T.C.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

KAMU HUKUKU BİLİM DALI

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA
MÜKELLEFİN VERGİ MAHREMİYETİ HAKKI

Yüksek Lisans Tezi

METİN KOCATEPE

İSTANBUL, 2019

T.C.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

KAMU HUKUKU BİLİM DALI

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA
MÜKELLEFİN VERGİ MAHREMİYETİ HAKKI

Yüksek Lisans Tezi

METİN KOCATEPE

Danışman: PROF. DR. FUNDA BAŞARAN YAVAŞLAR

İSTANBUL, 2019

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

TEZ ONAY BELGESİ

KAMU HUKUKU Anabilim Dalı KAMU HUKUKU Bilim Dalı TEZLİ YÜKSEK LİSANS öğrencisi METİN KOCATEPE'nın TÜRK VERGİ HUKUKUNDA MÜKELLEFİN VERGİ MAHREMİYETİ HAKKI adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 10.01.2019 tarih ve 2019-1/22 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oy birliği / ~~oy çokluğu~~ ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tez Savunma Tarihi ..14.../.01.../.2019.....

		Öğretim Üyesi Adı Soyadı	**İmzası**
1.	Tez Danışmanı	Prof. Dr. FUNDA BAŞARAN YAVAŞLAR	
2.	Jüri Üyesi	Prof. Dr. DOĞAN ŞENYÜZ	
3.	Jüri Üyesi	Doç. Dr. YUSUF YAŞAR	

ÖZET

Vergilendirme sürecinde idarenin birçok farklı kaynaktan bilgiye erişim imkanına sahip olması, elde edilen bu bilgilerin gizliliğinin nasıl sağlanacağı sorusunu da beraberinde getirmektedir. Mükellef veya mükellefle şahsi, ticari veya mesleki ilişki içerisinde bulunan kimselere ait bilgilerin ifşa edilmemesi, vergisel amaçlar dışında kullanılmaması ve gizliliğinin bozulmasını önleyecek tedbirler alınarak saklanması bir mükellef hakkı olarak vergi mahremiyetinin inceleme alanını oluşturmaktadır. Farklı hukuk sistemlerinde de karşımıza çıkan bu hak mükellefin idare ile doğru bilgi paylaşımında bulunmasının temel dayanağını teşkil etmektedir. Bilgilerinin idare tarafından gizli tutulacağına ve vergilendirme dışında kullanılmayacağına inanan mükellef, vergilendirme bakımından önem arz eden bilgileri güvenle vergi idaresiyle paylaşacak ve vergi idaresi de bu sayede vergilendirme sürecini iyi bir şekilde yürütebilecektir.

Vergi mahremiyeti hakkı, temellerini özel hayatın gizliliği hakkında bulmaktadır. Bununla birlikte 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun başta olmak üzere çeşitli kanunlarda vergi mahremiyeti hakkı sağlayan düzenlemeler bulunmaktadır. Bu düzenlemeler hakkın konu bakımından kapsamının belirlenmesi ve hakkın ödevlisinin tespiti bakımından önem arz etmektedir. Ayrıca sistemimizde vergi mahremiyeti hakkına istisna teşkil eden durumlara ilişkin çeşitli düzenlemelere de yer verilmiştir. Vergi mahremiyeti hakkının ihlalinin ise hem idare hukuku hem özel hukuk hem de ceza hukuku bağlamında farklı sonuçları söz konusu olmaktadır.

Anahtar Kelimeler: vergi mahremiyeti, vergi mahremiyeti hakkı, mükellef hakları, özel hayatın gizliliği.

ABSTRACT

The fact that the administration has access to information from many different sources in the taxation process brings with it the question of how to ensure the confidentiality of this information. The examination area of tax privacy as a taxpayer's right is, not to disclose the information of the taxpayers and the persons who are in the business or professional relationship with the taxpayer, not to use them other than for tax purposes and to protect its privacy by taking measures to prevent deterioration. This right, which appears in different legal systems, is the main basis of the giving right information by taxpayers to the tax administration. The taxpayer, who believes that the confidential information will be kept by the tax administration and cannot be used off-taxation purposes, will share the data, which are important in terms of taxation with the tax administration, and the tax administration will be able to carry out the taxation process in a good way.

The right to tax privacy finds its legal basics in the right to privacy. However, there are regulations that provide tax privacy right in various codes, especially the Tax Procedures Law (No. 213) and Law on Collection Procedure of Assets (No. 6183). These regulations are important for determining the scope of the right in terms of the subject and determining the obligator for this right. In addition, there are regulations that is considering to exemptions of tax privacy in Turkish legal system. The violation of the right to tax privacy has different consequences in administrative law, private law and criminal law.

Keywords: tax privacy, tax privacy right, taxpayer rights, right to privacy.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

ÖZET i

ABSTRACT ii

İÇİNDEKİLER iii

KISALTMALAR CETVELİ vi

GİRİŞ 1

1. Vergi Mahremiyeti Kavramı 1

2. Vergi Mahremiyetinin İşlevi ve Bu Bağlamda Vergi Mahremiyeti Hakkı 3

3. Çalışmanın Amacı ve Yöntem 8

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ MAHREMİYETİ HAKKININ HUKUKİ TEMELLERİ

1. Anayasal Temel: Özel Hayatın Gizliliği Hakkı (Anayasa m.20) 10

2. Uluslararası Hukuka Dayalı Temel: Özel Hayata ve Aile Hayatına Saygı Gösterilmesi Hakkı (AİHS m.8) 16

3. Kanuni Temeller 23

3.1. Vergi Usul Kanunu (m.5) 23

3.2. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (m.107) 28

3.3. Kişisel Verilerin Korunması Kanunu 30

3.3.1. Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nun Vergi Mükellefleri Bakımından Uygulanabilirliği 30

3.3.2. Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nda Vergi Mahremiyeti Hakkı 35

3.4. Özel Hayatın Gizliliği ve Sır Saklama Yükümlülüğü Kapsamında Vergi Mahremiyeti Sağlayan Diğer Yasal Düzenlemeler 37

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ MAHREMİYETİ HAKKININ KAPSAMI

1. Vergi Mahremiyeti Hakkının İçeriği 42

1.1. Hakkın Konusu: Verilerin Gizli Tutulması 42

1.1.1. Vergi Mahremiyeti Hakkının Kapsamına Giren Verilerin Özellikleri 42

1.1.2. "Gizli Tutma"nın Anlamı 53

1.2. Vergi Mahremiyeti Hakkının Ödevlisi 58

1.2.1. Vergi Muameleleri ve İncelemeleriyle Uğraşan Memurlar 58

1.2.2. Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'da Görevli Olanlar 60

1.2.3. Vergi Kanunlarına Göre Kurulan Komisyonlara İştirak Edenler 62

1.2.4. Vergi İşlerinde Kullanılan Bilirkişiler 63

1.2.5. Kendilerine Vergi Usul Kanunu'nun 5. Maddesi Uyarınca Bilgi Verilen Kişi ve Kurumlar 64

2. Vergi Mahremiyeti Hakkına İstisna Teşkil Eden Durumlar 65

2.1. VUK m.5'ten Kaynaklanan İstisnalar 65

2.1.1. Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisine İlişkin Matrah ve Vergilerin İlanı 65

2.1.2. Hazine ve Maliye Bakanlığınca Vergi ve Ceza Miktarlarının Açıklanması 68

2.1.3. Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleyenlerin ve Kullananların Meslek Kuruluşlarına ve 3568 Sayılı Kanunla Kurulan Birlik ve Meslek Odalarına Bildirilmesi 72

2.1.4. Kamu Görevlilerince Yapılan Adli ve İdari Soruşturmalarla İlgili Olarak Talep Edilen Bilgi ve Belgelerin Verilmesi 75

2.1.5. Bankalara Yapacakları Vergi Tahsiline Yönelik Bilgilerin Verilmesi 78

2.1.6. Vergi Levhası Alınması 79

2.1.7. Kamu Kurum ve Kuruluşlarınca Talep Edilen Bilgilerin Verilmesi 81

2.2. Diğer Kanuni Düzenlemelerden Kaynaklanan İstisnalar 84

2.2.1. VUK m.153/A Uyarınca Mükelleflerin Açıklanması 84

2.2.2. VUK mük. m.242 Uyarınca Özel Hukuk Tüzel Kişileriyle Bilgi Paylaşımı 86

2.2.3. Uluslararası Anlaşmalar Uyarınca Bilgi Değişimi 87
2.2.4. TÜİK Tarafından Talep Edilen Bilgilerin Verilmesi 92
2.2.5. MASAK Tarafından Bilgi ve Belge Talebi ve Erişim Yetkisi 94
2.2.6. GİB'in Hizmet Aldığı Avukatlarla Bilgi Paylaşımı 95
2.3. Bilgi Edinme Hakkının Vergi Mahremiyeti Hakkına İstisna Teşkil Edip Etmediğinin Değerlendirilmesi 97

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ MAHREMİYETİ HAKKININ İHLALİNİNE BAĞLI HUKUKİ VE CEZAİ SONUÇLAR

1. Hukuki Sonuçlar 102
1.1. İdare Hukukundan Kaynaklanan Sonuçlar 102
1.1.1. Disiplin Sorumluluğu 102
1.1.2. Tam Yargı Davası 114
1.2. Özel Hukuktan Kaynaklanan Sonuçlar 118
2. Cezai Sonuçlar 121
2.1. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu 121
2.1.1. Suçun Unsurları 121
2.1.2. Suçun Cezası 135
2.2. Sırrın İfşası Suçu 138
2.3. Kişisel Verilere İlişkin Suçlar 141
2.4. TCK'da Öngörülen Diğer Suçlar 142
SONUÇ 145
KAYNAKÇA 151
Kitaplar 151
Süreli Yayınlar 156
Diğer Yayınlar 164

KISALTMALAR CETVELİ

ABAD : Avrupa Birliği Adalet Divanı
AATUHK : Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB : Avrupa Birliği
AİHM : Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS : Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AY : Anayasa
AYM : Anayasa Mahkemesi
BEHK : Bilgi Edinme Hakkı Kanunu
bkz. : Bakınız
CMK : Ceza Muhakemesi Kanunu
ÇVÖA : Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları
DMK : Devlet Memurları Kanunu
E. : Esas
Ed. : Editör
GİB : Gelir İdaresi Başkanlığı
İİBF : İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İYUK : İdari Yargılama Usulü Kanunu
K. : Karar
KHK : Kanun Hükmünde Kararname
KVKK : Kişisel Verilerin Korunması Kanunu
m. : madde
MASAK : Mali Suçları Araştırma Kurulu
mük. : mükerrer
No. : Numara
R.G. : Resmi Gazete
s. : Sayfa
S. : Sayı
SBE : Sosyal Bilimler Enstitüsü
SMMM : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
vd. : ve devamı
t. : Tarih
TBB : Türkiye Barolar Birliği

T.C. **:** Türkiye Cumhuriyeti

TCK **:** Türk Ceza Kanunu

TDK **:** Türk Dil Kurumu

TİK **:** Türkiye İstatistik Kanunu

TMK : Türk Medeni Kanunu

TÜİK **:** Türkiye İstatistik Kurumu

VEDOP : Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi

VUK **:** Vergi Usul Kanunu

YMM **:** Yeminli Mali Müşavirler

GİRİŞ

1. Vergi Mahremiyeti Kavramı

Bireyin toplum içerisinde kişiliğini oluşturabilmesi ve bağımsız bir varlık olarak yaşayabilmesi ancak onun özel hayatı ve bu kapsamda kişisel verilerinin korunması ile mümkündür[1]. Günümüzde devletler, açıklanması halinde kişilerin özel hayatı bakımından büyük bir tehdit oluşturacak ve kişilerin maddi veya manevi zarar görmesine yol açacak birçok bilgiye sahiptir[2]. İdare de vergilendirme süreci içerisinde, mükelleflerden ve/veya üçüncü kişilerden edindiği bilgiler sayesinde mükellefin vergisel durumunun yanı sıra, kişisel alışkanlıkları, harcamaları, tercihleri, yakınları, dostları ve servetlerine kadar birçok bilgiye sahip olur[3]. Vergisel işlemler nedeniyle öğrenilen bu bilgilerin, amacı dışında kullanılması ya da açıklanması vergi mükelleflerini maddi veya manevi zarara sokabileceği gibi onların devlete olan güvenlerini de sarsacaktır[4]. Mükelleflere, vergilendirme ile ilgili olarak yapacakları bildirimlerin ve idareye verecekleri bilgilerin vergilendirme dışında başka bir amaçla kullanılmayacağı ve gizli tutulacağı yönünde verilecek teminat şüphesiz onların doğru beyanda bulunmalarının dayanağını oluşturacaktır[5]. *"Vergi mahremiyeti"* kurumu da bu amaca hizmet etmektedir.

Vergi mahremiyeti kavramına ilişkin yapılan tanımlara geçmeden önce *"mahrem"* ve "*mahremiyet"* kavramlarına kısaca değinmek gerekir. Mahrem *"gizli olan, herkese söylenmeyen; herkesçe bilinmemesi îcâbeden"*[6] anlamlarına gelmekte olup mahrem kelimesinden türeyen mahremiyet, *"mahrem olma hali, gizlilik"* gibi farklı şekillerde tanımlanmaktadır[7]. Mahremiyet kavramının içeriğini, kişinin herkes tarafından öğrenilmesini ve bilinmesini istemediği, özel alanına ait unsurlar oluşturmaktadır[8]. Gerek ulusal hukuk sisteminde gerekse de uluslararası hukukta mahremiyet hakkını koruyan birçok düzenleme

---

[1] Ayhan Döner, **Şeffaf Devlette Bilgi Edinme Hakkı ve Sınırları**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2010, s.76.
[2] Döner, ss.76-77.
[3] Funda Başaran Yavaşlar, "Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu" (Bildirinin Değiştirilmiş ve Genişletilmiş Hali – Henüz Yayımlanmamıştır-), **Vergi Yaptırım Hukuku Sisteminin Sorunları ve Yeniden Yapılandırılması Sempozyumu,** İstanbul, 20-21 Mart 2013, s.2.
[4] Seyfettin Kara, "Vergi Mahremiyeti Kapsamına Giren Hususların Yargı Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı.32, Ekim 2017, s.270.
[5] Şafak Ertan Çomaklı, "Mahremiyet Kavramı ve Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti", **Vergi Dünyası**, Sayı.312, Ağustos 2007, s.136; İskender Ekici, "Vergi Mahremiyetinin İhlali ve Hukuka Uygunluk Sebepleri", **Terazi Hukuk Dergisi**, Cilt.6, Sayı.58, Haziran 2011, s.87.
[6] Ferit Develioğlu, **Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lugat**, 31. Baskı, Ankara: Aydın Kitabevi, 2015.
[7] Develioğlu, s.657.
[8] İnci Solak Akman, "Vergi Mahremiyetini İhlal", **(Yayımlanmamış Doktora Tezi**, Ankara Üniversitesi SBE, 2012), s.7; Halil Kalabalık, **İnsan Hakları Hukuku**, 5. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018, s.454.

bulunmaktadır[9]. Vergi hukuku özelinde konunun taşıdığı öneme binaen *"vergi mahremiyeti"* kurumu ayrıca düzenlenmiştir. Temel bir hak olarak nitelendirilemeyecek olan vergi mahremiyeti, genel bir ifadeyle mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliğinin sağlanması amacını taşıdığından, özel hayatın gizliliği hakkının, vergi hukukundaki kısmi yansıması olarak karşımıza çıkmaktadır[10].

Doktrinde yer alan *"vergi mahremiyeti"* tanımlarının benzer nitelikler taşıdığı söylenebilir. Yapılan tanımlardan birinde vergi mahremiyetinin *"yükümlünün sırlarının gizli tutulması gereğini ve bu sırların kamu görevlilerince[11] açıklanması yasağını"* ifade ettiği belirtilmiş[12], *"hak"* niteliğini öne çıkaran bir tanımda ise vergi mahremiyeti, *"mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirirken vergi idaresine verdikleri mali durumlarına ilişkin bilgilerin saklanmasına yönelik hakları"* şeklinde tanımlanmıştır[13]. *"Devletin almış olduğu vergilere karşılık, elde etmiş olduğu bilgilerin gizliliğine sahip çıkılması şeklinde bir sorumluluk"* olarak da ifade edilen[14] vergi mahremiyeti daha kapsamlı bir şekilde, *"vergi mükellefi veya onunla ilişkide bulunan kişilerin işlerine, işletmelerine veya servetlerine ilişkin kanunla korunmuş, gizli kalması gereken ve aleni olmayan bilgilerin; vergilendirme, ceza kesme veya yargılama işlerinde görevli memur veya buna benzer kişiler tarafından ifşa edilememesi veya kendi ya da üçüncü kişiler yararına kullanılmaması"* olarak da tanımlanmıştır[15]. Vergi sorumlusunu da kapsam içerisine alan bir başka tanımda ise vergi mahremiyeti, *"vergi mükellef veya sorumlusu ile ilgili olarak her ne yolla olursa olsun, vergi uygulaması sırasında öğrenilen ticari ve şahsi sırların gizli kalması"* şeklinde ortaya

[9] Çalışmamızın *"Vergi Mahremiyeti Hakkının Hukuki Temelleri"* başlıklı birinci bölümünde genelde mahremiyet hakkını özelde ise vergi mahremiyeti hakkını koruyan düzenlemelere ilişkin açıklamalar yer almaktadır.

[10] Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.6; Bu husus Danıştay kararlarında şu şekilde ifade edilmektedir; *"...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..."* Bkz. Danıştay 4. D., t.08.06.2015, E.2015/373, K.2015/3029, www.lexpera.com.tr (10.01.2019).

[11] Bazı sistemlerde (örneğin Avusturya) kamu görevlisi olmayan kişilerin de vergiyle ilgili herhangi bir gizli bilginin -haklı bir neden olmaksızın- ifşa etmek veya kullanmak suretiyle gizliliğini ihlal etmesi yasak kapsamına alınmıştır. Bkz. Tina Ehrke-Rabel ve Christina Schwarzenbacher, "Tax Transparency-National Report Austria", **EATLP Tax Transparency Congress 2018**, s.14, https://www.eatlp.org/uploads/public/2018/National%20Report_Austria.pdf (28.11.2018).

[12] Elif Sonsuzoğlu, "Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.141, Haziran 2000, s.116.

[13] Özgür Biyan, **Vergi Hukuku (Lisans Öğrenimi İçin)**, Bursa: Dora Yayıncılık, 2018, s.285.

[14] Çomaklı, Mahremiyet Kavramı ve Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, s.135.

[15] Hasan Hüseyin Bayraklı, **Türk ve Alman Vergi Hukukunda Vergi Gizliliğine Uymama Suçu**, Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, 1999, s.9.

konulmuş[16] ve nihayet 213 sayılı Vergi Usul Kanunu[17] (VUK) m.5'te yer alan unsurlardan hareketle[18] vergi mahremiyeti, *"Vergi işlem veya incelemeleriyle uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara katılanlar ve vergi işlemlerinde görevlendirilen bilirkişiler tarafından, mükellef ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olmak üzere öğrenilen sırların ya da gizli kalması gereken diğer hususların açıklanmaması ve kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına olacak şekilde kullanılmaması"* şeklinde ifade edilmiştir[19].

Vergi mahremiyeti kavramını açıklamaya yönelik yapılan bütün bu tanımlarda mükellefe ilişkin korunması gereken gizli bir alanın varlığına vurgu yapıldığı görülmektedir. Bu korumanın kimi zaman ifşa etmeme yoluyla sağlanacağı belirtilmişken kimi zaman ifşa etmeme ile birlikte menfaat temini amacıyla kullanmama da kapsam içerisine alınmıştır. Gizliliği sağlanacak bilgileri yalnızca *"sır"* niteliğindeki bilgilerle, bilgileri korunacak olanları da *"mükellef ve sorumlu"*yla sınırlamak ise kanaatimizce doğru olmayacaktır. Bütün bu açıklamalardan sonra bir vergi mahremiyeti tanımı vermek gerekirse, *"vergilendirme veya yargılama sürecinde görev alanlarca öğrenilen mükellef veya mükellefle şahsi, mesleki veya ticari ilişkide bulunan üçüncü kişilere ilişkin gizli kalması gereken nitelikte herhangi bir bilginin ifşa edilmemesi, vergilendirme amacı dışında kullanılmaması, gizliliğinin bozulmasını önleyecek her türlü tedbir alınarak muhafaza edilmesi ve ilgisinin rızası veya kanunun izin verdiği haller dışında üçüncü kişilerle paylaşılmaması"* şeklinde ifade edilebilir[20].

2. Vergi Mahremiyetinin İşlevi ve Bu Bağlamda Vergi Mahremiyeti Hakkı

Anayasal bir zorunluluk olmasına rağmen, vergi, mükellef ile idare arasında bir menfaat çatışmasına neden olduğundan, vergi alacağının elde edilmesinde mükellefin

[16] Adil Nas, "Vergi Mahremiyeti", **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Sayı.71, Kasım 2010, s.2476.
[17] Kanunun yayımlandığı R.G. Tarih-Sayı: 10.01.1961-10703.
[18] Vergilendirme usulünü düzenleyen temel kanun niteliğinde olan VUK'un 5. maddesinde vergi mahremiyeti kurumunun düzenlendiğini ancak maddede vergi mahremiyetine ilişkin bir tanıma yer verilmediğini görmekteyiz. Anılan hükümde vergi mahremiyeti kapsamında korunacak bilgilere, bu bilgileri korumakla yükümlü olanlara ve vergi mahremiyetine istisna teşkil edecek durumlara yer verilmiş, vergi mahremiyetinin ihlalinde uygulanacak yaptırım ise VUK m.362'de belirtilmiştir.
[19] Yusuf Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku,** Ankara: Yetkin Yayınları, 2016, s.307; Benzer tanımlar için bkz. S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 13. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2018, s.405; Ali Erol, "Vergi Hukukunda Verilen Bilgilerin Gizli Kalma Zorunluluğu", **Kırklareli Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt.7, Sayı.1, 2018, s.91.
[20] Vergi mahremiyetinin bilgileri ifşa etmeme ve menfaat temini amacıyla kullanmama ile birlikte diğer bir yönünün de bilgilerin korunmasını sağlayacak her türlü tedbirin alınması olduğuna ilişkin bkz. Doğan, Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku,** 10. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi, 2017, s.430.

güveninin tesis edilememesi, mükellefi vergiden kaçınma gibi yasal ya da vergi kaçırma gibi yasal olmayan yollara itecek bu ise verginin hiç toplanamaması, eksik toplanması ya da geç toplanmasına sebebiyet verecektir[21]. Vergilendirme sürecinde, ölçülülük ilkesi[22] çerçevesinde, her türlü bilgi ve belgeyi talep edebilme yetkisine sahip olan vergi idaresinin, toplamış olduğu bu bilgilerin gizliliğini sağlama yükümlülüğü altında bulunması, mükellefler bakımından kendilerine ait gizli bilgileri güvenle vergi idaresine verebilmeyi[23], vergi idaresi bakımından da vergilendirme sürecini kolay ve sağlıklı bir şekilde yürütebilmeyi sağlayacaktır[24].

Vergi idaresi, vergilendirmeyi ilgilendiren konularda, mükelleflerden, mükellefle ilişkili üçüncü kişilerden, kamu kurum ve kuruluşlarından veya uluslararası anlaşmalar çerçevesinde yabancı ülkelerin vergi idarelerinden bilgi ve belge talep edebilme yetkisine ve bu bilgi ve belgelerin doğruluğunu denetleyebilecek araçlara sahip olmasına rağmen

---

[21] A. Savaş Demircan, "Vergi Mahremiyetinin Yeniden Yapılandırılması", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.313, Ekim 2014, s.185; Mükellefin güveninin sağlanamaması onu kayıtdışılığa itecek ve bu durum da hem vergi geliri kaybına hem de kamu düzeninin bozulmasına yol açacaktır. Nihayetinde vergi kaçakçılığının artmasına sebebiyet verecek bu durum ödevlerini yerine getiren mükellefler bakımından da daha ağır vergilendirilme sonucu doğuracaktır. Bkz. Bayraklı, Vergi Gizliliğine Uymama Suçu, s.19.

[22] Ölçülülük ilkesine uygun bir bilgi talebinden söz edebilmek için, vergi idaresinin bilgi talebi gereklilik, uygulanabilirlik ve orantılılık kriterlerine uygun olmalıdır. Gereklilik kriterine göre talep edilen bilginin vergileme bakımından önem taşıyan olay ya da olaylarla ilgili olması, vergileme bakımından önem taşımayan veya hiçbir şekilde vergi alacağının bulunmadığı açık olan ya da zamanaşımına uğramış bir vergi alacağına ilişkin veya herkes tarafından bilinen bilgilerin talep edilmemesi gerekir. Uygulanabilirlik kriterine göre de idarenin talebinin yerine getirilebilir olması gerekir. Bu çerçevede talepte bulunulan kişiden sahip olmadığı bilgilerin istenmesi halinde bilgilerin verilemeyeceği açıktır. Kişilerden, üçüncü kişiler vasıtasıyla bilgiyi edinip vergi dairesi ile paylaşması beklenemez. Orantılılık kriteri gereğince de gerekli olmakla birlikte alınacak bilgi neticesinde elde edilecek vergisel başarıyla karşılaştırıldığında bilgi talebinde bulunulanı büyük zararlara sokacak bilgilerin talep edilmemesi gerekir. Örneğin küçük miktarda bir vergi alacağı için kişilerin temel haklarını zedeleyici ya da onların üçüncü kişiler nezdinde ticari itibarını ya da iktisadi yaşamını tehdit edecek bilgilerin talep edilmesi orantısızdır. Bkz. Funda Başaran Yavaşlar, "Bankaların Bilgi Verme Yükümlülüğünün Sınırları ve Bilgi Vermekten Çekinmeye Bağlı Özel Usulsüzlük Suçu –Müşteri Sırrını Saklama Yükümlülüğü ile Özel Usulsüzlük Suçu Arasında Bir Gri Bölge-", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.143, 2000, ss.186-187.

[23] Vergi mahremiyetinin bu işlevi yargı kararlarında *"...Vergi mahremiyeti mükellefler açısından kendilerine ait gizli bilgileri güvenle vergi dairesine verebilmelerini sağlamaktadır..."* şeklinde ifade edilmektedir. Bkz. Danıştay 7.D., t.20.03.2017, E.2016/1996, K.2017/2061, www.kazanci.com.tr (12.11.2018); Danıştay 3.D., t.10.05.2016, E.2012/3020, K.2016/3324, www.kazanci.com.tr (12.11.2018).

[24] Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, İstanbul: Özdem Kardeşler Matbaası, 1986/1987, 33; Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, 4. Baskı, Trabzon: Celepler Matbaası, 2018, s.90; Sonsuzoğlu, s.116; Ahmet Erol, "Yeni Türk Ceza Kanunu Karşısında Vergi Mahremiyeti Suçu-I", **Yaklaşım**, Sayı.173, Mayıs 2007, s.247; Doğan Gökbel, "Mükellef Hakları", **(Yayımlanmamış Doktora Tezi**, Anadolu Üniversitesi SBE, 2000), s.270; Neslihan Karataş Durmuş, "Ticari Sırların ve Kişisel Verilerin Korunması Kapsamında Vergi Mahremiyeti", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi,** Sayı.31, Temmuz 2017, s.376; Abdullah Ömercioğlu, "Bilgi Edinme Hakkı ve Vergi Hukuku Açısından Sınırı", **Terazi Hukuk Dergisi**, Cilt.11, Sayı.115, Mart 2016, s.107; Feride Bakar, "Mükellef Hakları ve Türkiye'de Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Öneriler", **(Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Uludağ Üniversitesi SBE, 2011), s.90; Mevlüt Karademir, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.273, Haziran 2011, s.171; Demircan, s.189; Nas, s.2475; Kara, s.271; Dilek Taşören, "Özel Hayatın Gizliliği ve Vergilendirme", **İstanbul Barosu Dergisi**, Cilt.88, Sayı.3, 2014, s.128; Selenge Banu Uyanık, "Vergilendirme İlişkisi ve Özel Yaşamın Gizliliği", (**Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.** Ankara Üniversitesi SBE, 2008), s.17.

vergilendirme sürecinin iyi bir şekilde işlemesi bakımından mükelleflerin kendilerine ilişkin doğru beyanda bulunmaları çok önemlidir[25]. Mükelleflerin doğru beyanda bulunmalarını sağlayacak en önemli husus da şüphesiz bilgilerin gizli tutulacağına ve vergilendirme amacı dışında kendileri aleyhine kullanılmayacağına ilişkin duydukları güvendir[26]. Bu anlamıyla vergi mahremiyetinin, mükellefin vergi idaresine karşı şeffaflığının sağlanmasında çok önemli bir araç olduğu söylenebilir[27]. Çünkü vergi mükelleflerinin özel hayatlarının vergi idaresine karşı sınırlandırılabilmesi, vergi idaresinin edindiği bilgilerin gizliliğini sağladığı sürece, bir başka deyişle vergi mahremiyeti mevcut olduğu sürece kabul edilmektedir[28]. Vergi mahremiyeti, mükellefin vergi idaresine karşı şeffaflığını sağladığı gibi aynı zamanda vergi idaresinin kamuya karşı şeffaflığının da sınırını oluşturmaktadır[29]. Bireysel idari işlemlerin muhatabı çoğu zaman mükellefler olduğundan, bu tür işlemlerin kamuoyuna açıklanmasında mükellefin mahremiyet hakkının gözetilmesi gerekir. Kamu yararının gerektirdiği durumlarda ise işlemin süjesi olan mükellefin anonimleştirilmesi yoluyla kamuoyuna açıklama yapılabilmesi mümkündür[30].

Vergi mahremiyeti kurumu aynı zamanda vergilendirme süreci içerisinde öğrenilen mükellefin ticari ve kişisel sırlarının, rakipleri tarafından öğrenilmesini engelleyerek haksız rekabet ortamının oluşmasını önlemekte ve idareyle doğru bilgi paylaşımında bulunan

[25] Oktar, Vergi Hukuku, s.266; Selda Aydın, "Mükellefin Gizlilik Alanına (Sır Çevresine) İlişkin Hakları", **Vergi Sorunları Dergisi,** Sayı.213, Haziran 2006, ss.26-27; Solak Akman, s.2; Karademir, s.171; Kara, s.271.

[26] Kaneti, s.33; Sonsuzoğlu, s.116; Bayraklı, Vergi Gizliliğine Uymama Suçu, ss.28-29; Işıl Fulya Orkunoğlu Şahin, "Bilgi Edinme Hakkının Kullanılmasında Bir İstisna: 'Vergi Mahremiyeti'", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt.16, Sayı.2, 2012, s.201; İskender Ekici, "Vergi Mahremiyetinin İhlali ve Hukuka Uygunluk Sebepleri", **Terazi Hukuk Dergisi**, Cilt.6, Sayı.58, Haziran 2011, s.87; Çomaklı, Mahremiyet Kavramı ve Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, s.136; Ahmet Erol ve Nuray Özışık, "Mükellef Hakkı Olarak Vergi Mahremiyeti", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı.125, Mayıs 2014, s.3, www.lebibyalkin.com.tr, (08.01.2019); Ferhat Alemdar, "Vergi Mahremiyetinin Bilgi Edinme Hakkı Karşısındaki Durumu", **Vergi Dünyası**, Sayı.350, Ekim 2010, s.86; Ali Erol, Vergi Hukukunda Verilen Bilgilerin Gizli Kalma Zorunluluğu, s.91; *"Vergi ödevlisi ancak verdiği bilgi ve belgelerin sadece vergisel amaçlarla kullanacağını bilirse bilgi verme ödevini eksiksiz bir şekilde yerine getirecektir."* Bkz. Funda Başaran Yavaşlar, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü –Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-,** Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013, s.100.

[27] Bkz. Funda Başaran Yavaşlar ve Oytun Canyaş, "Türkiye'de Vergi Şeffaflığı", **Vergi Dünyası**, Sayı.443, Temmuz 2018, s.8.

[28] Başaran Yavaşlar ve Canyaş, s.8.

[29] Günümüzde –özellikle kurumlar vergisi alanında- şeffaflık lehine olmak üzere mükellefin mahremiyet hakkından tavizler verildiği görülmektedir. Daha fazla şeffaflığı teşvik etmeye yönelik bu hareketler karşısında vergi idarelerinin önemli bir görevi de şeffaflık ile mahremiyet arasındaki dengeyi kurmaktır. Bkz. Ali Noroozi, "Taxpayer Rights: Privacy And Transparency", **2. International Conference on Taxpayer Rights**, Viyana: Viyana Ekonomi ve İşletme Üniversitesi, 13-14 Mart 2017, https://info.taxnotes.com/conferencepapers_privacy_and_transparency_0818 (23.12.2018), s.1.

[30] Bu noktada kamu yararının muğlak bir kavram olmaktan çıkarılması gerektiği ve ancak bu halde bir kriter olarak kamu yararından yararlanılabileceği belirtilmektedir. Bkz. Başaran Yavaşlar ve Canyaş, s.9.

mükellefleri ticari rakiplerine karşı korumaktadır[31]. Bu noktada vergi idaresi içerisinde yer alan birçok yetişmiş personelin mesleki yaşantılarının ilerleyen dönemlerinde özel sektörde çalışabileceği ve bu durumda ticari yaşam içerisinde mükelleflerle karşı karşıya gelebileceği ihtimalini göz ardı etmemek gerekir[32]. Söz konusu bir ihtimalde mükellefin vergi mahremiyeti hakkının ne ölçüde korunabileceği cevaplanması zor bir soru olarak karşımıza çıkmaktadır[33].

Vergi mahremiyeti bütün bu sayılanlara ek olarak kişilik haklarının korunması bakımından da önem arz etmektedir. Gerek gerçek kişi gerek tüzel kişi bakımından mahremiyet kapsamında kabul edilecek bilgiler ayrıca kişilik haklarının da bir parçasını oluşturmakta ve bunlara yapılacak hukuka aykırı müdahaleler de kişilik haklarının ihlaline sebebiyet vermektedir[34]. Bu nedenle vergi mahremiyetine yapılan bu müdahaleler ceza davalarının yanı sıra kişilik haklarını koruyan hukuk davalarına da konu olabilmektedir[35].

Vergi mahremiyeti kavramı ve işlevine ilişkin yapılan bu açıklamalardan sonra mükellefin vergi mahremiyeti hakkının da tanımlanması gerekir. *"Vergi mahremiyeti hakkı"* Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından yayımlanan mükellef hak ve ödevlerine ilişkin rehberde, "*vergi uygulamasında görev alan memurların görevlerini ifa ederlerken*

[31] Hilmi Ünsal, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, Sağladığı Yararlar ve Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler", **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi,** Cilt.8, Sayı.3, 2003, s.34; Orkunoğlu Şahin, s.201; Çomaklı, Mahremiyet Kavramı ve Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, s.136; Erol ve Özışık, s.8; Nas, s.2475; *"Ticari sır, bankacılık sırrı ve müşteri sırrının hukuka aykırı şekilde ifşası kimi zaman kişilik haklarına aykırı olabileceği gibi haksız rekabet ve diğer ekonomik zararlara da neden olabilir."* Bkz. Engin Akın, "Ticari Sır, Bankacılık Sırrı ve Müşteri Sırrı", **Yaklaşım**, Sayı.149, Mayıs 2005, s.255; Bir girişimcinin belirli bir üretim tekniği oluşturması veya bir müşteri kitlesi yaratması belirli bir çaba ve/veya maliyet gerektireceğinden bu çabayı göstermemiş veya maliyetlere katlanmamış bir girişimcinin hazır bilgileri elde etmesi haksız çıkar sağlaması sonucunu doğuracaktır. Bkz. Bayraklı, Vergi Gizliliğine Uymama Suçu, s.28.

[32] Bu hususta 2531 sayılı Kamu Görevlerinden Ayrılanların Yapamayacakları İşler Hakkında Kanun (R.G. Tarih-Sayı: 06.10.1981-17480)'a değinmek gerekir. Anılan Kanun genel bütçeye dahil daire, kurum ve kuruluşlar ile katma bütçeli idarelerde, bunlara bağlı döner sermayeli kuruluşlarda, kanunla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak kurulan fonlarda, belediyelerde, özel idarelerde, 12 Mart 1964 gün ve 440 sayılı İktisadi Devlet Teşekkülleriyle Müesseseleri ve İştirakler Hakkında Kanun ile 12 Mayıs 1964 gün ve 468 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun -3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri İle Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun (R.G. Tarih-Sayı: 09.04.1987-19426) ile yürürlükten kaldırılmıştır.- kapsamına giren kuruluşlarda, sermayesinin yarısından fazlası ayrı ayrı veya birlikte Hazinece veya yukarıdaki daire, idare, kurum ve kuruluşlarca karşılanan yerlerde aylık, ücret veya ödenek almak suretiyle görev yapmış olanlardan madde kapsamına giren yerlerdeki görevlerinden hangi sebeple olursa olsun ayrılanların, ayrıldıkları tarihten önceki iki yıl içinde hizmetinde bulundukları daire, idare, kurum ve kuruluşlara karşı ayrıldıkları tarihten başlayarak üç yıl süreyle, o daire, idare, kurum ve kuruluştaki görev ve faaliyet alanlarıyla ilgili konularda doğrudan doğruya veya dolaylı olarak görev ve iş alamayacağını, taahhüde giremeyeceğini, komisyonculuk ve temsilcilik yapamayacağını düzenlemiştir (m.2). Bu düzenlemeye aykırı harekette bulunanların ise *"altı aydan iki yıla kadar hapis cezası"* ile cezalandırılacağını hüküm altına almıştır (m.4).

[33] Ünsal, s.34.

[34] Bayraklı, Vergi Gizliliğine Uymama Suçu, s.27.

[35] Bayraklı, Vergi Gizliliğine Uymama Suçu, s.28.

mükelleflerin şahısları, ailevi durumları, servetleri, faaliyetleri ve faaliyet alanları, gelir durumları, meslek sırları ve benzeri durumlarıyla ilgili olarak öğrendikleri bilgilerin açıklanmaması ve kendileri ile üçüncü kişilerin kullanımına sunulmaması" şeklinde tanımlanmıştır[36]. *"Vergi idaresi ile mükellef arasındaki ilişkide mükellefler hakkında edinilen bilgilerin güvenliğinin sağlanması, mükelleflerle ilgili bilgilerin ifşa edilmemesi ve diğer kişiler yararına kullanılmaması"* olarak da ifade edilen[37] bu hak kanaatimizce, *"vergilendirme veya yargılama sürecinde görev alanlarca öğrenilen, mükelleflerin kendileri veya kendileriyle şahsi, mesleki veya ticari ilişki içerisinde bulunan kimselerin şahıslarına, iş ve işlemlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin bilgilerin korunması, sadece vergisel amaçlarla kullanılması ve üçüncü kişilerle sınırlı şekilde paylaşılması konusunda sahip olduğu hak"* şeklinde tanımlanabilir[38]. Bir mükellef hakkı[39] olarak vergi mahremiyeti devletin

---

[36] Gelir İdaresi Başkanlığı, **Mükellef Hak ve Ödevleri Rehberi,** 2014, s.9, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/mukellefinhakveodevleri2014.pdf (05.12.2018).

[37] Orkunoğlu Şahin, s.201.

[38] Benzer bir tanım için bkz. Funda Başaran Yavaşlar, **20 Soruda Türkiye'de Temel Vergi Hukuku**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2017, s.24.

[39] Mükellef haklarını konu alan özel ve sistematik düzenlemeler ne VUK'ta ne de özel vergi kanunlarında bulunmakta olup mükellefin sahip olduğu haklara kanunun çeşitli yerlerinde dağınık bir şekilde yer verilmiştir. Vergilendirme sürecine ilişkin hususların düzenlendiği VUK'ta mükellefin hakları ve bu hakları koruyan düzenlemelerin ayrıntılı bir şekilde ortaya konulması beklenirdi. Bkz. Gülsen Güneş ve Z. Ertunç Şirin, "Vergi Ödevlisinin Hakları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.197, Şubat 2005, s.138; Kanunda dağınık halde bulunan düzenlemeler dışında mükelleflerin Anayasa'dan kaynaklı birtakım haklarının da bulunduğunu belirtmek gerekir. En genel anlamıyla mükellef hakları, *"vergilendirme ilişkisinden dolayı devlet ile vergi mükellefi arasındaki hukuki ilişkide vergi mükellefine tanınan haklar"* şeklinde ifade edilebilir. Bkz. Gökbel, s.9; Daha kapsamlı bir tanım olarak, mükellef hakları *"hukuk sistemimizde var olan temel insan haklarından kaynaklanan; Anayasa, uluslararası anlaşma, kanun ve idari düzenlemelerle korunan, vergileme işlemi sırasında vergi mükelleflerinin ileri sürebilecekleri haklar"* şeklinde tanımlanmaktadır. Bkz. Adnan Gerçek ve diğerleri, **Mükellef Hakları Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi,** Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2015, s.23; Farkı bir tanım olarak, mükellef hakları, bireyin haklarının vergi hukukundaki görünümü olarak belirtilmiş ve *"vergi kanunlarının gerektirdiği veya mükellefe tanımış olduğu kazanımlar"* şeklinde tanımlamıştır. Bkz. Güneş Çetin Gerger, **Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum**, İstanbul: Legal Yayıncılık, 2011, s.23 vd.; Mükellef hakları ve bu hakların önemi, gelişimi ve sınıflandırılması hakkında ayrıntılı açıklamalar için bkz. Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2006, s.1 vd.; Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 9. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi, 2018, s.135 vd.; Gökbel, s.46 vd.; Adnan Gerçek, "Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.209, Şubat 2006, s.122 vd.; Bakar, s.72 vd.; Haluk Egeli ve Mehmet Dağ, "Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi", **Maliye Dergisi**, Sayı.163, Temmuz-Aralık 2012, s.133 vd.; Alper İnan, "Türkiye'de Vergilerin Meşruiyetinin Sağlanmasında Mükellef Haklarının Önemi ve Anayasal Dayanaklarının Belirlenmesi", **(Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE, 2008), s.128 vd.; Recep Yücedoğru, "Türk Vergi Sistemi Açısından Mükellef Hakları", **(Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi SBE, 2007), s.117 vd.; İsmail Özgür Aslan, "Vergi Yükümlüsünün Hakları: Bir Katalog Tasarımı", **(Yayımlanmamış Doktora Tezi**, Marmara Üniversitesi SBE, 2006), s.157 vd.; Selçuk Buyrukoğlu ve İrem Eresa, "Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi", **Vergi Dünyası,** Sayı.375, Kasım 2012, s.116 vd.; GİB tarafından hazırlanan "Mükellef Hakları Bildirgesi" ile mükelleflerin hakları hakkında yapılan açıklamalar ve sınıflandırma için bkz. Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hak ve Ödevleri Rehberi, s.3 vd.

vergilendirme yetkisinin[40] sınırlarından[41] birini teşkil etmektedir[42]. Bu hak, vergi idaresine, vergi mükelleflerinin iş ve işlemlerine ilişkin olup çeşitli kanallardan elde ettiği bilgilerin gizliliğini sağlama ve bu bilgileri yalnızca vergisel amaçlarla kullanma sorumluluğu yüklemektedir[43]. Bu kapsamda vergi idaresi, vergi mahremiyeti hakkı kapsamında korunan bilgileri ancak, kanunların izin verdiği ölçüde ve kanunlarca yetkilendirilen kişi veya kurumlarca paylaşabilir ya da hukuki altyapısı tamamlanmış uluslararası işbirliği anlaşmaları çerçevesinde bilgi değişiminde kullanılabilir[44]. Bu durumlar haricinde vergi idaresinin mükellef veya mükellefle ilgili kimselere ilişkin edindiği bilgileri hiçbir kişi ya da kurumla paylaşması mümkün değildir[45].

3. Çalışmanın Amacı ve Yöntem

Vergi mükelleflerinin mahremiyet hakkı her geçen gün daha da önem arz eden bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Dijitalleşme[46] ile birlikte vergi idarelerinin büyük verilere çok daha kolay ve hızlı bir şekilde ulaşabilmesi[47] karşısında mükelleflerin şahısları, iş ve işletmeleri, muamele ve hesap durumlarına ilişkin bilgilerin gizliliğinin arz ettiği önem, vergi idaresinin vergi mahremiyetinin sağlama hususundaki görevini daha da dikkat çekici bir hale getirmektedir. İdareye yüklenen bir sorumluluk, mükellefe tanınan bir hak olarak vergi mahremiyeti, ana hareket noktamız VUK m.5 olacak şekilde çalışmamız kapsamında

[40] Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili güç olarak tanımlanmaktadır. Bkz. Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku,** 27. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, 2018, s.35; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.85.

[41] Vergilendirme yetkisinin sınırları için bkz. Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.41 vd.; Kaneti, s.26 vd.; Hukuk devleti yönünden konuyu ele alan ayrıntılı bir çalışma için bkz. Doğan Şenyüz, "Hukuk Devleti ve Türk Vergi Hukuku", **Legal Mali Hukuk Dergisi,** Ağustos 2008, s.1846 vd.; Başaran Yavaşlar, 20 Soruda Türkiye'de Temel Vergi Hukuku, s.4 vd.; Nami Çağan, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı.1-4, 1980, s.137 vd.; Yasin Aydoğdu, "Devlet Gücü Üzerine Konulacak Anayasal Kısıtlamalar", **Legal Mali Hukuk Dergisi,** Sayı.116, 2014, s.26 vd.

[42] *"Temel hak ve özgürlüklerin sınırı ve özü vergilendirme yetkisinin de sınırını oluşturur."* Bkz. Çağan, s.140; Vergi mahremiyetinin devletin vergilendirme yetkisinin kullanılması esnasında bir denetim mekanizması niteliğine sahip olduğu yönünde bkz. Karataş Durmuş, s.376.

[43] OECD, **Taxpayers' Rights and Obligations-Practice Note,** s.5, https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf (17.10.2018).

[44] Erol ve Özışık, s.2; Egeli ve Dağ, s.134.

[45] Erol ve Özışık, s.2.

[46] Dijitalleşme çok daha fazla verinin toplanmasını ve vergi idaresinin verilere çok daha erken bir aşamada erişebilmesini sağlamaktadır. Bunlarla birlikte dijitalleşme, günümüzde büyük ölçüde uygulanan bildirim ve beyannamelerle mükelleflerin kendilerine ilişkin bilgileri vergi idaresine sunduğu bu sistemden, vergi idaresi tarafından toplanan bilgilerin mükellef tarafından tamamlanması ve/veya onaylanmasını öngören bir sisteme zemin hazırlamaktadır. Ve nihayet dijitalleşme bilgilerin vergi idaresine standart formlarda sunulmasını gerektirmiştir. Bu husus verilerin karşılaştırılabilmesi ve daha etkin bir şekilde kullanılabilmesi için önem arz etmektedir. Ayrıntılı açıklamalar için bkz. Funda Başaran Yavaşlar, "Instruments of Transparency Towards the Tax Administration" (Yayım Aşamasındadır), **EATLP Tax Transparency Congress 2018**. Zürih, 7-9 Haziran 2018, ss.11-12.

[47] Başaran Yavaşlar, Instruments of Transparency Towards the Tax Administration, ss.10-11.

açıklanmaya çalışılacaktır. Bu çerçevede öncelikle vergi mahremiyeti hakkının hukuki temelleri ortaya konulacak ve devamında vergi mahremiyeti hakkının konu bakımından kapsamı ile hakkın ödevlileri açıklanmaya çalışılacaktır. Bu açıklamalardan sonra ise hem VUK m.5 hem de diğer mevzuat hükümlerinde vergi mahremiyeti hakkına istisna teşkil eden düzenlemeler incelenecek ve nihayet vergi mahremiyeti ihlaline bağlanan hukuki ve cezai sonuçlar çeşitli yönleriyle ele alınacaktır.

Belirtmek gerekir ki çalışmamızın amacını ve kapsamını aşacağından mükellef haklarına ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer verilmemiş, özel hayatın gizliliği hakkının sınırlandırma sebepleri ve sınırlandırmanın sınırını oluşturan koşullara da konumuz ile ilgili olduğu ölçüde değinilmiştir. Vergi mahremiyeti hakkının ihlali karşılığında öngörülen temel cezai yaptırım VUK m.362'de düzenlendiğinden bu düzenleme, cezai sonuçlar kapsamında karşımıza çıkan diğer suçlara kıyasla daha detaylı bir şekilde ele alınmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ MAHREMİYETİ HAKKININ HUKUKİ TEMELLERİ

1. Anayasal Temel: Özel Hayatın Gizliliği Hakkı (Anayasa m.20)

Vergi idaresinin birçok farklı kaynaktan bilgi toplama yetkisine sahip olması, mükelleflerin özel hayatının önemli bir kısmını öğrenme imkanı sağlamakta[48] ve bu durum öğrenilen bu bilgilerin Anayasa'da güvence altına alınan *"özel hayatın gizliliği"*[49] hakkına uygun bir şekilde korunması yükümlülüğü doğurmaktadır. Anayasa[50] m.20'nin gerekçesinde[51] de belirtildiği üzere özel hayatın korunması, her şeyden önce bu hayatın gizliliğinin korunması, başkalarının gözleri önüne serilmemesi anlamına gelir[52]. Diğer bir yönü ise resmi makamların özel hayata müdahale edememesi, bir başka deyişle kişinin ferdi ve ailevi hayatını kendi anladığı şekilde düzenleyip yaşayabilmesidir. Özetle özel hayatın gizliliği[53], *"özel yaşamın düzenini ve bu yaşama kimlerin, ne ölçüde, nasıl ve ne zaman müdahale[54] edebileceklerini veya*

[48] Başaran Yavaşlar, Bankaların Bilgi Verme Yükümlülüğünün Sınırları ve Bilgi Vermekten Çekinmeye Bağlı Özel Usulsüzlük Suçu –Müşteri Sırrını Saklama Yükümlülüğü ile Özel Usulsüzlük Suçu Arasında Bir Gri Bölge-, s.185.

[49] Türk hukukunda özel hayatın gizliliği bir hak olarak ilk kez Kanun-i Esasi m.22'de düzenlenmiştir. Anılan bu düzenleme özel hayatın kapsamı içerisinde değerlendirilen konut dokunulmazlığı hakkını düzenlemekteydi. 1921 Anayasasında temel hak ve özgürlüklere ilişkin düzenlemeler yer almadığından Anayasal anlamda özel hayatın korunması hakkı ile doğrudan bağlantılı ilk kanuni düzenlemeler 1924 Anayasası ile başlamıştır. 1924 Anayasası m.71 *"Cana, mala, ırza, konuta hiçbir türlü dokunulamaz.",* m.76 *" Kanunda yazılı usul ve haller dışında kimsenin konutuna girilemez ve üstü aranamaz."* özel hayatın gizliliğini koruyan düzenlemeler olarak karşımıza çıkmaktadır. Anayasa m.76 düzenlemesinden anlaşılacağı üzere konut dokunulmazlığına müdahale ve aramaya ilişkin düzenlemelerin ancak kanunla yapılabileceği vurgulanmıştır. Özel hayatın gizliliği ve korunması kavramı ise bir temel hak olarak ilk kez 1961 Anayasası'nda yer almıştır. 1961 Anayasası m.15 özel hayatın gizliliğini, m.16 konut dokunulmazlığını ve m.17 ise haberleşme hürriyetini düzenlemekteydi. Ayrıntılı açıklamalar için bkz. Kalabalık, s.453; Halit Kaan Ergüney, Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti ve Banka Sırrı İle Karşılaştırılması, **(Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi,** İstanbul Üniversitesi SBE, 2014), ss.13-21; Sultan Üzeltürk, **1982 Anayasası ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesine Göre Özel Hayatın Gizliliği Hakkı,** İstanbul: Beta Yayıncılık, 2004, ss.13-17.

[50] Yayımlandığı R.G. Tarih-Sayı: 09.11.1982-17863 (mük.).

[51] Gerekçe için bkz. Yıldırım M. Ramazanoğlu, **Farklı Bir Bakışla Anayasa Gerçeği**, İstanbul: Ege Basım, 2012, s.220.

[52] AYM, t.31.03.1987, E.1986/24, K.1987/8, R.G. Tarih-Sayı: 28.05.1987-19473.

[53] Özel hayatın gizliliği/mahremiyet hakkına ilişkin ilk tanımlama 1890 yılında yayımlanan bir makalede belirtildiği üzere, yargıç Cooley tarafından "*right to be alone"* (yalnız bırakılma/kalma hakkı) şeklinde ifade edilmiştir. Bkz. M. Semih Gemalmaz, **Ulusalüstü İnsan Hakları Genel Teorisine Giriş Cilt 1**, 8. Baskı, İstanbul: Legal Yayıncılık, 2012, s.201; Üzeltürk, ss.5-6; Gülay Arslan Öncü, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Özel Yaşamın Korunması Hakkı**. İstanbul: Beta Yayıncılık, 2011, s.1.

[54] Müdahale, *"bireyin özel yaşam alanı içerisine giren yaşam olaylarını nasıl yaşayacağına ve özel yaşamın düzenine ilişkin kararlarına karışmak"* şeklinde ifade edilmiştir. Bkz. Oya Araslı, Özel Yaşamın Gizliliği ve T.C. Anayasasında Düzenlenişi, **Doçentlik Tezi**, Ankara, 1979, ss.6-7.

bu yaşamı algılayabileceklerini[55] *bireyin kendi kendisine saptaması"* şeklinde tanımlanabilir[56]. AYM ise kararlarında bu hakkı, *"kişinin özel hayatında yaşananların, yalnız kendisinin istediği kimseler tarafından bilinmesini isteme hakkı"*[57], *"kişinin ferdî hayatını kendi anladığı gibi düzenleyip yaşayabilmesi hakkı"*[58] şeklinde tanımlanmış ve özel hayatın kapsamını da *"bireyin mahremiyet alanı ve bu alanda cereyan eden eylem ve davranışlar"*[59] şeklinde ortaya koymuştur[60]. Anayasa'da özel hayatın gizliliği ve korunması başlığı altında özel hayatın gizliliği –özel hayatın gizliliği, aile hayatının gizliliği, kişisel verilerin korunması- konut dokunulmazlığı ve haberleşme hürriyetinin de düzenlendiğini, anılan bu hususların da özel hayatın gizliliği ve korunması kapsamına dahil olduğunu belirtmek gerekir.

Yukarıda yer alan tanımlara göre bir kimsenin özel veya meslek hayatı ile ilgili olup yabancı gözlerden uzak kalmasını istediği konular, o kimsenin özel hayatının gizliliği hakkı kapsamında koruma bulmaktadır[61]. Mükellefe ilişkin bilgilerin gizliliği koruyan bir hak olarak vergi mahremiyeti de kaynağını AY m.20'de bulmaktadır[62]. İlgili düzenleme şu şekildedir:

---

[55] Algılamak, *"bir özel yaşam olayını birlikte yaşamak veya birlikte yaşanmayan bu gibi bir olaydan, görmek, duymak, öğrenmek gibi yollarla anında veya daha sonra haberdar olmak"* şeklinde ifade edilmiştir. Bkz. Araslı, s.7.

[56] Bu tanımın yanı sıra alternatif bir tanım olarak, özel hayatın gizliliğinin, *"başkalarının bireyin özel yaşamını onun koyduğu ölçüler içerisinde algılayabilmesi veya bu yaşama müdahale edebilmesi"* şeklinde de ifade edilebileceği belirtilmiştir. Bkz. Araslı, s.6.

[57] AYM, t.08.12.2015, E.2014/87, K.2015/112, R.G. Tarih-Sayı: 28.01.2016–29607.

[58] AYM, t.29.11.2017, E.2015/79, K.2017/164, R.G. Tarih-Sayı: 20.03.2018–30366.

[59] AYM, t.27.05.2015, E.2014/176, K.2015/53, R.G. Tarih-Sayı: 26.06.2015–29398; Teknolojinin bugün eriştiği noktada, özel hayatın kapsamına kişinin kendisi hakkındaki bilgiyi kontrol imkanının da eklenmesi gerektiği belirtilmiştir. Bkz. Afra Ece Kaya, "Kişilik Hakkı Olarak Kişisel Veriler ve Yeni Kişisel Verilerin Korunması Kanunu", **Terazi Hukuk Dergisi**, Sayı.125, Ocak 2017, s.69.

[60] Özel hayat kavramı ise *"bireyin kişiliğini geliştirme ve manevi değerlerine güvence sağlamak için, başkaları tarafından bilinmesini istemediği hususların oluşturduğu ve korunması hukuken gerekli görülen hayatı"* şeklinde tanımlanmaktadır. Bkz. Ersan Şen, "Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Tasarısı'nın Anayasa ve Türk Ceza Kanunu Hükümleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi", **İstanbul Barosu Dergisi**, Cilt.83, Sayı.3, 2009, s.1205.

[61] Aydın, s.26.

[62] Kişinin özel yaşamına ilişkin olup gerek meslek sırrı gerekse bir görevin yerine getirilmesi kapsamında elde edilmiş veya gizli kalacağı güvencesi içerisinde belli bir konuda kullanılmak üzere birtakım kurum veya kimselere kişinin kendisi tarafından verilmiş bilgilerin alındıkları amaç dışında kullanılmamaları, kamuya açıklanmamaları ve üçüncü bir kişiyle paylaşılmaması özel yaşamın gizliliği hakkının gereğidir. Bkz. Araslı, s.60; Ahmet Erol, Yeni Türk Ceza Kanunu Karşısında Vergi Mahremiyeti Suçu-I, s.248; AY m.20 haricinde, mükellefin özel hayatının gizliliği hakkına temas eden birçok düzenleme yer almaktadır. *"Cumhuriyetin nitelikleri"* kenar başlığını taşıyan m.2, Türkiye Cumhuriyeti'nin insan haklarına saygılı bir devlet olduğunu; *"Devletin temel amaç ve görevleri"* kenar başlığını taşıyan m.5, Devletin kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırma ve insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlama görevi olduğunu; *"Kişinin dokunulmazlığı, maddi ve manevi varlığı"* kenar başlığını taşıyan m.17, herkesin, maddi ve manevi varlığını koruma ve geliştirme hakkına sahip olduğunu; *"Konut dokunulmazlığı"* kenar başlığını taşıyan m.21, ilgili düzenlemede belirtilen şartlar sağlanmadıkça kimsenin konutuna girilemeyeceği, arama yapılamayacağı ve buradaki eşyaya el konulamayacağını; *"Haberleşme hürriyeti"* kenar başlığını taşıyan m.22, herkesin haberleşme hürriyetine sahip olduğunu ve haberleşmenin gizliliğinin esas olduğunu; *"Düşünceyi açıklama ve yayma hürriyeti"* kenar başlığını taşıyan m.26, söz konusu hürriyetin başkalarının şöhret veya haklarının, özel ve aile hayatlarının yahut kanunun

"Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz.

Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı 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 görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırk sekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar.

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."

Anayasa, anılan hükmün ilk fıkrasında özel hayatın ve aile hayatının gizliliği hakkını koruma altına almakta ve devamında bu hakkın özel sınırlandırma sebep ve usullerine yer vermektedir. Hükmün son fıkrasında ise kişisel verilerin korunması hakkı düzenlenmekte ve bu hakkın kişisel verilere ilişkin bilgilendirilme, erişim, düzeltme ve sildirme hakkı ile kişisel verilerin amacı doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenme haklarını da kapsadığı belirtilmektedir[63]. Ve son olarak kişisel verilerin ancak kanunla öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla[64] işlenebileceği ifade edilmektedir[65].

Konumuz özelinde baktığımızda özel hayatın gizliliği hakkının vergi mahremiyeti hakkı ile temas halinde bulunduğu alan mükellefe ilişkin verilerin toplanması aşamasından sonra gerçekleşmektedir. Mükellefe ilişkin verilerin toplanması sürecinde, özellikle denetim araçlarının kullanılması sırasında, mükellefin özel hayatının gizliliğine müdahalelerde[66]

öngördüğü meslek sırlarının korunması amacıyla sınırlandırılabileceğini; *"Basın hürriyeti"* kenar başlığını taşıyan m.28, bu hakkın m.26'da belirtilen sebepler sınırlandırılabileceğini, ifade ederek mahremiyet hakkına düzenlendiği konular bakımından Anayasal güvence sağlamaktadır. Bkz. Fatma Taş, **Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2008, ss.23-24.

[63] Aydın Akgül, **Danıştay ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Kişisel Verilerin Korunması**, 2. Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2016, s.242.

[64] KVKK m.3/1-a'da açık rıza, "Belirli bir konuya ilişkin, bilgilendirilmeye dayanan ve özgür iradeyle açıklanan rıza" şeklinde tanımlanmış ve gerekçede açık rızanın, *"ilgili kişinin kendisiyle ilgili veri işlenmesine, özgürce, konuyla ilgili yeterli bilgi sahibi olarak, tereddüde yer bırakmayacak açıklıkta ve sadece o işlemle sınırlı olarak verdiği onay beyanı"* şeklinde anlaşılması gerektiği belirtilmiştir. Bkz. Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu, s.7, https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss117.pdf (08.12.2018).

[65] Ceren Şarman, "Vergilendirme ve Özel Hayatın Gizliliği", **Vergi Dünyası**, Sayı.355, Mart 2011, s.201.

[66] Türk vergi hukukunda özel hayatın gizliliğine ilişkin düzenlemeler, biri devletin bilgi edinme diğeri ise edinilen bilgilerin saklanması, korunması ve kamuya açıklanmasına yönelik olmak üzere iki kategoride

bulunulması söz konusu olmakla birlikte bu durum vergi mahremiyeti düzenlemesi kapsamında değerlendirilemez[67]. Mükellefe ilişkin verilerin toplanması aşamasından sonrasına ilişkin düzenlemeler içeren VUK m.5, toplanan bu verilerin gizliliğinin sağlanması, ifşa edilmemesi ve menfaat temini amacıyla kullanılmamasıyla ilgilenmektedir.

Ölçülülük ilkesi çerçevesinde vergilendirme amacına yönelik her türlü bilgiyi toplama yetkisine sahip olan vergi idaresi, topladığı bu bilgileri saklama, kullanma ve kanunun izin verdiği sınırlar içerisinde paylaşma görev ve yetkilerine de sahiptir[68]. Vergilendirme süreci içerisinde idare tarafından edinilen bu bilgiler, başta mali/ekonomik sırlar olmak üzere mükellefin gizli kalmasında menfaati bulunan birçok sırrı ihtiva eder[69]**.** Bu nedenle bu bilgilerin saklanması, korunması ve paylaşılması hususlarında mükellefin mahremiyet hakkına yapılacak müdahaleler özel hayatın gizliliği hakkı ve bu kapsamda AY m.20/3'te düzenlenen kişisel

değerlendirilmektedir. Bkz. Şenyüz, Hukuk Devleti ve Türk Vergi Hukuku, s.1858; Bilgi edinme sürecinde mükelleflerin özel hayatının gizliliğine müdahale özellikle denetim araçlarının kullanılması sürecinde karşımıza çıkmaktadır. Bu çerçevede mükellefler, vergi makamlarının özel hayatlarına gereksiz yere müdahalede bulunmayacağını bekleme hakkına sahiptir. Buna göre, ödenmesi gereken verginin doğru bir şekilde hesaplanması amacına hizmet etmeyen bilgilerin talep edilmemesi, mükellefin konutunda veya işyerinde makul olmayan aramalardan kaçınılması, vergi idaresi yetkililerinin arama veya inceleme amacıyla konut veya işyerine girebilmesinin çok katı kurallara -sistemimizde var olan, nezdinde inceleme yapılanın muvafakati olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapılamayacağı veya başlanılan incelemeye devam edilemeyeceğini düzenleyen VUK m.140/1-3; kural olarak tam incelemenin en fazla bir yıl, sınırlı incelemenin ise en fazla altı ay içinde bitirilmesi gerektiğini düzenleyen VUK m.140/1-6; aramanın ancak ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, mükellefin vergi kaçırdığına ilişkin emareler bulunması halinde uygulanabileceğini düzenleyen VUK m.142/1; aramanın yapılabilmesi için vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh ceza yargıcından bunu istemesi ve sulh ceza yargıcının da istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi gerektiğini düzenleyen VUK m.142/2; arama sırasında el konulan ve inceleme sırasında vergi ile ilgisi olmayan şahsi ve özel mektup ve diğer evrakların makbuz karşılığında sahiplerine geri verilmesi gerektiğini düzenleyen VUK m.144/2; arama neticesinde alınan defter ve vesikalar üzerindeki incelemelerin kural olarak en geç üç ay içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verilmesi gerektiğini düzenleyen VUK m.145, bu kurallara örnek olarak gösterilebilir- bağlanması gerekir. Bu kuralların benzer şekilde, bir mükellefe ilişkin üçüncü kişi nezdinde uygulanacak denetimler bakımından da uygulanması gerekir. Bu hallerde mükellefin özel hayatının gizliliğine yapılan müdahalenin meşru olup olmadığı değerlendirilirken AY m.20, m.21 ve m.22'de düzenlenen özel hayatın gizliliği, konut dokunulmazlığı ve haberleşme hürriyetinin sınırlandırılması rejimlerine uygun bir müdahalede bulunulup bulunulmadığı tespit edilecektir. Bkz. Gerçek, s.126 vd.; OECD, Taxpayers' Rights and Obligations-Practice Note, s.5; Vergi denetim araçlarının kullanımında özel hayatın gizliliğine müdahale teşkil eden durumlara ilişkin açıklamalar için bkz. Recep Narter, "Vergi Denetimi Sürecinde Anayasal Sınır; Özel Hayatın Gizliliği", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı.197, Şubat 2016, s.12 vd.

[67] Aksi bir görüş olarak, vergi mahremiyetinin korunmasının iki aşamada gerçekleştiği ve bunlardan ilk aşamanın vergi idaresinin bilgi edinme süreci, ikinci aşamasınınsa elde edilen bilgilerin gizli tutulması ve korunması sürecinden oluştuğu yönünde bkz. Solak Akman, s.30.

[68] Şenyüz, Hukuk Devleti ve Türk Vergi Hukuku, s.1858.

[69] Erol ve Özışık, s.4.

verilerin korunması hakkının[70] sınırlandırılması rejimine uygun olduğu müddetçe meşru kabul edilecektir[71].

Kişisel verilerin korunması hakkının öznesi Anayasa'da *"herkes"* şeklinde ifade edilmiştir. Buradan hareketle kişisel verilerin korunması hakkının sağladığı korumadan gerçek kişilerin yanı sıra tüzel kişiler veya tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin de yararlanabileceği söylenebilir[72]. Konumuz özelinde bakıldığında ise mükellef olarak gerçek kişi, tüzel kişi veya tüzel kişiliği olmayan teşekküller bu haktan faydalanabilecektir.

Kişisel verilerin korunması hakkının sınırlandırılmasının hangi koşullarda meşru kabul edileceğinin tespiti için ise hakkın sınırlandırma rejimine kısaca değinmek gerekir. Temel

---

[70] Kişisel verilerin korunması hakkı, verilerin toplanması, kullanılması ve devri konularında esas olarak bireyler söz hakkı olmasını gerektirir. Bkz. Akgül, Danıştay ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Kişisel Verilerin Korunması, s.47; AYM'ye göre kişisel verilerin korunması hakkı, *"kişinin insan onurunun korunmasının ve kişiliğini serbestçe geliştirebilmesi hakkının özel bir biçimi olarak bireyin hak ve özgürlüklerini kişisel verilerin işlenmesi veya aktarılması sırasında korumayı amaçlamaktadır."*. Bkz. AYM, t.28.12.2017, E.2016/179, K.2017/176, R.G. Tarih-Sayı: 08.02.2018-30326; Mahkeme başka bir kararında kişisel verilerin korunması hakkını, özel hayatın gizliliği hakkının özel bir biçimi olarak bireyin hak ve özgürlüklerini kişisel verilerin işlenmesi sırasında korumayı amaçladığını ifade etmiştir. Bkz. AYM, t.28.09.2017, E.2016/125, K.2017/143, R.G. Tarih-Sayı: 23.01.2018-30310.

[71] Kişisel verilerin korunması hakkı 5982 sayılı Kanun (R.G. Tarih-Sayı: 13.05.2010-27580) m.2 düzenlemesi ile AY m.20'ye eklenmiştir. Bu değişiklik öncesinde kişisel verilerin korunması hakkına ilişkin denetimler özel hayatın gizliliği kapsamında ele alınmaktaydı. Doktrinde de bireye ait kişisel verilerin devlet veya özel hukuk tüzel kişileri tarafından tutulması ve kayıt altına alınması, özel hayatın gizliliğine yapılan bir müdahale olarak görülmekteydi. Bkz. Üzeltürk, ss.99-100; Değişiklik öncesi kişisel verileri özel hayatın gizliliği kapsamında ele alan AYM kararları için bkz. *"İtiraza konu 8. madde hükmüyle sayım ve örnekleme çalışmalarına konu olan, hakkında veri toplanacak gerçek ve tüzel kişiler ile kurum ve kuruluşların yetkililerine cevap verme yükümlülüğü getirilmiş, bu yükümlülüğe uymayanların… idari para cezasıyla cezalandırılması öngörülmüştür… devletin yetkili temsilcileri tarafından ilgililer hakkında rızası olmaksızın bilgi toplamasının her zaman söz konusu kişinin özel hayatını ilgilendireceği kuşkusuzdur… Bir ülkede en güçlü veri tekeli idaredir. Bu gücün sınırlandırılması özel yaşamın… korunması bakımından önemlidir."* Bkz. AYM, t.20.03.2008, E.2006/167, K.2008/86; *"…1774 sayılı Yasa'nın 2. maddesinde sayılan özel veya resmî her türlü konaklama tesislerinden Bakanlar Kurulu'nca belirlenenlerde tutulacak kayıtların genel kolluk kuvvetlerinin bilgisayar terminallerine bağlanması zorunluluğunu getiren dava konusu kuralın, kamu düzeni, genel asayiş ve kamu yararını sağlama amacına yönelik olması ve demokratik toplum düzeninin gereklerine de aykırı bir yönü bulunmaması nedeniyle, Anayasa'nın 2. 13. ve 20. maddelerine aykırı olmadığı sonucuna varılmıştır."* Bkz. AYM, t.06.01.1999, E.1996/68, K.1999/1.

[72] *"…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…"* Bkz. AYM, t.04.12.2014, E.2013/84, K.2014/183, R.G. Tarih-Sayı: 13.03.2015-29294; Kalabalık, s.460; Üzeltürk, s.65; Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.5; Taşören, s.127; Gerçek kişilerin temel hak ve özgürlüklerden sırf insan vasfına sahip olmaları sebebiyle yararlanabileceği, ancak tüzel kişilerin sırf tüzel kişi oldukları için her çeşit temel hak ve özgürlükten yararlanabilmelerinin söz konusu olmadığı, bu nedenle temel hak ve özgürlükler gerçek kişiler için asılken, tüzel kişiler için istisna olduğu yönünde bkz. Kemal Gözler, **Anayasa Hukukunun Genel Teorisi,** Cilt.2, Bursa: Ekin Kitabevi, 2011, ss.530-531.

hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması rejimine ilişkin düzenlemeye AY m.13'te yer verilmiştir[73]. Anılan 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."*

İlgili düzenlemeden anlaşılacağı üzere temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasının koşulları iki başlık altında toplanabilir. Bunlardan ilki olan sınırlandırmanın şekli koşullarına göre bir hak; yalnızca *"Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplerle"* ve *"ancak kanunla"* sınırlandırılabilir. Sınırlandırmanın maddi koşullarına göre ise sınırlama; *"hakkın özüne dokunamaz"*, *"Anayasa'nın sözüne ve ruhuna aykırı olamaz"*, *"demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olamaz"*, *"laik cumhuriyetin gereklerine aykırı olamaz"*, *"ölçülülük ilkesine aykırı olamaz"*[74]. Sınırlandırmanın şekli koşullarından birini teşkil eden "*Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplerle"* sınırlandırmanın yapılabileceği koşulu çerçevesinde kişisel verilerin korunması hakkı bakımından Anayasa'da öngörülen özel sınırlandırma sebeplerine baktığımızda, bu sebeplerin "*kanunda öngörülen haller"* veya *"kişinin açık rızası"* şeklinde belirtildiğini görmekteyiz. Özel hayatın gizliliği hakkı bakımından öngörülen özel sınırlandırma sebeplerinin –"*Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması"*- kişisel verilerin korunması hakkı bakımından da geçerli olup olmayacağına ilişkin tartışmalar[75] olmakla birlikte, bu sınırlandırma sebeplerinin açıkça arama ve el koyma tedbirleri ile müdahale edilen alanlara özgülenmesi ve bu sebeplerin kişisel

---

[73] Anayasa'da temel hak ve özgürlüklerin kötüye kullanılmamasına ilişkin düzenlemeler içeren AY m.14 ve temel hak ve özgürlüklerin olağanüstü hal rejimlerinde sınırlandırmasına ilişkin düzenlemeler içeren AY m.15'in de temel hak ve özgürlüklerin ve bu bağlamda özel hayatın gizliliğinin sınırlandırılma sebeplerinden biri olarak karşımıza çıktığı söylenebilirse konumuz özelinde vergi mahremiyeti hakkının niteliği gereği AY m.14'ün bir sınır teşkil etmesi mümkün gözükmemektedir. AY m.15'in ise teorik anlamda olağanüstü hal rejimlerinde vergi mahremiyeti hakkı bakımından bir sınırlama teşkil etmesi mümkün olabilir. Bkz. Solak Akman, s.38.

[74] Temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması ve sınırlamanın sınırı koşullarına ilişkin ayrıntılı açıklamalar için bkz. Gözler, Anayasa Hukukunun Genel Teorisi, s.547 vd.; Bülent Tanör ve Necmi Yüzbaşıoğlu**, Türk Anayasa Hukuku**, 17. Bası, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2018, s.155 vd.; Üzeltürk, s.21 vd.; Konuyu vergi özelinde ele alan ayrıntılı bir çalışma için bkz. Funda Başaran Yavaşlar, Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır", İlhan Ulusan ve Bahri Öztürk (Ed.), **Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu** (147-202), Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2009, s.155 vd.

[75] Tartışmalar ve konu hakkında farklı görüşler için bkz. Tuğçe Karaçoban Güneş, "Vergi Ödevlilerinin Kişisel Verilerinin Korunması ve Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Tasarısı", **İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı.1-2, Ocak-Şubat 2016, ss.806-807.

verilerin korunması hakkıyla sağlanan koruma alanını daraltması[76] karşısında kanaatimizce kişisel verilerin korunması hakkı bakımından geçerli olmayacağını belirtmek gerekir.

Anayasa m.20/3'ün son cümlesinde ise kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usullerin kanunla düzenleneceği ifade edilmiştir. Anılan hükümde açıkça devlete kişisel verilerin korunmasında usul ve esasların kanunla belirlenmesi hususunda pozitif edim yükümlülüğü[77] getirilmiş[78] ve kanun koyucu da Anayasa ile kendisine yüklenen bu görev çerçevesinde 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu[79] (KVKK) ile usul ve esasları belirlemiştir.

2. Uluslararası Hukuka Dayalı Temel: Özel Hayata ve Aile Hayatına Saygı Gösterilmesi Hakkı (AİHS m.8)

"Milletlerarası andlaşmaları uygun bulma" kenar başlığını AY m.90'nın son fıkrasında yer alan düzenlemede *"Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar(ın) kanun hükmünde"* olduğu belirtilmiş ve devamında *"...temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır."* denilerek temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası antlaşmaları Türk normlar hiyerarşisinde kanunlardan daha üst bir noktaya konumlandırmıştır[80]. Konumuz bakımından inceleme konusu yapılacak milletlerarası antlaşma ise Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi

[76] Karaçoban Güneş, ss.806-807.

[77] İnsan hakları alanında devletin sorumluluğu belirlenirken kullanılan ayrımların biri negatif-pozitif yükümlülük şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Bazı haklar bakımından devletin yalnızca müdahale etmeme gibi negatif bir tutum sergilemesi beklenirken, bazı haklar bakımından ise haktan yararlanabilmek için devletin pozitif bir tutum sergilemesi beklenir. Devletin pozitif yükümlülüğü olarak adlandırılan ikinci halde, başka kişilerce yapılabilecek müdahaleleri önlemek (koruma) ve kişilerin haklarını etkin şekilde kullanabilmeleri için gerekli ortamı yaratmak (gerçekleştirme) devletin pozitif yükümlülüğü kapsamında değerlendirilir. Gerçekleştirme yükümlülüğü çerçevesinde devletin hakkın kullanılması için yasal, mali, idari ve yargısal önlemler alması gerekir. Ayrıntılı açıklamalar için bkz. Abdurrahman Eren, **Anayasa Hukuku Ders Notları**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2018, ss.303-306; Gözler, Anayasa Hukukunun Genel Teorisi, ss.508-509; Özel hayatın gizliliği özelinde devletin yükümlülüklerin ele alındığında; *negatif yükümlülük*, devlet yetkisi kullanan makam ve kişilerden -kamusal otoritelerden- kaynaklanan bu hakka yönelen müdahalelerin yapılmaması, *pozitif yükümlülük* ise koruma altına alınan hak ve özgürlüklere saygıyı sağlama bir başka deyişle bireyin özel hayatının gizliliği hakkına yönelecek müdahaleleri engelleyecek tedbirleri alma şeklinde ifade edilmektedir. Bkz. Gemalmaz, s.203; Şeref Gözübüyük ve Feyyaz Gölcüklü, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması**, 10 Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, 2013, s.332; Üzeltürk, s.11; A. Tarık Gümüş, **Devletin Pozitif Yükümlülükleri Ekseninde Özel Hayata Saygı Hakkı**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2016, s.7 vd.

[78] Karaçoban Güneş, s.804.

[79] Kanunun yayımlandığı R.G. Tarih-Sayı: 07.04.2016-29677.

[80] Temel hak ve hürriyetlere ilişkin milletlerarası antlaşmalara kanun üstü bir değer tanınması hususuna getirilen eleştiriler için bkz. Kemal Gözler, **İnsan Hakları Hukuku**, Bursa: Ekin Kitabevi, 2017, ss.116-117.

(AİHS)[81]'dir. Temel hak ve özgürlüklere ilişkin bir antlaşma olan AİHS m.8[82]'de, özel hayatın ve aile hayatının korunmasını düzenlemekte ve özellikle özel hayata ilişkin sağladığı korumayla vergi mahremiyeti hakkına uluslararası bir temel teşkil etmektedir. İlgili düzenleme;

> *"1. Herkes özel ve aile hayatına, konutuna ve haberleşmesine saygı gösterilmesi hakkına sahiptir.*
>
> *2. 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*

[81] İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Koruma Sözleşmesi ve Buna Ek Protokolün Tasdiki Hakkında Kanun, R.G. Tarih-Sayı: 19.03.1954-8662.

[82] Özel hayatın gizliliği hakkına ilişkin benzer düzenlemeler Evrensel İnsan Hakları Bildirisi (EİHB), Medeni ve Siyasi Hakları Sözleşmesi (MSHS), Kişisel Verilerin Otomatik İşleme Tabi Tutulması Karşısında Bireylerin Korunması Sözleşmesi'nde de yer almaktadır.

EİHB m.12;

"Hiç kimse özel hayatı, aile hayatı, meskeni veya yazışması hususlarında keyfi karışmalara, şeref ve şöhretine karşı tecavüzlere maruz kalamaz. Herkesin bu karışma ve tecavüzlere karşı kanun ile korunmaya hakkı vardır.". Sözleşmenin tam metni için bkz. https://www.tbmm.gov.tr/komisyon/insanhaklari/pdf01/203-208.pdf (17.12.2018).

MSHS m.17;

"*(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.". Sözleşmenin tam metni için bkz. https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d22/c016/tbmm22016089ss0150.pdf (17.12.2018).

Kişisel Verilerin Otomatik İşleme Tabi Tutulması Karşısında Bireylerin Korunması Sözleşmesi m.1;

"İş bu Sözleşmenin amacı, her bir Tarafın ülkesinde, uyruğu ve ikamet yeri ne olursa olsun her gerçek kişinin temel hak ve özgürlüklerini ve özellikle kendisiyle ilgili kişisel verilerin otomatik işleme tabi tutulması karşısında özel hayata saygı hakkını güvence altına almaktır ('verilerin korunması')." Sözleşmenin tam metni için bkz. http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/03/20160317.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/03/20160317.htm (20.12.2018).

AB mevzuatında da özel hayatın ve bu kapsamda kişisel verilerin korunmasına ilişkin çeşitli düzenlemeler yer almaktadır. Bunlar:

AB Temel Haklar Şartı m.7;

"*Herkes, özel ve aile yaşamına, konutuna ve haberleşmesine saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir."*

AB Temel Haklar Şartı m.8;

"1. Herkes, kendisine ilişkin kişisel bilgilerinin korunmasını isteme hakkına sahiptir.

2. Bu tür bilgiler, belirtilen amaçlar için ve ilgili kişinin muvafakatine veya yasada öngörülen başka meşru temele dayalı olarak adil şekilde kullanılmalıdır. Herkes, kendisi hakkında toplanmış olan bilgilere erişme ve bunlarda düzeltme yaptırma hakkına sahiptir.

3. Bu kurallara uyulması, bağımsız bir makam tarafından denetlenecektir." Şartın İngilizce orijinal tam metni için bkz. http://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text_en.pdf (20.12.2018); Türkçe çevirisi için bkz. https://www.avrupa.info.tr/tr/avrupa-birligi-temel-haklar-bildirgesi-708 (20.12.2018).

AB'nin İşleyişi Hakkında Anlaşma m.16/1;

"Herkes, kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunması hakkına sahiptir." Anlaşmanın İngilizce orijinal tam metni için bkz. https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:12012E/TXT (20.12.2018); Türkçe çevirisi için bkz. https://www.ab.gov.tr/files/pub/antlasmalar.pdf (20.12.2018).

AB Temel Hakları Şartı ve AB'nin İşleyişi Hakkında Anlaşma haricinde AB Genel Veri Koruma Tüzüğü (EU General Data Protection Regulation)'nde kişisel verilerin korunmasına ilişkin ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiştir. Yönetmeliğin İngilizce orijinal metni için bkz. https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016R0679 (20.12.2018).

gerekli olan ölçüde ve yasayla öngörülmüş olmak koşuluyla söz konusu olabilir."

şeklinde kaleme alınmıştır[83]. AİHS m.8 hükmü görüldüğü üzere "özel hayata saygı hakkı", "aile hayatına saygı hakkı", "konuta saygı hakkı" ve "haberleşmeye saygı hakkı" olmak üzere dört ayrı hak düzenlenmektedir[84]. Hükme bakıldığında bu haklara ilişkin herhangi bir tanımlama yapılmadığı görülmektedir[85]. Bu nedenle madde kapsamında korunan dört hakkı açıkça birbirinden ayırmanın mümkün olmadığı, bu hakları birlikte okumak gerektiği ve haklar arasında ayrım yapmanın pratikte bir yarar sağlamayacağı ifade edilmiş, bununla birlikte aile hayatına, konuta ve haberleşmeye saygı haklarının esasen özel hayatın korunması hakkının spesifik bir alanı/boyutu[86] olduğu belirtilmiştir[87].

Hakkın öznesi sözleşmede *"herkes"* şeklinde ifade edilmiştir. Bu kapsama gerçek kişilerin gireceği kuşkusuzdur[88], gerçek kişiler dışında kimlerin hakkın korumasından yararlanabileceğinin ise incelenmesi gerekir. *"Bireysel başvurular"* kenar başlığını taşıyan AİHS m.34[89]'te bireysel başvuru hakkına sahip olanlar arasında gerçek kişiler haricinde *"hükümet dışı kuruluş"* ve *"kişi grupları"*na da yer verilmiştir[90]. Hükümet dışı kuruluş, "*devlet*

---

[83] Gözübüyük ve Gölcüklü, s.330; Sözleşmenin Fransızca ve İngilizce orijinal metni için bkz. https://www.echr.coe.int/Pages/home.aspx?p=basictexts/convention (17.12.2018).

[84] Gemalmaz, ss.199-200; *"AİHS m.8 normu dört alt-kategori hakkı güvence altına almaktadır."* Bkz. Arslan Öncü, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Özel Yaşamın Korunması Hakkı, s.5; Gümüş, s.149.

[85] AİHM de *"özel hayat"* kavramını –her zaman geçerli bir tanım vermenin güçlüğünü belirtmekle birlikte-, bireyin kişisel hayatını dilediği gibi yaşayabileceği bir giz alanı ile sınırlamanın ve bunun dışında kalan dış dünyayı özel hayatın bütünüyle dışında tutmanın, onu aşırı kısıtlayan bir yaklaşım olacağını belirtmiş ve özel hayata saygı hakkının kişinin başka insanlarla ilişki kurma ve geliştirmeyi de belli ölçüde kapsadığı ifade edilmiştir. Bkz. AİHM, Niemietz v. Almanya, t.16.12.1992, Başvuru No.13710/88; Özel hayat kavramının tanım sorunu ve yapılan çeşitli özel hayat tanımlarına ilişkin bkz. Yusufpaşaoğlu, ss.234-236.

[86] Gemalmaz, s.200; Özel hayatın çeşitli yönleri veya zemini olarak da ifade edilmektedir. Bkz. Gözübüyük ve Gölcüklü, s.330.

[87] Arslan Öncü, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Özel Yaşamın Korunması Hakkı, s.5.

[88] Sözleşmenin İngilizce metninde bireysel şikayet başvurusunu düzenleyen AİHS m.34'te başvurucu olabilecekler sıralanırken ilk sırada "kişi"lerin yer aldığı ve bunu ifade etmek için İngilizce metinde kullanılan "person" ifadesinin "gerçek kişi" olarak anlaşılması gerektiği belirtilmiştir. Fransızca metinde de aynı maddede kişi yerine "personne physique" ifadesinin kullanıldığı ve bu ifadenin Türkçe karşılığının ise "gerçek kişi" olduğuna dikkat çekilmiş ve Fransızca metne uygun bir okumayla "gerçek kişi" başvuruculaların "kişi" olarak değerlendirilmesi gerektiği ileri sürülmüştür. Bkz. Arslan Öncü, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Özel Yaşamın Korunması Hakkı, s.205.

[89] *"**Madde 34-** Bu Sözleşme veya protokollerinde tanınan haklarının Yüksek Sözleşmeci Taraflar'dan biri tarafından ihlal edilmesinden dolayı mağdur olduğunu öne süren her gerçek kişi, hükümet dışı kuruluş veya kişi grupları Mahkeme'ye başvurabilir. Yüksek Sözleşmeci Taraflar bu hakkın etkin bir şekilde kullanılmasını hiçbir surette engel olmamayı taahhüt ederler."*

[90] Konuya ilişkin detaylı bir çalışma için bkz. Mustafa Baysal, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine Bireysel Başvuruda Mağdur Kavramı", **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı.5, Ocak 2015, ss.193-233.

kurumlarının tam karşıtı" olarak ifade edilmiş[91] ve *"gerek merkezi devlet kurumları gerekse de kamusal faaliyetler yürüten yerel ve bölgesel idareler"*in merkezi devlet örgütünden bağımsız olup olmadıkları dikkate alınmaksızın *"hükümet dışı kuruluş"* kapsamının dışında kalacağı belirtilmiştir[92]. Birden çok gerçek kişi ya da birden çok hükümet dışı kuruluşun tüzel kişiliğe sahip olmayan bir grup oluşturarak başvuru yapmaları halinde ise bu birliktelik "*kişi grubu"* olarak ifade edilmektedir[93].

Bu çerçevede konumuz özelinde baktığımızda mükellef gerçek kişi, tüzel kişi veya tüzel kişiliği olmayan teşekküller şeklinde karşımıza çıkabilmektedir. Yapılan açıklamalar uyarınca gerçek kişi mükelleflerin hakkın korumasından yararlanabileceği rahatlıkla ifade edilebilir. Diğer mükellefler bakımından ise -bir topluluk veya kuruluşun hangi durumda *"hükümet dışı kuruluş"* hangi durumda *"kişi grupları"* olarak nitelendirileceğine ilişkin herhangi bir ölçüt geliştirilmemiş olmakla birlikte[94]- özel hukuk tüzel kişileri[95] ile tüzel kişiliği bulunmamakla birlikte özel hukuk kurallarına tabi olan tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef olarak özel hayata saygı hakkından yararlanabileceği söylenebilir[96]. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) de verdiği kararlarda tüzel kişilerin bu hakkın korumasından yararlanacağını belirtmiştir[97].

---

[91] Arslan Öncü, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Özel Yaşamın Korunması Hakkı, s.22; Bir başka tanım olarak hükümet dışı kuruluş, *"kamu gücü kullanmayan (resmi olmayan) özel hukuk kuruluşları"* olarak ifade edilmiştir. Bkz. Gözübüyük ve Gölcüklü, s.37.

[92] Arslan Öncü, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Özel Yaşamın Korunması Hakkı, s.22; Gözübüyük ve Gölcüklü, s.37. Türk vergi hukuku sistemi açısından Kurumlar Vergisi Kanunu m.2'de kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılan *"iktisadi kamu kuruluşları"*nın AİHS m.8'in koruma alanı dışında kalacağı ifade edilmiştir. Bkz. Solak Akman, s.24.

[93] Baysal, s.202; Kişi grupları, başvuranların ulusal hukuklarına göre oluşturdukları kişi topluluğu olarak da tanımlanmaktadır. Bkz. Gözübüyük ve Gölcüklü, s.38.

[94] Solak Akman, s.24.

[95] *"Dernekler, vakıflar, sendikalar ve siyasi partiler gibi kazanç sağlama amacı gütmeyen ve ticari şirketler gibi kazanç sağlama amacı güden özel hukuk tüzel kişileri Strasbourg Organları içtihatlarında madde 34 anlamında hükümet dışı örgüt/kuruluş olarak kabul edilmiştir."* Bkz. Arslan Öncü, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Özel Yaşamın Korunması Hakkı, s.25.

[96] Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.5; Solak Akman, s.24; Tüzel kişilerin ve kişi topluluklarının hakkın öznesi olacağı yönünde bkz. Gemalmaz, s.205; Engin Yıldırım, "Lanetlenecek Bir Ruh, Tekmelenecek Bir Beden': Şirketlerin, 'İnsan' Hakları Olabilir Mi?", **Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi**, Sayı.2017/2, s.68; "Sözleşme'nin 34. maddesi, tüzel kişiliğe sahip bulunmasalar da, "hükümet dışı teşekkül" veya "insan topluluklarına" da bireysel başvuru hakkı tanıdığına göre bunlar da 8. Maddenin koruması altındadırlar." Bkz. Gözübüyük ve Gölcüklü, s.331.

[97] *"...the Court considers that the time has come to hold that in certain circumstances the rights guaranteed by Article 8 of the Convention may be construed as including the right to respect for a company's registered office, branches or other business premises..."* Bkz. AİHM, Société Colas Est ve diğerleri v. Fransa, t.16.04.2002, Başruvu No.37971/97; *"...The search of a company's business premises was also found to interfere with its right to respect for its 'home'..."* AİHM, Wieser ve Bicos Beteiligungen Gmbh v. Avusturya, t.16.11.2007, Başvuru No.74336/01.

AİHS m.8'in sağladığı koruma alanını özel hayat, aile hayatı, konut[98] dokunulmazlığı ve haberleşmenin gizliliği olarak tespit ettikten sonra, özel hayat kapsamında kişinin kimliği[99], onuru ve şöhreti, kişisel verileri[100], kişinin fiziksel ve psikolojik bütünlüğü ve cinsel hayatının

[98] Konut, *"kişinin yaşam faaliyetlerini içerisinde geçirmek için seçtiği, çevreden ayrılmış yer*" olarak tanımlanmakta ve çevreden ayrılmış herhangi bir yerin geçici bir süre –otel odası, kiralanan ev, çadır, klübe gibi- için de olsa kişinin yaşam faaliyetlerine özgülendiği takdirde konut olarak kabul edileceği ifade edilmektedir. Bkz. Araslı, s.53; AİHS uygulamasında "konut" kavramının özel bir mekana göndermede bulunmadığı, bu kavramın şüphesiz bir evi, odayı akla getireceği gibi, arkadaşın evini, iş yerini, bir devlet dairesini, hastaneyi, okulu, stadyumu, konser salonunu ve diğer birçok kamusal alanı da kapsamına alacağı belirtilmiştir. Bkz. Gemalmaz, s.202; Konut genel anlamıyla kişinin özel hayatını sürdürdüğü yer olup mahkeme mesleki ve ticari faaliyetlerin yürütüldüğü yerleri de AİHS m.8 anlamında konut olarak değerlendirmektedir. Bkz. Gözübüyük ve Gölcüklü, s.240; Aynı yönde AİHM, "konut"un, "ikametgah"tan daha geniş bir anlam taşıdığını ve bunun sonucu olarak iş yerinin konut kapsamına gireceğini ifade etmiştir. Bkz. AİHM, Niemietz v. Almanya; AİHM, Wieser ve Bicos Beteiligungen Gmbh v. Avusturya; AİHM, Société Colas Est ve diğerleri v. Fransa.

[99] AİHM'e göre, *"isim, cinsel kimlik, etnik kimlik, yaşam biçimi ve görüntü"* kişiliğinin kimliğini oluşturan unsurlar arasında yer almaktadır. Bkz. Yaşar Salihpaşaoğlu, "Özel Hayatın Kapsamı: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatları Işığında Bir Değerlendirme", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt.17, Sayı.3, 2013, ss.237-242.

[100] AİHM, kapsamı yeni içtihatlarla gelişmekle birlikte, kişinin görüntüsünü, fotoğraflarını, parmak izini, DNA profilini, hücre örnekleri, ev adresini ve kişisel mali harcamalarının detaylarını kişisel veri kapsamında kabul etmektedir. Bkz. Salihpaşaoğlu, s.245; *"Kişisel veri, bir kişinin yalnızca özel yaşamı hakkındaki bilgileri değil; ekonomik ve mesleki bilgileri dahil onun bütün bilgilerini içermektedir. Bu bağlamda, bireyin kişisel verileri, özünde bireyin kimliğini ortaya çıkartan, bir kişiyi belirli kılan ve onu karakterize eden verilerdir. Örneğin, kişinin adı, adresi, doğum tarihi, medeni hali, tabiiyeti, mesleği, görüntüsü, kanaatleri, fotoğrafı, e-posta adresi, banka bilgileri hatta bilgisayarının IP adresi, kimlik, emeklilik, kurum sicili ve vergi numaraları, parmak izi, eğitim bilgileri, sağlık verileri, mektupları, telefon mesajları, telefon rehberi, mail veya facebook ve twitter gibi sosyal paylaşım sitelerinde yazdığı veya paylaştığı yazı, fotoğraf, ses veya görüntü kayıtları kişisel verileri olarak belirtilebilir."* Bkz. Aydın Akgül, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Kişisel Verilerin Korunması Hakkı", **Terazi Hukuk Dergisi**, Sayı.92, Nisan 2014, s.73; AİHM, özel hayatın gizliliği kapsamında kişisel verilerin korunmasının vergi mahremiyeti yönünden inceleme konusu yapıldığı bir kararında; aralarında vergi kaçakçılığının da bulunduğu çeşitli suçlardan dolayı soruşturulan başvurucuya ilişkin, tutuklama sırasında mali polis/müfettiş *(Revenue Police)* tarafından oluşturulan dosyada yer alan bilgilerin ve başvurucunun fotoğrafının savcılık makamı ve mali polis/müfettişler tarafından yapılan bir basın toplantısında açıklanmasını, müdahalenin yasayla öngörülmesi şartının gerçekleşmemiş olması sebebiyle AİHS m.8'in ihlali olarak değerlendirmiştir. Bkz. AİHM, Sciacca v. İtalya, t.11.01.2005, Başvuru No.50774/99; Kararın değerlendirmesi için bkz. Solak Akman, ss.26-27; AİHM, İsviçre'de bulunan bir bankanın ABD vatandaşı müşterilerine ait banka detaylarını içeren bilgi ve belgelerin yapılan idari işbirliği anlaşması çerçevesinde İsviçre Federal Vergi İdaresi tarafından ABD Vergi Dairesi ile paylaşılmasını, bilgileri paylaşılan başvurucu banka müşterisinin özel hayatın gizliliği hakkına bir müdahale olarak değerlendirmiş ve banka hesaplarına ilişkin bilgilerin AİHS m.8 anlamında kişisel veri niteliğinde olduğunu belirtmiştir. Ancak başvuranın yalnızca ekonomik bilgileri içeren banka hesap detaylarının paylaşılması, özel olarak korunması gereken başvuranın kimliğiyle bağlantılı olan verilerin paylaşıma konu edilmemesi karşısında İsviçre'nin ABD ile işbirliği anlaşması yaparak kamu menfaatini, başvuranın kişisel menfaatlerine göre öncelikli olarak değerlendirmesinin olağan olduğu sonucuna varmış ve ihlal kararı vermemiştir. Bkz. AİHM, G.S.B. v. İsviçre, t.22.12.2015, Başvuru No.28601/11. Kararın Türkçe özeti bkz. AİHM, **Mahkeme İçtihadına İlişkin Bilgi Notu**, Sayı.191, Aralık 2015, ss.24-26; AİHM, mükelleflerin vergiye tabi gelirlerini ve varlıklarını bir dergi vasıtasıyla yayımlayarak ifşa eden şirket ile kısa mesaj yoluyla vergilendirmeye ilişkin bilgiler veren şirketin faaliyetlerinin durdurulmasının ifade özgürlüğünün (AİHS m.10) ihlali sonucuna sebebiyet verip vermeyeceğini incelediği bir uyuşmazlıkta, kişisel verilerin korunması yönünden de bir değerlendirme yapmış ve veritabanının tamamının yayımlanmasının gazetecilik faaliyeti olarak değerlendirilemeyeceği ve kamu menfaatinin kişisel verilerin bu denli kapsamlı bir şekilde yayımlanmasını gerektirmediği yönündeki Yüksek İdare Mahkemesi'nin gerekçesini tekrar ederek AİHS m.10'un ihlal edilmediğine karar vermiştir. Dava başvuranların talebi üzerine Büyük Daire'ye havale edilmiş ve Büyük Daire de kişisel veriler ve ifade özgürlüğü konusunda yerel mahkeme ile aynı görüşe sahip olduğunu, vergilendirmeye ilişkin her verinin toplanması ve yayımlanmasının kamu menfaatinin bir gereği olarak değerlendirilemeyeceği ve bu nedenle gazetecilik faaliyeti kapsamında ele alınamayacağını belirtmiş, başvuru konusu olayda ifade özgürlüğünün ihlalinin söz konusu olmadığı yönünde

koruma altına alındığını belirtmek gerekir[101]. Bunlarla birlikte bireyin gözetlenme ve izlenmeye karşı korunması da yine özel hayatın gizliliği kapsamındadır[102]. Bu çerçevede vergi mahremiyeti bakımından konuya yaklaşıldığında kişisel veri olarak mükelleflerin şahsi, mesleki, ticari ve mali sırlarının da koruma bulacağını söylemek mümkündür[103]. Daha önce değindiğimiz üzere vergi mahremiyeti mükellefe ilişkin elde edilen bilgilerin gizliliğinin sağlanmasına yönelik bir hak olduğundan özel hayat ve aile hayatına saygı hakkı ile kesiştiği yer, özel hayat ve bu çerçevede kişisel verilerin korunması hususunda karşımıza çıkmaktadır[104]. Ancak bilgilerin elde edilmesi sürecinde gerçekleşen mükelleflerin konut dokunulmazlığı[105] ve

karar vermiştir. Bkz. AİHM, Satakunnan Markkinapörssi Oy ve Satamedia Oy v. Finlandiya, t.27.06.2017, Başvuru No.931/13.

[101] Salihpaşaoğlu, s.237.

[102] Üzeltürk, s.169.

[103] AİHM, kişisel banka hesap bilgilerinin talebini doğrudan kişisel veri olarak değerlendirme konusu yapmadığı ancak mesleki gizliliğe ilişkin bir husus olarak ele aldığı kararında, avukat olan başvuranın ücret geliri üzerinden ödemesi gereken KDV'yi ödemediği gerekçesiyle, vergi makamları tarafından kişisel banka hesap özetlerinin –başvuran ücret ödemelerinin, kişisel banka hesabından yapıldığını kabul etmiştir- sunulması talebini AİHS m.8 uyarınca özel hayat kapsamına giren, mesleki gizliliğe saygı hakkına müdahale olarak değerlendirmiş ancak bu müdahalenin vergi kaçakçılığı nedeniyle başlatılan soruşturma bağlamında delil elde etme amacıyla yapılması karşısında "suçun önlenmesi" hususunda meşru bir gerekçeye sahip olduğunu belirtmiştir –Bununla birlikte Mahkeme mesleki gizliliğinin kaldırılması yönündeki mahkeme kararına karşı itiraz edilebilecek bir hukuk yolunun mevcut olmadığını tespit etmiştir. Mesleki gizliliğin kaldırılması yönündeki bu tedbire ilişkin olarak usuli güvencelerin ve etkin adli denetimin bulunmaması karşısında kamu menfaatine ilişkin talepler ve başvuranın özel hayatına saygı gösterilmesi hakkının korunmasına ilişkin koşullar arasında adil bir denge kurulmadığı ve AİHS m.8'in ihlali edildiğine karar vermiştir.-. Bkz. AİHM, BritoFerrinhoBexiga Villa-Nova v. Portekiz, t.01.12.2015, Başvuru No.69436/10.

[104] Özel hayata ve aile hayatına saygı hakkının kişisel verilerin korunması hakkını da içeren daha geniş bir koruma alanına sahip olduğu söylenebilir. Bunun gerekçelerini ortaya koymak gerekirse konu olarak özel hayatın gizliliğinin özel hayatın çekirdek alanının yanı sıra ticari ve mesleki sırları da içerisine alan çok geniş bir gizlilik alanını koruduğunu görmekteyiz. Ayrıca kişisel verilerin korunmasına ilişkin ulusal ve uluslararası düzenlemelere baktığımızda kişisel verilerin gerçek kişilerin verilerine –kişisel veri, kimliği belirli ya da belirlenebilir *gerçek kişiye* ilişkin bilgi olarak tanımlanmaktadır- ilişkin bir koruma sağladığı görülmektedir. Ancak özel hayatın gizliliği hem gerçek kişiler hem de tüzel kişi ve tüzel kişiliği olmayan teşekküller bakımından bir koruma sağlamaktadır. Diğer bir kapsayıcı yönü de AİHS m.8'in kenar başlığında kullanılan "saygı" –özel hayata ve aile hayatına saygı- ifadesinin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. "koruma" –kişisel verilerin korunması- "saygı"ya göre daha dar bir yükümlülük alanını ifade etmektedir. Konuya ilişkin benzer değerlendirmeler için bkz. AİHM, Niemietz v. Almanya; Bkz. Funda Başaran Yavaşlar, "Limitations of Transparency and Protection of the Taxpayer", **EATLP Tax Transparency Congress 2018**, Zürih, 7-9 Haziran 2018, s.3; Aynı yönde, özel hayatın gizliliği hakkının kişisel verilerin korunması hakkından çok daha geniş bir alanı kapsadığı ifade edilmiş ve AİHM'in de verdiği kararlarda, kişisel verilere yetkisiz erişim ve kişisel verilerin sistemde gereğinden daha uzun süre tutulması gibi kişisel verilerin korunması hakkı kapsamında değerlendirilen hususlarda özel hayatın gizliliği hakkına ilişkin ilkeleri uyguladığı belirtilmiştir. Bkz. Elif Küzeci, **Kişisel Verilerin Korunması,** Ankara: Turhan Kitapevi, 2010, s.74; Özel hayatın gizliliği ile kişisel verilerin korunması haklarının aralarında farklar bulunmakla birlikte temel çıkış noktalarının aynı olduğuna dikkat çekilmiştir. Bkz. Akgül, Danıştay ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Kişisel Verilerin Korunması, s.86.

[105] AİHM, gümrük görevlilerinin vergi makamlarından alınan bilgiler üzerine polisle birlikte başvurucu ve eşinin yurtdışındaki malvarlıklarına ilişkin delil elde etmek amacıyla evlerinde arama yapmasını, özel hayatın gizliliğine bir müdahale olarak değerlendirmiş, söz konusu müdahalenin ülkenin ekonomik refahını koruma ve suçun önlenmesi açısından meşru gibi görünmekle birlikte aramanın hakim kararına dayalı olarak yapılmadığı gerekçesiyle özel hayatın gizliliği hakkının ihlal edildiği sonucuna varmıştır. Bkz. AİHM, Funke v. Fransa, t.25.02.1993, Başvuru No.10828/84; Kararın değerlendirmesi için bkz. Yaltı, s.169; Şarman, s.207; Mualla Buket Soygüt Arslan, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Miailhe/Fransa Kararı, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı.16, Güz 2009, s.166; Orkunoğlu Şahin, s.207; Taşören, s.122; Vergi mükelleflerinin

haberleşmenin gizliliği[106] haklarına yönelik ihlaller de AİHM tarafından AİHS m.8 kapsamında inceleme konusu yapılmıştır.

Özel hayata ve aile hayatına saygı hakkının sınırlandırma rejimine ilişkin kurallara AİHS m.8/2'de yer verilmiş ve buna göre hakkın, "*müdahalenin yasayla öngörülmüş olması"* ve *"demokratik bir toplumda gerekli olması"* şartıyla *"ulusal güvenlik, kamu güvenliği, ülkenin ekonomik refahı, düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması"* sebeplerine bağlı olarak sınırlandırılabileceği belirtilmiştir[107]. Konuyu vergi mahremiyeti özelinde ele aldığımızda özellikle *"kamu güvenliği"* ve *"suç işlenmesinin önlenmesi"* kapsamında vergi toplanması ve vergi kaçakçılığı ile mücadele amacıyla mükelleflere ilişkin verilerin işlenmesi ve bu işleme neticesinde birtakım kara listeler (sistemimizde var olan özel esaslara tabi mükellefler listesi -bilinen adıyla kod listeleri[108]- gibi) hazırlanması karşılaşılan bir durumdur. Bu listeler, listede yer alan mükellefler bakımından özel bir gözetime sebebiyet verebileceğinden özel hayatın gizliliği hakkına potansiyel bir müdahale teşkil ettiği[109] gibi kanuni bir dayanak ya da mükelleflerin açık rızalarının bulunmadığı hallerde kişisel verilerin korunması hakkının ihlaline de sebebiyet vermektedir[110]. Bu gibi listelerin oluşturulması kişisel verilerin işlenmesi olarak

özel hayatı ve aile hayatına saygı hakkı ile AİHS kapsamında tanınan diğer haklarına ilişkin AİHM kararları için bkz. Gülay, Arslan Öncü, "Vergi Hukuku ve Yargılamasına Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Uygulanabilirliği: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Bir Analiz", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı.20, Ocak 2015, s.143 vd.

[106] AİHM, vergi kaçakçılığı suçunun soruşturulması sürecinde yapılan telefon dinlemesinin, Fransa hukukunda konuya ilişkin düzenlemenin asgari koruma seviyesi taşımadığı gerekçesiyle sınırlamanın kanunla öngörülmesi şartı sağlanmadığından, özel hayatın gizliliğini ihlal ettiği sonucuna varmıştır. Bkz. AİHM, Huvig v. Fransa, t.24.04.1990, Başvuru No.11105/84; Kararın değerlendirmesi için bkz. Yaltı, s.168; Şarman, s.206; Orkunoğlu Şahin, s.207; Taşören, s.123; Fransa'da vergi mahremiyeti ihlali tarhın hukuka uygunluğu üzerinde hiçbir etkiye sahip değildir. Bkz. Lukasz Stankiewicz, "Tax Transparency-National Report France", **EATLP Tax Transparency Congress 2018**, s.16, https://www.eatlp.org/uploads/public/2018/National%20Report_France.pdf (29.11.2018).

[107] Özel hayatın gizliliği hakkının sınırlandırılması ve koşulları için bkz. Üzeltürk, s.232 vd.

[108] Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenlerin yer aldığı bu listelerdeki mükelleflerle ticari ilişki kuran diğer mükellefler de listeye dahil edildiğinden, çoğu kişi bu listelerde yer alan mükelleflerle ticari ilişki içerisine girmek istemiyor ve bu durum da listede yer alan mükelleflerin ticari hayatlarını olumsuz bir şekilde etkiliyor. Bkz. Mürşide Korkut, "Maliye Bakanlığı'nın Düzenlediği Kod Listelerine İlişkin Değerlendirme", **Hukuk Gündemi Dergisi**, Sayı.2009/3, s.17.

[109] Stephanie Mihail ve Tijmen Wisman, The Right to Privacy with Respect to the Processing of Personal Data in the Context of Controlling Tax Fraud**, European Data Protection Law Review**, Sayı.265, 2017, s.268.

[110] Konuya ilişkin bir Avrupa Birliği Adalet Divanı (ABAD) kararında, başvuran Slovak vergi idaresince hazırlanan kod listesinde –liste "white horses" olarak adlandırılmakta ve şirket yöneticisi olarak hareket eden kişiler, adına hareket ettiği tüzel kişilerle ilişkilendirilerek gerçek kişiler ve tüzel kişilere ait bilgilere listede yer verilmektedir- adının yer aldığını öğrenmesi üzerine, isminin bu listeden ve Slovak mali yönetim bilgi sisteminden silinmesi talebinde bulunmuş ve bu listeye dâhil edilmesinin, kişisel haklarını, özellikle de şerefinin, haysiyetinin ve itibarının korunması haklarını ihlal ettiğini ileri sürmüştür. Mahkeme, vergi idaresinin elinde bulunan verilerin işlenmesi, vergi kaçakçılığı ile mücadele ve vergi tahsili amaçlarına dayandığından kamu güvenliği kapsamında değerlendirilebileceğini ancak anılan hedeflere ulaşmak için daha az kısıtlayıcı araçların bulunup bulunmadığının

değerlendirileceğinden, vergi idaresinin bilgi toplama yetkisine ilişkin genel düzenlemeler listelerin oluşturulmasının kanuni dayanağını teşkil etme noktasında yetersiz kalacak ve listeyi hangi kurumun hazırlayacağı, listeye kimlerin dahil olacağı, listeye dahil olmak için gerekli olan delil eşiğinin ne olacağı (örneğin ihbar, inceleme neticesinde yapılan tespitler, mahkeme kararı, mahkumiyet gibi), listelerin oluşturulma amacı gibi hususların kanuni temelde özel olarak düzenlenmesi gerekecektir[111].

3. Kanuni Temeller

3.1. Vergi Usul Kanunu (m.5)

Türk vergi hukuku bakımından vergi mahremiyetine ilişkin ilk düzenleme 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu[112]'nda karşımıza çıkmaktadır. *"Sırları ifşa edenler"* kenar başlığıyla m.88'de düzenlenen hüküm;

> *"Vergi tarhı hususunda vazifeli olanlarla hesap mütehassısları, re'sen takdir heyetleri, itiraz ve temyiz komisyonları reis ve azaları yaptıkları vazife dolayısıyla öğrendikleri sırları ifşa edemezler. Hilafına hareket edenler Türk Ceza Kanunu'nun 198 inci maddesine göre ceza görürler. Bunlardan cürümleri tekerrür edenler, bir daha devlet hizmetinde kullanılmazlar."*

şeklinde kaleme alınmış ve 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu[113] yürürlüğe girinceye kadar[114] hüküm mevzuatımızdaki yerini korumuştur[115]. Ardından, vergi mahremiyeti, 5432 sayılı Vergi

---

tespit edilmesi gerektiğini belirtmiştir. Çünkü bir kişinin böyle bir listeye dahil olmasının vergi idaresi ile ilişkilerini olumsuz yönde etkilemesinin yanı sıra, itibarını zedeleyici bir sonuç da yaratarak kişilik haklarının da ihlal edilmesine sebep olabileceğine ve ayrıca masumiyet karinesine ve çalışma özgürlüğüne de aykırılık oluşturabileceğine dikkat çekmiştir. Bu sonuçlar göz önüne alındığında böyle bir listenin hazırlanmasının bu kişilerle ilgili şüphe duymak ve vergi tahsili ve vergi kaçakçılığı ile mücadelede kamu yararının korunması için yeterli gerekçelerin olması durumunda ölçülü kabul edilebileceğini ifade etmiştir. Karar için bkz. ABAD, Peter Puškár v. Slovak Maliye Müdürlüğü ve Mali İdare Ceza Dairesi, t.27.09.2017, Başvuru No.C-73/16.

[111] Bilgi toplama yetkisine ilişkin kanunlarda yer alan genel hükümlerin, kamu makamlarınca gizli karaktere sahip bu gibi kara listelerin hazırlanması hususunda kanuni dayanak teşkil edeceğinin kabulü halinde, sonucun kontrolsüz bir idari güç olacağı belirtilmiş ve bu nedenle bireyleri cezalandırıcı nitelikte böyle bir listeye yerleştirme konusunda takdir yetkisinin kullanılmasının, bu yetkinin kapsamını ve sınırlarını belirleyen ve vatandaşlara belirli güvenceler sağlayan kanuni dayanaklar gerektirdiği ifade edilmiştir. Bkz. Mihail ve Wisman, s.269.

[112] Kanunun yayımlandığı R.G. Tarih-Sayı: 25.03.1934-2662.

[113] Kanunun yayımlandığı R.G. Tarih-Sayı: 09.06.1949-7228.

[114] 5432 sayılı Kanun m.108 ile 2395 sayılı Kanunla ek ve tadilleri yürürlükten kaldırılmıştır.

[115] Bayraklı, Vergi Gizliliğine Uymama Suçu, ss.22-23.

Usul Kanunu[116] ile yeniden düzenlenmiş ve anılan düzenleme[117] içeriği neredeyse bütünüyle[118] korunarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na aktarılmıştır. 5432 sayılı Kanun'un gerekçesine[119] bakıldığında vergi mahremiyetinin, *"her ne suretle olursa olsun, vergi tatbikatı dolayısıyla öğrenilen ticari veya şahsi sırların mutlaka gizli kalacağını ifade eder."* şeklinde tanımlandığı görülmektedir. Gerekçede, vergi mahremiyetinin modern vergilerin iyi uygulanabilmesi için idareye geniş yetkiler verilmesinin doğal bir sonucu olarak doğduğu ve önleyici bir tedbir olarak mükellefin hukukunu korumayı amaçladığı ifade edilmiş[120] ve gelir ve servet vergileri gibi mükellefin şahsına ve işine ilişkin en gizli ayrıntıları dahi araştıran vergilerin iyi bir şekilde uygulanabilmesinin, idarenin vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgileri büyük bir titizlik ile muhafaza etmesine ve mükellefin bu hususta en ufak bir şüpheye düşmemesine bağlı olduğuna dikkat çekilmiştir[121].

Yukarıda açıklandığı üzere temelde mükellef veya mükellefle ilgili kimselere ilişkin vergilendirme süreci içerisinde öğrenilen bilgilerin gizliliğinin korunmasını amaçlayan vergi mahremiyeti hakkı, yasal temelini VUK m.5 hükmünde bulmaktadır. Anılan düzenleme;

> *"Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, 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 hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanamazlar[122];*

---

[116] Kanunun yayımlandığı R.G. Tarih-Sayı: 15.06.1949-7233.

[117] *"**Vergi mahremiyeti***
***Madde 5** — Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lâzım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanamazlar:*
1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;
2. İtiraz ve temyiz komisyonlarında görevli) olanlar;
3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;
4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.
Bu yasak, yukarda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılsalar dahi devam eder."

[118] Vergi mahremiyetine ilişkin 5432 sayılı Kanun'da yer alan düzenlemenin kapsamına, mükellef veya mükellefle ilgili kimselerin "servetleri" de dahil edilerek 213 sayılı Kanun'a aktarılmış ve mükellefin özel hayatının koruma alanı genişletilmiştir. Bkz. Solak Akman, s.50.

[119] Gerekçe için bkz. https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c019/tbmm08019080ss0175.pdf (29.10.2018); Karademir, s.172.

[120] Solak Akman, s.51.

[121] Gerekçeden yola çıkarak, düzenlemeyle öngörülen amaç kısaca vergi mükellefine güven vermek şeklinde ortaya konulmaktadır. Bkz. Nas, s.2476.

[122] Alman sisteminde vergi mahremiyetine uymakla yükümlü olanların mahremiyet kapsamında korunan bilgileri ifşası ve değerlendirmesi –değerlendirme bizim sistemimizdeki "kullanma"ya karşılık gelmekte olup öğrenilen ilişki ya da iş ve işletme sırrının açıklanmaksızın, bilinçli olarak, sırrı edinenin kendisi ya da üçüncü bir kişi yararına kullanması şeklinde tanımlanmaktadır- haricinde yetkisi olmaksızın elektronik ortamda saklanan bilgileri

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 bilirkişiler.

Bu yasak, yukarıda yazılı kimseler[123]*, bu görevlerinden ayrılsalar dahi devam eder."*

şeklinde kaleme alınmıştır. Düzenlemenin ilk fıkrasından açıkça anlaşılacağı üzere vergi mahremiyeti vergisel bilgilerin gizliliğini korumakla birlikte özel hayatın gizliliği kapsamına dahil edilebilecek mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına ait sırları, iş hayatlarına ilişkin ticari sırları ve meslek hayatlarına dair mesleki sırları da koruyan çok geniş kapsamlı bir düzenleme olarak önem arz etmektedir[124]. Düzenlemenin ikinci fıkrasında ise herhangi bir süre sınırı öngörülmeksizin vergi mahremiyetine uymakla yükümlü olanların görevleri sona erse dahi görevleri dolayısıyla öğrendikleri bilgilerin gizliliğini korumaya devam edeceği ve bu bilgileri menfaat sağlamak amacıyla kullanamayacakları, diğer bir ifadeyle vergi mahremiyetine uyma yükümlülüklerinin devam edeceği hüküm altına alınmıştır[125]. Yukarıda anılan ilk iki fıkradan sonra mükellefin vergiye ilişkin ilişkin bilgilerinin gizliliğinin bozulmasına rağmen vergi mahremiyetinin ihlali sonucunun oluşmayacağı öngörülen bir takım istisnai durumlara yer verilmiştir[126]. Bu istisnalar;

"*indirmesi"* de yasaklanmaktadır. Bkz. Başaran Yavaşlar, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü –Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-, ss.103-105.

[123] Sistemimiz bakımından vergi mahremiyetine uymakla yükümlendirilenler oldukça dar bir kapsamda belirlenmiştir. Alman sisteminde ise bu kimselerin "görevliler" ve "görevliye eş değer kişiler" olarak iki başlıkta ele alındığı ve çok daha geniş kapsamlı olduğu görülmektedir. Buna göre; memurlar veya yargıçların, herhangi bir şekilde kamu hukukunda kaynaklı bir görev ilişkisinde bulunanların ya da bir kamu makamında veya başka bir kamu merciinde ya da bunların görevlendirmesiyle kamu idaresi içerisinde görevlerini yerine getiren kişilerin ve yerel idarede çalışanların –vergi idaresi için yaptıkları işlemleri sebebiyle öğrendikleri bilgiler dolayısıyla- *görevli* sıfatıyla; kamu hizmetiyle özel olarak yükümlendirilmiş olanların, yargılama usulü kanunun ilgili maddesinde anılan kimselerin, idare ya da yargılama makamlarınca bilirkişi olarak görevlendirilenlerin, kamu kurumu olarak nitelendirilen kilise ve diğer dini birlik görevlilerinin; mahkeme tarafından görevlendirilen yabancı yargıç, savcı ve avukatların –bu kişiler özel vergi mahremiyetine uymakla yükümlendirilmiş olması gerekir- ve vergi kanunlarında özel olarak mahremiyete uymakla yükümlü tutulan kişilerin (örneğin işverenler) ise görevliye eşdeğer kişi sıfatıyla vergi mahremiyeti uymakla yükümlü oldukları belirtilmiştir. Ayrıntılı açıklamalar için bkz. Başaran Yavaşlar, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü –Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-, s.103.

[124] Süheyl Donay, **Meslek Sırrının Açıklanmaması Suçu**, İstanbul: Sulhi Garan Matbaası, 1978, s.102; Aslan, s.177; Bu yönü ile düzenleme her ne kadar vergi mahremiyeti olarak adlandırılsa da, niteliği ne olursa olsun vergileme sürecinde edinilen ve ifşası mükellef ya da yakınlarına zarar doğuracak her türlü bilginin gizli tutulması gerektiği ifade edilmektedir. Bkz. Ahmet Erol, Yeni Türk Ceza Kanunu Karşısında Vergi Mahremiyeti Suçu-I, s.247; Aynı yönde bkz. Tahir Erdem, "Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Yeni Ceza Yasası Sonrasında Bu Suça Uygulanacak Ceza-I", **Yaklaşım**, Sayı.155, Kasım 2005, s.250.

[125] Bu yükümlülüğün ne kadar devam edeceğine ilişkin doktrinde yer alan görüşler *"2.1.1.2. Maddi Unsurlar"* başlığı altında yer almaktadır.

[126] Başka sistemlerde de vergisel bilgilerin açıklanmasına rağmen vergi mahremiyetinin ihlali sonucunun oluşmayacağı düzenlemelere yer verilmiştir. Örneğin Avusturya'da kanuni temeli olan bir zorunluluk söz konusu olduğunda, vergi usulünün uygulanmasına hizmet ettiği sürece vergisel bilgilerin açıklanmasına veya

"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.

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

Gelir Vergisi mükellefleri (Kazancı basit usulde tespit edilenler dahil) ile sermaye şirketleri her yıl Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarhına esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı almak zorundadırlar. İlan ve levhalara ilişkin diğer hususlar Maliye Bakanlığınca belli edilir.

Kamu kurum ve kuruluşları tarafından ilgili kanunları uyarınca mükelleflerden talep edilebilen, kurum ve kuruluşların görevleriyle doğrudan ilgili ve görevlerinin ifası için zorunluluk ve süreklilik arz eden bilgilerin, bu kurum ve kuruluşlara verilmesi vergi mahremiyetinin ihlali sayılmaz. Bu durumda, kendilerine bilgi verilenler, bu maddede yazılı yasaklara uymak zorunda olup, bu bilgilerin muhafazasını sağlamaya yönelik tedbirleri almakla yükümlüdürler. Maliye Bakanlığı, bu fıkra uyarınca verilecek bilgilerin kapsamı ile bilgi paylaşımına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

kullanılmasına izin verilmektedir. Ancak bunun için, bilginin açıklanmasında veya kullanılmasında üstün bir kamu yararının bulunması gerekir. Bunun dışında veri sahipleri de vergi mahremiyeti hakkından kendi istekleri ile feragat edebilir. Bir başka istisna da, vergi idaresi ile sosyal güvenlik makamları arasındaki bilgi alışverişinde karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca, İş Kanunu, Sosyal Güvenlik Kanunu, Ticaret Kanunu veya Motorlu Taşıtlar Kanunu'nda yer alan cezai hükümlerin ihlali söz konusu olduğunda vergi idaresinin yetkili devlet kurumu ile bilgi paylaşımında bulunmasına izin verilmektedir. Vergi mahremiyetinin diğer bir istisnası ise, vergi idarelerinin uluslararası işbirliği yükümlülüklerini düzenleyen kanunlarda ve kara para aklama ve terörizmin finansmanı ile mücadele kanunlarında bulunmaktadır. Bkz. Tina Ehrke-Rabel ve Christina Schwarzenbacher, s.14 vd.; Alman sistemi bakımından vergi mahremiyetine getirilen istisnalar için bkz. Başaran Yavaşlar, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü –Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-, ss.105-106.

şeklinde belirtilmiş ve doktrinde söz konusu istisnai hükümlerin, *"vergi alacağına güvence sağlanması"*[127], *"vergi alacağının güvenliğinin sağlanması"*[128], *"vergi güvenliğinin sağlanması ve yolsuzlukların önlenmesi"*[129], *"kamusal menfaatlerin zarar görmemesi"*[130] ve *"kişisel yararın kamu yararıyla dengelenmesi"*[131] gibi amaçlarla getirildiği ileri sürülmüştür[132].

Düzenlemenin son fıkrası ise *"Açıklanan bu bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez."* şeklinde kaleme alınmış ve vergi mahremiyetine tanınan istisnalar çerçevesinde açıklanacak bilgilerin mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına zarar verecek şekilde kullanılamayacağına dikkat çekilmiştir[133]. Örnek vermek gerekirse, ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlar dolayısıyla kesinleşen vergi ve cezalar ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş vergi ve cezaların açıklanmasına imkan tanıyan istisnai düzenleme çerçevesinde özellikle sanatla veya sporla ilgilenen toplumda tanınırlığı fazla olan kişilerin yaşam tarzı ve seviyesi öne çıkarılarak yüksek miktarda vergi ödeyen kişilerin yer aldığı listeler üzerinden kıyaslamalar yapılması ve sonucunda bu kişilerin vergi kaçırdığını ima eden haberler yayımlanması anılan hükmün ihlaline sebebiyet verecektir[134]. Böyle bir ihlal durumunda ise şartları oluşmuşsa TCK m.125'te düzenlenen hakaret suçu gündeme gelecek ve ayrıca maddi veya manevi bir zarar da söz konusuysa tazminat sorumluluğu doğacaktır[135].

VUK'ta yer alan vergi mahremiyeti ihlali ise VUK m.362 düzenlemesiyle cezai yaptırıma bağlanmış ve *"vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu*

---

[127] Nas, s.2480; Çomaklı, Mahremiyet Kavramı ve Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, s.138.
[128] Karademir, s.273.
[129] Erol ve Özışık, s.4.
[130] Sonsuzoğlu, s.117; Bakar, s.90.
[131] S. Ateş Oktar, "Vergi Mahremiyeti Kuralının Bir İstisnasının Bazı Anayasal İlkeler Karşısındaki Durumu", **Mükellef Dergisi,** Sayı.123, Mart 2003, s.6, www.lebibyalkin.com.tr, (08.01.2019); Ali Erol, Vergi Hukukunda Bilgi Verme Ödevinin Sınırı Olarak Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sonuçları, **(Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Üniversitesi SBE, 2015), s.89.
[132] İstisna teşkil eden düzenlemelerin getirilmesinin temelinde, istisna kapsamındaki hususların özel hayatla ilgisinin çok sıkı görülmemesi ve kamu yararının yüksek olması düşüncesinin yattığı ifade edilmektedir. Bkz. Şenyüz, Hukuk Devleti ve Türk Vergi Hukuku, s.1859.
[133] İlgili fıkra 5728 sayılı Kanun m.272 ile değişikliğe uğramadan önce "*Açıklanan bu bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez. Aksine hareket edenler hakkında T. Ceza Kanununun 480, 481 ve 482 nci maddelerindeki cezalar üç misli olarak hükmolunur."* şeklinde düzenlenmişti. VUK m.5'in anılan fıkrasını *"Haysiyet ve şerefe tecavüz suçu"*nun fiil unsuru olarak gören görüşler için bkz. Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.448; Şafak Ertan Çomaklı, **Vergi Ceza Hukukunda Mahsus Suç**, Ankara: Savaş Yayınevi, 2008, ss.55-56; Karademir, s.179; Alternatif bir kullanım olarak *"Vergi mahremiyetine kanunla getirilen istisnaların kötüye kullanılması suçu"* şeklinde de ifade edilmektedir. Bkz. Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, ss.313-314; Uğur Yiğit, **Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2004, ss.205-210.
[134] Özyer, s.34; Vergilerin ilanı hususunun sanatçı ve sporcuların ödediği vergilerin tartışılması konusu haline geldiği belirtilmekte ve bu durum eleştirilmektedir. Bkz. Demircan, s.189.
[135] Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, ss.314-315.

*mahremiyeti ihlal edenler"*in 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu[136] m.239 hükümlerine göre cezalandırılacağı belirtilmiştir[137].

3.2. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (m.107)

Vergi mahremiyetine ilişkin kanuni düzenlemelere baktığımızda VUK m.5 hükmünden sonra karşımıza çıkan ilk düzenleme, vergilendirme sürecinin tahsil aşamasına[138] ilişkin kuralları içeren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun[139] (AATUHK) m.107'dir. *"Sırrın ifşası"* kenar başlığını taşıyan bu düzenleme en genel anlamıyla kamu borçlusun şahsına, iş ve işlemlerine ilişkin sır veya gizli kalması gereken hususların ifşasını yasaklamaktadır[140]. Vergi de şüphesiz yükümlüsü için bir kamu borcu niteliğine sahip olduğundan, düzenleme bu yönüyle vergi mahremiyetinin korunmasına hizmet etmektedir.

Anılan hüküm;

> *"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."*

şeklinde kaleme alınmış ve kamu borçlusunun mahremiyet hakkına uymakla yükümlü olanlar VUK m.5'ten farklı olarak tek tek sayılmamış, daha geniş bir çerçevede "*bu kanunun tatbikinde vazifeli bulunan kimseler"* ifadesiyle ortaya konulmuştur[141]. Madde kapsamında kendisine ilişkin bilgileri koruma bulacak kimseler ise düzenlemede "*kamu borçlusu"* veya

---

[136] Kanunun yayımlandığı R.G. Tarih-Sayı: 12.10.2004-25611.

[137] *"2.1. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu"* başlığı altında VUK m.362'ye ilişkin açıklamalar yer almaktadır.

[138] AATUHK'un kamu alacaklarının tahsili aşamasını düzenlemesinden hareketle ikili bir ayrım yapılmakta ve mükellefe ilişkin bilgilerin gizliliğinin tahakkuk aşamasında VUK m.5, tahsil aşamasında ise AATUHK m.107 kapsamında koruma bulacağı ifade edilmektedir. Bkz. Erol ve Özışık, s.2; Ömercioğlu, s.108; İlyas Emre Yayla, "Türkiye'de Vergi Mahremiyeti ve AB Mevzuat Uyumu Çerçevesinde Alman Vergi Mahremiyeti Uygulaması", **Vergi Dünyası**. Temmuz 2011, s.120; Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun (VUK m.362) vergilendirme ve yargılama sürecinde, sırrın ifşası suçunun (AATUHK m.107) tahsil ve takip aşamasında işlenebileceği yönünde bkz. Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, 592. dipnot, s.428.

[139] Kanunun yayımlandığı R.G. Tarih-Sayı: 28.07.1953- 8469.

[140] Konu hakkında ayrıntılı çalışmalar için bkz. Burak Pınar ve Pınar Bacaksız, "5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Sonrası Kamu İcra Suçlarının Durumu (I- Sırrın İfşası Suçu)", **Legal Medeni Usul ve İcra İflas Hukuku Dergisi**, 2006/III, s.633 vd.; İsa Başbüyük**,** "Kamu İcra Suçları-I-Sırrın İfşası Suçu (AATUHK m.107)", **Ceza Hukuku Dergisi**, Sayı.20, Aralık 2012, s.111 vd.

[141] AATUHK'un tatbikinde görev alan kişilerin elde etmiş oldukları bilgilerin sadece tahsil aşaması ile ilgili olmadığı, bu kişilerin tahakkuktan tahsile kadar her aşamada elde edilen bilgilerin gizliliğini sağlamakla yükümlü olduğu ifade edilmektedir. Bkz. Karataş Durmuş, s.382.

"*kamu borçlusuyla ilgili kimse"* şeklinde belirtilmiştir[142]. AATUHK m.3[143]'te kamu borçlusunun, kamu alacağını ödemek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler ile bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu, kefili ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini kapsadığı belirtilmiştir. Kamu borçlusuyla ilgili kimseler de kamu borçlusunun akrabaları- eşi, usul ve füruğu, civar hısımları- ve kamu borçlusuyla mesleki ve ticari ilişki içerisinde bulunan kimseler olarak ifade edilmiştir[144]. Düzenlemeye bakıldığında dikkat çeken hususlardan en önemlisi AATUHK m.107 kapsamında korunacak bilgiler bakımından da VUK m.5'e benzer şekilde bilgilerin *görev dolayısıyla*[145] öğrenilmesinin aranması ve konu bakımından kapsamın benzer şekilde "*amme borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına ait öğrendikleri sırlarla, gizli kalması lazım gelen diğer hususlar"* olarak ifade edilmesidir. Bu çerçevede çalışmamızın devamında VUK m.5 ile ilgili olarak hakkın kapsamına giren verilere ilişkin yapacağımız açıklamaların AATUHK m.107 için de geçerli olduğunu belirtmek gerekir[146].

AATUHK m.107'nin son fıkrasında[147] kamu borçlusuna ait gizli tutulması gereken nitelikteki bilgilerin açıklanabileceği istisnai düzenlemelere yer verildiği görülmektedir. Anılan istisna düzenlemesine göre, kamu alacağının tahsiline yahut borç bilgilerine ilişkin olarak, yetkili kurum ve kuruluşlara yapılan açıklamalar ifşa kapsamında değerlendirilmeyecektir.

---

[142] Pınar ve Bacaksız, s.640.

[143] Kamu borçlusu AATUHK m.3'te *"Amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu, kefili ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcileri"* şeklinde ifade edilmiştir.

[144] Mesleği gereği kamu borçlusu ile ilgili bilgilere sahip olabilecek mali müşavir, hakkındaki bilgilerin öğrenilmesi kamu borçlusu hakkında da bazı bilgilerin öğrenilmesine sebebiyet verecek iş ortağı ya da kamu borçlusuna ilişkin bilgilerin açıklanmasından zarar görecek kamu borçlusunun birlikte iş yaptığı kişiler bu kapsamda ilgili kimse olarak değerlendirilir. Bkz. Pınar ve Bacaksız, ss.640-641.

[145] *"1.1.1.4. Verinin Görev Dolayısıyla Elde Edilmiş Olması"* başlığı altında bilgilerin görev dolayısıyla öğrenilmesinde ne anlaşılması gerektiği hakkında açıklamalar yer almaktadır.

[146] *"1.1.1. Vergi Mahremiyeti Hakkının Kapsamına Giren Verilerin Özellikleri"* başlığı altında bilgilerin kamu borçlusu ya da kamu borçlusuyla ilgili kimselerin "*şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına"* ilişkin olmasından ne anlaşılması gerektiği ve bilgilerin sır veya gizli kalması gereken nitelikte olmasının ne anlama geldiğine ilişkin açıklamalar yer almaktadır.

[147] Anılan düzenleme şu şekildedir: *"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 ifşaı 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."*

3.3. Kişisel Verilerin Korunması Kanunu

3.3.1. Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nun Vergi Mükellefleri Bakımından Uygulanabilirliği

VUK'ta, vergi mükellefine ait verilerle[148] ilgili hükümlerin çoğunlukla vergi idaresinin vergi toplama görevini merkeze alan bir bakış açısıyla düzenlendiği ve bu kapsamda kanunun, vergi idaresinin veri toplama araçları ve bu araçların kullanılması sırasında uyulması gereken kurallara ilişkin kapsamlı düzenlemeler içerdiği görülmektedir[149]. Vergi mükelleflerine ilişkin toplanan bu veriler bakımından KVKK'nın uygulama alanı bulup bulamayacağı tespit edilirken de "kişisel veri" kavramından ne anlaşılması gerektiği ve KVKK kapsamında kimlerin verilerinin koruma bulacağının açıklanması gerekir.

Kişisel veri, KVKK m.3/1-d'de, *"Kimliği belirli veya belirlenebilir[150] gerçek kişiye ilişkin her türlü bilgi"* şeklinde tanımlanmaktadır[151]. Anılan düzenlemenin gerekçesinde bireyin adı, soyadı, doğum tarihi ve doğum yeri gibi onun kesin teşhisini sağlayan bilgilerle birlikte kişinin fiziki, ailevi, ekonomik, sosyal ve sair özelliklerine ilişkin bilgilerin de kişisel veri niteliğinde olduğu belirtilmiştir[152]. Bu kapsamda mükellefin mahremiyet hakkı kapsamında korunan şahsı, iş ve işlemleri, servetleri, meslekleri gibi hususlara ilişkin bilgilerinin de kanun kapsamında kişisel veri olarak kabul edileceği söylenebilir. Kişisel veriye ilişkin tanımın yer aldığı KVKK m.3/1-d ve kanunun kapsamına ilişkin, *"Bu Kanun hükümleri, kişisel verileri işlenen gerçek kişiler… hakkında uygulanır."* düzenlemesini içeren KVKK m.2'den de anlaşılacağı üzere daha ilk baştan gerçek kişi olmayan (tüzel kişi veya tüzel kişiliği

---

[148] Veri ve bilgi kavramı çoğu zaman birbirlerinin yerine kullanılsalar da farklı anlamlar taşırlar. Veri bilginin işlenmemiş halidir. Veri, sahibince işlenip, değerlendirilerek bilgi üretilir. Bkz. Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.1.

[149] Başaran Yavaşlar ve Canyaş, s.19.

[150] Belirli ya da belirlenebilir olma durumu KVKK m.3'ün gerekçesinde, *"mevcut verilerin herhangi bir şekilde bir gerçek kişiyle ilişkilendirilmesi suretiyle, o kişinin tanımlanabilir hale getirilmesi"* şeklinde ifade edilmiş ve *"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 haller"*i kapsadığı belirtilmiştir. Bkz. Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu, s.7.

[151] Bu tanımın AB Genel Veri Koruma Tüzüğü'nde yer alan tanımla uyumlu olduğu görülmektedir. Yönetmelik m.4'te kişisel veri (personal data), *"means any information relating to an identified or identifiable natural person"* şeklinde tanımlanmıştır. Bkz. https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32016R0679&from=EN (26.11.2018); Bir başka tanım olarak kişisel veri, *"bireyin şahsi, mesleki ve ailevi özelliklerini gösteren, o bireyi diğer bireylerden ayırmaya ve niteliklerini ortaya koymaya elverişli her türlü bilgi"* olarak ifade edilmiştir. Bkz. Şen, s.1197.

[152] Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu, ss.4-7.

olmayan teşekküller) mükelleflerin kanun kapsamı dışında kalacağı ifade edilebilir. Gerçekten KVKK yalnızca gerçek kişilerin verilerine ilişkin bir koruma sağlamaktadır. Kanunun kapsam dışında bıraktığı tüzel kişi veya tüzel kişi olmayan vergi mükelleflerine ait verilerin ise doğrudan AY m.20/3 korumasından yararlanacağını belirtmek gerekir[153]. Çünkü Anayasa *"Herkes kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir."* demek suretiyle KVKK'dan daha kapsayıcı bir düzenleme getirmiş ve kişisel verilerin korunması hakkından yararlanma noktasında gerçek kişi-tüzel kişi ayrımı yapmamıştır.

Kural olarak gerçek kişi mükelleflere ilişkin verilerin kişisel veri olarak kanun kapsamında kabul edileceğini tespit ettikten sonra bu tespitimize istisna teşkil edecek bir durumun var olup olmadığını değerlendirmek için *"İstisnalar"* kenar başlığını taşıyan KVKK m.28 düzenlemesinin incelenmesi gerekir.

KVKK m.28 düzenlemesine bakıldığında anılan hükmün iki ayrı fıkradan oluştuğu ve birinci fıkrada kanun hükümlerinin uygulanmayacağı –diğer bir deyişle kanun kapsamı dışında tutulan- bazı durumların öngörüldüğü, ikinci fıkrada ise kural olarak kanun kapsamı içerisinde kabul edilmekle birlikte bazı maddelerin uygulanmayacağı öngörülen çeşitli durumlara yer verildiği görülmektedir. Bu durumlar arasında vergi mükelleflerinin kişisel verilerinin işlenmesi halini istisna olarak düzenleyen kuralların da yer aldığı söylenebilir. Bu düzenlemeleri incelemeye başlamadan önce belirtmek gerekir ki, söz konusu düzenlemeler büyük bir belirsizliğe yol açacak şekilde kötü kaleme alınmıştır. Bunun nedeni ise KVKK m.28/1-ç ile m.28/2-ç'nin her ikisinin de vergiyi kapsam içerisine aldığı izlenimi uyandıracak şekilde düzenlenmesidir. KVKK m.28/1-ç'de kanun hükümlerinin uygulanmayacağı haller belirtilmiş ve bunlar arasında ekonomik güvenliği sağlamaya yönelik yürütülen faaliyetler kapsamında kişisel verilerin işlenmesi de sayılmıştır. Aşağıda inceleneceği üzere vergi toplanması ile vergi kayıp ve kaçağının önlenmesi çerçevesinde yapılacak faaliyetlerin ekonomik güvenliği sağlamaya yönelik olduğu pekâlâ söylenebilir[154]. KVKK m.28/2-ç'de ise *"Kanunun amacına ve temel ilkelerine uygun ve orantılı olmak kaydıyla"* veri sorumlusunun aydınlatma yükümlülüğünü düzenleyen KVKK m.10[155] ve veri sahibinin haklarını düzenleyen

[153] Başaran Yavaşlar ve Canyaş, s.19; AYM de benzer görüştedir; *"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."* Bkz. AYM, t.04.12.2014, E.2013/84, K.2014/183, R.G. Tarih-Sayı: 13.03.2015-29294.

[154] Bu yönde değerlendirmeler için bkz. Karaçoban Güneş, s.816 vd.

[155] *"**Madde 10**- (1) Kişisel verilerin elde edilmesi sırasında veri sorumlusu veya yetkilendirdiği kişi, ilgili kişilere;*

KVKK m.11[156] ile Veri Sorumluları Siciline kayıt yükümlülüğünü düzenleyen KVKK m.16[157]'nın bazı hallerde uygulanmayacağı belirtilmiş ve bunlar arasında kişisel verilerin *bütçe, vergi ve mali* konulara ilişkin olarak işlenmesi de sayılmıştır. Görüleceği üzere ikinci fıkra düzenlemesi ilk fıkradan farklı olarak belirtilen halleri kanun kapsamı dışına çıkarmamakta sadece kanunun amacı ile temel ilkelerine uygun ve orantılı olmak kaydıyla bazı düzenlemelerin uygulanmayacağını öngörmektedir. Bir başka deyişle kural olarak bu fıkrada belirtilen haller kanun hükümlerine tabi olmakla birlikte fıkrada anılan KVKK m.10, m.11 ve m.16 düzenlemeleri bakımından istisna tutulmaktadır[158]. Bu bakımdan, kanunun, kişisel verilerin vergiye ilişkin konularda işlenmesi halinde uygulama alanı bulabilecek, farklı kurallar içeren iki ayrı düzenlemeyi içerdiğini görmekteyiz. Kanaatimizce bu noktada mükellef lehine bir yorumda bulunmak ve doğrudan *"bütçe, vergi ve mali konular"* ibaresi kullanıldığından ikici fıkranın vergiye ilişkin verilerin işlenmesi halinde uygulama alanı bulacağını kabul etmek daha doğru olacaktır. Kaldı ki KVKK'nin hem genel gerekçesi hem de madde gerekçelerinde

---

a) Veri sorumlusunun ve varsa temsilcisinin kimliği,
b) Kişisel verilerin hangi amaçla işleneceği,
c) İşlenen kişisel verilerin kimlere ve hangi amaçla aktarılabileceği,
ç) Kişisel veri toplamanın yöntemi ve hukuki sebebi,
d) 11 inci maddede sayılan diğer hakları,
konusunda bilgi vermekle yükümlüdür."

[156] *"**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."

[157] *"**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 aktarılabileceği 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."

[158] Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu, s.17.

vurgulandığı üzere[159] kanunun temel başvuru kaynağı olarak değerlendirilen Kişisel Verilerin İşlenmesi ve Bu Verilerin Serbest Dolaşımına Dair Kişilerin Korunması Direktifi (95/46/EC)[160]'nin istisnaları düzenleyen m.13[161] hükmüne baktığımızda, tamamen kapsam dışında bırakmadan söz edilmediği, ancak üye devletlerin Direktif'in madde metninde anılan hükümlerinin kapsamını sınırlandırmak amacıyla yasal düzenlemeler yapabileceğinin belirtildiğini görmekteyiz. Bu noktada KVKK m.28/2'nin de Direktif'te belirtilen sınırlandırma rejimine daha uygun olduğunu söyleyebiliriz. Her iki düzenlemeye de daha detaylı bakmak gerekirse;

KVKK m.28/1-ç, *"kişisel verilerin millî savunmayı, millî güvenliği, kamu güvenliğini, kamu düzenini veya ekonomik güvenliği sağlamaya yönelik olarak kanunla görev ve yetki verilmiş kamu kurum ve kuruluşları tarafından yürütülen önleyici, koruyucu ve istihbari faaliyetler kapsamında işlenmesi"* şeklinde kaleme alınmış ve yukarıda da ifade edildiği üzere bu hal kanun hükümlerinin uygulanmayacağı bir istisna olarak düzenlenmiştir. Vergilendirme amacıyla toplanan mükellefe ait kişisel verilerin bu düzenleme kapsamına girip girmediğini değerlendirmek içinse öncelikle *"ekonomik güvenlik"* kavramının taşıdığı anlamı ortaya çıkarmak gerekir. Farklı tanımları[162] olmakla birlikte ekonomik güvenlik, devletlerin varlığının sürekliliğini ve halkın refahını sağlayan, stratejik ekonomik unsurlarının korunması ile olası

---

[159] Genel gerekçede kişisel verilerin korunmasına hizmet eden uluslararası belgelere değinilmiş ve tasarının, *bu belgeler, mukayeseli hukuk uygulamaları ve ülkemiz ihtiyaçları göz önüne alınarak* hazırlandığı ifade edilmiştir. Madde gerekçelerine bakıldığında ise m.3'te açık rızanın, *"95/46 EC sayılı Direktif dikkate alınarak"* tanımlandığı; m.10'da veri sorumlusunun aydınlatma yükümlülüğünün *"95/46/EC sayılı Direktife uygun olarak"* düzenlendiği; Kişisel Verileri Koruma Kurumu'nun düzenlendiği m.19'da *"95/46/EC sayılı Direktifi(n), kişisel verilerin işlenmesine ilişkin ilkelerin uygulanmasını izlemek ve yönlendirmek üzere fonksiyonel olarak bağımsız bir şekilde görev yapacak otoritelerin oluşturulmasını"* öngördüğü; Kişisel Verileri Koruma Kurulu'nun düzenlendiği m.21'de *"Avrupa Birliği'nin 95/46/EC sayılı Direktifine uygun şekilde"* Kurulun bağımsız olarak kurgulandığı, ifade edilmiştir. Bkz. Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu, s. 6vd.

[160] 95/46/EC sayılı Direktif, AB Genel Veri Koruma Tüzüğü m.94 gereği, 25.05.2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır.

[161] "***Article 13***
Exemptions and restrictions- *Member States may adopt legislative measures to restrict the scope of the obligations and rights provided for in Articles 6 (1), 10, 11 (1), 12 and 21 when such a restriction constitutes a necessary measures to safeguard:*
(…)
(e) an important economic or financial interest of a Member State or of the European Union, including monetary, budgetary and taxation matters
(…)"

[162] Ekonomik güvenlik, *"Bireylere ve ailelere, toplumlarına ekonomik, politik, sosyal, kültürel açılardan vakar ile katılabilecekleri yeterli düzeyde kaynaklar sunacak garantili ve istikrarlı bir yaşam düzeyi"* şeklinde de tanımlanmaktadır. Ayrıntılı açıklamalar için bkz. Mesjasz Krakov, "Ekonomik Güvenlik", **Uluslararası İlişkiler**, Cilt.5, Sayı.18 (Yaz 2008), s.143 vd., http://www.uidergisi.com.tr/wp-content/uploads/2011/06/Ekonomik-Guvenlik.pdf (26.11.2018).

tehdit ve risklere karşı hazırlıklı olma hali şeklinde ifade edilmektedir[163]. Devletin en temel gelir kaynağı olan verginin tahsili amacıyla, vergilendirme süreci içerisinde mali istihbarat faaliyetlerinde bulunması ve risk yönetim sistemi kapsamında başta elektronik beyannameler olmak üzere, kendisine ulaşan tüm bilgi ve belgeleri otomatik bilgi işlem süreçleriyle elektronik ortama aktarması, kaydetmesi, saklaması, işlemesi, değerlendirmesi ve kullanması pek çok yönden ekonomik güvenliğin sağlanması amacıyla yakından ilişkilidir[164]. Bu nedenledir ki bu ilişkinin, mükelleflerin kişisel verilerinin işlenmesini KVKK m.28/1-ç'de belirtilen istisna hükmüne dahil ettiği ve kanunun sağladığı koruma alanının kapsamı dışına çıkardığı ifade edilmektedir[165].

İnceleme konusu ikinci düzenleme olan KVKK m.28/2 ise, kanunun amacına ve temel ilkelerine[166] uygun ve orantılı olmak kaydıyla veri sorumlusunun aydınlatma yükümlülüğüne, ilgili kişinin haklarına -zararın giderilmesini talep etme hakkı hariç- ve Veri Sorumluları Siciline kayıt yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin kanunda sayılan bazı durumlarda uygulanmayacağını belirtmiş ve bunlar arasında, (ç) bendinde, *"Kişisel veri işlemenin bütçe, vergi ve mali konulara ilişkin olarak Devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunması için gerekli olması"* da sayılmıştır. Daha önce de belirttiğimiz üzere, bu düzenleme, kişisel verilerin doğrudan *"bütçe, vergi ve mali konulara ilişkin"*[167] işlenmesini konu aldığından mükelleflerin verilerinin işlenmesi noktasında birinci fıkrada yer alan düzenlemeye göre öncelikli uygulama alanı bulacaktır. Ancak bu istisnanın da mükelleflerin KVKK'dan kaynaklanan haklarını etkin bir şekilde kullanmasına engel teşkil ettiği görülmektedir. Özellikle mükellefin kendisi ile ilgili kişisel verilerin işlenip işlenmediği hakkında bilgi sahibi olamaması –KVKK m.11'in

---

[163] M. Levent Yılmaz, Güvenlik Kavramında Yeni Bir Boyut; Ekonomi Güvenliği, Türkiye Ne Kadar Güvende?, **Stratejik Düşünce Enstitüsü Raporu**, Ankara, 2013, s.19, https://www.dropbox.com/s/ajq4ylnq21nnbxv/M.%20Levent%20YILMAZ%20SDE%20Ekonomi%20G%C3%BCvenli%C4%9Fi%20Raporu.pdf (26.11.2018).

[164] Karaçoban Güneş, s.820.

[165] Karaçoban Güneş, s.820; Yazarın bu değerlendirmeyi yaptığı dönemde KVKK'nın henüz tasarı aşamasında olduğu ve tasarıda m.28/2-ç'de belirtilen "vergi ve mali konulara" ilişkin getirilen istisna düzenlemesinin yer almadığını belirtmek gerekir.

[166] Kanunun amacı KVKK m.1'de *"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 düzenlemek"* şeklinde belirtilmiş olup, temel ilkeler de m.4/2'de *"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"* şeklinde ifade edilmiştir.

[167] Doktrinde, *"bütçe, vergi ve mali konulara"* ilişkin veri yerine *"mali veri"* kavramı kullanılmış ve bu kavram, "*bir mükellefin kendisi ve çevresi ile ilgili olarak vergisel, mali ve ekonomik durumu yanında şahıslarına, mesleklerine, işlerine, servetlerine, muamele ve hesap durumlarına yönelik her türlü bilgi"* şeklinde tanımlanmıştır. Bkz. Karataş Durmuş, s.393.

uygulanmaması ihtimalinde-, bu durumun doğal bir sonucu olarak kanundan kaynaklanan diğer hakları kullanmasını da imkansız hale getirecektir. Bu nedenle inceleme konusu bu istisnanın da toptancı bir yaklaşımla ele alınmaması, somut olay bazında devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunması[168] için gerekli olması halinde, KVKK m.28/2'de de belirtildiği üzere kanunun amacına ve temel ilkelerine uygun ve orantılı bir şekilde uygulanması gerekmektedir[169].

Bütün bu açıklamalar sonucunda mükellefin vergi mahremiyeti hakkı kapsamındaki bilgilerinin KVKK kapsamında da koruma bulacağını söylemek mümkündür. Ancak belirtildiği üzere KVKK, gerçek kişilere ilişkin veriler bakımından uygulama alanı bulacağından tüzel kişilere ilişkin veriler doğrudan AY m.20/3 hükmü çerçevesinde Anayasal temelde koruma bulacaktır.

3.3.2. Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nda Vergi Mahremiyeti Hakkı

Mükellefe ilişkin elde edilen verilerin işlenmesini konu alan herhangi bir düzenlemeye VUK'ta yer verilmemiştir. Ancak vergi idaresi gelişen bilgi işlem teknolojileri ile birlikte verileri çok hızlı bir şekilde tasnifleyip, işleme, kullanma ve muhafaza etme imkanına sahip olmuştur[170]. VUK'ta konuya ilişkin özel bir düzenlemeye yer verilmemesi karşısında vergi mükelleflerinin bu konuda KVKK'nın öngördüğü korumadan yararlanabileceği söylenebilir. Bu kapsamda öncelikle kişisel verinin işlenmesinden ne anlaşılması gerektiğini açıklamak gerekir. Kişisel verinin işlenmesi KVKK m.3/1-e'de, *"Kişisel verilerin tamamen veya kısmen otomatik olan ya da herhangi bir veri kayıt sisteminin parçası olmak kaydıyla otomatik olmayan yollarla elde edilmesi, kaydedilmesi, depolanması, muhafaza edilmesi, değiştirilmesi, yeniden düzenlenmesi, açıklanması, aktarılması, devralınması, elde edilebilir hâle getirilmesi, sınıflandırılması ya da kullanılmasının engellenmesi gibi veriler üzerinde gerçekleştirilen her türlü işlem"* olarak tanımlanmıştır. Kural olarak kişisel veriler veri sahibinin açık rızası

---

[168] *"Ekonomik ve mali çıkarların, devletlerin içinde bulundukları durum, ekonomik krizler, vergi rekabetinin etkinliği gibi birçok faktör göz önüne alınarak her bir devlet için ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir."* Bkz. Karataş Durmuş, s.399.

[169] Aksi yönde bir uygulamanın, kanun kapsamına girmeyen ve doğrudan AY m.20/3 kapsamında kişisel verileri korunan tüzel kişi ve tüzel kişiliği olmayan mükellefler karşısında, kanun kapsamında kişisel verileri korunan gerçek kişi mükelleflerin dezavantajlı bir konuma gelmesi gibi bir sonuç doğuracağı ifade edilmektedir. Bkz. Başaran Yavaşlar ve Canyaş, s.19.

[170] Vergi idaresinin elde ettiği verileri muhafazası ve kullandığı bilgi işlem sistemleri hakkında açıklamalar *"1.1.2.2. İdari Uygulama Bakımından Gizli Tutma"* başlığına altında yer almaktadır.

olmaksızın işlenemez ve aktarılmaz (KVKK m.5, m.8, m.9). Ancak KVVK m.5/2[171]'de belirtilen şartlardan birinin bulunması halinde kişisel verilerin açık rıza olmaksızın işlenmesi mümkündür. Konumuzla ilgili olması bakımından, veri sahibinin rızasının aranmayacağı bu şartlar arasında; m.5/2-ç'de *"Veri sorumlusunun hukuki yükümlülüğünü yerine getirebilmesi için zorunlu olması"* ve m.5/2-f'de *"İlgili kişinin temel hak ve özgürlüklerine zarar vermemek kaydıyla, veri sorumlusunun meşru menfaatleri için veri işlenmesinin zorunlu olması"* da sayılmıştır. Kişisel verilerin vergisel amaçlarla işlenmesi halinde m.5/2-ç'nin uygulama alanı bulacağı ifade edildiği[172] gibi, çok geniş bir alanda uygulama bulabilecek m.5/2-f'nin de kişisel verilerin kamu düzeninin sağlanması ve korunması ile suçlularla etkin mücadelede bulunulması ve toplumun huzur ve refahının sağlanması amacıyla işlenmesi durumlarında söz konusu olacağı belirtilmiştir[173]. Bu çerçevede vergi geliri elde edilmesi ile vergi kayıp ve kaçağıyla mücadele edilmesi amaçlarıyla mükellefe ilişkin verilerin işlenmesi hali de şüphesiz m.5/2-f kapsamında bir veri işleme olarak değerlendirilebilecektir. Bununla birlikte KVKK m.8'de kişisel verilerin aktarılması; m.9'da ise kişisel verilerin yurt dışına aktarılması düzenlenmiş ve her iki düzenleme de kural gereği veri sahibinin açık rızası olmaksızın verilerin aktarılamayacağını belirttikten sonra istisnaen KVKK m.5/2'de sayılan şartlardan birinin varlığı halinde açık rızanın aranmayacağı ifade edilmiştir.

Tüm bu açıklamalardan hareketle KVKK'nın mükelleflere sunduğu korumanın teoride bir anlam ifade etse de pratikte çok bir katkı sağlamadığı ortadadır. Yapılan değerlendirme neticesinde vergisel amaçlarla kişisel verilerin işlenmesi hali ile verilerin yurt içi veya yurt dışına aktarılması hallerinde açık rızanın aranmayacağı sonucuna varılmıştır. Kanun kapsamında kabul edilen -gerçek kişi mükelleflere ilişkin- veriler de KVKK m.28/2-ç uyarınca bazı sınırlandırmalara tabi tutulabilecek ve anılan düzenleme gereği kanunun amacı ve temel

---

[171] Anılan hükme göre; *"(2) Aşağıdaki şartlardan birinin varlığı hâlinde, ilgili kişinin açık rızası aranmaksızın kişisel verilerinin işlenmesi mümkündür:*
a) Kanunlarda açıkça öngörülmesi.
b) Fiili imkânsızlık nedeniyle rızasını açıklayamayacak durumda bulunan veya rızasına hukuki geçerlilik tanınmayan kişinin kendisinin ya da bir başkasının hayatı veya beden bütünlüğünün korunması için zorunlu olması.
c) Bir sözleşmenin kurulması veya ifasıyla doğrudan doğruya ilgili olması kaydıyla, sözleşmenin taraflarına ait kişisel verilerin işlenmesinin gerekli olması.
ç) Veri sorumlusunun hukuki yükümlülüğünü yerine getirebilmesi için zorunlu olması.
d) İlgili kişinin kendisi tarafından alenileştirilmiş olması.
e) Bir hakkın tesisi, kullanılması veya korunması için veri işlemenin zorunlu olması.
f) İlgili kişinin temel hak ve özgürlüklerine zarar vermemek kaydıyla, veri sorumlusunun meşru menfaatleri için veri işlenmesinin zorunlu olması."
[172] Akgül, Danıştay ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Kişisel Verilerin Korunması, s.168.
[173] Akgül, Danıştay ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Kişisel Verilerin Korunması, ss.169-170.

ilkelerine uygun ve orantılı olmak kaydıyla somut olayın özellikleri de dikkate alınarak Devletin ekonomik ve mali çıkarları için gerekli olması halinde, veri sorumlusunun verileri işlenen gerçek kişi mükellefleri aydınlatma yükümlülüğü ile gerçek kişi mükelleflerin kanundan doğan başta verilerinin işlenip işlenmediğini öğrenme, verilere erişme ve verilerin üçüncü kişilerle paylaşımından haberdar edilme olmak üzere KVKK m.11'de sayılan diğer bütün hakları ve veri sorumluları siciline kayıt yükümlülüğünün düzenlendiği KVKK m.16'nın uygulanmasında sınırlandırmalar getirilebilecektir. Hal böyleyken KVKK'nın getirdiği istisna ve sınırlandırmalarla kişisel verilerin korunmasından ziyade, toplanması ve idarece özgür bir şekilde kullanılmasına hizmet ettiğini söylemek daha doğru olacaktır[174].

3.4. Özel Hayatın Gizliliği ve Sır Saklama Yükümlülüğü Kapsamında Vergi Mahremiyeti Sağlayan Diğer Yasal Düzenlemeler

Vergi mahremiyetine ilişkin kanuni düzenlemeler yalnızca yukarıda sayılan VUK, AATUHK ve KVKK'da yer alan hükümlerden ibaret değildir. Doğrudan vergi mahremiyetine ilişkin kurallar içermemekle birlikte özel hayatın gizliliği, kişisel verilerin korunması ve mesleki sırları açıklama yasağına ilişkin çeşitli kanunlarda yer alan birçok düzenleme şüphesiz mükellefin vergi mahremiyeti kapsamı içerisinde kabul edilen bilgilerinin gizliliğinin sağlanmasına hizmet etmektedir. Bu başlık altında kısaca bu düzenlemelere değinilecektir.

Mükellefin vergi mahremiyeti kapsamında korunan kişisel verileri aynı zamanda kişinin adı, hayatı, vücut tamlığı, şeref ve haysiyeti, resmi ve sesi gibi kişilik hakkının da bir unsurunu oluşturur[175]. Kısaca "*kişiliği oluşturan değerlerin tümü üzerindeki hak"*[176] şeklinde tanımlanan kişilik hakkı, kişilerin sadece var olmaları sebebiyle ayrılmaz biçimde sahip oldukları hukuken korunan değerlerin tamamını kapsar[177] ve bu değerler 4721 sayılı Türk

[174] KVKK'ya getirilen aynı yönde benzer bir eleştiri için bkz. Şen, s.1201.
[175] M. Kemal Oğuzman, Özer Seliçi ve Saibe Oktay Özdemir, **Kişiler Hukuku**, 17. Bası, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2018, ss.173-198.
[176] Serap Helvacı ve Fulya Erlüle, **Medeni Hukuk –Medeni Hukuka Giriş, Kişiler Hukuku, Aile Hukuku-**, 5. Bası, İstanbul: Legal Yayıncılık, 2018, s.87; Benzer bir tanım olarak kişilik hakkı, *"kişilerin kişiliklerini oluşturan, çeşitli unsurların tamamı üzerinde hukuken korunan menfaat"* şeklinde tanımlanmış ve *"hukuken korunan ve kişiyle ilgili tüm değerler"*in kişilik hakkı kapsamında olduğu ifade edilmiştir. Bkz. Oğuz Sancakdar, "Kamu Hukukunda Kişiliğin Korunması", **İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı.1, Ocak 2017, s.42.
[177] Helvacı ve Erlüle, s.87.

Medeni Kanunu[178] (TMK) m.23[179], m.24[180] ve m.25[181] çerçevesinde koruma bulur[182]. TMK'da yer alan bu hükümlerle birlikte 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu[183] m.58[184] de kişilik haklarının korunmasına ilişkin kurallar içermektedir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda[185] ise denetçinin iş ve işletme sırlarını korumakla yükümlü olduğunu düzenleyen m.404[186] ve denetçiler dışında şirketin defter ve belgelerini inceleyen kişilerin sır saklama yükümlülüğüne

[178] Kanunun yayımlandığı R.G. Tarih-Sayı: 08.12.2001-24607.

[179] *"**Madde 23**- Kimse, hak ve fiil ehliyetlerinden kısmen de olsa vazgeçemez. Kimse özgürlüklerinden vazgeçemez veya onları hukuka ya da ahlâka aykırı olarak sınırlayamaz.*
Yazılı rıza üzerine insan kökenli biyolojik maddelerin alınması, aşılanması ve nakli mümkündür. Ancak, biyolojik Madde verme borcu altına girmiş olandan edimini yerine getirmesi istenemez; maddî ve manevî tazminat isteminde bulunulamaz."

[180] "***Madde 24**- Hukuka aykırı olarak kişilik hakkına saldırılan kimse, hâkimden, saldırıda bulunanlara karşı korunmasını isteyebilir.*
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 aykırıdır."

[181] *"**Madde 25**- Davacı, hâkimden saldırı tehlikesinin önlenmesini, sürmekte olan saldırıya son verilmesini, sona ermiş olsa bile etkileri devam eden saldırının hukuka aykırılığının tespitini isteyebilir.*
Davacı bunlarla birlikte, düzeltmenin veya kararın üçüncü kişilere bildirilmesi ya da yayımlanması isteminde de bulunabilir.
Davacının, maddî ve manevî tazminat istemleri ile hukuka aykırı saldırı dolayısıyla elde edilmiş olan kazancın vekâletsiz iş görme hükümlerine göre kendisine verilmesine ilişkin istemde bulunma hakkı saklıdır.
Manevî tazminat istemi, karşı tarafça kabul edilmiş olmadıkça devredilemez; mirasbırakan tarafından ileri sürülmüş olmadıkça mirasçılara geçmez.
Davacı, kişilik haklarının korunması için kendi yerleşim yeri veya davalının yerleşim yeri mahkemesinde dava açabilir."

[182] Bu düzenlemeler haricinde ad üzerindeki hakkın korunmasına ilişkin özel hükümler içeren TMK m.26 ve m.27 de kişilik hakkını koruyan düzenlemeler olarak karşımıza çıkmaktadır.

[183] Kanunun yayımlandığı R.G. Tarih-Sayı: 04.02.2011-27836.

[184] *"**Madde 58**- Kişilik hakkının zedelenmesinden zarar gören, uğradığı manevi zarara karşılık manevi tazminat adı altında bir miktar para ödenmesini isteyebilir.*
Hâkim, bu tazminatın ödenmesi yerine, diğer bir giderim biçimi kararlaştırabilir veya bu tazminata ekleyebilir; özellikle saldırıyı kınayan bir karar verebilir ve bu kararın yayımlanmasına hükmedebilir."

[185] Kanunun yayımlandığı R.G. Tarih-Sayı: 14.02.2011-27846.

[186] *"**Madde 404**- (1) Denetçi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ile denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdür. Faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar. Kasten veya ihmal ile yükümlerini ihlal edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumludurlar. Zarar veren kişi birden fazla ise sorumluluk müteselsildir.*
(2) Birinci fıkrada öngörülen yükümün yerine getirilmesinde ihmali bulunan kişiler hakkında, verdikleri zarar sebebiyle, her bir denetim için yüz bin Türk Lirasına, pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise üç yüz bin Türk Lirasına kadar tazminata hükmedilebilir. İhmalleriyle zarara sebebiyet veren kişilere ilişkin bu sınırlama denetime birden çok kişinin katılmış veya birden çok sorumluluk doğurucu eylemin gerçekleştirilmiş olması hâlinde uygulandığı gibi, katılanlardan bazılarının kasıtlı hareket etmiş olmaları durumunda da geçerlidir.
(3) Denetçinin bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilen bir sermaye şirketi olması hâlinde sır saklama yükümü bu kurumun yönetim kurulunu ve üyelerini ve çalışanlarını da kapsar.
(4) Bu hükümlerden doğan tazmin yükümü sözleşme ile ne kaldırılabilir ne de daraltılabilir.
(5) Denetçinin bu maddeden doğan sorumluluğuna ilişkin istemler rapor tarihinden başlayarak beş yılda zamanaşımına uğrar. Ancak, fiil suç oluşturup da Türk Ceza Kanununa göre süresi daha uzun dava zamanaşımına tabi bulunuyorsa, tazminat davasına da o zamanaşımı uygulanır.
(6) Ceza mevzuatının, suç ihbarına ilişkin hükümleri saklıdır."

ilişkin düzenlemeler içeren m.527[187] mükellefe ilişkin bilgilerin gizliliğinin sağlanmasında önem arz eden hükümler olarak karşımıza çıkmaktadır[188].

Mükelleflerin yakın ilişki içerisinde olduğu ve kendilerine ilişkin gizli kalması gereken nitelikte birçok bilgiyi paylaştığı mali müşavirler, avukatlar, noterler ve bankaların da kendi mevzuatlarında yer alan sır saklama yükümlülüğüne ilişkin düzenlemeler mükellefe ilişkin bilgilerin gizliliğinin korunmasına hizmet etmektedir. Bu kapsamda, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu[189] m.43[190]; 1136 sayılı Avukatlık Kanunu[191] m.36[192], m.62[193]; 1512 sayılı Noterlik Kanunu[194] m.54[195]; 5411 sayılı Bankacılık Kanunu[196] m.73/3[197], m.159[198] düzenlemelerinin mükellefe ilişkin bilgilerin gizliliğinin sağlanmasında oldukça önemli olduğunu belirtmek gerekir.

---

[187] *"**Madde 527**- (1) 404 üncü madde hükmü saklı kalmak üzere, görevi dolayısıyla incelemesine sunulan defter ve belgeleri inceleyenlerin, elde ettikleri veya verilen bilgilerden öğrendikleri iş ve işletme sırlarını açıklamaları yasaktır. Aksi hâlde şirketin maddi ve manevi zararını tazmin ederler.*
(2) Ceza mevzuatının, suç ihbarına ilişkin hükümleri saklıdır."

[188] Benzer şekilde haksız rekabete ilişkin düzenlemeler içeren TTK m.55/1-d *"Üretim ve iş sırlarını hukuka aykırı olarak ifşa etme"* fiilini haksız rekabet hallerinden biri olarak saymış ve haksız rekabet durumlarından kaynaklanan hukuki sorumluluğu da TTK m.56'da düzenlemiştir.

[189] Kanunun yayımlandığı R.G. Tarih-Sayı: 13.06.1989-20194.

[190] "***Madde 43 –*** *Meslek mensupları ve bunların yanlarında çalışanlar, işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemezler, çeşitli kanunlarla muhbirlere tanınan hak ve menfaatlerden faydalanamazlar.*
Ancak, suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere duyurulması mecburidir. Adli veya idari her türlü inceleme veya soruşturma birinci fıkra hükmünün dışındadır.
Tanıklık, sırrın ifşası sayılmaz.
Yukarıdaki hükümler oda ve birlik personeli hakkında da uygulanır."

[191] Kanunun yayımlandığı R.G. Tarih-Sayı: 07.04.1969-13168.

[192] *"**Madde 36-** Avukatların, kendilerine tevdi edilen veya gerek avukatlık görevi, gerekse, Türkiye Barolar Birliği ve barolar organlarındaki görevleri dolayısıyla öğrendikleri hususları açığa vurmaları yasaktır.*
Avukatların birinci fıkrada yazılı hususlar hakkında tanıklık edebilmeleri, iş sahibinin muvafakatini almış olmalarına bağlıdır. Ancak, bu halde dahi avukat tanıklık etmekten çekinebilir. Çekinme hakkının kullanılması hukuki ve cezai sorumluluk doğurmaz.
Yukarıki hükümler, Türkiye Barolar Birliği ve baroların memurları hakkında da uygulanır."

[193] "***Madde 62-*** *Bu Kanun ve diğer kanunlar gereğince avukat sıfatı ile veya Türkiye Barolar Birliğinin yahut baroların organlarında görevli olarak kendisine verilmiş bulunan görev ve yetkiyi kötüye kullanan avukat Türk Ceza Kanununun 257 nci maddesi hükümlerine göre cezalandırılır."*

[194] Kanunun yayımlandığı R.G. Tarih-Sayı: 05.02.1972-14090.

[195] *"**Madde 54**- Noter ve noterlik katipleri, görevleri dolayısıyla öğrendikleri sırları, kanunların emrettiği haller dışında açıklayamazlar."*

[196] Kanunun yayımlandığı R.G. Tarih-Sayı: 01.11.2005-25983 (mük.).

[197] *"**Madde 73-** (...)*
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…"

[198] *"**Madde 159-** Bu Kanunun 73 üncü maddesinin birinci ve üçüncü fıkralarında belirtilen yükümlülüğe uymayanlar için bir yıldan üç yıla kadar hapis ve bin günden iki bin güne kadar adlî para cezası hükmolunur. Banka ve müşterilere ait sırları açıklayan üçüncü kişiler hakkında da aynı cezalar uygulanır.*
Yukarıdaki fıkrada belirtilen kimseler sırları kendileri ya da başkaları için yarar sağlamak amacıyla açıklamış olursa verilecek cezalar altıda bir oranında artırılır. Ayrıca, fiilin önemine göre sorumluların bu Kanun

5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun[199] kapsamında özellikle suç gelirlerinin aklanması ve terörün finansmanın önlenmesi noktasında çalışmalar yürüten Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK) da mükelleflere ilişkin gizli kalması gereken nitelikte bilgilere erişmekte[200] ve bu bilgilerin gizliliği anılan kanun m.22[201] hükmü uyarınca sağlanmaktadır. Benzer şekilde ileride ayrıntılarına değinileceği üzere Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) da resmi istatistikler üretmek üzere kişilerden bilgi talebinde bulunabilmekte ve edindiği bilgilerin gizliliği de Türkiye İstatistik Kanunu[202] m.13/4[203] ve m.53[204] düzenlemeleri uyarınca sağlanmaktadır.

Yukarıda sayılan düzenlemeler dışında 4458 sayılı Gümrük Kanunu[205] m.12[206]; 6948 sayılı Sanayi Sicili Kanunu[207] m.7[208]; 4857 sayılı İş Kanunu[209] m.93[210]; 5490 sayılı Nüfus

---

kapsamına giren kuruluşlarda görev yapmaları, iki yıldan aşağı olmamak üzere geçici veya sürekli olarak yasaklanır."

[199] Kanunun yayımlandığı R.G. Tarih-Sayı: 18.10.2006-26323.

[200] *"2.2.5. MASAK Tarafından Bilgi ve Belge Talebi ve Erişim Yetkisi"* başlığı altında MASAK'ın gerçekleştirdiği faaliyetler kapsamında mükelleflere ilişkin bilgi ve belgelere erişimine ilişkin açıklamalar yer almaktadır.

[201] *"**Madde 22-** (1) Aşağıda yazılı kimseler görevlerinden ayrılsalar 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 başvurulan kişiler.
c) Bu bilgileri görevleri dolayısıyla öğrenen diğer kamu görevlileri.
(2) 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.
(3) Bu Kanun uyarınca yabancı ülkelerdeki muadil kuruluşlara Başkanlıkça bilgi verilmesi sırrın ifşaı sayılmaz."

[202] Kanunun yayımlandığı R.G. Tarih-Sayı: 18.11.2005-25997.

[203] *"**Madde 13-** (...)*
Resmî istatistik üreten kurum ve kuruluşların yetkilileri tarafından, gizli verilerin hukuka aykırı erişimine, açıklanmasına veya kullanımına karşı her türlü önlem alınır..."

[204] *"**Madde 53-** Bu Kanunun 13 üncü maddesinde yazılı yasaklara aykırı hareket eden kamu görevlileri, 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 258 inci maddesine göre cezalandırılır..."*

[205] Kanunun yayımlandığı R.G. Tarih-Sayı: 04.11.1999-23866.

[206] "***Madde 12-** 1. 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.*
2. Gümrük işlemleri nedeniyle elde edilen gizli nitelikteki bilgilerin toplanması, kullanılması, saklanması, saklanma süresi ve üçüncü kişilere verilmesine ilişkin hükümler yönetmelikle belirlenir."

[207] Kanunun yayımlandığı R.G. Tarih-Sayı: 24.04.1957-9593.

[208] *"**Madde 7-** Sanayi sicili aleni değildir. Ancak bu kanuna göre alınmış olan malumattan İktisat ve Ticaret Vekaletince veya bu Vekaletin müsaadesi ile istifade edilebilir.*
Bunun dışında memurlar vazifeleri icabı vakıf oldukları malümatı hiç bir suretle ifşa edemezler."

[209] Kanunun yayımlandığı R.G. Tarih-Sayı: 10.06.2003-25134.

[210] *"**Madde 93-** İş hayatını izleme, denetleme ve teftiş yetkisi olan iş müfettişleri görevlerini yaparlarken işin normal gidişini ve işyerinin işlemesini, inceledikleri konunun niteliğine göre mümkün olduğu kadar aksatmamak, durdurmamak ve güçleştirmemekle ve resmi işlemlerin yürütülüp sonuçlandırılması için, açıklanması gerekmedikçe, işverenin ve işyerinin meslek sırları ve şartları, ekonomik ve ticari hal ve durumları hakkında gördükleri ve öğrendikleri hususları tamamen gizli tutmak ve kendileri tarafından bilgileri ve ifadeleri alınan*

Hizmetleri Kanunu[211] m.9[212] ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu[213] (DMK) m.31[214] düzenlemelerinin de mükellefe ilişkin bilgilerin gizliliğinin sağlanması hususunda özellik arz ettiği söylenebilir.

yahut kendilerine başvuran veya ihbarda bulunan işçilerin ve başka kişilerin isimlerini ve kimliklerini açıklamamakla yükümlüdürler."

[211] Kanunun yayımlandığı R.G. Tarih-Sayı: 29.04.2006-26153.

[212] *"**Madde 9**- (1) Nüfus kayıtları ve bu kayıtların tutulmasına dayanak olan belgeler gizlidir. Bunlar, yetkili ve sorumlu memurlar ile teftiş ve denetim yetkisi olanlar dışında kimse tarafından görülüp incelenemez. Mahkemeler bu hükmün dışındadır.*
(2) Nüfus kayıtlarına bu bilgileri işleyen memurlar ve Kimlik Paylaşımı Sistemi kapsamında nüfus kayıtlarından faydalanan diğer görevliler de bu gizliliğe uymak zorundadırlar. Bu yükümlülük, kamu görevlilerinin görevlerinden ayrılmalarından sonra da devam eder."

[213] Kanunun yayımlandığı R.G. Tarih-Sayı: 23.07.1965-12056.

[214] *"**Madde 31-** Devlet memurlarının kamu hizmetleri ile ilgili gizli bilgileri görevlerinden ayrılmış bile olsalar, yetkili bakanın yazılı izni olmadıkça açıklamaları yasaktır."*

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ MAHREMİYETİ HAKKININ KAPSAMI

1. Vergi Mahremiyeti Hakkının İçeriği

1.1. Hakkın Konusu: Verilerin Gizli Tutulması

1.1.1. Vergi Mahremiyeti Hakkının Kapsamına Giren Verilerin Özellikleri

1.1.1.1. Verinin Mükellefe ya da Mükellefle İlgili Kimselere Ait Olması

Vergi mahremiyeti kapsamında kabul edilen bilgiler mükellef veya mükellefle ilgili kimselere ilişkin bilgilerdir. *Mükellef,* VUK m.8'de *"vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişi"* şeklinde tanımlanmıştır. Kanaatimizce bu tanım iki noktadan eleştiriye açıktır. Bunlardan ilki tanımda vergi mükellefinin yalnızca maddi ödevi olan vergi ödeme borcunun kapsama alınması, şekli ödevlerin ise tanım dışında bırakılmasıdır. Oysa vergi mükellefinin vergiyi ödeme ödevi dışında beyanname vermek, bildirimde bulunmak, defter ve kayıt düzenine uymak gibi birtakım şekli ödevleri de bulunmaktadır. Eleştiri konusu diğer bir husus ise mükellefin gerçek kişi veya tüzel kişi olarak sınırlandırılmış olmasıdır. Ancak vergi sistemimiz içerisinde, tüzel kişiliği olmamakla birlikte mükellef olarak kabul edilen birtakım teşekküller de bulunmaktadır. Tüzel kişiliği olmamakla birlikte kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilen iş ortaklıkları buna örnek gösterilebilir[215]. Tüm bu eleştirilerden hareketle mükellefi, "*vergiyi doğuran olay üzerinde gerçekleşen herkes"* şeklinde tanımlamak daha doğru olacaktır[216].

Aynı maddenin ikinci fıkrasında vergi sorumlusu, *"verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi"* şeklinde tanımlanmış ve dördüncü fıkrada *"Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir."* düzenlemesine yer verilmiştir. Yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere vergi

[215] Funda Başaran Yavaşlar ve diğerleri**, Vergi Hukuku ve Uygulama**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2018, s.99; VUK'ta yer alan mükellef tanımına ilişkin aynı yöndeki eleştiriler için bkz. Öncel, Kumrulu ve Çağan, ss.74-75; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, Vergi Hukuku, s.88-89; Yusuf Ziya Taşkan, **Vergi Hukuku**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2018, ss.103-104; Biyan, ss.13-14.

[216] Başaran Yavaşlar ve diğerleri, s.99

sorumlusu, vergiyi kendi mal varlığından değil mükellefin mal varlığından ödemekte ve vergiyi doğuran olay da sorumlunun kişiliğinde değil mükellefin kişiliğinde gerçekleşmektedir. Bu iki özellik mükellefle vergi sorumlusunu birbirlerinden ayıran unsurlar olarak karşımıza çıkmaktadır[217]. Anılan kanun maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan düzenlemeden hareketle vergi mahremiyeti hükümlerinin, vergi sorumlusuna ait bilgilere ilişkin olarak da uygulanacağını ifade eden bir görüş bulunmakla birlikte[218] kanaatimizce vergi sorumlusuna ilişkin bilgilerin korunması VUK m.8/4 hükmünden değil, vergi sorumlusunun mükellefle ilgili kimse olmasından kaynaklanmaktadır. VUK m.8/4'te, "*kanunun müteakip maddelerinde*" ifadesi kullanıldığından ve vergi mahremiyeti de VUK m.5'te düzenlendiğinden söz konusu hükmün VUK m.5 bakımından uygulama alanı bulmayacağını düşünmekteyiz[219].

Mükellefle ilgili kimseler kavramı ise mükellef kavramındaki netliğe karşılık belirsizdir[220]. Bu kavramın nasıl anlaşılması gerektiği noktasında bir yargı kararı ya da idari bir düzenlemeye rastlanılmamaktadır[221]. Bununla birlikte doktrinde[222] mükellefler ilgili kimselerden anlaşılması gerekenin mükelleflerin akrabaları- eşi, usul ve füruğu, civar hısımları- ve mükellefle mesleki ve ticari ilişki içerisinde bulunan diğer şahıslar olduğu ifade edilmektedir. Belirli bir mükellefle iş ilişkisine giren, ondan alacaklı veya ona borçlu bulunan

---

[217] Şenyüz, Yüce ve Gerçek, Vergi Hukuku, s.88; Biyan, s.15.

[218] *"Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinin 4. fıkrasındaysa kanunda geçen mükellef tabirinin vergi sorumlusuna da şamil olduğu ifade edilmiştir… Vergi sorumlusu mükellef kapsamına dahil olduğuna göre VUK'un 5. maddesi hükmü gereğince vergi mahremiyeti, vergi sorumlusunun şahsına ait bilgilere ilişkin olarak da uygulanacaktır."* Bkz. Ünsal, s.31; Aynı yönde bkz. Ferhat Alemdar, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti", **Vergi Dünyası**, Sayı.349, Eylül 2010, s.104; Bütün vergi ödevlilerini kapsam içine alan yeni bir düzenleme yapılması önerilmektedir. Bkz. Demircan, s.190.

[219] Aynı yönde bkz. Solak Akman, 226. dipnot, s.109.

[220] Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.11.

[221] Kavramın dar yorumlanması halinde, sadece mükellefin çok yakın çevresindekileri ve özellikle de özel hayatına dahil kişileri kapsamına alacağı, bunun ise vergi sorumlularını ve diğer vergi ödevlilerini dışarıda tutmak anlamına geleceği belirtilmekte ve bu tür muğlak ifadeler yerine vergi ödevlisiyle herhangi bir vergiyi doğuracak işlem, durum ya da faaliyet temelinde ya da özel nedenlerle herhangi bir ilişki içinde olan herkese ait bilgilerin bu kapsam içine alınarak tartışmaların önlenebileceği ifade edilmektedir. Bkz. Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.11; Alman sisteminde *"mükellef ve mükellefle ilgili kimseler"* yerine kullanılan *"başkalarına ilişkin ilişkiler"* ifadesinin bilgiyi edinen görevli veya görevliye eşit tutulan kişi dışında herkesi kapsamına aldığı belirtilmiş ve bu çerçevede vergi danışmanları, bilgi veren üçüncü kişiler ve hatta muhbirlerin ilişki ve sırlarının dahi vergi mahremiyeti kapsamında korunacağı ifade edilmiştir. Bkz. Başaran Yavaşlar, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü –Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-, s.101.

[222] Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s.311; Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.11; Sonsuzoğlu, s.125; Turgut Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, 3. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010, s.397; Mustafa Özen, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, 2. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2018, s.103; Gökbel, s.270; Taş, s.86; Alemdar, Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, s.104.

kişi ve kuruluşlar bu kapsamda değerlendirilir[223]. Kanunda mükellef ile ilgili olan kişilere ilişkin herhangi bir sınır getirilmemiş ve kapsamı oldukça geniş tutulmuştur[224]. Mükellefle ilgili kimse kavramının gerçek kişilerle birlikte tüzel kişi ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri de kapsadığını belirtmek gerekir[225].

Vergi mahremiyeti kapsamında korunacak mükellef ya da mükellefle ilgili bulunan kimselere ait bilgiler[226] bu kimselerin faaliyet konusuyla ilgili olarak kullandıkları formüller,

---

[223] Bkz. Sahir Erman, **Vergi Suçları**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Prof. Dr. Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi, 1988, s.100; Taş, s.86; Ali Erol, Vergi Hukukunda Bilgi Verme Ödevinin Sınırı Olarak Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sonuçları s.70.

[224] Sonsuzoğlu, s.125; Yılmaz Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları,** Oluş Yayıncılık, Ankara 2007, s.90; Ünsal, s.31; Alemdar, Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, s.104.

[225] Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.11.

[226] Mükellef veya mükellefle ilgili kimselere ilişkin bilgilerin önemli bir kısmı bu kimselerin bilgi verme ödevi kapsamında idareye sunduğu verilerden oluşur. Bilgi verme ödevi, mükellefin bilgi verme ödevi ve üçüncü kişilerin bilgi verme ödevi olarak iki başlık altında değerlendirilebilir. Vergi mükellefinin bilgi verme ödevi de *kendiliğinden bilgi verme (bildirim)* ve *vergi idaresinin talebi üzerine bilgi verme* olmak üzere iki alt başlıkta ele alınabilir (Bkz. Başaran Yavaşlar, 20 Soruda Türkiye'de Temel Vergi Hukuku, s.28 vd.). Mükellefin kendiliğinden bilgi verme ödevi kapsamında vereceği bilgiler, vergi idaresinin herhangi bir talebi olmaksızın, vergi mükellefinin kanun gereğince ve kanunda belirtilen zamanlarda verilmesi gereken bilgiler olarak karşımıza çıkmakta ve bu bilgiler VUK m.153 vd. hükümlerinde düzenlenmektedir. (Başaran Yavaşlar ve diğerleri, s.108 vd.). Bu kapsamda mükellefin vereceği bilgiler; işe başlama (VUK m.153), adres değişikliği (VUK m.157), iş değişikliği (VUK m.158), işletme değişikliği (VUK m.159), işi bırakma (VUK m.160), yeni inşaat (VUK m.166), bina ve arazideki değişiklikleri (VUK m.167) ve vergi matrahı (beyanname) şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Bu sayılanlar dışında mükellefin değişik vergi türlerine göre vermesi gereken farklı bilgiler de söz konusu olabilir. Örneğin kurumlar vergisi beyannamesine eklenmesi gereken, bilanço ve gelir tablosu, transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum ve örtülü sermayeye ilişkin form, yabancı para pozisyonuna ilişkin bilgi formu ve kurum ortakları ve yönetim kurulu üyelerine ilişkin bildirimler bu çerçevede değerlendirilebilir (Bkz. Başaran Yavaşlar ve Canyaş, ss.12-13). Mükellefin talep üzerine bilgi verme ödevi ise VUK m.148 ve m.149'da düzenlenmiştir. Tek seferlik bilgi talebini düzenleyen VUK m.148 hükmüne göre; *"…mükellefler… Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar."*. Bu hükmün devamında, bilgilerin yazılı veya sözlü istenebileceği, sözlü istenen bilgileri vermeyenlere bilgi talebinin yazılı olarak iletileceği ve kendilerine cevap vermeleri için uygun bir süre verileceği ve kendilerinden bilgi talep edilenlerin vergi dairesine zorla getirilemeyeceği düzenlemelerine yer verilmiştir. Vergi mükelleflerinden vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili belli aralıklarla devamlı/düzenli bilgi talebine ilişkin VUK m.149 hükmüne göre de mükellefler, "*…vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili… kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasılalarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar."* VUK m.149 hükmüne istinaden, mükelleflerden düzenli olarak bilgi talebinde bulunulan konulara örnek vermek gerekirse, 329 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği (R.G. Tarih-Sayı: 28.02.2004- 25387) ile getirilen *"Performans Derecelendirme Bildirimi"* ve 362 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği (R.G. Tarih-Sayı: 17.08.2006- 26262) ile öngörülen *"Ba-Bs Formlarının Bildirimi"* bu kapsamda değerlendirilebilir. Vergi idaresinin temel bilgi kaynağı olan mükelleflerin bilgi verme yükümlülüğü bu şekilde ortaya konulduktan sonra idarenin diğer bilgi kaynağı olarak üçüncü kişilere de kısaca değinmek gerekir (Üçüncü kişi olarak "banka"ların bilgi verme yükümlülüğü, bu yükümlülüğünün sınırları ve yükümlülüğe aykırı davranışlarının yaptırımı hakkında ayrıntılı açıklamalar için bkz. Başaran Yavaşlar, Bankaların Bilgi Verme Yükümlülüğünün Sınırları ve Bilgi Vermekten Çekinmeye Bağlı Özel Usulsüzlük Suçu –Müşteri Sırrını Saklama Yükümlülüğü ile Özel Usulsüzlük Suçu Arasında Bir Gri Bölge-, s.178 vd.; Çeşitli kanunlar açısından bankalardan bilgi ve belge talebine ilişkin değerlendirmeler için bkz. Ergüney, ss.77-81). Üçüncü kişilerin bilgi verme yükümlülüğü de mükelleflerin bilgi verme yükümlülüğüne benzer şekilde talep üzerine bilgi verme ve kendiliğinden bilgi verme (bildirim) olarak iki başlıkta toplanabilir. Talep üzerine bilgi verme yukarıda değinildiği üzere tek seferlik veya belli aralıklarla/devamlı bir şekilde gerçekleşebilir. Üçüncü kişilerin tek seferlik bilgi verme yükümlülüğü VUK m.148'de *"Kamu idare ve müesseseleri, … veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar."* şeklinde ifade edilmiştir. Somut bir vergisel duruma ilişin olarak, tek seferlik bilgi verme

üretim ve satış teknikleri, reklam ve tanıtım faaliyetleri ile ticari ilişki içerisinde bulundukları kişilerin adres ve telefonları gibi bilgiler olabilir[227]. Mükellefle ilgili kimselerin kapsamına mükellefin yanında çalışanların da girip girmeyeceği sorusuna, doktrinde her olay bazında ayrı değerlendirme yapılması gerekeceği cevabı verilmiş ve bu çerçevede örneğin mükellefin yanında çalışan bir işçi hakkında icra takibi başlatılmış ya da o işçinin işten çıkarılmış olması gibi konuların vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilmeyeceği, ancak önemli konumda yer alan bir işçinin -örneğin makinelerin projeleri ve kurulumuyla ilgilenen bir mühendisin-

haricinde belli aralıklarla devamlı bir şekilde bilgi vermeye ilişkin yükümlülük ise VUK m.149'un *"Kamu idare ve müesseseleri (Kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dahil) ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasılalarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar."* şeklindeki düzenlemesinden kaynaklanmaktadır. Örnek vermek gerekirse 493 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği (R.G. Tarih-Sayı: 21.03.2018-30367) ile ticaret sicili müdürlüklerine tasdik etmek zorunda oldukları defterlerin tasdik işlemlerine ilişkin bilgileri elektronik ortamda Hazine ve Maliye Bakanlığı'na gönderme zorunluluğu getirilmesi bu kapsamda değerlendirilebilir. Benzer şekilde Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı Hakkında Yönetmelik'te (R.G. Tarih-Sayı: 02.02.1985-18654) matbaa işletmecilerine basım ve dağıtımını yaptıkları belgelerle ilgili olarak bilgi formu düzenleyip bu formları elektronik ortamda Bakanlığa gönderme zorunluluğu getirilmesi de bu kapsamda değerlendirilebilir (Bkz. Başaran Yavaşlar ve Canyaş, s.13). Üçüncü kişilerin kendiliğinden bilgi verme yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelere bakıldığında ise ilk olarak VUK m.150'ye değinmek gerekir. Anılan hükme göre; *"sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları", "yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar", mahalle ve köy muhtarları", "banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler"* her ay bilgi sahibi oldukları ölümleri ve mal intikallerini bir sonraki ayın on beşinci günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirme yükümlülüğü altındadırlar. Benzer şekilde zirai işletme büyüklükleri kanunda öngörülen sınırları aşan çiftçilere, ekim sayım beyanında bulunma yükümlülüğü getiren VUK m.243 de bir başka düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu hususta değinilmesi gereken son bir düzenleme de VUK m.151 hükmüdür. Vergi idaresinin bilgi toplama yetkine, mükelleflerin de bilgi verme ödevine bir sınır teşkil eden bu düzenleme kendilerinden bilgi talep edilen gerçek ve tüzel kişilerin, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermekten kaçınamayacağı kuralına ve bu kurala istisna teşkil eden durumlara yer vermektedir. Anılan hükme göre vergi idaresi, "*Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhabereler hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet"*i ihlal eden bilgiler ile "*Hekimlerden, diş hekimlerinden, dişçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nevi'ine mütaallik bilgiler"*i; "*Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususlar"*a ilişkin bilgileri ve devlet sırrı niteliğindeki bilgileri talep edemez (Vergi mükelleflerinin avukatları ve doktorları ile arasındaki ilişkide tanınan gizlilik hakkına benzer bir düzenlemenin muhasebeciler bakımından da tanınması gerektiği yönünde bkz. Egeli ve Dağ, s.142; Benzer bir düzenleme Fransa sisteminde de mevcut olup mesleki gizlilikle ilgili özel koruma alanı olan mesleklerde -avukatlar, doktorlar gibi-, vergi idaresi verilen hizmetlerin içeriğine ilişkin değil ancak ödemelere, tarihe ve ödeme şekillerine ilişkin bilgi talep edebilmektedir. Bkz. Stankiewicz, s.16.). Vergi idaresi mükellefler ve üçüncü kişiler dışında, medyada yer bulan bilgiler ile mükelleflerin kendileri tarafından aleni hale getirilen bilgiler gibi açık kaynakları, muhbirleri ve uluslararası bilgi değişimi araçlarını da bilgi toplama sürecinde kullanılabilir (Bkz. Başaran Yavaşlar ve Canyaş, s.14; Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK) da vergi idaresinin önemli bilgi kaynaklarından biri olarak karşımıza çıkmaktadır. MASAK faaliyet raporuna bakıldığında 2017 yılında 91 kişi hakkında VDK ile 3 kişi hakkında da Hazine ve Maliye Bakanlığı ile bilgi paylaşımında bulunulduğu görülmektedir. Bkz. MASAK, **2017 Yılı Faaliyet Raporu**, 2018, s.34, http://www.masak.gov.tr/userfiles/file/2017_Faaliyet_raporu.pdf (14.12.2018); MASAK'ın vergi idaresi ile bilgi paylaşımında herhangi bir sınırlama öngörülmemesinin AY m.20/3'e aykırı olduğu yönünde bkz. Başaran Yavaşlar ve Canyaş, s.14).

[227] Taş, s.86; Bilgilerin mükellef kayıtlarından elde edilen bilgiler olması gerektiği yönünde bkz. Süheyl Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2008. s.167.

önemli sayılacak bir sebepten dolayı işten çıkarılacak olduğu bilgisinin vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilebileceği belirtilmiştir[228].

Özel olarak üzerinde durulması gereken hususlardan biri de muhbirlerin mükellefle ilgili kimse olarak kabul edilip edilmeyeceği ve bu kapsamda muhbirlere ilişkin bilgilerin vergi mahremiyeti korumasından yararlanıp yararlanamayacağıdır. Muhbirler vergi idaresine belirli bir *mükellefe ilişkin bir bilgi* sunduklarından bu bilgi vergi mahremiyeti korumasından yararlanacak[229], muhbirin şahsına ilişkin bilgiler bakımından ise VUK m.142/4 düzenlemesi yol gösterici olacaktır. Anılan düzenlemeye göre, ihbar üzerine yapılan aramalarda ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilecek ve bu durumda, vergi dairesi de muhbirin ismini bildirecektir. İlgili düzenlemeden anlaşılacağı üzere bu bildirim yalnızca muhbirin ismi ile sınırlı olacak ve bildirim yalnızca mükellefe yapılacaktır[230].

1.1.1.2. Verinin Mükellef ve Mükellefle İlgili Kimselerin Şahıslarına, Muamele ve Hesap Durumlarına, İşlerine, İşletmelerine, Servetlerine veya Mesleklerine İlişkin Olması

Vergi mahremiyeti kapsamında korunan bilgiler, mükelleflerin ve mükellef ilgili kimselerin şahsı, işi, işletmesi, hesap durumları, serveti ve mesleklerine ilişkin bilgilerdir. Kanun koyucu *"...sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları..."* diyerek kapsamı maddede belirtilenlerle sınırlamamış ve bu sayılanlar dışında diğer bazı gizli bilgilerin de vergi mahremiyeti korumasından yararlanabileceğine işaret etmiştir[231]. Kanun koyucunun sayma yoluna giderek işaret ettiği bu bilgilerle birlikte VUK m.5/4 kapsamında ifşası öngörülen ve VUK m.5/6'da kamu kurum ve kuruşlarıyla paylaşılmasına izin verilen bilgilerin de mahremiyet kapsamında olduğunu belirtmek gerekir[232].

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere vergi mahremiyeti kapsamında korunan bilgiler yalnızca vergisel ve mali nitelikte bilgilerle sınırlandırılmamış, mükellef ve

[228] Karataş Durmuş, s.378.
[229] Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.11.
[230] Üçüncü kişilere muhbire ilişkin herhangi bir açıklama yapılması mümkün değildir. Bkz. Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.11.
[231] Ünsal, s.31; Görev nedeniyle öğrenilen ve ifşasının karşı taraf için rahatsızlık veya zarar doğuracağı bütün bilgilerin vergi mahremiyeti kapsamında korunacağını belirtilmektedir. Bkz. Ahmet Erol, Yeni Türk Ceza Kanunu Karşısında Vergi Mahremiyeti Suçu-I, s.247; Erdem, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Yeni Ceza Yasası Sonrasında Bu Suça Uygulanacak Ceza-I, s.250; Pınar ve Bacaksız, ss.641-642.
[232] Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.12.

mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına ilişkin bilgiler de kapsam içerisine alınmıştır[233]. Bu çerçevede bilgiler, mükellefin yaptığı faaliyetin kapsamı ve bu faaliyetinde kullandığı üretim sırları ve teknikleri, alışveriş yaptığı kişilerin unvan, ad ve adresleri, işletmenin örgütlenme yapısı, iştirakları ve ortakları gibi iş ve işletmesine[234] ait olabileceği gibi, siyasi düşüncesi, cinsel tercihi, aile hayatı -*toplum hayatında bekar olarak bilinen bir mükellefin beyannamesinde evli olduğunu belirtmesi*[235] gibi-, sağlık durumu ve dini inancı gibi[236] şahsına ait de olabilir. Yine madde kapsamında mükellefin muamele *–taraf olunan sözleşmelere ilişkin bilgiler-* ve hesap durumları *–bilanço, kar ve zarar durumlarına ilişkin bilgiler-* ile servet *–sahip olunan mal varlığı değerlerine ilişkin bilgiler-* ve mesleklerine *–avukatın ya da mali müşavirin görevleri gereği mükellefler hakkında öğrendikleri bilgiler-* ilişkin bilgiler de vergi mahremiyeti korumasından yararlanacaktır[237]. Belirtildiği üzere VUK m.5/4'ten hareketle, mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları *–gelir vergisi ve kurumlar vergisi hariç-*, kesinleşen vergi *–gelir vergisi ve kurumlar vergisi hariç-* ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları[238]; kamu görevlilerince yapılan adli ve idari soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler; bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik verilen bilgiler; sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanlara ilişkin bilgiler de vergi mahremiyeti kapsamındadır[239]. Ayrıca VUK m.5/6'da belirtilen, kamu kurum ve kuruluşları

[233] Karataş Durmuş, s.379.

[234] İş ve işletme sırrı, işletme ya da işle ilgili olan ve gizli tutulmasında işletme ya da iş sahibinin, serbest meslek sahibinin ya da diğer bir kişinin korunmaya değer bir menfaati bulunan ve onlar tarafından gizli tutulması arzu edilen her türlü durumu ifade etmektedir. Bkz. Başaran Yavaşlar, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü –Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-, s.102; İş sırrının, iş ve işyeri ile ilgili her türlü gizli bilgiyi içine alan geniş bir kavram olduğu belirtilmektedir. Bkz. Salih Önder Yeşiltepe, "Ticari Sır-İş Sırrı", **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi Armağan Özel Sayısı Doç. Dr. Mehmet Somer'in Anısına Armağan**, İstanbul 2006, s.405.

[235] Erman, s.100; Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.436; Özelgeye konu bir olayda, özel bütçeli bir kuruluş, bir şirketin en son adresi ile şirket ortaklarının ad ve adreslerinin bildirilmesini talep etmiş, ancak vergi idaresi *"…üçüncü kişileri ilgilendiren herhangi bir araştırma dolayısıyla veya kendi aralarındaki herhangi bir hususu açıklığa kavuşturmak veya yine kendi aralarındaki ihtilafların, çözümlenmesine yardımcı olacak diğer mükelleflere ait bilgileri vergi dairelerinden veya Bakanlığımızdan isteyebileceklerine ve bu bilgilerinde verilebileceğine ilişkin bir hüküm 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer almadığı"* şeklindeki gerekçesiyle bu bilgilerin vergi mahremiyeti kapsamında olduğunu ve paylaşılamayacağını belirtmiştir. 01.04.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2803-5-744/13562 sayılı özelge, http://www.gib.gov.tr/node/91141, (31.10.2018).

[236] Mükellefin adı soyadı/unvanı -VUK m.5/3 gereği gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerine ilişkin bu bilgiler gizli olarak değerlendirilemez-, cinsiyeti/hukuki yapı türü, doğum yeri/merkezi, doğum tarihi/kuruluş tarihi gibi bilgilerin de mükellefin şahsına ait bilgiler olduğu kabul edilmektedir. Bkz. Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.13

[237] Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, ss.12-13.

[238] Bu verilerin ifşası konusunda Bakanlığı takdir yetkisi verilmiş olmakla birlikte, Bakanlık kendisine verilen bu yetki çerçevesinde ifşayı gerekli görmedikçe bu bilgiler vergi mahremiyeti kapsamında korunacaktır. Bkz. Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.12.

[239] Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.13.

tarafından ilgili kanunları uyarınca mükelleflerden talep edilebilen, kurum ve kuruluşların görevleriyle doğrudan ilgili ve görevlerinin ifası için zorunluluk ve süreklilik arz eden bilgilerin de vergi mahremiyeti korumasından yararlanacağı söylenebilir.

Danıştay mükellefin vekili olan avukata, mükellefe ait vergi işlemlerine ilişkin bilgi ve belgelerin verilmesinin vergi mahremiyeti kapsamında sayılmayacağına hükmetmiştir[240]. Şüphesiz, mükelleflerin kendilerine ait bilgileri vergi dairelerinden istemeleri ve bu bilgilerin kendilerine verilmesi hallerinde de vergi mahremiyetinden söz edilemez[241]. Bu hususta mükelleflerin yalnızca kendi iş ve işlemleri ile ilgili bilgileri talep edebileceğini, iş yaptığı veya tarafı olduğu kişi ve işlem bilgilerine bu yolla ulaşmasının mümkün olmadığını ifade etmek gerekir[242]. Mükellef taraf olduğu veya iş yaptığı kişilerin, hesap ve işlemlerinin incelenmesini talep hakkına[243] sahip olsa bile bu istemlerinin yerine getirilmesi ihtimalinde gerçekleşecek inceleme sonucu elde edilen bilgiler talepte bulunan mükellef ile paylaşılmayacaktır[244]. Özelgeye[245] konu olan bir olayda, mükellef kesinleşmiş herhangi bir cezası bulunup bulunmadığını ihtiva eden bir belge istemiş, ancak vergi dairesince, istenilen bu bilginin vergi mahremiyeti kapsamına girip girmediği yönünde bir tereddüt oluşmuş ve Bakanlığın görüşü talep edilmiştir. Bakanlık da *"mükellefin bizzat kendisinin, kesinleşmiş herhangi bir cezası bulunup bulunmadığına ilişkin belge istemesi halinde, konunun Vergi Usul Kanununun 5 inci maddesine göre vergi mahremiyetine girmeyeceği"* yönünde görüş bildirmiştir.

---

[240] Danıştay yaptığı değerlendirmede ilk derece mahkemesinin; *"...davacı vekili tarafından, davacıdan tahsil olunan cezalı vergi işlemlerine ait tüm tarh, tahakkuk, tahsilat, evrak ve ödeme suretleriyle diğer bilgi ve belgelerin onaylı örneklerinin tarafına verilmesi istemiyle yapılan başvurunun istenilen bilgi ve belgelerin 213 sayılı Kanunun 5. maddesi gereğince vergi mahremiyetini ihlal sayılacağı belirtilerek reddedilmesi üzerine davanın açıldığı, vergi mükellefleriyle ilgili olup vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilen bilgilerin vergi dairesi yetkililerince ifşa edilememesi gerektiği, 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 değerlendirilemeyeceğinden söz konusu başvurunun reddine ilişkin işlemde hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle iptali..."* yönündeki kararını aynı gerekçelerle hukuka uygun bulmuş ve davalı idarenin temyiz isteminin reddine karar vermiştir. Kararın tam metni için bkz. Danıştay 4. D., t.16.03.2011, E.2009/695, K.2011/1094, www.kazanci.com.tr (10.10.2018).

[241] Nas, s.2479; Çomaklı, Mahremiyet Kavramı ve Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, s.137.

[242] Erol ve Özışık, s.2.

[243] Bu talep hakkının dayanağını 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun (R.G. Tarih-Sayı: 10.11.1984-18571) m.3 oluşturmaktadır. *"Dilekçe hakkı"* kenar başlığını taşıyan ilgili düzenleme, *"Türk vatandaşları kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikayetleri hakkında, Türkiye Büyük Millet Meclisine ve yetkili makamlara yazı ile başvurma hakkına sahiptirler."*

[244] Erol ve Özışık, s.2.

[245] 08.09.2000 tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2803-5-805/41932 sayılı özelge, http://www.gib.gov.tr/node/92949, (26.09.2018)

1.1.1.3. Verinin Sır veya Gizli Kalması Gereken Nitelikte Olması

"Sır" sözlük anlamı itibariyle *"gizli tutulan, kimseye söylenmeyen şey"*[246]; *"gizli"* ise *"başkalarından saklanan, duyurulmayan, saklı kalan, mahrem"*[247] olarak ifade edilmektedir. Kavramsal olaraksa sır, *"sahibinin açıklanmamasında yarar gördüğü ve başkaları tarafından daha önceden bilinmeyen hususlar"*[248] şeklinde ifade edilmektedir[249]. Bir bilginin sır niteliğinde olması veya gizli kalmasının gerekli bulunması ise onun açıklanması halinde sahibinin şahsına, ailesine, mesleki ve ticari itibarına veya çıkarlarına zarar verecek nitelikte olması demektir[250]. Bu nitelikteki bilgiler madde kapsamında koruma altına alınmıştır[251]. En başta belirtmek gerekir ki sırrın da gizli kalması gereken bilginin[252] de temel özelliği başkaları tarafından bilinmesi istenmiyor ve başkalarından saklanıyor oluşudur yani her iki durum bakımından da üçüncü kişilere kapalı bir alanın varlığı söz konusudur[253].

Mükellef veya mükellefle ilgili kimselerin işlerine ve işletmelerine ait her türlü bilginin vergi mahremiyeti kapsamında korunacağını söylemek mümkün değildir. Çünkü

---

[246] Develioğlu, s.1109; Sır,*"görmek veya hissetmek suretiyle öğrenilen ve maddi varlığa sahip olmayan bir şey"* olarak da tanımlanmaktadır. Bkz. Faruk Erem, "Ceza Hukukunda Meslek Sırrı", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Sayı.1, 1943, s.36.

[247] TDK, Büyük Türkçe Sözlük, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts (26.09.2018)

[248] Donay, Meslek Sırrının Açıklanmaması Suçu, s.5.

[249] Farklı bir tanım olarak sır, *"başkalarınca bilinmesinde sakınca görüldüğü için bir olayın, bir bilginin, bir durumun vb. dışarıya karşı korunması"* şeklinde de ifade edilmektedir. Rukiye Akkaya Kia, "Devlet Sırrı, Kimin Sırrı?", **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi Özel Sayı Prof. Dr. Nur Centel'e Armağan**, Cilt.19, Sayı.2, 2013, s.749; Başka bir tanımda ise sır, *"Gerçek kişilere veya kamu ya da özel hukuk tüzel kişilerine ait, üzerinde hak sahibi olunan, hukuk sisteminin koruduğu, aleni ve maddi varlığı olmayan bilgiler"* olarak ifade edilmiş ve sırrın beş özelliği; gerçek veya kamu ya da özel hukuk tüzel kişilerine ait olma, icat edilen bir buluş ya da bilinmesi istenmeyen bir aile sırrı gibi üzerinde hak sahibi olunabilen konulara ilişkin olma, hukuken korunuyor olma, aleni olmama –*"sır bir ya da belirli sayıda kişinin bildiği bilgidir."*- ve maddi varlığı bulunmama şeklinde ortaya konulmuştur. Bkz. Bayraklı, Vergi Gizliliğine Uymama Suçu, s.4; Diğer bir tanımda ise sır, *"kamuya açıklanmamış olan, açıklanması durumunda kamusal veya özel hak ve menfaatlerin zarar görmesine neden olacak devletin elindeki bilgi ve belgeler"* şeklinde ortaya konulmuştur. Bkz. Döner, s.227.

[250] Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s.311; Hüsamettin Uğur ve Mert Elibol, **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Suçları**, 2. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2016, s.555; Kara, s.270; Alemdar, Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, s.103; 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu (R.G. Tarih-Sayı: 24.10.2003-25269) m.21'de yer alan "*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…"* ve m.23'de *"ticari sır"* kenar başlığı altında düzenlenen *"Kanunlarda ticari sır olarak nitelenen bilgi veya belgeler ile kurum ve kuruluşlar tarafından gerçek veya tüzel kişilerden gizli kalması kaydıyla sağlanan ticari ve mali bilgiler..."* kanun kapsamı dışında tutulmuştur. Esasen bu bilgi ve belgeler mahremiyet kapsamında koruma alanı bulur.

[251] Candan, s.397; Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s.311.

[252] Kişilerin sadece kendilerinin bildiği veya ilgili kişilerin bilebildiği hususların gizli kalması gereken nitelikte olduğu söylenebilir. Bkz. Bayraklı, Vergi Gizliliğine Uymama Suçu, s.11.

[253] Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu s.14; *"Sır"* ifadesinin *"gizli kalması gereken"*e kıyasla bir derece daha üstün önem içerdiği belirtilmekte ve bu nedenle *"gizli kalması gereken"* düzenlenmişken *"sır"* ifadesinin varlığı eleştirilmektedir. Bkz. Demircan, s.190. *"İnsan için bilginin ve bilme durumunun dereceleri varsa; sır, gizlilik açısından en üstte yer alır."* Bkz. Akkaya Kia, s.749.

işletmenin faaliyet alanı, sektörü, şubeleri gibi bilgilerin sır olarak kabul edilecek niteliğe sahip olmadığı ortadır[254]. Ancak mükellefin ortağının yaşadığı ticari veya mali bir sıkıntı ya da ortaklığın sona erdirileceğine ilişkin bir bilgi veya yapılacak bir yatırıma ilişkin bilgiler ifşa edilmesi halinde mükellefin işlerini olumsuz etkileyebilecek niteliğe sahip olduğundan gizli kalması gereken bilgiler olarak kabul edilmelidir[255]. Danıştay[256] da, davacının sahte fatura kullandığından bahisle, re'sen tarh edilen vergi ziyaı cezalı KDV ile özel usulsüzlük cezasının kaldırılması istemiyle açtığı davayı KDV tarhı ve vergi ziyaı cezası yönünden hukuka aykırı görmeyen vergi mahkemesi kararının temyiz incelemesinde;

> *"…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… Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi Mahremiyeti" başlıklı 5. maddesi de bu düşünceyi destekler niteliktedir."*

diyerek mükelleflerin hasılatlarının ve vergisel ödevlerini yerine getirip getirmediklerine yönelik bilgilerin vergi mahremiyeti kapsamında olduğunu belirtmiştir[257].

Bir sırrın birden fazla kişi tarafından biliniyor oluşu tek başına onun sır olma niteliğini değiştirmeyecektir[258]. Örneğin, bir işletmenin pazarlama departmanında çalışan birden fazla

---

[254] Karataş Durmuş, s.379; Faaliyet alanı ve faaliyeti kapsamında sattığı mal veya sunduğu hizmetler mahremiyet kapsamında olmamakla birlikte mesleki faaliyetin teknik sırları ya da satılan malın neren alındığı ya da nasıl üretildiğine ilişkin bilgiler mahremiyet kapsamındadır. Aynı yönde bkz. Bayraklı, Vergi Gizliliğine Uymama Suçu, s.15.

[255] Bu noktada ticari sır ile vergi mahremiyetinin iç içe geçtiği belirtilmekte ve böyle bir durumda ticari sır niteliğinde bir bilginin vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilebilmesi için bu bilgiyi ifşa eden kişinin statüsünün belirleyici olacağına dikkat çekilmektedir. Bkz. Karataş Durmuş, s.379; *"Ödeme güçlüğüne ilişkin bilgilerin kanunun izin verdiği haller dışında açıklanması kişilik hakkının ihlal eder. Zira özel hayatın gizliliği ekonomik verileri de kapsar."* Bkz. Oğuzman, Seliçi ve Oktay Özdemir, s.201; Gizli tutulması gereken bilgiler yalnızca ekonomik ve mali içerikli bilgiler olmayıp, görev dolayısıyla edinilen ve ifşası mükellef aleyhine sonuç doğuracak tüm bilgilerdir. Bkz. Pınar ve Bacaksız, ss.641-642.

[256] Danıştay 9.D., t.16.04.2009, E.2008/3445, K.2009/1801, www.kazanci.com.tr (13.11.2018); Benzer açıklamalar için bkz. Danıştay 9.D., t.23.05.2012, E.2008/7281, K.2012/2865, www.kazanci.com.tr (13.11.2018); Danıştay 9.D., t.04.02.2009, E.2008/2919, K.2009/577, www.kazanci.com.tr (13.11.2018).

[257] Kara, s.273; Benzer bir karar olarak, Bölge Adliye Mahkemesi kararına konu bir olayda, kendisine hatalı tıbbi müdahalede -implant işlemi- bulunulduğu iddiasıyla uğradığı zararın tazminini talep eden davacı, aynı zamanda tedaviyi yapan davalı doktoru gerçekleştirdiği tedavi karşılığında fatura düzenleyip vermediği gerekçesiyle GİB'e de şikayet ettiğini belirtmiş, ilk derece mahkemesinin de yargılama sürecinde, GİB'ten ihbar edilen davalı doktor hakkında yapılan işlemlere ilişkin bilgi talep ettiği, ancak GİB'in vergi mahremiyeti gerekçesiyle açıklamada bulunmadığı belirtilmiştir. Karar için bkz. İzmir Bölge Adliye Mahkemesi 4. Hukuk D., t.06.04.2017, E.2017/289, K.2017/295, www.lwxpera.com.tr (10.01.2019).

[258] Herkes tarafından bilinen bir bilginin sır niteliğine sahip olduğu söylenemese de belirli ve sınırlı sayıda kişinin bildiği bir bilgi sırrın konusunu oluşturabilir. Başka bir ifadeyle tek başına birden fazla kişi tarafından biliniyor

kişinin müşteri çevresine ilişkin sırları biliyor oluşu ya da benzer şekilde üretimde görev alan birden fazla kişinin üretilen ürün ile ilgili formüle vakıf oluşu bu bilgilerin sır olma niteliğini ortadan kaldırmaz[259]. Şayet bu bilgiler ilgilileri dışında başka kişilerce de biliniyor hale gelirse o noktadan sonra korunmaya değer bir sır olma niteliğini kaybeder[260]. Bu husus aynı zamanda sır niteliğinde bilgilerin herkes tarafından bilinmemesi gerektiğini ifade eden, sırrın objektif unsuruna da işaret etmektedir[261]. Sırrın diğer bir unsuru olan sübjektif unsuru ise sır sahibinin onun sır olarak saklanması hususunda iradesinin bulunması anlamına gelir[262] ki bu irade kimi zaman açık[263] bir şekilde ortaya konulurken bazı durumlarda ise işin doğası gereği böyle bir iradenin varlığı kabul edilir[264]. Örneğin kişinin işletmesinin mali durumu veya vergi kayıtları, işletmeye ait bir ürünün formülü, özel üretim süreci, araştırma geliştirme faaliyetleri, müşteri listesi, pazarlama stratejileri ve servete ilişkin bilgiler hayatın olağan akışı gereği kişinin başkaları tarafından bilinmesini istemeyeceği bilgiler olarak kabul edilebilir[265]. Bir bilginin sır ya da gizli kalması gereken nitelikte bir bilgi olup olmadığı hususunda tereddüte düşülürse ilgili kişinin daha önceki hareketlerinden/açıklamalarından bilgiyi gizli tutma iradesine sahip olup olmadığı tespit edilebileceği gibi, emsal bir kişinin benzer bir durumda nasıl davranacağına yönelik çıkarımlarda bulunarak da bilginin gizli tutulması gerekip gerekmediğine ilişkin sonuca varılabilir[266].

Bu başlık altında değinilmesi gereken son bir husus da duruşmalarda açıklanan bilgilerin gizli kalması gereken nitelikte bir bilgi olarak kabul edilip edilmeyeceğidir. Yargılamanın aleniliği ilkesi gereğince gizlilik kararı olmadığı sürece duruşmada açığa çıkan hususlar için gizlilikten söz edilemeyeceği ifade ediliyor[267] olsa da kanaatimizce duruşmaya katılan küçük bir kesimin bildiği bir bilginin tüm kamuoyunun bilgisine sunulduğu değerlendirmesinde bulunmak ve bu yolla söz konusu bilgilerin gizli kalması gereken nitelikte

---

oluşu bir bilginin sır olmadığı anlamına gelmez. Bkz. Donay, Meslek Sırrının Açıklanması Suçu, s.4; Döner, ss.226-227.

[259] İş sırrının en azından bir iş yerinde çalışan işçilerce bilinebilir nitelikte olduğu belirtilmiş ve önemli olanın, işletmeyle ilgili bilginin sadece sınırlı bir çevre –kural olarak sayısı önem taşımayan- tarafından bilinmesi olduğuna dikkat çekilmiştir. Bkz. Yeşiltepe, s.406.

[260] Taş, s.84.

[261] Donay, Meslek Sırrının Açıklanması Suçu, s.6; Taş, s.85; Kalabalık, s.454.

[262] Donay, Meslek Sırrının Açıklanması Suçu, s.5; Taş, s.85.

[263] Açıklamanın yapıldığı kişiye bunun sır olduğunun, gizli tutulmasının ve yayımlanmaması gerektiğinin bildirildiği bir durumda, iradenin açık olduğu ifade edilmekte; mektubu çekmeceye koymak gibi bazı durumlarda ise açıklayıcı davranışlar yoluyla da sır saklama iradesinin ortaya konulabileceği belirtilmektedir. Bkz. Kalabalık, s455.

[264] Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.15; Demircan, s.190.

[265] Kalabalık, s.455.

[266] Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.15.

[267] Çetin Arslan, "Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu", **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt.3, Sayı.2, 2013, s.23.

bir bilgi olarak kabul edilemeyeceği sonucuna varmak duruşmalarda kimlik bilgileri ve mali durumuna ilişkin detaylı bilgiler öğrenilen mükellefin ticari itibarının ve yaşantısının zarar görmesi ihtimalini gündeme getirecektir[268]. Bu nedenle yargı kararlarının anonimleştirilerek ilan edilmesi uygulamasından da hareketle duruşmada açığa çıkan bilgiler bakımından da gizliliğin varlığını kabul etmek gerekir[269].

1.1.1.4. Verinin Görev Dolayısıyla Elde Edilmiş Olması

Bir bilginin vergi mahremiyeti kapsamında korunması için gerekli olan özelliklerden biri de bu bilginin görev dolayısıyla elde edilmiş olmasıdır. Öğrenilen bilgilerin görevle bağlantılı olmasından ne anlaşılması gerektiğini ortaya koymak içinse ilk olarak meslek sırrı kavramını açıklamak gerekir. *"Bir mesleğin icrası sırasında öğrenilen, sır sahibi tarafından açıklanmaması öngörülen ve objektif olarak başkaları tarafından bilinmeyen, bireyin özel yaşamına ilişkin bilgi ve olaylar"* meslek sırrı kapsamında değerlendirilir[270]. Bir sırrın meslek sırrı olarak kabul edilebilmesi için, sır olarak kabul edilecek bilgi ya da olayın meslek uygulaması sırasında öğrenilmesinin yanı sıra uygulanan meslek ile ilgili olması da gerekmektedir[271]. Meslek sırlarının korunmasının özel bir görünümü niteliğinde olan vergi mahremiyeti kapsamındaki sırların korunması hususunda da esas olan, vergi mahremiyetine uymakla yükümlü olanların icra ettikleri meslek dolasıyla söz konusu sırları öğrenmiş olmasıdır[272]. Diğer bir ifadeyle, şayet söz konusu görev olmasa ilgili bilgi öğrenilemeyecek bir bilgiyse, öğrenme görev dolayısıyla gerçekleşmiş anlamına gelir[273] ve böyle bir bilgi de vergi

---

[268] Konuya ilişkin ayrıntılı değerlendirme ve doktrinde yer alan diğer görüşler için bkz. Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.15.

[269] Diğer bir görüş tarafından ise vergi duruşmalarının kamuya açık olarak yapılması yönündeki uygulama eleştirilmekte ve vergi yargılamalarında açık duruşma yoluyla sağlanması planlanan kamu denetiminin, yargı kararlarının anonimleştirilerek ilanı yoluyla da sağlanabileceği ifade edilmektedir. Bkz. Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.15.

[270] Donay, Meslek Sırrının Açıklanması Suçu, s.11; En temel anlamıyla meslek sırrı, *"mesleki faaliyet neticesinde öğrenilen sır"* şeklinde tanımlanmış ve mesleki faaliyet ile sırrın öğrenilmesi arasında illiyet bağının gerektiği ifade edilmiştir. Bkz. Erem, s.37 vd.

[271] Donay, Meslek Sırrının Açıklanması Suçu, ss.8-9; Taş, s.90; Sır niteliğindeki bilginin korunması için bilginin öğrenilmesini sağlayan güç (memur olma gibi) ile sır arasında bir ilişkin bulunması gerekir. Bkz. Bayraklı, Vergi Gizliliğine Uymama, s.7.

[272] Sonsuzoğlu, s.124; Türk vergi sistemi bakımından bilgilerin görev sırasında öğrenilmesinin gerekip gerekmediğine ilişkin bir düzenlemeye yer verilmediği belirtilmiş bu hususta görev başında bulunulmayan bir anda olsa dahi, görevin verdiği güç ve yetkiyle bir bilgiye ulaşılması halinde bilginin görev dolayısıyla öğrenildiğinin kabul edilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Bkz. Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.16; Aynı yönde, bilgilerin görevin ifası sırasında öğrenilmesinin gerekmediği, görev alanına giren bir işlemde, görev ya da sıfatıyla ilgili olarak öğrenilmesinin yeterli olduğu belirtilmiştir. Bkz. Pınar ve Bacaksız, s.643; Aynı yönde bkz. Bayraklı, Vergi Ceza Hukuku, s.94; Aksi yönde, öğrenmenin mesleğin icrası sırasında gerçekleşmesi gerektiği ileri sürülmüştür. Bkz. Uğur ve Elibol, s.556.

[273] Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.16; Bu husus sır ile icra edilen meslek arasında nedensellik bağını ortaya koyar. Bkz. Donay, Meslek Sırrının Açıklanması Suçu, s.9; Tesadüfen öğrenilen bir

mahremiyeti kapsamında korunur. Doktrinde her ne kadar görev dolayısıyla öğrenilen bir sırdan bahsedebilmek için görevin kötüye kullanılmamış olması ve görev sınırlarının aşılmamış olması gerektiği yönünde bir görüş[274] bulunsa da kanaatimizce[275] sır, vergi mahremiyetine uymakla yükümlü olanlar tarafından bizzat kendi işlerini yaparken öğrenilmiş olabileceği gibi, mesleği ile ilgili olmak kaydıyla görevin kötüye kullanılması suretiyle de öğrenilmiş olabilir.

İlgili kişiler bilgileri üçüncü kişilerden veya haricen öğrenmişlerse buradaki öğrenme mesleğin icrası sırasında öğrenme sayılamayacaktır[276]. Örneğin bir vergi hakiminin avukat bir arkadaşını ziyareti sırasında, onun müvekkillerinden birinin vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgilerinden herhangi birini öğrenmesi ihtimalinde, bu bilgi görev dolayısıyla öğrenilmiş bir bilgi olarak kabul edilemeyeceğinden vergi mahremiyeti kapsamında koruma bulmayacaktır[277].

1.1.2. "Gizli Tutma"nın Anlamı

1.1.2.1. Kavramsal Açıdan Gizli Tutma

Gizli tutma, çalışmamız kapsamında, vergi mahremiyeti hakkı kapsamına giren herhangi bir verinin ifşa edilmemesi ve gizli kalmasını sağlayacak *–diğer bir ifadeyle gizliliğinin bozulmasını önleyecek-* tedbirler alınarak muhafaza edilmesini de kapsayan bir üst kavram olarak tercih edilmiştir. Verilerin ifşası, gizli kalması gereken nitelikte bir verinin açığa çıkmasına, yayılmasına sebebiyet veren her türlü davranışı (aktif/icrai ya da pasif/ihmali) ifade edilmekte olup[278], çalışmamızın buraya kadarki bölümünde ağırlıklı olarak vergi mahremiyeti hakkının verilerin ifşa edilmemesi ve menfaat temini amacıyla kullanılmaması[279] yönleri

sırrın da görev dolayısıyla öğrenilen bir sır olarak kabul edilebileceği belirtilmekte ve örnek olarak da bir memurun, başka memurlarla yapılan bir telefon konuşmasının yanlışlıkla kendisine bağlanması ihtimalinde bir sır hakkında bilgi sahibi olması durumu gösterilmektedir. Bkz. Erman, s.101; Vergi mahremiyeti kapsamında korunan bir bilgi VUK m.5/2'de sayılan kişiler tarafından, zaman ve yer bakımından görevle bağlantı kurulamayan bir halde öğrenilir (örneğin vergi mükellefi ile avukatı ya da bir arkadaşı arasında yapılan konuşmanın duyulması) ve bu bilgi ifşa edilirse TCK m.136'ya göre sorumluluk söz konusu olabilir. Bkz. Özen, s.106.

[274] Bu görüş, TCK m.239'da da görev dolayısıyla öğrenilen sır ile hukuka aykırı yollarla elde edilen sır arasında bir ayrım yapılmış olmasından hareketle görev dolayısıyla sırrın öğrenilmesinin hukuka uygun bir öğrenme olması gerektiğini ifade etmektedir. Bkz. Solak Akman, s.164.

[275] Aynı yönde Erman s.101; Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.16; Sonsuzoğlu, s.124; Özen, s.105; Nuri Berkay Özgenç, "Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu Hakkında Bir İnceleme", **Legal Mali Hukuk Dergisi,** Sayı.156, 2017, s.2947; Erdem, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Yeni Ceza Yasası Sonrasında Bu Suça Uygulanacak Ceza-I, s.251; Ekici, s.89, Başbüyük, s.115-116; Pınar ve Bacaksız, s.643.

[276] Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.436; Donay, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, s.556.

[277] Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.16; Karataş Durmuş, s.381.

[278] Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, ss.17-18.

[279] İfşa ve menfaat temini amacıyla kullanmaya ilişkin detaylı açıklamalar *"2.1.1.2 Maddi Unsur"* başlığı altında yer almaktadır.

üzerinde durulmuştur. Ancak vergi mahremiyetinin üçüncü bir yönü de vergi idaresince toplanan bilgilerin saklanması sürecinde karşımıza çıkmaktadır.

Vergi idaresi birçok farklı kaynaktan elde ettiği verileri, gizli kalmalarını sağlayacak tedbirler alarak saklamak zorundadır[280]. Veri koruma hukukunun önemli bir parçası olarak görülen veri güvenliği ilkesi gereğince de idare, bireyin kişisel verilerinin bulunduğu, koruma altına alınan fiziksel mekanlara veya bilgisayar sistemlerine üçüncü kişiler tarafından haksız erişimin engellenmesi için önleyici ve koruyucu tedbirlerin alınması ile yükümlü olup, bu yükümlülüğün gereklerini yerine getirilmemesi nedeniyle meydana gelecek ihlal durumlarında ise -verilere erişim veya bu verilerin açıklanması gibi- hukuken sorumlu olacaktır[281]. Bu hususta idari uygulamalar kapsamında gizli tutmaya yönelik alınan önlemler ve bu önlemlerin hukuki dayanakları çalışmamızın devamında açıklanmaya çalışılacaktır.

1.1.2.2. İdari Uygulama Bakımından Gizli Tutma

İdari uygulama açısından verilerin gizli tutulmasına yönelik alınan önlemler gizli tutma başlığı altında değinilmesi gereken önemli bir husustur. Bu kapsamda öncelikle verilerin muhafazasına yönelik kanuni dayanağın tespit edilmesi gerekir. Bu hususta karşımıza çıkan düzenleme ise *"İstihbarat arşivi"* kenar başlığı taşıyan VUK m.152 hükmüdür. Anılan hükme göre;*"150 nci maddedekiler hariç olmak üzere bu bölümde yazılı kaynaklardan toplanacak bilgiler istihbarat arşivlerinde gizli olarak saklanır."*. Düzenlemenin devamında bu arşivlerden kimlerin faydalanabileceği ve ne suretle faydalanabileceğinin Hazine ve Maliye Bakanlığınca

---

[280] Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.430.

[281] Akgül, s.159; Veri güvenliğinin amacı, verilerin kaybedilmesi, yetkisiz kişilerce ulaşılması, verinin tahribatı, değiştirilmesi ve alenileştirilmesi gibi risklerin önlenmesi şeklinde ifade edilmektedir. Bkz. Kaya, s.77; Veri güvenliğinin sağlanmasına ilişkin yükümlülükler KVKK m.12'de düzenlenmiştir. Anılan hükme göre;
"(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 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 ayrılmalarından 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."

tespit edileceği hüküm altına alınmıştır. Mülga 5432 sayılı VUK m.142'de de aynı şekilde yer alan bu düzenleme kapsamında Mali İstihbarat Arşiv Yönetmeliği[282] çıkarılmış ancak bu yönetmelik 2006 yılında çıkarılan bir başka yönetmelikle[283] yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlükten kaldırılmasının sebebi ise gelişen teknolojik koşullar karşısında istihbarat arşivlerinin işlevsiz hale gelmesi olarak ifade edilmiştir[284]. Ancak istihbarat arşivlerine ilişkin yönetmeliğin kaldırılması sonrasında idarenin topladığı bilgilerin muhafazasına yönelik herhangi bir düzenleme getirilmemiştir[285].

Vergi idaresi de teknolojik gelişmeler ışığında verilerin işlenmesi ve muhafazasını bilgi işlem sistemleri üzerinden yapmaya başlamış ve bu kapsamda 1995 yılında pilot proje olarak ortaya çıkan Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi'nin (VEDOP), başarılı olmasının ardından 1998 yılında VEDOP-I başlatılmış ve 2 yıllık süre içerisinde 22 ildeki 155 vergi dairesi ve 5 defterdarlığın otomasyonu gerçekleştirilerek proje tamamlanmıştır[286]. 2004 yılında ise amaçları arasında veri ambarı ve diğer kurum ve kuruluşlarla veri alışverişine imkan tanıyan

[282] Yönetmeliğin yayımlandığı R.G. Tarih-Sayı: 21.07.1951-7864; Beş bölümden oluşan bu yönetmeliğin ilk bölümünde istihbarat arşivlerinin kuruluşu, ikinci bölümde bilgi isteme ve vermeye ilişkin usul ve esaslar ile bilgi vermekle yükümlü kamu idare ve müesseselerinin bilgi verme ödevine ilişkin düzenlemeler, üçüncü bölümde bilgilerin tasnifi ve muhafazası, dördüncü bölümde elde edilen bilgilerin kullanılması ve beşinci bölümde de arşiv faaliyetlerinin denetimi ve arşiv memurlarının sır saklama yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Yönetmelik m.1'de istihbarat arşivi oluşturulmasındaki amaç, çeşitli kaynaklardan toplanacak bilgilere istinaden, *"Vergi ile ilgili faaliyet ve muameleleri, mükelleflerin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap vaziyetlerini, üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını, tâyin, tespit ve kontrole imkân sağlamak"* şeklinde belirtilmiş ve istihbarat arşivi de toplanan bilgi ve belgelerin vergi tetkiklerinde kullanılmak üzere, tasnif ve muhafaza edildiği yer olarak tanımlanmıştır.

[283] Yönetmeliğin yayımlandığı R.G. Tarih-Sayı: 05.10.2006-26310.

[284] Solak Akman, s.46.

[285] Solak Akman, s.46.

[286] Ersan Öz ve Doğan Bozdoğan, "Türk Vergi Sisteminde E-Maliye Uygulamaları", **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi.** Cilt.17, Sayı.2, 2011, ss.67-92; VEDOP-1 kapsamında ile otomasyon uygulamasına dahil vergi dairelerinin günlük bilgilerinin merkeze transferinin yapıldığı ve transfer edilen bu bilgilerden yönetim bilgi, karar destek ve denetime destek sistemleri oluşturularak, Genel Müdürlük, Defterdarlık ve Vergi Dairesi bazında kullanıma açıldığı ifade edilmiştir. Yönetim bilgi sisteminde, *"mükellefe ilişkin kurum ortakları ile mükellefin ortak olduğu şirketler, mükellefe ait motorlu taşıtlar sorgulaması, sahte ve yanıltıcı belge durumu, mükellefe ait kaybolan belge sorgulaması, kayıtları silinen mükelleflere ilişkin sorgulama, KDV iadesi sorgulama, yurtdışına çıkış yasağı sorgulaması"* gibi bölümlerin yer aldığı; denetim bilgi sisteminde ise dijital ortamda muhafaza etme imkanı sunulan; bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin yıllık faaliyet ile ve mal ve hizmet alımlarına ilişkin bildirimler, serbest meslek kazanç defteri veya işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin defter kayıtlarına esas teşkil eden belgelerine ilişkin bildirimler, vergi inceleme raporu ile sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığı veya düzenlediği tespit edilen mükelleflere ilişkin bilgiler, mükellefiyet kayıtları vergi dairelerince terkin edilen mükelleflere ilişkin bilgiler, vergi ile ilgili belgeleri herhangi bir şekilde kaybolan veya yok olanlarla ilgili bilgiler, gayrimenkul alım, satımı yapan kişilere ve ipotek işlemlerine ilişkin tapu sicil müdürlüklerinden alınan bilgiler, Merkez Bankası'ndan alınan, belirli bir tutarı aşan yurtdışına transfer işlemlerine ilişkin bilgiler, kredi kartı ile satış yapan üye iş yerlerinin satış tutarlarına ilişkin bankalardan alınan bilgilerin yer aldığı belirtilmiştir. Bkz. M. Akif Hamzaçebi, Gelirler Genel Müdürlüğü Bilgi İşlem Projeleri, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı.58, Ocak-Şubat-Mart 2002, ss.7-11; Solak Akman, ss.46-47.

altyapının oluşturulması[287] da yer alan VEDOP-II projesine başlanılmıştır[288]. İlerleyen süreçte projenin 3. aşaması uygulamaya konulmuş ve bu kapsamda Türkiye Vergi Dairesi'ni (tek vergi dairesi) amaçlayan Elektronik Vergi Dairesine (E-VDO) geçilmesiyle mükelleflerin bağlı oldukları vergi daireleri dışındaki vergi dairelerinden hizmet almalarını sağlayan alt yapı oluşturulmuştur[289]. Süreç içerisinde GİB, bilgi ve belgelerin elektronik ortamda verilmesini sağlayan çeşitli uygulamalar ve otomasyon projeleri[290] geliştirerek bir veri kütüğü oluşmasını sağlamış ve daha sonra bu otomasyon projeleri ve bilgi toplama aracı ile birçok farklı kaynaktan elde edilen ve veri kütüğünü oluşturan bu bilgiler sistematize edilerek Veri Ambarı (VERİA) sistemine aktarılmıştır[291]. VERİA'da bulunan bilgilere baktığımızda mükellefin sicil bilgileri, beyanname bilgileri, vergi inceleme raporu ile sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığı veya düzenlediği tespit edilen mükellefler, belirli bir bedelin üzerindeki yurtdışı para transferi işlemlerine ilişkin bilgiler, banka ve finans kuruluşlarından alınan bilgiler gibi birçok bilginin yer aldığını görmekteyiz[292]. VERİA'da yer alan bu çok miktarda bilgi risk analizine[293] tabi tutulmakta ve bu yolla vergi denetimlerinde etkinlik sağlanarak, vergi kayıp ve kaçağının önlenmesine yönelik çalışmalar yapılmaktadır[294].

Ancak belirtmek gerekir ki vergi idaresi VEDOP ve devamında geliştirilen bilgi işlem projeleri ile bilgileri çok hızlı bir şekilde tasnifleyip, işleme, kullanma ve muhafaza etme imkanına sahip olmakla birlikte VUK'ta bilgilerin bu şekilde elektronik ortamda muhafazası

---

[287] Öz ve Bozdoğan, s.79.

[288] Gelir İdaresi Başkanlığı, **2004 Yılı Faaliyet Raporu**, 2005, s.78 vd., http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2004/uygulama_bim.pdf (16.12.2018).

[289] Başaran Yavaşlar ve Canyaş, 56. dipnot, s.16; Öz ve Bozdoğan, s.78.

[290] *"...elektronik yoklama, elektronik beyanname, elektronik fatura, elektronik arşiv, elektronik bilet, ödeme kaydedici cihazlar, iade talep dilekçelerinin elektronik ortamda verilmesi, KDV İade Takip Sistemi, Ba-Bs sistemi"* bu uygulama ve projelere örnek olarak gösterilmektedir. Bkz. Karaçoban Güneş, s.812.

[291] Karaçoban Güneş, s.812.

[292] VERİA'da yer alan bilgi çeşitliliği yıllar içerisinde artmakla birlikte GİB faaliyet raporlarında yer alan geniş kapsamlı bir liste için bkz. Gelir İdaresi Başkanlığı, **2008 Yılı Faaliyet Raporu**, 2009, s.29, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2008/faaliyetraporu2008.pdf (16.12.2018).

[293] Risk analizi, *"...yapılan çalışmalar çerçevesinde her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulan Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerinin gruplar ve sektörler itibarıyla analiz edilmesi, mukayeseler yapılması ve bu suretle risk alanlarının tespit edilmesi"* olarak tanımlanmaktadır. Bkz. Atilla Ahmet Uğur, "Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği", **International Journal of Public Finance**, Cilt.1, Sayı.2, 2016, s.134.

[294] VERİA projesinin amacı *"Beyan dışı kalmış vergisel olayların tespiti, mükellef beyanlarının doğruluğunun kontrolü ve denetim birimlerine bilgi desteği sağlamak amacıyla yürütülen proje kapsamında; bilgi kaynaklarının araştırılması, tespit edilen bilgi kaynaklarından veri toplanabilmesi için faaliyetlerin yürütülmesi, bilgilerin toplanması ve analizi, vergi incelemelerinde yararlanılmak üzere, iç ve dış kaynaklardan alınan bilgilerin, veri ambarına aktarılarak değerlendirilmesi, alınan çıktıların incelenmek üzere denetim birimlerine gönderilmesi ve veri ambarındaki bilgilerin tüm denetim birimlerinin kullanımına sunulması"* şeklinde ifade edilmektedir. Bkz. GİB, 2008 Yılı Faaliyet Raporu, s.28.

ve işlenmesine dayanak oluşturacak bir düzenlemenin yer almadığını görmekteyiz[295]. Bu konuda vergi mükellefleri özelinde bir yasal düzenlemenin ihdas edilmesi kişisel verilerin korunması hakkı bakımından yerinde olacaktır. Ancak mükelleflerin şu an için korumasız kalmadığını, kişisel verilerin korunması hakkını düzenleyen AY m.20/3 ve KVKK çerçevesinde verilerinin koruma bulacağını söyleyebiliriz.

Konumuz bakımından önem arz eden diğer bir husus ise vergi idaresince, veri ambarını oluşturan bu büyük miktardaki verinin gizliliğini sağlamak amacıyla ne gibi tedbirlerin alınmış olduğunun tespit edilmesidir[296]. Vergi idaresinin bu noktada çeşitli tedbirler aldığını görmekteyiz. Örneğin Vergi Denetim Kurulu (VDK) tarafından, veri güvenliğinin sağlanması için 2015 yılında alınan ISO27001 Bilgi Güvenliği sertifikasının devamlılığını sağlamak amacıyla *Bilgi Güvenliği Yönetim sisteminin iyileştirilmesi ve sürdürülmesi* için çalışmalara devam edilmiş; tüm kurum dizüstü bilgisayarlarında *disk şifreleme çalışması* yapılmış; tüm kurum personelinin kurumsal verilerinin depolanması amacıyla kurum dahilinde *kullanıcı bazlı bulut* oluşturulmuş; kurum ağına dış ortamdan erişimde *çok faktörlü kimlik doğrulama* sistemine geçilmiş ve cep telefonlarına gelecek kısa mesaj ile kurum ağına bağlanılması sağlanmış; *DNS kayıtlarının kurum içinde tutulması* gibi önlemler alınmıştır[297].

Benzer uygulamaların GİB'de de olduğunu görmekteyiz. Bu kapsamda veri korumasına ilişkin önlemlere örnek olarak, GİB personeline veri tabanına erişirken bir yetki ayrımı yapılmış ve personele *şifre sınırlamaları* uygulanarak yalnızca yetkilerinin bulunduğu alanlara erişim imkanı sağlanmış ve GİB sistemlerine *dışarıdan erişim engellenmiş*tir. Benzer şekilde personelin verilere erişimi kullanıcı adı ve şifre ile mümkün olup şifre üç defa yanlış girildiğinde hesaba erişimin belli bir süre engellenmesi ve personelin ofis içerisinde bulunsalar

[295] Solak Akman, s.49.

[296] Vergi idaresinin bu şekilde çok miktarda veri toplaması bu verileri risk yönetim sistemi aracılığıyla işlemesi noktasında karşımıza çıkan bir diğer önemli husus da şüphesiz yapılan bu faaliyetin özel hayatın gizliliği hakkına hukuka uygun bir müdahale teşkil edip etmediğidir. Veri madenciliğine tabi tutulan vergi ödevlilerine ait mali bilgiler ileride değinileceği üzere özel hayatın gizliliği hakkının koruması altındadır. Bu nedenle bu verilerin işlenmesi noktasında özel hayatın gizliliği kapsamında değerlendirilen kişisel verilerin korunması hakkına ve bu hakkın sınırlandırılması rejime uygun hareket edilmesi gerekir. Bu bakımından mevcut haliyle risk yönetim sistemi çerçevesinde yapılan müdahalenin, vergi idaresi tarafından kişilerin mali durumuna ait tüm verileri dilediği gibi toplamasına ve işlemesine imkan verecek derecede sınırsız, aşırı, orantısız ve ölçüsüz olduğu gerekçesiyle Anayasa'ya uygun olmadığı ifade edilmektedir. Bkz. Karaçoban Güneş, s.814.

[297] Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, **2017 Yılı Faaliyet Raporu**, s.66, https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fVDK_Faaliyet_Raporu_2017.pdf (17.12.2018); Başaran Yavaşlar ve Canyaş, s.17.

dahi bilgisayar başında olmadıkları sürelerde ekranların kilitlenmesine yönelik tedbirler alınmıştır[298].

1.2. Vergi Mahremiyeti Hakkının Ödevlisi

1.2.1. Vergi Muameleleri ve İncelemeleriyle Uğraşan Memurlar

Vergi mahremiyetine uymak mecburiyetinde bulunan bu ilk grup *vergi muameleleri ile uğraşan memurlar* ve *vergi incelemeleriyle uğraşan memurlar* olmak üzere ikiye ayrılarak değerlendirilmedir. Ancak bu değerlendirmeye geçmeden önce *"memur"* kavramını açıklamak gerekir. VUK'ta memura ilişkin bir tanıma yer verilmediğini görmekteyiz. Devlet Memurları Kanunu ise m.4'te ise kamu hizmetlerinin memurlar, sözleşmeli personel, geçici personel ve işçiler vasıtasıyla görüldüğü belirtilmiş ve devamında memur, *"Mevcut kuruluş biçimine bakılmaksızın, Devlet ve diğer kamu tüzel kişiliklerince genel idare esaslarına göre yürütülen asli ve sürekli kamu hizmetlerini ifa ile görevlendirilenler"* şeklinde tanımlanmıştır. Bu kapsamda kanunun lafzından hareketle memurdan ayrı olarak tanımlanan ve sınıflandırılan diğer kamu görevlilerinin[299] vergi mahremiyetine uymakla yükümlü tutulmadığı söylenebilir[300]. Benzer şekilde Bakan da memur olmadığından[301] vergi mahremiyetiyle ödevli tutulmamıştır[302].

---

[298] Ahmet Yıldırım, "Bilgi Değişimi Sürecinde Koruma", **Vergi Şeffaflığı Sempozyumu 2018 EATLP Yıllık Kongresi Hazırlık Toplantısı,** İstanbul, 6-7 Nisan 2017, ss.5-6.

[299] Kamu görevlisi, *"bir kamu tüzel kişisi tarafından kamu hukuku bağıyla istihdam edilen görevli"* şeklinde tanımlanmakta olup bir görevlinin kamu görevlisi olabilmesi için; bir kamu tüzel kişisine bağlı olma, istihdam edilme ve kamu tüzel kişisine kamu hukuku bağı ile bağlı olma şartlarını taşıması gerektiği ifade edilmiştir. Anayasa m.128'e göre kamu görevlileri, memurlar ve diğer kamu görevlileri olarak ikiye ayrılmaktadır. Diğer kamu görevlilerinin ise sözleşmeli personel ve geçici personel şeklinde ikiye ayrıldığı söylenebilir. Kamu görevlilerinin tanımı ve hukuki durumu hakkında açıklamalar için bkz. Kemal Gözler ve Gürsel Kaplan, **İdare Hukuku Dersleri**, 19. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi, 2017, s.615 vd.

[300] Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.21; Aksi yönde kanunda geçen "memur" kavramının geniş yorumlanarak, vergilendirme işlemleri sırasında memur kadrosunda olmayıp vergi ile ilgili birtakım bilgileri öğrenenlerin de vergi mahremiyetine uymakla yükümlü olduğu ifade edilmiştir. Bkz. Karataş Durmuş, s.380; Tüm kamu görevlilerinin kapsama alınması ve yabancı kamu görevlileri, uzmanlar ya da bilirkişilerin vergi mahremiyeti ile ödevli olup olmadıkları konusunda da bir düzenleme yapılması gerektiği ifade edilmiştir. Bkz. Demircan, s.191; Aynı yönde vergi mahremiyetine uymakla yükümlü olanları sayma usulü ile belirtmek yerine herhangi bir nedenden dolayı vergi idaresine teslim edilen herhangi bir bilgiye ulaşan ya da ulaşabilecek durumda olan tüm kamu görevlileri ile kamu görevlisine eşdeğer kimseleri vergi mahremiyetiyle yükümlü tutmak gerektiği ifade edilmektedir. Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.23.

[301] Geniş anlamda kamu görevlisi, *"kamu tüzel kişilerinde görev yapan ve kamu hukuku rejimine tabi olan bütün kişileri"* kapsadığından, Bakanlar geniş anlamda kamu görevlisi olarak kabul edilirken, dar anlamda kamu görevlisi *"kamu tüzel kişilerinde mesleki bir sıfatla ücretli bir iş yapan ve kamu hukuku rejimine tabi olan bütün personeller"* şeklinde tanımlanmakta ve Bakanlar görevlerini mesleki sıfatla yapmayıp, seçilmiş veya atanmış vatandaş sıfatıyla yaptıklarından dar anlamda kamu görevlisi olarak kabul edilmektedir. En dar anlamda kamu görevlisinin kapsamına ise yalnızca memurlar girmektedir. Gözler ve Kaplan, s.616.

[302] Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.21; Aksi yönde bkz. Sonsuzoğlu, s.122; Yiğit, s.190; Taş, s.94.

Vergi mahremiyetine uymakla yükümlü bulunanlardan *vergi incelemeleriyle uğraşan memurların* kimler olduğu VUK m.135'te açıkça belirtilmiştir. Anılan maddeye göre vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri ile Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınmıştır. Bununla birlikte takdir komisyonlarının yetkilerini düzenleyen VUK m.75'te de takdir komisyonlarına yaptıkları görevle sınırlı olarak inceleme yapma yetkisi tanınmıştır[303].

Vergi muameleleri ile uğraşan memurlar, vergi incelemeleri ile uğraşan memurların aksine kanunda açıkça belirtilmemiştir. Burada *vergi muameleleri ile uğraşan memurlar* ifadesinin, vergilendirme işlemi ile ilgili olarak tarh aşamasından tahsil aşamasına kadar geçen bütün aşamalarda[304] görev yapan –vergi idaresi içerisi veya dışarısında- her kademedeki memuru kapsadığını belirtmek gerekir[305]. Örneğin vergi dairesindeki müdür, müdür yardımcısı,

---

[303] Takdir komisyonlarının takdir ettikleri matrah, fiyat, ücret ve sair kıymet takdirlerine ilişkin olarak vergi incelemesi yapabileceklerine ilişkin VUK m.75 ve atıfta bulunduğu VUK m.74 ve m.72 düzenlemeleri şu şekildedir:

"Komisyonun yetkileri

Madde 75 – *72 nci maddenin birinci fıkrasına göre kurulan takdir komisyonu 74 üncü maddedeki görevleri dolayısıyla bu Kanunda yazılı inceleme yetkisine haizdir.*

(...)"

"Komisyonların görevleri

Madde 74 –

a) 72 nci maddenin birinci fıkrasına göre kurulan takdir komisyonunun görevleri şunlardır.

1. Yetkili makamlar tarafından istenilen matrah ve servet takdirlerini yapmak;

2. Vergi kanunlarında yazılı fiyat, ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir etmek (Bu gibi takdirler de takdir kararına bağlanır.)

(...)"

"Kuruluş

Madde 72 –

Takdir Komisyonu; illerde defterdarın, ilçelerde malmüdürünün (müstakil vergi dairesi olan ilçelerde ilgili vergi dairesi müdürünün) veya bunların tevkil edecekleri memurların başkanlığı altında ilgili vergi dairesinin yetkili iki memuru ile seçilmiş iki üyeden kurulur."

[304] Bu hususta yoklama, inceleme ve aramanın da vergilendirme işlemlerine dahil olduğu, vergilendirme işlemlerinin sadece tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsilden ibaret olmadığı belirtilmektedir. Bkz. Sonsuzoğlu, s.121; Bu sebeple şayet özel olarak belirtilmemiş olsaydı dahi vergi incelemeleriyle uğraşan memurların ya da vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlarda görev alanların da vergi muameleleriyle uğraştığının kabulü gerekirdi. Bkz. Taş, s.93.

[305] Karataş Durmuş, s.380; Demircan, s.186; Erol ve Özışık, s.6; Buminhan Duman, Ceza Hukuku Bağlamında Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Atıf Problemi, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt.65, Sayı.4, 2016, s.1586; Alemdar, Vergi Mahremiyetinin Bilgi Edinme Hakkı Karşısındaki Durumu, s.87; Erdem, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Yeni Ceza Yasası Sonrasında Bu Suça Uygulanacak Ceza-I, s.248; Vergi işlemleri ile uğraşan memurlar, "*verginin tarhında, tahakkukunda, tahsil aşamasında ya da düzeltilmesinde, tecilinde görevli olanlar ile vergi cezası kesilecek durumların belirlenmesi ve cezaların kesilmesinde, gecikme zammı ve gecikme faizi hesaplarının yapılmasında görevli olanlar"* şeklinde sayılarak ifade edilmiştir. Bkz. Orkunoğlu Şahin, s.203; Bir başka tanım olarak, vergi işlem ve incelemeleri ile uğraşan memurları ayrım yapmaksızın *"vergi idaresi içinde veya dışında, vergi ile ilgili iş ve işlemler yapan bütün memurlar*" şeklinde ifade edilmiştir. Bkz. Oktar, Vergi Hukuku, s.406; Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s.309; Taş, s.93; Diğer bir tanım olarak vergi işlemleri ile uğraşan memurlar, *"vergi mükellefine karşı sonuç doğuracak ve her biri idaresi işlem niteliğinde*

şef, sekreter, tebliğ memuru veya vergi idaresi içinde olmamakla birlikte vergi muameleleri ile uğraşan memurlardan sayılabilecek aramaya katılan polis memurları ve benzer şekilde il özel idareleri, belediyeler ve köylerde vergi muameleleri ile uğraşan memurlar da bu kapsamda değerlendirilir[306].

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

Ülkemizde vergi uyuşmazlıklarının çözüm yeri olarak görevli mahkemeler, vergi mahkemeleri[307], bölge idare mahkemeleri[308] ve Danıştay[309]'dır[310]. İYUK m.20[311], vergi uyuşmazlıklarının çözümünde görevlendirilmiş bu mahkemelere, bakmakta oldukları dava ile ilgili her türlü bilgi ve belgeyi gerek taraflardan gerekse de ilgili kişi ve kurumlardan isteyebilme yetkisi ve görevi vermektedir. Re'sen araştırma ilkesi[312] olarak ifade edilen ve idari yargılama usulüne hakim olan ilkelerden biri olduğu kabul edilen bu ilke kapsamında

---

bulunan işlemleri yapan kişi" şeklinde belirtilmiştir. Bkz. Bayraklı, Vergi Ceza Hukuku, s.91; Yiğit, s.190; Uğur ve Elibol s.558.

[306] Sonsuzoğlu, s.121; Karataş Durmuş, s.381; Yiğit, s.190; Taş, s.93; Özbalcı, s.90; Orkunoğlu Şahin, s.203; Alemdar, Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, s.102.

[307] 2576 sayılı Kanun m.6 *"Vergi Mahkemelerinin görevleri"* kenar başlığını taşımakta ve düzenleme vergi mahkemelerinin;
"a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları,
b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları,
c) Diğer kanunlarla verilen işleri" çözümleyeceğini hüküm altına almaktadır.

[308] 2576 sayılı Kanun m.3/A *"Bölge idare mahkemelerinin görevleri"* kenar başlığını taşımakta ve düzenleme bölge idare mahkemelerinin;
"a) İstinaf başvurularını inceleyip karara bağlamak.
b) Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlamak.
c) Diğer kanunlarla verilen görevleri yapmak." ile görevli olduğunu belirtmektedir.

[309] 2575 sayılı Danıştay Kanunu m.23 *"Danıştayın görevleri"* kenar başlığını taşımakta ve ilk fıkrasında Danıştay, *"İdare Mahkemeleri ile vergi mahkemelerinden verilen kararlar ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülen davalarla ilgili kararlara karşı temyiz istemlerini inceler ve karara bağlar…"* demektedir.

[310] Alemdar, Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, s.102.

[311] *"**Dosyaların incelenmesi***
Madde 20 –*Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler. Bu hususta kararların, ilgililerce, süresi içinde yerine getirilmesi mecburidir.*
(…)"

[312] Vergi yargılamasının da içinde bulunduğu idari yargılama usulünde hakim delillerin araştırılması ve davanın yürütülmesinde kendiliğinde hareket etme yetkisine sahiptir. İdari yargıda hakim tarafların sunduğu delillerle yetinmeyecek gereken durumlarda her türlü incelemeyi kendiliğinde yapacak ve gerekirse taraflardan yeni bilgi ve belge isteyecektir. Davaya ilişkin delillerin araştırılması hususunda taraflarla birlikte hakimin de görevli olması "re'sen araştırma ilkesi" olarak adlandırılmaktadır. İdari yargılama usulüne hakim olan ilkeler ve bu kapsamda re'sen araştırma ilkesi için bkz. Mehmet Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku**, 4. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi, 2015, s.67 vd.

mükelleflere ait bilgi ve belgelere ulaşabilen yargı mercilerinde görevli olanlar vergi mahremiyetine uymakla yükümlendirilmiştir[313]. Madde metninde *"görevli olanlar"* ifadesi kullanıldığından, bu mahkemelerde görev yapan daire başkanları, hakimler, savcılar, üyeler ve katipler ile birlikte, yazı işlerinde çalışan memurlar, teftiş işlerinde görevlendirilen personeller ve yan işlerde çalışan diğer memurlar da vergi mahremiyetine uymak zorundadır[314]. Madde kapsamında vergi mahremiyetine uymakla yükümlü olanlar bakımından memur olma şartı aranmamıştır. Kanuni düzenlemede adli yargıda görevli olanların vergi mahremiyetine uymakla yükümlü tutulmamış olması[315] vergi mahremiyeti düzenlemeleriyle ulaşılmak istenen amaca uygun düşmemektedir[316].

Doktrinde[317] yargılamanın kural olarak aleni olması ve burada yapılan görüşmelerin de mahkemeye katılan herkes tarafından öğrenilebilmesinden hareketle, mahkemede görevli olanlara ilişkin bazı istisnalar getirilebileceği ileri sürülmüştür. Bu duruma, vergi mahkemesinde yapılan aleni bir duruşma sırasında, o mahkemede görevli olmayan bir çalışanın duruşma salonunun kapısından geçerken vergi mahremiyeti kapsamında bir bilgi duyması halinde bu öğrenmenin onun görevi ile ilgili olmadığı bu nedenle söz konusu bilginin vergi mahremiyeti korumasından yararlanamayacağı örneği verilmiştir[318]. Kanaatimizce burada görev dolayısıyla öğrenmeyi geniş yorumlayıp, bilgilerin gizli kalmasında menfaati bulunan mükellefi korumak daha doğru olacaktır. Bu nedenle yargılama ile doğrudan ilgisi olup olduğuna bakılmaksızın bu kurum içerisinde görevli olanların mükellefin vergi mahremiyeti hakkına uymakla yükümlü olduğunu kabul etmek gerekir[319].

---

[313] Duman, s.1586.

[314] Erman, s.99; Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s.309; Sonsuzoğlu, s.122; Oktar, Vergi Hukuku, s.406; Bayraklı, Vergi Ceza Hukuku, s.91; Çomaklı, Vergi Ceza Hukukunda Mahsus Suç, s.204; Erol ve Özışık, s.7; Nuri Berkay Özgenç, s.2946; Alemdar, Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, s.102; Orkunoğlu Şahin, s.203; Demircan, s.186; Erdem, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Yeni Ceza Yasası Sonrasında Bu Suça Uygulanacak Ceza-I, s.249; Karademir, s.174.

[315] Adli yargı mercilerinde görev yapan hakim ve savcıların da -*kanun metininde açıkça yükümlü olarak belirtilmiş olmamalarına rağmen*-, vergi suçları ile ilgili yargılama sürecinde görev aldıklarından ve bu süreçte mükellef ve mükellefle ilgili kimselere ait bilgilere sahip olduklarından vergi mahremiyetine uymakla yükümlü oldukları ileri sürülmüştür. Bkz. Karataş Durmuş, s.382.

[316] Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.22.

[317] Donay, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, s.168.

[318] Böyle bir bilginin vergi mahremiyeti kapsamında korunamayacağı belirtilmekle birlikte, öğrenen kişinin şayet kendi meslek grubu gereği mahrem kabul edilecek bilgileri açıklama yasağı söz konusuysa bu çerçevede, aksi halde şartları gerçekleştiyse TCK m.239 (ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması) veya m.134 (özel hayatın gizliliğini ihlal) çerçevesinde korunacağını belirtilmiştir. Bkz. Donay, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, s.168; Aynı yönde bkz. Duman, s.1595.

[319] Aynı yönde bkz. Alemdar, Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, s.102.

1.2.3. Vergi Kanunlarına Göre Kurulan Komisyonlara İştirak Edenler

Ana düzenleme konusu vergi olan bir kanun vergi kanunu olarak nitelendirilmekte[320] ve bu kanuna dayanılarak kurulan komisyonlara iştirak edenler de vergi mahremiyetine uymakla yükümlendirilmektedir[321]. Bu kapsamda vergi kanunlarına göre kurulan ortalama kar hadleri komisyonları (VUK m.42 vd.), takdir komisyonları (VUK m.72 vd.), tadilat komisyonları (VUK m.80 vd.), zirai kazançlar il komisyonları (VUK m.83 vd.), zirai kazançlar merkez komisyonları (VUK m.85 vd.), uzlaşma komisyonları (VUK ek m.1 vd) ve vergi kanunlarına göre oluşturulan diğer komisyonlara iştirak edenler vergi mahremiyetine uymak zorundadırlar[322]. Madde metninde açıkça *"komisyonlara iştirak edenler"* ifadesi kullanıldığından ticaret odaları veya meslek odaları temsilcileri gibi komisyonların memur olmayan üyelerinin de vergi mahremiyetine uymak zorunda olduğunu belirtmek gerekir[323]. Komisyonun üyesi olmamakla birlikte raporun hazırlanması aşamasında ya da diğer aşamalarda görev alanların vergi mahremiyetine uymakla yükümlü tutulup tutulmadığı konusunda ise farklı görüşler bulunmaktadır. Bir görüş[324], komisyon üyeleri dışındaki kişilerin de vergi mahremiyetine uymakla yükümlü tutulduğunu ifade etse de, bizim de tarafı olduğumuz diğer görüşe[325] göre, madde metninde geçen komisyona iştirak ifadesini komisyon üyesi olarak değerlendirmek ve bu çerçevede komisyona iştirak etmemekle birlikte komisyon raporunun hazırlanması aşamasında veya diğer aşamalarda görev yapan kimselerin vergi mahremiyeti ile ödevli tutulmadığını kabul etmek gerekir.

Komisyon üyelerinin VUK m.88[326] gereği göreve başlarken;

---

[320] Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.22.

[321] Bu kapsamda vergi kanunlarının verdiği yetkiye dayanılarak kurulan komisyonlara iştirak edenler ile danışma organı niteliğindeki Vergi Konseyinde görevli olanların vergi mahremiyetiyle yükümlü olmadığı ifade edilmektedir. Bkz. Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.22.

[322] Ali Erol, Vergi Hukukunda Bilgi Verme Ödevinin Sınırı Olarak Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sonuçları, s.82.

[323] Sonsuzoğlu, s.122; Karataş Durmuş, s.382; Yiğit, s.191; Taş, s.95; Karademir, s.174; Duman, s.1586; Ekici, s.89; Alemdar, Vergi Mahremiyetinin Bilgi Edinme Hakkı Karşısındaki Durumu, s.88.

[324] Bu görüşe göre, komisyonların faaliyetleri kapsamında kendilerinden bilgi talep edilen muhtar ve ihtiyar meclisleri, meslek odaları, belediyeler, noterler gibi teşekküller veya şahıslarla, gayrimenkulün genel durumu, kullanış tarzı, kira ve hasılat miktarı ve tahmine yarayacak gerekli bilgilerin istenmesi halinde mükelleflerin ve kiracıların da vergi mahremiyetine uymakla yükümlü olduğu ileri sürülmüştür. Bkz. Orkunoğlu Şahin, s.204; Aynı yönde, bu komisyonlarda görevli katip, daktilograf gibi memurların da vergi mahremiyetine uymakla yükümlü olduğuna ilişkin bkz. Özbalcı, s.90; Oktar, Vergi Mahremiyeti Kuralının Bir İstisnasının Bazı Anayasal İlkeler Karşısındaki Durumu, s.3.

[325] Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.22; Aynı yönde Ünsal, s.33.

[326] Maddenin ilk fıkrasında, *"Bu kısımda yazılı komisyonlara seçilen üyeler (...) yemin ederler."* denildiğinden bu yeminin takdir komisyonları, tadilat komisyonları, zirai kazançlar il komisyonları ve zirai kazançlar merkez komisyonları üyeleri tarafından edildiğini belirtmek gerekir.

"Komisyonda çalışacağım süre zarfında tam manasıyla vicdan ve kanaatim icaplarına tabi kalacağıma; hiçbir sebep ve tesir altında adaletten ve doğruluktan ayrılmayacağıma, gerek Devlet gerek mükellef haklarını bir tutacağıma, takdir ve tahminlerde herhangi bir tarafa temayül suretiyle görevimi kötüye kullanmayacağıma namusum üzerine yemin ederim."

şeklinde ettikleri yemin mükellef haklarını -*çalışmamız özelinde mükelleflerin sırları ve gizli kalması gereken nitelikteki diğer bilgilerinin gizliliğini*- üçüncü kişilere karşı da koruyacaklarına ilişkin bir taahhüt olarak nitelendirilmektedir[327].

1.2.4. Vergi İşlerinde Kullanılan Bilirkişiler

Bilirkişilik kurumu özel ve teknik bilgi veya uzmanlığa sahip olan kişilerden uzmanlık konularıyla ilgili olay ve durumlar hakkında bilgi alınmasını ifade etmekte[328] ve araştırma, inceleme ve yargılamada isnat edilen olguların ve olayların değerlendirilip sonuçlar çıkarılması sürecinde özel ve teknik bilgi veya uzmanlığa gereksinim duyulan durumlarda bilgi ve görüşlerine başvurulan kişiler de bilirkişi olarak tanımlanmaktadır[329]. Bilirkişilik Kanunu da m.2/1-b'de bilirkişiyi *"Çözümü uzmanlığı, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hâllerde oy ve görüşünü sözlü veya yazılı olarak vermesi için başvurulan gerçek veya özel hukuk tüzel kişisi"* şeklinde tanımlamıştır. VUK m.5'te *"Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler"* ifadesinde geçen *"vergi işleri"* ibaresiyle tam olarak kastedilenin ne olduğu anlaşılamıyor olsa da bu ibarenin geniş bir şekilde yorumlanması gerektiği, bu kapsamda bilirkişiye müracaat eden makam hangisi olursa olsun ve vergilendirme sürecinin hangi aşamasında olunursa olunsun usulüne uygun bir tarzda görüşüne başvurulan bilirkişinin –memur olup olmadığına bakılmaksızın- bu kapsamda olacağı kabul edilmektedir[330].

Yukarıda belirtildiği gibi vergiye ilişkin anlaşmazlıkların çözümünde farklı aşamalarda bilirkişi görüşüne başvurulması gerekebilir. Vergi yargılamasında çözümü hakim tarafından bilinemeyen teknik bilgi veya uzmanlık gerektiren konularda bilirkişiden bilgi ve açıklama istenebileceği gibi, vergilendirme süreci içerisinde de VUK'un *Takdir, Zirai*

[327] Bayraklı, Vergi Ceza Hukuku, s.92; Taş, s.95.
[328] Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.434.
[329] Ekici, s.89; Doktrinde yer alan diğer bilirkişi tanımları ve bilirkişiliğin hukuki niteliği hakkında ayrıntılı açıklamalar için bkz. Yahya Deryal, **Türk Hukukunda Bilirkişilik,** 6. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2017, s.27 vd.; Daha kısa bir tanım olarak bilirkişi, özel teknik bilgi ve uzmanlığı gerektiren konularda bilgi sahibi olan kişi, şeklinde de ifade edilmektedir. Bkz. Yiğit, s.191.
[330] Erman, s.99; Sonsuzoğlu, s.122; Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.434; Çomaklı, Vergi Ceza Hukukunda Mahsus Suç, s.204; Demircan, s.186; Karademir, s.174; "*Bilirkişiye müracaat, idari işlem sırasında olduğu gibi yargılama aşamasında da söz konusu olabilir."* Bkz. Bayraklı, Vergi Ceza Hukuku, s.92; Yiğit, s.191.

Kazançlar ve Özel Komisyonları başlıklı dördüncü kısmında ilgili düzenlemelerde[331] belirtildiği üzere ilgili komisyonlar tarafından da değerleme ve kıymet takdiri gibi konularda bilirkişiye başvurulması mümkündür[332]. Gerek vergilendirme süreci içerisinde gerek yargılama aşamasında kendisinden bilgi ve görüş talep edilecek bilirkişiler, mükellef ya da mükellefle ilişkili kimselere ait gizli kalması gereken bilgilere sahip olacağından, memur olup olmadıklarına bakılmaksızın vergi mahremiyetine uymakla yükümlendirilmişlerdir[333].

1.2.5. Kendilerine Vergi Usul Kanunu'nun 5. Maddesi Uyarınca Bilgi Verilen Kişi ve Kurumlar

VUK m.5 uyarınca kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumlar da vergi mahremiyetine uymakla yükümlüdür. Bu hususta VUK m.5/4'te belirtildiği üzere yürüttükleri adli ve idari soruşturmalar nedeniyle mükellefe ilişkin gizli kalması gereken nitelikte bilgilere sahip olan *"kamu görevlileri"* ve yapacakları vergi tahsiline ilişkin olarak mükellefler hakkında vergi mahremiyeti kapsamında bilgilere sahip olan *"bankalar"* ile birlikte vergi incelemesi neticesinde hakkında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği ya da kullandığı yönünde tespitlerde bulunulan mükelleflerin de barolar, tabipler odası, ticaret odası veya bunların bağlı olduğu birlikler gibi meslek kuruluşlarına ve serbest muhasebeci mali müşavirler odası, yeminli mali müşavirler odası ve bu odaların bağlı olduğu birliklere bildirilmesi halinde bu kurum veya kuruluşlarda bulundukları mevki sebebiyle vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgileri öğrenenler vergi mahremiyetine uymak mecburiyetindedir[334].

---

[331] VUK m.74, m.75, m.79 ve m.86'da söz konusu komisyonların bilirkişiye başvurma yetkisini düzenleyen hükümler yer almaktadır. Örnek vermek gerekirse takdir komisyonunun yetkilerinin düzenlendiği 75. maddede komisyonun, *"...servetleri, sınai hakları ve telif haklarını, imtiyazları, madenleri, mücevheratı, eski eserleri ve sanat eserlerini değerlemede..."* bilirkişiye başvurabileceğini belirtmiştir. Yargılama aşamasında bilirkişiye başvuru şartı olarak aradığımız "teknik veya uzmanlık gerektiren bilgi" şartını burada da aradığımızı belirtmek gerekir. Bkz. İbrahim Organ ve Cansu Sevinç, "Vergi Yargılamasında Bilirkişilik Kurumu ve Bilirkişilik Kanun Tasarısının Getireceği Yenilikler", **Maliye Dergisi**, Sayı.170, Ocak-Haziran 2016, s.120.

[332] Yüce, s.280; Organ ve Sevinç, s.120; Vergi yargılamasında bilirkişilik kurumu üzerine diğer bir ayrıntılı çalışma için bkz. Ersan Öz ve Süleyman Albayrak, "Vergi Yargısında Bilirkişilik**", Türkiye Adalet Akademisi Dergisi,** Cilt.1, Sayı.3, Ekim 2010, ss.75-92.

[333] Oktar, Vergi Hukuku, s.406; Bayraklı, Vergi Gizliliğine Uymama Suçu, s.38; Taş, s.96; Ünsal, s.33; Duman, s.1587; HMK m.284 gereği (İYUK m.31'in atfiyla) vergi yargılamasında kullanılan bilirkişiler TCK anlamında kamu görevlisi olarak kabul edilmektedir. Bilirkişinin sır saklama yükümlülüğü ve bilirkişinin hukuki sorumluluğuna ilişkin açıklamalar için bkz. Yüce, s.281 vd.

[334] Taş, s.97; Yiğit, s.192; Madde metninde belirtilen mesleki kuruluşların kanunla kurulması gerektiğini bu nedenle dernek vb. kuruluşların bu kapsama dahil edilmeyeceğini vurgulamak gerekir. Bkz. Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.435.

Aynı şekilde VUK m.5/6 gereği kurum ve kuruluşların görevleriyle doğrudan ilgili ve görevlerinin ifası için zorunluluk ve süreklilik arz eden bilgilerin, bu kurum ve kuruluşlarla paylaşılması halinde de kendilerine bilgi verilenler vergi mahremiyetine uymakla yükümlüdürler.

2. Vergi Mahremiyeti Hakkına İstisna Teşkil Eden Durumlar

2.1. VUK m.5'ten Kaynaklanan İstisnalar

2.1.1. Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisine İlişkin Matrah ve Vergilerin İlanı

VUK m.5'e 26.06.1964 tarihli 485 sayılı Kanun ile eklenen[335] ve 30.12.1980 tarihli 2365 sayılı Kanun'la kısmen değiştirilen gelir vergisi ve kurumlar vergisine ilişkin matrah ve vergilerin ilanını düzenleyen VUK m.5/3 hükmü şu şekildedir:

> *"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."*

İlgili düzenlemeye göre vergi idaresinin, gelir vergisi mükellefleri ile sermaye şirketi[336] olan kurumlar vergisi mükelleflerinin anılan vergilere ilişkin matrah ve tarh olunan vergilerini beyannamelerin verildiği yıl içerisinde[337] mükelleflerin ad ve unvanları ile birlikte

---

[335] 485 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme şu şekildedir: *"Madde 1- 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 5 inci maddesinin sonuna aşağıdaki fıkralar eklenmiştir:*

Ancak, vergi güvenliğini sağlamak amaciyle Gelir Vergisi mükelleflerinin yıllık Gelir Vergisi, (Mahsuptan evvelki vergisi), sermaye şirketlerinin Kurumlar Vergisi beyannameleri üzerinden tarh olunan Gelir ve Kurumlar Vergileri ile mükelleflerin adları ve unvanları, bağlı oldukları vergi dairelerince beyannamelerin verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerine asılacak cetvellerde açıklanmakla beraber ayrıca kitap halinde veya Resmî Gazete ile yayınlanır. Mükellefin bağlı bulunduğu teşekkül varsa, bu ilân orada da yapılır.

..." Bkz. R.G. Tarih-Sayı: 08.07.1964-11748; Fıkranın ilk haline bakıldığında ilanının vergi dairelerine asılarak yapılmasının yanında Resmi Gazete'de yayımlanmasının da düzenlendiği görülmektedir. Ancak 2365 sayılı Kanun'la Resmi Gazete'de yayımlanmaya ilişkin düzenleme kaldırılmıştır. Bunun nedeni ise vergi mahremiyeti hakkı veya bilgi edinme hakkı üzerine yapılan tartışmalar olmayıp yalnızca dönemin şartları çerçevesinde böylesi büyük verileri Resmi Gazete'de yayımlamanın idareye büyük bir külfet yüklemesidir. Bkz. Aylin Armağan, "Vergi İlan Usulü Pratiğinde Bilgi Edinme Hakkı ve Vergi Mahremiyeti Dengesi", **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Sayı.154, 2017, s.2409; Özyer, s.25.

[336] Sermaye şirketi dışında kalan kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri ve dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler üzerinden vergi kaçırma veya vergiden kaçınma ihtimalinin düşüklüğü nedeniyle kamuoyu baskına gerek duyulmadığı belirtilmektedir. Bkz. Özyer, s.26; Ömercioğlu, s.108.

[337] Belirtilen süre haricinde yapılan ilanların madde kapsamı dışında kalması sebebiyle vergi mahremiyetinin ihlali sonucu doğuracağına işaret edilmektedir. Bkz. Ömercioğlu, s.108; Yiğit, s.199.

ilan etmesi gerekmektedir[338]. Gerek 485 sayılı Kanun'un gerekçesine[339] gerekse de 2365 sayılı Kanun'un gerekçesine[340] baktığımızda düzenlemenin amacının vergilendirmeye ilişkin işlemlere aleniyet kazandırmak ve mükellefler üzerinde kamuoyu baskısı oluşturmak olduğunu görmekteyiz[341]. Bir başka deyişle isimleri ile birlikte beyan ettikleri matrahların ve bu beyanları üzerinde tarh olunan vergilerin ilan edileceğini bilen mükelleflerin, bu beyanların başka mükellefler ve diğer baskı grupları tarafından öğrenilmesi ihtimalini göz önünde bulundurarak, itibarının zedelenmemesi adına doğru beyanda bulunacağı düşünülmüştür[342].

[338] Maddede belirtilenler dışında kalan matrah ve vergilerin ilanı vergi mahremiyetinin ihlali olarak kabul edilecektir. Muhtasar ve münferit beyanname ile beyan edilen gelirler ile sermaye şirketi dışından kalan kurumlara ilişkin kurumlar vergisi matrah ve vergilerinin ilanı gibi durumlar buna örnek gösterilebilir. Bkz. Bayraklı, Vergi Gizliliğine Uymama Suçu, s.68.

[339] 485 sayılı Kanun'un gerekçesine baktığımızda düzenlemeye güdülen amaç; *"Vergi güvenliğinin sağlanması için bu tasarı ile getirilen tedbirlerden biri de muayyen şartlar altında ve belirli konulara münhasır olmak üzere mükelleflerin vergi işlerinde açıklık teminidir. Vergi işlerinde muayyen ölçüde aleniyet temini, vergi ziyaını önleyici bir fonksiyon icra ettiği gibi, vergi ödemede eşitlik sağlamaya da hizmet ettiğinden, demokratik düşüncelere de aykırı bulunmamaktadır... Bu suretle mevzuatımıza alınacak olan aleniyet müessesesinin, vergi ziyaının önlenmesine ve vergi ödemede eşitliğin sağlanmasına hizmet edeceğine inanılmaktadır."* şeklinde ifade edilmiştir. Gerekçe için bkz. https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MM__/d01/c029/mm__01029082ss0617.pdf (20.07.2018).

[340] 2365 sayılı Kanun'un gerekçesine baktığımızda düzenlemeye güdülen amaç; *"…Yapılan değişiklik ile yurttaşlar arasında ortak bir vergi ödeme şuuru yaratılması ve verginin alınmasında kamuoyu baskı ve desteğinden yararlanılması amaçlanmaktadır."* şeklinde ifade edilmiştir. Gerekçe için bkz. https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c002/mgk_01002028ss0084.pdf (20.07.2018).

[341] Kanunun gerekçesinde bir kamuoyu denetiminin amaçlandığının belirtilmesi karşısında aynı amaca hizmet eden ve ilanı öngörülen hususları içeren vergi levhasının asılma zorunluluğunun kaldırılması büyük bir çelişki olarak gözükmektedir. Bkz. Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.28.

[342] Karataş Durmuş, s.395; Bu yolla mükellefin işi, iş yeri ve yaşam standartına uygun, toplumunun kendisinde beklediği matrah ve vergiyi beyan etmesinin sağlanacağı ifade edilmiştir. Bkz. Bayraklı, Vergi Ceza Hukuku, s.97; Yiğit, s.197; Düzenlemenin vergi güvenliği bakımından bir otokontrol mekanizmasının işlemesini sağlama amacı taşıdığı belirtilmektedir. Bkz. Nihat Edizdoğan, **Türkiye'de Vergi Suç ve Cezaları**, Bursa: Örnek Kitabevi, 1986, s.119; Demircan, s.188; Aynı yönde bkz. Alemdar, Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, s.108; Yiğit, s.197; Bu istisnanın getirilmesinin temelinde kamu yararı düşüncesinin yattığı belirtilmiş ve konuya ilişkin verilen bir Danıştay kararında; Bergama Ovacık'ta maden işleten bir şirketin, çevreye ve insan sağlığına zarar verdiği iddiasıyla kapatılması için mücadele veren çevrecilerin, Hazine ve Maliye Bakanlığı'ndan anılan şirketin kurum kazancı, vergi borcunun olup olmadığı, kurum kazancı üzerinden devlet hakkı ödeyip ödemediği konuları ile ilgili bilgi almak için yaptıkları başvurunun vergi mahremiyeti gerekçesiyle reddedilmesi üzerine açtıkları davayı inceleyen idare mahkemesi; kamu kurum ve kuruluşlarının bilgi edinme hakkının kullanımına ilişkin kanunda belirtilen istisnalar dışındaki her türlü bilgi ve belgeyi başvuranların yararlanmasına sunmakla yükümlü oldukları; VUK m.5 ile vergi güvenliğinin sağlanması ve vergi mükelleflerinin güvence altına alınması öngörülmüş ise de gelir vergisi veya kurumlar vergisi mükelleflerinin beyanları üzerine tarh olunan vergiler ile kesinleşmiş vergi ve ceza miktarlarının Hazine ve Maliye Bakanlığı veya Bakanlığın yetkili kıldığı birimlerce açıklanabileceği ve bu konuların sır niteliği taşımadığı belirtilmiş; bu nedenle, davacıların şirket hakkında, şirketin kurum kazancı, vergi borcunun olup olmadığı, kurum kazancı üzerinden devlet hakkı ödeyip ödemediği gibi konuları kapsayan ve VUK m.5'te belirtilen vergi mahremiyeti ilkesi kapsamında sır niteliği taşımadığı açık olan bilgi edinme taleplerinin reddedilmesine yönelik davalı idare işleminde hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle başvurunun reddi yönündeki işlemin iptaline karar vermiştir. Söz konusu karar Danıştay tarafından da onanmıştır. Danıştay 10. D., t.06.10.2010, E.2008/18765, K.2010/4348, karar ve değerlendirmesi için bkz. Kara, s.275.

Hükmün uygulamasına ilişkin düzenlemelere baktığımızda karşımıza 72 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği[343] ile 142 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği[344] çıkmaktadır. 485 sayılı Kanun'un ardından çıkarılan 72 Sıra Nolu Tebliğ'te ilanın kapsamına ilişkin düzenlemelere yer verildiği ancak ilanın ne zaman ve ne şekilde[345] yapılacağı ile ilgili ayrıntılı açıklamaların yer almadığı görülmekteyken, 2365 sayılı Kanun'un ardından çıkarılan 142 Sıra Nolu Tebliğ'de genel olarak yasal düzenlemenin tekrar edildiği yalnızca yapılan değişiklere paralel olarak vergilerin ilanı ile beraber beyan edilen matrahların da ilan kapsamına alındığı ve asılan ilan cetvellerinde yapılan açıklamaların ayrıca kitap halinde veya Resmi Gazete ile yayımlanmasına ilişkin hükmün kanun metninden çıkarıldığına dikkat çekildiği görülmektedir.

Düzenlemenin kaleme alınış tarzından matrahın ve vergilerin ilanına ilişkin bu düzenlemenin emredici nitelikte olduğu anlaşılmaktadır. Bir başka deyişle kanun koyucunun *"ilan olunur"* ifadesini kullanarak, idareye takdir yetkisi tanımadığı görülmektedir[346]. Bununla birlikte uygulamada Bakanlık tarafından her yıl il bazında ve Türkiye genelinde *"vergi rekortmenleri"* listesi olarak bilinen, tahakkuk tutarı en yüksek mükelleften başlayarak belirli sayıda mükellefin isimlerinin ve tahakkuk eden vergi tutarlarının bulunduğu bir liste, listede isimleri yer alan mükelleflerden izin alınarak açıklanmaktadır[347]. Yasal düzenlemenin, vergi idaresini, madde kapsamına giren bütün mükelleflerin vergi matrahlarının ve tarh edilen vergilerinin açıklanması ile yükümlendirmesi karşısında, idarenin yalnızca bir kısım (rekortmenler) mükelleflerin ödedikleri vergileri, mükelleflerin rızalarını alarak açıklaması,

---

[343] Tebliğin yayımlandığı R.G. Tarih-Sayı: 08.07.1964-11748.
[344] Tebliğin yayımlandığı R.G. Tarih-Sayı: 19.02.1981-17256.
[345] Tebliğ'te kanun maddesinde yer alan *" ...bu beyannamelerin verildiği yıl içinde vergi dairelerince dairenin münasip yerlerine asılması suretiyle ilan edilmesi gerekir."* ifadesi tekrar edilmiş olup herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir.; İlanın vergi dairesinin ilan asmaya mahsus yerlerinde ve mükelleflerin bağlı bulundukları mesleki teşekküllerin ilan asmaya mahsus yerlerinde yapılacağı, bu yerler dışında yapılan ilanın usulüne uygun olmayacağı ifade edilmiştir. Bkz. Bayraklı, Vergi Ceza Hukuku, s.98.
[346] Armağan, s.2408.
[347] Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.26; Özyer, s.26; Serkan, Ağar, "Vergi Mahremiyeti vs. Bilgi Edinme Hakkı", **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı.2012/2, s.372; GİB'in internet sitesinde, istatistikler başlığı altında en çok vergi ödeyen gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yayımlandığını ancak bilgilerinin açıklanmasını istemeyen mükelleflerin bilgilerine yer verilmediğini görmekteyiz. Örnek olması açısından 2017 yılı vergilendirme dönemi gelir vergisi mükellefleri listesi için bkz. http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/2017_GelirVergisi.htm (27.12.2018); Vergi rekortmenleri listelerinde yer alan bilgilerin vergi cetvelleriyle ilan edilenlerle büyük ölçüde örtüşmesinin, Bakanlığın bu cetvellerden hareketle böyle bir açıklamada bulunmasına gerekçe gösterilemeyeceği bu nedenle vergi mahremiyeti alanındaki bu uygulamanın kanuni dayanaktan yoksun olduğu ifade edilmiştir. Mükelleflerden adlarının açıklanması hususunda rızalarının alınmasının da bir hukuka uygunluk nedeni oluşturma amacı taşıdığı belirtilmiş ancak vergi mahremiyetine istisna oluşturan bir uygulamanın kanuna dayanma zorunluluğu olduğuna dikkat çekilmiştir. Ayrıntılı açıklamalar için bkz. Solak Akman, s.66; Aynı yönde bkz. Armağan, s.2410; Açıklama hakkının kanundan kaynaklandığı ve bu nedenle herhangi bir ihlal teşkil etmediği yönünde bkz. Karataş Durmuş, s.395.

düzenlemenin vergi idaresine böyle bir takdir yetkisi tanımaması karşısında açıkça kanuna aykırıdır[348]. Benzer şekilde ilanların GİB'in internet sayfası üzerinden yapılmasının ve rekortmen listelerinin Web Tabanlı Bilgilendirme Sistemine[349] abone olanlara gönderilmesinin de kanuni dayanağı bulunmamaktadır[350].

Belirtmek gerekir vergi mahremiyetine istisna niteliği taşıyan bu düzenlemenin amacı her ne kadar mükellefler üzerinde baskı oluşturarak onları doğru beyanda bulunmaya sevk etmek şeklinde ifade ediliyorsa[351] da denetim görevi kendisinde olan vergi idaresinin matrahın ve vergilerin ilanı yoluyla bir kamu denetimi yapmayı amaçlaması kanaatimizce mükellefin vergi mahremiyeti hakkıyla bağdaşmamakta ve özel hayatın gizliliğine ölçüsüz bir müdahale teşkil etmektedir[352]. Gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının açıklanması, mükelleflerin mali durumlarının açığa vurulması anlamına gelmekte olup, bu yolla amaçlanan kamu denetiminin etkili olduğunu ortaya koyan herhangi bir veri de bulunmamaktadır[353]. Tüm bunların yanı sıra inceleme konusu kural, çok gelir elde etmesine rağmen yasal düzenlemelerin sağladığı imkanlardan yararlanarak az vergi ödeyen mükelleflerin de zan altında bırakılmasına sebep olmaktadır[354].

2.1.2. Hazine ve Maliye Bakanlığınca Vergi ve Ceza Miktarlarının Açıklanması

VUK m.5'e 22.07.1998 tarihli 4369 sayılı Kanun ile eklenen, Hazine ve Maliye Bakanlığına vergi ve ceza miktarlarının açıklanması hususunda yetki veren VUK m.5/4'ün ilgili kısmı şu şekildedir:

> *"Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza*

---

[348] Ağar, s.372; Erdem Utku, Çakır, "Vergi Mahremiyetini İhlal Suçunda Hukuka Uygunluk Sebepleri", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı.13, Nisan 2013, s.364.

[349] GİB tarafından sunulan ücretsiz e-posta hizmeti Web Tabanlı Bilgilendirme Sistemi ile vergi uygulamalarına yönelik her türlü güncel bilgi ile vergi kanunları, cumhurbaşkanlığı karar ve kararnameleri, yönetmelikler, genel tebliğler, genelgeler, sirküler ve GİB'ten haberlerin yanı sıra vergi istatistikleri, hedef ve faaliyet sonuçları da üyelere ücretsiz olarak gönderilmektedir. Bkz. http://www.gib.gov.tr/e_posta_bilgilendirme_aboneligi (02.01.2019).

[350] Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.26.

[351] Özyer, s.34; Bu durum hükmün gerekçesine paralel şekilde vergi güvenliği ve kamu yararını sağlamak için kabul edilen "vergide aleniyet" ilkesi kapsamında değerlendirilmektedir. Bkz. Burcu Gülerci**, Türk Hukukunda Vergi Mahremiyetinin Sınırları**, On İki Levha Yayıncılık, 2017, s.70.

[352] Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.28; Aksi yönde bir görüş, vergilerin ilanı usulünün denetimi kolaylaştıracağını; mükelleflerin, meslektaşlarını, müşterilerini ve diğer baskı gruplarını düşünerek gerçek beyanda bulunmaya özen göstereceğini ileri sürmektedir. Bkz. Çakır, s.363; Aynı yönde bkz. Ekici, s.91.

[353] Bu nedenle vergi mahremiyeti kapsamında düşünülmesi mümkün olmayan böyle bir istisnanın kanun metninden çıkartılması önerilmektedir. Bkz. Demircan, s.191.

[354] Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.28.

miktarları Maliye Bakanlığınca açıklanabilir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini mahalline devredebilir."

Düzenleme ile mükelleflerin vergi tarhına esas beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçmesine rağmen ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarlarının Bakanlık tarafından açıklanması vergi mahremiyetinin kapsamı dışına çıkartılmış ve bu yolla vergisel ödevlerin tam ve zamanında yerine getirilmesi hususunda bir kamuoyu denetimi yaratılması ve kamuoyunun vergi konusunda bilgilendirilmesinin amaçlandığı gerekçede[355] açıkça belirtilmiştir. Ayrıca Bakanlığın bu yetkisini mahalli teşkilata devredebileceği de hüküm altına alınmıştır.

Vergi mahremiyetinin bu istisna hükmüne dayanılarak ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlar dolayısıyla kesinleşen vergi ve cezalar ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş vergi ve cezaların açıklanmasına ilişkin usul ve esaslar Bakanlık tarafında 293 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği[356] ile belirlenmiştir[357].

---

[355] İnceleme konusu fıkranın son cümlesinde Maliye Bakanlığı'na bilgilerin açıklanmasına dair usulleri belirleme yetkisi verilmektedir. Gerekçede, Bakanlığın *"kamuoyunu bilgilendirmek, vergi bilincini oluşturmak ve kamuoyunun denetiminden yararlanarak mükelleflerin ödevlerini tam ve zamanında yapmalarını sağlamak amacıyla her türlü basın, yayın ve iletişim araç ve teknolojilerini kullanabileceği"* belirtilmiştir. Gerekçe için bkz. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/6183/tvk_4369_sayili_kanun_1.pdf (22.07.2018).

[356] Tebliğin yayımlandığı R.G. Tarih-Sayı: 27.01.2001-24300. Tebliğe göre; *"İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler ile bu tarhiyatlara ilişkin olarak kesilen cezalar, kesinleşmeleri halinde açıklanacaktır. Tarhiyatların dava konusu yapılması halinde kesinleşme, yargı yolunun tükenmesi halinde gerçekleşecektir. Her yıl 31 Mayıs tarihi itibariyle kesinleşen vergi ve cezalar açıklamaya konu edilecektir. Açıklanacak tutarın tespitinde 1 Haziran-31 Mayıs döneminde kesinleşen tarhiyatların toplamı dikkate alınacak, vergi, fon payı ve ceza tutarlarının yanı sıra gecikme faizi de göz önünde bulundurulacaktır… Birden fazla vergi dairesinde mükellefiyet kaydı bulunan mükelleflerin açıklanacak borçlarının olup olmadığının belirlenmesinde bu vergi dairelerine olan borçları birleştirilmeyecektir. Tutar itibariyle açıklama kapsamına giren alacaklar alacaklı vergi daireleri itibariyle ayrı ayrı dikkate alınacaktır… Açıklama kapsamına giren, her bir vergi dairesine 20.000 TL ve daha fazla borcu olan veya kesinleşen vergi ve cezası bulunan mükellefler hakkında açıklama yapılacaktır… Açıklama mükellefin adı, soyadı veya unvanı, vergi kimlik numarası, esas faaliyet konusu, kesinleşen vergi toplamı, kesinleşen ceza toplamı, gecikme faizi tutarı bilgilerini içeren bir liste ile yapılacak ve liste, alfabetik sıralama yapılmak suretiyle hazırlanıp, listenin her sayfasına müteselsil sıra numarası verilecektir. Açıklanacak mükelleflere ilişkin listeler her yıl 15 Temmuz tarihinde vergi dairelerinde görülmeleri mümkün olan uygun yerlere asılacaktır. Liste 1 ay süreyle asılı tutulacak, listenin asılması ve indirilmesi bir tutanakla tespit edilecektir. Ayrıca vergi borçları ve cezalarının toplamı bakanlıkça belirlenen tutarı aşan mükelleflerin, tespit edilen bilgileri, Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinde de, her yıl Ağustos ayı içerisinde 1 ay süreyle açıklanacaktır."*; İnternet sitesinde yapılan ilanın bir aylık süre ile sınırlandırılmasının, internette ilan edilen verilen kopyalanıp yayılma kolaylığı göz önüne bulundurulduğunda anlamsız bir sınırlama olduğu ve uygulanabilirliğinin olmadığına işaret edilmektedir. Bkz. Armağan, s.2411.

[357] Maliye Bakanlığı 2018 yılı bakımından açıklama usulünü 09.07.2018 tarih ve 30473 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 501 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği ile belirlemiş ve buna göre 2018 yılında yapılacak açıklamaların, vergi dairesinin ilan koymaya mahsus yerlerinde asılmak suretiyle 17.08.2018 ile 17.09.2018 tarihleri (bu tarihler dahil olmak üzere) arasında Türkiye genelindeki vergi dairelerinde, 24.09.2018 ile 09.10.2018 tarihleri arasında ise Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesinde yapılması, açıklama kapsamına, her bir vergi dairesine 250.000 TL ve daha fazla borcu olan veya bu tutar ve üzerinde kesinleşen vergi ve cezası bulunan mükelleflerin alınması uygun görülmüştür.

Vergi mahremiyetine getirilen bu istisna, aslında yukarıda değinilen matrahın ve vergilerin ilanına ilişkin VUK m.5/3'ün eksiklerini giderme amacını taşıması gerekirken yukarıda belirtilen istisnayı da kapsayan oldukça geniş bir düzenleme getirmiştir[358]. Bu düzenlemede, matrahın ve vergilerin ilanına ilişkin ilk istisnadan farklı olarak açıklama konusu yapılacak vergiler gelir ve kurumlar vergisi ile sınırlandırılmamış, yıllık beyanname verenlerin dışında muhtasar veya münferit beyanname veren gelir vergisi mükellefleri ile sermaye şirketleri dışında kalan kurumlar vergisi mükellefleri de kapsama alınmış ve kesinleşen vergi ve cezalarla vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarlarının açıklanabilecek oluşu, beyana dayanılarak tarh edilen vergilerle birlikte re'sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergilerin de ilan kapsamına alınmasını sağlamıştır[359]. Burada dikkat çekilmesi gereken önemli bir husus bu düzenlemenin VUK m.5/3'den farklı olarak emredici nitelikte olmamasıdır. Bir başka deyişle kanun koyucu "…*vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığınca açıklanabilir."* diyerek bu hususta idareye bir takdir yetkisi tanımıştır[360]. Burada tanınan takdir yetkisinin içeriğinin yalnızca yasal düzenlemede yer alan bilgilerin açıklanıp açıklanmamasına karar verme noktasında olduğunun, yoksa Bakanlığa ilgili düzenlemede yer alan bilgiler dışında bir kısım bilgileri ya da düzenlemede yer alan bilgilerin yalnızca bazılarının açıklanmasına karar verme hususunda bir takdir yetkisi tanınmadığını belirtmek gerekir[361].

Bakanlığın açıkladığı listelerde, faaliyetlerini vergi dairesine bildirmiş, mükellefiyet kaydını yaptırmış ve gelirini beyan etmiş ancak beyan ettiği geliri üzerinden tarh edilen verginin tamamını ya da bir kısmını bir sebeple ödeyememiş mükelleflerin, faaliyetini veya gelirini vergi dairesine hiç bildirmemiş ya da gerçekte elde ettiği gelirin çok az bir miktarını gelir olarak beyan etmiş mükelleflerle aynı listede *"vergi yüzsüzü"* olarak ilan edilmesi doktrinde eleştirilmiş[362] ve kayıt dışılığın oldukça yaygın olduğu[363] ülkemizde vergisel ödevlerini kısmen

[358] Solak Akman, s.68; Armağan, s.2407. Uygulamada ortaya çıkabilecek olası karışıklıkların önlenebilmesi adına matrah ve vergilerin ilanına ilişkin düzenlemenin kaldırılmasının daha uygun olacağını ifade edilmektedir. Bkz. Çakır, s.366; Aynı yönde Ağar, s.374.
[359] Solak Akman, ss.68-69.
[360] İdareye böyle bir takdir yetkisi tanınmasının amacının idareye keyfilik sağlamak değil, zorunluluk getirilmesi halinde bunun sebep olacağı külfetten idareyi kurtarmak olduğu belirtilmektedir. Bkz. Özyer, s.27; İdareye tanının söz konusu takdir yetkisinin, siyasal iktidara yakın çevrelerin korunması sonucunu doğurabileceğine dikkat çekilmiş ve bu yolla karşıt çevreler bakımından haksız rekabete kadar varabilecek uygulamaların gündeme gelebileceği ihtimalini dile getirilmiştir. Bu keyfiliğin önüne geçilmesi için de ilanın topluca yapılması yoluna gidilmesi yönünde bir hüküm konulması önerisinde bulunulmuştur. Bkz. Güneş ve Şirin, s.138.
[361] Solak Akman, s.70.
[362] Erol ve Özışık, s.6; Ağar, s.374;
[363] Yakın tarihli bir çalışmada, ülkemizde kayıt dışı ekonominin gayri safi milli hasılaya oranı 2015 yılı için %27,8 olarak belirtilmiş ve bu oranın %18,3 olan AB ortalamasından oldukça yüksek olduğuna dikkat çekilmiştir. Daha detaylı açıklamalar için bkz. Hünkar Güler ve Ekrem Toparlak, "Türkiye'de Kayıtdışı Ekonominin Ölçümü ve

de olsa yerine getiren mükelleflerin bu şekilde ilan edilmesinin bahsedilen mükellef grubu üzerinde olumsuz etkiler[364] yaratacağı belirtilmiştir[365]. Kanaatimizce, vergisel ödevlerini kısmen yerine getirsin ya da hiç yerine getirmesin, mükelleflerin ödenmemiş vergi ve ceza miktarlarının açıklanmasına ilişkin bu düzenleme Anayasa'ya aykırıdır[366]. Mükellefin ödemesi gereken bir vergiyi ya da kesilen idari bir para cezasını ödememesinin yaptırımları kanunda yer almakta ve bu çerçevede ödenmemiş olan vergi ve cezalar gecikme faiziyle birlikte cebren tahsil edilmektedir[367]. Bunun yanı sıra bir de mükellefin vergisini ve/veya adına kesilen idari para cezasını ödemediğini kamuoyu ile paylaşmak ve bu yolla onun itibarını zedeleyip toplum önünde küçük düşürmek[368] açık ve ayrı bir yaptırım olarak karşımıza çıkmaktadır[369]. Böyle bir uygulama AY m.17 ile güvence altına alınan kişi dokunulmazlığı ile maddi ve manevi varlığın geliştirilmesi hakkına ölçüsüz bir müdahale teşkil etmektedir[370].

Avrupa Birliği Ülkeleriyle Karşılaştırılması", **Ömer Halis Demir Üniversitesi İİBF Dergisi,** Cilt.11, Sayı.1, Ocak 2018, ss.209-220.

[364] Ortaya çıkabilecek olumsuz etkileri önlemek adına vergisel ödevlerini hiç yerine getirmemiş veya doğru beyanda bulunmamış mükelleflerin ayrı listelerde ya da aynı liste içerisinde farklı şekilde adlandırılarak ilan edilmesi önerisinde bulunulmuştur. Bkz. Erol ve Özışık, s.6; Ağar, s.374.

[365] Erol ve Özışık, s.6; Ağar, s.374.

[366] Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.29; Demircan, s.190.

[367] Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.29; Demircan, s.190.

[368] Hukuk devletinin önemli amaçlarından birisinin de insan haysiyetini korumak olduğu belirtilmiş ve kişiye insanlık dışı davranışlarda bulunarak maddi veya manevi üzüntü vermenin hukuk devletinin açık ihlali olarak değerlendirileceği ifade edilmiştir. Bkz. Şenyüz, Hukuk Devleti ve Türk Vergi Hukuku, ss.1847-1848.

[369] Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.29; Demircan, s.190; AYM, VUK m.5'e, 3239 sayılı Kanun'la eklenen ancak sonradan 4369 sayılı Kanun'la yürürlükten kaldırılan, *"Bu kanunda yer alan belge düzenine uymayan veya kaçakçılık fiili ile vergi ziyaına neden olup tarh edilen 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 ihlal sayılmaz."* hükmünün cezai bir yaptırım niteliğinde olduğu ve böyle bir cezanın Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslara göre uygulanmasının Anayasa'ya aykırı olduğu iddiasını incelemiş ancak *"...söz konusu maddenin önce dilekçede öne sürüldüğü gibi Anayasa'nın; "ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur." diyen 38. maddesinin üçüncü fıkrasına aykırı olup olmadığını incelemek için, "basın ve TRT yolu ile açıklama"nın bir "ceza" olup olmadığını aydınlığa kavuşturmak gerekir. Bu konuda yapılacak ilk tespit, söz konusu fıkranın VUK'un "ceza hükümleri" ile ilgili dördüncü kitabında değil "vergilendirme" adını taşıyan birinci kitabında yer almış olmasıdır. Yasanın bu düzenleme şekli, kanun koyucunun basın ve TRT yoluyla açıklama yapılmasını bir ceza niteliğinde görmediğini ortaya koyar. Bu sonucu doğrulayan ikinci tespit, söz konusu fıkra gerekçesinde "...yeni getirilmekte olan bu uygulamanın mükellefler ve vergi sorumluları üzerinde psikolojik etki yapacağı, dolayısıyla vergi kaçağının önlenmesi için etkin bir araç olacağından" söz edilmesidir. Bu iki hususun açıklıkla ortaya koyduğu; basın ve TRT yoluyla açıklamanın, Kanun koyucu tarafından bir "ceza" niteliğinde ele alınmadığıdır. Kanun koyucu, böyle bir açıklamanın ilgililerde ve kamuoyunda yaratacağı psikolojik etki nedeniyle vergi kaçağının önlenmesi, hiç değilse azaltılması gibi, son derece önemli bir kamu yararının korunmasını amaçlamaktadır... Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na bırakılan yekti de suç ve ceza tespiti ile ilgili olmayıp, sadece basın ve TRT yoluyla yapılacak açıklamanın "usul ve esasları"nı belirlemeye yöneliktir. Dolayısıyla konu bu yönden ele alındığında da, dava konusu fıkranın Anayasa'ya aykırılığından söz edilemez..."* gerekçeleriyle TRT ve basın yoluyla yapılan duyuruların ceza olarak kabul edilemeyeceğine bu nedenle de Anayasa'ya aykırı olmadığına karar vermiştir. AYM, t.19.03.1987, E.1986/5, K.1987/7, R.G. Tarih-Sayı: 12.11.1987-19632.

[370] Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.29.

Son olarak belirtmek gerekir ki mükellefe ilişkin birtakım bilgilerin kamuoyu ile paylaşılmasına izin veren VUK m.5/3 hükmü için de geçerli olmakla birlikte, bu istisna bakımından ihlal edilme ihtimali çok daha fazla olan, bilgilerin açıklanırken veya açıklanan bu bilgilerle ilgili haber yapılıp, yorumda bulunulurken VUK m.5'in son fıkrasında yer alan *"Açıklanan bu bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez."* düzenlemesine riayet edilmesi ve küçük düşürücü haber[371] ve yorumlardan kaçınılması gerektiğini vurgulamak gerekir[372].

2.1.3. Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleyenlerin ve Kullananların Meslek Kuruluşlarına ve 3568 Sayılı Kanunla Kurulan Birlik ve Meslek Odalarına Bildirilmesi

VUK m.5'e 22.07.1998 tarihli 4369 sayılı Kanun ile eklenen sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenlerin ve kullananların meslek kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesini vergi mahremiyetine istisna teşkil eden bir durum olarak düzenleyen VUK m.5/4'ün ilgili kısmı şu şekildedir:

> *"Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz."*

Gerekçede[373] de açıkça belirtildiği üzere sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge[374] düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporu ile saptananların Baro, Tabipler Odası, Ticaret Odası ve/veya bunların bağlı oldukları birlikler gibi kanunla[375] kurulmuş kendi mesleki kuruluşlarına ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Yeminli Mali Müşavirler Odası ve bunların bağlı olduğu Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'ne bildirilmesi, vergi mahremiyetinin

---

[371] İlan edilen hususlarla şeref ve haysiyete tecavüz edici nitelikte haberler yapılmadığı sürece, ilan konusu hususların basın yoluyla duyurulması, gazetecilik mesleği kapsamında hakkın kullanılması olarak değerlendirilir. Bkz. Özen, s.113.

[372] Çakır, s.365.

[373] Gerekçe için bkz. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/6183/tvk_4369_sayili_kanun_1.pdf (27.07.2018).

[374] VUK m.359'da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, *"Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge" ş*eklinde, sahte belge ise *"Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge"* şeklinde tanımlanmaktadır.

[375] Kanunla kurulmamış, TÜSİAD gibi birlik ve derneklere bu fıkra kapsamında bilgi verilmesi mümkün değildir. Bkz. Özyer, s.32; Yiğit, s.203.

istisnalarından birini teşkil etmektedir. Düzenlemeyle her ne kadar vergi denetim ve güvenliğine katkıda bulunulmasının ve müteselsil sorumluluğu bulunan meslek mensuplarının mesleklerini daha sağlıklı yerine getirmesinin amaçlandığı ifade edilmekteyse[376] de bu düzenleme hem vergi mahremiyeti hakkının etkinliğini kişisel yarar-kamu yararı dengesini kişisel yarar aleyhine bozarak önemli ölçüde azaltmakta[377] hem de başta masumiyet karinesi[378] olmak üzere birçok yönden Anayasa'ya aykırılık teşkil etmektedir[379].

Vergi inceleme raporu, mükellefin vergi yasaları gereğince ödemesi gereken vergi miktarını doğru bir şekilde saptamak amacıyla yapılan vergi incelemesi[380] neticesinde,

---

[376] Sonsuzoğlu, s.129; Ekici, s.91; 4369 sayılı Kanun'un gerekçesine baktığımızda bu amaç*; "Bu düzenleme ile serbest muhasebeci, serbest muhasebeci malî müşavir ve yeminli malî müşavirlerin müşterileriyle sözleşme imzalanması, muhasebe kayıtların tutulması, rapor ve malî tabloların düzenlenmesi, denetim, karşıt inceleme ve tasdik gibi işlemleri sırasında mükellefler hakkında bilgi sahibi olabilmeleri, müteselsil sorumluluğu bulunan mesleklerini daha sağlıklı olarak yürütebilmeleri ve ayrıca vergi denetim ve güvenliğine daha fazla katkıda bulunabilmeleri amaçlanmaktadır. Ancak, kendilerine bilgi verilen tüm meslek mensupları, odaları ve birlikleri de vergi mahremiyeti kapsamına alınmakta ve elde ettikleri bilgileri kötüye kullanmalarının önlenmesi hedeflenmektedir."* şeklinde ifade edilmiştir. Gerekçe için bkz. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/6183/tvk_4369_sayili_kanun_1.pdf (26.07.2018).

[377] Sonsuzoğlu, s.129; Taş, s.127; Ağar, s.378.

[378] Masumiyet karinesi AY m.38/4 *"Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz."* şeklinde AİHS'de ise *"adil yargılanma hakkı"* kenar başlığı taşıyan m.6/2'de, *"Bir suç ile itham edilen herkes, suçluluğu yasal olarak sabit oluncaya kadar masum sayılır."* şeklinde ifade edilmektedir. Masumiyet karinesine göre, bir kişinin suçlu olarak nitelendirilebilmesi ve hakkında ceza hukukunun alanına giren müeyyidelerin uygulanabilmesi için kesin hükümle mahkûm olması gerekmektedir. Anayasa'nın lafzına baktığımızda masumiyet karinesinin AİHS'den farklı olarak, herhangi bir suç isnadı olmayan hallerde, resmi makamlarca kişilere suçlu muamelesi yapılması durumunda da koruma sağladığını görmekteyiz. AİHS'de ise açıkça anlaşılacağı üzere masumiyet karinesinin ileri sürülebilmesi için bir suç isnadında bulunulması gerekmektedir. Suç isnadının bulunduğunun kabulü için ceza davasının açılmış olması gerekli olmayıp, devletin kişinin bir suç işlediği şüphesine dayanarak yaptığı eylem ve işlemlerinin söz konusu kişiyi esaslı olarak etkilemesi yeterli olacaktır. Kaldı ki AİHM hangi fiillerin suç olarak kabul edileceği noktasında kendisini akit devletlerin iç hukukuyla bağlı görmemekte geliştirdiği birtakım ölçütlerle fiilin suç olarak kabul edilip edilemeyeceğini kendisi tespit etmektedir. Masumiyet karinesi hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Metin Feyzioğlu, "Suçsuzluk Karinesi: Kavram Hakkında Genel Bilgiler ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt.48, Sayı.1-4, 1999, ss.135-163; Masumiyet karinesinin ceza yargılaması süreci dışında, kişiler hakkında şüphe üzerine araştırma ya da inceleme başlatan diğer resmi makamlar tarafından da gözetilmesi gereken bir ilke olduğu yönünde bkz. Solak Akman, s.91 vd.; Vergi idaresine tanınan yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama yetkisi çerçevesinde yükümlüye veya ceza sorumlusunu şüpheli konumuna getiren her tür işlemin isnat olarak kabul edileceği yönünde bkz. Yaltı, s.113; Vergi suçları bakımından hüküm giyinceye kadar, vergi kabahatleri bakımından işlem kesinleşinceye kadar kişinin masum sayılması gerektiği ifade edilmiş ve bunun insana saygının gereği olduğu belirtilmiştir. Bkz. Şenyüz, Hukuk Devleti ve Türk Vergi Hukuku, s.1847.

[379] Söz konusu istisna düzenlemesinin pek çok yönden Anayasa'ya aykırılığı inceleme konusu yapılmış ve sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlendikleri veya kullandıkları ileri sürülenler hakkında vergi inceleme raporuyla yapılan idari tespitin vergi ve ceza yargılaması süreci tamamlanmadan açıklama ya da teşhir için yeterli görülmesinin hukuk devleti ilkesine, kanun önünde eşitlik ilkesine, masumiyet karinesine; kişinin maddi ve manevi varlığını geliştirmesi, kişi hürriyeti ve güvenliği ve özel hayatın gizliliği ile ilgili temel haklara aykırı olduğu; çalışma ve sözleşme hürriyeti ile çalışma hakkı ve ödevini tamamen ortadan kaldırmasa da Anayasa'ya aykırı olarak sınırlandırdığı tespit edilmiştir. Oktar, Vergi Mahremiyeti Kuralının Bir İstisnasının Bazı Anayasal İlkeler Karşısındaki Durumu, s.6 vd.

[380] İnceleme, *"beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla yükümlünün defter kayıtları, belgeleri ve envanteri üzerinde yapılan derinlemesine bir araştırma"* şeklinde tanımlanmaktadır. Bkz. Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.102.

incelemeye yetkili memurlarca incelemede yapılan tespitlere dayalı hukuki değerlendirmeleri içermekte[381] ve tarh edilecek vergi ve/veya kesilecek cezalara dayanak teşkil etmektedir[382]. Şüphesiz mükellefin inceleme raporuna dayanılarak tarh edilen vergilere ve/veya kesilen cezalara karşı dava açma hakkı bulunmaktadır[383]. Açılan davanın idare aleyhine sonuçlanması ve mükellefin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemediğinin veya kullanmadığının mahkemece tespit olunması ihtimalinde ise ilgili mükellefin bağlı bulunduğu oda ve meslek birliğine yapılan bildirimler sonucu mükellefin sarsılan ticari itibarının ve zarar gören saygınlığının telafisi büyük bir sorun teşkil etmektedir[384]. Doktrinde bu düzenleme ile mali sistemin tahrip olmasının engellenmesi ve kötü niyetli kişilere karşı iyi niyetli üçüncü kişilerin korunmasının amaçlandığı ifade edilmiş[385] olsa da henüz yargı denetiminden geçmemiş idarenin bir tespitine dayanılarak mükelleflerin zan altında bırakılması[386] ve vergi kaçakçısı gözüyle bakılması masumiyet karinesine aykırıdır[387]. Bu bakımdan ilgili düzenlemenin kanun metninden çıkartılması[388] şayet çıkartılmayacaksa da en azından değiştirilerek, mükellefin bağlı bulunduğu oda ve meslek birliğine yapılacak bildirimlerin davanın kesinleşmesi şartına bağlanmasının daha doğru olacağı kanaatindeyiz[389].

---

[381] Başaran Yavaşlar, 20 Soruda Türkiye'de Temel Vergi Hukuku, s.93.
[382] Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.170.
[383] Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.171; Güneş ve Şirin, s.139.
[384] Oktar, Vergi Mahremiyeti Kuralının Bir İstisnasının Bazı Anayasal İlkeler Karşısındaki Durumu, s.6; Sonsuzoğlu, s.129; Karataş Durmuş, s.398; Çakır, s.368; Ceza yargılamasında hükmün kesinleşmesi anına kadar sanığın masum olduğu kabul edilirken, burada belki de daha hakkındaki işlemi yargı önünde tartışma konusu dahi yapmamış olan vergi ödevlileri açısından peşin bir yargıyla hareket edilmesi eleştirilmiş ve ödevlilerin bu işlemi yargı organı önünde tartışılabilme hakkının mevcudiyetine dikkat çekilmiştir. Bkz. Yücedoğru, s.137.
[385] Yiğit, s.203; Özyer, s.32; Karademir, s.177; Bu istisnanın amacı, kamuoyunda naylon fatura olarak bilinen sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen veya kullananların üzerinde toplumsal baskı oluşturarak suçun yaygınlaşmasının önlenmesi olarak ifade edilmiştir. Bkz. Alemdar, Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, s.110.
[386] Mükellefi korumak amacıyla düzenlenmiş olan vergi mahremiyetine, getirilen bu istisnanın, söz konusu kurumun kuruluş amacıyla çeliştiği ifade edilmektedir. Bkz. Sonsuzoğlu, s.129.
[387] Donay, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, s.171; Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.29; Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, 624. dipnot, s.438. Karataş Durmuş, s.397; Nas, s.2479; Ağar, s.372; Demircan, s.190; Çakır, s.367, Gülerci, s.75; Aksi yönde, masumiyet karinesinin ceza yargılamasında geçerli bir ilke olduğu belirtilmiş, idari işlem niteliğinde olan "meslek kuruluşlarına, birlik ve meslek odalarına bildirilme" işleminin bir hüküm tesis etmediğinden ve cebri bir müeyyideye bağlanmadığından muhatabın suçlu sayıldığı çıkarımının yapılamayacağı savunulmuştur. Bkz. Ömercioğlu, s.109; Farkı bir görüş olarak, 3568 sayılı Kanun'a göre kurulan birlik ve teşekküllere yapılan bildirimlerin söz konusu kuruluşların bir bakıma idare adına denetim yaptıkları gerekçesiyle hukuka uygun olduğu kabul edilirken, mükellefin bağlı bulunduğu birlik ve mesleki teşekküllere yapılan bildirimlere, vergi inceleme raporunun nihai karar olmadığı gerekçesiyle tereddütlü yaklaşılmaktadır. Bkz. Ünsal, s.35; Özbalcı, s.101.
[388] Demircan, s.190.
[389] Aynı yönde bkz. Oktar, Vergi Mahremiyeti Kuralının Bir İstisnasının Bazı Anayasal İlkeler Karşısındaki Durumu, s.10; Karataş Durmuş, s.398; Çakır, s.368.

2.1.4. Kamu Görevlilerince Yapılan Adli ve İdari Soruşturmalarla İlgili Olarak Talep Edilen Bilgi ve Belgelerin Verilmesi

VUK m.5'e 22.07.1998 tarihli 4369 sayılı Kanun ile eklenen, adli ve idari soruşturma yürüten kamu görevlilerine bilgi ve belge verilmesini vergi mahremiyetine istisna teşkil eden bir durum olarak düzenleyen VUK m.5/4'ün ilgili kısmı şu şekildedir:

> *"…kamu görevlilerince yapılan adlî ve idarî soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler… verilebilir."*

Bu düzenleme ile kamu görevlilerinin yapmakta oldukları adli ve idari soruşturmalar nedeniyle, vergi idaresinden talep ettikleri bilgi ve belgelerin idarece kamu görevlilerine verilmesi vergi mahremiyeti hakkının bir istisnası olarak düzenlenmiştir[390]. Gerekçede[391] adli ve idari soruşturma yürüten kamu görevlilerinin görevlerini daha etkin yapmalarının sağlanması amaçlandığı belirtilmiştir. Düzenlemeden anlaşılacağı üzere vergi idaresi bilgiyi verip vermemek konusunda takdir yetkisine sahiptir. Burada takdir yetkisinin keyfi bir şekilde kullanılamayacağını, talep edilen bilgi ve belgenin soruşturmanın yapılması bakımından olmazsa olmaz bir bilgi ve belge olması halinde bunların soruşturma makamına ibraz edileceğini belirtmek gerekir[392].

Adli soruşturmaların yürütülmesi sırasında yetkili olan kamu görevlileri vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgi ve belgeleri soruşturma kapsamında kullanılmak üzere yetkili makamlardan isteyebilecektir. 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nda[393] yer alan düzenlemelere göre vergi idaresinden bilgi isteyebilecek yetkili makamlar savcılık, sulh ceza hakimliği ve mahkemedir[394]. Savcılık bilgiyi doğrudan kendisi isteyebileceği gibi adli kolluk

---

[390] Kamu adına hukuka aykırı bir durumun aydınlatılması için kamu görevlilerince yapılan adli ve idari soruşturmalarda var olan kamu yararı ile vergi mahremiyeti hakkının sağladığı kamu yararı karşılaştırılmış ve söz konusu istisna bakımından soruşturmanın kamusal yararının vergi mahremiyeti hakkından daha önde olduğu sonucuna varılmıştır. Bkz. Erol ve Özışık, s.6; Benzer bir istisna Fransa sisteminde de öngörülmüştür. Bkz. Stankiewicz, s.16.

[391] 4369 sayılı Kanun'un gerekçesine baktığımızda düzenlemeye güdülen amaç; *"…soruşturma yapanların görevlerini daha etkin olarak yapabilmeleri, kamu görevlileri için öngörülen disiplin ve adli cezaların işlerliğinin ve caydırıcılığının artırılması, daha şeffaf bir kamu yönetimi anlayışı içinde yolsuzlukların önlenmesi ve hukuk devletinin daha da yüceltilmesi…" şeklinde ifade edilmiştir.* Gerekçe için bkz. https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d20/c055/tbmm20055103ss0626.pdf (24.07.2018).

[392] Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, ss.27-28.

[393] Kanunun yayımlandığı R.G. Tarih-Sayı: 17.12.2004-25673.

[394] Adli soruşturmalar sırasında bilgi ve belge talebinde bulunabilecek yetkili makamların tespiti için, *"Cumhuriyet savcısının görev ve yetkileri"* kenar başlığını taşıyan CMK m.161 ile *"Soruşturmanın sulh ceza hâkimi tarafından yapılması"* kenar başlığını taşıyan m.163 bize yol gösterici olacaktır. CMK m.161'e göre; *"(1) Cumhuriyet savcısı, doğrudan doğruya veya emrindeki adlî kolluk görevlileri aracılığı ile her türlü araştırmayı yapabilir; yukarıdaki maddede yazılı sonuçlara varmak için bütün kamu görevlilerinden her türlü bilgiyi isteyebilir. Cumhuriyet savcısı,*

aracılığıyla da isteyebilir[395]. İkinci halde bilgi isteme yazısında istenilen bilginin adli soruşturma kapsamında istenildiği hususunun ve bu isteme dayanak teşkil eden savcılık yazısının tarih ve sayısının bulunması gerektiği ifade edilmektedir[396].

İdari soruşturmalar bakımından yetkili olan kamu görevlilerinin tespiti adli soruşturmalar kadar kolay değildir. İdarenin çeşitli faaliyet sahaları bulunduğundan ve idari soruşturmalar da yürütülen bu idari faaliyetlerin denetlenmesine ilişkin bir süreç olduğundan idari soruşturmalar bakımından talepte bulunan kamu görevlisinin yetkili olup olmadığı ve istenilen bilgi ya da belgelerin soruşturmanın içeriğiyle ilgisinin bulunup bulunmadığı gibi hususlar somut olayın özellikleri çerçevesinde tespit edilmektedir[397].

Kamu görevlilerince yapılan adli ve idari soruşturmalar kapsamında gerekli olan bilgi ve belgelerin soruşturmacılara verilmesi hususu inceleme konusu yasal düzenlemenin ihdas edilmesinden önceki dönemlerde de tartışma konusu olmuş ve Danıştay kararına konu olayda Sanayi ve Ticaret Bakanlığı müfettişlerinin görevi gereği istediği bilgi ve belgelerin verilmesinin, VUK m.5 kapsamında yasak olarak değerlendirilemeyeceği yönünde karar verilmiştir[398].

---

adlî görevi gereğince nezdinde görev yaptığı mahkemenin yargı çevresi dışında bir işlem yapmak ihtiyacı ortaya çıkınca, bu hususta o yer Cumhuriyet savcısından söz konusu işlemi yapmasını ister.
(2) Adlî kolluk görevlileri, elkoydukları olayları, yakalanan kişiler ile uygulanan tedbirleri emrinde çalıştıkları Cumhuriyet savcısına derhâl bildirmek ve bu Cumhuriyet savcısının adliyeye ilişkin bütün emirlerini gecikmeksizin yerine getirmekle yükümlüdür.
…
(4) Diğer kamu görevlileri de, yürütülmekte olan soruşturma kapsamında ihtiyaç duyulan bilgi ve belgeleri, talep eden Cumhuriyet savcısına vakit geçirmeksizin temin etmekle yükümlüdür.
(5) Kanun tarafından kendilerine verilen veya kanun dairesinde kendilerinden istenen adliye ile ilgili görev veya işlerde kötüye kullanma veya ihmalleri görülen kamu görevlileri ile Cumhuriyet savcılarının sözlü veya yazılı istem ve emirlerini yapmakta kötüye kullanma veya ihmalleri görülen kolluk âmir ve memurları hakkında Cumhuriyet savcılarınca doğrudan doğruya soruşturma yapılır..."
CMK m.163'e göre de; *"(1) Suçüstü hâli ile gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde, Cumhuriyet savcısına erişilemiyorsa veya olay genişliği itibarıyla Cumhuriyet savcısının iş gücünü aşıyorsa, sulh ceza hâkimi de bütün soruşturma işlemlerini yapabilir.*
(2) Kolluk âmir ve memurları, sulh ceza hâkimi tarafından emredilen tedbirleri alır ve araştırmaları yerine getirirler."

[395] *"Adlî kolluk ve görevi"* kenar başlığını taşıyan CMK m.164/2'ye göre; *"Soruşturma işlemleri, Cumhuriyet savcısının emir ve talimatları doğrultusunda öncelikle adlî kolluğa yaptırılır. Adlî kolluk görevlileri, Cumhuriyet savcısının adlî görevlere ilişkin emirlerini yerine getirir."*

[396] Uygulamada emniyetin doğrudan bilgi talep ettiği, ancak böyle bir talep yetkisinin bulunmadığı ifade edilmektedir. Bkz. Ersin Nazalı, "Türkiye ve ABD Mevzuatlarına Göre Vergi Mahremiyeti ve Bilgi Edinme Hakkı", **Vergi Dünyası**, Sayı.279, Kasım 2004, s.72.

[397] Solak Akman, s.80; *"İdari soruşturmalar kurumların kendi içlerinde kurum düzeni ve disiplin konularında yapmış oldukları, ön inceleme ve disiplin soruşturması şeklinde gerçekleşen soruşturmalardır."* Bkz. Ekici, s.89.

[398] *"…Vergi Usul Kanununun 5.maddesinin hükmü, mutlak bir yasaklamayı emreder biçimde anlaşılacak olursa, bilgi ve belgenin, vergi idaresinin başında bulunan ve bunun siyasal sorumluluğunu taşıyan Maliye ve Gümrük Bakanına, hatta mahkemelere verilmemesi gerekir ki, bunun kabul edilebilir bir yanı yoktur. Söz konusu bilgi ve*

Konuya ilişkin Bakanlık uygulamasına baktığımızda ise her iki yönde de özelgelerin verilmiş olduğunu görmekteyiz. Özelgeye konu olayların birinde üniversite öğretim üyesinin adına kayıtlı iş yerinde serbest meslek faaliyetinde bulunduğu iddiası üzerine rektörlükçe yapılan soruşturma çerçevesinde söz konusu kişinin mükellefiyet kaydının bulunup bulunmadığına yönelik istenilen bilginin verilmesinde herhangi bir sakınca bulunmadığı yönünde görüş bildirilmişken[399], bir başka özelgede kooperatifin denetimi sırasında kontrolörler tarafından kooperatifin vergi borçları ile ilgili talep edilen bilgilerin vergi mahremiyeti nedeniyle verilmesinin mümkün olmadığı yönünde görüş bildirilmiştir[400].

Gerek idari gerekse de adli soruşturmalar bakımından istenilen bilgi ve belgeler ile yürütülen soruşturma arasında uygun bir illiyet bağının varlığı şart olup[401], vergi idaresinden bilgi talebinde bulunulurken söz konusu soruşturmanın konusu, soruşturmaya dayanak teşkil

---

belge yargı hizmetinin gereği gibi yürütülmesi için ne ölçüde gerekli ise yürütme ve yönetim göre görevinin gereği gibi yürütülmesi için de o ölçüde gerekli olduğunu kabul etmek gerekir.
Anayasanın 123.maddesinde, idarenin, kuruluş ve görevleriyle bir bütün olduğu hükme bağlanmıştır. Bu yönden idarenin bir birimindeki bilgi ve belgenin, kamu görevinin gereği gibi yürütülmesi için gerekli görüldüğünde öteki biriminde de kullanılabilmesi gerekir. Bilgi ve belge gizli olsa bile bundan kaçınılamaz. Vergi Usul Kanununun 5.maddesi hükmü bu zorunluluğu engeller biçimde yorumlanamaz. Kaldı ki gizli olanın, kamu idaresince bilinmiş olması, gizlinin ifşa olunması anlamına gelmez… Öte yandan, vergi mükellefine ait sırların, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı müfettişlerinin bildirilmesine yasal olanak bulunmadığı görüşünün bir sonucu olarak, bu sırların Maliye ve Gümrük Bakanına ve mahkemelere de verilemeyeceği ileri sürülemez. Şöyle ki, Anayasanın 138. maddesinin son fıkrası, "Yasama ve Yürütme Organları ile idare, mahkeme kararlarına uymak zorundadır; Bu organlar ve idare, mahkeme kararlarını hiç bir suretle değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez."… 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..." Danıştay 1.D., t.20.12.1984, E.1984/291, K.1984/294, www.kazanci.com.tr (25.07.2018); Aksi yönde, Sanayi ve Ticaret İl Müdürlüğünce istenilen vergi inceleme raporunun vergi mahremiyeti kapsamına girdiği bu nedenle söz konusu raporun verilmesinin Bakanlıkça uygun bulunmadığı görüşünü içeren özelge için bkz. 29.04.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2803-5-746/ 16933 sayılı özelge http://www.gib.gov.tr/node/95822, (31.10.2018).

[399] *"…kendi kanunlarının uygulanması ile ilgili olmak üzere idari veya adli soruşturma yapan kamu görevlilerince istenilen bilgiler verilebilecektir. Bu şekilde kendilerine bilgi verilen kişiler de mahremiyet kapsamına girdiklerinden öğrendikleri bilgileri ifşa edemeyeceklerdir. Yukarıda yapılan açıklamalar uyarınca, … Üniversitesi Hukuk Müşavirliğince adı geçen öğretim üyesinin adına kayıtlı işyerinde serbest meslek faaliyetinden dolayı mükellefiyet kaydının bulunup bulunmadığına yönelik olarak istenilen bilgilerin kamu görevlilerince yapılacak adli ve idari soruşturmalarla ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmaktadır. Bu itibarla, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun vergi mahremiyetine ilişkin 5 inci maddesi hükmüne uyulması gerektiği hususu hatırlatılmak kaydıyla… Üniversitesi Hukuk Müşavirliğince istenilen bilgilerin yukarıdaki açıklamalar dairesinde verilmesinde herhangi bir sakınca bulunmamaktadır."* 04.08.2000 tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2803-5-803/37030 sayılı özelge, http://www.gib.gov.tr/node/94491, (25.07.2018).

[400] *"…Köyü Tarımsal Kalkınma Kooperatifinin denetimi sırasında Kontrolörler tarafından kooperatifin vergi borçları ile ilgili bilgi talep edildiği, ancak… Vergi Dairesinin 20.04.2004 tarihli yazısında söz konusu bilgilerin, vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirildiğinden verilmesine imkan bulunmadığının belirttiği anlaşılmıştır. Söz konusu bilgiler 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesiyle hükme bağlanan vergi mahremiyeti kapsamında olduğundan, bu bilgilerle ilgili olarak bir açıklama yapılması mümkün değildir. Öte yandan adı gecen kooperatif tarafından doğrudan ilgili vergi dairesine başvurulması halinde yazınızda istenilen bilgilerin kendilerine verilmesi imkan dahilindedir…"* 28.8.2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2803-5-33 sayılı özelge, http://www.gib.gov.tr/node/92949, (25.07.2018); Bir başka örnek için bkz. 12.07.2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2803-5/933/32709 sayılı özelge http://www.gib.gov.tr/node/93917, (25.07.2018).

[401] Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.27.

eden belgelerin tarih ve sayıları ile istenilen belgelerin somut şekilde bildirilmesi gerekir[402]. Şüphesiz soruşturmaya konu bilgi ve belgeleri elde eden kamu görevlileri de vergi mahremiyetine uymak zorundadırlar[403].

2.1.5. Bankalara Yapacakları Vergi Tahsiline Yönelik Bilgilerin Verilmesi

VUK m.5/4'e 30.07.2003 tarihli 4962 sayılı Kanun[404] ile eklenen ve bankalarla vergi alacağının tahsiline yönelik bilgi paylaşımını vergi mahremiyetinin istisnası olarak düzenleyen hüküm şu şekildedir:

> *"...bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgiler verilebilir."*

Gerekçede, bu düzenleme ile bankaların vergi tahsili[405] sebebiyle yapacakları işlemlerin çabuklaştırılması ve vergi mahremiyetinin engel teşkil etmesinin önlenmesinin amaçlandığı belirtilmiştir[406]. Düzenlemenin lafzından da anlaşılacağı üzere vergi idaresi bilgiyi verip vermeme konusunda takdir yetkisine sahiptir.

Bankalara yalnızca tahsilat işlemleriyle sınırlı olarak bilgi aktarılmasına izin verilmiştir[407]. Daha önce de belirtildiği üzere kanunun bu istisna hükmü çerçevesinde kendisine bilgi verilen kişi ve kurumlar da vergi mahremiyetine uymak zorundadırlar. Bu nedenle bankalar da kendilerine verilen bilgilerin gizli tutulması konusunda vergi mahremiyeti hükümlerine tabidirler[408].

Bu düzenleme ile eş zamanlı olarak AATUHK m.107'ye yine 4962 sayılı Kanun ile kamu alacağının tahsili konusunda yetkilendirilen kuruluşlarla bilgi paylaşımının sırrın ifşası kapsamında değerlendirilmeyeceğine ilişkin bir fıkra eklenmiş ve kendisiyle bilgi paylaşımında

---

[402] Nazalı, s.72; Ekici, s.91.

[403] Vergi mahremiyeti kapsamına giren bilgi ve belgeleri elde eden kişiler her ne kadar mahremiyet hükümlerine uygun davranmakla yükümlü olsalar da mahkemeler kural olarak kamuya açık olduğundan bu bilgilerin gizliliğinin sağlanmasında sıkıntılar ortaya çıkacaktır. Bkz. Karataş Durmuş, s.396; Erol ve Özışık, s.8; Ünsal, s.2003.

[404] Kanunun yayımlandığı R.G. Tarih-Sayı: 07.08.2003-25192.

[405] Vergilendirme sürecinin tahsil aşamasına ilişkin düzenlemelerin AATUHK'da yer aldığı bu nedenle tahsile yönelik bilgiler verilmesine ilişkin istisna düzenlemesine VUK'ta yer verilmesinin doğru olmadığı yönünde bkz. Solak Akman, ss.80-81.

[406] Gerekçe için bkz. https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d22/c025/tbmm22025112ss0236.pdf (26.07.2018).

[407] Erol ve Özışık, s.6; Ağar, s.377; Alemdar, Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, s.109.

[408] Karademir, s.177; Alemdar, Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, s.109.

bulunulan kurum ve kuruluşlarda görevli olanların edindikleri bilgilerin gizliliğini ihlal ettikleri takdirde anılan hükme göre sorumlu olacakları belirtilmiştir (AATUHK m.107/6).

2.1.6. Vergi Levhası Alınması

VUK m.5'e 30.12.1980 tarihli 2365 sayılı Kanun ile eklenen ancak daha sonra 13.02.2011 tarihli 6111 sayılı Kanun'la değiştirilen vergi levhasının alınmasını vergi mahremiyetine istisna teşkil eden bir durum olarak değerlendiren VUK m.5/5 şu şekildedir:

> *"Gelir vergisi mükellefleri (Kazancı basit usulde tespit edilenler dahil) ile sermaye şirketleri her yıl Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarhına esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı almak zorundadırlar. İlan ve levhalara ilişkin diğer hususlar Maliye Bakanlığınca belli edilir."*

Söz konusu düzenleme 6111 sayılı Kanun'la[409] değişikliğe uğramadan önce, gelir vergisi mükellefleri ile sermaye şirketleri[410] vergi tarhına esas matrah miktarları ile matrah üzerinden hesaplanan vergi miktarlarını gösteren levhayı şubelerine, merkezlerine, satış mağazalarına iş sahipleri ve mükellefler tarafından kolayca görülüp okunacak şekilde asmak zorundalardı[411]. Düzenlemenin amacı, matrahın ve vergilerin açıklığını ve bunlar üzerinde kamusal denetimi sağlayarak mükellefi doğru bildirimde bulunmaya yöneltmek şeklinde ifade edilmekteydi[412]. Bir başka deyişle amaç, matrah ve matrah üzerinden hesaplanan vergileri müşterilere ilan ederek, müşterilere iş yeri ile ödenen vergiler arasında karşılaştırma yapma imkanı yaratmak ve bu suretle yükümlülerin psikolojik baskı altında hissedip doğru beyanda

---

[409] 6111 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme şu şekildedir: *"Madde 82- 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 5 inci maddesinin beşinci fıkrasındaki "levhayı merkezlerine, şubelerine, satış mağazalarına iş sahipleri ile mükellefler tarafından kolayca okunup görünecek şekilde asmak zorundadırlar." ibaresi "levhayı almak zorundadırlar." şeklinde değiştirilmiştir."* R.G. Tarih-Sayı: 25.02.2011-27857 (mük.).

[410] Kooperatifin vergi levhasını tasdik ettirip iş yerine asmaması nedeniyle kesilen özel usulsüzlük cezasının kesinleşmesi üzerine tebliğ olunan ödeme emrine karşı açılan davada, Danıştay; *"...kurumlar vergisi mükelleflerinden vergi levhası asacak olanların sermaye şirketlerinden ibaret olduğu, kooperatiflerin vergi levhası asma zorunluluğunun bulunmadığı anlaşılmaktadır. Bu durumda vergi levhası asma zorunluluğu olmayan kurumun kesilen özel usulsüzlük cezasına itiraz etmemiş olması nedeniyle borçlu durumuna geldiği kabul edilemez. Vergilendirme hatası sonucu tebliğ olunan ödeme emrine yönelik itirazın böyle bir ceza borcu bulunmadığı iddiasına dayalı olduğu kabul edilmelidir."* gerekçesiyle cezanın iptaline karar vermiştir. Danıştay 4.D., t.08.04.1985, E1984/867, K.1985/1103, www.kazanci.com.tr, (24.07.2018).

[411] 2365 sayılı Kanun ile getirilen levha asma zorunluluğu şu şekilde düzenlenmişti; *"Gelir Vergisi mükellefleri (Götürü usulde vergilendirilen mükellefler dahil) ile sermaye şirketleri her yıl Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarhına esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı 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."* R.G. Tarih-Sayı: 31.12.1980-17207 (mük.).

[412] Kaneti, s.68.

bulunmaya özen göstermesini sağlamaktı[413]. Ancak 6111 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik neticesinde levha asma zorunluluğu kaldırılarak levha alma –ve daha sonra çıkarılan Tebliğ ile bulundurma- zorunluluğu getirilmiştir[414]. Maliye Bakanlığı da söz konusu fıkrada yer alan yetki çerçevesinde vergi levhası uygulamasına ilişkin esasları 408 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği[415] ile belirlemiştir. Tebliğe göre vergi levhasında mükellefin adı ve soyadı, ticaret unvanı, iş yeri adresi, vergi kimlik numarası, bağlı bulunduğu vergi dairesi, vergi türü, işe başlama tarihi, ana faaliyet kodu, faaliyet türü, faaliyet durumu, beyan edilen son üç yıla ait matrahlar ve bu matrahların ait olduğu takvim yılı için tahakkuk eden vergiler ile GİB bilgi işlem sistemi tarafından üretilecek onay kodu bulunacak ve vergi levhası almak zorunda olan mükellefler bu levhaları iş yerlerinin merkezlerinde, şubelerinde, satış mağazalarında, çiftçilerin doğrudan doğruya zirai faaliyetleri ile ilgili alım satım işlerinin tedviri için açtıkları yazıhanelerinde, taşıt işletmeleri ayrıca taşıtlarında yetkililerce istenildiğinde ibraz etmek üzere bulunduracaklardır[416]. Bu yükümlülüğe aykırı davranış ise VUK m.353/4'te özel usulsüzlük cezası gerektiren bir fiil olarak düzenlenmiştir[417].

Vergi levhası asma zorunluluğu kaldırıldığından levha içerisinde yer alan bilgilerin üçüncü kişilerce öğrenilmesi gibi bir durum artık söz konusu olmamaktadır. Bu nedenle

---

[413] Ekici, s.91; Alemdar, Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, s.108; Bayraklı, Vergi Gizliliğine Uymama Suçu, s.68; 2365 sayılı Kanun'un gerekçesine baktığımızda da hem matrahın ve vergilerin ilanı hem de vergi levhası asma zorunluluğu getiren düzenlemeler bakımından ortak bir amaç olarak; *"...yurttaşlar arasında ortak bir vergi ödeme şuuru yaratılması ve verginin alınmasında kamuoyu baskı ve desteğinden yararlanılması..."*nın hedeflendiğini görmekteyiz. Gerekçe için bkz. https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c002/mgk_01002028ss0084.pdf (24.07.2018).

[414] Orkunoğlu Şahin, s.205; Vergi levhası alma ve bulundurma zorunluluğunun devam etmesi "tuhaf" olarak değerlendirilmiş bunun yerine vergi levhalarında yer alan bilgilerin elektronik ortamda, mükelleflerin internet sitelerinde yer almasını istemenin daha yerinde olacağı ileri sürülmüştür. Bkz. Erol ve Özışık, s.6; Vergi levhalarının asılması mecburiyetinin kaldırılmasıyla mükellefler üzerindeki psikolojik baskının kısmen de olsa kalktığı belirtilmektedir. Bkz. Karademir, s.175.

[415] Tebliğin yayımlandığı R.G. Tarih-Sayı: 27.05.2011-27946.

[416] 408 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği'ne göre vergi levhaları, gelir/kurumlar vergisi mükellefleri tarafından gelir/kurumlar vergisi beyannamelerinin verilmesinden sonra, Gelir İdaresi Başkanlığı bilgi işlem sistemi tarafından söz konusu beyannamelerde yer alan bilgilere göre oluşturulacak ve mükellefin internet vergi dairesi hesabına aktarılacaktır. Vergi levhaları bu şekilde sistem tarafından internet vergi dairesi hesaplarına aktarıldıktan sonra, mükelleflerce bizzat veya 3568 sayılı Kanun uyarınca yetki almış olup bağımsız çalışan serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler aracılığıyla, gelir vergisi mükellefleri için (kazancı basit usulde tespit edilenler dâhil) 1 Nisan'dan itibaren, kurumlar vergisi mükellefleri için de 1 Mayıs'tan itibaren, 31 Mayıs günü sonuna kadar yazdıracaktır. Beyannamelerini kanuni süresinden sonra vermiş olan mükellefler, beyanname verilmesini müteakip internet vergi dairesinde bu işlem için hazırlanan menüyü kullanmak suretiyle vergi levhalarını kendileri oluşturarak yazdıracaklardır. Ayrıca, mükellefler vergi levhalarında yer alan bilgilerde hata olduğunu tespit etmeleri halinde derhal bağlı oldukları vergi dairesi müdürlüğüne bir dilekçeyle başvuracak ve söz konusu hatanın düzeltilmesini talep edeceklerdir. Yapılan düzeltmenin ardından oluşacak yeni vergi levhasını ise internet vergi dairesi üzerinden yazdıracaklardır.

[417] İlgili düzenleme şu şekildedir: *"...vergi kanunlarının uygulanması bakımından levha bulundurma veya asma zorunluluğu bulunan mükelleflerin bu zorunluluğa uymamaları halinde her tespit için 10.000.000 (240 TL) lira özel usulsüzlük cezası kesilir."*

kanaatimizce vergi levhası alma zorunluluğu getiren bu düzenlemenin vergi mahremiyetine istisna teşkil eden bir düzenleme olarak değerlendirilmesi mümkün değildir[418]. Bununla birlikte 408 Sıra Nolu Tebliğ'de vergi levhası alma ve bulundurma hususları dışında e-vergi levhası sorgulama[419] ve vergi levhası doğrulama[420] hizmetlerinin düzenlendiği görülmektedir. Bu uygulamaların ise vergi mahremiyetine istisna oluşturduğu söylenebilir. Ancak VUK m.5/5'te yalnızca vergi levhası alma zorunluluğundan söz edilmesi karşısında bu maddeye dayanılarak[421] çıkarılan Tebliğ'de mükellefin vergi mahremiyeti hakkına yeni bir istisna teşkil edecek e-vergi levhası sorgulama ve vergi levhası doğrulama hizmetlerinin de düzenlenmesinin yasallık ilkesine aykırılık oluşturduğu söylenebilir[422].

2.1.7. Kamu Kurum ve Kuruluşlarınca Talep Edilen Bilgilerin Verilmesi

VUK m.5'e 21.03.2018 tarihli 7103 sayılı Kanun[423] ile eklenen ve belirli şartlar altında kamu kurum ve kuruluşlarınca talep edilen bilgilerin verilmesini vergi mahremiyetine istisna teşkil eden bir durum olarak değerlendiren VUK m.5/6 şu şekildedir:

> *"Kamu kurum ve kuruluşları tarafından ilgili kanunları uyarınca mükelleflerden talep edilebilen, kurum ve kuruluşların görevleriyle doğrudan ilgili ve görevlerinin ifası için zorunluluk ve süreklilik arz eden bilgilerin, bu kurum ve kuruluşlara verilmesi vergi mahremiyetinin ihlali sayılmaz. Bu durumda, kendilerine bilgi verilenler, bu maddede yazılı yasaklara uymak zorunda olup, bu bilgilerin muhafazasını sağlamaya yönelik tedbirleri almakla yükümlüdürler. Maliye Bakanlığı, bu fıkra uyarınca verilecek bilgilerin kapsamı ile bilgi paylaşımına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."*

---

[418] Aynı yönde, vergi levhasının belirli yerlere asılmak suretiyle içinde yer alan bilgilerin üçüncü kişilerce öğrenilmesine imkan tanındığından vergi mahremiyetinin istisnasını oluşturduğu, ancak 408 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği ile bu levhaların asılması ve internet ortamında yayımlanması mükelleflerin tercihlerine bırakıldığından vergi mahremiyeti istisnası olma özelliğini kaybettiği ileri sürülmektedir. Bkz. Solak Akman, ss.77-78.

[419] 408 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği'ne göre mükellefler e-vergi levhası sorgulama hizmeti çerçevesinde internet vergi dairesini kullanarak bir mükellefin vergi levhasında yer alan bilgilerine ulaşılabilecektir.

[420] 408 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği'ne göre özel/kamu kurum ve kuruluşları, vergi levhası doğrulama hizmetini kullanarak kendilerine sunulan vergi levhasının onay kodu ile vergi levhasının doğruluğunu ve güncelliğini sorgulayabilirler. Bu hizmetten yararlanan özel/kamu kurum ve kuruluşlarına, sorgulama yaptıkları vergi levhası güncel değilse sorgulama yapılan mükellefe ait yeni vergi levhası bulunduğu mesajla bildirilecek ve istenmesi durumunda da güncel vergi levhası gösterilecektir.

[421] 408 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği m.2'de, VUK m.5/5 ile Bakanlığa verilen yetki çerçevesinde vergi levhası uygulamasına ilişkin esasların yeniden tespit edildiği ifade edilmiştir.

[422] Tebliğ ile getirilen böyle bir uygulamanın temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılması rejimine, hukuk devleti ilkesine ve yasal idare ilkesine aykırılık teşkil ettiği ileri sürülmektedir. Bkz. Solak Akman, s.79; Aynı yönde, bu uygulamalar için yasal bir dayanağın olmaması eleştirilmiş ve bu durumun mükellefler nezdinde bilgilerinin ne şekilde saklandığı konusunda güvensizlik yaratabileceği ifade edilmiştir. Bkz. Gülerci, s.72.

[423] Kanunun yayımlandığı R.G. Tarih-Sayı: 27.03.2018-30373 (2. mük.).

Vergi mahremiyetine getirilen bu istisna ile mükelleflerin vergi mahremiyeti kapsamında yer alan ancak kamu kurum ve kuruluşlarının görevleriyle bağlantılı ve görevlerinin ifası için zorunluluk arz eden bilgilerin ilgili kurum ve kuruluşlarla paylaşılmasının vergi mahremiyetini ihlal etmeyeceği hüküm altına alınmıştır[424]. Düzenlemenin gerekçesine[425] bakıldığında herhangi bir açıklamaya yer verilmediği kanun hükmünün aynen tekrar edildiği görülmektedir[426]. Verilecek bilgilerin kapsamı ve bilgi paylaşımına ilişkin Bakanlığa verilen usul ve esasları belirleme yetkisi çerçevesinde herhangi bir düzenleme yapılmadığını da ifade etmek gerekir.

İnceleme konusu düzenleme yürürlüğe girmeden önce de kamu kurum ve kuruluşlarıyla bilgi paylaşımı tartışma konusu olmuş ve icra müdürlüklerinin vergi dairelerinden bilgi taleplerine ilişkin olarak yayımlanan 2004/1 Sıra Nolu VUK İç Genelgesi'nde[427] icra müdürlüklerinin de kamu hizmeti yaptıklarına dikkat çekilerek kamu hizmetinde bulunan bu tür gerçek ve tüzel kişilerin istedikleri bilgilerin verilmesinin belli sınırlar dahilinde mümkün olduğu ifade edilmiştir. Sınır çizilirken de verilecek bilgilerin, "*ayrı veya özel bir çalışma, araştırma, inceleme ya da analiz gerektirmeden mükellefin tarh dosyasından temin edilebilen ve Vergi Usul Kanunu'nun mahremiyet hükümlerini ihlal edecek nitelikte olmayan"* bilgiler olmasına dikkat edilmesi ve bu kapsamda *"mükellefin vergi levhasında bulunan bilgilerle ikametgah adresi ve halen mükellef olup olmadığı"* gibi bilgilerin icra müdürlüklerine verilmesinde herhangi bir sakınca bulunmadığı, bu bilgilerin verilmesinin

[424] Benzer bir düzenleme Belçika sisteminde de mevcuttur. Belçika'da da mükellefe ilişkin bilginin diğer kamu görevlileriyle ya da yargı makamları ile paylaşılması mahremiyet ihlali oluşmamaktadır. Ancak kanun, bu durumda bizim sistemimizdekine benzer şekilde bilgilerinin paylaşıldığı kamu yetkililerini de vergi mahremiyetine uymakla yükümlü kılmaktadır. Sylvie De Raedt ve Amélie Lachapelle, "Tax Transparency-National Report of Belgium", **EATLP Tax Transparency Congress 2018**, s.15, https://www.eatlp.org/uploads/public/2018/National%20Report_Belgium.pdf (28.11.2018); Fransa'da da vergi idaresinin diğer kamu idareleri (örneğin, sosyal güvenlik, emniyet -kara para aklama ile mücadele kapsamında-) ile bilgi paylaşımı vergi mahremiyetinin ihlali sonucunu doğurmamaktadır. Burada da bilgi paylaşımında bulunulan idare, vergi mahremiyetine uymakla yükümlüdür. Bkz. Stankiewicz, s.16.

[425] *"Madde ile kamu kurum ve kuruluşları tarafından ilgili kanunlarına istinaden mükelleflerden talep edilebilen ve bu kurum ve kuruluşların görevlerinin ifası için zorunlu ve süreklilik arz eden bilgilerin, bu kurum ve kuruluşlara verilmesinin vergi mahremiyetinin ihlali sayılmayacağına yönelik düzenlenme yapılmakta, ayrıca bu fıkra uyarınca verilecek bilgilerin kapsamı ile bilgi paylaşımına ilişkin usul ve esasları belirleme hususunda Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir."* Gerekçe için bkz. https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss533.pdf (02.08.2018).

[426] Düzenlemenin görüşüldüğü birleşimin TBMM Genel Kurul Tutanağına bakıldığında da madde üzerinde bir tartışma olmadığı yalnızca usul ve esasların belirlenmesi sırasında, mükelleflere ait bilgilerin paylaşımında hassas davranılması ve suistimalleri önleyip, kaygıları giderecek tedbirler alınması gerektiği hususunda taleplerin dile getirildiği görülmektedir. Söz konusu düzenlemenin görüşüldüğü TBMM Genel Kurul Tutanağı için bkz. https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tutanak_g_sd.birlesim_baslangic?P4=23078&P5=H&PAGE1=1&PAGE2=87 (02.08.2018).

[427] Genelge için bkz. http://www.gib.gov.tr/node/89227 (02.08.2018).

mahremiyetin ihlali anlamına gelmeyeceği ifade edilmiştir. Doktrinde, mükellefin ikametgah adresi veya mükellef kaydının bulunup bulunmadığına ilişkin bilgilerin de vergi mahremiyeti kapsamında olduğu, adli ve idari soruşturmalar çerçevesinde talep edilen bilgilerin paylaşılmasına imkan veren yasal düzenleme dışında, kamu hizmeti yürütsün ya da yürütmesin herhangi bir gerçek ya da tüzel kişiyle bu tür bilgilerin paylaşılabilmesine dayanak oluşturacak herhangi bir yasal düzenleme bulunmadığı gerekçesiyle, icra müdürlüklerine bu bilgilerin verilmesinin vergi mahremiyetinin ihlali sonucunu doğuracağı ileri sürülmüştür[428]. Kanun koyucu bu tür tartışmaların önüne geçmek için inceleme konusu kanun hükmünü vergi mahremiyetinin istisnası olarak düzenlemiş ve bu tür bilgi paylaşımlarına yasal düzlemde bir dayanak oluşturmuştur. Durum bu olmakla birlikte söz konusu düzenlemenin mükellefin vergi mahremiyeti hakkına ne kadar uygun olduğu ayrı bir tartışma konusudur. Getirilen bu istisna ile vergi idaresi karşısında zaten oldukça şeffaf olan[429] ve vergi mahremiyetinin istisnasını teşkil eden düzenlemelerle korunan mahremiyet alanı oldukça daralan mükellefin artık yalnızca vergi idaresi karşısında değil tüm kamu idareleri karşısında şeffaf olduğunu söyleyebiliriz.

Bu düzenleme ile mükellefin vergilendirme süreci içerisinde idareyle doğru bilgi paylaşımında bulunmasının temelini teşkil eden, verdiği bilgilerin vergilendirme süreci ve amacı dışında kullanılmayacağına duyduğu güven zedelenecektir. Vergilendirme sürecinde kullanılmak amacıyla toplanan bilgilerin bu amaç dışında kullanılması mükellefin vergi mahremiyeti hakkını işlevsiz kılacağı gibi kişisel verilerin korunmasının temel ilkelerinden olan verilerin işlenme amacının toplanma amacıyla uygun olması gerektiği ilkesine de aykırılık oluşturacaktır. Kişisel verilerin sonraki kullanımlarının toplanma amacıyla bağdaşmadığı durumlarda, ilgili kişinin verileri üzerinde denetimi kaybedeceğine şüphe yoktur[430]. Bu duruma ek olarak ülkemizde, vergi mükellefleri, kendileri ile ilgili üçüncü kişilerle yapılan veri paylaşımlarından ve üçüncü kişiler tarafından kendileri hakkında vergi idaresine sunulan verilerden haberdar edilmediği[431] için mükelleflerin verileri üzerindeki denetiminin zaten sınırlı

[428] Vergi levhası asma zorunluluğunun 6111 sayılı Kanun ile kaldırıldığına dikkat çekilmiş ve bu nedenle Bakanlığın kural olarak bu levhada yer alan bilgileri icra müdürlüklerine verme yetkisine sahip olmadığı ancak böyle bir zorunluluğu bulunmadığı halde levha asan mükelleflerin bilgilerinin verilebileceği ifade edilmiştir. Bkz. Solak Akman, ss.83-84.

[429] Vergi idaresinin mükelleflerle ilgili her türlü veriyi herkesten, istediği zaman ve şekilde elde edebildiği ve elde ettiği bu bilgileri kaydedebilme, depolayabilme, muhafaza edebilme, değiştirebilme, yeniden düzenleyebilme, sınıflandırabilme ve ileri analiz süreçlerine tabi tutabilme imkanına sahip olduğu belirtilmiş ve bu nedenle vergi mükelleflerinin vergi idaresine karşı tamamen şeffaf olduğu ifade edilmiştir. Bkz. Başaran Yavaşlar ve Canyaş, s.22.

[430] Küzeci, s.201.

[431] Başaran Yavaşlar ve Canyaş, s.22; ABAD kararına yansıyan benzer bir uyuşmazlıkta mahkeme, vergi makamına beyan edilen gelirle ilgili verilerin Ulusal Sağlık Sigortası Fonu ile paylaşılması sürecine ilişkin olarak,

olduğu göz önünde bulundurulduğunda, bir de mükellefin diğer kamu kurum ve kuruluşlarıyla kendilerine ilişkin verilerin paylaşımı halinde bu denetimin daha da zorlaşacağını belirtmek gerekir.

Son olarak VUK m.5/6'da, düzenleme kapsamında kendilerine bilgi verilenlerin de vergi mahremiyetine uymak ve bilgilerin muhafazasını sağlamaya yönelik tedbirleri almakla yükümlü olduğu belirtilmiştir.

2.2. Diğer Kanuni Düzenlemelerden Kaynaklanan İstisnalar

2.2.1. VUK m.153/A Uyarınca Mükelleflerin Açıklanması

"Teminat uygulaması" kenar başlığı taşıyan VUK m.153/A'nın 12. fıkrasında vergi mahremiyetine istisna teşkil edecek bir düzenlemeye yer verilmiştir[432]. Anılan hükme göre;

> *"Birinci fıkrada[433] 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 ihlâli sayılmaz. Fiil tüzel kişilik veya tüzel kişiliği olmayan teşekkül bünyesinde işlenmişse, bunlar da duyurulur."*

Kanuni düzenlemeye bakıldığında ilana konu edilmesi öngörülenlerin iki kategoriden oluştuğu görülmektedir. Bunlar *"birinci fıkrada sayılanlar"* ve *"sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç VUK m.359'da yazılı fiilleri işleyenler"* olarak belirtilmiştir. Düzenlemenin birinci fıkrasına baktığımızda ise karşımıza "*Başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirenler"* çıkmaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge

---

kişisel verilerin işlenmek amacıyla bir kamu makamından başka bir kamu makamına aktarılması durumunda veri sahibine bildirimde bulunulması gerektiğini belirtmiştir. Bkz. ABAD, Smaranda Bara ve diğerleri v. Ulusal Sağlık Sigortası Fonu Yönetici ve diğerleri, t.01.10.2015, Başvuru No.C-201/14.

[432] Başaran Yavaşlar ve Canyaş, s.18.

[433] VUK m.153/A'nın ilk fıkrası şu şekildedir: *"Başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi üzerine işi bırakmış addolunan ve mükellefiyet kayıtları vergi dairesince terkin edilenlerden, serbest meslek erbabının, şahıs işletmelerinde işletme sahibinin, adi ortaklıklarda ortaklardan her birinin, ticaret şirketlerinde; şirketin, kanuni temsilcilerinin, yönetim kurulu üyelerinin, şirket sermayesinin asgari % 10'una sahip olan gerçek veya tüzel kişilerin ya da bunların asgari % 10 ortağı olduğu veya yönetiminde bulundukları teşebbüslerin, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlerin veya düzenlenen raporda fiillerin işlenmesinde bilfiil bulundukları tespit edilenlerin işe başlama bildiriminin alınması halinde, bunlar adına mükellefiyet tesis edilebilmesi için işe başlama bildiriminde bulunanların ve mükellefiyeti terkin edilenlerin tüm vergi borçlarının ödenmiş ve 6183 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan nev'iden 75.000 (100.000) Türk Lirasından ve düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan toplam tutarın % 10'undan az olmamak üzere teminat verilmiş olması şarttır."*

kullanılması hariç VUK m.359'da yazılı fiiller ise *defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek, defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek, vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etmek veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak, belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek, Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak veya bilerek kullanmak* şeklinde ifade edilebilir.

O halde VUK m.153/A, münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirenlerle, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak hariç yukarıda sayılan VUK m.359'da düzenlenen fiilleri işleyenlerin ilanını ön görmektedir. Ayrıca fiil tüzel kişilik veya tüzel kişiliği olmayan teşekkül bünyesinde işlenmişse bunların da duyurulacağı yine hüküm altına alınmıştır. Düzenlemede, ilana ilişkin usul ve esasların Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirleneceği hükmüne yer verilmiş ve Bakanlık da kanunun kendisine verdiği bu yetki çerçevesinde 478 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği[434]'ni yayımlamıştır. Tebliğe göre madde kapsamında sayılan fiilleri işleyenler GİB internet vergi dairesinde ilan edilecek ve/veya sorgulanabilecektir. Ayrıca VUK m.153/A f.1'de sayılanların ilan edilmesinde, münhasıran sahte belge düzenleme fiili nedeniyle yapılacak tarhiyatların ve cezaların kesinleşmesi; VUK m.359'da sayılan fiilleri - sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç- işleyenlerin ilan edilmesinde de işlenen bu fiiller nedeniyle yapılacak olan tarhiyatların ve kesilecek cezaların kesinleşmesi aranacaktır.

VUK m.5/4'te düzenlenen Hazine ve Maliye Bakanlığınca vergi ve ceza miktarlarının açıklanmasına ilişkin istisna hükmünde de değinildiği üzere, vergi mahremiyetinin istisnasını teşkil eden[435] ilana yönelik bu uygulama da mükellefin itibarını zedeleyip onun toplum

[434] Tebliğin yayımlandığı R.G. Tarih-Sayı: 11.02.2017-29976.

[435] VUK m.153/A düzenlemesinin bu yönüyle masumiyet karinesine aykırılık teşkil ettiği ve insan onuruyla bağdaşmadığından hümanizm ilkesini zedelediği, ayrıca sistematik açıdan da vergi mahremiyetine istisna teşkil ettiğinden VUK m.5'te düzenlenmesin daha doğru olacağı yönünde bkz. İmran Semiz, "Vergi Usul Kanunu'nun 153/A Maddesinde Yer Alan "Teminat Uygulaması"nın Hukuki Nitelendirmesi, Anayasaya Uygunluğu Sorunu ve Kuruma İlişkin Çeşitli Sorunsallar", **IV. Vergi Hukuku Konferansı Genç Hukukçular/Yeni Yaklaşımlar**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2016, ss.75-76.

nezdinde küçük düşmesine sebebiyet vereceğinden adli ve idari cezalara ek bir yaptırım olarak karşımıza çıkmakta ve bununla birlikte AY m.17'ye aykırılık teşkil etmektedir.

2.2.2. VUK mük. m.242 Uyarınca Özel Hukuk Tüzel Kişileriyle Bilgi Paylaşımı

Elektronik ortamdaki kayıtlar ve elektronik cihazla belge düzenleme" kenar başlığını taşıyan VUK mük. m.242[436] vergi mahremiyetine istisna teşkil eden bir başka düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır[437]. Anılan hükmün son fıkrasında Hazine ve Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri Bakanlığa veya Bakanlığın gözetim ve denetimine tabi olan özel hukuk tüzel kişiliğini haiz bir şirkete aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkili kılınmıştır. Düzenlemeden anlaşılacağı üzere elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgiler, Bakanlığının gözetim ve denetimine tabi, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları Cumhurbaşkanınca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenecek olan özel hukuk tüzel kişiliğini haiz bir şirkete aktarılabilecektir. Bu düzenleme vergi mahremiyeti kapsamında korunması gereken bilgilerin maddede geçen özel hukuk tüzel kişilerine aktarılmasına kanuni dayanak teşkil ettiğinden vergi mahremiyeti hakkına istisna oluşturan bir hüküm olarak kabul edilmektedir[438].

Anılan hükme göre, elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi konularında yetkili olan Hazine ve Maliye Bakanlığı görevlileri ile bu işlerin gerektiğinde devredilebileceği Bakanlığının gözetim ve denetimine tabi olacak şekilde, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları Cumhurbaşkanınca çıkarılacak yönetmelikle

---

[436] ***"Elektronik ortamdaki kayıtlar ve elektronik cihazla belge düzenleme***
Mükerrer Madde 242-
(…)
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 dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya Maliye Bakanlığının gözetim ve denetimine tabi olup, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları Cumhurbaşkanınca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenecek olan özel hukuk tüzel kişiliğini haiz bir şirkete aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu Kanun kapsamına giren 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."

[437] Başaran Yavaşlar ve Canyaş, s.18.

[438] Başaran Yavaşlar ve Canyaş, s.18.

belirlenecek özel hukuk tüzel kişiliğini haiz şirketin ortak, yönetici ve çalışanları da vergi mahremiyetine uymakla yükümlüdürler[439].

2.2.3. Uluslararası Anlaşmalar Uyarınca Bilgi Değişimi

Vergi idareleri mükelleflere ilişkin sahip oldukları bilgileri çift veya çok taraflı uluslararası anlaşmalar çerçevesinde yabancı ülkelerin vergi idareleriyle paylaşabilmektedir[440]. Sınır ötesi bilgi değişiminin, vergi sisteminin genel bütünlüğünü korumak amacıyla küresel vergi şeffaflığını ve işbirliğini geliştirmek için hayati öneme sahip olduğu genel olarak kabul edilmektedir[441]. Ayrıca bilgi değişimi devletlerin vergisel çıkarlarının korunması ve vergilendirme yetkilerinin etkin bir şekilde kullanılması noktasında önemli araçlardan biridir[442].

Bizim sistemimizde de "*Uluslararası anlaşmalar gereğince bilgi değişimi"* kenar başlığını taşıyan VUK m.152/A uluslararası anlaşmalarda yer alan bilgi değişimine ilişkin hükümlerin uygulanmasını sağlamak üzere bilgi toplanmasının yasal dayanağını oluşturmaktadır[443]. Anılan hükme göre;

> *"Maliye Bakanlığı 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."*

İlgili maddenin uygulanabilmesi için; usulüne uygun bir şekilde yürürlüğe girmiş uluslararası bir anlaşma bulunmalı, bu anlaşma yabancı devlete Türkiye'den bilgi talep etme hakkı tanımalı, yabancı devlet kendisine tanınan bu hak çerçevesinde bilgi talebinde bulunmalı

---

439 Arslan, s.19.

440 Bilgi değişimine izin veren Türkiye'nin taraf olduğu ÇVÖA'ların yürürlük tarihlerini de içeren ayrıntılı bir liste için bkz. Funda Başaran Yavaşlar, "Türk Vergi Hukukunda Uluslararası Bilgi Değişimine İzin Veren Hukuki Kaynakların Tespiti ve Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı.401, Ocak 2015, ss.33-34.

441 Noroozi, s.2; Finansal hesap bilgilerinin otomatik olarak değiştirilmesine yönelik getirilen düzenlemelerde, vergi mükelleflerinin mahremiyet ve veri koruma haklarına yönelik etkili güvencelerin sağlanması ihtiyacına yeterli ölçüde özen gösterilmediği belirtilmiş ve ülkelerin vergi amaçlı bilgi değişimi için düzenlemeler yapması haklı bulunmakla birlikte hiçbir gerekçenin vergi idarelerine bilgi değişimi düzenlemelerini uygularken mükellef haklarını görmezden gelme yetkisi tanımayacağı ifade edilmiştir. Bkz. Philip Baker, "The Right To Confidentiality And Privacy In An Age Of Transparency: A European Perspective", **International Conference On Taxpayer Rights**, Washington DC, Kasım 18-19, 2015, s.2, https://taxpayerrightsconference.com/wp-content/uploads/2016/08/baker_final_paper.pdf (23.12.2018).

442 Cihat Öner, **Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2010, s.119.

443 Başaran Yavaşlar, Türk Vergi Hukukunda Uluslararası Bilgi Değişimine İzin Veren Hukuki Kaynakların Tespiti ve Değerlendirilmesi, s.27.

ve talep edilen bilgi yabancı devlete tanınan bilgi talep hakkı kapsamında talep edilebilir bir bilgi olmalıdır[444]. Düzenlemeye bakıldığında idareye yalnızca bilgi toplama konusunda bir yetki verildiği, bilgi paylaşımı hususunda herhangi bir yetki verilmediği görülmektedir. Bu nedenle elde edilen bilgilerin paylaşımı ancak bu konuya ilişkin uluslararası bir anlaşma ile mümkündür[445].

Bilgi değişimine ve değişime konu olan bilgilerin gizliliğinin sağlanmasına ilişkin ÇVÖA'larda yer alan düzenlemeler genel olarak OECD Gelir ve Sermaye Üzerine Model Vergi Anlaşması[446] esas alınarak hazırlanmaktadır[447]. Bu nedenle çalışmamız kapsamında, OECD Model Anlaşması'nın konuya ilişkin düzenlemeleri incelenecek ve açıklamalar bu çerçevede yapılacaktır.

Bilgi değişimine ilişkin düzenleme OECD Model Vergi Anlaşması m.26'da yer almakta ve m.26/1'e göre Akit Devletlerin yetkili makamları, anlaşma hükümlerinin doğru uygulanabilmesini sağlamak amacıyla, iç hukuktaki Akit Devlet politik alt bölümleri veya

---

[444] Başaran Yavaşlar, Türk Vergi Hukukunda Uluslararası Bilgi Değişimine İzin Veren Hukuki Kaynakların Tespiti ve Değerlendirilmesi, s.27.

[445] Başaran Yavaşlar, Türk Vergi Hukukunda Uluslararası Bilgi Değişimine İzin Veren Hukuki Kaynakların Tespiti ve Değerlendirilmesi, s.28.

[446] GİB, **OECD Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma**, Türkçe Baskı, 2015, s.36, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Mevzuat_DisIliskiler/OECD_Model_Yorum_Kitabi_2014.pdf (27.11.2018).

[447] Bilgi değişimine ilişkin düzenlemeler; Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması (R.G. Tarih-Sayı: 31.12.1997-23217) m.26'da OECD Model Vergi Anlaşması ile benzer şekilde kaleme alınmıştır. Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Genişletilmiş Bilgi Değişimi Yoluyla Uluslararası Vergi Uyumunun Artırılması Anlaşması-FATCA (R.G. Tarih-Sayı: 16.03.2016-29655) m.3/7 *"Değiştirilen tüm bilgiler, bu bilgilerin kullanımını kısıtlayan hükümler dahil ÇVÖA'da öngörülen diğer koruma hükümlerine tabi olacaktır."* diyerek yukarıda belirtilen ABD-Türkiye ÇVÖA'ya atıfta bulunmuştur. Bu anlaşma da yukarıda belirtildiği üzere OECD Model Anlaşması'yla paralel düzenlemeler içermektedir. OECD ve AB ülkelerinin taraf olduğu Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Anlaşması (R.G. Tarih-Sayı: 20.05.2017-30071) ise konuya ilişkin düzenlemelere *"Kişilerin korunması ve yardım sağlama yükümlülüğünün sınırları"* kenar başlığını taşıyan m.21 ve *"Gizlilik"* kenar başlığını taşıyan m.22'de yer vermektedir. Anılan bu düzenlemeler de OECD Model Vergi Anlaşması'yla benzer şekilde kaleme alınmıştır. Yine OECD'nin finansal hesap bilgilerinin ve ülke bazlı raporların vergi konularında otomatik değişimine ilişkin hazırladığı Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması'nın dayanağı Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Anlaşması olduğundan bu anlaşmanın bilgilerin gizliliğe ilişkin yukarıda değinilen hükümleri uygulama alanı bulacaktır. Bkz. M. Ezhan Doğrusöz ve Betül Gedikli, "Bilgi Değişiminde Vergi Mahremiyeti", **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt.14, Sayı.160, 2018, ss.1140-1141.

mahalli idareleri adına alınan her türden vergi ile ilgili öngörülebilir ilgisi[448] bulunan tüm bilgileri değişime konu edebilmektedir[449].

Anlaşma m.26/2'de ise bilgi değişimi ile elde edilen bilgilerin kullanılmasına ve korunmasına yönelik sınırlamalara yer verilmiştir[450]. Anlaşmanın anılan hükmüne göre;

> *"Bir Akit Devlet tarafından… alınan her türlü bilgi, o Devletin kendi iç mevzuatı çerçevesinde elde ettiği bilgiler gibi gizli tutulacak ve yalnızca… vergilerin tahakkuk veya tahsilleri veya cebri icra ya da kovuşturmasıyla veya bu hususlardaki itirazlara bakmakla görevli kişi veya makamlara (adli makamlar ve idari kuruluşlar dahil) veya bunları denetlemekle görevli olan kişilere verilebilecektir."*

Düzenlemeden de anlaşılacağı üzere, akit devlet aldığı bilgilerin gizliliğini sağlayacak ve bilgileri sözleşmede öngörülen amaçlar dahilinde kullanılmak üzere yalnızca vergi konularında görevli[451] idari personel veya yargı mensupları ile paylaşacaktır. Bilgi değişimine konu olan bilgilerin gizliliği, bilgiyi alan Akit Devletin kendi iç mevzuatı çerçevesinde sağlanacaktır. Bu nedenle Anlaşma hükümleri uyarınca sağlanan bilginin, bilgiyi alan Devlette ilgili Devletin iç mevzuatı uyarınca elde edilen bilgi ile aynı şekilde gizli olarak ele alınması gerektiği belirtilmiştir[452]. Bir örnekle açıklamak gerekirse Devletimizin sözleşme gereği herhangi bir yabancı Devletten temin edilen bilgilerin gizliliği mevzuat hükümlerimiz (AY m.20, VUK m.5, AATUHK m.107 vb.) çerçevesinde koruma bulacak ve bu gizliliğin ihlali halinde uygulanacak adli ve idari yaptırımlar da yine mevzuat hükümlerimize (VUK m.362, AATUHK m.107, DMK m.125 vb.) göre belirlenecektir[453].

---

[448] *"Öngörülebilir ilgi"* şartı Akit Devletlerin bilgi avcılığına *(fishing expeditions)* çıkmalarını engellemek ve bu yolla belirli bir vergi mükellefinin vergi işleri ile ilgili olması muhtemel olmayan bir bilginin talep edilmesinin önüne geçmek amacıyla dengeleyici bir işlev görmektedir. Ayrıntılı açıklamalar için bkz. Öner, ss.57-60; ABAD, benzer bir konuya ilişkin verdiği kararda, vergilendirme alanında idari işbirliği çerçevesinde Akit Devletlerin, belirli bir vergi mükellefinin vergi işleri ile ilgili olması muhtemel olmayan bilgileri talep etme hakkına –*"to engage in fishing expeditions*"- sahip olmadığına aksine, istenen bilgilerin konu ile ilgili olduğuna ilişkin makul bir olasılığın bulunması gerektiğine dikkat çekmiş ve bilgi talep edilen makamın talep edilen bilginin soruşturmaya ilişkin öngörülebilir ilgiden yoksun olup olmadığını doğrulaması gerektiğini ifade etmiştir. ABAD, Berlioz Yatırım Fonu v. Doğrudan Vergilendirme İdaresi Yöneticisi, t.16.05.2017, Başvuru No.C-682/15.

[449] Öner, s.53.

[450] Öner, s.121.

[451] GİB'in bu hususta bir yetki ayrımına gittiği ve personellerine uyguladığı şifre sınırlamaları ile personellerin sadece yetkilerinin bulunduğu alanlarda tanımlı bilgilere ulaşabilmesinin alt yapısını kurduğu ve bu kapsamda bilgi değişimi dosyalarına da sadece bilgi değişimi personelinin erişim yetkisi bulunduğu ifade edilmektedir. Bkz. Ahmet Yıldırım, ss.5-6.

[452] Bu kapsamda bilgiyi alan Devlette gizliliğin (vergi mahremiyetinin) ihlali halinde uygulanacak yaptırımlar, yine bu Devletin idari ve cezai yaptırımları düzenleyen mevzuat hükümleri çerçevesinde belirlenecektir. Bkz. OECD Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, s.372.

[453] Doğrusöz ve Gedikli, s.1135.

Anılan düzenlemenin devamında kendisine bilgi verilen kişi veya makamların, söz konusu bilgileri mahkemelerde veya adli kararlar alınırken açıklayabileceği ifade edilmiştir. İnceleme konusu fıkranın son cümlesinde ise bilgi değişimi sürecinde elde edilen ya da paylaşılan bilgilerin yalnızca vergilendirme amacıyla kullanılabileceği kuralına[454] istisna teşkil eden bir düzenlemeye yer verilmiştir. Buna göre, bir Akit Devlet tarafından alınan bilginin sözleşmede öngörülen amaçlar dışında kullanılması, söz konusu bilginin her iki Devletin kanunları uyarınca başka amaçlarla kullanılabilmesi ve bilgiyi sağlayan Devletin bu türden bir kullanıma izin vermesi şartıyla mümkündür. Bir başka deyişle, bilgiyi alan Devletin bu bilgiyi, kara para aklama ile mücadele, yolsuzluk, terörizm finansmanı ile mücadele gibi vergi dışı amaçlarla kullanabilmesi belirtilen bu iki şartın birlikte sağlanması durumunda söz konusu olabilir[455].

Vergi mahremiyeti bilgi değişimi bakımından çok önemli bir husus olup, bilgi değişimi kurumunun temelinde, temin edilen bilgilerin gizliliğinin sağlanması yatmaktadır[456]. Vergi idareleri arasında bilgi değişimi karşılıklı olarak bilgilerin diğer tarafça aynı ölçüde gizli tutulacağının garanti edilmesi durumunda gerçekleşebilir[457]. Aksi halde talepte bulunulan Devlet, talepte bulunan Devlet bilgilerin gizliliğine ilişkin yükümlülüklere uyacağına dair yeterli güvence verinceye kadar bilgi vermeyi askıya alabilir[458].

Düzenlemenin üçüncü fıkrasının (c) bendi ise hangi bilgilerin verilemeyeceğine ilişkin açıklamalar içermektedir. Söz konusu hükme göre bilgi değişimine ilişkin düzenlemeler herhangi bir ticari, sınai, mesleki sırrı veya ticari işlemi aleni hale getiren bilgileri veya aleniyeti kamu düzenine aykırı düşen bilgileri verme yükümlülüğü altına sokacak şekilde

---

[454] Aydın, s.29; Öner, s.133.

[455] Bilgiyi alan devletin vergi dışı amaçlarla bu bilgiyi kullanmak istemesi durumundan, bu bilgiyi temin ettiği Devlete bilgiyi kullanmak istediği farklı amaçları iletmeli ve alınan bilgiyi kendi kanunları uyarınca belirtilen diğer amaçlar için kullanabileceğini teyit etmelidir. Bu gibi durumlarda bilgi sağlayan Devlette benzer amaçlar için kullanımın mümkün olması halinde bilgi temin eden Devletin yetkili makamının genelde diğer amaçlar için bu gibi kullanıma izin vermesi beklenir. Bkz. OECD Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, s.373; Türkiye'nin taraf olduğu ÇVÖA'lar bakımından durum incelendiğinde örneğin Belçika, Norveç ve İsviçre ile yapılan anlaşmalarda değişime konu bilgilerin vergilendirme amacı dışında kullanılmasına izin veren bir dil kullanıldığını görmekteyiz. Bilgi değişimine ilişkin olarak Norveç ve Belçika ile yapılan anlaşmalarda m.26/2, İsviçre ile yapılan anlaşmada m.25/2'de, *"...bir Akit Devlet tarafından alman bilgi, bu bilginin her iki Devletin mevzuatına göre başka amaçlar için kullanılabilmesi ve bilgiyi sağlayan Devletin yetkili makamının böyle bir kullanıma izin vermesi durumunda, başka amaçlar için kullanılabilir."* şeklinde bir düzenlemeye yer verilmiştir. Sözleşmede bu yönde düzenlemeler olmasına rağmen uygulamada bugüne kadar alınan bir bilginin vergi amaçları dışında kullanılmadığı ve adı geçen bu üç ülkeden de böyle bir talep gelmediği ifade edilmektedir. Bkz. Ahmet Yıldırım, s.3.

[456] Öner, s.123.

[457] Öner, s.124.

[458] OECD Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, s.372.

yorumlanamaz. Buradan hareketle ticari sır, iş sırrı veya diğer sırlara ilişkin bilgi talebinin söz konusu olduğu durumlarda talepte bulunulan Devletin bilgiyi verip vermeme konusunda takdir yetkisine sahip olduğu söylenebilir[459]. Üçüncü kişilerce öğrenilmesi veya kamuya açıklanması halinde ticari rekabet koşullarını sır sahibi aleyhinde değiştirebilecek niteliğe sahip işletme bilgi, kayıt ve belgeleri ticari sır olarak kabul edilmektedir[460]. Defter ve belgelerdeki finansal kayıtların genel olarak ticari sırları içermediği söylenebilirse de belirli alım kayıtlarına ilişkin bilgi talebinde bulunulması örneğinde görülebileceği gibi ilgili bilginin açıklanması ürünün imalatında kullanılan özel formülü ortaya çıkabilecek özellikteyse böyle bir bilginin ekonomik öneme sahip olduğu ve korunması gerektiği söylenebilir[461]. Belgelerin ticari sır, iş sırrı ve diğer sırlara ilişkin detayları içermesi durumunda, bu detaylar belgelerden çıkarılmalı ve kalan finansal bilgiler gizlilik kuralları çerçevesinde değişime konu edilmelidir[462].

Düzenlemenin ticari sırlarla birlikte mesleki sırlara ilişkin bilgilerin paylaşımına da sınırlama getirdiği görülmektedir[463]. Düzenlemeye göre talepte bulunulan Devlet avukatlar, hukuk danışmanları veya diğer hukuki temsilciler ile müvekkilleri arasındaki gizli iletişime kendi mevzuat hükümlerinde bir koruma sağlıyorsa[464], koruma sağladığı ölçüde bilgi talebini reddedebilir[465]. Burada sağlanan korumanın etkin bilgi değişimini engelleyecek şekilde geniş yorumlanmaması gerektiği ve avukatlar, hukuk danışmanları veya diğer hukuki temsilciler ile müvekkilleri arasındaki gizli iletişime sağlanan bu korumanın sadece bu gibi temsilcilerin mesleki sıfatlarıyla faaliyette bulunduğu durumlarda geçerli olduğu; bir şirketin yöneticisi, gerçek lehtarı veya şirket direktörü gibi bir sıfatla hareket ettiği durumlarda gizli iletişime sağlanan korumadan yararlanamayacağı belirtilmiştir[466].

Anılan düzenlemede son olarak *"aleniyeti kamu düzenine aykırı düşen bilgileri verme"* hususunda da sınırlama getirildiği görülmektedir. Bu düzenleme istihbarat birimleri

[459] Bu takdir yetkisinin kullanımında madde kapsamında belirtilen sırların geniş yorumlanmaması gerektiği aksi halde birçok durumda anlaşmada öngörülen bilgi değişimini etkisiz kılınacağı ifade edilmiştir. Bkz. OECD Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, s.376; Doğrusöz ve Gedikli, s.1136.
[460] İlker Tepe, "Ticari Sır, Bankacılık Sırrı veya Müşteri Sırrı Niteliğindeki Bilgi veya Belgelerin Açıklanması Suçu (TCK m.239/1–3)", **Ceza Hukuku Dergisi (Ticari Ceza Özel Sayısı)**, Sayı.14, Aralık 2010, s.110.
[461] OECD Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, s.376.
[462] OECD Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, s.376.
[463] Meslek sırrı kavramına ilişkin açıklamalar "*1.1.1.4. Verinin Görev Dolayısıyla Elde Edilmiş Olması"* başlığı altında yer almaktadır.
[464] Türk vergi hukuku bakımından VUK m.151/3 bu kapsamda değerlendirilebilir. Anılan düzenlemeye göre; *"Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususların bildirilmesi istenemez."*.
[465] OECD Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, s.376.
[466] OECD Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, s.376.

tarafından gizli tutulan ve açıklanması halinde talepte bulunulan Devletin menfaatlerine büyük bir zarar vereceği kabul edilen devlet sırrı niteliğindeki bilgilerin talep edilmesi durumlarında da uygulanacaktır[467].

OECD Model Vergi Anlaşması m.26'nın son fıkrası ise bankacılık sırlarına ilişkin bir düzenleme getirmektedir. Anılan hükme göre yukarıda değinilen ticari sır, mesleki sır ve diğer sırlara ilişkin koruma sağlayan düzenlemeler, hiçbir surette bir Akit Devlete, bilginin yalnızca bir banka, diğer finansal kurumu, temsilci veya bir acente ya da yediemin gibi hareket eden bir kişide bulunması veya bir kişinin sermaye payları ile ilgili olması nedeniyle bu bilgiyi sağlamayı reddetme hakkı verecek şekilde yorumlanmayacaktır. Bu nedenle düzenleme kapsamında mükelleflere ilişkin banka sırrı ya da müşteri sırrı niteliğine[468] sahip olan bilgilerinin de bilgi değişimine konu olabileceğini söylemek mümkündür[469].

2.2.4. TÜİK Tarafından Talep Edilen Bilgilerin Verilmesi

Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı[470], bilimsel ve teknik özerkliğe[471] sahip Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK), Türkiye İstatistik Kanunu (TİK) m.7 uyarınca, *"görev alanına giren konularla ilgili sayım ve araştırmalarda, istatistik üretimi için gerekli gördüğü her türlü*

---

[467] OECD Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, s.377.

[468] Bu kapsamda banka sırrı ve müşteri sırrına ilişkin bir tanım vermek gerekirse, ulusal hukukta, Ticari Sır, Banka Sırrı ve Müşteri Sırrı Hakkında Kanun Tasarısı (Tasarı için bkz. Adalet Bakanlığı Kanunlar Genel Müdürlüğü, "Ticari Sır, Banka Sırrı ve Müşteri Sırrı Hakkında Kanun Tasarısı" http://www.kgm.adalet.gov.tr/tasariasamalari/tbmmkms/tbmmkom/ticarisir.pdf (06.12.2018)), m.2'de 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 belge"* şeklinde müşteri sırrı ise, *"Ticari işletme ve şirketlerin, bankaların, sigorta şirketlerinin, sermaye piyasasında ve mali piyasalarda faaliyet gösteren aracı kurumların, kendi faaliyet alanlarıyla ilgili olarak müşteriyle ilişkilerinde, müşterinin şahsi, iktisadi, mali, nakit ve kredi durumuna ilişkin doğrudan veya dolayısıyla edindikleri tüm bilgi ve belgeler"* şeklinde ifade edilmektedir.; Bu tanımlardan hareketle banka sırrının, bankacılık faaliyetleri ve bankanın mali durumu ile itibarına ilişkin bilgileri; müşteri sırrının ise genel olarak bankanın müşterileri ile olan ilişkisinden veya bankacılık işlemleri çerçevesinde müşteri ile yaptığı işlemlerden kaynaklanan bilgileri içerdiği ifade edilmektedir. Bkz. Tepe, s.111.

[469] Doğrusöz ve Gedikli, s.1139; VUK m.148 ve m.151, bankalar ve diğer finansal kuruluşlar dahil hiç kimseye, kendi özel kanunlarında yazılı mahremiyet hükümlerini gerekçe göstererek vergi idaresinin talep ettiği bilgiyi vermekten kaçınma hakkı tanımadığı için, OECD Model Vergi Anlaşması m.26/5, Türkiye'de herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın uygulanabilme imkanına sahiptir. Bkz. Başaran Yavaşlar, Türk Vergi Hukukunda Uluslararası Bilgi Değişimine İzin Veren Hukuki Kaynakların Tespiti ve Değerlendirilmesi, s.32.

[470] Kurum 4 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlanmıştır. Kararnamenin yayımlandığı R.G. Tarih-Sayı: 15.07.2018-30479.

[471] *"Bilimsel ve teknik özerklik"* kenar başlığını taşıyan 4 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi m.599; *"…Türkiye İstatistik Kanununda belirtilen Resmî İstatistik Programının uygulanmasında, Kurum çalışanları ile diğer uygulayıcı birimlere veri kaynakları, istatistikî yöntem ve süreçlerinin seçimi, dağıtımın içerik, şekil ve zamanı ve istatistikî gizliliğin uygulanması başta olmak üzere, hiçbir konuda talimat verilemez."* şeklinde kaleme alınmıştır.

ortamdaki veri ve bilgiyi, tüm istatistikî birimlerden[472]*, Başkanlıkça belirlenen şekil, süre ve standartlarda doğrudan isteme yetkisine sahiptir.".* Kanunun devamı hükümlerinde de istatistiki birimler, kanunda sayılan ekonomi, sosyal, demografi gibi alanlar ile ihtiyaç duyulan diğer alanlarda resmi istatistikler üretmek üzere, Anayasa'da belirlenen temel haklar ve ödevler çerçevesinde, kendilerinden istenen bilgileri, TÜİK Başkanlığı'nın belirleyeceği sürede eksiksiz ve doğru bir şekilde verme ödeviyle yükümlendirilmiştir (TİK m.8). Aynı şekilde kamu kurum ve kuruluşları da, resmi istatistik üretiminde kullanılmak üzere, kendi görev alanları ile ilgili konularda topladıkları, işledikleri ve sakladıkları verileri, Başkanlığa vermek veya kullanımına açmakla yükümlü tutulmuşlardır (TİK m.9). Görüleceği üzere bu düzenlemeler vergi mahremiyeti kapsamında korunan bilgilerin TÜİK ile paylaşılmasının yasal dayanağını oluşturduğundan vergi mahremiyetine istisna teşkil etmektedir. Kanun sistematiği içerisinde, Kurumun elde ettiği verilerden gizli tutulması gereken bu gibi verilerin gizliliğinin bozulmamasına yönelik birtakım önleyici düzenlemelere yer verilmiştir. *"Gizli veriler"* kenar başlığı taşıyan TİK m.13'e göre gizli verilere yalnızca resmi istatistik üretiminde görev alanlar tarafından erişilebilecek ve bu erişim görevin yerine getirilmesi bakımından ihtiyaç duyulan ölçüde gerçekleşecektir. Ayrıca, bu verilerin idari, adli ve askeri hiçbir organ, makam, merci veya kişiye verilmeyeceği, istatistik amacı dışında ve ispat aracı olarak kullanılamayacağı yine kanun ile güvence altına alınmıştır. Bu bilgileri derleyen ve değerlendiren memurların da bu yasaklara uymakla yükümlü olduğu ve bu yükümlülüğün görevlerinden ayrıldıktan sonra da devam edeceği yine aynı düzenlemenin devamında hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda anılan TİK m.13/9 veri gizliliği ve güvenliğine ilişkin usul ve esasların, çıkarılacak yönetmelikle düzenleneceği hükmüne yer vermiş ve bunun sonucu olarak da bu hususlar, Resmi İstatistiklerde Veri Gizliliği ve Gizli Veri Güvenliğine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik[473] ile düzenlenmiştir. Yönetmelikte genel olarak kanuni düzenlemeler tekrar edilmekle birlikte, resmi istatistiklerin üretim sürecinde görevlendirilen personellere, kanunda ve yönetmelikte öngörülen gizlilik ilkelerini içeren bir eğitim verileceği ve bu personellerden "Gizlilik Taahhüt Belgesi"[474] alınacağı belirtilmiş (Yönetmelik m.11)

[472] "İstatistiki birim" TİK m.2/h'de *"Yapılan sayım veya örnekleme çalışmalarına konu olan, hakkında veri toplanacak gerçek ve tüzel kişiler ile kurum ve kuruluşlar"* şeklinde tanımlanmıştır.
[473] Yönetmeliğin yayımlandığı R.G. Tarih-Sayı: 20.06.2006-26204.
[474] Gizlilik taahhüt belgesinde yer alan metin şu şekildedir: *"Görevim nedeniyle edindiğim gizli verileri, görevim sırasında ve sonrasında yetkililer dışında hiç kimseye açıklamayacağımı, sorumluluğum altındaki gizli ve bireysel veriye üçüncü şahısların erişmelerine izin vermeyeceğimi, bu veriyi sadece istatistik üretmek amacıyla kullanacağımı ve bu çalışmalar sırasında 10/11/2005 tarihli ve 5429 sayılı Türkiye İstatistik Kanununda tanımlanan gizlilik ilkesi çerçevesinde hareket edeceğimi taahhüt eder, bu konuda şahsımdan kaynaklanan ihmal*

ayrıca veri gizliliği ve güvenliği konularındaki gelişmeleri takip etmek, kurumsal stratejileri belirlemek ve resmi istatistik çalışmaları kapsamında hangi verinin gizli veri olduğu hususunda gerektiğinde görüş bildirmek amacıyla "Veri Gizliliği İhtisas Komisyonu"[475] kurulması öngörülmüştür (Yönetmelik m.13).

2.2.5. MASAK Tarafından Bilgi ve Belge Talebi ve Erişim Yetkisi

Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı, suç gelirlerinin aklanması ve terörün finansmanının önlenmesi amacıyla çalışmalar yürüten MASAK, 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun'un *"Bilgi ve belge verme"* kenar başlığını taşıyan m.7[476] hükmü uyarınca kamu kurum ve kuruluşlarından, gerçek ve tüzel kişilerden veya tüzel kişiliği olmayan kuruluşlardan bilgi talebinde bulunabilmektedir[477]. Kendisinden talepte bulunulanlar, Başkanlık veya denetim elemanları[478] tarafından talep edilecek ilgili bilgi, belge ve kayıtlara erişimi sağlamak veya bunları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri tam ve doğru olarak vermek ve gerekli kolaylığı sağlamakla yükümlü tutulmuşlardır[479].

Yukarıda anılan düzenlemeye ek olarak 5549 sayılı Kanun m.9[480]'da, *"ekonomik olaylara, servet unsurlarına, vergi mükellefiyetlerine, nüfus bilgilerine ve yasa dışı faaliyetlere*

---

veya kusur sonucu istatistikî birimlerin uğradıkları zararlar nedeniyle açacakları davalarda hükmedilecek maddi ve manevi tazminatlar hakkında tarafıma rücu edilmesini kabul ettiğimi ve hakkımda uygulanacak müeyyidelerin bilgisine sahip olduğumu beyan ederim."

[475] Komisyonun en az üç kişiden oluşacağı ve bu kişilerin, TÜİK Başkanının onayıyla, TÜİK personeli ve Resmi İstatistik Programında yer alan kurum/kuruluş personeli ve konuyla ilgili uzmanlar arasından seçileceği ifade edilmiştir (Yönetmelik m.14).

[476] ***"Madde 7**- (1) Kamu kurum ve kuruluşları, gerçek ve tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan kuruluşlar, Başkanlık ve denetim elemanları tarafından istenilecek her türlü bilgi, belge ve bunlara ilişkin her türlü ortamdaki kayıtları, bu kayıtlara erişimi sağlamak veya okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri tam ve doğru olarak vermek ve gerekli kolaylığı sağlamakla yükümlüdür.*
(2) Yukarıdaki fıkraya göre talepte bulunulanlar savunma hakkına ilişkin hükümler saklı kalmak kaydıyla, özel kanunlarda yazılı hükümleri ileri sürerek bilgi ve belge vermekten kaçınamazlar."

[477] Kurumun görev ve yetkileri 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi m.231'de ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Bu görevlerden biri de anılan hükmün (e) bendinde *"Suç gelirlerinin aklanması ve terörün finansmanının önlenmesi kapsamında veri toplamak, şüpheli işlem bildirimlerini almak, analiz etmek ve değerlendirmek"* şeklinde ifade edilmiştir. Kararnamenin yayımlandığı R.G. Tarih-Sayı: 10.07.2018-30474.

[478] Kanun uygulamasında denetim elemanı, *"Vergi Müfettişleri, Gümrük ve Ticaret Müfettişleri, Bankalar Yeminli Murakıpları, Hazine Kontrolörleri, Sigorta Denetleme Uzman ve Aktüerleri, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ve Sermaye Piyasası Kurulu Uzmanlarını"* ifade etmektedir (5549 sayılı Kanun m.2/1-e).

[479] Kanunda bilgi ve belge talebinin şekline ilişkin bir düzenleme yer almamakla birlikte bu husus Suç Gelirlerinin Aklanmasının ve Terörün Finansmanının Önlenmesine Dair Tedbirler Hakkında Yönetmelik (R.G. Tarih-Sayı: 09.01.2008-26751) m.31'de düzenlenmiştir. Anılan hükme göre; *"Bilgi ve belgeler acil haller dışında yazılı olarak istenir. Yazıyla istenilen bilgi ve belgeler için yedi günden az olmamak üzere uygun bir süre verilir. Sözlü olarak bilgi ve belge talep edilmesi halinde bu talep yazı ile teyit edilir."*

[480] *"**Madde 9**- (1) Kanunları veya faaliyet konuları gereğince, ekonomik olaylara, servet unsurlarına, vergi mükellefiyetlerine, nüfus bilgilerine ve yasa dışı faaliyetlere ilişkin kayıt tutan kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki kurum ve kuruluşların bilgi işlem sistemlerine Bakanlık ve ilgili Bakanlığın veya kamu*

ilişkin kayıt tutan" kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki kurum ve kuruluşların bilgi işlem sistemlerine erişim yetkisi tanıyan bir düzenlemeye yer verilmiştir. Erişime ilişkin usul ve esasların ise bilgi işlem sistemine erişim sağlanacak bakanlık ve ilgili bakanlığın veya kamu kurumu niteliğindeki kurum ve kuruluşların yetkili organları ve MASAK Başkanlığı'nca birlikte belirleneceği ifade edilmiştir. Düzenlemenin devamı fıkrasında ise Merkez Bankası hariç, kamu sermayeli bankalar ile kamu iktisadi teşebbüslerinin bu hükmün kapsamı dışında olduğu belirtilmiştir (5549 sayılı Kanun m.9/2).

Kanunda ayrıca devamlı bilgi verme yükümlülüğüne[481] sahip olanlara ilişkin düzenlemelere de yer verilmiştir. İlgili düzenlemelere göre, kanunun yükümlü olarak belirlediği kişi, kurum ve kuruşlar, taraf oldukları veya aracılık ettikleri işlemlerden, Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenecek tutarı aşanları Başkanlığa bildirmek zorundadırlar[482] (5549 sayılı Kanun m.6/1).

İnceleme konusu düzenlemeler, vergi mahremiyeti kapsamında korunan bilgilerin MASAK tarafından talep edilebilmesi veya doğrudan MASAK tarafından ilgili kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki kurum ve kuruluşların bilgi işlem sistemlerine erişim sistemleri kurulabilmesinin yasal dayanağını oluşturduğundan vergi mahremiyetine istisna teşkil etmektedir[483].

2.2.6. GİB'in Hizmet Aldığı Avukatlarla Bilgi Paylaşımı

Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ile özel bütçeli idarelerin hukuk hizmetlerinin yürütülmesine yönelik usul ve esasları düzenleyen 659 sayılı Kanun Hükmünde Kararname[484] m.5, *"Muhakemat hizmet temini"* kenar başlığını taşımakta ve bu hizmete yönelik

---

kurumu niteliğindeki kurum ve kuruluşların yetkili organlarının birlikte belirleyeceği usûl ve esaslar dahilinde Başkanlıkça erişim sistemi kurulabilir.
(2) Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası hariç kamu sermayeli bankalar ile kamu iktisadî teşebbüsleri birinci fıkra kapsamı dışındadır."

[481] Yükümlüler, 5549 sayılı Kanun m.2'nin (e) bendinde *"Bankacılık, sigortacılık, bireysel emeklilik, sermaye piyasaları, ödünç para verme ve diğer finansal hizmetler ile posta ve taşımacılık, talih ve bahis oyunları alanında faaliyet gösterenler; döviz, taşınmaz, değerli taş ve maden, mücevher, nakil vasıtası, iş makinesi, tarihi eser, sanat eseri ve antika ticareti ile iştigal edenler veya bu faaliyetlere aracılık edenler ile noterler, spor kulüpleri ve Cumhurbaşkanınca belirlenen diğer alanlarda faaliyet gösterenler"* şeklinde belirtilmiştir.

[482] Devamlı bilgi verme yükümlülüğüne sahip olanlar ve bu yükümlülüğün kapsamına ilişkin ayrıntılı düzenlemeler için bkz. Yönetmelik m.4 vd.

[483] MASAK faaliyet raporunda, *"Türkiye'deki tüm bankalardan gerçekleştirilen finansal işlemlere dair büyük hacimli veriler elde edilmekte"* olduğu ve birçok kurum ve kuruluş ile veri, bilgi ve belge paylaşımı için *"entegrasyon mekanizmaları"* oluşturulduğu belirtilmiştir. Bkz. MASAK, 2017 Yılı Faaliyet Raporu, ss.63-64,

[484] Kararnamenin yayımlandığı R.G. Tarih-Sayı: 02.11.2011-28103.

ihtiyacın esas olarak *"Hukuk birimlerinde istihdam edecekleri hukuk müşavirleri ve avukatlardan"* veya *"ihtiyaç duyulması halinde Maliye Bakanlığından talep etmek suretiyle"* karşılanacağını belirtmektedir. KHK ayrıca Cumhurbaşkanlığı, Bakanlıklar ve bağlı kuruluşların bu hizmetin yürütülmesi bakımından birbirlerinden hizmet talebinde bulunabileceği düzenlemesine yer vermektedir (659 sayılı KHK m.5/2). Ancak muhakemat hizmetinin belirtilen bu yollarla temini mümkün değilse ya da Cumhurbaşkanlığında Cumhurbaşkanı veya Cumhurbaşkanlığı İdari İşler Başkanı'nın, bakanlıklarda ilgili bakanın onayı ile hizmetin özel uzmanlık gerektirdiği tespit edildiyse serbest avukatlardan veya avukatlık ortaklıklarından hizmet satın alınabilir[485] (659 sayılı KHK m.5/3). Bu çerçevede GİB de ihtiyaç duyulan hallerde veya özel uzmanlık gerektiren hususlarda kendisinden hizmet satın aldığı serbest avukatlar veya avukatlık ortaklıklarıyla hizmetin görülmesi için gerekli bilgi ve belgeleri paylaşacak ve bu durum da vergi mahremiyeti kapsamında korunan bilgilerin kendisinden hizmet satın alınanlar tarafından öğrenilmesine neden olabilecektir[486]. Bu nedenle anılan düzenlemeler de vergi mahremiyetine istisna teşkil etmektedir.

Düzenlemenin devamında kendisinden hizmet satın alınan serbest avukatların ve avukatlık ortaklıklarının yaptıkları işlerle ilgili olarak, kendi mevzuatları çerçevesinde idareleri vekil sıfatıyla temsile yetkili olan görevlilerle aynı yetki ve sorumluluklara sahip oldukları belirtilmiştir (659 sayılı KHK m.5/4). Konuya ilişkin ayrıntılı düzenlemelere ise Serbest Avukatlardan Hizmet Satın Alınmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'te yer verilmiştir. *"Yasaklar"* kenar başlığını taşıyan Yönetmelik m.14/1-c'de, kendisinden hizmet satın alınan avukatların; sözleşme konusu işin ifası sırasında ve sonrasında, iş nedeniyle öğrenilen idareye ait bilgilerden BEHK'nin dördüncü bölümünde bilgi edinme hakkının sınırları kapsamında düzenlenen bilgiler ile Avukatlık Kanunu m.36'da sır saklama yükümlülüğü kapsamına giren bilgileri açıklamalarının yasak olduğu; m.14/1-ç'de ise VUK m.5 ve AATUHK m.107'de yer alan yasaklara uymak zorunda oldukları belirtilmiştir. Yönetmelik m.14/1-ç'de yer alan düzenleme doğrudan VUK m.5'e atıfta bulunması sebebiyle önem arz etmektedir[487]. Anılan hükümler hizmet satın alınanlarla paylaşılan bilgilerin gizliliğini koruyan düzenlemeler olarak karşımıza çıkmaktadır.

[485] Avukatlık hizmetinin satın alınma süreci ve hizmet satın alınacak avukatlarda aranacak özelliklere ilişkin ayrıntılı düzenlemeler için bkz. Serbest Avukatlardan Hizmet Satın Alınmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, m.4 vd. Yönetmeliğin yayımlandığı R.G. Tarih-Sayı: 17.01.2013-28531.
[486] Başaran Yavaşlar ve Canyaş, s.18.
[487] Vergi mahremiyetine istisna teşkil eden hukuki düzenlemeler arasında doğrudan VUK m.5'e atıfta bulunan iki hüküm, VUK mük. m.242 ve Yönetmelik m.14/1-ç şeklinde karşımıza çıkmaktadır.

2.3. Bilgi Edinme Hakkının Vergi Mahremiyeti Hakkına İstisna Teşkil Edip Etmediğinin Değerlendirilmesi

Bilgi edinme hakkı, doktrinde çok farklı tanımları olmakla birlikte, "*gerçek ve tüzel kişilerin, kural olarak her konuda, tüm kamu kurum ve kuruluşlarının kayıtlarında yer alan her türlü bilgi ya da belgenin onaylı bir kopyasını, kopyasının verilmesinin mümkün olmadığı hallerde, aslını inceleme imkanını, bilgi edinme başvurusu yaparak elde etme hakkı"*[488] şeklinde ifade edilebilir[489]. Daha basit bir anlatımla, bilgi edinme hakkı, bireylerin idari işleyişe yönelik bilgi ve belgelere erişebilmesini sağlayan bir hak olarak karşımıza çıkmaktadır[490]. Bu hakkının temel amacı, 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu[491] m.1'den de anlaşılacağı üzere "*demokratik ve şeffaf yönetimin gereği olan eşitlik, tarafsızlık ve açıklık ilkelerine uygun olarak kişilerin bilgi edinmesini"* sağlamaktır[492]. Belirtilen bu amaç dışında, bilgi edinme hakkının bireylere idareyi sorgulayabilme ve bu yolla yönetimin alacağı kararlara etki edebilme imkanı sağlaması, bireylerin yönetimin aldığı/alacağı kararlar hakkında bilgi sahibi olarak dinlenilme hakkını[493] etkin bir şekilde kullanmalarını sağlaması ve yönetimin işleyişi hakkında bireylerin bilgi sahibi kılınarak yönetimin bireylerce denetlenmesini sağlaması diğer önemli amaçlar arasında sayılabilir[494].

"Bilgi edinme hakkı" kenar başlığı taşıyan m.4/1'de, herkesin bilgi edinme hakkına sahip olduğu, m.4/2'de ise, Türkiye'de ikamet eden yabancılar ile Türkiye'de faaliyette bulunan yabancı tüzel kişilerin isteyecekleri bilgilerin kendileriyle veya faaliyet alanlarıyla ilgili olması kaydıyla ve karşılıklılık esası çerçevesinde, bilgi edinme hakkından yararlanabileceği

---

[488] Can Azer, **Bilgi Edinme Hakkı**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2010, ss.62-63.

[489] Doktrinde yer alan diğer tanımlar için bkz. Burcu Demirtaş, "Türk Hukukunda ve Karşılaştırmalı Hukukta Bilgi Edinme Hakkı", **(Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Atılım Üniversitesi SBE, 2012), ss.4-5; Azer, ss.61-62.

[490] Ömer Faruk Bayrakçı, "Bir Mükellef Hakkı Olarak Bilgi Edinme Hakkı ve Korunmasına Yönelik Başvuru Yolları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.328, Ocak 2016, s.175.

[491] Kanunun yayımlandığı R.G. Tarih-Sayı: 24.10.2003-25269.

[492] Demirtaş, s.5.

[493] Dinlenilme hakkı, *"idari işlemin yapılış sürecinde açıklık ve katılım ilkelerine hizmet eden ve haklarını, özgürlüklerini yahut mevcut hukuki durumlarını sınırlayan bir idari işlemin tesisi sürecinde, işlemin ilgilisine kendi vakıa ve delillerini ileri sürme fırsatı tanınması"* şeklinde ifade edilmektedir. Ayrıntılı açıklamalar için bkz. Melike Özge Çebi Buğdaycı, "İdari Usul ve Dinlenilme Hakkı", **Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi**, 2016/1, s.30; Mükellefin özellikle kendisine ilişkin işlemlerin yapıldığı süreçte, yapılan işlemlerin yerine getirilmesine engel olmayacak biçimde vergilendirme sürecine daha fazla katılımının sağlanması ve dinlenilme hakkının verilmesi, hem alınan kararlarda hata yapılma olasılığını hem de ortaya çıkan uyuşmazlık miktarını azaltacaktır. Bkz. Egeli ve Dağ, s.142; Hukuk devleti ilkesinden kaynaklanan bu hak, vergi ödevlisine kendisini yükümleyen bir idari işlem yapılmadan önce kendi bakış açısıyla idari işleme esas teşkil eden durum ve olayları açıklama imkanı tanıyacağından idarenin yanılgıya dayalı hatalı kararlar almasını önleyecek ve bu yolla idari menfaate de hizmet edecektir. Bkz. Başaran Yavaşlar, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü – Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-, ss.55-56.

[494] Azer, s.63.

düzenlenmiştir. Anılan hükümden anlaşılacağı üzere ilk fıkrada yer alan *herkes* ifadesi yalnızca Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olan gerçek kişileri ve Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına göre kurulmuş tüzel kişileri kapsamakta olup, yabancı gerçek ve tüzel kişilerin bu haktan yararlanmaları için talep ettikleri bilgi veya belgelerin sadece kendileriyle veya faaliyet alanlarıyla ilgili olması ve talepte bulunan yabancının kendi ülkesinde Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarına aynı hakların verilmiş olması anlamına gelen karşılıklılık esasının sağlanması şeklinde iki ön şartın yerine getirilmiş olması aranmaktadır[495].

Birçok temel hak ve hürriyet bakımından geçerli olan sınırlama sebepleri bilgi edinme hakkı bakımından da gündeme gelmektedir. Bireylerin söz konusu bilgi ve belgeye ulaşmadaki kişisel yararı ile devletin veya diğer bireylerin yararlarının çatıştığı durumlarda, bilgi edinme hakkının özüne dokunmamak ve bilginin açıklanmasındaki bireysel çıkarla devletin veya diğer bireylerin çıkarları arasındaki denge gözetilmek kaydıyla bilgi edinme hakkının sınırlandırılması söz konusu olabilir[496]. Konumuz bakımından önem arz eden bu sınırlama sebeplerine ise BEHK'nin dördüncü bölümünde, m.15-27 arasında yer verilmiş ve bunlar; *"yargı denetimi dışında kalan işler", devlet sırrına ilişkin bilgi veya belgeler", "ülkenin ekonomik çıkarlarına ilişkin bilgi veya belgeler", "istihbarata ilişkin bilgi veya belgeler", "idari soruşturmaya ilişkin bilgi veya belgeler", "adli soruşturma ve kovuşturmaya ilişkin bilgi veya belgeler", "özel hayatın gizliliği", "haberleşmenin gizliliği", "ticari sır", "fikir ve sanat eserleri", "kurum içi düzenlemeler", "kurum içi görüş, bilgi notu ve tavsiyeler", "tavsiye ve mütalaa talepleri"* şeklinde belirtilerek bilgi edinme hakkının kapsamı dışında tutulmuştur[497]. Vergi mahremiyeti korumasından yararlandığı kabul edilen bilgilerin BEHK kapsamı dışında tutulduğuna ilişkin herhangi bir düzenlemeye kanunda yer verilmemiş olmakla birlikte[498], vergi

---

[495] Azer, ss.134-135; Demirtaş, s.74; Ömercioğlu, ss.105-106; Haşmet Sırrı Akşener, "Bilgi Edinme Kanunu Üzerine Bir İnceleme", **Legal Hukuk Dergisi**, Sayı.13, 2004, s.29; Bayrakçı, s.176.

[496] Demirtaş, s.99.

[497] Ömercioğlu, s.106; Kanunun bu kadar çok istisnai hüküm getirmesi, adeta istisnaları asıl kurallar haline dönüştürmüş olması gerekçesiyle eleştirilmekte ve bu durumun kamu kurum ve kuruşları ile bu nitelikteki meslek kuruluşlarından talep edilen bilgi ve belgelerin bir şekilde istisna kapsamına dahil edilerek reddedilmesinin önünü açtığı ifade edilmektedir. Bunun yerine istisnaların daha esnek bir biçimde genel bir çerçeve madde içerisinde düzenlenerek, denetim ve itirazların incelenmesinin kurula bırakılması şeklinde bir sistemin benimsenmesinin kanunun genel gerekçesinde dile getirilen demokratikleşme ve şeffaflığa daha uygun olacağı ileri sürülmektedir. Bkz. Akşener, s.37; Bir başka görüş olarak, yeni yasal düzenlemelerle BEHK kapsamında belirtilen ve genişletici yoruma müsait olan –örneğin devletin emniyeti, dış ilişkiler, milli savunma, milli güvenlik gibi ifadelerin kullanıldığı m.16 hükmü- gizlilik alanlarının daraltılması önerilmiştir. Aksi halde genişletici bir yorumla bütün belgelerin gizlilik kapsamına sokulmasının mümkün olduğu ve bu durumun da kişisel bilgi eksiklikleri ve yanlışlarının ortaya çıkmasını engelleyeceği ifade edilmiştir. Bkz. Ramazan Şengül, "Bilgi Edinme Hakkı Kanunu Türk Kamu Yönetimini "Camdan Eve" Dönüştürür Mü?", **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Sayı.60, ss.229-230.

[498] Orkunoğlu Şahin, ss.211-212.

mahremiyetine ilişkin bilgileri de içerebilecek özel hayatın gizliliği[499] kapsamında açıklanması halinde kişinin özel ve aile hayatına, şeref ve haysiyetine, mesleki ve ekonomik değerlerine haksız müdahale oluşturacak bilgi veya belgelerin, kanunun kapsamı dışında olduğunu[500] düzenleyen m.21[501] ve ticari sır olarak nitelenen bilgi veya belgeler ile kurum ve kuruluşlar tarafından gerçek veya tüzel kişilerden gizli kalması kaydıyla sağlanan ticari ve mali bilgilerin kanunun kapsamı dışında olduğunu düzenleyen m.23[502] konumuz bakımından özellik arz etmektedir. Anılan düzenlemeler bize göstermektedir ki vergi mahremiyeti kapsamında kabul edilen bilgilerin BEHK aracılığıyla elde edilmesi mümkün değildir. Konuya VUK m.5'te vergi mahremiyetinin istisnası olarak düzenlenen hükümleri değerlendirme konusu yaparak yaklaştığımızda sonuç yine değişmeyecektir. İstisna olarak kabul edilen ve bazı durumlarda bilgilerin üçüncü kişilere verilmesine veya ifşasına izin veren düzenlemelere baktığımızda; sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenlerin veya kullananların meslek odalarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'ne bildirilmesi; adli ve idari soruşturmalar nedeniyle talep edilen bilgiler ile bankalara yapacakları vergi tahsiline ilişkin bilgilerin verilmesine izin veren VUK m.5/4 hükmü ve kamu kurum ve kuruluşlarınca talep edilen bilgilerin verilmesine izin veren VUK m.5/6 hükmü, kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumları da vergi mahremiyetine uymakla yükümlü tuttuğundan ve bu nedenle bilgilerin gizli olma niteliğini kaybettiği söylenemeyeceğinden BEHK kapsamında edinilmesi söz konusu olmayacaktır[503]. Benzer şekilde VUK m.5/5 hükmünde yapılan düzenleme ile vergi levhası asma zorunluluğu kaldırıldığı için, vergi levhası asmamış olanlar bakımından levha içerisindeki bilgiler mahremiyet kapsamında değerlendirileceğinden BEHK kapsamında edinilmesi mümkün olmayacaktır. BEHK m.8, kurum ve kuruluşlarca yayımlanmış veya yayın, broşür, ilân ve

[499] Ekonomik ve endüstriyel hayata ilişkin bilgiler de özel hayatın gizliliği kapsamında koruma bulur. Bkz. Şengül, s.229.

[500] Aksi yönde bir uygulama olarak, Belçika'da Anayasa ile güvence altına alınan resmi belgelere kamu erişiminin sağlanması kapsamında üçüncü kişiler, kişisel menfaatlerini kanıtlayabildikleri takdirde, vergi mükellefinin kişisel vergi dosyasına erişim talebinde bulunabilmektedir. Bkz. Sylvie De Raedt ve Amélie Lachapelle, s.15.

[501] *"**Özel hayatın gizliliği***
***Madde 21-** 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.*
Kamu yararının gerektirdiği hâllerde, kişisel bilgi veya belgeler, kurum ve kuruluşlar tarafından, ilgili kişiye en az yedi gün önceden haber verilerek yazılı rızası alınmak koşuluyla açıklanabilir."

[502] "***Ticari sır***
***Madde 23-** Kanunlarda ticari sır olarak nitelenen bilgi veya belgeler ile kurum ve kuruluşlar tarafından gerçek veya tüzel kişilerden gizli kalması kaydıyla sağlanan ticari ve mali bilgiler, bu Kanun kapsamı dışındadır."*

[503] Alemdar, Vergi Mahremiyetinin Bilgi Edinme Hakkı Karşısındaki Durumu, s.89.

benzeri yollarla kamuya açıklanmış bilgi veya belgelerin de bilgi edinme başvurularına konu olamayacağını düzenlediğinden matrahın ve vergilerin ilanına izin veren VUK m.5/3 kapsamında ilan edilen bilgiler ile gönüllü olarak vergi levhası asanlar bakımından da levha içerisindeki bilgiler kamuya açık olması sebebiyle başvuru konusu yapılamayacaktır[504].

BEHK'nin vergi mahremiyetine istisna teşkil ettiği alan ise, matrahın ve vergilerin ilanına ilişkin VUK m.5/3 düzenlemesinin emredici bir niteliğe sahip olmasına rağmen, ilan kapsamına alınmayan veya ilan kapsamına alınmakla birlikte, bilgilerinin gizlenmesini talep eden mükelleflere ilişkin ilanı öngörülen bilgilerin bilgi edinme başvurusuna konu yapıldığı durumlarda karşımıza çıkmaktadır. Bu kişilere ilişkin herhangi bir ilan gerçekleşmediğinden BEHK m.8 kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Kanaatimizce, bu bilgilerin VUK m.5/3'ün emredici niteliği karşısında bilgi edinme başvurusuna konu edilebilmesi gerekir.

Vergi ve cezaların açıklanmasına izin veren VUK m.5/4 kapsamındaki bilgilerin ilanı da, ilanın belirli bir süreyle yapılması ve vergi ve ceza tutarlarının belirli bir miktarı aşması gibi birtakım şartlara tabi tutulduğundan şartları sağlamayan kişi ve kurumlara ait bilgilerin BEHK kapsamında edinilmesi söz konusu olmayacaktır, ilan edilen hususlar ise daha önceden değinildiği gibi başvuru konusu yapılamayacaktır. Görüldüğü üzere vergi mahremiyetinin istisnası olarak kabul edilen bilgilerin bir kısmı bilgi edinme başvurusuna konu olamamakta, bir kısmı da BEHK sınırını oluşturan ve bu nedenle edinilmesi mümkün olmayan bilgiler olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle gerek vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgilerin gerekse de vergi mahremiyetine getirilmiş istisnai hükümler kapsamında yer alan bilgilerin -matrahın ve vergilerin ilanına ilişkin yukarıda değinilen VUK m.5/3 gereği ilan edilmesi gerektiği halde

[504] Kamuya açıklanmış bilgi ve belgeler bilgi edinme başvurusuna konu olmamakla birlikte bu bilgi ve belgelerin ne şekilde, ne zaman ve nerede yayımlandığı veya açıklandığı başvurana bildirilir. Bkz. Taner Ayanoğlu, "Bilgi Edinme Hakkı ve Yargısal Korunmasına İlişkin Bazı Sorunlar", **Legal Hukuk Dergisi**, Sayı.18, Haziran 2004, s.1534; Burada daha önce de değinilen Bergama Ovacık'ta maden işleten bir şirketin, çevreye ve insan sağlığına zarar verdiği iddiasıyla kapatılması için mücadele veren çevrecilerin, Hazine ve Maliye Bakanlığı'ndan anılan şirketin kurum kazancı, vergi borcunun olup olmadığı, kurum kazancı üzerinden devlet hakkı ödeyip ödemediği konuları ile ilgili bilgi almak için yaptıkları başvurunun vergi mahremiyeti gerekçesiyle reddedilmesi üzerine açtıkları davada, gelir vergisi veya kurumlar vergisi mükelleflerinin beyanları üzerine tarh olunan vergiler ile kesinleşmiş vergi ve cezalarının miktarlarının Bakanlık veya Bakanlığın yetkili kıldığı birimlerce açıklanabileceği ve bu konuların sır niteliği taşımadığı, bu nedenle vergi mahremiyeti gerekçe gösterilerek reddedilmesine yönelik dava konusu idari işlemi hukuka aykırı bulan ve bilgi edinme başvurunun reddi yönündeki işlemin iptaline karar veren idare mahkemesi kararını onayan Danıştay kararını hatırlatmak gerekir. Bkz. Danıştay 10.D., t.06.10.2010, E.2008/18765, K.2010/4348, karar ve değerlendirmesi için bkz. Kara, s.275.

ilan konusu yapılamayan mükelleflere ilişkin bilgilerin talep edilebilmesi hariç-, BEHK çerçevesinde edinilmesi mümkün gözükmemektedir[505].

Tüm bu açıklamalardan sonra bilgi edinme hakkı ile vergi mahremiyeti hakkı arasında bir çatışma olmadığı tam aksine BEHK m.21 ve m.23 gereği vergi mahremiyeti kapsamında kabul edilecek bilgilerin bilgi edinme başvurusuna konu olamayacağı ve bu yolla bilgi edinme hakkının istisnaları arasında kabul edilen bu düzenlemelerin vergi mahremiyeti hakkını daha da güçlendirdiği söylenebilir. Bu noktada şuna da değinmek gerekir ki; söz konusu düzenlemeler, mükelleflerin kendileri ile ilgili bilgi ve belgeleri vergi idaresinden talep ettiklerinde karşılarına bir engel olarak çıkartılmamalıdır[506]. Çünkü, mükelleflerin kendilerine ilişkin idarenin elinde yer alan hatalı bilgileri düzeltebilmesi veya eksik bilgileri tamamlayabilmesi ve idarenin kendisi hakkında gerçekleştirmesi muhtemel olumsuz işlemleri önleyebilmesi ancak vergi idaresinin elinde kendilerine ilişkin hangi bilgilerin olduğunu bilmesi durumunda söz konusu olabilir[507]. Bu nedenle, mükellefin kendisi ile ilgili bilgi ve belgelere ulaşma talebi, yukarıda anılan ve bilgi edinme hakkının sınırlarını oluşturan BEHK m.15-27 çerçevesinde değerlendirilecek[508] ve örneğin mükellefin edinmek istediği bu bilgiler başka bir mükellefin özel hayatı ya da ticari hayatı açısından gizli kalması gereken nitelikte değilse ya da vergi idaresinin vergiyi tespit ve tahsil görevini tehlikeye düşürmüyorsa, mükellefe idarenin elinde bulunan kendisi ile ilgili bilgi ve belgeler verilecektir[509].

---

[505] Alemdar, Vergi Mahremiyetinin Bilgi Edinme Hakkı Karşısındaki Durumu, ss.91-92; Doktrinde mükellefin vergi beyanlarına ilişkin bilgi ve belgelere ulaşılabilmesi ve bu yolla herkesin mali gücüne göre vergi ödeyip ödemediğinin kamuoyunun denetimine sunulması gerektiği yönünde görüşler de bulunmaktadır. Bkz. Hatice Yurtsever ve Burçin Buran, "Bilgi Edinme Hakkı Kanunu Çerçevesinde Vergi Mahremiyetinin Değerlendirilmesi" **Electronic Journal of Vocational Colleges**, Aralık 2012, s.51; Aynı yönde AİHM, Fransız gazetecinin Peugeot CEO'sunun vergi beyannamesinin bir kopyasını yayımlaması sebebiyle vergi mahremiyetini ihlal suçundan cezalandırılmasını basın özgürlüğünün ihlali olarak nitelendirmiş ve Fransa aleyhine ihlal kararı vermiştir. AİHM, Fressoz ve Roıre v. France, t.21.01.1999, Başvuru No.29183/95. Kararın değerlendirmesi için bkz. Stankiewicz, s.16.

[506] Mükellef bakımından bilgi edinme hakkının iki yönü olduğu bunlardan birinin mükellefin talebi üzerine kendilerine bilgi verilmesi, diğeri ise mükellefin talebi olmaksızın vergi mevzuatının uygulanması konusunda zamanında bilgilendirilmesi şeklinde ifade edilmektedir. Bkz. Şenyüz, Hukuk Devleti ve Türk Vergi Hukuku, s.1865.

[507] Başaran Yavaşlar, 20 Soruda Türkiye'de Temel Vergi Hukuku, s.24; Erol ve Özışık, s.2.

[508] Mükellefin taraf pozisyonunda bulunmadığı inceleme raporları ile ticari ve mali sırlara temas eden diğer belgelerin talep edilmesi, bilgi edinme hakkı kapsamında değerlendirilemez. Bkz. Bayrakçı, s.178.

[509] Başaran Yavaşlar, 20 Soruda Türkiye'de Temel Vergi Hukuku, s.25.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ MAHREMİYETİ HAKKININ İHLALİNİNE BAĞLI HUKUKİ VE CEZAİ SONUÇLAR

1. Hukuki Sonuçlar

1.1. İdare Hukukundan Kaynaklanan Sonuçlar

1.1.1. Disiplin Sorumluluğu

Kamu hizmetlerinin belirli bir düzen içerisinde yerine getirilebilmesi için memurların uymak zorunda oldukları birtakım yükümlülükler belirlenmiş ve belirlenen bu yükümlülüklere aykırı davranışlar da disiplinel yaptırımlara bağlanmıştır[510]. Disiplin hukuku söz konusu aykırı davranışları gerçekleştiren memurların daha dikkatli ve özenli davranmasını sağlamak amacıyla, mali haklarına ve mesleki statülerine etki yapmaya yönelik disiplin cezalarını ve bu cezalara karşı başvurulabilecek yollar ile disiplin cezalarının tesisi için gerekli disiplin soruşturma sürecini konu edinmektedir[511]. İdarenin, bulunduğu statünün kurallarına aykırı davranan[512] veya kurum düzenini bozan fiillerde bulunan[513] memurlara uyguladığı yaptırımlar da disiplin cezaları şeklinde ifade edilmektedir. Daha kısa bir ifadeyle, memurların görev yaptığı kurumun iç düzenini bozmaya yönelik davranışları disiplin suçu, bu suçlara uygulanan yaptırımlar ise disiplin cezaları şeklinde tanımlanmaktadır[514]. Disiplin cezası aylıktan kesme cezasında olduğu gibi maddi, uyarma veya kınama cezasında olduğu gibi manevi olabilir[515].

Vergi mahremiyetini ihlal edici nitelikte fiiller gerçekleştiren memurların disiplin sorumluluğuna ilişkin bir değerlendirme yapabilmek için öncelikle bu kişilerin tabi olduğu

---

[510] Selman Sacit Boz, "Memur Disiplin Hukukuna Hâkim Olan Temel İlkeler", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt.25, Sayı.2, 2017, s.16; Memurların disiplin rejimine ilişkin açıklamalar için bkz. Metin Günday, **İdare Hukuku**, 11. Baskı, Ankara: İmaj Yayınevi, 2017, s.627 vd.; Oğuz Sancakdar ve diğerleri**, İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı**, 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017, s.441 vd.; Turan Yıldırım ve diğerleri, **İdare Hukuku**, 7. Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2018, s.197 vd.; Gözler ve Kaplan, s.658 vd.

[511] Gül Fiş Üstün, "Disiplin Soruşturmalarında Hukuka Aykırı Deliller", **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt.24, Sayı.1, 2018, s.17; Yıldırım ve diğerleri, s.198.

[512] Yıldırım ve diğerleri, s.197.

[513] Boz, s.19.

[514] Günday, s.627.

[515] Gözler ve Kaplan, s.658.

mevzuat hükümlerini tespit etmek gerekecektir. DMK m.2 hükmü kanunun kapsamına ilişkin düzenlemeler içermekte ve kanunun *"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"* uygulanacağını belirtmektedir. Konumuz bakımından VUK m.5'te belirtilen *"vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurların"* ve AATUHK m.107'de belirtilen *"kanunun tatbikinde vazifeli bulunan kimseler"*in bu kapsama dahil olduğunu belirtmek mümkündür. Benzer şekilde *"vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görev alanlar"*dan hakim veya savcı statüsüne sahip olmayanlar*, "vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler", "vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler"* ve istisna düzenlemeleri kapsamında *"kendilerine bilgi verilen kişiler"*den de yukarıda belirtilen kapsama giren bir kamu kurum veya kuruluşunda çalışanlar da DMK m.124 ve devamında düzenlenen disiplin hükümlerine tabi olacaklardır.

Bu çerçevede *"Hediye alma, menfaat sağlama yasağı"* kenar başlığı taşıyan DMK m.29'da memurların, *"doğrudan doğruya veya aracı eliyle hediye istemeleri ve görevleri sırasında olmasa dahi menfaat sağlama amacı ile hediye kabul etmeleri veya iş sahiplerinden borç para istemeleri ve almaları"*; *"Gizli bilgileri açıklama yasağı"* kenar başlığını taşıyan DMK m.31'de ise memurların; *"kamu hizmetleri ile ilgili gizli bilgileri görevlerinden ayrılmış bile olsalar, yetkili bakanın yazılı izni olmadıkça açıklamaları"*[516] yasak fiiller olarak öngörülmüş ve bu yasaklara aykırı davranışlar Kanunun ilerleyen hükümlerinde disiplin cezası yaptırımına bağlanmıştır. Anılan hükümlerden, DMK m.125/D'nin (c) bendinde *"Görevi ile ilgili olarak her ne şekilde olursa olsun çıkar sağlamak",* (k) bendinde ise *"Açıklanması yasaklanan bilgileri açıklamak"*[517] kademe ilerlemesinin durdurulması cezasına sebebiyet

[516] Görev sırasında öğrenilen açıklanması yasaklanan bilgilerin açıklanması DMK m.31'de belirtildiği üzere ancak yetkili Bakanın izni halinde mümkündür. Böyle bir durum söz konusu olmadıkça kamu görevlileri, görevleri gereği edindikleri bu nitelikteki bilgileri önem derecesine bakılmaksızın gizli tutma yükümlüğü altındadır. Bkz. Müjdat Polat, "Türk İdare Hukukuna Göre Memurların Disiplin Suç ve Cezaları", **(Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Bahçeşehir Üniversitesi SBE, 2018), s.83.

[517] Vergi mükelleflerine ilişkin bilgilerin gizliliğinin bozulmasına ilişkin olmamakla birlikte idare içerisinde gizli kalması gereken bir bilginin gizliliğinin bozulmasına ilişkin olarak, Danıştay kademe ilerlemesinin durdurulması cezasında hukuka aykırılık görmeyen idare mahkemesi kararını onamıştır: *"...Devlet Hastanesi'nde yardımcı hizmetli olarak görev yapan ve hastane satın alma biriminde görevli olan davacının, 1 yıl süre ile kademe ilerlemesinin durdurulması cezası ile cezalandırılmasına dair 25.11.2008 tarih ve 2008/17 Sayılı işlemin iptali istemiyle açılan davada; davacının Prestij Medikal firması ile samimi olduğu, yapılan ihaleler hakkında bu firma yetkililerine bilgi verdiği, diğer firmaların vermiş olduğu teklifleri bu firma yetkilisine söylediği ve firma çalışanı gibi davrandığı, bu suretle hakkındaki görevin yerine getirilmesinde kişilerin yarar veya zararını hedef tutan davranışlarda bulunmak ve* ***açıklanması yasaklanan bilgileri açıklamak*** *fiillerini işlediği iddialarının sübuta erdiği anlaşıldığından eylemine uyan 1 yıl kademe ilerlemesinin durdurulması cezası ile cezalandırılmasına dair davaya konu işlemde hukuk aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddi yolunda ... İdare Mahkemesince*

veren fiiller arasında düzenlenmiştir. Görev ile ilgili çıkar sağlamaya örnek olarak memur tarafından, hediye talebinde bulunulması ve talep edilen hediyenin kabulü; görevin yapılması ile bağlantılı olarak ilişki içerisinde olunanlardan geri ödenmek üzere ödünç para istenmesi veya alınması ya da bu kişilerin ilişkili olduğu kurumlarla bağlantılı teşebbüslerden, doğrudan veya dolaylı olarak menfaat sağlanması fiilleri gösterilebilir[518].

Anılan düzenlemede kademe ilerlemesinin durdurulması ise *"Fiilin ağırlık derecesine göre memurun, bulunduğu kademede ilerlemesinin 1-3 yıl durdurulması"* şeklinde ifade edilmiştir[519]. Bu bakımdan vergi mahremiyetinin ihlali sonucunu doğuracak mükellef veya mükellefle ilgili kimselere ilişkin gizli kalması gereken bilgilerin açıklanması veya menfaat temini amacıyla kullanılması[520] kademe ilerlemesinin durdurulması cezasını gerektirecektir[521].

DMK m.2/2'de ise özel kanun hükümlerine tabi olan kamu görevlileri sayılmış ve bunlar arasında *"…hakimlik ve savcılık mesleklerinde veya bu mesleklerden sayılan görevlerde bulunanlar, Danıştay… meslek mensupları…"* da belirtilmiştir. Bu çerçevede *"vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar"*ın tabi olacağı disiplin hükümlerinin tespiti gerekir. 2802 sayılı Hakimler ve Savcılar Kanunu[522] m.2, Kanunun *"adli yargı hakim ve Cumhuriyet savcıları ile idari yargı hakim ve savcıları"* hakkında uygulanacağını belirttiğinden vergi mahkemeleri ve bölge idare mahkemelerinde görevli olan hakim ve savcılar 2802 sayılı Kanun m.62 ve devamında düzenlenen disiplin hükümlerine tabi

---

verilen … tarihli ve … sayılı karar… hukuk ve usule uygun olup bozulmasını gerektirecek bir sebep de bulunmadığından… temyiz isteminin reddi ile anılan kararın onanmasına… oybirliği ile karar verildi." Danıştay 12. D., t.23.12.2015, E.2011/1163, K.2015/7141, www.kazanci.com.tr (09.12.2018).

[518] Polat, s.80.

[519] DMK kapsamında düzenlenen disiplin suç ve cezaları hakkında ayrıntılı açıklamalar için bkz. Polat, s.63 vd.

[520] Kamuda etik kültürünü yerleştirmek, kamu görevlilerinin görevlerini yürütürken uymaları gereken etik davranış ilkelerini belirlemek gibi amaçlarla çıkarılan Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri ile Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (R.G. Tarih-Sayı: 13.04.2005-25785) m.14'te de kamu görevlilerinin görevin ifası sırasında öğrendikleri gizli kalması gereken bilgileri açıklayamayacağı ve menfaat teminin amacıyla kullanamayacağına ilişkin bir düzenlemeye yer verilmiştir. Anılan hüküm şu şekildedir:

"Görev ve yetkilerin menfaat sağlamak amacıyla kullanılmaması

Madde 14- *Kamu görevlileri; görev, unvan ve yetkilerini kullanarak kendileri, yakınları veya üçüncü kişiler lehine menfaat sağlayamaz ve aracılıkta bulunamazlar, akraba, eş, dost ve hemşehri kayırmacılığı, siyasal kayırmacılık veya herhangi bir nedenle ayrımcılık veya kayırmacılık yapamazlar.*

Kamu görevlileri, görev, unvan ve yetkilerini kullanarak kendilerinin veya başkalarının kitap, dergi, kaset, cd ve (…)

Kamu görevlileri, görevlerinin ifası sırasında ya da bu görevlerin sonucu olarak elde ettikleri resmi veya gizli nitelikteki bilgileri, kendilerine, yakınlarına veya üçüncü kişilere doğrudan veya dolaylı olarak ekonomik, siyasal veya sosyal nitelikte bir menfaat elde etmek için kullanamazlar, görevdeyken ve görevden ayrıldıktan sonra yetkili makamlar dışında hiçbir kurum, kuruluş veya kişiye açıklayamazlar.

…"

[521] Solak Akman, 562. dipnot, s.242.

[522] Kanunun yayımlandığı R.G. Tarih-Sayı: 26.02.1983-17971.

olacaklardır[523]. Kanunun anılan hükümlerine bakıldığında vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgilerin menfaat temini amacıyla kullanılması yasağına aykırı davranışların m.68'de yer değiştirme cezası yaptırımına bağlanan, *"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"* fiili (2802 sayılı Kanun m.68/f) kapsamına gireceği kabul edilmektedir[524]. Düzenlemeye bakıldığında hediye istemenin doğrudan doğruya veya aracı eliyle olması arasında bir farklılık gözetilmediği, ancak hediye kabul etme fiili bakımından çıkar sağlama amacı aranırken, hediye isteme fiili açısından çıkar sağlama amacı aranmadığını görülmektedir[525]. Yapılan yargı göreviyle ilişkisi bulunmayan, çıkar sağlama amacı gütmeyen, ailevi ve arkadaşlık ilişkileri çerçevesinde hediye istenmesi[526] veya nezaket gereği ya da olağan sayılabilecek hediyelerin kabul edilmesi[527] bu madde kapsamına girmeyecektir.

Ayrıca somut olayın özelliklerine göre, örneğin hakim veya savcının, vergi mahremiyeti kapsamındaki bir bilginin gizliliğini bozması, karşı tarafla menfaat teminine ilişkin vardığı bir anlaşma çerçevesinde gerçekleşirse aynı maddenin (e) bendinde ifade edilen *"tayin ve deliller elde edilmemiş olsa bile, rüşvet aldığı veya irtikapta bulunduğu kanısını uyandırmak"* fiiline de sebebiyet verebilecektir. Çünkü bu halde kamu görevlisinin, görevinin gereklerine aykırı olarak bir işi yapması hususunda, taraflar arasında yapılan bir anlaşma ile

---

[523] 2802 sayılı Kanun m.3'de Kanunun uygulanması bakımından idari yargıda; hakim, *"Mahkeme başkan ve üyelerini, hakimleri, Danıştay tetkik hakimleri ile Adalet Bakanlığı merkez, bağlı ve ilgili kuruluşlarında idari görevlerde çalışan hakimler"* savcı, *"Danıştay savcıları ile Adalet Bakanlığı merkez, bağlı ve ilgili kuruluşlarında idari görevlerde çalışan savcılar"* şeklinde ifade edilmiştir. Anılan Kanunun m.7/3 hükmü, hakim ve savcı adaylarının DMK'daki genel idare hizmetleri sınıfına dahil olduğunu ve haklarında, DMK'nın 2802 sayılı Kanun'a aykırı olmayan hükümlerinin uygulanacağını belirtmiştir.

[524] *"…Hakim hakkından yapılan soruşturmada… görev sırasında olmasa dahi çıkar sağlamak amacıyla verilen hediyeleri kabul ettiği; …onlardan borç para aldığı… bu cümleden olarak; …suçlamalarından yürütülen kovuşturmada 11 ay tutuklu kalan … ile samimi arkadaşlık ilişkisi tesis ederek bu şahsın o dönemki mal varlığından ve çevresinden istifade etme beklentisi içerisinde, … şubesindeki hesabından çektiği 28.000 TL ve akabinde 60.000 TL parayı elden alarak borç verdiği, …çektiği kredilere kefil olduğu… dosya ve iş takibi yapmak amacıyla şehirler arası yaptığı uçak yolculuklarında kendisine ve kız arkadaşı …'a ait uçak biletlerini… aldırttığı, …bir kısım otel konaklamalarının ücretlerini iş sahiplerine ödettirdiği… eylemler nedeniyle 2802 sayılı Kanun'un 68. maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendi gereğince yer değiştirme cezası ile cezalandırılmasına… oy birliği ile… karar verildi."* Bkz. http://www.hsk.gov.tr/Eklentiler/Dosyalar/9b34e6bb-3104-4554-898a-fc7b7aac029f.pdf (09.12.2018).

[525] Yunus Eraslan, "Türk Hukukunda Yargı Mensuplarının Disiplin Sorumluluğu", **(Yayımlanmamış Doktora Tezi**, Selçuk Üniversitesi SBE, 2018), s.146.

[526] Eraslan, s.147.

[527] İsmail Ercan, "Hâkim ve Savcıların Disiplin Sorumluluğu", **(Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi SBE, 2008), s.57.

menfaat temini söz konusu olmaktadır. Böyle bir durumda ise rüşvet suçu işlenmiş olacaktır[528]. Benzer şekilde gizli kalması gereken bir bilginin ifşası veya menfaat temini karşılığında kullanılmasının aynı maddenin (a) bendinde ifade edilen *"Kusurlu veya uygunsuz hareket ve ilişkileriyle mesleğin şeref ve nüfuzunu veya kişisel onur ve saygınlığını yitirmek"* fiili kapsamında da değerlendirilebilmesi mümkündür[529].

Yer değiştirme cezası m.68'de *"Bulunulan bölgenin en az bir derece altındaki bir bölgeye o bölgedeki asgari hizmet süresi kadar kalmak üzere atanmak suretiyle görev yerinin değiştirilmesi"* şeklinde ifade edilmiş olup m.69'da; *"68 inci maddenin (e) bendinde yazılı hallerden dolayı hangi sınıf ve derecede olursa olsun iki defa, diğer hallerden dolayı bir derecede iki veya derece ve sınıf kaydı aranmaksızın üç defa yer değiştirme veya derece yükselmesinin durdurulması cezası almış olmak veya taksirli suçlar hariç olmak üzere, altı aydan fazla hapis veya affa uğramış olsa bile 8 inci maddenin (h) bendinde[530] yazılı suçlardan biri ile kesin hüküm giymek meslekten çıkarılmayı gerektirir…"* düzenlemesine yer verilmiştir. Meslekten çıkarma ise m.69'da *"Bir daha mesleğe alınmamak üzere göreve son verilmesi*" şeklinde ifade edilmiştir.

Danıştay'da görevli olan hakim ve savcılar ise 2575 sayılı Danıştay Kanunu[531] m.67 ve devamında düzenlenen disiplin hükümlerine tabi olacaklardır. Kanunun anılan hükümlerine baktığımızda m.67'de *"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 anılan kanun hükümlerine göre disiplin kovuşturması yapılacağının düzenlendiği, m.73'te bu hal ve hareketlerin mahiyet ve ağırlığına göre *"uyarma"* veya *"istifa etmeye veya emekliliğini istemeye davet"* disiplin cezalarının

[528] Ercan, s.55; Rüşvet suçunun yapısı ve unsurları hakkında ayrıntılı açıklamalar için bkz. Nabi Özalp, "Türk Ceza Kanununda Rüşvet Suçu", **(Yayımlanmamış Doktora Tezi**, Dicle SBE, 2018), s.159 vd.; Erdal Baytemir, "5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Kapsamında Rüşvet Suçu", **TBB Dergisi**, Sayı.88, 2010, s.340 vd.

[529] BM Bangalor Yargı Etiği İlkeleri'nde "Dürüstlük" kapsamında m.4.10'da *"Hâkim, hâkimlik sıfatıyla elde ettiği gizli bilgileri, yargısal görevleriyle ilgili olmayan diğer amaçlar için kullanmamalı ve ifşa etmemelidir."* ve m.4.14'de *"Hâkim ve hâkimin aile üyeleri; hâkimin yargısal görevlerinin yerine getirilmesiyle ilişkili olarak yapılmış, yapılacak veya yapılmamış bir şey ile ilgili herhangi bir hediye, bağış, borç ya da iltimas talebinde bulunmamalı ve bunları kabul etmemelidir."* kurallarına yer verilmiştir. http://www.hsk.gov.tr/Eklentiler/Dosyalar/4a92e0cc-e94b-4912-aaf9-5dfc5b885e98.pdf (10.12.2018).

[530] 2802 sayılı Kanun m.8'de hakim ve savcı adaylarında aranan nitelikler sayılmış ve bunlardan biri de anılan düzenlemenin (h) bendinde; *"Taksirli suçlar hariç olmak üzere, üç aydan fazla hapis veya affa uğramış olsa bile Devletin şahsiyetine karşı işlenen suçlarla zimmet, ihtilas, irtikap, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, inancı kötüye kullanma, dolanlı iflas gibi yüz kızartıcı veya şeref ve haysiyet kırıcı bir suçtan veya kaçakçılık, resmi ihale ve alım satımlara fesat karıştırma, Devlet sırlarını açığa vurma suçlarından dolayı hükümlü bulunmamak veya bu suçlardan veya taksirli suçlar hariç olmak üzere üç aydan fazla hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren bir fiilden dolayı soruşturma veya kovuşturma altında olmamak."* şeklinde belirtilmiştir.

[531] Kanunun yayımlandığı R.G. Tarih-Sayı: 20.01.1982-17580.

öngörüldüğünü ve m.74'te ise *"...emekliliğini istemeye veya istifa etmeye dair olan karara, tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde uymazsa istifa etmiş sayılır."* düzenlemesine yer verildiğini görmekteyiz. Danıştay Kanunu'nda, 2802 sayılı Kanun'dan farklı olarak hangi fiilin hangi disiplin cezasına sebebiyet vereceği hususunda düzenleme bulunmadığından, vergi mahremiyetinin ihlali sonucunu doğuracak hal ve hareketlerde bulunmanın hangi cezayı gerektireceğini net bir şekilde söylemek mümkün gözükmemektedir. Ancak, kanaatimizce gizliliğinin korunması gereken bir bilginin yüksek mahkeme hakimi tarafından ifşa edilmesi veya menfaat temini karşılığında kullanılması, *istifa etmeye veya emekliliğini istemeye davet edilme* cezası gerektirecek, yüksek hakimlik vakar ve şerefiyle bağdaşmayan çok ağır nitelikte bir fiil olarak değerlendirilmelidir. Çünkü, yüksek yargı mensubu kişilerin böyle davranışlar içerisine girmesi vatandaşların devlete ve hukuka olan güvenini çok ciddi bir şekilde sarsacaktır. Danıştay Kanunu'nda hangi fiilin hangi cezayı gerektireceğine ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer verilmemiş olması Danıştay Yüksek Disiplin Kuruluna, yüksek hakimlik vakar ve şerefi ile bağdaşmayan veya hizmetin aksamasına yol açan hal ve hareketlerinin mahiyeti ve ağırlığını belirleme ve hangi eylemin hangi cezayı gerektirdiğinin tespiti hususlarında geniş bir takdir yetkisi tanımaktadır[532]. İşlenen eylemin hangi disiplin cezasını gerektirdiğini belirleme hususunda Danıştay Yüksek Disiplin Kuruluna sunulan bu geniş takdir yetkisi hakimlik teminatıyla bağdaşmadığı ve hakkaniyete uygun olmadığı gerekçesiyle eleştirilmektedir[533].

VUK m.5'te vergi mahremiyetine uymakla yükümlü bulunanlar arasında sayılan *"Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler"*in ise bu yükümlülüğe aykırı davranışlarının tabi olduğu disiplin cezaları, komisyonun memur olan üyeleri bakımından DMK'ya göre; diğer üyeler bakımından ise komisyondaki temsiliyet durumlarına göre mensubu oldukları meslek odaları veya ticaret odalarının disiplin kuralları çerçevesinde belirlenecektir.

Vergi mahremiyetine uymakla yükümlü diğer grup olan *"vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler"* ise Bilirkişilik Kanunu m.4/5 gereğince, *"...görevi sebebiyle kendisine tevdi edilen bilgi ve belgelerin veya öğrendiği sırların gizliliğini sağlamakla yükümlüdür. Bu yükümlülük, bilirkişilik görevi sona erdikten sonra da devam eder."*. Anılan düzenleme Bilirkişilik Yönetmeliği[534] m.5/5'te temel ilkeler arasında tekrar edilmiş ve ayrıca yine temel ve etik

[532] Eraslan, s.177.
[533] Eraslan, s.177.
[534] Yönetmeliğin yayımlandığı R.G. Tarih-Sayı: 03.08.2017-30143.

ilkelerin düzenlendiği Yönetmeliğin ikinci bölümü maddeleri (m.5-14) arasında m.6'da bilirkişilerin, bilirkişilik göreviyle bağdaştığı ölçüde Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri ile Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte düzenlenen etik ilkelere uymakla yükümlü oldukları ve m.12/2'de de görevleri sırasında elde ettiği resmi veya gizli nitelikteki bilgileri, kendisi, yakınları veya üçüncü kişiler yararına doğrudan veya dolaylı olarak bir çıkar sağlamak amacıyla kullanamayacakları belirtilmiştir. Bilirkişilik Yönetmeliği m.48'in (c) bendinde ise disiplinel bir yaptırım olarak değerlendirilebilecek bilirkişilik sicili ve listesinden çıkarma sebepleri arasında *"Bilirkişilik görevi ve bu görevin gerektirdiği etik ilkelerle bağdaşmayan, güven duygusunu sarsıcı tutum ve davranışlarda bulunulması"* fiiline yer verilmiştir. Bu çerçevede vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgileri ifşa eden veya menfaat temini maksadıyla kullanan bilirkişi, bilirkişilik sicili ve listesinden çıkarılacaktır[535]. Bilirkişi olarak görevlendirilen kimseler, genellikle ya bir meslek odasına bağlı olarak mesleğini icra eden profesyonel meslek mensupları ya da yukarıda değinildiği üzere kamu görevlileri[536] olarak karşımıza çıktığından bu kişilerin görevle bağdaşmayan kusurlu ve zarar verici tutum ve davranışlarda bulunması mensubu oldukları meslek odalarınca da disiplin yaptırımına tabi tutulabilir[537]. Bu kapsamda bilirkişilerin tabi oldukları kendi meslek kurallarında, vergi mahremiyetinin ihlali sonucunu doğuran, görev sebebiyle elde edilen bilgilerin gizliliğinin bozulması veya menfaat temini amacıyla kullanılmasına ya da bu filleri kapsamına alan herhangi bir fiile bir disiplin cezası uygulanacağı öngörülmüşse, bilirkişiye bağlı bulundukları odalarca disiplin cezası verilmesi mümkündür.

VUK m.5/4 uyarınca *"Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi"* halinde de kendilerine bildirimde bulunulan kişi ve kurumların vergi mahremiyetine ilişkin kurallara

---

[535] Bilirkişilik Yönetmeliği m.58'de bilirkişilerin cezai ve hukuki sorumluluğuna ilişkin düzenlemelere de yer verilmiştir. Anılan hüküm şu şekildedir:
"Bilirkişinin cezai ve hukuki sorumluluğu
Madde 58*- (1) Bilirkişi, Türk Ceza Kanunu anlamında kamu görevlisidir.*
(2) Bilirkişi, kasten gerçeğe aykırı mütalaada bulunması halinde, Türk Ceza Kanununun 276 ncı maddesi uyarınca sorumlu tutulur.
(3) Bilirkişinin kasten veya ağır ihmal suretiyle düzenlemiş olduğu gerçeğe aykırı raporun, hükme esas alınması sebebiyle zarar görmüş olanlar, bu zararın tazmini için Devlete karşı tazminat davası açabilirler.
(4) Devlet, ödediği tazminat için sorumlu bilirkişiye rücu eder."

[536] Bilirkişinin kamu görevlisi olduğu durumlarda DMK'da veya kendi özel kanunlarında (hakim ve savcılar, yüksek yargı mensupları, üniversite öğretim elemanları ve personelinde olduğu gibi) öngörülen disiplin rejimine tabi olacaktır.

[537] Deryal, s.528.

uyması gerekir. Bu kurallara aykırı davranış ise kişilerin kendi meslek kanunlarında bir disiplin yaptırımına tabiyse o çerçevede disiplin sorumlulukları gündeme gelecektir. Kanunla kurulmuş bütün mesleki kuruluşların disiplin kurallarını değerlendirme konusu yapmak çalışmamızın kapsamını aşacağından[538], yalnızca 3568 sayılı Kanunla kurulan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) üyelerinin vergi mahremiyeti kapsamında korunan bilgilerin ihlalinden doğan disiplin sorumluluğuna değinilecektir.

3568 sayılı Kanun'un *"Meslek sırları"* kenar başlığını taşıyan m.43/1 düzenlemesine göre; *"Meslek mensupları ve bunların yanlarında çalışanlar, işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemezler, çeşitli kanunlarla muhbirlere tanınan hak ve menfaatlerden faydalanamazlar."*.

Anılan hükmün devamı fıkralarında ise suç teşkil eden hallerin duyurulmasının mecburi olduğu, adli veya idari inceleme ve soruşturmaların yukarıdaki düzenlemeden müstesna olduğu, tanıklığın sırrın ifşası kapsamında değerlendirilmeyeceği ve bu kuralların oda ve birlik personeli bakımından da uygulama alanı bulacağı düzenlemelerine yer verilmiştir. Meslek mensuplarının sır saklama yükümlülüğüne ilişkin benzer düzenlemelere Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik[539] m.7[540], Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik[541] Ek-1 m.12-15[542] ve

---

[538] Kanunla kurulmuş diğer mesleki kuruluşlarda disiplin yükümlülüklerine ilişkin ayrıntılı açıklamalar için bkz. Sinan Tumlukolçu, "Kamu Meslek Kuruluşları Niteliğindeki Meslek Kuruluşlarında Disiplin Suç ve Cezaları", **(Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Çağ Üniversitesi SBE, 2007), s.15 vd.

[539] Yönetmeliğin yayımlandığı R.G. Tarih-Sayı: 03.01.1990-20391.

[540] "***Sır saklama***

Madde 7- *Meslek mensupları ve bunların yanlarında çalışanlar mesleki faaliyetleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları mesleki faaliyetlerine son verseler bile ifşa edemezler, çeşitli kanunlarla muhbirlere tanınan hak ve menfaatlerden faydalanamazlar; ancak adli yargıya göre suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere duyurulması mecburidir.*

Adli veya idari her türlü inceleme veya soruşturma birinci fıkra hükmünün dışındadır.

Tanıklık sırrın ifşası sayılmaz.

Yukarıdaki hükümler Odalar ve Birlik personeli hakkında da uygulanır."

[541] Yönetmeliğin yayımlandığı R.G. Tarih-Sayı: 19.10.2007-26675.

[542] Yönetmelik Ek-1'de serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlerin mesleki faaliyetlerinde uyacakları etik ilkeler ortaya konulmuş ve bu kapsamda beşinci bölümde (m.12-15) gizlilik ilkesine ilişkin de ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir. Bu düzenlemeler çerçevesinde meslek mensubunun *"Meslekî ilişkisi sonucu elde edilen gizli bilgiyi kişisel çıkar uğruna ya da üçüncü kişilerin yararına kullanmaması ya da kullanıyor izlenimi bırakmaması gerekmektedir."* (m.12/1-b); Bu konuda ayrıntılı bir çalışma için bkz. Ahmet Cangöz, "YMM ve SMMM'lerin Uymak Zorunda Oldukları Etik Kurallar", Funda Başaran Yavaşlar ve Tuğçe Karaçoban Güneş (Ed.) **Arafta Bir Meslek Grubu: Vergi Danışmanları**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017, ss.47-54.

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı[543] m.10[544]'da yer verilmiştir.

Meslek mensupları hakkında uygulanacak disiplin cezaları ise 3568 sayılı Kanun m.48'de düzenlenmiş ve anılan düzenlemede *"Mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve hareketlerde bulunanlarla, görevlerini yapmayan veya kusurlu olarak yapan yahut da görevinin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunan"* meslek mensupları hakkında, muhasebe ve müşavirlik hizmetlerinin gereği gibi yürütülmesi maksadı ile durumun niteliğine ve ağırlık derecesine göre uyarma, kınama, geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, yeminli sıfatını -yeminli mali müşavirler bakımından- kaldırma ve meslekten çıkarma cezalarının verileceği ifade edilmiştir[545]. Düzenlemeye bakıldığında, hangi fiilin hangi cezayı gerektireceği hususunda ayrıntılı açıklamalar bulunmadığı görülmektedir[546]. Ancak, 3568 sayılı Kanun m.48/4'te *"Görevini bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlükle yapmayan veya kusurlu olarak yapan veyahutta bu Kanunda yer alan mesleğin genel prensiplerine aykırı harekette bulunan meslek mensupları için"* geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezasının uygulanacağı belirtilmiştir. Maddenin devamı fıkralarında ise, *"Beş yıllık dönem içinde iki defa mesleki faaliyetten alıkoyma cezası ile cezalandırılmasından sonra bu cezayı gerektiren fiili yeniden işleyen meslek mensupları hakkında meslekten çıkarma cezası uygulanır."* hükmüne yer verilmiştir (m.48/4). Kanaatimizce, *sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanlara* ilişkin bilgilerin ifşası veya menfaat temini maksadıyla kullanılması mesleğin temel etik değerleri arasında gösterilen *"gizlilik ilkesi"*ni ihlal edeceğinden, mesleğin genel prensiplerine aykırı hareket kapsamında değerlendirilecektir. Bu hareketin yaptırımı olarak öngörülen geçici olarak mesleki

---

[543] Kararın yayımlandığı R.G. Tarih-Sayı: 18.10.2001-24557.

[544] ***"Sır saklama***
Madde 10*- Ruhsatlı meslek mensupları, mesleki faaliyetleri sırasında müşterileriyle ilgili edindiği bilgileri ve sırları müşterilerinin izni olmadıkça, mesleki faaliyetleri son bulsa dahi açıklayamazlar. Ruhsatlı meslek mensupları, sır saklama kuralına personellerinin de uymasını sağlamakla yükümlü olup, aksine davranan personeli bir daha çalıştırmamaları ve diğer meslek mensuplarını bu kişiler hakkında bilgilendirmeleri gerekir."*

[545] Oğuz Sancakdar ve M. Aytaç Özelçi, "Yeminli Mali Müşavir ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Hukuki Statülerinin İdare Hukuku Yönüyle İrdelenmesi", Funda Başaran Yavaşlar ve Tuğçe Karaçoban Güneş (Ed.), **Arafta Bir Meslek Grubu: Vergi Danışmanları**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017, s.109.

[546] 3568 sayılı Kanun m.50'de Kanunla ilgili olarak bazı hususların çıkarılacak yönetmeliklerle düzenleneceği ifade edilmiş ve bunlar arasında (k) bendinde *"Disiplin kovuşturması yapılması konusunda karar verecek merci, disiplin cezalarını vermeye yetkili merciler, disiplin cezalarına karşı yapılacak itirazın usul ve şartları ve disiplinle ilgili diğer hususlar"* da sayılmıştır. Bu çerçevede çıkarılan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği (R.G. Tarih-Sayı: 31.10.2000-24216) ile bu boşluk doldurulmuş ve uygulanacak cezalar ve disiplin kovuşturması süreci hakkında ayrıntılı düzenlemeler getirilmiştir. Ancak Yönetmelik'te mesleki sırların ifşası ya da menfaat temini maksadıyla kullanılmasının cezalandırılmasına ilişkin doğrudan bir düzenlemeye yer verilmediği görülmektedir.

faaliyetten alıkoyma cezası ise 3578 sayılı Kanun m.48/1'in (c) bendinde *"mesleki sıfatı saklı kalmak şartıyla altı aydan az, bir yıldan çok olmamak üzere mesleki faaliyetten alıkoyma"* şeklinde ifade edilmiştir.

VUK m.5/4'te yer verilen bir başka düzenleme de *"...bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgiler verilebilir..."* şeklinde karşımıza çıkmakta ve devamında kendilerine bilgi verilen bankaların bu bilgilerin gizliliğini sağlama yükümlülüğü altında olduğu ifade edilmektedir. 5411 sayılı Bankacılık Kanunu[547] m.73/3'te, sıfat ve görevleri dolayısıyla bankalara veya müşterilerine ait sırları öğrenenlerin, söz konusu sırları bu konuda kanunen açıkça yetkili kılınan mercilerden başkasına açıklayamayacağı düzenlemesine yer verilmiş ve banka veya banka müşterilerine ait sır niteliğindeki bilgilerin gizliliğinin sağlanması yükümlülüğü kanunda açıkça hüküm altına alınmıştır[548]. Banka çalışanlarının bu yükümlülüğe aykırı davranışlarının hangi disiplin cezasını gerektirdiği hususunda ise ilgili bankanın disiplin yönetmeliğine bakmak gerekecektir. Örnek[549] olarak T.C. Ziraat Bankası A.Ş. Disiplin

[547] Kanunun yayımlandığı R.G. Tarih-Sayı: 01.11.2005-25983 (mük.).

[548] Bankacılık Kanunu m.159'da bu yükümlülüğe aykırı davranışlar ayrıca cezai yaptırımı da bağlanmıştır. Anılan hükme göre; *"Bu Kanunun 73 üncü maddesinin birinci ve üçüncü fıkralarında belirtilen yükümlülüğe uymayanlar için bir yıldan üç yıla kadar hapis ve bin günden iki bin güne kadar adlî para cezası hükmolunur. Banka ve müşterilere ait sırları açıklayan üçüncü kişiler hakkında da aynı cezalar uygulanır."*. Hükmün ilk fıkrası bu şekilde ifade edildikten sonra sırların menfaat temini amacıyla kullanımı ikinci fıkrada ağırlaştırıcı bir sebep olarak, *"Yukarıdaki fıkrada belirtilen kimseler sırları kendileri ya da başkaları için yarar sağlamak amacıyla açıklamış olursa verilecek cezalar altıda bir oranında artırılır. Ayrıca, fiilin önemine göre sorumluların bu Kanun kapsamına giren kuruluşlarda görev yapmaları, iki yıldan aşağı olmamak üzere geçici veya sürekli olarak yasaklanır."* şeklinde düzenlenmiştir. Açıkça anlaşılacağı üzere ilk fıkrada üçüncü kişilerin de banka sırlarını açıklaması yaptırıma bağlanmış ve suç bu yönüyle görev suçu olmaktan çıkarılmıştır. Korunan hukuki menfaatler bakımından da her iki suçun benzer nitelik taşıdığı söylenebilir. Şöyle ki vergi mahremiyetinin ihlali suçu bir yandan mükelleflerin özel hayatının gizliliğini koruma amacı taşırken bir yandan da mükelleflerin vergi idaresi ile arasında güven ilişkisinin kurulması ve bu ilişkinin zarar görmesinin önlenmesi amacına hizmet etmektedir. Benzer şekilde banka sırlarının açıklanmasını yaptırıma bağlayan bu düzenleme de bir yandan banka müşterilerinin sırlarının üçüncü kişilerce öğrenilmemesi ve bu yolla özel hayatlarının korunmasına hizmet ederken diğer yandan müşterilerin banka ile aralarında güven ilişkisinin sağlanması amacına hizmet etmektedir. Ayrıca bu suçun bankaların müşterileri nezdindeki ticari itibarlarının korunmasını sağlamaya yönelik olduğu da söylenebilir. Uygulanacak yaptırımın ise –suçun temel şekli bakımından- hapis cezası yönünden vergi mahremiyetinin ihlali suçuyla benzer olduğu ancak adli para cezası yönünden üst sınırın vergi mahremiyetinin ihlali suçunda daha ağır olduğu görülmektedir. Ayrıntılı açıklamalar için bkz. Ergüney, s.128 vd. TCK m.239'un banka müşterilerine ilişkin sırları da koruma altına alması karşısında Bankacılık Kanunu'nda ayrıca buna ilişkin düzenlemelere yer verilmesine gerek bulunmadığı yönünde bkz. Akın, s.258.

[549] GİB'in yayımladığı bilgilere göre vergi tahsilatı konusunda 30 adet banka yetkilendirilmiştir. Bunlar arasında kamu sermayeli bankalar olduğu gibi özel sermayeli bankalar da bulunmaktadır. Liste için bkz. http://www.gib.gov.tr/yardim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/anlasmali-bankalar-vergi-tahsil-yetkisi-verilen-bankalar (11.12.2018). Bahsettiğimiz bu disiplin yönetmelikleri kamu sermayeli bankalar bakımından söz konusu olup, özel sermayeli bankalar bakımından çalışanların disiplin rejimi bankaların kendi iç işleyişine ilişkin çıkaracakları talimatnameler, yönergeler vb. ile belirlenebilir. Bankacılık etik ilkeleri arasında m.10'da müşteri sırrının korunmasına ilişkin, *"Bilgi ve belge istemeye kanunen açıkça yetkili kişi ve merciler dışında, müşterilere ilişkin her türlü bilgi ve belgeleri gizli tutmak ve özenle saklamak zorundadırlar."* şeklinde bir düzenlemeye yer verildiğini de ifade etmek gerekir. Etik ilkeler için bkz. https://www.tbb.org.tr/Content/Upload/Dokuman/822/Etik_Ilkeler_27.08.2014.pdf (12.12.2018).

Yönetmeliği[550]'ne baktığımızda m.7/1-n'de ifade edilen *"Banka ile ilişkisi olanlardan doğrudan veya aracı vasıtasıyla hediye istemek ve çıkar sağlamak amacıyla hediye kabul etmek veya borç para istemek ve almak"* fiilinin aylıktan kesme cezası; m.8/1-j'de ifade edilen *"Açıklanması yasaklanan bilgileri açıklamak"* fiillinin kademe ilerlemesinin durdurulması cezası; m.9/1-l'de *"Özel çıkar karşılığı, Banka veya Bankadan faydalanacakları zarara sokacak surette görevi kötüye kullanmak veya Banka işlemlerinde usul ve mevzuatın yapılmasını gerektirdiği bir hususu yapmak veya yapmamak, yapılmamasını gerektirdiği bir hususu yapmamak veya yapmak için iş sahiplerinden çıkar sağlamak"* fiilinin görevden çıkarma cezası gerektiren fiiller olarak düzenlendiğini görmekteyiz. Anılan Yönetmelik m.4'te ise disiplin cezalarının düzenlendiğini görmekteyiz. Buna göre, aylıktan kesme, *"Personelin brüt bir aylığında veya bir aylık sözleşme ücretinde 1/30-1/8 arasında kesinti yapılması"*; kademe ilerlemesinin durdurulması[551] *"Personelin bulunduğu kadro kademesinde ilerlemesinin 1-3 yıl durdurulması";* görevden çıkarma ise *"Personelin, bir daha Banka hizmetine alınmamak üzere görevine son verilmesi"* şeklinde ifade edilmiştir. Bu düzenlemeler vergi mahremiyeti kapsamında korunması gereken bilgilerin gizliliğini ihlal eden veya menfaat karşılığından kullanan banka personelinin karşılaşabileceği disiplin cezaları olarak karşımıza çıkmaktadır.

Son olarak, vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgileri edinen avukatların sır saklama yükümlülüğüne ve yükümlülüğe aykırı davranışları için öngörülen disiplin hükümlerine değinmek gerekir. Avukatın sır saklama yükümlülüğüne sahip olması, müvekkilin avukata güven duymasını sağlayan ve bu yolla da takip edilen dava veya yaşam alanına ilişkin hususları avukata çekinmeden anlatmasının güvencesini oluşturan önemli bir zorunluluktur[552]. Bu hususta sır saklamanın, avukatlar için yalnızca ahlaki bir görev olmadığını, aynı zamanda kanuna dayanan bir yükümlülük olduğunu da belirtmek gerekir[553]. Bu yükümlülük, Avukatlık

[550] Yönetmeliğin yayımlandığı R.G. Tarih-Sayı: 26.02.1991-20798; Diğer örnekler için bkz. Türkiye Halk Bankası A.Ş. Disiplin Amirleri ve Disiplin Kurulları Yönetmeliği (R.G. Tarih-Sayı: 29.11.1995-22478); Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Disiplin Yönetmeliği (R.G. Tarih-Sayı: 27.07.2017-30136).

[551] Anılan maddeye göre bu ceza;
"a) Durumları itibariyle yükselebilecekleri kadroların son kademelerinde bulunan kadrolu personel için, brüt bir aylıklarında veya aylık sözleşme ücretlerinde 1/4-1/2 arasında kesinti yapılması,
b) Sözleşmeli personel için, aylık sözleşme ücretinde aylıktan kesme cezası esaslarına göre kesinti yapılması, şeklinde uygulanır."

[552] Türkiye Barolar Birliği Disiplin Kurulu Kararı, t.18.05.2002, E.2002/66, K.2002/159. Kararın tam metni için bkz. Haşim Mısır, **Avukatlık Disiplin Hukuku**, Ankara: Türkiye Barolar Birliği, 2016, s.345.

[553] *"Avukat ...'nın ... on yıl birlikte çalıştıkları şikayetçiye ait sır olarak nitelenebilecek hususları ana işletme olan ... Genel Müdürlüğü'ne yazdığı mektupla açıkladığı ve bu açıklamanın kendisi tarafından dahi üçüncü şahıslar tarafından öğrenilmesi halinde sıkıntı yaratacağının bildirilmiş olması karşısında meslek sırına sahip çıkmadığı,*

Kanunu m.36'da *"Avukatların, kendilerine tevdi edilen veya gerek avukatlık görevi, gerekse, Türkiye Barolar Birliği ve barolar organlarındaki görevleri dolayısıyla öğrendikleri hususları açığa vurmaları yasaktır."* şeklinde ifade edilmiştir[554]. Avukatların sır saklama yükümlülüğüne ilişkin daha kapsamlı bir düzenlemeye de Türkiye Barolar Birliği Meslek Kuralları m.37[555]'de yer verilmiştir. Avukatlara uygulanacak disiplin cezaları ise Avukatlık Kanunu m.135'te *uyarma, kınama, on bin liradan yüz elli bin liraya kadar para cezası, işten çıkarma –üç aydan az ve üç yıldan fazla olmamak üzere mesleki faaliyetin yasaklanması- ve meslekten çıkarma - avukatlık ruhsatnamesinin geri alınarak avukatın adının baro levhasından silinmesi ve avukatlık unvanının kaldırılması-* şeklinde sayılmış ve m.136'da kanunun altıncı kısmında yazılı avukatların hak ve ödevleri ile ilgili belirtilen esaslara uymayanlara ilk defada *en az kınama,* tekrarında ise davranışın ağırlığına göre, para veya işten çıkarma cezası ve Avukatlık Kanunu m.5/1-a[556] yazılı bir suçtan kesin olarak hüküm giyme halinde meslekten çıkarma cezası uygulanacağı düzenlenmiştir.

Yapılan bu açıklamalar çerçevesinde avukatın sır saklama yükümlülüğü de Kanun'un altıncı kısmında avukatın uymakla yükümlü olduğu bir ödev olarak düzenlendiğinden bu yükümlülüğü aykırı davranarak vergi mahremiyeti kapsamında korunan sır niteliğinde bir bilgiyi ifşa eden avukat ilk defada en az kınama cezası ile davranışın tekrarında ise para cezası, işten çıkarma veya meslekten çıkarma cezalarına maruz kalabilecektir[557].

---

güven ilkesine aykırı davrandığı açıktır." Türkiye Barolar Birliği Disiplin Kurulu Kararı, t.04.04.2014, E.2014/11, K.2014/223. Kararın tam metni için bkz. Mısır, s.347.

[554] Maddenin devamı fıkralarında avukatların sır saklama yükümlülüğü kapsamına giren hususlar hakkında tanıklık edebilmelerinin, iş sahibinin muvafakatine bağlı olduğu ancak muvafakatin varlığı halinde dahi avukatın tanıklık etmekten çekinebileceği ve çekinme hakkının kullanılmasının hukuki ve cezai sorumluluk doğurmayacağı belirtilmiştir. Ayrıca sır saklama yükümlülüğü ilişkin bu düzenlemelerin TBB ve baroların memurları hakkında da uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

[555] *"**Madde 37**- Avukat meslek sırrı ile bağlıdır.*
a. Tanıklıktan çekinmede de bu ölçüyü esas tutar. Avukat, davasını almadığı kimselerin başvurması 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." Türkiye Barolar Birliği Meslek Kuralları için bkz. http://d.barobirlik.org.tr/mevzuat/avukata_ozel/meslek_kurallari/tbb_meslek_kurallari.pdf (26.12.2018).

[556] Anılan düzenlemede belirtilen suçlar şu şekildedir: "*Devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçları".* Düzenlemede ayrıca; *"iki yıldan fazla süreyle hapis cezasına mahkum olunan kasten işlenen herhangi bir suç"* da sayılmıştır.

[557] Avukatlık Kanunu m.136'da ayrıca beş yıllık bir dönem içinde iki veya daha çok defa disiplin cezasını gerektiren davranışta bulunan avukata her yeni suç için bir öncekinden daha ağır ceza uygulanacağı ve bir defa işten çıkarılan avukatın, beş yıllık dönem içinde kanunun altıncı kısmındaki kurallara aykırı davranışta bulunması halinde meslekten çıkarılacağı belirtilmiştir. Avukatlık Kanunu m.62'de ise *"Görevi kötüye kullanma"* kenar başlığıyla Avukatlık Kanunu ve diğer kanunlar gereğince avukat sıfatı ile veya TBB'nin yahut baroların organlarında görevli olarak kendisine verilmiş bulunan görev ve yetkiyi kötüye kullanan avukatların TCK m.257

1.1.2. Tam Yargı Davası

İdari dava türlerinden biri olan tam yargı davaları 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK) m.2/1-b'de *"İdari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan davalar"* şeklinde tanımlanmıştır. Düzenlemede geçen *"muhtel"* kelimesi bozulmuş, eksilmiş, zarara uğramış anlamlarına gelmekte olup, anılan hükümde kişisel hakları eksilen veya zarara uğrayanların tam yargı davası açabilecekleri ifade edilmiştir[558]. Bu dava ile ihlal edilmiş bir hakkın yerine getirilmesi veya uğranılan bir zararın giderilmesi talep edilir[559]. Özel hukuktaki eda davalarına benzeyen ve ihlal edilmiş bir hakkın tazmin ve telafisine karar verileceği belirtilen tam yargı davalarında, idari işlem veya eylemlerden kaynaklı maddi veya manevi zararların tazmini dava konusu yapılmakta olup, iptal davasından farklı olarak yalnızca tarafları bakımından sonuç doğurmaktadır[560]. İdarenin bir işleminden, eyleminden veya idari sözleşmeden kaynaklanan zararın tazmini amacıyla açılan bu davada davalı idarenin talep edilen zararı ödeyebilecek bir bütçeye sahip olması gerektiğinden, Cumhurbaşkanlığı, bakanlıklar veya kamu tüzel kişileri hasım olarak gösterilebilir[561]. Tam yargı davalarında sürelere ilişkin düzenlemeler ise İYUK m.12 ve m.13'te yer almaktadır. İdari işlemden doğan tam yargı davalarında süreyi düzenleyen m.12'ye göre;

> *"İlgililer haklarını ihlal eden bir idari işlem dolayısıyla Danıştay'a ve idare ve vergi mahkemelerine doğrudan doğruya tam yargı davası veya iptal ve tam yargı davalarını birlikte açabilecekleri gibi ilk önce iptal davası açarak bu davanın karara bağlanması üzerine, bu hususlaki kararın veya kanun yollarına başvurulması halinde verilecek kararın tebliği veya bir işlemin icrası sebebiyle doğan zararlardan dolayı icra tarihinden itibaren dava süresi içinde tam yargı davası açabilirler. Bu halde de ilgililerin 11 nci madde uyarınca idareye başvurma hakları saklıdır."*

İdari eylemden doğan tam yargı davalarında süreyi düzenleyen m.13'e göre ise;

---

hükümlerine göre cezalandırılacağı belirtilmiştir. Ancak 5237 sayılı TCK ile avukatların kamu görevlisi olarak kabul edildiği ve bunun sonucu olarak, TCK'da faillik ve mağdurluk bakımından kamu görevlisi sıfatı aranan bütün düzenlemelerin avukatlar için de uygulanır duruma geldiği ifade edilmektedir. Bkz. Hasan Tahsin Gökcan, "Yeni Türk Ceza Kanunu Hükümleri Karşısında Avukatlık Mesleği", **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı.2, Bahar 2009, s.154; Bu kapsamda avukatın vergi mahremiyeti kapsamında korunması gereken bir bilgiyi ifşa etmesi halinde -sır saklama yükümlülüğüne aykırılık- TCK m.258 gereği cezai sorumluluğu gündeme gelecektir. Aynı yönde bkz. Fatih Selami Mahmutoğlu ve Serdar Talas, "Avukatların Görev Suçları ve Yargılanması Rejimi", s.23, http://fsmahmutoglu.av.tr/pdf/50c91966bff8f636711d98dd51ee944d3418ee197818090242.pdf (26.12.2018); Menfaat sağlama amacıyla bilgilerin kullanılması ihtimalinde ise şartları gerçekleşmişse TCK m.250'de düzenlenen irtikap, TCK m.252'de düzenlenen rüşvet ya da TCK m.257'de düzenlenen görevi kötüye kullanma suçları oluşabilir.

[558] Yıldırım ve diğerleri, s.733.

[559] Turgut Tan, **İdare Hukuku**, 7. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, 2018, s.1001; Yıldırım ve diğerleri, s.733.

[560] Tan, ss.1001-1004; Yıldırım ve diğerleri, s.733.

[561] Yıldırım ve diğerleri, s.734.

"İdari eylemlerden hakları ihlal edilmiş olanların idari dava açmadan önce, bu eylemleri yazılı bildirim üzerine veya başka suretle öğrendikleri tarihten itibaren bir yıl ve her halde eylem tarihinden itibaren beş yıl içinde ilgili idareye başvurarak haklarının yerine getirilmesini istemeleri gereklidir. Bu isteklerin kısmen veya tamamen reddi halinde, bu konudaki işlemin tebliğini izleyen günden itibaren veya istek hakkında altmış gün içinde cevap verilmediği takdirde bu sürenin bittiği tarihten itibaren, dava süresi içinde dava açılabilir."

Tam yargı davalarının genel özelliklerini bu şekilde belirttikten sonra vergi mahremiyeti hakkı ihlal edilenlerin tam yargı davaları karşısındaki durumunu ortaya koymak gerekir. Vergi mahremiyeti daha önceden de değinildiği üzere idareyi, mükellef veya mükellefle ilgili kimselere ilişkin elde ettiği sır veya gizli kalması gereken nitelikteki bilgileri ifşa etmeme, vergilendirme amacı dışında mükellef aleyhine sonuç doğuracak şekilde kullanmama ve bilgilerin gizliliğinin bozulmasını önleyecek tedbirler alma ödevleri ile yükümlendirmektedir. İdarenin bu yükümlülüklere aykırı eylemlerde bulunması bir başka ifadeyle kamu görevlisinin gizli kalması gereken bilgileri ifşa etmesi, kullanması veya başka bir yolla gizliliğini bozması ise idarenin hukuka aykırı bir eylemi olarak karşımıza çıkacak ve mükellefin bu sebeple doğacak zararının giderilmesi gerekecektir[562]. Burada bahsedilen zarar, kesin veya kesin gözle bakılan, parayla ölçülebilir ve hukuken korunan bir menfaate yönelik zarardır[563]. İdare, işlem ve eylemlerini kamu görevlileri vasıtasıyla yerine getirdiğinden, bu kişiler tarafından yapılan her eylem idare adına yapılmış sayılır ve bu eylemlerden doğan sonuçlar da idarenin sorumluluğunu doğurur[564]. Bu sorumluluk bakımından bir kusur aranmayacağı, idarenin bu konudaki sorumluluğunun kusursuz sorumluluk[565] olduğu ve davacının, idarenin faaliyetleri ile meydana gelen zarar arasındaki nedensellik bağını ortaya koymasının yeterli olduğu ileri sürülmekteyse[566] de kanaatimizce vergilendirme süreci içerisinde özel hayatın gizliliğini ihlal eden vergi idaresinin sorumluluğunu kusura dayalı bir sorumluluk olarak kabul etmek gerekir[567]. Kusur sorumluluğu idarenin kusurlu eylem ve

[562] İdarenin işlem ve eylemleri sonucu ortaya çıkan zararlardan sorumlu olması hukuk devleti olmanın bir gereğidir. Bkz. Şenyüz, Hukuk Devleti ve Türk Vergi Hukuku, s.1876.
[563] Sancakdar ve diğerleri, s.747.
[564] İdari eylemlerden doğan mali sorumluluk hakkında ayrıntılı bir değerlendirme için bkz. Arife Önder, "İdarenin İdari Eyleminden Doğan Sorumluluğu", **(Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Kırıkkale Üniversitesi SBE, 2006), s.63 vd.
[565] Kusursuz sorumluluk, *"idarenin bazı durumlarda hukuka uygun işlem ve eylemlerinden doğan zararları tazmin etmesi yükümlülüğü"* şeklinde tanımlanmakta ve "risk sorumluluğu" ile "kamu külfetleri karşısında eşitliğin bozulmasından dolayı sorumluluk" şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Ayrıntılı açıklamalar için bkz. Gözler ve Kaplan, s.760 vd.
[566] Taş, s.182.
[567] Aynı yönde bkz. Uyanık, s.77.

işlemleriyle yol açtığı zararı tazmin etme yükümlülüğünü ifade etmekte olup hizmet kusuru ve kişisel kusur şeklinde ikiye ayrılarak incelenmektedir[568]. Hizmet kusuru kamu görevlilerinin görevlerinin ifasından ayrılamaz nitelikteki kusurlarını ifade ederken, kişisel kusur hizmetten ayrılabilir nitelikteki kusuru ifade etmektedir[569]. Hizmet kusuru, hizmetin hiç işlememesi, geç işlemesi veya kötü işlemesinden kaynaklanabilir[570]. Bu husus Danıştay kararlarında da aynı şekilde ifade edilmektedir[571]:

> *"Hizmet kusuru kavramı genel anlamıyla bir kamu hizmetinin kuruluş ve işleyişindeki aksaklık, eksiklik ve bozuklukları ifade etmektedir. Başka bir anlatımla, yasalarla kendisine görev olarak verilen kamu hizmetinin işlemesini sağlayacak örgütü kurmak, gerekli organizasyonu sağlamak, denetimleri yapmak ve önlemleri almakla yükümlü olan idarelerin, bu yükümlülüklerini gereği gibi ve zamanında yerine getirmemesi nedeniyle ortaya çıkan aksaklık, aykırılık, bozukluk, düzensizlik, eksiklik hallerinde idarenin hizmet kusurunun varlığı kabul edilmektedir. İdarenin hizmet kusurundan doğan sorumluluk halleri, uygulama süreci içinde giderek artmış ve yaygınlaşmışsa da bu haller günümüz öğreti ve içtihatlarında da hizmetin kötü işlemesi, geç işlemesi ve hiç işlememesi şeklinde üç ana başlık halinde toplanmaktadır. **Hizmetin kötü işlemesi**, hizmetin gereği gibi yapılmamış olması, hizmetin beklenen özen, dikkat ve kalitede yapılmaması, **hizmetin geç işlemesi**, hizmetin belli bir çabukluk içinde ve zamanında yerine getirilmemesi beklenen ölçü ve süratin gösterilmemesi, **hizmetin hiç işlememesi** de idarenin yükümlü ve görevli kılındığı hizmeti yerine getirmemesi, hareketsiz kalması olarak tanımlanmaktadır."*

Konumuz bakımından vergi mahremiyetinin ihlali hizmetin kötü işlemesi olarak ifade edilen, hizmetin gereği gibi yapılmamış, gereken dikkat ve özenin gösterilmemiş olmasından kaynaklanabileceğinden hizmet kusuru içerisinde değerlendirilebilir[572]. Bununla birlikte vergi mahremiyetinin ihlali, kamu görevlisinin hizmetle bağlantılı ancak hizmetten ayrılabilen kusurlu davranışlarını ifade eden[573] *kişisel kusurundan* da kaynaklanabilir[574]. Hizmet kusuru ile kişisel kusurun iç içe olduğu bu durumda idarenin sorumluluğunun tamamen kalkmasının temel sebebi kamu hizmetinin yürütülmesinde kullanılan personeli seçen idarenin bu personelin

---

[568] Gözler ve Kaplan, s.748.
[569] Gözler ve Kaplan, ss.753-754.
[570] Hizmet kusurunun türleri hakkında ayrıntılı açıklamalar için bkz. Mehmet Akif Bardakçı, "İdarenin Eylemlerinden Kaynaklanan Sorumluluğu", **(Yayımlanmamış Doktora Tezi**, İstanbul Üniversitesi SBE, 2013), s.85 vd.
[571] Danıştay 13. D., t.02.12.2005, E.2005/2625, K.2005/5753, www.kazanci.com.tr (05.01.2019).
[572] Hizmetin kötü işlemesi, idarenin kullandığı araçların yetersiz olması ve gerekli nitelikleri taşımamasından kaynaklanabileceği gibi, denetim faaliyetlerinin yapılmaması ve personel seçiminde ve yetiştirilmesindeki eksikliklerden de kaynaklanabilir. Bkz. Furkan Medar, "Hizmet Kusuru ve Kişisel Kusur Bağlamında İdarenin Kusur Sorumluluğu", **Kocaeli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı.11, Ocak 2015, s.18.
[573] Bardakçı, s.95.
[574] Uyanık, s.78.

seçimi, denetlenmesi ve gözetlenmesi, eğitimi gibi konularda sorumlu olması ve bu sorumluluğun gereklerinin yerine getirilmediği durumlarda idarenin tamamen kusursuz kabul edilemeyeceği düşüncesinden kaynaklanmaktadır[575]. Kişisel kusur, "kamu görevlisinin suç niteliğindeki davranışları", "yargı kararlarına uymama", "kamu görevlilerinin kötü niyetli davranması" ve "ağır kusur" hallerinde[576] söz konusu olup, vergilendirme ilişkisinde mükellefin özel hayatının gizliliğini ihlal ederek vergi mahremiyetinin ihlali suçuna sebebiyet veren kamu görevlisinin kusuru kişisel kusur kapsamında da değerlendirilebilir[577]. Gerek hizmet kusurunda gerekse de kişisel kusurda, AY m.40/3[578], AY m.129/5[579] ve DMK m.13/1[580] düzenlemeleri gereği doğrudan memur aleyhine dava açılması mümkün olmayıp dava idare aleyhine açılacaktır[581]. Yine anılan düzenlemeler gereğince, yargılama neticesinde idare, tazminat yükümlülüğü ile karşı karşıya kaldığı takdirde, meydana gelen kamu zararı sebebiyle kamu görevlisine rücu edebilecektir[582]. Ancak kamu görevlisinin sorumluluğuna gidilebilmesi için, mutlak suretle kişisel kusuru ile zarara sebebiyet vermesi gerekir[583]. Kişisel kusurun varlığı için de kamu görevlisinin, görev sırasında veya görev sebebiyle; kusurlu bir harekette bulunması ve bu hareketin de ayrıca hukuka aykırı olması gerekir[584]. Bu şartların gerçekleşmesi halinde idare işlediği fiil nedeniyle idareyi zarara uğratan kamu görevlisine karşı rücu hakkını kullanacaktır.

Daha önce belirtildiği üzere, bu davada davalı, belirli bir parayı davacıya ödeme durumunda kalabileceğinden bu yükümlülüğü yerine getirebilecek, ilgili idare olacaktır. Vergi

---

575 Günday, s.734.
576 Her biri hakkında ayrıntılı açıklamalar için bkz. Günday, ss.374-376.
577 Uyanık, s.78.
578 AY m.40/3 gereği, *"Kişinin, Resmî görevliler tarafından vaki haksız işlemler sonucu uğradığı zarar da, kanuna göre, Devletçe tazmin edilir. Devletin sorumlu olan ilgili görevliye rücu hakkı saklıdır."*.
579 AY m.129/5 gereği, "*Memurlar ve diğer kamu görevlilerinin yetkilerini kullanırken işledikleri kusurlardan doğan tazminat davaları, kendilerine rücu edilmek kaydıyla ve kanunun gösterdiği şekil ve şartlara uygun olarak, ancak idare aleyhine açılabilir."*.
580 DMK m.13/1 gereği, *"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."*
581 Bardakçı, s.100.
582 Bahtiyar Akyılmaz, "Kamu Zararı ve Kamu Zararında Rücu", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt.69, Sayı.1-2, 2011, s.73; Ayrıca Devlete ve Kişilere Memurlarca Verilen Zararların Nevi ve Miktarlarının Tespiti, Takibi, Amirlerinin Sorumlulukları, Yapılacak Diğer İşlemler Hakkında Yönetmelik m.11'de de *"Memurların görevlerini, kasıt, ihmal veya tedbirsizlik sonucu gereken dikkat ve itina ile yapmamaları sebebiyle zarara uğrayan kişilerin zararları, başvurdukları mahkeme veya makamlarca verilen kararlar uyarınca*" ilgili kurumlarca karşılanacağı ancak bu kurumların genel hükümlere göre rücu hakkının saklı olduğu hükmü düzenlenmiştir.
583 Akyılmaz, s.69.
584 Akyılmaz, ss.69-70.

mahremiyetine uymakla yükümlü bulunanlar bakımından bu idare vergilendirme işlemleriyle ilgili idari aşamalarda ortaya çıkan ihlaller sebebiyle doğacak zararın giderilmesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı; yargılama faaliyeti sırasında meydana gelecek ihlaller sebebiyle doğacak zararın giderilmesinde Adalet Bakanlığı'dır[585].

1.2. Özel Hukuktan Kaynaklanan Sonuçlar

Kişinin gizli tutulmasında menfaati bulunan sırlar kişilik hakkının kapsamına[586] girer ve kişinin bu sırları onun gizlilik alanını[587] oluşturur[588]. Bu nedenle kişinin rızası olmaksızın bir sırrını öğrenerek yayan ya da kendisine başkalarına söylememek kaydı ile aktarılan bir sırrı yetkisi olmadığı halde üçüncü kişilere açıklayan kimsenin sır sahibinin kişilik hakkını ihlal ettiği kabul edilir[589]. Belirli bir mesleği icra eden kişilerin bu mesleğin icrası sırasında gerek sır sahibinin rızasıyla doğrudan kendisinden, gerekse de mesleğin icrası gereği öğrendikleri bilgileri koruması da kişilik haklarının korunmasının bir sonucudur[590]. Bu çerçevede vergi mahremiyeti kapsamında korunan bilgiler de kişilik hakkı kapsamında değerlendirileceğinden vergi mahremiyetinin ihlalinin söz konusu olduğu durumlarda mükellef, TMK m.25[591]

---

[585] Taş, s.182.

[586] Sınırlı sayıda olmamakla birlikte kişinin; adı, hayatı, sağlığı ve vücut tamlığı, faaliyet ve yaşamanı düzenleme özgürlüğü, haysiyet ve onuru, resmi ve sesi, sırları ve özel hayatı kişilik hakkı kapsamında koruma bulan önemli unsurlardır. Her bir unsur hakkında ayrıntılı açıklamalar için bkz. Oğuzman, Seliçi ve Oktay Özdemir, ss.173-198; Âlim Taşkın, "Tüzel Kişilerde Kişilik Haklarının Korunması", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt.42, Sayı.1, 1992, s.212.

[587] Kişinin hayat alanları kamuya açık alan, özel alan ve gizlilik alanı olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Kamuya açık alan, *"İster toplum içerisinde meydana gelsin, ister ilgili kişi belirli bir aleniyet verdiği için olsun herkesçe bilinen olaylardan oluşan hayat çevresini"*; özel alan, *"Kişinin sadece belirli ya da belirsiz olmakla beraber, sınırlı kişiler tarafından bilinmesini istediği ve özellikle kamudan saklı tuttuğu olaylardan oluşan alanı"*; gizlilik alanı ise, *"Kişinin üçüncü kişilerden gizlediği ya da sadece kendilerine açıkladığı kişilerce bilinmesini istediği olayları içeren alanı"* ifade etmektedir. Bu ayrımda kişinin özel alanı veya gizlilik alanına yapılacak müdahaleler, kişilik haklarının ihlali olarak nitelendirilir. Kamuya açık alan bakımından kural olarak bir gizlilik olmamakla birlikte bu alanda gerçekleşen olayların şeref ve haysiyeti zedeleyecek şekilde açıklanması ya da hatırlatılması durumunda şeref ve haysiyete tecavüz sonucu doğacaktır. Bkz. Mustafa, Dural ve Tufan Öğüz, **Kişiler Hukuku**, 18. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2017, ss.135-136; Üç alan kuramı hakkında benzer açıklamalar için bkz. Araslı, ss.3-6; Zahit İmre, "Şahsiyet Haklarından Şahsın Özel Hayatının ve Gizliliklerinin Korunmasına İlişkin Meseleler", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt.39, Sayı.1-4, 1974, ss.147-168; Rona Serozan, **Medeni Hukuk Genel Bölüm/Kişiler Hukuku**, 7. Bası, İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2017, ss.465-466; Üzeltürk, s.3 vd.; Döner, s.255-257; Narter, s.11; Özel alan ile gizlilik alanı arasında nitelik yönünden bir fark olmadığı, her iki alanın da özel hayat kapsamında değerlendirileceği, buradaki farkın niceliksel olduğu ve gizli alanın özel alana göre kişiye daha sıkı bağlı olduğu bunun sonucu olarak da gizli alanın öğrenilmesinin yalnız kişinin kendisine bağlı olduğu ifade edilmiştir. Bkz. Donay, Meslek Sırrının Açıklanması Suçu, ss.20-22.

[588] Oğuzman, Seliçi ve Oktay Özdemir, s.197.

[589] Oğuzman, Seliçi ve Oktay Özdemir, s.197.

[590] Donay, Meslek Sırrının Açıklanması Suçu, ss.18-19.

[591] *"**Davalar***

***Madde 25-** Davacı, hâkimden saldırı tehlikesinin önlenmesini, sürmekte olan saldırıya son verilmesini, sona ermiş olsa bile etkileri devam eden saldırının hukuka aykırılığının tespitini isteyebilir.*

Davacı bunlarla birlikte, düzeltmenin veya kararın üçüncü kişilere bildirilmesi ya da yayımlanması isteminde de bulunabilir.

uyarınca, kişilik hakkına yapılan saldırıya son verilmesi, saldırının önlenmesi, saldırının hukuka aykırılığının tespiti, maddi ve manevi zararının tazmini ve saldırı sonucu elde edilen kazancın verilmesine yönelik davaları açabilecektir[592].

Mükellefler, vergi mahremiyetine uymakla yükümlü olan ancak bu yükümlülüğe aykırı davranan kimselerin kamu görevlisi sıfatına sahip olmadığı durumlarda tam yargı davası açamamakta ancak ihlale sebebiyet veren kişilere karşı adli yargıda yukarıda belirtilen davaları açabilmektedir. Bir örnek üzerinden açıklamak gerekirse, mükellefin vergi mahremiyeti kapsamında korunması gereken bir sırrının, vergi mahremiyetine uymakla yükümlü olanlarca açıklanması ihtimalinde; şayet sır niteliğindeki bilgi henüz açıklanmadan önce mükellef durumdan haberdar olmuş ise hukuka aykırı saldırı tehlikesinin ciddi ve yakınlığı[593] karşısında *saldırının önlenmesi davası*[594]; bilgiler parça parça açıklanıyor ve mükellef bir kısım bilgi açıklandıktan sonra durumdan haberdar oluyorsa[595] *saldırıya son verilmesi davası*[596]; bilgiler açıklanmış, mükellefin kişilik haklarına yönelik saldırı sona ermiş ancak etkisi devam ediyorsa *saldırının hukuka aykırılığının tespiti davası*[597]; açıklanan bilgiler neticesinde mükellef[598]

Davacının, maddî ve manevî tazminat istemleri ile hukuka aykırı saldırı dolayısıyla elde edilmiş olan kazancın vekâletsiz iş görme hükümlerine göre kendisine verilmesine ilişkin istemde bulunma hakkı saklıdır.
Manevî tazminat istemi, karşı tarafça kabul edilmiş olmadıkça devredilemez; mirasbırakan tarafından ileri sürülmüş olmadıkça mirasçılara geçmez.
Davacı, kişilik haklarının korunması için kendi yerleşim yeri veya davalının yerleşim yeri mahkemesinde dava açabilir."

[592] KVKK m.13'te veri sahibinin kanunun uygulanmasıyla ilgili taleplerini veri sorumlusuna iletebileceği; başvurusunun reddedilmesi, verilen cevabın yetersiz bulunması veya süresinde başvuruya cevap verilmemesi hallerinde ise veri sahibinin Kişisel Verileri Koruma Kurula'na şikayette bulunabileceği düzenlenmiş (m.14) ve kişilik hakları ihlal edilenlerin, genel hükümlere göre tazminat haklarının da saklı olduğu belirtilmiştir. Bu kapsamda KVKK'nın uygulanması sürecinde gerçekleşecek kişilik hakkı ihlalleri dolayısıyla da bu özel hukuk hükümlerince tazminat davalarının söz konusu olabileceğini belirtmek gerekir.

[593] Bu davanın açılabilmesi için yakın gelecekte kişilik haklarına yönelik ciddi bir saldırı tehlikesinin bulunması gerekir. Tehlike gerçekleştiyse artık önleme davası değil saldırıya son verilmesi davası açılabilir. Bkz. Oğuzman, Seliçi ve Oktay Özdemir, ss.256-257.

[594] Taş, s.184; Bu davada talep edilecek olan ilgili yayının yapılmasının önlenmesidir. Bkz. Bayraklı, Vergi Gizliliğine Uymama Suçu, s.87.

[595] Taş, s.183.

[596] Bu davanın açılabilmesi için saldırının devam ediyor olması gerekir. Şayet saldırı sona ermiş, etkisi devam ediyorsa açılacak dava hukuka aykırılığın tespiti davası olacaktır. Bkz. Oğuzman, Seliçi ve Oktay Özdemir, ss.253-254.

[597] Bu dava sona eren saldırının etkisi devam ettiği müddetçe açılabilir. Saldırıya son verilmesi ve maddi ve manevi tazminat davalarında da mahkeme öncelikle saldırının hukuka aykırılığını tespit edecek devamında saldırının durdurulması veya tazminat ödenmesine hükmedecekken burada tespit, davanın konusunu oluşturmaktadır. Bir başka ifadeyle istenen karar hukuka aykırılığın tespit edilmesinden ibarettir. Bkz. Oğuzman, Seliçi ve Oktay Özdemir, ss.258-259; Mükellef tespit davası ile vergi mahremiyetinin ihlaline neden olan fiil neticesinde kişilik haklarının ihlal edilip edilmediğinin tespitini talep eder. Bkz. Bayraklı, Vergi Gizliliğine Uymama Suçu, ss.87-88.

[598] Gerçek kişiler gibi tüzel kişilerin de –ve bu kapsamda tüzel kişi mükelleflerin- manevi tazminat talebinde bulunabileceğini belirtmek gerekir. Manevi zararın tazmini, saldırıya bağlı olarak kişisel değerlerde ortaya çıkan eksilmenin telafi edilmesi olarak ele alındığında tüzel kişilere yönelik saldırıların da *"kişisel değerlerde objektif bir azalmaya, normal bir insanın gözünde onun haksızlığa uğradığı düşüncesine ve buna bağlı olarak tüzel kişinin toplum içinde sahip olduğu yerin sarsılmasına ve diğer kişilerde yarattığı mevcut algının zarar görmesine"*

maddi[599] veya manevi[600] bir zarara uğramışsa *tazminat davası*[601]; mükellefin kişilik haklarına gerçekleşen bu saldırı neticesinde açıklamada bulunanlar bir kazanç elde ettiyse *saldırıdan elde edilen kazancın verilmesi davası*[602] açılabilir.

Yukarıda ifade edilen bu davaların birlikte açılması da mümkündür. Örneğin, mükellef, saldırıya son verilmesi ile maddi ve manevi zararın tazmini birlikte talep edilebilir ya da benzer şekilde maddi ve manevi zararın tazmini ile kazancın verilmesi birlikte dava konusu yapılabilir[603]. Kişilik hakkı ihlal edilen mükellef TMK m.25/2 uyarınca saldırının önlenmesi, durdurulması veya hukuka aykırılığının tespiti davaları neticesinde verilen kararın yayımlanması veya üçüncü kişilere bildirilmesini de talep edebilir[604].

Bu davalarda mükellefler TMK ve TBK'nın kişilik haklarını koruyan genel hükümlerinden yararlanabileceği gibi şartları gerçekleştiyse sözleşmeye aykırılıktan kaynaklanan haklarını da kullanılabilir. Örnek vermek gerekirse hizmet sözleşmesinde özen ve

---

sebebiyet vereceğinden manevi bir zarar ortaya çıkacak ve bu zararın tazmini gerekecektir. Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalar için bkz. Doruk Gönen, **Tüzel Kişilerde Kişilik Hakkı ve Korunması**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2011, ss.183-204; Aynı yönde, tüzel kişilerin sağlık, hayat ve vücut bütünlüğü gibi insanlara özgü olan haklar dışında bütün haklara sahip olduğu ve bu kapsamda kişilik haklarından olan onur ve saygınlığının koruma bulacağı ifade edilmiştir. Buna göre tüzel kişinin itibarını zedeleyen yazılı, sözlü veya görüntülü beyanlar ile belirli vasıflardan yoksun olduğuna ilişkin yapılan yayınların, kişilik haklarından şeref ve haysiyete yönelik saldırı olarak kabul edileceği belirtilmiş ve tüzel kişilerin de maruz kaldığı bu saldırıya karşılık manevi tazminat talebinde bulunabileceği ifade edilmiştir. Bkz. Taşkın, s.240; Aynı yönde bkz. Oğuzman, Seliçi ve Oktay Özdemir, s.268.

[599] Mükellefin mal aldığı veya sattığı kişilerin açıklanması neticesinde malı daha ucuza satmak veya daha pahalıya almak zorunda kalması maddi bir zarar olarak karşımıza çıkabilir. Bkz. Bayraklı, Vergi Gizliliğine Uymama Suçu, s.88.

[600] Mükellefin ürettiği ürünlerde doğaya ve/veya sağlığa zarar veren maddeler kullandığının açıklanması neticesinde maddi zararı söz konusu olabileceği manevi zararı da gündeme gelecektir. Bkz. Bayraklı, Vergi Gizliliğine Uymama Suçu, s.88.

[601] Kişilik haklarına saldırı sebebiyle maddi zararın tazminin için, hukuka aykırı bir saldırı, bu saldırı sonucu ortaya çıkan maddi bir zarar, saldırıyla zarar arasında uygun illiyet bağı ve kusur ya da kusursuz sorumluluk hali – gazetenin yayımladığı bir haberin kişilik haklarına saldırı teşkil etmesi ihtimalinde gazete sahibinin yazarla birlikte müteselsil sorumluluğunu öngören Basın Kanunu m.13 gibi- bulunmalıdır. Manevi tazminat ise kişilik haklarına saldırıdan doğan elem, acı ve kederin telafisini sağlama amacı güder ve tazminat olarak ödenecek bir miktar paranın saldırıya uğrayanın elem, acı ve kederlerini bir nebze de olsa gidereceği düşüncesine dayanır. Bkz. Oğuzman, Seliçi ve Oktay Özdemir, ss.261-269. Tazminata ilişkin düzenlemeler haksız fiili ve sözleşmeye aykırılık durumlarına göre farklılıklar arz etmekte olup konuya ilişkin ayrıntılı düzenlemeler Borçlar Kanunu'nun ilgili maddelerinde yer almaktadır. Konumuz bakımından açılacak tazminat davalarında haksız fiil hükümlerine dayanılmasının daha olası olduğunu belirtmek gerekir.

[602] Bu davanın amacı kişilik haklarına saldırıda bulunulan mağdurun elde edemeyeceği bir kazancın saldırı neticesinde saldırıyı gerçekleştiren tarafından elde edilmesini önlemektir. Mağdurun elde edebileceği bir kazanç saldırı neticesinde saldırıyı gerçekleştiren tarafından elde edildiyse ve diğer şartlar da gerçekleştiyse maddi tazminat davasının konusunu teşkil edecekken, mağdurun elde edemeyeceği bir kazanç bu davanın konusunu teşkil eder. Bkz. Oğuzman, Seliçi ve Oktay Özdemir, s.270.

[603] Oğuzman, Seliçi ve Oktay Özdemir, s.262.

[604] Oğuzman, Seliçi ve Oktay Özdemir, ss.259-260; Kanun koyucu tıpkı saldırı gibi saldırının hukuka aykırılığının da toplum tarafından öğrenilmesini amaçlamıştır. Bkz. Gönen, s.169.

sadakat borcunun düzenlendiği TBK m.396[605], vekalet sözleşmesinde vekilin borçlarından sadakat ve özen yükümlülüğünün düzenlendiği TBK m.506[606] hükümleri ve daha önce değinilen[607] meslek kanunlarında sır saklama yükümlülüğüne ilişkin yer alan diğer hükümler sözleşmeye aykırılık sebebiyle dayanılacak düzenlemeler arasında gösterilebilir[608].

Hukuka aykırı olarak kişilik haklarına saldırıda bulunulan mükellefin bu saldırılar karşısında açabileceği hukuk davalarını bu şekilde ortaya koyduktan sonra, TMK m.24/2 gereği kişilik haklarına yapılan saldırının; mağdurun rızası, daha üstün nitelikte özel veya kamusal yarar ya da kanunun verdiği yetkinin kullanılması neticesinde gerçekleşmesi halinde hukuka uygun kabul edileceğini belirtmek gerekir[609].

2. Cezai Sonuçlar

2.1. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu

2.1.1. Suçun Unsurları

2.1.1.1. Kanuni Unsur

Suç, çok farklı tanımları olmakla birlikte[610], *"toplumsal düzenin devamı açısından korunması gereken hukuki değerlerin açık ve bilinçli bir ihlali veya en azından bu değerleri korumaya matuf kurallara özensizlik niteliği taşıyan insan davranışı"*[611] şeklinde ifade edilebilir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere hukuken korunması gereken birtakım değerleri ihlal edici davranışlar suç olarak düzenlenmektedir. Bu çerçevede "vergi mahremiyetini" hukuken korunması gereken bir değer olarak gören kanun koyucu da bu değerin ihlalini VUK m.362'de

---

[605] Anılan düzenlemeye göre; *"İşçi, iş gördüğü sırada öğrendiği, özellikle üretim ve iş sırları gibi bilgileri, hizmet ilişkisinin devamı süresince kendi yararına kullanamaz veya başkalarına açıklayamaz. İşverenin haklı menfaatinin korunması için gerekli olduğu ölçüde işçi, hizmet ilişkisinin sona ermesinden sonra da sır saklamakla yükümlüdür."*.

[606] Anılan düzenlemeye göre; *"Vekil üstlendiği iş ve hizmetleri, vekâlet verenin haklı menfaatlerini gözeterek sadakat ve özenle yürütmekle yükümlüdür."*.

[607] *"3.4. Özel Hayatın Gizliliği ve Sır Saklama Yükümlülüğü Kapsamında Vergi Mahremiyeti Sağlayan Diğer Yasal Düzenlemeler"* başlığı altında sır saklama yükümlülüğüne ilişkin mevzuatta yer alan diğer düzenlemelere yer verilmiştir.

[608] Donay, Meslek Sırrının Açıklanması Suçu, ss.24-25.

[609] Hukuka uygunluk nedenleri hakkında ayrıntılı açıklamalar için bkz. Serozan, s.468 vd.

[610] Başka bir tanım olarak suç, *"toplum tarafından onaylanmayan davranışların, kanun tarafından düzenlenip, yaptırıma bağlanması"* şeklinde de ifade edilmektedir. Bkz. Timur Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 13. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018, s.202*;* Farklı tanımlar ve ayrıntılı açıklamalar için bkz. Uğur Alacakaptan**, Suçun Unsurları**, Ankara: Sevinç Matbaası, 1975, s.2 vd.

[611] İzzet Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 14. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018, s.168.

bir suç olarak düzenlemiştir[612]. Vergi mahremiyetinin ihlali suçu ile bir yandan mükelleflerin özel hayatı ve idareye olan güvenlerinin korunması sağlanırken bir yandan da mükelleflere ait bilgilerin korunması ve vergisel amaçlarla kullanılması güvence altına alınarak mükelleflerin ödevlerini hukuka uygun şekilde yerine getirmesi bu yolla da vergi sisteminin işleyişi ve vergilendirme sürecinin nihai amacı olan hukuka uygun şekilde vergi geliri elde edilmesi sağlanmaktadır[613].

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu VUK m.362'de; *"Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır."* şeklinde düzenlenmiştir[614]. İlgili düzenlemeden açıkça anlaşılacağı üzere, maddede suç tanımına yer verilmiş ancak devamında yaptırıma ilişkin olarak TCK m.239'a atıfta bulunulmuştur[615]. Madde metninde *"bu kanunda yazılı"* denmek suretiyle suçun konusu VUK kapsamındaki mahremiyet ile sınırlandırılmıştır. Bu da demek oluyor ki; açık bir yollama olmadığı sürece diğer kanunlardaki vergi mahremiyeti ihlalleri bu hüküm çerçevesinde cezalandırılamayacaktır[616]. VUK kapsamında mahremiyetin nasıl anlaşılması gerektiği, mahremiyetin ihlali sonucunu doğuracak fiillerin neler olduğu, bu mahremiyet kurallarına kimlerin uymakla yükümlü olduğu ve hangi hallerde mahremiyet ihlallerinin hukuka uygun kabul edileceği ise VUK m.5'te düzenlenmiştir. Buradan hareketle vergi mahremiyetinin ihlali suçunun kanuni unsurunun VUK m.5, VUK m.362 ve TCK m.239'da vücut bulduğu söylenebilir.

---

[612] Sonsuzoğlu, s.116.

[613] Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.9; Diğer vergi suçlarında korunan hukuki yarar kamu –özellikle hazine- yararı iken vergi mahremiyetinin ihlali suçunda kişisel –mükellefin- yararın korunduğu yönünde bkz. Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, ss.307-308; Sonsuzoğlu, ss.116-117; Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun bir yandan mükellefin vergisel durumuna ilişkin bilgilerinin gizliliğini sağlayarak onun maddi veya manevi zarar görmesini önleyen, diğer yandan da kamu görevlilerine duyulması gereken kamusal güveni koruyarak vergi sisteminin düzgün ve verimli çalışmasını sağlayan bir suç olarak birden fazla hukuki değeri koruduğu yönünde bkz. Arslan, s.18; Nuri Berkay Özgenç, s.2938.

[614] Düzenlemede vergi mahremiyetinin ihlali suçuna ilişkin bir tanıma yer verilmemiş olmakla birlikte doktrinde bu suç *"vergi gizliliği kapsamı içerisinde yer alan bilgilere sahip olan kişilerin, bu bilgileri hukuka aykırı olarak ilgisiz kişilere açıklaması veya haksız çıkar sağlaması"* şeklinde tanımlanmıştır. Bkz. Bayraklı, Vergi Gizliliğine Uymama Suçu, s.25.

[615] Düzenlemenin bu haliyle eksik ceza normu niteliği taşıdığı bu hususun kanun değişikliği yapılarak en kısa sürede düzeltilmesi gerektiği yönünde bkz. Özen, s.97.

[616] Bu nedenle verginin tahsili aşamasında kamu borçlusunun sırlarının ifşa edilmesi halinde AATUHK m.107'nin uygulama alanı bulacağı belirtilmektedir. Bkz. Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.437; Arslan, s.18; Uğur ve Elibol, s.556.

2.1.1.2. Maddi Unsurlar

Maddi unsurlar, fiilin dış dünyadaki görünüş biçimini nitelendirmekte olup suçun kanuni tanımında yer alan maddi unsurlar suçun konusu, fail, mağdur, fiil, fiilin tür ve şekilleri ve gerektiği hallerde netice olarak karşımıza çıkmaktadır[617]. Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun maddi unsurlarından ilkini oluşturan *suçun konusu*[618] VUK m.362'de *"bu kanunda yazılı vergi mahremiyeti"* şeklinde belirtildiğinden VUK kapsamındaki mahremiyete ilişkin yükümlülüklerdir[619]. Burada mahremiyete ilişkin temel düzenleme niteliğinde olan VUK m.5'e baktığımızda yukarıda fail olabileceği ifade edilen kişilerin görevi gereği mükellef veya mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin öğrendikleri *sırlar* veya *gizli kalması lazım gelen diğer hususlar* suçun konusunu oluşturur[620]. Ayrıca VUK mük. m.242'de *"Elektronik ortamdaki kayıtlar ve elektronik cihazla belge düzenleme"* kenar başlığını taşıyan hükmü de göz önünde bulundurduğumuzda elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter, belge ve kayıtlar ile bununla bağlantılı bilgilerin de bu suçun konusunu oluşturacağını ifade etmek gerekir[621].

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun *faili*[622] olabilecek kişiler kanunda açıkça sayılmıştır. Bu kişilerin en genel anlatımla vergilendirme işlemlerinin tesisinde görevli kişiler olduğunu söyleyebiliriz[623]. Yukarıda[624] ayrıntıları ile açıklanan ve VUK m.5'te sayılan bu kişiler*; vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler ve vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler*dir[625]. Bu dört grup dışında

---

[617] Mahmut Koca ve İlhan Üzülmez, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 11. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018, s.112.

[618] Tipik hareketin üzerinden icra edildiği kişi veya şey, suçun konusu olarak ifade edilmektedir. Bkz. Koca ve Üzülmez, s.118.

[619] Arslan, s.20.

[620] Uğur ve Elibol, s.555; Vergi mahremiyeti dışında kalan ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin ifşası TCK m.239'a göre bir sorumluluk gündeme getirecektir. Bkz. Özen, s.106; *"1.1.1. Vergi Mahremiyeti Hakkının Kapsamına Giren Verilerin Özellikleri"* başlığı altında vergi mahremiyetinin ihlali suçunun konusunu oluşturan *"sırlar* ve *gizli kalması gereken diğer hususlar"* hakkında açıklamalar yer almaktadır.

[621] Arslan, s.20; Nuri Berkay Özgenç, s.2940.

[622] Suçun kanuni tarifinde yer alan fiil üzerinde hakimiyet kuran, kanuni tanıma uygun haksızlığı gerçekleştiren kişi fail olarak tanımlanmaktadır. Bkz. Koca ve Üzülmez, s.114; Fail TCK m.37'de *"Suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri"* şeklinde tanımlanmıştır.

[623] Ahmet Erol, Yeni Türk Ceza Kanunu Karşısında Vergi Mahremiyeti Suçu-I, s.248.

[624] *"1.2. Vergi Mahremiyeti Hakkının Ödevlisi"* başlığı altında vergi mahremiyetinin ihlali suçunun faili olabilecek kişiler hakkında ayrıntılı açıklamalar yer almaktadır.

[625] Failleri tek tek saymak yerine nitelikleri belirten genel kavramların kullanılmasının daha uygun olacağı ifade edilmiş ve bazı failler için *"memur"* bazıları için *"görevli"* kavramına yer verilmesinden vazgeçip yerine daha üst

kendilerine *VUK m.5 uyarınca bilgi verilen kişiler* ve *VUK mük. m.242'de belirtilen kişiler* de vergi mahremiyetine uymakla yükümlü tutulduğundan vergi mahremiyetinin ihlali suçunun faili olabilirler. Görüldüğü üzere, vergi mahremiyetinin ihlali suçu ancak belirli kişiler tarafından işlenebilecek bir suçtur. Kanunun, suçun varlığı için failin belirli bir hukuki ya da fiili durumda bulunmasını şart koştuğu, herkes tarafından işlenemeyen bu tür suçlara *özgü (mahsus) suç*[626] adı verilmektedir[627]. Vergi mahremiyetinin ihlali suçu özgü suç niteliğine sahip olduğundan[628] VUK m.5 ve mük. m.242'de sayılanlar haricindeki kişiler vergiye ilişkin gizli kalması gereken bir bilgi veya sırrı öğrenseler ve ifşa etseler dahi bu suçun faili olamazlar[629]. Faillik bahsinde değineceğimiz son husus VUK m.5/2'de yer alan *"Bu yasak, yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılsalar dahi devam eder."* hükmüdür. Bu düzenleme gereği vergi mahremiyetinin ihlali suçunun faili olabilecek kişiler "*görevlerinden ayrılsalar dahi"* vergi mahremiyetini ihlal etmemekle yükümlendirilmiştir[630]. Burada önemli olan vergi mahremiyeti kapsamındaki bilginin görevde iken öğrenilmiş olmasıdır. Görevden ayrıldıktan sonra

bir kavram olarak *"kamu görevlisi"nin* kullanılması önerilmiştir. Bkz. Bayraklı, Vergi Gizliliğine Uymama Suçu, s.95.

626 TCK m.40/2'de, özgü suçlarda faillik ve iştiraka ilişkin, *"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."* şeklinde bir düzenleme yer almaktadır.

627 Arslan, s.19; Ahmet Erol, Yeni Türk Ceza Kanunu Karşısında Vergi Mahremiyeti Suçu-I, s.248; Duman, s.1585; Özgü suçlara ilişkin açıklamalar için bkz. İzzet Özgenç, ss.205-206; Koca ve Üzülmez, ss.114-115; Özgü suçlarda aranan nitelik memurluk, vatandaşlık gibi "hukuki" bir nitelik olabileceği gibi "cinsiyet" gibi doğal bir nitelik de olabilir. Bkz. Demirbaş, ss.493-494; Vergi hukukunda özgü suçlara ilişkin ayrıntılı açıklamalar için bkz. Çomaklı, Vergi Ceza Hukukunda Mahsus Suç, s.73 vd.

628 Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.432; Karakoç Vergi Ceza Hukuku, s.308; Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.20; Arslan, s.19; Özen, s.100; Nuri Berkay Özgenç, s.2945.

629 Kanunda sayılanlar dışındaki kişilerin vergi mahremiyetinin ihlali suçunun faili olamayacakları belirtilmekle birlikte diğer şartların bulunması halinde; özel hayatın gizliliğini ihlal (TCK m.134), verileri hukuka aykırı olarak verme veya ele geçirme (TCK m.136), ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması (TCK m.239) ve göreve ilişkin sırrın açıklanması (TCK m.258) suçlarının uygulanmasının söz konusu olabileceği ifade edilmektedir. Bkz. Arslan, s.19; Özen, s.100; Nuri Berkay Özgenç, s.2940.

630 Görevden ayrıldıktan sonra sır saklama yükümlülüğünün ne kadar süre ile devam edeceğine ilişkin -madde metninde herhangi bir sınırlama öngörülmemiş olması rağmen- doktrinde farklı görüşler bulunmaktadır. Böyle bir sınırlamaya yer verilmemiş olsa da bu yükümlülüğün görevden ayrıldıktan sonra dava zamanaşımı süresi içinde devam edeceği yönünde bkz. Donay, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, s.170; Farkı bir görüş olarak, suçun sırrın öğrenilmesiyle değil, failin ifşası veya kendisi veya üçüncü kişilerin yararına kullanmasıyla gerçekleşeceğinden hareketle dava zamanaşımının suçun işlendiği tarihten itibaren hesaplanması gerektiği yönünde bkz. Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.438; Diğer bir görüş olarak, özel hayatın gizliliğine dayanan sır saklama yükümlülüğüne ilişkin herhangi bir süre sınırlamasına yer verilmemişken yorum yoluyla sürenin sınırlandırılmasının söz konusu temel hak aleyhine kanunda açıkça gösterilmeyen bir sınırlama sebebi oluşturacağından hareketle vergi mahremiyetine uymakla yükümlü olan kimselerin görevden ayrılmaları halinde öğrenmiş oldukları vergi sırlarını saklama yükümlülüklerinin herhangi bir süreye tabi olmaksızın devam edeceği yönünde bkz. Solak Akman, ss.166-167; Aynı yönde bkz. Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.23; Gökbel, s.271; Taş, s.153; Uğur ve Elibol, s.557; Duman, s.1585; Sır saklama yükümlülüğünün sır sahibi ölünceye kadar devam edeceği yönünde bkz. Özen, s.104.

öğrenilen bir sırrın ifşa edilmesi veya kullanılması vergi mahremiyetinin ihlali suçuna göre değil şartları oluşmuşsa genel hükümlere göre cezalandırılır[631].

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun maddi unsurlarından olan *mağdur*[632] ise, *mükellef* veya *mükellefle ilgili kimseler* şeklinde ifade edilebilir[633]. Kanuni düzenlemeden açıkça anlaşılacağı üzere vergi mahremiyeti kapsamında vergi sırrı korunacak iki grup belirlenmiş ve bunların da mükellef veya mükellefle ilgili kimseler olduğu ifade edilmiştir[634]. Bu bakımdan mükellef olmayan ya da mükellefle ilgili olmayan kimselere ait sırların ifşası VUK m.362 anlamında suç oluşturmayacaktır[635].

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun maddi unsurlarından olan *fiil*[636] ise sırrın veya gizli kalması gereken bilginin ifşası ve/veya failin ya da üçüncü şahısların yararına kullanılması şeklinde ortaya çıkabileceği ifade edilen *"vergi mahremiyetinin ihlal edilmesi"*dir[637]. Doktrinde bir görüş[638], vergi mahremiyetinin ihlali suçunun vergi mahremiyetinin ihlali sonucunu doğuracak herhangi bir fiil ile işlenmesinin mümkün olduğu kanunda ihlalin şekli konusunda herhangi bir sınırlamanın var olmadığı bu nedenle suçun serbest hareketli bir suç[639] olduğunu ileri sürerken, bizim de katıldığımız diğer görüş[640] ise, vergi mahremiyetinin ihlali suçunun sırrın ifşası veya kullanılması hareketlerinden birinin gerçekleştirilmesi ile meydana geleceği bu nedenle seçimlik hareketli bir suç[641] olduğunu ileri sürmektedir.

---

631 Erman, s.99; Arslan, s.19; Yiğit, s.189; Erdem, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Yeni Ceza Yasası Sonrasında Bu Suça Uygulanacak Ceza-I, s.248.

632 Mağdur, suçun konusunun ait olduğu kişi (Bkz. İzzet Özgenç, s.217) veya belirli bir suç ile zarara uğratılan hak ve menfaatin sahibi olan kişi (Bkz. Demirbaş, s.562) gibi farklı şekillerde tanımlanmaktadır.

633 Arslan, s.21; Nuri Berkay Özgenç, s.2948.

634 Solak Akman, s.109.

635 AATUHK m.107 bakımından benzer bir değerlendirme için bkz. Pınar ve Bacaksız, s.641.

636 Fiil, "insanın dışta beliren bir davranışı" şeklinde tanımlanmaktadır. Bkz. Alacakaptan, s.40.

637 Erman, s.99; Solak Akman, s.161; Ünsal, s.36.

638 Arslan, s.18.

639 Bir suçun kanuni tanımında, o suçu oluşturan fiilin ne tarz bir fiil olduğu konusunda bir özelleştirmenin yapılmadığı suçlar, serbest hareketli suç şeklinde tanımlanmaktadır. Bkz. İzzet Özgenç, s.178; Koca ve Üzülmez, s.123; Demirbaş, s.232; Alacakaptan, s.47.

640 Erman, s.99; Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.438; Bayraklı, Vergi Gizliliğine Uymama Suçu, s.46; Solak Akman, s.162; Taş, s.99; Ünsal, s.36; Duman, s.1590; Ömercioğlu, s.109; VUK m.5/1 düzenlemesinde suçun fiil unsuru, *"...ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanamazlar..."* şeklinde ifade edilirken *ifşa* ile *nef'ine kullanma* fiilleri arasında seçimlik hareketli suçlara ilişkin genel özellik olan "veya" bağlacının kullanılmayıp "ve" bağlacının tercih edilmesine dikkat çekilmiş ancak fiillerin niteliklerinin birbirinden farklı olmasından hareketle suçun seçimlik hareketlerden birinin gerçekleşmesiyle işlenebilecek bir suç olduğu belirtilmiştir. Ancak ifşa ve kullanmanın şekli bakımından bir sınırlama öngörülmediğinden serbest hareketli bir suç niteliğinde olduğu ifade edilmiştir. Bkz. Özen; s.102, 104, 109.

641 Seçimlik hareketli suç, suçun kanuni tanımında birbirinin alternatifi olarak gösterilen hareketlerden birisiyle işlenebilen suç şeklinde tanımlanmaktadır. Bkz. Koca ve Üzülmez, s.124; Alacakaptan, s.47.

Sırrı öğrenmemesi gereken kişinin, failin açıklamaları veya elverişli hareketleri sonucunda sırrın konusu hakkında tamamen veya kısmen bilgi sahibi olması[642] hali *sırrın ifşası* olarak adlandırılmaktadır[643]. İfşaya elverişli hareketlerin şekli ve mahiyeti[644] önemli olmadığı gibi açıklamanın tek bir kişiye yapılmış olması yeterli olup, alenileştirilip, yayımlanması da şart değildir[645]. Açıklama yapılırken, söz konusu bilginin gizli kalması hususunda uyarıda bulunulması fiili suç olmaktan çıkarmayacaktır[646]. Burada önemli olan nokta kendisine açıklama yapılan kişinin görevi gereği sırra vakıf olma konusunda hak sahibi olmamasıdır[647]. Kişi görevi gereği açıklama konusu sırrı öğrenebilecek konumdaysa yapılan açıklama ifşa sayılmayacaktır[648]. Aynı şekilde sır sahibi ya da onun avukatına yapılan açıklama da ifşa

[642] Bir görüşe göre bilgilerin üçüncü kişilere açıklanması yeterli olup, üçüncü kişilerin bu bilgileri öğrenmeleri gerekli değildir. Bu görüşe göre üçüncü kişilerin bu bilgileri kısmen veya tamamen öğrenebilecek durumda olmaları yeterlidir. Bkz. Özen, s.103; Duman, s.1588; Bilgileri anlama ve algılama yeteneğine sahip olmayanlara (örneğin akıl hastası) karşı yapılacak ifşada "öğrenebilecek durumda olma" şartı da gerçekleşmeyeceğinden sırrın ifşasından söz edilemeyecektir. Bkz. Özen, s.105.

[643] Erman, s.101; Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.439; Sonsuzoğlu, s.125; Taş, s.100; Yiğit, s.194; Nuri Berkay Özgenç, s.2941; Erdem, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Yeni Ceza Yasası Sonrasında Bu Suça Uygulanacak Ceza-I, s.251; Çakır, s.358; Ergüney, s.111; Başka bir tanım olarak ifşa, *"yükümlü ve yakınları açısından gizli kalması gereken hususların üçüncü kişilere duyurulması"* şeklinde ifade edilmektedir. Bkz. Bayraklı, Vergi Ceza Hukuku, s.94.

[644] Sırrı açıklamak, yazılı ve sözlü olabileceği gibi, bilgiyi içeren belge ve kayıtları okutmak veya vermek gibi sırrı yetkili olmayan bir kişinin öğrenmesine yol açacak herhangi bir hareketin yapılmasıyla da gerçekleşebilir. Bkz. Erman, s.102; Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.439; Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s.309; Bayraklı, Vergi Ceza Hukuku, s.94; Özen, s.104; Yiğit, s.194; Solak Akman, s.171; Taş, s.103; Nuri Berkay Özgenç, s.2942; Uğur ve Elibol, s.557; Açıklama elektronik araçlar kullanmak suretiyle de gerçekleştirilebilir. Bkz. Pınar ve Bacaksız, s.643; Bir söylenti veya tahminin teyidi ya da belli bir ismin ya da konunun anılması ya da mimiklerle ifşanın gerçekleşebileceği yönünde bkz. Bayraklı, Vergi Gizliliğine Uymama Suçu, s.48; Aynı yönde, belirli bir yüz ifadesi ile gülümseme veya belirli bir anlam yüklenebilecek şekilde susma ile de ifşanın gerçekleşebileceği yönünde bkz. Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.17; Açıklamanın görsel, işitsel veya yazılı iletişim vasıtaları ile yapılmasının cezanın artırım nedeni olarak sayılması gerektiği yönünde bkz. Özen, s.104.

[645] Erman, s.101; Donay, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, s.169; Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.439; Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s.309; Bayraklı, Vergi Ceza Hukuku, s.94; Sonsuzoğlu, s.125; Oktar, Vergi Hukuku, s.406; Özen, s.104; Ahmet Erol, Yeni Türk Ceza Kanunu Karşısında Vergi Mahremiyeti Suçu-I, s.249; Uğur ve Elibol, s.557; Ömercioğlu, s.108; Demircan, s.187; Karademir, s.177; Erdem, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Yeni Ceza Yasası Sonrasında Bu Suça Uygulanacak Ceza-I, s.251; Alemdar, Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, s.105; Duman, s.1588.

[646] Erman, s.102; Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.439; Yiğit, s.194; Ahmet Erol, Yeni Türk Ceza Kanunu Karşısında Vergi Mahremiyeti Suçu-I, s.249; Taş, s.103; Erdem, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Yeni Ceza Yasası Sonrasında Bu Suça Uygulanacak Ceza-I, s.251; Alemdar, Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, s.105; Duman, s.1588.

[647] Bu noktada aynı dairede çalışan iki kişinin işlemlerin tekemmülü, ihtilaflı konuların müzakeresi veya yardımlaşma gibi çeşitli sebeplerle edindikleri bilgileri paylaşması durumunda sır saklama yükümlülüğü öğrenen kişi bakımından da geçerli olacaktır. Bkz. Pınar ve Bacaksız, s.644.

[648] Erman, s.101; Taş, s.103; Yiğit, s.194; Nuri Berkay Özgenç, s.2942; Demircan, s.187; Erdem, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Yeni Ceza Yasası Sonrasında Bu Suça Uygulanacak Ceza-I, s.251; Alemdar, Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, s.105; Ekici, s.89; Bu kapsamda kamu görevlisince amirine bilgi aktarılması da amirin söz konusu bilgileri görevi gereği öğrenmesi mümkün olduğundan ifşa olarak değerlendirilemez. Bkz. Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.17.

kapsamında değerlendirilemez[649]. Fail tarafından yapılan açıklama[650] muhatabın sır hakkında kısmen ya da tamamen bilgi sahibi olmasını sağlamıyor ancak onu meraklandırıyor ve araştırmaya yapmasına neden oluyor, muhatap da yaptığı araştırmalar sonucu sırrı öğreniyorsa nedensellik bağı kurulmamış olacağından gerçekleştirilen fiil suç teşkil etmeyecektir[651]. Açıklanan bilgilerin gerçek durumu yansıtması gerekir, gerçeği yansıtmayan bilgilerin açıklanması sırrın ifşası kapsamında değerlendirilemeyecektir[652]. Böyle bir durumda diğer

[649] Bu noktada benzer şekilde mükellefe ilişkin bilgilerin mirasçı veya şirketi devralan gibi külli haleflerle paylaşılması da hak ve ödevler bu kişilere geçeceğinden ifşa olarak değerlendirilemez. Şirketler bakımından ise hem şirket türü hem de vergi türünü dikkate alarak bir değerlendirme yapmak gerekir. Sermaye şirketlerinde şirketle ilgili bilgiler yalnızca kanuni temsilci ile paylaşılabilir ortaklara bilgi verilmesi mümkün değildir. Şahıs şirketleri ve adi şirketlerde ise KDV gibi şirketin tarhın tek muhatabı olduğu durumlarda bütün ortaklara bilgi verilmesi mümkünken, gelir vergisi gibi ortakların ayrı ayrı verginin muhatabı olduğu hallerde yalnızca kanuni temsilci konumundaki ortağa bilgi verilebileceği kabul edilmektedir. Bkz. Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.17; Sır birden çok kişi tarafından bilinen müşterek bilgilerden oluşmaktaysa müşterek kişilere yapılan açıklamalar da ifşa kapsamında değerlendirilemez. Bkz. Bayraklı, Vergi Gizliliğine Uymama Suçu, s.50; Ancak vergi tekniği raporlarında da olduğu gibi mükellefe üçüncü kişilere ait bilgileri de içeren bir açıklamanın yapılabilmesi için üçüncü kişilere ait verilerin anonimleştirilmesi gerekir. Bkz. Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.17; Danıştay konuya ilişkin verdiği kararlarda, tarh edilen vergi ve/veya kesilen cezaların dayanağını teşkil eden takdir komisyonu kararı ve vergi inceleme raporuyla birlikte tarha dayanak alınan üçüncü kişi mükellef adına düzenlenmiş vergi tekniği raporunun da ihbarnameye eklenmesi gerektiğini aksi yönde bir uygulamanın mükellefin savunma hakkının engelleyeceği gibi vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmayan kendisine ait bilgilerin verilmemesi anlamına da geleceğini şu şekilde ifade etmiştir; *"...İncelenen dosyada, davacıya anılan vergi tekniği raporuna atıfla düzenlenen vergi inceleme raporlarının tebliğ edildiği, ancak tarh nedenini, matrahın bulunuş yöntemini ve tarhiyatın dayanağına dair bilgi ve belgelerin gösterildiği davacı hakkında düzenlenmiş vergi tekniği raporunun tebliğ edilmediği anlaşılmaktadır... 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 Kanunun "Vergi Mahremiyeti" başlıklı 5. 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 gerekmiştir."* Bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, t.18.06.2014, E.2014/304, K.2014/563, www.kazanci.com.tr (09.01.2019); Aynı yönde bkz. Danıştay 4. D., t.08.06.2015, E.2015/373, K.2014/3029, www.lexpera.com.tr (09.01.2019); Danıştay 4. D., t.08.06.2015, E.2015/351, K.2015/3030, www.lexpera.com.tr (09.01.2019).

[650] Açıklanan sırrın fail tarafından öğrenilmiş olmasının her durumda gerekmediği, failin elindeki bir belgeyi – örneğin mükellefin verdiği bir beyanname- içeriğini okumaksızın bir gazeteciye veya üçüncü bir kişiye göstermesi halinde sırrın ifşasının gerçekleşeceği belirtilmektedir. Bkz. Erman, s.101; Aynı yönde bkz. Erdem, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Yeni Ceza Yasası Sonrasında Bu Suça Uygulanacak Ceza-I, s.251; Ekici, s.89; Pınar ve Bacaksız, s.643; Bu ihtimalde maddi unsurun gerçekleşeceği ancak manevi unsur için failin açıkladığı hususun sır olduğunu bilmesi gerektiğine dikkat çekilmektedir. Bkz. Sonsuzoğlu, s.125; Aynı yönde, kastın varlığı için zorunlu olan bilme unsurunun ya ilgili materyalin içeriğinin okunması, duyulması, görülmesi ya da bunlar olmaksızın materyalin bir vergi sırrıyla ilgili olduğunun bilinmesi halinde söz konusu olacağından hareketle, faillerin içeriğini bilmedikleri belge ya da diğer materyallerde yer alan vergi sırlarını veya gizli kalması gereken diğer hususlardan birini ifşa etmeleri veya bir kişi yararına kullanmaları halinde manevi unsur oluşmamış sayılacağı ve bu nedenle vergi mahremiyetinin ihlali suçunun gündeme gelmeyeceği ancak bu fiil başka bir suça vücut veriyorsa faillerin o suçtan sorumlu tutulabileceği ifade edilmektedir. Bkz. Solak Akman, ss.165-166.

[651] Erman, s.102; Sonsuzoğlu, s.125; Özen, s.103; Taş, s.102; Yiğit, s.194; Demircan, s.187; Karademir, s.177; Erdem, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Yeni Ceza Yasası Sonrasında Bu Suça Uygulanacak Ceza-I, s.251; Alemdar, Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, s.105.

[652] Bayraklı, Vergi Gizliliğine Uymama Suçu, s.49; Duman, s.1588; Meslek sırrının açıklanması suçu bakımından aynı yönde değerlendirme için bkz. Donay, Meslek Sırrının Açıklanması Suçu, s.9; Tepe, s.109.

şartlar da gerçekleştiyse ceza sorumluluğu genel hükümlere göre (örneğin hakaret veya iftira suçu gibi) tespit edilecektir.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçuna sebebiyet verecek diğer fiil ise sırların *menfaat temini amacıyla kullanılması*dır. Madde metninde belirtildiği üzere kullanma neticesinde elde edilecek menfaat sırrı kullanan kişinin kendisine ait olabileceği gibi, sır üçüncü kişilere çıkar sağlamak amacıyla da kullanılabilir[653]. Kullanma fiilinin nasıl anlaşılacağı yönünde ise doktrinde farklı görüşler bulunmaktadır. Görüşlerden ilki[654] kullanmayı *"sır açıklanmaksızın ondan menfaat elde edilmesi"* şeklinde tanımlamış ve bilgilerin açıklanması ifşa fiili kapsamında değerlendirileceğinden, yarar sağlamak amacıyla kullanmanın ancak bilgiler açıklanmadan gerçekleşebileceğini[655] ileri sürmüştür. Diğer görüş[656] ise yarar sağlamak amacıyla kullanma sırasında da ifşanın gerçekleşebileceği düşüncesiyle ilk görüşü eleştirmiş ve vergi sırrının üçüncü bir kişiye satılması örneğinde görülebileceği gibi üçüncü kişilerce sırrın öğrenileceği ya da öğrenme imkanı yaratılacağı bu gibi durumlarda kullanmanın ifşayı da kapsayabileceği ifade edilmiştir[657]. Kullanmaya ilişkin başka bir tanımlamada ise ifşa ile arasında bir bağlantı kurulmaksızın kullanma, *"gizli kalması gereken bilgilerin ilgililer veya üçüncü kişiler tarafından kullanılarak bir menfaatin temin edilmesi"*[658] şeklinde ortaya konulmuştur. Kanaatimizce ilk görüşte ifade edildiği şekilde kullanma ile ifşa arasına bu şekilde kesin sınırlar koymak mümkün değildir. Failin kendisine sunulan bir menfaat karşılığında ifşayı gerçekleştirmesi mümkün olabileceği gibi –ki bu halde ifşa ile kullanma birlikte gerçekleşir-, kendisine sunulan bir menfaat karşılığında sır niteliğindeki bilgilerin gizliliğini sağlayacağını

[653] Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s.312; Yiğit, s.195.
[654] Erman, s.102; Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.439; Sonsuzoğlu, s.125; Taş, s.104; Nas, s.2485; Duman, s.1589; Nuri Berkay Özgenç, s.2942; Çakır, s.359; Demircan, s.187; Karademir, s.178; Erdem, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Yeni Ceza Yasası Sonrasında Bu Suça Uygulanacak Ceza-I, s.251; Alemdar, Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, s.105; Bir görüş, kullanmanın iki farklı şekilde gerçekleşebileceğini değerlendirmekte ve ilk halde vergi mahremiyeti kapsamında korunan bilgilerin üçüncü kişilere açıklanacağı söylenerek veya ima edilerek bir menfaat sağlamanın; ikinci halde ise menfaat sağlanmamakla birlikte sağlanacağı yönünde bir vaatte bulunulması durumunun (bu görüşe göre menfaat vaadi de bir menfaattir.) söz konusu olabileceğini ifade etmektedir. Bkz. Özen, s.108.
[655] Sonsuzoğlu, s.125;
[656] Solak Akman, s.176.
[657] Yarar sağlamak amacıyla kullanmanın üçüncü kişiler tarafından da gerçekleştirilebileceğini savunan görüş (bu görüş taraftarları için bkz. Karademir, s.178; Ahmet Erol, Yeni Türk Ceza Kanunu Karşısında Vergi Mahremiyeti Suçu-I, s.249; Taş, s.105.) açısından da konu ele alınmış ve bir sırrın üçüncü kişiler tarafından kullanılması için de o sırrın üçüncü kişiye ifşa edilmesi gerektiği -*üçüncü kişiye ifşa gerçekleşmeksizin kapalı bir zarf içinde ya da dijital ortamda bilginin verilmesi ve üçüncü kişinin bundan yarar sağlama ihtimali olsa da*- ifade edilmiştir. Bkz. Solak Akman, s.176.
[658] Bayraklı, Vergi Ceza Hukuku, s.95.

taahhüt etmesi de –bu halde sadece kullanma gerçekleşir- söz konusu olabilir. Bu nedenle ifşa ile kullanma arasındaki ilişki somut olayın özelliklerine göre değişebilir.

İfşa fiilinde olduğu gibi kullanma fiili bakımından da hareketin belli bir biçimde yapılması öngörülmediğinden, vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgilerin *kullanılması* şeklinde değerlendirilebilecek her türlü hareket ve bu hareketi yapmaya yönelik her türlü vasıtayla fiilin gerçekleştirilmesi mümkündür[659]. Örnek vermek gerekirse, bir vergi memuru ülke çapında tanınan bir kişi hakkında öğrendiği vergi sırrını ifşa edeceği tehdidi ile kendisi veya bir başkasına yarar sağlayarak[660] kullanma fiilini gerçekleştirebileceği gibi, borsada işlem gören bir şirkete ilişkin öğrendiği vergi sırrı kapsamındaki mali bilgiler doğrultusunda o şirketin hisse senetlerini alıp satmak suretiyle kendisine yarar sağlayarak[661] da kullanma fiilin gerçekleştirebilir. Kullanma neticesinde elde edilecek yarar, sırların bir bedel karşılığında üçüncü kişilere satılması[662] şeklinde maddi bir yarar olabileceği gibi bir vergi müfettişinin siyasi nüfuzu yüksek bir kimse hakkında öğrendiği bir vergi sırrını istediği şehre tayininin yapılmaması halinde kamuoyuyla paylaşacağını söyleyerek kullanması durumunda olduğu[663] gibi manevi bir yarar da olabilir[664]. Kullanma fiilinin kim tarafından gerçekleştirilmesi gerektiği noktasında ise doktrinde farklı görüşler bulunmaktadır. Bir görüş[665], VUK m.5'te üçüncü bir kişi yararına kullanmanın yalnızca bu suçun faili olarak sayılan kişiler tarafından gerçekleştirilebilecek bir hareket olarak düzenlendiğini bu nedenle kullanma fiilinin mutlaka bu kişilerce icra edilmesi gerektiğini ileri sürerken, diğer görüş[666] sırların bu kişilerce bizzat kullanılmayıp üçüncü kişilere kullandırılmasının da suçun fiil unsurunun oluşumu için yeterli olduğunu belirtmiştir. Son olarak kullanma neticesinde mükellefin zarar görmesinin şart olmadığı, bilgilerin kullanılmasının suçun fiil unsurunun oluşumu için yeterli sayıldığını belirtmek gerekir[667].

---

[659] Özen, s.107; Solak Akman, s.175.
[660] Erman, s.102; Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.439.
[661] Solak Akman, s.175.
[662] Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.439; Duman, s.1589; Yiğit, s.195.
[663] Solak Akman, s.174.
[664] Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.439; Yiğit, s.195; Solak Akman, s.175; Duman, s.1589; Nuri Berkay Özgenç, s.2942; Bayraklı, Vergi Ceza Hukuku, s.95; Bayraklı, diğer bir eserinde faydalanmanın maddi çıkar elde etmek amacıyla yapılması gerektiği ve sağlanan çıkarın para ile ifade edilebilir bir çıkar olması gerektiğini belirtmiştir. Bkz. Bayraklı, Vergi Gizliliğine Uymama Suçu, s.52; Kullanma şahsi, ticari, mesleki, sosyal, bilimsel veya başka türlü bir amaç için gerçekleşebilir. Bkz. Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.18.
[665] Solak Akman, s.177.
[666] Bayraklı, Vergi Gizliliğine Uymama Suçu, s.51; Ahmet Erol, Yeni Türk Ceza Kanunu Karşısında Vergi Mahremiyeti Suçu-I, s.249; Taş, s.105; Karademir, s.178.
[667] Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, ss.439-440; Bayraklı, Vergi Ceza Hukuku, s.95; Sonsuzoğlu, s.126; Ahmet Erol, Yeni Türk Ceza Kanunu Karşısında Vergi Mahremiyeti Suçu-I, s.249; Arslan, s.19; Taş, s.105; Demircan, s.187;

Suçun oluşumu için sır veya gizli kalması gereken bilginin ifşası ya da fail veya üçüncü kişi yararına kullanılması yeterli sayıldığından vergi mahremiyetinin ihlali suçu, *neticesiz suç (neticesi harekete bitişik suç/sırf hareket suçu)*[668] olarak kabul edilmektedir[669]. Bu nedenle vergi mahremiyetinin ihlali suçunda, bir neticeden ve bunun doğal sonucu olarak da fiil ile netice arasında bir nedensellik bağından söz edilemez[670].

2.1.1.3. Manevi Unsur

Suçun oluşumu için suç tipinde öngörülen maddi unsurlarla birlikte manevi unsurun da gerçekleşmesi gerekir. Manevi unsur, kişi ile işlediği fiil arasındaki manevi bağı ifade eder ve bu bağın var olmadığı hallerde, gerçekleştirilen davranışın fiil niteliği taşımayacağı ve dolayısıyla da bir suçun varlığından söz edilemeyeceği ifade edilir[671]. Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun taksirli hali kanunda açıkça düzenlenmediğinden[672], suçun manevi unsuru kasttır[673]. Kast, TCK m.21/1'de *"...suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir."* şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca anılan düzenlemede suçun oluşmasının

---

Alemdar, Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, s.105; Burada önemli olan fayda sağlamak amacıyla kullanmadır. Ne sırrı kullanan ya da üçüncü kişinin fayda sağlaması ne de sırrı açıklanan kişinin zarar görmesi aranmaktadır. Bkz. Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.19.

668 Fiilin icra edilmesiyle tamamlanan suçlar, diğer bir deyişle suçun tamamlanması için neticenin aranmadığı suçlar sırf hareket suçları (neticesiz suç) şeklinde ifade edilmektedir. Bkz. İzzet Özgenç, s.185; Koca ve Üzülmez, s.129.

669 Arslan, s.19; Nuri Berkay Özgenç, s.2944; Vergi mahremiyetinin ihlali suçuyla, mükelleflerin ve ilgili kişilerin gizliliğe ilişkin haklarının zarar görme ve vergilendirme yetkisine sahip kurumlar ile devlete olan güvenlerinin sarsılması tehlikesinin cezalandırıldığı ve bu nedenle soyut tehlike suçu olduğunu belirtilmektedir. Bkz. Duman, s.1591; Özen, s.98; Sırrın kullanılması fiili bakımından, bir menfaat temini arandığından suçun bu seçimlik hareketinin suçu neticeli suç haline sokacağı ifade edilmektedir. Bkz. Erman, s.103; Aynı yönde bkz. Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.439; Farklı bir görüş olarak, yararın bizzat sağlanması durumunda neticeli suç, yararın sağlanacağına yönelik vaatte bulunulması durumunda sırf hareket suçu olarak değerlendirileceği yönünde bkz. Özen, s.105.

670 Arslan, s.19; Özen, s.110; Nuri Berkay Özgenç, s.2944; Solak Akman, s.185; Neticesiz suçlarda nedensellik bağı problemi çıkmayacağına ilişkin bkz. Koca ve Üzülmez, s.131; Sır niteliğindeki bilgilerin ifşa edilmesi veya kullanılmasıyla ekonomik hayatta haksız rekabet koşullarının oluşması, kamu düzeninin zarar görmesi ve mükelleflerin devlete olan güvenlerinin zedelenmesini vergi mahremiyetinin ihlali suçunun neticesi olarak ifade eden görüşler için bkz. Ekici, s.90; Neticenin kamu düzeninin bozulması olduğu yönünde bkz. Demircan, s.187.

671 İzzet Özgenç, s.236; Koca ve Üzülmez, s.146; Failin yapmış olduğu hareket nedeniyle sorumlu tutulabilmesi için hareketin tipe uygun ve hukuka aykırı olmasının yanı sıra failin kusurlu olması da gerektiği de ifade edilmiştir. Manevi unsuru kusurluluk olarak değerlendiren görüş için bkz. Demirbaş, s.370 vd.

672 Ceza hukuku manevi unsur bakımından kural olarak kastı aramaktadır, taksirli fiilin cezalandırılması istisnadır. Bu nedenle kanunda ayrıca ve açıkça belirtilmedikçe taksirli fiiller cezalandırılmaz. Bkz. Koca ve Üzülmez, s.146.

673 Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun kanuni tanımında, *"bilerek", "bildiği halde", "bilmesine rağmen"* gibi ifadeler kullanılmadığından, suç *doğrudan kastla* işlenebileceği gibi *olası kastla da* işlenebilir. Bkz. Arslan, s.21; Aynı yönde Bkz. Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.19; Başka bir görüş olarak, vergi mahremiyetini ihlal suçunun vergi sırrının ifşa edilmesi yoluyla işlenmesi için genel kastın yeterli olduğu, ancak fail veya üçüncü kişi yararına kullanılarak işlenmesi halinde –yarar sağlamak amacıyla hareket ettiğinden- ise özel kastın aranması gerektiği yönünde bkz. Solak Akman, s.207; Aynı yönde Özen, s.110.

kastın varlığına bağlı olduğu açıkça ifade edilmiştir. *Doğrudan kast* olarak ifade edilen[674] bu ilk halde fail, açıkladığı hususun sır veya gizli kalması gereken bir bilgi niteliğinde olduğunu bilmekte ve açıklamayı istemektedir[675]. Anılan maddenin ikinci fıkrası da olası kastı, *"Kişinin, suçun kanuni tanımındaki unsurların gerçekleşebileceğini öngörmesine rağmen, fiili işlemesi hali..."* şeklinde tanımlamıştır. *Olası kast* failin, istemediği bir neticenin gerçekleşebileceğini öngörmesi, ancak bunu kabul ederek hareketine devam etmesi hali olarak ifade edilmektedir[676]. Vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgilerin gerekli tedbirlerin alınmaması nedeniyle üçüncü kişilerce öğrenilmesi hallerinde *olası kastın* mı *taksirin*[677] mi söz konusu olacağı[678] noktasında doktrinde farklı görüşler bulunmaktadır. Bir görüş[679], vergi muameleleriyle ilgilenen bir memurun vergi sırrı içeren bilgi ve belgelerin yer aldığı bir dosyayı ya da bilgisayar ekranını açık bırakarak görev yerini terk etmesi örneğinde olduğu gibi failin vergi sırrı niteliğindeki bilgilerin üçüncü kişilerce görülebileceğini öngörmesine rağmen onu engelleyecek herhangi bir tedbir almaması halinde olası kastın varlığını kabul ederken; diğer görüş[680], vergi mahremiyeti

---

[674] Kanunda doğrudan kastı ifade etmek için *doğrudan* ibaresi kullanılmaksızın sadece kast adı altında bir tanımlama yapılmış olduğu belirtilmektedir. Ayrıntılı açıklamalar için bkz. Hakan Karakehya, "Ceza Hukukunda Doğrudan Kast", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt.15, Sayı.1, 2007, s.120 vd.

[675] Bayraklı, Vergi Ceza Hukuku, s.96; Sonsuzoğlu, s.126; Ünsal, s.37; Ahmet Erol, Yeni Türk Ceza Kanunu Karşısında Vergi Mahremiyeti Suçu-I, s.249; *"Fail, işlediği suçun maddi unsurlarının bütününü düşünmüş, öngörmüş ve dolayısıyla bütün bunlar hakkında bilgi sahibi olmuş ise doğrudan kast söz konusudur."* Bkz. İzzet Özgenç, s.247.

[676] Karakehya, s.132; Mahmut Gökpınar, "Ceza Sorumluluğunun Temeli Kast" **TBB Dergisi**, Sayı.79, 2008, s.219; Olası kasttaki kabullenme hali, "*İşlenmesi kararlaştırılan fiilin, kanunen tarif edilen muayyen bir neticenin gerçekleşmesine sebebiyet vereceği muhtemel telakki edilmiş olmasına rağmen; bu neticenin gerçekleşmesi kabullenilmiştir."* şeklinde ortaya konulmaktadır. Bkz. İzzet Özgenç, s.249.

[677] Taksir, TCK m.22/2'de *"...dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanunî tanımında belirtilen neticesi öngörülmeyerek gerçekleştirilmesi..."* şeklinde tanımlanmış aynı maddenin 3. fıkrasında da bilinçli taksir, *"Kişinin öngördüğü neticeyi istememesine karşın, neticenin meydana gelmesi hâli..."* olarak ifade edilmiştir. Taksir, "*bir kimsenin dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı davranmak suretiyle istemediği ve fakat öngörülebilir bir neticeyi gerçekleştirmesi"* olarak tanımlanmaktadır. Bkz. Koca ve Üzülmez, s.185; Doktrinde bilinçli taksir haricindeki taksiri ifade etmek için *"basit taksir", "adi taksir", "bilinçsiz taksir"* gibi tabirler kullanılmaktadır. Taksir kavramı, türleri ve kastla olan farkları hakkında ayrıntılı açıklamalar için bkz. Cengiz Topel Çiftçioğlu, "Türk Ceza Kanunu'nda Taksir", **Ankara Barosu Dergisi,** Sayı.2013/3, s.321 vd.; Haluk Toroslu, "Bilinçli Taksir Üzerine Bir Değerlendirme", **TBB Dergisi**, Sayı.126, 2016, s.96 vd.; Koca ve Üzülmez, s.184 vd.; İzzet Özgenç, s.258 vd.; Demirbaş, s.391 vd.; Alacakaptan, s.158 vd.

[678] Olası kastla bilinçli taksir arasındaki fark; bilinçli taksir halinde, failin, öngördüğü neticenin gerçekleşmeyeceğine inanması ve bu neticeyi istemediğini net bir şekilde ortaya koyması; olası kastta ise failin ihtimal dahilindeki neticenin meydana geleceğini öngörmesi ve bunu kabullenmesi, şeklinde ortaya konulmaktadır. Bkz. Karakehya, s.132; Başka bir ifadeyle, gerek olası kastta gerekse de bilinçli taksirde neticenin fail tarafından öngörülmesinin şart olduğu, ancak bilinçli taksirde fail tarafından öngörülen ve gerçekleşen neticenin istenen bir netice olmadığı, olası kastta ise öngörülen neticenin istenip istenmediğinin belirli olmadığı ifade edilmiştir. Bu noktada olası kast bakımından belirleyici olan husus, failin neticenin gerçekleşip gerçekleşmemesini *umursamaması* şeklinde ifade edilmiştir. Bkz. Koca ve Üzülmez, s.117 vd.

[679] Solak Akman, s.205-206.

[680] Erman, s.104; Özen, s.110; Ünsal, s.37; Taş, s.143; Karademir, s.178; **Tahir** Erdem "Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Yeni Türk Ceza Yasası Sonrasında Bu Suça Uygulanacak Ceza – II", Yaklaşım, S.156, Aralık/2005, s.227; Pınar ve Bacaksız, s.651; Dikkatsizlik, özensizlik veya acemice davranışlar sonucu ifşaya sebep olunması hali taksir olarak değerlendirilmekle birlikte neticenin umursanmayarak -örneğin gizli olduğunu belirten herhangi bir ibare ya da mühürleme yapılmaksızın vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgilerin yer aldığı bir zarfın kuryelik

kapsamındaki bilgilerin, mahremiyet kurallarına uymakla yükümlendirilmiş kimseler tarafından iyi muhafaza etmeme, yüksek sesle konuşma, herkesin görebileceği bir yere koyma gibi nedenlerle başkaları tarafından öğrenilmesi durumunda taksirin söz konusu olacağını ifade etmektedir. Bu görüş ayrılığının önemi ise işlenen fiilin cezalandırılması noktasında karşımıza çıkmaktadır. TCK m.22/1'de[681] taksirle işlenen fiiller dolayısıyla cezalandırmanın kanunda açıkça belirtilen hallerde mümkün olduğu ifade edildiğinden ve vergi mahremiyetinin ihlali suçunun taksirli hali de kanunda düzenlenmemiş olduğundan söz konusu suçun taksirle işlenmesi mümkün değildir[682]. Bu nedenle anılan hallerde taksirin söz konusu olacağını belirten yazarlar, suçun manevi unsurunun oluşmayacağını ve bunun neticesinde failin cezalandırılmasının mümkün olmayacağını ifade etmektedir[683].

Failin sır sahibine zarar vermek gibi özel bir kastla hareket etmesi gerekmediği[684] gibi, sır sahibinin menfaat sağlayacağı düşüncesiyle dahi vergi mahremiyeti kapsamında olan bir bilgiyi açıklaması halinde manevi unsur gerçekleşmiş sayılır[685].

Failin açıkladığı bilginin gizli kalması gereken nitelikte olduğunu veya kendisinin bu bilgininin gizliliğini sağlamakla yükümlü olduğunu bilmemesi[686] ya da gizli kalması gereken nitelikteki söz konusu bilginin daha önce başkaları tarafından açıklanmış olduğu ve bu nedenle bu niteliğini kaybettiğini düşünmesi[687] veya açıklama yaptığı kişinin bilginin sahibi olduğuna inanması durumlarında esaslı hata halinde ise, kastı söz konusu olmayacağından vergi

---

yapması için temizlik görevlisine verilmesi ve zarfı açan kuryenin gizli bilgileri öğrenmesi- hareket edilmesi halinde olası kastın varlığını kabul etmek gerektiği ifade edilmiştir. Bkz. Başbüyük, s.122; Meslek sırrının ifşası bakımından benzer bir değerlendirme olarak; ihlal, tedbirsizlik veya dikkatsizlik neticesinde sırrın ifşa edilmiş olmasının cezayı gerektirmeyeceği yönünde bkz. Erem, s.57.

[681] TCK m.22/1; *"Taksirle işlenen fiiller, kanunun açıkça belirttiği hâllerde cezalandırılır."*

[682] Erman, s.104; Arslan, s.21; Çakır, s.360.

[683] Erman, s.104; Ünsal, s.37.

[684] Erman, s.104; Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.440; Candan, s.400; Yiğit, s.203; Kullanma fiili bakımından özel kast gerektiği yönünde bkz. Solak Akman, s.207; Özen, s.110.

[685] Erman, s.104; Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.440; Ahmet Erol, Yeni Türk Ceza Kanunu Karşısında Vergi Mahremiyeti Suçu-I, s.249; Demircan, s.187; Karademir, s.178.

[686] Hukuki bilmeme hali olduğu ve fiili suç olmaktan çıkarmayacağı yönünde bkz. Erman, s.104; Sonsuzoğlu, s.126; Yiğit, s.203; Ahmet Erol, Yeni Türk Ceza Kanunu Karşısında Vergi Mahremiyeti Suçu-I, s.249; Demircan, s.188; Taş, s.145; Erdem, Tahir. "Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Yeni Türk Ceza Yasası Sonrasında Bu Suça Uygulanacak Ceza-II". **Yaklaşım Dergisi**. Sayı.156, Aralık 2005, s.228; Alemdar, Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, s.106.

[687] TCK m.30/1; *"Fiilin icrası sırasında suçun kanuni tanımındaki maddi unsurları bilmeyen bir kimse, kasten hareket etmiş olmaz. Bu hata dolayısıyla taksirli sorumluluk hali saklıdır."* Erman, s.104; Sonsuzoğlu, s.126; Ahmet Erol, Yeni Türk Ceza Kanunu Karşısında Vergi Mahremiyeti Suçu-I, s.249; Demircan, s.188; Erdem, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Yeni Ceza Yasası Sonrasında Bu Suça Uygulanacak Ceza-II, s.228; Alemdar, Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, s.104; Pınar ve Bacaksız, s.652; Suçun maddi unsurlarında hata olarak da ifade edilen bu durum, failin suçun maddi unsurlarına ilişkin hususlardaki bilgisizliğini, eksik veya yanlış bilgiye sahip olmasını ifade eder. Böyle bir hata suça ilişkin kastı ortadan kaldıracaktır. Bkz. İzzet Özgenç, ss.464-465.

mahremiyetinin ihlali suçu sebebiyle sorumluluğu doğmayacaktır[688]. Benzer şekilde bulunmayan bir hukuka uygunluk nedeninin varlığına inanarak[689] açıklama yapması halinde de kasten hareket etmiş sayılmayacaktır.

2.1.1.4. Hukuka Aykırılık Unsuru

Suçun hukuka aykırılık unsuru, yasadaki tarife uygun olarak işlenen fiilin hukuk düzeniyle çatışma halinde bulunması anlamına gelir[690] ve bu çatışmayı kaldıran ve fiili tüm hukuk düzeni bakımından hukuka uygun hale getiren[691] sebepler de hukuka uygunluk nedenleri olarak ifade edilir[692]. TCK'nın birinci kitap ikinci kısım ikinci bölümünde hukuka uygunluk nedenleri, *"Ceza Sorumluluğunu Kaldıran veya Azaltan Nedenler"* başlığı altında düzenlenmektedir. Bu başlık altında hem hukuka uygunluk sebeplerinin hem de kusurluluğu etkileyen sebeplerin düzenlenmiş olması eleştirilmekle[693] birlikte, kanun hükmünü yerine getirme -görevin yerine getirilmesi- (m.24/1)[694], meşru savunma (m.25/1)[695], hakkın kullanılması (m.26/1)[696] ve ilgilinin rızası (m.26/2)[697] hukuka uygunluk nedenleri olarak kabul

---

[688] Bkz. Özen, s.114; Teoride böyle olmakla birlikte pratikte vergi mahremiyetine uymakla yükümlü kişilerin gerçekleştirdikleri ifşa veya kullanma fiillerinin hukuka aykırı olduğunu bilmemeleri söz konusu değildir. Çünkü bu kişiler genelde eğitim düzeyleri yüksek, gerçekleştirdikleri fiillerin neticelerini anlayabilecek, alanında uzman kişilerdir. Bkz. Erman, s.104; Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.440; Nuri Berkay Özgenç, s.2949.

[689] TCK m.30/3; *"Ceza sorumluluğunu kaldıran veya azaltan nedenlere ait koşulların gerçekleştiği hususunda kaçınılmaz bir hataya düşen kişi, bu hatasından yararlanır."* Hukuka uygunluk nedenlerinin maddi şartlarında hata olarak adlandırılan bu hal, kişinin bir suçun tipikliğini, hukuka uygunluk nedenlerinden birinin maddi şartları oluşmadığı halde oluştuğu zannıyla gerçekleştirmesi olarak ifade edilmektedir. Bkz. Koca ve Üzülmez, s.298. Bu halde vergi mahremiyetinin ihlali suçunun oluşmayacağına ilişkin bkz. Erman, s.104; Sonsuzoğlu, s.126; Yiğit, s.203; Ahmet Erol, Yeni Türk Ceza Kanunu Karşısında Vergi Mahremiyeti Suçu-I, s.249; Demircan, s.188; Erdem, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Yeni Ceza Yasası Sonrasında Bu Suça Uygulanacak Ceza-II, s.228; Alemdar, Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, s.104.

[690] Koca ve Üzülmez, s.264; Demirbaş, s.268; Bayraklı, Vergi Gizliliğine Uymama Suçu, s.59.

[691] Koca ve Üzülmez, s.269.

[692] Başka bir ifadeyle hukuka uygunluk nedeni *"kanunun yasaklayarak cezalandırdığı bir hareketin yapılmasına, izin verilmesi durumu"* olarak da tanımlanmaktadır. Bkz. Demirbaş, s.274.

[693] Ahmet Emrah Akyazan, "5237 Sayılı TCK'da Hukuka Uygunluk Sebepleri", **Ankara Barosu Dergisi,** Sayı.2006/1, s.79.

[694] *"**Kanunun hükmü ve amirin emri***
***Madde 24–** (1) Kanunun hükmünü yerine getiren kimseye ceza verilmez.*
(...)"

[695] *"**Meşru savunma ve zorunluluk hâli***
***Madde 25–** (1) Gerek kendisine ve gerek başkasına ait bir hakka yönelmiş, gerçekleşen, gerçekleşmesi veya tekrarı muhakkak olan haksız bir saldırıyı o anda hâl ve koşullara göre saldırı ile orantılı biçimde defetmek zorunluluğu ile işlenen fiillerden dolayı faile ceza verilmez.*
(2) Gerek kendisine gerek başkasına ait bir hakka yönelik olup, bilerek neden olmadığı ve başka 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."

[696] *"**Hakkın kullanılması ve ilgilinin rızası***
***Madde 26**- (1) Hakkını kullanan kimseye ceza verilmez.*
(...)"

[697] *"**Hakkın kullanılması ve ilgilinin rızası***

edilmektedir[698]. Bunlardan her biri bünyesine ve niteliğine uygun düştüğü ölçüde[699] vergi mahremiyetinin ihlali suçu bakımından da uygulanacaktır[700]. Bu kapsamda örneğin bir kişinin vergi mahremiyeti kapsamında kalan bir hususta mahkemede tanıklık yapması kanun hükmünün yerine getirilmesi[701]; vergi işlemleriyle ilgilenen bir memurun haklılığını ortaya koymak için mükellefin vergi sırrı niteliğinde bilgilerini de içeren bir belgeyi mahkemeye delil olarak sunması hakkın kullanılması[702]; sır sahibinin vergi mahremiyeti kapsamında kabul edilen bilgi veya belgelerinin açıklanmasına rıza göstermesi[703] de ilgilinin rızası[704], hukuka uygunluk nedenlerinin oluşmasını sağlayacak ve bu nedenle vergi mahremiyetinin ihlali suçu oluşmayacaktır.

Vergi mahremiyetinin düzenlendiği VUK m.5'te, vergi gizliliğinin bozulmasına rağmen vergi mahremiyetinin ihlali suçunun oluşmayacağı bazı istisnai durumlara yer verilmiştir. Vergilemede aleniliğin sağlanması, vergi ziyaının önlenmesi ve böylece vergi

Madde 26– *(...)*
(2) Kişinin üzerinde mutlak surette tasarruf edebileceği bir hakkına ilişkin olmak üzere, açıkladığı rızası çerçevesinde işlenen fiilden dolayı kimseye ceza verilmez."

[698] Hukuka uygunluk nedenleri hakkında ayrıntılı açıklamalar için bkz. İzzet Özgenç, s.305 vd.; Koca ve Üzülmez, s.264 vd.; Demirbaş, s.274 vd.

[699] Genel nitelikli hukuka uygunluk nedenlerinden meşru savunmanın vergi mahremiyetinin ihlali suçu bakımından uygulanabilirliği imkansıza yakındır. Bkz. Arslan, s.22; Solak Akman, 419. dipnot, s.189; Aynı yönde bkz. Pınar ve Bacaksız, s.648.

[700] Arslan, s.22.

[701] Arslan, s.22; Vergi mahremiyeti kapsamında ifşaya izin veren VUK m.5/3, m.5/4, m.5/5 m.5/6 düzenlemeleri ile bilgi verme yükümlülüğüne ilişkin VUK m.148, m.149, m.150 ve m.151 kapsamında bilgi paylaşımı kanun hükmünü icra olarak değerlendirilecek ve vergi mahremiyetinin ihlali suçunu oluşturmayacaktır. Bkz. Özen, ss.111-113; Fransa'da, vergi mahremiyetine ilişkin düzenleme, vergi kaçakçılığı suçu dışında, vergi memurlarının ceza veya hukuk davalarında tanık olarak dinlenmesine izin vermez. Bkz. Stankiewicz, s.16.

[702] Solak Akman, s.194; Böyle bir durumda sır saklayan kişinin bunu saklamaya devam ettiği sürece bir zarar görebileceği ve kişinin kendisinin suçsuzluğunu göstermek için yapacağı bu açıklamanın zorunluluk hali kapsamında değerlendirileceği yönünde bkz. Bayraklı, Vergi Gizliliğine Uymama Suçu, s.65.

[703] Sır sahibi yapılan açıklamaya rıza gösterebileceği gibi kendisi de açıklama yapılmasını talep edebilir. Örneğin sır sahibi yaptığı faaliyetin meşru olmadığı yönünde yayılan bir iddianın çürütülmesini sağlamak amacıyla faaliyet konusunun ve müşteri kitlesinin açıklanmasını talep edebilir. Bkz. Bayraklı, Vergi Gizliliğine Uymama Suçu, s.66.

[704] Erman, s.103; Açıklanan bilgi ve belgeler arasında mükellefle ilgili kimselere ait vergi sırlarının da bulunduğu hallerde, bu kimseler bakımından hukuka uygunluk nedeninin varlığından söz edilemeyeceği belirtilmektedir. Bkz. Solak Akman, s.195; Vergi levhasının asılması zorunluğunun 6111 sayılı Kanun ile kaldırılması karşısında, mükellefin vergi levhasını başka kimselerce görülecek şekilde asması halinde levha içerisinde yer alan bilgilerinin ifşasının ilginin rızası kapsamında değerlendirilmesi gerektiği belirtilmektedir. Bkz. Çakır, s.373.

adaletinin gerçekleştirilmesi gibi amaçlarla getirildiği ileri sürülen[705] bu düzenlemeler vergi mahremiyetinin ihlali suçu bakımından da birer hukuka uygunluk sebebidir[706].

2.1.2. Suçun Cezası

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunu işleyenlere verilecek ceza, VUK m.362'de yer alan atıf gereği TCK m.239 hükümlerine göre belirlenecektir[707]. Yapılan bu atfın maddede yer alan tüm hükümlere mi yoksa yalnızca ceza miktarına mı yapıldığı konusunda doktrinde farklı görüşler bulunmaktadır. Bir görüş[708], atfın tüm madde hükümlerine yapıldığını bu nedenle TCK m.239'da düzenlenen suçun nitelikli hallerinin de vergi mahremiyetinin ihlali suçu bakımından dikkate alınması gerektiğini ileri sürerken diğer görüş[709], yapılan atfın yalnızca yaptırıma ilişkin olduğunu cezada kanunilik ilkesi ve kıyas yasağı gereği, maddede yer alan diğer düzenlemelerin –nitelikli haller ve tüzel kişiler hakkında güvenlik tedbiri öngören TCK m.242- VUK m.362 bakımından uygulama alanı bulmayacağını ifade etmektedir[710]. Kanaatimizce

---

[705] Sonsuzoğlu, s.128; Mükelleflerin kişisel yararını koruma amacı taşıyan vergi mahremiyeti kurallarının kamusal menfaatlere zarar vermemesi için bazı sınırlamalara tabi tutulması gerektiği belirtilmekle birlikte bu sınırlandırmaların yalnızca gerekli olduğu ölçüde yapılması gerektiğine dikkat çekilmektedir. Bkz. Sonsuzoğlu, s.117.

[706] *"2. Vergi Mahremiyeti Hakkına İstisna Teşkil Eden Durumlar"* başlığı altında vergi mahremiyetinin ihlali suçu bakımından hukuka uygunluk sebepleri niteliğinde kabul edilen durumlar ile ilgili ayrıntılı açıklamalar yer almaktadır.

[707] 765 sayılı TCK'nın yürürlükten kaldırılması sonrasında VUK m.362 atfının 5237 sayılı TCK'da hangi maddeye karşılık geleceğine ilişkin ilgili dönemde yapılan tartışmalar için bkz. Ahmet Erol, "Yeni Türk Ceza Kanunu Karşısında Vergi Mahremiyeti Suçu-II", **Yaklaşım**, Sayı.174, Haziran 2007, s.206 vd.; Ergüney, ss.114-117; TCK'ya yapılan atfın kaldırılarak ceza miktarının VUK'ta düzenlenmesinin daha uygun olacağı yönünde bkz. Bayraklı, Vergi Gizliliğine Uymama Suçu, s.95.

[708] Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.440; Funda Başaran Yavaşlar, "Vergi Suç ve Kabahatlerinde Son Durum", **İstanbul Barosu Dergisi,** Cilt.82, Sayı.6, 2008, s.2855; Solak Akman, s.258; Duman, s.1582; Karataş Durmuş, s.401; Nuri Berkay Özgenç, s.2954; Karademir, s.179; Ergüney, s.112.

[709] Arslan, s.26.

[710] TCK m.239'a yapılan atfın ne şekilde anlaşılması gerektiğinin tespiti, vergi mahremiyetinin ihlali suçuna uygulanacak cezanın belirlenmesi bakımından olduğu gibi suçun şikayete tabi olup olmadığının belirlenmesi bakımından da önemlidir. Yapılan atfın yalnızca yaptırıma ilişkin olduğunu kabul edersek suçun şikayete tabi olmadığı; ancak atfın maddenin tümüne yapıldığını kabul edersek TCK m.239/1'de düzenlenen suçun basit şekli bakımından şikayet şartının aranacağı, m.239/3'de düzenlenen suçun nitelikli hali bakımından şikayet şartının aranmayacağı sonucuna ulaşılacaktır. TCK m.239'a yapılan atfın maddenin tümüne yapıldığı ve bu nedenle şikayet şartını da kapsadığını ileri süren Duman, bu görüşünü desteklemek için şikayet kurumunun gerekliliği hususunda ileri sürülen görüşlerden, devletin bazı suçlar nedeniyle şikayet olmaksızın harekete geçmesinin suçtan zarar gören kişi veya kişilere tekrar ve daha ağır zarar verebileceği düşüncesinden yararlanmaktadır. Bu düşünceye göre suçla korunmak istenen değerlerden biri mükellefin özel hayatı olduğundan, şikayet olmaksızın muhakeme işlemlerinin yapılması bilgilerin kamuoyunda yeniden gündeme gelmesine sebebiyet verecek ve bu durum mağdurun zarar görmesine neden olabilecektir. Bkz. Duman, s.1583; Aynı yönde bkz. Solak Akman, s.279; Görevlendirmesi olmadığı halde bilgisayar sistemi üzerinden sorgulayarak çıktısını aldığı mükellef …'nın 2010, 2011, 2012 ve 2013 yıllarına ilişkin Ba-Bs analiz formlarını gerektiği gibi muhafaza edemeyerek, mükellefin alış yaptığı diğer mükelleflere ait bilgilerin adı geçen mükellefin muhasebecisinin çalışanı... isimli kişinin eline geçmesine neden olmak suretiyle söz konusu mükelleflerin vergi mahremiyetini ihlal ettiği gerekçesiyle hakkında soruşturma izni verilen vergi müfettişi… soruşturma izni veren Maliye Bakanlığı kararına ilişkin itirazının değerlendirildiği bir Danıştay kararında mahkeme; *"...söz konusu çıktıların hakkında ön inceleme yapılanın*

VUK m.362'de yer alan atfın tüm madde hükümlerine yapıldığını kabul etmek daha doğru olacaktır. Şayet kanun koyucu bunun aksini arzu etseydi VUK m.362'nin, 5728 sayılı Kanun ile değiştirilmeden önceki haline[711] benzer şekilde doğrudan uygulanacak ceza bakımından TCK m.239'un ilk fıkrasına atıfla yetinebilirdi. Ancak mevcut düzenleme, *"...Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır."* şeklinde kaleme alındığından kanun koyucunun, TCK m.239'daki düzenlemenin tamamını vergi mahremiyetinin ihlali suçu bakımından geçerli kılmayı arzu ettiğini söyleyebiliriz.

"Ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması" kenar başlığını taşıyan TCK m.239 şu şekilde düzenlenmiştir:

> *"(1) Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri[712] yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikayet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi halinde de bu fıkraya göre cezaya hükmolunur.*
>
> *(2) Birinci fıkra hükümleri, fenni keşif ve buluşları veya sınai uygulamaya ilişkin bilgiler hakkında da uygulanır.*
>
> *(3) Bu sırlar, Türkiye'de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklandığı takdirde, faile verilecek ceza üçte biri oranında artırılır. Bu halde şikayet koşulu aranmaz.*
>
> *(4) Cebir veya tehdit kullanarak bir kimseyi bu madde kapsamına giren bilgi veya belgeleri açıklamaya mecbur kılan kişi, üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır."*

---

bilgisayarından sorgulandığı ve buradan basıldığı, işlem ve fiil akışına göre de söz konusu bilgilerin gizli kalmayarak düzeltme beyannamesi verilmek suretiyle mükellef lehine/hazine aleyhine işlem tesis edilmesinin sağlandığının tespit edildiği ve ilgili hakkında soruşturma izni verilmesinin teklif edildiği, Yetkili merci tarafından da yukarıda yer alan eylemle ilgili olarak soruşturma izni verildiği görülmüş ise de, ön incelemenin vergi mahremiyeti ihlal edildiği iddia edilen mükelleflerin şikayeti üzerine değil, ilgili hakkında düzenlenen disiplin soruşturması raporunda getirilen öneri doğrultusunda başladığı, olayda mükelleflerin bir şikayetinin olmadığı, dolayısıyla takibi şikayete bağlı bu suçun soruşturulması için gerekli olan şikayet şartının mevcut olmadığı ve bu suçla ilgili soruşturma yapılamayacağı anlaşıldığından, itirazın kabulüyle Maliye Bakanının ... soruşturma izni verilmesine ilişkin kararının kaldırılması..." şeklindeki kararında vergi mahremiyetinin ihlali suçunun şikayete tabi bir suç olduğuna dikkat çekmiştir. Bkz. Danıştay 1. D., t.26.05.2016, E.2016/639, K.2016/816, www.lexpera.com.tr (10.12.2018).

[711] Anılan düzenlemenin değişiklikten önceki hali;
"Bu kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenlere Türk Ceza Kanununun 198'inci maddesinde yazılı cezanın iki katı hükmolunur. Bu ceza iki aydan az olamaz.
Suçları tekerrür edenler bir daha Devlet hizmetinde kullanılamazlar."

[712] "Bilgi ve belge" ifadesinin kullanılıp "elektronik ortam kayıt ve verileri" ifadesine yer verilmemiş olması eleştirilmekle birlikte bu eksikliğin bilginin elektronik ortamdaki kayıt ve verileri de kapsayacak şekilde yorumlanması ile giderilebileceği ileri sürülmüştür. Bkz. Akın, s.257.

Düzenlemeden de açıkça anlaşılacağı üzere vergi mahremiyetinin ihlali suçu için öngörülen ceza "*bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adlî para cezası"* şeklinde belirlenmiştir[713]. Sırların Türkiye'de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına[714] açıklanması suçun nitelikli hali olarak düzenlenmiş ve bu halde faile verilecek cezanın *üçte bir oranında artırılacağı* kabul edilmiştir[715]. Anılan maddenin son fıkrasına göre, VUK m.5'te vergi mahremiyetine uymakla yükümlendirilmiş kişileri, cebir ve tehdit kullanarak vergi mahremiyeti kapsamında yer alan bilgi veya belgeleri ifşa etmeye mecbur bırakan kimse *üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezasıyla* cezalandırılacaktır. Burada yaptırım uygulanacak kişinin suçu işlemeye mecbur bırakılan kişi değil, cebir veya tehdit kullanarak bu kişiyi suç işlemeye mecbur eden kişi olacağını belirtmek gerekir[716].

Şartları gerçekleştiği takdirde, fail hakkında kanunda öngörülen güvenlik tedbirlerinin de uygulanması söz konusu olacaktır[717]. Suçun failinin, belirli haklardan yoksun bırakılması (TCK m.53); sırların ele geçirilmesinde kullanılan fotoğraf makinesi veya saklanmasında kullanılan bilgisayar gibi suçun işlenmesinde kullanılan eşyaların müsaderesi (TCK m.54); sırların açıklanması veya açıklanmaması ya da kullanılması karşılığında el edilen kazançların müsaderesi (TCK m.55) gündeme gelebilecektir[718]. Benzer şekilde, suçun bir tüzel kişi yararına

[713] Vergi mahremiyetinin ihlali suçunu işleyenlere verilecek adli para cezası azami tutarının -500.000 TL-, bir takvim yılı içerisinde yıllık satışları üzerinden fatura vermeyenlere kesilecek özel usulsüzlük cezasının miktarı -120.000 TL- karşısında oldukça yüksek bir tutara denk gelmesi örneğinden hareketle vergi mahremiyetinin ihlali suçu karşılığında öngörülen adli para cezası miktarının mükellefin korunmasına ilişkin öncelikli hedefin önüne geçtiği ileri sürülmektedir. Bkz. Orkunoğlu Şahin, ss.201-202.

[714] Türkiye'de oturmama şartının yalnızca "yabancı" açısından aranacağı buna karşın onun memurlarının nerede oturduğunun/yerleşik olduğunun önemli olmadığı ifade edilmektedir. Bkz. Solak Akman, s.263.

[715] Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.440; Vergi mahremiyeti kapsamında yer alan bilgi veya belgelerin, Türkiye'de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklanmasının ifşa anlamı taşıdığı, böyle bir durumda söz konusu ağırlaştırıcı nedenin uygulama alanı bulacağı, ancak vergi mahremiyetinin ihlali suçunun vergi sırrının yabancı kişi veya onun memurları yararına *kullanılması* suretiyle işlenmesi halinde suçta ve cezada kanunilik ilkesi gereği suçun nitelikli halinin uygulama alanı bulmayacağı ifade edilmektedir. Bkz. Solak Akman, ss.261-262.

[716] Solak Akman, s.264.

[717] Duman, s.1598.

[718] Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.441.

işlenmesi halinde o tüzel kişi hakkında da güvenlik tedbirleri (TCK m.60)[719] uygulanabilecektir (TCK m.242)[720].

TCK m.66/1-e[721] uyarınca vergi mahremiyetinin ihlali suçu bakımından dava zamanaşımı süresi sekiz yıldır. Bu süre, *"tamamlanmış suçlarda suçun işlendiği günden, teşebbüs halinde kalan suçlarda son hareketin yapıldığı günden, kesintisiz suçlarda kesintinin gerçekleştiği ve zincirleme suçlarda son suçun işlendiği günden"* itibaren işlemeye başlayacaktır (TCK m.66/6)[722]. Ceza zamanaşımı ise TCK m.68/1-e[723] gereğince on yıldır. Bu süre ise, *"hükmün kesinleştiği veya infazın herhangi bir suretle kesintiye uğradığı günden"* itibaren işlemeye başlayacaktır (TCK m.68/5)[724].

2.2. Sırrın İfşası Suçu

AATUHK m.107'de düzenlenen bu suç vergi mahremiyetinin ihlali suçuyla benzer özellikler taşımaktadır. Bu nedenle bu suç kapsamında yapılacak açıklamalar tekrara düşmemek bakımından vergi mahremiyetinin ihlali suçuyla karşılaştırılarak yapılacak ve vergi mahremiyetinin ihlali suçundan farklılaşan yönleri üzerinde durulacaktır.

---

[719] *"**Tüzel kişiler hakkında güvenlik tedbirleri***
***Madde 60**- (1) Bir kamu kurumunun verdiği izne dayalı olarak faaliyette bulunan özel hukuk tüzel kişisinin organ veya temsilcilerinin iştirakiyle ve bu iznin verdiği yetkinin kötüye kullanılması suretiyle tüzel kişi yararına işlenen kasıtlı suçlardan mahkûmiyet halinde, iznin iptaline karar verilir.*
(2) Müsadere hükümleri, yararına işlenen suçlarda özel hukuk tüzel kişileri hakkında da uygulanır.
(3) Yukarıdaki fıkralar hükümlerinin uygulanmasının işlenen fiile nazaran daha ağır sonuçlar ortaya çıkarabileceği durumlarda, hakim bu tedbirlere hükmetmeyebilir.
(4) Bu madde hükümleri kanunun ayrıca belirttiği hallerde uygulanır."

[720] TCK m.242'de, ilgili bölümde (TCK m.235-242) yer alan suçların işlenmesi suretiyle yararına haksız menfaat sağlanan tüzel kişiler hakkında bunlara özgü güvenlik tedbirleri uygulanabileceğine ilişkin düzenlemeye yer verilmiş ve bu çerçevede vergi mahremiyetinin ihlali suçunun bankalar gibi özel hukuk tüzel kişileri yararına haksız menfaat sağlanması suretiyle işlenmesi durumunda söz konusu tüzel kişiler bakımından TCK m.60'da öngörülen güvenlik tedbirlerinin uygulanması gerektiği ifade edilmiştir. TCK m.60'da yer alan güvenlik tedbirlerinden yalnızca müsadereye ilişkin hükümlerin uygulama alanı bulacağı yönünde bkz. Solak Akman, ss.265-266; Hem iznin iptali hem de müsadere tedbirlerinin uygulanabileceği yönünde bkz. Pınar ve Bacaksız, s.640; Tüzel kişilere uygulanacak güvenlik tedbirleri ve şartları hakkında ayrıntılı açıklamalar için bkz. Nur Centel, "Ceza Hukukunda Tüzel Kişilerin Sorumluluğu -Şirketler Hakkında Yaptırım Uygulanması-", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt.65, Sayı.4, 2016, ss.3313-3326.

[721] Anılan hüküm gereği *"kanunda başka türlü yazılmış olan haller dışında kamu davası, beş yıldan fazla olmamak üzere hapis veya adli para cezasını gerektiren suçlarda sekiz yıl, geçmesiyle düşer."*

[722] Dava zamanaşımı süresinin durması veya kesilmesi ilişkin kurallar TCK m.67'de yer almaktadır.

[723] Anılan hüküm gereği, beş yıla kadar hapis ve adli para cezalarında hükmün kesinleşmesinden itibaren on yıllık sürenin geçmesi halinde ceza infaz edilmez.

[724] Ceza zamanaşımı süresinin kesilmesine ilişin kurallar TCK m.71'de yer almaktadır.

Sırrın ifşası suçu AATUHK m.107'de düzenlenmiş ve suç karşılığında öngörülen yaptırım ise vergi mahremiyetinin ihlali suçuna paralel şekilde TCK m.239'a yapılan atıfla belirlenmiştir. Bu kapsamda *kanuni unsurun* bu iki düzenlemede vücut bulduğu söylenebilir.

Suçla korunan hukuki yarar ise kamu borçlusunun özel hayatı kapsamındaki bilgilerinin gizliliğinin sağlanarak zarar görmesinin önlenmesi ve idareye olan güvenlerinin korunması şeklinde ifade edilebilir.

Sırrın ifşası suçunun maddi unsurları bakımından bir inceleme yapıldığında suçun konusu, *"amme borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına ait… sırlarla, gizli kalması lazım gelen diğer hususlar"* olarak belirlenmiştir. Suçun faili de *"kanunun tatbikinde vazifeli bulunan kimseler"* şeklinde ifade edilmiş ve bu yönüyle sayma yoluyla failleri belirleyen vergi mahremiyetinin ihlali suçuna kıyasla sırrı ifşa etmemekle ödevlendirilen kimseleri daha geniş bir kapsamda tespit etmiştir. Bu çerçevede suçun faili, kamu alacağının tahsili sürecinde görev alıp da bu görevleri dolayısıyla kamu borçlusu ve onunla ilgili kimselerin şahısları, meslekleri, işleri, muamele ve hesap durumları hakkında bilgi edinen kişiler[725] olarak belirlendiğinden suç vergi mahremiyetinin ihlali suçuyla benzer şekilde özgü (mahsus) suç niteliği taşımaktadır[726]. Bu suçun mağdurunun "*kamu borçlusu"* veya "*kamu borçlusuyla ilgili kimse"* olduğu söylenebilir[727]. Sırrın ifşası suçunun vergi mahremiyetinin ihlali suçuyla farklılaştığı en önemli nokta suçun fiil unsurudur. AATUHK m.107'de yalnızca, sır veya gizli kalması gereken hususların *ifşası*[728] suçun fiil unsurunu oluştururken[729], VUK m.5'te ifşa haricinde, *"kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanma"* hali de vergi mahremiyetinin ihlali sonucunu doğurmakta ve bu çerçevede VUK m.362'de düzenlenen vergi mahremiyetinin ihlali suçunun fiil unsurunu oluşturmaktadır[730]. AATUHK m.107'de yalnızca *ifşa* fiilinin yaptırıma

---

[725] Pınar ve Bacaksız, s.639; AATUHK m.4'de, *"Amme idarelerinin bu kanunu tatbika salahiyetli memurlarının vazifelerini teşkilat ve vazife kanunları veya bu konu ile ilgili diğer kanun veya mevzuat, mesuliyetlerini de; mesuliyeti tesis eden kanunlar tayin eder."* şeklinde ifade edildiği üzere kanunun uygulanmasında görevli bulunan kimseler, teşkilat kanunları ve diğer ilgili mevzuata göre tespit edilecektir. Bkz. Erman, s.99.

[726] Başbüyük, s.639.

[727] Pınar ve Bacaksız, s.640.

[728] İfşanın nasıl olacağına ilişkin bir sınırlama yapılmamış olduğundan, AATUHK m.107 anlamında sırrın ifşası serbest hareketli bir suçtur. Bkz. Pınar ve Bacaksız, s.643.

[729] Kanun'un ilk halinde ikinci fıkra hükmü, *"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."* şeklinde kaleme alınmış menfaat temini maksadı ile ifşa ağırlaştırıcı neden –düzenlemenin şimdiki hali ile uyumlu ilk fıkrasında ifşa karşılığında ön görülen yaptırım iki aydan altı aya kadar hapis cezası şeklindedir- olarak düzenlenmiştir. Bkz. R.G. Tarih-Sayı: 28.07.1953-8469.

[730] Karataş Durmuş, s.383; Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.439.

bağlanması[731], amme alacağının tahsili aşamasında öğrenilen bilgilerin *menfaat temini amacıyla kullanılması* durumunda herhangi bir yaptırımın öngörülmemiş olması doktrinde[732] eleştirilmiş ancak bu halde sorumluluğun TCK hükümlerine göre belirleneceği ifade edilmiştir[733].

Suçun taksirli hali kanunda açıkça düzenlenmemiş olduğundan manevi unsur *kast*tır. Bu hususta failin, ifşa ettiği bilgilerin kanuni düzenlemede yer alan sırlara ilişkin olduğunu bilmesi ve bu bilgileri açıklamayı istemesi yeterlidir[734].

AATUHK m.107'nin son fıkrasında kamu borçlusuna ait sırların açıklanmasına rağmen suçun oluşmayacağı bir hukuka uygunluk nedeni ortaya konulmuştur[735]. Anılan istisna düzenlemesine göre, kamu alacağının tahsiline yahut borç bilgilerine ilişkin olarak, yetkili kurum ve kuruluşlara açıklama yapılması hukuka aykırı kabul edilmeyecektir (AATUHK m.107/6). Belirtilen bu hal dışında TCK'da düzenlenen diğer hukuka uygunluk nedenleri de bünyelerine uygun düştüğü ölçüde uygulama alanı bulacaktır.

Suçun yaptırımına bakıldığında ise gerek VUK m.362'de belirtilen vergi mahremiyetinin ihlali gerekse de AATUHK m.107'de belirtilen amme borçlusuna ilişkin sırların ifşası halinde verilecek cezanın TCK m.239'a göre belirleneceği görülmektedir[736]. Bu

---

[731] Sırrın ifşası suçunun gerçekleşmesi bakımından sır sahibinin zarar görmesi gibi herhangi bir netice aranmadığından suç sırf hareket suçudur.

[732] Kanunun sadece ifşa fiilini suç kapsamına alarak, menfaat temini maksadıyla kullanma eylemini hukuka uygun hale getirdiği, vergi hukuku ve ceza hukuku bakımından kıyasın yasak olduğu bu nedenle VUK m.5 düzenlemesinin, bir vergileme işlemi olan tahsil aşamasında da geçerli olacağı yönünde bir kıyas yapılamayacağı ve neticesinde kamu görevlisinin tahsil aşamasında öğrenilen bilgileri kendisi veya üçüncü bir kişi yararına kullanması durumunda ne şekilde sorumlu tutulacağının belirsiz olduğu ifade edilmektedir. Bkz. Ömercioğlu, s.108.

[733] Ömercioğlu, s.108.

[734] Başbüyük, s.122; Pınar ve Bacaksız, s.650; Vergi mahremiyetinin ihlali suçu bakımından *"2.1.1.3. Manevi Unsur"* başlığı altında yapılan açıklamalar inceleme konusu suç için de geçerlidir.

[735] Bu hukuka uygunluk nedeni *"kanun hükmünü icra"* olarak değerlendirilmektedir. Bkz. Pınar ve Bacaksız, s.649; Başbüyük, s.123.

[736] AATUHK m.107, 5728 sayılı Kanun ile değiştirilmeden önce mahremiyet ihlali halinde verilecek cezayı doğrudan kendisi düzenlemekteydi. Bu hususta ceza miktarının belirlenmesi için eski TCK m.198'e atıfta bulunan VUK m.362'ten ayrılmaktaydı. Burada ilginç olan, AATUHK m.107/2'de –değişiklik öncesinde sırrın ifşası ilk fıkrada menfaat temini maksadıyla kullanma ikinci fıkrada yer almaktaydı– öngörülen cezanın VUK m.362'de –eski TCK m.198'de yedi günden üç aya kadar hapis ve adli para cezası öngörülmekte, VUK m.362 ise vergi mahremiyetinin ihlali suçunu işleyenlere eski TCK m.198'de yazılı cezanın iki katı tutarında ancak altı sınırı iki ay olan yani iki aydan altı aya kadar bir hapis cezası öngörmekteydi– öngörülen cezadan daha ağır olmasıydı. Bu halde tahsil aşamasında gerçekleşen menfaat temini maksadıyla vergi mahremiyeti ihlalinin, tahakkuk aşamasında gerçekleşen ihlale göre daha ağır yaptırıma tabi tutulması gibi garip bir durumla karşılaşılmaktaydı. Bunun dışında hem VUK hem AATUHK'da faillerin bir daha devlet hizmetinde kullanılmamasına ilişkin düzenlemeler yer almaktaydı. Ancak VUK m.362'de suçun tekerrürü halinde memuriyetten mahrumiyet sonucu doğarken, AATUHK m.107'de suçun nitelikli hali olarak düzenlenen menfaat temini şartının varlığı halinde tekerrürü aramamakta yalnızca suçun ilk fıkrada düzenlenen basit hali için tekerrürü aramaktaydı. Ayrıntılı açıklamalar için

kapsamda suçun cezası *bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adlî para cezası* şeklinde ortaya konulmaktadır[737].

2.3. Kişisel Verilere İlişkin Suçlar

Kişisel verilerin hukuka aykırı bir şekilde toplanması, paylaşılması, ele geçirilmesi ve süresi içerisinde yok edilmemesi hallerinde söz konusu olabilecek suçlar ve bu suçlara ilişkin birtakım kurallar TCK m.135 ile m.140 arasında yer almaktadır. KVKK'nın "Suçlar ve Kabahatler" başlıklı beşinci bölümünde yer alan m.17[738] düzenlemesine göre de kişisel verilere ilişkin suçlar meydana gelmişse veya silinmesi ya da anonimleştirilmesi gereken bir veri ile ilgili yükümlülüklere uyulmamışsa TCK m.135 ile m.140 arasında yer alan hükümler uygulama alanı bulacaktır[739].

KVKK kapsamında bütçe, vergi ve mali konulara ilişkin olarak işlenen verilere yönelik gerçekleşen ihlallerde, aynı zamanda bu veriler VUK m.362'nin atfıyla VUK m.5 gereği de korunduğundan "ifşa" veya "menfaat temini amacıyla kullanma" sonucunu doğuracak fiillerde özel normun önceliği ilkesi gereğince[740] VUK m.362'nin uygulanması ile yetinilecektir. Ancak VUK m.362'nin uygulanabilmesi için suçun, özgü fail sıfatına sahip

---

bkz. Sonsuzoğlu, s.131 vd; Memuriyetten mahrumiyet sonucunu doğuran meslekten men cezasının kaldırılmış olmasını eleştirilmekte ve bu konudaki eksikliğin giderilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Bkz. Orkunoğlu Şahin, s.203.

[737] *"2.1.2. Suçun Cezası"* başlığı altında vergi mahremiyetinin ihlali suçunun cezalandırılmasına ilişkin yapılan açıklamalar ve tartışmaların bu suç tipi için de geçerli olduğunu belirtmek gerekir.

[738] *"**Madde 17-** (1) Kişisel verilere ilişkin suçlar bakımından 26/9/2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 135 ila 140 ıncı madde hükümleri uygulanır.*
(2) Bu Kanunun 7 nci maddesi hükmüne aykırı olarak; kişisel verileri silmeyen veya anonim hâle getirmeyenler 5237 sayılı Kanunun 138 inci maddesine göre cezalandırılır."

[739] Karataş Durmuş, s.400; Kabahatlere ilişkin düzenleme ise KVKK m.18 de yer almaktadır. Buna göre;
"(1) Bu Kanunun;
a) 10 uncu maddesinde öngörülen aydınlatma yükümlülüğünü yerine getirmeyenler hakkında 5.000 Türk lirasından 100.000 Türk lirasına kadar,
b) 12 nci maddesinde öngörülen veri güvenliğine ilişkin yükümlülükleri yerine getirmeyenler hakkında 15.000 Türk lirasından 1.000.000 Türk lirasına kadar,
c) 15 inci maddesi uyarınca Kurul tarafından verilen kararları yerine getirmeyenler hakkında 25.000 Türk lirasından 1.000.000 Türk lirasına kadar,
ç) 16 ncı maddesinde öngörülen Veri Sorumluları Siciline kayıt ve bildirim yükümlülüğüne aykırı hareket edenler hakkında 20.000 Türk lirasından 1.000.000 Türk lirasına kadar,
idari para cezası verilir.
(2) Bu maddede öngörülen idari para cezaları veri sorumlusu olan gerçek kişiler ile özel hukuk tüzel kişileri hakkında uygulanır.
(3) Birinci fıkrada sayılan eylemlerin kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları bünyesinde işlenmesi hâlinde, Kurulun yapacağı bildirim üzerine, ilgili kamu kurum ve kuruluşunda görev yapan memurlar ve diğer kamu görevlileri ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında görev yapanlar hakkında disiplin hükümlerine göre işlem yapılır ve sonucu Kurula bildirilir."

[740] Özel normun önceliği ilkesi hakkında bkz. Kayıhan İçel, "Görünüşte Birleşme (İçtima) İlkeleri ve Yeni Türk Ceza Kanunu", **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı 14, Güz 2008 ss.37-38.

olanlarca işlenmesi, bilgilerin vergi mahremiyeti kapsamında korunan konulara ilişkin olması, görev dolayısıyla elde edilmesi ve mükellef veya mükellefle ilgili kimselere ilişkin olması gerekir. Bu çerçevede şayet sayılan diğer şartlar da gerçekleştiyse TCK m.136[741]'da düzenlenen verileri hukuka aykırı olarak verme ve yayma fiilleri "ifşa" kapsamında değerlendirileceğinden yalnızca VUK m.362 uygulanacaktır. Ancak *"Kişisel verilerin kaydedilmesi"* kenar başlığını taşıyan TCK m.135[742], *"Verileri yok etme"* kenar başlığını taşıyan TCK m.138[743] ile TCK m.136'nın verileri hukuka aykırı olarak ele geçirme seçimlik hareketi bakımından diğer şartlar da gerçekleştiyse anılan suçlar uygulama alanı bulacaktır.

2.4. TCK'da Öngörülen Diğer Suçlar

TCK'da, VUK m.362 ve AATUHK m.107 ile KVKK m.17'de yer alan atıf kapsamında incelediğimiz kişisel verilere ilişkin suçlar (TCK m.135-m.140) haricinde mükellefin vergi mahremiyeti hakkı kapsamında kabul edilen bilgilerinin ifşasını, menfaat temini amacıyla kullanılmasını ve/veya vergi idaresi tarafından muhafaza edilen bilgilerin hukuka aykırı bir şekilde ele geçirilmesini yasaklayan başka düzenlemelerin de olduğunu görmekteyiz. Somut olayın özelliklerine göre; *"Özel hayatın gizliliğini ihlal"* kenar başlığını taşıyan TCK m.134[744]; *"Ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması"* kenar başlığını taşıyan TCK m.239[745]; *"Sistemi engelleme, bozma,*

---

741 *"**Madde 136**- (1) Kişisel verileri, hukuka aykırı olarak bir başkasına veren, yayan veya ele geçiren kişi, iki yıldan dört yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır."*

742 *"**Madde 135**- (1) Hukuka aykırı olarak kişisel verileri kaydeden kimseye bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası verilir.*
(2) Kişisel verinin, kişilerin siyasi, felsefi veya dini görüşlerine, ırki kökenlerine; hukuka aykırı olarak ahlaki eğilimlerine, cinsel yaşamlarına, sağlık durumlarına veya sendikal bağlantılarına ilişkin olması durumunda birinci fıkra uyarınca verilecek ceza yarı oranında artırılır."

743 *"**Madde 138**- (1) Kanunların belirlediği sürelerin geçmiş olmasına karşın verileri sistem içinde yok etmekle yükümlü olanlara görevlerini yerine getirmediklerinde bir yıldan iki yıla kadar hapis cezası verilir.*
(2) Suçun konusunun Ceza Muhakemesi Kanunu hükümlerine göre ortadan kaldırılması veya yok edilmesi gereken veri olması hâlinde verilecek ceza bir kat artırılır."

744 *"**Madde 134**- (1) Kişilerin özel hayatının gizliliğini ihlal eden kimse, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gizliliğin görüntü veya seslerin kayda alınması suretiyle ihlal edilmesi halinde, verilecek ceza bir kat artırılır.*
(2) Kişilerin özel hayatına ilişkin görüntü veya sesleri hukuka aykırı olarak ifşa eden kimse iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. İfşa edilen bu verilerin basın ve yayın yoluyla yayımlanması halinde de aynı cezaya hükmolunur."

745 *"**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 adlî para cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi halinde de bu fıkraya göre cezaya hükmolunur.*
(2) Birinci fıkra hükümleri, fenni keşif ve buluşları veya sınai uygulamaya ilişkin bilgiler hakkında da uygulanır.
(3) Bu sırlar, Türkiye'de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklandığı takdirde, faile verilecek ceza üçte biri oranında artırılır. Bu halde şikayet koşulu aranmaz.

verileri yok etme veya değiştirme" kenar başlığı taşıyan m.244[746] ve *"Göreve ilişkin sırrın açıklanması"* kenar başlığını taşıyan TCK m.258[747], vergi mahremiyeti hakkının ihlali durumunda uygulanabilecek cezai düzenlemeler olarak karşımıza çıkmaktadır[748]. Ancak VUK m.362 vergiye ilişkin bilgilerin gizliliğinin sağlanmasında özel bir düzenleme olduğundan özel normun önceliği ilkesi gereğince özel norm, genel normun uygulanmasını önleyecek ve VUK m.362 kapsamında değerlendirilecek durumlar bakımından diğer suçlar uygulama alanı bulmayacaktır[749]. Bu kapsamda TCK m.134, m.239 ve m.258 bakımından, VUK m.362 özel norm kabul edilecek ve ancak VUK m.362'nin uygulanmasının mümkün olmadığı hallerde – özgü faillik sıfatına sahip olunmayan haller, bilgilerin mükellef veya mükellefle ilgili kimselere ait olmaması veya vergi mahremiyeti kapsamında korunacak konulara ilişkin olmaması gibi[750]- TCK'nın ilgili maddelerinin uygulanması -diğer şartlar da sağlanıyorsa- söz konusu olabilecektir. Bununla birlikte TCK m.244'ü farklı değerlendirmek gerekir. Çünkü VUK m.362'de düzenlenen vergi mahremiyetinin ihlali suçunun mükellef veya mükellefle ilgili kimselere ilişkin gizli kalması gereken bilgilerin ifşası ve menfaat temini maksadıyla kullanılmasını yaptırıma bağladığı görülmektedir. Suçun bilişim sistemleri üzerinde, sisteme müdahale edilip verilerin bozulması, yok edilmesi, değiştirilmesi veya erişimin engellenmesi ya da sisteme veri yerleştirilmesi gibi fiillerle işlenmesi durumuna ilişkinse VUK m.362 ile bağlantılı olarak VUK m.5'te bir düzenlemeye yer verilmediği görülmektedir. Bu kapsamda örneğin vergi idaresinin verileri depoladığı ve sakladığı VERİA sistemi ya da mükelleflere

---

(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."

[746] *"**Madde 244-** (1) Bir bilişim sisteminin işleyişini engelleyen veya bozan kişi, bir yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.*
(2) Bir bilişim sistemindeki verileri bozan, yok eden, değiştiren veya erişilmez kılan, sisteme veri yerleştiren, var olan verileri başka bir yere gönderen kişi, altı aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.
(3) Bu fiillerin bir banka veya kredi kurumuna ya da bir kamu kurum veya kuruluşuna ait bilişim sistemi üzerinde işlenmesi halinde, verilecek ceza yarı oranında artırılır.
(4) Yukarıdaki fıkralarda tanımlanan fiillerin işlenmesi suretiyle kişinin kendisinin veya başkasının yararına haksız bir çıkar sağlamasının başka bir suç oluşturmaması halinde, iki yıldan altı yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adlî para cezasına hükmolunur."

[747] *"**Madde 258-** (1) 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.*
(2) Kamu görevlisi sıfatı sona erdikten sonra, birinci fıkrada yazılı fiilleri işleyen kimseye de aynı ceza verilir."

[748] Yine somut olayın özelliklerine göre menfaat temini amacıyla kullanma, *"İrtikap"* kenar başlığını taşıyan TCK m.250; *"Rüşvet"* kenar başlığını taşıyan TCK m.252; *"Görevi kötüye kullanma"* kenar başlığını taşıyan TCK m.257'ye vücut verebilir. Örneğin vergi muameleleriyle uğraşan bir memurun, sır sahibi mükelleften ifşa edildiğinde onu zor duruma düşürebilecek bir bilgiyi gizli tutması karşılığında para talep etmesi aksi halde bilgiyi ifşa edeceğini bildirmesi icbar suretiyle irtikap suçunun oluşmasına; sır sahibi mükellefin ticari rakiplerinden biriyle karşılıklı anlaşarak üretim sırrına ilişkin bir bilgiyi para karşılığında satması rüşvet suçunun oluşmasına sebebiyet verebilir.

[749] Arslan, s.25; Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, 25. dipnot, s.9.

[750] Arslan, s.20.

ilişkin bilgileri de içeren bankaların bilişim sistemlerine müdahale edilip verilerin bozulması, yok edilmesi, değiştirilmesi veya erişimin engellenmesi ya da sisteme veri yerleştirilmesi hallerinde -bunu yapan kişi VUK m.5 kapsamında vergi mahremiyetine uymakla yükümlü tutulanlardan olsa bile- TCK m.244 uygulama bulacaktır[751]. TCK m.244'de düzenlenen bir başka fiil olan *"sistemde var olan verilerin başka bir yere gönderilmesi"* fiili bakımından ise kanaatimizce, bu fiil *"ifşa"* kapsamında değerlendirilebileceğinden yine VUK m.362 uygulama alanı bulacaktır.

[751] Verilerin bozulması, yok edilmesi, değiştirilmesi, erişilmez kılınması, sisteme veri yerleştirilmesi ve var olan verilerin başka yere gönderilmesinin anlamı ve suçun unsurlarına ilişkin açıklamalar için bkz. Sacit Yılmaz, "5237 Sayılı TCK'nın 244. Maddesinde Düzenlenen Bilişim Alanındaki Suçlar", **TBB Dergisi**, Sayı.92, 2011, s.73 vd.

SONUÇ

Vergilendirme ilişkisi içerisinde birçok farklı kaynaktan bilgi toplama yetkisiyle donatılmış olan vergi idaresi topladığı bu bilgilerin gizliliğini sağlama ödevi ile de yükümlendirilmiştir. Bu ilişki içerisinde öğrenilen, mükelleflere veya mükellefle ilgili kimselere ilişkin sırların ve gizli kalması gereken nitelikteki bilgilerin vergi mahremiyetiyle ödevlendirilmiş kişi, kurum veya kuruluşlarca ifşa edilmemesi, menfaat temini amacıyla kullanılmaması ve gizliliğinin bozulmaması için gereken tedbirlerin alınmasını öngören vergi mahremiyeti, mükelleflerin idare ile doğru bilgi paylaşımında bulunmasının temelini teşkil etmektedir. Toplanan bilgilerin gizliliğinin sağlanması için yeterli maddi ve hukuki enstrümanların mevcut olmadığı bir sistemde mükelleflerin vergi idaresi ile doğru bilgi paylaşımında bulunmasını beklemek gerçekçi olmayan bir yaklaşım olacaktır. Bir başka ifadeyle mükelleflerden ancak vergi mahremiyetinin var olduğu bir sistemde vergi idaresiyle doğru bilgi paylaşımında bulunması beklenebilir.

Mevzuatımızda mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliğinin sağlanmasına hizmet eden çeşitli hükümler bulunmakla birlikte vergi mahremiyetine ilişkin temel düzenleme olan VUK m.5'e bakıldığında mükelleflere ilişkin gizli kalması gereken nitelikteki bilgilerin onların şahsı, iş ve işletmesi, muamele ve hesap durumu, meslek ya da serveti başta olmak üzere çeşitli konulardan kaynaklanabileceği görülmektedir. Bu konular aynı zamanda özel hayatın da bir kısmını oluşturur. Mükellefe ilişkin kişisel verilerin korunması yönüyle elde edilen bilgilerin gizliliğinin sağlanması amacını taşıyan vergi mahremiyetinin özel hayatın gizliliğinin vergi hukukundaki kısmi yansıması olduğu ve bu kapsamda bilgilerin elde edilmesi sürecine ilişkin düzenlemeler içerdiğinden konut dokunulmazlığı ve haberleşmenin gizliliği haklarının vergi mahremiyeti hakkına temel oluşturamayacağı tespit edilmiştir. Şüphesiz bu haklar da mükelleflerin özel hayatlarına ilişkin müdahalelere koruma sağlamaktadır ancak, mükelleflerin özel hayatının korunması bilgilerin elde edilmesi ve elde edilen bilgilerin gizliliğinin sağlanması olarak iki başlık altında değerlendirildiğinde vergi mahremiyetinin elde edilen bilgilerin gizliliğinin sağlanmasıyla ilgili olduğu görülmektedir. Bu kapsamda mükellefe ilişkin kişisel verilerin korunmasına hizmet eden ulusal temelde AY m.20 ve uluslararası temelde AİHS m.8 ile kanuni temelde VUK m.5, AATUHK m.107, KVKK ve diğer kanunlarda yer alan özel hayatın gizliliği ve sır saklama yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin vergi mahremiyeti hakkının dayanaklarını oluşturduğu tespit edilmiştir. Özellikle KVKK bakımından bir değerlendirme yapıldığında gerçek kişilere ilişkin verilerin korunmasına ilişkin düzenlemeler içerdiği tespit edilen KVKK'nın kural olarak gerçek kişi mükelleflere ilişkin gizli kalması

gereken nitelikte veriler bakımından bir koruma sağladığı sonucuna varılmıştır. Ancak KVKK m.28/2-ç düzenlemesi gereğince kişisel verilerin bütçe, vergi ve mali konulara ilişkin olarak işlenmesi halinde, "*Kanunun amacına ve temel ilkelerine uygun ve orantılı olmak kaydıyla"* veri sorumlusunun yükümlülüklerini düzenleyen m.10 ve veri sahibinin haklarını düzenleyen m.11 ile Veri Sorumluları Siciline kayıt yükümlülüğünü düzenleyen m.16'nın uygulanmayacağı tespit edilmiştir. Verilerin bütçe, vergi ve mali konulara ilişkin işlenmesi halinde kişisel verilerin korunmasının özünü teşkil eden veri sahibinin hakları ve veri sorumlusunun aydınlatma yükümlülüğüne de kapsayan bu düzenlemelerin uygulanmayacağını öngören KVKK m.28/2-ç hükmünün toptancı bir yaklaşımla ele alınmaması, somut olay bazında devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunması için gerekli olması halinde, kanunun amacına ve temel ilkelerine uygun ve orantılı bir şekilde uygulanması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Çalışmamızın ikinci bölümünde ise vergi mahremiyeti hakkının içeriği, ödevlileri ve hakka istisna teşkil eden durumlar ayrıntılarıyla açıklanmaya çalışılmıştır. Vergi mahremiyeti kapsamına giren verilerin incelenmesi neticesinde; *"mükellefle ilgili kimse"* ibaresinin hem belirsiz ve hem de sağladığı koruma bakımından yetersiz olduğu sonucuna varılmıştır. Bu hususta, *"vergi ödevlisiyle herhangi bir vergiyi doğuracak işlem, durum ya da faaliyet temelinde ya da özel nedenlerle herhangi bir ilişki içinde olan herkes"*in kapsam içine alınmasını sağlayacak yeni bir düzenleme yapılması faydalı olacaktır. Bilgilerin *"görev dolayısıyla elde edilmesi"* de tartışmalara sebep olan bir başka ifade olarak tespit edilmiştir. Bilgilerin görev dolayısıyla öğrenildiğinden bahsedebilmek için, öğrenilen bilgi ile icra edilen görev arasında bir ilişkinin bulunması ve bilginin görevin icrası sırasında elde edilmesi gerektiği ancak, görev sınırı aşılarak ya da kötüye kullanılarak öğrenilen bilgilerin de görev dolayısıyla öğrenilen bilgi olarak değerlendirileceği sonucuna varılmıştır. Vergi mahremiyeti kapsamında korunan bilginin sır niteliğinde olması veya gizli kalmasının gerekli bulunması ise onun açıklanması halinde sahibinin şahsına, ailesine, mesleki ve ticari itibarına veya çıkarlarına zarar verecek nitelikte olması anlamına gelmektedir. Vergi mahremiyeti kapsamında korunacak bilgilerin ise mükelleflerin ve mükellef ilgili kimselerin şahsı, işi, işletmesi, hesap durumları, serveti ve mesleklerine ilişkin bilgiler ve gizli kalması gereken diğer hususlar ile VUK m.5/4 kapsamında ifşası öngörülen ve VUK m.5/6'da kamu kurum ve kuruşlarıyla paylaşılmasına izin verilen bilgileri kapsadığını belirtmek gerekir.

Vergi mahremiyetine uymakla ödevli olanların kapsamının incelenmesi neticesinde ise, vergi incelemeleriyle uğraşan memurların kanunda açık olarak belirtildiği ancak vergi

muameleleriyle uğraşan memurlara ilişkin bir tanıma ise yer verilmediği tespit edilmiştir. *"Vergi muameleleriyle uğraşan memur"* ibaresinin, vergi idaresinin içinde ve dışında vergilendirme işlemi ile ilgili olarak tarh aşamasından tahsil aşamasına kadar geçen bütün aşamalarda görev yapan her kademedeki *"memur"*u kapsadığı ve bu çerçevede *"memur"* sınıfında olmayan diğer kamu görevlilerinin vergi mahremiyetine uymakla yükümlü tutulmadığı sonucuna varılmıştır. Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanların vergi mahremiyetine uymakla yükümlü tutulup adli yargıda görevli olanların vergi mahremiyetine uymakla yükümlü tutulmamış olması ise vergi mahremiyeti kurumunun amacıyla örtüşmeyen bir düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu çerçevede, hükmün adli yargıda görevli olanları da kapsamına alacak şekilde yeniden düzenlenmesi doğru olacaktır. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenlerden anlaşılması gereken ise, komisyon üyeleri olup komisyon raporunun hazırlanması aşamasında veya diğer aşamalarda görev yapan kimselerin vergi mahremiyeti ile ödevli tutulmadığı sonucuna varılmıştır. Gerek vergilendirme süreci içerisinde gerekse yargılama aşamasında kendisinden bilgi ve görüş talep edilecek bilirkişiler de vergi mahremiyetine uymakla yükümlü tutulmuşlardır. Son olarak ise, VUK m.5 uyarınca kendisine bilgi verilen kişi ve kurumlar da vergi mahremiyeti kapsamına alınmıştır. Gerçekten de, VUK m.5'te vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgilerin mesleki kuruluşlar, 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odaları, bankalar, kamu görevlileri - yapılacak adli ve idari soruşturmalar çerçevesinde- ve kamu kurum ve kuruluşları - kurum ve kuruluşların görevleriyle doğrudan ilgili ve görevlerinin ifası için zorunluluk ve süreklilik arz eden bilgilerin paylaşımı- ile paylaşılmasına izin verilmiş ancak bilgileri edinenler vergi mahremiyetine uymakla yükümlendirilmiştir.

VUK m.5 uyarınca vergi mahremiyetine istisna teşkil düzenlemelerin incelenmesi neticesinde ise, vergi mahremiyeti kapsamında kabul edilmesi mümkün olmayan birçok istisnanın öngörüldüğü tespit edilmiştir. Vergilemede aleniliği sağlamak ve kamuoyu baskısı ve/veya denetimi ile mükellefi doğru beyanda bulunmaya teşvik etmek amacıyla getirildiği ileri sürülen istisna niteliğindeki bu düzenlemelerin, kişisel yarar-kamu yararı dengesini kişisel yarar aleyhinde ölçüsüz bir şekilde bozduğu söylenebilir. Bu istisnalardan gelir vergisi ve kurumlar vergisine ilişkin matrah ve vergilerin ilanını öngören düzenleme, değinilen bu hususlar dışında ayrıca uygulamadan kaynaklanan birtakım hukuka aykırılıklar da taşımaktadır. Düzenleme, bütün gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerinin anılan vergilere ilişkin matrah ve bu matrah üzerinden hesaplanan vergilerinin ad ve unvanlarıyla birlikte ilanı hususunda emredici bir niteliğe sahip olmasına rağmen, uygulamada kanunda yer alan düzenlemeye aykırı bir

şekilde her yıl il bazında ve Türkiye genelinde *"vergi rekortmenleri"* listesi olarak bilinen, tahakkuk tutarı en yüksek mükelleften başlayarak belirli sayıda mükellefin isimlerinin ve tahakkuk eden vergi tutarlarının bulunduğu bir listenin, listede isimleri yer alan mükelleflerden izin alınarak açıklandığı ve bu listelerin GİB'in internet sayfası üzerinden yayımlanması ve Web Tabanlı Bilgilendirme Sistemine abone olanlara gönderilmesinin de kanuni bir dayanağının bulunmadığı tespit edilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığınca mükelleflerin vergi tarhına esas beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçmesine rağmen ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarlarının açıklanması ise mükellefin itibarının zedelenip toplum önünde küçük düşürülmesi sonucunu doğuracağından ağır bir yaptırım olarak değerlendirilmiş ve bu düzenlemenin Anayasa'ya da aykırı olduğu tespit edilmiştir. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesine ilişkin düzenlemenin de başta masumiyet karinesi olmak üzere birçok Anayasal ilkeye aykırılık ve birçok temel hak ve özgürlüğe ise hukuka aykırı bir müdahale teşkil ettiği sonucuna varılmıştır. Kamu kurum ve kuruluşlarınca talep edilen bilgilerin verilmesine ilişkin istisnayla da mükellefin vergilendirme süreci içerisinde idareyle doğru bilgi paylaşımında bulunmasının temelini teşkil eden, verilen bilgilerin vergilendirme süreci ve amacı dışında kullanılmayacağına duyduğu güvenin zedeleneceği ve kişisel verilerin korunması hukukunun temel ilkelerinden olan verilerin işlenme amacının toplanma amacıyla uygun olması gerektiği ilkesine de aykırılık oluşturacağı tespit edilmiştir. Vergi levhası asılması zorunluluğu kaldırılarak, levhanın alınması ve bulundurulması zorunluluğu getirilmesinin levha içerisinde yer alan bilgilerin üçüncü kişilerce öğrenilmesine imkan tanımaması karşısında artık vergi mahremiyetinin istisnası olarak değerlendirilemeyeceği sonucuna varılmıştır. Bununla birlikte kanuni dayanaktan yoksun e-vergi levhası sorgulama ve vergi levhası doğrulama hizmetlerinin ise vergi mahremiyetine istisna teşkil ettiği tespit edilmiştir.

Çalışmamızın devamında ise VUK m.5'te belirtilenler haricinde vergi mahremiyetine istisna teşkil edebilecek düzenlemeler incelenmiş ve bu kapsamda *"başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirenler"* ile *"sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç 359 uncu maddede sayılan fiilleri işleyenler"*in açıklanmasını düzenleyen VUK m.153/A; elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgilerin, Bakanlığının gözetim ve denetimine tabi, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları Cumhurbaşkanınca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenecek olan özel hukuk

tüzel kişiliğini haiz bir şirkete aktarılabilmesine imkan tanıyan VUK mük. m.242; uluslararası anlaşmalar uyarınca bilgi değişimine izin veren VUK m.152/A ile ÇVÖA'larda ve diğer çok taraflı vergi anlaşmalarında bilgi değişimine ilişkin düzenlemeler içeren hükümler; TÜİK ve MASAK'ın kendi mevzuatları uyarınca bilgi talep etme yetkilerine ilişkin düzenlemeler ile GİB'in hizmet aldığı avukatlarla bilgi paylaşımına imkan tanıyan düzenlemelerin vergi mahremiyetine istisna teşkil ettiği tespit edilmiştir. BEHK'nın ise vergi mahremiyeti hakkı ile uyum içerisinde olduğu ve BEHK m.21 ve m.23 gereği vergi mahremiyeti hakkı uyarınca gizli tutulması gereken bilgilerin bilgi edinme hakkının kapsamı dışında tutulduğu, VUK m.5'te ilanı öngörülen hususlardan ise yalnızca kanun gereği ilan edilmesi gereken ancak ilan konusu yapılmayan bilgilerin bilgi edinme başvurusuna konu olabileceği sonucuna varılmıştır.

Vergi mahremiyeti hakkının içeriği ve hakka istisna teşkil eden düzenlemeler bu şekilde ortaya konulduktan sonra çalışmamızın son bölümünde vergi mahremiyeti hakkının ihlaline bağlanan hukuki ve cezai sonuçlar ele alınmıştır. Bu kapsamda vergi mahremiyeti hakkının ihlali sebebiyle zarar gören mükellef ya da mükellefle ilgili kimselerin uğradıkları zarar sebebiyle idare aleyhine tam yargı davası veya şartları gerçekleştiyse TMK m.25 uyarınca, kişilik hakkına yapılan saldırıya son verilmesi, saldırının önlenmesi, saldırının hukuka aykırılığının tespiti, maddi ve manevi zararının tazmini ve saldırı sonucu elde edilen kazancın verilmesine yönelik davaları açabileceği veya somut olayın özelliklerine göre sözleşmeye aykırılıktan kaynaklanan haklarını da kullanabileceği tespit edilmiştir. Ayrıca disiplin sorumluluğu yönünden, vergi mahremiyeti hakkının ihlaline sebebiyet verecek, görev nedeniyle öğrenilen sır veya gizli kalması gereken nitelikteki bilgilerin ifşası ile görevin ifasıyla bağlantılı olarak menfaat temini ve/veya hediye talebi gibi fiillerin vergi mahremiyetine uymakla yükümlü bulunanların tabi oldukları meslek kanunlarında disiplin yaptırımlarına bağlandığı tespit edilmiştir.

Vergi mahremiyeti hakkının ihlaline bağlanan cezai sonuçlar ise ilk olarak VUK m.362 ekseninde incelenmiş ve yapılan inceleme neticesinde; vergi mahremiyetinin ihlali suçunun vergi mahremiyeti hakkına uymakla ödevlendirilmiş kimseler tarafından işlenebilecek bir suç olduğundan özgü suç niteliğini taşıdığı, suçun vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgilerin ifşası veya failin kendisi veya üçüncü kişilerin lehine menfaat temini amacıyla kullanılması fiillerinden biriyle işlenebileceği, taksirli hali kanunda düzenlenmemiş olduğundan ancak kasten işlenebileceği ve vergi mahremiyeti hakkının istisnasını teşkil eden durumların aynı zamanda vergi mahremiyetinin ihlali suçu bakımından birer hukuka uygunluk nedeni oluşturduğu tespit edilmiştir. Suçun yaptırımı konusunda TCK m.239'a yapılan atfın

maddede yer alan tüm hükümlere yapıldığını ve bu çerçevede nitelikli haller bakımından da anılan düzenlemenin uygulama alanı bulacağını kabul etmek gerektiği ve böyle bir kabulün suçun basit şeklini şikayete tabi bir suç haline de getireceği tespit edilmiştir. Bir kamu alacağı olarak verginin tahsili sürecinde görev alanların AATUHK m.107'ye göre, VUK m.5 ve AATUHK m.107 çerçevesinde vergi mahremiyeti hakkına uymakla yükümlendirilmemiş kimselerin mahremiyet hakkının ihlaline yönelik gerçekleştiği fiillerin ise TCK'da yer alan diğer suçlar çerçevesinde yaptırıma bağlanacağı sonucuna varılmıştır.

KAYNAKÇA

Kitaplar

Akgül, Aydın. **Danıştay ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Kişisel Verilerin Korunması**. 2. Baskı. İstanbul: Beta Yayıncılık, 2016.

Alacakaptan, Uğur**. Suçun Unsurları.** Ankara: Sevinç Matbaası, 1975.

Arslan Öncü, Gülay. **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Özel Yaşamın Korunması Hakkı**. İstanbul: Beta Yayıncılık, 2011.

Azer, Can**. Bilgi Edinme Hakkı.** Ankara: Yetkin Yayınları, 2010.

Başaran Yavaşlar, Funda. **20 Soruda Türkiye'de Temel Vergi Hukuku**. Ankara: Adalet Yayınevi, 2017.

Başaran Yavaşlar, Funda. **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü –Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-.** Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013.

Başaran Yavaşlar, Funda, Tuğçe Karaçoban Güneş, Gizem Kapucu ve Metin Kocatepe**. Vergi Hukuku ve Uygulama**. Ankara: Adalet Yayınevi, 2018.

Başaran Yavaşlar, Funda. "Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır", İlhan Ulusan ve Bahri Öztürk (Ed.). **Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu**. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2009, ss.147-202.

Bayraklı, Hasan Hüseyin. **Vergi Ceza Hukuku**. 4.Baskı. Trabzon: Celepler Matbaası, 2018.

Bayraklı, Hasan Hüseyin. **Türk ve Alman Vergi Hukukunda Vergi Gizliliğine Uymama Suçu**. Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Yayını, 1999.

Biyan, Özgür. **Vergi Hukuku (Lisans Öğrenimi İçin)**. Bursa: Dora Yayıncılık, 2018.

Candan, Turgut**. Vergi Suçları ve Cezaları**. 3. Baskı. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010.

Cangöz, Ahmet. "YMM ve SMMM'lerin Uymak Zorunda Oldukları Etik Kurallar". Başaran Yavaşlar, Funda ve Tuğçe Karaçoban Güneş (Ed.) **Arafta Bir Meslek Grubu: Vergi Danışmanları**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017, ss.47-54.

Çetin Gerger, Güneş. **Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum**. İstanbul: Legal Yayıncılık, 2011.

Çomaklı, Şafak Ertan. **Vergi Ceza Hukukunda Mahsus Suç**. Ankara: Savaş Yayınevi, 2008.

Demirbaş, Timur. **Ceza Hukuku Genel Hükümler**. 13. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018.

Deryal, Yahya. **Türk Hukukunda Bilirkişilik.** 6. Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi, 2017.

Donay, Süheyl. **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları.** İstanbul: Beta Yayıncılık, 2008.

Donay. Süheyl. **Meslek Sırrının Açıklanmaması Suçu**. İstanbul: Sulhi Garan Matbaası, 1978.

Döner, Ayhan. **Şeffaf Devlette Bilgi Edinme Hakkı ve Sınırları**. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2010.

Dural, Mustafa ve Tufan Öğüz. **Kişiler Hukuku**. 18. Baskı. İstanbul: Filiz Kitabevi, 2017.

Edizdoğan, Nihat. **Türkiye'de Vergi Suç ve Cezaları**. Bursa: Örnek Kitabevi, 1986.

Eren, Abdurrahman. **Anayasa Hukuku Ders Notları**. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2018.

Erman, Sahir. **Vergi Suçları**. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Prof. Dr. Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi, 1988.

Gemalmaz, M. Semih. **Ulusalüstü İnsan Hakları Genel Teorisine Giriş Cilt 1.** 8. Baskı, İstanbul: Legal Yayıncılık, 2012.

Gerçek, Adnan, Güneş Çetin Gerger, Çağatan Taşkın, Feride Bakar ve Simla Güzel, **Mükellef Hakları Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi,** Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2015.

Gönen, Doruk. **Tüzel Kişilerde Kişilik Hakkı ve Korunması**. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2011.

Gözler, Kemal. **Anayasa Hukukunun Genel Teorisi.** Cilt.2. Bursa: Ekin Kitabevi, 2011.

Gözler, Kemal. **İnsan Hakları Hukuku**. Bursa: Ekin Kitabevi, 2017.

Gözler, Kemal ve Gürsel Kaplan. **İdare Hukuku Dersleri**. 19. Baskı. Bursa: Ekin Kitabevi, 2017.

Gözübüyük, Şeref ve Feyyaz Gölcüklü. **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması**. 10 Bası. Ankara: Turhan Kitabevi, 2013.

Gülerci, Burcu. **Türk Hukukunda Vergi Mahremiyetinin Sınırları**. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2017.

Günday, Metin. **İdare Hukuku.** 11. Baskı. Ankara: İmaj Yayınevi, 2017.

Helvacı, Serap ve Fulya Erlüle. **Medeni Hukuk –Medeni Hukuka Giriş, Kişiler Hukuku, Aile Hukuku-**. 5. Bası. İstanbul: Legal Yayıncılık, 2018.

Kalabalık, Halil. **İnsan Hakları Hukuku**. 5. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018.

Kaneti, Selim. **Vergi Hukuku.** İstanbul: Özdem Kardeşler Matbaası, 1986/1987.

Karakoç, Yusuf. **Vergi Ceza Hukuku.** Ankara: Yetkin Yayınları, 2016.

Koca, Mahmut ve İlhan Üzülmez, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 11. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018.

Küzeci, Elif. **Kişisel Verilerin Korunması.** Ankara: Turhan Kitapevi, 2010.

Oğuzman M. Kemal, Özer Seliçi ve Saibe Oktay Özdemir. **Kişiler Hukuku**. 17. Bası. İstanbul: Filiz Kitabevi, 2018.

Oktar, S. Ateş. **Vergi Hukuku**. 13. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2018.

Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku**. 27. Baslı. Ankara: Turhan Kitabevi, 2018.

Öner, Cihat. **Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi**. Ankara: Yetkin Yayınları, 2010.

Özen, Mustafa. **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**. 2. Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi, 2018.

Özgenç, İzzet. **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**. 14. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018.

Özbalcı, Yılmaz. **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları,** Ankara: Oluş Yayıncılık, 2007.

Ramazanoğlu, Yıldırım M. **Farklı Bir Bakışla Anayasa Gerçeği**. İstanbul: Ege Basım, 2012.

Sancakdar, Oğuz, Eser Us, Mine Kasapoğlu Turhan, Lale Burcu Önüt ve Serkan Seyhan**, İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı**, 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017.

Sancakdar, Oğuz ve M. Aytaç Özelçi. "Yeminli Mali Müşavir ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Hukuki Statülerinin İdare Hukuku Yönüyle İrdelenmesi". Başaran Yavaşlar Funda ve Tuğçe Karaçoban Güneş (Ed.) **Arafta Bir Meslek Grubu: Vergi Danışmanları**. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017, ss.97-126.

Semiz, İmran. "Vergi Usul Kanunu'nun 153/A Maddesinde Yer Alan "Teminat Uygulaması"nın Hukuki Nitelendirmesi, Anayasaya Uygunluğu Sorunu ve Kuruma İlişkin Çeşitli Sorunsallar". **IV. Vergi Hukuku Konferansı Genç Hukukçular/Yeni Yaklaşımlar**. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2016, ss.55-78.

Serozan, Rona. **Medeni Hukuk Genel Bölüm/Kişiler Hukuku**. 7. Bası. İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2017.

Şenyüz, Doğan. **Vergi Ceza Hukuku.** 10. Baskı. Bursa: Ekin Yayınevi, 2017.

Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek. **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**. 9. Baskı. Bursa: Ekin Kitabevi, 2018.

Tanör, Bülent ve Necmi Yüzbaşıoğlu**. Türk Anayasa Hukuku**. 17. Bası. İstanbul: Beta Yayıncılık, 2018.

Taş, Fatma. **Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2008.

Taşkan, Yusuf Ziya. **Vergi Hukuku**. Ankara: Adalet Yayınevi, 2018.

Uğur, Hüsamettin ve Mert Elibol. **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Suçları**. 2. Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi, 2016.

Üzeltürk, Sultan. **1982 Anayasası ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesine Göre Özel Hayatın Gizliliği Hakkı.** İstanbul: Beta Yayıncılık, 2004.

Yaltı, Billur. **Vergi Yükümlüsünün Hakları**. İstanbul: Beta Yayıncılık, 2006.

Yıldırım Turan, Melikşah Yasin, Nur Kaman, H. Eyüp Özdemir, Gül Üstün ve Özge Okay Tekinsoy**, İdare Hukuku**, 7. Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2018.

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

Yüce, Mehmet**. Vergi Yargılama Hukuku**. 4. Baskı. Bursa: Ekin Kitabevi, 2015.

Süreli Yayınlar

Ağar, Serkan. "Vergi Mahremiyeti vs. Bilgi Edinme Hakkı". **Ankara Barosu Dergisi**. Sayı.2012/2, ss.363-392.

Akgül, Aydın. "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Kişisel Verilerin Korunması Hakkı". **Terazi Hukuk Dergisi**. Sayı.92, Nisan 2014, ss.72-81.

Akın, Engin. "Ticari Sır, Bankacılık Sırrı ve Müşteri Sırrı". **Yaklaşım**. Sayı.149, Mayıs 2005, ss.255-258.

Akkaya Kia, Rukiye. "Devlet Sırrı, Kimin Sırrı?". **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi Özel Sayı Prof. Dr. Nur Centel'e Armağan**. Cilt.19, Sayı.2, 2013, ss.749-755.

Akşener, Haşmet Sırrı. "Bilgi Edinme Hakkı Kanunu Üzerine Bir İnceleme". **Legal Hukuk Dergisi.** Sayı.13, 2004, ss.26-40.

Akyazan, Ahmet Emrah. "5237 Sayılı TCK'da Hukuka Uygunluk Sebepleri". **Ankara Barosu Dergisi.** Sayı.2006/1, ss.77-98.

Akyılmaz, Bahtiyar. "Kamu Zararı ve Kamu Zararında Rücu". **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**. Cilt.69, Sayı.1-2, 2011, ss.61-78.

Alemdar, Ferhat. "Vergi Mahremiyetinin Bilgi Edinme Hakkı Karşısındaki Durumu", **Vergi Dünyası.** Sayı.350, Ekim 2010, ss.86-92.

Alemdar, Ferhat. "Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti". **Vergi Dünyası**. Sayı.349, Eylül 2010, ss.99-110.

Armağan, Aylin. "Vergi İlan Usulü Pratiğinde Bilgi Edinme Hakkı ve Vergi Mahremiyeti Dengesi". **Legal Mali Hukuk Dergisi**. Sayı.154, 2017, ss.2397-2417.

Arslan, Çetin. "Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu". **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**. Cilt.3, Sayı.2, 2013, ss.15-30.

Arslan Öncü, Gülay. "Vergi Hukuku ve Yargılamasına Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Uygulanabilirliği: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Bir Analiz". **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**. Sayı.20, Ocak 2015, ss.139-190.

Ayanoğlu, Taner. "Bilgi Edinme Hakkı ve Yargısal Korunmasına İlişkin Bazı Sorunlar". **Legal Hukuk Dergisi**. Sayı.18, Haziran 2004, ss.1529-1540.

Aydın, Selda. "Mükellefin Gizlilik Alanına (Sır Çevresine) İlişkin Hakları". **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı.213, Haziran 2006, ss.25-33.

Aydoğdu, Yasin. "Devlet Gücü Üzerine Konulacak Anayasal Kısıtlamalar". **Legal Mali Hukuk Dergisi.** Sayı. 116, 2014, ss.21-39.

Başaran Yavaşlar, Funda. "Türk Vergi Hukukunda Uluslararası Bilgi Değişimine İzin Veren Hukuki Kaynakların Tespiti ve Değerlendirilmesi". **Vergi Dünyası.** Sayı.401, Ocak 2015, ss.25-37.

Başaran Yavaşlar, Funda. "Vergi Suç ve Kabahatlerinde Son Durum". **İstanbul Barosu Dergisi.** Cilt.82, Sayı.6, 2008, ss.2839-2859.

Başaran Yavaşlar, Funda. "Bankaların Bilgi Verme Yükümlülüğünün Sınırları ve Bilgi Vermekten Çekinmeye Bağlı Özel Usulsüzlük Suçu –Müşteri Sırrını Saklama Yükümlülüğü ile Özel Usulsüzlük Suçu Arasında Bir Gri Bölge-". **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı.143, 2000, ss.178-195.

Başaran Yavaşlar, Funda ve Oytun Canyaş. "Türkiye'de Vergi Şeffaflığı". **Vergi Dünyası**, Sayı.443, Temmuz 2018, ss.6-24.

Başbüyük, İsa. "Kamu İcra Suçları-I-Sırrın İfşası Suçu (AATUHK m.107)". **Ceza Hukuku Dergisi.** Sayı.20, Aralık 2012, ss.111-128.

Bayrakçı, Ömer Faruk. "Bir Mükellef Hakkı Olarak Bilgi Edinme Hakkı ve Korunmasına Yönelik Başvuru Yolları". **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı.328, Ocak 2016, ss.174-184.

Baysal, Mustafa. "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine Bireysel Başvuruda Mağdur Kavramı". **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**. Sayı.5, Ocak 2015, ss.193-233.

Baytemir, Erdal. "5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Kapsamında Rüşvet Suçu". **TBB Dergisi**. Sayı.88, 2010, ss.333-388.

Boz, Selman Sacit. "Memur Disiplin Hukukuna Hâkim Olan Temel İlkeler". **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi.** Cilt.25, Sayı.2, 2017, ss.15-41.

Buyrukoğlu, Selçuk ve İrem Eresa. "Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi". **Vergi Dünyası.** Sayı.375, Kasım 2012, ss.116-127.

Centel, Nur. "Ceza Hukukunda Tüzel Kişilerin Sorumluluğu -Şirketler Hakkında Yaptırım Uygulanması-". **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi.** Cilt.65, Sayı.4, 2016, ss.3313-3326.

Çağan, Nami. "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme". **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Sayı.1-4, 1980, ss.129-151.

Çakır, Erdem Utku. "Vergi Mahremiyetini İhlal Suçunda Hukuka Uygunluk Sebepleri". **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**. Sayı.13, Nisan 2013, ss.351-376.

Çebi Buğdaycı, Melike Özge. "İdari Usul ve Dinlenilme Hakkı". **Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi**, 2016/1, ss.25-46.

Çiftçioğlu, Cengiz Topel. "Türk Ceza Kanunu'nda Taksir". **Ankara Barosu Dergisi.** Sayı.2013/3, ss.315-338.

Çomaklı, Şafak Ertan. "Mahremiyet Kavramı ve Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti". **Vergi Dünyası**, Sayı.312, Ağustos 2007, ss.135-139.

Demircan, Savaş. "Vergi Mahremiyetinin Yeniden Yapılandırılması" **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.313, Ekim 2014, ss.184-192.

Doğrusöz, M. Ezhan ve Betül Gedikli. "Bilgi Değişiminde Vergi Mahremiyeti". **Legal Mali Hukuk Dergisi**. Cilt.14, Sayı.160, 2018, ss.1129-1144.

Duman, Buminhan. "Ceza Hukuku Bağlamında Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Atıf Problemi". **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Cilt.65, Sayı.4, 2016, ss.1577-1601.

Egeli, Haluk ve Mehmet Dağ. "Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi". **Maliye Dergisi**. Sayı.163, Temmuz-Aralık 2012, ss.13-146.

Erdem, Tahir. “Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Yeni Ceza Yasası Sonrasında Bu Suça Uygulanacak Ceza-I”. **Yaklaşım Dergisi**. Sayı.155, Kasım 2005, ss.244-252.

Erdem, Tahir. “Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Yeni Türk Ceza Yasası Sonrasında Bu Suça Uygulanacak Ceza-II”. **Yaklaşım Dergisi**. Sayı.156, Aralık 2005, ss.227-234.

Erem, Faruk. “Ceza Hukukunda Meslek Sırrı”. **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Sayı.1, 1943, ss.35-72.

Erol, Ahmet ve Nuray Özışık. “Mükellef Hakkı Olarak Vergi Mahremiyeti”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Sayı.125, Mayıs 2014, www.lebibyalkin.com.tr, (08.01.2019).

Erol, Ahmet. “Yeni Türk Ceza Kanunu Karşısında Vergi Mahremiyeti Suçu-I”. **Yaklaşım Dergisi.** Sayı.173, Mayıs 2007, ss.243-249.

Erol, Ahmet. “Yeni Türk Ceza Kanunu Karşısında Vergi Mahremiyeti Suçu-II”. **Yaklaşım Dergisi.** Sayı.174, Haziran 2007, ss.205-211.

Erol, Ali. “Vergi Hukukunda Verilen Bilgilerin Gizli Kalma Zorunluluğu”. **Kırklareli Üniversitesi İİBF Dergisi.** Cilt.7, Sayı.1, 2018, ss.87-94.

Feyzioğlu, Metin. “Suçsuzluk Karinesi: Kavram Hakkında Genel Bilgiler ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi”. **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Cilt.48, Sayı.1-4, 1999, ss.135-163.

Fiş Üstün, Gül. “Disiplin Soruşturmalarında Hukuka Aykırı Deliller”. **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi.** Cilt.24, Sayı.1, 2018, ss.17-35.

Gerçek, Adnan. “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı.209, Şubat 2006, ss.121-149.

Gınalı, Ayşe. “Vergi İhbarı Sonucu Ödenecek İhbar İkramiyesinin Usul ve Esasları”. **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı.101, Eylül-Ekim 2010, ss.143-154.

Gökcan, Hasan Tahsin. “Yeni Türk Ceza Kanunu Hükümleri Karşısında Avukatlık Mesleği”. **Ankara Barosu Dergisi**. Sayı.2, Bahar 2009, ss.151-156.

Gökpınar, Mahmut. "Ceza Sorumluluğunun Temeli Kast". **TBB Dergisi**. Sayı.79, 2008, ss.198-233.

Güler, Hünkar ve Ekrem Toparlak. "Türkiye'de Kayıtdışı Ekonominin Ölçümü ve Avrupa Birliği Ülkeleriyle Karşılaştırılması". **Ömer Halis Demir Üniversitesi İİBF Dergisi.** Cilt.11, Sayı.1, Ocak 2018, ss.209-220.

Güneş, Gülsen ve Z. Ertunç Şirin. "Vergi Ödevlisinin Hakları". **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı.197, Şubat 2005, ss.135-145.

Hamzaçebi, M. Akif. "Gelirler Genel Müdürlüğü Bilgi İşlem Projeleri". **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı.58, Ocak-Şubat-Mart 2002, ss.7-12.

İçel, Kayıhan. "Görünüşte Birleşme (İçtima) İlkeleri ve Yeni Türk Ceza Kanunu". **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**. Sayı 14, Güz 2008 ss.35-49.

İmre, Zahit. "Şahsiyet Haklarından Şahsın Özel Hayatının ve Gizliliklerinin Korunmasına İlişkin Meseleler". **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası.** Cilt.39, Sayı.1-4, 1974, ss.147-168.

Kara, Seyfettin. "Vergi Mahremiyeti Kapsamına Giren Hususların Yargı Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi". **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**. Sayı.32, Ekim 2017, ss.269-281.

Karaçoban Güneş, Tuğçe. "Vergi Ödevlilerinin Kişisel Verilerinin Korunması ve Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Tasarısı". **İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Sayı.1-2, Ocak-Şubat 2016, ss.801-824.

Karademir, Mevlüt. "Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti". **Vergi Sorunları Dergisi.** Sayı.273, Haziran 2011, ss.171 – 180.

Karakehya, Hakan. "Ceza Hukukunda Doğrudan Kast". **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Cilt.15, Sayı.1, 2007, ss.117-138.

Karataş Durmuş, Neslihan. "Ticari Sırların ve Kişisel Verilerin Korunması Kapsamında Vergi Mahremiyeti". **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi.** Sayı.31, Temmuz 2017, ss.371-409.

Kaya, Afra Ece. "Kişilik Hakkı Olarak Kişisel Veriler ve Yeni Kişisel Verilerin Korunması Kanunu". **Terazi Hukuk Dergisi**. Sayı.125, Ocak 2017, ss.67-80.

Korkut, Mürşide. "Maliye Bakanlığı'nın Düzenlediği Kod Listelerine İlişkin Değerlendirme". **Hukuk Gündemi Dergisi**. Sayı.2009/3, ss.17-20.

Krakov, Mesjasz. "Ekonomik Güvenlik". **Uluslararası İlişkiler**. Cilt.5, Sayı.18 (Yaz/2008), ss.125-150.

Medar, Furkan. "Hizmet Kusuru ve Kişisel Kusur Bağlamında İdarenin Kusur Sorumluluğu". **Kocaeli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Sayı.11, Ocak 2015, ss.9-31.

Mihail, Stephanie ve Tijmen Wisman. The Right to Privacy with Respect to the Processing of Personal Data in the Context of Controlling Tax Fraud. **European Data Protection Law Review**. Sayı.265, 2017, ss.265-271.

Narter, Recep. "Vergi Denetimi Sürecinde Anayasal Sınır; Özel Hayatın Gizliliği". **Vergi Raporu Dergisi**. Sayı.197, Şubat 2016, ss.9-15.

Nas, Adil. "Vergi Mahremiyeti", **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Sayı.71, Kasım 2010, ss.2475-2488.

Nazalı, Ersin. "Türkiye ve ABD Mevzuatlarına Göre Vergi Mahremiyeti ve Bilgi Edinme Hakkı". **Vergi Dünyası**. Sayı.279, Kasım 2004, ss.67-77.

Oktar, S. Ateş. "Vergi Mahremiyeti Kuralının Bir İstisnasının Bazı Anayasal İlkeler Karşısındaki Durumu", **Mükellefin Dergisi**. Sayı.123, Mart 2003, www.lebibyalkin.com.tr, (08.01.2019).

Organ, İbrahim ve Cansu Sevinç. "Vergi Yargılamasında Bilirkişilik Kurumu ve Bilirkişilik Kanun Tasarısının Getireceği Yenilikler", **Maliye Dergisi**, Sayı.170, Ocak-Haziran 2016, ss.116-130.

Orkunoğlu, Işıl Fulya. "Bilgi Edinme Hakkının Kullanılmasında Bir İstisna Vergi Mahremiyeti". **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Cilt.16, No.2, 2012, ss.199-215.

Ömercioğlu, Abdullah. "Bilgi Edinme Hakkı ve Vergi Hukuku Açısından Sınırı: Vergi Mahremiyeti". **Terazi Hukuk Dergisi**, Sayı.115, Mart 2016, ss.104-111.

Öz, Ersan ve Doğan Bozdoğan. "Türk Vergi Sisteminde E-Maliye Uygulamaları", **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi.** Cilt.17, Sayı.2, 2011, ss.67-92.

Öz, Ersan ve Süleyman Albayrak. "Vergi Yargısında Bilirkişilik". **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi.** Cilt.1, Sayı.3, Ekim 2010, ss.75-92.

Özgenç, Nuri Berkay. "Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu Hakkında Bir İnceleme" **Legal Mali Hukuk Dergisi,** Sayı.156, 2017, ss.2937-2958.

Pınar, Burak ve Pınar Bacaksız. "5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Sonrası Kamu İcra Suçlarının Durumu (I- Sırrın İfşası Suçu)". **Legal Medeni Usul ve İcra İflas Hukuku Dergisi**. Sayı.3, 2006, ss.633-658.

Salihpaşaoğlu, Yaşar. "Özel Hayatın Kapsamı: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatları Işığında Bir Değerlendirme". **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Cilt.17, Sayı.3, 2013, ss.227-266.

Sancakdar, Oğuz. "Kamu Hukukunda Kişiliğin Korunması". **İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Sayı.1, Ocak 2017, ss.39-67.

Sonsuzoğlu, Elif. "Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi". **Vergi Sorunları Dergisi**. Haziran 2000, ss.116-122.

Şarman, Ceren. "Vergilendirme ve Özel Hayatın Gizliliği". **Vergi Dünyası**, Sayı.355, Mart 2011, ss.200-207.

Şen, Ersan. "Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Tasarısı'nın Anayasa ve Türk Ceza Kanunu Hükümleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi". **İstanbul Barosu Dergisi**. Cilt.83, Sayı.3, 2009, ss.1197-1214.

Şengül, Ramazan. "Bilgi Edinme Hakkı Kanunu Türk Kamu Yönetimini "Camdan Eve" Dönüştürür Mü?". **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**. Sayı.60, 2005, ss.215-234.

Şenyüz, Doğan. "Hukuk Devleti ve Türk Vergi Hukuku". **Legal Mali Hukuk Dergisi**. Sayı.44, 2008, ss.1845-1882.

Ünsal, Hilmi. "Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, Sağladığı Yararlar ve Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler". **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi.** Cilt.8, Sayı.3, 2003, ss.27-48.

Taşkın, Alim. "Tüzel Kişilerde Kişilik Haklarının Korunması". **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Cilt.42, Sayı.1, 1992, ss.201-243.

Taşören, Dilek. "Özel Hayatın Gizliliği ve Vergilendirme". **İstanbul Barosu Dergisi**. Cilt.88, Sayı.3, 2014, ss.96-133.

Tepe, İlker. "Ticari Sır, Bankacılık Sırrı veya Müşteri Sırrı Niteliğindeki Bilgi veya Belgelerin Açıklanması Suçu (TCK m.239/1–3)". **Ceza Hukuku Dergisi (Ticari Ceza Özel Sayısı).** Sayı.14, Aralık 2010, ss.103-125.

Toroslu, Haluk. "Bilinçli Taksir Üzerine Bir Değerlendirme". **TBB Dergisi**. Sayı.126, 2016, ss.95-122.

Uğur, Ahmet Atilla. "Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği". **International Journal of Public Finance**, Cilt.1, Sayı.2, 2016, ss.122-145.

Yayla, İlyas Emre. "Türkiye'de Vergi Mahremiyeti ve AB Mevzuat Uyumu Çerçevesinde Alman Vergi Mahremiyeti Uygulaması". **Vergi Dünyası.** Temmuz 2011, ss.119-123.

Yeşiltepe, Salih Önder. "Ticari Sır-İş Sırrı". **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi Armağan Özel Sayısı Doç. Dr. Mehmet Somer'in Anısına Armağan**. İstanbul 2006, ss.403-421.

Yıldırım, Engin. "'Lanetlenecek Bir Ruh, Tekmelenecek Bir Beden': Şirketlerin, 'İnsan' Hakları Olabilir Mi?". **Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi**. Sayı.2017/2, ss.63-93.

Yılmaz, Sacit. "5237 Sayılı TCK'nın 244. Maddesinde Düzenlenen Bilişim Alanındaki Suçlar". **TBB Dergisi**. Sayı.92, 2011, ss.62-100.

Yurtsever, Hatice ve Burçin Buran. "Bilgi Edinme Hakkı Kanunu Çerçevesinde Vergi Mahremiyetinin Değerlendirilmesi". **Electronic Journal of Vocational Colleges**. Aralık 2012, ss.46-56. http://dergipark.gov.tr/download/article-file/62598 (05.12.2018).

Diğer Yayınlar

AİHM. **Mahkeme İçtihadına İlişkin Bilgi Notu.** Sayı.191, Aralık 2015.

Araslı, Oya. Özel Yaşamın Gizliliği ve T.C. Anayasasında Düzenlenişi. **(Doçentlik Tezi)**. Ankara, 1979.

Aslan, İsmail Özgür. Vergi Yükümlüsünün Hakları: Bir Katalog Tasarımı. (**Yayımlanmamış Doktora Tezi)** Marmara Üniversitesi SBE, 2006.

Bakar, Feride. Mükellef Hakları ve Türkiye'de Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Öneriler. **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Uludağ Üniversitesi SBE, 2011.

Baker, Philip. "The Right To Confidentiality And Privacy In An Age Of Transparency: A European Perspective", **International Conference On Taxpayer Rights**, Washington DC, Kasım 18-19, 2015. https://taxpayerrightsconference.com/wp-content/uploads/2016/08/baker_final_paper.pdf (23.12.2018).

Bardakçı, Mehmet Akif. İdarenin Eylemlerinden Kaynaklanan Sorumluluğu. **(Yayımlanmamış Doktora Tezi)** İstanbul Üniversitesi SBE, 2013.

Başaran Yavaşlar, Funda. "Limitations of Transparency and Protection of the Taxpayer" (Yayım Aşamasındadır). **EATLP Tax Transparency Congress 2018**. Zürih, 7-9 Haziran 2018.

Başaran Yavaşlar, Funda. "Instruments of Transparency Towards the Tax Administration" (Yayım Aşamasındadır). **EATLP Tax Transparency Congress 2018**. Zürih, 7-9 Haziran 2018.

Başaran Yavaşlar, Funda. "Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu" (Bildirinin Değiştirilmiş ve Genişletilmiş Hali –Henüz Yayımlanmamıştır-). **Vergi Yaptırım Hukuku Sisteminin Sorunları ve Yeniden Yapılandırılması Sempozyumu.** İstanbul, 20-21 Mart 2013.

De Raedt, Sylvie ve Amélie Lachapelle, "Tax Transparency - National Report of Belgium", **EATLP Tax Transparency Congress 2018**. Zürih, 7-9 Haziran 2018, ss.1-27, https://www.eatlp.org/uploads/public/2018/National%20Report_Belgium.pdf (28.11.2018).

Demirtaş, Burcu. Türk Hukukunda ve Karşılaştırmalı Hukukta Bilgi Edinme Hakkı. **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.** Atılım Üniversitesi SBE, 2012.

Develioğlu, Ferit. **Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lugat**. 31. Baskı. Ankara: Aydın Kitabevi, 2015.

Ehrke-Rabel, Tina ve Christina Schwarzenbacher. "Tax Transparency-National Report Austria". **EATLP Tax Transparency Congress 2018**. Zürih, 7-9 Haziran 2018, ss.1-23, https://www.eatlp.org/uploads/public/2018/National%20Report_Austria.pdf (28.11.2018).

Eraslan, Yunus. Türk Hukukunda Yargı Mensuplarının Disiplin Sorumluluğu. **Yayımlanmamış Doktora Tezi.** Selçuk Üniversitesi SBE, 2018.

Ercan, İsmail. Hâkim ve Savcıların Disiplin Sorumluluğu. **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Marmara Üniversitesi SBE, 2008.

Ergüney, Halit Kaan. Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti ve Banka Sırrı İle Karşılaştırılması. **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. İstanbul Üniversitesi SBE, 2014.

Erol, Ali. Vergi Hukukunda Bilgi Verme Ödevinin Sınırı Olarak Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sonuçları. **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. İstanbul Üniversitesi SBE, 2015.

Gelir İdaresi Başkanlığı. **OECD Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma**. Türkçe Baskı, 2015. http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Mevzuat_DisIliskiler/OECD_Model_Yorum_Kitabi_2014.pdf (27.10.2018).

Gelir İdaresi Başkanlığı. **Mükellef Hak ve Ödevleri Rehberi.** 2014. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/mukellefinhakveodevleri2014.pdf (05.12.2018).

Gelir İdaresi Başkanlığı, **2004 Yılı Faaliyet Raporu**. 2005. http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2004/uygulama_bim.pdf (16.12.2018).

Gelir İdaresi Başkanlığı, **2008 Yılı Faaliyet Raporu**. 2009. http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2008/faaliyetraporu2008.pdf (16.12.2018).

Gökbel, Doğan. Mükellef Hakları. **Yayımlanmamış Doktora Tezi**. Anadolu Üniversitesi SBE, 2000.

İnan, Alper. Türkiye'de Vergilerin Meşruiyetinin Sağlanmasında Mükellef Haklarının Önemi ve Anayasal Dayanaklarının Belirlenmesi. **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Dokuz Eylül Üniversitesi SBE, 2008.

Mahmutoğlu, Fatih Selami ve Serdar Talas. "Avukatların Görev Suçları ve Yargılanması Rejimi". http://fsmahmutoglu.av.tr/pdf/50c91966bff8f636711d98dd51ee944d3418ee197818090242.pdf (26.12.2018).

Mali Suçları Araştırma Kurulu. **2017 Yılı Faaliyet Raporu**. 2018. http://www.masak.gov.tr/userfiles/file/2017_Faaliyet_raporu.pdf (05.12.2018).

Noroozi, Ali. "Taxpayer Rights: Privacy And Transparency", **2. International Conference on Taxpayer Rights**. Viyana: Viyana Ekonomi ve İşletme Üniversitesi, 13-14 Mart 2017. https://info.taxnotes.com/conferencepapers_privacy_and_transparency_0818 (23.12.2018).

OECD. **Taxpayers' Rights and Obligations-Practice Note**. 2003. https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf (17.10.2018).

Özalp, Nabi. Türk Ceza Kanununda Rüşvet Suçu**. Yayımlanmamış Doktora Tezi**. Dicle Üniversitesi SBE, 2018.

Polat, Müjdat. Türk İdare Hukukuna Göre Memurların Disiplin Suç ve Cezaları. **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.** Bahçeşehir Üniversitesi SBE, 2018.

Solak Akman, İnci. Vergi Mahremiyetini İhlal. **Yayımlanmamış Doktora Tezi**. Ankara Üniversitesi SBE, 2012.

Stankiewicz, Lukasz. "Tax Transparency-National Report France". **EATLP Tax Transparency Congress 2018**. https://www.eatlp.org/uploads/public/2018/National%20Report_France.pdf (29.11.2018).

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. **2017 Yılı Faaliyet Raporu**. 2018 https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fVDK_Faaliyet_Raporu_2017.pdf (17.12.2018).

Uyanık, Selenge Banu. Vergilendirme İlişkisi ve Özel Yaşamın Gizliliği. **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.** Ankara Üniversitesi SBE, 2008.

Yıldırım, Ahmet. "Bilgi Değişimi Sürecinde Koruma". **Vergi Şeffaflığı Sempozyumu 2018 EATLP Yıllık Kongresi Hazırlık Toplantısı.** İstanbul, 6-7 Nisan 2017.

Yılmaz, M. Levent. Güvenlik Kavramında Yeni Bir Boyut; Ekonomi Güvenliği, Türkiye Ne Kadar Güvende?. **Stratejik Düşünce Enstitüsü Raporu**. Ankara, 2013. https://www.dropbox.com/s/ajq4ylnq21nnbxv/M.%20Levent%20YILMAZ%20SDE%20Ekonomi%20G%C3%BCvenli%C4%9Fi%20Raporu.pdf (26.11.2018).

Yücedoğru, Recep. Türk Vergi Sistemi Açısından Mükellef Hakları. **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.** Marmara Üniversitesi SBE, 2007.

www.gib.gov.tr

www.kazanci.com.tr

www.lexpera.com.tr

www.mevzuat.gov.tr

www.resmigazete.gov.tr

www.tbmm.gov.tr

www.tdk.gov.tr