

MÜKELLEF VERİLERİNİN KORUNMASI VE VERGİ MAHREMİYETİ*

Protection of Taxpayers Data and Tax Privacy

Arş. Gör. Muhammet DURDU**

ÖZ

Vergi mahremiyeti hakkı 2010 yılında Anayasaya giren kişisel verilen korunması ile yakından ilişkilidir. Türk hukuk sisteminde önceki Vergi Usul Kanunu'ndan beri var olan vergi mahremiyeti, kişisel verilerin korunması hakkının hukuk sitemine dâhil olması ile yeni bir boyut kazanmıştır. Bu çalışmada vergi mahremiyeti hakkının kavramsal çerçevesi ortaya konulmuş ve kişisel bilgilerin korunması hakkı ile ilişkisi incelenmiştir. İlk bölümde vergi mahremiyeti hakkı literatür taraması yapılarak araştırılmış ve netice itibarıyla konulan istisnaların vergi mahremiyetini zedeler nitelikte olduğu sonucuna varılmıştır. Ayrıca mükelleflerin bilgilerini toplama konusunda defter tutma, beyanname verme ve belge düzenleme konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen yetkilerin Anayasal korumaya sahip temel hakları ihlal ettiği sonucuna varılmıştır. İkinci bölümde mükellef bilgileri ile ilgili olarak kişisel verilerin korunması meselesi incelenmiş ve 6698 sayılı Kanun ile mükelleflere vergi mahremiyeti hususunda ek güvenceler sağlandığı tespiti yapılmıştır. Ancak bu Kanun'da yer alan istisnaların da azaltılması gerektiği sonucuna varılmıştır.

ANAHTAR KELİMELEER: Vergi Mahremiyeti, Kişisel Verilerin Korunması, Özel Hayatın Gizliliği, Mükellef Bilgileri, Yoklama.

ABSTRACT

The right to tax privacy is closely related to the protection of personel data which was entered into the Constitution in 2010. Tax privacy which is in the Turkish legal system since the previous Tax Procedure Code has gained a new dimension with the right to the protection of personal data in the legal system. In this study, the conceptual framework of the right to tax privacy is put forward and the relationship between the right to the protection of personal information has examined. In the first part, the right to tax privacy has been researched by making a literature review and consequently, the exceptions to be made are considered to be damaging to tax privacy. In addition, it was concluded that the powers given to the Ministry of Treasury and the Ministry of Finance in respect of keeping the taxpayers' information, making declarations and issuing documents are in violation of the fundamental rights of the Constitutional Protection. In the second chapter, the protection of personal data regarding taxpayer information is examined and with the Law No. 6698, taxpayers were provided with additional guarantees for tax privacy. However, it is concluded that the exceptions in this Law Code should be reduced.

KEY WORDS: Tax Privacy, Protection of Personal Data, Privacy, Taxpayer Information, Inspection.

* Yayın Kuruluna Ulaştığı Tarih: 14.06.2019

Kabul Edildiği Tarih: 11.10.2019

DOI Numarası: [10.15337/suhfd.578013](https://doi.org/10.15337/suhfd.578013)

** Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Kamu Hukuku Bölümü Mali Hukuk Anabilim Dalı

E-mail Adresi: muhammetdurdu38@gmail.com

ORCID ID: [0000-0003-4912-4410](https://orcid.org/0000-0003-4912-4410)

GİRİŞ

Vergi mahremiyeti mükelleflerin önemli haklarından birisidir. Temel olarak 213 sayılı VUK m. 5 ve 6183 sayılı AATUHK m. 107’de düzenlenen bu hak birçok istisnayı da bünyesinde barındırmaktadır. 2010 yılında Anayasaya kişisel verilerin korunması hakkının girmesi, bunun üzerinde 2016 yılında 6669 sayılı Kanun’la 108 sayılı Avrupa Konseyi Sözleşmesi’nin kabul edilmesi ve 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu’nun çıkarılması vergi hukukunda dikkatleri vergi mahremiyeti mevzusuna çekmiştir. 6698 sayılı Kanun’un bir kısım hükümlerinden istisna tutulsa da genel olarak bu kanuna tabi olan mükellefler yeni koruma alanlarına kavuşmuştur.

Beyan usulüne dayanan vergi sistemlerinde mükellefler birçok şahsi bilgisini vergi idaresine vermektedir. Mükelleflerin bu bilgilerin korunacağına güvenmesi doğru beyanda bulunma ihtimallerini yükseltecektir. Tam aksine verdikleri bilgileri herhangi bir yerden önlere konulacağını düşünmeleri ise doğru beyanda bulunmalarını engelleyecektir. Bu sebeple mükelleflerin vergi idaresine verdikleri bilgilerin korunması, başka bir ifadeyle vergi mahremiyeti çok önemli bir haktır. Bununla beraber kamu yararı amacıyla bu bilgilerin istisnai durumlarda açıklanması veya aktarılması da hukuka uygun kabul edilmektedir.

Çalışmada, öncelikle literatür ve mevzuat taraması yoluyla vergi mahremiyeti hakkı ortaya konmaya çalışılacaktır. Daha sonra 2010 yılında Anayasaya 2016 yılında kanuni düzenleme olarak hukuk sitemimize giren kişisel verilerin korunması hakkı üzerinde durulacak ve bu hakkın vergi mahremiyeti üzerinde yaptığı etki araştırılacaktır.

I. VERGİ MAHREMİYETİ

Vergi mahremiyeti, ilk vergi usul kanunu olan 1949 tarihli 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun beşinci maddesinde yer almış olup günümüzde hem 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda (VUK) hem de 6138 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da (AATUHK) mevcudiyetini sürdürmektedir. Bazı çalışmalarda “*mükellefin bilgilerinin gizliliği hakkı*” olarak geçen vergi mahremiyeti, temel mükellef hakları arasındadır¹. Hukukumuzda ilk girdiğinde mutlak bir hak olarak kabul edilen vergi mahremiyeti ile ilgili zamanla bazı kısıtlamaların getirilerek mahremiyet kapsamındaki bazı mükellef bilgilerinin açığa çıkarılması veya üçüncü kişi yahut kurumlara verilmesi gündeme gelmiştir².

¹ **EGELİ Haluk/DAĞ Mehmet**, “Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, S. 163, 2012, s. 134.

² İlk konulduğu zaman mükelleflerin kişisel yararını koruma amacı güdülmüş zamanla getirilen istisnalar vasıtasıyla kamu yararını koruma amacı ön plana alınmıştır. Bu konuda ayrıntılı değerlendirme için bkz: **OKTAR S. Ateş**, “Vergi Mahremiyeti Kuralının Bir İstisnasının Bazı Anayasal

Mahremiyet kelimesi Arapça kökenli olup Türkçe’de “gizlilik” anlamına gelmektedir³. Mahremiyet kelimesi, kişinin hayatının dış müdahale olmaksızın sürdürme isteği olup özel ve sosyal hayatını, fiziki ve manevi bütünlüğünü, onurunu ve şerefini, gereksiz ve utandırıcı şeylerden kaçınmayı, olduğundan farklı göstermekten kaçınmayı, özel fotoğraflarını, iletişimini ve bilgilerini kapsar⁴. Daha kısa ve öz bir tanıma göre kişinin başkaları tarafından bilinmesini istemediği hususlar mahremiyet alanını oluşturmaktadır⁵. Gizlilik kişilere yönelik olmayıp kişiye ait bilgilere yöneliktir. Bu noktada karşımızı “sır” kavramı da çikmaktadır⁶.

Vergi mahremiyeti kavramını, vergi idaresi tarafından öğrenilen mükellefe ait bilgilerin ifşa edilmemesi veya üçüncü kişilere verilmemesi şeklinde tanımlayabiliriz. Öğretide başka bir tanıma göre; “*vergi mahremiyeti; vergileme süreciyle ilgili olarak ortaya çıkan ve vergileme ilişkisi içinde öğrenilen bilgilerin, mükellefler ile bilgi sahibi kişiler arasında gizli kalması gerektiğini ve üçüncü şahıslarına açıklanmaması gerektiğini ifade etmektedir*”. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yapılan tanıma göre; “*Vergi ile ilgili gizlilik kavramı, vergi uygulamasında görev alan memurların görevlerini ifa ederlerken mükelleflerin şahısları, ailevi durumları, servetleri, faaliyetleri ve faaliyet alanları, gelir durumları, meslek sırları ve benzeri durumlarıyla ilgili olarak öğrendikleri*

İlkeler Karşısındaki Durumu”, *Mükellefin Dergisi*, s. 123, Mart 2003, s. 20-30; **EROL** Ali, *Vergi Hukukunda Bilgi Verme Ödevinin Sınırı Olarak Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sonuçları*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2015, s. 89.

- 3 **TÜRK DİL KURUMU**, *Güncel Türkçe Sözlük*, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5cd425543b6eb4.87371329, (ET: 09.05.2019).
- 4 **EROL** Ali, “Vergi Hukukunda Verilen Bilgilerin Gizli Kalma Zorunluluğu”, *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 7, S. 1, 2018, s. 90.
- 5 **AKMAN** İnci Solak, *Vergi Mahremiyetini İhlal*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Doktora Tezi, Ankara 2012, s. 6, 7; Açıklayıcı bir tanıma göre; “*Mahremiyet otonomi hakkıdır ve yalnız bırakılma hakkını kapsar. Mahremiyet kendimiz hakkındaki bilgiyi -bu bilgiye girisi sınırlama hakkı dahil- kontrol hakkını içerir. Mahremiyet hakkı sırları gizli tutma hakkını ve onları ancak özel konuşmalarda paylaşmayı kapsar. En önemlisi, mahremiyet hakkı yalnızlık, samimiyet ve anonimliği yasama hakkı demektir*”. Bkz: **TAŞ** Fatma, *Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu ve Değerlendirilmesi*, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Doktora Tezi, Bursa 2007, s. 4.
- 6 Sır kavramının ayrıntılarına çalışmanın kapsamı münasebetiyle girilmemiştir. Bu hususta ayrıntılı bilgi için bkz: **GÜLERCİ** Burcu, *Türk Hukukunda Vergi Mahremiyetinin Sınırları*, On İki Levha Yayınılık: İstanbul, 2017, s. 6; Vergi sırrı kavramı için bkz: **AKMAN**, s. 52; **TAŞ**, s. 67-74; **TABANCA** Serhat, *Vergi Mahremiyeti İlkesi*, Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2018, s. 42, 43.
- 7 **TAŞ**, s. 41; başka bir tanıma göre; mükellefin sırlarının gizli tutulması gereğini ve kamu görevlilerince bu sırların açıklanması yasağını ifade eder. Bkz: **SONSUZOĞLU** Elif, “Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları*, 2000, S. 141, s. 119.

bilgilerin açıklanmaması ve kendileri ile üçüncü kişilerin kullanımına sunulmamasıdır”⁸.

Beyan usulüne dayanan vergi sistemlerinde gerçek gelire ulaşmak için denetimin yanında mükelleflerin vergi idaresine güvenmesi çok önemlidir. Hatta söylenebilir ki, geniş anlamıyla mükelleflerin vergi idaresine güvenmesi, kayıtdışı ekonominin önlenmesinde ve vergisel suçların işlenmesinin engellenmesinde, vergi denetimlerinden çok daha etkin bir unsurdur. Bu anlamda güvenmenin içerisine mükelleflerin vergi idaresine verdikleri bilgilerin korunmasına inanmalarının yanında⁹ vergi sisteminin adil olduğunu ve verdikleri vergilerin yerinde harcandığını düşünmeleri de girmektedir. Bu unsurların tam olarak sağlandığı bir vergi sisteminde denetimlere sadece marjinal durumlarda ihtiyaç kalacaktır. Vergi sisteminin toplarken ve/veya harcarken adil olmadığı, mükellef bilgilerinin korunmasına özen gösterilmeyen bir sistemde sadece denetim aracıyla mükelleflerin vergiye uyumunun sağlanmaya çalışılması kolay olmayacaktır¹⁰. Bunun yanında vergi mahremiyeti mükelleflerin ticari rekabet koşullarının korunması bakımından da önemlidir. Zira vergi mahremiyetine riayet edilmeden mükelleflerin bilgilerinin rakiplerinin ellerine geçmesi onların ticari olarak olumsuz etkileyecektir¹¹.

Mükellefler vergi idaresine bilgi verirken verdikleri bilgilerin korunacağını bilmeleri gerekir. Böyle olursa tam ve doğru bilgi verme konusunda daha istekli olacakları muhakkaktır¹². Vergi idaresi mükellef karşısında aldığı yetkilerle son derece güçlü bir şekilde durmaktadır. Buna karşılık olarak mükellefin haklarının korunması yoluyla vergi idaresine karşı güveninin sağlanması gerekir¹³. Nitekim Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın da bu hususa önem verdiği belirtilmelidir. Bir kooperatifin, çiftçinin vergi borcunu öğrenmesini verdiği özelleyle vergi mahremiyetine aykırı bulan Bakanlık, Sanayi ve Ticaret İl Müdürlüğü'nün bir mükellefe ilişkin vergi inceleme raporunu istemesini de vergi mahremiyetine aykırı bulmuştur¹⁴. Danıştay kararlarından anlaşıldığı üzere,

⁸ **GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**, *Mükellefin Hakları ve Ödevleri Rehberi*, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 185, Ankara 2014, s. 9.

⁹ **SONSUZOĞLU**, s. 116.

¹⁰ Mükellef haklarının bir bütün olarak vergi bilincine olumlu etkisi hususunda bkz: **BUYRUKOĞLU Selçuk/ERASA İrem**, “Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 375, 2012, s. 116-127.

¹¹ **ÜNSAL Hilmi**, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, Sağladığı Yararlar ve Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 8, S. 3, 2003, s. 37.

¹² **EROL**, *Vergi Hukukunda Bilgi Verme Ödevinin Sınırı*, s. 54; **AKMAN**, s. 6.

¹³ **EGELİ/DAĞ**, s. 131.

¹⁴ 28/08/2004 tarih B.07.0.GEL.0.28/2803-5-33 sayılı ve 29/04/1997 Tarih B.07.0.GEL.0.28/2803-5- 746/ 16933 Sayılı Özelgeleri. Bkz: **VERGİ DANIŞMANLIK**, *Vergi Mahremiyeti ile İlgili Özelge*

bazı durumlarda vergi mahremiyeti gerekçesiyle mükellefin bilgileri şahsına dahi verilmemektedir. Bu ise dar ve amaca uygun olmayan bir yorum olup Danıştay tarafından hukuka aykırı bulunmaktadır¹⁵.

Bütün bu gerekliliğine rağmen vergi mahremiyetinin olumsuz etkilerinin de bulunduğu belirtilmektedir. Bir görüşe göre vergi mahremiyeti kayıtdışı ekonomiyi desteklemektedir. Bu görüşe göre vergi idaresi vergi mahremiyeti gerekçesiyle şahsi bilgilerin yanında istatistik verisi niteliğindeki global verileri de paylaşmamaktadır¹⁶. Başka bir eleştiriye göre vergi idaresinin transfer fiyatlandırmalarını tespit ederken gizli emsal uygulamasını vergi mahremiyetine dayandırarak inceleme yapılan mükellefe bildirmemesi mükellefler açısından mağduriyete yol açmaktadır. Mükellefler gizlenen emsal bedeli bilmedikleri için yapacakları işlemde nasıl bir emsal ücret olduğunu bilmeden hareket etmekte bu da aleyhlerine ceza olarak dönebilmektedir¹⁷. Bir başka eleştiri ise serbest muhasebeci ve mali müşavirlerle ilgili gelmiştir. Bu kimsele-

Özetleri, <https://vergidanismanlik.net/2017/12/06/vergi-mahremiyeti-ile-ilgili-ozelge-ozetleri/>, (ET: 11.05.2019).

- ¹⁵ “Yukarıda belirtildiği üzere kişilerin özel hayatlarıyla ilgili bilgilerin gizliliğinin korunması Anayasal temel hak ve özgürlükler kapsamında güvence altına alınmıştır. Vergilendirme işlemi sırasında da bu hakkın korunması için vergi hukukunda vergi mahremiyeti ilkesine yer verilmiştir. Vergi Usul Kanununun 5 inci maddesi ile vergi mahremiyetine uymak zorunda olan kişilerin, görevleri dolayısıyla mükellef veya mükellefle ilgili kişilerin şahıslarına ilişkin olarak elde ettikleri ve gizli kalması gereken bilgileri açıklamaları, kullanmaları ve üçüncü şahıslara kullandırmaları yasaklanmıştır. **Vergi mahremiyeti mükellefler açısından kendilerine ait gizli bilgileri güvenle vergi dairesine verebilmelerini sağlamaktadır. Bu nedenle mükellefler hakkında kendilerine ait bilgilerin verilmemesi bu madde kapsamına sokulamaz.**

Dosyanın incelenmesinden, davacı adına takdir komisyonu kararı uyarınca yapılan tarhiyatın dayanağı olan ve söz konusu takdir komisyonu kararında atıf yapılan, davacı adına düzenlenmiş bulunan 28.11.2011 tarihli ve 2011-603/22 numaralı vergi tekniği raporunun davacıya tebliğ edilmediği anlaşılmıştır. Bu durum karşısında, yukarıda yazılı nedenlerden dolayı davacının savunma hakkının engellendiği tartışmasız olup, sadece vergi ve ceza ihbarnamesi tebliğ edilmek suretiyle davacıya bildirilen tarhiyatın kaldırılması gerekirken aksi yönde verilen Mahkeme kararında yasaya uyarılık görülmemiştir”. **DANIŞTAY 4. D.**, 10.10.2013 tarih ve E. 2013/2702, K. 2013/6862.

- ¹⁶ Bu görüşe göre kayıtdışı ekonomi ile mücadele karşısında vergi mahremiyeti bir zırh görevi üstlenmektedir. Bkz: **YILMAZ** Binhan Elif/**ERDOĞDU** M. Mustafa/**USER** İnci, *Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadele Karşısında “Vergi Mahremiyeti Zirhı”*, Türk Sosyal Bilimler Derneği 13. Ulusal Sosyal Bilimler Kongresi, ODTÜ Ankara, 2013, s. 3, 4, 10.

- ¹⁷ Ayrıntılı bilgi için bkz: **TAŞKIN** Yasemin, “Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsalin Açıklanmamasının Vergi Mahremiyeti ile İlişkisi”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Serisi*, 59. Seri, 2017, s. 29-49.

rin mali işlemlerini yürüttükleri mükelleflerle ilgili kişilerin mali bilgilerine ulaşma hususunda vergi mahremiyeti sebebiyle sorunlar yaşadığı belirtilmektedir¹⁸. Ayrıca avukatlar açısından da benzer sorunlar olduğu belirtilmiştir¹⁹.

A. Vergi Mahremiyeti ile İlgili Düzenlemeler

Vergi mahremiyeti ile ilgili temel düzenleme VUK'un 5. maddesinde yapılmıştır:

“Madde 5 – Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması لازم gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanamazlar;

1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;
2. Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar;
3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;
4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.

Bu yasak, yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılırsalar dahi devam eder”²⁰.

Maddenin bundan sonraki kısmında dönemseller ihtiyaçlar veya zaruretler sebebiyle bazı istisnalar eklenmiş, eklenen bazı istisnalar ise sonradan kaldırılmıştır. Ancak şunu vurgulamak gerekir ki 1961 yılındaki ilk halinde herhangi bir istisna düzenlemesi bulunmamaktadır.

Vergi hukuku ile ilgili başka bir temel kanun niteliğinde olan AATUHK'da da vergi mahremiyetine ilişkin düzenleme bulunmaktadır. Söz konusu Kanun'un 107. maddesine göre;

¹⁸ ALPASLAN Nazlı Gaye, *Vergi mahremiyeti nedir? Vergi mahremiyetinin yeniden düzenlenmesinin gerekliliği*, https://www.hurses.com.tr/arsiv/Haber-Vergi_mahremiyeti_nedir_Vergi_mahremiyetinin_yeniden_duzenlenmesinin_gerekligi/haber-12184 (ET: 28.04.2019).

¹⁹ AĞAR'a göre vergi mahremiyeti sadece avukatlar için değil bilgi edinmek isteyen tüm vatandaşlar için aşılması zor bir duvardır. Bkz: AĞAR Serkan, “Vergi Mahremiyeti vs Bilgi Edinme Hakkı”, *Ankara Barosu Dergisi*, 2012/2, s. 365.

²⁰ Vergi mahremiyetine uymak mecburiyetinde olan kişiler hakkında geniş bilgi için bkz: ÜNSAL, s. 32, 33; KOCATEPE Metin, *Türk Vergi Hukukunda Mükellefin Vergi Mahremiyeti Hakkı*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2019, s. 58-65; KARATAŞ DURMUŞ Neslihan, “Ticari Sırların ve Kişisel Verilerin Korunması Kap-samında Vergi Mahremiyeti”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Y. 8, S. 31, 2017, s. 380-382.

“Bu kanunun tatbikinde vazifeli bulunan kimseler, bu vazifeleri dolayısıyla amme borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına ait öğrendikleri sırlarla, gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa ettikleri takdirde Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesine göre cezalandırılır”.

Vergi mahremiyeti, VUK’a tabi olan vergiler hakkında²¹ tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamasında VUK m. 5 kapsamında, tahsil aşamasında ise AATUHK m. 107 kapsamında korunmaktadır²². Ayrıca AATUHK’daki düzenleme sadece vergiler için değil tüm kamu borçlularına yönelik bir mahremiyet sağlamaktadır²³.

Öğretide VUK m. 5 kapsamında vergi mahremiyetine tabi bir veri olabilmesi için şu şartların varlığı şart koşulmuştur²⁴:

- Gizli kalması gereken bir bilgi,
- Bilginin mükellefe veya mükellefle ilgili bir kişiye ait olması,
- Bilgi bu kişilerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olması,
- Bilginin görev icabı öğrenilmiş olması.

²¹ VUK’a tabi olan vergiler VUK m.1’de belirlenmiştir:

“Bu kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar dışında (gümrük vergileri), genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır.

Yukarıda yazılı vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da bu kanuna tabidir.

Bu kanunun hükümleri kaldırılan vergi, resim ve harçlar hakkında da uygulanır”.

Gümrük vergileri için Gümrük Kanunu’nun 12. maddesinde bir düzenleme getirilmiştir;

Madde 12 – 1. *Gümrük idareleri ve diğer yetkili kurumlar gizli nitelikteki veya gizlilik esasına göre elde edilen bütün bilgileri saklamak zorundadır. Bu bilgileri veren kişinin veya makamın açık izni olmaksızın söz konusu bilgiler açıklanamaz. Şu kadar ki, gümrük idareleri ve diğer yetkili kurumlar verilerin korunmasına ilişkin yasal hükümler veya yargı kararlarının gereği olarak söz konusu bilgileri ilgili mercilere verirler.*

2. Gümrük işlemleri nedeniyle elde edilen gizli nitelikteki bilgilerin toplanması, kullanılması, saklanması, saklanma süresi ve üçüncü kişilere verilmesine ilişkin hükümler yönetmelikle belirlenir”.

²² **SONSUZOĞLU**, s. 120.

²³ AATUHK m.1 Kanun’un kapsamını belirtmiştir:

“Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer’i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur.

Türk Ceza Kanununun para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümleri mahfuzdur”.

²⁴ **GÜLERCI**, s. 57.

Bir bilginin vergi mahremiyetine tabi olması için bu şartların hep beraber bulunması gerekecektir.

Maddelerde sırlardan ve gizli kalması lazım gelen diğer bilgilerden bahsedilmiştir. Burada çok geniş kapsamlı ifadeler kullanılmıştır. Bu sebeple vergi mahremiyetinin kapsamı da geniş olmalıdır²⁵. Ayrıca kimlerin vergi mahremiyeti hakkına sahip olacağı belirlenmesi de önem arz etmektedir. Mükellef ve mükellef ile ilgili kişilerin vergi mahremiyetine sahip olacağı belirtildiği için mükellefin akrabaları ve iş ilişkisi içerisinde bulunduğu kişiler kapsama dâhil edilmelidir²⁶. Somut olayda yorum yapılırken akrabalar ve iş ilişkisinde bulunduğu kişiler geniş yorumlanmalıdır. Mükellef sıfatıyla vergi mahremiyeti hakkına sahip olacak olan kişiler; gerçek kişiler, tüzel kişiler ve tüzel kişiliğe haiz olmayan kuruluşlar olarak karşımıza çıkmaktadır. VUK m. 8'deki "Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir" hükmü gereği vergi sorumlularının vergi mahremiyeti hakkından faydalanamayacağı düşünülebilir. Zira hükümde "müteakip" kelimesi geçmekte ve vergi mahremiyeti hakkı sekizinci maddeden önce beşinci maddede düzenlendiği görülmektedir. Ancak burada lafzi değil gaî yorum yapılarak vergi sorumlularının da vergi mahremiyeti hakkını haiz olduğu sonucuna varılmalıdır²⁷.

Vergi idaresi birçok yöntemle mükelleflere ilişkin bilgilere erişmektedir. Mükelleflerin verdikleri beyannameler, tuttukları defterler, düzenli veya istendiği zaman verdikleri bilgiler²⁸ ve idarenin denetimleri esnasında elde ettiği bilgiler vergi idaresi tarafından mükellefe ilişkin bilgilerin elde edildiği temel yöntemlerdir²⁹. Bunun yanında VUK mükerrer 257. maddenin 4. fıkrasında da Maliye Bakanlığı'na bilgi verme ödevine ilişkin yükümlülükleri düzenleme yetkisi verilmiştir. Bu yetki kapsamında Ha-

²⁵ AKMAN, s. 11, 12.

²⁶ Bu kavramın belirsiz olduğu yönünde bkz: ÜNSAL, s. 39; TABANCA, s. 30; Mükellef kavramının içerisine tüzel kişilerinde girdiği dolayısıyla onların da vergi mahremiyeti hakkı olduğu yönünde bkz: AKTAŞ Deniz, *Bilişim Alanındaki Gelişmeler Karşısında Vergi Mahremiyeti*, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir 2015, s. 9.

²⁷ ÜNSAL, s. 31; Bu hususla ilgili olarak; vergi sorumlusunun VUK m. 8'deki "müteakip" ifadesi gereği vergi mahremiyeti kapsamına giremeyeceği buna mukabil mükellefle ilgili kişi olması hasebiyle vergi mahremiyeti kapsamına gireceği yönünde bkz: KOCATEPE, s. 43.

²⁸ Zorunlu bilgi vermenin ve defterleri ibraz etmenin susma hakkına aykırı olduğu yönünde bkz: EROL, *Vergi Hukukunda Bilgi Verme Ödevinin Sınırı*, s. 33; Vergi idaresinin VUK m. 257 nci maddesine dayanarak tebliğler aracılığıyla bilgi verme ödevine ilişkin düzenleme yapması, hem kişisel verilerin korunmasına hem de kanunilik ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle eleştirilmiştir. Bkz: KARAÇOBAN GÜNEŞ Tuğçe, "Vergi Ödevlilerinin Kişisel Verilerinin Korunması ve Kişisel Verilerin Korunması Kanun Tasarısı", *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 15, S. 1-2, 2016, s. 813-816.

²⁹ AKMAN, s. 40.

zine ve Maliye Bakanlığı genel tebliğler aracılığıyla bu yetkisini kullanmaktadır. İdarenin bu yetkilerini kullanırken mükellefin haklarını ihlal etme potansiyeli yüksektir³⁰. Zira bu yetkiler vergi ile ilgili mükellefin “özel hayatına” idarenin müdahale yetkisini içermektedir ve kanunla yapılması gerekmektedir. Nitekim AYM Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumunun elektronik haberleşme sektörüyle ilgili kişisel verilerin işlenmesi ve gizliliğinin korunmasına yönelik usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu yönündeki 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu'nun 51. maddesi hükmünü Anayasaya aykırı bularak iptal etmiştir³¹. Bu karardan yola çıkarak Maliye Bakanlığı'na VUK m.257/4 ile verilen yetkinin de Anayasaya aykırı olduğu sonucuna ulaşılabilecektir.

Vergi idaresinin bilgi edinme yöntemlerinden olan yoklamada, idareye mükellef haklarını ihlal eden yetkiler verildiği görülmektedir. Buna göre VUK m. 127/c hükmüne göre “*kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak*” yetkisi Anayasanın 20. maddesinde yer alan elkoyma tedbirine ilişkin sınırlamalara aykırıdır. Anayasanın 20. maddesine göre elkoyma tedbiri hâkim kararı ile alınır. Ancak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde kanunla yetkili kılınmış merci 24 saat içerisinde hâkim onayına sunmak üzere elkoyma tedbirini uygulayabilir. Hâkim kararını elkoymadan itibaren 48 saat içinde açıklar, aksi durumda elkoyma kararı hükümsüz kalır. VUK m. 127/c hükmünde ise yoklama memurlarına hâkim onayına sunmaksızın

³⁰ **AKMAN**, s. 43; Bu yetkilerin geniş yetkiler olduğu öğretilerde düşünülmeyle birlikte AYM aynı görüşte değildir: “*Aykırılık gerekçesinde ileri sürülen, “Vergi Usul Kanunu'nda yer alan usul hükümlerinin kişinin temel hak ve ödevleriyle yakından ilgili bulunduğu ve onu sınırladığı” yolundaki sav her çeşit genel hukuksal düzenlemeler için de geçerlidir. Çünkü düzenleme, sınırlamadan daha geniş ve farklı bir kavramdır. Hakkı sınırlayıcı düzenlemeler olabileceği gibi hakkı güçlendiren onu daha etkili bir kullanıma kavuşturan, hattâ ona, önceden sahip olmadığı belli bir içerik, kazandıran düzenlemeler de söz konusu olabilmektedir. İtiraz konusu kuralla Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na verilen yetki, vergi kayıp ve kaçacağını önlemek amacıyla tutulmakta olan defter ve belgelere ilaveten tutulması ve düzenlenmesi uygun görülen defter ve belgelerin mahiyet, biçim ve içeriğini belirlemeye ve bunlarda değişiklik yapmaya ilişkindir. Konunun kişinin temel haklarıyla doğrudan ilgisi yoktur. Dolayısıyla, Anayasa'nın 13. maddesi ile bağlantı kurulamamıştır”.* **AYM**, 15.10.1991 tarih ve E. 1990/29, K. 1991/37, RG: 05.02.1992-21133. Mahkeme bu kararı doğrudan VUK m. mük. 257/4 hakkında vermemiş olsa da bu değerlendirme o fıkradaki yetkiyi de kapsamaktadır. Bu görüşe katılmak mümkün değildir. Zira vergi mahremiyeti kapsamında korunan bilgiler anayasal temel haklar olan özel hayatın gizliliği veya kişisel verilerin korunması kapsamına girmektedir. Anayasal bir temel hak ise ancak kanunla sınırlanabilir. Aynı yöndeki görüş için bkz: **KOCABIÇAK Merve**, *Vergi Mahremiyeti Hakkı*, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2016, s. 29, 30; Bu maddeye dayanılarak çıkarılan 413 sayılı VUK Genel Tebliği'nde getirilen yükümlülükler ile ölçülülük ilkesinin ihlal edildiği yönünde bkz: **ÖZDİLER KÜÇÜK Eda**, “Vergi Hukukunda Kişisel Veriler Bakımından Ölçülülük İlkesinin Uygulanması”, içinde *Vergi Hukukuna Genç Yaklaşımlar (Ed. Billur YALTI)*, 2013, On iki Levha Yayınları: İstanbul, s. 159.

³¹ **AYM**, 09.04.2014 tarih ve E. 2013/122, K. 2014/74, RG: 26.7.2014-29072.

elkoyma tedbiri uygulama yetkisi verilmiştir. Bu sebeple bu hükmün Anayasaya aykırı olduğu belirtilmektedir³². Yine aynı maddenin e bendi hükmüne göre “*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*” yetkisi de yoklama memurlarına verilmiştir. Bu yetki içinde aynı değerlendirmeleri yapmak mümkündür.

Yoklama ile ilgili Anayasaya aykırılığı ileri sürülen bir diğer düzenleme VUK m. 131’dir. Bu düzenlemeye göre;

“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”.

Son cümlede belirtilen “*polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden biri*” VUK m. 5’te sayılan görevlilerden olmadığı için bu kişilerin vergi mahremiyeti hususunda bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Ancak bunlarda yoklama fişinde yazan ve vergi mahremiyeti kapsamında bulunan bilgileri öğrenecekleri için bu hüküm Anayasanın 20. Maddesindeki özel hayatın gizliliği hakkını ihlal etmektedir³³.

Vergi mahremiyetinin Anayasanın 20. maddesinde yer alan özel hayatın gizliliği hakkına dayandırılabilmesi belirtilmektedir³⁴. Özel hayatın kapsamının belirlenmesi için üç alan teorisinden yararlanıldığı görülmektedir³⁵. Gerçekten kavramsal olarak vergi mahremiyeti özel hayatın gizliliğine dâhil olmakla beraber, özel hayatın gizliliği hakkı Anayasa maddesinin gerekçesine ve sınırlama sebeplerine bakıldığında daha çok ceza yargılamasında uygulanacak koruma tedbirlerine yönelik bir hak gibi düzenlendiği görülmektedir. Bu sebeple uygulamada vergi mahremiyeti ilkesi Anayasaya dayandırılmaktan çok mükellef ile vergi idaresi arasındaki güven ilişkisine dayandırılmaktadır. Söz konusu maddeye 2010 Anayasa değişikliği ile eklenen “*kişisel verilerin korunması*” hükmünün vergi mahremiyeti ile daha çok ilgili olduğu söylenebilir. Duruma vergi mahremiyetini korumakla mükellef kişiler açısından bakıldığında ise karşımıza Anayasanın 26. maddesi çıkmaktadır. Bu maddeye göre herkes düşüncesini açıklama ve yayma hürriyetine sahip olmakla beraber meslek sırlarının korunması ama-

³² GÜLERCI, s. 79, 80; AKMAN, s. 37, 38; KOCABIÇAK, s. 29.

³³ GÜLERCI, s. 83.

³⁴ AKMAN, s. 18.

³⁵ Bu teoriye göre kişinin yaşam alanı; kamuya açık, özel ve giz alan olarak üçe ayrılmaktadır. Bu hususta ayrıntılı bilgi için bkz: GÜLERCI, s. 38, 39; KOCABIÇAK, s. 5-8.

cıyla bu hak sınırlanabilecektir. Buradaki meslek sırlarının içerisinde vergi ile ilgili bilgiler de girmektedir. Netice itibariyle vergi idaresi mükelleflerin verilerin işlemekte, bu sebeple özel hayatın gizliliğine riayet etme konusunda vergi mahremiyeti ilkesi karşımıza çıkmaktadır. Mükellefler hem kişisel veri olduğu için kişisel verilerin korunması kapsamında hem de vergi ile ilgili bilgileri özel hayatlarına ilişkin olduğu oranda özel hayatın gizliliği açısından anayasal korumaya sahiptir³⁶.

Hem VUK m. 5'teki düzenlemelere uymayanlar VUK m. 362 gereği hem de AATUHK m. 107 gereği vergi mahremiyetine riayet etmeyenler TCK m. 239'a göre tecziye edileceklerdir.

B. Vergi Mahremiyetinin İstisnaları

Vergi mahremiyeti, mükelleflerin temel kişisel haklarından özel hayatın gizliliği ve kişisel verilerin korunması ile ilişkilendirilmektedir. Buna mukabil bu veriler kamu yararı amacıyla açıklanabilmektedir³⁷. Ancak burada bu iki hukuki yarar arasında hassas bir denge bulunmaktadır ve bu denge Anayasadaki ölçülülük ilkesine müracaat edilerek kurulmalıdır³⁸. Vergi mahremiyetinin istisnaları hem VUK m. 5 ile AATUHK m. 107'de hem de diğer mevzuatta düzenlenmiştir. Bu bölümde evvela vergi mahremiyetinin temel düzenlemesi olan VUK m. 5'teki ve AATUHK m. 107'deki istisnalar incelenecek daha sonra diğer kanunlar ile vergi mahremiyetine getirilen istisnalar açıklanmaya çalışılacaktır. Kişisel Verilerin Korunması Kanunu ikinci bölümün konusu olduğu için burada değinilmeyecektir.

1. VUK m.5'ten ve AATUHK m. 107'den Kaynaklanan İstisnalar

a. Maliye Bakanlığı'nca Yapılacak İlanlar

VUK m. 5/3'e göre; *"Ancak, vergi güvenliğini sağlamak amacıyla Gelir Vergisi mükelleflerinin yıllık Gelir Vergisi, sermaye şirketlerinin Kurumlar Vergisi beyannamelerinde gösterdikleri matrahları (zarar dahil) ve beyanları üzerinden tarh olunan Gelir ve Kurumlar Vergileri ile mükelleflerin ad ve unvanları, bağlı oldukları vergi dairelerince beyannamelerin verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerine asılacak cetvellerle ilan olunur. Mükellefin bağlı bulunduğu teşekkül varsa, bu ilan orada da yapılır"*. Aynı maddenin dördüncü fıkrasında ise; *"Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza*

³⁶ Bu konuda vergi mahremiyeti ile özel hayatın gizliliğini daha çok bağdaştıran görüş için bkz: **KO-CABIÇAK**, s. 15, 16.

³⁷ Vergi mahremiyeti ile mükellefe güvence sağlanırken getirilen istisnalar ile devlerin menfaatleri korunmuştur. Bkz: **SONSUZOĞLU**, s. 117.

³⁸ **GÜLERCI**, s. 68.

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

Bu düzenlemelerdeki amaç mükellefleri psikolojik baskı altında bırakıp sosyal baskı unsurunu kullanarak vergiye gönüllü uyumun sağlanmasıdır³⁹. İlk düzenleme 1964 yılında eklenip 1980 yılında değiştirilmiş, ikinci düzenleme ise 1998 yılında düzenlenmiştir. Bu düzenlemelere bakıldığı zaman ikinci düzenlemenin yapılmasıyla ilk düzenlemenin anlamsız kaldığı görülmektedir. Zira ikinci düzenleme ilk düzenlemeden daha geniş yetkileri yürütme organına vermektedir. Nitekim ilk düzenlemede sadece gelir ve kurumlar vergisi kapsama alınmışken ikinci düzenlemede beyana dayanan tüm vergiler kapsama alınmıştır. İlk düzenlemede cezalardan ödenmemiş vergilerden bahsedilmezken ikinci düzenlemede bunların da açıklanabileceği düzenlenmiştir. Buna mukabil ilk düzenleme idareye takdir hakkı vermezken ikinci düzenleme takdir yetkisi vermiştir.

VUK m. 5 f. 3’deki düzenlemenin adil bir düzenleme olmadığı da belirtilmektedir. Zira sadece gelir ve kurumlar vergisi ile sınırlı tutulmuş, hiç beyanname veremeyenler ilan edilmezken beyanname verenlerin ilan edileceği düzenlenmiştir. Hâlbuki vergide ilan yoluyla aleniyetin sağlanmasındaki amaç gerçek gelir üzerinden vergilendirmeyi sağlamaktır. Bu düzenlemede ise gerçek gelirlerini beyan etmeyerek re’sen veya ikmalen vergi tarhına muhatap olan mükellefler ilan edilmemekte, beyanname-sini zamanında verenler ilan edilmektedirler⁴⁰.

Hazine ve Maliye Bakanlığı’na geniş yetkiler veren ikinci düzenlemeye istinaden çıkarılan 293 sayılı VUK Genel Tebliği’ne göre ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergiler ile bu tarhiyatlara ilişkin olarak kesilen cezalar, kesinleşmeleri halinde açıklanacaktır. Ödenmeyen kamu alacaklarından ise VUK hükümlerine tabi olup, sadece Bakanlık vergi dairelerince takip ve tahsil edilen vergi, resim, harç, fon payı, vergi cezaları, gecikme faizi ve gecikme zamları açıklamaya konu olacaktır. Yapılacak ilanların diğer hususlarına ilişkin olarak 293 sayılı VUK Genel Tebliği’nde ayrıntılı düzenlemeler yapılmıştır.

Uygulamada Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından en çok borcu olan ve en çok vergi ödeyen şekilde açıklamalar yapıldığı görülmektedir. Kamuoyunda en çok vergi ödeyenlerin “vergi rekortmeni” en çok borcu olanların ise “vergi yüz-süzü” olarak isimlendirildiği görülmektedir. Özellikle en çok vergi borcu olan mükelleflerin “vergi yüz-süzü” olarak isimlendirilmesi kişilik haklarını zedeleyici niteliktedir. Sonuçta bu mükellefler kazançlarını beyan etmiş ve kendilerine vergi tarh edilmiştir. Kayıtdışılığın

³⁹ TABANCA, s. 61.

⁴⁰ AKMAN, s. 64.

yüksek olduğu Türkiye’de beyanda bulunan ve bir şekilde borcunu ödeyemeyen mükelleflerin “vergi yüzsüzü” ilan edilmesi hem adil değil hem de hakaret niteliği taşımaktadır. Bu ilanların vergi işlemlerinde toplumsal kontrolü sağlayarak vergiye uymun artırılması amaçlandığı açık olmakla birlikte amaca ne kadar hizmet ettiği sorgulanmalıdır. Özellikle en çok borcu olanlar listesine dönük yapılan haberlerle ilgili gerekli hukuki tedbirlere başvurulması elzemdir. Zira VUK m. 5’e göre *açıklanan bu bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez*. Bunun yanında bu listelerin kanuni bir düzenlemeye dayandırılmasının da zor olduğu belirtilmektedir. Zira VUK m. 5 f. 3 böyle bir sıralama yapılmaksızın tüm mükelleflerin beyanlarının açıklanması yetkisini vermektedir. Böyle bir sınırlama ayrı bir yetkiye dayanarak yapılabilir. Böyle bir yetki ise bulunmamaktadır⁴¹. Bu sebeple uygulamada rızası olmayan mükelleflerin bilgileri açıklanmamaktadır. Hukuka uygunluk alınan rızalar ile sağlanmaya çalışılmaktadır⁴².

b. Adli ve İdari Soruşturmalar Sebebiyle İstenen Bilgiler

VUK’un beşinci maddesini dördüncü fıkrasına göre; *“Ayrıca, kamu görevlilerince yapılan adlî ve idarî soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ... verilebilir. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir”*. Bu istisna yerinde bir istisnadır. Mükelleflerin vergi mahremiyetinin korunması önemli bir şahsi hukukî yarar olmakla beraber suç veya disiplin soruşturmaları yoluyla kamu düzeninin korunması da önemli bir içtimaî hukukî yarardır.

c. Bankalara Tahsilat Amacıyla Verilen Bilgiler

VUK’un beşinci maddesinin dördüncü fıkrasına göre; *“... bankalara, yapacakları vergi tahsilatı yönelik bilgiler verilebilir. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir”*. AATUHK’un 107. Maddesinde bu yönde bir düzenleme varken VUK’ta da bankalara tahsilat için verilen bilgilerle ilgili düzenleme getirilmesi vergi sistematığı açısından yerinde olmamıştır. Nitekim VUK m. 107’ye göre;

“Bu Kanunun 41 inci maddesine göre amme alacağını tahsil yetkisi verilen kuruluşlara, yapacakları tahsile yönelik bilgilerin ve 22/A maddesine göre borcun olmadığına dair belgeyi arama zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlara, ödeme ve işleme taraf olanlara ilişkin borç bilgilerinin verilmesi sırrın ifşası sayılmaz; bu kurum ve kuruluşlarda vazifeli bulunan kişiler edindikleri bilgileri ifşa ettikleri takdirde birinci

⁴¹ AĞAR, s. 372, 374; Bununla beraber VUK’un beşinci maddesinin dördüncü fıkrasında bu yetkinin var olduğu kabul edilebilir. Zira mezkûr hükümde idareye takdir yetkisi verilmektedir.

⁴² AKMAN, s. 67.

fıkra hükmüne göre cezalandırılırlar. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir”.

d. Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenledikleri veya Kullandıkları Şüphesi Olanlarla İlgili İstisna

VUK m.5 f. 4 gereğince; *“Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz. Bu takdirde kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumlar da bu maddede yazılı yasalara uymak zorundadırlar. Maliye Bakanlığının bilgilerin açıklanmasıyla ilgili usulleri belirlemeye yetkilidir”.*

Bu düzenleme öğretide eleştirilmiştir⁴³. Zira vergi kaçakçılığı suçunu işledikleri henüz mahkeme kararıyla kesinleşmemiş olan kişilerle ilgili meslek odalarına bildirim yapılması lekelenmeme hakkını ve Anayasanın 38. maddesindeki masumiyet karinesini ihlal etmektedir. Gerçekten ceza yargılamasında soruşturma aşaması gizli işlemekte, kovuşturma aşaması aleni işlemektedir. Kovuşturma aşamasındaki aleniliğin sebebi mahkeme tarafından yapılan yargılamanın herkes önünde yapılarak adaletin sağlandığı hususunda vicdanları tatmin etmektedir. Soruşturma aşamasındaki gizliliğin sebebi ise şüphelinin adının henüz şüphe aşamasındaki bir suçla lekelenmemesini sağlamaktır. Ne var ki bu düzenleme ile belki daha soruşturma aşamasında bile olmayan bir suç iddiası ile ilgili bir açığa çıkarma yapılmaktadır. Bu ise bu kişilerin haksız yere hem iş hayatlarında hem sosyal hayatlarında lekelenmelerine sebep olabilecektir.

e. Vergi Levhasına İlişkin İstisna

VUK'un beşinci maddesinin beşinci fıkrasına göre; *“Gelir Vergisi mükellefleri (Kazancı basit usulde tespit edilenler dahil) ile sermaye şirketleri her yıl Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarihine esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı almak zorundadırlar. İlan ve levhalara ilişkin diğer hususlar Maliye Bakanlığınca belli edilir”.*

2011 yılına kadar vergi levhasına işyerine asmak zorunlu iken 2011 yılında 6111 sayılı Kanunla yapılan değişiklik neticesinde vergi levhasına almak zorunluluk olmuş, işyerine asmak zorunluluk olmaktan çıkarılmıştır. Bu sayede vergi levhasında yer alan bilgilerin ilgisiz üçüncü kişiler tarafından öğrenilmesi engellenmiştir. Bu açıdan bu

⁴³ GÜLERCİ, s. 74, 75; ÜNSAL, s. 35; AĞAR, s. 375; Bu düzenlemenin hukuk devleti ilkesine aykırı olduğu yönünde bkz: TABANCA, s. 67; KOCATEPE, s. 74; SONSUZOĞLU, s. 129.

hükümün vergi mahremiyetine bir istisna olma durumunun büyük ölçüde ortadan kalktığı belirtilmektedir⁴⁴. Bunun yerine teknolojinin getirdiği kolaylıklardan faydalanılarak vergi levhası sorgulama sistemi getirilmiştir. E-vergi levhası sorgulama vergi mahremiyetine bir istisna teşkil etmektedir. Ancak VUK'ta hüküm bulunmadan 408 no'lu VUK Genel Tebliği ile getirilmesi anayasal korumaya sahip vergi mahremiyeti ilkesinin idari işlemle sınırlanması anlamına gelmekte olup anayasaya aykırılık oluşturmaktadır⁴⁵.

f. Kamu Kurum ve Kuruluşlarının Görevleri ile İlgili Zorunlu Olarak İstedikleri Bilgiler

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

Bu düzenleme vergi idaresi karşısında zaten zayıf olan mükellefi daha da zayıflaştırdığı gerekçesiyle eleştirilmiştir. Bu düşünceye göre vergi idaresine karşı şeffaf bir yapı arz eden mükellef artık tüm idareye karşı şeffaf bir görüntü verecektir. Mükellefin verdiği bilgilerin vergilendirme amacı dışında kullanılmayacağına dönük güveni zedelenecektir. Ayrıca diğer kamu kurum ve kuruluşlarıyla paylaşılan bilgilerin takip edilmesi de imkânsız hale gelecektir⁴⁶.

Doktrinde TÜİK, MASAK gibi kurumlarında kanuni yetkilerine binaen bilgi isteyebilmelerine vergi mahremiyetinin istisnalarından sayıldığı görülmektedir⁴⁷. Ancak bu tür yetkilerin bu başlık altındaki yetkiyle uyumlu olduğu düşünüldüğünden ayrı bir başlık altında incelenmeyeceklerdir.

Bu düzenlemeden evvel 16.06.2004 tarihli 2004/1 sayılı Maliye Bakanlığı iç genelgesinde diğer kamu kurum ve kuruluşlarına vergi mahremiyeti gerekçesiyle sınırlı bilgi verilebileceği belirtilmiştir:

“Konuyla ilgili olarak Adalet Bakanlığı ile yapılan yazışmalar sonucunda alınan 23.02.2004 tarihli ve 04539 sayılı yazıda; icra müdürlüklerinin kamu hizmeti yaptıkları

⁴⁴ AKMAN, s. 78.

⁴⁵ KOCATEPE, s. 81; AKMAN, s. 78, 79.

⁴⁶ KOCATEPE, s. 81-84; Aksi yöndeki görüş için bkz: AĞAR, s. 375.

⁴⁷ KOCATEPE, s. 92, 94, 95.

belirtildiğinden, kamu hizmeti gören bu tür gerçek ve tüzel kişilerin istedikleri bilgilerin aşağıdaki çerçevede verilmesi mümkün bulunmaktadır.

Bu tür gerçek veya tüzel kişilere verilecek bilgiler; ayrı veya özel bir çalışma, araştırma, inceleme ya da analiz gerektirmeden mükellefin tarh dosyasından temin edilebilmeli ve Vergi Usul Kanununun mahremiyet hükümlerini ihlal edecek nitelikte olmamalıdır. Buna göre hakkında bilgi istenen mükellefin vergi levhasında bulunan bilgilerle ikametgah adresi ve halen mükellef olup olmadığı gibi hususların bildirilmesi mahremiyetin ihlali anlamına gelmeyeceğinden, bu bilgilerin icra müdürlüklerine verilmesinde bir sakınca bulunmamaktadır.

Öte yandan mahremiyet kapsamına giren bilgilerin verilmeyeceği de tabiidir”.

2. Diğer Kanuni Düzenlemelerden Kaynaklanan İstisnalar

Vergi mahremiyetinin istisnaları temel olarak VUK m. 5 ve AATUHK m. 107’de düzenlenmiştir. Bununla beraber bu kanunlarda veya başka kanunlarda vergi mahremiyetine ilişkin başka düzenlemelerde bulunmaktadır.

a. Elektronik Defter, Belge ve Kayıtlarla İlgili Özel Hukuk Kişilerine Verilen Yetki

VUK mük. m. 242’nin son fıkrasına göre; “Maliye Bakanlığı; elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya Maliye Bakanlığının gözetim ve denetimine tabi olup, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları Cumhurbaşkanınca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenecek olan özel hukuk tüzel kişiliğini haiz bir şirkete aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenlemeye ve denetlemeye yetkilidir. Bu Kanunun vergi mahremiyetine ilişkin hükümleri, bu kapsamda kurulan şirketin ortak, yönetici ve çalışanları hakkında da uygulanır”.

Bu düzenlemenin mükelleflerin kişisel verilerinin özel hukuk tüzel kişilerine aktarılması niteliği taşıdığı için anayasal korumaya sahip olan kişisel verilerin korunması hakkına aykırı olduğu belirtilmiştir. Zira tüm temel hak ve hürriyetlerde olduğu gibi kişisel verilerin korunması hakkının da Anayasanın 13. Maddesindeki ilkelere uygun

olarak sınırlanması gerekir. Burada ise vergiye ilişkin kişisel verilere ölçülü bir müdahalenin varlığından söz edilemez⁴⁸.

b. Naylon Fatura Düzenleyenler ile Vergi Kaçakçılığı Yapanların Duyurulması

VUK m. 153/A hükmüne göre; *“Birinci fıkrada sayılanlar ile sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç 359 uncu maddede sayılan fiilleri işleyenler Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslara göre duyurulur. Bu kapsamda yapılan duyurular vergi mahremiyetinin ihlali sayılmaz. Fiil tüzel kişilik veya tüzel kişiliği olmayan teşekkül bünyesinde işlenmişse, bunlar da duyurulur”*.

Düzenlemeye göre sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç kaçakçılık suçunu işleyenler ile başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirenlerin duyurulacağı belirtilmiştir. Konu ile ilgili çıkarılan 478 No’lu VUK Genel Tebliğine göre bu duyuruların yapılması için bu fillerin işlendiğinin hukuken sabit olması gerekmektedir. İlan Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinden yapılacaktır. Yapılan bu düzenlemenin zaten cezalandırılan mükellefleri ikinci kez cezalandıracağı ve kişilik haklarına aykırı olduğu belirtilmektedir⁴⁹. Ancak diğer taraftan münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirenlerin diğer mükelleflerce bilinmesi de suç işlemekten kaçınmalarının engellenmesi için elzemdir. Bu sebeple bu istisnanın yerinde bir istisna olduğu kanaatindeyiz.

c. Yargılamanın Aleniyeti Gereği Vergi Mahremiyetinin İhlal Edilmesi

Yargılamanın aleniyeti evrensel hukuk kurallarından birisidir. Bu ilke gereği yapılacak yargılamalarda şeffaflık sağlanarak hem toplum vicdanına adil bir yargılama yapıldığının gösterilmesi hem de toplum tarafından yargılamaların denetlenmesi sağlanabilmektedir. Ancak bazı durumlarda yargılamanın aleniliği ilkesi uygulanmayabilir. Mesela çocukların yargılanması esnasında çocuğun psikolojisi gerektiriyorsa gizli yargılama yapılabilecektir. Bu ilke önemine binaen Anayasanın 141. maddesinde de yerini almıştır.

Vergi hukukunda da vergi mahremiyetine ilişkin bilgilerin duruşma esnasında veya kararın ilanı ile üçüncü kişiler tarafından öğrenilmesi mümkündür. Bu sebeple yargı kararları açıklanırken isimlerin üzeri kapatılarak açıklanmalıdır. Ayrıca duruşma esnasında da vergi mahremiyeti ile duruşmanın aleniliği ilkesi arasında ölçülülük ilkesine göre denge sağlanmalıdır. Ancak Anayasanın 141. maddesine göre duruşmanın

⁴⁸ Bu görüşe göre özel şirket elemanları hakkında da vergi mahremiyeti yükümlülüğünün olması, kâr amacının güdüldüğü bir ortamda herhangi bir anlam ifade etmemektedir. Bkz: **ÖZDİLER KÜÇÜK**, s. 158, 159.

⁴⁹ **KOCATEPE**, s. 86.

aleniliği ilkesi ancak kamu güvenliği veya genel ahlakın korunması amacıyla kaldırılabilir. Bu anayasal düzenleme karşısında hâkimin vergi mahremiyetini gerekçe göstererek duruşmaları gizli yapması Anayasaya aykırı olacaktır⁵⁰.

d. Bilgi Edinme Hakkı Kapsamında İstenen Bilgiler

Türkiye’de *demokratik ve şeffaf yönetimin gereği olan eşitlik, tarafsızlık ve açıklık ilkelerine uygun olarak kişilerin bilgi edinme hakkını* düzenlemek için 2003 senesinde 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu çıkarılmıştır. Kanun’a göre herkes bilgi edinme hakkına sahiptir. Kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, Kanun’da sayılan istisnalar dışındaki *her türlü bilgi veya belgeyi başvuranların yararlanmasına sunmak ve bilgi edinme başvurularını etkin, süratli ve doğru sonuçlandırmak üzere, gerekli idarî ve teknik tedbirleri almakla yükümlüdürler*. Ayrıca Kanun’un beşinci maddesinin ikinci fıkrasına göre bu Kanun’a aykırı olan sınırlamalar yürürlükten kaldırılmıştır.

Vergi idaresi de kamu kurum ve kuruluşlarına dâhil olduğu için vergi mahremiyetine dâhil olan bilgiler istendiği zaman vermek zorunda kalacak mıdır? Kanun’un 23. maddesine göre; *“Kanunlarda ticarî sır olarak nitelenen bilgi veya belgeler ile, kurum ve kuruluşlar tarafından gerçek veya tüzel kişilerden gizli kalması kaydıyla sağlanan ticarî ve malî bilgiler, bu Kanun kapsamı dışındadır”*. Bu hükme göre vergi mahremiyetine ilişkin hükümler “mali bilgiler” içerisine gireceği için kapsam dışındadır⁵¹.

Vergi mahremiyetinin bilgi edinme hakkı ile çatışması öğretide eleştirilmiştir. Ağar’a göre; *“Türk vergi idaresinde vergi mahremiyeti, vergiyle ilgili bilgi ve belge talebinin, sanki Coca Cola’nın formülü istenmiş gibi, reddedilmesinin yasal gerekçesidir. Bu hüküm, vergiyle ilgili her türlü bilgi ve belgeyi kapsayan “torba” bir düzenleme haline gelmiştir. Kavramdaki “mahremiyet” sözcüğü maalesef tam tersi bir uygulamaya imkân sağlamıştır. Dikkati çeken husus, bilgi edinme taleplerini reddederken vergi dairelerinin, 4982 sayılı Kanunu telaffuz etmeyip, doğrudan 213 sayılı VUK’nun 5. maddesine dayanmalarıdır. 4982 sayılı Kanunun vergi daireleri tarafından “fiilen” uygulanmadığı açıktır. Daha doğrusu; vergi daireleri için 4981 sayılı Kanun vardır, 4983 sayılı Kanun vardır, ancak bu ikisi arasındaki 4982 sayılı Kanun “yok”tur. 4982 sayılı Kanun, vergi dairelerinin kapısından giremeyen ender kanunlardan biri olarak mevzuattaki yerini halen korur”⁵²*. Her ne kadar uygulamadaki katı uygulama eleştirilebilse de 4982 sayılı Kanun’un 23. maddesine göre vergi idaresinin vergi mahremiyeti kapsamına giren bilgileri vermeyi reddetmesi hukuka uygundur.

⁵⁰ AKMAN, s. 272, 275.

⁵¹ Çalışmanın kapsamı icabı bilgi edinme hakkına ilişkin bu kadar açıklamayla yetinilecektir. Konuya ilişkin ayrıntılar için bkz: KOCABIÇAK, s. 80-90; TAŞ, s. 47-63; KOCATEPE, s. 97-101.

⁵² AĞAR, s. 369.

2007 yılında, Bergama'nın Ovacık köyünde altın aramaları sırasında siyanürle çalışmalar yapılması çevre halkının tepkisini çekmiş ve bu çalışmalar neticesinde devletin ne kadar vergi geliri elde ettiğinin Maliye Bakanlığı'na sorulması sonucu Bakanlık vergi mahremiyetini gerekçe göstererek bu talebi reddetmiştir. Red kararı üzerine Ankara İdare Mahkemesi'nde açılan dava sonucu Mahkeme; *"Kanunun kamu kurumlarına yüklediği yükümlülük göz ardı edilerek ve Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesindeki vergi mahremiyeti ilkesi gerekçe gösterilerek reddedilmesine yönelik davalı idare işleminde hukuka uyarlılık görülmemiştir"*⁵³. Mahkeme, Bakanlığın bu konuda vergi mahremiyetine sığınmasını hukuka aykırı bulmuştur.

e. TBMM Çalışmaları Esnasında İstenen Bilgiler

Anayasanın 98. Maddesine göre TBMM; Meclis araştırması, genel görüşme, Meclis soruşturması ve yazılı soru yollarıyla bilgi edinme ve denetleme yetkisini kullanır. Bu yetkilerini kullanırken vergi mahremiyetine ilişkin bilgileri isterse ne olacaktır? Öğretide bu durumlarda vergi mahremiyetinin uygulanmaması gerektiği vurgulanmaktadır⁵⁴. 2014 yılında bu tür bir olayda TBMM'de muhalefet partisine mensup bir milletvekili tarafından belli bir şahsın Türkiye'de kayıtlı bulunan şirketlerini, kurumlar vergisi tutarını, mal varlığını, ödediği kurumlar vergisi tutarını sorması üzerine dönemin Maliye Bakanı vergi mahremiyetini gerekçe göstererek cevap vermemiştir.

Günümüzde bu konuda 2018 yılında 7103 sayılı Kanun'la VUK'un beşinci maddesine eklenen fıkra göz önünde bulundurularak karar verilmelidir. Söz konusu hükme göre;

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

Bu hüküm gereği TBMM çalışmaları kapsamında istenen bilgilerin vergi mahremiyeti kapsamında olduğu söylenerek açıklanmasından sarfınazar edilememesi gerekir.

⁵³ <http://www.memurlar.net/haber/74506>; Geçmiş dönemde vergi idaresi ile SGK arasında vergi mahremiyeti hususunda çıkan uyuşmazlıklar ve bu hususta İdare Mahkemelerinin verdiği çelişik kararlar için bkz: AĞAR, s. 388, 389.

⁵⁴ KOCABIÇAK, s. 95.

f. Kanunlarla Yasak Edilmesine Rağmen Vergiye Tabi İşlemlerin Durumu

VUK'un 9. maddesine göre vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş olması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmayacaktır. Bu hükmün uygulama alanı bulunduğu durumlarda aynı anda vergi mahremiyeti hükümleri de uygulama alanı bulacak mıdır? Mesela gümrükten kaçak getirilmiş ürünlerin ticareti neticesinde elde edilen kazancın beyan edilmesi ve vergisinin ödenmesi neticesinde bu ürünlerin kaçakçılık suçunu oluşturduğunu öğrenen vergi idaresi vergi mahremiyeti kapsamında savcılığa suç duyurusunda bulunmaktan imtina edebilecek midir? VUK m. 5'teki istisnalardan olan adli ve idari soruşturmalarda bilgi verilmesi ve kamu kurum ve kuruluşlarına bilgi verilmesi, talep üzerine verilen bilgilerdir. Başka bir anlatımla adli veya idari soruşturma yapan mercilerin talep etmesi gerekir ki vergi idaresi bu bilgileri versin. Örneğimizde ise vergi idaresi bildirmedikten sonra adli veya idari soruşturma makamlarının vergi idaresi bildirmeden bu olayı öğrenmesi söz konusu değildir.

Hukuk kurallarını tek tek değil sistematik yorum gereği bir bütün olarak yorumlamak gerektiğinden vergi idaresinde görevli olanların böyle bir durumda suç duyurusunda bulunması gerekir⁵⁵. Zira TCK m. 279'a göre kamu görevlisinin suçu bildirmemesi de suçtur. Bu sebeple vergi idaresindeki amirleri durumu adli veya idari soruşturma makamlarına bildirmemesini emretse bile Anayasanın 137. maddesine göre konusu suç teşkil eden emir yerine getirilemeyeceği için görevli memurun durumu soruşturma makamlarına bildirmesi gerekir.

II. KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI

Kişisel veriler son bir asırdır Dünya'da giderek yükselen bir ivmeyle dikkat çeken bir konu başlığıdır. Mesela Avrupa'da dünya savaşları öncesinde ve sonrasındaki süreçlerde siyasi olaylar sebebiyle kişilerin fişlenerek temel haklarının ihlal edilmesi neticesinde kişisel verilerin korunmasının önemi ortaya çıkmıştır⁵⁶. Bunun neticesinde AB, OECD⁵⁷ ve BM⁵⁸ yirminci yüzyılın ikinci yarısından itibaren kişisel verilerin korunmasına yönelik beyannameler yayınlamaya başlamıştır. Özellikle Avrupa Komisyonu'nun çıkardığı 1981 tarihli 108 No'lu Sözleşme ve AB'nin çıkardığı 1995/46 sayılı Direktif kişisel veriler için önem taşıyan metinlerdir. Zira bu metinler taraf devletler

⁵⁵ **ERGÜNEY** Halit Kaan, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti ve Banka Sırrı ile Karşılaştırılması*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2014, s. 68, 69.

⁵⁶ **TEKİN** Nurullah, "Kişisel Verilerin Korunması İle İlgili Türkiye'deki Kanun Tasarısının Avrupa Birliği Veri Koruma Direktifi Işığında Değerlendirilmesi", *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, S. 4, 2014, s. 224; **KİLİNÇ** Doğan, "Anayasal Bir Hak Olarak Kişisel Verilerin Korunması", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 61, S. 3, 2012, s. 1117.

⁵⁷ Ayrıntılı bilgi için bkz: **KİLİNÇ**, s. 1108-1111.

⁵⁸ **KİLİNÇ**, s. 1111, 1112.

açısından belli bir yükümlülük getirmektedir⁵⁹. Son dönemde ise dünya ölçeğinde Wikileaks olayında ve Türkiye’de çeşitli davalarda kişilerin verilerinin hukuka aykırı olarak ele geçirilmesi, kullanılması veya tahrif edilmesi kişisel verilerin korunmasının önemini bir kez daha ortaya koymuştur⁶⁰. Ayrıca bilgi ve iletişim teknolojilerinin gelişmesiyle beraber kişilerin verilerinin global olarak elde edilmesi ve bunların ticari amaçla satılması kişisel verilere dönük korumaları zorunlu hale getirmiştir⁶¹.

Kişisel verinin ne olduğu konusunda doktrinde ve hukuki metinlerde belli bir uzlaşma olduğu söylenebilir. Genellikle kişisel veri; belirli veya belirlenebilir bir kişiye ait tüm veriler şeklinde tanımlanmaktadır⁶². Bu tanım son derece kapsayıcı olduğu için kişilerin özel hayatının korunması bakımından olumludur⁶³.

Kişisel veriler genellikle özel hayatın gizliliği ile ilişkilendirilmektedir⁶⁴. Nitekim kişisel verilerin korunması ile ilgili düzenlemeler sayılırken İnsan Hakları Evrensel Beyannameyi ile Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ndeki özel hayatın gizliliğine ilişkin hükümlere de atıf yapılarak bu hükümlerin kişisel verileri de kapsadığı belirtilmektedir⁶⁵. Türkiye’de de 2010 yılında Anayasanın 20. maddesindeki özel hayatın gizliliği maddesine eklenen müstakil bir düzenleme ile kişisel verilerin korunmasına ilişkin düzen-

⁵⁹ KUTLU Önder / KAHRAMAN Selçuk, “Türkiye’de Kişisel Verilerin Korunması Politikasının Analizi”, *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, C. 5, S. 4, 2017, s. 51; **TEKİN**, s. 226.

⁶⁰ KUTLU/KAHRAMAN, s. 46.

⁶¹ KARLIDAĞ Serpil, “Ekonomi Politik Açından Kişisel Verilerin Korunması”, *Amme İdaresi Dergisi*, C. 46, S. 1, 2013, s. 128; Türkiye’de gerçekleşen güncel başka bir olayda 2009 yerel seçimlerinde seçmen listelerinin ele geçirilerek kişilerin kimlik bilgilerine ve adreslerine ulaşılması söz konusu olmuştur. Daha sonra bu bilgilerin icra işleri konusunda avukatların işine yaradığı için onlara satıldığı yönünde soruşturmalar yürütülmüştür. Bkz: **T24**, *Zaman: Kimlik bilgileri skandalında köstebek CHP*, 08.04.2016, <https://t24.com.tr/haber/zaman-kimlik-bilgileri-skandalinda-kostebek-chp,335419>, (ET: 21.05.2019).

⁶² Kişisel verinin tüzel kişilere de ait olabileceği yönünde bkz: **KILINÇ**, s. 1095; 6698 sayılı Kanun’un üçüncü maddesine göre kişisel veri; “*Kimliği belirli veya belirlenebilir gerçek kişiye ilişkin her türlü bilgiyi*” ifade eder. Buna göre kanun kişisel veriyi gerçek kişilerin verileri ile sınırlı tutmuştur. Yalnızca ad, soyad ve diğer kimlik bilgileri değil kişinin fiziki özellikleri, aile bilgileri, sosyal ve ekonomik özellikleri gibi hususlar da kişisel veri statüsündedir. Bir kişinin belirlenebilir olması, mevcut verilerin herhangi bir şekilde bir kişiyle eşleştirilerek onun teşhis edilebilmesi durumunu ifade eder. Bkz: **KİŞİSEL VERİLERİ KORUMA KURUMU (KVKK)**, *Madde ve Gerekçesi ile Kişisel Verileri Koruma Kanunu (Bilgi Notu) ve Kişisel Bilgilerin Korunmasına İlişkin Terimler Sözlüğü*, 2019, KVKK Yayınları: Ankara, s. 9.

⁶³ Farklı fakat birbirine benzeyen tanımlar için bkz: **KILINÇ**, s. 1094.

⁶⁴ **TEKİN**, s. 223.

⁶⁵ KUTLU/KAHRAMAN, s. 52.

leme getirilmiştir. Netice itibarıyla söylenebilir ki kişisel verilerin korunması özel hayatın gizliliği ile yakından ilişkilidir ve negatif statü haklarından⁶⁶. Hatta kişisel verilerin korunmasına yönelik ayrı bir hukuk kuralı olmasa bile özel hayatın gizliliğine istinaden kişisel verilerin yine de korunması gerekir.

1. Türkiye’de Kişisel Verilerin Korunması

Türkiye 1980’lerden beri kişisel verilerin korunması konusunda çalışmalar yapsa da kesin neticeye varması 2000’li yıllardan sonra gerçekleşmiştir. Nitekim Türkiye kişisel verilerin korunması ile ilgili uluslararası anlaşmalara imza atmış ancak bunları onaylamadığı için iç hukukta bağlayıcılığı olmamıştır⁶⁷. 2000’li yılların başından itibaren doğrudan kişisel verilerin korunması ile ilgili kanun tasarıları bir türlü kanunlaşmamasına rağmen gündemde olmuştur⁶⁸. Bu hususta çeşitli kanunlarda kişisel verilerin korunması ile ilgili muhtelif ve özel nitelikte birçok hüküm bulunmakla birlikte ilk olarak ceza hukukunda doğrudan kişisel verilerin korunması ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerin en önemlisi 2005 yılında yürürlüğe giren 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nda doğrudan kişisel verilerin korunmasıyla ilgili düzenlemelerdir. Söz konusu hükümler 135-140 maddeleri arasında olup sırasıyla; *kişisel verilerin kaydedilmesi, verileri hukuka aykırı olarak verme veya ele geçirme, nitelikli haller, verileri yok etmeme, şikayet ve tüzel kişiler hakkında güvenlik tedbiri* başlıklarını taşımaktadır. Bu hükümler ile kişilerin verilerini kaydederek veya kullanarak kişilik haklarını ihlal edenlerin tecziye edilmesi öngörülmüştür. Yine 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu’nun sekseninci maddesine göre genetik incelemesi sonucunda elde edilen bulgular kişisel veri niteliğinde kabul edilip hukuki koruma altına alınmıştır⁶⁹. Bundan sonra 2010 yılında 5982 sayılı Kanun’la yapılan Anayasa değişikliği neticesinde *özel hayatın gizliliği* başlığını taşıyan 20. maddeye, kişisel verilerin korunmasını açıkça düzenleme altına alan hüküm konmuştur. Söz konusu hükme göre:

“Herkes, kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir. Bu hak; kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de kapsar. Kişisel veriler, ancak kanunda öngörülen

⁶⁶ KILINÇ, s. 1099.

⁶⁷ Bunlardan en önemlisi, kişisel verilerin korunması alanında son derece önemli olan Avrupa Konseyi’nce hazırlanan 1981 tarihli 108 sayılı “Kişisel Nitelikteki Verilerin Otomatik İşleme Tabi Tutulması Karsısında Şahısların Korunmasına Dair Sözleşme”dir. Bu 1981’de imzalanmasına rağmen ancak 6669 sayılı Kanunla 2016 yılında Türkiye’de yürürlüğe girmiştir.

⁶⁸ KARLIDAĞ, s. 127, 128.

⁶⁹ Bunlar dışında farklı mevzuattaki kişisel verilere ilişkin hükümlerin ayrıntısı için bkz: KILINÇ, s. 1135-1143.

hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebilir. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir”.

Bu düzenlemenin özel hayatın gizliliğini düzenleyen madde içerisinde yapılması, kişisel verilerin Anayasa koyucu tarafından özel hayatın gizliliği kapsamında kabul edildiğini göstermektedir. Bu anayasal hükümden sonra ilgili kanunun çıkması için 6 sene daha beklenmesi gerekmiştir. Nihayet AB'nin baskılarının da etkisiyle⁷⁰ 24.03.2016 tarihli 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu çıkarılmıştır⁷¹. Bu kanun ile 2010 yılındaki anayasal düzenleme ile getirilen hukuki güvencenin yanında kişisel verilerin korunmasına ilişkin fiili güvencenin de getirildiği söylenebilir. Zira artık kişisel verileri ihlal edilen kişilerin nasıl davranacağı ve hakları, kişisel verileri tutan kişinin sorumlulukları, kişisel verilerin tutulma usulleri, kişisel verilerin korunmasına ilişkin aykırı davranışların tecziye usulleri ve Kişisel Verileri Koruma Kurumu/Kurulu ile ilgili düzenlemeler bu Kanun'da yer almıştır.

Kişisel verilerin işlenmesi ile kastedilen verilerin kayıt altına alınmasından silinmesine kadarki süreçteki tüm işlemleri kapsamaktadır⁷². Kanun'un ikinci maddesinde uygulanacak kişiler belirlenmiştir. Bu hükme göre Kanun, verileri işlenen gerçek kişiler ile *“bu verileri tamamen veya kısmen otomatik olan ya da herhangi bir veri kayıt sisteminin parçası olmak kaydıyla otomatik olmayan yollarla işleyen gerçek ve tüzel kişiler”* hakkında uygulanacağı düzenlemiştir. Buna göre kanun kapsamına alınması için işlenen verinin kısmen veya tamamen otomatik sistemlerle işlenmesi veya bir veri kayıt sisteminin parçası olması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle otomatik yollarla işlenmeyip bir veri kayıt sisteminin parçası olmayan veriler Kanun kapsamında değildir. Bununla birlikte Türk Ceza Kanun'un ilgili hükümleri kapsamında bu tür verilerin işlenmesi de yaptırım kapsamındadır. Zira oradaki düzenlemelerde bu tür bir sınırlandırma getirilmemiştir. Ayrıca tüzel kişilere ilişkin veriler bu Kanun kapsamında değildir.

Veri işleyen kişiler Kanun'da ikiye ayrılmıştır. Bunlar; veri sorumlusu ve veri işleyendir. Veri sorumlusu, *“kişisel verilerin işleme amaçlarını ve vasıtalarını belirleyen,*

⁷⁰ KUTLU/KAHRAMAN, s. 46.

⁷¹ Bu Kanun'un çıkarılmasının Türkiye için elzem olduğu belirtilmiştir. Bkz: KARLIDAĞ, s. 147; TEKİN, s. 245.

⁷² TEKİN, s. 228, 229; KVKK, s. 9; 6698 sayılı Kanun'un üçüncü maddesindeki tanıma göre kişisel verilerin işlenmesi; *“Kişisel verilerin tamamen veya kısmen otomatik olan ya da herhangi bir veri kayıt sisteminin parçası olmak kaydıyla otomatik olmayan yollarla elde edilmesi, kaydedilmesi, depolanması, muhafaza edilmesi, değiştirilmesi, yeniden düzenlenmesi, açıklanması, aktarılması, devralınması, elde edilebilir hâle getirilmesi, sınıflandırılması ya da kullanılmasının engellenmesi gibi veriler üzerinde gerçekleştirilen her türlü işlemi”* ifade eder.

veri kayıt sisteminin kurulmasından ve yönetilmesinden sorumlu olan gerçek veya tüzel kişiyi” ifade eder. Veri işleyen ise “veri sorumlusunun verdiği yetkiye dayanarak onun adına kişisel verileri işleyen gerçek veya tüzel kişiyi” ifade eder. Hem veri sorumlusu hem de veri işleyen gerçek veya tüzel kişi olabilir⁷³.

Kanun’un 4. Maddesinde veri işlemenin genel ilkeleri belirlenmiştir. Bu ilkeler şunlardır;

a) Hukuka ve dürüstlük kurallarına uygun olma.

b) Doğru ve gerektiğinde güncel olma.

c) Belirli, açık ve meşru amaçlar için işlenme.

ç) İşlendikleri amaçla bağlantılı, sınırlı ve ölçülü olma.

d) İlgili mevzuatta öngörülen veya işlendikleri amaç için gerekli olan süre kadar muhafaza edilme”

Kanun’un beşinci ve altıncı maddelerinde genel nitelikli kişisel verilerin işleme şartları ile özel nitelikli verilerin işleme şartları belirlenmiştir. Kanunda sadece özel nitelikli verilere “özel” denmişken genel nitelikli verilere herhangi bir sıfat konmadan “Kişisel verilerin işleme şartları” başlığı ile verilmiştir. Ancak bir kısım kişisel verilere özel nitelikli dendiği zaman geriye kalanlara genel nitelikli denmesi yerinde olacaktır. Bu sebeple bu çalışmada özel nitelikli olanlar dışındaki kişisel verilere genel nitelikli kişisel veri denecektir.

Genel nitelikli kişisel veriler kural olarak ancak ilgili kişinin açık rızası ile işlenebilir. Açık rıza, “belirli bir konuya ilişkin, bilgilendirilmeye dayanan ve özgür iradeyle açıklanan rızayı” ifade eder⁷⁴. Bunun istisnaları beşinci maddenin ikinci fıkrasında düzenlenmiştir. Söz konusu hükme göre şu durumların varlığı halinde kişinin açık rızası olmasa da kişisel verileri işlenebilir:

a) Kanunlarda açıkça öngörülmesi.

b) Fiili imkânsızlık nedeniyle rızasını açıklayamayacak durumda bulunan veya rızasına hukuki geçerlilik tanınmayan kişinin kendisinin ya da bir başkasının hayatı veya beden bütünlüğünün korunması için zorunlu olması.

c) Bir sözleşmenin kurulması veya ifasıyla doğrudan doğruya ilgili olması kaydıyla, sözleşmenin taraflarına ait kişisel verilerin işlenmesinin gerekli olması.

ç) Veri sorumlusunun hukuki yükümlülüğünü yerine getirebilmesi için zorunlu olması.

⁷³ 6698 sayılı Kanun m. 3, Tanımlar başlıklı madde.

⁷⁴ 6698 sayılı Kanun m. 3, Tanımlar başlıklı madde.

d) İlgili kişinin kendisi tarafından alenileştirilmiş olması.

e) Bir hakkın tesisi, kullanılması veya korunması için veri işlemenin zorunlu olması.

f) İlgili kişinin temel hak ve özgürlüklerine zarar vermemek kaydıyla, veri sorumlusunun meşru menfaatleri için veri işlenmesinin zorunlu olması”

Burada son bentin üzerinde durulması gerekir. Zira buradaki meşru menfaatin dar yorumlanması gerekir. Veri işleyen kişiler diğer bentlere uyduramadıkları tüm durumları bu bente dâhil etme cihetine gitmemelidir. Uygulamada bu tür sui istimalleri Kişisel Verileri Koruma (KVK) Kurulu’nun engellemesi gerekir.

Kişisel verilerin korunması hakkının sınırlanması ile ilgili Anayasal düzenlemedeki sınırlama rejimine değinmek gerekmektedir. Anayasanın 13 üncü maddesine göre temel hak ve hürriyetler ancak Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere dayanılarak sınırlanabilir. Anayasanın 20 nci maddesinin 3 üncü fıkrasında kişisel verilerin ancak açık rıza ile veya kanunun öngördüğü durumlarda işlenebileceği belirtilmiştir. 20 nci maddenin ikinci fıkrasında özel hayatın gizliliği hakkının sınırlanması sebepleri olarak geçen “millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi.....” sebepleri 3 üncü fıkrada yer alan kişisel verilerin korunması için de geçerli olacak mıdır? Bir görüşe göre kişisel verilerin korunması ile ilgili fıkrada sadece açık rıza ve kanun hükmünden bahsedildiği için diğer sebeplerle sınırlanması mümkün olmamalıdır. Her ne kadar AİHS daha geniş bir şekilde kişisel verilerin sınırlanmasını kabul etse de ve Türk hukukunun bir parçası olsa da, AİHS ülkeler için asgari kriterleri içerdiği için daha fazlasına engel olmamalıdır⁷⁵.

Kanun’un 6. maddesine göre özel nitelikli kişisel veri, “kişilerin ırkı, etnik kökeni, siyasi düşüncesi, felsefi inancı, dini, mezhebi veya diğer inançları, kılık ve kıyafeti, dernek, vakıf ya da sendika üyeliği, sağlığı, cinsel hayatı, ceza mahkûmiyeti ve güvenlik tedbirleriyle ilgili verileri ile biyometrik ve genetik verileri”nden mürekkeptir. Bu maddede özel nitelikli kişisel verilerin tahdidi olarak sayıldığı görülmektedir. Ancak bununla birlikte gaî yorum yapılarak özel nitelikli kişisel verilerin burada sayılanlardan ibaret olmadığı belirtilmelidir. Buna benzer nitelikte kişinin “hassas” nitelikteki verileri de özel nitelikli kişisel verilerin korunması kapsamına dâhil olmalıdır.

Özel nitelikli kişisel veriler genel nitelikli kişisel verilerde olduğu gibi ilgilinin açık rızası ile işlenebilir. Ancak burada ilgilinin açık rızası yoksa veri işlenmesi yasaklanarak bu tür verilerin korunmasına daha çok önem verildiği vurgulanmıştır. Bununla

⁷⁵ KARAÇOBAN GÜNEŞ, s. 806, 807; Bu konuda aksi görüş için bkz: ŞEN Ersan, “Kişisel Verilerin Toplanması mı, Korunması mı?”, HABER7, 09.02.2016, <http://www.haber7.com/yazarlar/prof-dr-ersan-sen/1786898-kisisel-verilerin-toplanmasi-mi-korunmasi-mi>, (ET:24.05.2019).

beraber özel nitelikli kişisel verilerin de istisnaen açık rıza dışında işlenmesi kabul edilmiştir. Kanun'un 6. maddesinin 3. fıkrasına göre *“sağlık ve cinsel hayat dışındaki kişisel veriler, kanunlarda öngörülen hâllerde ilgili kişinin açık rızası aranmaksızın işlenebilir. Sağlık ve cinsel hayata ilişkin kişisel veriler ise ancak kamu sağlığının korunması, koruyucu hekimlik, tıbbî teşhis, tedavi ve bakım hizmetlerinin yürütülmesi, sağlık hizmetleri ile finansmanının planlanması ve yönetimi amacıyla, sır saklama yükümlülüğü altında bulunan kişiler veya yetkili kurum ve kuruluşlar tarafından ilgilinin açık rızası aranmaksızın işlenebilir”*. Bunun yanında KVK Kurulu özel nitelikli kişisel verilerin işlenmesinde alınacak ek önlemleri belirleyecektir. Bu tür verilerin işlenmesinde bu kurallara da riayet şarttır.

Kanun'un 8. maddesine göre kişisel verilerin aktarılması da bir tür işleme sayıldığı için işleme kurallarına göre aktarma işlemi yapılmalıdır. Ancak kişisel verilerin yurtdışına aktarılabilmesi için aktarılacak ülkede yeterli korumanın bulunması veya bu yönde taahhüt verilmesi gerekmektedir. Yeterli korumanın bulunduğu ülkeler KVK Kurulu tarafından belirlenecektir. Ayrıca kişisel veriler, uluslararası sözleşme hükümleri saklı kalmak üzere, Türkiye'nin veya ilgili kişinin menfaatinin ciddi bir şekilde zarar göreceği durumlarda, ancak ilgili kamu kurum veya kuruluşunun görüşü alınarak KVK Kurulu'nun izniyle yurt dışına aktarılabilir.

İşlenmesini gerektiren sebeplerin ortadan kalkmasından sonra kişisel veriler re'sen veya ilgilinin talebi üzerine silinir veya yok edilir ya da anonim hale getirilir. Anonim hâle getirme, *“kişisel verilerin, başka verilerle eşleştirilerek dahi hiçbir surette kimliği belirli veya belirlenebilir bir gerçek kişiyle ilişkilendirilemeyecek hâle getirilmesini”* ifade eder⁷⁶.

Kanun'un 10. maddesinde veri sorumlusunun ilgili kişiyi aydınlatma yükümlülüğü, 11. maddesinde ilgili kişinin hakları, 12. maddesinde ise veri sorumlusunun eri güvenliğine ilişkin yükümlülükleri düzenlenmiştir⁷⁷. Kanun'un dördüncü bölümünde ilgili kişinin veri sorumlusuna ve KVK Kurulu'na başvuru hakkı düzenlenmiştir. Bu hükümlere göre kişi KVK Kurulu'na başvurmadan önce veri sorumlusuna başvurarak kişisel verileri ile ilgili talebini iletmesi gerekmektedir. Veri sorumlusunun başvuruyu reddetmesi veya yeterli açıklama yapmaması üzerine durumun ilgiliye tebliğinden itibaren 30 gün ve herhalde veri sorumlusuna başvurudan itibaren 60 gün içinde Kurula şikâyet yoluna gidilebilir. Kurul durumun kendisine intikalinden itibaren 60 gün içinde karar vermelidir. Aksi takdirde başvuruyu reddetmiş sayılır. Kurul inceleme yaparken veri sorumlusundan bilgi talep edebilir. Veri sorumlusu ancak devlet sırrı gerekçesiyle bilgi vermekten çekinebilir. KVK Kurulu'na yapılacak olan başvurular ihtiyaridir. Bunun

⁷⁶ 6698 sayılı Kanun m. 3, Tanımlar başlıklı madde.

⁷⁷ Çalışmanın kapsama alanını aştığı için bu hususlarda Kanun'a atıf yapmakla yetinilmiştir.

yanında ilgili kişilerin genel hükümlere göre tazminat hakkı da vardır. Bu hükümler Türk Medeni Kanunundaki kişilik haklarına ilişkin hükümlerdir. Netice itibarıyla verisi işlenen ilgili kişi kişisel verilerinin korunması ile ilgili başvurularında öncelikle veri sorumlusuna başvurmak zorundadır. Daha sonra dilerse KVK Kurulu'na başvurur ve sonucunu bekler sonucuna göre mahkemeye gider, dilerse doğrudan veri sorumlusunun sıfatına (kamu/özel) göre adli veya idari yargıya başvurur⁷⁸.

Kişisel verileri işleyenleri takibi kolaylaştırmak için Kanun'un 16. Maddesiyle veri sorumluları sicili kurulmuştur. Kişisel verileri işleyen gerçek ve tüzel kişiler, veri işlemeye başlamadan önce Veri Sorumluları Siciline kaydolmak zorundadır. Ancak, işlenen kişisel verinin niteliği, sayısı, veri işlemenin kanundan kaynaklanması veya üçüncü kişilere aktarılma durumu gibi Kurulca belirlenecek objektif kriterler göz önüne alınmak suretiyle, Kurul tarafından, Veri Sorumluları Siciline kayıt zorunluluğuna istisna getirilebilir.

6698 sayılı Kanun'un uygulanmasından kaynaklanan hukuki yaptırımlar Kanun'un 17. ve 18. maddelerinde düzenlenmiştir. Konusu ceza hukukunu oluşturan suçlar bakımından Türk Ceza Kanunu m. 135-140 arasındaki hükümlere atıf yapılmıştır. Buna mukabil 18. Maddede KVK Kurulu'nun uygulayacağı para cezaları düzenlenmiştir. Kurul bu cezaları gerçek kişiler ile özel hukuk tüzel kişilerine uygulayacaktır. Kamu kurumlarında işlenen kabahatlerin yaptırımına ilişkin olarak, Kurul'un ilgili kamu kurumuna veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşuna yapacağı bildirim üzerine disiplin hükümleri uygulanacaktır.

Kanun'un devam eden maddelerinde KVK Kurumu ve Kurulu'na ilişkin düzenlemeler yer almıştır⁷⁹. 28. maddede ise 6698 sayılı Kanun'un uygulanmayacağı durumlar belirtilmiştir. 1. fıkrada belirtilen durumlar Kanun'un tüm hükümlerinden muaf tutulmuşken 2. fıkrada belirtilen durumlar, veri sorumlusunun aydınlatma yükümlülüğünü düzenleyen 10 uncu, zararın giderilmesini talep etme hakkı hariç, ilgili kişinin haklarını düzenleyen 11 inci ve Veri Sorumluları Siciline kayıt yükümlülüğünü düzenleyen 16. maddelerinden muaf tutulmuştur. Buradaki istisnalar kural olarak 6698 sayılı Kanun'a tabi olmakla birlikte sadece bu maddelerden muaf olacaklardır. Bunlar arasında "*kişisel veri işlemenin bütçe, vergi ve mali konulara ilişkin olarak Devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunması için gerekli olması*" hali de sayılmıştır. Buna göre vergi mahremiyeti ve mükellef bilgilerinin işlenmesi bakımından vergi idaresinin aydınlatma yükümlülüğü yoktur. 6698 sayılı Kanun'un 11. maddesi uyarınca verilen haklar, oluşan zarar talep etme hariç vergi mükellefleri açısından uygulanmayacaktır. Yine vergi idaresinin mükellef verilerini işlemesi hasebiyle veri sorumluları

⁷⁸ KVKK, s. 56.

⁷⁹ Konumuzun kapsama alanında olmadığı için ayrıntısına girilmeyecektir.

siciline kayıt yaptırması gerekmeyecektir. 1. Fıkranın 4 bendinde ekonomik güvenliği ilgilendiren hususların da 6698 sayılı Kanun'da muaf olacağı düzenlenmiştir. Ekonomik güvenlik kavramının içerisinde vergisel işlemleri sokmak mümkün olmadığı için bu hükmün vergi mahremiyetini ilgilendirmediği kanaatindeyiz. Burada kastedilen ülkenin uluslararası veya stratejik ekonomik menfaattir. Yoksa bir ülkenin büyük ölçüde kendi vatandaşlarından topladığı vergileri ekonomik güvenlik meselesi olarak değil hukuk meselesi olarak görmek gerekir⁸⁰.

Kanun'un 1. geçici maddesine göre; *"Bu Kanunun yayımı tarihinden önce işlenmiş olan kişisel veriler, yayımı tarihinden itibaren iki yıl içinde bu Kanun hükümlerine uygun hâle getirilir. Bu Kanun hükümlerine aykırı olduğu tespit edilen kişisel veriler derhâl silinir, yok edilir veya anonim hâle getirilir. Ancak bu Kanunun yayımı tarihinden önce hukuka uygun olarak alınmış rızalar, bir yıl içinde aksine bir irade beyanında bulunulmaması hâlinde, bu Kanuna uygun kabul edilir"*. Bu hükme göre vergi idaresinin 2016 öncesi topladığı mükelleflerin verilerini Kanun'un ilgili hükümlerine uygun hale getirmesi gerekmektedir.

2. Mükellefler Açısından Kişisel Verilerin Korunması

Vergi idaresinin çeşitli yönetmelerle elde ettiği mükelleflere ait bilgiler kişisel veri niteliğindedir⁸¹. Ancak belirtmek gerekir ki 6698 sayılı Kanun tüzel kişilerin verilerini koruma kapsamına almadığı için vergi hukukundaki tüzel kişi mükellefler ile tüzel kişiliği olmayan mükellefler 6698 sayılı Kanun kapsamında korumadan mahrumdur. Bununla beraber bu Kanun'un vergi mükellefleri için en önemli faydalarından biri, VUK m. 5'te sayılan kişilerden başka kişilerin vergi mahremiyetini ihlal etmesi durumunda devreye girerek hukuki korumayı sağlayacak olmasıdır⁸².

Yukarıda tespit edildiği üzere mükelleflerin bilgilerinin işlenmesi 6698 sayılı KVK Kanunu'na göre veri sorumlusunun aydınlatma yükümlülüğünü düzenleyen 10 uncu, zararın giderilmesini talep etme hakkı hariç, ilgili kişinin haklarını düzenleyen 11 inci ve Veri Sorumluları Siciline kayıt yükümlülüğünü düzenleyen 16. maddelerinden muaf tutulmuştur. Bununla beraber dördüncü maddede sıralanan genel ilkelerin getirdiği güvencelerden faydalanacağı belirtilebilir. Buradaki ilkelerin yeni bir güvence getirip getirmediği de tartışmalıdır. Zira burada hukuka ve dürüstlük kurallarına uygun olma, ölçülü olma, belirli olma gibi ilkelere yer verilmiştir. Bunlar esasında hukukun genel ilkesi niteliğindedir. Bu sebeple burada sayılmamış olsa bile bu güvencelerin var olduğu kabul edilmelidir.

⁸⁰ Farklı gerekçeyle aynı yöndeki görüş için bkz: **KOCATEPE**, s. 32.

⁸¹ **TABANCA**, s. 70; bu yöntemler için bkz: **I/A başlığı**; Vergi hukukunda kişisel verilerin yansıması olan "mali veri" terimi için bkz: **KARATAŞ DURMUŞ**, s. 393.

⁸² **KARATAŞ DURMUŞ**, s. 371.

6698 sayılı Kanun'un beşinci maddesine göre mükelleflerin kişisel verilerinin işlenmesi ikinci fıkranın a bendindeki *"kanunlarda açıkça öngörülmesi"*, ç bendindeki *"Veri sorumlusunun hukuki yükümlülüğünü yerine getirebilmesi için zorunlu olması"* gerekçelerine dayandırılabilir. Buna göre, vergi mükelleflerinin verdikleri bilgiler kandan doğan görevleri sebebiyle olduğu için⁸³ veya vergi idaresinin hukuki görevi olan vergisel işlemlerin yapılabilmesi hususunda zorunlu olduğu için 6698 sayılı Kanun'a uygundur diyebiliriz. Ancak vergi mükellefinin vereceği bilgiler hassas bilgi niteliğinde olursa sadece kanun hükmünün varlığı halinde 6698 sayılı Kanun'a uygunluk sağlanabilecektir. Vergisel bilgilerin aktarılması konusunda da aynı kurallar geçerlidir. Ancak yurtdışına aktarma yapabilmek için aktarılacak ülkenin güvenli olması veya bu yönde taahhütte bulunması gerekmektedir.

Vergi hukukunda mükelleflerin verileri işlendikten sonra ne kadar süreyle tutulacaktır? 6698 sayılı Kanun'un 4. maddesinin d bendine göre *"ilgili mevzuatta öngörülen veya işlendikleri amaç için gerekli olan süre kadar muhafaza edilme"* kişisel verilerin işlenmesinin genel ilkelerindedir. Ayrıca aynı yedinci maddeye göre *"kanun hükümlerine uygun olarak işlenmiş olmasına rağmen, işlenmesini gerektiren sebeplerin ortadan kalkması hâlinde kişisel veriler resen veya ilgili kişinin talebi üzerine veri sorumlusu tarafından silinir, yok edilir veya anonim hâle getirilir"*. Bu kurala vergi hukuku açısından bakarsak, verilerin tutum süresine ilişkin vergi kanunlarında bir süre bulunmamaktadır. Bununla beraber tarh zamanaşımı olan 5 yıllık sürenin var olduğunun kabul edilmesi yerinde olacaktır. Zira tarh zamanaşımı süresi geçtikten sonra vergi idaresi artık vergi tarh edemeyecektir. Bu süreden sonra vergi idaresinde bulunan mükellef verilerinin de silinmesi amaca uygun olacak ve mükellef haklarının yerine getirilmesine yardımcı olacaktır.

Mükelleflerin 6698 sayılı Kanun'un 12. maddesi gereğince vergi idaresinden veri güvenliğinin sağlanmasını isteme hakları vardır. Ayrıca veri sorumlusu olarak vergi idaresine başvurma ve Kurul'a şikâyet hakları vardır. Oluşan zararları konusunda ise tazminat hakları saklıdır.

Vergi idaresinin mükelleften elde ettiği bilgilerin nasıl kullanılacağına ilişkin esasların düzenlendiği mali istihbarat arşivi ile ilgili yönetmelik 2006 yılında kaldırılmış olup yerine yenisi getirilmemiştir⁸⁴. Şüphesiz günümüzde vergi idaresinin elektronik yöntemlerle daha çok mükellef bilgisine ulaştığı için vergi mahremiyetine özen göste-

⁸³ Burada VUK mükerrer 257. maddede Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen düzenleme yetkisinin bir kez daha düşünülmesi gerekir. Zira mezkûr maddede Bakanlığa mükellef bilgilerini toplama hususunda önemli yetkiler verilmektedir.

⁸⁴ AKMAN, s. 46.

rilmesi gaye edinilerek bu tür düzenlemelerin doğrudan Kanun'la yapılması gerekmektedir. Zira burada kişisel verilerle ilgili düzenlemeler vardır ve kişisel verilerin korunması temel hak ve hürriyetlerden olduğu için Anayasanın 13 ve 20. maddeleri gereği ancak kanunla düzenlenmesi gerekir. Nitekim AYM Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumunun elektronik haberleşme sektörüyle ilgili kişisel verilerin işlenmesi ve gizliliğinin korunmasına yönelik usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu yönündeki Kanun hükmünü Anayasaya aykırı bularak iptal etmiştir. İptal gerekçesi konu ile ilgili olduğu için aynen vermeyi uygun gördük:

"Kişisel verilerin korunması hakkı, kişinin insan onurunun korunmasının ve kişiliğini serbestçe geliştirebilmesi hakkının özel bir biçimi olarak, bireyin hak ve özgürlüklerini kişisel verilerin işlenmesi sırasında korumayı amaçlamaktadır. Bilişim teknolojilerindeki gelişmeler sonucunda, geleneksel yöntemlerle mümkün olmayan çok sayıda verinin toplanabilmesi; daha önce birbirinden ilişkisiz şekilde tutulan pek çok verinin merkezi olarak bir araya getirilebilmesi; verilerin, veri eşleştirme ve veri madenciliği gibi ileri teknolojik imkânlarla analize tabi tutulmak suretiyle, veriden yeni veriler üretme kapasitesinin artması; verilere erişim ve veri transferinin kolaylaşması; kişisel verilerin ticari işletmeler için kıymetli bir varlık niteliği kazanması neticesinde, özel sektör unsurlarınca yaratılan risklerin daha yaygın ve önemli boyutlara ulaşması ve terör ve suç örgütlerinin kişisel verileri ele geçirme yönündeki faaliyetlerinin artması gibi etkenler, günümüzde kişisel verilerin en üst seviyede korunmasını zorunlu kılmaktadır. Bu bağlamda Anayasa'nın 20. maddesinin üçüncü fıkrasının son cümlesinde, "Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir." hükmüne yer verilerek kişisel verilerin korunması hakkı anayasal güvenceye bağlanmış ve bu şekilde kamu makamlarının keyfi müdahalelerine karşı koruma altına alınmıştır.

Yasama yetkisinin devredilemezliği ilkesi gereğince, Anayasa'nın açıkça kanunla düzenlenmesini öngördüğü konularda yürütme organına doğrudan ve ilk elden düzenleyici işlem yapma yetkisi verilemez. Elektronik haberleşme sektörüyle ilgili kişisel verilerin işlenmesi ve gizliliğinin korunmasına yönelik usul ve esasları belirleme yetkisini Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumuna veren itiraz konusu kural, Anayasa'nın 20. maddesinde öngörülen kişisel verilerin korunmasına ilişkin usul ve esasların ancak kanunla düzenlenebileceğine ilişkin güvenceye aykırıdır"⁸⁵.

Bu karar ışığında VUK'un mükerrer 242 ve mükerrer 257. maddelerinde Maliye Bakanlığı'na elektronik ortamda defter, belge ve beyanname gibi kayıtların tutulmasına ilişkin düzenleme yapma yetkisi verilmesi de Anayasanın 20/3 hükmüne aykırıdır.

⁸⁵ AYM, 09.04.2014 tarih ve E. 2013/122, K. 2014/74, RG: 26.7.2014-29072.

Zira bu araçlarla verilen bilgiler kişisel veri olduğu için doğrudan Kanun'la düzenlenmesi gerekir.

SONUÇ

Vergi mahremiyeti mükelleflerin önemli haklarından biridir. Bu hak sayesinde mükellefler vergi idaresine güvenerek bilgilerini verebilmektedir. Bunun yanında bu bilgilerin vergi idaresi tarafından çeşitli amaçlarla açıklanması veya aktarılması kamu yararının gereğidir. Bu sebeple vergi mahremiyeti hakkının sınırsız olarak uygulanması toplumun genel yararına aykırı olacaktır. Başka bir ifadeyle vergi mahremiyetine ilişkin öngörülen bazı istisnalar yerindeyken bazıları hakkın özünü zedeler nitelikte veya mükelleflerin başka temel haklarını ihlal eder niteliktedir. Mesela vergi idaresinin vergi borcunu ödemeyenlerin listesini açıklaması ve bunların ülke basınında “vergi yüzüzleri” olarak afişe edilmesi bu kişilerin kişilik haklarını zedelemektedir. Yine kaçakçılık suçunu işlediğine dair sadece vergi inceleme raporuna istinaden mükellefin kendi mesleki kuruluşuna ve TÜRMOB'a bildirimde bulunulması masumiyet karinesini zedeler niteliktedir. Zira ortada henüz kesinleşmiş bir mahkeme kararı bulunmamaktadır.

2010 yılında kişisel verilerin korunması hakkının Anayasaya girmesiyle birlikte vergi mahremiyetine bakış açısı değişmiştir. Önceleri sadece özel hayatın gizliliği ve bu hakla bağlantılı temel haklarla ilişkilendirilmeye çalışılan vergi mahremiyeti hakkı 2010'dan sonra kendisine daha uygun bir anayasal dayanağa kavuşmuştur. Özellikle kişisel verilerin korunması hakkı ile ilgili düzenlemelerin ancak kanunla yapılabileceği kuralının getirilmesi vergi hukukunda mükelleflerin kişisel verilerinin korunması hakkına ne kadar riayet edildiği sorusunu akıllara getirmiştir. Maliye Bakanlığı'na mükelleflerin beyanname, defterler veya belgeler yoluyla verecekleri bilgileri düzenleme yetkisi veren VUK hükümlerinin 2010 anayasa değişikliği sonrasında yeniden gözden geçirilmesi şarttır. Zira yukarıda belirtildiği üzere AYM'ye göre kişisel verilerin işlenmesine ilişkin kurallar ancak kanunla düzenlenebilir.

2016 yılında kabul edilen 6669 sayılı Kanun'la yürürlüğe giren 108 No'lu Avrupa Konseyi anlaşması ve 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu ile Türkiye'de özel hayatın gizliliğinin korunması hususunda yeni bir düzleme girilmiştir. Her ne kadar 6698 sayılı Kanun birçok istisna hüküm barındırsa da Türkiye'de böyle bir hakkın varlığı konusunda oluşturduğu farkındalık bile önemli bir kazanımdır. Kanunda yer verilen istisna hükümlerinin azaltılması uzun vadede temel hak ve hürriyetlerin uygulanması bakımından önem arz etmektedir. Bu noktada bütçe, vergi ve mali konularında 6698 sayılı Kanun'un bazı hükümlerinin uygulanmayacağı kabul edilmiştir. Bu hususların tamamen kanun kapsamı dışında bırakılmaması vergi mahremiyeti hakkı bakımından önemlidir. Bundan sonraki süreçte hukuken vergi idaresi, mükelleflerin

verilerini kullanırken istisna tutulan hükümler hariç 6698 sayılı Kanunu da göz önünde tutmak mecburiyetinde kalacaktır.

KAYNAKLAR

- AĞAR** Serkan, “Vergi Mahremiyeti vs Bilgi Edinme Hakkı”, *Ankara Barosu Dergisi*, 2012/2, s. 363-392.
- AKMAN** İnci Solak, *Vergi Mahremiyetini İhlal*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Doktora Tezi, Ankara 2012.
- AKTAŞ** Deniz, *Bilişim Alanındaki Gelişmeler Karşısında Vergi Mahremiyeti*, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir 2015.
- ALPASLAN** Nazlı Gaye, *Vergi mahremiyeti nedir? Vergi mahremiyetinin yeniden düzenlenmesinin gerekliliği*, https://www.hurses.com.tr/arsiv/Haber-Vergi_mahremiyeti_nedir_Vergi_mahremiyetinin_yeniden_duzenlenmesinin_gerekliligi/haber-12184 (ET: 28.04.2019).
- BUYRUKOĞLU** Selçuk/**ERASA** İrem, “Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 375, 2012, s. 116-127.
- EGELİ** Haluk/**DAĞ** Mehmet, “Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, S. 163, 2012.
- ERGÜNEY** Halit Kaan, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti ve Banka Sırrı ile Karşılaştırılması*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2014.
- EROL** Ali, “Vergi Hukukunda Verilen Bilgilerin Gizli Kalma Zorunluluğu”, *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 7, S. 1, 2018, s. 87-94.
- EROL** Ali, *Vergi Hukukunda Bilgi Verme Ödevinin Sınırı Olarak Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sonuçları*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2015 (*Vergi Hukukunda Bilgi Verme Ödevinin Sınırı*).
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**, *Mükellefin Hakları ve Ödevleri Rehberi*, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 185, Ankara 2014.
- GÜLERCİ** Burcu, *Türk Hukukunda Vergi Mahremiyetinin Sınırları*, On İki Levha Yayıncılık: İstanbul, 2017.
- KARAÇOBAN GÜNEŞ** Tuğçe, “Vergi Ödevlilerinin Kişisel Verilerinin Korunması ve Kişisel Verilerin Korunması Kanun Tasarısı”, *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 15, S. 1-2, 2016, s. 801-824.
- KARATAŞ DURMUŞ** Neslihan, “Ticari Sırların ve Kişisel Verilerin Korunması Kapsamında Vergi Mahremiyeti”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Y. 8, S. 31, 2017, s. 371-409.
- KARLIDAĞ** Serpil, “Ekonomi Politik Açısından Kişisel Verilerin Korunması”, *Amme İdaresi Dergisi*, C. 46, S. 1, 2013, s. 127-152.

- KILINÇ** Doğan, “Anayasal Bir Hak Olarak Kişisel Verilerin Korunması”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 61, S. 3, 2012, s. 1089-1169.
- KİŞİSEL VERİLERİ KORUMA KURUMU (KVKK)**, *Madde ve Gerekçesi ile Kişisel Verileri Koruma Kanunu (Bilgi Notu) ve Kişisel Bilgilerin Korunmasına İlişkin Terimler Sözlüğü*, 2019, KVKK Yayınları: Ankara.
- KOCABIÇAK Merve**, *Vergi Mahremiyeti Hakkı*, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2016.
- KOCATEPE** Metin, *Türk Vergi Hukukunda Mükellefin Vergi Mahremiyeti Hakkı*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2019.
- KUTLU Önder / KAHRAMAN Selçuk**, “Türkiye’de Kişisel Verilerin Korunması Politikasının Analizi”, *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, C. 5, S. 4, 2017, s. 45-62.
- OKTAR S. Ateş**, “Vergi Mahremiyeti Kuralının Bir İstisnasının Bazı Anayasal İlkeler Karşısındaki Durumu”, *Mükellefin Dergisi*, s. 123, Mart 2003, s. 20-30.
- ÖZDİLER KÜÇÜK** Eda, “Vergi Hukukunda Kişisel Veriler Bakımından Ölçülülük İlkesinin Uygulanması”, içinde *Vergi Hukukuna Genç Yaklaşımlar (Ed. Billur YALTI)*, On iki Levha Yayınları: İstanbul, 2013, s. 143-165.
- SONSUZOĞLU** Elif, “Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları*, 2000, S. 141, s. 116-134.
- ŞEN** Ersan, “Kişisel Verilerin Toplanması mı, Korunması mı?”, *HABER7*, 09.02.2016, <http://www.haber7.com/yazarlar/prof-dr-ersan-sen/1786898-kisisel-verilerin-toplanmasi-mi-korunmasi-mi>, (ET:24.05.2019).
- T24**, *Zaman: Kimlik bilgileri skandalında köstebek CHP*, 08.04.2016, <https://t24.com.tr/haber/zaman-kimlik-bilgileri-skandalinda-kostebek-chp,335419>, (ET: 21.05.2019).
- TABANCA** Serhat, *Vergi Mahremiyeti İlkesi*, Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2018.
- TAŞ** Fatma, *Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu ve Değerlendirilmesi*, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Doktora Tezi, Bursa 2007.
- TAŞKIN** Yasemin, “Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsalin Açıklanmamasının Vergi Mahremiyeti ile İlişkisi”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Serisi*, 59. Seri, 2017, s. 29-49.

- TEKİN** Nurullah, “Kişisel Verilerin Korunması İle İlgili Türkiye’deki Kanun Tasarısının Avrupa Birliği Veri Koruma Direktifi Işığında Değerlendirilmesi”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, S. 4, 2014, s. 222-262.
- TÜRK DİL KURUMU**, *Güncel Türkçe Sözlük*, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5cd425543b6eb4.87371329, (ET: 09.05.2019).
- ÜNSAL** Hilmi, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, Sağladığı Yararlar ve Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 8, S. 3, 2003, s. 27-48.
- VERGİ DANIŞMANLIK**, *Vergi Mahremiyeti İle İlgili Özelge Özetleri*, <https://vergidanismanlik.net/2017/12/06/vergi-mahremiyeti-ile-ilgili-ozelge-ozetleri/>, (ET: 11.05.2019).
- YILMAZ** Binhan Elif/**ERDOĞDU** M. Mustafa/**USER** İnci, *Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadele Karşısında “Vergi Mahremiyeti Zırhı”*, Türk Sosyal Bilimler Derneği 13. Ulusal Sosyal Bilimler Kongresi, ODTÜ Ankara, 2013.