelenecektir.

2.2.1.4.1. Kanuni Unsur

Bir hukuka aykırı eylemin cezalandırılabilmesi için, her şeyden önce bu eylemin ceza hukuku tarafından ele alınmış olması gerekmektedir¹⁵⁸². Tipiklik olarak da ifade edilen suçun kanuni unsuru, eylemin ceza hukuku normlarında yer alan tarife veya modele uygun olmasıdır¹⁵⁸³. Bu unsur, ceza hukukundaki kanuniliğin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla kanuni unsur bulunmadan diğer tüm unsurlar mevcut olsa bile suç oluşmaz. Bir eylemin suç olup olmadığı araştırılırken, öncelikle bu eylemin kanundaki tiplerden birine uyup uymadığının araştırılması gerekir¹⁵⁸⁴.

Kanuni unsur bakımından vergi mahremiyetinin ihlali suçu, VUK'un 362. maddesi ile düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, “*Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır*”. Söz konusu maddede “vergi mahremiyetinin ihlali” konusunda bir açıklama bulunmasa da¹⁵⁸⁵, bu suçun faili ve konusu yönünden

¹⁵⁷⁹ Demirbaş, 2016, s. 547.

¹⁵⁸⁰ Özbek ve diğerleri, 2010, s. 201.

¹⁵⁸¹ Karakoç, 2016a, s. 270; Bayraklı, 1999, s. 45.

¹⁵⁸² Keyman, S. (1980). Tipiklik ve Ceza Hukuku. *AÜHFD*, 37(1-4), s. 73.

¹⁵⁸³ Artuk, Gökçen ve Yenidünya, 2009, s. 229.

¹⁵⁸⁴ Alacakaptan, 1970, s. 29.

¹⁵⁸⁵ Bayraklı'ya göre, “*vergi gizliliği kapsamı içerisinde yer alan bilgilere sahip olan kişilerin, bu bilgileri hukuka aykırı olarak ilgisiz kişilere açıklaması veya haksız çıkar sağlaması vergi gizliliğine uymama suçunu oluşturur*”. Bayraklı, 1999, s. 25.

öncelikle VUK'un 5. maddesinin dikkate alınacağı açıktır¹⁵⁸⁶. Buna göre, 5. maddede belirtilen kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanamazlar. Aksi durumda vergi mahremiyetinin ihlali suçu oluşur.

Görüldüğü gibi vergi mahremiyetinin ihlali suçu kanuni unsur bakımından üç farklı düzenlemeye tabidir¹⁵⁸⁷. Suç düzenlemesi olarak VUK'un 362. maddesi, vergi mahremiyeti ve buna uymak zorunda kişiler bakımından VUK'un 5. maddesi, suçun cezası olarak ise yapılan atıf gereği TCK'nın 239. maddesi bu suçun kanuni unsurlarını oluşturmaktadır¹⁵⁸⁸. VUK'un 5. maddesi ile olan bağlantısı sebebiyle bu suç, vergi mahremiyeti hakkı ile korunan tüm bilgileri kapsayacak şekilde geniş düzenlenmiştir¹⁵⁸⁹. Ancak VUK'un 362. maddesinde yer alan *"Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden..."* ifadesi nedeniyle, açık bir yollama ve düzenleme olmadıkça VUK dışındaki kanunlarda bulunan vergi mahremiyeti ihlalleri, bu madde kapsamında cezalandırılmayacaktır¹⁵⁹⁰.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun yaptırımını konusunda TCK'nın 239. maddesine atıf yapıldığını belirtmiştik. Bu suçun, TCK'nın 239. maddesinde düzenlenen "Ticari sır, bankacılık sırrı ve müşteri sırrının ifşası" suçunun mevcudiyeti karşısında, ayrıca düzenlenmesinin gereksiz olduğu yönünde görüşler söz konusudur. Bu görüşe göre, TCK'da düzenlenen suç daha kapsamlıdır ve vergi mahremiyeti ihlallerini de içermektedir¹⁵⁹¹. Nitekim vergi mahremiyetinin ihlali suçu düzenlenmemiş olsaydı da, söz konusu eylemler TCK m. 239 uyarınca suç oluşturup cezalandırılabilirdi. Bu sebeple bu konuda daha özel bir kanun niteliği taşıyan VUK'da yer alan vergi mahremiyetinin ihlali suçuna yönelik düzenlemeye gerek olmadığı savunulabilir. Ancak böyle bir suçun sadece vergilendirme alanına özgü olarak ayrıca düzenlenmiş olması; bu alandaki bilgilerin korunmasına ayrı bir önem atfedildiğini ve vergi mükelleflerinin idareye güven duymalarının sağlanması amacını göstermektedir. Dolayısıyla vergi mahremiyetinin ihlali suçuna ilişkin düzenleme oldukça önemli ve isabetlidir.

¹⁵⁸⁶ Uğur ve Elibol, 2015, s. 482.

¹⁵⁸⁷ Solak Akman, 2012, s. 152.

¹⁵⁸⁸ Karakoç, 2017, s. 412.

¹⁵⁸⁹ Erdem, 2005a.

¹⁵⁹⁰ Arslan, 2013, s. 20.

¹⁵⁹¹ Bu yönde bkz. Arslan, 2013, s. 28.

2.2.1.4.2. Maddi Unsur

Bir suçun oluşabilmesi için kanuni tanıma uygun tipik bir eylemin, icrai ya da ihmalî bir davranışla gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Ancak sadece hareket suçun oluşması bakımından yeterli değildir. Bu hareket sonucu dış âlemde bir netice oluşması ve bu netice ile hareket arasında illiyet bağının bulunması lazımdır¹⁵⁹². Tüm bu hareket, netice ve illiyet bağı suçun maddi unsurunu oluşturmaktadır.

Kanunda suç olarak kabul edilen neticenin ortaya çıkmasına neden olan fiil, maddi unsur bakımından hareket olarak ifade edilmektedir¹⁵⁹³. VUK'un 5. maddesinden vergi mahremiyetinin, sır veya gizli bilginin "ifşa edilmesi" ve/veya bu bilgilerin maddede belirtilen kişi ya da üçüncü şahısların "yararına kullanılması" şeklinde ihlal edileceği anlaşılmaktadır. Ancak bu ifşanın ve kullanmanın hangi şekillerde olacağı belirtilmemiştir. Dolayısıyla ifşa ve kullanma kapsamına girebilecek her türlü eylem bu suçu oluşturabilir. Bu yönüyle davranış konusunda herhangi bir sınırlama öngörülmediğinden, bu suçun serbest hareketli suçlardan olduğu yönünde görüş¹⁵⁹⁴ bulunsa da; vergi mahremiyetinin ihlali suçu, ifşa etme veya kişi yararına kullanma olarak sadece iki şekilde işlenebileceğinden, bu suçun seçimlik hareketli suç¹⁵⁹⁵ olarak kabul edilmesi gerekir¹⁵⁹⁶.

Vergi mahremiyeti açısından ifşa, görev gereği ulaşılabilir olan sır niteliğindeki bilgilerin, üçüncü kişilere duyurulmasını ifade etmektedir. Sırrın ifşası kamu tarafından bilinir hale gelmesi anlamına gelmeyip, sır sahibi dışındaki bir kişiye dahi bildirilmesi suçun oluşması için yeterlidir¹⁵⁹⁷. Ifşaya elverişli olan davranışın içeriği ve şekli ise önemli değildir. Bu davranışlar yazılı ve sözlü olabileceği gibi, belge ve kayıtları vermek veya okutmak gibi de olabilir¹⁵⁹⁸. Bu kapsamda, öğrenilen gizli bilgilerin açığa vurulması anlamına gelen ifşa; yüz yüze ya da telefonla sözlü olarak, basın yayın yoluyla yazılı veya görsel olarak, uzaktaki kişilere kargo, kurye vb. aracılığıyla posta yoluyla veya elektronik

¹⁵⁹² Alacakaptan, 1970, s. 39; Artuk, Gökçen ve Yenidünya, 2009, s. 236.

¹⁵⁹³ Karakoç, 2016a, s. 271.

¹⁵⁹⁴ Bu yönde bkz. Arslan, 2013, s. 19. Serbest hareketli suçlar, kanuni tarifinde o suçu oluşturan fiillerin ne tarz bir fiil olduğu konusunda bir özelleştirmenin yapılmadığı suçlardır. Özgenç, 2013, s. 166.

¹⁵⁹⁵ Seçimlik hareketli suç, kanuni tanımında suçun icrasının birden fazla alternatif hareketle gerçekleşebileceğinin belirtildiği suçtur. Özgenç, 2013, s. 167; Artuk, Gökçen ve Yenidünya, 2009, s. 269.

¹⁵⁹⁶ Bu yönde bkz. Duman, 2016, s. 1590; Bayraklı, 1999, s. 47.

¹⁵⁹⁷ Donay, 1978, s. 106; Candan, 2019, s. 405. Bir Yargıtay kararında ifşa etmek; yaymak, açığa vurmak, afişe etmek, ilan etmek, kamuoyuna duyurmak yani içeriği öğrenme yetkisi bulunmayan kişi veya kişilerin bilgisine sunma eylemi olarak ifade edilmiştir. Yargıtay 12. Ceza Dairesi, E. 2012/2068, K. 2012/18217, T. 11.09.2012, www.sinerjimevzuat.com.tr (01.04.2021).

¹⁵⁹⁸ Şenyüz, 2015, s. 482.

ortamda gerçekleşebilir¹⁵⁹⁹. Bu suç, sadece icrai hareketle değil ihmali bir davranışla da işlenebilir¹⁶⁰⁰. İhmal suretiyle işlenmesinde, ifşa bakımından başkasının bilgi edinmesinin kolaylaştırılması söz konusudur. Örneğin söz konusu bilgilerin yer aldığı bilgisayarın veya belgelerin, başkalarının rahatça görebileceği şekilde ihmali bir davranışla açık bırakılması da ifşa etme kapsamında değerlendirilmelidir¹⁶⁰¹. Ancak burada manevi unsur olarak, kastın olup olmadığı değerlendirmesi yapılmalıdır.

Gizli kalması gereken bir bilginin varlığının farkında olarak veya olmayarak diğer kişilere aktarılması arasında bir fark bulunmamaktadır. Bu kapsamda eldeki belge ve defterlerde gizli kalması gereken bilgilerin yer alması ihtimali nedeniyle, söz konusu belge ve defterlerin üçüncü kişilere verilmesi de mahremiyeti ihlal niteliğindedir¹⁶⁰². Esasen burada incelenmesi gereken, failin vergi mahremiyetinin ihlali suçundan sorumlu tutulabilmesi için, onun açısından mükellef sırrını “öğrenme” ile ne ifade edildiğidir. Burada ifşaya ya da kullanıma konu olan belge veya materyalin içeriğinin, fail tarafından “bilinmesi” veya “binebilir durumda olması” şeklinde bir yorum yapılması yeterli olacaktır¹⁶⁰³. Çünkü vergi işlemlerinde ya da yargılamasında görevli olanlar, görevlerinin gerektirdiği nitelik gereği kendilerinde bulunan belge veya materyalin içeriğini görmeseler bile, bilebilecek durumdadır. En azından o yetkinliğe sahip oldukları kabul edilmektedir. Örneğin; baktığı bir vergi davasıyla ilgili olarak hâkimin, mükellefin tarh dosyasını kendisi incelemeyen, herhangi bir sebeple arkadaşlarına göstermesi veya vermesi ifşa anlamına gelecektir. Sırrın; sır sahibinin aile fertleri veya iş ortağı gibi çok yakınlarına açıklanmış olması da ifşanın niteliğini değiştirmez. Ancak, sırrın açıklandığı bu kişiler sırrı daha önceden biliyorsa, artık ifşadan söz edilmeyeceği ve dolayısıyla bu suçun oluşmayacağını söylemek gerekir.

Gerçekleştirilen ifşa eyleminin maddi unsuru açısından, sırrın içeriğinin fail tarafından bilinmesi şart değildir. Örneğin, fail kendisinde bulunan belgedeki bilgileri

¹⁵⁹⁹ Bayraklı, H. H. ve Bozdağ, A. (2010), Türk Ceza Hukukunda Teşebbüse Elverişlilik Sorunu ve Vergi Suçlarının Teşebbüse Elverişlilik Açısından Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 158, s.31.

¹⁶⁰⁰ “İhmal, davranış normlarıyla kişiye belli bir icrai davranışta bulunma yükümlülüğünün tahmil edildiği hallerde, kişinin bu yükümlülüğü yerine getirmemesidir”. Özgenç, 2013, s. 217. Esasen icrai bir davranışla işlenebilen bir suç, ihmali bir hareketle gerçekleştirilebiliyorsa burada “ihmal suretiyle icra suçu” ortaya çıkmakta olup, failin sorumluluğu müdahale eksikliğinden kaynaklanmaktadır. Artuk, Gökçen ve Yenidünya, 2009, s. 262-263.

¹⁶⁰¹ Donay, 1978, s. 110. Ancak bu suç için failin sadece ihmali bir harekette bulunması yeterli olmayıp, mükellef sırrının ifşasının da gerçekleşmesi gerektiğinden bu suç; sırf ihmal suçu değil, ihmal suretiyle icra suçu niteliğindedir. Solak Akman, 2012, s. 173.

¹⁶⁰² Erdem, 2005a.

¹⁶⁰³ Solak Akman, 2012, s. 166.

okumaksızın bir gazeteci veya üçüncü kişiye gönderdiğinde de, kendisi sırra vâkıf olmadığı halde maddi unsur gerçekleşmiş kabul edilir. Ancak fail burada her ne kadar sırrın içeriğini bilmesede de, failin manevi unsur açısından söz konusu hususun sır teşkil ettiğini bilmesi gerekmektedir¹⁶⁰⁴.

Görev nedeniyle öğrenilen bilgilerin, vergi işlemlerinde görevli olan diğer kişilerle paylaşılması hususunun da ifşa bakımından değerlendirilmesi gerekir. Bu bakımdan söz konusu paylaşımın, kişilerin görevleri kapsamındaki işlemlerin yapılması amacıyla veya müzakere ya da yardımlaşma gibi nedenlerle yapılıp yapılmadığının tespiti önemlidir. Bu sebeplerle paylaşım yapılıyorsa, öğrenilen bilgilerin gizli tutulması yani sır saklama mecburiyeti, bilginin paylaşıldığı kişileri de kapsadığı için mahremiyetin ihlali sayılmayacaktır¹⁶⁰⁵. Ancak bir sır, görevi gereği bu sırrı öğrenme imkânı bulunmayan başka bir görevli ile paylaşılsa suç gündeme gelebilir¹⁶⁰⁶. Örneğin, vergi dairelerinde müdür ve şef gibi kadrolarda görev yapanların, diğer memurlara göre daha çok bilgiye ulaşma imkânı söz konusudur. Dolayısıyla bu kişilerin, o bilgilere ulaşma yetkisi olmayan görevlilere bu sırları görev dışı amaçlarla açıklamaları vergi mahremiyetinin ihlali suçunu oluşturur.

İfşa bakımından suçun oluşması için sırrın üçüncü kişilere açıklanması yeterli olup, üçüncü kişilerin bu bilgileri öğrenmiş olmaları şart değildir¹⁶⁰⁷. Bu bakımdan açıklama yapılan üçüncü kişinin söz konusu bilgileri bu açıklama sebebiyle öğrenebilir durumda olması yeterlidir. Ayrıca suçun oluşması için, sadece sır teşkil eden bilginin açıklanması yeterli olmayıp, sırrın kime ait olduğunun da ifşa edilmesi gerekir. Aksi halde bir mağdur söz konusu olmayacağı için suç oluşmaz¹⁶⁰⁸. Ancak kanaatimize göre, yapılan ifşada sır sahibinden açıkça söz edilmese de, ima yoluyla sırrın kime ait olduğunun belli edilmesi veya ifşa edilen kişinin o sırrın sahibini tahmin edebilecek nitelikte olması da suçun oluşması için yeterlidir.

Tüm bunların yanında, ifşanın suç olarak nitelendirilebilmesi için açıklanan bilgilerin gerçeği yansıtması gerekir. Gerçeği yansıtmayan ve iftira niteliğindeki açıklamalar ifşa fiilini oluşturmaz¹⁶⁰⁹. Yapılan açıklamanın ifşa sayılabilmesi için bir diğer şart da, bu bilgilerin daha önce alenileşmemiş olmasıdır. Alenî olan bir bilginin vergi memuru

¹⁶⁰⁴ Sonsuzoğlu, 2000, s. 125.

¹⁶⁰⁵ Erdem, 2005a.

¹⁶⁰⁶ Başbüyük, 2012, s. 120.

¹⁶⁰⁷ Duman, 2016, s. 1588.

¹⁶⁰⁸ Başbüyük, 2012, s. 121.

¹⁶⁰⁹ Donay, 1978, s. 107; Bayraklı, 1999, s. 49.

tarafından kasten ifşa etmek amacıyla açıklanması, ifşa sayılmayacak ve işlenemez suç¹⁶¹⁰ ortaya çıkacaktır¹⁶¹¹.

Ayrıca bilginin ifşa edildiği üçüncü kişi için belirli bir sayı sınırı söz konusu olmayıp, sadece bir kişi olması yeterlidir. Dolayısıyla ifşanın alenileşmesi veya yayımlanması gibi bir şart söz konusu değildir¹⁶¹². Ifşa bakımından üçüncü kişilerin söz konusu sırları öğrenme hakkı olmamasına rağmen, bunlar hakkında bilgi sahibi olması gerekir¹⁶¹³. Ayrıca üçüncü kişilere yapılan açıklama sırasında, söz konusu bilginin gizli kalması hususunda uyarıda bulunulması fiili suç olmaktan çıkarmaz¹⁶¹⁴.

Ifşa için mükellef sırrı niteliğindeki bilginin ne kadarının açıklanması gerektiği hususunda ise, söz konusu sırrın ne olduğunu ortaya çıkarabilecek kadar olan kısmının verilmesi veya açıklanması yeterli görülmektedir. Ancak mükellef sırrı ihtiva eden bir belge, oldukça kolay anlaşılabilir bilgileri içerebileceği gibi, oldukça karmaşık ve teknik bilgileri de içerebileceğinden¹⁶¹⁵, ifşa konusu somut olayın özelliğine göre değerlendirilmelidir.

Bazen bir sır açıklanmasa bile, sadece kullanılması sahibi bakımından tehdit oluşturabilir ya da ticari rekabet yaratabilir¹⁶¹⁶. Vergi mahremiyetinin ihlali suçunu teşkil eden seçimlik hareketlerinden biri de, mükellef sırlarının görevlinin kendisi ya da başkasının yararına kullanmasıdır. Öğrenilen sırların ve gizli kalması gereken bilgilerin kendisinin veya başkasının yararına kullanılması, söz konusu bilginin açıklanmadan o bilgi sayesinde bir menfaat elde edilmesi anlamına gelmektedir¹⁶¹⁷. Suçun oluşması için sağlanan yararın, sırrı kullanan kişiye ait olması şart değildir. Bu sır üçüncü kişi yararına kullanılmış olsa dahi suç oluşacaktır¹⁶¹⁸. Sırların yarar elde etmek için kullanılması; failin kendisinin kullanması veya üçüncü bir kişiye kullandırılması olarak iki şekilde gerçekleşebilir¹⁶¹⁹. Örneğin bir vergi inceleme memurunun, mükellefin araştırma geliştirme faaliyetleri kapsamında geliştirdiği bir formülü bizzat kendi işletmesinde kullanması veya bunları maddi çıkar karşılığında üçüncü kişiye satması durumunda, yarar sağlamak için kullanma

¹⁶¹⁰ İşlenemez suç, suçun konusunun yokluğu durumunda ortaya çıkar. Özgenç, 2013, s. 452.

¹⁶¹¹ Solak Akman, 2012, s. 156.

¹⁶¹² Sonsuzoğlu, 2000, s. 125; Karakoç, 2017, s. 413.

¹⁶¹³ Bayraklı, 2011, s. 77.

¹⁶¹⁴ Erol, 2007.

¹⁶¹⁵ Solak Akman, 2012, s. 170.

¹⁶¹⁶ Sonsuzoğlu, 2000, s. 126.

¹⁶¹⁷ Candan, 2019, s. 405; Şenyüz, 2015, s. 483; Sonsuzoğlu, 2000, s. 125.

¹⁶¹⁸ Karakoç, 2017, s. 413; Candan, 2019, s. 405.

¹⁶¹⁹ Taş, 2008, s. 105.

eylemi gerçekleşmiş olur¹⁶²⁰. Aynı şekilde, görevlinin sahip olduğu sırrı açıklayacağı tehdidiyle menfaat sağlaması da kullanma eylemini oluşturur¹⁶²¹. Kullanma yoluyla elde edilen menfaat, maddi olabileceği gibi manevi de olabilir¹⁶²². Önemli olan, sağlanan menfaat ile öğrenilen bilgi arasında sıkı bir ilişki bulunmasıdır. Başka bir ifadeyle, vergi mahremiyeti hakkına uymakla yükümlü olan kişinin, görevi dolayısıyla öğrendiği bu bilgiler olmadan böyle bir çıkar elde edemeyecek olması gerekir¹⁶²³. Ancak bilginin önce açıklanıp sonra kullanılması ifşa etme anlamına gelecektir¹⁶²⁴. Ayrıca kanaatimize göre, failin bu sırrı başkalarına kullandırması, ifşa anlamına geleceğinden, hareket yönünden kullandırma eyleminden değil de, ifşa eyleminden dolayı sorumlu olması gerekir. Çünkü bir sırrın öğrenilmeden kullanılması mümkün görünmemektedir. Bunun sonucu olarak da, kullandırma suretiyle ifşa gerçekleştiği için, artık yarar sağlama amacına bakılmaksızın, suç tamamlanmış olacaktır. Örneğin bir vergi dairesi çalışanının, borsada hissesi bulunan şirket hakkında, görevi sebebiyle öğrendiği ticari sırları yarar sağlama için kendisi kullanarak işlem yapması durumunda “kullanma” eyleminden dolayı suç oluşacaktır¹⁶²⁵. Ancak aynı şekilde, bu sırları bir arkadaşına kullandırması ifşa anlamına geleceğinden, yarar sağlama amacına bakılmaksızın ifşa eylemi sebebiyle vergi mahremiyetinin ihlali suçu oluşmuş sayılacaktır.

Maddi unsur bakımından netice, hareketin dış dünyada meydana getirdiği değişikliği¹⁶²⁶ ve fiilin tamamlanması aşamasını ifade etmektedir¹⁶²⁷. Netice bakımından öğretide çeşitli sınıflandırmalar bulunsa da, genelde “neticesi harekete bitişik suç” ve “neticesi hareketten ayrılabilen suç” ayrımı tercih edilmektedir. Neticesi harekete bitişik suçlarda hareketin yapılmasıyla birlikte netice de ortaya çıkmış olur. Bunlar dışındaki suçlar ise neticesi hareketten ayrılabilen suçlardır¹⁶²⁸. Vergi mahremiyetinin ihlali suçunda herhangi bir gizliliğin ihlal edilmesiyle suç tamamlandığı için bu suç, neticesi harekete bitişik suçtur¹⁶²⁹. Dolayısıyla fiil ile netice arasında da bir nedensellik bağı

¹⁶²⁰ Bayraklı, 1999, s. 51-52.

¹⁶²¹ Şenyüz, 2015, s. 483.

¹⁶²² Bayraklı, 2011, s. 78.

¹⁶²³ Bayraklı, 1999, s. 51.

¹⁶²⁴ Şenyüz, 2015, s. 483.

¹⁶²⁵ Solak Akman, 2012, s. 175.

¹⁶²⁶ Demirbaş, 2016, s. 240; Özgenç, 2013, s. 172.

¹⁶²⁷ Karakoç, 2016a, s. 271.

¹⁶²⁸ Alacakaptan, 1970, s. 50. Bu ayrımın, zamanaşımı, suçun işlendiği yer ve teşebbüs gibi durumlar açısından önem taşıdığı yönünde bkz. Alacakaptan, 1970, s. 50-51.

¹⁶²⁹ Şenyüz, 2015, s. 482; Karakoç, 2017, s. 413; Donay, 1978, s. 111; Pınar ve Bacaksız, 2006, s. 645. Solak Akman’a göre, “ihmal suretiyle icra suçlarında netice hareketten ayrıldığından vergi sırrının ifşasının bu

aranmayacaktır¹⁶³⁰.

Netice bakımından yapılan bir diğer ayrım da zarar ve tehlike suçu ayrımıdır¹⁶³¹. Suç tipinde bir zararlı netice öngörülmüşse o suç, netice itibariyle zarar suçudur¹⁶³². Her ne kadar genelde suç neticesinde bir zarar ortaya çıksa da, bazı suçlar için bu zarar aranmaz, sadece tehlike doğması yeterlidir. Böyle suçlara tehlike suçu¹⁶³³ adı verilir. Vergi mahremiyetini ihlal suçunda herhangi bir zarar aranmadığı için, netice bakımından tehlike suçu olarak nitelendirilebilir. Failin eylemleri sonucu mükellef bir zarar görmüş olabilir. Ancak bu zarar, vergi mahremiyetinin ihlali suçunun oluşması için gerçekleşmesi gereken zorunlu bir netice değildir¹⁶³⁴. Bu suçla mükellef ve ilgili kişilerin gizliliğe ilişkin haklarının zarar görme tehlikesi ve vergilendirme yetkisine sahip kurumlara ve devlete olan güvenin sarsılması tehlikesi¹⁶³⁵ cezalandırılmakta olduğundan, vergi mahremiyetinin ihlali suçu soyut tehlike suçu¹⁶³⁶ olarak kabul edilebilir¹⁶³⁷. Kullanma eylemi açısından neticenin değerlendirilmesinde, kullanma fiili sonucu yarar sağlanmasının şart olup olmadığı incelenmelidir. Madde metninde, “*kendilerinin veya üçüncü şahısların nef’ine kullanamazlar*” ifadesi yer almaktadır. Arapça kökenli nef’i kelimesi hukuk sözlüğünde, “*fayda, yarar*” anlamına gelmektedir¹⁶³⁸. Böylece, görevlinin bu sırları kendisi veya başkasının yararı için kullanamayacağı sonucu çıkmaktadır. Dolayısıyla kullanma fiiliyle suçun işlenmiş sayılması için, failin kendisine veya bir başkasına yarar sağlama amacıyla hareket etmesi yeterlidir. Suçun oluşması için yarar elde edilmiş olması şartı aranmamalıdır.

hareketle gerçekleştirildiği hallerde vergi mahremiyetini ihlal suçu neticesi hareketten ayrılabilen bir suç özelliği göstermektedir”. Solak Akman, 2012, s. 179-180.

¹⁶³⁰ Arslan, 2013, s. 19. Maddi unsurun üçüncü ögesi olarak nedensellik bağı, kişinin hareketi ile dış dünyada ortaya çıkan netice arasındaki sebep-sonuç ilişkisini ifade etmektedir. Karakoç, 2016a, s. 271. Bir başka tanıma göre nedensellik bağı, fail ve icra ettiği fiil ile gerçekleşen netice arasındaki objektif ilişkidir. Özgenç, 2013, s. 173.

¹⁶³¹ Özgenç, zarar suçu-tehlike suçu ayrımını, suçun konusu üzerindeki etkileri itibariyle ele almaktadır. Özgenç, 2013, s. 208.

¹⁶³² Demirbaş, 2016, s. 244.

¹⁶³³ “*Tehlike ya da sırf hareket suçlarında suçun konusu üzerinde zarar tehlikesinin meydana gelmesi neticenin kabulü için yeterli olup, hareketin yönelik olduğu konunun gerçekten zarara uğramış olması şart değildir. Bu anlamda bir zarar tehlikesini yaratabilme imkanının varlığı, yani eylem suç tipinin varlığı için yeterlidir. Tehlike suçlarında hareketin yönelik olduğu konunun objektif olarak zarara uğrama tehlikesiyle karşılaşmış olması, yani zarar doğmadan ceza hukukunun müdahalesi aranır*”. Özbek ve diğerleri, 2010, s. 216.

¹⁶³⁴ Bayraklı, 1999, s. 53.

¹⁶³⁵ Bayraklı, 1999, s. 54.

¹⁶³⁶ Tehlike suçları, soyut ve somut tehlike suçları olarak ikiye ayrılır. Somut tehlike suçunda, zarar tehlikesinin “gerçek” olması gerekirken; soyut tehlike suçunda hareketin yapılmış olması yeterli görülmekte, ayrıca somut bir tehlikenin varlığı aranmamaktadır. Demirbaş, 2016, s. 245. Tehlike suçlarına ilişkin diğer tanımlar için bkz. Özgenç, 2013, s. 209; Artuk, Gökçen ve Yenidünya, 2009, s. 306-307.

¹⁶³⁷ Bu yönde bkz. Pınar ve Bacaksız, 2006, s. 645. Aksi yönde görüş için bkz. Solak Akman, 2012, s. 182.

¹⁶³⁸ Yılmaz, 2006, s. 502.

Bu sebeple netice bakımından, burada da neticesi harekete bitişik bir suç söz konusudur¹⁶³⁹. Yukarıda verdiğimiz örnekte olduğu gibi, borsada yarar sağlamak için bu sırları kullandığı anda suç oluşmuş sayılacaktır. Yarar sağlayamaması, kullanma eylemini suç olmaktan çıkarmayacaktır.

Maddi unsurun diğer koşulu olan illiyet bağı, neticesi harekete bitişik suçlarda aranmayacak, varlığı kabul edilecektir. Ancak fail tarafından yapılan açıklamaların karşı tarafta uyandırdığı merak sonucu, kişinin kendi çabasıyla araştırıp öğrendiği sırlar bakımından arada illiyet bağından söz edilemeyeceğinden suç oluşmuş sayılmayacaktır¹⁶⁴⁰.

2.2.1.4.3. Manevi Unsur

Suçun manevi unsuru, kanundaki tanıma uygun ve hukuka aykırı eylemin, anlama ve isteme yeteneğine sahip olan bir irade tarafından gerçekleştirilmiş olması anlamına gelmektedir¹⁶⁴¹. Öğretide manevi unsur, kusurluluk olarak da ifade edilebilmektedir¹⁶⁴². Manevi unsur, kast ve taksir olarak iki kısımda incelenmektedir.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu manevi unsur bakımından kasten işlenebilecek bir suçtur. TCK'nın 21/1. maddesine göre, “*Suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir*”. Bu kapsamda failin bilme ve isteme duygularına sahip olması gerekir. Failin gerçekleştirdiği eylemin suç olduğunu bilmemesi ise suçun oluşumunu etkilemez. Zaten bu kişilerin görevleri gereği, bazı sırları öğrendiklerini ve bunları ifşa etmemeleri gerektiğini bilmelilerdir¹⁶⁴³. Suçun oluşması için genel kast dışında, ayrıca sır sahibine zarar vermek gibi özel bir kast aranmadığı kabul edilmektedir¹⁶⁴⁴. Ancak bu bilgilerin kullanılması yoluyla suçun işlenmesi için “*kendisinin veya üçüncü kişilerin yararına*” kullanılması amacının gerektiği sonucu çıkmaktadır. Dolayısıyla bu suç için sadece ifşa eylemi

¹⁶³⁹ Aynı yönde bkz. Solak Akman, 2012, s. 180-181.

¹⁶⁴⁰ Sonsuzoğlu, 2000, s. 125.

¹⁶⁴¹ Alacakaptan, U. (1970). *Suçun Unsurları*. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 372. Ankara: Sevinç Matbaası, s. 9. Bir başka tanım için bkz. Toroslu, 2009, s. 171.

¹⁶⁴² Bu yönde bkz. Demirbaş, 2016, s. 364. Aksi yönde bkz. Artuk, Gökçen ve Yenidünya, 2009, s. 313. Karakoç ise manevi unsuru isnad yeteneği ve kusurluluk olmak üzere iki kısımda incelemektedir. “*Bir fiilin, bir kişiye ızafe edilebilmesi ve bu kişinin bu fiilin neticelerine katlanmasının beklenmesi için failde bulunması gereken niteliklere isnad yeteneği denilmektedir. İsnad yeteneği, anlama, algılama ve isteme yeteneğidir.*” Karakoç, 2016a, 272. Aynı yönde bkz. Bayraklı, 1999, s. 55. İsnad yeteneğini etkileyen durumlar ise, yaş küçüklüğü, akıl hastalığı, sağır-dilsizlik, arızı nedenler, istemeyerek sarhoşluk ve uyuşturucu madde etkisidir. Demirbaş, 2016, s. 344 vd.

¹⁶⁴³ Bayraklı, 2011, s. 79; Arslan, 2013, s. 21.

¹⁶⁴⁴ Şenyüz, 2015, s. 483.

bakımından genel kast, kişi yararına kullanma eylemi bakımından ise özel kastın aranması gerektiği söylenebilir¹⁶⁴⁵. Failin kanuni tanıma uygun olarak açıkladığı bilgilerin sır niteliğinde olduğunu ve ifşa ettiğini veya bu sırları kişi yararına kullandığını bilmesi ve istemesi yeterlidir¹⁶⁴⁶. Bu kapsamda mükellef sırrı niteliğindeki bilgileri bilerek ve isteyerek üçüncü kişilere açıklayan görevli, vergi mahremiyetinin ihlali suçunu kasten işlemekten sorumlu olacaktır.

TCK'nın 21/2. maddesinde ise olası kast ile ilgili düzenleme yer almaktadır. Buna göre, *“Kişinin, suçun kanuni tanımındaki unsurların gerçekleşebileceğini öngörmesine rağmen, fiili işlemesi halinde olası kast vardır”*. Olası kast durumunda, neticenin gerçekleşmesi fail tarafından muhakkak olarak değil, muhtemel olarak görülmektedir¹⁶⁴⁷. Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun olası kast ile de işlenebilmesi mümkündür. Failin amaç ve saikine yer verilmediği için suçun oluşması bakımından, failin söz konusu bilgi ve belgelerin sır olduğunu bilmesi ve bunları bilerek ve isteyerek ifşa etmesi yeterli görülmektedir¹⁶⁴⁸. Örneğin, mükellef sırrı niteliğindeki bilgi ve belgelerin diğer kişiler tarafından görülebileceğinin öngörülmesine rağmen, failin bilgisayar ekranını açık bırakarak oradan ayrılması durumunda olası kasttan bahsedilebilir¹⁶⁴⁹. Aynı şekilde sır niteliğinde olmayan bilgileri açıklarken, sır teşkil eden bazı bilgilerin de ortaya çıkabileceği öngörülmesine rağmen harekete devam edildiği durumlarda suçun olası kastla işlendiği söylenebilir¹⁶⁵⁰.

Bir diğer manevi unsur olan taksir ise TCK'nın 22. maddesinde düzenlenmiştir. Maddenin ilk fıkrasında taksirle işlenen fiillerin sadece kanunun açıkça belirttiği hallerde cezalandırılacağı belirtildikten sonra, 2. fıkrada taksir, *“dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeyle gerçekleştirilmesi”* olarak tanımlanmıştır. Görüldüğü gibi taksirin esasını, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı bir davranış oluşturmaktadır¹⁶⁵¹. Dikkat ve özen yükümlülüğüne ilişkin kurallar yazılı olabileceği gibi sözlü de olabilir¹⁶⁵². Vergi mahremiyetinin ihlali suçu bakımından incelenecek olursa, kanunda açıkça bu suçun taksirle

¹⁶⁴⁵ Solak Akman, 2012, s. 207.

¹⁶⁴⁶ Duman, 2016, s. 1593; Alemdar, 2010a, s. 106.

¹⁶⁴⁷ Özgenç, 2013, s. 239.

¹⁶⁴⁸ Arslan, 2013, s. 21.

¹⁶⁴⁹ Solak Akman, 2012, s. 205-206.

¹⁶⁵⁰ Pınar ve Bacaksız, 2006, s. 651.

¹⁶⁵¹ Artuk, Gökçen ve Yenidünya, 2009, s. 374.

¹⁶⁵² Toroslu, 2009, s. 199.

işlenebileceğine dair bir hüküm bulunmadığından, bu suçun taksirle işlenemeyeceği sonucuna varılmaktadır. Failin gizli kalması gereken bilgiyi koruması yönünde gerekli özeni göstermemesi sebebiyle bilginin üçüncü kişiler tarafından öğrenilmesinde, failin bu yönde bir isteği olmamasına rağmen yeterli ihtimamı göstermemiş olması söz konusudur. Bu bilgi ve belgelerin iyi muhafaza edilmemesi, telefonda yüksek sesle konuşulması gibi kusurlu davranışlar taksir olarak değerlendirilip vergi mahremiyeti ihlali suçunu oluşturmayacaktır¹⁶⁵³. Ancak bu durumda da şartları varsa görevi ihmal suçu oluşabilir. Ayrıca mağdurun bir zararı söz konusuysa tazminat hakkı bulunmaktadır.

2.2.1.4.4. Hukuka Aykırılık Unsuru

Ceza hukuku anlamında hukuka aykırılık, suç tipini ihlal eden hareketin tüm hukuk düzeni ile çelişki halinde bulunması anlamına gelmektedir. Bir başka deyişle, belirli bir normda belirtilen emir ve yasağa uygun hareket edilmesi kuralına aykırı davranılmasını ifade etmektedir¹⁶⁵⁴. Bir eylemin suç oluşturması için sadece eylemin varlığı yeterli olmayıp bu eylemin hukuk tarafından korunan bir yetki ve hakka dayanmaması gerekir. Bu sebeple hukuka aykırı olması gereken bu eylemi, hukuka uygun hale getiren bir sebep söz konusuysa suç oluşmayacaktır. Dolayısıyla bir eylemin hukuka aykırı olduğunu tespit edebilmek için öncelikle bu eylemi hukuka uygun hale getiren bir sebebin bulunmaması gerekir¹⁶⁵⁵.

Ceza hukukunda, tüm suç tiplerine uygulanacak genel hukuka uygunluk sebepleri; TCK'nın "*ceza sorumluluğunu kaldıran ve azaltan sebepler*" başlığı altında düzenlenmiştir. Buna göre, TCK'nın 24. maddesinde düzenlenen görevin ifası, 25. maddesinde düzenlenen meşru savunma ve zorunluluk hali, 26. maddesinde düzenlenen hakkın kullanılması ve ilgilinin rızası hukuka uygunluk sebebi olarak kabul edilmektedir.

TCK'nın 24. maddesinde düzenlenen görevin ifası, genel bir hukuka uygunluk sebebidir. Görevin ifası, kanun hükmünü yerine getirme ve yetkili merciin emrini ifa şeklinde gerçekleşmektedir¹⁶⁵⁶. Maddenin ilk fıkrasına göre, "*Kanunun hükmünü yerine getiren kimseye ceza verilmez*". VUK'da yer alan ve vergi mahremiyetinin istisnalarını teşkil eden durumların hepsi, kanun hükmünü yerine getirme kapsamında hukuka uygunluk

¹⁶⁵³ Erdem, T. (2005b), Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Yeni Ceza Yasası Sonrasında Bu Suça Uygulanacak Ceza-II, *Yaklaşım Dergisi*, 156, Aralık, www.yaklasim.com (27.08.2020).

¹⁶⁵⁴ Demirbaş, 2016, s. 262-263.

¹⁶⁵⁵ Duman, 2006, s. 1593.

¹⁶⁵⁶ Demirbaş, 2016, s. 276.

sebebi taşımaktadır. Ayrıca kanun emrini yerine getirme konusunda başkaca durumlar da söz konusu olabilir. Örneğin, vergi mahremiyetini korumakla yükümlü olan bir kimsenin, mahkemede mahremiyet kapsamında olan durumlar için tanıklık yapması, görevin ifası sayılır¹⁶⁵⁷. Aynı maddenin 2. fıkrasında ise “Yetkili bir merciden verilip, yerine getirilmesi görev gereği zorunlu olan bir emri uygulayan sorumlu olmaz.” hükmü ile “amirin emri” olarak ifade edilen hukuka uygunluk sebebi düzenlenmiştir. Buna göre, bir hukuka uygunluk nedeni oluşabilmesi için; bir emrin varlığı ve emrin bağlayıcı nitelikte olması gerekmektedir¹⁶⁵⁸. Ancak aynı maddenin 3. fıkrasında, “Konusu suç teşkil eden emir hiçbir surette yerine getirilemez. Aksi takdirde yerine getiren ile emri veren sorumlu olur.” düzenlemesi yer almaktadır. Buna göre, konusu suç teşkil eden emirlerin yerine getirilmemesi gerekmektedir. Aksi halde hem emri uygulayan hem de emri veren sorumlu olacaktır. Örneğin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenlerin veya kullananların kanunla kurulmuş mesleki birliklere bildirilmesi, vergi mahremiyetinin ihlali olarak görülmemiştir. Ancak bu bildirimin, kanunla kurulmayan dernek veya ajans gibi bir kuruluşa yapılması konusunda hiyerarşik bir emir alan görevlinin, bunu yerine getirmesi suç teşkil edeceği için emri verenle birlikte sorumlu olur. Yani bu durumda amirin emri, hukuka uygunluk nedeni olmaktan çıkmaktadır.

TCK’nın 25/1. maddesinde “Gerek kendisine ve gerek başkasına ait bir hakka yönelmiş, gerçekleşen, gerçekleşmesi veya tekrarı muhakkak olan haksız bir saldırıyı o anda hal ve koşullara göre saldırı ile orantılı biçimde defetmek zorunluluğu ile işlenen fiillerden dolayı faile ceza verilmez.” hükmü ile meşru savunma düzenlenmiştir. Meşru savunma, kişinin hakkına yönelik bir haksız saldırıdan kendisini veya başka birini korumak amacıyla saldırganı karşı gerçekleştirdiği savunma hareketidir¹⁶⁵⁹. Yapısı gereği vergi mahremiyetinin ihlali suçunda meşru savunmanın oluşmayacağı kabul edilmektedir¹⁶⁶⁰. TCK’nın 25/2. maddesinde ise zorunluluk hali düzenlenmiştir¹⁶⁶¹. Buna göre “Gerek kendisine gerek başkasına ait bir hakka yönelik olup, bilerek neden olmadığı ve başka

¹⁶⁵⁷ Arslan, 2013, s. 22.

¹⁶⁵⁸ Demirbaş, 2016, s. 278.

¹⁶⁵⁹ Demirbaş, 2016, s. 283. Meşru müdafaaın şartları şunlardır: Saldırının haksız olması, saldırının bir hakka yönelik olması, saldırının devam ediyor olması, savunmada zorunluluk bulunması, savunma ile saldırı arasında oran bulunması, savunma hareketinin saldırıyı yapana yönelmesi. Demirbaş, 2016, s. 286 vd; Özbek ve diğerleri, 2010, s. 280 vd.

¹⁶⁶⁰ Arslan, 2013, s. 22; Solak Akman, 2012, s. 189, dn. 419.

¹⁶⁶¹ Zorunluluk halinin şartları şunlardır: Tehlikenin halen mevcut olması, tehlikenin kişiyi ağır bir zarar uğratabilecek nitelikte olması, tehlikeye bilerek sebebiyet verilmemiş olunması, tehlikeye göğüs germe yükümlülüğünün bulunmaması, tehlikeden başka türlü korunma imkânı bulunmaması, korunma hareketi ile tehlike arasında oran olması. Demirbaş, 2016, s. 301 vd.

suretle korunmak olanağı bulunmayan ağır ve muhakkak bir tehlikeden kurtulmak veya başkasını kurtarmak zorunluluğu ile ve tehlikenin ağırlığı ile konu ve kullanılan vasıta arasında orantı bulunmak koşulu ile işlenen fiillerden dolayı faile ceza verilmez". Örneğin, vergi dairesinde çıkan bir yangından kurtarmak amacıyla, arşivdeki belgelerin dışarı çıkartılmasıyla mükellef sırlarının üçüncü kişiler tarafından öğrenilmesinde zorunluluk halinin varlığı kabul edilerek; eylemi gerçekleştirene vergi mahremiyetinin ihlalinin dolayı ceza verilmeyecektir¹⁶⁶². Aynı şekilde sırrı saklamakla yükümlü olan görevlinin, maruz kaldığı bir tehlikeden kurtulması için yaptığı açıklama da zorunluluk hali kapsamına girecektir.

Bir diğer hukuka uygunluk sebebi de hakkın kullanılmasıdır. Bu durum, TCK'nın 26/1. maddesinde, "*Hakkını kullanan kişiye ceza verilmez*" şeklinde ifade edilmektedir. Hukuk düzeni tarafından kişiye bir hakkı kullanma yetkisi verilirken, o hakkın kullanımı sırasında gerçekleştirilen eylemler de hukuka uygun sayılmaktadır. Hakkın kullanılmasının varlığının kabul edilebilmesi için, kişinin doğrudan kullanabileceği bir subjektif hakkının bulunması ve hakkın sınırları içerisinde kullanılması gerekmektedir¹⁶⁶³. Örneğin, vergi mahremiyeti kapsamında sır tutmakla yükümlü olan bir vergi memurunun, görevi nedeniyle yargılandığı bir davada savunma açısından zorunluluk gerektiren bir sırrı açıklaması, savunma hakkı kapsamında hukuka uygunluk sebebi olarak görülmelidir.

TCK'nın 26/2. maddesinde "*Kişinin üzerinde mutlak surette tasarruf edebileceği bir hakkına ilişkin olmak üzere, açıkladığı rızası çerçevesinde işlenen fiilden dolayı kimseye ceza verilmez.*" düzenlemesi yer almaktadır¹⁶⁶⁴. Buna göre sır sahibi rıza gösterdiği takdirde, sırrın ifşası veya kullanımı suç teşkil etmeyecektir¹⁶⁶⁵. Ancak sır sahibinin tek kişi değil de, birden fazla kişi olduğu durumlarda, artık hepsinin rızası aranmalıdır¹⁶⁶⁶. Rızanın beyanı bir şekle bağlı olmayıp, açık veya zımnen rıza gösterilebilir. Sahibinin sırrın açıklanacağını öğrenmesine rağmen buna karşı çıkmaması, zımnen rıza bulunduğunu

¹⁶⁶² Solak Akman, 2012, s. 192-193; Taş, 2007, s. 136.

¹⁶⁶³ Özgenç, 2013, s. 291-292.

¹⁶⁶⁴ TCK'nın bu maddesinin başlığında "mağdurun rızası" yerine "ilgilinin rızası" kavramı tercih edilmiştir. Nitekim rıza, en başından beri fiili hukuka uygun hale getireceği için ortada bir suç oluşmayacağından bir mağduriyetten de söz edilemez. Artuk, Gökçen ve Yenidünya, 2009, s. 459.

¹⁶⁶⁵ "... ceza kanunları suç teşkil eden eylemleri cezalandırırken toplumun genel yararını korur ve aynı zamanda bireysel yararları da göz önüne alır. İşte bireysel yararlara daha fazla önem veren eylemde suç mağdurunun tasarruf yetkisi tanınmaktadır. Bu tasarruf alanlarında da mağdurun rızası etkili olmaktadır. Mağdurun rızasının etkili olup olmayacağının saptanması için kanunlarda bu konuda bir açıklık bulunması gerekmez". Donay, 1978, s. 136. Vergi levhasının asılmasının, buradaki bilgilerin açıklanmasına rıza verilerek hukuka uygunluk sebebi oluşturduğu yönünde bkz. Ateşgöğüş, 2019, s. 26-27.

¹⁶⁶⁶ Sonsuzoğlu, 2000, s. 131; Pınar ve Bacaksız, 2006, s. 648.

gösterir¹⁶⁶⁷. Açık rızada ise mağdur açıkça izin vermiştir ve bu rıza beyanı sınırlarında hareket edildiği sürece suç oluşmayacaktır¹⁶⁶⁸. Rızanın, suçun işlendiği sırada veya işlenmeden önce verilmesi gerekmektedir¹⁶⁶⁹. Bir mükellefin kendi firmasının reklamı olacağı düşüncesiyle; vergi dairesi çalışanından firmanın yıllık kazancı, yatırımları gibi konularda bir gazeteye demeç vermesini istemesi, onun bu sırların paylaşımına açık bir şekilde rızası bulunduğunu gösterir.

Bunlar dışında her suç için öngörülebilir hukuka uygunluk sebepleri de bulunabilir. Vergi mahremiyetinin ihlali suçunda da bu tür özel hukuka uygunluk sebepleri söz konusudur¹⁶⁷⁰. VUK'un 5. maddesinde belirtilen vergilemeye ilişkin bazı bilgilerin açıklanmasını veya belirli yerlere bildirilmesini zorunlu kılan istisnalar kanunla çizilen sınırlar dâhilinde gerçekleştiği takdirde¹⁶⁷¹, vergi mahremiyetinin ihlali suçu için özel hukuka uygunluk sebeplerini oluşturur. Çünkü bunlar genelde vergi mahremiyetine vergi güvenliği sebebiyle getirilmiş istisnalar olup, genel itibarıyla tüm toplumu ilgilendiren durumlardır¹⁶⁷². Dolayısıyla bu nedenler aslında bir sır niteliğinde olmakla birlikte, bilgilerin açıklanması veya yetkili kişilerle paylaşılması suç oluşturmaz¹⁶⁷³. Bu durumlar kısaca; matrahların ve vergilerin ilan edilmesi, vergi ve cezaların Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından açıklanması, kamu görevlileri tarafından yapılan adli ve idari soruşturmalar kapsamında bilgi verilmesi, yapacakları vergi tahsilatına yönelik bankalara bilgi verilmesi, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları tespit edilenlerin kanunla kurulmuş meslek kuruluşlarına veya birlik veya meslek odalarına bildirilmesi, kurum ve kuruluşların görevleriyle doğrudan ilgili ve görevlerinin ifası için zorunluluk ve süreklilik arz eden bilgilerin verilmesidir. Bu özel durumlar, vergi mahremiyeti hakkının istisnaları başlığı altında incelendiği için tekrara düşmemek adına bu kısımda değinilmeyecektir.

2.2.1.5. Suçun Özel Görünüş Biçimleri

Genel ceza hukukunda; suçun tamamlanmamış olması, birden fazla kişi tarafından işlenmesi ve hareketin birden fazla kanun hükmünü ihlal etmesi gibi durumlar suçun özel

¹⁶⁶⁷ Donay, 1978, s. 134.

¹⁶⁶⁸ Donay, 1978, s. 135.

¹⁶⁶⁹ Donay, 1978, s. 135.

¹⁶⁷⁰ Duman, 2006, s. 1593.

¹⁶⁷¹ Alemdar, 2010a, s. 106.

¹⁶⁷² Erdem, 2005b.

¹⁶⁷³ Şenyüz, 2015, s. 481.

görünüş biçimleri adı altında teşebbüs, iştirak ve suçların içmai olarak incelenir¹⁶⁷⁴.

TCK'nın 35. maddesinde suça teşebbüs, “*Kişi, işlemeyi kastettiği bir suçu elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlayıp da elinde olmayan nedenlerle tamamlayamaz ise teşebbüsten dolayı sorumlu tutulur.*” şeklinde düzenlenmiştir. Teşebbüsün oluşması için; bir suçun işlenmesinin kastedilmesi, elverişli hareketlerin yapılması, icra hareketlerine başlanılmış olması, failin elinde olmayan nedenlerle icra hareketlerinin bitirilememesi veya neticenin gerçekleşmemiş olması şartları aranmaktadır¹⁶⁷⁵. Teşebbüs açısından değerlendirilecek olursa, vergi mahremiyetinin ihlali suçu neticesi harekete bitişik olduğu için, bir sırrın açıklanması ile suç oluşacağından teşebbüse elverişli bir suç olmadığı kabul edilmektedir¹⁶⁷⁶. Ancak maddi unsur kapsamındaki ifşa eylemleri bölünebildiği takdirde teşebbüsten söz edilebilir¹⁶⁷⁷. Sözlü yapılan ifşada hareket bölünemediği için, teşebbüsün oluşması mümkün olmayacaktır. Örneğin, sır saklama yükümlüsü bir vergi memurunun, telefondaki arkadaşına bir mükellef sırrını açıklayacağı sırada hattın gitmesi veya şarjın bitmesi sebebiyle bunu gerçekleştirememesi halinde, teşebbüsten bahsedilemeyecektir. Çünkü burada henüz sözlü ifşa başlamadığından suç hiç oluşmamıştır. Ancak posta veya elektronik ortamda yapılan ifşalarda, teşebbüs halinin oluşabileceğini kabul etmek gerekir. Bunun için sır kapsamındaki bilgilerin alıcıya gönderilmesine rağmen, alıcı tarafından öğrenilmeden bunlara el konulmuş olması gerekmektedir¹⁶⁷⁸. Örneğin, vergi mahremiyeti hakkına uymakla yükümlü olan bir kişi, görevi dolayısıyla öğrendiği sırrı bir gazeteciye posta yolu ile gönderirken söz konusu mektubun muhatabına ulaşmadan polis tarafından ele geçirilmesi durumu, bu suçun teşebbüs halinde kalmasına neden olacaktır¹⁶⁷⁹. Aynı şekilde suçun ihmal suretiyle icrai hareketlerle işlenmesi durumunda da teşebbüs mümkün olabilir. Örneğin, mükellef sırrının yer aldığı bilgisayar ekranının odadaki üçüncü kişilerin görmesi amacıyla açık bırakılması ancak bu kişilerin o bilgileri görmemesi durumunda, netice gerçekleşmediği için teşebbüs aşamasında kalmış bir suçtan söz edilecektir¹⁶⁸⁰. Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun söz konusu sırların kişi yararına kullanılması ile işlenmesi durumunda da, suçun icrai hareketleri bölünebileceğinden teşebbüse elverişli olduğu

¹⁶⁷⁴ Demirbaş, 2016, s. 448.

¹⁶⁷⁵ Demirbaş, 2016, s. 451; Özgenç, 2013, s. 442 vd.; Artuk, Gökçen ve Yenidünya, 2009, s. 598.

¹⁶⁷⁶ Uğur, H. ve Elibol, M. (2015). *Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Suçları*. Ankara: Adalet Yayınevi, s. 486; Arslan, 2013, s. 24; Donay, 1978, s. 111.

¹⁶⁷⁷ Donay, 1978, s. 111.

¹⁶⁷⁸ Bayraklı ve Bozdağ, 2010, s. 31-32

¹⁶⁷⁹ Arslan, 2013, s. 24.

¹⁶⁸⁰ Solak Akman, 2012, s. 221.

söylenbilir¹⁶⁸¹. Teşebbüs için burada da failin sır niteliğindeki bilgi ve belgeleri kullanmak üzere hareket etmesine rağmen henüz kullanmadan yakalanması gerekmektedir¹⁶⁸². Failin elindeki sırrın ifşa edilmesi amacıyla belgeleri kargoya vermesi, ancak daha sonra ifşadan vazgeçerek ilgisine ulaşmadan bunları geri alması durumunda ise TCK'nın 36. maddesi kapsamında gönüllü vazgeçmenin varlığından söz edilir¹⁶⁸³.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu özgü bir suç¹⁶⁸⁴ olduğu için, bu suça iştirak bakımından, sadece TCK m. 38'de yer alan azmettirme veya TCK m. 39'da yer alan yardım etme eylemleri söz konusu olabilir. Dolayısıyla bu suça sadece azmettiren veya yardım eden sıfatıyla iştirak edilebilir¹⁶⁸⁵. Çünkü TCK'nın 40/2. maddesine göre, *“Özgü suçlarda, ancak özel faillik niteliğini taşıyan kişi fail olabilir. Bu suçların işlenişine iştirak eden diğer kişiler ise azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulur”*. Görüldüğü gibi, azmettirenin ve yardım edenin suç için aranan özel niteliklere sahip olması gerekli değildir. Azmettirme, kafasında herhangi bir suç işleme düşüncesi olmayan kişiye, suç işleme kararını aldırmasıdır. Burada failde, belirli bir suçu işleme kararını yaratma kastıyla hareket edilmektedir¹⁶⁸⁶. Azmettirme olmasaydı o suç işlenmeyecekti denilebiliyorsa, orada azmettirmenin varlığı kabul edilmelidir¹⁶⁸⁷. Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun azmettireni ise herhangi bir kişi olabilir. Örneğin, vergi inceleme elemanının çok yakın bir arkadaşı, onu hasmı olduğu bir kişinin ticari sırlarını açıklaması konusunda azmettirebilir. Bu durumda bu kişi TCK m. 38 gereği asıl fail gibi cezalandırılacaktır.

Yardım etme ise TCK'nın 39. maddesinde düzenlenmiştir. Yardım etme, asıl failin kasten gerçekleştirdiği hukuka aykırı eyleme, maddi veya manevi nitelikte destekleyici harekette bulunulmasını ifade eder¹⁶⁸⁸. Yardım edenin failin ayrıntılarını bilmesine gerek olmayıp, sadece haksızlık içeriğini ve saldırının yöneldiği konuyu bilmesi yeterli

¹⁶⁸¹ Şenyüz, 2015, s. 474.

¹⁶⁸² Bayraklı ve Bozdağ, 2010, s. 32.

¹⁶⁸³ Pınar ve Bacaksız, 2006, s. 653.

¹⁶⁸⁴ Özgenç bu tür kamu faaliyetine iştirak ederek kamu hukuku yükümlülüğü altına girilen suçları *“yükümlülük suçu”* olarak adlandırmaktadır. Yazar'a göre, *“bu suçların işlenişinde fail olabilmek için, mutlaka özel yükümlülük altında bir kişi olmak gerekir. Özel yükümlülük altında olmayan bir şahsın fail olarak işleyebileceği yükümlülük suçuna sadece şerik (azmettiren veya yardımda bulunan) olarak iştirak edebilir. Suçun işlenişine bulunduğu katkının mahiyeti ne olursa olsun, özel yükümlülük altında bulunmayan kişinin, bu yükümlülük suçunun işlenişinden dolayı sorumluluğu talî derecede, yani şerik olarak, sorumluluktur”*. Özgenç, 1994, s. 344-345.

¹⁶⁸⁵ Arslan, 2013, s. 24.

¹⁶⁸⁶ Demirbaş, 2016, s. 508; Özgenç, 2013, s. 501.

¹⁶⁸⁷ Özbek ve devamı, 2010, s. 496.

¹⁶⁸⁸ Demirbaş, 2016, s. 510; Özgenç, 2013, s. 506.

görülmektedir¹⁶⁸⁹. Yardım etme maddi ve manevi nitelikte olabilir¹⁶⁹⁰. Maddi yardım, eylemin gerçekleşmesinde kullanılan araçları sağlamaya ve suç sırasında veya öncesinde suçun icrasını kolaylaştırmaya yönelik faaliyetlerdir. Vergi mahremiyetinin ihlali suçunda maddi yardıma örnek olarak; vergi dairesi çalışanının, mükellefin vergi beyannamesini bir arkadaşı aracılığıyla bir gazeteciye göndermesi veya arkadaşının bilgisi dahilinde onun e-posta adresiyle bu beyannameyi göndermesi gösterilebilir. Burada vergi dairesi çalışanının arkadaşı, yardım eden sıfatıyla sorumlu olacaktır. Manevi yardım ise; suç işlemeye teşvik, suç kararını kuvvetlendirmek, fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunacağını vaat etmek veya yol göstermek şeklinde gerçekleşebilir. Örneğin, inceleme esnasında öğrendiği mükellef sırlarını içeren belgeyi, basın yoluyla açıklayacağını bildiren vergi inceleme elemanına, gazetenin veya gazetecinin ayarlanması konusunda aracılık eden kişi de yardım eden sıfatıyla sorumlu olacaktır. Çünkü bu kişi ifşa eylemini kolaylaştırmaya yönelik bir harekette bulunmaktadır. Ayrıca burada gazetecinin de yardım eden olarak sorumluluğu doğabilir. Vergi inceleme elemanının bu belgeleri başkasına verirken, o ortamda bulunan güvenlik kamerası görüntülerini yok edeceğini söyleyen kişi de yardım eden sıfatındadır. Burada da, fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunulacağı vaadi söz konusudur.

İşlenen suçta tek bir eylemle birden fazla hukuki yararın veya farklı eylemlerle aynı hukuki yararın ihlal edilmesi, suçların içtimaı olarak ifade edilir¹⁶⁹¹. Bu durumlar TCK'da bileşik suç, zincirleme suç ve fikri içtima olarak düzenlenmiştir.

Bir normun diğer bir normu bünyesine almak suretiyle onun varlığını kaybetmesine neden olması anlamına gelen bileşik suçun dayanağını, TCK m. 42'deki "*Biri diğerinin unsurunu veya ağırlatıcı nedenini oluşturması dolayısıyla tek bir fiil sayılan suçta bileşik suç denir. Bu suçlarda içtima hükümleri uygulanmaz.*" hükmü oluşturmaktadır¹⁶⁹². Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun içerisinde; biri diğerinin unsurunu veya ağırlatıcı sebebini oluşturan birden fazla farklı suç söz konusu olmadığı için, bu suçta bileşik suçun varlığından söz edilemeyeceği yönünde görüş¹⁶⁹³ bulunmaktadır. Ancak bizim de katıldığımız diğer görüşe¹⁶⁹⁴ göre, vergi mahremiyetinin ihlali suçu için atıf yapılan TCK'nın 239. maddesinin 4. fıkrasında, sırrın cebir veya tehdit kullanarak açıklamak zorunda bırakılması vergi mahremiyetinin ihlali suçunun nitelikli halini oluşturmaktadır.

¹⁶⁸⁹ Demirbaş, 2016, s. 511.

¹⁶⁹⁰ Artuk, Gökçen ve Yenidünya, 2009, s. 658; Özbek ve diğerleri, 2010, s. 507.

¹⁶⁹¹ Özbek ve diğerleri, 2010, s. 513.

¹⁶⁹² Demirbaş, 2016, s. 527.

¹⁶⁹³ Bu yönde bkz. Duman, 2016, s. 1597.

¹⁶⁹⁴ Bu yönde bkz. Solak Akman, 2012, s. 253.

Burada bileşik suç oluşacağından fail vergi mahremiyetinin ihlali ve cebir veya tehdit suçundan ayrı ayrı değil, sadece vergi mahremiyetinin ihlali suçunun nitelikli halinden sorumlu olacaktır.

Zincirleme suçu ise *“bir suç işleme kararı ile kanunun aynı hükmünün değişik zamanlarda aynı kişiye karşı birden çok ihlal edilmesidir”* şeklinde tanımlamak mümkündür. Ayrıca TCK’nın 43/1. maddesine *“mağduru belli bir kişi olmayan suçlarda da bu fıkra hükmü uygulanır”* ifadesi eklenerek, mağduru belli bir kişi olmayan suçlar yönünden de zincirleme suç hükümleri uygulanması mümkün kılınmıştır. Özetle, zincirleme suçta esasen birden fazla suç söz konusu olmakla birlikte, kanun koyucu bunları tek bir suç olarak kabul etmektedir¹⁶⁹⁵. Zincirleme suç için gereken koşullar, aynı suçun birden fazla işlenmesi, aynı suçun değişik zamanlarda işlenmesi, aynı suç işleme kararı bulunması ve mağdurun aynı kişi olmasıdır¹⁶⁹⁶. Bu suçta bir takvim yılı esas olmadığı için farklı zamanlarda gerçekleştirilen fiillerin, bir suç işleme kararıyla işlenen zincirleme suçu ya da farklı suçları oluşturup oluşturmadığının değerlendirilmesi, somut olayın özelliklerine göre yapılır¹⁶⁹⁷. Eğer aynı suç işleme kararı doğrultusunda gerçekleştirilen fiiller söz konusuysa, zincirleme suç kapsamında tek suç oluşacaktır. Aksi durumda ise birbirinden ayrı suçlar meydana gelir¹⁶⁹⁸. Vergi mahremiyetinin ihlali kapsamında değerlendirme yapılacak olursa; aynı suç işleme kararı doğrultusunda fail aynı mükellefe ait sırları, farklı zamanlarda birden fazla kez ifşa ederse veya yarar sağlamak için kullanırsa zincirleme suçtan bahsedilebilir¹⁶⁹⁹. Ancak kullanma ve açıklama fiilleri arasında çok uzun bir zaman geçtiği takdirde, fiiller arasında herhangi bir karar birliği olmadığından ayrı ayrı ceza verilmelidir¹⁷⁰⁰. Aynı şekilde failin birden fazla mükellefe ait sırları tek bir eylemle ifşa etmesi veya kişi yararına kullanması da zincirleme suç kapsamında değerlendirilebilir¹⁷⁰¹. Failin kullanma ve açıklama fiillerini aynı suçu işleme kararı altında kısa süre aralıklarla gerçekleştirdiği durumda da zincirleme suçtan bahsedilebilecektir.

¹⁶⁹⁵ Demirbaş, 2016, s. 530.

¹⁶⁹⁶ Özbek ve diğerleri, 2010, s. 515 vd.; Artuk, Gökçen ve Yenidünya, 2009, s. 675; Özgenç, 2013, s. 531-532.

¹⁶⁹⁷ Uğur ve Elibol, 2015, s. 486-487.

¹⁶⁹⁸ Şenyüz, 2015, s. 474; Arslan, 2013, s. 24.

¹⁶⁹⁹ Uğur ve Elibol, 2015, 486.

¹⁷⁰⁰ Ateşgaoğlu, 2019, s. 31.

¹⁷⁰¹ Duman, 2016, s. 1597. Örneğin, birden fazla mükellefe ait sırların bulunduğu bir dosyanın başkalarına ulaştırılması gibi. Arslan, 2013, s. 25.

Fikri içtima, bir fiil ile birden fazla suçun birleşmesi anlamına gelip, tek bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet verilmesidir¹⁷⁰². TCK m. 44'te fikri içtima, *“İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı ceza alır”* şeklinde düzenlenmiştir. Vergi mahremiyetinin ihlali suçu bakımından tek bir fiille meydana gelen suçların, farklı kanunlarda düzenlenmesi durumunun nasıl değerlendirileceği önem taşımaktadır. VUK'da düzenlenen suçlar, TCK'da düzenlenen suçlara göre daha özel kapsamlıdır. Yani VUK, ceza içeren kanun mahiyetindedir. Dolayısıyla vergi mahremiyetinin ihlali suçunu oluşturan eylemin, aynı zamanda TCK'da yer alan başka bir suçu oluşturmaması halinde; fikri içtima hükmünün uygulanıp uygulanmayacağı¹⁷⁰³ hususu değerlendirilmelidir.

Bu durumda aynı hukuki değeri koruyan özel-genel norm ilişkisinin¹⁷⁰⁴ fikri içtima karşısındaki durumu önem teşkil etmektedir. Özel-genel norm ilişkisinin bulunduğu böyle durumlarda fikri içtimanın uygulanmayacağını düşünmekteyiz¹⁷⁰⁵. Çünkü özel nitelikteki norm, farklı özelliklere sahip olduğundan, bu normun öncelikli olarak uygulanması için daha ağır ceza gerektirmesi önemli değildir¹⁷⁰⁶. Örneğin, vergi yargılamasında görev alan bir memurun sır niteliğindeki bir kişisel veriyi başkalarına açıklaması, hem vergi mahremiyetinin ihlali suçunu, hem de TCK'nın 136. maddesinde yer alan kişisel verileri hukuka aykırı olarak verme suçunu oluşturabilir. Burada daha ağır ceza şartı aranmaksızın failin özel norm niteliğindeki vergi mahremiyetinin ihlali suçundan sorumlu tutulması gerektiği kanaatindeyiz.

2.2.1.6. Suçun Yaptırımı

Vergi mahremiyetinin ihlali niteliğindeki eylemlerin suç olarak düzenlendiği VUK'un 362. maddesinde, uygulanacak ceza yönünden TCK'nın 239. maddesine¹⁷⁰⁷ atıf

¹⁷⁰² Özbek ve diğerleri, 2010, s. 525; Demirbaş, 2016, s. 538.

¹⁷⁰³ Sırrın bir menfaat karşılığında ifşa edilmesi halinde, hem vergi mahremiyetinin ihlali suçu, hem de TCK'da yer alan rüşvet suçu oluşabileceği ve böyle bir durumda fikri içtima uygulanarak, faile en ağır cezayı gerektiren rüşvet suçu için öngörülen ceza verileceği yönünde bkz. Duman, 2016, s. 1597; Narter, R. ve Sarıcaoğlu, E. (2013). Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatleri ve Suçlarında İçtima. *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XVII (1-2), s. 93.

¹⁷⁰⁴ Özbek ve diğerleri, 2010, s. 529.

¹⁷⁰⁵ Aynı yönde bkz. Solak Akman, 2012, s. 242.

¹⁷⁰⁶ İçel, K. (2008). Görünüşte Birleşme (İçtima) İlkeleri ve Yeni Türk Ceza Kanunu. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 14, s. 41.

¹⁷⁰⁷ 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 cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı*

yapılmıştır. Buna göre, bu suçun cezası bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezasıdır. Vergi suçlarından biri olan kaçakçılık suçunun düzenlemesi ve cezası VUK'da yer almasına rağmen, diğer vergi suçları olan mükellefin özel işlerini görme ve vergi mahremiyetini ihlal suçları, yaptırım konusunda TCK'ya atıf yapmaktadır. Aslında bir fiil hangi kanunda suç olarak düzenleniyorsa, cezasının da o kanunda yer alması daha isabetli olacaktır. Çünkü kanunlarda bir değişiklik yapılması halinde, atfın karşılıksız kalması ihtimali doğmaktadır. Gerçekten de yeni TCK yürürlüğe girdiğinde, vergi mahremiyetinin TCK'ya yaptığı atfın¹⁷⁰⁸ karşılıksız kalması bir süre belirsizliğe yol açmış; daha sonra yapılan düzenlemeyle bu sorun giderilmiştir¹⁷⁰⁹. Suçta ve cezada kanunilik ilkesinin bir alt ilkesi olan belirlilik ilkesine göre de, kişilerin suç işlemesi durumunda nasıl bir ceza ile karşı karşıya kalacaklarını açık ve net şekilde bilmeleri gerekir. Bu yönüyle belirlilik, hâkimler için de yol gösterici niteliktedir. Dolayısıyla vergi mahremiyetinin ihlali suçunun yaptırımının da VUK'da düzenlenmesinin, kanunilik ilkesi açısından daha uygun olacağı kabul edilmektedir¹⁷¹⁰.

VUK'un 362. maddesinin yaptığı atfın, sadece ceza miktarına mı yoksa maddenin tümüne mi ilişkin olduğu konusunda görüş ayrılıkları bulunsa da; bizim de katıldığımız görüşe¹⁷¹¹ göre, bu suçun TCK'nın 239. maddesi hükümlerine göre cezalandırılacağı belirtildiğinden, ilgili maddenin tümünün göz önüne alınması gerektiği düşünülmelidir. Böylelikle TCK'nın 239/1. maddesinde yer alan *“sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi ve belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikâyet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar ve beş bin güne kadar adli para cezasıyla cezalandırılır”* hükmüne yapılan atıf gereği, vergi

yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi halinde de bu fıkraya göre cezaya hükmolunur. (2) Birinci fıkra hükümleri, fenni keşif ve buluşları veya sınai uygulamaya ilişkin bilgiler hakkında da uygulanır. (3) Bu sırlar, Türkiye'de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklandığı takdirde, faile verilecek ceza üçte biri oranında artırılır. Bu halde şikâyet 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.”

¹⁷⁰⁸ Yeni Türk Ceza Kanunu yürürlüğe girmeden önce vergi mahremiyetinin ihlali suçunun yaptırımı için 765 sayılı Mülga Türk Ceza Kanunu'nun 198. maddesine atıf yapılmaktaydı. Mülga 198. madde hükmü şöyleydi: *“Bir kimse resmi mevki veya sıfatı veya meslek ve sanatı icabı olarak ifşasında zarar melhuz olan bir sırta vakıf olup ta meşru bir sebebe müstenit olmaksızın o sırrı ifşa ederse üç aya kadar hapis ve elli liraya kadar ağır cezai nakdiye mahkum olur. Eğer zarar vaki olmuş ise cezayı nakdi elli liradan az olamaz.”*

¹⁷⁰⁹ Karakoç, 2010, s. 8; Alemdar, 2010a, s. 107.

¹⁷¹⁰ Duman, 2016, s. 1584.

¹⁷¹¹ Şenyüz, 2015, s. 474-475; Solak Akman, 2012, s. 257-258. Aksi yönde görüş için bkz. Arslan, 2013, s. 26; Uğur ve Elibol, 2015, s. 485; Taş, 2008, s. 188.

mahremiyetinin ihlali suçu da şikâyeteye bağlı suç haline gelmiştir¹⁷¹². Vergi mahremiyetinin ihlali suçu esasen mükellefin yararını koruduğu için, suçtan etkilenenler de mükellefler olacağından; şikâyeteye bulunup bulunmama değerlendirmesini kendileri yapacaktır¹⁷¹³. Ancak yapılan ifşadan veya kullanımdan mükellef zarar görmediğinde, söz konusu ifşadan mükellefin haberinin olması çok zordur. Dolayısıyla mükellefin şikâyet edebileceği bir suçun varlığı konusunda bilgisi olmayacaktır. Böyle bir durumda, vergi mahremiyetinin ihlali niteliğindeki davranıştan haberdar olan diğer görevlilerin, bunu ilgili mercilere bildirmelerini zorunlu kılacak düzenlemeye de ihtiyaç duyulduğu belirtilmektedir¹⁷¹⁴. Vergi mahremiyetinin ihlali için her ne kadar suçtan etkilenenler, mükelleflerin kendileri olsa da, suçu işleyenler bakımından bu tür eylemlerin tekrarlanmaması konusunda bir kamu menfaati söz konusudur. Çünkü bu görevliler, yerine getirdikleri görev gereği kendilerine güven duyulan kişi olmak durumundadır. Başka bir ifadeyle, mükellef mahremiyetinin korunmasıyla sadece mükellef yararı değil, kamu yararı da gözetilmektedir. Bu sebeple vergi mahremiyetinin ihlali suçunun re'sen kovuşturulması daha isabetli olacaktır. Dolayısıyla bu suçun cezasının şikâyeteye tabi olmaksızın, özel olarak VUK'da düzenlenmesi ve düzenlenirken “şikâyet üzerine” ifadesine yer verilmemesi gerektiği kanaatindeyiz. Bu düzenleme gerçekleşirse, failin mahremiyet ihlaline şahit olan çalışma arkadaşlarının da bu suçu bildirme yükümlülüğü doğacaktır. Aksi halde bu kişiler, TCK'nın 279. maddesinde yer alan “kamu görevlisinin suçu bildirmemesi” suçundan sorumlu olurlar.

VUK'un 362. maddesinin yaptığı atıf nedeniyle, TCK'nın 239. maddesinin 3. fıkrası ile 4. fıkrası da vergi mahremiyetinin ihlali suçu bakımından geçerli olacaktır. Bu fıkralarda suçun ağırlaştırıcı nedenleri düzenlenmektedir. TCK'nın 239/3. maddesine göre “*Bu sırlar, Türkiye'de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklandığı takdirde, faile verilecek ceza üçte biri oranında artırılır. Bu halde şikâyet koşulu aranmaz*”. Buna göre vergi mahremiyeti yükümlüsü kişiler tarafından, mükellef sırrının Türkiye'de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklanması, suçun nitelikli hali olarak düzenlenmiştir. Bu durumda suç şikâyeteye bağlı olmayıp, re'sen kovuşturulacaktır.

TCK'nın 239/4. maddesine göre “*Cebir veya tehdit kullanarak bir kimseyi bu madde kapsamına giren bilgi veya belgeleri açıklamaya mecbur kılan kişi, üç yıldan yedi yıla*

¹⁷¹² TCK'nın 73/1. maddesine göre, “*soruşturulması ve kovuşturulması şikâyeteye bağlı olan suç hakkında yetkili kimse altı ay içinde şikâyeteye bulunmadığı takdirde soruşturma ve kovuşturma yapılamaz*”. Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun şikâyeteye bağlı olmadığı görüşü için bkz. Elibol ve Uğur, 2015, s. 485.

¹⁷¹³ Şenyüz, 2015, s. 475.

¹⁷¹⁴ Bu yönde bkz. Ekmekci Çalıcıoğlu ve Ateşgaoğlu, 2019, s. 1787.

kadar hapis cezasıyla cezalandırılır”. Bu düzenlemeyle vergi mahremiyetinin ihlali suçunun failini cebir ve tehditle bu suçu işlemeye zorlayan kişi, suçun nitelikli halinden sorumlu olarak daha ağır ceza ile cezalandırılacaktır¹⁷¹⁵. Ancak kanunun lafzına göre bu nitelikli hal sadece açıklama eylemi bakımından geçerli olup¹⁷¹⁶, söz konusu bilgileri kullanmaya zorlamayı kapsamamaktadır. Kanaatimize göre, bu bilgilerin cebir veya tehdit sonucu bir kişi yararına kullanılması durumunda, cebir ve tehdit kullanan kişi suçun nitelikli halinden olmasa da, TCK’nın 28. maddesinde yer alan hüküm gereği dolaylı fail olarak cezalandırılabilir.

TCK’nın 239. maddesinin başlığında, mükellef sırrı veya mali sırlara ilişkin bir ifade bulunmamaktadır. Ayrıca madde içeriğinde sadece ifşa ve verme fiillerinden bahsedip; VUK’da yer alan “kendilerinin veya üçüncü kişilerin yararına kullanmak” ifadesi kullanılmamaktadır. Ancak yine de vergi mahremiyetinin ihlali suçunu oluşturan kullanma eylemi gerçekleşiyse TCK m. 239’a göre yaptırım uygulanacaktır¹⁷¹⁷. Başka bir ifadeyle, başlık ve içerik açısından tam bir uyum bulunmaması, uygulanacak yaptırım açısından herhangi bir tereddüt oluşturmamalıdır.

Görüldüğü gibi vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgilerin ifşa edilmesi veya görevlinin kendisi ya da başkası yararına kullanması eylemleri arasında yaptırım açısından bir fark gözetilmemiştir. Oysa bu bilgilerin ifşa edilmesi ile sadece kullanılması bakımından mükellefin göreceği muhtemel zarar aynı olmayabilir. Çünkü ifşa ile ticari itibarın ve ticari rekabetin zedelenmesi söz konusu olabilir ki bu mükellef için telafisi mümkün olmayan sonuçlar doğurabilir. Dolayısıyla bu bilgilerin başkalarına açıklanmadan sadece kullanılması durumunda, failin TCK kapsamında farklı bir ceza hükmüyle cezalandırılması gerektiği ifade edilmektedir¹⁷¹⁸.

¹⁷¹⁵ TCK’nın 28. maddesinde yer alan “*Karşı koyamayacağı veya kurtulamayacağı cebir ve şiddet veya muhakkak ve ağır bir korkutma veya tehdit sonucu suç işleyen kimseye ceza verilmez. Bu gibi hallerde cebir ve şiddet, korkutma ve tehdidi kullanan kişi suçun faili sayılır.*” düzenlemesi vergi mahremiyetinin ihlali suçu için de geçerli olacağından, bu nitelikli hal olmasaydı bile cebir ve tehdit kullanan kişi dolaylı fail olarak cezalandırılacaktır. Solak Akman, 2012, s. 264. Dolaylı faillikte, suç tarifindeki haksızlık kişi tarafından doğrudan değil de başkası vasıtasıyla gerçekleştirilmiştir, yani burada suçun işlenmesinde bir başkası araç olarak kullanılmıştır. Böyle suçlarda suçu başkasına işleten kişi, fail olarak sorumlu olur. Özgenç, 2013, s. 471; Artuk, Gökçen ve Yenidünya, 2009, s. 648-649.

¹⁷¹⁶ Solak Akman, 2012, s. 264.

¹⁷¹⁷ Karataş Durmuş, 2017, s. 401-402.

¹⁷¹⁸ Bu yönde görüş için bkz. Ekmekçi Çalicioğlu ve Ateşgaoğlu, 2019, s. 1786.

2.2.2. Sırrın İfşası Suçu

Mahremiyet hakkının kamu alacaklarının cebri tahsili aşamasındaki görünümü olan ve 6183 sayılı Kanun'un 107. maddesinde düzenlenen sırrın ifşası, özellikle korunan hukuki değer ve yaptırım açısından VUK'da yer alan vergi mahremiyetinin ihlali ile benzer özellikler taşımaktadır. Dolayısıyla yukarıda yaptığımız çoğu açıklama, sırrın ifşası suçu için de geçerlidir. Bu sebeple tekrara düşmemek adına, bu başlık altında sadece sırrın ifşası suçuna özel olan durumlara değinilecektir.

6183 sayılı Kanun'un "Sırrın ifşası" başlıklı 107. maddesinin ilk fıkrasına göre, *"Bu kanunun tatbikinde vazifeli bulunan kimseler, bu vazifeleri dolayısıyla amme borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına ait öğrendikleri sırlarla, gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa ettikleri takdirde Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesine göre cezalandırılır"*. Dolayısıyla bu suçun kanuni unsurunu, 6183 sayılı Kanun'un 107. maddesi ve yaptırım konusunda atıf yapılan TCK'nın 239. maddesi oluşturmaktadır¹⁷¹⁹.

6183 sayılı Kanun'da sırları gizli tutmak zorunda olan kişiler, VUK'da olduğu gibi tek tek belirtilmemiştir. Kanun'un lafzında *"Bu Kanun'un tatbikinde görevli olan kişiler"* ifadesi yer almaktadır. 6183 sayılı Kanun sadece vergi alacakları değil, tüm kamu alacaklarını kapsadığı için "sırrın ifşası" suçunun faillerinin, VUK'a göre daha geniş kapsamda olduğu söylenebilir¹⁷²⁰. Bu kapsamda, kamu alacağının tahsili sürecinde görevli olan ve bu görevleri dolayısıyla şahsi, mesleki, iş, işlem ve hesap durumlarıyla ilgili olarak kamu borçlusu ve onunla ilgili kişiler hakkında bilgi edinen kişiler olduğu söylenebilir¹⁷²¹. Ancak elbette vergi alacağının tahsilinde görev alanlar da bu kanun kapsamına göre fail olabileceklerdir. VUK'da yer alan vergi mahremiyeti düzenlemesinde, bu suçun faili olabilecek kişilerden biri de *"vergi muameleleriyle uğraşan memurlar"* olarak belirtilmiştir. Vergi tahsilatıyla görevli olan memurların da bu kapsamda değerlendirilip bir ihlal ortaya çıktığı zaman, hem vergi mahremiyetinin ihlalinin hem de sırrın ifşası suçundan sorumlu olacakları düşünülebilir. Ancak bu iki kanun, vergilendirme sürecine ilişkin farklı aşamaları düzenlemektedir. Burada suçun niteliği bakımından değerlendirme yapılması gereken nokta, ifşa edilen mükellef sırrının hangi aşamada öğrenildiğidir¹⁷²². Önceden vergi dairesinin

¹⁷¹⁹ Kocatepe, 2019, s. 139.

¹⁷²⁰ Sonsuzoğlu, 2000, s. 121.

¹⁷²¹ Pınar ve Bacaksız, 2006, s. 639.

¹⁷²² Solak Akman, 2012, s. 244-245.

tahsil kısmında görevli olan bir memurun, daha sonra tahakkuk kısmına geçmesi mümkündür. Dolayısıyla bu memur, tahsil işlemlerinde görevliyken öğrendiği bilgileri, tahakkuk işlemlerinde görevliyken ifşa etse bile sırrın ifşası suçu oluşacaktır.

Sırrın ifşası suçunda da fail olabilmek için özel nitelik arandığından, bu suç da özgü suçtur. 107. maddenin son fıkrasında yer alan düzenlemeye göre, “*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 kimseler edindikleri bilgileri ifşa ettikleri takdirde birinci fıkra hükmüne göre cezalandırılırlar. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir*”. Dolayısıyla kendilerine kamu alacağının tahsili veya borç bilgilerinin verildiği kurum ve kuruluşlarda görevli olanlar da, görevleri dolayısıyla öğrendikleri bilgilerin ifşası halinde fail olabileceklerdir¹⁷²³. Vergi mahremiyetinde olduğu gibi, bu kişiler görevlerinden ayrılışları dahi bu sırları korumakla yükümlü olacaklarına dair bir düzenleme mevcut değildir. Buradan hareketle, 6183 sayılı Kanun kapsamında sır tutmakla yükümlü olan kişilerin, görevleri sona erdiğinde bunları ifşa etmesi durumunda, sırrın ifşası suçunun oluşmayacağı sonucuna varılabilir. Somut olayın özelliğine göre böyle bir durumda ifşa edenler, TCK’da yer alan diğer suçların faili olabilir. Ancak sırrın ifşası suçunun düzenlenme amacı ve vergi mahremiyetinin ihlali suçu ile olan benzerlikleri göz önüne alındığında, burada da görev sona erdikten sonra gerçekleştirilen ifşaların sırrın ifşası suçuyla cezalandırılacağı yönünde bir düzenleme yapılması isabetli olacaktır¹⁷²⁴. Suçun mağduru, vergi mahremiyetinin ihlali suçunda, mükellef ve mükellefle ilgili kimseler iken; sırrın ifşası suçunda kamu borçlusu ve kamu borçlusu ile ilgili kişilerdir.

Suçun maddi konusunu oluşturan bilgiler de vergi mahremiyeti düzenlemesine göre oldukça geniş kapsamlıdır. Sırrın açıklanması suçu sadece vergilerin tahsiline ilişkin sırları değil, tüm kamu alacaklarının tahsili sırasındaki sırları kapsamaktadır. Bu bakımdan madde metninde belirtilen sırların “*şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına*” ilişkin olması gerektiği şeklindeki ifade, vergi mahremiyeti düzenlemesine benzerlik göstermektedir. Bu bakımdan sırrın ifşası suçunun konusuyla, kamu borçlularının

¹⁷²³ Arslaner, H. ve Akdeniz, D. (2014). 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Hükümlerinde Yer Alan Suçlarda Maddi Unsurun Varlığı. *Sayıştay Dergisi*, 95, s. 100; Başbüyük, 2012, s. 116.

¹⁷²⁴ Aynı yönde bkz. Başbüyük, 2012, s. 117.

hem kişisel nitelikteki özel hayatları, hem de ticari nitelikteki ekonomik yaşamlarına ilişkin sırlar koruma altına alınmaktadır¹⁷²⁵.

Sırrın ifşası suçunun maddi unsur bakımından¹⁷²⁶ vergi mahremiyetinin ihlali suçundan farkı, bu suçun sadece ifşa ile işlenmesinin mümkün olmasıdır. Başka bir ifadeyle sırrın ifşası suçu, sırrı ifşa etmeden sadece onu kullanarak işlenebilecek bir suç değildir. Dolayısıyla görev sebebiyle öğrenilen bu sırların kullanılması sırrın ifşası suçunu oluşturmayacaktır¹⁷²⁷. Ancak vergi mahremiyetinin ihlali suçunda olduğu gibi, sırların kişi yararına kullanımının da bu suç kapsamında değerlendirilmesine yönelik bir düzenleme yapılması, suç ile korunan hukuki yarar bakımından daha isabetli olacaktır.

Sırrın ifşası suçunda da genel hukuka uygunluk sebepleri dışında, özel hukuka uygunluk sebepleri bulunmaktadır. Daha önce değindiğimiz sırrın ifşasına istisna teşkil eden durumlar, bu suç için özel hukuka uygunluk sebebinin oluşturacaktır. Bu kapsamda, 6183 sayılı Kanun'un 107/2. maddesinde yer alan kamu alacağını tahsil yetkisi bulunan kuruluşlara tahsilata yönelik bilgi verilmesi¹⁷²⁸ ile borcu bulunmadığına dair belgeyi aramak zorunda olan kamu kurum ve kuruluşlarına borç bilgilerinin verilmesi, özel hukuka uygunluk nedenleri sayılarak yaptırıma tabi olmayacaktır.

Sırrın ifşası suçunun yaptırımı konusunda vergi mahremiyetinin ihlali suçunda olduğu gibi TCK'nın 239. maddesine atıf yapılmıştır. Ancak maddenin ilk halinde, *“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 لازم gelen diğer hususları ifşa ettikleri takdirde 2 aydan 6 aya kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar.”* düzenlemesi yer almaktaydı. Görüldüğü gibi suçun yaptırımı konusunda başka bir kanuna atıf yapılmamış,

¹⁷²⁵ Başbüyük, 2012, s. 114.

¹⁷²⁶ Bu konuda daha ayrıntılı bilgi için bkz. Arslaner ve Akdeniz, 2014, s. 99-100.

¹⁷²⁷ Oysa 107. maddesinin 2. fıkrasında daha önce *“Bu sırları kendileri veya başkaları için menfaat temini maksadı ile ifşa edenler beş aydan iki seneye kadar hapis cezası ile cezalandırılır ve bu suçun failleri ile birinci fıkradaki suçun mükerrirlerinin bir daha Devlet hizmetinde kullanılmamalarına karar verilir.”* ifadesi yer almaktaydı. Bu fıkra, 08.02.2008 tarihli ve 2671 sayılı RG’de yayımlanan 5728 sayılı Kanun’un 578. maddesi ile ilga edilmiştir. Bu değişiklik, ceza konusunda TCK’ya atıf yapılarak maddede düzenlenen suçun işlenmesi halinde genel ceza kuralının uygulanması sağlanmıştır. Yılmaz, K. (2014). *Açıklama ve Örnek Yargı Kararları ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması*. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 966.

¹⁷²⁸ Bu durum her ne kadar Kanun’da özel olarak düzenlenmiş olmasına rağmen, sınıflandırma olarak kanun hükmünün icrası hukuka uygunluk sebebi içinde değerlendirilmesi gerektiği yönünde bkz. Pınar ve Bacaksız, 2006, s. 549.

suçun cezası aynı madde içinde düzenlenmişti¹⁷²⁹. Daha önce vergi mahremiyetinin ihlali suçunda belirttiğimiz gibi, bu suç için de yaptırımın atıf yoluyla değil de, madde metninin içinde düzenlenmesi daha isabetli olacaktır.

Sırrın ifşası suçunun cezalandırılması için de, TCK m. 239’a yapılan atıf gereği sırrı ifşa edilen kişinin şikâyetle bulunması gerektiği kabul edilmektedir¹⁷³⁰.

2.3. Özel Hukuktan Doğan Sonuçlar

Vergi mahremiyeti hakkının ihlal edilmesi suç oluşturmanın yanında, mükelleflerin kişilik haklarına da zarar verebilir. Daha önce de ifade ettiğimiz gibi, mahremiyet ile korunan özel hayat alanı, bireyin kişilik haklarından biridir. Mahremiyet hakkına yönelik bir saldırı, kişilik hakkının da ihlali anlamına gelir¹⁷³¹. Dolayısıyla kişilik hakları değerlerinden biri olan özel hayatın korunması için, bazı hukuki mekanizmalardan faydalanılabilir. Türk Medeni Kanunu’nun 24. maddesinde “*Hukuka aykırı olarak kişilik hakkına saldırılan kimse, hâkimden, saldırıda bulunanlara karşı korunmasını isteyebileceği*” ve “*kişilik hakkı zedelenen kimsenin rızası, daha üstün nitelikte özel veya kamusal yarar ya da kanunun verdiği yetkinin kullanılması sebeplerinden biriyle haklı kılınmadıkça, kişilik haklarına yapılan her saldırı hukuka aykırı*” olduğu belirtilmektedir. Bu kapsamda aynı Kanun’un 25/1. maddesine göre, saldırı tehlikesinin önlenmesi, sürmekte olan saldırıya son verilmesi ve sona ermiş olsa bile etkileri devam eden saldırının hukuka aykırılığının tespiti istenebilir. Bu kapsamda açılacak davalar; önleme davası, durdurma davası ve tespit davasıdır. Bunlar dışında eğer bir zarar meydana geldiyse tazminat davası açmak da mümkündür.

Önleme davası, henüz gerçekleşmemiş ancak bazı eylem ve belirtilerden, çok yakın bir gelecekte kişilik hakkına yönelik gerçekleşmesi muhtemel bir saldırıyı engellemek için açılan davadır¹⁷³². Çünkü kişilik hakkı saldırıya uğrayan kişiyi, hakkın ihlalinin önlenmesi konusunda hukuki korumadan mahrum bırakmak düşünülemez. Bu anlamda saldırıyı önlemek, saldırı sonuçlarını ortadan kaldırmaktan; zararı önlemek ise zararı gidermekten daha iyi bir yoldur¹⁷³³. Dolayısıyla bu dava sonucu verilen kararın etkileri ve hükümleri

¹⁷²⁹ Bu fıkra, 08.02.2008 tarihli ve 2671 sayılı RG’de yayımlanan 5728 sayılı Kanun’un 160. maddesi ile yapılan değişiklik sonucu mevcut halini almıştır.

¹⁷³⁰ Yılmaz, 2014, s. 966.

¹⁷³¹ Kişilik hakkına yönelik haksız eylem, “saldırı”, bunun sonucu kişilik hakkının ihlal edilmesi ise “zedelenme” olarak ifade edilmektedir. Kılıçoğlu, s. 2016, s. 11.

¹⁷³² Akipek ve Akıntürk, 2007, s. 397.

¹⁷³³ Kılıçoğlu, 2016, s. 324. Bu yönüyle önleme davaları, saldırının sonuçlarına değil, her zaman saldırı fiiline yönelen davalardır. Kılıçoğlu, 2016, s. 325.

geleceğe yönelik olacaktır¹⁷³⁴. Bu dava, vergi mahremiyetinin ihlalinin önlenmesine ilişkin olarak mükellef sırrını ifşa niteliğindeki açıklamaların daha gerçekleşmeden engellenmesi amacıyla açılabilir¹⁷³⁵. Örnek olarak, bir vergi inceleme memurunun inceleme raporunu rakip firmaya maddi bir menfaat karşılığında vereceği hususunda ciddi bir duyum alan bir mükellef, mahremiyet hakkına saldırı niteliğindeki bu eylemin gerçekleşmemesi için saldırıyı önleme davası açabilir. Ancak dava devam ederken de saldırı tehlikesinin mevcut olması gerekmekte olup, bu dava için kusur ve zarar şartı aranmamaktadır¹⁷³⁶.

Vergi mahremiyetinin ihlaline yönelik bir saldırı başladıysa, bu saldırıyı sona erdirmek amaçlı durdurma davası da açılabilir. Durdurma davasının amacı, kişilik hakkını hukuka aykırı şekilde ihlal eden ve etkileri devam eden eyleme son vermek ve daha ağır sonuçların ortaya çıkmasına engel olmaktır¹⁷³⁷. Durdurma davası açılabilmesi için kişilik hakkına yönelik bir saldırı bulunmalı, saldırı hukuka aykırı olmalı ve dava açıldığı sırada saldırı devam ediyor olmalıdır¹⁷³⁸. Örnek olarak, bir mükellefin vergileme ile ilgili bilgileri hakkında gazetelerde seri yazıların başlatılmış olması veya bu konuda bir televizyon programı tanıtımının başlamış olması halinde, bu eylemlerin sona erdirilmesi durdurma davası ile istenebilir¹⁷³⁹.

Vergi mahremiyetinin ihlaline sebep olan saldırı sona erdiğinde önleme ve durdurma davaları açılmaz. Eğer saldırıda bir kusur da bulunmuyorsa tazminat davaları da açılmayacağından, tek yol tespit davası açmaktır. Çünkü bu durumda tespit davası açılmasında hukuki yarar bulunmaktadır ve kişinin toplumsal saygınlığının ve ticari itibarını kazandırmak tespit davasıyla mümkün olabilecektir¹⁷⁴⁰. Dolayısıyla tespit davası, diğer davaların açılmasına imkân kalmadığı hallerde açılabilir¹⁷⁴¹. Bu sebeple vergi mahremiyetinin ihlali durumunda da tespit davasının açılabilirliği kabul edilmelidir¹⁷⁴².

Vergi mahremiyeti hakkının ihlali ile bir zarar da ortaya çıkmış olabilir. Vergi mahremiyeti suçunu oluşturan eylem, aynı zamanda haksız fiil teşkil ettiği için mağdurun bu zararı tazmin hakkı doğmaktadır. Tazminat, haksız fiil sonucunda mağdurun uğradığı maddi

¹⁷³⁴ Akipek ve Akıntürk, 2007, s. 397.

¹⁷³⁵ Buna göre önleme davası failin belirli bir davranışta bulunmasına değil, bulunmamasına yönelmektedir. Kılıçoğlu, 2016, s. 327.

¹⁷³⁶ Kılıçoğlu, 2016, s. 330-332.

¹⁷³⁷ Kılıçoğlu, 2016, s. 336.

¹⁷³⁸ Akipek ve Akıntürk, 2007, s. 396.

¹⁷³⁹ Taş, 2008, s. 184; Bayraklı, 1999, s. 87.

¹⁷⁴⁰ Aksi yönde görüş için bkz. Kılıçoğlu, 2016, s. 320.

¹⁷⁴¹ Akipek ve Akıntürk, 2007, s. 399.

¹⁷⁴² Aynı yönde bkz. Şenyüz, 2015, s. 484.

ve manevi zararın, eylemi gerçekleştiren kişi tarafından karşılanması anlamına gelmektedir¹⁷⁴³. Tazminata sebep olabilecek bu sorumluluğa, borçlar hukukunda “haksız fiil sorumluluğu” ya da “kusur sorumluluğu” adı verilmektedir¹⁷⁴⁴ ¹⁷⁴⁵. Haksız fiil sorumluluğunun unsurları ise davranış, zarar, uygun illiyet bağı, kusur ve hukuka aykırılıktır¹⁷⁴⁶.

Hakların ihlali konusunda yargılama ve cezalandırma dışındaki düzeltici tedbirlerden olan tazmin ve telafi edici mekanizmaların kurulması ve işletilmesi, hakları ihlal edilenlerin durumlarını yeterli ve etkili bir şekilde iyileştirmeyi sağlayan tedbirlerdendir¹⁷⁴⁷. Suç oluşturan eylem nedeniyle failin ceza sorumluluğu ceza hukukunu ilgilendirirken, bu eylemin aynı zamanda haksız fiil olması durumunda, failin verdiği zarar nedeniyle doğan sorumluluğu borçlar hukukunu ilgilendirmektedir¹⁷⁴⁸. Vergi mahremiyetinin ihlali suçu ile oluşan zarar tazmininin, esasen tam yargı davası olarak idari yargıda görülmesi gerektiğini belirtmiştik. Yani bu durumda kişilerin kendisine karşı tazminat davası açılması mümkün görünmemektedir. Ancak bazı durumlarda adli yargıda tazminat davası açılabilir. Örneğin, vergi tahsilatı sebebiyle bankaya verilen sırrın, banka görevlisi tarafından ifşa edilmesi durumunda, ortaya çıkan maddi zarar için söz konusu bankaya adli yargıda dava açılmalıdır. Daha önce ifade ettiğimiz gibi bu suça azmettirme veya yardım eden sıfatıyla iştirak etmek mümkündür. Dolayısıyla bir zarar ortaya çıktıysa şerik sıfatındaki bu kişilerin kendisine karşı da adli yargıda tazminat davası açılabileceğini düşünmekteyiz.

2.4. Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru

Referanduma sunularak kabul edilen 2010 yılındaki Anayasa değişikliğiyle, Anayasa’nın 148. maddesine üç yeni fıkra eklenerek, Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvuru imkânı sağlanmıştır. Buna göre, “ (1)*Herkes, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi*

¹⁷⁴³ Kocahanoğlu, 1983, s. 350.

¹⁷⁴⁴ Eren, 2010, s. 468.

¹⁷⁴⁵ “Haksız fiil kavramındaki “haksız” sözcüğü hukuka aykırılığı ifade eder. Bu nedenle, haksız fiilden doğan borçlar yerine “hukuka aykırı fiillerden doğan borçlar” da demek mümkündür. Gerek haksız, gerekse hukuka aykırı fiil, kişinin hukuk düzeni tarafından red edilen davranışlarını kapsar. Buna göre, kişinin haklı veya hukuka uygun fiillerinin bir borç doğurması mümkün değildir. O halde, ortada haksız fiilin borç doğurması için gerekli diğer koşullar bulunsun bile, kişinin eylemi haksız, yani hukuka aykırı değilse borç doğmayacaktır”. Kılıçoğlu, A. (2012). *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*. (12. İlave Bası). Ankara: Turhan Kitabevi, s. 270.

¹⁷⁴⁶ Eren, 2010, s. 468.

¹⁷⁴⁷ Sunay, 2015, s. 45.

¹⁷⁴⁸ Kılıçoğlu, 2012, s. 271.

birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir. (2)Başvuruda bulunabilmek için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması şarttır. (3)Bireysel başvuruda, kanun yolunda gözetilmesi gereken hususlarda inceleme yapılamaz. Bireysel başvuruya ilişkin usul ve esaslar kanunla düzenlenir.”

Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvuru imkânıyla, AİHM’e başvurmadan önce tüketilmesi gereken bir iç hukuk yolu daha ortaya çıkmıştır. Bu yolla, temel hak ve özgürlük konusundaki ihlallerin iç hukukta bir kez daha gözden geçirilerek, AİHM’e yapılan başvuruların azaltılması amaçlanmıştır¹⁷⁴⁹. Böylelikle devletin, AİHM önünde mahkûm olma ihtimalinin de en aza indirilmesi istenmektedir¹⁷⁵⁰. Bir tanım yapılacak olursa; Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvuru kurumu, “*adli, idari ve askeri yargının kararlarında ve kamu gücünün işlem ve eylemlerinde, ihmal suretiyle yaptığı müdahalelerde, ihlal iddiasının irdelenerek insan hak ve özgürlüklerinin yargılanmasıdır*”¹⁷⁵¹. Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvurunun özünü; temel hak ve özgürlüğün koruduğu alana, hukuka aykırı işlem, eylem veya ihmal suretiyle müdahale olduğu yönündeki bir hak ihlali iddiası oluşturmaktadır¹⁷⁵².

Bu düzenlemeyle, vergi hukuku açısından vergi mükelleflerinin haklarının korunmasında, denetlenebilirlik yönünden de önemli bir gelişme sağlanmıştır¹⁷⁵³. Bu bakımdan vergi mahremiyeti ihlallerine ilişkin olarak özel hayatın gizliliğine saygı hakkı kapsamında, AİHM’e başvuru yapılmadan önce Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvuruda bulunulması mümkündür.

Temel hak ve özgürlüklerin ihlaline ilişkin Anayasa Mahkemesi’ne yapılacak başvuru işlemlerine ilişkin kurallar, 6216 sayılı Kanun’un¹⁷⁵⁴ 45 ilâ 51. maddeleri arasında düzenlenmiştir¹⁷⁵⁵. Öncelikle bir hakkın bireysel başvuruya konu edilebilmesi için, bu hakkın hem Anayasa’da hem de AİHS ve Türkiye’nin taraf olduğu ek protokoller kapsamında yer alması gerekmektedir.

¹⁷⁴⁹ Bilici, 2020, s. 195.

¹⁷⁵⁰ Pekcanıtez, Atalay ve Özekes, 2012, s. 944.

¹⁷⁵¹ Acu, M. (2014). Bireysel Başvuruya Konu Edilebilecek Haklar. *TBB Dergisi*, 110, s. 404.

¹⁷⁵² Acu, 2014, s. 404.

¹⁷⁵³ Kaneti ve diğerleri, 2019, s. 534.

¹⁷⁵⁴ 30.03.2011 tarihinde kabul edilen Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun, 03.04.2011 tarihli, 27894 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

¹⁷⁵⁵ Kanun’un 45. maddesinde bireysel başvuru hakkına ilişkin kapsam ve sınırlar, 46. maddesinde bireysel başvuru hakkına sahip olanlar, 47. maddesinde bireysel başvuru usulü, 48. maddesinde başvurunun kabul edilebilirlik şartları ve incelenmesi, 49. maddesinde esas hakkındaki inceleme, 40. maddesinde bireysel başvuruya ilişkin verilecek kararlar, 51. maddesinde ise bu hakkın kötüye kullanılması durumunda verilebilecek disiplin para cezası düzenlenmiştir.

6216 sayılı Kanun'un 45. maddesine göre, herkes Anayasa Mahkemesi'ne başvuruda bulunabilir. Bu bakımdan gerçek kişi ve tüzel kişi¹⁷⁵⁶ ayrımı bulunmamaktadır. Fiil ehliyeti bulunmayanlar ve tüzel kişiler için başvuruyu kanuni temsilcileri yapar. Bireysel başvuru hakkına sahip olanlar bakımından önemli olan husus, 6216 sayılı Kanun'un 46/1. maddesine göre başvurunun, *“ihlale yol açtığı ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmâl nedeniyle güncel ve kişisel bir hakkı doğrudan etkilenenler tarafından”* yapılmasıdır.

6216 sayılı Kanun'un 45/2. maddesine göre, *“İhlale neden olduğu ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmâl için kanunda öngörölmüş idari ve yargısal başvuru yollarının tamamının bireysel başvuru yapılmadan önce tüketilmiş olması gerekir”*. Göröldüğü gibi, başvuru için öncelikle kesinleşmiş bir mahkeme kararının bulunması şarttır. Vergi mahremiyeti açısından ise, VUK'un 5. maddesinde belirtilen mahremiyet hakkının ihlali iddiası, VUK'un 362. maddesinde belirtilen “vergi mahremiyetinin ihlali suçu” yönünden bir ceza yargılaması gerektirdiği için; öncelikle bu yolun tüketilmesi gerekmektedir. Temyiz yolu dâhil tüm yollar tüketildikten sonra, yani hüküm kesinleşince; hak ihlali iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yapılabilir.

Anayasa Mahkemesi 6216 sayılı Kanun'un 45 ilâ 47. maddelerindeki şartların gerçekleşmesiyle, başvurunun kabul edilebilir olduğuna karar verdiği takdirde; esas hakkında inceleme yapacaktır. 6216 sayılı Kanun'un 50/1. maddesine göre, yapılan esas inceleme sonrasında ise başvuruçunun hakkının ihlal edildiğine ya da ihlal edilmediğine karar verilir. İhlal kararı verilmesi durumunda, ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için yapılması gerekenlere hükmedilir. Ancak Anayasa Mahkemesi tarafından yerindelik denetimi yapılamaz, idari eylem ve işlem niteliğinde karar verilemez. Aynı maddenin 2. fıkrasına göre ise, tespit edilen ihlal bir mahkeme kararından kaynaklanmışsa, ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldırmak üzere yeniden yargılama yapılması için dosya ilgili mahkemeye gönderilir. Ancak yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunmayan durumlarda, başvuruçucu lehine tazminata hükmedilebilir veya genel mahkemelerde dava açılması yolu gösterilebilir.

¹⁷⁵⁶ 6216 sayılı Kanun'un 46/2. maddesine göre kamu tüzel kişileri bireysel başvuru yapamaz. Özel hukuk tüzel kişileri ise sadece tüzel kişiliğe ait hakların ihlal edildiği gerekçesiyle başvuru yapabilir.

2.5. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru

Önceki bölümlerde de değindiğimiz üzere, insan haklarının korunması konusunda temel bir norm olan AİHS, kişilere insan haklarının ihlal edilmesi halinde bireysel başvuru olanağı tanıyarak; ihlal iddialarının AİHM tarafından incelenmesini mümkün kılmaktadır. Görüldüğü gibi insan hakları ve temel hakların her bir somut olaya göre ulusal düzeyde hukuki korumasının yanı sıra, uluslararası bir hukuki yol ile de korunması söz konusu olabilmektedir¹⁷⁵⁷.

Her ne kadar vergilendirmenin temelini mülkiyet hakkına müdahale oluştursa da, vergi olgusunun birçok temel hak ve özgürlükle birlikte gelişmesi, etkileşimde olması ve hatta iç içe olması; AİHM'in vergiyle bağlantılı pek çok ihlali değerlendirmesine neden olmaktadır¹⁷⁵⁸. Bunlardan biri de AİHS'in 8. maddesiyle korunan özel yaşama saygı hakkıdır. Vergi hukukunda mahremiyet hakkının, AİHS'in 8. maddesi çerçevesinde korunmakta olduğunu belirtmiştik. Vergi hukuku alanında devlet, alacağına zamanında ve eksiksiz ulaşabilmek için, bilgi toplama amacıyla zaman zaman kişilerin özel hayatına müdahalelerde bulunabilmektedir. Özel hayatın gizliliği bağlamında, bu bilgilerin toplanması, saklanması ve kamuoyu ile paylaşılması konuları vergi mahremiyeti hakkı ile özel hayatın gizliliği hakkını bağlantılı hale getirmektedir¹⁷⁵⁹. Bu bağlantı kişilere vergi mahremiyeti ihlallerinin giderilmesi hususunda şartlar sağlandığı takdirde, AİHS kapsamında hak arama imkânı sunmaktadır. Sözleşmenin koruma alanından gerçek kişiler kadar vergi mükellefi olan tüzel kişiler de faydalanabilmektedir¹⁷⁶⁰. Her ne kadar tüzel kişilerin maddi bir yapısı bulunmadığı için yaşamı, bedensel bütünlüğü, sağlığı gibi değerler üzerinde hakları olmasa da saygınlık, onur ve sır çevresi gibi manevi nitelikli kişisel değerlerle mesleki ve ekonomik değerlere sahiptirler¹⁷⁶¹. Ancak bu başvuru için gerekli koşulların sağlanmış olması gerekmektedir.

AİHM'de incelemeye ilişkin üç aşama bulunmaktadır. Öncelikle başvuru, kabul edilebilirlik kriterleri bakımından incelemeye tabi tutulacak, daha sonra kabul edilebilir nitelikte bulunan başvurular için esasa ilişkin inceleme yapılacaktır ve en son aşama olarak da

¹⁷⁵⁷ Pekcanitez, Atalay ve Özekes, 2012, s. 944.

¹⁷⁵⁸ Kaneti ve diğerleri, 2019, s. 561.

¹⁷⁵⁹ Dilemre Öden, 2017, s. 435.

¹⁷⁶⁰ Türk vergi hukuku bakımından tüzel kişiliği bulunmayan ancak kurumlar vergisi mükellefi olan iktisadi kamu kurumlarının da Sözleşme'nin 8. maddesinde öngörülen haklardan faydalanabileceği yönünde bkz. Solak Akman, 2012, s. 24.

¹⁷⁶¹ Taşkın, A. (1992). Tüzel Kişilerin Kişilik Haklarının Korunması, *AÜHFD*, 42(1), s. 230.

karar verilecektir¹⁷⁶².

AIHM'e başvuru için öncelikle iç hukuk yollarının tüketildiği en son karardan itibaren altı ay¹⁷⁶³ içerisinde Mahkeme'ye yazılı olarak başvuruda bulunulabilir¹⁷⁶⁴. Türk vergi hukuku bakımından tüketilmesi gereken iç hukuk yolları, olağan kanun yolları ve 23.09.2012 tarihinden sonra gerçekleşen uyuşmazlıklar için bu tarih itibariyle işlevsellik kazanan Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yoludur¹⁷⁶⁵. Dolayısıyla, olağan kanun yollarının tüketilmesi bakımından, ceza ve hukuk yargılaması ile idari yargılama için temyiz aşamasının sonuna kadar gidilmiş olması ve bu yollardan sonuç alınamamış olması gerekmektedir¹⁷⁶⁶. Vergi mahremiyeti açısından ise vergi mahremiyetini ihlal suçu nedeniyle yapılan ceza yargılaması sonucu temyiz mercii olarak Yargıtay kararından sonra bir sonuç alınmadığı düşünülüyorsa, öncelikle Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda bulunulacaktır. Oradan da istenilen sonuç alınamazsa AIHS'in 8. maddesinin ihlal edildiği gerekçesiyle AIHM'e başvuru yapılabilir.

AIHM, önüne gelen davada, öncelikle şikâyetin Sözleşme'nin 8. maddesinin ilk fıkrasında yer alan haklar kapsamında olup olmadığını inceleyecek, ikinci olarak söz konusu hakka herhangi bir müdahalenin olup olmadığını belirleyecek ve son olarak da eğer varsa bu müdahalenin yasallık, gereklilik, ölçülülük kriterlerine göre haklı olup olmadığını tespit edecektir¹⁷⁶⁷. AIHS'in "Özel ve Aile Hayatına Saygı Hakkı" başlıklı 8. maddesine göre, *"Herkes, özel hayatına, aile hayatına, konutuna ve haberleşmesine saygı gösterilmesi hakkına sahiptir"*. Vergi mahremiyetinin ihlali sebebiyle şikâyet edilen durumun, bu madde kapsamında korunan hakka yönelik olup olmadığı incelenecektir. Örneğin, vergi incelemesi sırasında öğrenilen kişisel veya ticari bir sırrın ifşası özel hayatın gizliliğine; bir vergi araması sırasında el konulan bilgisayardaki yazışmaların kamuya sızdırılması ise haberleşmeye saygı gösterilmesi hakkına müdahale niteliğindedir.

Kamu otoriteleri tarafından gerçekleştirilen bir müdahalenin varlığı tespit edildikten sonra, Mahkeme bu müdahalenin ikinci fıkra kapsamında olup olmadığını değerlendirmektedir. AIHS'in 8. maddenin ikinci fıkrasına göre, *"Bu hakkın kullanılmasına"*

¹⁷⁶² Dilemre Öden, 2017, s. 61.

¹⁷⁶³ 1 Ağustos 2021 tarihi itibariyle yürürlüğe girecek AIHS'e ek 15 numaralı protokol ile başvuru süresi 1 Şubat 2022 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 4 aya indirilmiştir.

¹⁷⁶⁴ Pekcanitez, Atalay ve Özekes, 2012, s. 948. Mahkemenin yazışma dili İngilizce ve Fransızca olmakla birlikte, Türkiye Avrupa Konseyi üyesi devletlerden biri olduğu için başvuru Türkçe de yapılabilir.

¹⁷⁶⁵ Kaneti ve diğerleri, 2019, s. 556.

¹⁷⁶⁶ Dilemre Öden, 2017, s. 63.

¹⁷⁶⁷ Cooper, 2006, s. 117-118.

bir kamu otoritesinin müdahalesi, ancak ulusal güvenlik, kamu emniyeti, ülkenin ekonomik refahı, dirlik ve düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için, demokratik bir toplumda zorunlu olan ölçüde ve yasayla öngörülmüş olmak koşuluyla söz konusu olabilir.” Görüldüğü gibi ikinci fıkra bu hakka getirilecek sınırlama ölçütlerini düzenlemektedir. Bu kapsamda, öncelikle müdahaleyi yasal hale getiren bir kanuni düzenlemenin bulunup bulunmadığı incelenir. Çünkü özel hayata ve aile hayatına müdahale niteliğindeki eylemlerin öngörülebilir, ulaşılabilir ve açık bir yasa hükmüyle gerçekleştirilmesi, dolayısıyla da keyfi müdahalelere imkân tanımaması gerekmektedir¹⁷⁶⁸. Bir müdahalenin kanuna uygun olup olmadığını belirlemek için Mahkeme tarafından ulusal kanunun varlığı, bu düzenlemenin lafzının net ve kesin olması ve son olarak da taşıdığı amaç değerlendirilir. Bu yönüyle söz konusu kanunun yeterince ulaşılabilir olması ve yeterli açıklıkta düzenlenmiş olması şartı aranmaktadır¹⁷⁶⁹. Örneğin, VUK’un 5. maddesinde açıkça yazılı olan istisna niteliğindeki düzenlemeler gereği bir açıklamada bulunulmuşsa, bu durum yasallık kriterine uygun olduğu için müdahale haklı kabul edilecektir.

Mahkeme müdahalenin kanuna uygun olduğuna karar verirse, bu sefer ikinci fıkra da belirtilen milli güvenlik, kamu güvenliği, ülkenin ekonomik refahı, düzenin korunması ve suçun önlenmesi, sağlık ve ahlakın korunması, başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması açısından müdahalenin meşruluğunu inceler. Böylece devlet tarafından yapılan müdahalenin meşru bir amaç taşıması istenmektedir. Müdahalenin amacını belirlemek ise devletin sorumluluğundadır¹⁷⁷⁰. Bu konuda, devletler kendilerine geniş bir takdir yetkisi tanımakta olup; yapılan müdahalenin meşru olduğunu ispatlama konusunda zorlanmamaktadırlar¹⁷⁷¹. Bu sebeple AIHM nezdinde değerlendirilmesi gereken esas ve son kriter ise müdahalenin demokratik bir toplumda gerekli olup olmadığıdır. Bu kriterin de ölçülülük ilkesiyle yakından ilişkili olduğu ve ölçülülüğün gereklilik unsuruna karşılık geldiği söylenebilir¹⁷⁷².

AIHS’in metninde yer almayıp AIHM’in uygulamalarına egemen olan ölçülülük ilkesi, varılmak istenen amaç ile kullanılan araç arasında makûl bir ilişki olmasını öngörür. Bir başka deyişle burada Mahkeme’nin yapması gereken, kamu politikasını destekleyen

¹⁷⁶⁸ Dilemre Öden, 2017, s. 430.

¹⁷⁶⁹ Dülger, 2020, s. 131.

¹⁷⁷⁰ Kilkelly, 2001, s. 52.

¹⁷⁷¹ Dilemre Öden, 2017, s. 431.

¹⁷⁷² Rumpf, 1993, s. 30’dan aktaran; Yerdelen ve Değerli, 2014, s. 1373; Arslan Öncü, 2019, s. 160

müdahalenin kabul edilemez şekilde geniş olup olmadığını ya da kişilere aşırı bir yük yükleyip yüklenmediğini tespit etmektedir¹⁷⁷³. Bu tespiti yapmak karışık bir süreçtir ve çeşitli unsurların göz önünde bulundurulmasını gerektirir. Müdahaleden korunmaya çalışılan hak, müdahalenin şiddeti ve Devletin yerine getirmeye çalıştığı acil toplumsal ihtiyaç bu unsurlardandır¹⁷⁷⁴.

Kanaatimize göre, vergi mahremiyetinin istisnaları kapsamında bazı bilgilerin açıklanması, meşru amaç ve demokratik toplumda gerekli olup olmama kriterlerine göre değerlendirilebilir. Ancak esasen bu kriterler daha çok ev ve işyeri araması ile bazı belgelere el konulması gibi vergi mahremiyeti kapsamına girebilecek bilgilerin elde edilmesi sırasındaki müdahalelerde büyük önem taşımaktadır.

Özel hayatın gizliliğinin vergi mahremiyeti hakkına yansımaları ile ilgili olarak AİHM tarafından incelenen dava konusu bir olayda¹⁷⁷⁵; özel okul işletmesine ortak olan ve orada öğretmenlik yapan başvuru sahibi hakkında, okul işletmesi ile ilgili usulsüzlük olduğu yönündeki suç duyurusu üzerine soruşturma başlatılmıştır. Mali polis tarafından şirket ofisi ve üyelerin evleri aranmıştır. Başvuru sahibi, vergi kaçakçılığı ve resmi belgede sahtecilik iddiasıyla başlatılan soruşturma kapsamında tedbir olarak ev hapsine mahkûm edilmiştir. Hakkında fotoğraflar ve parmak izlerinin bulunduğu bir dosya düzenlenmiştir. Savcılık ve mali polis tarafından düzenlenen basın toplantısının ardından, iki gazetede soruşturma ile ilgili haberlerin yanı sıra başvuranın fotoğrafları da yayımlanmıştır. Bu fotoğraflar, kısıtlama süresince mali polis tarafından çekilen ve yine onlar tarafından basın toplantısı sırasında servis edilen fotoğraflardır.

Başvuran, savcılık ve mali polis tarafından basın toplantısında fotoğrafların dağıtılmasını Sözleşme'nin 8. maddesinde yer alan özel hayata saygı hakkını ihlal ettiği gerekçesiyle, AİHM'e başvuruda bulunmuştur. Mahkeme tarafından, devletin başvuranın özel hayatına saygı gösterme hakkına müdahale etmeme yükümlülüğünü yerine getirip getirmediği; eğer getirmediyse bu müdahalenin 8. maddenin ikinci fıkrasında yer alan sınırlama şartlarını taşıyıp taşımadığı hususu değerlendirilmiştir.

AİHM tarafından özel hayata saygı hakkına müdahale olup olmadığına ilişkin

¹⁷⁷³ Cooper, 2006, s. 429.

¹⁷⁷⁴ Kilkelly, 2001, s. 55.

¹⁷⁷⁵ Sciacca/İtalya, Başvuru No: 50774/99, 11.01.2005, <http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-67930> (02.03.2021).

olarak, özel hayatın kişinin imajına ilişkin haklarıyla ilgili unsurlar içerdiğini ve bir fotoğrafın yayımlanmasının özel hayat kapsamına girdiğini belirtilmiştir. Söz konusu kararda, sıradan bir kişi statüsünün, özel hayat kapsamına girebilecek etkileşim alanını genişlettiği ve başvuru sahibinin cezai kovuşturma altında olduğu gerçeğinin bu korumanın kapsamını kısıtlamayacağı belirtilmiştir. Buna göre Mahkeme bir müdahale olduğu sonucuna varmıştır. Müdahalenin yasaya uygun olup olmaması hususunda ise yapılan uygulamanın yasa tarafından değil de, fiili bir uygulamadan kaynaklandığını belirtilerek; müdahalenin yasaya uygunluk durumunun bulunmadığı kanaatine varılmıştır. Dolayısıyla söz konusu müdahalenin “meşru bir amaç” izleyip izlemediğinin veya “demokratik bir toplumda” gerekli olup olmadığının belirlenmesinin yapılmasına gerek olmadığı sonucuna varılarak, Sözleşme’nin 8. maddesinin ihlal edildiğine karar vermiştir.

Ulusal yargı makamlarının AİHM’e hiyerarşik bir bağılıkları söz konusu olmadığından, mahkeme kararlarının bağlayıcılığı sözleşmeye taraf olan devletlerin hükümetleri bakımından geçerli olmaktadır¹⁷⁷⁶. Bu yönüyle AİHM davanın esası hakkında bir görüş bildirmekten kaçınır¹⁷⁷⁷. Dolayısıyla AİHM’in ulusal mahkemelerin görevlerini üstlenmek gibi rolü söz konusu olmayıp, sadece temel hakların çiğnenip çiğnenmediği hususunda saptama yapmaktadır. AİHM, ulusal mahkemelerin verdiği kararların denetlendiği gerçek anlamda bir kanun yolu olmaması sebebiyle de mahkeme hükmünün iptali veya bozulması yönünde bir karar veremez¹⁷⁷⁸. AİHM kararları sadece bir eylem veya işlem hakkında iç hukuk kapsamında verilen mahkeme kararının, AİHS’de ve ek protokollerinde yer alan hükümleri ihlal edip etmediğine yönelik tespit yapar¹⁷⁷⁹. Vergi mahremiyetinin ihlali konusunda da, AİHM sadece özel hayata saygı hakkının ihlal edilip edilmediğine yönelik bir tespitte bulunacaktır. AİHM’in verdiği karar, kesinleşen mahkeme kararını iptal etmeyeceği ya da bozmayacağı için kesin hüküm taraflar açısından geçerliliğini korumaya devam edecektir¹⁷⁸⁰.

Vergilendirme alanında mahremiyet hakkının ihlali sebebiyle başvurulabilecek yollar, muhatabın başvurusuyla işletilebileceği için öncelikle; mükelleflerin böyle bir hakkı olduğunun bilincinde olması ve sahip olduğu hukuki başvuru yollarının farkında olması önemlidir.

¹⁷⁷⁶ Candan, 2006, s. 64.

¹⁷⁷⁷ Kilkelly, 2001, s. 55.

¹⁷⁷⁸ Pekcanitez, Atalay ve Özekes, 2012, s. 947.

¹⁷⁷⁹ Dilemre Öden, 2017, s. 65.

¹⁷⁸⁰ Pekcanitez, Atalay ve Özekes, 2012, s. 949.

SONUÇ

Vergilendirme yoluyla müdahalede bulunulan temel hak ve özgürlüklerden biri, kişilerin gizlilik alanlarını koruyan mahremiyet hakkıdır. Vergilendirme alanındaki mahremiyeti temin eden vergi mahremiyeti hakkı, mükelleflere ait sırların başkalarıyla paylaşılmayacağına ve vergilendirme amacı dışında kullanılmayacağına yönelik bir güvence oluşturmaktadır. Sadece vergilendirme alanına özgü düzenlenen bu hak, sağladığı bireysel faydanın yanında, devlete duyulan güveni ve vergiye gönüllü uyumu artırması gibi işlevlerinin de bulunması sebebiyle oldukça önemlidir.

Aynı zamanda mükellef haklarından birini de oluşturan vergi mahremiyeti hakkı, bu alandaki gelişmelerden de etkilenmektedir. Türkiye’de mükellef hakları konusundaki en güncel gelişme, Mükellef Hakları Kurulu kurulmasına yönelik 2020 yılında yapılan düzenlemedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde böyle bir Kurul’un oluşturulması, mükellef hakları konusunda atılan önemli bir adım olarak görülmelidir. Bu kapsamda Kurul kararları, vergi mahremiyeti hakkının kapsamı konusunda da oldukça yol gösterici olacaktır. Hatta söz konusu düzenlemede, Kurul’un başkan ve üyeleri ile personeline de mükelleflere ait sırları açıklamama ve kullanmama yükümlülüğü getirilmiştir. Bu anlamda, vergi mahremiyeti hakkının öncelikle Mükellef Hakları Kurulu’nun kendisi tarafından korunması, oldukça isabetli ve yerinde bir düzenleme olmuştur.

Çalışmamızda vergi mahremiyeti hakkına ilişkin değerlendirdiğimiz hukuki düzenlemelerden biri, güncelliğini koruyan KVKK’dır. Çünkü vergi idaresinin sahip olduğu bilgilerin çoğu kişisel veri niteliğindedir. Vergi uygulamalarının temelini oluşturan kişisel veriler, vergi idaresi tarafından yoğun şekilde işlenmektedir. Dolayısıyla vergilendirme alanında da, kişisel verilerin işlenmesine ilişkin bazı usul ve esasların bulunması gerektiği açıktır. Bu bakımdan, KVKK’nın vergilendirme alanında uygulanabilirliği de çalışmamız kapsamında ele alınmıştır. Vergilendirme alanındaki kişisel verilerin, bu Kanun’un 28/2. maddesinin (ç) bendi gereği, belli istisnalarla KVKK hükümlerine tabi olduğunu söyleyebiliriz. Ancak bu istisnalar, özellikle kişisel verilerin akıbetini belirleme konusundaki çoğu hakkın kullanım alanını daraltmaktadır. Vergilendirme alanındaki kişisel verilerin işlenmesinin, KVKK’da yer alan genel ilkelere tabi olmasının önünde ise bir engel bulunmamaktadır. Bu kapsamda, veri sorumlusu olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın veri işleme faaliyeti; amaca uygun, sınırlı ve ölçülü olmalıdır. Ayrıca, yine KVKK’da yer alan veri sorumlusunun veri güvenliğine ilişkin yükümlülükleri, vergilendirme alanında da

geçerli olacaktır. Bu yükümlölükler, kişisel verilerin hukuka uygun olarak işlenmesi için alınması gereken tedbirleri içermektedir. Bu kapsamda KVKK'nın, gerçek kişi mükellefler bakımından vergilendirme alanında vergi mahremiyeti hakkını tamamlayıcı nitelikte olduğu kanaatindeyiz. Çünkü VUK'da, vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgilerin korunmasına yönelik alınması gereken herhangi bir tedbir belirtilmemektedir. Ancak KVKK tüzel kişileri kapsamadığı için, vergilendirme alanına özgü bir korumaya ihtiyaç olduğu ortadadır. Bu sebeple, KVKK'da yer alan düzenlemeler de dikkate alınarak; vergilendirme alanındaki verilerin işlenmesi konusunda tüzel kişileri de kapsayacak şekilde VUK'da ayrı bir düzenleme yapılması gerekmektedir. Ayrıca genel mahremiyet hakkının bir yönünü de oluşturan, kişilerin kendileri hakkındaki bilgileri kontrol edebilme imkânının, vergilendirme alanında da yansımalarının bulunması gerektiği söylenmelidir. Bu kapsamda mahremiyet hakkının öznesi olan mükellefler, kendileri hakkında elde edilen bilgilerin akıbeti konusunda bazı haklara sahip olmalıdır. Bu yönde yapılacak yasal düzenlemelerle mükelleflerin mahremiyet hakkı güçlendirilmelidir. Ayrıca, mahremiyet hakkının konusuna idarenin tedbir alma yükümlölüğü de girdiğinden; VUK'un 5. maddesine eklenecek yeni bir fıkra ile idarenin bu yükümlölüğünün belirtilmesi yerinde olacaktır.

Vergi mahremiyeti, vergilendirme ilişkisinin bir tarafının kamu idaresi olması sebebiyle BEHK gibi, idare hukukuna özgü düzenlemelerle de ilişki içerisinde. BEHK'da vergi mahremiyetine ilişkin bir istisna öngörülmemiştir. Ancak söz konusu Kanun'un 21. maddesindeki özel hayatın gizliliğine ilişkin sırlar ile 23. maddesinde yer alan ticari sırlar, vergi mahremiyetini de kapsar niteliktedir. Bu sebeple, vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgilerin de dolaylı olarak BEHK'nın istisnasını oluşturduğu kabul edilmektedir. Ancak istisna teşkil eden bu durumun, BEHK'da açıkça düzenlenmesi, uygulamada tereddütlere yol açmaması bakımından daha isabetli olacaktır. Vergilendirme alanında, bilgi edinme hakkı yoğun olarak kullanılmasına rağmen; uygulamada vergi idaresine yöneltilen bilgi edinme taleplerine, içeriği değerlendirilmeksizin, vergi mahremiyeti sebebiyle olumsuz yanıt verildiği görülmektedir. Bu durum büyük ihtimalle, kamu görevlilerinin vergi mahremiyeti ihlallerine bağlanan cezai ve hukuki yaptırımlardan çekinmesinden kaynaklanmaktadır. Oysa özellikle akademik çalışmalar veya istatistiki veri oluşturmak gibi amaçlarla istenen ve herhangi bir sır niteliği taşımayan bilgilerin, ilgililerle paylaşılması gerekir. Bu konuda uygulamada da birlik sağlamak adına, vergilendirme alanında bilgi edinme hakkı ile elde edilebilecek bilgilerin kapsamına idarenin düzenleyici işlemleriyle açıklama getirilebilir. Bilgi edinme hakkı konusunda, avukatların vergi dairelerine yaptıkları

müvekkillerine ilişkin bilgi ve belge taleplerinin de değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu konuda uygulamada vergi mahremiyeti düzenlemesi, avukatların önüne engel olarak sürülebilmektedir. Vergi dairelerinin avukatlara bilgi ve belge verme konusundaki tereddütlerini ortadan kaldıracak ve uygulamada birlik sağlayacak şekilde, vekâletname sundukları takdirde müvekkilleriyle ilgili bilgi ve belge taleplerine olumlu yanıt verilmesi gerektiği yönünde bir iç genelge çıkarılması yerinde olacaktır.

Vergi mahremiyeti hakkının kapsamına ilişkin yaptığımız değerlendirmede, VUK'un 5. maddesinin özellikle hakkın konusu bakımından yoruma açık şekilde ele alındığını söyleyebiliriz. Hakkın konusunu oluşturan, *“mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususlar”* ifadesi oldukça geniş bir içeriğe sahiptir. Bu kapsamda, vergi mahremiyeti ile korunacak sırların, niteliğine bakılmaksızın vergilendirmeye ilgili işlem ve faaliyetler aracılığıyla öğrenilen bilgiler olduğu görülmektedir. Vergi mahremiyetinin madde metninde böyle geniş bir şekilde ele alınmasının isabetli olduğunu söylemek gerekir. Ancak alenî bilgilerin vergi mahremiyeti kapsamına dâhil olmayacağı açıktır. Örneğin, internet ortamında ulaşılabilen ticaret sicili gazetesinde yer alan bilgiler ile Türk Ticaret Kanunu'nun 1524. maddesi gereği sermaye şirketlerinin internet sitesinde yer vermek zorunda olduğu bilgiler, vergi mahremiyeti hakkı kapsamında değerlendirilemeyecektir.

Ayrıca VUK'da yer alan mahremiyet düzenlemesinin kaleme alınış biçiminden, bu düzenlemenin mükelleflere tanınan bir hak niteliğinde olduğunu anlamak güçtür. Düzenleme bu haliyle, sadece idareye yönelik getirilmiş bir yasak niteliğinde görünmektedir. Bu sebeple, öncelikle düzenlemenin başlığı, içeriği ile uyumlu hale getirilmelidir. Mahremiyet sadece vergisel bilgileri değil, kişisel ve ticari pek çok sırrı da kapsadığından; düzenlemenin başlığının *“mükellef mahremiyeti”* olması gerektiği görüşündeyiz. Böylece, vergiye değil de mükellefe yapılan vurgu gereği, bu düzenlemenin bir hak teşkil ettiği daha iyi anlaşılacaktır. Madde içeriğinde ise, korunması gereken sır ve bilgilerin, mükellef odaklı olduğunun vurgulanması için, *“mükellef sırrı”* kavramına yer verilmesi daha uygun olacaktır. Bu kapsamda madde içeriğinin *“Aşağıdaki kimseler görevleri dolayısıyla öğrendikleri mükellef sırlarını ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü kişilerin yararına kullanamazlar. Mükellef sırrı, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine*

veya mesleklerine ilişkin gizli kalması gereken hususları ifade eder.” şeklinde düzenlenmesi gerektiği düşüncesindeyiz. Çünkü VUK’da mükellef haklarına ilişkin ayrı bir düzenleme bulunmamaktadır. Dolayısıyla yapılacak bu düzenlemeler, hakları konusunda mükelleflerde farkındalık yaratması bakımından önemli olacaktır.

Çalışmada vergi mahremiyeti hakkının kişi bakımından kapsamı incelenirken; bu hakka uymakla yükümlü olan kişiler de değerlendirilmiş ve VUK’un 5. maddesinde yer alan ifadelerin daha kapsayıcı şekilde ele alınması gerekliliği tespit edilmiştir. 6183 sayılı Kanun’un “Sırrın ifşası” başlıklı 107. maddesi kapsamında ise, mahremiyet hakkına uymak zorunda olanlar, *“Bu kanunun tatbikinde vazifeli bulunan kimseler”* şeklinde daha geniş düzenlenmiştir. Dolayısıyla ilgili tahsil dairesinin çalışanlarının yanında, banka ve tapu sicil müdürlüğü çalışanları, posta idaresi çalışanları, bilirkişiler ve çeşitli komisyonlarda görev alanlar da bu kapsamda değerlendirilmelidir. Hatta kanaatimize göre, icra dairesi memurları ile kamu alacağının iflas yoluyla takibinde görev alanların tümü de 6183 sayılı Kanun kapsamında, mahremiyet yükümlülüğü altındadır. Ayrıca bu kapsama, sadece vergi yargısında görevli olanların değil, tasarrufun iptali ve istihkak davalarının görüldüğü adli yargı mercilerinde görev alanların da girdiğini düşünmekteyiz.

Vergilendirme alanının, kamu menfaati ile kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin çatıştığı alanlardan birisi olduğu söylenebilir. Bazı durumlarda sırların açıklanmasıyla elde edilecek kamu yararı, kişinin mahremiyet hakkına üstün tutulmuştur. Vergi mahremiyeti hakkının istisnaları da, kamu yararı ile kişi menfaatinin dengelenmesi gerekliliğinden ortaya çıkmıştır. VUK’un 5. maddesine zamanla getirilen istisnalarla bu hakkın kapsamının oldukça daraltıldığı kabul edilmektedir. Hem beyan edilen bazı matrah ve vergilerin ilan edilmesine hem de kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmeyen vergi ve ceza miktarlarının açıklanmasına yönelik istisnaların, uygulamada vergi güvenliğini sağlama amacına hizmet etmediğini düşünmekteyiz. Vergi mahremiyeti hakkının bir başka istisnası olarak, 7103 sayılı Kanun’la VUK’un 5. maddesine giren düzenlemeye göre, görevleri gereği zorunluluk ve süreklilik arz eden bilgiler, ilgili kamu kurum ve kuruluşlarına verilebilecektir. Kanaatimize göre bu düzenlemeyle; Sayıştay Kanunu, Kamu Denetçiliği Kanunu, Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, Türkiye İstatistik Kanunu gibi kanunlar kapsamında istenecek bilgilerin, ilgili kurumlara verilmesi, VUK’a dayandırılmaktadır. Dolayısıyla vergi idaresi, vergi mahremiyetini öne sürerek bilgi vermekten kaçınamayacaktır. Ancak bu istisnanın usul ve esasları Bakanlık tarafından

henüz belirlenmemiştir. Uygulamada ek iş yüküne ve kötüye kullanımlara yol açmaması için, bu istisnanın kapsam ve sınırlarının iyi belirlenmesi gerekmektedir.

Çalışmamızda, vergi denetim yolları kapsamındaki düzenleme ve uygulamalara ilişkin olarak da bazı mahremiyet sorunları tespit edilmiştir. Özellikle vergi inceleme raporlarında atıf yapılan ve başka mükellefler hakkında düzenlenen vergi tekniği raporlarının, idare tarafından genelde vergi mahremiyeti gerekçe gösterilerek ilgili mükellefe tebliğ edilmediği görülmektedir. Bu durum, kişilerin savunma haklarını ihlal ettiği gerekçesiyle eleştirilmektedir. Bu konuda yargı kararlarındaki hâkim görüş, yargılama aşamasında mükellefin bu raporları incelemesine imkân tanınarak, ihlali telafi edecek mahiyette yeterli savunma olanağının sağlandığı yönündedir. Oysa bu soruna idari aşamada bir çözüm bulunarak, idare tarafından bu raporların tebliğinin sağlanması daha isabetli olacaktır. Böylelikle raporun içeriğine idari aşamada vâkıf olan mükellef, uyuşmazlık çözümü için idari başvuru yollarını da kullanabilecektir.

Bir denetim yolu olan ve mükellefin hak ve özgürlüklerine yoğun bir müdahale niteliği taşıyan arama işlemi sırasında, mahremiyet ihlalinin yaşanma ihtimalinin yüksek olduğunu söylemek gerekir. Çünkü arama neticesinde, mükellefin vergi kaçırdığına delil teşkil edecek her türlü eşyasına el konulabilir. El konulan bu eşyaların ayrıntılı şekilde tutanağa geçirilmesi ve güvenli bir şekilde daireye intikal ettirilerek muhafazasının sağlanması, vergi mahremiyeti açısından oldukça önemlidir. İdare, arama kapsamında vergilendirmeye ilgisi olmayan pek çok özel bilgiye de ulaşabilir. Arama yapan kişiler, bunun değerlendirmesini titizlikle yaparak; vergilendirme ile ilgisinin bulunmadığı çok açık olan bilgi ve belgelerin içeriğini araştırmamalıdır. Bu bakımdan arama ve bilgi toplama yönteminin, vergi toplama ve vergi kayıp ve kaçığını önleme amacıyla sınırlı kalmasına özen gösterilmelidir. Nitekim bir hukuk devletinde olması gereken de, idarenin her türlü faaliyetinde ölçülülük ilkesine uygun davranmasıdır.

Günümüzde vergilendirme işlemlerinin neredeyse tamamı elektronik ortamda gerçekleştirilmeye başlandığı için, bu uygulamaların da vergi mahremiyeti açısından ele alınması gerekmektedir. Dijitalleşme, her alanda olduğu gibi vergilendirme alanında da mahremiyet kaygılarına sebep olabilecek riskler barındırsa da; dijital ortamda gerçekleştirilen işlemlerin ve tutulan dosyaların, fiziki ortamda bulunanlara göre daha güvende olduğu kanaatindeyiz. Çalışmamız sırasında uygulamadaki durum incelenmiş; vergi idaresinin, sistemin güvenliğini sağlamak ve olası tehditleri engellemek için gerekli

önlemleri aldığı sonucuna varılmıştır. Aynı zamanda teknolojik gelişmeler, elektronik ortamdaki defter, belge ve kayıtların aktarıldığı özel entegratörlerin de mahremiyet sorumluluğunu gündeme getirmiştir. VUK'un mükerrer 242. maddesine göre, mükellefin elektronik defter, belge ve kayıtlarındaki bilgilerin aktarıldığı şirketlerin ortakları, yöneticileri ile personeli de vergi mahremiyeti hakkına uymakla yükümlü kişiler arasındadır. Her ne kadar bir özel hukuk tüzel kişisi olan şirkette görev alanlardan, bu hakka saygı duymalarını beklemenin mükellef mahremiyetini riske atabileceği düşünülse de; bu durum, zorunlu teknik ihtiyaçların vergilendirme alanına yansımından kaynaklanmaktadır. Bu noktada, mahremiyet açısından özel hukuk tüzel kişisi şirket ile idare arasında yapılan sözleşmelerde yer verilecek gizlilik şartları, gerekli tedbirin alınması bakımından oldukça önemlidir. Ayrıca vergilendirme alanında teknolojik gelişmelerin mevcut haliyle sınırlı kalmayacağını da düşünmekteyiz. Günümüzde özellikle blok zincir teknolojisinin, vergilendirme alanı gibi kamusal alanlarda da uygulanabilirliği tartışılmaya başlanmıştır. İleride böyle bir teknolojiye geçişin sağlanması, vergilendirme alanındaki mahremiyet konusunu güncel tutarak bu konudaki yeni çalışmalara da yön verecektir.

Vergi mahremiyeti hakkı, sadece idari süreci değil, yargılama aşamasını da kapsadığı için; bu hakkın, vergi yargılaması sırasındaki olası ihlalleri de değerlendirilmelidir. Bu kapsamda çalışmamızda, yargılamanın aleniliği ilkesi ile vergi mahremiyeti hakkının karşı karşıya gelmesinin mümkün olduğu görülmüştür. Vergi yargılamasında esas olarak dosya üzerinden inceleme yapılsa da, duruşma yapılan hallerde ve vergi suçlarına ilişkin ceza yargılamalarında sırların başkaları tarafından öğrenilmesi, mükellefin kişilik haklarına zarar verebilir. Dolayısıyla Anayasa, İYUK ve CMK'da duruşmaların kapalı yapılabileceği haller içinde özel hayatın gizliliği sebebine de yer verilmesi, vergilendirme alanındaki mahremiyet hakkını destekler nitelikte olacaktır. Ayrıca böyle bir düzenleme AIHS'in 6. maddesi ile de uyumluluk sağlayacaktır.

Vergilendirme alanındaki mahremiyetin ihlali, ceza hukuku bakımından VUK'un 362. maddesinde yer alan vergi mahremiyetinin ihlali suçunu veya 6183 sayılı Kanun'un 107. maddesinde yer alan sırrın ifşası suçunu oluşturur. Her iki suçun da cezalandırılması için, TCK'nın 239. maddesine atıf yapılmıştır. Mevcut haliyle bu suçların şikâyet tabi olduğunu kabul etmek gerekir. Ancak her iki suç ile esas olarak kişisel menfaat korunsun da, bu suçlarla kamu yararı da gözetilmektedir. Dolayısıyla bu suçların yaptırımının şikâyet aranmaksızın, doğrudan VUK ve 6183 sayılı Kanun'da düzenlenmesi gerekmektedir. Çünkü

yapılan ifşalardan çoğu zaman mükelleflerin haberi olmamakta ve yargıya başvuru yolu yeterince işletilememektedir. Bu da mahremiyet ihlallerinin kimi zaman yaptırımsız kalmasına neden olmaktadır.

Mükellef sırlarının basın yoluyla açıklanması da vergi mahremiyeti açısından değerlendirilmelidir. Vergi mahremiyetinin ihlali suçu özgü suç niteliğinde olduğundan, basın mensupları bu suçun faili olamayacaktır. Ancak basın yoluyla yapılan açıklamalarda, söz konusu sırların hangi kaynaklardan öğrenildiği vergi mahremiyeti açısından önemlidir. Bu bilgilerin vergi mahremiyeti yükümlülüğü bulunan kişiler tarafından basına sızdırılması durumunda, sızdıran kişiler vergi mahremiyetinin ihlali suçundan sorumlu olacaklardır. AİHM tarafından da, basına yapılan bu tür sızdırmaların etkin şekilde soruşturulması gerektiği vurgulanmaktadır.

Bir hak olarak vergi mahremiyeti, her ne kadar etkili hukuki düzenlemelerle koruma altına alınsa da, her alanda olduğu gibi burada da mutlak bir mahremiyetten söz etmek mümkün değildir. Bu noktada önemli olan, idare tarafından mahremiyet hakkına saygılı bir yaklaşımın benimsenmesidir. Vergi mahremiyeti hakkını koruyacak ve saygı gösterecek kişiler büyük ölçüde vergi idaresi görevlileri olduğundan, bu kişilerin meslek etiği ve ahlaki gibi değerlere sahip olması da önemlidir. Bu sebeple çalışanlara, görev kapsamına göre sınırlı bilgilere erişim yetkisi verilirken; vergi mahremiyeti ve ihlali konusunda mutlaka bilgilendirme yapılmalıdır. Ayrıca bilgilerin güvenliği konusunda tüm kurum çalışanlarına da belirli aralıklarla meslek içi eğitimler düzenlenmeli ve gerekli hassasiyetin gösterilmesi hususu vurgulanmalıdır. Ancak mahremiyet konusunda idarenin yükümlülüklerinin yanı sıra mükelleflerin de bilinçli olması, idareyi mahremiyet konusunda dikkatli ve özenli olmaya zorlar. Ayrıca mükelleflerdeki mahremiyet hakkı bilinci, vergi mahremiyeti konusunda yargısal yola başvurma yolunun etkin şekilde kullanılmasını da sağlayacaktır.

Mahremiyet hakkı sayesinde idare ile mükellef arasında kurulacak güven temelli bir ilişki, vergisel işlemlerin daha sağlıklı ve verimli gerçekleştirilmesine zemin hazırlar. Mahrem bilgilerinin vergilendirme alanı dışına çıkmayacağından emin olan vergi mükellefleri, maddi ve şekli ödevlerini yerine getirme konusunda daha istekli davranacaktır. Böylelikle, mükellefle uyum içinde olan bir vergi sistemi, eşit ve adil bir vergilendirmenin hayata geçirilmesinde de mutlak suretle etkili olacaktır. Görüldüğü gibi bu sistemin etkin şekilde işlemesi, kuşkusuz vergi mahremiyeti hakkına ne ölçüde önem verildiğiyle yakından ilgilidir.

KAYNAKLAR

- Acabey, B. (2013). Basın Özgürlüğü ve Bu Özgürlüğün Bir Sınırı Olarak Kişilik Hakkı. *Journal of Yaşar University*, 8 (Özel Sayı), 0-54.
- Acu, M. (2014). Bireysel Başvuruya Konu Edilebilecek Haklar. *TBB Dergisi*, 110, 403-434.
- Ağar, S. (2012). Vergi Mahremiyeti vs. Bilgi Edinme Hakkı. *Ankara Barosu Dergisi*, 2, 363-392.
- Ağarmış, İ. (2005). Vergi Mahremiyeti İlkesinin Bilgi Edinme Hakkı Çerçevesinde Değerlendirilmesi, http://www.vergidegundem.com/files/makale2_haz05.doc (08.11.2019).
- Akandji-Kombe, J. (2007). *Positive Obligations under the European Convention on Human Rights*, Council of European Human Rights Handbooks, No:7, Belgium.
- Akdemir Altunbaşak, T. (2018). Block Zincir (Blockchain) Teknolojisi ile Vergilendirme. *Maliye Dergisi*, 174, 360-371.
- Akdoğan, A. (2017). *Kamu Maliyesi*. (18. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akipek, J. G. ve Akıntürk, T. (2007). *Türk Medeni Hukuku Başlangıç Hükümleri Kişiler Hukuku*. (6. Bası). İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Akkaya Kia, R. (2013). Devlet Sırrı, Kimin Sırrı?. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 19(2), 749-755.
- Aksoy, H. C. (2010). *Medeni Hukuk ve Özellikle Kişilik Hakkı Yönünden Kişisel Verilerin Korunması*. Ankara: Çakmak Yayınevi.
- Akyazan, A.E. (2009). Vergilendirme Yetkisinin Türkiye’deki Gelişimi. *TBB Dergisi*, 22(81), 247-276.
- Akyürek, G. (2013). *Özel Hayatın Gizliliğini İhlal Suçu*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Alacakaptan, U. (1970). *Suçun Unsurları*. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 372. Ankara: Sevinç Matbaası.
- Alemdar, F. (2010a). Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti. *Vergi Dünyası Dergisi*, 349, 99-111.
- Alemdar, F. (2010b). Vergi Mahremiyetinin Bilgi Edinme Karşısındaki Durumu. *Vergi Dünyası Dergisi*, 350, 86-92.
- Alptürk, E. (2004). “Müşteri Sırrı” veya “Ticari Sır” Vergi İncelemelerinde Bilgi Verilmesini Engeller mi?, *E-Yaklaşım*, 7, Şubat, www.yaklasim.com (25.04.2018).
- Arabacı, M. (2011). Vergi Mahremiyeti ve Mesleki Sırların Açıklanması Açısından Vergilendirme Sürecinde Görev Alanların Sorumlulukları. *Yaklaşım Dergisi*, 224, Ağustos, www.yaklasim.com (11.12.2019).

- Armağan, R. ve Mutlucan Sayın, S. (2014). Küreselleşmenin Vergi Mahremiyeti Üzerindeki Etkileri. Çelikkaya A., Gümüş, E., Ferhatoğlu, E., Bilge, S., Aslan, M., Çildir, M. (Editörler), *Prof. Dr. Fazıl Tekin'e Armağan* içinde (139-164). Eskişehir: Osman Gazi Üniversitesi Basımevi.
- Arslan Öncü, G. (2019). *Özel Yaşama ve Aile Yaşamına Saygı Hakkı*. Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-8. Ankara.
- Arslan, Ç. (2013). Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu. *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 3(2), 15-30.
- Arslan, Ç. ve Özdemir D. (2017). Ticari Sırların Ceza Hukuku Tarafından Korunması. *International Conference on Eurasian Economies*, Session 4A: Hukuk, 125-131.
- Arslaner, H. (2010). *6183 sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu ile Tahsili*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Arslaner, H. (2017). *Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları*. Bursa: Ekin.
- Arslaner, H. ve Akdeniz, D. (2014). 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Hükümlerinde Yer Alan Suçlarda Maddi Unsurun Varlığı. *Sayıştay Dergisi*, 95, 91-113.
- Artantaş, Ç. (2017). Türk Hukukunda Kamu Personelinin Mali Sorumluluğu. *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(1), 365-396.
- Artuk, M. E., Gökçen, A. ve Yenidünya, A. C. (2009). *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Aslan, İ. Ö. (2006). *Vergi Yükümlüsünün Hakları: Katalog Tasarımı*. Yayımlanmamış Doktora tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Aslan, Y. ve Şenyüz, D. (2017). *Hukuka Giriş*. (10. Baskı). Bursa: Ekin.
- Ateş, L. (2006). *Vergilendirmede Eşitlik*. İstanbul: Derin Yayınları.
- Ateş, L. (2016). Türkiye'de Vergi Mahremiyetinin Sınırları: Yurtiçi ve Yurtdışı Bilgi Paylaşımında. Yaltı, B. (Ed.), *Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırları* içinde (169-198), İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Ateşgaoğlu, E. (2019). Vergi Mahremiyetinin İhlali veya Sırrın İfşası Suçunu İşleyenler Hakkında Uygulanması Gereken Ceza Hukuku Hükümlerinin Değerlendirilmesi. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 5(1), 21-38.
- Avaner, E. (2018). Mahremiyet Nedir? Mahremiyetin Sağlık Hizmetleri Penceresinden Görünürlüğü Nasıldır? *Türkiye Bioetik Dergisi*, 5(3), 110-116.
- Avi-Yonah, R. & Siman, A. (2014). The One Percent Solution: Corporate Tax Returns Should Be Public (and How to Get There). *University of Michigan Law School Public Law and Legal Theory Research Paper Series*, 379, 1-7.

- Ay, D. (2019). Kurumsal Elektronik Belge Yönetimi Sistemi'nin Etkinliği ve Vergi Maliyetleri Üzerindeki Faydaları. *Akademi Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(18), 452-462.
- Ayan, M. ve Ayan. N. (2011). *Kişiler Hukuku*. (3. Baskı). Konya: Mimoza.
- Aybay, R. (2016). *Açıklamalı İnsan Hakları Evrensel Bildirisi*. TBB Yayınları, No: 113. <http://tbbyayinlari.barobirlik.org.tr/TBBBooks/iheb.pdf> (04.04.2019).
- Aydemir, İ. (2016). Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükellefe Tebliği. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 7, 183-207.
- Aydemir, M. (2012). *İşyerinde Mahremiyet Olgusu*. İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Aydın, S. (2006). Mükellef Hak ve Yükümlülüklerindeki Gelişmeler: Mükellef Hakları Bildirgeleri ve Beratları. *Vergi Sorunları Dergisi*, 212, 31-36.
- Aydın, V. (1998). 1982 Anayasası Çerçevesinde Özel Hayatın Gizliliğinin Korunması. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3, 185-198.
- Aykar, Ö. (2018). 7103 Sayılı Kanunla Vergi Mahremiyetine Getirilen Yeni Düzenleme ve Mevcut Uygulamalar. *E-yaklaşım*, 305, Mayıs, www.yaklasim.com (09.10.2019).
- Aykın, H. (2016). Mükellefin Özelge Yoluyla İzahat Talep Hakkı, Hukuki Sonuçları ve Bazı Tartışmalı Konular. *TBB Dergisi*, 125, 147-186.
- Ayyıldırım, K. (2019). *Türk Vergi Hukukunda Tebligat*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Azrak, Ü. (2010). Türk Hukuku'nda Temel Hak ve Özgürlüklerden Kaynaklanan Sınırlar. Öztürk, B. ve Başaran Yavaşlar, F. (Editörler), *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı* içinde (96-105), Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Bağlı, M. (2011). *Modern Bilinç ve Mahremiyet*. İstanbul: Yarın Yayıncılık.
- Bakar, F. ve Gerçek, A. (2012). Türkiye'de Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Bir Vergi Ombudsmanı Önerisi. *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 8(92), 3-28.
- Başaran Yavaşlar, F. (2013a). *Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü -Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Başaran Yavaşlar, F. (2013b). Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu. Sözlü Bildiri, *Vergi Yaptırım Hukuku Sisteminin Sorunları ve Yeniden Yapılandırılması Sempozyumu*, İstanbul, 20-21 Mart 2013.
- Başaran Yavaşlar, F. (2015). Türk Vergi Hukukunda Uluslararası Bilgi Değişimine İzin Veren Hukuki Kaynakların Tespiti ve Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 401, 25-37.

- Başaran Yavaşlar, F. ve Canyaş, O. (2018). Türkiye’de Vergi Şeffaflığı, *Vergi Dünyası Dergisi*, 37(443), 6-24.
- Başaran Yavaşlar, F., Karaçoban Güneş T., Kapucu G. ve Kocatepe, M. (2018). *Vergi Hukuku ve Uygulama*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Başbüyük, İ. (2012). Kamu İcra Suçları -I-: Sırrın İfşası Suçu (AATUHK m. 107). *Ceza Hukuku Dergisi*, 20, 111-128.
- Barlass, İ. (2017). *Kamu Alacaklarının Haciz Yoluyla Takibi*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Baykara, B. (2013). Özel Esaslar veya Kod Listesi Kavramı ve Hukuka Aykırılığı Üzerine (Tebliğ Taslağına İlişkin Görüş ve Önerilerle Birlikte). *Yaklaşım Dergisi*, 244, Nisan, www.yaklasim.com (17.12.2019).
- Baykara, B. (2015). Mükelleflerle İlgili Bilgilerin Toplandığı ve İşlendiği Veri Ambarının Kişisel Verilerin Korunması Hukuku ve Anayasa 20. Madde Bağlamında İncelenmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 404, <http://www.bekirbaykara.av.tr> (08.09.2019).
- Bayraklı, H. H. (1999). *Türk ve Alman Vergi Hukukunda Vergi Gizliliğine Uymama Suçu*. Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı.
- Bayraklı, H. H. (2011). *Vergi Suç ve Kabahatleri*. Afyonkarahisar: Celepler Matbaacılık.
- Bayraklı, H. H. ve Bozdağ, A. (2010), Türk Ceza Hukukunda Teşebbüse Elverişlilik Sorunu ve Vergi Suçlarının Teşebbüse Elverişlilik Açısından Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 158, 15-34.
- Bentley, D. (2002a). The Significance of Declarations of Taxpayers’ Rights and Global Standards for the Delivery of Tax Services by Revenue Authorities. Bond University, *Law Papers*.
https://epublications.bond.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1034&context=law_publications (23.03.2018).
- Bentley, D. (2002). Taxpayers’ Rights Definitions and Development, James, S. (Ed.). *Taxation: Critical Perspectives on the World Economy* içinde (301-314). London & New York: Routledge.
- Bentley, D. (2015). Revisiting Rights Theory Principles to Prepare for Growing Globalisation and Uncertainty. International Conference on Taxpayer Rights, https://taxpayerrightsconference.com/wp-content/uploads/2015/11/Revisiting_Rights_TheoryPDF.pdf (04.05.2019)
- Beşel, F. ve Çokgezer, C. (2015). Maliye Alanında e-Teknolojiler ve Etkinliği. *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 1(1), 13-23.
- Beysan, N. (2015). *Hak Kavramının Hukuk Felsefesi Açısından Analizi*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.

- Bilen, C. İ. (2009). Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama Müessesesi I. *Vergi Dünyası Dergisi*, 30, 111-128.
- Bilici, N. (2012). Transfer Fiyatlandırması İşlemlerinde İspat Sorunu. *Dünya Gazetesi*, 21 Temmuz 2012. <https://www.dunya.com/gundem/transfer-fiyatlandirmasi-islemlerinde-ispata-sorunu-haberi-180045> (04.05.2021).
- Bilici, N. (2017). Vergi Tekniği Raporlarının Gizliliği Sorunu. *Dünya Gazetesi*, 27 Kasım 2017. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-teknigi-raporlarinin-gizliliği-sorunu/392179> (05.06.2020).
- Bilici, N. (2020). *Vergi Hukuku*. (50. Baskı). Ankara: Savaş Yayınevi.
- Bilge, N. (2017). *Hukuk Başlangıcı*. (35. Baskı). Turhan Kitabevi: Ankara.
- Bilgin, S. ve Yılmaz, A. (2019). Vergi Güvenliği Açısından Otomatik Bilgi Değişimi. *Assam Uluslararası Hakemli Dergi*, 13. Uluslararası kamu yönetimi Sempozyumu Bildiriler Özel Sayısı, 358-375.
- Bittker, B. I. (1981). Federal Income Tax Returns - Confidentiality vs. Public Disclosure. *Washburn Law Journal*, 20, 479-494.
- Blank, J. D. (2013). United States National Report on Tax Privacy. *New York University Law and Economics Working Papers*, paper 332, 1-28.
- Bostancı Ege, G. (2006). Bilgi ve İletişim Teknolojilerinin Ürettiği Sorunlar: Mahremiyet ve Özgürlük. *Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5(2), 361-372.
- Bozdağ, A. (2010). İdare Hukukunda İdarenin Hizmet Kusuru ve Danıştay Uygulaması. *Türk idare Dergisi*, 468, 33-48.
- Bozdoğan, D. ve Çataloluk, C. (2018). Vergi Usul Kanununda Yer Alan İzaha Davet Kurumunun Değerlendirilmesi ve Öneriler. *Journal of International Management, Educational and Economics Perspectives*, 6(1), 42-56.
- Bozdoğan, M. N. ve Bıyık, G. (2017). Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Aşamada Çözümlemesinde Mükellef Hakları: Ödeme Emrine İtiraz Özelinde Değerlendirilmesi, *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 6(6), 11-27.
- Bozlak, A. (2015). *ABD Hukukunda Özel Hayatın Gizliliği Hakkının Korunması*. İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Brzezinski, B. (2009). Taxpayers' Rights: Some Theoretical Issues. Nykiel, W., Sek, M. (Editörler), *Protection of Taxpayer's Rights European, International and Domestic Tax Law Perspective* içinde. Waszawa: Oficyna a Wolters Kluwer Business Publications, 17-32.
- Buyrukoğlu, S. ve Erasa İ., (2012). Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 375, 116-127.

- Büyük, S. (2018). Blockchain Teknolojisi Vergi Sistemini Nasıl Etkiler? *Dünya Gazetesi*, 21 Şubat 2018. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/blockchain-teknolojisi-vergi-sistemini-nasil-etkiler/404124> (02.03.2021).
- Campbell, T. (2006). *Rights: A Critical Introduction*. London & New York: Routledge.
- Can, M. (2002). ABD Hukukunda Özel Hayatın Gizliliği. *E-akademi*, Mart, <http://www.e-akademi.org/incele.asp?konu=%27ABD%20Hukukunda%20%D6zel%20Hayat%FDn%20Gizlili%F0i%27&kimlik=1169611264&url=makaleler/mcan-1.htm> (10.04.2019).
- Candan, T. (2006). İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinin ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarının Türk İdari Yargı Sistemindeki Yeri. *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve İdari Yargı Sempozyumu*, Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 97, 53-82.
- Candan, T. (2017). Vergi Şeffaflığının Anayasa Hukuku ve Anayasa Altı Mevzuattan Kaynaklanan Sınırları. Sözlü Bildiri, *Vergi Şeffaflığı Sempozyumu*, İstanbul, 6-7 Nisan, www.turgutcandan.com (12.11.2019).
- Candan, T. (2018). *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*. (Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 4. baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Candan, T. (2019). *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*. (4. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Candan, T. (2021). Vergi Tekniği Raporunun Vergi/Ceza İhbarnamesine Eklenmemesinin Hukuki Sonuçları Nedir? Ne Olmalıdır? www.turgutcandan.com (03.04.2021).
- Cenikli E. ve Şahin D. (2013). Türk Gelir İdaresinde Otomasyon Projeleri. *İnternet Uygulamaları ve Yönetimi Dergisi*, 4(1), 37-51.
- Cohen, J. E. (2000). Examined Lives: Privacy and the Subject as Object, Georgetown University Law Center, 52 Stan L., 1373-1438.
- Cohen, J. E. (2013). What Privacy is For. *126 Harward Law Review*, 1904-1933.
- Cooley, S.M. (1879). The Law of Torts. <https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1010&context=books> (07.02.2019).
- Cooper, J. (2006). Özel ve Ailevi Yaşama Saygı Hakkı (İHAS madde 8). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve İdari Yargı Sempozyumu*, Ankara: TBB Yayınları: 97, 117-131.
- Çağan, N. (1980). Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 37(1), 129-151.
- Çağan, N. (1982). *Vergilendirme Yetkisi*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- Çağlayan, R. (2015). *İdari yargılama Hukuku*. (7. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

- Çakmak, T. (2016). Otomatik Bilgi Değişim Anlaşmalarının Ulusal Vergi Hukukuna Yansımaları, <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-timur-cakmak.pdf> (19.11.2019).
- Çavuş, A. (2006). *Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları*. Yayımlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Çelikkaya, A. ve Bişgin, A. (2012). Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi: Türkiye'nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi, *Maliye Dergisi*, 163, 76-94.
- Çetin, G. (2010). *Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum*. Doktora Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Çetin, G. ve Gökbunar, R. (2010). Mükellef Haklarına Vergi İdaresi Çalışanlarının Bakışı. *Yönetim ve Ekonomi*, 17(1), 23-46.
- Çetinkaya, O. (2013). Vergi Mükellefinin Haklarını Koruma Derneği. Billur Yaltı (Ed.), *Vergi Hukukuna Genç yaklaşımlar* içinde (409-414). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Çiftçiöğlü, C. T. (2017). *Sırrın Korunması Boyutuyla Ticari Sır, Bankacılık Sırrı veya Müşteri Sırrının Açıklanması Suçu*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Çiftçi, P. (2018). Özel Hayatın Korunması Menfaati Kapsamında Medeni Yargılamada Aleniyet İlkesinin Sınırlandırılması, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 20(2), 159-189.
- Çomaklı, Ş. E. (2007). Mahremiyet Kavramı ve Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti. *Vergi Dünyası Dergisi*, 312, 135-139.
- Çölgezen Batun, Ö. (2019). Vergi Mahremiyeti ve Açıklık. *Vergi Dünyası Dergisi*, 453, 18-25.
- Danışman, A. (1991). *Ceza Hukuku Açısından Özel Hayatın Korunması*. Selçuk Üniversitesi Yayınları No: 99.
- Demirbaş, T. (2016). *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. (11. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Demircan, A. S. (2014). Vergi Mahremiyetinin Yeniden Yapılandırılması. *Vergi Sorunları Dergisi*, 313, 184-192.
- Demirel, D. (2006). E-Devlet ve Dünya Örnekleri. *Sayıştay Dergisi*, 61, 83-118.
- Demirhan, H. (2019). Vergi Denetiminde Yeni Bir Yaklaşım Olarak Blok Zincir Teknolojisi. *Bingöl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(18), 857-875.
- Demren Dönmez, B. (2011). Türk Ceza Kanunu'nda 'Kamu Görevlisi' Kavramı. *TBB Dergisi*, 94, 95-130.

- Derbil, S. (1950). Kamu Hizmeti Nedir? *AÜHFD*, 7(3), 28-36.
- Devos, K. & Zackrisson, M. (2015). Tax Compliance and the Public Disclosure of Tax Information: An Australia/Norway Comparison. *eJournal of Tax Research*, 13(1), 108-129.
- Deynekli, A. (1998). *İflasın vergi Alacağıının tahsiline Etkisi*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Didinmez, İ. ve Seçilmiş, E. (2018). İdare-Mükellef İlişkilerinin Vergi Uyumu Üzerine Etkileri. *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(2), 105-128.
- Dilemre Öden, B. (2017). *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarının Türk Vergi Hukukuna Etkisi*. Ankara: Savaş Yayınevi.
- Diler, R. (2014). Mahremiyet Eğitimi ve Önemi. *Gaziosmanpaşa Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi*, 2(1), 69-98.
- Doğan, U. (2014). *Elektronik Vergisel Uygulamalar*. Ankara: TÜRMÖB Yayınları-467.
- Doğrusöz, B. (2007). Avukat Vergi İdaresi İlişkisi, *Referans Gazetesi*, 9 Ağustos 2007.
- Doğrusöz, B. (2010). Mükellef ve Eksik Hakları, *Referans Gazetesi*, 29 Nisan 2010. <http://www.bumindogrusoaz.com/article/mukellef-ve-eksk-haklari> (05.10.2019).
- Doğrusöz, B. (2015a). Atıf Yoluyla Suçlama, *Dünya Gazetesi*, 13 Ağustos 2015. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/atif-yoluyla-suclama/25015> (01.03.2020).
- Doğrusöz, B. (2015b). Vergi Tekniği Raporu. *Dünya Gazetesi*, 16 Nisan 2015. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-teknigi-raporu/23672> (22.02.2020).
- Doğrusöz, B. (2017a). Otomatik Bilgi Değişimi, *Dünya Gazetesi*, 5 Aralık 2017. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/otomatik-bilgi-degisimi/393198> (19.11.2019).
- Doğrusöz, B. (2017b). Vergi Tekniği Raporunun Sonradan Tebliği. *Dünya Gazetesi*, 18 Temmuz 2017. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-teknigi-raporunun-sonradan-tebliği/373164> (22.02.2020).
- Doğrusöz, B. (2017c). Vergi Hukukunun Temel İlkeleri. *Dünya Gazetesi*, 24 Ekim 2017. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-hukukunun-temel-ilkeleri/387660> (20.10.2019).
- Donay, S. (1978). *Meslek Sırrının Açıklanması Suçu*. İstanbul: Sulhi Garan Matbaası.
- Donay, S. (2007). *Bankacılık Ceza Hukuku*. İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Dönmez, R. (2004). Yükümlü Hakları: Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bir Kavramlaştırma Denemesi. *Yaklaşım Dergisi*, 136, Nisan, www.yaklasim.com (02.02.2018).

- Dönmez, R. (2010). Vergi Mükellefinin Hakları. Heper, F. ve Dönmez, R. (Editörler), *Vergi Hukuku* içinde (119-139). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 1536.
- Dönmezer, S. (1998). *Suçsuzluk Karinesi Üzerine Düşünceler*, Prof. Dr. Nihat Kunter'e Armağan. İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Duman, B. (2016). Ceza Hukuku Bağlamında Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Atıf Problemi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 65(4), 1577-1601.
- Dural, S. ve Sarı, S. (2006). *Türk özel hukuku Cilt I Temel Kavramlar ve Medeni Kanunun Başlangıç Hükümleri*. (3. Baskı). İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Dural, S. ve Öğüz, T. (2010). *Türk Özel Hukuku Cilt II Kişiler Hukuku*. (10. Baskı). İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Durdu, M. (2019). Mükellef Verilerinin Korunması ve Vergi Mahremiyeti. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 27(3), 589-623.
- Dutertre, G. (2007). *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarından Örnekler*. Avrupa Konseyi Yayınları.
<https://www.anayasa.gov.tr/media/3600/aihmkararlarindanornekler.pdf>(09.05.2019).
- Dülger, M. V. (2020). *Kişisel Verilerin Korunması Hukuku*. (3. Baskı). İstanbul: Hukuk Akademisi.
- Edizdoğan, N., Taş, M. ve Çelikkaya, A. (2007). *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*. Bursa: Ekin.
- Efendioğlu, A. ve Sezgin, E. (2007). E-Devlet Uygulamalarında Bilgi ve Paylaşım Güvenliği. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(2), 219-236.
- Egeli, H. ve Dağ, M. (2012). Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 163, 130-146.
- Eken, M. (1994). Kamu Yönetiminde Gizlilik Geleneği ve Açıklık İhtiyacı. *Amme İdaresi Dergisi*, 27(2), 25-54.
- Ekici, A. (2007). Bankacılık Mevzuatı Kapsamında Banka ve Müşteri Sırrı, *Bankacılar Dergisi*, 63, 51-70.
- Ekmekci Çalıcıoğlu ve Ateşgaoğlu. (2019). Protection of Taxpayer's Commercial Data Within the Scope Of Turkish Tax Law. *Social Sciences Studies Journal*. 5(32), 1775-1788.
- Erdem, T. (2005a). Vergi Mahrem mi?, *E-Yaklaşım*, 27, Ekim, www.yaklasim.com (13.05.2019).
- Erdem, T. (2005b), Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Yeni Ceza Yasası Sonrasında Bu Suça Uygulanacak Ceza-II, *Yaklaşım Dergisi*, 156, Aralık, www.yaklasim.com (27.08.2020).

- Erdem, T. (2005c). Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Yeni Ceza Yasası Sonrasında Bu Suça Uygulanacak Ceza-I, *Yaklaşım Dergisi*, 155, Kasım, www.yaklasim.com (19.09.2019).
- Erem, F. (1943). Ceza Hukukunda Meslek Sırrı. *AÜHFD*, 1(1), 35-72.
- Erem, F. (1968). Suçun Konusu ve Hümanist Doktrin, *AÜHFD*, 25(1), 11-33.
- Eren, F. (2010). *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*. (12. Baskı). İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Eroğlu, C. A. (2003). Kurumsal Yönetim İlkeleri Çerçevesinde Kamunun Aydınlatılması. *Sermaye Piyasası Kurulu Hukuk İşleri Dairesi Yayını*, Ankara, <https://www.spk.gov.tr/SiteApps/Yayin/YayinGoster/403> (04.04.2019)
- Eroğlu, C. (2003). Değişen Egemenlik Anlayışının Hak ve Özgürlüklerin Korunmasına ve Anayasa Yargısına Etkileri. *Anayasa Yargısı Dergisi*, 20, 196- 213.
- Erol, A. (2004). Bilgi Edinme Hakkı Yasası'nın Teknik Analizi, *E-yaklaşım*, 9, Nisan, www.yaklaşım.com (27.05.2019).
- Erol, A. (2007). Yeni Türk Ceza Kanunu Karşısında Vergi Mahremiyeti Suçu-I, *Yaklaşım Dergisi*, 173, Mayıs, www.yaklasim.com (04.07.2020).
- Erol, A. (2010). Vergi İncelemesi Sırasında Mükellef Hakları II. *Yaklaşım Dergisi*, 208, Nisan, www.yaklasim.com (02.06.2020).
- Erol, A. (2011). *Vergi Felsefesi (Devlet ve Vergi)*. İstanbul: İSMMMMO Yayınları 140.
- Erol, E. (2018). Vergi Hukukunda Verilerin Gizli Kalma Zorunluluğu. *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(1), 87-94.
- Feld, L. P. & Frey, B. S. (2002). Trust breeds trust: How taxpayers are treated. *Economics of Governance*, 3(2), 87-99.
- Feyzioğlu, M. (1999). Suçsuzluk Karinesi: Kavram Hakkında Genel Bilgiler ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi. *AÜHFD*, 48(1-4), 135-163.
- Gavison, R. (1980). Privacy and the Limits of Law, *The Yale Law Journal*, 89(3), 421-471.
- Gerçek, A. (2006). Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 209, 121-149.
- Gerçek, A. (2012). Mükellef Hakları. Dönmez, R. (Ed.), *Genel Vergi Hukuku* içinde (100-125). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 209.
- Gerçek, A., Çetin Gerger, G., Taşkın, Ç., Bakar, F., ve Güzel, S., (2015). *Mükellef Hakları Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Gınalı, A. (2010). Vergi İhbarı Sonucu Ödenecek İhbar İkramiyesinin Usul ve Esasları. *Mali Çözüm*, Eylül-Ekim, 143-154.
- Giray, F. (2015). *Maliye Tarihi*. (6. Baskı). Bursa: Ekin.

- Goranovic, P. (2008). Taxpayer's Rights and Tax Administration in Montenegro. <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/nispacee/unpan004534.pdf> (02.01.2018).
- Gökbel, D. (2000). *Mükellef Hakları*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Gönen, D. (2011). *Tüzel Kişilerde Kişilik Hakkı ve Korunması*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Gören, Z. (2007). Temel Hakların Sınırlanması-Sınırlamanın Sınırları, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 12, 39-59.
- Gözler, K. (2017a). *Hukuka Giriş*. (14. Baskı). Bursa: Ekin.
- Gözler, K. (2017b). *Anayasa Hukukuna Giriş*. (26. Baskı). Bursa: Ekin.
- Gözler, K. ve Kaplan, G. (2020). *İdare Hukuku Dersleri* (22. Baskı). Bursa: Ekin.
- Gözübüyük, A. Ş. (2017). *Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları*. (39. Bası). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Gülçiçek, B. (2020). Tüm Yönleriyle İhbar İkramiyesi Müessesesi. Vergi Müfettişleri Derneği: Ankara. <https://www.vergiraporu.com.tr/upImage/org/TUMYONLERIYLEIHBAR237885.PDF> (11.12.2020).
- Gülener, S. (2012). Dijital Hafızadan Silinmeyi İstemek: Temel Bir İnsan Hakkı Olarak "Unutulma Hakkı". *TBB Dergisi*, 102, 219-240.
- Gümüşkaya, G. (2016). Vergi Ödevlisinin Kamu Denetçiliği Kurumu'na Başvurusu. *İÜHFD*, 74(1), 279-304.
- Günday, M. (2011). *İdare Hukuku*. (10. Baskı). Ankara: İmaj Yayınevi.
- Güner, S. (2000). Sır Saklama Yükümlülüğü. *Ankara Barosu Dergisi*, 3, 43-52.
- Güner, Ü. ve Yılmaz, S. (2017). İlan Yoluyla Yapılan Tebligat İşlemleri Vergi Mahremiyetini İhlal Etmektedir. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 162, 109-113.
- Güneş, G. (2011). *Verginin Yasallığı İlkesi* (3. Baskı). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Güneş, G. (2014). Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sayıştay. *Prof Dr. Feridun Yenisey'e Armağan*. Cilt 2. İstanbul: Beta Basım Yayım, 1847-1876.
- Güneş, G. ve Ertunç, Ş. (2005). Vergi Ödevlisinin Hakları. *Vergi Sorunları Dergisi*, 197, 135-145.

- Gürbüz Usluel, A. E., (2009). *Türk Özel Hukukunda Özellikle Anonim Şirketlerde Ticari Sırrın Korunması*. İstanbul: Vedat Kitapçılık.
- Güriz, A. (2008). *Adalet Kavramı*. (3. Baskı). Ankara: Türkiye Felsefe Kurumu.
- Güriz, A. (2017). *Hukuk Felsefesi*. (12. Baskı). Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Gürpınar, D. (2017). Kişisel Verilerin Korunamamasından Doğan Hukuki Sorumluluk. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* - Prof. Dr. Şeref Ertaş'a Armağan, 19 (Özel Sayı), 679-694.
- Hambre, A. M. (2015). Tax Confidentialy: A Comparative Study and Impact Assessment of Global Interest. *Örebro Studies in Law* 6.
- Hatfield, M. (2016). Privacy in Taxation, University of Washington School of Law, Legal Studies Research Paper No:2016-15.
- Hırş, E. (2001). *Hukuk Felsefesi ve Hukuk Sosyolojisi Dersleri*. (Üçüncü tıpkı basım). Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü.
- İlgaz, D. (2000). "Know-How" ve Ticari Sırlar (Teknoloji Transferi ve Fikri Haklarla İlgili Lisans Anlaşmaları), *Avrupa Araştırmaları Dergisi*. 8(1-2), 155-182.
- İşıktaç, Y. (2015). *Hukuk Felsefesi*. (4. Baskı). İstanbul: Filiz Kitabevi.
- İçel, K. (2008). Görünüşte Birleşme (İçtima) İlkeleri ve Yeni Türk Ceza Kanunu. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 14, 35-49.
- İçel, K. (2018). *Kitle İletişim Hukuku*. (13. Bası). İstanbul: Beta Basım Yayım.
- İmre, Z. (1974). Şahsiyet Haklarından Şahsın Özel Hayatının ve Gizliliklerinin Korunmasına İlişkin Meseleler. *İstanbul Hukuk Fakültesi Mecmuası*, (39)1-4, 147-168.
- James, S. & Alley, C. (2002). Tax Compliance, Self-Assesment and Tax Administration. *Journal of Finance and Manangment in Public Services*. 2(2). 26-42.
- James, S., Murphy, K. & Reinhart, M. (2004). The Taxpayers' Charter: A Case Study in Tax Administration. <http://www.ctsi.org.au/publications/taxpubs/Murphy.James.JAT.pdf> (25.02.2018.)
- Jayawickrama, N. (2002). *The Judicial Application of Human Rights Law National, Religional and International Jurisprudence*, Cambridge: Cambridge University Press.
- Joint Committee on Taxation (2000). *Study of Present-Law Taxpayer Confidentiality and Disclosure Provisions As Required by Section 3802 Of The Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act Of 1998 Volume 1: Study of General Disclosure Provisions*, Washington: U.S Government Printing Office.

- Kaboğlu, İ. (2013). *Özgürlükler Hukuku*. (7. Baskı). Ankara: İmge Kitabevi.
- Kalabalık, H. (2017). *İnsan Hakları Hukuku*. (5. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Kama Işık, S. (2019). *Avrupa Veri Koruma Hukukuna Anayasal Bir Bakış*. Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Kaneti, S., Ekmekci, E., Güneş, G. ve Kaşıkçı, M. (2019). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Kapani, M. (2013). *Kamu Hürriyetleri*. (7. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Kara, S. (2017). Vergi Mahremiyeti Kapsamına Giren Hususların Yargı Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi. *TAAD*, 32, 269-281.
- Karaboyacı, A. (2014). Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri. *TBB Dergisi*, 115, 212-242.
- Karaçoban Güneş, T. (2016). Vergi Ödevlilerinin Kişisel Verilerinin Korunması ve Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Tasarısı, *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15 (1-2), s. 801-824.
- Karaçoban Güneş, T. (2017a). *Vergi Usul Hukuku'nda Re'sen Araştırma İlkesi*. Ankara: Seçkin.
- Karaçoban Güneş, (2017b). Vergi İdaresinin Avukatlardan Müvekkilleriyle İlgili Olarak Talep Edebileceği Bilgilerin Hukuki Çerçevesi. *İKÜHFD*, 16(2), 97-123.
- Karakoç, Y. (2010). Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12 (Özel Sayı), 3-26.
- Karakoç, Y. (2014). Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi*, 16 (Özel Sayı-Prof. Dr. Hakan Pekcanıtez'e Armağan), 3637-3739.
- Karakoç, Y. (2015). Vergi Gelirlerinin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*. 21(2), 413-456.
- Karakoç, Y. (2016a). *Vergi Ceza Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Y. (2016b). *Kamu İcra Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Y. (2017). *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Y. (2018). *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*. (3. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karataş Durmuş, N. (2016). Türk ve Fransız Vergi Hukuku Kapsamında Mükelleflerin Korunması, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 48, 99-122.

- Karataş Durmuş, N. (2017). Ticari Sırların ve Kişisel Verilerin Korunması Kapsamında Vergi Mahremiyeti. *TAAD*, 31, 371-409.
- Karyağdı, N. (2006). Mükellef Hakları Bildirgesi, *Vergi Dünyası Dergisi*, 295, 44-47.
- Keyman S. ve Toroslu, H. (2012). Hukuka Giriş, (5. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Keyman, S. (1962). Memurin Muhekatatı Kanunu. *AÜHFD*, (19)1, 173-200.
- Keyman, S. (1980). Tipiklik ve Ceza Hukuku. *AÜHFD*, 37(1-4), 59-105.
- Kılıçoğlu, A. (2012). *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*. (12. İlave Bası). Ankara, Turhan Kitabevi.
- Kılıçoğlu, A. M. (2016). *Şeref Haysiyet ve Özel Yaşama Basın Yoluyla Saldırılarından Hukuksal Sorumluluk*. (5. Bası). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Kılınç, D. (2012). Anayasal Bir Hak Olarak Kişisel Verilerin Korunması. *AÜHFD*, 61(3), 1089-1169.
- Kırbaş, S. (2018). *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*. (Gözden Geçirilmiş 21. Baskı). Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Kızılot, Ş. (1993). Vergi İncelemesinde Alıcı İfadelerine Başvurulması. *Yaklaşım Dergisi*. 8, Ağustos, www.yaklasim.com (30.01.2020).
- Kızılot, Ş. ve Avcı Ş. (1978). *Gelir, Kurumlar ve Vergi Kanunlarına Ait Vergi Uyuşmazlıklarıyla ilgili Muktezalar ve Danıştay Kararları (1971-1972-1973-1974-1975-1976-1977)*. Ankara: D.M.S Doruk Matbaacılık Sanayii.
- Kilkelly, U. (2001). Özel Hayata ve Aile Hayatına Saygı Gösterilmesi Hakkı Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 8. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Kılavuz. *İnsan Hakları El Kitapları No: 1*, Almanya.
- Kiraz, A. (2005). Vergi İnceleme Elemanlarınca Mükelleflere Bilgi İstem Yazısının Tebliğ Edilmiş Olması Mükellef Nezdinde Vergi İncelemesinin Başlamış Olduğunu Gösterir Mi? *Yaklaşım Dergisi*, 153, Eylül, www.yaklasim.com (25.12.2019).
- Koca, M., Üzülmüş, İ. (2017). *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler*. (4. Baskı). Ankara: Adalet Yayınevi.
- Kocaer, Ş. (2016). Mali Bilgileriniz Güvende Mi?, The Deloitte Times, s. 51, 50-51, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/risk/deloitte-times-senol-kocaer-aralik-2016.pdf> (02.12.2019).
- Kocaer, Ş. (2018). Kişisel Verilerin Korunması Kanunu ve Mali Bilgiler. <https://www.verginet.net/dtt/1/kisisel-verilerin-korunmasi-mali-bilgiler.aspx> (03.10.2019).

- Kocaer, Ş. (2019). Kişisel Verilerin Korunması Hukuku ve Mali Bilgilerin İşlenmesi ve Aktarılması. *Vergi Dünyası Dergisi*, 456, 5-10.
- Kocahanoğlu, O. S. (1983). *Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları*. (2. Baskı). İstanbul: Yaylacık Matbaası.
- Kocatepe, M. (2019). *Türk Vergi Hukukunda Mükellefin Vergi Mahremiyeti Hakkı*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Koçak, H. (2010). Vergi Mahremiyeti, *Yaklaşım Dergisi*, 205, Ocak, www.yaklasim.com (22.08.2019).
- Korkmaz, İ. (2017). *Kişisel Verilerin Ceza Hukuku Kapsamında Korunması*. Ankara: Seçkin.
- Kornhauser, M. E. (2005). Doing the Full Monty: Will Publicizing Tax Information Increase Compliance? *Canadian Journal of Law and Jurisprudence*, XVIII (1), 1-23.
- Kumrulu, A. (1988). Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler. *AÜHFD*, 40(1), 237-250.
- Kunig, P. (2010). Kamusal Denetimin Hukuki Güvenlik İlkesinden Kaynaklanan Sınırları: Almanya. (Çev. Taylar, Y.). Öztürk, B ve Başaran Yavaşlar, F. (Editörler), *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı* içinde (107-120), Ankara: Seçkin, s. 118.
- Kurt Konca, N. (2009). Medeni Usul Hukukunda Aleniyet İlkesinin Sınırlandırılması. *Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 4(2), 65-96.
- Kutlu, Ö. ve Kahraman, S. (2017). Türkiye’de Kişisel Verilerin Korunması Politikasının Analizi. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*. 5(4), 45-62.
- Lenter, D., Slemrod, J. & Shackelford, D. (2003). Public Disclosure of Corporate Tax Return Information: Accounting, Economics and Legal Perspectives, *National Tax Journal*, 56(4), 803-830.
- Løkke, E. (2018). *Mahremiyet Dijital Toplumda Özel Hayat* (Çev: Başak, D.). İstanbul: Koç Üniversitesi Yayınları: 168.
- López, H. (2016). Vergi İdarelerinin Yetkileri ve Vergi Mükelleflerinin Hakları Arasındaki Dengenin Kaybı: İspanya Yaklaşımı (Çev. Arık, E.). Yaltı, B. (Ed.), *Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırları* içinde (89-108), İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Marshall, J. (2008). Positive Obligations and Gender-based Violence: Judicial Developments. *International CommunityLaw Review*, 10(2), 143-169.
- Mazza, S. W. (2003). Tax Privacy and Tax Compliance. *University of Kansas Law Review*, 51, 1065-1144.

- McCracken, S. K. (2002). Going, going, gone... Global: A Canadian Perspective on International Tax Administration Issues in the "Exchange of-of-Information Age". *Canadian Tax Journal*, 50(6), 1869-1912.
- Mesjasz, C. (2008). Ekonomik Güvenlik, *Uluslararası İlişkiler*, 5(18), 125-150.
- Metin, Y. (2010). Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Yaşamın ve Sağlığın Korunması ile İlgili Olarak Taraf Devletlere Yüklediği Pozitif Yükümlülükler. *Uluslararası İlişkiler*, 7(27), 111-132.
- Metin, Y. (2017). Temel Hakların Sınırlandırılmasında Ölçülülük: Ölçülülük İlkesi Evrensel Bir Anayasal İlke Midir? *Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(1), 1-74.
- Moore, A. (2008). Defining Privacy. *Journal of Social Philosophy*, 39(3), 411-428.
- Mutlu, E.İ; Şermet, B; Çelikbaş, N.M (Çev.). (2012). Özpinar/Türkiye kararı. *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2(1), s. 89-102.
- Narter, R. ve Sarıcaoğlu, E. (2013). Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatleri ve Suçlarında İçtima. *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XVII (1-2), 73-99.
- Narter, R. ve Sarıcaoğlu, E. (2016). Vergilendirme Yetkisi ile Cezalandırma Yetkisi Etkileşimi: Vergi Ceza Normları. *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, 1, 119-136.
- Nazalı, E. (2004). Türkiye ve ABD Mevzuatlarına Göre Vergi Mahremiyeti ve Bilgi Edinme Hakkı, *Vergi Dünyası Dergisi*, 279, 67-77.
- Oğuz, S. (2018). Kişisel Verilerin Korunması Hukukunun Genel İlkeleri, *Bilgi Ekonomisi ve Yönetimi Dergisi*, 13(2), 121-138.
- Oğuzman, K. ve Barlas, N. (2017). *Medeni Hukuk*. (23. Bası). İstanbul: Vedat Kitapçılık.
- Oğuzman, M. K., Seliçi, Ö. ve Oktay Özdemir, S. (2010). *Kişiler Hukuku (Gerçek ve Tüzel Kişiler)*. (10. Bası). İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Okay, S. (1953). Meslek Sırrını İfşa. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 10(1), 235-245.
- Oktar, A. (2003). Vergi Mahremiyeti Kuralının Bir istisnasının Bazı Anayasal ilkeler karşısındaki Durumu. *Mükellefin Dergisi*, 123, www.lebibyalkin.com.tr (10.02.2020).
- Oktar, A. (2017). *Vergi Hukuku*. (12. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Okur, N. (2010). *Anayasa Hukuku Açısından Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Orkunoglu Şahin, İ. F. (2012). Bilgi Edinme Hakkının Kullanılmasında bir İstisna: "Vergi Mahremiyeti". *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XVI(2), 199-216.

- Ömercioğlu, A. (2016a). Bilgi Edinme Hakkı ve Vergi Hukuku Açısından Sınırı: Vergi Mahremiyeti. *Terazi Hukuk Dergisi*, 11(115), 104-111.
- Ömercioğlu, A. (2016b). Vergi Denetim Müesseseleri Açısından Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar, *AÜHFD*, 65(4), 2277-2304.
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2017). *Vergi Hukuku*. (26. Bası). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öner C. (2008). *Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi*. Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Öner, C. (2016). Uluslararası Bilgi Değişiminde Vergi Mükellefinin Haklarının Korunması: Türkiye Yaklaşımı. Yaltı, B. (Ed.), *Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırları* içinde (41-62), İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Öner, E. (2005). Mükellef Hakları-I, *Yaklaşım Dergisi*, 156, Aralık, www.yaklasim.com (04.03.2018).
- Öner, E. (2006). Mükellef Hakları-II, *Yaklaşım Dergisi*, 157, Ocak, www.yaklasim.com (25.03.2018).
- Öz, E. ve Bozdoğan, D. (2012). Türk Vergi Sisteminde E-Maliye Uygulamaları. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(2), 67-92.
- Özbek, V. Ö., Kanbur, N., Bacaksız, P., Doğan, K. ve Tepe, İ. (2010). *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin.
- Özbudun, E. (1977). Anayasa Hukuku bakımından Özel Haberleşmenin Gizliliği, *AÜHF Yayınları*, No:406 50. Yıl Armağanı, Sevinç Matbaası, 265-295.
- Özbudun, E. (2014). *Türk Anayasa Hukuku*. (15. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Özdiler Küçük, E. (2013). Vergi Hukukunda Kişisel Veriler Bakımından Ölçülülük İlkesinin Uygulanması. Billur Yaltı (Ed.), *Vergi Hukukuna Genç yaklaşımlar* içinde (143-165). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Özekes, M. (2017). *Temel Hukuk Bilgisi*. (8. Bası). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Özgenç, A. S. (2007). Mükellef Hakları Bildirgesinin Hukuki Niteliği. *Vergi Dünyası Dergisi*, 305, 184-194.
- Özgenç, İ. (1994). Kamu Görevi, Yükümlülük Suçları, Yükümlülük Suçlarına İştirak (Karar İncelemesi). *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 4(1-2), 329-348.
- Özgenç, İ. (2013). *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. (8. Bası). Ankara: Seçkin.
- Özgüldür, S. (1996). İdarenin Hukuki Sorumluluğu ve Tam Yargı Davaları. İl Han Özay, *Günışığında Yönetim* içinde (707-801). İstanbul: Alfa.

- Özyer, M.A. (2015). *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*. (7. Baskı). İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Parlar, A. ve Demirel, G. (2002). *Açıklamalı-İçtihatlı Adli-İdari Vergi Suçları*. Ankara: Adil Yayınevi.
- Pekcanitez, H., Atalay, O. ve Özkes, M. (2012). *Medeni Usul Hukuku*. (13. Bası). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Pınar, B. ve Bacaksız, P. (2006). 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Sonrası Kamu İcra Suçlarının Durumu (I-Sırrın İfşası Suçu). *Legal Medeni Usul ve İcra İflas Dergisi*, 3, 633-658.
- Pınar, B. (2016). Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlaline Yönelik Tespitler. *International Journal of Public Finance*. 1(1), 23-60.
- Pınar, B. ve Taylar, Y. (2013). Türk Vergi Hukukunda Kamusal Bir Denetim Yolu Olarak Vergi Araması. *Ceza Hukuku Dergisi*, 8(21), s. 139-180.
- Polater, Y. Z. (2010). Türk Hukukunda ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Polater, Y. Z. (2016). Bilgi Edinme Hakkının Sınırları ve Devlet Sırrı. *TBB Dergisi*, 122, 99-140.
- Pomp, R. (1993). The Disclosure of State Corporate Income Tax Data: Turning the Clock Back to the Future, *Faculty Articles and Papers*, 121, 373-464.
- Prins, J.E.J, (2004). The Properization of Personal Data and Identities. *Electronic Journal of Law*, 8(3), 1-7.
- Roagna, I. (2012). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Özel Hayata ve Aile Hayatına Saygı Gösterilmesi Hakkının Korunması* (Çev. Alkış Schäling, A. G.), Avrupa Konseyi İnsan Hakları El Kitabı.
- Saban, N. (2000). *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa ile Bir Vergi Kavramını Okumak; Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri*. XIII. Maliye Sempozyumu "Anayasal Mali Düzen" 14-16 Mayıs 1998. İstanbul: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 12, 249-274.
- Saban, N. (2015). *Vergi Hukuku*. (7. Baskı). İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Sağlam, F. (2019). İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi'nde Tüm Hak ve Özgürlüklere Yönelik Kurallar Üzerine Bir Deneme. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi hukuk Araştırmaları Dergisi*, 25(2), Prof. Dr. Hasan Baykal Armağanı, 1236-1252.
- Salihpaşaoğlu, Y. (2013). Özel Hayatın Kapsamı: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatları Işığında Bir Değerlendirme. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17(3), 227-266.

- Saraçoğlu, F. (2005). Vergilemede İstikrarsızlığın İstikrarı: Yürürlüğe Girmeden Değişen Kanunlar. *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 6, 1541-1548.
- Sarıaslan, O. (2016). Transfer Fiyatlandırması Tespiti Sürecinde “Gizli Emsal Uygulaması” ve Adil Yargılanma Hakkı. *TAAD*, 26, 301-331.
- Sarıca, R. (1949). Hizmet Kusuru ve Karakterleri. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 15(4), 858-895.
- Schwartz, P. (2008). The Future of Tax Privacy. *National Tax Journal*, LXI(4), 883-900.
- Seer, R. (2010). Almanya’da Vergi Yükümlülerinin Verilerinin Korunması (Çev. Şimşek, O.), Öztürk, B ve Başaran Yavaşlar, F. (Editörler), *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı* içinde (371-380), Ankara: Seçkin.
- Simonek, M. (2016). Bilgi Değişimi Usulünde Vergi Mükellefinin Bilgilendirilme ve Dinlenilme Hakkının Önemi: İsviçre Yaklaşımı (Çev. Ayla, Y.). Yaltı, B. (Ed.), *Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırları* içinde (1-19), İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Slemrod, J. (2006). Taxation and Big Brother: Information, Personalization and Privacy in 21st Century Tax Policy. *Michigan Ross School of Business Working Paper Series*, Paper no: 1022.
- Solak Akman, İ. (2012). *Vergi Mahremiyetini İhlal*. Yayımlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Solove, D. J. (2002). Conceptualizing Privacy, *California Law Review*, 90(4), 1087-1156.
- Solove, D. J. (2008). *Understanding Privacy*. London: Harward University Press.
- Somuncu, A. (2014). Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 43, 133-173.
- Sonsuzoğlu, E. (2000). Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 141, 116-134.
- Soyaslan, D. (2016). *Ceza Hukuku Özel Hükümler*. (11. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Soydan, B. (2015). *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Soykan, C. (2007). Avrupa İnsan hakları İçtihatlarında Bilgi Edinme Hakkı, *AÜHFD*, 56(2), 63-74.
- Söyler, Y. (2010). Yargıtay Kararları Işığında Kişisel Kusur. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 14(2), 555-592.
- Sulu, M. (2017). *Ticari Sırların Korunması*. (2. Baskı). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.

- Sumay, S. (2009). Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Dış Emsallerin Veri Tabanları Vasıtasıyla Tespiti. *Vergide Gündem*, Nisan, https://www.vergidegundem.com//files/DisEmsallerinTespiti14_09_2009.pdf (09.01.2021).
- Sunay, R. (2015). İnsan Haklarının Yatay Etkisi ve Devletin Sorumluluğu. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 23(1), 9-52.
- Şahin, T. (2014). E-Fatura Düzenlemesinde Entegrasyon Yönteminin Vergi Mahremiyeti Karşısındaki Durumu. *Yaklaşım*, 256, Nisan, www.yaklasim.com (14.05.2018).
- Şarman, C. (2011). Vergilendirme ve Özel Hayatın Gizliliği. *Vergi Dünyası Dergisi*, 355, 200-207.
- Şaşmaz, A. P. (2016). İdarenin Sorumluluğu ve Danıştay Kararlarındaki Görünümüne Genel Bir Bakış. *Ekonomi İşletme Siyaset ve Uluslararası İlişkiler Dergisi*, 2(2), 211-235.
- Şen, E. (2012). Avrupa İnsan Hakları ve Ana Hürriyetlerine Dair Sözleşme'de Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması Hakkı ve Türk Hukuku. *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 0(3-4-5),141-172.
- Şen, E. (2009). Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Tasarısı'nın Anayasa ve Türk Ceza Kanunu Hükümleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi. *İstanbul Barosu Dergisi*, 83(3), 1197-1214.
- Şen, E. ve Bodur, F. B. (2018). İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihatında Avukatın Sır Saklama Yükümlülüğünden Kaynaklanan İmtiyazlar. *TBB Dergisi*, 138, 9-37.
- Şener, M. ve Paşayığıt, A. (2006). E-Devlette Kalite, Güvenlik ve Kişisel Gizlilik, *İstanbul Teknik Üniversitesi Endüstri Mühendisliği Öğrenci Sempozyumu (Emos) Proje Yarışması*, Şubat, İstanbul, www.ituemk.org/dosyalar/2006_2.pdf (12.12.2019)
- Şenyüz, D. (1993). Vergilemede İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı. *İ. Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Prof. Dr. Bedi N. Feyzioğlu'na Armağan*, 207-216.
- Şenyüz, D. (1997). *Vergi Usul Kanununda Tebligat*. (2. Baskı). Bursa: Yaklaşım Yayınları.
- Şenyüz, D. (2015). *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*. (8. Baskı). Bursa: Ekin.
- Şenyüz, D., Yüce, M., ve Gerçek, A., (2015). *Vergi Hukuku Genel Hükümler*. (6. Baskı). Bursa: Ekin.
- Şimşek, O. (2008). *Anayasa Hukukunda Kişisel Verilerin Korunması*. İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Tanrıver, S. (2005). Bilirkişinin Sorumluluğu. *TBB Dergisi*, 56, 133-166.

- Taş, F. (2008). *Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Taş, M. (2011). Vergi Mahremiyeti Kapsamındaki Bilgi ve Belgelerin Basında Yer Almasının Hukuki Boyutları. *Yaklaşım Dergisi*, 219, Mart, www.yaklasim.com (28.01.2021).
- Taşdelen, A. (2003). Vergisel Arama. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5(2), 159-190.
- Taşdelen, A. (2010). Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler, *AÜHFD*, 59(4), 767-795.
- Taşkın, A. (1992). Tüzel Kişilerin Kişilik Haklarının Korunması, *AÜHFD*, 42(1), 201-243.
- Taşkın, Y. (2016). Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsalin Açıklanmasının Vergi Mahremiyeti ile İlişkisi. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırmaları Konferansları*, 59. Seri, 29-49.
- Tayfun, R. ve Çetin, M. (2015). Özel Hayatın Gizliliği Perspektifinden Birey-Devlet İlişkileri. *İletişim Kuram ve Araştırma Dergisi*, 41, 1-19.
- Taylar, Y. (2015). Vergi Borcu İlişisinin Pasif Süjesi Olarak Birey ve Vergilendirme Yetkisinin Bireyin Temel Hak ve Özgürlüklerine Etkisi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 4 (Özel Sayı-Prof. Dr. Hakan Pekcanıtez'e Armağan), s. 4943-4987.
- Teh, J. (2001-2002). "Privacy Wars in Cyberspace: An Examination of the Legal and Business Tensions in Information Privacy", *Yale Journal of Law & Technology*, 4(1).
- Tekin, A. ve Sökmen Gürçam, Ö. (2016). Seçilmiş Bazı OECD ülkelerinde Mükellef Hakları: İngiltere, ABD, Avustralya ve Kanada. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırma Dergisi*, 5(7), 1989-1999.
- Tekin, F. ve Çelikkaya A. (2016). *Vergi Denetimi*. (7. Baskı). Ankara: Seçkin.
- Tekin, N. (2014). Kişisel Verilerin Korunması İle İlgili Türkiye'deki Kanun Tasarısının Avrupa Birliği Veri Koruma Direktifi Işığında Değerlendirilmesi. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 0(4), 222-262.
- Toroslu, N. (2009). *Ceza Hukuku Genel Kısım*. Ankara: Savaş Yayınevi.
- Toroslu, N. (2019). *Cürümlerin Tasnifi Bakımından Suçun Hukuki Konusu*. Ankara: Savaş Yayınevi.
- Tosun, A. N. ve Özden, E. (2014). Vergi Denetiminde Arama Yönteminin Mükellef Hakları Yönünden Değerlendirilmesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Yaklaşımı ve Türkiye Örneği. *Maliye Dergisi*, 166, 286-298.

- Tunaoglu, O. (2018). *Vergi Usul Kanununa Göre Tebligat*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Turhan, M. (2003). Değişen Egemenlik Anlayışının Hak ve Özgürlüklerin Korunmasına Etkileri ve Türk Anayasa Mahkemesi, *Anayasa Yargısı Dergisi*, 20, 215-248.
- Türmen, R. (2000). Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin İç Hukukumuzda Etkileri, *Anayasa Yargısı Dergisi*, 17, s. 32-42.
- Uğur, A. A. ve Çütçü, İ. (2009). E-Devlet Tasarruf Etkisi Kapsamında VEDOP Projesi. *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, 1(2), 1-11.
- Uğur, H. ve Elibol, M. (2015). *Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Suçları*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Unger, P. (2010). Avusturya'da Vergi Yükümlülerinin ve Üçüncü Kişilerin Bilgi Verme Yükümlülüğü. (Çev. Korkmaz, Ö.). Öztürk, B ve Başaran Yavaşlar, F. (Editörler), *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı* içinde (351-359), Ankara: Seçkin.
- Ünal, N. A. (2004). Türk Vergi Hukuku'nda Vergi Mahremiyeti Esası. *Yaklaşım Dergisi*, 133, Ocak, www.yaklasim.com (16.04.2018).
- Ünsal, H. (2003). Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, Sağladığı Yararlar ve Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(3), 27-48.
- Ürel, G. (2015). *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*. (5. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Üzeltürk, S. (2004). *1982 Anayasası ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesine Göre Özel Hayatın Gizliliği Hakkı*, İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Vincent, D. (2016). *Mahremiyet Kısa Bir Tarih* (Çev. Başaraner D.C.). Ankara: Epos Yayınları.
- Warren, S. & Brandeis, L. (1890). The Right to Privacy. *Harvard Law Review*, 4(5), 193-220.
- Yaltı Soydan, B. (2000). İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı-I. *Vergi Sorunları Dergisi*, 143, 151-167.
- Yaltı Soydan, B. (2000). İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı-III. *Vergi Sorunları Dergisi*, 145, 108-129.
- Yaltı Soydan, B. (2000). Mülkiyet Hakkı versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Yönelen Müdahalenin Sınırı. *Vergi Dünyası Dergisi*, 227, 103-114.
- Yaltı, B. (2006). *Vergi Yükümlüsünün Hakları*. İstanbul: Beta Basım Yayım.

- Yavaş, A. Vergi Dairesi otomasyon Projesi'nin (VEDOP) Bilgi Güvenliği Yönetim Sistemi. http://www.emo.org.tr/ekler/e5186bca8f75fca_ek.pdf (20.12.2019).
- Yayla, İ. A. (2012). Türkiye’de Bilgi Edinme Kanunu ve Vergi Mahremiyeti Kapsamındaki Bilgiler İlişkisi ve Bir Örnek Olarak ABD Uygulaması, *Yaklaşım Dergisi*, 230, Şubat, www.yaklasim.com (25.05.2019).
- Yerdelen, E. ve Değerli Y. S. (2014). Ceza Muhakemesi Koruma Tedbirlerinde Ölçülülük. *Prof Dr. Feridun Yenisey’e Armağan*, Cilt 1, 1339-1378. İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Yıldırım, M. (2019). İnceleme Raporlarının İhbarnamelere Eklenmemesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 454, 187-192.
- Yıldız, Y. (2019a). Kişisel Verilerin Korunmasının Vergi Mahremiyeti ile Etkileşimi. *Kişisel Verileri Koruma Dergisi*, 1(2), 1-16.
- Yıldız, Y. (2019b). Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsal ve Vergi Mahremiyeti. *Yaklaşım Dergisi*, 322, Ekim, www.yaklasim.com (05.01.2020).
- Yılmaz, B. E., Erdoğan M. M., User, İ. (2013). *Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadele Karşısında “Vergi Mahremiyeti Zırhı”*. Türk Sosyal Bilimler Derneği 13. Ulusal Sosyal Bilimler Kongresi. ODTÜ Ankara.
- Yılmaz, E. (2006). *Hukuk Sözlüğü*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Yılmaz, K. (1995). Vergi Yönetimine Bilgi Verme Külfeti, Türkiye’de ve ABD’de Bilgi Vermeme Cezaları: Bir Karşılaştırma. *Vergi Dünyası Dergisi*, 166, 88-97.
- Yılmaz, K. (2014). *Açıklama ve Örnek Yargı Kararları ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması*. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Yılmaz, Z. (2011). Özel Hayat ve Aile Hayatına Saygı Gösterilmesi Hakkı Kapsamında “Konutta Arama”. *Ceza Hukuku Dergisi*, 6(17), 160-185.
- Yiğit, U. (2004). *Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*. İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Yurteri, İ. (2012). Türk Vergi Sisteminde Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 100, 255-270.
- Yurtsever, H. (2010). Anatomy of Taxpayers’ Rights: Case Study of Turkey. *Pakistan Journal of Social Sciences*, 7(5), 334-346.
- Yurtsever, H. (2013). The British Tax System and Taxpayers Rights from Magna Carta to Our Time. *Papireks-Indian Journal of Research*, 2(10), 18-21.

- Yurtsever, H. (2016). Vergi Hukukunda Tebligatta Yeni Bir Uygulama: Elektronik Tebligat. *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 23(2), 451-466.
- Yurtsever, H. ve Buran, B. (2012). Bilgi Edinme Hakkı Kanunu Çerçevesinde Vergi Mahremiyetinin Değerlendirilmesi. *Electronic Journal of Vocational Colleges*, 2(2), 46-56.
- Yüce, M. ve Çelik M. (2017). *Karşılaştırmalı Vergi Tebligat Hukuku*. Bursa: Ekin.
- Yücel Dericiler, Ö. (2012). Sosyal Haklara İlişkin Devlet Yükümlülükleri ve Devletin Değişen İşlevi. *Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi İstanbul Barosu Yayınları*, No: 23, 120-128.
- Yüksel, M.Y. (2003). Mahremiyet Hakkı ve Sosyo-Tarihsel Gelişimi. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 58(1), 181-213.
- Yüksel, M.Y. (2009). Mahremiyet Hakkına ve Bireysel Özgürlüklere Felsefi Yaklaşımlar. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 64(1), 275-298.
- Yüzer Eltimur, D. (2019). *AİHS Kapsamında Özel Hayatın ve Aile Hayatının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.

Diğer Kaynaklar

- Danıştay Dergisi (2011), Danışma ve İdari Uyuşmazlıklar ile Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanmalarına İlişkin Kararlar, Yıl:41, Sayı:127, https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/dergi/20_05_2019_042606.pdf (09.01.2020).
- Gelirler Genel Müdürlüğü, *2001 Yılı Faaliyet Raporu*, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2001/uygulama_bilgi_islem.pdf (05.02. 2020).
- GİB, (2007a). *Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri: Katılımcı Ders Kitabı*, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 40, Ağustos.
- GİB, (2007b). *2006 Yılı Faaliyet Raporu*, Maliye Bakanlığı GİB Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Nisan. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/yayinlar/2006_Faaliyet_Raporu.pdf (09.12.2020).
- GİB, (2009). *2008 Yılı Faaliyet Raporu*, Maliye Bakanlığı GİB Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 93, Nisan. <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2008/faaliyetraporu2008.pdf> (03.12.2020).

- GİB, (2012). *2011 Yılı Faaliyet Raporu*, Maliye Bakanlığı GİB Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 151, Nisan.
https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2011/2011_YILI_FAALIYET_RAPORU.pdf (25.12.2020).
- GİB, (2015). *2014 Yılı Faaliyet Raporu*, GİB Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 199, Şubat.
https://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2014/2014_Faaliyet_Raporu.pdf (12.12.2020).
- GİB, (2018a). *2017 Yılı Faaliyet Raporu*, Maliye Bakanlığı GİB Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 276, Şubat.
https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2017/2017_faaliyet_raporu.pdf (08.05.2020).
- GİB, (2018b). *2018 Yılı Performans Programı*. Ankara: GİB Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 254, Ocak.
http://www.sp.gov.tr/upload/xSPRapor/files/xgS6y+Gib_2018_Performans_Programi.pdf (28.12.2020).
- Kişisel Verileri Koruma Kurumu. (2019). *Örneklerle Kişisel Verilerin Korunması*. Ankara: Kişisel Verileri Koruma Kurumu Yayınları, No: 9.
- Kişisel Verileri Koruma Kurumu, *2019 Yılı Faaliyet Raporu*,
<https://www.kvkk.gov.tr/SharedFolderServer/CMSFiles/c325adf5-5337-4567-95c8-b6b953b745aa.pdf> (05.03.2021).
- Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü. (1998). *Bir Reformun Anatomisi-Vergi Reformu Nasıl Gerçekleşti?* Ankara.
- Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Şubat 2013, Yayın No: 3.
<http://www.vdk.gov.tr/file/?path=root/documents/dosya/mukellefhaklari.pdf> (09.05.2018).
- OECD (2000). Vergisel Amaçlarla Bankalardan Bilgi Alınması Olanaklarının Artırılması,
<https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/1915380.pdf> (12.05.2020).
- OECD (2003). Taxpayers' Rights and Obligations: Practice Note. Centre for Tax Policy and Administration.
https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf (01.04.2018).
- OECD (2017). Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. *OECD Publishing*.
- Sayıştay Başkanlığı, (2013). *Gelir İdaresi Başkanlığı 2012 Yılı Değerlendirme Raporu*, Eylül,
https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/kid/2012/Genel_B%C3%BCt%C3%A7_Kapsam%C4%B1ndaki_%20Kamu_%C4%B0dareleri/GELIR%20IDARESI%20BASKANLIGI.pdf (18.01.2021).

VDK, 2017 Faaliyet Raporu,
https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/VDK_Faaliyet_Raporu_2017.pdf (04.05.2019)

<https://www.kazanci.com.tr>

<https://www.sinerjimevzuat.com.tr>

<https://www.gib.gov.tr>

<http://www.tdk.gov.tr>

<https://www.bilgiedinmehakki.org>

<https://www.gib.gov.tr/search/node/?filter=ozelge%20>

https://www.gib.gov.tr/misyon_vizyon (04.03.2018).

<https://www.gib.gov.tr/yardim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/anlasmali-bankalar-vergi-tahsil-yetkisi-verilen-bankalar> (01.10.2020).

<https://kararlar.ombudsman.gov.tr> (20.12.2020).

https://www.tbb.org.tr/Content/Upload/Dokuman/822/Etik_Ilkeler_27.08.2014.pdf
(12.09.2018)

https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tasari_teklif_sd.onerge_bilgileri?kanunlar_sira_no=95751 (04.05.2018).

https://www.anayasa.gov.tr/media/6382/gerekceli_anayasa.pdf (23.07.2019).

<https://www.irs.gov/newsroom/taxpayer-bill-of-rights-8-the-right-to-confidentiality-0>
(25.09.2019).

<https://intvrg.gib.gov.tr/bilgilendirme.html> (12.12.2020).

<https://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-0636.pdf> (12.01.2020).

http://d.barobirlik.org.tr/mevzuat/avukata_ozel/meslek_kurallari/tbb_meslek_kurallari.pdf
(03.06.2020).

<https://anayasagundemi.com/2017/07/07/haziran-2017-aym-ve-iham-kararlari-bulteni/>
(10.09.2020)

<https://ekonomi.haber7.com/ekonomi/haber/399431-vergi-kacakciligina-radikal-duzenleme>
(03.05.2020)

<https://www.utikad.org.tr/Detay/Sektor-Haberleri/2838-vergi-kaciranin-cezasi-artiyor>
(03.05.2020).

<https://www.gib.gov.tr/node/89086> (04.02.2020).

http://www.emo.org.tr/ekler/e5186bca8f75fca_ek.pdf (20.12.2019).

https://www.gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat (01.12.2019).

https://www.echr.coe.int/Documents/CLIN_2015_02_182_TUR.pdf (03.02.2021)

https://www.bddk.org.tr/ContentBddk/dokuman/mevzuat_1069.pdf (12.03.2021)

<https://law.justia.com/codes/us/2012/title-26/subtitle-f/chapter-61/> (25.04.2019).

<https://www.gov.uk/government/publications/your-charter/your-charter> (05.10.2019)

https://library.cronerico.uk/cch_uk/btr/187-670 (10.10.2019)

<http://taxpolicy.ird.govt.nz/publications/2016-dd-mts-7-tax-administration/chapter-2#framework> (10.10.2019).

<http://taxpolicy.ird.govt.nz/publications/2016-dd-mts-7-tax-administration/chapter-2#new> (11.10.2019).

<https://cdn.tspace.gov.au/uploads/sites/64/2016/04/IBFD-Report-Australia-FINAL.pdf> (25.10.2019).

<https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c019/tbmm08019080ss0175.pdf> (09.08.2020).

https://www.tbmm.gov.tr/bilgiedinme/degerlendirme_kurulu_raporlari.htm (12.11.2020).

<https://www.gib.gov.tr/node/89086> (04.02.2020).

<https://www.pwc.com.tr/en/sektorler/teknoloji-medya-telekomunikasyon/teknoloji/yayinlar/blockchain-teknolojisi-vergi-sistemini-nasil-gelistirebilir.html#:~:text=Blockchain%20makes%20fraud%20and%20errors,doing%20so%20reduce%20VAT%20fraud.> (02.03. 2021).

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/11/20171126-12.pdf> (05.04.2021).

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/07/20190706-10.pdf> (22.02.2021).

<https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem27/yil01/ss216.pdf> (04.05.2021).

<https://www.haberler.com/maliye-ile-sayistay-arasinda-tutanak-krizi-4765335-haberi/> (01.02.2021).

<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2015/6075?Dil=tr> (08.03.2021).

https://gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_mevzuat/finansalHesapBilgilerininVKKOO DSBRehberi.pdf?id=2 (09.06.2021).

<http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-61334> (05.10.2019).

<http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-168485> (15.05.2019).

<http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-57519> (18.11.2019).

<http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-59449> (25.12.2020).

<http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-159186> (12.12.2020).

<http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57627> (04.12.2020).

<http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57626> (04.12.2020).

<http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-58906> (30.12.2020).

<http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-78571> (30.12.2020).

<http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-57603> (06.01.2020).

<http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-57904> (06.01.2020).

<http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-159732> (08.02.2020).

<http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-71236> (02.01.2020).

<http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-57811> (04.11.2020).

<http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-117133> (09.11.2020).

<http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-61229> (05.02.2021).

<http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-57974> (22.02.2021).

<http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-67930> (02.03.2021).