

VERGİ DENETİM MÜESSESELERİ AÇISINDAN HAYATIN GİZLİ ALANINA KARŞI SUÇLAR

Crimes Against Violation Of Privacy In Terms Of Tax Audit Agencies

Arş. Gör. ABDULLAH ÖMERCİOĞLU*

Sayın Hocamın öğrencisi olmanın onuruyla...

ÖZET

Özel hayat kavramı, gelişen beşeri hayat ile birlikte daha fazla önem kazanmış ve dolayısıyla ihlale açık bir hal almıştır. Vergi hukuku özelinde, yapılan denetimler esnasında bu ihlal durumları ile çokça karşılaşılabilir. Yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama şeklinde tanımlanan vergi denetim yolları, mükellef veya ilgili bulunduğu üçüncü kişiler nezdinde kişisel verilere ulaşılmasına müsait bir ortam yaratmaktadır. Bu verilere ulaşılması ve dolayısıyla özel hayatın ihlali durumunda ise; TCK'nın kişisel verilerin korunmasına ilişkin öngördüğü kişisel verilerin kaydedilmesi, verileri hukuka aykırı olarak verme veya ele geçirme ve verileri yok etmeme suçlarından sorumluluk doğabilmektedir. Özellikle vergisel aramanın söz konusu olduğu hallerde, vergi ödevine ilişkin olmayan kişisel verilere ulaşma imkânı daha da kolaylaşmaktadır. Mükellefler veya ilgili buldukları üçüncü kişilere ait olan kişisel verilerin hiçbir surette kaydedilmemesi, başkasına verilmemesi, yayılmaması veya ele geçirilmemesi gerekmektedir; aksi halde cezai sorumluluk oluşmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Özel Hayat, Kişisel Veri, Vergi Denetimi, Arama, İhlal.

ABSTRACT

The concept of private life has gained more importance along with the developing human life and therefore it has become clear to violation. In tax law, this kind of violations are often encountered during the tax audits. Tax audit trails, which are defined as polling, reviewing, searching and collecting information, create an environment that is accessible to taxpayers or third parties concerned. In case of reaching this data and therefore violation of private life; The TCK may be liable for the recording of personal data stipulated in relation to the protection of personal data, for the unlawful execution of the data or for the seizure and destruction of the data. Especially for tax searches, it is even easier to access personal data that is not related to tax duty. No personal data belonging to the taxpayers or third parties to which they relate shall be recorded, in any way not given, distributed or seized; otherwise criminal liability occurs.

Key Words: Privet Life, Personal Data, Tax Audit, Search, Violation.

I. HAYATIN GİZLİ ALANI: KİŞİSEL VERİ KAVRAMI

Üst norm olarak 1982 Anayasası m.20’de yer alan “Özel Hayatın Gizliliği” ile herkesin, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkı tanınmıştır. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz. Kişisel veri kavramı ise, 2010 yılında yapılan referandum sonucu maddeye eklenen 3.fıkra ile “herkesin, kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkı” olarak Anayasa’da yer edinmiştir. “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” denerek kişisel gizliliğe ilişkin koruma ve bilgi alma hakkı sağlanmıştır. Kişisel veri kavramına ilişkin tanım ise, 26.12.2014 tarihli “Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Tasarısı”nda, “kimliği belirli veya belirlenebilir gerçek kişiye ilişkin her türlü bilgi” olarak düzenlenmiştir.

AİHS m.8, “Özel ve aile hayatına saygı hakkı” başlığıyla, kişinin özel ve aile hayatına, konutuna ve yazışmasına saygı gösterilmesi hakkına sahip olduğunu düzenlemiştir. Bu bakımdan kişisel veri kavramının özel hayatın bir alt başlığı olduğu söylenebilir. Nitekim Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, kararlarında, özel hayatın bütün unsurlarıyla tanımlanamayacak kadar geniş bir kavram olduğu ve devletin yetkili temsilcileri tarafından ilgililer hakkında

rızası olmaksızın bilgi toplamasının her zaman söz konusu kişinin özel hayatını ilgilendireceğini belirtmektedir.¹

5237 sayılı TCK açısından ise, “Kişilere Karşı Suçlar” kısmı altında “Özel Hayata ve Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar” tanımlanmıştır. Ancak görüldüğü üzere, Ceza Kanunu ile Anayasa arasında bir kavram birliği bulunmamaktadır.² Ceza Kanunu, özel hayat ve hayatın gizli alanını birbirinden ayırmaktadır; Anayasa ise hayatın gizli alanından söz etmemektedir. Bu durum terminolojik açıdan birlik olmadığı argümanını doğurmakla birlikte esas bakımından, cezai himaye ile korunmak istenen amacı değiştirmemesi dolayısıyla göz ardı edilebilmektedir. Dolayısıyla, hayatın gizli alanına karşı suçlar kavramını dar yorumlayarak kişisel verilere ilişkin TCK hükümlerini (m.135 vd.) bu başlık altına almak yanlış olmaz.

Özelde, kişisel verilerin korunmasına yönelik hükümlerin Vergi Hukuku alanındaki yansımalarının ne şekilde olabileceği, gerek vergi idaresinin bir yükümü gerekse vergi idaresine karşı güvenin sağlanması adına önem kazanmaktadır. Özellikle VUK’ta belirtilen vergi denetim müesseseleri açısından yapılan işlemlerin, mükelleflerin kişisel verilerine ulaşılmasına elverişli bir ortam yarattığı söylenebilir. Bu durum, vergi denetim müesseseleri ile kişisel veri ilişkisinin ortaya konması gerekliliği doğurmaktadır.

Çalışmamızda, VUK’ta yer alan vergi denetim yolları ile TCK’nın hayatın gizli alanına ilişkin olarak öngördüğü kişisel verilere ilişkin hükümleri açıklanacak; daha sonra, vergi denetim müesseseleri ile bu suçların etkileşimleri değerlendirilecektir.

II. VERGİ DENETİM MÜESSESELERİ

Vergi idaresinin, vergi alacağını zamanında ve eksiksiz olarak tahsil edebilmesi için yapması gereken görevlerin en önemlilerinden birisi denetimdir. Vergi denetiminin amacı, vergi idaresinin kanunlara uygun ve düzenli çalışmasını sağlamak ve yükümlülerin bildirim ve beyanlarının doğru olup olmadığını ortaya çıkarmaktır.³

Vergi denetim müesseseleri, genel nitelikteki denetim müesseseleri ve özel denetim müesseseleri olarak ayrılabilir. Bunlardan özel denetim

* Kırıkkale Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Araştırma Görevlisi.

¹ Destekleyici AYM kararları için bkz. E.2006/167, K.2008/86; E.2010/40, K.2012/8; E.2011/88, K.2012/175.

² Zeki HAFIZOĞULLARI, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, Ankara, 2010, s.248.

³ Yusuf KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, Ankara, 2012, s.313.

yolları, her bir özel vergi kanununda yer alan oto kontrol müesseseleri olarak ortaya çıkmaktadır.⁴ Konumuzun kapsamını oluşturan genel vergi müesseseleri ise, VUK (m.127-152) Yedinci Kısım, Yoklama ve İnceleme başlığı altında dört bölüm olarak düzenlenmiştir.

A- YOKLAMA

1- Amaç

Yoklama, VUK m.127’de, “mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek” olarak açıklanmıştır. Yoklama ile vergi idaresinin, mükellefleri izlemesi, kontrol etmesi ve vergilendirme ile ilgili uygulamaların tespiti amaçlanmaktadır.⁵ Örneğin, veraset vergisinde, konu taşınmazın varlığının yerinde tespiti; gelir vergisinde, serbest meslek erbabının işe başladığının işyerinde araştırılması gibi işlemler yoklamanın konusunu oluşturmaktadır.⁶

2- Yetki

Yoklama yetkisine haiz olanlar VUK m.128’de sayılmıştır. Buna göre;

1. Vergi dairesi müdürleri,
2. Yoklama memurları,
3. Yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler,
4. Vergi incelenmesine yetkili olanlar,
5. Gelir uzmanları yoklama yapabilirler.

VUK m.127/2 uyarınca, yoklamaya yetkili memurlar, ayrıca vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak:

a) Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenmiş usuller dâhilinde özel yetki verilmiş olmak kaydıyla günlük hasılatı tespit etmek,

b) 3100 Sayılı Kanun kapsamına girip ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hasılatı tespit etmek,

⁴ Abdurrahman AKDOĞAN, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara, 2013, s.103.

⁵ AKDOĞAN, s.103.

⁶ Mualla ÖNCEL / Ahmet KUMRULU / Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, Ankara, 2013, s.99,100.

c) Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını usulüne göre kayıt yapılıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını, faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek, kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak,

d) Nakil vasıtalarını, Maliye ve Gümrük Bakanlığının belirleyeceği özel işaretlerle durdurmak ve taşıtta bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek,

e) Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması, halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak, (Beklemeye ve muhafazaya alınan malların bozulmaya ve çürümeye maruz mallar olması halinde derhal, diğer mallar ise üç ay sonra Maliye ve Gümrük Bakanlığının belli edeceği esaslar dâhilinde tasfiye olunur.) Yetkisini haizdirler.

Yoklama yapanların elinde yoklama yetkilerini gösteren fotoğraflı resmi bir belge (kimlik) bulunur. Yoklama yapanlar bu belgeyi, kendilerinden sorulmasa bile, yoklama yapılan kimseye gösterirler. Toplu yoklamalarda kolbaşının bu belgeyi ibraz etmesi yeterlidir (VUK m.129).

3- Usul

“Yoklama her zaman yapılabilir. Yoklamanın ne zaman yapılacağı ilgiliye haber verilmez. (VUK m.130)”

“Yoklama neticeleri tutanak mahiyetinde olan "yoklama fişine" geçirilir. Bu fişler yoklama yerinde iki nüsha tanzim olunarak tarihlenir, bulunursa nezdinde yoklama yapılan veya yetkili adamına imza ettirilir; bunlar bulunmaz veya imzadan çekinirlerse keyfiyet fişe yazılır ve yoklama fişi polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır. (VUK m.131)”

“Yoklama fişlerinin birinci nüshası yoklaması yapılan şahıs veya yetkili adamına bırakılır. Bunlar bulunmazsa bilinen adresine 7 gün içinde posta ile gönderilir. (VUK m.132/1)” Vergi uygulamalarının gerektirdiği hallerde bireysel fiş yerine yoklama cetvellerinin kullanılması ve neticelerin toplu olarak bu cetvellerde gösterilmesi de mümkündür (VUK m.133/1).

B- VERGİ İNCELEMESİ

1- Amaç

Vergi incelemesi, beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla yükümlünün defter kayıtları, belgeleri ve envanteri üzerinde yapılan derinlemesine bir araştırmadır.⁷ Vergi incelemesinin amacı, VUK m.134'te, "ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamak" olarak açıklanmıştır. Bu müessese, beyana dayanan vergi sistemleri için, vergi güvenliğinin sağlanması adına büyük önem taşımaktadır.

2- Yetki

Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Ayrıca, Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir (VUK m.135). Yoklama müessesesinde olduğu gibi bu kişilerin de incelemeye başlamadan önce kimlik ibraz etmeleri gerekmektedir (VUK m.136).

3- Usul

VUK veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve belgeleri muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemelerine tabidirler (VUK m.137).

Bu inceleme, kural olarak, mesai saatleri içinde yapılır.⁸ Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağına önceden haber verilmesi gerekmez; tarih zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. Daha önce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel değildir (VUK m.138).

İnceleme, kural olarak, esas itibarıyla incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır. Ancak; iş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkânsız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir. Bu halde incelemeye tabi olanın gerekli defter ve belgelerini daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenir. Yazılı isteğe mazeretsiz olarak zamanında uymayanlar, istenen

⁷ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.100.

⁸ KARAKOÇ, s.319.

defter ve belgeleri ibraz etmemiş sayılırlar; mazeret halinde ise uygun bir süre tanınır (VUK m.139).

İnceleme sırasında, inceleme elemanlarının uyması zorunlu olan esaslar VUK m.140'ta altı bent halinde sayılmıştır. Buna göre;

1. İncelemeye tabi olana, inceleme konusu işe başlamadan önce açıkça anlatılır.

2. Vergi incelemesine başlanıldığı hususu bir tutanağa bağlanarak bir örneği nezdinde vergi incelemesi yapılana verilir. Ayrıca, tutanağın bir örneği bağlı olunan birime, diğer örneği de ilgili vergi dairesine gönderilir.

3. Nezdinde inceleme yapılanın onayı olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapılamaz veya incelemeye devam edilemez.

4. İnceleme bitince, yapıldığını gösteren bir belge, nezdinde inceleme yapılana verilir.

5. Vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenlenemez. Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varılırsa bu husus, bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenlenecek bir rapor ile bildirilir.

6. İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilir ve altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından incelemenin bitirilememe nedenleri yazılı olarak nezdinde inceleme yapılana bildirilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birimler vergi incelemesinin öngörülen süreler içinde bitirilmesi için gerekli tedbirleri alırlar.

İnceleme esnasında gerekli görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tesbit ve tevsik olunabilir. İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir. Bu suretle düzenlenen tutanakların bir nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması mecburidir (VUK m.141/1).

İlgililer tutanakları imzalamaktan çekinirlerse, tutanakta konu edilen olaylar ve hesap durumlarını içeren defter veya belgeler, nezdinde inceleme yapılandan rızası aranmadan alınır ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler

ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgililer her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve belgeleri geri alabilirler. Ancak bu defterlerin suç delili olmaması şarttır (VUK m.141/2).

C- ARAMA

Vergi hukukunda arama, ceza hukukundaki gibi bir delil elde etme yöntemi olarak uygulanmaktadır.⁹

1- Amaç

Kural olarak, defter, belge ve kayıtlar yükümlüden vergi incelemesi yoluyla istenir ve yükümlü ya da sorumlunun kendi isteği ile bunları inceleme elemanlarına vermesi beklenir. Ancak bazı durumlarda, yükümlü ya da sorumlunun rızası dışında vergi uygulamaları ile ilgili veya vergi uygulamalarına etkili defter, belge ve kayıtların incelenmesi gereği doğabilmektedir.¹⁰ Bu gibi durumlarda arama müessesesinden ya da diğer deyişle, aramalı inceleme yolundan faydalanılmaktadır.

VUK m.142-147 arasında düzenlenen arama, bir ihbar veya inceleme sonucu, vergi kaçırıldığı yolunda kuvvetli belirtiler bulunan kişinin ve olayla ilgili bulunan üçüncü kişilerin nezdinde ve üzerlerinde vergi kaybı ve vergi suçuna ilişkin delillerin toplanması için yapılan bir araştırmadır.¹¹

2- Yetki

Arama yapılabilmesi için öncelikle; vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna gerek görmesi 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 gerekmektedir (VUK m.142).

VUK'ta aramaya yetkili kişiler sayılmamıştır. Arama, kolluk görevlileri (mali suç ve suç gelirleriyle mücadele şube) vasıtasıyla gerçekleştirilir.¹² Aramaya, vergi incelemesine yetkili olanlar da katılmaktadır.

⁹ Vergisel arama ile ilgili kısımlar için bkz. Abdullah ÖMERCİOĞLU, "Vergisel Aramada Önemli Hususlar", *Maliye Postası Dergisi*, Yıl.36, Sa.836, 1 Temmuz 2015, s.106-109.

¹⁰ KARAKOÇ, s.325.

¹¹ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.100,101.

¹² VUK m.7 uyarınca, "Bilumum mülkiye amirleri, emniyet amir ve memurları, belediye başkanları, köy muhtarları ve kamu müesseseleri vergi kanunlarının uygulanmasında uygulama ile ilgili memurlara ve komisyonlara ellerindeki bütün imkânlarla kolaylık göstermeye ve yardımda bulunmaya mecburdurlar."

3- Usul

Aramada bulunan ve incelenmesine gerekli görülen defter ve belgelerin ayrıntılı olarak bir (müfredatlı) tutanakla tespit olunması gerekmektedir. Belgelerin dosya ve dosya içinde sayı itibariyle tespit edilmesine müfredatlı tespit denmektedir (VUK m.143/1,2).

Aramanın zamanına ilişkin olarak; VUK'ta hüküm bulunmadığından, CMK m.118 uyarınca; konutta, işyerinde veya diğer kapalı yerlerde gece vaktinde arama yapılamaz. Dolayısıyla arama, sadece gündüz ve çalışma saatleri içinde yapılabilir. Ancak arama işinin uzaması durumunda gece devam edilebilir.

Arama yapıldığı sırada zaman yetersizliği ve benzer sebeplerle tutanak düzenlenemezse, bulunan ve incelemesine lüzum görülen defter ve belgeler, mükellef nezdinde emin bir yere konur veya kaplar içinde daireye nakledilir. Bu defter ve belgelerin konulduğu yerlerin veya kapların aramayı yapan tarafından mühürlenmesi ve mümkün olan şekilde mükellefin mührünü de içermesi şarttır. Daha sonra, mükellefin huzurunda kaplar ve yerler açılarak müfredatlı tutanaklar düzenlenir. Mühürleme ve mührün kaldırılması halleri de birer tutanakla tespit edilir ve müfredatlı tutanağın bir nüshası da defter ve belgelerin sahibine veya adamına verilir (VUK m.143/3). İdare, bu defter ve belgelerin iyi saklanmamasından doğacak zararı tazmine mecburdur (VUK m.143/7).

İhbar üzerine yapılan aramada ihbarın asılsız çıkması halinde, nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir; bu takdirde, vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur (VUK m.142/4). İhbarın doğru çıkması durumunda ise, ihbar edene ikramiye verilir.

Açıklanan hususlar dışında kalan haller için VUK m.147 uyarınca CMK'nın aramaya ilişkin hükümleri uygulama alanı bulmaktadır.

4- Elde Edilen Verilerin İncelenmesi

Arama yapılan hallerde inceleme çabukça ve her işten önce yapılır (VUK m.144/1). Aramanın mümkün olan en kısa zamanda sonlandırılması, hem mükelleflerin işlerini aksatmamak hem de idari açıdan sorun yaratabilecek işlerin bir an önce sonuçlandırılması açısından önem taşımaktadır.¹³ İnceleme sırasında vergi ile ilgisi olmayan şahsi ve özel mektup ve diğer evrak makbuz

¹³ AKDOĞAN, s.111.

karşılığında sahiplerine geri verilir (VUK m.144/2). Mükellef, ilgili memurun huzurunda, bu defterler ve belgeler üzerinde incelemeler yapabilir ve bunlardan örnek ve kayıtlar çıkarabilir (VUK m.144/3).

Arama sonucunda alınan defter ve belgeler üzerindeki incelemeler en geç üç ay içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verilir. İncelemelerin haklı sebeplerle üç ay içinde bitirilmesine imkân olmayan hallerde Sulh Ceza yargıcının kararı ile bu süre uzatılabilir (VUK m.145/1,2). Sürenin ne kadar daha uzatılacağını takdir yetkisi, inceleme elemanının talebi doğrultusunda, Sulh Ceza yargıcındadır.

Defter ve belgelerin incelenmesi sırasında kanuna aykırı görülen olaylar ve hesap durumları tutanağa geçirilir. Mükellef bu tutanakları imzadan çekinirse, olayları ve hesap durumlarını içeren defter veya belgeler aramanın konusu ile ilgili vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar kendisine geri verilmez (VUK m.145/3). İlgililer bu tutanakları her zaman imzalayarak defter ve belgelerini geri alabilirler. Ancak, bu defter ve belgelerin suç delili teşkil etmemesi gerekir (VUK m.145/5). Suç delili teşkil eden defter ve belgeler geri verilmez. Aramada amaç, mükellefin vergi kaçırdığına ilişkin delil elde etmek olduğundan, yukarıdaki fıkrada belirtilen suç, VUK m.359'daki "kaçakçılık suçları"; delil teşkil eden defter ve belgeler de bu suça ilişkin elde edilen defter ve belgelerdir.

5- Arama Müessesesinin Hukuki Niteliği

Arama, genel olarak bir ceza muhakemesi işlemidir. VUK'ta aramaya ilişkin olarak düzenlenen hükümler, arama müessesesinin vergi hukuku açısından, teknik bir konu olması dolayısıyla, özel hallerini içermektedir.

CMK m.122 gereği, arama sonucunda el konulan belge veya kâğıtları inceleme yetkisi, Cumhuriyet Savcısı ve Hâkime aittir. VUK'ta ise defter ve belgeleri inceleme ve dolayısıyla suç delili teşkil edip etmediğini takdir etme yetkisi, defter ve belgeleri inceleyen elemanlara atfedilmiştir. Yukarıda da değinildiği üzere, inceleme elemanları, defter ve belgeleri, vergi kaçırıldığına ilişkin kuvvetli belirtiler sonucu, delil bulmak amacıyla incelemektedirler. Bu inceleme sonucunda vergi kaçırıldığına kanaat edilirse, durum derhal Cumhuriyet Başsavcılığına iletilir.

Cumhuriyet savcılığına olayın intikal etmesi neticesinde adli soruşturmaya başlanıp başlanmayacağı, CMK hükümlerine göre belirlenir. Dolayısıyla, VUK'taki aramanın hukuki niteliği, CMK'dekinden farklı olarak

adli bir nitelik taşımadığından, “önleme araması” olarak kabul edilebilir. VUK’taki arama, ortada henüz bir soruşturma/kovuşturma yokken yapılan aramadır.

Arama müessesesi sonrasında zapt edilen defter ve belgeler, inceleme elemanları tarafından incelenirken, vergi kaçakçılığı suçu haricinde başka bir suç işlendiğine dair şüphe oluşur veya delil elde edilirse, kanımızca durum CMK m.158 “ihbar ve şikâyet” hükümlerine göre çözülecektir.

D- BİLGİ TOPLAMA

1- Amaç

Vergi idaresinin bilgi toplama yetkisi, mükellef veya ilgili diğer kişiler için bilgi verme yükümü olarak karşımıza çıkmaktadır. Bilgi toplamada amaç, vergilemeye esas alınan bildirimlerin, mükelleflerin faaliyetleriyle kıyaslanması dolayısıyla denetimin gerçekleştirilmesidir.¹⁴

2- Yetki

VUK m.148/1 uyarınca, Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. Memleket dışı imtiyazlarından faydalanan yabancı Devlet memurları bilgi verme mecburiyetine tabi olamazlar (VUK m.148/3). Kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermekten kaçınamazlar (VUK m.151/1).

VUK m.151/2’de hangi hallerde bilgi istenemeyeceği düzenlenmiştir. Buna göre;

1. Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhaberele hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet saklıdır.

2. Hekimlerden, diş hekimlerinden, dişçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının türüne ilişkin bilgiler istenemez.

3. Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine verilen işler veya görevleri dolayısıyla öğrendikleri durum ve hususların bildirilmesi istenemez; bu yasak müvekkil adlarıyla vekâlet ücretlerine ve giderlerine ayrıca avukatlık

¹⁴ Erdoğan ÖNER, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara, 2013, s.112; S. Ateş OKTAR, **Vergi Hukuku**, İstanbul, 2013, s.220.

veya dava vekilliği sıfatı dışındaki sıfatları dolayısıyla öğrendikleri durum ve hususlar için geçerli değildir.

4. CMK gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmayan evrakın içeriği hakkında bilgi istenemez. Ancak, doğrudan doğruya vergi ile ilgili olmak üzere, bu gibi evraka dayanarak doğan borçların miktarlarına ve alacaklıların adlarına ilişkin bilgiler istenebilir.

3- Usul

Bilgiler yazı veya sözle istenebilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere, yazı ile cevap vermeleri için uygun bir süre tanınır. Bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez (VUK m.148/2). Bu usul talep üzerine bilgi verme olarak adlandırılmaktadır.

VUK m.149'da ise devamlı bilgi verme müessesesi tanınmıştır. Buna göre, Kamu idare ve müesseseleri (Kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dâhil) ile gerçek ve tüzelkişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli aralıklarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar. Ayrıca kanunun 150.maddesi, ölüm halinde, maddede sayılanlar tarafından ölenin kimliğinin vergi dairesine bildirilmesi yükümünü getirmiştir.

Ölümün bildirilmesi dışında, istenen yazılı kaynaklardan toplanacak bilgiler istihbarat arşivlerinde gizli olarak saklanır. Bu arşivlerden kimlerin ve ne suretle faydalanabileceği Maliye Bakanlığınca belirlenmektedir (VUK m.152). Bu çerçevede çıkarılan 7864 Sayılı "Mali İstihbarat Arşivi Yönetmeliği" m.34 uyarınca arşivlerden;

1. Maliye müfettişi ve muavinleri,
2. Hesap uzman ve muavinleri¹⁵,
3. Defterdarlar,
4. Vergi daireleri amirleri,
5. Gelirler kontrolörleri,
6. Vergi kontrol memurları faydalanabilmektedir.

Arşiv memurları ile yukarıda sayılan kimseler görevleri dolayısıyla mükellefler hakkında öğrendikleri malumat ve sırları hiç bir surette ifşa

¹⁵ Hesap uzmanı unvanı 10 Temmuz 2011 tarih ve 646 sayılı KHK ile "vergi müfettişi" olarak değiştirilmiştir.

edemezler. Bu yasak görevden ayrılışları dahi devam eder. Aksi halde TCK hükümlerince takibat yapılır.

III. HAYATIN GİZLİ ALANINA KARŞI SUÇLAR

Yukarıda açıklandığı üzere vergi denetim müesseseleri, kişisel verilerin elde edilmesi açısından elverişli araçlara sahip olması dolayısıyla ihlale uygun bir ortam yaratmaktadır. Bu çekincelerin ceza hukuku alanında yansımaları olarak, TCK'nın kişisel verilerin korunmasına ilişkin öngördüğü "hayatın gizli alanına karşı suçlar" inceleme konusu yapılacaktır. Bunlar, "kişisel verilerin kaydedilmesi", "verileri hukuka aykırı olarak verme veya ele geçirme" ve "verileri yok etmeme" suçlarıdır.

A- KİŞİSEL VERİLERİN KAYDEDİLMESİ SUÇU

TCK m.135, kişisel verilerin kaydedilmesini suç kapsamına almıştır.¹⁶ Maddede kişisel veri kavramı tanımlanmamış; tanım madde gerekçesinde "gerçek kişiyle ilgili her türlü bilgi" olarak verilmiştir.

1- Korunan Hukuki Değer

Bu suçla korunan hukuki değer; genel olarak özel hayat ve hayatın gizli alanı olmakla birlikte, özel olarak kişisel verilerdir.¹⁷

2- Maddi Unsurlar: Suçun Hukuki Konusu, Fail, Mağdur, Fiil

Suçun hukuki konusu, kişisel verilerin gizliliğinin ihlal edilmemesine ilişkin bireysel ve kamusal yarardır.¹⁸

Fail açısından kanun sınırlama getirmemiştir; gerçek kişi herkes fail olabilir.¹⁹ Kanun 137. maddesinde suçun, kamu görevlisi tarafından ve

¹⁶ Madde 135- (1) Hukuka aykırı olarak kişisel verileri kaydeden kimseye bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası verilir.

(2) Kişilerin siyasi, felsefi veya dini görüşlerine, ırki kökenlerine; hukuka aykırı olarak ahlaki eğilimlerine, cinsel yaşamlarına, sağlık durumlarına veya sendikal bağlantılarına ilişkin bilgileri kişisel veri olarak kaydeden kimse, yukarıdaki fıkra hükmüne göre cezalandırılır.

¹⁷ Doğan SOYASLAN, *Ceza Hukuku Özel Hükümler*, Ankara, 2014, s.356; Veli Özer ÖZBEK ve diğerleri, *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler*, Buca, 2012, s.524.

¹⁸ HAFIZOĞULLARI, s.268.

¹⁹ TCK m.140 uyarınca tüzel kişiler suçun faili olamazlar; ancak, suç tüzel kişi lehine işlenmişse, tüzel kişi hakkında güvenlik tedbirleri uygulanabilir. Bu kural, ceza hukukunun genel kaidelerindedir.

görevinin verdiği yetki kötüye kullanılmak suretiyle ve belli bir meslek ve sanatın sağladığı kolaylıktan yararlanmak suretiyle işlenmesi hallerini nitelikli hal olarak düzenlemiştir.

Suçun mağduru, hem gerçek hem tüzel kişiler yani herkes olabilir.

Maddenin ilk fıkrası, kişisel verilerin hukuka aykırı olarak kaydedilmesini suç saymıştır. Dolayısıyla suç, salt hareket suçudur; netice harekete bitişik olduğundan kişisel verilerin hukuka aykırı olarak kaydedilmesi ile suç tamamlanmış olur.²⁰ Başka bir deyişle suç, neticesiz bir suçtur. Teşebbüse elverişli değildir; kayıt için hazırlık yapmak, hazırlık hareketi olduğundan cezalandırılmaz.

Maddenin ikinci fıkrası ise, kişilerin siyasi, felsefi veya dini görüşlerine, ırki kökenlerine; hukuka aykırı olarak ahlaki eğilimlerine, cinsel yaşamlarına, sağlık durumlarına veya sendikal bağlantılarına ilişkin bilgilerin kişisel veri olarak kaydedilmesini aynı şekilde yasaklamıştır. Burada fiilin yöneldiği değerler arasında bir ayırım yapılmıştır. Bu ayırma göre; kişilerin siyasi, felsefi veya dini görüşlerine ya da ırki kökenlerine ilişkin verilerinin kaydedilmesi halinde “hukuka aykırı olarak” hükmüne yer verilmediğinden, bu bilgilerin kaydedilmesinin mutlak olarak hukuka aykırı olduğu kabul edilmektedir.²¹ Fıkroda belirtilen diğer bilgiler açısından ise failde hukuka aykırılık iradesi aranmaktadır. Maddenin bu fıkrasındaki suç, kaydın yöneldiği konu açısından, bağlı hareketli bir suçtur.

3- Manevi Unsur

Suç genel kastla işlenir. Manevi unsur, başkasının özel hayatına ilişkin kişisel verileri kaydetme kastıdır. Durum, failin, bir kimseye ait verileri, veri olarak bilmesi ve isteyerek kaydetmesi şeklinde oluşur. Dolaylı/olası kast mümkündür.

4- Hukuka Aykırılık Unsuru

Maddede ayrıca yer verilen “hukuka aykırı olarak” ifadesinden hukuka özel aykırılık mı yoksa genel aykırılık mı kastedildiği sorunu ortaya çıkmaktadır. Çünkü suç zaten doğası gereği başlı başına bir hukuka aykırılıktır. Dolayısıyla kanun koyucunun bazı suç tipleri için neden özellikle hukuka aykırılık aradığının ortaya konması gerekmektedir. Hukuka genel ve

²⁰ ÖZBEK ve diğerleri, s.527.

²¹ HAFIZOĞULLARI, s.269; SOYASLAN, s.357.

özel aykırılık terimlerine ilişkin doktrinel tartışmalara girmeden kanımızca, kanun koyucunun hukuka aykırılıktan özel olarak bahsettiği durumlardan; fiilin suç tipine uygun olmasına karşın hukukun değişik dallarındaki düzenlemeler nedeniyle hukuka uygun sayılmasını ifade ettiği kabul edilmektedir. Başka bir deyişle, hukuka aykırılığın suç tipinde ayrıca belirtilmesinin sebebi, bu suça ait fiilin hukuka uygun da olabileceğini ifade etmektir.²² Burada kastedilen, fiili hukuka uygun hale getiren ve sadece TCK'nın ilgili maddelerinde düzenlenen hukuka uygunluk sebepleri²³ değil; kanun koyucunun özel olarak belirttiği "hukuka aykırı olarak" ifadesi ile varmaya çalıştığı artı amaçtır.

Daha önce yukarıda da belirtildiği üzere, maddenin ikinci fıkrasında yer alan "kişilerin siyasi, felsefi veya dini görüşlerine, ırki kökenlerine" ibareleri açısından "hukuka aykırı olarak" ifadesine yer verilmemiştir. Bu düzenlemeden kanun koyucunun; kişilerin siyasi, felsefi veya dini görüşleri ile ırki kökenlerine ilişkin verilerinin hiçbir suretle kaydedilemeyeceği sonucu çıkmaktadır. Başka bir deyişle, bu tür veriler, hukuka uygunluk sebepleri çerçevesinde dahi kaydedilemezler.

Birinci fıkrada hukuka aykırılık ifadesine ayrıca yer verilmesinin ve dolayısıyla hukuka özel aykırılık aranmasının nedeni, ikinci fıkra ile birlikte değerlendirildiğinde daha açık bir şekilde ortaya çıkmaktadır. Hukuka aykırı olarak ifadesinin, her suç fiilinin zaten bir hukuka aykırılık olması nedeniyle kullanılmasında fayda olmadığını savunan görüşlerin aksine, kanun koyucunun özellikle himaye etmek istediği, mutlak olarak koruduğu alanları belirtmesi açısından gerekli olduğu kanısındayız. Aksi halde diğer suç tiplerinde olduğu gibi hukuka uygunluk sebepleri, mutlak korunması gereken alanı ihlal eden fiillerin hukuka uygun hale gelmesine neden olabilecektir.²⁴

²² ÖZBEK ve diğerleri, s.531.

²³ TCK'da düzenlenen hukuka uygunluk sebepleri; kanunun emrinin yerine getirilmesi (m.24/1), yetkili merciin emrinin yerine getirilmesi (m.24/2-4), meşru savunma (m.25/1), zorunluluk hali (m.25/2) ve hakkın kullanılması ve ilgilinin rızası (m.26)'dır. Kişisel verilerin kaydedilmesi suçu açısından uygulama alanı bulan hukuka uygunluk sebepleri; kanunun/yetkili merciin emri veya ilgilinin rızasıdır. Şikâyete bağlı olmayan suçlarda kamu menfaatinin özel menfaate üstün tutulduğu ve dolayısıyla ilgilinin rızasının, hukuka uygunluk sebebi teşkil etmeyeceği yönündeki görüş için bkz. ÖZBEK ve diğerleri, s.534.

²⁴ Bu argüman, kanun koyucunun özel olarak korumak istediği alanlar için "hiçbir suretle" veya "mutlak olarak" gibi ifadelerle de sağlanabilmektedir. Ancak kanımızca kanun koyucunun "hukuka aykırı olarak" ifadesini özellikle kullanması bir tercih olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durum kanunun dil bütünlüğü açısından eleştirilebilmekle birlikte koruduğu hukuki değer/amaç bakımından fark teşkil etmemektedir.

Bu suç bakımından korunan mutlak alan kişilerin siyasi, felsefi veya dini görüşlerine ve ırki kökenlerine ilişkin verileridir.

5- Yaptırım

Suçun yaptırımı, her iki fıkra için de bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasıdır. TCK m.137’de belirtilen nitelikli haller gerçekleşirse verilecek ceza, yarı oranında artırılır. Suçun soruşturma ve kovuşturması re’sen yapılır (TCK m.139).

B- VERİLERİ HUKUKA AYKIRI OLARAK VERME VEYA ELE GEÇİRME SUÇU

TCK m.136, kişisel verilerin hukuka aykırı olarak başkasına verilmesini, yayılmasını veya ele geçirilmesini suç kapsamına almıştır.²⁵ Madde başlığında yayma fiiline yer verilmemiş olması bir eksiklik olarak görülmektedir.

1- Korunan Hukuki Değer

Bu suçla korunmak istenen hukuki değer, kişisel verilerin kaydedilmesi suçunda olduğu gibi, genel olarak özel hayat; özel olarak ise kişisel verilerdir.

2- Maddi Unsurlar: Suçun Hukuki Konusu, Fail, Mağdur, Fiil

Suçun hukuki konusu, kişisel verilerin gizliliğinin ihlal edilmemesine ilişkin bireysel ve kamusal yarardır.²⁶

Suçun faili, gerçek kişi herkes olabilir. Kanun 137. maddesinde suçun, kamu görevlisi tarafından ve görevinin verdiği yetki kötüye kullanılmak suretiyle ve belli bir meslek ve sanatın sağladığı kolaylıktan yararlanmak suretiyle işlenmesi hallerini nitelikli hal olarak düzenlemiştir.

Suçun mağduru, hem gerçek hem tüzel kişiler olabilir.²⁷

Maddede, kişisel verilerin, hukuka aykırı olarak bir başkasına verilmesi, yayılması ya da ele geçirilmesi fiilleri suç sayılmıştır. Bu üç fiil de somut olaya göre çeşitlendirilebilmektedir. Kişisel verilerin daha önceden, hukuka uygun veya hukuka aykırı olarak kaydedilmiş olması önemli değildir. Her iki durumda da kanun, bu verilerin başkasına verilmesi, yayılması veya ele geçirilmesini yasaklamıştır. Suç, seçimlik hareketlidir; bu üç fiilden biri veya

²⁵ 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.

²⁶ HAFIZOĞULLARI, s.271.

²⁷ SOYASLAN, s.360. Tüzel kişilerin bu suçun mağduru olamayacağı yolundaki aksi görüş için bkz. HAFIZOĞULLARI, s.271.

birkaçının yapılması durumunda bir tek suç işleme iradesinin olduğu söylenebilir.

Bu suç da salt hareket suçudur; zarar neticesi meydana gelmesi gerekmez. Fiillerin işlenmesi ile suç tamamlanmış olur.

3- Manevi Unsur

Suç genel kastla işlenir. Manevi unsur, başkasının özel hayatına ilişkin kişisel verileri bir başkasına vermek, bu verileri yaymak veya bu verileri ele geçirmek kastıdır. Durum, failin, bir kimseye ait verileri, veri olarak bilmesi ve bunları isteyerek bir başkasına vermesi, yayması veya ele geçirmesi şeklinde oluşur.

Dolaylı/olası kast mümkündür. Olası kast, failin neticeyi öngörmesi ancak meydana gelmesi konusunda kayıtsız kalarak neticeyi göze alması olarak anlaşılmalıdır.²⁸ Burada netice artık verileri verme veya ele geçirme halidir. Örneğin bir şirketin bilişim sistemine giren kimsenin, şirket yöneticisinin kişisel verilerini ele geçirme ihtimalini öngörmesine karşın bunu göze alarak bütün bilgileri kopyalaması durumunda ele geçirme fiilini işlemiş olacak ve olası kast ile suç oluşacaktır.

4- Hukuka Aykırılık Unsuru

Maddede yer alan “hukuka aykırı olarak” ifadesi nedeniyle, yukarıda yaptığımız açıklamalar neticesinde, bu suç açısından da hukuka özel aykırılık arandığı söylenebilir. Ancak bu durum, maddede mutlak olarak korunan ek bir alana yer verilmemesi dolayısıyla uygulama açısından fark yaratmamaktadır. Başka bir deyişle kanun koyucu tercihen, özel olarak hukuka aykırı olarak ifadesine yer vererek hukuka uygunluk sebeplerinin varlığı halinde fiili hukuka uygun saymıştır. Bu suç açısından uygulama alanı bulan hukuka uygunluk sebepleri; kanun emrine uyulması, yetkili merciin emrinin yerine getirilmesi veya ilgilinin rızasının bulunması olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu hallerde suç oluşmamaktadır.²⁹

5- Yaptırım

Suçun yaptırımı, iki yıldan dört yıla kadar hapis cezasıdır. TCK m.137’de belirtilen nitelikli haller gerçekleşirse verilecek ceza, yarı oranında artırılır. Suçun soruşturma ve kovuşturması re’sen yapılır (TCK m.139).

²⁸ ÖZBEK ve diğerleri, s.537.

²⁹ Zeki HAFIZOĞULLARI / Muharrem ÖZEN, “Özel Hayata ve Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar”, *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl.67, Sa.4, Güz 2009, s.21.

C- VERİLERİ YOK ETMEME SUÇU

TCK m.138, kanunla belirlenmiş olan sürelerin geçmiş olmasına rağmen, kişisel verilerin yok edilmemesini suç kapsamına almıştır.³⁰ Aynı maddenin ikinci fıkrası, daha fazla hukuki himaye gerektiği öngörüsüyle, CMK hükümlerine göre ortadan kaldırılması veya yok edilmesi gereken verilerin yok edilmemesini ağırlatıcı neden saymıştır.

1- Korunan Hukuki Değer

Bu suçla korunmak istenen hukuki değer, genel olarak özel hayat; özel olarak ise kişisel verilerdir. Ayrıca, kamu idaresinin güvenilirliği ve işleyişi de korunan hukuki değer kapsamında sayılabilir.³¹

2- Maddi Unsurlar: Suçun Hukuki Konusu, Fail, Mağdur, Fiil

Suçun hukuki konusu, kişisel verilerin, kanunların belirlediği süreler içerisinde yok edilmemesi dolayısıyla özel hayatın gizliliğinin ihlal edilmemesine ilişkin bireysel ve kamusal yarardır.

Suçun faili, ancak “verileri sistem içinde yok etmekle yükümlü olanlar” olabilmektedir. Bu kişilerin kamu görevlisi olup olmamasına ilişkin kanunda bir ayırım yapılmamıştır; yok etme görevinin üstlenilmiş olunması fail olabilmek için yeterlidir. Kanunda suçun ancak yok etme görevini üstlenen fail tarafından işlenebileceğinin tanınması nedeniyle suç, özgü suçtur.³² Özgü suçlar, ilgili suç tanımında failin özel bir niteliği sahip olmasının arandığı suçlardır.³³

Suçun mağduru, kişisel verileri sisteme yüklü olan ancak belirlenen sürelerin geçmesine rağmen bu verileri yok edilmeyen kişilerdir.

Maddede, sistem içindeki kişisel verilerin, süresi içinde yok edilmemesi fiili suç sayılmıştır. Bu suç ihmali hareketle işlenebilir. Bu halde fail, buradaki

³⁰ 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.

³¹ SOYASLAN, s.365.

³² Mahmut KOCA / İlhan ÜZÜLMEZ, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara, 2013, s.106.

³³ M. Ruhan ERDEM, “Yeni TCK’da Faillik ve Suç Ortaklığı”, **Hukuki Perspektifler Dergisi**, Sa.5, Aralık 2005, s.206.

düzenlemenin özel hüküm olması nedeniyle, TCK m.257/2 görevi ihmal suçundan değil; sadece verileri yok etmeme suçundan sorumlu olacaktır.³⁴

Maddede belirtilen süre, suçun oluşması için gerekli şartlardan biridir. Sürenin, hangi kanunda düzenlendiğinin önemi yoktur. Ayrıca, belirlenen bu süre, somut bir süre olmak zorunda da değildir.³⁵ Kanunun yok etme yükümü yüklemesi yeterlidir.

Bu suç da salt hareket suçudur; zarar neticesi meydana gelmesi gerekmez. Yok etme yükümlülüğünün dolduğu anda yok etmeme fiilinin işlenmesi ile suç tamamlanmış olur.

3- Manevi Unsur

Suç genel kastla işlenir. Manevi unsur, yok etme yükümünün dolduğu an itibariyle, sistem içindeki kişisel verileri yok etmeme kastıdır. Durum, failin, öngörülen sürelerin bitmiş olmasına karşın bir kimseye ait verileri, yok etmesi gerektiğini bilmesi ancak bunları isteyerek yok etmemesi şeklinde oluşur.

Dolaylı/olası kast mümkündür. Olası kast, failin neticeyi öngörmesi ancak meydana gelmesi konusunda kayıtsız kalarak neticeyi göze alması olarak anlaşılmalıdır.³⁶ Burada netice artık yok edilmesi gereken verilerin yok edilmemesi halidir.

4- Hukuka Aykırılık Unsuru

Fiil, ne suretle olursa olsun hukuka aykırıdır; suç oluşturur. İlgilinin rızası, fiili suç olmaktan çıkarmaz.

5- Yaptırım

Suçun yaptırımı, bir yıldan iki yıla kadar hapis cezasıdır. Suçun konusunun Ceza Muhakemesi Kanunu hükümlerine göre ortadan kaldırılması veya yok edilmesi gereken veri olması halinde verilecek ceza bir kat artırılır. Suçun soruşturma ve kovuşturması re'sen yapılır (TCK m.139).

D- HAYATIN GİZLİ ALANINA KARŞI SUÇLARIN ÖZEL GÖRÜNÜŞ ŞEKİLLERİ

Ceza Kanununun genel kısmı tipe uygun, hukuka aykırı ve kusurlu hareket ile meydana gelen suç kavramının yanı sıra; suçun tamamlanmamış

³⁴ SOYASLAN, s.365.

³⁵ ÖZBEK ve diğerleri, s.539,540.

³⁶ ÖZBEK ve diğerleri, s.541.

olması, suçun birden fazla kişi tarafından işlenmesi ve suça konu eylemin birden fazla kanun hükmünü ihlal etmesi konularını da içermektedir. Bu haller sırasıyla; teşebbüs, iştirak ve içtima şeklinde ortaya çıkan özel görünüş şekilleridir.³⁷

1- Teşebbüs

Kişisel verilerin korunmasına yönelik olarak kanunda düzenlenmiş olan “kişisel verilerin kaydedilmesi”, “kişisel verileri verme veya ele geçirme” ile “verileri yok etmeme” suçları, salt hareket suçlarıdır. Dolayısıyla, fiiller icrai hareketlere bölünemediğinden teşebbüs mümkün olmamaktadır.

2- İştirak

Açıklanan suçların tamamı bakımından iştirak hükümlerinin uygulanması mümkündür. Bu suçlar, birden fazla kişi tarafından, ortak suç işleme iradesiyle işlenebilir. İştirakin azmettiren ya da yardım eden sıfatlarıyla gerçekleşmesi de mümkündür.

Verileri yok etmeme suçunun faili, kanunda sadece yok etmekle yükümlü olanlar olarak belirlendiğinden özgü suç söz konusudur. Özgü suçlarda iştirak, TCK m.40/2’de “bu suçların işlenişine iştirak eden diğer kişiler, azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulur” şeklinde düzenlenmiştir. Dolayısıyla verileri yok etmeme suçunda yok etme yükümü olmamasına karşın fiile iştirak edenler, katkılarına göre ancak azmettiren veya yardım eden sıfatıyla sorumlu olabilmektedir.

3- İçtima

Kişisel verilerin korunmasına yönelik bu suçların tamamı bakımından içtima hükümleri uygulanmaktadır.

Kişisel verilerin kaydedilmesi suçu bakımından; fail hukuka aykırı olarak kişisel veriyi kaydetmek ile başkasına vermek ya da yaymak fiillerini aynı anda gerçekleştirebilir. Örneğin, kişisel verinin erişime açık bir internet sayfasına yüklenmesi ile aynı zamanda yayma fiili de gerçekleşmiş olmaktadır. Bu halde fikri içtima hükümleri etkin kılınarak en ağır cezayı gerektiren TCK m.136 hükmü uygulanmalıdır. Bu durumda verileri kaydetmenin haksızlık içeriği, verileri yayma fiilinin haksızlık içeriğinde

³⁷ Timur DEMİRBAŞ, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, İzmir, 2013, s.433.

erimiş olur.³⁸ Benzer şekilde kaydetme için geçit suçu³⁹ niteliğindeki TCK m.243 “hukuka aykırı olarak bilişim sistemine girme veya sistemde kalma suçu” da işlenmiş olabilir. Bu durumda fail gene cezası ağır olan kişisel verilerin kaydedilmesi suçundan cezalandırılacaktır. Aynı durum verileri hukuka aykırı olarak verme veya ele geçirme suçları bakımından da geçerlidir. Geçit suç ilişkisi olmayan durumlarda gerçek içtima söz konusu olmaktadır.⁴⁰

Kişisel verilerin kaydedilmesi, bir başkasına verilmesi, ele geçirilmesi veya yayılması aynı zamanda özel hayatın gizliliğini ihlal suçunu (TCK m.134) da oluşturmaktadır. Burada bir görüşe göre, bu suçun oluşması için bilgilerin özel hayatın gizliliğinin ihlali dışında başka bir şekilde ele geçirilmesi gerekmektedir.⁴¹ Kanımızca burada özel norm-genel norm ilişkisi mevcuttur. Özel norm genel normun unsur ve özelliklerinin yanı sıra farklı özelliklere de sahiptir ve bu nedenle sadece özel normun uygulanması gerekir.⁴² Dolayısıyla özel hayatın gizliliğini ihlal suçu genel norm olarak uygulanmamaktadır. Kişisel verilerin haberleşmenin gizliliğinin ihlali (TCK m.132) suretiyle işlenmesi halinde ise genel-özel norm ilişkisi bulunmaması⁴³ nedeniyle farklı neviden fikri içtima söz konusu olmakta; fail en ağır cezayı içeren suçtan dolayı cezalandırılacaktır.

Benzer şekilde, verileri yok etmeme suçu açısından da fiil aynı zamanda TCK m.257/2 “görevi ihmal suçu” oluşturmasına rağmen fikri içtima hükümleri uygulanarak fail sadece verileri yok etmeme suçundan cezalandırılacaktır. TCK m.257 tali norm niteliğindedir, bu maddenin uygulanabilmesi için söz konusu fiilin başka bir suç oluşturmaması gerekmektedir. Bu nedenle TCK m.137/1’in uygulanabildiği durumlarda faile

³⁸ ÖZBEK ve diğerleri, s.535.

³⁹ Bilişim sistemine girme hususunda kişinin yetkili olması halinde geçitli suç olmayacağına ilişkin görüş için bkz. SOYASLAN, s.347,348.

⁴⁰ Osman YAŞAR / Hasan Tahsin GÖKCAN / Mustafa ARTUÇ, **Yorumlu-Uygulamalı Türk Ceza Kanunu (madde 86-146)**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2010, s.4126.

⁴¹ Ali PARLAR / Muzaffer HATİPOĞLU, **Açıklamalı-Yeni İçtihatlarla Uygulamalı 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Yorumu: Maddelerin Açıklamaları Yeni TCK ile İlgili Yargıtay Ceza Genel Kurul ve Özel Daire Kararları (76-150. Maddeler)**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2010, s.2089.

⁴² Mustafa ÖZEN, “*Kişisel Verilerin Kaydedilmesi, Verilmesi veya Ele Geçirilmesi ve Yok Edilmemesi Suçları (TCK m. 136, 137, 138)*”, **Kamu Hukuku Arşivi**, Mart 2009, s.22.

⁴³ Haberleşmenin gizliliğini ihlal suretiyle kişisel verilerin ele geçirilmesi halinde genel-özel norm ilişkisi olduğu ve bu sebeple özel norm olarak TCK m.136 verileri hukuka aykırı olarak ele geçirme suçundan sorumlu olunacağına ilişkin görüş için bkz. ÖZEN, s.22.

ayrıca görevi ihmal suçundan ceza verilmemelidir.⁴⁴ Aynı durum TCK m.138 verileri yok etmeme suçu bakımından da geçerlilik taşımaktadır.

Bahsedilen tüm suçların zincirleme şekilde işlenmesi mümkündür.

IV. VERGİ DENETİM MÜESSESELERİ AÇISINDAN HAYATIN GİZLİ ALANINA KARŞI SUÇLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

A- YOKLAMA AÇISINDAN

VUK m.127’de yoklamanın amacı, “mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek” olarak açıklanmıştır. Bu amaçla madde devamında, vergi kaybı bulunduğu emarelere rastlanırsa, yoklamaya yetkili memurlara bunları zapt yetkisi tanınmıştır.

Durum, 2001 yılında getirilen, Anayasanın m.20/2 “(...) usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; (...) gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz” hükmü ile çelişmektedir.⁴⁵ El koyma, aslen bir ceza hukuku müessesesi olarak CMK m.127’de düzenlenmiştir. Bu maddeye göre el koyma için, hâkim kararı veya gecikmesinde sakınca bulunan hallerde Cumhuriyet savcısının, Cumhuriyet savcısına ulaşılmadığı hallerde ise kolluk amirinin yazılı emri ile kolluk görevlileri, el koyma işlemini gerçekleştirebilir. Vergi yoklamasında, kolluk sıfatı bulunmayan yoklama memurlarının defter, belge veya delillere bu usul izlenmeden el koyması halinde, özel hayatın gizliliğinin ihlal edildiği söylenebilmektedir.⁴⁶

Konumuz açısından sorun, el konulan bu defter veya belgelerin kişisel veri içerip içermemesi dolayısıyla sorumluluk doğup doğmayacağı konusunda ortaya çıkmaktadır. Böyle bir el koyma yetkisi, açıkça Anayasaya ve Ceza Muhakemesi Kanununa aykırı olmakla birlikte, VUK hükmü gereği yoklama memurunun el konulan defter veya belgelerde karşılaşılabileceği kişisel veriler, TCK’daki hayatın gizli alanına karşı suçlara vücut verecek midir? Kanımızca,

⁴⁴ Rezzan İTİŞGEN, “Türk Ceza Hukukunda Kişisel Verileri Hukuka Aykırı Olarak Verme veya Ele Geçirme Suçu”, **TAAD**, Yıl.6, Sa.23, Ekim 2015, s.197.

⁴⁵ Eda ÖZDİLER KÜÇÜK, “Vergi Hukukunda Kişisel Veriler Bakımından Ölçülülük İlkesinin Uygulanması”, **Vergi Hukukuna Genç Yaklaşımlar**, (Ed. Billur YALTI), İstanbul, 2013, s.151.

⁴⁶ Nihal SABAN, **Vergi Hukuku**, İstanbul, 2009, s.186.

kişisel verilerin kaydedilmesi veya ele geçirilmesi suçu açısından, kişilerin siyasi, felsefi veya dini görüşlerine ve ırki kökenlerine ilişkin bilgileri içeren belgelerin her halde kaydı veya zaptı halinde suç oluşacaktır. Bunun dışındaki hallerde, TCK, hukuka aykırı olarak kişisel verileri kaydetmek, bir başkasına vermek, yaymak ya da ele geçirmek dediğinden, özel hukuka aykırılık bulunmaması dolayısıyla suç oluşmayacaktır. Ancak, yoklama işlemi vergisel faaliyete ilişkin olacağından, muhatabın kişisel veri içerdiği dolayısıyla defter veya belgelerinin ilgili kısımlarının zapt edilmemesini isteme hakkı doğacaktır. Bu halde yoklama memurunun kişisel veri içeren defter sayfası veya belgeyi, veri içerdiğini bilerek ve isteyerek bu defter veya belgeyi zapt etmesi halinde hukuka aykırılıktan bahsedilebilecek ve TCK m.136 uyarınca “ele geçirme” suçu oluşacaktır.

Vergi denetim yollarının uygulanması neticesinde toplanan bilgiler, Milli İstihbarat Arşiv Yönetmeliği m.23 gereğince 10 yıl süreyle saklanmaktadır. Süre sonunda arşivden çıkarmanın ne şekilde yapılacağına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak, vergi ödevine ilişkin olarak tutulan defter veya belgeler kişisel veri kapsamında değerlendirilemeyeceğinden TCK m.138 anlamında yok etmeme suçunun oluşacağını söyleyemeyiz.

B- VERGİ İNCELEMESİ AÇISINDAN

Vergi incelemesinin amacı, VUK m.134’te, “ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamak” olarak açıklanmıştır. Bu çerçevede, incelemeye tabi olan muhataplardan istenen defter, bilgi veya belgelerin ibraz edilmesi gerekmektedir. İbrazdan kaçınma durumunda, mükellefin susma hakkı dolayısıyla adil yargılanma hakkı ile bir suçun açığa çıkarılması dolayısıyla delil karartma/saklama durumları çelişiklik göstermektedir. Uygulamada, bu defter, bilgi ve belgelerin ibraz edilmesinin adil yargılama hakkını ihlal etmediği karinesi geçerlilik kazanmıştır.⁴⁷

Konumuz açısından, vergi incelemesi sırasında karşılaşılan kişisel veriler ile ilgili olarak, yoklama müessesesine ilişkin açıklamalar burada da geçerlidir. Benzer şekilde, inceleme elemanlarına; ilgililerin, inceleme tutanaklarını imzalamaktan çekinmeleri halinde, tutanakta konu edilen olaylar ve hesap durumlarını içeren defter veya belgelere, nezdinde inceleme

⁴⁷ Daha geniş bilgi için bkz. Abdullah ÖMERCİOĞLU, “Adil Yargılanma Hakkı ve Bu Hakkın Vergi Yargılama Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, **Hukukçular Arası Makale Yarışması**, Ankara, 2014, s.139.

yapılanın rızası aranmadan el koyma yetkisi verilmiştir. İlgililer her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve belgeleri geri alabilirler. Ancak bu defterlerin suç delili olmaması şarttır (VUK m.141/2). Buradaki zapt yetkisinin de Anayasa ve CMK hükümlerine aykırılık teşkil ettiği söylenebilir. İlgilinin imzasına karşılık inceleme elemanının defter veya belgeleri iade etmemesi halinde TCK m.257 gereğince “görevi ihmal suçu” oluşur. Ancak bu defter veya belgelerin kişisel veri içermesi halinde ilgilinin imzası olup olmadığına bakılmaksızın el konulan defter ve belgelerin ilgili kısımlarının iadesi gerekir. Aksi halde, TCK m.136 uyarınca “ele geçirme” suçu oluşacaktır.

Ayrıca, VUK m.140/1,6 uyarınca inceleme süresi, uzatmayla birlikte en fazla 1yıl 6ay olabilir. Bu süre sonunda incelemenin bitirilemediği sebebiyle defter ve belgelerin verilmemesi yoluna gidilemez. Aksi halde TCK m.257 gereğince “görevi ihmal suçu” oluşur.

C- ARAMA AÇISINDAN

Arama, bir ihbar veya inceleme sonucu, vergi kaçırıldığı yolunda kuvvetli belirtiler bulunan kişinin ve olayla ilgili bulunan üçüncü kişilerin nezdinde ve üzerlerinde vergi kaybı ve vergi suçuna ilişkin delillerin toplanması için yapılan bir araştırmadır. Arama, özel hayata ve dolayısıyla hayatın gizli alanına müdahalede en müsait araç olması nedeniyle konumuz açısından en büyük öneme sahip olan vergi denetim müessesesidir.

Arama yapılabilmesi için mutlaka vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili Sulh Ceza yargıcından istenmesi ve Sulh Ceza yargıcının da istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi gerekmektedir (VUK m.142). Aksi halde arama hukuka aykırı olur ve duruma göre TCK m.116 “konut dokunulmazlığının ihlali suçu” veya m.120 “haksız arama suçu” dolayısıyla sorumluluk doğar.

Arama kararının kim tarafından uygulanacağı konusunda⁴⁸ VUK'ta açık hüküm yoktur. Kolluk görevlilerinin VUK m.7 uyarınca vergi idaresinin yardım talebine uymak yükümlülüğü vardır. Ancak bu yardımın sadece genel

⁴⁸ Bu konuya çözüm olabilecek bir öneri olarak bkz. Elif PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR / Fatih SARAÇOĞLU, “*Vergi Kaçakçılığı İle Mücadelede Yeni Bir Model: Vergi Polisi Müessesesi (Fransa Örneği)*”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Malatya, C.5, Sa.2, Temmuz-Aralık 2014, s.51-68.

güvenliğin sağlanması⁴⁹ hususunda mı yoksa aramaya katılma⁵⁰ hususunda mı olacağı belli değildir. Uygulamada her iki durumla da karşılaşmaktadır.

Arama sonucunda elde edilen defter ve belgeler üzerinde inceleme yapılırken, vergi ile ilgisi olmayan şahsi ve özel mektup ve diğer evrakların makbuz karşılığında sahiplerine geri verilmesi gerekmektedir (VUK m.144/2). Bahsedilen eşyalar şüphesiz kişisel veri kapsamındadır ve sahibine geri verilmemesi durumunda fikri içtima hükümleri gereği TCK m.257 “görevi ihmal suçu” değil; TCK m.136 “ele geçirme suçu” oluşur.

Arama kararının kapsamı, vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin delil toplanmasıyla sınırlı olduğundan, arama sırasında vergi ödevine ilişkin defter ve belgeler ile elektronik kaynaklar haricinde aramanın yapılmaması gerekir. Aksi durum, aramayı hukuka aykırı hale getirir. Arama sırasında veya elde edilen veriler incelenirken kişisel verilere ulaşılması durumunda bu veriyi içeren kısmın derhal ilgisine iade edilmesi gerekir.

D- BİLGİ TOPLAMA AÇISINDAN

Bilgi toplama müessesesi, vergi idaresinin istihbarat aracıdır. Kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermektan kaçınamazlar (VUK m.151/1). Bu hüküm dolayısıyla Maliye Bakanlığına veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara geniş bir yetki verildiği söylenebilir. Bunlar, mükellef beyanlarının doğruluğunu araştırmak için gerekli gördükleri her türlü bilgiyi isteyebilmektedirler. Bu bilgiler şüphesiz, kişisel verileri de içermektedir.

Kanımızca burada yarışan menfaatlerden bahsedilebilir. Bilgi toplamanın amacı, vergi ödevinin doğru bir şekilde yerine getirilip getirilmediği ile ilgili bilgi toplamaktır. Bu amaca yönelik olarak mükellefin örneğin kaç tane evi olduğu ya da banka bilgileri gibi kişisel verilerine ulaşılması ihtiyacı doğabilmektedir. Bu bakımdan VUK hükmünün, toplumsal menfaati kişisel

⁴⁹ Kolluk görevlilerinin vergisel aramada sadece güvenlik önlemlerini alması gerektiği yönündeki görüş için bkz. Aziz TAŞDELEN, “Vergisel Arama”, **DEÜ Hukuk Fakültesi Dergisi**, İzmir, C.5, Sa.2, 2003, s.175.

⁵⁰ Uygulamada değişik mahkemelerde aramayı yapacaklar konusunda farklı kararlar verilebilmekte, kimi yerlerde aramanın vergi müfettişlerince yapılmasına, kimi yerlerde de yalnızca kolluk kuvvetlerince talep kapsamında arama yapma izni verilmektedir. Bkz. 21.01.2015 tarihli ve 2015/165-01 karar sayılı Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Mevzuat İzleme ve Değerlendirme Komisyonu Kararı, s.8.

menfaate üstün tuttuğu söylenebilir. Ancak, vergi idaresi tarafından istenen bilgilerin gerekçelendirilmesine yönelik bir hüküm bulunmaması dolayısıyla konu tartışmaya açık bir hale gelmektedir.

V. SONUÇ

Etkin ve adil bir vergi uygulaması için vergi denetim müesseselerinin de etkin ve adil bir hale getirilmesi gerekmektedir. Bu etkinlik ve adalet sağlanırken mükellef haklarının da korunması ihtiyacı belirlemektedir. Bu çerçevede, özellikle hayatın gizli alanı olarak kabul edilen kişisel verilerin ihlal edilebilirliği sorunu ortaya çıkmaktadır. Kişisel veriler; kimliği belirli veya belirlenebilir gerçek kişiye ilişkin her türlü bilgi olarak kabul edilmektedir. Bu bilgilerin ele geçirilmesi, kaydedilmesi, bir başkasına verilmesi, yayılması veya yok edilmesi gerekirken bu yükümün yerine getirilmemesi halleri, TCK anlamında ihlali gerçekleştirenlerin sorumluluğunu doğurmaktadır.

Çalışmada elde edilen bulgulara göre, vergi denetim yollarının, mükellef veya ilgili bulunduğu üçüncü kişiler nezdinde kişisel verilere ulaşılmasına müsait bir ortam yarattığı sonucu çıkarılmıştır. Bu çerçevede, özellikle arama müessesesi dolayısıyla vergi ödevine ilişkin olmayan kişisel verilere ulaşılması kolaylaşmıştır. Diğer vergi denetim müesseseleri yoklama, inceleme ve bilgi toplama müesseseleridir. Bu denetim yolları da mükellef veya ilgili bulunduğu üçüncü kişiler nezdinde kişisel verilere ulaşılmasını kolaylaştırmakta ancak doğası gereği vergi ödevi ile sıkı ilişki içerisinde olmaları nedeniyle arama müessesesine göre daha kısıtlı bir etki alanı içermektedir.

Her halde, vergi ödevine ilişkin olmayan verilerin vergi denetimini yapan elemanlar tarafından kaydedilmemesi ve zapt edilmemesi gerekmektedir. Aksi durum, kasıt içerir ve TCK m.135 “kişisel verilerin kaydedilmesi” veya TCK m.136 “Verileri hukuka aykırı ele geçirme” suçunu oluşturur. Bu bilgilerin bir başkasına verilmesi veya yayılması durumunda da TCK m.136 uyarınca suç oluşmaktadır. Ayrıca, edinilen bu veriler kamu görevlisi tarafından ve görevinin verdiği yetki kötüye kullanılmak suretiyle gerçekleştirilmiş olacağından verilecek ceza yarı oranında artırılacaktır.

Öte yandan, hukuka uygun şekilde edinilen bilgiler en fazla 10 yıl süreyle saklanmak durumundadır. Ancak bu bilgiler de vergi ödevine ilişkin olmak durumunda olduğundan TCK m.138 gereğince “verileri yok etmeme” suçunun oluşmayacağı kanısındayız. Bu şekilde arşivlenen verilerin süre

sonunda arşivden çıkarılmaması halinde TCK m.257 “görevi kötüye kullanma” suçu oluşacaktır.

VII. KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Abdurrahman. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2013.
- DEMİRBAŞ, Timur. **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, İzmir, 2013.
- HAFIZOĞULLARI, Zeki / ÖZEN, Muharrem. “*Özel Hayata ve Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar*”, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl.67, Sa.4, Güz 2009, s.9-22.
- HAFIZOĞULLARI, Zeki. **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, Ankara, Us-A, 2010.
- KARAKOÇ, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**, Ankara, Yetkin, 2012.
- KOCA, Mahmut / ÜZÜLMEZ, İlhan. **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara, 2013.
- M. Ruhan ERDEM, “*Yeni TCK’da Faillik ve Suç Ortaklığı*”, **Hukuki Perspektifler Dergisi**, Sa.5, Aralık 2005, s.204-215.
- OKTAR, S. Ateş. **Vergi Hukuku**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2013.
- ÖMERCİOĞLU, Abdullah. “*Adil Yargılanma Hakkı ve Bu Hakkın Vergi Yargılama Hukuku Açısından Değerlendirilmesi*”, **Hukukçular Arası Makale Yarışması**, TBB Yayınları, Ankara, 2014, s.129-145.
- ÖMERCİOĞLU, Abdullah. “*Vergisel Aramada Önemli Hususlar*”, **Maliye Postası Dergisi**, Yıl.36, Sa.836, 1 Temmuz 2015, s.106-109.
- ÖNCEL, Mualla / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami. **Vergi Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2013.
- ÖNER, Erdoğan. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Seçkin, 2013.
- ÖZBEK, Veli Özer / KANBUR, Mehmet Nihat / DOĞAN, Koray / BACAKSIZ, Pınar / TEPE, İlker. **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, Buca, 2012.

- ÖZDİLER KÜÇÜK, Eda. “*Vergi Hukukunda Kişisel Veriler Bakımından Ölçülülük İlkesinin Uygulanması*”, **Vergi Hukukuna Genç Yaklaşımlar**, (Ed. Billur YALTI), İstanbul, 2013, s.143-165.
- ÖZEN, Mustafa. “*Kişisel Verilerin Kaydedilmesi, Verilmesi veya Ele Geçirilmesi ve Yok Edilmemesi Suçları (TCK m. 136, 137, 138)*”, **Kamu Hukuku Arşivi**, Mart 2009, s.13-28.
- PARLAR, Ali / HATİPOĞLU, Muzaffer. **Açıklamalı-Yeni İçtihatlarla Uygulamalı 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Yorumu: Maddelerin Açıklamaları Yeni TCK ile İlgili Yargıtay Ceza Genel Kurul ve Özel Daire Kararları (76-150. Maddeler)**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2010.
- PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR, Elif / SARAÇOĞLU, Fatih. “*Vergi Kaçakçılığı İle Mücadelede Yeni Bir Model: Vergi Polisi Müessesesi (Fransa Örneği)*”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Malatya, C.5, Sa.2, Temmuz-Aralık 2014, s.51-68.
- Rezzan İTİŞGEN, “Türk Ceza Hukukunda Kişisel Verileri Hukuka Aykırı Olarak Verme veya Ele Geçirme Suçu”, **TAAD**, Yıl.6, Sa.23, Ekim 2015, s.178-202.
- SABAN, Nihal. **Vergi Hukuku**, İstanbul, Beta, 2009.
- SOYASLAN, Doğan. **Ceza Hukuku Özel Hükümler**, Ankara, Yetkin, 2014.
- TAŞDELEN, Aziz. “*Vergisel Arama*”, **DEÜ Hukuk Fakültesi Dergisi**, İzmir, C.5, Sa.2, 2003, s.159-191.
- YAŞAR, Osman / GÖKCAN, Hasan Tahsin / ARTUÇ, Mustafa. **Yorumlu-Uygulamalı Türk Ceza Kanunu (madde 86-146)**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2010.