

**Vergi Mahremiyetini İhlal Suçunun Cezalandırılmasına Kişisel Verilerin
Korunması Hakkının Etkisi**

***Effects of Personal Data Protection Rights on Punishing The Crimes Against
Tax Privacy***

Memduh ASLAN

Doç. Dr., Hasan Kalyoncu Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Kamu Hukuku, memduhaslan@gmail.com

Özge KAPLAN

Arş. Gör., Hasan Kalyoncu Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Kamu Hukuku, ozge.rizvanoğlu@hku.edu.tr

MAKALE BİLGİSİ

Makale Geçmişi:

Geliş 8 Ocak 2021

Düzeltilme Geliş 5 Şubat 2020

Kabul 15 Şubat 2020

Anahtar Kelimeler:

Vergi mahremiyeti, ticari sır, kişisel veri, fikri içtima, mali veri

© 2021 PESA Tüm hakları saklıdır

ÖZET

Vergilendirme işlemleri nedeniyle elde edilen verilerin, yetkisi olmayanların eline geçmemesi ve mükellefin vergi mahremiyetinin korunması için vergilendirme işlemleriyle uğraşanların verileri başkalarına vermeleri, kendileri veya başkaları yararına kullanmaları yasaklanmış ve buna aykırı eylemleri Vergi Usul Kanunu'nda suç olarak tanımlanmıştır. Gerçek kişi vergi mükellefleri açısından vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgiler aynı zamanda kişisel veri mahiyetinde olduğundan gerçek kişi vergi mükellefleri aleyhine işlenen eylemler bir yandan vergi mahremiyetini ihlal suçu teşkil ederken diğer taraftan kişisel verileri hukuka aykırı verme suçu kapsamına da girmektedir. Bu durum tüzel kişi vergi mükellefleri aleyhine vergi mahremiyeti ihlali suçunun cezalandırılması ile gerçek kişi vergi mükellefi aleyhine vergi mahremiyeti suçunun cezalandırmasını, gerçek kişilere ait kişisel verilerin korunması hakkı nedeniyle değiştirmektedir.

ARTICLE INFO

Article History:

Received 8 January 2021

Received in revised form 5

February 2021

Accepted 15 February 2021

Keywords:

Tax privacy, trade secret, personal data, conceptual aggregation, financial data

© 2021 PESA All rights reserved

ABSTRACT

To warrant not being captured of data by unauthorised person, and to protect taxpayers' tax privacy, person on duty about taxation is banned for sharing taxpayers' data with others and to use them for his or others' behalf. And any act against these is defined as a tax crime in Tax Procedures Code. From real person taxpayers' perspective, because of the data within the scope of tax privacy is also within the scope of personal data privacy, acts against real person taxpayers privacy are defined as a taxpayer privacy violation crime and also giving unauthorised personal data crime. This situation differs the punishment of tax privacy violations against legal entity taxpayers than tax privacy violations against real person taxpayers, because of real person taxpayers' having personal data protection rights.

GİRİŞ

Gerçek kişileri bir diğerinden ayıran verilere kişisel veri denilmektedir. Kişisel veriler kişiyi aynı zamanda psikolojik, sosyolojik ve ekonomik anlamda da tanımlayabilir. Mahremiyetin esası kişinin özel dünyasının başkalarının herhangi bir şekilde müdahalesine kapalı kalmasıdır. Kişiler hakkında bilgi sahibi olunduğu sürece kişilerin hayatına başkalarının müdahale riski de artar.

Kamu harcamalarının finansmanı için adil bir vergilendirme yapılabilmesi vergi idaresinin, vergi mükelleflerinin mali gücünü bilebilmesine bağlıdır. Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetine ulaşmak için her türlü delil kabul edilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 148. maddesinde kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle işlem yapan diğer gerçek ve tüzel kişiler vergi idaresinin istediği her türlü bilgiyi vermeye mecbur tutulmuşlardır. Öyle ki; özel kanunlarda mahremiyet hükümleri bulunsa bile sınırlı istisnai haller hariç gerçek ve tüzel kişiler bilgi vermekten çekinemeyeceklerdir.

Vergi idaresi e-devlet uygulamaları da dahil olmak üzere gerek mükellefin mali gücünün ölçülmesi bakımından mali bilgilerine gerekse vergi güvenliğini sağlamak bakımından mükellefin şahsi durumuna ilişkin birçok kişisel bilgilere erişmekte ve işlemektedir. Nitekim 6183 sayılı Kanun'un 62. maddesi gereğince vergi idaresi, vergi mükelleflerinin durumunu bilmek ve menfaatlerini de mümkün olduğu kadar telif etmek zorundadır.

Vergi idaresine karşı vergi mükelleflerinin vergilendirmeyi ilgilendiren herhangi bir verisi bakımından bir mahremiyeti söz konusu değildir. Ancak vergi idaresi vergilendirmeyle ilgili işlemlerini doğal olarak bu konularda görevlendirilmiş gerçek kişiler aracılığı ile yürütmektedir. Nitekim vergi mahremiyetinin kapsamı Vergi Usul Kanunu 5. maddesinde vergi idaresi memurları, vergi yargısında görevliler, vergilendirmeyle ilgili komisyonlara katılanlar ve bilirkişiler ile sınırlı tutulmuştur. Gerçek kişilerin, beşeri duygularla hareket ederek, edinmiş olduğu bu bilgileri başkalarıyla paylaşabilme, kendilerinin veya üçüncü kişilerin menfaatine de kullanabilme riskini kanun koyucu ceza ile önlemek istemiştir. 1961 yılında Vergi Usul Kanunu ile hukukumuzun bir parçası haline gelen vergi mahremiyetiyle yasaklanmış ve Türk Ceza Kanununun 239. maddesi kapsamında suç olarak tanımlanmış eylemler 2005 yılından itibaren kişisel verilerin hukuka aykırı olarak verilmesi suçuna da girmektedir.

Bu çalışma ile vergi mükellefleri aleyhine işlenen vergi mahremiyeti suçunun cezalandırılmasında gerçek kişilerin sahip olduğu kişisel verilerin korunması hakkının etkisi incelemeye alınacaktır. Bu çerçevede vergi mahremiyeti kavramı ve vergisel düzenlemelerle birlikte 2010 yılında anayasal hak haline getirilen kişisel verilerin korunması hakkı ve bu hakkı düzenleyen 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu ile düzenlemelerini ve Türk Ceza Kanununun farklı maddelerinde yer alan ceza düzenlemeleri değerlendirilecektir.

1. Mahremiyet

Mahremiyet sözcüğünün Türk Dil Kurumu sözlüğünde yer alan anlamına bakıldığında “gizli olma durumu, gizlilik” kavramları ile karşılaşılmaktadır. Gizlilik sözcüğü ile “saklanmak istenen, sır, mahrem” kavramlarına ulaşmaktayız. Mahremiyet “insan haklarının bir parçasıdır” şeklinde de nitelendirilebilmektedir (Kılınç, 2012:1103). Mahremiyet kavramı ve alt kavramlarının sınırlarını, kişinin saklamak istediği şeyin ne olduğu hususuna dayanarak çizebiliriz. Mahremiyetin söz konusu olabilmesi için kişiye ait ve saklanması gereken bir bilginin varlığını aramaktayız (Gülerci, 2015:4). Neticeten mahremiyet kavramının kapsamına dahil edilebilecek unsurları bilgi, gizlilik, sır ve özel hayat şeklinde sınırlandırmamız çalışmamızın kapsamına uygun düşecektir.

Bir kişi hakkındaki veri, bireyin kimliğini belirleyen diğer bir ifadeyle bir kişiyi başkasından ayırt etmeye yarayan isim, soy isim, adres, doğum tarihi gibi hususlar kastedilmektedir (Başar, 2020:14). Bahsettiğimiz hususların bilgi kapsamına dahil için bir kişiye ait olması yeterli görülmele, doğruluğunun ispatı gerekli olmamaktadır. Verinin doğruluğu veya yanlışlığı kişiyi nitelendirmeye devam ettiği sürece kişisel veri olma özelliğini değiştirmez. Bu nedenle

kişisel verilerin korunması hakkı aynı zamanda yanlış bilgilerin de düzeltilmesi hakkını da kapsar. Bu yolla kişi hatalı bir kategorilendirmeye tabi tutularak zarar görme riskini de bertaraf edebilir.

Globalleşen dünyada internet teknolojilerinin gelişmesi, her yerde potansiyel hizmet alıcısı olarak kişilerin verilerine erişmeyi ve bunları işlemeyi cazip hale getirmektedir. Potansiyel ürün alıcıları veya ikna edilecek hedef kişi gruplarının diğerlerinden ayırt edilmesi kişilerin verileri ve davranışlarının analizini zorunlu kılmaktadır. Çoğunlukla rıza dışı elektronik ortamda oluşturulan otomatik veri toplama yöntemleri ile kişinin gezindiği sayfalardan, kişisel alışveriş tercihlerine, ödeme yöntemlerinden sağlık bilgilerine, bulunduğu konuma, aktif olduğu süreler kadar birçok verileri toplanabilmektedir. Bu veriler hedef kişi veya grupların kararlarını etkilemek veya değiştirmekte kullanılabilir.

Literatürde tüketici davranışını etkileyen faktörleri; sosyal, kültürel, demografik, durumsal ve psikolojik başlıkları altında toplanmaktadır (Gülay Şahin ve Akballı, 2019:44). Siyasal partiler seçim dönemlerinde seçmenleri etkileyebilmek için siyasal propaganda adı altında çok çeşitli faaliyetlerde bulunmakta ve seçmenlere ulaşabilmek için çeşitli araçlar kullanılmaktadır (Baltacı ve Eke 2012:125). Gerek tüketici davranışlarını gerekse seçmen davranışlarını etkilemek bakımından en önemli gerekliliklerden birisi hedef grup hakkında bilgi edinmektir.

Kişisel veriler kişiye sıkı sıkıya bağlı haklardan olup verinin, bu hak ilgilisi tarafından saklanabilme, alenileştirme, silinmesini isteme, başkasına aktarılmasına izin verme veya bunlardan vazgeçmeyi, izni geri almayı da kapsar. Kişilere ait olmakla birlikte başkalarını da etkileyen ortak bilgilerin silinmesini ve bu yolla kendisine özgü olumsuz durumun unutulması talepleri de son günlerde gündeme gelmektedir (Salihpaşaoğlu ve Değirmencioğlu, 2020:363). Bu taleplere işaret eden unutulma hakkını, dijital hafızada yer alan bireye ait fotoğraf, kimlik bilgisi, adres ve diğer kişisel içeriğin, yine bireyin kendi talebi üzerine bir daha geri getirilemeyecek biçimde ortadan kaldırılması biçiminde tanımlamak mümkündür (Gülener, 2012,226) Ancak unutulma hakkının gerek uluslararası hukuk metinlerinde gerekse uluslararası yargı kararlarında bir insan hakkı olarak kabul edildiğini söylemek bugün için çok zordur (Salihpaşaoğlu ve Değirmencioğlu, 2020:363).

Kişisel veriler, kişiyi başkalarından ayırt edebildiği için bu bilgilere sahip olan kişilerin ilgili kişiyi hedef almak istediklerinde başkalarından ayırt edilmesine ve yöneltilen etkiye maruz kalmasına sebebiyet verecektir. Bu durumda kişinin kendi kontrolünde olmayan başkaları tarafından yöneltilen etkilerden kurtulabilmesi için kişisel verilerini gizleyebilmesi gerekmektedir. Kişinin kendisine ait bilgileri gizleyerek dış etkilerinden kendi özel alanını koruyabilmesi bu gizliliğe yani mahremiyetine bağlıdır.

2. Kişisel Verilerin Korunması Hakkı

Veri (bilgi) günümüzün en değerli ürünü haline gelmiştir. Bilgi ile işin nasıl yapılacağı veya nasıl yapılmayacağını bilerek bir sonuca varılabileceği gibi bir tehlikeden veya gereksizlikten de korunabilir. Kişiyi menfaat sağlayan bilgiler fikri ve sınai mülkiyet hakkı kapsamında korunmaya alınmıştır. Ancak tek başına bireyi anlamlı sonuca ulaştırmayan, bireyden fazla diğer kişilerin işine yarayabilen kişisel verilerin korunması ise kişinin başkalarının hedefi olmaktan kurtulması ve özel hayatının korunması için önemli hale gelmiştir. Kişisel verileri bu haliyle kişinin başkaları tarafından kendisine zarar vermesinde, onu herhangi bir şekilde hedef haline getirerek tercihlerini, algılarını, kararlarını etkilemekte kullanılabilir bilgiler olarak da tanımlayabiliriz. Uсталık veya tecrübe ile elde tutulan bilgiler olumlu bilgiler olarak kazanç kayıplarına karşı korunurken, kişiyi diğerlerinden ayıran bilgiler olumsuz şekilde kişiye karşı kullanılmaması için korunmaya muhtaçtırlar.

Teknoloji ve bilişim alanında meydana gelen gelişmelerle, parmak izi ve retina taraması gibi genetik mirası açığa çıkaran uygulamalar da potansiyel tehlikeyi artırarak kişisel verilerin korunması yönündeki hassasiyetin artmasına neden olmuştur (Başar, 2020:137). Kişisel verilerin korunması hakkı özel hayatın gizliliği hakkı kapsamında değerlendirilse de, kişisel veri, özel hayat kavramından daha geniş bir anlamı kapsamaktadır (Salihpaşaoğlu, 2013:239). Kişisel verileri elde etmenin amacı sadece kişilerin özel hayatlarında neler olup olmadığını

bilmek ve bunu onlara karşı kullanmak değil aynı zamanda kişinin zafiyetlerini, hassasiyetlerini, korkularını, sevinçlerini öğrenerek belirli bir sonuca yönlendirmek için kişiyi manipüle etmektir. Son yıllarda kişisel verilerin amacı bireylerin özel hayatını merak etmekten ziyade belirli sonuca vardırılması istenen kitleler oluşturmak üzere uygun adayları kalabalığın içerisinde seçmektir. Kişisel veriler, kişilerin iradelerini etkilemek, yönetmek veya yönlendirmek için en elverişli araçlar haline gelmiştir. Bu nedenle kişisel verinin genel tanımı da özel hayatın gizliliğinden bağımsızlaşarak bireyi diğerlerinden ayıran bilgiler olarak öne çıkmaktadır. Kişisel verileri örneklediği kararlarında Anayasa Mahkemesi, "...adı, soyadı, doğum tarihi ve doğum yeri gibi bireyin sadece kimliğini ortaya koyan bilgiler değil; telefon numarası, motorlu taşıt plakası, sosyal güvenlik numarası, özgeçmiş, resim, görüntü ve ses kayıtları, grup üyelikleri, aile bilgileri, sağlık bilgileri gibi kişiyi doğrudan ya da dolaylı olarak belirlenebilir kılan..." ifadelerine yer vermektedir (Akgül, 2016:9).

Kişisel verileri genel olarak hedef olma amacına uygun olarak birini diğerlerinden ayıran her türlü bilgi olarak tanımlayabiliriz. Örneğin bir kişinin kimliği sorulmasa bile, kalabalık içerisinde fiziksel özellikleri tek olan kişiyi tanımladığımızda aslında doğrudan kimliği sorulmamış olan kişi tanımlanabilmektedir. Bilgi kişiyi belirlenebilir kılmaya elverişli olmalıdır. Elverişlilik, sadece somut olarak bir kişiyi belirleyebilmesini değil aynı zamanda bilgiyi işleme amacına uygun hedef kişileri belirleyebilmesini de içerir. Örneğin, bebek maması satan girişimcinin hedef pazarda yeni anneleri tespit edebilmesi, bunların kimliklerinin tespitine ihtiyaç duymasına gerek kalmadan hedefine ulaşabilmesini sağlar. O halde kişisel veri kavramını sadece diğerlerinden ayıran bilgiler tanımına, benzer özelliklere sahip kişileri gruplayarak kategorize edilmeye yarayan bilgileri de eklememiz gerekir.

Otomatik veri işleme yöntemlerinin gelişmesi kişisel verilerin daha hızlı toplanmasına ve daha kolay analiz edilmesine sebep olmaktadır. Ortaya çıkan tehlike daha önce görülerek Ülkemizin de erken dönemde taraf olduğu 28.01.1981 tarihli Strazburg'da imzalanan Kişisel Verilerin Otomatik İşleme Tabi Tutulması Karşısında Bireylerin Korunmasına Dair 108 No'lu Avrupa Konseyi Anlaşması imzalanmıştır. Erken dönemde bu sözleşmeye taraf olmamıza karşın sözleşmenin onaylanması 30.01.2016 tarihli 6669 sayılı Kanun'la olmuş ve 29.02.2016 tarih ve 2016/8576 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile ilişkin beyanları da onaylanarak hukukumuzun bir parçası olmuştur.

108 sayılı sözleşme 2016 yılında yürürlüğe girmiş olsa da bu sözleşme ile belirlenen ilkeler hukukumuzda daha önceden dikkate alınmaya başlanmıştır. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'muzun 2014 yılında oluşturulan gerekçesinde bilgisayar teknolojilerinin getirmiş olduğu olanaklarla işlenen kişisel verilerin kötüye kullanılmasının engellenmesi amaçlanmıştır. Düzenleme gerekçesinde kişisel veriler, Türk Medenî Kanunu'nun 24 üncü maddesine göre, hukuka aykırı olarak şahsiyet hakkına tecavüz edilen kişinin, hâkimden tecavüze karşı korunmasını isteyebileceği ve Türkiye'nin 1954 yılında onayladığı Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 8 inci maddesi ile, herkesin özel ve aile hayatına, konutuna ve muhaberatına saygı gösterilmesi hakkı kapsamında değerlendirilmiştir. Diğer taraftan 108 sayılı sözleşmeye taraf olan ülkelerin yükümlülükleri yerine getirmek için kanunlar hazırlaması ve kişisel verilerin gerek elle gerek mekanik yollarla tutulması hâlinde meydana gelebilecek çeşitli hukuka aykırı fiilleri suç hâline getirmiş olmaları da bu konuda düzenleme ihtiyacını belirgin hale getirilmiştir. Düzenleme gerekçesinde kişisel verilerin korunması yönünden ülkemiz ceza düzenlemesinin Fransız düzenlemesinden etkilendiği de anlaşılmaktadır. Yeni Fransız Ceza Kanunu'nda, özel hayata saldırı oluşturan bireye ve o bireyi tanımlamaya veya tanımlamaya yeterli bilgilere ilişkin kişisel verileri kendisine veya başkasına yarar sağlamak veya başkasına zarar vermek amacıyla hukuka aykırı olarak otomatik veya otomatik olmayan yöntemlerle toplama, kaydetme, düzenleme, depolama, uyarılma, değiştirme, değerlendirme, kullanma, açıklama, aktarma, elde etme, ayırma, birleştirme, dondurma, silme veya yok etme fiillerinin suç hâline getirilmesi aynen bizde de

benimsenmiştir¹. Ceza kanununun suçtan korunmasını istenen menfaat üzerinden bir tanım yapılacak olursa kişisel veriler bu bilgilere sahip olan kişilere veya başkasına yarar sağlamak veya başkasına zarar vermek amacıyla özel hayatına saldırı olan bireye ve o bireyi tanımlamaya veya tanımlamaya yeterli bilgiler olarak tanımlanabilir.

Kişisel Verilerin korunması hakkı, uluslararası sözleşmeye taraf olmamıza karşın 108 sayılı sözleşme onaylanarak yürürlüğe konulmadan 2010 sayılı Anayasamızın Özel Hayatın gizliliğini düzenleyen 20. maddesine 3. fıkra olarak yer almıştır. Anayasa değişikliği gerekçesinde de Anayasada kişisel verilerin korunmasına yönelik dolaylı hükümler bulunmakla birlikte yeterli olmaması, mukayeseli hukukta ve tarafı olduğumuz uluslararası belgelerde de kişisel verilerin korunmasının önemle vurgulanmasına yer verilmiştir².

108 sayılı Sözleşmenin 6669 sayılı Kanunla onaylanarak yürürlüğe girmesinin ardından 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu da yürürlüğe girmiştir. 6698 sayılı Kanunda da 108 sayılı sözleşme, Anayasamızın 20. maddesi ve Türk Ceza Kanunu'nun kişisel veriler aleyhine işlenen suçlara ilişkin hükümlerine uyumlu olarak düzenlemeler sağlanmıştır. Kanunun 4. maddesi ile kişisel verileri işlemede temel alınacak ilkeler şu şekilde belirlenmiştir:

- Hukuka ve dürüstlük kurallarına uygun olma.
- Doğru ve gerektiğinde güncel olma.
- Belirli, açık ve meşru amaçlar için işleme.
- İşlendikleri amaçla bağlantılı, sınırlı ve ölçülü olma.
- İlgili mevzuatta öngörülen veya işlendikleri amaç için gerekli olan süre kadar muhafaza edilme.

3. Vergilendirme Yetkisi Kapsamında Kişisel Verilerin İşlenmesi

Anayasamızın 90. maddesi gereğince usulüne göre yürürlüğe konulmuş 108 sayılı Sözleşme kanun hükmünde olup, temel hak ve özgürlüklere ilişkin olması nedeniyle kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda bu sözleşme hükümleri geçerli olacaktır. Sözleşmenin 9. maddesinde, sözleşmenin 5 ve 6. maddesinde yer alan kişisel ve özel nitelikli kişisel verilerin işleme şartları ile kişi haklarına ilişkin düzenlemelere istisna getirilemeyeceği ancak devlet güvenliğinin korunması, kamu güvenliği, devletin mali menfaatleri veya suçların önlenmesi amacıyla istisna getirilebileceğine yer verilmiştir. Nitekim 6698 sayılı KVKK'nın 28. maddesinde Kişisel veri işlemenin bütçe, vergi ve mali konulara ilişkin olarak Devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunması için gerekli olması hali istisnalar kapsamında yer almıştır.

Anayasamızın 73. maddesi gereğince gerek vergi kanunlarının uygulanması, gerek vergi adaletinin sağlanması için mali gücün tespiti zorunluluğu gerekse maliye politikasının uygulanmasında vergi mükelleflerinin şahsi durumlarının dikkate alınması istisna ve muafiyetlerin belirlenebilmesi bakımından vergi idaresince sadece ekonomik sonuçları doğuran işlemlerle sınırlı değil potansiyel vergi mükellefi olarak herkesin (herkes kamu harcamasını karşılamak üzere vergi ödevi altındadır) her türlü verisinin işlenmesini zorunlu kılmaktadır. Vergi mükellefleri üzerindeki vergi yükünün adil dağılımı için birbirinden ayrılması, vergiyi doğuran olayın vergi mükellefleri üzerindeki etkilerinin kontrol edilebilmesi bakımından vergi türleri itibarıyla de kategorize edilmesi de gerekebilmektedir. Vergi idaresinin mükelleflere ait kişisel verileri işleme 108 sayılı sözleşme kuralları dahil hukuka uygundur.

¹ 5271 Sayılı Türk Ceza Kanunu 664 sayılı Kanun tasarısı ve 1/593 sayılı Adalet Komisyonu Raporu, <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yilo1/ss664m.htm>

² 497 sıra sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Teklifi ve Anayasa Komisyonu Raporu (2/656),s.9, <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem23/yilo1/ss497.pdf>

Devlet, vergilendirmenin bir yetki olarak tanımlanmasıyla ülkesi üzerindeki gücünü kullanmaktadır (Öncel vd., 2016:145). Vergilendirme yetkisini bir başka şekilde “devletin sahip olduğu hukuki ve fiili zorlama gücüne dayanarak ülkede yaşayan kişi ve kurumlardan mali taleplerde bulunabilmesi” olarak da tanımlayan yazarlar mevcuttur (Gökbel, 2000:23). Devlet, kamu hizmetlerinin görülmesi için gereksinim duyduğu mali kaynakları vergilendirme yetkisini kullanarak karşılar (Öncel vd., 2016:33).

Vergilendirme yetkisi, ödeme gücüne göre zorunlu alanlarda devlete gelir kaynağı olması açısından ele alındığında dar, zorunlu olup olmadığına bakılmaksızın her çeşit kamu giderinin karşılanması tanımıyla da geniş anlamda olarak açıklanmaktadır (Erkin, 2015:12). Devletin kamu gücünü arkasına alarak vatandaşlar üzerinde kullandığı vergilendirme yetkisi vergilerin ve vergilendirmenin kanuni olması gereği bariyerine takılmaktadır. Vergiler, kişilerin temel hak ve özgürlüklerine sınırlandırma getirmektedir (Karakoç, 2017:57). Doktrinde vergilendirme yetkisinin temel hak ve özgürlükler açısından sınırlandırılmasının mali ve hukuki bakımdan iki farklı başlık altında ele alınması gereği belirtilmiştir (Uyanık Selenge, 2008:6).

Vergi Usul Kanunu’nda vergi idaresinin bilgi alma yetkisi düzenlenmemiş bunun yerine bilgi verme yükümlülüğü düzenlenmiştir. 148. madde ile kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, vergi idaresinin veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecbur tutulmuşlar. 151 madde ile istisnai haller hariç olmak üzere kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişilerin, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek dahi bilgi vermekten çekinemeyeceğine yer verilmiştir. Bu konuda zor kullanma yetkisi fiziki bir zorlamadan ziyade cezai yaptırım uygulamak olarak ortaya çıkmaktadır. Ancak 142. madde gereğince bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama da yapılabilecektir. Vergi idaresine bildirimde bulunma ve beyanname verme mükellef ödevi olarak tanımlanmıştır. Ancak bilgilerin idare ile kendiliğinden paylaşımını öngören bu usulün; yükümlü kesim lehine bir *keyfîlik* yaratabileceği yönünden eleştirildiğini görmekteyiz (Öncel vd., 2016:37).

Vergi idaresinin vergilendirmeye yönelik olarak sınırsız verilere erişme ve bunları işleme yetkisi bulunmaktadır. Her ne kadar 6698 sayılı Kanun’un 28. maddesi ile vergilendirme ile ilgili veri işleme faaliyetleri kanun hükümlerinden istisna edilmiş olsa da 108 sayılı Sözleşme hükümlerinin Anayasanın 90. maddesi ile yürürlükte olması nedeniyle sözleşmenin 5. maddesi gereğince elde edilme amacının dışında ve aşırı olarak kullanılamayacaktır. Yasal düzenlemeler dikkate alındığında vergisel işlemleri ilgilendiren kişisel veri dahil her türlü verinin vergi idaresine karşı bir mahremiyetinin olmadığı söylenebilir.

4. Vergi Mahremiyeti

Vergilendirme yetkisi bakımından vergi mükellefinin bilgilerinin vergi idaresine karşı mahremiyeti yoktur, ancak vergi idaresinin mükellefin mahremiyetini koruma yükümlülüğü vardır. Şahsi ve ailevi durumları, malvarlıkları, kullanılan finansal yöntemler, mali güç, ticari sırlar dahil vergilendirmeyi ilgilendiren bilgiler sınırsız bir şekilde idare ile paylaşılacak durumundadır. Vergilendirme işlemleri esnasında Devletin mükellefin şahsı, ailesi, işi, işinin kapasitesi, mal varlığı, kredileri, varsa engellilik durumu (derecesi) vs. gibi durumlar hakkında bilgi sahibi olması normal ve olağan bir durumdur (Karataş Durmuş, 2017:736). Vergi Usul Kanunu’nun 5. maddesi ile vergi idaresinin işlemiş olduğu bu bilgilere erişim yetkisi bulunan kişilere vergi mükelleflerinin vergi idaresi ittilaında olan mahremiyetine saygı duyma yükümlülüğü getirilmiştir.

Vergi mahremiyeti denildiğinde verginin mali sonuçlarını ilgilendiren bilgiler akla gelmektedir. Bazı görüşler mahremiyetin gizli kalması gereken bilgilerin kişilerin meslek yaşamına, işlerine, işletmelerine veya servetlerine ait olması gerektiğini (Aktas, 2015:21) ileri sürmektedir. Vergi mahremiyetinin özel hayatın gizliliği hakkı kapsamında oldukları kabul edilen konut dokunulmazlığı, haberleşmenin gizliliği, kişisel verilerin korunması, kişinin adının, şeref ve haysiyetinin korunması gibi birçok hakla doğrudan ilişkili olduğu ifade edilmelidir (Solak Akman, 2012:17). 1961 Anayasası dikkate alınarak Sendikalar Kanunu’nda

yapılan değişikliklere ilişkin norm denetimi sırasında Anayasa Mahkemesi mali bilgileri de kişinin özel hayatının bir parçası olarak kabul etmiştir³. Kişilerin mali halinin gizli olması gereğinin, özel hayatın gizliliği kapsamında korunması gerekliliği Anayasa Mahkemesi kararlarında da belirtilmiştir (Yenisey vd., 2012:171; Gökbel, 2000:53).

Vergi mahremiyeti bir terim olarak izah edilmeye çalışılırken genel itibarıyla kendisine benzeyen kavramlarla ilişkilendirilmiştir. Buna verilen en belirgin örnek ise ticari sır kavramıdır (Gökbel, 2000:53). Bu kavram bir işletmenin, işlem kapasitesi ile ilgili olan, kamuya açıklanmayan ve açıklandığı takdirde zarar doğurabilecek olan, haksız rekabet hükümleri nazara alınarak özellikle iştiğal konusu aynı olan rakiplerince bilinmemesi gereken bilgi ve belgeleri ifade etmektedir. Ticari sır örnek olarak müşteri kapasitesi, faaliyet stratejisi, ar-ge çalışmaları ve mali durumu hakkındaki bilgiler verilebilir. (Karataş Durmuş, 2017:384). Netice itibarıyla doktrinde vergi mahremiyeti ile mükelleflerin ticari sırlarının koruma altına alındığına dikkat çekilmiştir (Orkunoğlu Şahin, 2012:215).

Mali sır kavramı da sıklıkla vergi mahremiyeti ile karşılaştırmalara konu olmaktadır. Konusu olduğu tartışmaların yanında mali sır kavramını, zaten vergi mahremiyetinin içerisinde yer aldığı gerekçe göstererek bu durumu eleştiren görüşler de mevcuttur. Mali sır teriminin, bireylerin işletmelerine ilişkin ekonomik verileri barındırdığına dikkat çekilmektedir.

Vergi mahremiyetini ihlal suçunun cezalandırılmasında atıf yapılan Türk Ceza Kanunu'nun 239. maddesinde "Ticari Sır, Bankacılık Sırrı Veya Müşteri Sırrı Niteliğindeki Bilgi Veya Belgelerin Açıklanması" başlığı ile görevi gereği kimi bilgileri elde eden kişilerin bu bilgilerin yayılmasını önleme hususunda bir yükümlülüğü bulunduğundan bahsedilmektedir (Orkunoğlu Şahin, 2012:209). Aksi haldeki tutumun ise cezai müeyyideye tabii olduğu belirtilmiştir. Vergi mahremiyeti kavramı yürüttükleri faaliyet sebebiyle, mükellefin ve bu kişi ile alakadar bireylerin, şahsi bilgilerine, beyannamelerine, ek muamele ve hesap durumlarına, işletmelerinin iktisadi durumlarına, servetlerine ve bunlara bağlı olarak gizli kalması gereken sair bilgilerine halel getirilmemesi amacıyla hüküm altına alınmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 127. maddesine göre Yoklama mükellef veya mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek olarak tanımlanmıştır. Yoklama, bu haliyle vergi mükellefleri hakkında kişisel veri toplamanın bir yöntemi olarak ortaya çıkmaktadır. Vergi idaresinin kişisel verilere erişme yetkisinin vergilendirme işlemleri ile sınırlı olması gerekmektedir. Ancak gerek yoklamada gerekse incelemede yetkilendirilen memurların istedikleri her türlü bilgiyi alma yetkisi, vergi mükelleflerinin bunlara karşı bilgi vermekten çekinemeyecek olmaları bu yolların mahremiyeti ihlal riski taşıdığı eleştirilerini de beraberinde getirmektedir. Hatta, bu hususta idarenin sahip olduğu geniş yetkilerin kaynağı olan ilgili kanun hükümlerinin anayasaya aykırılıklarının ileri sürülebileceğini belirten görüşler de mevcuttur (Gülerci, 2015:73). Bu görüşe VUK 127-c hükmündeki "...yasal olarak tutulması gerekli defter ve vesikalar haricinde olan ve vergi kaybının vuku bulduğuna ilişkin emare teşkil eden bir kısım kayıtların bulunması halinde bunlara el koymak..." ve yine VUK 127-e hükmündeki "taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması halinde, bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak" yetkilerini örnek göstermektedir. Bir diğer görüş de yine söz konusu yetkilerin birer el koyma işlemi niteliğinde olduğunu belirterek hem CMK hem de Anayasa'da mevcut olan "el koyma işlemlerinde hakim kararı veyahut yetkili merciin izni olmadıkça" bariyerinin aşılacağı ifade etmektedir (Uyanık Selenge, 2015:19). Yoklamanın ilgisine haber verilmeyecek olmasını vergi mahremiyetine aykırı bulanlar, buna müşterilerin yoğun olarak bulunduğu saatlerde yoklama yapılmasını örnek vererek mükellefin ticari itibarına zarar verme riskini dikkate alarak yapılması gerektiğine vurgu yapmaktadırlar (Kurt, 2020:108). Kişisel veri kavramı sadece somut bir durumu veya vakayı bildiren bilgiler değil aynı zamanda vergi mükellefini zora

³ AYM, E.1963/336, K.1967/29, 27/09/1967,

https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/1967/29?Donemler_id=1&KararAramaRaporu=1&KararTarihiIlk=01%2F01%2F1967&KararTarihiSon=01%2F11%2F1967

sokabilecek intibaları da kapsamaktadır. Bir mükellefin müşterileri veya ticari ilişkide buldukları kişiler önünde incelemeye tabi tutulduğu bilgisine sahip olanlar ticari ilişkiyi farklı algılamalarla sona erdirebilirler.

İnceleme de bir veri toplama ve beyan edilen bilgileri teyit yöntemi olarak ortaya çıkmaktadır. Beyan usulünün benimsendiği sistemlerde denetim yollarının aktif şekilde kullanılmasının vergi ziyayı ve vergi kaçakçılığı gibi istenmeyecek hususların önüne geçebileceği, bu suretle inceleme usulünün etkili ve genele yayılır biçimde yapılması gereği üzerinde durulmuştur (Karakoç, 2017: 243). Vergi incelemeleri esas itibarıyla mükellefin işyerinde yapılmakta ise de; mükellefçe haklı sebebin öne sürüldüğü hallerde gerekli belgelerin mükellef tarafından getirilmesi ön şartıyla, vergi dairesinde de yapılabilmesi mümkündür (Koçakoğlu, 2016:34). Arama koşulları oluşmadığı sürece inceleme elemanı istediği bilgilerin mükellef tarafından derlenip verilmesi için süre vermek zorundadır. Yoklamadan farklı olarak incelemede vergi mükellefinin verilerine daha hakim olduğu ve bunları düşünerek vergi idaresi ile paylaştığı söylenebilir.

İhbar üzerine yapılan arama ise esasen bir ceza muhakemesi işlemidir (Karakoç, 2017:251). Ceza yargılaması kapsamındaki aramanın amacı suç işlenmesinden önce veya işlenmesinin akabinde şüpheli veya sanıkta bulunan suç delillerinin ele geçirilmesidir (Pınar ve Taylar, 2013:146). Vergi kaçırdığı yönünde kuvvetli belirtiler bulunan mükellefler veya olayla bağlantılı bulunan üçüncü kişiler nezdinde bir ihbar veya inceleme sonucu gerçekleştirilen, ceza yargılamasındaki delil toplama araçlarının Vergi Usul Kanunu'ndaki görünümü olarak, vergi kaybı ve vergi suçuna ilişkin delillerin toplanmasıdır (Gökbel, 2000:51). Kural olarak vergi yükümlüsünün, mali yükümlülüklerine esas teşkil edecek ve gelir gider oranını gösteren defter ve belgelerinin idareye sunulması yine mükelleften beklenir. Ancak nadiren mükellefin izni olmadan zikredilen defter ve belgelere idarece aranması ve el konulması mümkündür (Yücesoy, 2012:153). Arama yöntemi kişilik haklarını zedeleyebilecek nitelikte olduğundan ölçülülük ilkelerine uygun şekilde yapılma zorunluluğu bulunmaktadır (Yenisey vd.,2012:172).

İdare, bilgi toplama usulünü yalnızca mükellefe sorarak değil; bankalar, döviz büroları, sigorta şirketleri, finansal kiralama şirketleri gibi pek çok merciden de elde edilebilir (Karaçoban, 2016:812). İdarece kendilerinden bilgi istenen merciler vergi mahremiyetini gerekçe göstererek istenen belgeleri ilgili yerlere iletmekten kaçınamayacaklardır (Kurt, 2020:126).

Vergi mahremiyetiyle ilişkili yasal düzenlemelere bakıldığında, suçun failinin belirli nitelikleri haiz olması gerektiği açığa çıkacaktır. Bu itibarla vergi mahremiyeti yalnızca vergi işleri ile ilgilenen kişilerce işlenebilecek bir özgü suç olarak görünmektedir (Karakoç, 2017: 411; Kılınc, 2012:201). 213 sayılı VUK'un tarh ve tahakkuk, 6183 sayılı AATUHK'nin ise tahsil aşamasında vergilendirme işlemleri ile ilgilenen görevlilerce öğrenilen bilgilerin paylaşımı ile ilgili düzenlemeler içerdiği söylenebilecektir (Ekici, 2011:88). Bununla birlikte tahsil aşamasında borçlunun sırlarının ifşa edilmesi halinde 6183 sayılı Kanun'un 107. maddesi uyarınca "göreve ilişkin sırların ifşası" suçu oluşacaktır (Arslan, 2013:17).

Kanun koyucu vergi mükellefinin toplumsal denetimini sağlamak bakımından vergi mükellefine bazı bilgilerini kendisinin alenileştirmesini de zorunlu tutmuştur. VUK 5. maddesinin 3. fıkrası hükmü ile vergi mükelleflerine vergi levhalarını alma zorunluluğu getirilmiştir. (Orkunoglu Şahin, 2012:205). 408 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca vergi levhasının asılma zorunluluğu bulunmamasına karşın isteyen mükellefler kendilerine ait vergi levhalarını işyerlerine asabilir veya web sitelerinde yayımlayabileceklerdir. E-devlet sistemi üzerinden vergi mükelleflerinin vergi levhaları herkes tarafından görülebilmektedir. Ancak vergi levhası ile sınırlı olarak alenileştirilen bu bilgilerin başkalarının kaydedilmesi veya sair surette işlenmesi ise kişisel verilerin ihlali anlamına gelecektir.

Vergi idaresine karşı mahremiyetin olmaması vergi idaresinin bu verileri istediği kişilere aktarabileceği anlamına da gelmemektedir. Veri aktarma faaliyetinin de vergilendirme ile ilgili işlemlerin yerine getirilmesine özgülenmiş olması gerekmektedir. Kanun'un 5. maddesi vergi mükellefleri ile ilgili aktarılacak bilgilere ve alıcı gruplarına yer verilmiştir. Buna göre kamu görevlilerince yapılan adli ve idarî soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler

ile bankalara yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgiler verilebilecektir. Ancak idari soruşturma yürütüldüğü veya yürütüleceği zaman mükellef ile ilgili bilgi ve belgeleri kamu görevlilerine bildirip bildirmemek idarenin takdir yetkisine bırakılmıştır. Kimi yazarlarca bu husus madde gerekçesi ile bağdaşmıyor olması sebebiyle eleştirilmektedir (Kurt, 2020:95). Vergi idaresi bankalara da yapacakları vergi tahsilatına yönelik bilgi verebilecektir.

Vergi mükelleflerini en çok olumsuz etkileyen durum ise sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen kişilerin gerekli kuruluş ve meslek odalarına bildirilmesidir. Madde hükmünde görüleceği üzere bildirim yapan kişilerin mükellefle veya işlenen suç ile ilişkili olması gereği bulunmamaktadır (Orkunoglu Şahin, 2012:204). Ancak çoğu zaman hakkında henüz hüküm verilmemiş veya kesinleşmemiş olan kişiler hakkındaki iddialara dayalı olarak oluşturulan bu listeler lekelenmeme hakkını da ihlal edebilmektedir. Taraf olduğumuz İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinin 6/2 bireyin yargılama sırasındaki lekelenmeme hakkını korur (Karakaya, 2015:312). Ayrıca bu durum Anayasamızın 38. maddesindeki suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar kimse suçlu sayılamaz kuralına da aykırıdır. Diğer taraftan mükellef bilgilerinin, maddede geçen meslek kuruluşları haricindeki, kamuya yararlı faaliyet yürüten tüzel kişiler de dahil olmak üzere, kuruluşlarla paylaşımı alenen vergi mahremiyetinin ihlali anlamına gelecektir (Karataş Durmuş, 2017:397). İstisnaların kullanılması ise mükelleflerin haysiyet, şeref ve hakları ihlal edilemez (Karakoç, 2017:415; Öncel vd., 2016:215).

5. Kişisel Verileri Hukuka Aykırı Verme ile Vergi Mahremiyeti Suçunun Birleşmesi

6698 sayılı Kanun kişisel verileri gerçek kişilere ait bilgiler olarak tanımlamıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinde ise vergi mükellefi, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişi olarak tanımlanmıştır. Kişisel veriler aleyhine işlenen suçlar Türk Ceza Kanunu 135 ve devamı maddeleri gereğince gerçek kişilere yönelik iken, vergi mahremiyetini ihlal suçu gerçek veya tüzel kişi vergi mükellefi aleyhine işlenebilecektir. Vergi Usul Kanunu 362. maddesi ile vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenlerin Türk Ceza Kanunu'nun 239. maddesi hükümlerine göre cezalandırılacağı belirlenmiştir. Vergi idaresinin vergilendirmeye ilgili olarak vergi mükelleflerine ait işlemiş olduğu verilerin yetkisi olmayan kişilere verilmesi, bu bilgilerin mali amaçla toplanması nedeniyle ticari sır olarak değerlendirildiği anlaşılmaktadır. Gerçek kişiler bakımından ise 6698 sayılı Kanun gereğince kimliği belirli veya belirlenebilir gerçek kişilere ilişkin her türlü bilgi kişisel veri olarak tanımlanmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinde belirtilen

- Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurların,
- Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanların,
- Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenlerin,
- Vergi işlerinde kullanılan bilirkişilerin

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 etmeleri ve kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanmaları VUK 362. maddesi gereğince suç olarak tanımlanmıştır. Gerçek kişi vergi mükellefleri açısından bu eylem aynı zamanda Türk Ceza Kanununun 136. maddesindeki verileri hukuka aykırı olarak verme veya ele geçirme suçu olarak tanımlanmıştır. Vergi alacağının kamu alacağı olması nedeniyle 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanması nedeniyle kanun uygulamasında görevli olanların vergi tahsilatı sırasında vergi borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına ait öğrendikleri sırlarla, gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa etmeleri sırrın ifşası kapsamında 107. maddesi gereğince suç olarak tanımlanmıştır. Ancak Vergi mahremiyetine ilişkin düzenlemeler tüm vergilendirme süreçlerini kapsadığından Vergi Usul Kanunu'nun 362. maddesindeki vergi mahremiyetinin ihlali suçu 6183 sayılı Kanun'un 107. maddesinde düzenlenen sırrın ifşası suçuna göre özel

düzenleme olduğundan vergi ile ilgili konularda 6183 sayılı Kanun'un 107. maddesi hükümleri uygulanmayacaktır. Cezalandırma bakımından ise hem vergi mahremiyetinin ihlali suçu hem de sırrın ifşası suçu için TCK 239. maddesi uygulanacaktır.

Kamu düzeninin sağlanması bakımından farklı kanunlarda bireyin işlediği eylemlere karşı farklı yaptırımlar öngörülebilir. Suçların içtimaı; aslında birden çok suç bulunmasına rağmen, farklı gerekçelerle, tek suçtan cezai sorumluluğun benimsenmesi durumudur (Özen, 2007:133). Kişi güvenliğinin hukuki zeminde kendini gösterdiği durumlardan biri, non bis in idem olarak ifade edilen aynı fiilden dolayı iki kez yargılama olmaz ilkesidir (Özen, 2010:390). Bu ilke aynı fiil nedeniyle aynı kişi hakkında birden fazla dava açılmaması veya ceza mahkumiyetine karar verilmemesini de ifade eder. Bu ilkeye Anayasamız ve ceza kanunumuzda açıkça yer verilmemiş olsa da ceza düzenlemelerimizde bu ilkenin getirmiş olduğu sonuçlara ulaşacak düzenlemelere yer verilmiştir.

Türk Ceza Kanunu 44. maddesinde işlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi için suçlar arasında ayırım yapmaksızın ceza bakımından en ağırını gerektiren suçtan dolayı cezalandırılması, diğer suçtan ise dolaylı olarak cezalandırılmamasını sağlayan bir düzenlemeye yer verilmiştir. Bu düzenleme aynı zamanda fiil sayısının; ihlalin ve dolayısıyla suç sayısının tespitinde dikkate alınmayacağını da gösterir (İpekçioğlu, 2012:52). Çalışmamıza konu suçlardan vergi mahremiyetini ihlal suçunu düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nun 340. maddesinde suçlarda birleşme düzenlemesine yer verilmiş ancak fikri içtima kurallarının Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde sayılan vergi kaçakçılığı suçunun içtima ve tekerrür hükümleri bakımından diğer kanunlarda yazılı cezalarla birleştirilemeyeceğine yer verilmiştir.

Türk Ceza Kanunu'nun 5. maddesi ile TCK'nin genel hükümlerinin özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanacaktır. Bu durumda Vergi Usul Kanunu'nun 362. maddesinde suç sayılan eylemlerin başka bir ceza düzenlemesi ile de ayrı bir suç olarak düzenlenmiş ise TCK'nin suçlarda birleşmeye ilişkin genel hükümlerine tabi olarak eylem cezalandırılacaktır.

TCK 44. madde gereğince sanığın cezalandırılması için en ağır cezayı gerektiren suçu tespit etmek gerekir. VUK 362. maddesinde düzenlenen vergi mahremiyetini ihlal suçunun cezalandırılmasında dikkate alınacak TCK 239. maddesindeki ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması suçu için öngörülen ceza şikayete bağlı tutularak bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacaktır. Eylem sonucunda bilginin Türkiye'de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklandığı takdirde faile verilecek ceza üçte bir oranında artırılacaktır.

Kişisel veriler aleyhine eylemleri cezalandıran Türk Ceza Kanunu'nda kişinin kendisi veya başkası menfaatine kullanma unsuruna açıkça yer verilmemiştir. Türk Ceza Kanunu'nun 135. maddesinde hukuka aykırı olarak kişisel verileri kaydeden kimseye bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası verileceği kişisel verilerin kişilerin siyasi, felsefi veya dini görüşlerine, ırki kökenlerine; hukuka aykırı olarak ahlaki eğilimlerine, cinsel yaşamlarına, sağlık durumlarına veya sendikal bağlantılarına ilişkin olması durumunda verilecek ceza yarı oranında artırılacaktır. Vergi ile ilgili işlerde görevlendirilenler, verileri vergi idaresinin resmi kayıt ve sisteminin dışında kişisel verileri kendi kontrollerinde bir yerde tutmaları halinde TCK 135. maddesi gereğince kişisel verileri hukuka aykırı olarak kaydetme suçu işlemiş olacaklardır. TCK 137. maddesinde kişisel veriler aleyhine işlenen suçların nitelikli hallerine yer verilmiş ve suçun kamu görevlisi tarafından ve görevinin verdiği yetki kötüye kullanılmak suretiyle işlenmesi halinde verilecek cezanın yarı oranında artırılacağına yer verilmiştir. Buna göre kişisel verileri kaydedecek vergi mahremiyeti kapsamındaki kişiler açısından suç nitelikli hal alacağından vergi mahremiyeti kapsamındaki kişilerin kişisel verileri hukuka aykırı olarak kaydetmesi karşısında öngörülen ceza TCK 135 ve TCK 137 beraber değerlendirildiğinde ceza bir buçuk yıldan dört buçuk yıla kadar olacaktır. Bu durumda vergi mahremiyetine tabi kişilerin vergi mükelleflerinin verilerini hukuka aykırı olarak kaydetmeleri halinde fikri içtima kuralları gereğince TCK 135 ve 137. maddeleri uygulanacaktır. Eylemin suç olarak

tanımlanabilmesi için ayrıca failin bu verileri kendisi veya başkası menfaatine kullanma şartı da aranmayacaktır.

Vergi mahremiyetini ihlale yönelik eylemin ifşa suretiyle gerçekleşmesi halinde eylem aynı zamanda Türk Ceza Kanunu'nun 136. maddesinde düzenlenen kişisel verileri hukuka aykırı olarak bir başkasına verme suçu kapsamına girmektedir. Bu suç için ceza iki yıldan dört yıla kadar hapis cezası olarak belirlenmiştir. TCK 137. maddesi gereğince de vergi mahremiyetine tabi tutulan kişiler bakımından suç nitelikli hal alacak ve ceza yarı oranında arttırılacaktır. Bu durumda eylemin cezası üç yıldan altı yıla kadar hapis cezası olacaktır. Fikri içtima kuralları çerçevesinde TCK 136 ve 137. maddeleri kapsamında belirlenecek cezanın daha ağır olması nedeniyle fail kişisel verileri nitelikli olarak hukuka aykırı bir başkasına verme suçu kapsamında cezalandırılacaktır.

Failin vergi idaresindeki kayıtları kullanarak verileri doğrudan başkasına vermesi TCK 136. maddesi kapsamına da girerken verileri vergi idaresinin kayıt sistemi dışında ayrıca kaydedilmesi TCK 135. maddesi kapsamına da girmektedir. Failin vergi mükellefine ait verileri vergi idaresinin kayıt sisteminin dışına çıkararak kaydetmesi ve bunları başkasına vermesi halinde ise hem kişisel verileri hukuka aykırı olarak kaydetme hem de kişisel verileri hukuka aykırı olarak başkasına verme suçunun unsurları ayrı ayrı gerçekleşmiş olacaktır. Zira vergi mahremiyetine tabi olan kişilerin gerçek kişi vergi mükelleflerinin kişisel verilerini başkalarıyla paylaşması için bu kayıtları ayrıca kaydetmeye gerek olmadan vergi idaresinin resmi kayıt sistemini de kullanması mümkündür.

VUK 362. maddesi yollaması ile cezalandırmaya ilişkin kurallar TCK 239. maddesinde düzenlenmiştir. TCK 239. maddesi gereğince cezalandırma yapılabilmesi için mağdurun şikayetine bağlıdır. Kişisel veriler aleyhine işlenen suçlar bakımından TCK 139. maddesindeki şikayete bağlı soruşturma ve kovuşturma kuralında kişisel verilerin kaydedilmesi verileri hukuka aykırı olarak verme veya ele geçirme ve verileri yok etmeme bağışık tutulmuştur. Bu nedenle TCK 135, 136 ve 137. maddeleri kapsamında yapılacak soruşturma veya kovuşturma için şikayete gerek yoktur. Fikri içtima kuralları gereğince kamu davası olarak takip edilecek kişisel veriler aleyhine işlenen suçların daha ağır cezayı gerektiriyor olması nedeniyle vergi mahremiyetini ihlal suçunun şikayete bağlı olmasının değerlendirmeye bir etkisi yoktur.

Tüzel kişi vergi mükellefleri aleyhine işlenen vergi mahremiyetini ihlal eden eylemler ise TCK 239. maddesi kapsamında şikayete bağlı olarak cezalandırılacaktır.

SONUÇ

Yapılan çalışma sonucunda şu sonuçlara varılmıştır:

1. Ülkemiz 1981 yılında Avrupa Konseyinin 108 numaralı Kişisel Verilerin Otomatik İşleme Tabi Tutulması Karşısında Bireylerin Korunması Sözleşmesi'ne taraf olmasına karşın sözleşme TBMM'nin onayından 2016 yılında 6698 sayılı Kanun ile geçmiştir.

2. 108 sayılı sözleşme yürürlüğe girmeden evvel kişisel verilerin korunmasına ilişkin ilkeler Türk hukukunda dikkate alınmış ve kişisel veriler aleyhine gerçekleştirilen eylemler 2005 yılından itibaren Türk Ceza Kanunu'nda suç olarak tanımlanmıştır.

3. 2010 yılında anayasal değişiklik ile kişisel verilerin korunma hakkı özel hayatın gizliliğini düzenleyen 20. maddesine eklenerek anayasal bir hak halini almıştır.

4. 2016 yılında yürürlüğe giren 6698 sayılı Kişisel verilerin Korunması Kanunu ile 108 numaralı sözleşmede belirlenen ilkeler çerçevesinde iç hukuk düzenlemesi tanımlanmıştır.

5. 108 numaralı sözleşme 6669 sayılı Kanun ile kabul edildiğinden Anayasamızın 90. maddesi gereğince iç hukuk uygulamaları bakımından kanun hükmüne kavuşmuş ve iç hukuk düzenlemeleri ile çelişkili olan hükümlerine bu yolla üstünlük verilmiştir.

6. 108 numaralı sözleşme gereğince taraf ülkelere vergilendirmeye ilgili işlemlerinde kişisel verilerin işlenmesine ilişkin kurallara istisna getirilebileceği düzenlenmiş, 6698 sayılı Kanun'un 28. maddesi ile vergilendirmeye ilgili işlemler tümüyle kanun kapsamından istisna edilmiştir. Bu durumda sözleşmenin istisna sınırlarına ilişkin ihtilaflarda vergilendirme kapsamında işlenen veriler yönünden sözleşme hükümleri dikkate alınacaktır. Vergilendirme işlemlerinin 6698 sayılı Kanun'dan istisna edilmiş olması vergi idaresinin vergi mükelleflerine ilişkin kişisel verileri kural dışı olarak işleyebileceği anlamına gelmemektedir.

7. Vergilendirme işlemlerinde görev alanların bu görevleri nedeniyle edinmiş oldukları vergi mükelleflerine ait bilgileri ifşa etmeleri kendileri veya üçüncü kişiler menfaatine kullanmaları yasaklanmıştır.

8. Gerçek kişi vergi mükellefleri aleyhine gerçekleştirilen vergi mahremiyetinin ihlali aynı zamanda kişisel verilerin korunması hakkını da ihlal etmektedir. Aynı eylem birden fazla kanunda suç olarak düzenlenmiş olduğundan fikri içtima kuralları uygulanacaktır.

9. Fikri içtima kuralları çerçevesinde TCK'da düzenlenen kişisel veriler aleyhine işlenen suçlar için belirlenen ceza daha ağır olduğu için re'sen soruşturmaya tabi olduğundan gerçek kişi vergi mükellefi aleyhine işlenen vergi mahremiyetini ihlal edici eylemler bu suçlar bakımından re'sen soruşturma ve kovuşturmaya tabi olacaktır. Tüzel kişi vergi mükellefleri aleyhine gerçekleştirilen vergi mahremiyetini ihlal suçu ise şikayete bağlı olarak vergi mahremiyetini ihlal suçu kapsamında soruşturmaya veya kovuşturmaya tabi olacaktır.

KAYNAKÇA

- Akgül, A. (2016). *Danıştay ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Kişisel Verilerin Korunması*, 2. Baskı., İstanbul: Beta Yayınevi.
- Aktaş, D. (2015). *Bilişim Alanındaki Gelişmeler Karşısında Vergi Mahremiyeti*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, Eskişehir.
- Altay, A. (2016). *Kamu Maliyesi*, 2. Baskı., Ankara: Seçkin Yayınları.
- Arslan, Ç.(2013). "Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu (VUK md. 362)", *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 3 (2), s.15-30.
- Baltacı, C. ve Eke, E. (2012). "Siyasal Propaganda Araçlarının Seçmen Davranışı Üzerindeki Etkisine Yönelik Seçmen Algısı: Isparta Örnek Olayı", *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 4 (1), s.115-126
- Başar, C. (2020). *Türk İdare Hukuku ve Avrupa Birliği Hukuku Işığında Kişisel Verilerin Korunması*, 1. Baskı., İstanbul: On İki Levha Yayıncılık
- Ekici, İ. (2011). "Vergi Mahremiyetinin İhlali ve Hukuka Uygunluk Sebepleri", *Terazi Hukuk Dergisi*, S.58, s.87-92
- Erkin, G. (2015). *Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisi*, Ankara: Adalet Yayınevi.
- Gökbel, D. (2000). *Mükellef Hakları*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Gülay Şahin, B. ve Akballı, E. E. . (2019). "Tüketici Davranışlarını Etkileyen Faktörler ve Yöntem Analizi" . *Uluslararası Sosyal Bilimler ve Eğitim Dergisi* , 1 (1), s.43-85
- Gülener S. (2012). "Dijital Hafızadan Silinmeyi İstemek: Temel Bir İnsan Hakkı Olarak "Unutulma Hakkı". *TBB Dergisi*, 102, s. 219-240
- Gülerci, B.(2015). *Türk Hukukunda Vergi Mahremiyetinin Sınırları*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- İpekçioğlu, P.A. (2012). "Türk Ceza Kanunu'nda Birleşik Suç", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 61 (1). s:43-67
- Karaçoban, T.G. (2016). "Vergi Ödevlilerinin Kişisel Verilerinin Korunması ve Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Tasarısı", *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15 (1), s.801-824.
- Karakaya, N.(2015). "Lekelenmeme Hakkı", *Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi*, 3 (2), s.311-317.
- Karakoç, Y.(2015). *Genel Vergi Hukuku*, Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karataş Durmuş, N.(2017). "Ticari Sırların ve Kişisel Verilerin Korunması Kapsamında Vergi Mahremiyeti", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, S:31, s.371-409.
- Kılınç, D.(2012). "Anayasal Bir Hak Olarak Kişisel Verilerin Korunması", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 61 (3), s.1089-1169.
- Koçakoğlu, H. (2016). *Uygulamalı Vergi Hukuku*, 4.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kurt, A.G. (2020). *Türk Hukukunda Vergi Mahremiyeti*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, İstanbul.
- Orkunoglu Şahin, I.F. (2012). "Bilgi Edinme Hakkının Kullanılmasında Bir İstisna: Vergi Mahremiyeti", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 14 (2), s.199-216.
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2015). *Vergi Hukuku*, 25. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Özen M. (2007). "Ceza Hukukunda Fikri İçtima", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı 73, s:132-145.
- Özen M.(2010). "Non Bis İn İdem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* C.XIV, S.1, s.389-417
- Pınar, B. ve Taylar, Y. (2013). "Türk Vergi Hukukunda Kamusal Bir Denetim Yolu Olarak Vergi Araması", *Ceza Hukuku Dergisi*, 8 (21), s.139-180
- Salihpaşaoğlu, Y.(2013). "Özel Hayatın Kapsamı: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatları", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17 (3), s.227-266

- Salihpaşaoğlu, Y. ve Değirmencioğlu, B. (2020). “Unutulma Hakkının Bir İnsan Hakkına Dönüşme Yolculuğu”, *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 24 (2), s.361-388.
- Solak Akman, İ. (2012). *Vergi Mahremiyetini İhlal*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Ankara.
- Uyanık Selenge, B. (2008). *Vergilendirme İlişkisi ve Özel Yaşamın Gizliliği*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, Ankara.
- Yenisey, F., Güneş, G. ve Şirin, Z. E. (2012). *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Yücesoy, A. A. (2012). “Vergi Hukukunda Arama ve Arama Sürecindeki İşlemlerde Kamu Yararı Kavramı”, *TBB Dergisi*, S.135, s.151-184.
- 497 sıra sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Teklifi ve Anayasa Komisyonu Raporu (2/656),s.9, <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem23/yilo1/ss497.pdf>
- 5271 Sayılı Türk Ceza Kanunu 664 sayılı Kanun tasarısı ve 1/593 sayılı Adalet Komisyonu Raporu, <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yilo1/ss664m.htm>
- Anayasa Mahkemesi Kararı E.1963/336, K.1967/29, 27/09/1967, https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/1967/29?Donemler_id=1&Kara rAramaRaporu=1&KararTarihiIlk=01%2F01%2F1967&KararTarihiSon=01%2F11%2F1967