



T.C.
BANDIRMA ONYEDİ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

Yüksek Lisans Tezi

KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI
BAĞLAMINDA VERGİ MAHREMİYETİ

Cansu DİLİBAL
165013015

Tez Danışmanı:
Doç. Dr. Özgür BİYAN

Bandırma 2021

T.C.
BANDIRMA ONYEDİ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

Yüksek Lisans Tezi

KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI
BAĞLAMINDA VERGİ MAHREMİYETİ

Cansu DİLİBAL
165013015

Tez Danışmanı:
Doç. Dr. Özgür BİYAN

Bandırma 2021

YÜKSEK LİSANS TEZİ ONAYI

Bandırma Onyedli Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programında Yüksek Lisans öğrencisi Cansu DİLİBAL tarafından Doç. Dr. Özgür BİYAN'ın danışmanlığında hazırlanan “KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI BAĞLAMINDA VERGİ MAHREMİYETİ” başlıklı tez aşağıdaki jüri üyeleri tarafından 09/02/2021 tarihinde yapılan Tez Savunma Sınavında oyçokluğu/oybirliği ile başarılı bulunmuş ve Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri Başkanı

Jüri-Danışman

Jüri Üyesi

ETİK BEYAN SAYFASI
TÜRKİYE CUMHURİYETİ
BANDIRMA ONYEDİ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Bu belge ile bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik ilkelere uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim. (09/02/2021)

Tezi Hazırlayan Öğrencinin

Adı Soyadı

Cansu DİLİBAL

ÖZET

KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI BAĞLAMINDA VERGİ MAHREMİYETİ

Cansu DİLİBAL

Kişisel verilerin korunması, ulusal ve uluslararası alanda önemi her geçen gün artan ve birçok disiplinle iç içe geçmiş bir konudur. Türk hukukunda kişisel verilerin korunmasının anayasal bir hak olarak kabul edilmesi ve 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile bireyler önemli güvencelere kavuşmuştur. Türk vergi hukukunda yer bulan vergi mahremiyeti ise bu güvenceler kapsamında yeni bir boyut kazanmıştır. Bu çalışmada mükelleflerin bilgilerinin korunması açısından iki önemli disiplin olan kişisel verilerin korunması ve vergi mahremiyeti ele alınmıştır. Literatür taraması yöntemiyle yapılan çalışmada kişisel veri kavramı, kişisel verilerin hukuki niteliği, kişisel verilerin korunmasına ilişkin ulusal ve uluslararası düzenlemeler, vergi mahremiyetinin kapsamı, yasal dayanakları ve vergi mahremiyetinin ihlali suçu ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir. Her iki disiplin birlikte ele alınarak karşılaştırmalı analiz yapılmış, konu bir bütün olarak değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Çalışmanın sonucunda vergi mahremiyeti bakımından vergi mevzuatının kişisel veri koruma hukukuna uygunluğu tespit edilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Kişisel Verilerin Korunması, Vergi Mahremiyeti, Özel Hayatın Gizliliği, Mükellefin Verileri, Mali Veriler.

ABSTRACT

TAX CONFIDENTIALITY IN THE CONTEXT OF PROTECTION OF PERSONAL DATA

Cansu DİLİBAL

The protection of personal data is an issue that is increasing in importance both nationally and internationally and is intertwined with many disciplines. With the acceptance of the protection of personal data as a constitutional right in Turkish law and the enactment of the Personal Data Protection Law No.6698, individuals have gained important safeguards. Tax privacy, which is included in Turkish tax law, has gained a new dimension within the scope of these guarantees. The two important disciplines in terms of protecting taxpayers information, which are protection of personal data and tax privacy are discussed in this study. In the study conducted with the literature review method; the concept of personal data, the legal nature of personal data, national and international regulations of the protection of personal data, the scope of tax privacy, its legal basis and the crime of breaching tax privacy were examined in detail. A comparative analysis was carried out by considering both disciplines together, and the subject was evaluated as a whole. An attempt to determine the compliance of tax legislation with personal data law in terms of tax privacy was made through the evaluation of the results obtained from the study.

Keywords: Protection of Personal Data, Tax Privacy, Privacy of Private Life, Information of the Taxpayer, Financial Data.

ÖNSÖZ

Vergi mükelleflerinin kendilerine saklamak istedikleri ekonomik, mali ve özel yaşamlarına ilişkin bilgileri koruyan vergi mahremiyeti ve dolaylı bir şekilde yine bu amaca hizmet eden kişisel verilerin korunması mükellefler için önemli güvencelerdir. Öyle ki bu güvenceler var olduğu sürece mükellef vergi idaresine güven duyabilecek, maddi ve manevi varlıklarını koruyabilecek ve yaşamını özgürce sürdürebilecektir. Bu bağlamda birbirini destekleyen bu iki disiplinin ilişkisi ve etkinliği vergi hukuku açısından analiz edilmelidir.

Konu eğitimim olunca desteğini asla esirgemeyen maddi ve manevi her zaman bana güç veren sevgili anneme ve babama minnettarım. Bu çalışmanın ortaya çıkmasında tek kişilik bir emek olmadığını ilan etmem gerekiyor. Bu vesileyle yüksek lisans eğitimime başladığım andan itibaren engin bilgi ve tecrübelerini aktaran ve bu uzun koşuda yalnızca akademik olarak değil manevi desteğini de hiçbir zaman esirgemeyen, yoluma ışık olan danışman hocam Doç. Dr. Özgür BİYAN'a sonsuz minnetle teşekkürlerimi sunuyorum. Tez jürisinde yer almayı kabul eden Sayın Prof. Dr. Tolga DEMİRBAŞ ve Doç. Dr. Burçin BOZDOĞANOĞLU hocalarıma katkıları ve emekleri için teşekkür ederim. Yüksek lisans eğitimine beraber başladığım ve o günden beri her zaman yanımda olan yol arkadaşım Hüda CARDA'ya ayrıca teşekkür ederim.

Cansu DİLİBAL

Erdek-2021

İÇİNDEKİLER

YÜKSEK LİSANS TEZİ ONAYI.....	ii
ETİK BEYAN SAYFASI.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT	v
ÖNSÖZ.....	vi
İÇİNDEKİLER	vii
KISALTMALAR	xii
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	
KİŞİSEL VERİ KAVRAMI, HUKUKİ NİTELİĞİ VE KİŞİSEL VERİ KORUMA HUKUKU	
1. KİŞİSEL VERİ VE İLGİLİ KAVRAMLAR.....	3
1.1. Kişisel Veri Kavramı.....	3
1.2. Kişisel Veri Kavramının Unsurları.....	5
1.2.1. Bir Bilginin Bulunması.....	6
1.2.2. Kimliği Belirli veya Belirlenebilir Bir Kişinin Varlığı.....	7
1.2.3. Bilginin Kişiyeye İlişkin Olması	8
1.3. Hassas Veri Kavramı.....	8
1.4. Diğer Önemli Kavramlar.....	10
2. KİŞİSEL VERİLERİN HUKUKİ NİTELİĞİ.....	11
2.1. Mülkiyet Hakkı Görüşü.....	11
2.2. Fikri Mülkiyet Hakkı Görüşü	13
2.3. Kişilik Hakkı Görüşü.....	14
2.3.1. Mahremiyet Kavramı.....	15
2.3.2. Özel Hayat Kavramı	16
2.3.3. Kişilik Hakkı Görüşünün Değerlendirilmesi	17
3. KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASINA İLİŞKİN HUKUKSAL DÜZENLEMELER.....	19
3.1. Kişisel Veri Koruma Hukukunun Tarihsel Gelişimi.....	19
3.2. Uluslararası Düzenlemelerde Kişisel Verilerin Korunması	20

3.2.1. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü	20
3.2.2. Birleşmiş Milletler	21
3.2.3. Avrupa Konseyi	21
3.2.4. Avrupa Birliği	23
3.3. Ulusal Düzenlemelerde Kişisel Verilerin Korunması	27
3.3.1. Anayasa	28
3.3.2. 6698 Sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu	29
3.3.3. Türk Ceza Kanunu	31

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ MAHREMİYETİ

1. VERGİ MAHREMİYETİ KAVRAMI, NİTELİĞİ VE AMACI	35
1.1. Kavramsal Olarak Vergi Mahremiyeti	35
1.2. Vergi Mahremiyetinin Niteliği ve Amacı	36
1.3. Mükellef Hakkı Olarak Vergi Mahremiyeti	38
2. VERGİ MAHREMİYETİNE İLİŞKİN HUKUKSAL DÜZENLEMELER	40
2.1. Anayasa	40
2.2. Vergi Usul Kanunu	41
2.3. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun	42
2.4. Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun	43
3. VERGİ MAHREMİYETİNİN İSTİSNALARI	45
3.1. Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisine İlişkin Matrah ve Vergilerin İlanı	46
3.2. Hazine ve Maliye Bakanlığınca Vergi ve Ceza Miktarlarının Açıklanması	48
3.3. Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleyenlerin ve Kullananların Mesleki Teşekkül, Birlik ve Odalara Bildirilmesi	49
3.4. Kamu Görevlilerince Yapılan Adli ve İdari Soruşturmalara İlgili Olarak Talep Edilen Bilgi ve Belgelerin Verilmesi	51
3.5. Bankalara Yapacakları Vergi Tahsiline Yönelik Bilgilerin Verilmesi	52
3.6. Vergi Levhası Alınması	53
3.7. Kamu Kurum ve Kuruluşlarınca Talep Edilen Bilgilerin Verilmesi	55
4. VERGİ MAHREMİYETİNİN İHLALİ SUÇU	56
4.1. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçunun Konusu	56

4.1.1. Sırrın veya Gizli Kalması Gereken Bilginin Mükellefin veya Mükellefle İlgili Kimselerin Şahıslarına, Muamele ve Hesap Durumlarına, İşlerine, İşletmelerine, Servetlerine veya Mesleklerine İlişkin Olması.....	57
4.1.2. Sırrın veya Gizli Kalması Gereken Bilginin Mükellefe veya Mükellefle İlgili Kimselere Ait Olması	59
4.1.3. Sırrın veya Gizli Kalması Gereken Bilginin Görev Dolayısıyla Elde Edilmiş Olması.....	61
4.2. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçunun Faili	62
4.2.1. Vergi Muameleleri ve İncelemeleriyle Uğraşan Memurlar.....	64
4.2.2. Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'da Görevli Olanlar	65
4.2.3. Vergi Kanunlarına Göre Kurulan Komisyonlara İştirak Edenler	65
4.2.4. Vergi İşlerinde Kullanılan Bilirkişiler.....	66
4.2.5. Kendilerine Bilgi Verilen Kişi ve Kurumlar	66
4.3. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçunun Unsurları.....	67
4.3.1. Kanuni Unsur.....	67
4.3.2. Maddi Unsur	67
4.3.3. Manevi Unsur	69
4.3.4. Hukuka Aykırılık Unsuru	70
4.4. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçunun Cezası	71
4.5. Sırrın İfşası Suçu	73

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI BAĞLAMINDA VERGİ MAHREMİYETİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

1. KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI VE VERGİ MAHREMİYETİ İLİŞKİSİ	75
1.1. Kişisel Veri Kavramı Açısından Vergi Mahremiyeti Kapsamında Korunan Bilgilerin Değerlendirilmesi.....	75
1.1.1. Bilgilerin Özellikleri Açısından Kapsam.....	75
1.1.2. Kişi Bakımından Kapsam.....	77
1.1.3. İlliyet Bağı Açısından Kapsam.....	78
1.2. Kişisel Veri Kavramından Çıkan Yeni Bir Kavram: Kişisel Mali Veri Kavramı	78

1.3. KVKK'nın Mükellefin Verileri (Mali Veriler) Açısından Uygulanabilirliği	81
2. KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI VE VERGİ MAHREMİYETİ HAKLARI AÇISINDAN ÖZEL HAYATIN GİZLİLİĞİ.....	85
2.1. Anayasa md.20 Kapsamında Müdahalenin Meşruluğu.....	87
2.2. AİHS md.8 Kapsamında Müdahalenin Meşruluğu	88
3. ÖZEL HAYATIN GİZLİLİĞİNİN SINIRLANDIRILMASI AÇISINDAN VERGİ DENETİM YOLLARI	91
3.1. Yoklama	91
3.2. İnceleme	94
3.3. Arama	96
4. KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI BAĞLAMINDA VERGİ MAHREMİYETİNİN İSTİSNALARI	100
4.1. Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisine İlişkin Matrah ve Vergilerin İlanı Açısından.....	101
4.2. Hazine ve Maliye Bakanlığınca Vergi ve Ceza Miktarlarının Açıklanması Açısından.....	103
4.3. Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleyenlerin ve Kullananların Mesleki Teşekkül, Birlik ve Odalara Bildirilmesi Açısından	105
4.4. Kamu Görevlilerince Yapılan Adli ve İdari Soruşturmalarla İlgili Olarak Talep Edilen Bilgi ve Belgelerin Verilmesi Açısından	106
4.5. Vergi Levhası Alınması Açısından	107
4.6. Kamu Kurum ve Kuruluşlarınca Talep Edilen Bilgilerin Verilmesi Açısından	108
5. MÜKELLEFİN VERİLERİ (MALİ VERİLER) AÇISINDAN BİLGİ TOPLAMA..	110
5.1. Bilgi Toplamanın Genel Çerçevesi	111
5.2. Vergi Teknolojileri Kapsamında Bilgi Toplama.....	116
5.2.1. VERİA Sisteminin Değerlendirilmesi	117
5.2.2. Veri Güvenliği ve Kişisel Verilerin İşlenmesine İlişkin Temel İlkeler Bazında Değerlendirilmesi	118
5.2.2.1. Hukuka ve Dürüstlük Kurallarına Uygun Olma İlkesi Açısından	120
5.2.2.2. Doğru ve Gerektiğinde Güncel Olma İlkesi Açısından	122
5.2.2.3. Belirli, Açık ve Meşru Amaçlar İçin İşlenme İlkesi Açısından.....	123

5.2.2.4. İşlendikleri Amaçla Bağlantılı, Sınırlı ve Ölçülü Olma İlkesi Açısından	123
5.2.2.5. İlgili Mevzuatta Öngörülen veya İşlendikleri Amaç İçin Gerekli Olan Süre Kadar Muhafaza Edilme İlkesi Açısından.....	125
5.3. Uluslararası Anlaşmalar Gereğince Bilgi Değişimi	126
5.3.1. Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergiler Üzerine OECD Model Anlaşma	127
5.3.2. FATCA Anlaşması	129
5.3.3. Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi	130
5.3.4. Uluslararası Anlaşmalar Gereğince Bilgi Değişiminin Mükellefin Verileri (Mali Veriler) Bakımından Değerlendirilmesi	131
6. SUÇLAR BAKIMINDAN DEĞERLENDİRME.....	133
SONUÇ.....	135
KAYNAKÇA	142

KISALTMALAR

a.e.	: Aynı Eser
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.y.	: Aynı Yer
AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	: Avrupa Birliği
ABAD	: Avrupa Birliği Adalet Divanı
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ABTHŞ	: Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı
AİHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AK	: Avrupa Konseyi
AT	: Avrupa Topluluğu
BEHK	: Bilgi Edinme Hakkı Kanunu
Bkz.	: Bakınız
BM	: Birleşmiş Milletler
CMK	: Ceza Muhakemesi Kanunu
ÇVÖA	: Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları
Ed.	: Editör
E-vdo	: Elektronik Tabanlı Vergi Dairesi Otomasyonu
FATCA	: Yabancı Hesaplar Vergi Mevzuatına Uyum Yasası
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVKT	: Genel Veri Koruma Tüzüğü
İSMMMO	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
KVKK	: Kişisel Verilerin Korunması Kanunu
MASAK	: Mali Suçları Araştırma Kurulu
md.	: Madde
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
p.	: Sayfa
pp.	: Sayfa Sayısı
s.	: Sayfa

S.B.E.	:	Sosyal Bilimler Enstitüsü
SGAÖHK	:	Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun
SMMMO	:	Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
ss.	:	Sayfa sayısı
T.C.	:	Türkiye Cumhuriyeti
TCK	:	Türk Ceza Kanunu
TÜRMÖB	:	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
TBMM	:	Türkiye Büyük Millet Meclisi
vb.	:	Ve Benzeri
vd.	:	Ve Diğerleri
VEDOP	:	Vergi Dairesi Otomasyon Projesi
VERİA	:	Veri Ambarı
VUK	:	Vergi Usul Kanunu
YMMO	:	Yeminli Mali Müşavirler Odası

GİRİŞ

Kişisel verilerin korunması mevzusu, bilgi toplumundaki teknolojik gelişmelerin bir sonucudur. Bir gerçek kişiyi belirli ya da belirlenebilir kılan her türlü bilgi kişisel veridir ve bu veriler gelişen teknolojilerin sağladığı imkânlar aracılığıyla kolaylıkla elde edilmekte, kaydedilmekte ve depolanmaktadır. Bu durum karşısında bireylerin maddi ve manevi zarar görebileceği endişesi, kişisel verilerin korunması ihtiyacını doğurmuştur. Kişisel verilerin korunması konusunda geline nokta gereklilik ulusal düzeyde gerekse küresel çapta pek çok gelişme yaşanmıştır. Türkiye’de kişisel verilerin korunması 2010 yılında yapılan Anayasa değişikliği ile temel bir insan hakkı olarak güvence altına alınmış ve kişisel verilerin korunmasını doğrudan düzenleyen KVKK, 2016 yılında yürürlüğe girmiştir. Uluslararası arenada ise birçok uluslararası örgüt, kişisel verilere koruma sağlayan ve bu verilerin sınır ötesi trafiğini düzenleyen metinleri kabul etmişlerdir.

Vergilendirme sürecinde vergi idaresi, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin birçok bilgiye erişebilmektedir. Türk vergi hukukunda erişilebilen bu bilgilerin gizliliği ve vergisel amaçlar dışında kullanılmaması vergi mahremiyeti ile sağlanmaktadır. Bu bağlamda vergi mahremiyeti, vergi idaresi tarafından uyulması gereken bir ilke, mükellef açısından ise önemli bir hak olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi mahremiyetinin varlığı altında mükellefler, vergi idaresine güven duyarak bilgilerini doğru bir şekilde idareyle paylaşacak ve böylelikle vergilendirme süreci etkin bir şekilde yürütülecektir. Vergi mahremiyeti, kaynağını Anayasa’da düzenlenen özel hayatın gizliliği hakkında bulunmaktadır. Bunun yanında VUK ve AATUHK başta olmak üzere çeşitli kanunlarda vergi mahremiyetinin korunmasına hizmet eden düzenlemeler bulunmaktadır.

Kişisel verilerin korunmasının hukuki açıdan çok boyutlu bir konu olması sebebiyle ilgili olmadığı bir alan neredeyse bulunmamaktadır. Nitekim konu, vergi hukukuyla da yakın bir temas içerisindedir. Mükelleflerin verilerinin gizliliğinin ve güvenliğinin sağlanması noktasında kişisel verilerin korunması ve vergi mahremiyeti önem arz etmektedir. Vergi mahremiyeti, öteden beri mükelleflerin bilgilerini koruma amacına hizmet etmesinin yanında kişisel verilerin korunmasının anayasal bir hak

olarak kabul edilmesi ve KVKK'nın yürürlüğe girmesi ile yeni bir boyut kazanmıştır. Ayrıca KVKK ile vergi mahremiyetinin yanında mükelleflerin bilgileri için yeni bir koruma alanı sağlanmıştır. Bu bağlamda çalışmanın amacı kişisel verilerin korunması ve vergi mahremiyeti arasındaki ilişkinin analiz edilmesidir. Çalışmada, KVKK'nın mükellefin verileri bakımından uygulanabilirliği, vergi idaresinin gerçekleştirdiği kişisel veri işleme faaliyetlerinin KVKK'ya olan uygunluğu ve vergi mahremiyeti açısından vergi mevzuatının kişisel veri mevzuatıyla uyumu değerlendirilmiştir.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde kişisel veri ve ilgili kavramlar, kişisel verilerin hukuki niteliği ve kişisel verilerin korunmasına ilişkin ulusal ve uluslararası hukuksal düzenlemeler açıklanmıştır. İkinci bölümde vergi mahremiyetinin niteliği ve amacı, vergi mahremiyetine ilişkin hukuksal düzenlemeler ve vergi mahremiyetinin istisnaları ele alınmıştır. Vergi mahremiyetinin ihlali suçu ve cezası ayrıntılı bir şekilde analiz edilmiştir. Üçüncü bölümde kişisel verilerin korunması ve vergi mahremiyeti ilişkisi, kişisel verilerin korunması ve vergi mahremiyeti hakları açısından özel hayatın gizliliği ve özel hayatın gizliliğinin sınırlandırılması açısından vergi denetim yolları, kişisel verilerin korunması bağlamında vergi mahremiyetinin istisnaları, mükellefin verileri açısından bilgi toplama ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KİŞİSEL VERİ KAVRAMI, HUKUKİ NİTELİĞİ VE KİŞİSEL VERİ KORUMA HUKUKU

1. KİŞİSEL VERİ VE İLGİLİ KAVRAMLAR

Kişisel verilerin korunması, bilgi toplumundaki teknolojik gelişmelere paralel olarak sürekli gelişen ve değişen, dinamik yapıya sahip bir konudur. Hukuki, ekonomik, sosyal ve teknik birçok boyutu olan bu konu, geniş bir uygulama alanını ilgilendirmektedir. Bu bakımdan kişisel verilerin korunması süjesi doğrudan ve dolaylı birçok kavramı ihtiva etmektedir. Dolayısıyla bu bölümde konunun genişliği itibarıyla kişisel veri ve ilgili kavramların tanımlamaları yapılarak, bu kavramların kapsamaları ve sınırları ortaya konulacaktır.

1.1. Kişisel Veri Kavramı

Bireylerin kimliklerini tespit etmeye yarayan her türlü bilgi, kişisel veri (personal data) olarak tanımlanmaktadır. Ad, soyad, adres, iş, meslek, araç plakası ya da sağlık, istihdam, sendikal veya siyasi faaliyetler, sosyal güvenliğe ilişkin bilgiler ile bir kişiyi belirli veya belirlenebilir kılmaya yarayacak nitelikte her tür bilgi kişisel veri olarak kabul edilmektedir¹. Farklı bir söylemle kişilik hakkının korunması kavramı altında kişiliğin bütün yönlerinin yansımasını ifade eden bilgilerdir. Kişiliğin sosyal, fiziksel, duygusal ve hatta ekonomik boyutuna dair bilgiler kişisel verileri oluşturmaktadır². Bu kavramın ayrıntılı açıklamalarını yapmadan önce uluslararası düzenlemelerdeki tanımlamalara bakmak yerinde olacaktır.

Kişisel verilerin korunmasına ilişkin dünya çapında kabul edilen ilk düzenlemelerden biri olan³ ve 1980 yılında Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) tarafından yayımlanan “*Özel Yaşamın Gizliliğinin ve Sınır Ötesi Kişisel Veri*

¹ Dilek Yüksel Civelek, “Kişisel Verilerin Korunması ve Bir Kurumsal Yapılanma Önerisi”, Uzmanlık Tezi, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Yayın No: 2821, 2011, s.15.

² Nilgün Başalp, *Kişisel Verilerin Korunması ve Saklanması*, Ankara, Yetkin Yayınları, 2004, s.22.

³ Furkan Güven Taştan, *Türk Sözleşme Hukukunda Kişisel Verilerin Korunması*, 2. Basım, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2017, s.12.

Akışının Korunmasına İlişkin Rehber İlkeler”de⁴ kişisel veriler, “belirli veya belirlenebilir bir gerçek kişiye ilişkin tüm bilgiler” olarak tanımlanmaktadır (md.1/b). Kişisel verilerin korunmasına yönelik ilk uluslararası sözleşme niteliği taşıyan⁵ 1981 tarihli “*Kişisel Verilerin Otomatik İşleme Tabi Tutulması Karşısında Bireylerin Korunmasına İlişkin 108 sayılı Avrupa Konseyi Sözleşmesi*”nde⁶ yapılan bir diğer tanımda kişisel veriler, “kimliği belirtilen veya belirtilebilen bir gerçek kişiye ait tüm bilgiler” şeklinde açıklanmaktadır (md.2/a). 1995 yılında kabul edilen “95/46/AT sayılı *Kişisel Verilerin İşlenmesi ve Serbest Dolaşımı Bakımından Bireylerin Korunmasına İlişkin Avrupa Parlamentosu ve Avrupa Konseyi Direktifi*”nde⁷ kişisel veriler, “belirli veya belirlenebilir bir gerçek kişi hakkındaki herhangi bir bilgi” şeklinde yer almaktadır (md.2/a). Dijital çağın en kapsamlı hukuki intibak projelerinden biri olarak ele alınan⁸ “Genel Veri Koruma Tüzüğü (GVKT)”⁹ ise kişisel verileri, “belirli veya belirlenebilir bir gerçek kişiye ilişkin her türlü bilgi” olarak nitelendirmektedir (md.4/1).

Ulusal hukukta, “6698 Sayılı *Kişisel Verilerin Korunması Kanunu*”nda (KVKK)¹⁰ kişisel veriler, “kimliği belirli veya belirlenebilir gerçek kişiye ilişkin her türlü bilgi” olarak açıklanmaktadır (md.3/d). Kanun’un genel gerekçesinde “bireylerin kimliklerini belirli hale getirmeye elverişli her türlü bilginin” kişisel veri olarak

⁴ Bkz. “*OECD Guidelines on the Protection of Privacy and Transborder Flows of Personal Data*”, <http://www.oecd.org/internet/ieconomy/oecdguidelinesontheprivacyandtransborderflowsofpersonaldata.htm>, Erişim Tarihi: 15.12.2018. Bundan sonra “*OECD Rehber İlkeleri*” olarak anılacaktır.

⁵ Başalp, *Kişisel Verilerin Korunması ve Saklanması*, s.24.

⁶ Bkz. “*Convention for the Protection of Individuals with regard to Automatic Processing of Personal Data, No.108*”, <https://rm.coe.int/1680078b37>, Erişim Tarihi: 16.12.2018. Bundan sonra “*108 sayılı Sözleşme*” olarak anılacaktır.

⁷ Bkz. “*Directive 95/46/EC of the European Parliament and of the Council of 24 October 1995 on the protection of individuals with regard to the processing of personal data and on the free movement of such data*”, Official Journal of the European Communities, 23.11.1995, L.281, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:31995L0046&from=en>, Erişim Tarihi: 16.12.2018. Bundan sonra “*95/46 sayılı Direktif*” olarak anılacaktır.

⁸ Taştan, *a.g.e.*, s.18.

⁹ Bkz. “*Regulation (EU) 2016/679 of the European Parliament and of the Council of 27 April 2016 on the protection of natural persons with regard to the processing of personal data and on the free movement of such data, and repealing Directive 95/46/EC (General Data Protection Regulation)*”, Official Journal of the European Union, 04.05.2016, L.119, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016R0679&from=EN>, Erişim Tarihi: 10.01.2019.

¹⁰ Bkz. Resmi Gazete, Tarih: 07.04.2016, Sayı: 29677.

tanımlanacağı belirtilmektedir¹¹. Anayasa Mahkemesi'nin verdiği bir kararda ise kişisel verilerin, *“adı, soyadı, doğum tarihi ve doğum yeri gibi bireyin sadece kimliğini ortaya koyan bilgiler değil, telefon numarası, motorlu taşıt plakası, sosyal güvenlik numarası, pasaport numarası, özgeçmiş, resim, görüntü ve ses kayıtları, parmak izleri, IP adresi, e-posta adresi, hobiler, tercihler, etkileşimde bulunulan kişiler, grup üyelikleri, aile bilgileri, sağlık bilgileri gibi kişiyi doğrudan ve dolaylı olarak belirlenebilir kılan tüm verileri”* kapsadığı ifade edilmektedir¹².

Kişisel veri kavramına ilişkin uluslararası ve ulusal düzenlemelerin hemen hemen tümünde mutabık olunan tanımın, *“doğrudan veya dolaylı olarak bir gerçek kişi ile ilintili olan, o kişinin kimliğini belirli veya belirlenebilir kılan her türlü bilgi”* olduğu ifade edilebilir¹³. Bu bilgiler, belli bir kimsenin kimliğine, etnik kökenine, fiziksel özelliklerine, öğrenim durumuna, bireysel ve aile içi yaşantısına ve başkaları ile gerçekleştirdiği haberleşmelere ilişkin olabilir. Benzer şekilde bir kimsenin ikamet, emniyet, kredi kartı bilgileri, kişisel düşünce ve inançları ve hatta alışveriş alışkanlıklarına dair bilgiler de kişisel veri olarak kabul edilmektedir¹⁴.

1.2. Kişisel Veri Kavramının Unsurları

Kişisel veri kavramına ilişkin üzerinde görüş birliği bulunan tanımdan yola çıkarak, kavramın üç temel unsurdan oluştuğu söylenebilmektedir. Bu unsurlar¹⁵: Bir bilginin bulunması, kimliği belirli veya belirlenebilir bir kişinin varlığı, bilginin kişiye ilişkin olmasıdır.

¹¹ Bkz. **TBMM**, 117 Sıra Sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Tasarısı (1/541) ve Adalet Komisyonu Raporu, s.4, “Çevrimiçi” <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss117.pdf>, Erişim Tarihi: 20.12.2018. Bundan sonra “KVKK Gerekeçesi” olarak anılacaktır.

¹² Bkz. Anayasa Mahkemesi, Karar Tarihi: 12.11.2015, Esas Sayısı: 2015/32, Karar Sayısı: 2015/102, Resmi Gazete, Tarih: 02.12.2015, Sayı: 29550.

¹³ Uğur Ersoy, “Bir İnsan Hakları Kavramı Olarak Kişisel Verilerin Korunması”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Gazi Üniversitesi, S.B.E.**, Ankara, 2009, s.16.

¹⁴ Hüseyin Can Aksoy, **Medeni Hukuk ve Özellikle Kişilik Hakkı Yönünden Kişisel Verilerin Korunması**, Ankara, Çakmak Yayınevi, 2010, s.1.

¹⁵ 95/46 sayılı Direktifin 29. maddesi uyarınca kurulan, veri koruma konularında ortaya çıkan sorunların çözümü için bağımsız tavsiyelerde bulunan ve bir danışma organı niteliğinde olan Çalışma Grubu (Working Party), kişisel veri kavramının tanım ve unsurlarına yönelik bir rapor hazırlamıştır. Raporda kişisel verinin unsurları gerçek kişi, gerçek kişinin belirli veya belirlenebilir olması, herhangi bir bilgi, bilginin kişiye ilişkin olması şeklinde dört unsur üzerinden incelenmektedir. Bu çalışmada gerçek kişi ve gerçek kişinin belirli ve belirlenebilir olması unsurları tek başlık altında incelenerek, üçlü bir ayırım tercih edilmiştir. Söz konusu rapor için bkz. **Article 29 Data Protection Working Party**, “Opinion 4/2007 on the concept personal data”, 012848/07/EN WP136, p.6, “Çevrimiçi” <https://www.clinicalstudydatarequest.com/Documents/Privacy-European-guidance.pdf>, Erişim Tarihi: 20.12.2018.

1.2.1. Bir Bilginin Bulunması

Kişisel veri kavramının tanımında yer alan ilk unsur bir bilginin bulunmasıdır. Tanımda yer alan her türlü bilgi (any information) unsurundan ne anlaşılması gerektiğini belirleyebilmek için öncelikle veri ve bilgi kavramlarının ne olduğunun ortaya konulması gerekmektedir¹⁶. Veri, *“bir araştırmanın, bir tartışmanın, bir muhakemenin temeli olan ana öge, muta, done”* olarak tanımlanırken; bilgi, *“kurallardan yararlanarak kişinin veriye yönelttiği anlam”* olarak tanımlanmaktadır¹⁷. Dolayısıyla veri tek başına anlam ifade etmemekte, belirli bir anlam yöneltildiği takdirde fonksiyonel bir hale gelmekte yani bilgiye dönüşmektedir. Bu bakımdan kişisel veri koruma hukukuna ilişkin düzenlemelerde yer alan bilgi kavramı kişi tarafından anlamlandırılmış veri olarak yorumlanmalıdır¹⁸.

Kişisel veri kavramının tanımında yer alan her türlü bilgi unsuru geniş bir yorumlama gerektirmektedir. İlk olarak, bilgiler niteliği açısından objektif olabileceği gibi görüş ve değerlendirmeleri de içerebilmektedir. Bu nedenle bilginin öznel veya nesnel nitelikte olması o bilginin kişisel veri kabul edilmesinde bir koşul değildir. İkinci olarak, bilginin kişisel veri olabilmesi için doğru ya da doğruluğunun kanıtlanmış olmasına gerek duyulmamaktadır. Aslında kişisel veri koruma hukuku hâlihazırda bilgilerin yanlış olma ihtimalini öngörmekte ve veri sahiplerine, verilere erişim ile bilgilerdeki hatalar için düzeltme hakkı tanımaktadır. Üçüncü olarak, bilginin formatı ve bulunduğu ortam göz önüne alındığında, bilgi hangi biçimde (alfabetik, sayısal, grafiksel, fotografik veya akustik) olursa olsun kişisel veri olarak kabul edilmektedir¹⁹. Son olarak bilgiler, sır niteliğinde veya gizli kalması gereken bir özelliğe sahip olmak

¹⁶ Working Party, kişisel veri kavramının unsurlarını incelerken veri değil, bilgi kavramını kullanmaktadır. Nitekim KVKK’da yer alan kişisel veri tanımında da veri kavramı yerine bilgi kavramı tercih edilmiştir. Bu iki kavram arasında farklıklar mevcut olsa da literatürde iki kavram birbirleri yerine kullanılabilmektedir. Bu çalışmada da bilgi ve veri kavramları arasında ayırım yapılmadan birbirinin yerine geçer şekilde kullanılmıştır.

¹⁷ **Türk Dil Kurumu Sözlükleri**, “Güncel Türkçe Sözlük”, <https://sozluk.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 21.12.2018. Veri, *“bilgi işleme sürecinin temel hammaddesi olarak ve çeşitli sembol, harf, rakam ve işaretlerle temsil edilen, ham, işlenmeye hazır işlenmemiş gerçekler ya da izlenimler”* olup, bilgi ise *“verilerin, karar alma sürecine destek sunacak şekilde anlamlı bir biçime getirilmek üzere, analiz edilerek işlenmesiyle ulaşılan sonuçlardır.”* Bkz. Türksel Kaya Bensghir, **Bilişim Teknolojileri ve Örgütsel Değişim**, Ankara, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayın No: 274, 1996, s.14.

¹⁸ Taştan, **a.g.e.**, s. 40.

¹⁹ **Article 29 Data Protection Working Party**, p.6-7.

zorunda değildir. Gizli bilgiler ile birlikte herkesçe ulaşılabilen aleni bilgiler de kişisel veri olarak nitelendirilmektedir²⁰.

1.2.2. Kimliği Belirli veya Belirlenebilir Bir Kişinin Varlığı

Kişisel veri kavramının tanımında yer alan ikinci unsur kimliği belirli veya belirlenebilir bir gerçek kişinin (identified or identifiable natural person) varlığıdır. Özellikle kişi kavramına kimlerin gireceğinin yani kimlerin kişisel veri koruma hukukunun sağladığı güvencelerden faydalanacağını tespiti önem arz etmektedir. Nitekim KVKK ile yalnızca gerçek kişilere ait veriler koruma altına alınırken tüzel kişilere ilişkin veriler bu kapsamda değerlendirilmemiştir (md.3/d). Benzer şekilde OECD Rehber İlkeleri'nde, 108 sayılı Sözleşme'de, 95/46 sayılı Direktifte ve GVKT'de yalnızca gerçek kişilere ilişkin bilgiler için koruma sağlanmaktadır. Dolayısıyla ilgili metinlerin hükümleri tüzel kişilerin verileri açısından uygulanamamaktadır²¹.

Genel olarak bir gerçek kişi, bir insan kümesi içerisinde diğer küme üyelerinin tamamından ayırt edilebiliyorsa kimliği belli kişi olarak kabul edilmekte, henüz net olarak tespit edilmemekle birlikte kimliğin tespitinin mümkün olduğu durumda ise kimliği belirlenebilir kişi olarak addedilmektedir. Kimliklendirme normal olarak, bir kişi ile yakın bir alakaya sahip bazı bilgi parçaları (belirleyici-identifier) vasıtasıyla gerçekleştirilmektedir. Bu belirleyiciler, kişinin boyu, kilosu, göz rengi, elbiseleri gibi dış görüntüsü ile ilgili bilgiler olabileceği gibi meslek, görev, adres ve isim bilgileri de olabilmektedir²². Bununla birlikte kimliği belirli veya belirlenebilir bir gerçek kişiyle ilişkilendirilemeyecek bilgiler (anonim veriler-anonymous data) kişisel verilerin korunması kapsamında değerlendirilmemektedir. Örneğin istatistik, araştırma ve

²⁰ Aksoy, **Medeni Hukuk ve Özellikle Kişilik Hakkı Yönünden Kişisel Verilerin Korunması**, s.14.

²¹ Bkz. OECD Rehber İlkeleri, md.1/b; 108 sayılı Sözleşme, md.2/a; 95/46 Sayılı Direktif, md.2/a; GVKT, md.4/1. Ancak, Avrupa Birliği'nin düzenlediği "2002/58/AT sayılı Elektronik Haberleşme Sektöründe Kişisel Verilerin İşlenmesi ve Özel Hayatın Gizliliğinin Korunmasına İlişkin Direktif" yalnızca elektronik haberleşme sektörüne ilişkin olmak kaydıyla tüzel kişilere ait verileri de koruma altına almaktadır (md.12). Bkz. "Directive 2002/58/EC of the European Parliament and of the Council of 12 July 2002 concerning the processing of personal data and the protection of privacy in the electronic communications sector (Directive on privacy and electronic communications)", Official Journal of the European Communities, 31.07.2002, L.201, <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2002L0058:20091219:EN:PDF>, Erişim Tarihi: 22.12.2018. Bundan sonra "2002/58 sayılı Elektronik Haberleşme Direktifi" olarak anılacaktır.

²² Murat Uygun, "Avrupa Birliğinin 95/46 sayılı Veri Koruma Yönergesi Işığında Kişisel Verilerin Korunması", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Gazi Üniversitesi, S.B.E.**, Ankara, 2010, s.43.

planlama amaçları ile bir kişiyi belirlemekten ziyade katlanmış bir bilgi yığını olarak tutulan anonim veriler, ilgili kişilerle ilişkilendirilemediklerinden kişisel veri olarak kabul edilmemektedir. Zira veri sahibi ile veri arasındaki illiyet bağı kopmuş olduğundan, bu tür veriler üzerinde yapılan herhangi bir işlem temel hak ve özgürlüklerin ihlali sonucunu da doğurmayacaktır²³.

1.2.3. Bilginin Kişiye İlişkin Olması

Kişisel veri kavramının tanımında yer alan son unsur, bilginin kişiye ilişkin (relating to) olmasıdır. Bu unsur bilgi ile kimliği belirli ya da belirlenebilir kişi arasındaki bağlantıyı ifade etmektedir. Bilgiyi bir kişi ile ilişkilendirebilmek için içerik ögesi veya amaç ögesi veya sonuç ögesinin mevcut olması ve bu ögelerden en az birinin kişiyle alakalı olması gerekmektedir²⁴.

1.3. Hassas Veri Kavramı

Kişisel veri koruma hukukunda öğrenilmesi ve kamuya açıklanması halinde kişi hakkında ayrımcılık yapılmasına ve mağduriyete sebep olabilecek veriler, hassas veri (sensitive data) olarak nitelendirmektedir. Dolayısıyla bu verilerin diğer kişisel verilere göre daha sıkı şekilde korunmaları gerekmektedir²⁵. Böyle bir ayrıma gidilmesinin sebebi ise bahsi geçen verilerin kötüye kullanılması durumunda veri sahibi üzerinde doğabilecek zararların ve mağduriyetlerin daha büyük olacağı endişesidir²⁶. Bu tür verileri ifade etmek için çeşitli veri koruma kanunlarında, özel kategorili kişisel veriler (special categories of personal data), özel kişisel veriler (special personal data), özel korumaya layık olan veriler (data deserving special protection) kavramları da kullanılmaktadır²⁷.

Ulusal ve uluslararası düzenlemelerde hassas veriler genellikle sınırlı sayma yoluyla belirlenmiştir. Örneğin 108 sayılı Sözleşme’de ırksal kökene, siyasi görüşlere,

²³ Ersoy, s.17.

²⁴ **Article 29 Data Protection Working Party**, p.9-10.

²⁵ **Kişisel Verileri Koruma Kurumu**, “Özel Nitelikli Kişisel Verilerin İşlenme Şartları”, s.1, “Çevrimiçi” <https://www.kvkk.gov.tr/Icerik/5238/Ozel-Nitelikli-Kisisel-Verilerin-Islenme-Sartlari>, Erişim Tarihi: 25.12.2018.

²⁶ Murat Volkan Dülger, “İnsan Hakları ve Temel Hak ve Özgürlükler Bağlamında Kişisel Verilerin Korunması”, **İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 5, Sayı 1, 2018, s.73.

²⁷ Cemil Kaya, “Avrupa Birliği Veri Koruma Direktifi Ekseninde Hassas (Kişisel) Veriler ve İşlenmesi”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt 69, Sayı 1-2, 2011, s.318.

dini ve diğer inançlara, sağlığa ve cinsel yaşama ve ceza mahkûmiyetine ilişkin veriler, özel nitelikli kişisel veriler olarak düzenlenmiştir (md.6). 95/46 sayılı Direktifte, ilgili kişinin sağlık durumu ve cinsel yaşamı, sendika üyeliği, dini ve felsefi inançları, siyasi görüşü, ırkı veya etnik kökeni ile ilgili veriler yine özel nitelikli kişisel veri olarak belirlenmiştir. (md.8/1). Benzer şekilde GVKT’de ilgili kişinin ırkı veya etnik kökeni, siyasi görüşleri, dini veya felsefi inancı, sendika üyeliği, sağlığı, cinsel yaşamı ve cinsel yönelimi ile ilgili verileri ve genetik ve biyometrik verileri özel nitelikli kişisel veri olarak sınıflandırılmıştır (md.9/1)²⁸. Veri koruma kanunlarına sahip olan bütün ülkelerde hemen hemen bu nitelikteki veriler, hassas veri olarak kabul edilmiştir. Bazı ülkelerde ise daha fazla veri çeşidi özel nitelikli kişisel veriler kategorisine dâhil edilmiştir²⁹.

KVKK’nın 6. maddesine göre 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 özel nitelikli kişisel veridir. Anılan maddenin 2. fıkrası uyarınca bu veriler ancak ilgili kişilerin açık rızası ile işlenebilmektedir. Bunun yanında 3. fıkra³⁰ belirtilen şartlardan birinin varlığı halinde açık rıza aranmaksızın da özel nitelikli kişisel veriler işlenebilmektedir. Ayrıca 4. fıkra da bu verilerin işlenmesinde Kişisel Verileri Koruma Kurulu tarafından belirlenen yeterli önlemlerin alınması şart koşulmaktadır.

²⁸ Bu uluslararası düzenlemelerin yanında OECD Rehber İlkeleri’nde hassas veriler için ayrı ve özel bir koruma öngörülmemiştir. Bunun sebebi ise OECD Rehber İlkeleri’ni hazırlayan uzman ekibin, evrensel düzeyde hassas olarak nitelendirilebilecek bir veri kategorisi tanımlamayı mümkün bulmamasıdır. Bkz. OECD Rehber İlkeleri, paragraf 51.

²⁹ İzlanda’da ten rengi, alkol, tıbbi ilaç ve uyuşturucu kullanımı, Estonya’da özür durumu, Polonya’da bağımlılıklar, Finlandiya’da sosyal görüşler, destek ve diğer sosyal yardımlar, İngiltere’de fiziksel ve zihinsel sağlık durumu hassas veri olarak kabul edilmiştir. Bkz. Kaya, a.e., s.319.

³⁰ İlgili fıkranın hükmü şu şekildedir: “Birinci fıkra da sayılan 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.”

1.4. Diğer Önemli Kavramlar

Kişisel verilerin işlenmesi (processing of personal data), otomatik ya da otomatik olmayan yollarla gerçekleştirilen kişisel verilerle ilişkili olabilecek her türlü süreci içermektedir³¹. KVKK'da 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 işlem”* şeklinde tanımlanmaktadır (md.3/e)³². Bu bağlamda kişisel verilerin işlenmesi geniş bir alanı kapsamakta ve verilerin ilk kez elde edilmesinden başlanarak veriler üzerinde gerçekleştirilen her türlü işlemi ifade etmektedir³³.

Zincirleme bir döngüyü ifade eden kişisel verilerin işlenmesi sürecine bir ya da birden çok kişi ve kurum dâhil olmaktadır. Bu süreçte korumanın konusu olan, verilerin nitelediği kişi için veri öznesi (data subject) veya ilgili kişi ifadeleri kullanılmaktadır³⁴. KVKK'da ilgili kişi, *“kişisel verisi işlenen gerçek kişi”* olarak tanımlanmaktadır (md.3/ç). İlgili kişi haricinde sürece dahil olan veri sorumlusu (data controller) *“kişisel verilerin işleme amaçlarını ve vasıtalarını belirleyen, veri kayıt sisteminin kurulmasından ve yönetilmesinden sorumlu olan gerçek veya tüzel kişi”*³⁵ (md.3/ı), veri işleyen (data processor) ise *“veri sorumlusunun verdiği yetkiye dayanarak onun adına kişisel verileri işleyen gerçek veya tüzel kişi”*³⁶ olarak ifade edilmektedir (md.3/ğ). Veri

³¹ Başalp, **Kişisel Verilerin Korunması ve Saklanması**, s.33.

³² Kişisel verilerin işlenmesi kavramının uluslararası düzenlemelerdeki tanımı için bkz. 95/46 sayılı Direktif md.2/b; GVKT, md.4/2.

³³ Bkz. KVKK Gerekçesi, s.7.

³⁴ Elif Küzeci, **Kişisel Verilerin Korunması**, 2. Basım, Ankara, Turhan Kitabevi, 2018, s.15-16. İlgili kişi, uluslararası düzenlemelerde benzer şekilde kişisel verinin ilgili olduğu yani belirli ya da belirlenebilir kıldığı gerçek kişi olarak belirtilmektedir. Bkz. 108 sayılı Sözleşme, md.2/a; 95/46 sayılı Direktif, md.2/a; GVKT, md.4/1.

³⁵ Bu kişiler, gerçek kişiler olabileceği gibi, kamu kurumları, şirketler, dernekler veya vakıflar gibi tüzel kişiler de olabilir. Bkz. KVKK Gerekçesi, s.7. Ayrıca veri sorumlusu kavramının uluslararası düzenlemelerdeki tanımı için bkz. 94/46 sayılı Direktif, md.2/d; GVKT, md.4/7.

³⁶ Bu kişiler, kişisel verileri kendisine verilen talimatlar çerçevesinde işleyen çalışanlar olabileceği gibi, veri sorumlusunun hizmet satın almak suretiyle belirlediği ayrı bir gerçek veya tüzel kişi de olabilir. Herhangi bir gerçek veya tüzel kişi aynı zamanda hem veri sorumlusu, hem de veri işleyen sıfatına sahip olabilir. Örneğin, bir muhasebe şirketi kendi personeliyle ilgili tuttuğu verilere ilişkin olarak veri sorumlusu sayılırken, müşterisi olan şirketlere ilişkin tuttuğu veriler bakımından veri işleyen olarak kabul

işleyen faaliyetleri kişisel veri işleme sürecinin daha çok teknik kısımları ile sınırlıdır. Kişisel verilerin işlenmesine ilişkin karar yetkisi ve işleme amacı ile yönteminin belirlenmesi ise veri sorumlusuna aittir. Bir başka ifadeyle kişisel veri işleme faaliyetinin neden ve nasıl yapılacağı sorularının cevabını verecek kişi veri sorumlusudur³⁷.

2. KİŞİSEL VERİLERİN HUKUKİ NİTELİĞİ

Kişisel verilerin korunması ile amaçlanan çıkarın ne olduğu hususu özellikle Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ile Avrupa’da farklı bir bağlamda tartışılmaktadır. Tartışmanın kökeni ise kişisel verilerin, üzerinde tasarrufta bulunulabilen bir mal olarak mı değerlendirileceği yoksa doğuştan gelen bir hak olarak mı kabul edileceği noktasına dayanmaktadır³⁸. Keza Amerikan hukuk sisteminde öngörülen ekonomik yaklaşımlara karşın Avrupa hukuk sistemindeki baskın görüş kişisel verilerin veri sahibinin kişilik hakkıyla ilişkilendirilmesidir³⁹. Bu farklılık, ABD’nin ve Avrupa’nın bilgi altyapısına bakış açılarından kaynaklanmaktadır. Nitekim ABD’de daha çok bilgi ekonomisinden söz edilirken, Avrupa’da bilgi toplumu ön plana çıkmaktadır⁴⁰. Bu bağlamda kişisel verilerin özünde yatan hukuki varlığa ve menfaate ilişkin görüşleri üç başlık altında toplamak mümkündür. Bunlar: mülkiyet hakkı görüşü, fikri mülkiyet hakkı görüşü ve kişilik hakkı görüşüdür.

2.1. Mülkiyet Hakkı Görüşü

Amerikan hukuk sisteminin yaklaşımlarından olan mülkiyet hakkı⁴¹ görüşüne⁴² göre kişisel veriler, ticari olarak tahsis edilmeli ve bu veriler üzerinde mülkiyet hakkına

edilecektir. Bkz. KVKK Gerekçesi, s.7. Ayrıca veri işleyen kavramının uluslararası düzenlemelerdeki tanımı için bkz. 94/46 sayılı Direktif, md.2/e; GVKT, md.4/8.

³⁷ **Kişisel Verileri Koruma Kurumu**, “Veri Sorumlusu ve Veri İşleyen”, s.2-3, “Çevrimiçi” <https://www.kvkk.gov.tr/Icerik/4195/Veri-Sorumlusu-ve-Veri-Isleyen>, Erişim Tarihi: 27.12.2018.

³⁸ Bkz. Küzeci, **a.g.e.**, s.62.

³⁹ Hüseyin Can Aksoy, “The Right to Personality and Its Different Manifestations as the Core of Personal Data”, **Ankara Law Review**, Vol 5, No 2, 2008, p.236.

⁴⁰ Küzeci, **a.g.e.**, s.63.

⁴¹ Mülkiyet hakkı, “*kişinin bir şey üzerinde kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma yetkilerinin tümüne sahip olmasını*” ifade etmektedir. Bkz. Anayasa Mahkemesi, Karar Tarihi: 21.06.1989, Esas Sayısı: 1988/34, Karar Sayısı: 1989/26, Resmi Gazete, Tarih: 05.12.1989, Sayı: 20363.

⁴² J.E.J. Prins, “The Propertization of Personal Data and Identities”, **Electronic Journal of Comparative Law**, Vol 8, No 3, 2004, p.2; Corien Prins, “When Personal Data, Behavior and Virtual Identities Become a Commodity: Would a Property Rights Approach Matter?”, **Script-ed**, Vol 3, No 4, 2006, p.274.

sahip olunmalıdır⁴³. Bu bağlamda bireyler kendi kişisel verilerinin sahibi olduğunu kabul etmeli ve mülk sahibi (malik) olarak verilerini ne şekilde kullanacağını kontrol yetkisini elinde bulundurmalıdır⁴⁴.

Mülkiyet hakkı görüşü, kişisel verilere erişebilen kişilerin veya işletmelerin bu verileri kullanmaları halinde veri sahiplerine adil bir bedel ödemesi gerektiğini ileri sürmektedir. Bu bakımdan veri sahipleri uygun sözleşmeler aracılığıyla kişisel verilerini işletmelere satabilecek ya da devredebilecek bunun karşılığında ise veri sahiplerine adil bir bedel ödenecek ve bu suretle kişisel veri pazarı daha adil bir şekilde işleyebilecektir⁴⁵. Nitekim işletmeler, bilgi teknolojilerinin gelişimiyle kişisel verileri kolay ve ucuz bir şekilde toplamaktadır. Fakat veri sahiplerine elde edilen veriler için bir ödeme yapılması halinde, ortaya çıkan maliyet yükünü taşımak istemeyen şirketler mevcut duruma kıyasla daha az veri toplama ve kullanma eğilimi göstereceklerdir. Böylelikle hem bireylerin mahremiyeti daha güçlü bir şekilde korunabilecek hem de verilerini devretmek isteyen bireyler kişisel veri pazarından fayda sağlayabilecektir⁴⁶.

Mülkiyet hakkı görüşü birtakım avantajlara sahip olsa da birçok noktada eleştirilere maruz kalmaktadır. Öncelikle kişisel verilere insan hakkı olarak değer veren hukuk sistemlerinde mülkiyet hakkı görüşünün geleceğinin olmadığı iddia edilmektedir. Bu bakış açısına göre kişisel veriler, bireylere kişilikleri nedeniyle bağlıdır ve bireyler ticari veya herhangi bir nedenle kişilik haklarından feragat edemez veya bu haklarını devredemez. Bu sebeple kişisel veriler üzerinde tanınacak mülkiyet hakkı, bireylerin kişilik haklarını ihlal edebilecek niteliktedir⁴⁷.

Mülkiyet hakkının yaygın özelliklerinden biri, kişinin sahip olduğu değeri satması durumunda yeni mülk sahibinin bunu üçüncü kişilere serbestçe devredebilmesidir. Görüşün kabul olduğu varsayımı altında bir kişiden verilerini rızası

⁴³ Prins, “When Personal Data, Behavior and Virtual Identities Become a Commodity: Would a Property Rights Approach Matter?”, p.274.

⁴⁴ Jessica Litman, “Information Privacy/Information Property”, **Stanford Law Review**, Vol 52, 2000, p.1287.

⁴⁵ Prins, “The Propertization of Personal Data and Identities”, p.1; Pamela Samuelson, “Privacy as Intellectual Property?”, **Stanford Law Review**, Vol 52, 2000, p.1132.

⁴⁶ Prins, “When Personal Data, Behavior and Virtual Identities Become a Commodity: Would a Property Rights Approach Matter?”, p.279; Samuelson, a.e., p.1132-1133.

⁴⁷ Prins, “The Propertization of Personal Data and Identities”, p.2-3; Prins, “When Personal Data, Behavior and Virtual Identities Become a Commodity: Would a Property Rights Approach Matter?”, p.280-281.

çerçevesinde satın alan kimse artık verilerini devreden bireyin rızasına gerek duymadan bu verileri üçüncü kişilerle paylaşabilecektir. Böyle bir tasarruf yetkisinin kişisel veriler için kabul edilemez nitelikte olduğu belirtilmektedir. Bireyin verilerini uygun gördüğü amaç için bir şirkete satması aynı verilerin başka bir şirket tarafından kullanılmasını onayladığı anlamına gelmemektedir. Dolayısıyla bu görüş çerçevesinde veri sahibi, kendisine ilişkin verilere yabancılaşmakta ve bilgilerin gizliliği hedefinden uzaklaşmaktadır⁴⁸.

Mülkiyet hakkına getirilen bir diğer eleştiri de mülkiyet hakkını temellendiren kıt kaynakların pazarda etkin dağılımını sağlama işlevinin, kişisel veriler bakımından uygulanabilmesinin olanaklı görülmemesidir. Nitekim kişisel veriler bakımından herhangi bir kılığın söz konusu olmadığı ve kıt olanın kişisel veriler değil, bilgilerin gizliliği olduğu ifade edilmektedir⁴⁹.

2.2. Fikri Mülkiyet Hakkı Görüşü

Fikri mülkiyet hakkı, insan zihninin ürünü olan gayrimaddi mallar üzerindeki mutlak hâkimiyeti ifade etmektedir⁵⁰. Bu hakkın, kişisel verilerin korunmasının özünde yatan hukuki menfaat olduğu ileri sürülmektedir. Bu bağlamda fikri mülkiyet hakkı ile kişisel verilerin korunması arasındaki benzerlikten hareketle kişisel verilerin telif hakkına benzer bir yaklaşımla korunabileceği savunulmaktadır⁵¹. Fikri mülkiyet hakkı ile kişisel verilerin korunması arasındaki amaçsal benzerlik ise bilgilerin dağılımının ve kullanımının kontrolünü sağlamak şeklinde belirtilmektedir⁵².

Veri sahibinin kişisel verileri üzerindeki hakları, fikri mülkiyet hukukundaki eser sahibinin manevi haklarına benzetilmektedir. Bir başka ifadeyle, eser sahibinin manevi haklarından eseri umuma arz etme yetkisi ve eserde değişiklik yapılmasını yasaklama yetkisi ile veri sahibinin kendisine ait verileri kimlerle ve hangi şartlarla

⁴⁸ Samuelson, a.e., p.1137-1138.

⁴⁹ A.e., p.1138.

⁵⁰ Levent Yünlü, “Fikri Mülkiyet Hakkı”, **Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni**, Cilt 23, Sayı 1-2, 2003 s. 893.

⁵¹ Küzeci, **a.g.e.**, s.66.

⁵² Prins, “When Personal Data, Behavior and Virtual Identities Become a Commodity: Would a Property Rights Approach Matter?”, p.279.

paylaşacağı yetkilerinin birbirlerine olan benzerliği fikri mülkiyet hakkı görüşünün temelini oluşturmaktadır⁵³.

Fikri mülkiyet hakkı görüşü, mülkiyet hakkı görüşü için yapılanlar da dâhil olmak üzere birtakım eleştirilere maruz kalmıştır. İlk olarak, fikri mülkiyet hakkına konu olan değerler, kişilerin kendi iradesi ile fikri ve düşünsel faaliyetleri sonucu ortaya çıkmaktadır⁵⁴. Oysa kişisel veriler, kişinin iradesi dışında, kendi doğası gereği, davranış ve tercihlerinin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Nitekim bireylerin, kişisel veri oluşturma gibi kasıtlı bir çabası bulunmamaktadır. Bunun yanında bu hak, fikirlerin korunmasını sağlarken aynı zamanda eser sahibini ticari imkânlardan yararlanması için fikri üretim yapmaya teşvik etmektedir. Lakin kişisel verilerin korunmasında veri yaratma ya da üretme gibi bir teşvik söz konusu değildir. Dolayısıyla fikri mülkiyet hakkının amacının kişisel veriler ile bağdaşmadığı belirtilmektedir⁵⁵.

2.3. Kişilik Hakkı Görüşü

Kişilik hakkı, kişilerin maddi, manevi ve iktisadi bütünlüğü ve varlıkları üzerinde sahip bulundukları mutlak haklardır. Bir kimsenin vücut bütünlüğü, sağlığı, ismi, şeref ve haysiyeti, resmi, hürriyetleri, sır çevresi, ekonomik ve fikri faaliyetleri üzerindeki hakları, kişilik hakkını oluşturmaktadır⁵⁶. Bu bağlamda kişilik hakkı, kişiyi var eden, kişiliğin serbestçe gelişimini sağlayan, diğer kişilerden farklılığını temin eden bütün değerler üzerindeki bir hak olarak ifade edilmektedir⁵⁷. Kişilik hakkının niteliklerini açıklamak gerekirse, bu hak yalnızca manevi varlıklara ilişkin, herkese karşı ileri sürülebilen, kişiye sıkı surette bağlı ve dolayısıyla kullanımından vazgeçmenin mümkün olmadığı, devir olmayan bir haktır⁵⁸.

Kişisel verilerin hukuki niteliğinin kişilik hakkı olduğu görüşünün dayanağını mahremiyet ve özel hayat kavramları oluşturmaktadır. Buna göre kişisel verilerin korunması, kişinin mahremiyet hakkının korunmasına ilişkin bir araç olup, mahremiyet

⁵³ Samuelson, a.e., p.1146-1148; Aksoy, **Medeni Hukuk ve Özellikle Kişilik Hakkı Yönünden Kişisel Verilerin Korunması**, s.61.

⁵⁴ Yünlü, a.e., s.900

⁵⁵ Prins, “When Personal Data, Behavior and Virtual Identities Become a Commodity: Would a Property Rights Approach Matter?” p.296; Samuelson, a.e., p.1140-1141.

⁵⁶ Turgut Akıntürk, **Medeni Hukuk**, 13. Basım, İstanbul, Beta Yayınevi, 2008, s.108.

⁵⁷ Sibel Özel, **Uluslararası Alanda Medya ve İnternette Kişilik Hakkının Korunması**, 2. Basım, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2004, s.27.

⁵⁸ A.e., s.29.

ve onun bir uzantısı olan özel hayat ise kişilik hakkının bağımsız bir görünümüdür. Ancak bu görüş, kişisel verilerin korunmasını özellikle mahremiyetin korunması ile özdeşleştirdiği için eleştirilmektedir⁵⁹. Dolayısıyla bu noktada mahremiyet ve özel hayat kavramlarını ayrıca incelemekte fayda görmekteyiz.

2.3.1. Mahremiyet Kavramı

Mahremiyet, Arapça mahrem kelimesinden türetilmiş olup, kelime olarak “gizlilik” anlamına gelmektedir⁶⁰. Mahremiyet kavramı, en genel ve bilinen şekliyle “yalnız bırakılma hakkı” olarak tanımlanmaktadır⁶¹. Bir başka tanımda mahremiyet, “bireylerin, grupların ve kurumların kendileri hakkındaki bilgileri ne zaman, nasıl ve ne ölçüde diğerlerine aktarabileceğini kendilerinin belirleme hakkı” olarak belirtilmektedir⁶². Bununla birlikte mahremiyet, başkalarından ve gündelik yaşamdaki iletişimden tamamen soyutlanmak anlamına gelmemektedir. Sadece bir kimsenin, kendi hayatını başkalarıyla ne ölçüde paylaşacağını belirleme hakkına sahip olduğunu ifade etmektedir⁶³.

Mahremiyetin, korunması ve gizli kalması gereken öğeleri bakımından dört farklı görünüş biçimi bulunmaktadır. Bunlar bedensel mahremiyet, davranışsal mahremiyet, iletişim mahremiyeti ve bilgi mahremiyetidir. Bedensel mahremiyet kişinin vücut bütünlüğüyle ilgili olup, işkence, tıbbi müdahaleler, genetik araştırmalar vb. durumlar karşısında bireyin korunmasını sağlamaktadır. Davranışsal mahremiyet, cinsel tercihler ve alışkanlıklar, siyasi faaliyetler ve dini inanışlar gibi hassas konuların ifşasına karşı bir koruma içermektedir. İletişim mahremiyeti, telefon, e-posta vb. iletişim yöntemlerinin izlenmesine yönelik kısıtlamayı ve gizliliğini kapsamaktadır. Son

⁵⁹ Aksoy, **Medeni Hukuk ve Özellikle Kişilik Hakkı Yönünden Kişisel Verilerin Korunması**, s.61-62.

⁶⁰ **Türk Dil Kurumu Sözlükleri**, “Güncel Türkçe Sözlük”, <https://sozluk.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 10.01.2019.

⁶¹ Samuel D. Warren, Louis D. Brandeis, “The Right to Privacy”, **Harvard Law Review**, Vol 4, No 5, 1890, p.193.

⁶² Simone Fischer-Hübner, “Privacy and Security at Risk in the Global Information Security”, **Information, Communication & Society**, Vol 1, No 4, 1998, p.421-422.

⁶³ Mehmet Yüksel, “Mahremiyet Hakkı ve Sosyo-Tarihsel Gelişimi”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt 58, Sayı 1, 2003, s.182.

olarak bilgi mahremiyeti, bireyin kişisel verileri ile bu verilerin kullanımı üzerinde önemli ölçüde kontrol yetkisine sahip olmasını konu almaktadır⁶⁴.

2.3.2. Özel Hayat Kavramı

Özel hayat sözlükte, “*kişinin kendine özgü yaşayışı, yaşama tarzı, kendisini ilgilendiren tutum ve davranışı*” olarak tanımlanmaktadır⁶⁵. Kişinin kendi bireysel hayatını başkalarının karışmasından muaf olarak serbestçe düzenlemesi ve yaşaması özel hayat olarak ifade edilmektedir⁶⁶. Doktrinde özel hayat kavramının, onu oluşturan alanlar ve bu alanların kapsamlarının saptanması ile açıklandığı görülmektedir.

Tandoğan, kişinin hayat alanını gizli saha, özel saha ve ortak saha şeklinde ifade etmektedir. Buna göre gizli saha, kişinin yalnızca kendisine saklı kalmasını istediği hayat olaylarını içine alır. Kişi, bu olayların diğer insanların bilgisinden uzak kalmasını ister. Özel saha, kişinin kendisine yakın olan insanlarla paylaşmak istediği hayat olaylarını kapsar. Kişinin kamusal alanlarda gerçekleştirdiği faaliyetleri ise ortak sahaya aittir⁶⁷. İmre’ye göre kişinin hayat alanını, bireyin yakınları ve dostları tarafından bilinebilen özel hayatı, herkesten gizlenen veya söz konusu bireyin isterse bir veya birkaç kişiye açıklayabildiği gizli hayatı ve toplum içindeki yaşayışında belirli ölçüde aleni olan hususları içeren umumi hayatı oluşturmaktadır⁶⁸.

Dinç’de özel hayat kavramını üçlü hayat alanı ayırımından hareketle ele almaktadır. Ortak yaşam, tüm topluma açık olan ve gizliliğin söz konusu olmadığı alandır. Kişinin toplum içindeki yerini, görünen etkinliklerini ve başkalarıyla olan genel ilişkilerini kapsar. Özel yaşam, kişinin yalnız yakınlarıyla paylaştığı ve başkalarınca

⁶⁴ Roger Clarke, “Introduction to Dataveillance and Information Privacy, and Definitions of Terms,” **Xamax Consultancy**, 1997, “Çevrimiçi” <http://www.rogerclarke.com/DV/Intro.html>, Erişim Tarihi: 15.01.2019. Clarke’ın mahremiyete ilişkin yaptığı bu sınıflandırmanın faydalı fakat yeni ve gelişmekte olan teknolojilerin getirdiği gizlilik sorunlarını karşılamakta yetersiz kaldığı belirtilmektedir. Bu sebeple gelişen teknolojiler kapsamında sınıflandırma genişletilmiş ve mahremiyet yedi farklı yönden incelemeye konu edilmiştir. Bkz. Rachel L. Finn, David Wright, Michael Friedewald “Seven Types of Privacy”, **European Data Protection: Coming of Age**, Ed.: Serge Gutwirth, Ronald Leenes, Paul de Hert, Yves Pouillet, Springer, Dordrecht, 2013, p.4-6.

⁶⁵ **Türk Dil Kurumu Sözlükleri**, “Güncel Türkçe Sözlük”, <https://sozluk.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 15.01.2019.

⁶⁶ Mustafa Erdoğan, **İnsan Hakları Teorisi ve Hukuku**, Ankara, Orion Yayınevi, 2007, s.152.

⁶⁷ Haluk Tandoğan, “Şahsiyetin Akit Dışı İhlallere Karşı Korunmasının İşleyiş Tarzı ve Basın Yoluyla Olan İhlallere Karşı Özel Hayatın Korunması”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 20, Sayı 1, 1963, s.26.

⁶⁸ Zahit İmre, “Şahsiyet Haklarından Şahsın Özel Hayatının ve Gizliliklerinin Korunmasına İlişkin Meseleler”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt 39, Sayı 1-4, 1974, s.148-149

bilinmesini istemediği yaşam çevresidir. Ekonomik koşullar, aile ilişkileri, geçim sorunları bu alana girmektedir. Kişinin kendi özvarlığı ile bütünleşmesi için bu alanın dış etkilerden olabildiğince uzak tutulması gerekmektedir. Gizli yaşam ise bir iç sorgulama bölgesidir ve başkalarını hiçbir şekilde ilgilendirmemektedir. Açıklanmayan düşünce ve inançlar, duygusal bağlantılar, sağlık sorunları, özel anılar gibi kişilik birikimleri, dışa yansıtılmayan sırlar bu kapsamdadır. Kişinin “*yalnız kalma hakkı*” olarak da ifade edilen gizli yaşamının her türlü müdahaleden uzak tutulması gerekmektedir⁶⁹.

Özel hayat ve mahremiyet kavramları genellikle eş anlamlı olarak kullanılsa da yapılan açıklamalardan hareketle denilebilir ki hukuki anlamları bakımından farklılık göstermektedirler. Mahremiyet, özel hayatın her alanını değil, özel ve gizli yaşam alanlarını içeren bir kavramdır. Bu bakımdan kişinin ortak hayatında herkes tarafından öğrenilmesini istemeyeceği olaylar veya durumlar bulunabilir fakat bu alanda kamuya açıklık esas olduğundan ortak hayat alanı mahremiyet kapsamında değerlendirilemez⁷⁰.

2.3.3. Kişilik Hakkı Görüşünün Değerlendirilmesi

Kişisel veriler, Avrupa hukuk sisteminde insan hakları perspektifinden ele alınarak kişilik hakkı ile ilişkilendirilmekte ve bu verilerin korunmasının asıl olarak kişilik hakkının görünümünden olan mahremiyet hakkının korunmasına hizmet ettiği kabul edilmektedir⁷¹. Nitekim mahremiyetin görünümünden biri olan bilgi mahremiyeti, bireylerin kişisel verilerinin toplanılması, kullanılması ve açıklanması şartlarını kontrol edebilme yetkisidir. Bu itibarla, kişisel verilerin korunması aynı zamanda bilgi mahremiyetini sağlamakta ve mahremiyetin bir parçasını oluşturmaktadır⁷². Dolayısıyla kişilik hakkı görüşü çerçevesinde kişisel veriler, kişinin

⁶⁹ Güney Dinç, “Bilgisayar Çağında Özel Yaşamın Korunması”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı 2, 1987, s.196-197; Güney Dinç, “Uluslararası Belgeler Açısından Özel Yaşam”, **Özel Yaşamın Gizliliği (Aile Yaşamı, Konut, Haberleşme ve Kişisel Verilerin Saklanması) Paneli**, Ankara, Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 154, 2008, s.16.

⁷⁰ İnci Solak Akman, “Vergi Mahremiyetini İhlal”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, **Ankara Üniversitesi, S.B.E.**, Ankara, 2012, s.11.

⁷¹ Aksoy, **Medeni Hukuk ve Özellikle Kişilik Hakkı Yönünden Kişisel Verilerin Korunması**, s.54-55; Aksoy, “The Right to Personality and Its Different Manifestations as the Core of Personal Data”, p. 239; Prins, “The Propertization of Personal Data and Identities”, p.2-3; Prins, “When Personal Data, Behavior and Virtual Identities Become a Commodity: Would a Property Rights Approach Matter?”, p.280-281.

⁷² Aksoy, **Medeni Hukuk ve Özellikle Kişilik Hakkı Yönünden Kişisel Verilerin Korunması**, s.55; Aksoy, “The Right to Personality and Its Different Manifestations as the Core of Personal Data”, p. 239; Fischer-Hübner, a.e., s.422.

özel ve gizli yaşam alanına yapılan müdahalelerin korunması kapsamında muhafaza edilmeli ve bu alanlar üzerindeki hak ve yetkiler aracılığıyla kişiler verilerin işlenmesi bakımından tam bir yetkiye sahip olunmalıdır⁷³.

Kişilik hakkı görüşüne getirilen en önemli eleştiri, mahremiyet hakkının yalnızca özel ve gizli yaşam alanı kapsamındaki mahrem bilgileri korumaya yönelik olmasıdır. Bu bakımdan kişilik hakkı görüşü, kişisel veriler gizli kaldığı veyahut sır niteliğine haiz olduğu müddetçe kişiye koruma sağlamakta, kamusal alanda gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin verileri ise bu alanda bir gizlilik söz konusu olmadığı için kapsamına almamaktadır. Oysa bir kimsenin belirli bir siyasi partinin etkinliklerinde yer alması, ibadethaneye gitmesi vb. faaliyetleri kamusal alanda gerçekleştiği için gizlilik niteliği taşımasa bile bu faaliyetlere ilişkin verilerin toplanarak kullanılması kişiye zarar verebilecek niteliktedir. Zira gizli olmayan bu veriler, kişisel verilerin korunmasına ilişkin hukuki düzenlemelerde kişisel veri sayılması bir yana hassas veri olarak kabul edilmektedir⁷⁴.

Ayrıca gerçeği yansıtmayan veya doğruluğu kanıtlanmamış kişisel veriler de mahremiyet sınırları içinde değerlendirilemeyeceğinden kişilik hakkı kapsamında korunamamaktadır. Oysa yanlış veya eksik bilgiler kişinin mahremiyetini ihlal etmese bile, söz konusu bilgi kişi hakkında bir kanaat elde etmek için kullanılıyorsa kişisel veri olarak kabul edilmektedir. Zira bu verilerin işlenmesi durumunda da bireylerin zarar görebilmesi muhtemeldir. Nitekim veri sahiplerine, kişisel verilerin korunması çerçevesinde yanlış veya eksik olan verilerini düzeltme hakkı tanınmaktadır⁷⁵. Sonuç olarak kişisel verilerin niteliği itibarıyla sır veya gizli kalması veya gerçeği yansıtmaması gerekmediğinden, kişilik hakkı görüşü bu noktalarda tıkanmaktadır. Dolayısıyla kişisel

⁷³ Taştan, **a.g.e.**, s.65.

⁷⁴ Aksoy, **Medeni Hukuk ve Özellikle Kişilik Hakkı Yönünden Kişisel Verilerin Korunması**, s.63; Aksoy, “The Right to Personality and Its Different Manifestations as the Core of Personal Data”, p.241; Taştan, **a.g.e.**, s.65-66.

⁷⁵ Aksoy, **Medeni Hukuk ve Özellikle Kişilik Hakkı Yönünden Kişisel Verilerin Korunması**, s.62; Aksoy, “The Right to Personality and Its Different Manifestations as the Core of Personal Data”, p. 240; Taştan, **a.g.e.**, s.65-66.

verileri yalnızca mahremiyet hakkı ile ilişkilendiren bir kişilik hakkı görüşünün kabul edilmesinin mümkün olmadığı belirtilmektedir⁷⁶.

3. KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASINA İLİŞKİN HUKUKSAL DÜZENLEMELER

3.1. Kişisel Veri Koruma Hukukunun Tarihsel Gelişimi

Günümüzde çeşitli kişi ve gruplar ekonomik ve sosyal değerler yaratmak için kişisel verilere gereksinim duymaktadır. Özel teşebbüsler kar elde etmek, hükümetler ve kamu kurumları kamu hizmetlerini daha etkili ve verimli bir şekilde gerçekleştirmek, bireyler ise internet araması, sosyal ağ oluşturma, satın alma önerileri gibi ücretsiz tüketici deneyimlerinden faydalanmak için kişisel verileri kullanmaktadır⁷⁷. Çeşitli amaçlar için kullanılan bu verilerin, bilgi teknolojilerindeki gelişmeler ile birlikte kolaylıkla toplanabilmesi ve aktarılabilmesi mahremiyet ihlallerini gündeme getirmiş ve kişisel verilerin korunması ihtiyacını doğurmuştur⁷⁸.

Kişisel verilerin korunmasının gerekliliğine yönelik tartışmalar ilk olarak 1960'lı yılların sonlarında başlamıştır. Teknolojik gelişmeler özellikle bilgisayarların ortaya çıkışı ve artan kullanımı, insan haklarına yönelik birçok tehdidi beraberinde getirmiştir. Kamu kurumlarının ve özel şirketlerin bilgisayarlar aracılığıyla veri bankalarında büyük miktarlarda kişisel veri depolayabilmesi ve bu bilgilerin yanlış olma ihtimali, meşru olmayan amaçlar için kullanılabilmesi veya yetkisiz kişilerce ifşa edilebilmesi durumlarında bireylerin zarar görebileceği endişesi, depolanan bu kişisel verilerin gizliliğinin sağlanması ve korunması gerektiği algısını ortaya çıkarmıştır⁷⁹.

Bilgisayarlar teknolojilerinin kullanımından dolayı bireyler açısından ortaya çıkabilecek sorunlara hukuki çözümler bulmak, kişisel verilerin korunmasına ilişkin

⁷⁶ Aksoy, **Medeni Hukuk ve Özellikle Kişilik Hakkı Yönünden Kişisel Verilerin Korunması**, s.69-70; Aksoy, "The Right to Personality and Its Different Manifestations as the Core of Personal Data", p. 241; Taştan, **a.g.e.**, s.66.

⁷⁷ **World Economic Forum**, "Personal Data: The Emergence of a New Asset Class", 2011, p.5, "Çevrimiçi" http://www3.weforum.org/docs/WEF_ITTC_PersonalDataNewAsset_Report_2011.pdf, Erişim Tarihi: 20.01.2019.

⁷⁸ **Kişisel Verileri Koruma Kurumu**, "Kişisel Verilerin Korunması Kanununa Duyulan İhtiyaç", s.1, "Çevrimiçi" <https://www.kvkk.gov.tr/SharedFolderServer/CMSFiles/8e39e0a1-6ec4-4179-a5d3-bbd8e78dce31.pdf>, Erişim Tarihi: 05.02.2019.

⁷⁹ A. C. Evans, "European Data Protection Law", **The American Journal of Comparative Law**, Vol 29, No 4, 1981, p.571.

1970’li yıllarda hazırlanan hukuksal düzenlemelerin hareket noktasını oluşturmuş⁸⁰ ve veri koruma yasalarının ilk tezahürleri hemen hemen bu yıllarda ortaya çıkmıştır. Dünya’daki ilk veri koruma yasası, 1970 yılında Almanya’nın Hessen eyaletinde kabul edilmiş⁸¹, bunu 1973 yılında İsveç’te çıkarılan Veri Kanunu ile 1974 yılında ABD’de çıkarılan Özel Yaşamın Gizliliği Kanunu takip etmiştir. Bunlardan başka 1978 yılında, Almanya Federal Cumhuriyeti, Fransa, Danimarka, Norveç ve 1979 yılında Lüksemburg kişisel verilerin korunmasına yönelik ilk kanunları çıkaran ülkelerdendir⁸².

3.2. Uluslararası Düzenlemelerde Kişisel Verilerin Korunması

Kişisel verilerin, bir ülkenin yalnızca kendi iç hukukunda yaptığı düzenlemeler ile korunması ve bu alandaki tüm sorunların yalnızca ulusal düzenlemeler ile çözülmesi oldukça güçtür⁸³. Nitekim ilk veri koruma düzenlemelerinin kanunlaşmasından bir süre sonra verilerin sınır ötesi akışında ortaya çıkabilecek olası sorunlar ulusal mevzuatların uyumlaştırılması ihtiyacını doğurmuştur. Bu nedenle Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü, Birleşmiş Milletler (BM), Avrupa Konseyi (AK), Avrupa Birliği (AB) gibi uluslararası kuruluşlar, kişisel verilerin korunmasına ilişkin temel ilkeleri ve verilerin sınır ötesi akışını düzenleyen metinleri art arda hayata geçirmişlerdir⁸⁴.

3.2.1. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü

OECD Rehber İlkeleri⁸⁵, kişisel verilerin korunması konusunda uluslararası arenada yapılan ilk düzenlemelerden birisi olması⁸⁶ ile birlikte örgüte üye ülkeler açısından bir tavsiye kararı niteliğindedir. Bağlayıcı olmayan bu ilkeleri iç hukuklarına dâhil etme konusunda söz konusu ülkelerin serbestisi bulunmaktadır. OECD Rehber

⁸⁰ European Committee on Legal Co-operation (CDCJ), “New Technologies: A challenge to Privacy Protection?”, Study prepared by the Committee of experts on data protection (CJ-PD), Strasbourg, 1987, p.2, “Çevrimiçi” <https://rm.coe.int/09000016809125af>, Erişim Tarihi: 08.02.2019.

⁸¹ Sandra C. Henderson, Charles A. Snyder, “Personal information privacy: implications for MIS managers”, *Information & Management*, Vol 36, No 4, 1999, p.214.

⁸² Evans, a.e., s.571-572; Henderson, Snyder, a.y.

⁸³ Oğuz Şimşek, *Anayasa Hukukunda Kişisel Verilerin Korunması*, İstanbul, Beta Yayınevi, 2008, s.12.

⁸⁴ Küzeci, a.g.e., s.118-119.

⁸⁵ OECD Rehber İlkeleri’nin kabul tarihinin 1980 yılına dayanması ve geçen süreçte kişisel verilerin ekonomilerdeki ve toplumlardaki rolünün giderek artması metnin yeniden düzenlenmesi ihtiyacını doğurmuştur. Bu sebeple OECD Rehber İlkeleri, otuz üç yıl sonra günün koşulları dikkate alınarak yenilenmiştir. OECD Rehber İlkeleri’nin revize edilmiş hali için bkz. OECD, “The OECD Privacy Framework”, 2013, “Çevrimiçi” http://www.oecd.org/sti/ieconomy/oecd_privacy_framework.pdf, Erişim Tarihi: 08.02.2019.

⁸⁶ Taştan, a.g.e., s.12.

İlkeleri ile üye devletlere, kendi mevzuatları aracılığıyla gizlilik ve bireysel özgürlükleri korumaları, sınır ötesi veri trafiğinde haksız engellerden kaçınmaları ve ortadan kaldırmaları, ilkelerin uygulanabilmesi için işbirliği yapmaları tavsiye edilmektedir⁸⁷. Düzenleme kapsamında belirlenen temel ilkeler: sınırlı veri toplama, veri kalitesi, belirli amaç, sınırlı kullanım, veri güvenliği, açıklık, bireyin katılımı ve hesap verilebilirliktir (md.7-14).

3.2.2. Birleşmiş Milletler

BM Genel Kurulu, 14 Aralık 1990 tarihinde “*Bilgisayara Geçirilmiş Kişisel Veri Dosyalarına İlişkin Rehber İlkeler*” düzenlemesini kabul etmiştir⁸⁸. Üye ülkeler açısından bağlayıcı olmayan bu düzenleme, bilgisayar vasıtasıyla işlenen kişisel veriler için genel ilkeler öngörmekte ve üye ülkelerin asgari bir standartta buluşmasını amaçlamaktadır⁸⁹. Ayrıca BM Rehber İlkeleri, kişisel verilerin korunmasına ilişkin ilkelerin uygulamasını denetleyecek yetkili ve bağımsız nitelikli bir organın kurulmasını öngören ilk uluslararası hukuk belgesi olması bakımından önemlidir⁹⁰. Düzenlemede yer alan temel ilkeler: hukuka ve dürüstlük kuralına uygunluk, verilerin doğruluğu, belirli amaç, ilgili kişinin erişimi, ayrımcılık yapmama, veri güvenliği, denetim ve yaptırım, verilerin sınır ötesi akışıdır (md.1-9).

3.2.3. Avrupa Konseyi

AK bünyesinde hazırlanan ve 28 Ocak 1981 tarihinde Starzburg’da imzaya açılan 108 sayılı Sözleşme, taraf olan devletler açısından bağlayıcı nitelik taşımaktadır. 108 sayılı Sözleşme hala kişisel veri koruma hukuku alanında bağlayıcılığı olan tek uluslararası hukuk metnidir⁹¹. Ayrıca Sözleşme, AK üyesi olmayan ülkelerin de imzasına açıktır⁹². 108 sayılı Sözleşme’nin AK tarafı olmayan ülkelerin onayına açık

⁸⁷ Şimşek, **a.g.e.**, s.13; Küzeci, **a.g.e.**, s.120.

⁸⁸ Bkz. “*Guidelines for the Regulation of Computerized Personal Data Files Adopted by General Assembly resolution 45/95 of 14 December 1990*”, <https://www.refworld.org/docid/3ddcfaac.html>, Erişim Tarihi: 10.02.2019. Bundan sonra “*BM Rehber İlkeleri*” olarak anılacaktır.

⁸⁹ Başalp, **Kişisel Verilerin Korunması ve Saklanması**, s.24-25.

⁹⁰ Şimşek, **a.g.e.**, s.16; Küzeci, **a.g.e.**, s.126-127.

⁹¹ **Council of Europe**, “Handbook on European Data Protection Law”, 2018, p.24, “Çevrimiçi” https://www.echr.coe.int/documents/handbook_data_protection_eng.pdf, Erişim Tarihi: 10.02.2019.

⁹² **Council of Europe**, “Handbook on European Data Protection Law”, p.26.

olması ve hukuksal olarak bağlayıcı nitelik taşıması sebebiyle yakın gelecekte uluslararası kriterleri belirleyen metin olma gücünü taşıdığı belirtilmektedir⁹³.

108 sayılı Sözleşme'nin amacı, her taraf ülkede, uyruğu ve ikamet yeri ne olursa olsun her gerçek kişinin temel hak ve özgürlüklerini ve özellikle kendisiyle ilgili kişisel verilerin otomatik işleme tabi tutulması karşısında özel hayata saygı hakkını güvence altına almaktır (md.1). Sözleşme'nin getirdiği hükümler, hem kamu hem de özel sektör tarafından otomatik yollarla işlenen kişisel verilere uygulanmaktadır (md.3). Sözleşme tarafı her ülke, Sözleşme'de yer alan kişisel verilerin korunmasına ilişkin temel ilkelere işlerlik kazandırmak için Sözleşme'nin kendisi bakımından yürürlüğe gireceği tarihe kadar kendi iç hukuklarında gerekli düzenlemeleri yapmakla yükümlüdür (md.4). Sözleşme'de yer alan temel ilkeler ise şunlardır: adil ve yasal yoldan elde etme ve işleme, belirli ve meşru amaçlar için kaydetme ve bu amaçlara aykırı kullanmama, kaydedilme amaçlarına göre uygun ve yerinde işleme, doğru ve gerektiğinde güncel olma, kaydedilme amaçlarını gerçekleştirmek için gerekli olan süreyi aşmayacak şekilde saklama (md.5).

108 sayılı Sözleşme, kişisel verilerin korunması mevzusunda önemli bir kilometre taşı olmuş ve dünyada konuya ilişkin hukuki düzenlemeler hazırlanırken dikkate alınmıştır⁹⁴. Ayrıca Sözleşme'nin alanı, 2001 yılında kabul edilen “181 sayılı Ek Protokol” ile genişletilmiştir⁹⁵. Bunların yanında Avrupa'da yakın tarihte yeni bir gelişme meydana gelmiş, 108 sayılı Sözleşme'nin modernize edilmiş hali olan “Sözleşme 108+”, Mayıs 2018'de AK Bakanlar Komitesi tarafından kabul edilmiş, Ekim 2018'de imzaya açılmıştır⁹⁶. Bu Sözleşme'nin amacı, yeni bilgi ve iletişim teknolojilerinin kullanımından kaynaklı sorunları bertaraf etmek ve Sözleşme'nin etkili

⁹³ Küzeci, **a.g.e.**, s.133.

⁹⁴ Doğan Kılınç, “Anayasal Bir Hak Olarak Kişisel Verilerin Korunması”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 61, Sayı 3, 2012, s.1113.

⁹⁵ Bkz. “Additional Protocol to the Convention for the Protection of Individuals with regard to Automatic Processing of Personal Data regarding supervisory authorities and transborder data flows, No.181”, <https://rm.coe.int/1680080626>, Erişim Tarihi: 15.02.2019.

⁹⁶ Bkz. “Modernised Convention for the Protection of Individuals with Regard to the Processing of Personal Data”, https://search.coe.int/cm/Pages/result_details.aspx?ObjectId=09000016807c65bf, Erişim Tarihi: 15.02.2019. Ayrıca bkz. **Council of Europe**, “Convention 108+: Convention for the Protection of Individuals with Regard to the Processing of Personal Data”, 2018, p.5, “Çevrimiçi” <https://rm.coe.int/convention-108-convention-for-the-protection-of-individuals-with-regard/16808b36f1>, Erişim Tarihi: 15.02.2019.

bir şekilde uygulanmasını güçlendirmektedir⁹⁷. Sözleşme 108+, önceki düzenlemelere göre bir dizi iyileştirme ve yenilik getirmiştir⁹⁸.

3.2.4. Avrupa Birliği

OECD Rehber İlkeleri ve 108 sayılı Sözleşme'nin, veri koruma prosedürlerindeki belirsizliği, ulusal kanunlar arasındaki uyumu ve standardı sağlayamaması AB'yi harekete geçirmiş, doksanlı yıllarda başlayan çalışmalar sonucunda Avrupa Parlamentosu ve Avrupa Konseyi 24 Ekim 1995 tarihinde 95/46 sayılı Direktifi kabul etmiştir⁹⁹. Direktifin kabulüne duyulan gereksinim, farklı ulusal yasaların ortak bir iç pazar oluşumunu engelleme tehlikesinin önüne geçme düşüncesine dayanmaktadır. Nitekim yapılan çalışmaların verilerin korunmasına ilişkin ulusal hukuk sistemlerinde ciddi farklılıklar bulunduğunu göstermesi, AB içerisinde bir uyumlaştırma ihtiyacını ortaya çıkarmıştır¹⁰⁰.

95/46 sayılı Direktif ile kişisel verilerin işlenmesi bakımından başta özel hayatın gizliliği hakkı olmak üzere gerçek kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin korunması ve bu korumayla bağlantılı sebepler için üye ülkeler arasındaki kişisel veri akışının

⁹⁷ **Council of Europe**, "Convention 108+: Convention for the Protection of Individuals with Regard to the Processing of Personal Data", p.15.

⁹⁸ Sözleşme'de yer alan bazı yenilikler şunlardır: Özel nitelikli kişisel veri kategorisinin genişletilmesi, veri ihlallerinde hızlı bildirim yükümlülüğü, veri işleme sürecinde şeffaflık vurgusu, veri koruma otoritelerinin görev ve yetkilerinin genişletilmesi ve farklı veri koruma otoriteleri arasında işbirliğinin sağlanması. Sözleşme'de yer alan tüm yeniliklerin genel değerlendirmesi için bkz. **Council of Europe**, "The modernised Convention 108: novelties in a nutshell", "Çevrimiçi" <https://rm.coe.int/modernised-conv-overview-of-the-novelties/16808accf8>, Erişim Tarihi: 20.02.2019.

⁹⁹ Nurullah Tekin, "Kişisel Verilerin Korunması İle İlgili Türkiye'deki Kanun Tasarısının Avrupa Birliği Veri Koruma Direktifi Işığında Değerlendirilmesi", **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı 4, 2014, s.225-226.

¹⁰⁰ Küzeci, **a.g.e.**, s.167. Ortak iç pazarın gelişimi ile üye ülkelerin şirket ve kuruluşları arasındaki kişisel veri transferinde hızlı bir artış olmuştur. Transfer edilen kişisel veriler, ülke sınırının aşılması ile ulusal veri koruma yasasının yerel uygulama alanını terk ederek başka bir ülkenin hukuk düzenine tabi olmaktadır. Veriler, ilgili ülkede uygulanan bir veri koruma yasası varsa o yasaya bağlı olarak korunabilecekken, eğer bir veri koruma yasası yoksa bir koruma sağlanamayacaktır. Dolayısıyla kişisel verilerinin işlenmesi sebebiyle mağduriyeti uğrayan kimseler, kendi ülkelerinin veri koruma yasalarından doğan haklarını yurtdışındaki yabancı işlem yerine karşı ileri süremeyeceklerdir. Bunun ötesinde, üye ülkelerin farklı veri koruma düzeyleri, temel hakların kullanımına engel olabileceği gibi Birlik bazında ekonomik faaliyetlerin takibi içinde engel oluşturarak, haksız rekabete sebep olabilecektir. Örneğin, Almanya'daki şirketler bir veri koruma görevlisini atama zorunluluğunun getirdiği masrafları yüklenirken, İtalya'da Direktifin iç hukuka aktarılmasından önceki dönemde bir veri koruma yasası yürürlükte değildi. Bunun sonucunda birçok şirket "veri serapları" denilen koruma düzeyi yüksek olmayan üye ülkelere veri toplama ve işleme sistemlerini kaydırabilmekteydi. Bu sorunların çözümü için AB, üye ülkeler arasındaki veri koruma kurallarına ilişkin farklılıkların kaldırılması gerektiğini öngörmüş ve Direktifi hayata geçirmiştir. Bkz. Başalp, **Kişisel Verilerin Korunması ve Saklanması**, s.29. Ayrıca bkz. 95/46 sayılı Direktif, 7 ve 8 numaralı gerekçe.

yasaklanmasının ya da engellenmesinin önüne geçilmesi amaçlanmaktadır (md.1). Direktif kapsamı itibarıyla kısmen veya tamamen otomatik yollarla işlenen kişisel veriler ile birlikte bir dosyalama sisteminin parçası olmak şartıyla otomatik olmayan yollarla işlenen kişisel verilere uygulanmaktadır (md.3). Kişisel verilerin işlenmesinde uyulması gereken temel ilkeler ise şu şekildedir: adil ve yasal yoldan işleme, belirli açık ve meşru amaçlar için toplama ve bu amaçlara aykırı işlememe, toplanma ve/veya sonrasında işlenme amaçlarına uygun ve ilgili olma, doğru ve gerektiğinde güncel olma, toplanma veya sonrasında işlenme amaçlarını gerçekleştirmek için gerekli olan süreyi aşmayacak şekilde saklama (md.6).

95/46 sayılı Direktifin¹⁰¹, gerek AB ülkelerinde gerekse Direktiften esinlenerek bir veri koruma kanunu yürürlüğe koyan AB üyesi olmayan ülkelerde kişisel verilerin işlenmesinde uyulması gereken temel ilkeler konusunda genel bir anlayışın oluşmasına katkı sağladığı kabul edilmektedir¹⁰². Bununla birlikte 95/46 sayılı Direktif, AB’de yeknesak bir veri koruma rejimi oluşturulması amacıyla yürürlüğe konulmuş iken geçen zaman diliminde bu amacına tam anlamıyla ulaşamamış, üye ülkelerin veri koruma yasaları arasında bir uyumlaştırma sağlanamamış ve hatta aynı konularda önemli yorum farklılıkları ortaya çıkmıştır¹⁰³. Ayrıca internetin ticarileştirilmesiyle meydana gelen köklü dönüşümlerin ve bu dönüşüm sürecinde yaşanan teknolojik gelişmelerin beraberinde getirdiği kişisel veriler açısından daha önce akla gelmeyen gizlilik ve güvenlik riskleri karşısında 1995 yılından beri uygulanan Direktifin eski kaldığı

¹⁰¹ Bu düzenlemeden sonra, AB “2002/58 sayılı Elektronik Haberleşme Direktifi” ve bu Direktifin tamamlayıcısı olan “2006/24/AT sayılı Kamuya Açık Haberleşme Hizmetleri veya Kamu Haberleşme Şebekesi ile Bağlantılı Olarak Üretilen veya İşlenen Verilerin Saklanması İlişkin Direktifi” kabul etmiştir. Bkz. “Directive 2006/24/EC of The European Parliament and of The Council of 15 March 2006 on the retention of data generated or processed in connection with the provision of publicly available electronic communications services or of public communications networks and amending Directive 2002/58/EC”, Official Journal of the European Union, 13.04.2006, L.105, <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:105:0054:0063:EN:PDF>, Erişim Tarihi: 25.02.2019. Her iki düzenlemede 95/46 sayılı Direktifi tamamlayıcı şekilde kişisel verilerin sektörel tabanda korunması meselesini ele almaktadır. Bkz. Aksoy, **Medeni Hukuk ve Özellikle Kişilik Hakkı Yönünden Kişisel Verilerin Korunması**, s.8

¹⁰² Nilgün Başalp, “Avrupa Birliği Veri Koruması Regülasyonu’nun Temel Yenilikleri”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt 21, Sayı 1, 2015, s.81.

¹⁰³ Başalp, “Avrupa Birliği Veri Koruması Regülasyonu’nun Temel Yenilikleri”, s.82.

gözlemlenmiştir¹⁰⁴. Bütün bunların sonucunda AB, kişisel veri koruma mevzuatında kapsamlı bir reform yapma ihtiyacı duymuştur.

Avrupa Komisyonu, Ocak 2012’de dijital çağa uyum sağlamak amacıyla yeni bir tüzük çalışması başlatmış¹⁰⁵ dört yıl süren müzakerelerin sonunda GVKT, Nisan 2016’da Avrupa Parlamentosu ve Avrupa Konseyi tarafından kabul edilmiş ve 4 Mayıs 2016’da Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. GVKT, iki yıllık bir geçiş sürecinin ardından 25 Mayıs 2018’de AB kişisel veri koruma hukukunun mihenk taşı olan 95/46 sayılı Direktifi ilga ederek bütün AB üye ülkelerinde uygulanabilir hale gelmiştir¹⁰⁶. GVKT ile başta kişisel verilerin korunması hakkı olmak üzere gerçek kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin korunması ve gerçek kişilerin kişisel verilerin işlenmesiyle ilgili olarak korunması ile bağlantılı sebepler için Birlik içerisindeki kişisel verilerin serbest dolaşımının kısıtlanmasının ya da yasaklanmasının önüne geçilmesi amaçlamaktadır (md.1).

GVKT, kişisel veri koruma hukuku alanında dikkat çekici birçok yeniliği de beraberinde getirmiştir. Tüzüğün yer bakımından uygulama alanı 95/46 sayılı Direktife göre genişletilmiştir. AB içerisinde yer alan veri sorumlusu veya veri işleyenin gerçekleştirdiği kişisel veri işleme faaliyetlerine, bu işleme faaliyetlerinin Birlik içerisinde gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılmaksızın, Tüzüğün hükümleri uygulanmaktadır. Ayrıca Tüzük, AB içerisinde yer almayan veri sorumlusu veya veri

¹⁰⁴ Ayşe Nur Akıncı, “Avrupa Birliği Genel Veri Koruma Tüzüğü’nün Getirdiği Yenilikler ve Türk Hukuku Bakımından Değerlendirilmesi”, Çalışma Raporu-6, **T.C. Kalkınma Bakanlığı**, Yayın No: 2968, 2017, s.11.

¹⁰⁵ Avrupa Komisyonu’nun 25 Ocak 2012 tarihli basın açıklaması için bkz. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_12_46, Erişim Tarihi: 26.02.2019. AB hukuku gereğince tüzükler, üye ülkeleri bütünüyle bağlayıcıdır. Öte yandan direktifler, üye ülkeleri ulusal mevzuatlarında gerekli düzenlemeleri yapmaya yükümlü kılsa da doğrudan uygulanamamaktadır. Dolayısıyla yeni düzenlemenin direktif değil de tüzük niteliğinde yapılmasının ana sebebini burada aramak gerekmektedir. Nitekim 95/46 sayılı Direktifin yürürlükte olduğu süreçte, Direktif çerçevesinde düzenleme yapan üye devletlerin veri koruma yasalarında çeşitli uygulama farklılıkları ortaya çıkmıştır. Tüzüklerin yürürlüğe girer girmez otomatik olarak üye devletlerin ulusal hukuk sistemlerinin bir parçası olması sebebiyle GVKT’nin üye ülkelerdeki veri koruma kurallarını yeknesak bir yapıya kavuşturacağı ve böylelikle uygulama farklılıklarını ortadan kaldıracığı öngörülmüştür. Bkz. Francoise Gilbert, “Proposed Data Protection Regulation Unveiled by EU Commission”, 2011, “Çevrimiçi” <https://www.francoisegilbert.com/?p=461>, Erişim Tarihi: 26.02.2019; **Council of Europe**, “Handbook on European Data Protection Law”, p.30. Ayrıca AB üye ülkelerinin tamamının GVKT’ye uyum sağlaması ile iş dünyası ve şirketler açısından idari külfetlerin ortadan kaldırılması ve maliyetlerin azalması gibi bazı kazanımların da sağlanacağı dile getirilmiştir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Avrupa Komisyonu’nun 15 Aralık 2015 tarihli basın açıklaması, https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_15_6321, Erişim Tarihi: 28.02.2019.

¹⁰⁶ **Council of Europe**, “Handbook on European Data Protection Law”, p.30.

işleyen AB içerisinde yer alan ilgili kişilere mal ve hizmet sunmak ya da ilgili kişilerin Birlik içerisinde gerçekleşen davranışlarını izlemek için gerçekleştirdiği kişisel veri işleme faaliyetlerini de kapsamına almaktadır (md.3).

GVKT'den önceki düzenlemelerde açık ve münhasır bir hak olarak yer almayan unutulma hakkı (right to be forgotten), ilk olarak Avrupa Birliği Adalet Divanı (ABAD) Google İspanya kararı¹⁰⁷ ile büyük dikkat çekmiş daha sonra Tüzükte yer verilmek suretiyle güçlenmiştir¹⁰⁸. Unutulma hakkı kapsamında veri sahibi kendisi ile ilgili kişisel verilerin herhangi bir gecikmeye mahal vermeksizin silinmesini veri sorumlusundan talep edebilmektedir (md.17). Tüzük ile veri sahiplerine tanınan bir diğer hak ise veri taşınabilirliği hakkıdır (right to data portability). Bu hak bağlamında veri sahibi kendisi ile ilgili olarak bir veri sorumlusuna vermiş olduğu kişisel verilerini yapılandırılmış, yaygın olarak kullanılan ve makine tarafından okunabilecek bir formatta alabilmektedir (md.20).

GVKT ile öngörülen yeniliklerden bir diğeri veri koruma etki değerlendirmesi (data protection impact assessment) adı verilen sistemdir. Buna göre kişisel veri işleme faaliyetinin gerçek kişilerin hak ve özgürlüklerini ihlal etmesi açısından yüksek bir risk içermesi muhtemel ise veri sorumlusu işleme faaliyetinden önce bu faaliyetin kişisel verilerin korunmasına olan etkisini değerlendirmekle yükümlüdür (md.35). Tüzük ile kişisel veri koruma hukuku literatürüne kazandırılan veri koruma görevlisi (data protection officer) ise bu alandaki yeni bir aktördür¹⁰⁹. Kamu kurumları (mahkemeler hariç) tarafından gerçekleştirilen işleme faaliyetlerinde veya veri sahiplerinin büyük ölçekli olarak düzenli ve sistematik bir şekilde izlenmesini gerektiren işleme

¹⁰⁷ Söz konusu karar, İspanya vatandaşı Mario Costeja González'in 2010 yılında Google İspanya ve Google Inc. şirketlerine karşı yaptığı başvuru üzerine verilmiştir. Davanın konusu, davacının yıllar önce sosyal güvenlik borçlarının karşılığı olarak açık arttırmaya çıkarılan eviyle ilgili haberin yer aldığı linklerin arama motorundan kaldırılmasına ilişkindir. Davacı, evinin açık arttırmaya çıkarılması ile ilgili gerekçelerin yıllar önce son bulduğunu, evini geri aldığını, haberdeki bilgilerin artık kendisi ile alakasız mahiyette olduğunu ve haberin arama motorunda yer alması sebebiyle özel hayatın gizliliği hakkının ihlal edildiğini öne sürmüştür. ABAD ise verdiği kararda, arama motorlarından ilgili kişisel verilerin yer aldığı linklerin belirli şartlar altında kaldırılabilmesine hükmetmiştir (ABAD, C-131/12 Google Spain SL, Google Inc. v Agencia Española de Protección de Datos, Mario Costeja González, 13.05.2014). Bkz. Küzeci, **a.g.e.**, s.232.

¹⁰⁸ Murat Volkan Dülger, "Avrupa Birliği Genel Veri Koruma Tüzüğü Bağlamında Kişisel Verilerin Korunması", **Yaşar Hukuk Dergisi**, Cilt 1, Sayı 2, 2019, s.155.

¹⁰⁹ Taştan, **a.g.e.**, s.22.

faaliyetlerinde veya özel nitelikli veriler ile suça ilişkin verileri işleme faaliyetlerinde veri koruma görevlisinin belirlenmesi zorunludur (md.37).

GVKT ile gelen bir başka yenilik idari para cezalarıdır. Tüzük olası kişisel veri ihlallerinde ağır yaptırımlar öngörmektedir. Buna göre her bir üye ülkenin veri koruma otoritesi, veri işlemenin temel ilkelerine ve rızanın koşullarına aykırılık, veri sahiplerinin haklarının ihlali ve Tüzüğün yurt dışı veri transferine ilişkin kurallarına uyulmaması halinde 20 milyon Euro'ya kadar veyahut veri sorumlusu ile veri işleyenin bir teşebbüs olması halinde bir önceki mali yılın yıllık dünya çapındaki cirosunun %4'üne kadar idari para cezası (hangi meblağ yüksek ise o geçerli olmak üzere) kesme yetkisine sahiptir (md.83)¹¹⁰.

3.3. Ulusal Düzenlemelerde Kişisel Verilerin Korunması

Türkiye, AB'yi hedefleyen bir ülke olmasına rağmen kişisel verilerin korunması konusuna yeterince ilgi gösterememiş¹¹¹ ve gelişen teknolojiyi yakından takip eden bir ülke olmasına rağmen kişisel verilerin korunmasına ilişkin hukuksal düzenlemeleri hayata geçirmekte gelişmiş ülkelerin gerisinde kalmıştır¹¹². Türk hukukunda kişisel verilerin korunması açısından somut adımlar ancak 2000'li yıllarda atılabilmiş, bu yılları takiben mevzuatta çeşitli düzenlemeler yapılmıştır.

Kişisel verilerin korunması, Türkiye'de ilk kez 2004 yılında "*Telekomünikasyon Sektöründe Kişisel Bilgilerin İşlenmesi ve Gizliliğinin Korunması Hakkında Yönetmelik*"¹¹³ ile gündeme gelmiştir. Konu kanun düzeyinde ilk kez, 2005 yılında yürürlüğe giren 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK)¹¹⁴ ile düzenlenmiştir. Ardından kişisel verilerin korunması, 2010 yılında yapılan Anayasa değişikliği ile temel bir insan hakkı olarak anayasal güvence altına alınmıştır. Türkiye'de doğrudan kişisel verilerin korunması alanını düzenleyen ilk kanun niteliğindeki KVKK ise 2016 yılında yürürlüğe

¹¹⁰ Dülger, "Avrupa Birliği Genel Veri Koruma Tüzüğü Bağlamında Kişisel Verilerin Korunması", s.165.

¹¹¹ Başalp, **Kişisel Verilerin Korunması ve Saklanması**, s.99.

¹¹² Küzeci, **a.g.e.**, s.284.

¹¹³ Bkz. Resmi Gazete, Tarih: 06.02.2004, Sayı: 25365. Bahsi geçen Yönetmelik, "*Elektronik Haberleşme Sektöründe Kişisel Verilerin İşlenmesi ve Gizliliğinin Korunması Hakkında Yönetmelik*" ile yürürlükten kaldırılmıştır. Bkz. Resmi Gazete, Tarih: 24.07.2012, Sayı: 28363.

¹¹⁴ Bkz. Resmi Gazete, Tarih: 12.10.2014, Sayı: 25611.

girmiştir. Aynı yıl 108 sayılı Sözleşme ve 181 sayılı Ek Protokol¹¹⁵ iç hukuka dâhil edilmiştir¹¹⁶.

Türk hukukunda kişisel verilerin korunması konusuna temel kanunlarda yer verilmesinin yanında mevzuatta dağınık bir şekilde konuya ilişkin çeşitli hükümler de bulunmaktadır. Kişisel verilerin günümüz itibarıyla ilgili olmadığı bir alan neredeyse bulunmadığından, konu hem özel hem kamu hukuku kapsamında yer bulmaktadır¹¹⁷. Fakat kişisel verilerin korunması ile ilişkili tüm hukuksal düzenlemeler bu çalışmanın kapsamını aşacak nitelikte olması sebebiyle çalışmada yalnızca Anayasa, KVKK ve TCK bağlamında bir değerlendirme yapmakla yetinilmiştir.

3.3.1. Anayasa

1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda¹¹⁸, 2010 yılı Anayasa değişikliği öncesine kadar kişisel verilerin korunması ile ilgili olarak doğrudan doğruya bir hüküm bulunmamaktaydı¹¹⁹. 12 Eylül 2010 tarihinde yapılan referandumdan sonra ise Anayasa'nın "Özel hayatın gizliliği" kenar başlıklı 20. maddesine 5982 sayılı Kanun ile¹²⁰ kişisel verilerin korunmasını isteme hakkını düzenleyen 3. fıkra eklenmiştir. Bahsi geçen fıkranın hükmü şu şekildedir:

"Herkes, kendisi ile ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir. Bu hak, kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de kapsar. Kişisel veriler, ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebilir. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir."

¹¹⁵ 108 sayılı Sözleşme 1981 yılında ve 181 sayılı Ek Protokol 2001 yılında imzalanmasına rağmen bahsi geçen dönemlerde Türkiye'de kişisel verilerin korunmasına ilişkin özel ve kapsamlı bir kanun bulunmadığından her iki sözleşmede onaylanamamıştır. Bahsi geçen sözleşmeler ancak 2016 yılında KVKK'nın yürürlüğü girmesi ile iç hukuka dâhil edilebilmiştir. 108 sayılı Sözleşme'nin onaya uygun bulma kanunu için bkz. Resmi Gazete, Tarih: 18.02.2016, Sayı: 29628. Sözleşme'nin onaylanmasına kararlaştıran ilgili Bakanlar Kurulu Kararı ve resmi Türkçe çevirisi için bkz. Resmi Gazete, Tarih: 17.03.2016, Sayı: 29656. 181 sayılı Ek Protokol için bkz. Resmi Gazete, Tarih: 05.05.2016, Sayı: 29703.

¹¹⁶ Taştan, **a.g.e.**, s.23-24.

¹¹⁷ Küzeci, **a.g.e.**, s.285.

¹¹⁸ Bkz. Resmi Gazete, Tarih: 09.11.1982 Sayı: 17863 (mükerrer).

¹¹⁹ İbrahim Korkmaz, **Kişisel Verilerin Ceza Hukuku Kapsamında Korunması**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2017, s.268.

¹²⁰ Bkz. Resmi Gazete, Tarih: 13.05.2010, Sayı: 27580.

Bu yapılan düzenleme ile kişisel verilerin korunması anayasal bir hak olarak kabul edilmiş, ayrıca Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası sözleşmelerde yer alan kişisel verilerin korunmasına ilişkin yükümlülüklerin yerine getirilmesine anayasal dayanak sağlanmıştır¹²¹. İlgili fıkarda bireylerin kendileriyle ilgili kişisel verileri üzerinde hangi hak ve yetkilere sahip olduğu ve kişisel verilerin hangi hallerde işlenebileceği hüküm altına alınmıştır. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usullerin ise kanunda düzenleneceği belirtilmiştir¹²². Ancak esas ve usulleri tespit edecek olan kanun, ilgili fıkranın yürürlüğe girmesinden altı yıl sonra çıkarılabilmıştır¹²³.

3.3.2. 6698 Sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu

Türkiye'de kişisel verilerin korunmasına ilişkin özel bir kanun oluşturma çabaları oldukça eskiye dayanmaktadır. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin kanun tasarısını hazırlamak üzere ilk komisyon 13 Eylül 1995 tarihinde kurulmuştur. Fakat bu komisyon çalışmalarını tamamlayamayınca 18 Eylül 2000 tarihinde yeni bir komisyon oluşturulmasına karar verilmiştir. Yenilenen komisyon üç yıllık çalışmanın ardından 2003 yılında Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Tasarısı'nı hazırlamış¹²⁴, fakat Tasarı dönemin koşullarında kanunlaşamamıştır. Devam eden süreçte Tasarı taslağı birçok kez yenilenmiş ve on üç yıl boyunca süre gelen çeşitli revizyonların ve görüşmelerin sonucunda KVKK, 24 Mart 2016 tarihinde kabul edilmiştir. Kanun 7 Nisan 2016 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir¹²⁵.

KVKK'nın genel gerekçesinde insan haklarının korunması bilincinin gelişimine paralel olarak, gelişmiş ülkelerde kişisel verilerin korunması ile ilgili özel kanunlar bulunmakta iken Türkiye'de kişisel verilerin korunmasına ilişkin hükümlerin farklı kanunlarda yer aldığı ve bütüncül çerçeveyi çizen bir kanunun bulunmadığı vurgulanmıştır. Ayrıca kişisel verilerin işlenmesi sürecini kontrol edecek ve denetleyecek bir kurumun bulunmaması sebebiyle denetime tabi olmaksızın kişisel

¹²¹ Aydın Akgül, "Kişisel Verilerin Korunması Açısından İdarenin Hukuki Sorumluluğu ve Yargısal Denetimi", Yayınlanmamış Doktora Tezi, **Kocaeli Üniversitesi, S.B.E.**, Kocaeli, 2013, s.189-190.

¹²² Kılınç, a.e., s.1132.

¹²³ Taştan, **a.g.e.**, s.23.

¹²⁴ Başalp, **Kişisel Verilerin Korunması ve Saklanması**, s.107-108.

¹²⁵ Kişisel Verileri Koruma Kanunu Tasarısı'nın yasalaşma sürecinin gelişimi hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Korkmaz, **a.g.e.**, s.276-277.

verilerin birçok kişi veya kurum tarafından kullanılabilirdiği ve bu durumun bazı hak ihlallerinin yaşanmasına yol açabileceği de ifade edilmiştir. Gerekçede Kanun'un yürürlüğe girmesine gerektiren birçok farklı sebebin bulunduğu belirtilmektedir. Belirtilen sebepler şu şekilde sıralanabilir¹²⁶:

- TCK'nın 135 ve devamı maddelerinde konuya ilişkin suç ve cezaların düzenlenmesi ile birlikte kişisel verilerin korunmasına yönelik özel bir kanunun bulunmaması sebebiyle bir fiilin ne zaman hukuka aykırı olduğunun belirlenmesinde tereddütler yaşanması,

- Anayasa'nın 20. maddesi uyarınca kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usullerin kanunla düzenlemesi gerekliliği,

- AB tam üyelik sürecinde, müzakere fasıllarının dördünün kişisel verilerle ilgili olması ve AB'nin Türkiye ile ilgili olarak hazırladığı ilerleme raporlarında Türkiye'de veri koruma alanındaki kanuni boşluğa işaret edilmesi,

- Avrupa Birliği Yargısal İşbirliği Birimi ve Avrupa Polis Ofisi arasında operasyonel işbirliği sağlanamaması ve elektronik veri paylaşımının yapılamaması,

- Türkiye'de yaşayan yabancılar ile yurtdışında yaşayan T.C. vatandaşları açısından veri paylaşımında sorunların yaşanması,

- Türkiye'nin yeterli düzeyde veri koruma sağlayan ülkeler arasında görülmemesi sebebiyle AB ile Türkiye arasındaki veri aktarımının sağlanamaması ve bu durumun yabancı sermayenin Türkiye'de yatırım yapması açısından caydırıcı etkiye sahip olması.

KVKK ile kişisel verilerin işlenmesinin disiplin altına alınması, Anayasa'da öngörülen başta özel hayatın gizliliği olmak üzere temel hak ve özgürlüklerin korunması, kişisel verileri işleyen gerçek ve tüzel kişilerin yükümlülükleri ile uyacakları esas ve usullerin düzenlenmesi amaçlanmaktadır (md.1). Ayrıca son yıllarda önemi artan kişinin mahremiyet hakkı ile bilgi güvenliği hakkının muhafaza edilmesi de Kanun'un amaçları arasında yer almaktadır¹²⁷.

KVKK'nın hükümleri, kişisel verileri işlenen gerçek kişiler ile bu verileri otomatik yollarla veya bir veri kayıt sisteminin parçası olmak şartıyla otomatik olmayan yollarla işleyen gerçek ve tüzel kişilere uygulanmaktadır (md.2). Dolayısıyla otomatik

¹²⁶ Bkz. KVKK Gerekçesi, s.5.

¹²⁷ Bkz. KVKK Gerekçesi, s.6.

olmayan yollarla işlenen kişisel veriler bir veri kayıt sistemine parçası değilse, Kanun kapsamında değerlendirilememektir. Ayrıca Kanun özel sektör ve kamu sektörü bakımından bir ayırım yapmamakta, belirlenen usul ve esasların tüm kurum ve kuruluşlar için uygulanmasını öngörmektedir¹²⁸.

KVKK amaç, kapsam ve hükümleri açısından değerlendirildiğinde 95/46 sayılı Direktif ile arasında bir uyum söz konusudur. KVKK'nın kurgulanmasında Kanun'un kabulünden kısa bir süre sonra onaylanan GVKT'nin değil, o dönemde yürürlükte olan Direktifin esas alındığı görülmektedir¹²⁹. Tüzüğün yerine Direktifin esas alınması ile Türkiye, AB'nin Direktif üzerinden edindiği yirmi iki yıllık tecrübeyi iç hukukuna dâhil edebilmiştir¹³⁰. Dolayısıyla ilk aşamada Direktifin mehzaz düzenleme olarak kabul edilmesinin isabetli olduğu ifade edilmektedir. Ayrıca KVKK ile birlikte Türkiye, AB açısından güvenli ülke olarak kabul edilmek için gerekli temel adımı atmış bulunmaktadır. Kanun'un kabul edilmiş olması, AB nezdinde güvenli ülke olarak görülmekte tek başına yeterli olmasa da bu aşamanın tamamlanmış olmasının önem arz ettiği belirtilmektedir¹³¹.

3.3.3. Türk Ceza Kanunu

Kişisel verilerin korunmasına yönelik ceza hukuku hükümleri, esas olarak kişisel verilerin ceza hukuku vasıtasıyla korunmasını hedeflemektedir. Ceza hukuku kapsamında kanun koyucu kişisel veriler ile özel ilişkisi olan bir takım suç tipleri öngörebilmektedir. Bu tür suçlar genel olarak veri işleme faaliyetiyle sıkı bir ilişki içerisinde olmakta ve kişisel veriler bu suçlarda bir suç aracı veya ihlal edilen bir değer olabilmektedir¹³².

Kişisel verilerin korunmasına ilişkin suç tipleri, TCK'nın ikinci kitap, ikinci kısım, “*Özel Hayata ve Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar*” başlıklı dokuzuncu bölümünde yer almaktadır. TCK'nın 135. maddesinde “*kişisel verilerin kaydedilmesi suçu*”, 136. maddesinde “*verileri hukuka aykırı olarak verme veya ele geçirme suçu*”, 137. maddesinde bu suçların nitelikli halleri, 138. maddesinde “*verileri yok etmeme*

¹²⁸ Bkz. KVKK Gerekçesi, s.6-7.

¹²⁹ Akıncı, s.37.

¹³⁰ Taştan, **a.g.e.**, s.26.

¹³¹ **A.e.**, s.27.

¹³² Şimşek, **a.g.e.**, s.188.

suçu”, 140. maddesinde ise bu suçlar açısından tüzel kişilere ilişkin olarak uygulanacak güvenlik tedbirleri düzenlenmiştir¹³³.

TCK’nın yürürlüğe girdiği 2005 yılı ile KVKK’nın yürürlüğe girdiği 2016 yılı arasında geçen sürede karşılaşılan önemli sorunlardan biri, kişisel veri gibi temel kavramların tanımları¹³⁴ ile kişisel verilerin işlenmesinde uyulması gereken temel ilkeleri¹³⁵ belirleyen bir düzenlemenin bulunmamasıydı¹³⁶. KVKK’nın yürürlüğe girmesiyle bu eksiklikler giderilmiş, kişisel veri gibi pek çok önemli kavram tanımlanmış ve veri işlemedeki temel ilkeler belirlenmiştir. Ayrıca KVKK’nın 17. maddesinde¹³⁷ TCK’ya yapılan atıf ile KVKK ve TCK’nın 135 ila 140. madde hükümleri arasında doğrudan bir ilişki kurulmuştur. Her iki kanun arasında doğrudan kurulan bu ilişki, TCK’nın bahsi geçen hükümlerinin uygulama alanının belirlenmesi açısından önemli ve olumlu bir gelişme olarak görülmektedir¹³⁸.

¹³³ Murat Volkan Dülger, “Kişisel Verilerin Korunması Kanunu ve Türk Ceza Kanunu Bağlamında Kişisel Verilerin Ceza Normlarıyla Korunması”, **İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 3, Sayı 2, 2016, s.119.

¹³⁴ KVKK yürürlüğe girmeden önce TCK’da kişisel veri tanımının bulunmaması, ceza hukukunun belirlilik ve kanunilik ilkelerine aykırı olarak değerlendirilmektedir. Bkz. Korkmaz, **a.g.e.**, s.325-326.

¹³⁵ Kişisel verilerin işlenmesinde uyulması gereken temel ilkeler, TCK’da düzenlenen kişisel verilerle ilgili suçların unsurlarının oluşup oluşmadığının belirlenmesinde önem arz etmektedir. Bkz. **A.e.**, s.281.

¹³⁶ Küzeci, **a.g.e.**, s.401.

¹³⁷ İlgili maddenin hükmü şu şekildedir: “(1) Kişisel verilere ilişkin suçlar bakımından 26/9/2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 135 ila 140 ıncı madde hükümleri uygulanır.

(2) Bu Kanunun 7 nci maddesi hükmüne aykırı olarak; kişisel verileri silmeyen veya anonim hâle getirmeyenler 5237 sayılı Kanunun 138 inci maddesine göre cezalandırılır.”

KVKK’nın 18. maddesinde ise kabahatlere ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Buna göre: “(1) Bu Kanunun;

a) 10 uncu maddesinde öngörülen aydınlatma yükümlülüğünü yerine getirmeyenler hakkında 5.000 Türk lirasından 100.000 Türk lirasına kadar,

b) 12 nci maddesinde öngörülen veri güvenliğine ilişkin yükümlülükleri yerine getirmeyenler hakkında 15.000 Türk lirasından 1.000.000 Türk lirasına kadar,

c) 15 inci maddesi uyarınca Kurul tarafından verilen kararları yerine getirmeyenler hakkında 25.000 Türk lirasından 1.000.000 Türk lirasına kadar,

ç) 16 ncı maddesinde öngörülen Veri Sorumluları Siciline kayıt ve bildirim yükümlülüğüne aykırı hareket edenler hakkında 20.000 Türk lirasından 1.000.000 Türk lirasına kadar, idari para cezası verilir.

(2) Bu maddede öngörülen idari para cezaları veri sorumlusu olan gerçek kişiler ile özel hukuk tüzel kişileri hakkında uygulanır.

(3) Birinci fıkrada sayılan eylemlerin kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları bünyesinde işlenmesi hâlinde, Kurulun yapacağı bildirim üzerine, ilgili kamu kurum ve kuruluşunda görev yapan memurlar ve diğer kamu görevlileri ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında görev yapanlar hakkında disiplin hükümlerine göre işlem yapılır ve sonucu Kurula bildirilir.”

¹³⁸ **A.e.**, s.402.

TCK'nın 135. maddesi kişisel verilerin kaydedilmesini suç olarak düzenlemiştir. Maddenin birinci fıkrası ile kişisel verileri hukuka aykırı olarak kaydeden kimseye bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası öngörülmüş, ikinci fıkra ise özel nitelikli bazı kişisel verilerin kaydedilmesi durumunda birinci fıkradaki yaptırımın yarı oranında artırılacağı belirtilmiştir¹³⁹. Birinci fıkra, kişisel verilerin hukuka aykırı olarak kaydedilmesi, normun temelini oluşturmaktadır. Bu bağlamda bir görevin ifası veya bir hakkın kullanılmasında suçun oluşmayacağı belirtilmektedir¹⁴⁰. İkinci fıkra, kişilerin siyasi, felsefi veya dini görüşlerine, ırkı kökenlerine, ahlaki eğilimlerine, cinsel yaşamlarına, sağlık durumlarına veya sendikal bağlantılarına ilişkin bilgileri kayda almak suç olarak tanımlanmıştır. Ancak bunlardan kişilerin ahlaki eğilimlerine, cinsel yaşamlarına, sağlık durumlarına veya sendikal bağlantılarına ilişkin bilgilerin kayda alınması kanunlarda özellikle suçlulukla mücadele bağlamında, suç ve suçluların ortaya çıkarılmasını sağlamak amacıyla belli ölçüde izin verilebilmektedir. Bu durumlarda söz konusu suç oluşmayacaktır¹⁴¹.

TCK'nın 136. maddesinde kişisel verileri hukuka aykırı olarak bir başkasına verme, yayma ve ele geçirme fiilleri suç olarak düzenlemiş, bu fiilleri gerçekleştiren kimseye iki yıldan dört yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür. Kişisel veriler bir yasa hükmü gereği, bir mahkeme kararı gereği veyahut kişinin rızası ile hukuka uygun olarak kaydedilmiş olabileceği gibi hukuka aykırı olarak da kaydedilebilmektedir. Buraya kadarki aşamada TCK'nın 135. maddesi kapsamında değerlendirme yapılacaktır. Bu noktadan sonra ise kişisel verileri hukuka aykırı olarak bir başkasına veren, yayan ve ele geçiren kimse TCK'nın 136. maddesi kapsamında cezalandırılacaktır¹⁴².

Kişisel verilerin kaydedilmesi suçu ile verileri hukuka aykırı olarak verme veya ele geçirme suçunun nitelikli halleri TCK'nın 137. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre bahsi geçen suçlar, kamu görevlisi tarafından ve görevinin verdiği yetki kötüye

¹³⁹ Korkmaz, **a.g.e.**, s.325.

¹⁴⁰ Erdener Yurtcan, **Yargıtay Kararları Işığında Özel Hayata Karşı Suçlar**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2016, s.77.

¹⁴¹ **A.e.**, s.78.

¹⁴² Muhammet Murat Ülkü, “5237 Sayılı TCK. 132-140. Maddelerinde Yer Alan Özel Hayata ve Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar”, 2005, s.14, “Çevrimiçi” <https://docplayer.biz.tr/222811-5237-sayili-tck-132-140-maddelerinde-yer-alan-ozel-hayata-ve-hayatin-gizli-alanina-karsi-suclar-1.html>, Erişim Tarihi: 15.03.2019.

kullanılmak suretiyle ya da belli bir meslek ve sanatın sağladığı kolaylıktan yararlanmak suretiyle işlenirse, verilecek ceza yarı oranında artırılacaktır.

TCK'nın 138. maddesinde kanunların belirlediği sürelerin geçmiş olmasına rağmen verileri sistem içinde yok etmekle yükümlü olanlara görevlerini yerine getirmedikleri takdirde bir yıldan iki yıla kadar hapis cezası öngörülmektedir. Suçun gerçekleşmesi için mutlaka bir hukuk normunda verilerin kayıtlı tutulacağı sürelerin ve bu sürelerin sonunda verilerin yok edileceğinin açık bir şekilde düzenlenmiş olması gerekmektedir. Böyle bir düzenlemenin bulunmaması halinde bahsi geçen suçun işlerlik kazanması mümkün değildir¹⁴³.

TCK'da düzenlenen kişisel verilerin kaydedilmesi, verileri hukuka aykırı olarak verme veya ele geçirme ve verileri yok etmeme suçlarının soruşturulması ve kovuşturulması şikâyetle bağlı değildir (md.139). Bahsi geçen suçların işlenmesi dolayısıyla tüzel kişiler hakkında TCK'nın 60. maddesinde belirtilen güvenlik tedbirleri uygulanacaktır (md.140).

¹⁴³ Dülger, “Kişisel Verilerin Korunması Kanunu ve Türk Ceza Kanunu Bağlamında Kişisel Verilerin Ceza Normlarıyla Korunması”, s.134.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ MAHREMİYETİ

1. VERGİ MAHREMİYETİ KAVRAMI, NİTELİĞİ VE AMACI

1.1. Kavramsal Olarak Vergi Mahremiyeti

Modern devletler yapmakla yükümlü oldukları kamu hizmetlerini yerine getirmek için vatandaşlarının çeşitli bilgilerine ihtiyaç duymaktadır. Bu durumun açıkça görüldüğü alanlardan biri de vergilendirme ve mali işlemlerdir¹. Vergi idaresi, vergi verecek kişilerin yani mükelleflerin saptanması ve mükelleflerin doğru şekilde vergilendirilmesi olmak üzere iki temel nedenle bilgiye ihtiyaç duymaktadır. Bununla birlikte vergilendirme sürecinde bilgi akışı şu şekilde ortaya çıkmaktadır: Bir yandan mükellefler ve vergilemeye ilişkin kişi ve kurumlar kanunlardaki belli hususlar sebebi ile vergi idaresine bilgi aktarmakta, diğer yandan bizzat vergi idaresi çeşitli yolları ve yöntemleri kullanarak bilgi edinmeye ve mükellefi denetlemeye çalışmaktadır².

Vergi idaresi, vergilendirme süreci boyunca vergi kanunları gereği üzerine düşen ödevleri yerine getirirken mükellefler hakkında birçok konuda bilgi sahibi olmaktadır. Beyan esasına dayanan vergi sistemlerinde vergilendirme sürecinin hukuka uygun ve etkin işleyebilmesi birçok farklı etmene bağlıdır. Bunlardan biri belki de en önemlisi mükelleflerin, vergi idaresi tarafından öğrenilen bilgilerinin korunacağına inanmaları, daha öz bir ifadeyle idareye güven duymalarıdır³. Vergi hukukunda mahremiyete duyulan ihtiyaç ise bu noktada başlamaktadır. Dolayısıyla vergi mahremiyeti, “*beyan esasına dayanan Türk vergi sisteminde, mükelleflerin idareye verecekleri bilgilerin açıklanmayacağına güven duymaları ve bu sayede doğru beyanda bulunmalarını sağlamak için getirilmiş*” bir düzenlemedir⁴.

¹ Küzeci, **a.g.e.**, s.480.

² Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, 5. Basım, Ankara, İmaj Yayıncılık, 2001, s.201.

³ Solak Akman, s.6.

⁴ Elif Sonsuzoğlu, “Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 141, 2000, s.116; Gülşen Gedik, “Vergi Mahremiyeti Kapsamındaki Bilgilerin Basında Yayımlanması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 317, 2008, s.125; Mevlüt Karademir, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 273, 2011, s.1; Şafak Ertan Çomaklı, “Mahremiyet Kavramı ve Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 312, 2007, s.135; Ferhat Alemdar, “Vergi Mahremiyetinin Bilgi Edinme Hakkı Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 350, 2010, s.91.

Beyan esasına dayalı vergi sistemlerinde geniş yetkilere sahip idare, yetkilerini kullanırken mükellefin gerek özel hayatına, gerekse meslek ve sanatına veya ticari muamelelerine ait gizli kalması gereken hususları öğrenmektedir⁵. Mükellef, bilgi ve belgelerinin vergi idaresinde saklı kalacağına, üçüncü kişilere açıklanmayacağına ve amacı dışında kullanılmayacağını güvenmek istemektedir⁶. Aksi takdirde bilgi ve belgelerinin gizli kalmayacağı konusunda idareye inancı olmayan mükellef, doğru beyanda bulunmayarak beyan sisteminin etkinliğinin bozulmasına neden olabilecektir. Bu bağlamda vergi sisteminin kurumsallaşmasında vergi mahremiyeti önemli rol oynamaktadır⁷. Nitekim vergi mahremiyeti, *“vergilendirme süreciyle ilgili olarak ortaya çıkan ve vergilendirme ilişkisi içinde öğrenilen bilgilerin, mükellefler ile bilgi sahibi kişiler arasında gizli kalmasını ve üçüncü kişilere açıklanmamasını”* gerektirmektedir⁸. Başka bir anlatımla *“vergi memurlarının ve vergi işi ile uğraşan diğer kimselerin, görevleri dolayısıyla elde ettikleri gizli bilgileri ifşa edememeleri, kendilerinin ve üçüncü kişilerin yararına kullanamamaları”* vergi mahremiyetinin bir gereğidir⁹.

1.2. Vergi Mahremiyetinin Niteliği ve Amacı

Vergi mükellefleri vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirirken, mükelleflerin özel hayatlarına ilişkin bilgilerin korunması, Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın ve bu kuruma bağlı olarak çalışan vergi memurları ve vergi işi ile uğraşan diğer kimselerin güvencesi altındadır. Uygulamada sözü edilen bu görevin gerçekleştirilmesinde çeşitli kanunlardaki hükümlerden yararlanılmaktadır. Fakat vergi mahremiyetine ilişkin hükümler özellikle 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)¹⁰ kapsamında düzenlenmektedir¹¹.

⁵ Gedik, a.y.; Muharrem Özdemir, “Vergi Mahremiyeti, Sınırları ve İhlali”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 59, 2002, s.85

⁶ Ahmet Ak, “Bilgi Edinme Hakkı Kanunu ve Vergi Mahremiyeti”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 66, 2004, s.144.

⁷ Sonsuzoğlu, a.y.; Çomaklı, a.y.

⁸ Seyfettin Kara, “Vergi Mahremiyeti Kapsamına Giren Hususların Yargı Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl 8, Sayı 32, 2017, s.270.

⁹ Suat Taş, Şerafettin Karakış, “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 227, 2000, s.91; Selenge Banu Uyanık, “Vergilendirme İlişkisi ve Özel Yaşamın Gizliliği”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Ankara Üniversitesi, S.B.E.**, Ankara, 2008, s.16.

¹⁰ Bkz. Resmi Gazete, Tarih: 10.01.1961, Sayı: 10703.

¹¹ Işıl Fulya Orkunoglu Şahin, “Bilgi Edinme Hakkının Kullanılmasında Bir İstisna: Vergi Mahremiyeti”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 16, Sayı 2, 2012, s.200.

Vergi mahremiyeti, VUK'un 5. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre maddede belirtilen kimseler, “görevleri dolayısıyla mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefine kullanamazlar.” Aksi halde aynı Kanun'un 362. maddesi uyarınca vergi mahremiyetinin ihlali suçunu işlemiş olurlar. VUK'un 5. maddesinde belirtilen vergi mahremiyetine uymakla yükümlü olan kişiler şunlardır:

- “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 dört bentte sayılan kimseler, gerek verginin tarhi, tahakkuku ve tahsili sırasında, gerek inceleme ve yoklamalar sırasında mükellefler hakkında önemli bilgilere vakıf olmaktadır. Bahsi geçen bu kişilere, mükellefler hakkında öğrendikleri bilgileri başkalarına açıklamama ve menfaatlerine kullanmama yasağı getirilmiştir. Çünkü bu bilgilerin kamuoyuna açıklanması veya üçüncü şahıslara bir menfaat karşılığında verilmesi hem mükellefe hem kamu düzenine zarar verebilmektedir¹².

Vergileme sürecinde elde edilen bilgilerin açıklanması veya üçüncü kişiler tarafından öğrenilmesi veyahut amacı dışında kullanılması, mükellefe ekonomik anlamda doğrudan veya dolaylı olarak zarar verebilmektedir¹³. Özellikle piyasa ekonomisinde bazı bilgilerin bilinmesi veya açıklanması mükellefler, işletmeler veya kişiler bakımından ekonomik gücün veya itibarın azalması ya da ortadan kalkması gibi

¹² Mehmet Ali Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 4. Basım, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2008, s.16-17; Hatice Yurtsever, Burçin Buran, “Bilgi Edinme Hakkı Kanunu Çerçevesinde Vergi Mahremiyetinin Değerlendirilmesi”, **Electronic Journal of Vocational Colleges**, Cilt 2, Sayı 2, 2012, s.47; Kaan Mahmut Erdem, “Mükellef Hakları”, **Mali Hukuk Dergisi**, Cilt 14, Sayı 166, 2018, s.2896.

¹³ Çetin Arslan, “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu (VUK md. 362)”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 3, Sayı 2, 2013, s.16.

olumsuzluklar doğurabilmektedir¹⁴. Vergi memurları ve vergi işi ile uğraşan diğer kimseler, mükelleflerin ticari faaliyetine ilişkin tüm bilgileri öğrenebilmekte, hangi firmalardan ne gibi koşullarda mal aldıklarını ya da sattıklarını defter ve belgelerden kolayca tespit edebilmektedir¹⁵. Bu bakımdan ticari faaliyetlerin güven içinde yürütülebilmesi için mükelleflerin ticari faaliyetlerini etkileyebilecek gizli bilgilere görevleri gereği erişebilen kişilerin bu bilgileri saklaması gerekmektedir¹⁶.

Vergi mahremiyeti niteliği itibarıyla vergi idaresi tarafından uyulması gereken bir ilke veyahut idarenin yerine getirmesi gereken önemli bir yükümlülüktür. Bu düzenlemeye vergi hukuku içerisinde yer verilmesinin amaçları şu şekilde sıralanabilir:

- Mükellefin gelirini, giderini, yapmış olduğu işleri ve sosyal yaşantısına ilişkin girdileri ve çıktıları doğru beyan etmesini sağlamak¹⁷,
- Vergi uygulamalarına iştirak eden yetkililerce öğrenilen mükellefe ait önemli ve gizli bilgileri korumak, vergi idaresine güveni temin etmek dolayısıyla maddi ve manevi kamu yararı göz etmek¹⁸,
- Vergilendirme işlemleri sırasında öğrenilen mükellefe ait bilgilerin ticari rakiplerin eline geçmesini engelleyerek haksız rekabetin önüne geçmek¹⁹,
- Mükellef ve yakınlarının zarar görmesini önlemek, devlet ve mükellef ilişkilerinin iyi bir konumda sürdürülmesini sağlamaktır²⁰.

1.3. Mükellef Hakkı Olarak Vergi Mahremiyeti

Mükellef hakları, asıl olarak insan haklarının vergilendirme alanındaki görünümüdür. Vergileme anlayışında mükellef odaklı yaklaşımın yaygınlaşmasına

¹⁴ Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, 7. Basım, Bursa, Ekin Yayınevi, s.409.

¹⁵ Özdemir, a.e., s.86.

¹⁶ Ümit Güner, Serhat Yılmaz, “İlan Yoluyla Yapılan Tebligat İşlemleri Vergi Mahremiyetini İhlal Etmektedir”, **Lebib Yalın Dergisi**, Sayı 162, 2017, s.7, “Çevrimiçi” <http://www.umitguner.com.tr/Dosyalar/mak5.pdf>, Erişim Tarihi: 12.04.2019.

¹⁷ Çomaklı, a.e., s.136.

¹⁸ Örkunoğlu Şahin, a.e., s.214.

¹⁹ Hilmi Ünsal, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, Sağladığı Yararlar ve Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 8, Sayı 3, 2003, s.12, “Çevrimiçi” <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/195011>, Erişim Tarihi: 12.04.2019.

²⁰ Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, 3. Basım, Afyonkarahisar, Külçüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, 2006, s.290.

paralel olarak birçok ülkede mükellef haklarının açıklanmasına ve duyurulmasına yönelik düzenlemeler yapılmaktadır²¹. Bu düzenlemelerde yer alan haklardan bir kısmı, mükellefin özel hayatı ile kişisel veya işi ile ilgili sırlarının korunmasına yönelik haklardan oluşmaktadır. Bahsi geçen bu hakları genel bir ifade ile mükellefin gizlilik alanına ilişkin hakları olarak ifade etmek mümkündür²².

Vergi idaresi tarafından elde edilen bilgiler, mükellefin özel hayatı veya işi ile ilgili sırlar olup, bunların başkaları tarafından öğrenilmesi, kişinin doğrudan gizlilik alanını ilgilendirmektedir²³. Dolayısıyla vergi mükelleflerine ilişkin bilgilerin güvence altına alınması onlara gizlilik hakkının tanınması ile olanaklıdır²⁴. Mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği hakkı, *“vergi idaresinin sahip olduğu yetkiler çerçevesinde elde ettiği bilgileri gizli tutmasını ve bunları sadece kanunlarda öngörülmüş amaçlar için kullanmasını”* ifade etmektedir. Bu kapsamda vergi idareleri, mükellefler hakkında topladığı bilgileri alenileştirmeden ve güvenli bir şekilde korumakla yükümlüdür²⁵.

Türk vergi hukukunda mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği sağlayan düzenlemelerin başında VUK'un 5. maddesinde yer alan vergi mahremiyeti gelmektedir. Vergi mahremiyeti, *“vergileendirme sürecinde ve sonrasında vergi ile ilgili işlerde ve uyuşmazlıklarda görev alanlar tarafından öğrenilen ve gizli kalması gereken mükelleflere ait bilgilerin açıklanmasını ve çıkar amaçlı kullanılmasını yasaklayan”* bir mükellef hakkıdır²⁶. Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından yayımlanan mükellef hak ve ödevlerine ilişkin rehberde ise bu hak, *“vergi uygulamasında görev alan memurların görevlerini ifa ederlerken mükelleflerin şahısları, ailevi durumları, servetleri, faaliyetleri ve faaliyet alanları, gelir durumları, meslek sırları ve benzeri durumlarıyla*

²¹ Erdoğan Öner, **Vergi Hukuku**, 11. Basım, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019, s.100

²² Selda Aydın, “Mükellefin Gizlilik Alanına (Sır Çevresine) İlişkin Hakları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 213, 2006, s.25.

²³ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 7. Basım, Bursa, Ekin Yayınevi, 2016, s.124.

²⁴ Doğan Gökbek, “Mükellef Hakları”, Yayımlanmamış Doktora Tezi, **Anadolu Üniversitesi, S.B.E.**, Eskişehir, 2000, s.52.

²⁵ Haluk Egeli, Mehmet Dağ, “Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı 163, 2012, s.134

²⁶ Güner, Yılmaz, a.e., s.1.

ilgili olarak öğrendikleri bilgilerin açıklanmaması ve kendileri ile üçüncü kişilerin kullanımına sunulmaması” şeklinde ifade edilmektedir²⁷.

2. VERGİ MAHREMİYETİNE İLİŞKİN HUKUKSAL DÜZENLEMELER

2.1. Anayasa

Anayasa’nın 20. maddesinde²⁸ düzenlenen özel hayatın gizliliği hakkı, vergi mahremiyetinin kaynağı²⁹ ve anayasal dayanağıdır³⁰. İlgili maddenin ilk fıkrasında herkesin özel ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahip olduğu ve bu hayatın gizliliğine dokunulamayacağı kayıt altına alınmıştır. İkinci fıkrasında ise özel hayatın gizliliği hakkının özel sınırlandırma sebepleri düzenlenmiştir. Maddenin gerekçesinde özel hayatın korunması, her şeyden önce bu hayatın gizliliğinin korunması ve başkalarının gözleri önüne serilmemesi şeklinde ifade edilmiştir³¹. Özel hayatın korunmasının diğer bir yönü olan resmî makamların özel hayata müdahale edememesi de kişinin ferdî ve aile hayatını kendi istediği şekilde düzenleyip yaşayabilmesi olarak belirtilmiştir³².

Anayasa’nın iki fıkradan oluşan bahsi geçen maddesine 2010 yılı Anayasa değişikliğinde ek bir fıkra getirilmiş ve bu fıkra ile kişisel verilerin korunmasını isteme

²⁷ GİB, “Mükelleflerin Hakları ve Ödevleri Rehberi”, Yayın No: 185, 2014, s.9, “Çevrimiçi” <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/mukellefinhakveodevleri2014.pdf>, Erişim Tarihi: 15.04.2019.

²⁸ İlgili maddenin hükmü şu şekildedir: “Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz. Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmi dört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırk sekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar.

Herkes, kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir. Bu hak; kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de kapsar. Kişisel veriler, ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebilir. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir.”

²⁹ Sonsuzoğlu, a.e., s.117; Çomaklı, a.y.

³⁰ Dilek Yumrutaş, “Vergi Ödevlisinin Hak ve Yükümlülükleri Kapsamında Vergi Mahremiyeti”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 18, 2015, s.22.

³¹ Bkz. T.C. Anayasa Mahkemesi, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (Gerekçeli), 2019, “Çevrimiçi” https://www.anayasa.gov.tr/media/6382/gerekceli_anayasa.pdf, s.115, Erişim Tarihi: 16.04.2019. Bundan sonra “Gerekçeli Anayasa” olarak anılacaktır.

³² Bkz. Gerekçeli Anayasa, s.116.

hakkı, anayasal bir hak olarak teminat altına alınmıştır³³. Böylelikle kişisel veri niteliğinde olan vergiye ilişkin bilgilere tam ve etkin bir koruma sağlamanın yolu açılmıştır. Anayasa’da özel hayatın gizliliği hakkı ve özellikle kişisel verilerin korunmasını isteme hakkı bütün yönleriyle bir kişi hakkı olarak, temel haklar arasında ortaya konulması bu hakka ve dolayısıyla bu hakkın kapsamında yer alan vergi mahremiyetine anayasal bir koruma sağlamaktadır³⁴.

Anayasa’nın 21. maddesinde “*kimsenin konutuna dokunulamayacağı*”; 22. maddesinde de “*herkesin haberleşme hürriyetine sahip olduğu ve haberleşmenin gizliliğinin esas olduğu*” kayıt altına alınmıştır. Vergi denetimi sürecinde idarenin bilgi edinme ve öğrenme faaliyetleri bakımından mükelleflerin özel hayatlarına müdahale edildiği takdirde bahsi geçen haklar, mükelleflere koruma sağlayan diğer hak ve özgürlükler olarak karşımıza çıkmaktadır³⁵. Bütün bu açıklamalar göstermektedir ki bireylerin özel hayatlarıyla ilgili bilgilerin gizliliği öncelikle Anayasa’nın çeşitli hükümleri ile koruma altına alınmıştır. Bu bakımdan vergilendirme süreci boyunca yetkililerce öğrenilen mükelleflere ait bilgilerin açıklanması, istisnai durumlar hariç olmak üzere Anayasa ile yasaklanmıştır³⁶.

2.2. Vergi Usul Kanunu

Vergi mahremiyeti, Türk vergi hukukuna 1949 tarihli 5432 sayılı mülga VUK’un³⁷ 5. maddesiyle girmiştir. 5432 sayılı Kanun’un gerekçesinde modern vergilerin iyi bir şekilde uygulanabilmesi için idareye geniş yetkiler verilmesi gerektiği ve bunun tabii bir neticesi olarak da vergi mahremiyeti görüşünün doğduğu ifade edilmiştir. Gerekçede vergi mahremiyeti, “*her ne suretle olursa olsun vergi tatbikatı dolayısıyla öğrenilen ticari veya şahıs sırlarının mutlaka gizli kalacağını ifade eder.*”

³³ Bkz. Gerekçeli Anayasa, s.120.

³⁴ Leyla Ateş, “Türkiye’de Vergi Mahremiyetinin Sınırları: Yurtiçi ve Yurtdışı Bilgi Paylaşımında”, **Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırları**, Ed.: Billur Yaltı, İstanbul, Beta Yayınevi, 2016, s.171.

³⁵ Funda Başaran Yavaşlar, Oytun Canyaş, “Türkiye’de Vergi Şeffaflığı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl 37, Sayı 443, 2018, s.17.

³⁶ Ünsal, a.e., s.4.

³⁷ Bkz. Resmi Gazete, Tarih: 15.06.1949, Sayı: 7233.

şeklinde tanımlanmıştır³⁸. Bahsi geçen Kanunu ilga eden ve bugün hala yürürlükte olan 213 sayılı VUK ise yine 5. maddede olmak üzere vergi mahremiyetini korumuştur³⁹.

VUK'un 5. maddesi ile vergi mahremiyetinin kapsamı ve sınırları belirlenmiş, vergi mükellefi hakkındaki bilgilerin korunması gerektiği işaret edilmiştir⁴⁰. Maddenin ikinci fıkrasında, vergi mahremiyetine uymakla yükümlü kimselerin görevlerinden ayrılışları dahi bu yasağa uymak zorunda olduğu belirtilmiş, devam fıkralarında ise vergi mahremiyetinin ihlali sayılmayan istisnai durumlar düzenlenmiştir. Maddenin son fıkrası "*Açıklanan bu bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez.*" şeklinde kaleme alınmıştır. Vergi mahremiyetinin ihlali halinde uygulanacak cezai yaptırım ise yine aynı Kanun'un 362. maddesinde TCK'nın 239. maddesine atıf yapılarak hükme bağlanmıştır.

2.3. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

Vergi mahremiyetinin korunmasına ilişkin paralel bir düzenleme 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da (AATUHK)⁴¹ yer almaktadır. Mükellefle ilgili sır ve gizli kalması gereken hususlar, verginin tahakkuk aşamasına ilişkin olarak VUK'da "*vergi mahremiyeti*" ile verginin tahsilât aşamasına ilişkin olarak ise AATUHK'da "*sırrın ifşası*" ile güvence altına alınmıştır⁴². Böylelikle vergileme sürecinin her bir aşamasında mükellefler hakkında edinilen bilgilerin gizli

³⁸ Karademir, a.y.; Serkan Açar, "Vergi Mahremiyeti vs. Bilgi Edinme Hakkı", **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı 2, 2012, s.369. Gerekçe için bkz.

TBMM, 175 Sıra Sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu (1/174), "Çevrimiçi" <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c019/tbmm08019080ss0175.pdf>, s.2, Erişim Tarihi: 17.04.2019.

³⁹ Solak Akman, s.49.

⁴⁰ İlyas Emre Yayla, "Türkiye'de Vergi Mahremiyeti ve Avrupa Birliğine Mevzuat Uyumu Çerçevesinde Alman Vergi Mahremiyeti Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 359, 2011, s.2, "Çevrimiçi" <https://www.academia.edu>, Erişim Tarihi: 17.04.2019.

⁴¹ Bkz. Resmi Gazete, Tarih: 28.07.1953 Sayı: 8469.

⁴² Ahmet Erol, Nuray Özışık, "Mükellef Hakkı Olarak Vergi Mahremiyeti", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 125, 2014, s.36. Her ne kadar VUK'daki düzenleme verginin tahakkukuna, AATUHK'daki düzenleme ise kamu alacağının tahsiline yönelik olsa da AATUHK'da belirtilen kişilerin elde etmiş oldukları bilgilerin sadece tahsil aşamasına yönelik olmaması sebebiyle tahakkuktan tahsile kadar her aşamada elde edilen bilgilerin saklanma yükümlülüğünün mevcut olduğu ifade edilmektedir. Bkz. Neslihan Karataş Durmuş, "Ticari Sırların ve Kişisel Verilerin Korunması Kapsamında Vergi Mahremiyeti", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl 8, Sayı 31, 2017, s.382.

tutulması ve korunması sağlanmıştır⁴³. AATUHK'un "Sırrın ifşası" kenar başlıklı md.107/1 hükmü şu şekildedir:

"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."

Madde metninde "kamu borçlusu" tabiri kullanılmakla birlikte, vergi de yükümlüler bakımından bir kamu borcu olduğu için bahsi geçen hüküm vergi mahremiyetini koruma altına almaktadır⁴⁴. Sırrın ifşası halinde uygulanacak cezai yaptırım ise vergi mahremiyetinin ihlali suçunda olduğu gibi TCK'nın 239. maddesine atıf yapılarak düzenlenmiştir. Bu bakımdan uygulamada birlik oluşmuştur⁴⁵. Hangi durumlarda paylaşılan bilgilerin suç kapsamında olmadığı ise ilgili maddenin 2. fıkrasında belirtilmiştir. Buna göre, tahsil yetkisi verilen kuruluşlar ile borcun olmadığına dair belgeyi arama zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlara borç bilgilerinin verilmesi sırrın ifşası kapsamında değerlendirilmeyecektir⁴⁶.

2.4. Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun

Vergi mahremiyetinin korunmasına yönelik bir başka paralel düzenleme 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun (SGAÖHK)⁴⁷ ile yapılmıştır. Suç gelirlerinin aklanması ve terörün finansmanının önlenmesi noktasında çalışmalar yürüten Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK) ve denetim elemanları, anılan Kanun'un 7. maddesi⁴⁸ uyarınca kamu kurum ve kuruluşlarından, gerçek ve tüzel

⁴³ Fatma Taş, **Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2008, s.81-82.

⁴⁴ Sonsuzoğlu, a.e., s.119-120.

⁴⁵ Ali Erol, "Vergi Hukukunda Bilgi Verme Ödevinin Sınırı Olarak Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sonuçları", Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **İstanbul Üniversitesi, S.B.E.**, İstanbul, 2015, s.46.

⁴⁶ İlgili fıkranın hükmü şu şekildedir: "Bu Kanunun 41 inci maddesine göre amme alacağını tahsil etme yetkisi verilen kuruluşlara, yapacakları tahsile yönelik bilgilerin ve 22/A maddesine göre borcun olmadığına dair belgeyi arama zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlara, ödeme ve işleme taraf olanlara ilişkin borç bilgilerinin verilmesi sırrın ifşası sayılmaz; bu kurum ve kuruluşlarda vazifeli bulunan kimseler edindikleri bilgileri ifşa ettikleri takdirde birinci fıkra hükmüne göre cezalandırılırlar. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir."

⁴⁷ Bkz. Resmi Gazete, Tarih: 18.10.2006, Sayı: 26323.

⁴⁸ İlgili maddenin hükmü şu şekildedir: "Kamu kurum ve kuruluşları, gerçek ve tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan kuruluşlar, Başkanlık ve denetim elemanları tarafından istenilecek her türlü bilgi, belge

kişilerden, tüzel kişiliği olmayan kuruluşlardan bilgi ve belge talebinde bulunabilmektedir.

Buna göre bir kamu kurumu olan GİB, MASAK ve denetim elemanları tarafından kendisinden istenecek her türlü bilgi ve belgeyi, VUK'da yer alan vergi mahremiyeti hükmünün varlığına rağmen açıklamak durumundadır. Bu bakımdan MASAK'ın vergiye ilişkin elde ettiği bilgilerin korunması için SGAÖHK 22. maddede vergi mahremiyetine benzer sır saklama yükümlülüğü ve bu yükümlülüğe aykırı hareket edilmesinin cezai yaptırımını düzenlenmiştir⁴⁹. Anılan maddenin 1. fıkrasının hükmü şu şekildedir:

“Aşağıda yazılı kimseler görevlerinden ayrılırlar dahi, görevleri dolayısıyla kişilerin ve bu kişilerle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine ve mesleklerine ilişkin olarak öğrendikleri sırları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanamazlar:

a) Koordinasyon Kurulu Başkan ve üyeleri, denetim elemanları ile Kurul personeli.

b) Bilgilerine ve ihtisaslarına başvuru alan kişiler.

c) Bu bilgileri görevleri dolayısıyla öğrenen diğer kamu görevlileri.”

Bahsi geçen maddenin 2. fıkrasında⁵⁰, bu üç bentte sayılan kimselerin öğrendikleri sırları ifşa etmeleri halinde uygulanacak cezai yaptırım belirlenmiştir. Bu düzenleme, VUK'daki ve AATUHK'daki düzenlemelere benzerlik göstermekle birlikte

ve bunlara ilişkin her türlü ortamdaki kayıtları, bu kayıtlara erişimi sağlamak veya okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri tam ve doğru olarak vermek ve gerekli kolaylığı sağlamakla yükümlüdür. Yukarıdaki fıkra göre talepte bulunulanlar savunma hakkına ilişkin hükümler saklı kalmak kaydıyla, özel kanunlarda yazılı hükümleri ileri sürerek bilgi ve belge vermekten kaçınamazlar. Yukarıdaki fıkra göre talepte bulunulanlar savunma hakkına ilişkin hükümler saklı kalmak kaydıyla, özel kanunlarda yazılı hükümleri ileri sürerek bilgi ve belge vermekten kaçınamazlar.”

⁴⁹ Ateş, **a.g.e.**, s.187.

⁵⁰ İlgili fıkranın hükmü şu şekildedir: “Bu kişiler, öğrendikleri sırları ifşa etmeleri halinde, bir yıldan dört yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Bu sırlar maddi menfaat karşılığında ifşa edildiğinde verilecek hapis cezası iki yıldan az olamaz.”

bahsi geçen Kanunlarda suçun cezası için TCK'ya atıfta bulunulurken bu düzenlemede ihlalin cezası direkt olarak SGAÖHK'da belirlenmiştir⁵¹.

3. VERGİ MAHREMİYETİNİN İSTİSNALARI

Türk vergi hukukunda vergi mahremiyeti ilkesi benimsenmiş olmakla beraber, vergi mahremiyetine ilişkin düzenlemelere yer veren yasalarda ve TCK'da yer alan hukuka uygunluk sebeplerinin varlığı halinde vergi mahremiyetinin ihlali bir suç unsuru oluşturmamakta ve ceza verilmemektedir⁵². VUK'un 5. maddesinde yer bulan vergi gizliliğini bozduğu halde suç oluşturmayan bazı hukuka uygunluk sebepleri yani istisna hükümleri bulunmaktadır⁵³. Bu istisna hükümleri, VUK md.5 kapsamında belirtilen durumlar için mükellefin vergi ile ilgili bilgilerinin kamuoyuna ifşasının hukuksal dayanağını oluşturmaktadır⁵⁴.

Vergi mahremiyetine getirilen istisnaların temelinde yatan sebep vergi mahremiyeti müessesinin mükellef lehine tek taraflı bir uygulama olmasıdır. Böyle bir uygulamada diğer bir tarafın hakkına tecavüz etmemek ve devletin çıkarlarını da güvence altına almak için vergi mahremiyeti düzenlemesine çeşitli istisnalar getirilerek bir denge sağlanmaya çalışılmıştır⁵⁵. Dolayısıyla vergi mahremiyeti, mükellefin özel hayatına ait sırların gizliliğini sağlayan bir müessese olmasının yanında vergi kaçaklığına imkân veren bir sığınak da olmamalıdır. Bu düşünce altında kanun koyucu, vergi güvenliğini sağlamak amacıyla vergi hukuku içindeki bazı unsurları vergi mahremiyeti kapsamı dışında tutmuştur⁵⁶.

Türk vergi hukukuna ilk olarak 5432 sayılı mülga VUK ile giren vergi mahremiyeti, anılan Kanun'un yürürlükte bulunduğu süre zarfında ilk haliyle uygulanmış ve bu mahremiyete ilişkin herhangi bir istisna hükmü öngörülmemiştir. 213 sayılı VUK'un 5. maddesinin ilk halinde de herhangi bir istisna hükmüne yer verilmemiştir. Ancak bahsi geçen madde hükmü, günümüze kadar olan süreçte birçok

⁵¹ Sonsuzoğlu, a.e., s.120.

⁵² Taş, a.g.e., s.107; Sonsuzoğlu, a.e., s.127.

⁵³ Taş, a.g.e., s.107.

⁵⁴ Burcu Gülerci, **Türk Hukukunda Vergi Mahremiyetinin Sınırları**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2017, s.68.

⁵⁵ Taş, a.g.e., s.106; Sonsuzoğlu, a.y.

⁵⁶ Hasan Hüseyin Bayraklı, Yasin Sezer, "Devletin Vergilendirme Yetkisi Karşısında Temel Hak ve Özgürlüklerin Güvence Altına Alınması", **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 2, Sayı 1, 2000, s.165.

değişikliğe uğramış ve bu değişiklikler çoğunlukla vergi mahremiyetine ilişkin istisna hükmü getirilmesi biçiminde gerçekleşmiştir⁵⁷. Söz konusu istisna hükümleri bu bölümde detaylıca incelenecektir.

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

Vergi kayıp ve kaçakların önlenmesinde bildirilmesi gereken matrah veya vergi miktarının tespitine yönelik olarak maddi yöntemlere başvurulabileceği gibi manevi (psikolojik) baskı unsurları da kullanılabilir. Vergi mahremiyeti düzenlemesinde yer alan idarece matrah ve vergilerin ilanı, bu manevi baskı yöntemlerinden biridir. Bu yöntem ile vergi mükellefi, meslektaşlarını, müşterilerini ve diğer baskı gruplarını düşünerek kendisinden beklenen matrahı ve vergiyi doğru bir şekilde beyan etmeye özen gösterecektir. Özellikle basın yoluyla mükellefe ait bu bilgilerin onun şeref ve haysiyetine dokunulmadan topluma duyurulması mükellef üzerinde büyük bir baskı unsuru oluşturması sebebiyle mükellef, iş, işyeri ve yaşam standartlarına göre daha düşük matrah bildiriminden kaçınma yoluna gidecektir⁵⁸.

Gelir vergisi ve kurumlar vergisine ilişkin matrah ve vergilerin ilanını düzenleyen VUK md.5/3 hükmü şu şekildedir: *“Ancak vergi güvenliğini sağlamak amacıyla Gelir vergisi mükelleflerinin yıllık Gelir vergisi, sermaye şirketlerinin Kurumlar vergisi beyannamelerinde gösterdikleri matrahları (zarar dâhil) 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.”*

Bahsi geçen bu istisna hükmü ilk olarak 485 sayılı Kanun⁵⁹ ile öngörülmüş⁶⁰ ve 2365 sayılı Kanun⁶¹ ile kısmen değiştirilmiştir. Fıkranın ilk halinde ilanının vergi

⁵⁷ Solak Akman, s.60.

⁵⁸ Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, s.294.

⁵⁹ Bkz. Resmi Gazete, Tarih: 08.07.1964, Sayı: 11748.

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

Ancak, vergi güvenliğini sağlamak amacıyla Gelir Vergisi mükelleflerinin yıllık Gelir Vergisi, (Mahsuptan evvelki vergisi), sermaye şirketlerinin Kurumlar Vergisi beyannameleri üzerinden tarh olunan Gelir ve Kurumlar Vergileri ile mükelleflerin adları ve unvanları, bağlı oldukları vergi dairelerince beyannamelerin verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerine asılacak cetvellerde

dairelerine asılmasının yanında Resmi Gazete’de yayımlanmasının da düzenlendiği görülmektedir. Ancak Resmi Gazete’de yayımlanmaya ilişkin düzenleme, 2365 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır. Bunun sebebi ise milyonlarca mükellefe ilişkin bilginin doğru bir şekilde Resmi Gazete’de yayımlama yükümlülüğünün idareye büyük bir külfet yüklemesi olarak belirtilmektedir⁶².

Vergi idaresi tarafından ilan edilecek unsurlar, niteliği itibarıyla yıllık gelir vergisi ile kurumlar vergisinde gösterdikleri matrah, var ise zarar ve tarh olunan vergi miktarlarıdır. Beyanname ile bildirilen diğer vergiler kapsam dışında kalmaktadır. Örneğin muhtasar veya münferit beyanname ile bildirilen matrahlar gibi. Ve doğaldır ki matrah ve vergilerin kime ait olduğunun, yani mükelleflerin ad ve unvanları ile birlikte ilan edilmesi gerekmektedir⁶³. Düzenlemeye göre bu ilanlar beyannamelerin verildiği yıl içinde yapılmak zorundadır. İlgili süre dışında yapılacak ilanlar hukuka uygunluk sebepleri kapsamı dışında kalacağı için vergi mahremiyetinin ihlali suçunun işlenmesine neden olacaktır⁶⁴.

Düzenlemeye göre yalnızca gelir vergisi mükellefleri ile sermaye şirketi olan kurumlar vergisi mükelleflerinin beyanları ilana konu olmaktadır. Sermaye şirketleri dışında kalan kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler bu kapsamda yer almamaktadır. Bu kurumların vergi kaçırma ihtimallerinin düşük olması sebebiyle kamuoyu baskısına gerek duyulmadığı belirtilmektedir⁶⁵. Ayrıca ilanın, vergi dairesinin ilan asmaya mahsus yerlerinde ve mükelleflerin bağlı bulundukları mesleki teşekküllerin ilan asmaya mahsus yerlerinde yapılması gerekmektedir. Kapsam dışındaki yerlerde yapılan ilanların usule uygun olmayacağı ifade edilmektedir⁶⁶.

açıklanmakla beraber ayrıca kitap halinde veya Resmî Gazete ile yayınlanır. Mükellefin bağlı bulunduğu teşekkül varsa, bu ilân orada da yapılır.”

⁶¹ Bkz. Resmi Gazete, Tarih: 31.12.1980, Sayı: 17207 (mükerrer).

⁶² Özyer, **a.g.e.**, s.18

⁶³ Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, s.294.

⁶⁴ Taş, **a.g.e.**, s.108.

⁶⁵ Özyer, **a.g.e.**, s.18. Aynı yönde bkz. İsmail Ağarmış, “Vergi Mahremiyeti İlkesinin Bilgi Edinme Hakkı Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Vergide Gündem E-Dergi**, 2005, s.2, “Çevrimiçi”

https://www.vergidegundem.com/tr_TR/makale?categoryName=Vergide&publicationNumber=6&publicationYear=2005&publicationId=66666292, Erişim Tarihi: 25.04.2019.

⁶⁶ Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 295.

3.2. Hazine ve Maliye Bakanlığınca Vergi ve Ceza Miktarlarının Açıklanması

Vergi ve ceza miktarlarının Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından açıklanması VUK'un 5. maddesinin 4. fıkrasında vergi mahremiyetine istisna teşkil eden bir durum olarak düzenlenmiştir. Bu fıkra VUK'un 5. maddesine 22.07.1998 tarihli 4369 sayılı Kanun⁶⁷ ile eklenmiş olup, fıkranın ilgili kısmının hükmü şu şekildedir: “Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığınca açıklanabilir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini mahalline devredebilir.” Gerekçede bu düzenlemenin amacı hem kamuoyunun vergi konusunda bilgilendirilmesi hem de kamuoyu denetimi ile mükelleflerin ödevlerini tam ve zamanında yapmalarının sağlanması şeklinde ifade edilmiştir⁶⁸.

Düzenleme kapsamında açıklanacak bilgilere ilişkin usul ve esaslar, 293 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği'nde⁶⁹ yer almaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2019 yılı bakımından açıklama usulünü ise 508 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği⁷⁰ ile belirlemiştir. Buna göre 2019 yılında, açıklamaların vergi dairelerinin ilan koymaya mahsus yerlerine 26.08.2019 ile 09.09.2019 tarihleri (bu tarihler dâhil olmak üzere) arasında Türkiye genelindeki vergi dairelerinde asılmasına, 10.09.2019 ile 24.09.2019 tarihleri arasında ise GİB'in internet sitesine konulmasına karar verilmiştir. Tebliğ uyarınca 2019 yılı için

⁶⁷ Bkz. Resmi Gazete, Tarih: 29.07.1998, Sayı: 23417 (mükerrer).

⁶⁸ Bkz. https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/gerekciler/6183/tvk_4369_sayili_kanun_1.pdf, s.349, Erişim Tarihi: 25.04.2019. Bundan sonra “4369 sayılı Kanun Gerekçesi” şeklinde anılacaktır.

⁶⁹ Tebliğe göre: “İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler ile bu tarhiyatlara ilişkin olarak kesilen cezalar, kesinleşmeleri halinde açıklanacaktır. Tarhiyatların dava konusu yapılması halinde kesinleşme, yargı yolunun tükenmesi halinde gerçekleşecektir. Her yıl 31 Mayıs tarihi itibarıyla kesinleşen vergi ve cezalar açıklamaya konu edilecektir. Açıklanacak tutarın tespitinde 1 Haziran-31 Mayıs döneminde kesinleşen tarhiyatların toplamı dikkate alınacak, vergi, fon payı ve ceza tutarlarının yanı sıra gecikme faizi de göz önünde bulundurulacaktır... Birden fazla vergi dairesinde mükellefiyet kaydı bulunan mükelleflerin açıklanacak borçlarının olup olmadığının belirlenmesinde bu vergi dairelerine olan borçları birleştirilmeyecektir. Tutar itibarıyla açıklama kapsamına giren alacaklar alacaklı vergi daireleri itibarıyla ayrı ayrı dikkate alınacaktır... Açıklama kapsamına giren, her bir vergi dairesine 20.000 TL ve daha fazla borcu olan veya kesinleşen vergi ve cezası bulunan mükellefler hakkında açıklama yapılacaktır... Açıklama mükellefin adı, soyadı veya unvanı, vergi kimlik numarası, esas faaliyet konusu, kesinleşen vergi toplamı, kesinleşen ceza toplamı, gecikme faizi tutarı bilgilerini içeren bir liste ile yapılacak ve liste, alfabetik sıralama yapılmak suretiyle hazırlanıp, listenin her sayfasına müteselsil sıra numarası verilecektir. Açıklanacak mükelleflere ilişkin listeler her yıl 15 Temmuz tarihinde vergi dairelerinde görülmeleri mümkün olan uygun yerlere asılacaktır. Liste 1 ay süreyle asılı tutulacak, listenin asılması ve indirilmesi bir tutanakla tespit edilecektir. Ayrıca vergi borçları ve cezalarının toplamı bakanlıkça belirlenen tutarı aşan mükelleflerin, tespit edilen bilgileri, Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinde de, her yıl ağustos ayı içerisinde 1 ay süreyle açıklanacaktır.”

Tebliğ için bkz. Resmi Gazete, Tarih: 27.01.2001, Sayı: 24300.

⁷⁰ Bkz. Resmi Gazete, Tarih: 03.08.2019, Sayı: 30851.

yapılacak olan açıklama kapsamına, her bir vergi dairesine 250.000 Türk lirası ve daha fazla borcu olan veya bu tutar ve üzerinde kesinleşen vergi ve cezası bulunan mükelleflerin alınması uygun görülmüştür.

Vergi mahremiyetine getirilen bu istisna hükmü, asıl olarak matrah ve vergilerin ilanına ilişkin VUK md.5/3'teki eksikleri giderme amacı taşıması gerekirken söz konusu hüküm matrah ve vergilerin ilanını ilişkin istisnayı da içine alarak daha geniş bir düzenleme haline gelmiştir⁷¹. Bu düzenlemede md.5/3'ten farklı olarak açıklanacak vergiler, gelir ve kurumlar vergisi ile sınırlandırılmamış, beyana dayalı tüm vergiler kapsama alınmıştır. Ayrıca kesinleşen vergi ve cezalarıyla vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarlarının açıklanabilecek oluşu, beyana dayanılarak tarh edilen vergiler ile birlikte re'sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergilerin de ilanın kapsamına alındığını işaret etmektedir⁷².

Bir başka önemli nokta ise düzenlemede yer alan “...vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığınca açıklanabilir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini mahalline devredebilir.” ifadesi ile idareye bırakılan takdir yetkisidir. Şöyle ki söz konusu hükümde Bakanlığa tanınan takdir yetkisi düzenlemede zikredilen bilgilerin açıklanıp açıklanmamasına karar verilmesiyle sınırlıdır. Düzenlemede sayılan bilgilerin yalnızca bir kısmının açıklanması veya düzenlemede sayılan bilgiler dışında kalan bilgilerin açıklanmasına karar verme noktasında bir takdir yetkisi tanınmadığını belirtmek gerekmektedir⁷³.

3.3. Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleyenlerin ve Kullananların Mesleki Teşekkül, Birlik ve Odalara Bildirilmesi

VUK'un 5. maddesinin 4. fıkrasında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenlerin ve kullananların mesleki teşekkül, birlik ve odalara bildirilmesi, vergi mahremiyetine istisna teşkil eden bir durum olarak düzenlenmiştir. 4369 sayılı Kanun ile eklenen 4. fıkranın ilgili kısmının hükmü şu şekildedir: “*Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme*

⁷¹ Solak Akman, s.67-68. Uygulamada karışıklıklara ve belirsizliklere yol açmaması bakımından, matrah ve vergilerin ilanına ait hükmün (VUK, md.5/3) kaldırılmasının daha uygun olacağı ifade edilmektedir. Bkz. Açar, a.e., s.374; Taş, a.g.e., s.117.

⁷² Solak Akman, s.69.

⁷³ Solak Akman, s.70.

raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz.”

Sahte belge, “gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge”; muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge ise “gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet ve miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge” olarak ifade edilmektedir (VUK, md.359). Belirtmek gerekir ki burada söz konusu olan belge, VUK hükümlerine göre vergiye esas olan işlerde kullanılan belgedir⁷⁴. Bahsi geçen düzenlemenin amacı ise bu belgeleri düzenleyenlerin veya bunları kullananların üzerinde kamuoyu baskısı oluşturmak ve bu suretle suçun yaygınlaşmasını önlemektir⁷⁵.

Kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlara ticaret odaları, sanayi odaları, esnaf odaları, barolar ve tabipler odaları örnek olarak verilebilmektedir. 3568 sayılı Kanun’a tabi olan birlik ve meslek odaları ise TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği), YMMO (Yeminli Mali Müşavirler Odası) ve SMMMO (Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası)’lardır⁷⁶. Birlik ve meslek odalarına bildirim yapılmasının temel sebebi ise anılan fiili gerçekleştiren mükellefler hakkında meslek mensuplarının herhangi bir işlem yapmadan önce bilgi sahibi olmalarını sağlamaktır. Çünkü meslek mensuplarının kimi hallerde müteselsil sorumluluğu bulunmaktadır⁷⁷. Böylelikle mükellefin bu davranışının ilgili kuruluşların nezdinde bilinmesi ve kuruluşlarında konuyla ilgili olarak gereğini yapması sağlanmaktadır⁷⁸. Ayrıca bu istisna hükmü çerçevesinde kendilerine bilgi verilen kişi ve kuruluşlar da vergi mahremiyetinin kapsamına alınmıştır. Bu bakımdan söz konusu kişi

⁷⁴ Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, s.298.

⁷⁵ Ağarmış, a.y. Gereğede düzenlenmenin amacı; serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin müteselsil sorumluluğu bulunan mesleklerini daha sağlıklı yürütebilmesi, vergi denetim ve güvenliğine katkı sağlanması, kendilerine bilgi verilen tüm meslek mensupları, odaları ve birlikleri vergi mahremiyetinin kapsamına alarak bu kuruluşların elde ettikleri bilgilerin kötüye kullanımının önlemesi şeklinde ifade edilmiştir. Bkz. 4369 sayılı Kanun Gereğesi, s.350.

⁷⁶ Bkz. 4369 sayılı Kanun Gereğesi, s.350

⁷⁷ Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, s.298.

⁷⁸ Deniz Aktaş, “Bilişim Alanındaki Gelişmeler Karşısında Vergi Mahremiyeti”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Anadolu Üniversitesi, S.B.E.**, Eskişehir, 2015, s.87.

ve kuruluşlar, kendilerine verilen bilgilerin gizliliği konusunda vergi mahremiyetine uymakla yükümlüdürler⁷⁹.

Düzenlemede sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenlerin veya kullananların vergi inceleme raporu ile tespit edilmiş olması şart koşulmaktadır. Ancak inceleme elemanlarının raporları, mükellefin suçlu olduğunu kanıtlamamaktadır. Henüz yargılama yapıp mükellefin sahte belge kullanmış olduğu hükmedilmeden hatta dava bile açılmadan önce, sadece inceleme raporuna dayanılarak kuruluşlara bildirim yapılması mükellefin aleyhine bir durumdur⁸⁰. Vergi idaresinin inceleme raporu ile mükellefi zan altında bırakması ve mükellefe vergi kaçakçısı gözüyle bakılmasına sebep olması ceza hukukunun temel ilkelerinden biri olan masumiyet karinesinin⁸¹ ihlali olarak kabul edilmektedir⁸². Ayrıca mükellefin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemediğinin ve özellikle kullanmadığının mahkemece tespit edilmesi halinde mükellefin uğramış olduğu zararın ve yaşadığı itibar kaybının nasıl telafi edileceği de önemli bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır⁸³.

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

VUK'un 5. maddesinin 4. fıkrasında adli ve idari soruşturma yürüten kamu görevlilerine bilgi ve belge verilmesi vergi mahremiyetini ihlal etmeyen bir durum olarak düzenlenmiştir. 4369 sayılı Kanun ile eklenen 4. fıkranın ilgili kısmının hükmü şu şekildedir: “...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.” Gerekçede fıkranın eklenme sebebi; soruşturma yapanların görevlerini daha etkin yapabilmeleri, kamu görevlileri için

⁷⁹ Karademir, a.e., s.4.

⁸⁰ Sonsuzoğlu, a.e., s.129.

⁸¹ Anayasa md.38/4'te masumiyet karinesi, “Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz.” şeklinde tanımlanmaktadır

⁸² Funda Başaran Yavaşlar, “Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu”, **Vergi Yaptırım Hukuku Sisteminin Sorunları ve Yeniden Yapılandırılması Sempozyumu**, İstanbul, 20-21 Mart 2013, s.5, “Çevrimiçi” <https://docplayer.biz.tr/33762173-Vergi-mahremiyetinin-ihlali-sucu.html>, Erişim Tarihi: 28.04.2019.

⁸³ Taş, a.g.e., s.130.

öngörülen disiplin ve adli cezaların işlerliğinin ve caydırıcılığın artırılması, şeffaf bir kamu yönetimi anlayışı içinde yolsuzlukların önlenmesi şeklinde ifade edilmiştir⁸⁴.

Vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgi ve belgeleri isteyen kamu görevlilerine bu bilgi ve belgelerin verilmesi görevlilerin adli veya idari bir soruşturma yapıyor olması şartına bağlıdır. Dolayısıyla inceleme, araştırma, tetkik, teftiş vb. yapan kamu görevlileri tarafından istenen bilgi ve belgelerin bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün değildir⁸⁵. Bununla birlikte idari soruşturmalar, çeşitli idari faaliyetlerin denetlenmesine ilişkin bir süreçtir ve bu süreçte birçok farklı düzenleme bulunması sebebiyle idari soruşturma bakımından yetkili olanların tespiti adli soruşturmalara nazaran daha zordur. Bu nedenle talepte bulunan kamu görevlisinin yetkili olup olmadığı veya istediği bilgi ve belgelerin soruşturma ile bağlantılı olup olmadığı somut olay bazında değerlendirilmelidir⁸⁶. Öte yandan bu düzenlemeye dayanarak bilgi ve belgeleri elde eden kamu görevlileri de vergi mahremiyetinin kapsamına alınmıştır. Bu suretle kamu görevlilerinin bu yetkilerini kötüye kullanmalarının önlenmesi amaçlanmıştır⁸⁷.

3.5. Bankalara Yapacakları Vergi Tahsiline Yönelik Bilgilerin Verilmesi

VUK'un 5. maddesinin 4 fıkrasında bankalara yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgilerin verilmesi vergi mahremiyetini ihlal etmeyen bir durum olarak düzenlenmiştir. VUK md.5/4'e 30.07.2003 tarihli 4962 sayılı Kanun⁸⁸ ile eklenen ilgili kısmın hükmü şu şekildedir: *"...bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgiler verilebilir. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir."* Bu düzenleme ile bankaların vergi tahsilâtı ile ilgili işlemlerinin hızlandırılması ve çabuklaştırılması bakımından kendilerine bilgi aktarılmasında vergi mahremiyetinin engel teşkil etmesinin önüne geçilmesi amaçlanmıştır⁸⁹. Böylelikle tahsilât işlemleriyle sınırlı olmak üzere bankalara bilgi aktarımı imkânı tanınmıştır⁹⁰.

⁸⁴ Bkz. 4369 Sayılı Kanun Gerekçesi, s.350.

⁸⁵ Fehmi Günay, "Adli ve İdari Soruşturma Yapan Kamu Görevlilerince Talep Edilen Bilgi ve Belgelerin Vergi İdaresince Verilip Verilemeyeceğinin Vergi Mahremiyeti Kapsamında Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 241, 2008, s.58.

⁸⁶ Solak Akman, s.79-80.

⁸⁷ Bkz. 4369 Sayılı Kanun Gerekçesi, s.350.

⁸⁸ Bkz. Resmi Gazete, Tarih: 07.08.2003, Sayı: 25192.

⁸⁹ Ağar, a.e., s.377; Karademir, a.y.

⁹⁰ Erol, Özışık, a.e., s.39; Ağar, a.y.

Bununla birlikte bu düzenlemeye dayanarak bilgi elde eden bankalar ve banka çalışanları, elde edilen bilgilerin gizliliği konusunda vergi mahremiyetine uymakla yükümlüdürler⁹¹.

Bu düzenleme ile bağlantılı olarak AATUHK'un 107. maddesinde aynı yönde değişiklik yapılmış⁹² tahsil yetkisi verilen kuruluşlar ile borcun olmadığına dair belgeyi arama zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlara borç bilgilerinin verilmesi sırrın ifşası kapsamında değerlendirilmeyeceği kayıt altına alınmıştır. Bununla birlikte bankalara bilgi verilmesini sağlamak amacıyla öngörülen bu hüküm AATUHK'da zaten mevcut iken VUK'da ayrıca bankalara yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgilerin verilmesine ilişkin bir düzenleme yapılmasının gerekli olmadığı ifade edilmektedir⁹³.

3.6. Vergi Levhası Alınması

VUK'un 5. maddesine 2365 sayılı Kanun ile eklenen ve vergi levhası alınmasını vergi mahremiyetine istisna teşkil eden bir durum olarak düzenleyen 5. fıkranın hükmü şu şekildedir: *“Gelir vergisi mükellefleri (Kazancı basit usulde tespit edilenler dahil) ile sermaye şirketleri her yıl Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarhına esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı almak zorundadırlar. İlan ve levhalara ilişkin diğer hususlar Maliye Bakanlığınca belli edilir.”* Söz konusu madde metni 6111 sayılı Kanun⁹⁴ ile değişikliği uğradıktan sonra şu anki mevcut hükmünü ihtiva eder hale gelmiştir. Madde metninin ilk halinde yer alan *“levhayı merkezlerine, şubelerine, satış mağazalarına iş sahipleri ile mükellefler tarafından kolayca okunup görececek şekilde asmak zorundadırlar”* ibaresi yapılan değişiklikle *“levhayı almak zorundadırlar”* ibaresine dönüştürülmüş, böylelikle vergi levhası asma zorunluluğu ortadan kaldırılmıştır.

Bu düzenlemenin amacı, vergi levhasında yer alan matrah ve ödenen vergilerin müşterilere ilan edilmesi suretiyle işyeri ile ödenen vergiler arasında bir karşılaştırma yapılmasını sağlamak ve böylelikle mükellefe psikolojik denetim uygulamaktır⁹⁵.

⁹¹ Karademir, a.y.; Erol, Özışık, a.e., s.39-40.

⁹² Açar, a.y.

⁹³ Solak Akman, s.80.

⁹⁴ Bkz. Resmi Gazete, Tarih: 25.02.2011, Sayı: 27857 (mükerrer).

⁹⁵ Bayraklı, **Vergi, Ceza Hukuku**, s.295; İskender Ekici, “Vergi Mahremiyetinin İhlali ve Hukuka Uygunluk Sebepleri”, **Terazi Hukuk Dergisi**, Cilt 6, Sayı 58, 2011, s.91.

Bununla birlikte vergi levhası asma mecburiyetinin kaldırılmasıyla mükellefler üzerindeki psikolojik baskının kısmen de olsa azaldığı belirtilmektedir⁹⁶. Vergi levhasına ilişkin hususlar, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 408 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği⁹⁷ ile belirlenmiştir.

408 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği'ne göre vergi levhasında mükellefin adı ve soyadı, ticaret unvanı, iş yeri adresi, vergi kimlik numarası, bağlı bulunduğu vergi dairesi, vergi türü, işe başlama tarihi, ana faaliyet kodu ve faaliyet türü, faaliyet durumu (faal, terk veya tasfiye halinde), beyan edilen son üç yıla ait matrahlar ve bunların ait olduğu takvim yılı için tahakkuk eden vergiler, GİB bilgi işlem sistemi tarafından üretilen onay kodu bilgileri bulunmak zorundadır. Vergi levhası almak zorunda olan mükellefler bu levhaları; iş yerlerinin merkezlerinde, şubelerinde, satış mağazalarında, çiftçilerin doğrudan doğruya zirai faaliyetleri ile ilgili alım satım işlerinin tedviri için açtıkları yazıhanelerinde, taşıt işletmeleri ayrıca taşıtlarında yetkililerce istenildiğinde ibraz etmek üzere bulunduracaklardır. Bu yükümlülüğe aykırı hareket edenlere ise VUK md.353/4⁹⁸ uyarınca özel usulsüzlük cezası uygulanmaktadır.

Vergi levhasının vergi mahremiyetinin istisnalarından birini oluşturma nedeni levhanın belli yerlere asılması suretiyle levha üzerindeki bilgilerin üçüncü kişiler tarafından öğrenilmesine imkân tanınmasıdır. Fakat vergi levhası asma zorunluluğu kaldırıldığı için artık levha içerisindeki bilgilerin üçüncü kişilerce öğrenilmesi gibi bir durum söz konusu değildir. Ayrıca 408 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği ile bu levhaların asılması veya internet ortamında yayımlanması mükelleflerin tercihinin bırakılması sebebiyle bilgilerin öğrenilmesi mükellef tarafından açıklanması durumunda söz konusu olabilecektir. Dolayısıyla vergi levhası alma zorunluluğu getiren bu düzenlemenin vergi mahremiyetine istisna teşkil eden bir durum olma özelliğini büyük ölçüde kaybettiği ifade edilmektedir⁹⁹.

⁹⁶ Karademir, a.e., s.3.

⁹⁷ Tebliğ için bkz. Resmi Gazete, Tarih: 27.05.2011, Sayı: 27946.

⁹⁸ İlgili maddenin hükmü şu şekildedir: "...vergi kanunlarının uygulanması bakımından levha bulundurma veya asma zorunluluğu bulunan mükelleflerin bu zorunluluğa uymamaları halinde her tespit için 10.000.000 (350 TL) lira özel usulsüzlük cezası kesilir."

⁹⁹ Solak Akman, s.77-78.

3.7. Kamu Kurum ve Kuruluşlarınca Talep Edilen Bilgilerin Verilmesi

VUK'un 5. maddesinin 6. fıkrasında kamu kurum ve kuruluşlarınca talep edilen bilgilerin verilmesi vergi mahremiyetinden istisna olarak düzenlenmiştir. 21.03.2018 tarihli 7103 sayılı Kanun¹⁰⁰ ile eklenen 6. fıkranın hükmü şu şekildedir: *“Kamu kurum ve kuruluşları tarafından ilgili kanunları uyarınca mükelleflerden talep edilebilen, kurum ve kuruluşların görevleriyle doğrudan ilgili ve görevlerinin ifası için zorunluluk ve süreklilik arz eden bilgilerin, bu kurum ve kuruluşlara verilmesi vergi mahremiyetinin ihlali sayılmaz. Bu durumda, kendilerine bilgi verilenler, bu maddede yazılı yasaklara uymak zorunda olup, bu bilgilerin muhafazasını sağlamaya yönelik tedbirleri almakla yükümlüdürler. Maliye Bakanlığı, bu fıkra uyarınca verilecek bilgilerin kapsamı ile bilgi paylaşımına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”*¹⁰¹

Vergi mahremiyetine getirilen bu istisna hükmünde hangi kamu kurum ve kuruluşları ile bilgi paylaşılacağı konusundaki tek sınır, ilgili kanunları uyarınca bilgi talep etme yetkisine sahip olabilenlerdir. Dolayısıyla hükmün tam olarak hangi kurumları işaret ettiği belirsizdir ve bu belirsizlik birçok kurum ve kuruluşun mükellefe ait bilgilere erişebilmesine imkân tanımaktadır. Talep edilen bilginin, kamu kurum ve kuruluşların görevleriyle doğrudan ilgili olması ve görevlerinin ifası için zorunluluk ve süreklilik arz etmesi ise paylaşılacak bilgilerin sınırını oluşturmaktadır. Bu noktada bilgi, kurum ve kuruluşun görevi ile doğrudan ilgili değilse vergi idaresinin bilgiyi paylaşmak zorunda olmadığı ifade edilebilir¹⁰².

VUK md.5/6 kapsamında bilgi elde eden kamu kurum ve kuruluşları, bu bilgilerin korunması konusunda gerekli tedbirleri almak ve vergi mahremiyetine uymakla yükümlüdürler. Bahsi geçen madde uyarınca verilecek bilgilerin kapsamı ile bilgi paylaşımına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı

¹⁰⁰ Resmi Gazete, Tarih: 27.03.2018, Sayı: 30373 (2. mükerrer.).

¹⁰¹ Düzenlemenin madde gerekçesinde kanun hükmü aynen tekrar edilirken, genel gerekçesinde şu husus vurgulanmıştır: *“Kamu kurum ve kuruluşları arasında işbirliğini artırmak suretiyle bu kurumların görevlerini yerine getirirken zorunlu olarak ihtiyaç duyduğu verilerin paylaşılmasına imkân sağlanmaktadır.”* Bkz. **TBMM**, 533 Sıra Sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı (1/914) ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, s.6, “Çevrimiçi” <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss533.pdf>, Erişim Tarihi: 01.05.2019.

¹⁰² Kerem Öncü, **Vergi Yükümlüsü Açısından Özel Hayatın Gizliliği**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019, s.169.

yetkilidir. Bununla birlikte Bakanlığın bu çerçevede herhangi bir düzenleme yapmadığını belirtmek gerekmektedir.

4. VERGİ MAHREMİYETİNİN İHLALİ SUÇU

Vergi mahremiyetinin korunmasına kanun koyucu büyük bir önem atfederek bu düzenlemeye aykırı davranılmasını hürriyeti bağlayıcı bir suç olarak düzenlemiştir¹⁰³. Bu suç, bir yandan mükelleflerin özel hayatını ve kamuya olan güvenlerini korumakta bir yandan da mükelleflere ait bilgilerin korunması yolu ile mükelleflerin ödevlerini hukuka uygun bir şekilde yerine getirmelerini sağlayarak nihai amaç olan vergi geliri elde edilmesine hizmet etmektedir¹⁰⁴. Söz konusu suçla korunmak istenen hukuki değer, vergi mükellefinin durumuna ilişkin mahrem bilgilerin gizli tutulması ve bu yolla maddi ve manevi zarar görmesinin engellenmesidir¹⁰⁵. Bununla birlikte VUK’da düzenlenen vergi mahremiyetinin ihlali suçu dışında kalan diğer bütün vergi suçlarında korunan hukuki yarar, kamu yararı özellikle devlet hazinesi iken vergi mahremiyetinin ihlali suçunda gözetilen yarar, kişisel yarar yani mükellefin yararı olduğunu belirtmek gerekmektedir¹⁰⁶.

4.1. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçunun Konusu

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun oluşabilmesi için elde edilen bilgilerin birtakım özelliklere sahip olması gerekmektedir. Buna göre elde edilen bilgiler, sır veya gizli kalması gereken bir niteliğe sahip olmalı ve sır veya gizli kalması gereken bilgi, mükellefin veya mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olmalıdır. Bahsi geçen sır veya gizli kalması gereken bilgi, mükellefe veya mükellefle ilgili kimselere ait olmalıdır. Son olarak sır veya gizli kalması gereken bilgi, görev dolayısıyla elde edilmiş olmalıdır¹⁰⁷. Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun konusunun belirlenebilmesi için bahsi geçen şartların ayrıntılı bir şekilde incelenmesi gerekmektedir.

¹⁰³ Sonsuzoğlu, a.e., s.116.

¹⁰⁴ Başaran Yavaşlar, “Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu”, s.2.

¹⁰⁵ Arslan, a.e., s.18.

¹⁰⁶ Sonsuzoğlu, a.e., s.116-117; Şenyüz, **a.g.e.**, s.410; Çomaklı, a.e., s.138; Karademir, a.e., s.6; Taş, **a.g.e.**, s.79; Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 4. Basım, Ankara, Yetkin Yayınları, 2007, s.478; Yusuf Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2016, s.307-308.

¹⁰⁷ Taş, **a.g.e.**, s.83.

4.1.1. Sırrın veya Gizli Kalması Gereken Bilginin Mükellefin veya Mükellefle İlgili Kimselerin Şahıslarına, Muamele ve Hesap Durumlarına, İşlerine, İşletmelerine, Servetlerine veya Mesleklerine İlişkin Olması

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun en önemli noktası sır kavramıdır. Dolayısıyla hukuki olarak sırrın ne olduğu, nelerin bu kavramın içine girdiği gibi soruların bu aşamada cevap bulması gerekmektedir¹⁰⁸. Sözlükte sır, “*varlığı veya bazı yönleri açığa vurulmak istenmeyen, gizli kalan, gizli tutulan şey*”; gizli ise “*başkalarından saklanan, duyurulmayan, saklı kalan, mahrem*” olarak tanımlanmaktadır¹⁰⁹. Başka bir tanımda sır, “*başkalarınca bilinmesinde sakınca görüldüğü için bir olayın, bir bilginin, bir durumun vb. dışarıya karşı korunması*” şeklinde ifade edilmektedir¹¹⁰. Her iki kavramın da özelliği, başkaları tarafından biliniyor olmayı istememek ve başkalarından saklanıyor olmasıdır. Sır ile gizli kalması gereken bilgi arasında derecesel bir farkın olup olmadığını önemsemeksizin¹¹¹ her ikisi içinde üçüncü kişilere karşı kapalı bir alanın varlığı söz konusudur¹¹².

Bir sırrın varlığından söz edebilmek için o sırrın, sır sahibi kişinin sırrı saklama konusunda iradesi bulunması gerektiğini ifade eden sübjektif unsur ile bu hususun başkaları tarafından bilinmemesi olarak belirtilen objektif unsuru barındırması gerekmektedir. Bir olayın aleni olduğu, herkesçe görülebildiği ya da anlaşılabilirdiği durumları sır olarak değerlendirmek mümkün olmamaktadır. Örneğin, ülke çapında ünlü bir firma sahibinin firmasının battığına dair haberlerin basına yansımış olmasına rağmen arkadaşlarından olayı bir sır olarak saklamak istemesi objektif unsur açısından sır kapsamı dışında kalmaktadır¹¹³. Ayrıca bir sır birden fazla kişi tarafından bilinebilir

¹⁰⁸ Erol, “Vergi Hukukunda Bilgi Verme Ödevinin Sınırı Olarak Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sonuçları” s.69.

¹⁰⁹ **Türk Dil Kurumu Sözlükleri**, “Güncel Türkçe Sözlük”, <https://sozluk.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 05.05.2019.

¹¹⁰ Rukiye Akkaya Kia, “Devlet Sırrı, Kimin Sırrı?”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi Özel Sayı Prof. Dr. Nur Centel’e Armağan**, Cilt 19, Sayı 2, 2013, s.749.

¹¹¹ İnsan için bilginin ve bilme durumunun dereceleri var ise sırrın, gizlilik açısından en üstte yer aldığı ifade edilmektedir. Bkz. **A.y.**

¹¹² Başaran Yavaşlar, “Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu”, s.4.

¹¹³ Taş, **a.g.e.**, s.85. Hukuki düzenlemeler çerçevesinde ya da kişinin kendi isteğiyle kamuya duyurduğu bir bilgi artık sır ya da gizli kalan bir bilgi değildir. Ancak bazı durumlarda, kişinin bilgiyi gizli tutmak isteyip istemediği konusunda karar vermesi güç olabilir. Bu tür durumlarda, emsal kimselerin yaklaşımı temel alınabilir ya da somut olayda ilgili kimsenin o bilginin gizli tutulmasında korunmaya değer bir menfaatinin olup olmadığına da bakılabilir. Bkz. Başaran Yavaşlar, “Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu”, s.4-5.

ki bu onun sır olduğu gerçeğini değiştirmemektedir. Daha açık bir ifadeyle sırrı bilen kişi sayısının birden fazla olması onun sır niteliğini kaybettiği anlamına gelmemektedir¹¹⁴.

VUK'un 5. maddesine göre elde edilen bir bilginin mahrem sayılabilmesi için bu bilginin öncelikle mükellefin veya mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olması; ayrıca sır veya gizli kalması gereken bir niteliğe sahip olması gerekmektedir. Bir bilginin sır veya gizli kalması gereken bir niteliğe sahip olması, onun açıklanması halinde sahibinin şahsına, ailesine, mesleki ve ticari itibarı ile çıkarlarına zarar verebilecek vasıfta olması demektir. Dolayısıyla VUK'un 5. maddesinde açıklanması yasaklanan bilgi, mükellef veya mükellefle ilgili kimselerin söz konusu varlık ve faaliyetine ilişkin her türlü bilgi değildir¹¹⁵.

Vergilendirme sebebiyle öğrenilmesinden hareketle VUK'un 5. maddesinde yer alan sır veya gizli kalması gereken bilgiyi betimlemek için “*vergi sırrı*” kavramının kullanılmasının, vergi mahremiyetinin konusunu oluşturan bütün unsurları kapsaması ve düzenlemenin öngörölüş amacına uygunluğu bakımından daha anlamlı olduğu belirtilmektedir¹¹⁶. Vergi sırrından kasıt, yukarıda da belirtildiği üzere hakkında vergi işlemi yapılan gerçek veya tüzel kişilerin şahsi, muamele ve hesap durumu, işi, işletmesi, serveti veya mesleği ile ilgili gizli kalması istenen unsurlardır. Mükellefin yapmış olduğu faaliyette kullandığı formülleri, alacak ve borç durumları, kendisine ait düşük maliyetli üretim teknikleri gibi üçüncü kişilerce bilinmemesi gereken hususlar bu kapsamda değerlendirilmektedir. Bu itibarla vergi sırrı sayılan bilgiler, vergi mahremiyeti ihlali suçunun konusunu oluşturmaktadır. Fakat burada önemle belirtmek gerekir ki vergi sırrı dışında kalan bilgiler ile başkaları tarafından açıklanmış olması sebebiyle sır olma vasfını yitirmiş bilgiler, bu suçun konusuna girmemektedir¹¹⁷.

¹¹⁴ Taş, **a.g.e.**, s.84.

¹¹⁵ Turgut Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, 4. Basım, Ankara, Yetkin Yayınları, 2019, s.405; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.481; Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.311.

¹¹⁶ Solak Akman, s.52.

¹¹⁷ Şenyüz, **a.g.e.**, s.413-414.

Mükellefin şahsına ve aile bireylerine ait bilgiler de sır veya gizli kalması gereken bilgiler olarak düşünülebilecektir¹¹⁸. Örneğin, toplum hayatında bekâr olarak bilinen bir mükellefin vergi idaresine verdiği beyannamede evli olduğunu bildirmiş olması, şahsına ait bir sır niteliği taşımaktadır¹¹⁹. Diğer taraftan mükellefin işletmelerine ait işlemler ve hesaplarına ait özel bilgiler de gizli kalması gereken bilgiler olarak karşımıza çıkmaktadır. Örneğin mükelleflerin bankalardan çektikleri krediler, borçları, yatırım kararları, mal varlıkları, servetleri bu tür bilgilerdendir¹²⁰. Bununla birlikte mükellefin iş ve işletmelerine yönelik her türlü bilginin sır niteliğinde olduğunu söylemek mümkün değildir. İşletmenin faaliyet alanı, sektörü, şubeleri gibi hayatın olağan akışında herkes tarafından bilinebilecek bilgileri, genel bilgiler olarak değerlendirmek gerekmektedir. Ancak mükellefin iş ortaklığının yaşamış olduğu ticari ya da mali bir sıkıntı veyahut mükellefin ticari açıdan yapacağı bir yatırımdaki gizli kalması gereken bilgilerin ifşası ile işlerinin bozulması gibi durumlar söz konusu olduğunda bunların gizli bilgiler olduğu kabul edilmektedir¹²¹.

4.1.2. Sırrın veya Gizli Kalması Gereken Bilginin Mükellefe veya Mükellefle İlgili Kimselere Ait Olması

Sırrın veya gizli kalması gereken bilginin vergi mahremiyeti kapsamında kabul edilebilmesi için mükellefe veya mükellefle ilgili olan kimselere ait olması gerekmektedir. Mükellef veya mükellefle ilgili kimseler, vergi mahremiyetinin ihlali suçunun mağdurlarıdır¹²². VUK'un 5. maddesinden açıkça anlaşılacağı üzere vergi sırrı korunacak kişiler, mükellef ve mükellefle ilgili kimseler olmak üzere iki gruptan oluşmaktadır. Mükellefin yanında mükellefle ilgili kimselerin de vergi sırrı

¹¹⁸ Taş, **a.g.e.**, s.86.

¹¹⁹ Şenyüz, **a.g.e.**, s.414.

¹²⁰ Taş, **a.g.e.**, s.86-87.

¹²¹ Konu bu açıdan değerlendirildiğinde vergi mahremiyeti ile ticari sır iç içe geçmiş bir durumdadır. İş ve işletmelere ilişkin bazı bilgilerin ticari sır niteliğinde olduğu kabul edildiğinde bilginin vergi mahremiyeti kapsamına alınabilmesi için bilgiyi ifşa edenin veya kendisi ya da başkası yararına kullanan kişinin statüsünün önem kazandığı belirtilmektedir. Bkz. Karataş Durmuş, a.e., s.379. Bir başka ifadeyle ticari sır niteliğindeki bilginin vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilebilmesi için bahsi geçen bilginin VUK md.5'te belirtilen kişiler tarafından ifşa edilmiş ya da kendisinin veya bir başkasının yararına kullanmış olması gerekmektedir.

¹²² Arslan, a.e., s.21.

kapsamındaki bilgilerine erişilebilmesi nedeniyle bu kimseler düzenlemede açıkça zikredilmiştir¹²³.

VUK'un 8. maddesinin 1. fıkrasında mükellef, "*vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden eden gerçek veya tüzel kişi*" olarak tanımlanmaktadır. Aynı maddenin 4. fıkrasında "*mükellef tabiri vergi sorumlularına da şamildir*" denmektedir. Bu fıkranın hükmünden hareketle vergi sorumlularına ait bilgilerin de vergi mahremiyeti kapsamında olduğu belirtilmektedir¹²⁴. Bununla birlikte vergi sorumlularının VUK md.8/4 hükmünden değil, "*mükellefle ilgili kimselerden*" olmaları sebebiyle vergi mahremiyeti kapsamına alındıklarını belirten başka bir görüş de mevcuttur¹²⁵.

VUK'da mükellef ile ilgili kimselere ilişkin herhangi bir sınırlama olmamakla birlikte kapsamı açısından oldukça geniş tutulmuştur¹²⁶. Mükellefle ilgili kimseler ibaresi, muğlâk, belirsiz ve yoruma açık bir ifadedir. Nitekim bu ibarenin ne şekilde anlaşılması gerektiği konusunda idari ya da yargısal bir yorumun bulunmadığı da belirtilmektedir¹²⁷. Doktrinde ise mükellefin eşi, usul ve furuğu, civar hısımları ve işi dolayısıyla münasebette bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler şeklinde ifade edilmektedir¹²⁸. Daha öz bir ifadeyle mükellefin hısımları ve mükellef ile ticari veya mesleki ilişkide bulunan kişilerdir¹²⁹. Bu bakımdan mükellefle iş ilişkisine girerek ona borçlu veya ondan alacaklı olan kişiler ya da kuruluşlar bu kapsamdadır¹³⁰. Ayrıca mükellef ve mükellefle ilgili kimse kavramlarının gerçek ve tüzel kişileri kapsamasının yanında tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri de kapsadığını belirtmek gerekmektedir¹³¹.

¹²³ Solak Akman, s.109.

¹²⁴ Ünsal, a.e., s.5.

¹²⁵ Solak Akman, 226 numaralı dipnot, s.109. Farklı bir görüş olarak bütün vergi ödevlilerini içine alan yeni bir düzenleme yapılması önerilmektedir. Bkz. Savaş Demircan, "Vergi Mahremiyetinin Yeniden Yapılandırılması", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 313, 2014, s.190.

¹²⁶ Yılmaz Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2004, s.90; Ünsal, a.y.

¹²⁷ Başaran Yavaşlar, "Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu", s.5.

¹²⁸ Özbalcı, **a.g.e.**, s.90; Gökbel, s.270; Özdemir, a.y.; Sonsuzoğlu, a.e., s.125; Başaran Yavaşlar, "Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu", s.5; Taş, **a.g.e.**, s.86; Ünsal, a.y.

¹²⁹ Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, s.405; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.481; Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.311.

¹³⁰ Erol, "Vergi Hukukunda Bilgi Verme Ödevinin Sınırı Olarak Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sonuçları", s.70; Taş, **a.g.e.**, s.85.

¹³¹ Başaran Yavaşlar, "Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu", s.5.

Mükellefle ilgili kimseler açısından mükellefin yanında çalışan personelin ve iş ilişkisi dışında ilişkisi olduğu kişilerin bilgileri de önem arz etmelidir. Örneğin, personeliyle yasak aşk ilişkisi yaşayan mükellefin, personeli hakkında elde edilen bilgilerin ifşası durumunda zarar görme ihtimali olduğu için bu bilgiler sır kapsamında değerlendirilmelidir¹³². Bunun yanında belirtmek gerekir ki mükellefin yanında çalışan personelin mükellefle ilgili kimselerden olup olmadığı her olay bazında ayrı değerlendirmeye tabi tutulmalıdır. Örneğin, mükellefin yanında çalışan bir işçiye icra takibi başlatılmış olması ya da işçinin işten çıkartılması gibi bilgilerin ifşası vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilemeyecektir. Ancak önemli konumdaki bir işçinin, örneğin makinelerin projeleri ve kurulumuyla ilgilenen mühendisin, işten çıkarılacak olduğu bilgisinin ifşası sebebiyle mükellefin siparişinin iptal edilmesi ve bundan dolayı mali sıkıntı içine girecek olması halinde bu bilginin vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirileceği ifade edilebilir¹³³.

4.1.3. Sırrın veya Gizli Kalması Gereken Bilginin Görev Dolayısıyla Elde Edilmiş Olması

Vergi mahremiyeti, sadece görevleri dolayısıyla mükellef veya mükellefle ilgili kimselerin vergi sırlarını öğrenen VUK'da sayılan görevliler bakımından bağlayıcılık teşkil etmektedir. Dolayısıyla sırrın veya gizli kalması gereken bilginin vergi mahremiyeti kapsamında kabul edilebilmesi için görev yerine getirilirken ya da görev icabı elde edilmiş olması gerekmektedir¹³⁴. Elde edilen vergi sırları, görev sebebiyle elde edildiği için meslek sırrı¹³⁵ olarak da nitelendirilebilecektir¹³⁶. Nitekim meslek sırrının ihlalden söz edebilmek için de bilginin doğrudan mesleki faaliyetin ifası sırasında öğrenilmesi gerekmektedir. Örneğin, bir avukatın müvekkilinden ya da bir doktorun hastasından öğrendiği sırları açıklaması meslek sırrının ihlaldir¹³⁷.

İlgili kişiler, vergi sırrını görevleri sebebiyle değil de üçüncü kişilerden veya haricen öğrenmişlerse, buradaki öğrenme mesleğin icrası sırasında öğrenme

¹³² Taş, **a.g.e.**, s.86.

¹³³ Karataş Durmuş, a.e., s.378.

¹³⁴ Salim Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 14. Basım, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2019, s.406.

¹³⁵ Meslek sırrı, “*mesleki faaliyet neticesinde öğrenilen sır*” şeklinde tanımlanmaktadır. Bkz. Faruk Erem, “Ceza Hukukunda Meslek Sırrı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 1, Sayı 1, 1943, s.37.

¹³⁶ Taş, **a.g.e.**, s.89.

¹³⁷ **A.e.**, s.90.

sayılmayacağından, vergi mahremiyetinin ihlali suçundan bahsetmek mümkün olamayacaktır¹³⁸. Başka bir ifadeyle suçun faili, vergi sırrını icra ettiği meslek sebebiyle öğrenmemişse VUK'un 5. maddesine göre değil, genel hükümlere göre ceza yoluna gidilecektir¹³⁹. Örneğin bir vergi hâkimi, avukat bir arkadaşını ziyareti esnasında onun müvekkilinin vergi sırlarını öğrenir ve bunu ifşa ederse, vergi hâkimi bakımından vergi mahremiyetinin ihlali suçunun gerçekleştiği söylenememektedir. Çünkü burada görev yerine getirilirken değil, hâkim ile avukatın arkadaşlık ilişkisi çerçevesinde yapılan ziyaret sırasında bir öğrenme durumu mevcuttur. Bu durumda koşulları oluşuyorsa TCK md.239 veya TCK md.134 ve devamı maddeleri uygulanabilir¹⁴⁰. Ayrıca suçun faili, vergi sırrını kendi görevini yaparken öğrenebileceği gibi mesleği ile ilgili olmak kaydıyla görev sınırını aşarak veyahut görevini kötüye kullanmak suretiyle de öğrenebilmektedir. Bu şekilde öğrenilen vergi sırları da yine görev dolayısıyla öğrenilmiş sayılmaktadır¹⁴¹.

4.2. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçunun Faili

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun faili¹⁴², VUK'un 362. maddesinin yaptığı yollama gereğince VUK'un 5. maddesinde belirtilen kimselerdir¹⁴³. Bu bağlamda bahsi geçen maddede vergi mahremiyetine uymakla yükümlü olanlar belirtilerek, bu suçu işleyebilecek olanlar ortaya konmuş ve şu şekilde sıralanmıştır¹⁴⁴: Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler ve vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler. İşaret etmek gerekir ki bu suç, herkesin işleyebileceği bir suç değildir. Yalnızca çalıştıkları pozisyonlar ya da bulundukları konum ve makamlar itibarıyla mükelleflerin bilgilerine ulaşabilecek kişilerin bu suçu

¹³⁸ Şenyüz, **a.g.e.**, s.414.

¹³⁹ Sonsuzoğlu, a.e., s.124.

¹⁴⁰ Karataş Durmuş, a.e., s.381.

¹⁴¹ Sonsuzoğlu, a.y.; Şenyüz, **a.g.e.**, s.415; Ekici, a.e., s.89.

¹⁴² TCK'nın 37. maddesinde fail, "*Suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri*" şeklinde tanımlanmaktadır.

¹⁴³ Şenyüz, **a.g.e.**, s.410.

¹⁴⁴ Taş, Karakış, a.e., s.92.

işlemesi söz konusudur. Dolayısıyla bu suç, fail açısından “özgü (mahsus) suç” vasfındadır¹⁴⁵.

VUK md.5/2 hükmüne göre vergi mahremiyetine ilişkin yasağa uymak zorunda olan kimseler görevlerinden ayrılırsalar dahi söz konusu yasak hükmü bu kimseler için devam etmektedir. Örneğin mükellef ‘A’nın hesaplarını 2016 yılında inceleyen denetim elemanı, 2020 yılında emekliye ayrılmış veya görevinden ayrılmak suretiyle serbest meslek icra ediyor olsa bile öğrendiği sırları açıklayamayacak veyahut bu sırları kullanmak suretiyle kendine veya üçüncü kişilere menfaat sağlayamayacaktır¹⁴⁶. Bu noktada, bu sürenin bir sınırının olup olmadığı hususu ortaya çıkmaktadır. Kanun’da bu hususla ilgili açık bir düzenleme olmaması ve bireyin özel hayatın gizliliğinden doğan menfaatlerinin hayat boyu devam edebileceği göz önüne alındığında bahsi geçen yasağın failin yaşamı boyunca devam etmesi gerektiği ifade edilmektedir¹⁴⁷. Burada önemli olan husus daha önce de belirtildiği üzere failin sırrı görevde iken öğrenmiş olmasıdır. Bu nedenle failin suçun işlendiği tarihte görevde olması gerekli değilse de, ifşa edilen veya üçüncü kişilerin yararına kullanılan sırrın görevdeyken öğrenilmiş olması zorunludur¹⁴⁸.

Vergi mahremiyeti kuralına uymak zorunda olan kişilerin, Kanun’da belirtilen yakınlarının vergi ile ilgili işlemlerini yapmaları da yasaklanmıştır. Belirtmek gerekir ki VUK’un 6. maddesinin 1. fıkrasında¹⁴⁹ düzenlenen bu yasak, vergi mahremiyetinden çok, etik açıdan önemli bulunmaktadır¹⁵⁰. Gerçekten de bu kişilerin kendileriyle hissiyat

¹⁴⁵ Özgür Biyan, **Vergi Hukuku (Lisans Öğrenimi İçin)**, Bursa, Dora Yayıncılık, 2018, s.285. Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun özgü (mahsus) suç olduğuna dair bkz. Ahmet Erol, **Vergi Felsefesi (Devlet ve Vergi)**, İstanbul, İSMMO Yayınları, 2011, s.213-214; Buminhan Duman, “Ceza Hukuku Bağlamında Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Atıf Problemi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 65, Sayı 4, 2016, s.1585; Şenyüz, **a.g.e.**, s.410; Taş, **a.g.e.**, s.93; Başaran Yavaşlar, “Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu”, s.2; Arslan, **a.e.**, s.19.

¹⁴⁶ Özyer, **a.g.e.**, s.17; Ağarmış, **a.e.**, s.1; Yurtsever, Buran, **a.e.**, s.48.

¹⁴⁷ Duman, **a.y.** Aynı yönde bkz. Solak Akman, s.166-167; Gökbel, s.271.

¹⁴⁸ Arslan, **a.y.**; Taş, Karakış, **a.y.**; Gökbel, s.271.

¹⁴⁹ İlgili fıkranın hükmü şu şekildedir: “Beşinci maddede yazılı olanlar:

1. Kendilerine, nişanlılarına ve boşanmış olsalar bile eşlerine;
2. Kan veya sıhri usul ve fîruuna, evlatlığına veya kendisini evlat edinene yahut kan hısımlığında üçüncü (Bu derece dâhil), sıhri hısımlıkta, bu hısımlığı meydana getiren evlenme ortadan kalkmış olsa bile, üçüncü (Bu derece dâhil) dereceye kadar olan civar hısımlarına;
3. Kanuni temsilcisi veya vekili bulundukları kimselere;

Ait vergi inceleme ve takdir işleriyle uğraşamazlar.”

¹⁵⁰ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.406-407.

ve akrabalık bağı bulunan kimselerin vergi yükünü etkileyecek işlerde görev almaları etik açıdan uygun olmamaktadır¹⁵¹.

4.2.1. Vergi Muameleleri ve İncelemeleriyle Uğraşan Memurlar

Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi idaresinin çeşitli kademelerinde yer alarak vergi işlemleri ile görevli olan kimselerdir¹⁵². Asıl olarak burada vergi muameleleri ile uğraşan memurlar ve vergi incelemesi ile görevli olan kişiler olmak üzere iki grup yükümlülük mevcuttur ve ayrı ayrı değerlendirilmelidir¹⁵³.

Vergi işlemleriyle uğraşan memurlar ile kastedilen, verginin tarh (VUK, md.20), tebliğ (VUK, md.21), tahakkuk (VUK, md.22) ve tahsil (VUK, md.23) aşamalarında görev alan tüm memurlardır¹⁵⁴. Bununla birlikte vergi mükelleflerine karşı sonuç doğurabilecek idari işlemleri yapan tüm kişiler, bu gruba girmektedir¹⁵⁵. Dolayısıyla verginin tarh, tahakkuk, tahsil işlemlerini yapan memurların yanında onaylayıcı şef, sekreter, müdür, müdür yardımcısı ve yazı işlerini yürüten görevli de bu gruba dâhil edilmelidir¹⁵⁶. Ayrıca arama sırasında görev yapan polis memuru ve arama kararı veren sulh mahkemesi yargıcı da vergi işlemleri ile uğraşan kişilerden sayılmalıdır¹⁵⁷. Çünkü aramada hazır bulunan polisler iş yerinin aranması sırasında veya yargıçlar arama kararı verirken mükellefler hakkında bilgi sahibi olabilmektedirler¹⁵⁸.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili kişiler ise VUK'un 135. maddesinde açıkça belirtilmiştir. Anılan maddeye göre vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar şunlardır: Vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri ile GİB'in merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar. Bununla birlikte vergi incelemesine esas olmak üzere yetkili makamlar tarafından istenen matrah, fiyat, ücret ve diğer kıymetlerin takdirlerini gerçekleştiren

¹⁵¹ Özyer, **a.g.e.**, s.27.

¹⁵² Taş, Karakış, a.y.; Sonsuzoğlu, a.e., s.121.

¹⁵³ Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, s.290.

¹⁵⁴ Şenyüz, **a.g.e.**, s.410; Özdemir, a.e., s.87.

¹⁵⁵ Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, s.290; Taş, **a.g.e.**, s.93.

¹⁵⁶ Özbacı, **a.g.e.**, s.90; Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, s.290; Şenyüz, **a.g.e.**, s.411; Taş, **a.g.e.**, s.93.

¹⁵⁷ Sonsuzoğlu, a.y.; Karataş Durmuş, a.y.; Taş, **a.g.e.**, s.93.

¹⁵⁸ Karataş Durmuş, a.y.

takdir komisyonunda görev yapan memurlar da (VUK, md.72) vergi mahremiyetinin ihlali suçu açısından fail olabilmektedirler¹⁵⁹.

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

Vergi dairesince vergilendirmeye ilişkin yapılan idari işlem üzerine işlemin tarafları bu işlemi yargı denetimine götürebilmektedirler¹⁶⁰. Vergi yargı mercileri, ilk derece mahkemesi olarak vergi mahkemeleri, üst derece yargı yeri olarak da bölge idare mahkemeleri ile Danıştay'dır. Danıştay, bazı davalarda ilk derece mahkemesi olarak da görev yapabilmektedir¹⁶¹. Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar ibaresi ile kastedilen, hâkim veya savcı olarak bu organlarda vazife gören kimselerdir. Bunun yanında raportörler, yan işlerde çalışan memurlar, teftiş işlerinde görevlendirilen personel, mübaşirler ve kâtipler de bu ibareye dâhildir¹⁶². Bahsi geçen bu kişiler, VUK md.5 kapsamında vergi mahremiyetine uymakla yükümlü olduklarından vergi mahremiyetinin ihlali suçu bakımından fail olabilmektedirler.

4.2.3. Vergi Kanunlarına Göre Kurulan Komisyonlara İştirak Edenler

Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlarda görev alanlar da bu suçun faili olabileceklerdir. Buradaki komisyon kavramı, başta VUK olmak üzere tüm vergi kanunlarında kurulan komisyonları kapsamaktadır¹⁶³. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonların başlıcaları takdir, tahrir, tadilat, uzlaşma, zirai kazançlar, il ve merkez komisyonları, ortalama kar hadleri tespit komisyonları ve özel komisyonlardır. Komisyonlara katılan üyeler hem memurlardan hem de memur olmayan kişilerden oluşmaktadır. Kanun koyucu, bu hususu gözeterek faili komisyonlara iştirak edenler olarak belirlemiş, böylelikle takdir komisyonlarının memur olmayan üyelerini de vergi mahremiyetine uymakla yükümlü olan kişiler arasına almıştır¹⁶⁴.

¹⁵⁹ Şenyüz, **a.g.e.**, s.411.

¹⁶⁰ **A.y.**

¹⁶¹ Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, s.291.

¹⁶² Şenyüz, **a.g.e.**, s.411; Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, s.291; Taş, Karakış, a.y.; Özdemir, a.y.; Sonsuzoğlu, a.e., s.122; Karademir, a.e., s.2; Alemdar, a.e., s.87.

¹⁶³ Şenyüz, **a.g.e.**, s.412.

¹⁶⁴ Taş, **a.g.e.**, s.95; Şenyüz, **a.g.e.**, s.412; Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, s.291; Duman, a.e., s.1586; Özdemir, a.e., s.88.

4.2.4. Vergi İşlerinde Kullanılan Bilirkişiler

VUK'un 5. maddesi kapsamında vergi mahremiyeti esasına uymakla görevli olan bir diğer grup, bilirkişilerdir. Bilirkişi, özel teknik bilgi ve uzmanlığı gerektiren alanlarda bilgi sahibi olan kişilere denmektedir¹⁶⁵. Bilirkişilik müessesesi ise uzmanlık konularıyla ilgili vakıalar hakkında bu kişilerden bilgi alınmasını ifade etmektedir. Bilirkişiye müracaat, ihtiyari ya da zorunlu olabileceği gibi¹⁶⁶ idari işlem sırasında veya yargılama aşamasında da söz konusu olabilmektedir¹⁶⁷.

Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler ibaresini, geniş bir şekilde yorumlamak gerekmektedir. Bilirkişiye müracaat eden organ hangisi olursa olsun, vergi işlemlerinin herhangi bir safhasında usulüne uygun bir şekilde mütalaasına müracaat edilen her şahıs bu gruba dâhil olmaktadır¹⁶⁸. Vergi hukukunda idari aşamada servetleri, sınaî hakları, telif hakları, imtiyazları, madenleri, mücevheratları, eski eserleri ve sanat eserlerini değerlendirmede bilirkişiye müracaat edilebilmektedir (VUK, md.75)¹⁶⁹.

4.2.5. Kendilerine Bilgi Verilen Kişi ve Kurumlar

VUK'un 5. maddesinde dört bent halinde sayılan ve yukarıda açıklanan kimseler dışında, bahsi geçen madde uyarınca belirli amaçlarla kendilerine bilgi ve belge verilen kişi ve kurumlar da vergi mahremiyetinin ihlali suçunun faili olabilmektedirler. Bu hususta adli ve idari soruşturmalara ilgili olarak bilgi ve belge verilen “*kamu görevlileri*”, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgi verilen “*bankalar*”, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların bildirildiği “*kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlar ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odaları*” vergi mahremiyetine uymak mecburiyetindedirler (VUK, md.5/4)¹⁷⁰. Aynı şekilde, görevleriyle doğrudan ilgili ve görevlerinin ifası için zorunluluk ve süreklilik arz eden bilgilerin paylaşıldığı “*kamu kurum ve kuruluşları*” vergi mahremiyetine uymakla yükümlüdürler (VUK, md.5/6).

¹⁶⁵ Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, s.291.

¹⁶⁶ Şenyüz, **a.g.e.**, s.412.

¹⁶⁷ Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, s.291.

¹⁶⁸ Şenyüz, **a.g.e.**, s.412; Taş, Karakış, a.y.; Sonsuzoğlu, a.y.; Karademir, a.e., s.173.

¹⁶⁹ Şenyüz, **a.g.e.**, s.412; Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, s.291; Özdemir, a.y.; Taş, **a.g.e.**, s.96.

¹⁷⁰ Taş, **a.g.e.**, s.96-97; Şenyüz, **a.g.e.**, s.412; Güner, Yılmaz, a.e., s.2-3; Karademir, a.y.; Cahit Yerci, “Vergi Mahremiyeti ve Vergi Mahremiyetini İhlal Suçunun Cezası”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 233, 2008, s.1.

4.3. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçunun Unsurları

Bir fiilin suç sayılabilmesi için; kanuni unsur, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsuru olmak üzere dört unsurun bir arada bulunması gerekmektedir¹⁷¹. Bu unsurlarından birinin veya birkaçının eksikliği halinde fiil suç niteliğini taşımayacaktır¹⁷². Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun unsurları da bu dörtlü ayırım esas alınarak incelenecektir.

4.3.1. Kanuni Unsur

Vergi mahremiyeti ve buna uymakla yükümlü olan kişiler VUK'un 5. maddesinde, vergi mahremiyetinin ihlali suçu ise VUK'un 362. maddesi¹⁷³ ile TCK'nın 239. maddesiyle birlikte ele alınarak düzenlenmiştir. Söz konusu suça bahsi geçen hukuksal düzenlemelerde yer verilerek, suçun ilk unsuru olan “*kanuni unsur*”¹⁷⁴ oluşturulmuştur¹⁷⁵. Suçun düzenlendiği VUK'un 362. maddesinde suç tanımına yer verilmemiş, uygulanacak cezai hükümler açısından da TCK'ya atıfta bulunulmuştur. Bu bağlamda kanuni unsura temel teşkil eden üç farklı düzenleme mevcuttur. Başka bir ifadeyle vergi mahremiyetinin ihlali suçunun kanuni unsurunu oluşturan hukuki düzenlemeler parçalı bir yapı sergilemektedir. Vergi mahremiyetinin ihlali, suçun unsurları ve unsurlar dışında kalan hususlarla bu suça uygulanacak olan ceza hükümleri farklı kanunlarda yer bulmaktadır¹⁷⁶.

4.3.2. Maddi Unsur

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun maddi unsuru olan “*fiil*”¹⁷⁷, vergi sırrının ifşa edilmesi veya kendisinin ya da üçüncü kişilerin yararına kullanılması yoluyla vergi

¹⁷¹ İsmail Yılmaz Aslan, Doğan Şenyüz, **Hukuka Giriş**, 12. Basım, Bursa, Ekin Yayınevi, 2019, s.122.

¹⁷² Şenyüz, **a.g.e.**, s.11.

¹⁷³ İlgili maddenin hükmü şu şekildedir: “*Bu kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanunu'nun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır.*”

¹⁷⁴ Suçun kanuni unsuru bir diğer ifadeyle tipiklik, bir fiilin suç sayılabilmesi için bir kanunda yer alan belirli bir maddedeki tanıma uygun olması gerektiğini ifade etmektedir. Eğer fiil ile kanundaki hüküm arasında bu şekilde bir uygunluk yoksa kanuni unsurun eksikliğinden dolayı suç oluşmayacaktır. Bkz. Uğur Alacakaptan, **Suçun Unsurları**, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No. 372, 1975, s.8.

¹⁷⁵ Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.310-311; Taş, **a.g.e.**, s.98; Erol, “Vergi Hukukunda Bilgi Verme Ödevinin Sınırı Olarak Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sonuçları”, s.72-73.

¹⁷⁶ Solak Akman, s.152-153.

¹⁷⁷ Fiil, “*insanın dışta beliren bir davranışı*” olarak tanımlanmaktadır. Bkz. Alacakaptan, **a.g.e.**, s.40.

mahremiyetinin ihlal edilmesidir¹⁷⁸. Bu bağlamda vergi mahremiyetini ihlal eden iki tür hareket öngörülmüştür. İlki sırrın veya gizli kalması gereken bilginin ifşası, ikincisi ise sırrın veya gizli kalması gereken bilginin kendisinin ya da üçüncü kişilerin yararına kullanılmasıdır¹⁷⁹. Vergi mahremiyetinin ihlali suçu, bu hareketlerden birinin gerçekleştirilmesi ile meydana geleceği için seçimlik hareketli bir suç olduğu ifade edilmektedir¹⁸⁰.

Vergi sırrının ifşası, sırları öğrenmemesi gereken kişilerin, failin açıklama veya elverişli hareketleri sonucunda öğrenmeleri halidir¹⁸¹. Sırra ilişkin açıklama, öğrenmeyi elverişli kılan söylemek, yazmak, ilan etmek, bilgi ve belgeleri okutturmak gibi her türlü hareketle gerçekleştirilebilmektedir. Dolayısıyla hareket icrai olabileceği gibi ihmali de olabilecektir. Fakat fail tarafından verilen bilgi üçüncü şahsı meraklandırmış olup, üçüncü şahs kendi araştırmaları sonucu sırrı öğrenmiş olursa illiyet bağı kurulamadığından failin suç işlediği kabul edilemeyecektir. Diğer yandan fail tarafından açıklanan sırrın, fail tarafından biliniyor olması gerekli değildir. Fail, elinde bulunan belgenin içeriğini vakıf olmadan üçüncü bir şahsa okutturduğunda ya da gösterdiğinde içeriği bilmemesine rağmen maddi unsur gerçekleşmiş olacaktır¹⁸².

Sırra ilişkin açıklamanın şekli ve mahiyeti önemli değildir¹⁸³. Nitekim açıklamanın ifşa sayılabilmesi için birden fazla kişiye yapılmış olmasının önemi bulunmamaktadır. Bir kişiye yapılan açıklama da ifşa sayılmaktadır¹⁸⁴. Aynı zamanda açıklama yazılı olabileceği gibi sözlü de olabilmektedir¹⁸⁵. Açıklama yapılırken sırrın gizli kalması konusunda açıklama yapılan kişiye ikazda bulunulması fiili suç olmaktan

¹⁷⁸ Şenyüz, **a.g.e.**, s.413; Erol, **Vergi Felsefesi (Devlet ve Vergi)**, s.215.

¹⁷⁹ Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, s.405; Şenyüz, **a.g.e.**, s.416; Solak Akman, s.161; Taş, **a.g.e.**, s.99; Sonsuzoğlu, a.e., s.124; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.481; Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.311; Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, s.292-293; Karademir, a.e., s.175.

¹⁸⁰ Solak Akman, s.162; Duman, a.e., s.1590. Bununla birlikte VUK'un 5. maddesinde mahremiyete ilişkin ihlalin şekli konusunda herhangi bir sınırlama öngörülmediğinden, suçun serbest hareketli bir suç olduğu görüşü de mevcuttur. Bkz. Arslan, a.y.

¹⁸¹ Şenyüz, **a.g.e.**, s.416; Taş, **a.g.e.**, s.100.

¹⁸² Sonsuzoğlu, a.e., s.125. Örneğin ele geçirilen bir beyanname ya da defterin incelenmeksizin üçüncü kişilere verilmesi veya basına intikali de sırrın ifşası kapsamında değerlendirilmesi gereken fiillerdir. Ancak belirtmek gerekir ki manevi unsur açısından failin açıkladığı hususun sır olduğunu bilmesi gerekmektedir. Bkz. Taş, **a.g.e.**, s.102-103.

¹⁸³ Şenyüz, **a.g.e.**, s.416.

¹⁸⁴ Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, s.405; Şenyüz, **a.g.e.**, s.416; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.481; Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.311-312; Demircan, a.e., s.187; Karademir, a.y.

¹⁸⁵ Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, s.292; Karademir, a.y.; Solak Akman, s.171

çıkarmayacaktır¹⁸⁶. Açıklamanın ifşa sayılması için sırların bizzat kullanılmış olması da şart değildir¹⁸⁷. Ayrıca açıklanan sırrın gerçeği yansıtmaması gerekmektedir. Kişiyeye ilişkin uydurma ve yalan bilgilerin açıklanması sırrın ifşası niteliği taşımamaktadır¹⁸⁸.

Vergi sırrının kendisinin ya da üçüncü kişilerin yararına kullanılması, sırrı açıklamaksızın ondan menfaat elde etme halini ifade etmektedir. Nitekim sır açıklanmak suretiyle kullanılmış olursa, esasen ifşa fiili işlenmiş olacaktır. Bu bağlamda fail, sırrı ifşa etmemiş fakat sırrı öğrenmiş olması sebebiyle kendisine veya başkasına bir menfaat sağlamış ise onu kullanmış olmaktadır¹⁸⁹. Kullanma ile elde edilen menfaat maddi olabileceği gibi manevi de olabilmektedir. Ayrıca sırların kullanılmış sayılabilmesi açısından sırrı kullanılan mükellefin zarar görme şartı bulunmamaktadır. Dolayısıyla sadece sırrın kullanılması yoluyla menfaat elde edilmesi suçun oluşumu için yeterli olmaktadır¹⁹⁰.

Son olarak vergi mahremiyetinin ihlali suçu, neticesi harekete bitişik suçlardandır¹⁹¹. Dolayısıyla bahsi geçen suç, teşebbüse elverişli değildir. Vergi sırrının üçüncü kişiye açıklanması veya kendisinin ya da üçüncü kişilerin vergi sırrını kullanarak menfaat elde etmesi suçun tamamlanması için yeterli görülmektedir¹⁹².

4.3.3. Manevi Unsur

Manevi unsur, failin kast veya taksir içinde bulunmasıdır. Failin kanunun yasakladığı sonucun meydana geleceğini bilerek ve isteyerek hareket etmesi, o fiilin kasıtlı olduğunu gösterir. Bir fiilin suç niteliğinde olabilmesi kanuni tanımdaki maddi unsurların bilerek ve isteyerek gerçekleştirilmesini zorunlu kılar. Fakat bir fiilin suç olup olmadığını bilmemek mazeret sayılmaz. Kastta fiil bilinerek işlenir ve fiilin sonucu istenir, taksirde ise fiil bilinerek yapılmasına karşın sonuç istenmez¹⁹³.

¹⁸⁶ Taş, **a.g.e.**, s.103; Şenyüz, **a.g.e.**, s.416; Erol, **Vergi Felsefesi (Devlet ve Vergi)**, s.215.

¹⁸⁷ Şenyüz, **a.g.e.**, s.416; Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, s.292; Taş, **a.g.e.**, s.103.

¹⁸⁸ Solak Akman, s.171; Duman, a.e., s.1588.

¹⁸⁹ Şenyüz, **a.g.e.**, s.417.

¹⁹⁰ Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, s.293; Şenyüz, **a.g.e.**, s.417.

¹⁹¹ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.481; Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.311; Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, s.293; Taş, **a.g.e.**, s.105; Solak Akman, s.107; Duman, a.e., s.1590; Demircan, a.y.

¹⁹² Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, s.293.

¹⁹³ Aslan, Şenyüz, **a.g.e.**, s.123.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun manevi unsuru “kast”¹⁹⁴ olacaktır. Bu suçun işlenmiş sayılması için failin, açıkladığı hususun sır olduğunu ve sırrı ifşa ettiğini veya sırrı kullanarak kendisine ya da üçüncü kişilere yarar sağladığını bilmesi ve istemesi gerekmektedir. Ayrıca sır sahibine zarar vermek gibi özel bir kast aranmamaktadır¹⁹⁵. Bu suçu işleyebilecek kişilerin yaptıkları fiillerin suç olmadığını bilmemeleri gibi bir durum söz konusu değildir. Failin açıkladığı hususun vergi sırrı olduğunu bilmemesi veya bilmekle birlikte sır sahibinin menfaat sağlayacağı düşüncesiyle açıklamış bulunması cezalandırılmasına engel teşkil etmemektedir¹⁹⁶.

4.3.4. Hukuka Aykırılık Unsuru

Bir fiili bir yasa maddesinin suç olarak görüp cezalandırması, o fiilin suç olarak kabul edilmesi için yeterli değildir. Bu fiilin aynı zamanda tüm hukuk kurallarının bütünlüğü içerisinde hukuka uygun kabul edilmemesi gerekir. Şayet bir başka hukuk kuralı fiili hukuka uygun görürse, o fiil suç olarak kabul edilemez. Bu bağlamda bir fiili hukuka uygun olarak gören nedenlere hukuka aykırılık adı verilir¹⁹⁷. Başka bir ifadeyle hukuka uygunluk nedenleri, hukuka aykırılığı ortadan kaldırarak eylemi hukukun meşru bir hareketi haline getirmektedirler¹⁹⁸.

Hukuka uygunluk nedenleri, TCK’nın birinci kitap, ikinci kısım, “*Ceza Sorumluluğunu Kaldıran veya Azaltan Nedenler*” başlıklı ikinci bölümünde yer almaktadır. Buna göre kanun hükmünü (görevi) yerine getirme (md.24/1), meşru savunma (md.25/1), hakkın kullanılması (md.26/1) ve ilgilinin rızası (md.26/2) hukuka uygunluk nedenleri olarak kabul edilmektedir¹⁹⁹. Genel nitelikteki bu hukuka uygunluk nedenlerinden her biri bünyesine ve niteliğine elverişli olduğu müddetçe vergi mahremiyetinin ihlali suçu bakımından da uygulanacaktır. Ek olarak VUK’un 5.

¹⁹⁴ TCK md.21/1’de kast, “suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi” şeklinde tanımlanmaktadır.

¹⁹⁵ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.482; Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.312; Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, s.293; Şenyüz, **a.g.e.**, s.417; Erol, **Vergi Felsefesi (Devlet ve Vergi)**, s.215.

¹⁹⁶ Şenyüz, **a.g.e.**, s.418.

¹⁹⁷ Hasan Hüseyin Bayraklı, “Vergi Ziyai Suçu ve Cezası”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 1, Sayı 1, 1999, s.135.

¹⁹⁸ Alacakaptan, **a.g.e.**, s.98.

¹⁹⁹ Arslan, **a.e.**, s.22-23.

maddesinde öngörülen vergi mahremiyetine ilişkin istisnalar, vergi mahremiyetinin ihlali suçu bakımından özel nitelikteki hukuka uygunluk nedenleridir²⁰⁰.

4.4. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçunun Cezası

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun cezası, VUK'un 362. maddesinde TCK'ya atıfta bulunularak belirlenmiştir. Bu bağlamda vergi mahremiyetini ihlal edenler, TCK md.239 hükümlerine göre cezalandırılır²⁰¹. Bu noktada değinilmesi gerekir ki vergi mahremiyetinin ihlali suçuna verilecek ceza, 5237 sayılı TCK yürürlüğe girmeden önce 765 sayılı TCK'nın²⁰² 198. maddesine atıf yapılarak belirlenmiştir. Fakat 5237 sayılı TCK'nın 765 sayılı TCK'yı ilga etmesiyle yapılan atıf boşa kalmıştır. Ortaya çıkan bu yasal boşluk, 5252 sayılı Türk Ceza Kanununun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'un md.3/1²⁰³ hükmü ile açıklığa kavuşturulmuş olsa da eski TCK ile yeni TCK'daki hükümlerin karşılığını oluşturan maddelerin eşleştirilmesinde farklı görüşler ortaya çıkmıştır²⁰⁴.

Doktrinde 765 sayılı TCK'nın 198. maddesinin 5237 sayılı TCK'da hangi maddenin karşılığını oluşturduğu ya da bir karşılığının bulunup bulunmadığı konusunda farklı yorumlar ve değerlendirmeler bulunmaktadır²⁰⁵. Karakoç'a göre eski TCK'daki 198. maddenin yeni TCK'da tam bir karşılığı bulunmamaktadır²⁰⁶. Bayraklı'ya göre yeni TCK'da karşılık gelen madde 258. maddedir²⁰⁷. Oktar, vergi mahremiyetinin özel hayatın gizliliği ilkesinin bir türevi olduğundan yola çıkarak eski TCK'daki 198. maddenin yeni TCK'daki 134. ve 137. maddelere denk geldiğini belirtmektedir²⁰⁸. Yerci, eski TCK'daki 198. maddeyle tam olarak örtüşen bir madde bulunmadığını ve suçun özel hayata dair sırların açıklanması suretiyle işlenmesi halinde yeni TCK'nın 134. ve 137. maddelerinin, ticari sırların açıklanması suretiyle işlenmesi halinde ise 239.

²⁰⁰ A.e., s.23.

²⁰¹ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.408.

²⁰² Bkz. Resmi Gazete, Tarih: 13.03.1926, Sayı: 320.

²⁰³ Bkz. Resmi Gazete, Tarih: 13.11.2004, Sayı: 25642. İlgili fıkranın hükmü şu şekildedir: “Mevzuatta, yürürlükten kaldırılan Türk Ceza Kanununa yapılan yollamalar, 5237 sayılı Türk Ceza Kanununda bu hükümlerin karşılığını oluşturan maddelere yapılmış sayılır.”

²⁰⁴ Erol, **Vergi Felsefesi (Devlet ve Vergi)**, s.223.

²⁰⁵ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.409.

²⁰⁶ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.482.

²⁰⁷ Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, s.299.

²⁰⁸ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.409-410.

maddesinin esas alınması gerektiğini ifade etmektedir²⁰⁹. Biyan²¹⁰ ve Kızılot vd. ise eski TCK'nın 198. maddesinin yeni TCK'nın 239. maddesine karşılık geldiğini belirtmektedirler²¹¹. Konuya ilişkin bu farklı görüşler, asıl olarak 765 sayılı TCK'nın 198. maddesi ile tamamen örtüşen bir hükmün 5237 sayılı TCK'da yer almamasından kaynaklanmaktadır²¹².

VUK'un 362. maddesinin TCK'nın 239. maddesine yaptığı atıfta önem arz eden başka bir husus, yapılan atfın maddede yer alan tüm hükümlere mi yoksa sadece ceza miktarına mı ilişkin olacağıdır. Doktrinde baskın görüş, atfın tüm madde hükümlerine yapıldığı yönündedir²¹³. Bu bağlamda yapılan atıf, vergi mahremiyetinin ihlali suçunun şikâyet tabi olmasını da kapsamaktadır. Dolayısıyla vergi mahremiyetinin ihlali durumunda yaptırımların uygulanabilmesi için şikâyet koşulu aranmaktadır²¹⁴. TCK'nın *"Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması"* kenar başlığını taşıyan 239. maddesi şu şekilde düzenlenmiştir:

"(1) Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikâyet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi halinde de bu fıkra göre cezaya hükmolunur.

(2) Birinci fıkra hükümleri, fenni keşif ve buluşları veya sınai uygulamaya ilişkin bilgiler hakkında da uygulanır.

(3) Bu sırlar, Türkiye'de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklandığı takdirde, faile verilecek ceza üçte biri oranında artırılır. Bu halde şikâyet koşulu aranmaz.

²⁰⁹ Yerci, a.e., s.14-15.

²¹⁰ Özgür Biyan, "Temel Ceza Kanunlarına Uyum Çalışmaları Çerçevesinde Vergi Usul Kanunu'nda Yapılması Öngörülen Değişiklikler", **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı 37, 2006.

²¹¹ Şükrü Kızılot ve diğerleri, **Vergi Hukuku**, 2. Basım, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s.222.

²¹² Yerci, a.e., s.12.

²¹³ Şenyüz, **a.g.e.**, s.418; Solak Akman, s.257-258; Duman, a.e., s.1582; Karataş Durmuş, a.e., s.401. Karşı görüş için bkz. Arslan, a.e., s.26.

²¹⁴ Duman, a.e. s.1583; Karataş Durmuş, a.e., 402; Solak Akman, 597 numaralı dipnot, s.258; Biyan, **Vergi Hukuku**, s.287. Karşı görüş için bkz. Arslan, a.y.

(4) Cebir veya tehdit kullanarak bir kimseyi bu madde kapsamına giren bilgi veya belgeleri açıklamaya mecbur kılan kişi, üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır.”

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu için öngörülen ceza, hapis yanında adli para cezası şeklinde düzenlenmiştir. Sırların Türkiye’de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklanması suçun nitelikli hali olarak kabul edilmiş ve faile verilecek cezanın üçte biri oranında artırılacağı kayıt altına alınmıştır²¹⁵. Bahsi geçen maddenin son fıkrasında VUK md.5’te sayılan kişileri, cebir veya tehdit kullanarak vergi mahremiyeti kapsamında yer alan bilgi veya belgeleri ifşa etmeye mecbur bırakan kimsenin suçun basit şekli için öngörülenden daha ağır bir ceza ile cezalandırılacağı hükmedilmiştir²¹⁶.

4.5. Sırrın İfşası Suçu

AATUHK’un 107. maddesinde “*amme borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına ait öğrenilen sırlarla, gizli kalması lazım gelen diğer hususların*” ifşa edilmesi suç olarak düzenlenmiştir. AATUHK md.107 ve VUK md.5 birbirlerine paralel düzenlemeler olmakla beraber sırrın ifşası suçu, vergi mahremiyetinin ihlali suçuna kıyasla bazı noktalarda farklılaşmaktadır²¹⁷.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun faili olabilecek kişiler, sırrın ifşası suçuna göre daha dar kapsamlı düzenlenmiştir. VUK md.5’te mahremiyeti ihlal edebilecek kişiler sayma yolu ile belirlenmiş iken AATUHK md.107’de “*Bu kanunun tatbikinde vazifeli bulunan kimseler*” ibaresine yer verilerek suçun faili bakımından daha geniş bir çerçeve çizilmiştir. Sırrın ifşası suçunun, vergi mahremiyetinin ihlali suçundan farklılaştığı en önemli nokta ise suçun oluşum şeklidir. AATUHK md.107’de suçun oluşabilmesi açısından sırrın veya gizli kalması gereken bilginin ifşası yeterli iken VUK md.5’te sırrın veya gizli kalması gereken bilginin ifşası haricinde bunun kendisinin ya da üçüncü kişilerin yararına kullanılması halinde de suç meydana gelmektedir²¹⁸.

²¹⁵ Şenyüz, **a.g.e.**, s.418.

²¹⁶ Solak Akman, s.264.

²¹⁷ Karataş Durmuş, a.e., s.382.

²¹⁸ A.e., s.382-383.

Sırrın ifşası suçunun maddi unsurunu oluşturan fiil, öğrenilen sırrın veya gizli kalması gereken bilginin ifşa edilmesidir. Suçun oluşumu için sırrın ifşası yeterli olduğundan tek hareketli suç söz konusudur. Ancak ifşa çeşitli şekillerde yapılabilir. Ayrıca tek bir kişiye yapılan ifşa suçun oluşumu için yeterli olup, ifşanın kamuya yapılması şart değildir²¹⁹. Sırrın ifşası suçunun manevi unsuru kasıttır. Neticesi harekete bitişik bir suç olması sebebiyle sır sahibine zarar vermek gibi özel bir kast aranmamaktadır²²⁰. AATUHK md.107/2’de özel bir hukuka uygunluk nedeni belirlenmiştir. Buna göre tahsil yetkisi verilen kuruluşlar ile borcu olmadığına dair belge arama zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlara borç bilgilerinin verilmesi hukuka aykırı kabul edilmeyecektir²²¹. AATUHK md.107 uyarınca kamu borçlusuna ilişkin sırları ifşa edenler, TCK md.239 hükümlerine göre cezalandırılır. Bu kapsamda suçun cezası, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezasıdır.

²¹⁹ Hakan Arslaner, Demet Akdeniz, “6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Hükümlerinde Yer Alan Suçlarda Maddi Unsurun Varlığı”, **Sayıştay Dergisi**, Cilt 25, Sayı 95, 2014, s.100.

²²⁰ Erdem Ateşgaoğlu, “Vergi Mahremiyetinin İhlali veya Sırrın Ifşası Suçunu İşleyenler Hakkında Uygulanması Gereken Ceza Hukuku Hükümlerinin Değerlendirilmesi”, **Maliye Araştırmaları Dergisi**, Cilt 5, Sayı 1, 2019, s.27.

²²¹ Arslaner, Akdeniz, a.y.; Ateşgaoğlu, a.y.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI BAĞLAMINDA VERGİ MAHREMİYETİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

1. KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI VE VERGİ MAHREMİYETİ İLİŞKİSİ

Kişisel verilerin korunması hususu pek çok hukuk dalı ile ilgili olduğu gibi vergi hukuku ile de yakın temas halindedir. Kişisel verilere yönelik tehlike arz eden gruplar arasında olan devletler, suçları önleme, terörle mücadele, vergi toplama, vatandaşlarına daha iyi hizmet sunma gibi nedenlerle pek çok kişisel veriyi işlemektedir¹. Bu bağlamda vergi hukuku açısından da mükelleflerin vergi idareleri tarafından toplanan, kaydedilen, depolanan veyahut transfer edilen verileri, vergi güvenliğinin sağlanmasında kritik bir role sahiptir. Vergilendirme amacıyla toplanan ve bu amaçla kullanılması gereken bilgilerin gizliliğinin ve güvenliğinin sağlanması vergi idaresinin sorumluluğundadır. İşte bu noktada öteden beri VUK'da yer bulan vergi mahremiyeti müessesesi karşılık bulmaktadır. Lakin vergi mahremiyetinin ve kişisel verilerin korunmasının temelde koruduğu değer aynı olsa da farklılık arz eden yönleri vardır. Çalışmanın bu bölümünde her iki konunun karşılaştırmalı analizi yapılacaktır.

1.1. Kişisel Veri Kavramı Açısından Vergi Mahremiyeti Kapsamında Korunan Bilgilerin Değerlendirilmesi

1.1.1. Bilgilerin Özellikleri Açısından Kapsam

Ulusal ve uluslararası pek çok düzenlemede belirtildiği üzere kişisel veri, kimliği belirli veya belirlenebilir bir gerçek kişiye ilişkin tüm bilgilerdir. Kişisel veri kavramı; (i) bir bilginin bulunması, (ii) kimliği belirli veya belirlenebilir bir kişinin varlığı, (iii) bilginin kişiye ilişkin olması şeklinde üç unsurdan oluşmaktadır². Bu unsurları VUK md.5 kapsamında korumaya alınan bilgiler açısından değerlendirmek gerekirse; ilk unsur bir bilginin bulunmasıdır ve kişisel veri koruma hukukunun koruma kapsamına aldığı bilgiler ile VUK'un 5. maddesine göre korunan bilgiler bazı noktalarda farklılık arz etmektedir. Öncelikle kişisel veri tanımında yer alan her türlü bilgi unsuru, geniş bir

¹ Küzeci, **a.g.e.**, s.5-6.

² Kişisel veri kavramı ve unsurları için bkz. “1. Kişisel Veri ve İlgili Kavramlar” .

kavramdır ve bu unsur kişiye ait her türlü bilginin korunacağına işaret etmektedir. Bu bağlamda kişinin özel hayatı ve aile hayatının yanında iş ilişkileri ile ekonomik ve sosyal yaşamına ilişkin bilgiler de kişisel veri olarak kabul edilmelidir³. Fakat vergi mahremiyeti kapsamında korunan bilgiler, mükellefin muamele ve hesap durumları, işleri, işletmeleri, servetleri veya mesleklerine yönelik olmakla birlikte burada kast edilen mükellefin tüm bilgileri değil, sır veya gizli kalmasını gereken yani açıklandığı takdirde mükellefin şahsına, ailesine, mesleki ve ticari itibarına zarar verebilecek nitelikteki bilgilerdir⁴.

VUK'un 5. maddesi kapsamında mükellefe ait bir bilginin korunabilmesi için, bu bilginin sır veya gizli kalması gereken bir niteliğe sahip olması gerekmektedir. Fakat kimliği belirli veya belirlenebilir olmak şartıyla bir kişiye ilişkin bilginin kişisel veri olarak kabul edilmesi için söz konusu bilginin gizli ya da sır niteliğinde olması gerekli değildir. Örneğin kişinin kredi kartı şifresi gibi gizli bir bilgi kişisel veri olabileceği gibi, kişinin arabasının markası, fiziksel özellikleri gibi herkesin rahatlıkla ulaşabileceği bilgiler de kişisel veri olarak kabul edilmekte ve kişisel veri koruma hukukunun sağladığı korumadan yararlanabilmektedir⁵. Oysa vergi mahremiyeti çerçevesinde korunan bir bilginin sır veya gizli kalması gereken bir niteliğe haiz olması gerekmektedir. Nitekim mükellefe ait alenileşmiş, herkes tarafından bilinebilen faaliyet türü, iş yeri adresi, üretim sektörü gibi bilgiler, sır niteliği taşımadığından⁶ vergi mahremiyeti kapsamında korunamamaktadır.

Kişisel verilerin korunması kapsamında yer alan bilgilerin bir diğer özelliği ise öngörülen şartları taşıdığı sürece kişisel veri olarak kabul edilebilmesi için gerçek olmasına veya doğruluğunun kanıtlanmış olmasına gerek duyulmamasıdır. Zaten veri koruma yasaları hâlihazırda bilgilerin yanlış olma ihtimalini öngörmekte ve veri

³ Article 29 Data Protection Working Party, p.6.

⁴ Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, s.405; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.481; Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.311.

⁵ Aksoy, **Medeni Hukuk ve Özellikle Kişilik Hakkı Yönünden Kişisel Verilerin Korunması**, s.14. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin düzenlemelerde, gizli veri ile gizli olmayan veri arasında bir ayırım yapılmamıştır. Bu konuda 95/46 sayılı Direktif, GVKT ve KVKK herhangi bir sınırlayıcı yaklaşım sergilememiştir. Bkz. Taştan, **a.g.e.**, s.41.

⁶ Karataş Durmuş, a.e., s.375.

sahibine bilgiye erişim ile bilgilerdeki hatayı düzeltme hakkı tanımaktadır⁷. Örneğin, bir mükellefin sahte fatura düzenlediğine ilişkin bilgi, aslen gerçeği yansıtmasa dahi o mükellefe ilişkin bir kişisel veri sayılacaktır. Fakat vergi mahremiyeti kapsamında korunan bir bilginin gerçeği yansıtması gerekmektedir. Vergi mahremiyeti suçunun meydana geldiğini yani mükellefin bilgisinin korunmadığını söyleyebilmek için bu bilginin doğruluğunun kanıtlanması şarttır. Başka bir ifadeyle uydurma ve yalan bilgilerin açıklanması sırrın ifşası sayılamayacağı için vergi mahremiyetinin ihlali de söz konusu olmayacaktır⁸. Bu bağlamda mükellefin bilgisinin, vergi mahremiyeti kapsamında korunabilmesi için bilginin gerçeklik payına ihtiyaç duyulurken kişisel veri koruma mevzuatında böyle bir niteliğe ihtiyaç duyulmamaktadır.

1.1.2. Kişi Bakımından Kapsam

Kişisel veri kavramının ikinci unsuru kimliği belirli ya da belirlenebilir bir gerçek kişinin bulunmasıdır. Kişisel verilerin korunmasına yönelik uluslararası metinler, kişisel verilerin işlenmesi sırasında yalnızca gerçek kişileri korumayı hedeflemektedir⁹. Türkiye’de ise uluslararası düzenlemelere paralel olarak, KVKK yalnızca gerçek kişilerin verilerini kapsamına almaktadır (md.2, md.3/d). Bu bağlamda, örneğin özel bir şirkette çalışan bir kimsenin maaş bilgisi kişisel veri iken söz konusu şirketin bilançosunda yer alan kar ve zarar miktarları, tüzel kişiliğe ait bir bilgi olduğundan kişisel veri kapsamına girmemekte¹⁰ fakat VUK kapsamında korumadan yararlanabilmektedir. Çünkü kişisel veri koruma mevzuatının aksine vergi mahremiyeti düzenlemesi tüzel kişilere de koruma sağlamaktadır. VUK md.5 uyarınca vergi mahremiyetinin öznesi, mükellef ve mükellefle ilgili kimselerdir. VUK md.8/1’de mükellef, “*vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu tereddüp eden gerçek veya tüzel kişi*” olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla gerçek kişilerin yanında tüzel kişilerin ve bu kişilerle ilişkili olan kimselerin bilgileri, vergi mahremiyetinin güvencesi altındadır.

⁷ **Article 29 Data Protection Working Party**, p.6. Doğruluğu olmayan kişisel verilerin korunmayı alınmasının temelinde bu verilerin kapsam dışında kalması durumunda kişilerin gerekli ve mevzuatta amaçlanan şekilde korunamayacağı düşüncesi yatmaktadır. Ayrıca yanlış kişisel verilerin kişilere gerçek kişisel verilerden daha çok zarar verme ihtimali bulunmaktadır. Bkz. Korkmaz, **a.g.e.**, s.30.

⁸ Solak Akman, s.171; Duman, a.e., s.1588.

⁹ Bkz. OECD Rehber İlkeleri, madde 1/b; 108 sayılı Sözleşme, madde 2/a; 95/46 Sayılı Direktif, madde 2/a; GVKT, madde 4/1. Belirtmek gerekir ki 2002/58 sayılı Elektronik Haberleşme Direktifi yalnızca elektronik haberleşme sektörüne ilişkin olmak kaydıyla tüzel kişilere ait verileri de koruma kapsamı altına almaktadır (md.12).

¹⁰ Aksoy, **Medeni Hukuk ve Özellikle Kişilik Hakkı Yönünden Kişisel Verilerin Korunması**, s.18.

Hatta mükellef ve mükellefle ilgili kimse ibaresi gerçek ve tüzel kişileri kapsamasının yanında tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri de içermektedir¹¹. Bu bağlamda vergi mahremiyeti düzenlemesinin kişisel veri koruma mevzuatına kıyasla kişi yönünden daha geniş kapsamlı olduğu ifade edilebilmektedir.

1.1.3. İlliyyet Bağı Açısından Kapsam

Kişisel veri kavramının üçüncü ve son unsuru, bilginin kişiye ilişkin olmasıdır. Bilginin kişiye ilişkin olması, bilgi ile kimliği belirli ya da belirlenebilir bir gerçek kişi arasındaki bağlantıyı ifade etmektedir. Örneğin, bir bölgedeki taşınmazın değeri tek başına bir kişisel veri olarak değerlendirilememektedir. Belli bir evin değeri bu nesne hakkındaki bilgidir ve bu bilgi yalnızca bölgedeki emlak fiyatını göstermek için kullanıldığında veri koruma yasalarına tabi olamayacaktır. Ancak taşınmazın değeri, maliki ile ilişkilendirilebiliyorsa, bu bilgi artık o kişinin malvarlığına ilişkin bir bilgi haline gelecek ve vergi mükellefiyetinin belirlenmesine olanak sağlayacaktır. Dolayısıyla taşınmazın değeri bilgisi, o kişinin malvarlığına ilişkin olmak üzere vergi mükellefiyetinin belirlenmesi için kullanılırsa kişisel veri haline dönüşecektir¹². Burada önemli olan bilginin kişi ile ilişkilendiriliyor olabilmesidir. Bu bağlamda gerçek kişi niteliğindeki mükellefle ilişkilendirilebilen ve onu tanımlanabilir hale getiren tüm bilgiler birer kişisel veridir, bu verilerden sır ve gizli olanları ise vergi mahremiyeti kapsamında koruma altındadır.

1.2. Kişisel Veri Kavramından Çıkan Yeni Bir Kavram: Kişisel Mali Veri Kavramı

Türk vergi hukuku kapsamında vergi sırrı, mali sır ya da mali veri gibi terimlerin tanımı mevcut olmayıp, mahremiyet kapsamındaki bilgiler VUK'da ve AATUHK'da düzenlenmiştir. Ancak kişisel verilerin korunması alanındaki gelişmeler göz önüne alındığında ve uygulamada bir bütünlük sağlanması açısından vergi hukukunda da veri ile ilgili bir tanımlamanın yapılması gerektiği ifade edilmektedir¹³. Çünkü bir gerçek kişiyi belirli ya da belirlenebilir kılan ekonomik, finansal, mali ve vergisel bilgiler de birer kişisel veridir. Nitekim ABAD'ın ele aldığı davalarda kişilerin gelirleri¹⁴ ve vergi

¹¹ Başaran Yavaşlar, "Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu", s.5.

¹² **Article 29 Data Protection Working Party**, p.9-10.

¹³ Karataş Durmuş, a.e., s.392.

¹⁴ Bkz. ABAD, C-73/07, Tietosuoja- ja valtuutettu v. Satakunnan Markkinapörssi Oy and Satamedia Oy, 16.12.2008.

miktarları¹⁵, kişisel veri olarak kabul edilmiştir. Yine İngiliz Bilgi Komiserliği'nin yayımladığı nelerin kişisel veri olduğunu açıklayan rehberde ücret, maaş, vergi mükellefiyetine ve banka hesaplarına ilişkin bilgiler, kişisel veri kapsamında değerlendirilmiştir¹⁶.

KVKK'nın 3. maddesinin gerekçesinde kişinin fiziki, ailevi, sosyal ve sair özelliklerine ilişkin bilgilerin yanında ekonomik bilgiler de kişisel veri olarak kabul edilmiş, kimlik, vergi, sigorta numarası gibi herhangi bir kayıtlarla ilişkilendirilmesi sonucunda kişinin belirlenmesini sağlayan tüm haller bu kapsamda ele alınmıştır¹⁷. Diğer yandan Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun verdiği bir kararda kişisel verilerin neler olabileceği sınıflandırılmış, ekonomik ve finansal bilgiler kişisel veri olarak kabul edilmiştir. Kararda ekonomik ve finansal kişisel veriler şu şekilde tarif edilmiştir: *“Suçlular tarafından suiistimale ve kimlik hırsızlığına hedef olmamak için kişinin mali varlığı, sahip olduğu hisse ve hesaplar, borçları, yaptığı alışverişler, kredi kartlarına ilişkin veriler. Ayrıca sayılan bu bilgiler ile kişinin nerede ve kimlerle bulunduğu, sağlık bilgilerine ilişkin bilgileri de ortaya çıkarılabileceğinden ve varlık bilgisinin toplumsal açıdan da özel sayılmasından dolayı önemi artmaktadır.”*¹⁸

Bütün bu bilgilerin ışığında, vergi hukukunda kişisel verilerin yansımaları oluşturacak bir tanımlama yapmak gerekmektedir. Nitekim bu hususta Karataş Durmuş, vergi hukuku kapsamında korunması gereken bilgileri/verileri ifade etmek amacıyla *“mali veri”* kavramını kullanmaktadır. Aynı zamanda kavramı yürürlükteki mevzuattan yararlanarak şu şekilde ifade etmiştir: *“Bir mükellefin kendisi ve çevresi ile ilgili olarak vergisel, mali ve ekonomik durumu yanında şahıslarına, mesleklerine, işlerine, servetlerine, muamele ve hesap durumlarına yönelik her türlü bilgiyi ifade eder.”*¹⁹ Yiğit de yürürlükteki kanun hükümleri çerçevesinde mali verileri şu şekilde tanımlamaktadır: *“Yükümlülerin ve onlarla ilişkili kişilerin şahıslarına, muamele ve*

¹⁵ Bkz. ABAD, C-201/14, Smaranda Bara and Others v. Președintele Casei Naționale de Asigurări de Sănătate, Casa Națională de Asigurări de Sănătate, Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF), 01.10.2015.

¹⁶ Akgül, s.12.

¹⁷ Bkz. KVKK Gerekçesi, s.7.

¹⁸ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, Karar Tarihi: 10.06.2014, Esas Sayısı: 2012/1514, Karar Sayısı: 2014/312.

¹⁹ Karataş Durmuş, a.e., s.392-393.

*hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin her türlü vergisel ve finansal bilgidir.”*²⁰

Her iki tanımı yerinde bulmakla birlikte kanaatimizce “*mali veri*” terimine eş olarak vergi hukukunda mükellefin verileri için “*kişisel mali veri*” terimi de kullanılabilir. Çünkü mali veri söz konusu olduğunda genel olarak akla yalnızca muhasebe üzerine dayalı bilanço ve gelir tablosu rakamları gelmektedir. Oysa kişisel veri koruma hukuku, mali bilgi bağlamında yalnızca bu rakamları değil bundan daha geniş bir bilgi alanını korumaktadır. Öte yandan bir mükellefe ait ekonomik, finansal veyahut vergisel bilginin kişisel veri olarak kabul edilebilmesi için kişisel veri kavramının içinde barındırması gereken unsurları taşıması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle mali verileri, kişisel verilerin bir alt başlığı olacak şekilde tezahür edebilmek için bu bilgilerin mükellefi belirli ya da belirlenebilir kılması, mükellefin de gerçek kişiliğe haiz olması icap etmektedir. Ve bu şekilde kabul edildiği takdirde mali veri yerine kişisel mali veri teriminin kullanılması daha uygun olabilir. Örneğin, sağlık verilerinin düzenlendiği Yönetmelikte sağlık verisi terimi değil, kişisel sağlık verisi terimi kullanılmakta ve kavram “*kimliği belirli ya da belirlenebilir gerçek kişinin fiziksel ve ruhsal sağlığına ilişkin her türlü bilgi ile kişiye sunulan sağlık hizmetiyle ilgili bilgileri*” şeklinde tanımlanmaktadır (md.4)²¹. Dolayısıyla kişisel mali verilerin, kişisel verilerin vergi hukukundaki yansımaları oluşturması ve vergilendirme alanına özgü bir ifade olarak kullanılabilmesi mümkündür. Bu kapsamda bir deneme yapmak adına kişisel mali verileri şu şekilde tanımlamak mümkündür: “*Kimliği belirli veya belirlenebilir olmak üzere, gerçek kişiliğe haiz mükellef ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, servetlerine, muamele ve hesap durumlarına ilişkin ekonomik, finansal ve vergisel tüm bilgilerdir.*” Tanımlardan hareketle beyan edilen matrahlar, bağlı bulunan vergi daireleri, vergi kimlik numarası, vergi borcu miktarları, asgari geçim indirimi, ödenilen vergi ceza tutarları, vergi suçu kayıtları, kredi borçları, defter ve vesikalardaki bilgiler, alış-satış bilgileri, harcamalar, gelirler, malvarlıkları, sendikalılık bilgisi, banka hesap veya kredi kartı numaraları ve şifreleri gibi bilgilerin hepsi birer kişisel mali veri niteliğindedir.

²⁰ Yıldız Yiğit, “Kişisel Verilerin Korunmasının Vergi Mahremiyeti İle Etkileşimi”, **Kişisel Verileri Koruma Dergisi**, Cilt 1, Sayı 2, 2019, s.10.

²¹ Kişisel Sağlık Verileri Hakkında Yönetmelik için bkz. Resmi Gazete, Sayı: 30808, Tarih: 21.06.2019.

1.3. KVKK'nın Mükellefin Verileri (Mali Veriler) Açısından Uygulanabilirliği

VUK'da mükellefin verilerine ilişkin düzenlemelerin merkez bakış açısı, çoğunlukla vergi idaresinin vergi toplama görevine yöneliktir. Bu sebeple düzenlemeler, vergi idaresinin veri toplama yöntemleri ile ve bu yöntemlerin kullanılması sırasında uyulması gereken usulü ve maddi kuralları içermektedir. Vergi idaresinin teşkilat ve görevlerine ilişkin düzenlemeler de, veri toplama ve işleme birimlerine ilişkin kurallar içermektedir²². Bu bağlamda kişisel verileri işleyen gerçek ve tüzel kişilerin yükümlülükleri ile uyacakları usul ve esasları düzenleyen KVKK'nın, vergi idaresi tarafından toplanan ve işlenen mükellefin verileri (mali veriler) açısından uygulanabilirliğinin tespit edilmesi gerekmektedir.

KVKK hükümleri yalnızca kişisel verileri işlenen gerçek kişiler hakkında uygulanmaktadır (md.2, md.3/d). Bu nedenle tüzel kişiliğe haiz mükelleflerin verileri, KVKK'nın kapsamı dışında kalmaktadır. Fakat Kanun kapsamı dışında kalan bu veriler, Anayasa md.20/3 uyarınca korunabilecektir. Zira bahsi geçen madde gereğince herkes kişisel verilerini korunmasını isteme hakkına sahiptir. İlgili hükümde geçen herkes ifadesi ile hem gerçek hem tüzel kişiler korunmaya alınmış hem de KVKK'ya göre kişi yönünden daha geniş bir çerçeve çizilmiştir. Nitekim Anayasa Mahkemesi, verdiği bir kararda, Anayasa'nın ilgili maddesinin kişisel verilerin korumasından faydalanan kişiler bakımından gerçek kişiler ile tüzel kişiler arasında bir ayrım yapmadığını ifade etmiştir²³.

KVKK ile gerçek kişiler, kişisel verileri hukuka aykırı olarak işleyen ve paylaşan gerçek ve tüzel kişilere karşı korunmaktadırlar. Ancak bu koruma sınırsız olmayıp belirli alanlar kapsam dışında tutulmuştur²⁴. Diğer bir ifade ile KVKK'da çeşitli hükümlerin uygulanmasına istisna getirilmiştir. Buna göre Kanun'un 28. maddesinin birinci fıkrasında belirlenen durumlarda Kanun bütün olarak

²² Başaran Yavaşlar, Canyaş, a.e., s.19.

²³ Anayasa Mahkemesi'nin görüşü şu şekildedir: "Her ne kadar Anayasa'nın 20. maddesinde daha ziyade gerçek kişilerin özel hayatı ve bu bağlamda gerçek kişilere ilişkin kişisel verilerin korunma altında bulundurulduğu ileri sürülebilir ise de madde metninde kişisel verilerle ilgili olarak "herkes" tabirinin kullanılması dikkate alındığında, tüzel kişilere ilişkin verilerin de 20. madde kapsamında değerlendirilmesi gerekeceği açıktır." Bkz. Anayasa Mahkemesi, Karar Tarihi: 04.12.2014, Esas Sayısı: 2013/84, Karar Sayısı: 2014/813, Resmi Gazete, Tarih: 13.03.2015, Sayı: 29294.

²⁴ Karataş Durmuş, a.e., s.398.

uygulanmayacaktır. Aynı maddenin ikinci fıkrasında düzenlenen durumlarda ise Kanun kısmen uygulanabilecektir.

KVKK md.28/1-ç hükmü uyarınca “*Kişisel verilerin, millî savunmayı, millî güvenliği, kamu güvenliğini, kamu düzenini veya ekonomik güvenliğini sağlamaya yönelik olarak kanunla görev ve yetki verilmiş kamu kurum ve kuruluşları tarafından yürütülen önleyici, koruyucu ve istihbari faaliyetler kapsamında işlenmesi*” halinde KVKK’nın hükümleri uygulanamayacaktır. Güneş’e göre, vergi idaresinin görevi gereği mükellefe ait verileri toplaması ve işlemesi “*ekonomik güvenlik*” kavramı ile yakından ilgili olup, mükellefin verileri, md.28/1-ç hükmünce KVKK kapsamı dışında kalmaktadır²⁵. Durdu ise ekonomik güvenlik kavramının içerisine vergisel işlemleri dâhil etmenin mümkün olmadığını, ekonomik güvenlik ile kastedilenin ülkenin uluslararası veya stratejik ekonomik menfaati olduğunu ifade etmektedir. Yazar, bir ülkenin büyük ölçüde kendi vatandaşlarından topladığı vergileri ekonomik güvenlik meselesi olarak değil hukuk meselesi olarak görmek gerektiğini belirtmektedir²⁶. Kanaatimizce, mali ve vergisel işlemler mükellefin verilerinin işlendiği oldukça geniş bir alandır ve bu alanı KVKK’dan bütünüyle istisna tutmamak, mükellefin verilerini Kanun güvencesinden mahrum etmemek adına önem arz etmektedir. Ayrıca Kanun’un md.28/2-ç hükmünde açıkça “*vergi ve mali konulara ilişkin*” ifadesi yer aldığından mali verilerin işlenmesi noktasında md.28/1-ç değil, md.28/2-ç hükmünün uygulanmasının daha isabetli olacağı düşünülmektedir.

KVKK md.28/2-ç hükmü uyarınca ise “*kişisel veri işleminin bütçe, vergi ve mali konulara ilişkin olarak Devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunması için gerekli olması*” halinde bazı madde hükümleri uygulanamayacaktır. Bu noktada uygulanamayacak hükümler ise veri sorumlusunun aydınlatma yükümlülüğü (md.10), zararın giderilmesi talep etme hakkı hariç olmak üzere ilgili kişinin hakları (md.11), veri sorumluları siciline kayıt yükümlülüğüne ilişkindir (md.16). Aynı zamanda bu istisna, “*Kanunun amacına ve temel ilkelerine uygun ve orantılı olmak*” kaydıyla

²⁵ Tuğçe Karaçoban Güneş, “Vergi Ödevlilerinin Kişisel Verilerinin Korunması ve Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Tasarısı”, **İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 15, Sayı 1-2, 2016, s.820. Yazarın bu değerlendirmeyi yaptığı dönemde KVKK’nın henüz yürürlükte olmadığını ve Kanun’un tasarı aşamasındaki halinde md.28/2-ç hükmünün yer almadığını belirtmek gerekmektedir.

²⁶ Muhammed Durdu, “Mükellef Verilerinin Korunması ve Vergi Mahremiyeti”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 27, Sayı 3, 2019, s.616.

uygulanabilecektir. Kanun'un md.28/2-ç hükmünün vergilendirme alanında geçerli olduğu "varsayımı" altında mükellef, Kanun'un 11. maddesinde ilgili kişinin sahip olduğu bütün haklardan (zararın giderilmesi hariç) mahrum kalacaktır²⁷. Buna ek olarak, 10. madde kapsamında veri sorumlusu, verilerin kim tarafından işlendiği, verilerin işlenme amacı, işlenen kişisel verilerin kimlere ve hangi amaçla aktarılabileceği, kişisel veri toplamanın yöntemi ve hukuki sebebi ile 11. maddede sayılan diğer hakları konusunda ilgili kişiye aydınlatmakla yükümlü iken vergi idaresinin böyle bir sorumluluğu bulunmamaktadır.

Kişisel Verileri Koruma Kurumu'nun yayımladığı bir dökümanda md.28/2-ç hükmüne binaen şu şekilde bir örnek verilmiştir²⁸: *"İlgili kişiler tarafından Gelir İdaresi Başkanlığına kira beyannamesi sunulması sırasında paylaşılan kişisel verilerin işlenmesi bakımından, Gelir İdaresi Başkanlığının ilgili kişiyi aydınlatma, ilgili kişi başvurusuna cevap verme ve VERBİS'e kayıt sırasında bu beyannamelere ait bilgi girişi zorunluluğu bulunmamaktadır."* Örnek ile ortaya konulduğu üzere, vergilendirme alanının istisna hükmü kapsamında değerlendirilmesi bir varsayım değildir. Bu bağlamda denilebilir ki vergi idaresinin, işlediği mali verileri Veri Sorumluları Sicil Bilgi Sistemine kayıt etme zorunluluğu yoktur ve aydınlatma yükümlülüğü de bulunmamaktadır. Bu bağlamda mükellef, zararın tazminini talep etme hakkı hariç olmak üzere KVKK'nın 11. maddesinde sayılan haklara da sahip değildir²⁹.

²⁷ İlgili maddenin hükmü şu şekildedir: "Herkes, veri sorumlusuna başvurarak kendisiyle ilgili;

- a) Kişisel veri işlenip işlenmediğini öğrenme,
- b) Kişisel verileri işlenmişse buna ilişkin bilgi talep etme,
- c) Kişisel verilerin işlenme amacını ve bunların amacına uygun kullanılıp kullanılmadığını öğrenme,
- ç) Yurt içinde veya yurt dışında kişisel verilerin aktarıldığı üçüncü kişileri bilme,
- d) Kişisel verilerin eksik veya yanlış işlenmiş olması hâlinde bunların düzeltilmesini isteme
- e) 7 nci maddede öngörülen şartlar çerçevesinde kişisel verilerin silinmesini veya yok edilmesini isteme,
- f) (d) ve (e) bentleri uyarınca yapılan işlemlerin, kişisel verilerin aktarıldığı üçüncü kişilere bildirilmesini isteme,
- g) İşlenen verilerin münhasıran otomatik sistemler vasıtasıyla analiz edilmesi suretiyle kişinin kendisi aleyhine bir sonucun ortaya çıkmasına itiraz etme,
- ğ) Kişisel verilerin kanuna aykırı olarak işlenmesi sebebiyle zarara uğraması hâlinde zararın giderilmesini talep etme, haklarına sahiptir."

²⁸ **Kişisel Verileri Koruma Kurumu**, "Örneklerle Kişisel Verilerin Korunması", KVKK Yayınları No: 29, 2019, Ankara, s.58, "Çevrimiçi" <https://kvkk.gov.tr/SharedFolderServer/CMSFiles/a23bfe08-9b3a-4c2f-8a97-a259dcc0e667.PDF>, Erişim Tarihi: 15.11.2019.

²⁹ Aynı yönde bkz. Gizem Sarıbaş, "Vergi Mahremiyeti Kavramı ve Kişisel Verilerin Korunması Hukuku İle İlişkisi", "Çevrimiçi" <http://gizemsaribas.av.tr/vergi-mahremiyeti-kavrami-ve-kisisel-verilerin-korunmasi-hukuku-ile-iliskisi/>, Erişim Tarihi: 05.06.2020. Ayrıca belirtmek gerekir ki "Kişisel veri işleminin bütçe, vergi ve mali konulara ilişkin olarak Devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunması

Bir başka önemli husus kişisel verilerin işlenme şartlarıdır. Kişisel veriler ancak, KVKK'da ve diğer kanunlarda öngörülen usul ve esaslar çerçevesinde işlenebilecektir (md.4/1). Ayrıca kişisel verilerin işlenmesinde aynı maddenin 2. fıkrasında yer alan genel ilkelere riayet edilmesi zorunludur. Bununla birlikte kural olarak kişisel verilerin ilgili kişilerin açık rızası olmaksızın işlenmesi yasaktır (md.5/1). İlgili kişinin açık rızası aranmaksızın kişisel verilerin işlenmesinin mümkün olduğu durumlar ise Kanun'un md.5/2 hükmünde öngörülmüştür. Fıkranın a ve ç bendi uyarınca *“Kanunlarda açıkça öngörülmesi”* ve *“Veri sorumlusunun hukuki yükümlülüğünü yerine getirebilmesi için zorunlu olması”* hallerinde veri sahibinin rızası olmasa bile kişisel veriler işlenebilecektir. Bu bağlamda vergi hukuku çerçevesinde kişisel verilerin işlenmesi bu hükümler altında değerlendirilebilir³⁰. Kanunen vergi idaresinin hukuki yükümlülüğü olan vergisel işlemleri yerine getirmesi zorunluluk arz ettiği için, vergi idaresi mali verileri işlerken mükellefin açık rızasını almak durumunda kalmayacaktır. Fakat her halükarda idare, bu verileri işlerken 4. maddedeki ilkelere riayet etmek durumundadır.

KVKK'nın yürürlüğe girmesinin vergi mahremiyetinin sağlanmasında olumlu etki yaratacağı şüphesizdir. Fakat temelde yatan sorun, Kanun'un md.28/2-ç hükmünün kapsamı konusunda yaşanacak belirsizliktir. Nitekim bu hüküm ile vergisel işlemlere ilişkin genel bir istisna getirilmemiş, bu işlemler için *“ekonomik ve mali çıkarların korunması için gerekli olması”* şartı aranmıştır. Bu sebeple, istisnanın uygulanacağı durumlar saptanırken bu hususun dikkate alınması gerekmektedir³¹. Zira madde hükmünün toptancı bir yaklaşımla uygulanması halinde, vergi mükellefi KVKK'nın korumasından büyük ölçüde mahrum kalacaktır. Bu bağlamda istisna hükmü toptancı bir yaklaşımla ele alınmadan ve somut olay bazında devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunması için gerekli olması halinde uygulandığı takdirde, sınırlamanın Kanunun amacına ve temel ilkelerine uygun ve orantılı olacağı ifade edilebilir³².

için gerekli olması halinde veri sorumlusunun bu faaliyetleri Sicile kayıt etmesi ve bildirmesi yükümlülüğü yoktur.” Bkz. Veri Sorumluları Sicili Hakkında Yönetmelik, md.15/1-ç. Resmi Gazete, Tarih: 30.12.2017, Sayı: 30286.

³⁰ Başalp, **Kişisel Verilerin Korunması ve Saklanması**, s.41.

³¹ Küzeci, **a.g.e.**, s.486.

³² Başaran Yavaşlar, Canyaş, a.y.

2. KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI VE VERGİ MAHREMİYETİ HAKLARI AÇISINDAN ÖZEL HAYATIN GİZLİLİĞİ

Kişisel verilerin korunması hakkı³³, özellikle Avrupa’da insan onuru, genel kişilik hakkı ve bilgilerin geleceğini belirleme hakkı³⁴ ile ilgili bir insan hakkı olarak kabul edilmektedir³⁵. Bunun yanında kişisel verilerin korunması hakkı ile ilgili bir diğer hak olan özel hayatın gizliliği konumuz açısından önem arz etmektedir. Zira özel hayatın gizliliği hakkının tanımı ve amacı dikkate alındığında kişisel verilerin bu kapsamda ele alınması gerektiği belirtilmektedir³⁶. Kişisel verilerin korunması hakkı, özel hayatın gizliliği hakkının en iyi modifiyesi olarak kabul edilmekte, çoğu ülkede özel hayatın gizliliği hakkı tanımlanırken mutlaka kişisel veriler ile bağlantı kurulduğu görülmektedir³⁷. Bu bağlamda kişisel verilerin korunması hakkı, özel hayatın gizliliği hakkının kendine özgü özelliklerini içinde barındıran bir türü olarak ifade edilmektedir. Nitekim özellikle Anglo-Amerikan sisteminin geçerli olduğu birçok ülkede konuya ilişkin düzenlemelerin özel hayatın gizliliği başlığı altında yapılması bunun en önemli göstergesidir³⁸.

Vergi mahremiyeti ise özel hayatın gizliliği hakkının vergi hukukundaki yansımaları oluşturmaktadır³⁹. Başka bir ifadeyle vergilendirme işlemleri sırasında

³³ Kişisel verilerin korunması hakkı, “*veri sahibinin verileri üzerinde söz sahibi olmasını ve hâkimiyetini*” ifade etmektedir. Bkz. Dülger, “İnsan Hakları ve Temel Hak ve Özgürlükler Bağlamında Kişisel Verilerin Korunması”, s.74.

³⁴ Kişisel verilerin korunması hakkının ilk olarak insan onuru ve genel kişilik hakkı ile ilişkilendirilmesinde Alman Anayasa Mahkemesi’nin verdiği “*Nüfus Sayımı*” kararı etkili olmuştur. Almanya hükümeti, Nüfus Sayımı Kanunu uyarınca vatandaşlarına yaptırıma bağlı olarak kapsamlı bir şekilde bilgilerini açıklama yükümlülüğü getirmiştir. Fakat bu yükümlülük tartışmalara yol açmış, bireyin kişilik haklarına saygı gösterilmediği ve devletin veri açılığı gösterdiği gerekçeleriyle çeşitli eleştirilere maruz kalmıştır. En nihayetinde Alman Anayasa Mahkemesi, Nüfus Sayımı Kanunu’nu durdurmaya karar vermiş ve 1983 yılında ünlü Nüfus Sayımı kararı ortaya çıkmıştır. Mahkeme, Alman Anayasası’nın insan onurunun korunması ve kişiliğin korunmasına ilişkin madde hükümlerini birlikte değerlendirerek, bu iki hakkı içeren “*bilgilerin geleceğini belirleme hakkını*” türetmiştir. Kararda nüfus sayımına ilişkin düzenlemenin bireylerin kişisel verilerinin geleceğini belirleme hakkını ihlal ettiği belirlenmiştir. Etkisi ülke sınırlarını aşan bu karar, doktrinde büyük etki yaratmış, diğer ülkelerin de anayasalarında kişisel verilerin korunması ile ilgili düzenlemeler yapmasını sağlamıştır. Bkz. Küzeci, **a.g.e.**, s.70-71; Şimşek, **a.g.e.**, s.115; Korkmaz, **a.g.e.**, s.84; Aksoy, **Medeni Hukuk ve Özellikle Kişilik Hakkı Yönünden Kişisel Verilerin Korunması**, s.71.

³⁵ Korkmaz, **a.g.e.**, s.81.

³⁶ Dülger, “İnsan Hakları ve Temel Hak ve Özgürlükler Bağlamında Kişisel Verilerin Korunması”, s.78.

³⁷ Akgül, s.72.

³⁸ Küzeci, **a.g.e.**, s.73.

³⁹ Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, İstanbul, Beta Yayınevi, 2006, s.175.

mükellefin özel hayatının gizliliğinin korunması amacıyla ihdas edilmiştir⁴⁰. Bununla birlikte, özel hayatın gizliliği hakkının vergi mahremiyeti hakkı ile temas halinde bulunmasının iki farklı boyutu bulunmaktadır. Özel hayatın gizliliği bağlamında vergi mahremiyetinin anayasal açıdan korunmasının ilk aşamasını vergi idaresinin bilgi edinme süreci ikinci aşamasını ise elde edilen bilgilerin gizli tutulması, saklanması ve korunması oluşturmaktadır. Vergi mahremiyeti, vergilendirme nedeniyle öğrenilen bilgilerin gizli tutulmasını sağlarken mükellef veya mükellefle ilgili kimseler, bunların vergi idaresi tarafından öğrenilme veya elde edilme sürecinde de özel hayatın gizliliği hakkının korunması altındadır. Bu bağlamda, vergi idaresi görevi gereği söz konusu kimselerin özel ve aile hayatına, konut dokunulmazlığına, haberleşme hürriyetine müdahale ettiği durumlarda, mükellef veya mükellefle ilgili kimselerin özel hayatları bu haklarla korunmaktadır⁴¹. Dolayısıyla her iki açı göz önüne alındığında, mükellefin özel hayatının gizliliğinin sağlanabilmesi için hem idarenin bilgi edinirken kullandığı yöntemlerin söz konusu hakkı ihlal etmemesi hem de hukuka uygun elde edilen bilgilerin gizliliğinin özenli bir şekilde korunması gerekmektedir⁴².

Kişisel verilerin korunması hakkı her vaziyette bireylerin özel hayatlarını korurken mükellefin özel hayat alanı olarak nitelendirebileceğimiz mali veriler ise hem vergi mahremiyeti hakkı hem de kişisel verilerin korunması hakkı ile güvence altına alınmaktadır. Bu bağlamda kişisel verilerin korunması ve vergi mahremiyeti hakları temelde hizmet ettikleri ve korudukları değer açısından benzerlik göstermektedir. Her iki normun da özel hayatın gizliliği hakkının özellik taşıyan bir türü olduğu ve bu hakka ilişkin temel ilkeler kapsamında birer alt başlık olarak değerlendirildiği açıktır. Öyleyse, bu iki hakkın kesişim alanının özel hayatın gizliliği hakkı olduğunu ve bu kesişim alanın mali veriler için de koruma sağladığını ifade edebilmek mümkündür.

⁴⁰ **Vergi Dosyası**, “Vergi Mahremiyeti Nedir? Uymakla Zorunlu Olanlar, İstisna ve Cezası”, 2017, “Çevrimiçi” <https://vergidosyasi.com/2017/11/29/vergi-mahremiyeti-nedir-uyumakla-zorunlu-olanlar-istisna-ve-cezasi/>, Erişim Tarihi: 20.01.2020.

⁴¹ Solak Akman, s.30. Aksi bir görüş olarak, özel hayatın gizliliği hakkının vergi mahremiyeti hakkı ile temas halinde bulunduğu alanın yalnızca mükellefe ilişkin verilerin toplanması aşamasından sonra gerçekleştiği ve mükellefe ilişkin verilerin toplanma sürecinde mükellefin özel hayatının gizliliğine müdahaleler bulunmakla birlikte bu durumun vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilemeyeceği ifade edilmektedir. Bkz. Metin Kocatepe, “Türk Vergi Hukukunda Mükellefin Vergi Mahremiyeti Hakkı”, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Marmara Üniversitesi, S.B.E.**, İstanbul, 2019, s.12-13.

⁴² Burcu Demirbaş Aksüt, “Vergi Yargılaması Hukuku’nun Anayasal Temelleri”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 12, 2010, s.283.

2.1. Anayasa md.20 Kapsamında Müdahalenin Meşruluğu

Özel hayatın gizliliği hakkına yönelik vergilendirme bakımından yapılan bazı müdahalelerin esasında vergi mahremiyeti hakkına yönelik müdahaleler olduğu görülmektedir⁴³. Bu nedenle vergi mahremiyeti hakkına yapılacak olası bir müdahalenin meşru kabul edilebilmesi için Anayasa'nın 20. maddesinde düzenlenen özel hayatın gizliliği hakkı ve bu kapsamda aynı maddenin 3. fıkrasında yer alan kişisel verilerin korunması hakkının sınırlandırılması rejimine uygun olması gerekmektedir⁴⁴. Bunun yanında Anayasa'nın temel hak ve özgürlüklere ilişkin sınırlama rejimi de dikkate alınmalıdır.

Temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması konusundaki genel esaslar Anayasa md.13'te hükme bağlanmıştır. Buna göre özel hayatın gizliliği hakkı, *"hakkın özüne dokunulmaksızın"*, *"Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplerle"* ve *"ancak kanunla"* sınırlandırılabilir. Bu sınırlandırmalarda *"Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı"* olmayacaktır. Bu hükümde yer bulan *"Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplerle"* şeklindeki sınırlandırma koşulu açısından Anayasa md.20/2'de öngörülen özel sınırlandırma sebepleri ise *"milli güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunmasıdır."*

Kaynağını anayasal güvence altındaki özel hayatın gizliliği hakkından alan vergi mahremiyeti hakkı konusunda yapılacak düzenlemeler açısından da Anayasa'nın 13. maddesine uyulmak zorundadır⁴⁵. Bununla birlikte bahsi geçen maddenin kişisel verilerin korunmasına ilişkin fıkra ile uyumsuzluk göstermesi açısından eleştirilmektedir. Kişisel verilerin korunmasını düzenleyen hükme göre kişisel veriler ancak *"kanunda öngörülen hallerde"* ve *"kişinin açık rızası"*⁴⁶ ile işlenebilmektedir. Bu durum, Anayasa'nın temel hak ve özgürlükler sistemi açısından sorun arz etmektedir. Zira Anayasa'nın 13. maddesi uyarınca temel hak ve özgürlükler yalnızca

⁴³ Solak Akman, s.30.

⁴⁴ Kocatepe, s.13-14.

⁴⁵ Solak Akman, s.32.

⁴⁶ Anayasa, md.20/3: *"...Kişisel veriler, ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızası ile düzenlenir. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir."*

“Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere” bağılı olarak sınırlanabilmekteyken burada özel bir sınırlandırma sebebi düzenlenmemiş, sadece kişisel verilerin hangi durumda işlenebileceğinin kanun ile belirleneceği hüküm altına alınmıştır⁴⁷.

Tartışmaya açık bir başka husus da özel hayatın gizliliği hakkı bakımından öngörülen özel sınırlandırma sebeplerinin (“millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması”) kişisel verilerin korunması hakkı bakımından geçerli olup olmayacağıdır. Anayasa’da kişisel verilerin korunması hakkının özel hayatının gizliliği hakkı kapsamında düzenlenmesi sebebiyle bahsi geçen özel sınırlandırma sebeplerinin kişisel verilerin korunması hakkı açısından da uygulanabileceği ileri sürülmektedir⁴⁸. Buna karşın Güneş, bahsi geçen özel sınırlandırma sebeplerinin son derece açık biçimde yalnızca arama ve el koyma ile özel hayata müdahale edilen alanlara özgülendiğini, bu özel sınırlandırma sebeplerini kişisel verilerin korunması hakkı içinde geçerli saymanın hak ile korunan alanı daraltacağını belirtmektedir. Yazar’a göre herhangi bir kanunda kişisel verilerin korunması hakkının bu sebeplerle sınırlandırılması mümkün görünmemektedir⁴⁹.

2.2. AİHS md.8 Kapsamında Müdahalenin Meşruluğu

Temel hak ve özgürlüklerin daha etkin bir şekilde kullanılmasını ve korunmasını sağlamak üzere 4 Kasım 1950 tarihinde kabul edilen Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS)⁵⁰, Türkiye’nin de taraflarından biri olması⁵¹ sebebiyle özel bir öneme sahiptir⁵². Sözleşme’de kişisel verilerin korunmasına yönelik özel bir düzenleme bulunmamakla

⁴⁷ Küzeci, **a.g.e.**, s.291. Anayasa hükmünde kanunda öngörülen hallerde kişisel verilerin işlenebileceğinin belirtilmesine rağmen özel bir sınırlandırma sebebine yer verilmediğine dair aynı yönde bkz. Ersan Şen, “Kişisel Verilerin Kaydedilmesi”, 2014, “Çevrimiçi” <https://www.haber7.com/yazarlar/prof-dr-ersan-sen/1235168-kisisel-verilerin-kaydedilmesi>, Erişim Tarihi: 05.02.2020. Doktrinde bazı yazarlar eleştiriye değinmeksizin “kanunda öngörülen halleri” ve “kişinin açık rızasını” özel sınırlandırma sebebi olarak kabul etmektedir. Bkz. Kocatepe, s.15; Karaçoban Güneş, “Vergi Ödevlilerinin Kişisel Verilerinin Korunması ve Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Tasarısı”, s.804-805.

⁴⁸ Şen, a.y.

⁴⁹ Karaçoban Güneş, “Vergi Ödevlilerinin Kişisel Verilerinin Korunması ve Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Tasarısı”, s.807. Aynı yönde bkz. Kocatepe, s.16.

⁵⁰ Tam metin için bkz. https://www.echr.coe.int/Documents/Convention_TUR.pdf, Erişim Tarihi: 15.03.2020.

⁵¹ İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Koruma Sözleşmesi ve Buna Ek Protokolün Tasdiki Hakkında Kanun için bkz. Resmi Gazete, Tarih: 19.03.1954, Sayı: 8662.

⁵² Erdoğan, **a.g.e.**, s.260-261.

birlikte⁵³ 8. maddesinde özel hayatın gizliliği hakkı düzenlenmiştir⁵⁴. Sözleşme'nin "Özel ve aile hayatına saygı" kenar başlıklı 8. maddesi⁵⁵ uyarınca kişilerin özel hayatı, aile hayatı, konutu ve haberleşmesi olmak üzere birbiriyle bağlantılı dört hak koruma altına alınmış, bireylerin bu haklarının hangi koşullarda sınırlandırılabilceği düzenlenmiştir⁵⁶. Sözleşme'nin 8. maddesi en açık uçlu maddelerden biri olup, içeriği Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) içtihatlarıyla somutlaştırılmıştır⁵⁷. Keza kişisel verilerin korunmasına dair md.8'de açık bir düzenleme yer almamasına karşın bu

⁵³ Şimşek, **a.g.e.**, s.31; Küzeci, **a.g.e.**, s.138; Dülger, "İnsan Hakları ve Temel Hak ve Özgürlükler Bağlamında Kişisel Verilerin Korunması", s.88.

⁵⁴ Özel hayatın gizliliği hakkına ilişkin benzer düzenlemeler, BM İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi ile BM Bireysel ve Siyasal Haklar Uluslararası Sözleşmesi'nde yer almaktadır.

BM İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi, md.12: "*Hiç kimse özel hayatı, aile hayatı, meskeni veya yazışması hususlarında keyfi karışmalara, şeref ve şöhretine karşı tecavüzlere maruz kalmaz. Herkesin bu karışma ve tecavüzlere karşı kanun ile korunmaya hakkı vardır.*"

Tam metin için bkz. <https://www.tbmm.gov.tr/komisyon/insanhaklari/pdf01/203-208.pdf>, Erişim Tarihi: 20.03.2020.

BM Bireysel ve Siyasal Haklar Uluslararası Sözleşmesi, md. 17: *Hiç kimsenin özel ve aile yaşamına, konutuna veya haberleşmesine keyfi veya hukuka aykırı olarak müdahale edilemez; onuru veya itibarı hukuka aykırı saldırılara maruz bırakılmaz. Herkes bu tür saldırılara veya müdahalelere karşı hukuk tarafından korunma hakkına sahiptir.*"

Tam metin için bkz. <https://www.tbmm.gov.tr/komisyon/insanhaklari/pdf01/53-73.pdf>, Erişim Tarihi: 20.03.2020.

Bu düzenlemelerin yanında Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı (ABTHŞ), BM'nin düzenlemelerinin aksine kişisel verilerin korunması hakkı ile özel hayatın gizliliği hakkını farklı maddelerde düzenlenmiştir. ABTHŞ, kişisel verilerin korunması hakkını, özel hayatın gizliliği hakkından açıkça ayırmaktadır.

ABTHŞ, md.7: "*Herkes, özel ve aile yaşamına, konutuna ve haberleşmesine saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir.*"

ABTHŞ, md.8: "*(1) Herkes, kendisine ilişkin kişisel verilerinin korunmasını isteme hakkına sahiptir.*

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

(3) Bu kurallara uyulması, bağımsız bir makam tarafından denetlenecektir."

Tam metin için bkz. <https://www.avrupa.info.tr/tr/avrupa-birligi-temel-haklar-bildirgesi-708>, Erişim Tarihi: 20.03.2020.

⁵⁵ İlgili maddenin hükmü şu şekildedir: "*1. Herkes özel ve aile hayatına, konutuna ve yazışmasına saygı gösterilmesi hakkına sahiptir.*

2. Bu hakkın kullanılmasına bir kamu makamının müdahalesi, ancak müdahalenin yasayla öngörülmüş ve demokratik bir toplumda ulusal güvenlik, kamu güvenliği, ülkenin ekonomik refahı, düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için gerekli bir tedbir olması durumunda söz konusu olabilir."

⁵⁶ Dinç, "Uluslararası Belgeler Açısından Özel Yaşam", s.15.

⁵⁷ Yaltı, **a.g.e.**, s.166. AİHM, Niemietz v. Germany davasında özel hayat kavramını tanımlanmaya gereksiz ve olanaksız olarak nitelendirmiştir. Mahkeme, bireyin özel hayatını bir giz alan ile sınırlayarak bu alanın dışında kalan dış dünyayı bundan soyutlamanın aşırı sınırlayıcı bir yaklaşım olduğunu, özel hayata saygının diğer insanlarla ilişki kurmayı ve geliştirmeyi de bir dereceye kadar kapsadığını, bu sebeple profesyonel ve iş yaşamına ilişkin faaliyetlerin özel hayat kapsamı dışında bırakılması için bir neden görülmediğini belirtmiştir. Bkz. Niemietz v. Germany, Başvuru No: 13710/88, 16.12.1992, paragraf 29.

hak, AİHM içtihadı ile özel hayata saygı hakkı kapsamına yerleştirilmiştir⁵⁸. AİHM bir kişi hakkında toplanan, saklanan, erişilebilen verilerin söz konusu kişinin her zaman özel hayatını ilgilendirmesi sebebiyle kişisel verileri 8. madde kapsamında değerlendirmektedir⁵⁹. Konuya vergi mükellefi açısından bakıldığında ise mükellefin özel hayat alanını oluşturulan mali verilerin de bu madde kapsamında korunacağı öngörülmektedir. Nitekim AİHM vergi idaresinin mali amaçlarla kişisel harcamaların detaylarını açıklama zorunluluğu getirmesini, Sözleşme'nin 8. maddesi kapsamında değerlendirmiştir⁶⁰.

AİHS md.8/1 uyarınca “herkes” özel ve aile hayatına, konutuna ve yazışmasına saygı gösterilmesi hakkına sahiptir. Herkes ifadesinin kimleri kapsadığını belirleyebilmek için ise Sözleşme'nin “Bireysel başvurular”⁶¹ kenar başlıklı 34. maddesini nazara almak gerekmektedir. Madde hükmünce “gerçek kişiler”, “hükümet dışı kuruluşlar” ve “kişi grupları” Sözleşme kapsamındaki haklarının taraf devletler tarafından ihlal edildiği iddiasıyla bireysel başvuruda bulunabileceklerdir⁶². Kişisel verilerin korunması hakkının öznesi AİHM tarafından, üç Norveçli şirketin başvuru olduğu “Bernh Larsern Holding ve Diğerleri”⁶³ davasında kesinleşmiştir. AİHM, başvuru tüzel kişilerin, kişisel verilerin korunması hakkının ihlaline yönelik iddialarını, Sözleşmenin 8. maddesindeki özel hayata saygı hakkı altında değil, konuta saygı hakkı ile haberleşmeye saygı hakkı altında incelemiştir. Böylelikle Mahkeme, tüzel kişileri, kişisel verilerin korunması hakkından yararlandırmamıştır⁶⁴. Bu bağlamda ve konumuz özelinde, mali veriler, gerçek kişi mükellefleri açısından özel hayata saygı hakkı kapsamında, tüzel kişiliğe haiz mükellefler açısından ise özel hayata saygı

⁵⁸ Gülay Arslan Öncü, **Özel Yaşama ve Aile Yaşamına Saygı Hakkı**, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi - 8, Avrupa Konseyi, 2019, s.79.

⁵⁹ Ursula Kilkelly, **Özel Hayata ve Aile Hayatına Saygı Gösterilmesi Hakkı**, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 8. Maddesi'nin Uygulanmasına İlişkin Kılavuz, İnsan Hakları El Kitapları, No. 1, Avrupa Konseyi, 2001, s.20-21; Ivana Roagna, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Özel Hayata ve Aile Hayatına Saygı Gösterilmesi Hakkının Korunması**, Avrupa Konseyi İnsan Hakları El Kitapları, Çeviren: Ayşe Gül Alkış Schäling, Avrupa Konseyi, 2012, s.19.

⁶⁰ Bkz. X v. Belgium, Başvuru No: 9804/82, 07.12.1982.

⁶¹ İlgili maddenin hükmü şu şekildedir: “Bu Sözleşme veya protokollerinde tanınan haklarının Yüksek Sözleşmeci Taraflardan biri tarafından ihlal edilmesinden dolayı mağdur olduğunu öne süren her gerçek kişi, hükümet dışı kuruluş veya kişi grupları Mahkeme'ye başvurabilir. Yüksek Sözleşmeci Taraflar bu hakkın etkin bir şekilde kullanılmasını hiçbir surette engel olmamayı taahhüt ederler.”

⁶² Mustafa Baysal, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine Bireysel Başvuruda Mağdur Kavramı”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı 5, 2015, s.195.

⁶³ Bkz. Bernh Larsern Holding AS and Others v. Norway, Başvuru No: 24117/08, 14.03.2013.

⁶⁴ Arslan Öncü, **a.g.e.**, s.81; **Council of Europe**, “Handbook on European Data Protection Law”, p.84.

hakkından ziyade konuta ve haberleşmeye saygı hakkı kapsamında korunacağı ifade edilebilmektedir.

Özel yaşama ve aile yaşamına saygı hakkı, mutlak değil sınırlandırılabilir bir haktır ve dolayısıyla bu hakka yönelik her müdahale hakkın ihlali anlamına gelmemektedir. AİHS md.8/2 uyarınca hakka yönelik bir müdahalenin bu hakkın ihlalinin teşkil etmemesi için öncelikle müdahale “yasa uyarınca” olmalıdır. İkinci olarak müdahale, “ulusal güvenlik, kamu güvenliği, ülkenin ekonomik refahı, düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması” şeklinde sıralanan “meşru amaçlardan” biri için yapılmalıdır. Son olarak da müdahale, “demokratik bir toplumda gerekli” olmalıdır⁶⁵. Vergileme alanında AİHM, vergi idaresinin mükellefin özel hayatına yönelik müdahalelerini ekonomik refahın sağlanması ve suçun önlenmesi amacıyla yapılan bir müdahale olarak değerlendirmektedir. Fakat bu müdahalelerin meşru kabul edilmesi yasa ile öngörülmüş ve demokratik toplumda gerekli olmasına bağlıdır⁶⁶.

3. ÖZEL HAYATIN GİZLİLİĞİNİN SINIRLANDIRILMASI AÇISINDAN VERGİ DENETİM YOLLARI

Mükellefin özel hayatının gizliliğini sınırlandıran düzenlemelerin başında vergi denetim yolları gelmektedir. Bu amaçla vergi idaresine tanınan hukuki imkânlar, yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplamadır (VUK, md.127-152). Bunlar vergi idaresi tarafından yapılan tarhiyatlar açısından ön işlem ve hazırlık işlemi niteliğindedir. Bu işlemlerden yoklama ve inceleme doğrudan doğruya denetim yolu iken, arama ve bilgi toplama ise esas itibarıyla bilgi edinme yollarıdır. Ancak doğrudan denetim yolları ile bilgi edinme yolları birbirleriyle etkileşim halindedir⁶⁷.

3.1. Yoklama

VUK’un 127. maddesinde yoklamanın amacı, “mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir.” şeklinde belirtilmiştir. Kanun’un lafzından anlaşılabileceği üzere yoklama, maddi olaylar üzerine odaklanmaktadır. Yani ilk başta gözle görülebilen ve tespiti daha kolay hususları kapsar

⁶⁵ Arslan Öncü, **a.g.e.**, s.151.

⁶⁶ Yaltı, **a.g.e.**, s.167.

⁶⁷ Şenyüz, Yüce, Gerçek, **a.g.e.**, s.148-149.

ki bu nokta yoklamayı, vergi incelemesinden ayırmaktadır. Çünkü vergi incelemesi yoklamaya nazaran çok daha detaylı ve belli bir süre içinde gerçekleşmektedir⁶⁸. Bu bağlamda yoklama ile görevli memurlar mükelleflere ait işyeri, depo, fabrika gibi yerlere giderek, mükelleflerin vergi dairesinde kayıtlı olup olmadıklarını, işçi çalıştırıp çalıştırmadıklarını, kira ödeyip ödemediklerini, esnaf muaflığı şartlarını taşıyıp taşımadıklarını ve bu gibi hususları araştırıp, tespit etmektedirler. Ancak defter ve belgeler üzerinden inceleme yapamamaktadırlar⁶⁹.

Yoklama ile vergi idaresine verilen yetkilerden ikisi özel hayatın gizliliğini ihlal edip etmediği konusunda bazı tartışmalara yol açmaktadır. Doktrinde VUK'un 127. maddesinin c ve e bentleri ile idareye verilerin yetkilerin birer “*elkoyma (zapt)*” yetkisi olduğu ve Anayasa md.20/2'ye aykırılığı ileri sürülmektedir. Elkoyma aslen bir ceza hukuku müessesesi olarak Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK)⁷⁰ 127. maddede düzenlenmiştir. Bu madde uyarınca elkoyma işlemi, hâkim kararı veya gecikmesinde sakınca bulunan hallerde kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri ile gerçekleştirilebilmektedir. Hâkim kararı olmaksızın yapılan el koyma işlemi ise 24 saat içinde görevli hâkimin onayına sunulmakta, elkoymadan itibaren 48 saat içinde hâkimin kararı açıklanmaktadır. Ayrıca bu düzenleme, Anayasa md.20/2 ile birebir örtüşmektedir. Ancak yoklama memurlarının VUK'un 127. maddesinin c ve e bentlerindeki yetkilerini kullanabilmeleri için hâkim kararı veya gecikmesinde sakınca bulunan haller bakımından yazılı emir şartı öngörülmemekte, bu sebeple bahsi geçen hükümlerin Anayasa md.20/2'ye aykırılık teşkil ettiği ifade edilmektedir⁷¹. Konumuz özelinde yoklamaya ilişkin bahsi geçen bu yetkilerin kullanılması mükellef veya mükellefle ilgili kimselerin vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgilerinin vergi idaresi tarafından Anayasa'ya aykırı bir biçimde elde edilmesine yol açmaktadır⁷².

⁶⁸ Biyan, **Vergi Hukuku**, s.226.

⁶⁹ Öner, **a.g.e.**, s.103.

⁷⁰ Bkz. Resmi Gazete, Tarih: 17.12.2004, Sayı: 25673.

⁷¹ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 8. Basım, İstanbul, Beta Yayınevi, 2016, s.449; Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 4. Basım, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2014, s.54; Oktar, **Vergi Hukuku**, s.229; Uyanık, s.26-27; Solak Akman; s.36-38. VUK md.127/c hükmünün Anayasa'ya aykırılığı hususunda ayrıntılı bir değerlendirme için bkz. Bekir Baykara, “Yoklama Esnasında El Defteri Alma Yetkisine İlişkin Düzenlemenin Anayasa Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 290, 2005.

⁷² Solak Akman, s.38.

VUK hükmü gereği el konulan defter ve belgelerin kişisel veri içermesi noktasında TCK'da yer bulan kişisel verilerin korunmasına ilişkin suç tiplerinin oluşup oluşmayacağı hususu ortaya çıkmaktadır. Kişisel verilerin kaydedilmesi veya ele geçirilmesi suçu bakımından kişilerin siyasi, felsefi, dini görüşlerine ve ırki kökenlerine ilişkin bilgileri içeren belgelerin her halde kaydı veya zaptı halinde suçun oluşacağı, bunun dışındaki hallerde TCK, “*hukuka aykırı*” olarak verileri kaydetmek veya ele geçirmek dediğinden, özel hukuka aykırılık bulunmaması sebebiyle suç oluşmayacağı ifade edilmektedir. Bununla birlikte yoklama işlemi vergilendirmeye ilişkin olacağından yoklama memurunun defter ve belgelerin kişisel veri içeren ilgili kısımlarını bilerek ve isteyerek zapt etmesi halinde hukuka aykırılıktan bahsedileceği için TCK md.136 uyarınca “*ele geçirme*” suçunun oluşacağı belirtilmektedir⁷³.

Yoklama konusunda bir başka husus ise yoklama fişidir. “*Yoklama neticeleri tutanak mahiyetinde olan yoklama fişine geçirilir. Bu fişler yoklama yerinde iki nüsha tanzim olunarak tarihlenir, bulunursa nezdinde yoklama yapılan veya yetkili adamına imza ettirilir; bunlar bulunmaz veya imzadan çekinirlerse keyfiyet fişe yazılır ve yoklama fişi polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır.*” (VUK, md.131). Gülerci, VUK md.5'te vergi mahremiyetinin sağlanması ile yükümlü olan kişiler arasında polis, jandarma, muhtar, ihtiyar meclisi üyelerinin yer almadığını, bu kişilerin vergi mahremiyetini ihlal eden davranışları olursa ceza almalarının mümkün olamayacağını dolayısıyla bahsi geçen maddenin özel hayatın gizliliğine ve böylelikle vergi mahremiyetine aykırılık oluşturduğunu öne sürmektedir⁷⁴. Fakat doktrinde vergi mahremiyeti açısından vergi muameleleri ile uğraşan memurların kapsamına giren kişilerin geniş yorumlanması gerektiği ifade edilmektedir. Örneğin arama sırasında görev yapan jandarma ve polis memuru ile arama kararı veren sulh mahkemesi yargıcı da vergi mahremiyetine uymakla yükümlü kişiler arasında kabul edilmelidir⁷⁵.

Kanaatimizce yoklama fişindeki mükellefi tanıtan ad, soyad, unvan, vergi türü gibi verilere yalnızca ilgili kişilerin erişimini sağlamak ve cezai sorumluluğun ortaya

⁷³ Abdullah Ömercioğlu, “Vergi Denetim Müesseseleri Açısından Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 65, Sayı 4, 2016, s.2298-2299.

⁷⁴ Gülerci, **a.g.e.**, s.83.

⁷⁵ Sonsuzoğlu, a.e., s.121; Karataş Durmuş, a.e., s.381; Taş, **a.g.e.**, s.93.

çıkması adına polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclis üyeleri de vergi mahremiyetine uymakla yükümlü kişiler arasında kabul etmek gerekir. Bununla birlikte burada bahsi geçen verilerin tümü sır veya gizli kalması gereken bir niteliğe haiz olmadığı için verilerin olası bir kötüye kullanımı karşısında mükellef vergi mahremiyetinin koruma kalkanından yararlanamayacaktır. Fakat bu durum verilerin tamamen korumasız olduğu anlamına gelmemektedir. Zira Anayasa md. 20/3'e göre herkes kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına bir başka ifadeyle verilerinin ilgisiz üçüncü kişilerin eline geçmemesi konusunda tedbirlerin alınmasını isteme hakkına sahiptir. Dolayısıyla bu anayasal hak göz önüne alındığında mükellefin verilerine erişim, yalnızca yoklama ile yapılan denetimin gerektirdiği kadar ve üçüncü kişilerin ulaşmasını engelleyecek seviyede olmalıdır.

3.2. İnceleme

VUK'da vergi incelemesi, *“ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak”* şeklinde belirtilmiştir (md.134). Bu yolla, mükellefin defter ve belgeleri üzerinden hiç beyan edilmeyen ya da eksik beyan edilen hususlar, hatalar, yanlış yapılan hesaplamalar, vergi kanunlarına uymayan durumlar tek tek araştırılmaktadır. Zira en detaylı kontroller inceleme aracılığıyla yapıldığından, vergi incelemesi en etkili ve kapsamlı denetim yolu olarak kabul edilmekte ve denetimin bel kemiğini oluşturmaktadır⁷⁶.

Vergi inceleme yetkisine haiz olan kişiler (VUK, md.135), vergi mahremiyetine uymak zorunda olanların başında gelmektedir. Çünkü bunlar, mükellefin iş ve hesap durumlarına ve özel hayatına en fazla nüfuz eden, bu konularda en fazla bilgi sahibi olabilen meslek grubudur⁷⁷. Nitekim vergi incelemesinde ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak için her türlü işleme girilmektedir. Sadece defter ve belgelerin incelenmesi ile yetinilmemekte, tanık beyanı, istihbarat arşivi, maddi kontroller, işletmelere dâhil ekonomik değerlerin fiili envanterlerinin yapılması ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların incelenmesine de gidilebilmektedir⁷⁸. Bu bağlamda inceleme nedeniyle defter, belge ve her türlü

⁷⁶ Biyan, **Vergi Hukuku**, s.229.

⁷⁷ Adil Nas, “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 61, Sayı, 4, 2012, s.1331.

⁷⁸ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.296.

bilgisayar ortamı verilerine el konulan mükellefin, işi, kazancı, hesapları, üretim yöntem ve teknikleri, müşterileri, fiyat bilgileri, satışları, pazarlama yöntemleri, kendisine ve ailesine ilişkin tüm verileri gizli tutulmalıdır⁷⁹.

VUK'un 141. maddesinde⁸⁰ düzenlenen vergi inceleme tutanakları, vergi inceleme sürecinin en önemli aşaması olan tespitlerin yapılması, delillendirme ve ispat noktasında önem arz etmektedir⁸¹. İlgili maddenin 2. fıkrası uyarınca hakkında inceleme yapılan kişi düzenlenen tutanağı imzalamadığı takdirde inceleme yapılanın rızasına bakılmaksızın tutanakla ilişkili defter ve belgeler alınmaktadır. Bu işlem “*elkoyma (zapt)*” yetkisi olarak nitelendirilmekte⁸² ve VUK md.141/2’de Anayasa’nın özel hayatın gizliliğine ilişkin getirdiği ek güvenceler yer almamaktadır. Dolayısıyla ilgili maddenin Anayasa’ya aykırılık teşkil ettiği belirtilmektedir⁸³. Ayrıca defter ve belgelere elkoyma tehdidi altında mükellefin kendi aleyhine delil vermeye zorlanması, ilgili maddenin kendini suçlamama/susma hakkı bağlamında Anayasa aykırılık teşkil ettiği de ifade edilmektedir⁸⁴. Bunların yanında el konulan defter veya belgelerin kişisel veri içermesi durumunda inceleme yapılanın imzası olup olmadığına bakılmaksızın el konulan defter ve belgelerin ilgili kısımlarının iadesinin gerektiği, aksi takdirde TCK m.136 uyarınca “*ele geçirme*” suçu oluşacağına işaret edilmektedir⁸⁵.

⁷⁹ Nas, a.y.

⁸⁰ İlgili maddenin hükmü şu şekildedir: “*İnceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tesbit ve tevsik olunabilir. İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir. Bu suretle düzenlenen tutanakların bir nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması mecburidir.*

İlgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar, nezdinde inceleme yapılandan rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgililer her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve vesikaları geri alabilirler. Ancak bu defterlerin suç delili olmaması şarttır.”

⁸¹ Azmi Demirci, “Vergi İnceleme Tutanakları”, **Yaklaşım Dergisi**, 2011, s.3, “Çevrimiçi” <http://www.azmidemirci.com/UserFiles/Attachments/2019/05/29/e225857d-3ea8-4058-8cf3-3ea1dbf8b3d3.pdf>, Erişim Tarihi: 25.04.2020.

⁸² Adnan Çavuş, “Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, **Marmara Üniversitesi, S.B.E.**, İstanbul, 2006, s.231; Başar Soydan, **Vergi Denetimi Mevzuatı**, İstanbul, İSMMM Yayınları 158; Mevzuat serisi 12, 2015, s.25.

⁸³ Öncü, **a.g.e.**, s.104; Soydan, **a.g.e.**, s.25.

⁸⁴ Çavuş, s.87-88; Mine Uzun Çam, “Vergi Denetiminde Anayasaya Aykırı El Koyma Yetkisi”, **Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 15, Sayı 4, 2017, s.199-200.

⁸⁵ Ömercioğlu, a.e., s.2300.

3.3. Arama

Arama esas olarak şüpheli veya sanığın yakalanması ya da suç delillerinin elde edilmesi amacıyla başvurulmuş bir koruma tedbiridir. Bu amaçla makul şüphe varsa şüpheli veya sanığın üstü, eşyası, konutu, işyeri ve ona ait diğer yerler aranabilmektedir⁸⁶. Ceza muhakemesi hukukunun bir kurumu olan arama, vergi hukukunda da yer almaktadır. Nitekim VUK, arama ile ilgili olarak hakkında hüküm bulunmayan durumlar için CMK'ya açık yollamada bulunmaktadır⁸⁷. Kural olarak vergilendirme ile ilgili yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediği, mükellef tarafından ibraz edilen defter ve belgeler üzerinden araştırılmaktadır. Fakat mükellef defter veya belgeleri gizliyor veya idare ve yetkililere ibraz etmiyorsa, idare kendiliğinden harekete geçerek gizli belge ve defterleri arama ile elde etmektedir⁸⁸.

Vergi denetim yollarından biri olan arama, asıl olarak vergi incelemesine dayanmakla birlikte mükellefin evi, işyeri, üstü aranarak defter ve belgelere ulaşma ve delil elde etme yoludur. Fakat bu yol doğrudan mükellefin temel hak ve özgürlüklerine müdahale niteliği taşıdığından sadece belirli şartlar altına gerçekleştirilebilir⁸⁹. VUK'un 142. maddesinde⁹⁰ hangi şartlar altında arama yapılabileceği düzenlenmiştir. Anılan madde uyarınca arama yapılabilmesi vergi kaçakçılığı şüphesinin var olması ile mümkündür. Arama, yalnızca vergi kaçakçılığına ilişkin delillerin elde edilmesi ve sonucunun rapor ile açıklanmasını amaçlayan bir denetim yolu olması sebebiyle vergi

⁸⁶ Serap Keskin Kızıroğlu, "Türk Hukuku'nda Arama ve Elkoyma", **Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 7, Sayı 1, 2008, s.143.

⁸⁷ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.301.

⁸⁸ Şenyüz, Yüce, Gerçek, **a.g.e.**, s.154. VUK'da düzenlenen arama, ceza muhakemesindeki aramadan farklı olarak yalnızca delil elde etmek amacıyla yapılır, şüpheliyi yakalamak gibi bir amaç söz konusu değildir. Bkz. Burak Pınar, Yıldırım Taylar, "Türk Vergi Hukukunda Kamusal Bir Denetim Yolu Olarak Vergi Araması", **Ceza Hukuku Dergisi**, Sayı 21, 2013, s.146

⁸⁹ Biyan, **Vergi Hukuku**, s.234.

⁹⁰ İlgili maddenin hükmü şu şekildedir: "Aramanın yapılabilmesi için:

İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçıracağına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir.

Aramanın yapılabilmesi için:

1. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi;

2. Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi;
şarttır."

kaçakçılığı suçu dışındaki vergi suçları için aramaya başvurulamamaktadır⁹¹. Bununla birlikte arama yapabilmek için vergi kaçırıldığına dair somut ve kesin nitelikteki delillere ihtiyaç yoktur, vergi kaçırılma ihtimalinin varlığını gösteren emarelerin varlığı arama için yeterli kabul edilmiştir⁹².

İhbar üzerine yapılan bir aramada “*ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir, bu takdirde, vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur*” (VUK, md.142). Bu hüküm, mükellefin haksız yere suçlanmasının önüne geçilmesini sağlamaktadır. Ayrıca sahte ihbarlarla mükellefin haklarının zedelenmesine imkân tanımaması sebebiyle önem arz etmektedir⁹³. Burada özel olarak üzerinde durulması gereken hususlardan biri bahsi geçen muhbirin vergi mahremiyeti koruması altındaki mükellefle ilgili kimselerden olup olmadığı ve bu kapsamda muhbirlerle ilişkin bilgilerin vergi mahremiyetinin korumasından yararlanıp yararlanamayacağıdır. Muhbirlerin vergi idaresine belirli bir mükellefe ilişkin sundukları bilgiler vergi mahremiyetinin korumasından yararlanabilecektir. Muhbirin şahsına ilişkin bilgiler ise VUK md.142 uyarınca yalnızca muhbirin ismi ile sınırlı olacak ve bildirim yalnızca mükellefe yapılacaktır⁹⁴.

Aramada ele geçirilen defter ve belgelerin iyi saklanması gerekir. Bunların iyi saklanmamasından doğacak zararı idare tazmine mecburdur (VUK, md.143/7). İnceleme sırasında vergi ile ilgisi olmayan şahsi ve özel mektup ve diğer evrak makbuz karşılığında sahiplerine geri verilir (VUK, md.144/2). Bu hüküm mükellefin kişisel verilerinin korunması açısından da önem arz etmektedir. Bahsedilen eşyaların içerdiği bilgilerin şüphesiz kişisel veri kapsamında olduğu ve ilgili kişiye geri verilmemesi durumunda fikri içtima hükümleri gereğince TCK md.257 “*görevi ihmal suçu*” değil,

⁹¹ Aziz Taşdelen, “Vergisel Arama”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 5, Sayı 2, 2003, s.167; Pınar, Taylar, a.e., s.148.

⁹² Oktar, **Vergi Hukuku**, s.236.

⁹³ Adnan Gerçek ve diğerleri, **Mükellef Hakları - Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2015, s.83.

⁹⁴ Kocatepe, s.46; Başaran Yavaşlar, “Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu”, s.6. Şirket bünyesinde görev alan bir işçinin, kendi şirketine ilişkin mali veriler bakımından ihbarda bulunduğu takdirde vergi idaresi öğrendiği bilgileri gizli tutmakla yükümlüdür. Bir başka ifadeyle ihbarı yapılan bilgiler bakımından vergi mahremiyetinin sağlanması esastır. Bu bakımdan bilginin ifşa olduğu ifade edilemez. Bunun yanında bahsi geçen personelin ihbarda bulunduğu bilgileri aynı zamanda rakip şirketle paylaşması ya da kamuoyuna duyurması halinde de vergi mahremiyetinin ihlali suçu meydana gelmeyecektir. Çünkü bahsi geçen personel, VUK md.5’te sayılan vergi mahremiyetine uymakla yükümlü olan kişiler arasında yer almamaktadır. Bu takdirde TCK’daki genel hükümlere göre cezalandırma yoluna gidilecektir.

TCK md.136 kapsamında “*ele geçirme suçu*” oluşacağı ifade edilmektedir. Dolayısıyla arama sırasında kişisel verilere ulaşıldığı takdirde bunların veri sahibine derhal iadesinin gerektiği belirtilmektedir⁹⁵.

Arama neticesinde “*el konulan defter ve belgeler üzerindeki incelemeler en geç üç ay içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verilir. İncelemelerin haklı sebeplere binaen üç ay içinde bitirilmesine imkân bulunamayan hallerde sulh yargıcının vereceği karar üzerine bu süre uzatılabilir.*” (VUK, md.145/1-2). Aramanın en geç üç ay içinde bitirilmesinin amacı, mükellefin üzerindeki olumsuz etkilerin bir an önce sonlandırılmasını sağlamaktır⁹⁶. Fakat üç ay içinde bitirilmediği takdirde, sürenin ne kadar uzayacağı konusunda hiçbir sınırlandırma bulunmamaktadır. Bu durumda mükellefin defter ve belgelerine yıllarca el konulması Kanun’a göre mümkündür. Bu kuşkusuz, vergi kaçakçılığı ile ilgili amacı aşan bir sınırlandırma olacaktır⁹⁷. Bu nedenle üç ay içinde bitirilmesine imkân bulunamayan hallerde sulh yargıcından ek süre talep edilmesi durumunda, yargıcın temel hak ve özgürlükleri ve bunlara ilişkin sınırlamaları dikkate alarak süre belirlemesi şarttır.

Vergi incelemesinin özel ve olağanüstü şartlarını oluşturan arama, mükellefin temel hak ve özgürlükleriyle yakından ilişkili⁹⁸ ve onların özüne dokunan bir müessesedir. Bu hak ve özgürlüklerin başında özel hayatın gizliliği ile konut dokunulmazlığı gelmektedir⁹⁹. Anayasa’nın 20 ve 21. maddesi göz önüne alındığında, anılan haklar, yine aynı maddelerde öngörülen “*meşru sebeplerden*” biri ya da bir kaçına bağlı olarak ve “*hâkim kararı*” şartı ile sınırlandırılabilir. Arama vergi kaçakçılığı suçunun unsurlarını oluşturan suç delillerinin elde edilmesi amacıyla yapıldığından, anılan haklar “*suç işlemenin önlenmesi*” şeklindeki meşru sebebe bağlı olarak sınırlandırılabilir¹⁰⁰. Suç işlenmesinin önlenmesi amacıyla hakka

⁹⁵ Ömercioğlu, a.e., s.2301.

⁹⁶ Abdullah Karaboyacı, “Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 115, 2014, s.233

⁹⁷ Öncü, a.g.e., s.159.

⁹⁸ Tuğçe Karaçoban Güneş, “Vergi Usul Kanunu’nda Düzenlenen Bir Koruma Tedbiri: Aramalı Vergi İncelemesi”, **Fasikül Aylık Hukuk Dergisi**, Sayı 5, 2010, s.23.

⁹⁹ Bumin Doğrusöz, “Aramalı İncelemenin İncelikleri”, 2009, “Çevrimiçi”

<https://www.bumindogruso.com/article/aramali-incelemenin-incelikleri>, Erişim Tarihi: 10.06.2020.

¹⁰⁰ Çavuş, s.264; Engin Hepaksaz, Fatih Çevikcan, Ersan Öz, “Aramalı Vergi İncelemesi ve İşlerliği”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 354, 2011, s.5, “Çevrimiçi” <http://www.ersanoz.com/makaleler/02-18-2011-aramali-vergi-incelemesi-ve-islerligi.pdf>, Erişim Tarihi: 10.06.2020.

müdahalede bulunulabilmesi için aranan hâkim kararı şartı ise VUK'un 142. maddesinde de hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla Kanun'da düzenlenen arama sürecinin anayasal çerçeveye uygun olduğu ifade edilebilmektedir¹⁰¹. Bununla birlikte kişisel verilerin korunması hakkının usul hükmü anayasal güvence altına alınmış iken aramada elde edilen verilerin işlenmesine yönelik “*İncelemeye Usul*” başlıklı VUK'un 144. maddesindeki düzenlemenin 1961 yılının şartlarını taşıdığı görülmektedir. Günümüz teknolojisinde mükelleflerin tüm hesap ve işlemleri bilgisayarlar ve elektronik ortamlarda saklanmaktayken, arama ile el konulan bilgisayarlarda yer alan mükellefin kişisel verilerine ilişkin bir hüküm VUK'da yer almamaktadır¹⁰². Bu noktada AİHM'in *Bernh Larsern Holding ve Diğerleri*¹⁰³ davasında verdiği kararı incelemekte fayda görmektedir.

Dava, üç Norveçli şirketin, vergi idaresinin kişisel verilerin korunması hakkını ihlal ettiğine yönelik şikâyetini konu almaktadır. Söz konusu şikâyet, üç şirketin ortak olarak kullandığı bir sunucudaki bütün verilerin bir kopyasının vergi denetçilerine verilmesine ilişkindir. Mahkeme, başvuru şirketlere yüklenen bu yükümlülüğü, AİHS madde 8 uyarınca konuta ve haberleşmeye saygı hakkı kapsamında değerlendirmiştir. Mahkeme müdahalenin ulusal hukukta bir dayanağı olduğunu ve söz konusu yasanın erişilebilir olduğunu kayıt altına almıştır. Sunucuda tutulan tüm verilere vergi dairesinin erişiminin demokratik bir toplumda gerekli olduğunu belirterek mevzuattaki çeşitli güvenceler de göz önüne alındığında müdahalenin orantısız olmadığı sonucuna varmıştır. Zira başvuran şirketlerden birine bir yıl önceden vergi denetimi yapılacağı haber verilmiş, sunucuya müdahale sırasında şirketin temsilcilerinin orda bulunmasına ve görüş bildirmelerine olanak tanınmıştır. Ayrıca inceleme tamamlandıktan sonra verileri içinde barındıran kopyanın imha edileceğine dair bir güvence sağlanmıştır. Bu koşullar altında, başvuran şirketlerin konuta ve haberleşmeye saygı hakkı ile vergi denetimin etkili bir şekilde yapılmasının sağlanmasına yönelik kamu yararı arasında

¹⁰¹ Solak Akman, s.36.

¹⁰² Hepaksaz, Çevikcan, Öz, a.e., s.5-6.

¹⁰³ Bkz. *Bernh Larsern Holding AS and Others v. Norway*, Başvuru No: 24117/08, 14.03.2013.

adil bir denge kurulmuştur. Sonuç olarak, Mahkeme, Sözleşme'nin 8. maddesinin ihlal edilmediğine karar vermiştir¹⁰⁴.

Norveç vergi makamı, verilerin denetlenmesi için direkt olarak sunucuya el koymak yerine bir kopyasını almış ve inceleme bittikten sonra da verilerin imha edileceğine dair mükelleflere güvence vermiştir. Bu güvenceler, kişisel verilerin korunması hakkının sınırlandırılması bakımından oldukça önemlidir. Nitekim Mahkeme'de vergi makamının müdahalesini Sözleşme'nin madde 8/2'de belirlenen sınırlama ölçütlerine uygun bulmuştur. Fakat Türkiye'de benzer mevzuat bu kadar başarılı bir şekilde savunulamayabilir. Arama ile el konulan bilgisayarlardaki bazı bilgiler kişisel, bazıları ise şirketle ilgili ticari değeri çok yüksek olabilen ve rekabeti rahatça etkileyebilecek niteliktedir. Arama sürecinde bunların kimler tarafından görüldüğü, kopyalanıp kopyalanmadığı yahut kopyalandıysa inceleme süreci bittikten sonra imha edilip edilmeyeceği belli değildir¹⁰⁵. Ayrıca bilgisayar ve elektronik ortamda saklanan bilgilerin inceleme elemanının takdiri ile kişisel veri sayılıp sayılamayacağı konusu da muğlâklık taşımaktadır. Anayasa'nın 20. maddesinin 3. fıkrası ile kişisel veriler koruma altına alınmış iken VUK'da halen bu hususa yönelik bir düzenleme yapılmamış olması eleştiriye açık bir hususu teşkil etmektedir¹⁰⁶.

4. KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI BAĞLAMINDA VERGİ MAHREMİYETİNİN İSTİSNALARI

VUK'un 5. maddesi vergi mahremiyetinin yanı sıra vergi güvenliğini sağlamak için mükelleflerle ilgili birtakım bilgilerin açıklanabileceğini kabul ederek, bazı istisna hükümlerine bünyesinde yer vermiştir¹⁰⁷. Türk vergi idaresi, bu istisna hükümlerine dayanarak vergiye ilişkin bilgi ve belgeleri kamu ya da belli kişi, kurum ve kuruluşlara açıklamakta, diğer bir deyişle mükellef hakkında elde ettiği bilgileri paylaşmaktadır¹⁰⁸. Dolayısıyla vergi idaresinin giriştiği eylemler sonucunda mükellefler hakkında topladığı

¹⁰⁴ **Council Of Europe**, "Handbook on Europe and data protection law", p.84-85; **Council Of Europe**, "Case Law Of The European Court Of Human Rights Concerning The Protection Of Personal Data", 2018, s.190-191, <https://rm.coe.int/t-pd-2018-15-case-law-on-data-protection-may2018-en/16808b2d36>, Erişim Tarihi: 28.06.2020.

¹⁰⁵ Hakan Üzeltürk, "Çağdaş Vergi Sistemlerinde Vergi Denetimi", **Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 10, Sayı 2, 2013, s.58.

¹⁰⁶ Hepaksaz, Çevikcan, Öz, a.y.

¹⁰⁷ Taş, Karakış, a.e., s.95.

¹⁰⁸ Ateş, **a.g.e.**, s.181.

bilgileri açıklaması ve paylaşması kişisel verilerin korunması hakkına da bir müdahale niteliği taşımaktadır. Bu bakımdan söz konusu istisna hükümlerinin Anayasa md.20/3 uyarınca kişisel verilerin korunması hakkı kapsamında ele alınması gerekmektedir.

4.1. Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisine İlişkin Matrah ve Vergilerin İlanı Açısından

VUK md.5/3 gereğince vergi idaresi vergi güvenliğini sağlamak amacıyla, gelir vergisi mükellefleri ile sermaye şirketlerinin kurumlar vergisi mükelleflerinin beyannamelerinde gösterdikleri matrahları ve tarh edilen vergileri, adları ve unvanları ile birlikte beyan edilen yıl içinde dairenin uygun yerlerine asılacak cetvellerle ilan etmesi gerekmektedir. Yerleşik bir diğer uygulamada ise her yıl Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı¹⁰⁹ o yılın hesap dönemine ait gelir ve kurumlar vergileri tahakkuk tutarları esas alınarak hazırlanan ve kamuoyunda “*vergi rekortmenleri*”¹¹⁰ listesi olarak bilinen listeleri hem il bazında hem de Türkiye genelinde yayımlamaktadır¹¹¹. Vergi rekortmenleri listeleri ile tahakkuk tutarı en yüksek mükelleften başlayarak, belirli sayıda mükellefin adı, soyadı, unvanı, faaliyet türü, tahakkuk eden vergi miktarı, ili ya da bağlı olduğu vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık bilgileri, mükelleften izin alınarak açıklanmaktadır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın listeler ile vergileri ilan etme uygulamasının VUK md.5/3 kapsamında değerlendirilemeyeceği çünkü fıkra uyarınca mükelleflerin bilgilerinin tahakkuk miktarları esas alınmadan vergi dairelerinde ilan edilmekteyken; bahsi geçen uygulamada iller ile birlikte Türkiye genelinde kamuoyuna dönük bir açıklama yapıldığı ve ayrıca listelerin internet ortamında yayımlandığı belirtilmektedir. Bakanlığın listelerde yer alan bilgilerin vergi cetvelleriyle ilan edilen bilgilerle örtüşmesinden hareketle ve takdir yetkisini kullanarak bu şekilde bir açıklamada bulunmasının, uygulama için bir gerekçe oluşturamayacağı ve bu sebeple uygulamanın yasal dayanaktan yoksun olduğu ifade edilmektedir. Ayrıca mükelleflerden bilgilerin açıklanması hususunda rızalarının alınması ile vergi mahremiyetinin ihlali bakımından

¹⁰⁹ Bkz. <https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler>, Erişim Tarihi: 01.07.2020.

¹¹⁰ Bkz. <https://www.cnnturk.com/ekonomi/turkiye/iste-turkiyenin-gizli-rekortmenleri>, Erişim Tarihi: 01.07.2020.

¹¹¹ Solak Akman, s.66.

hukuka uygunluk nedeni oluşturma amacı taşıdığı fakat vergi mahremiyetine istisna oluşturan bir uygulamanın kanuna dayanma zorunluluğu olduğu işaret edilmektedir¹¹².

Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yayımladığı listelerde açıklanan bilgiler, mükellefi belirli ya da belirlenebilir kılması sebebi ile mali veri niteliği taşımaktadır ve bu verilerin “açıklanması (alenileştirilmesi)” KVKK'nın 3. maddesine göre bir kişisel veri işleme yöntemidir. Bununla birlikte mali veriler hukuka uygun bir şekilde işlenmelidir. Hukuka uygun veri işlenmesi için bahsi geçen Kanun, üç koşulun bir arada gerçekleşmesini şart koşmaktadır. Buna göre kişisel veriler işlenmeden önce veri sahibi aydınlatılmalı, aydınlatılma yapıldıktan sonra açık rızası alınmalı veya açık rıza yok ise Kanun'da öngörülen diğer haller mevcut olmalı ve bu iki şart gerçekleştirilirken, Kanun'da öngörülen genel ilkelere uyulmalıdır¹¹³.

VUK md.5/3'e dayanarak söz konusu Bakanlık tarafından yayımlanan vergi rekortmenleri listesindeki veriler, mükelleflerden rıza alınarak işlenmektedir (açıklanmaktadır). Fakat bu işlem aynı zamanda kişisel verilerin işlenmesinde temel ilke niteliğinde olan hukuka ve dürüstlük kurallarına da uygun olmalıdır. Hukuka uygunluk ilkesi ile ilgili vurgulanması gereken en mühim noktalardan biri, bunun tüm hukuk sistemini kastetmesidir. Bir veri işlemenin yasa tarafından izin verilmiş veya emredilmiş olması onun hukuka uygun olduğunun karinesidir¹¹⁴. Bu bağlamda mükelleflerin mali verilerinin, internet ortamında listeler halinde ilan edilmesinin, hukuka aykırı bir işleme olduğu ifade edilebilir. Zira VUK md.5/3 hükmüne dayanılarak yapılan bu uygulamada, fıkra hükmünce hangi mükelleflerin ne şekilde ilan edileceği açıkça işaret edilmiş iken Bakanlığın listeler ile yaptığı açıklama usulü yukarıda belirtildiği üzere kanuni dayanaktan yoksun bir uygulama¹¹⁵ olarak değerlendirilmektedir. Bu açıdan kanuni

¹¹² Solak Akman, s.66-67. Ayrıca VUK md.5/3 uyarınca bu madde kapsamına giren bütün mükelleflerin vergi matrahları ve tarh edilen vergilerinin açıklanması gerekirken sadece bir kısım mükelleflerin (rekortmenlerin) vergilerinin onlardan izin alınarak açıklanması fakat düzenlemenin idareye böyle bir takdir yetkisi tanımaması nedeniyle kanuna aykırılık teşkil ettiği ifade edilmektedir. Bkz. Ağar, a.e., s.372. Açıklama hakkının Kanun'dan kaynaklanması sebebiyle herhangi bir ihlal teşkil etmediği yönünde bkz. Karataş Durmuş, a.e., s.395.

¹¹³ Mert Van, Dilhan Çakıl, “Hukuka Uygun Veri İşlenmesi İçin Gözetilen İlkeler”, 2018, “Çevrimiçi” http://www.mertvan.av.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=57:hukuka-uygun-veri-islenmesi-icin-gozetilen-ilkeler&catid=38&Itemid=105&lang=en, Erişim Tarihi: 01.07.2020.

¹¹⁴ **Kişisel Verileri Koruma Kurumu**, “Kişisel Verilerin İşlenmesine İlişkin Temel İlkeler”, s.5, “Çevrimiçi” <https://www.kvkk.gov.tr/Icerik/4189/Kisisel-Verilerin-Islenmesine-Iliskin-Temel-Ilkeler>, Erişim Tarihi: 01.07.2020.

¹¹⁵ Solak Akman, s.66.

dayanağı bulunmayan bir veri işleme yönteminin, hukuka ve dürüstlük kurallarına uygun olma ilkesi bakımından kişisel verilerin korunması hakkının sınırlandırılmasına sebep olacağı açıktır. Ayrıca Bakanlığın bilgileri açıklarken mükellefin rızasını alması da bir hukuka uygunluk sebebi oluşturmamaktadır. Çünkü yalnızca rızanın varlığı¹¹⁶, kişisel veri işleme yönteminin hukuka aykırı olmasını meşru kılmamaktadır. Dolayısıyla kamuoyunda bilinen adıyla vergi rekortmenleri listelerinin, VUK md.5/3 kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmayıp, mükellefin mali verilerinin kamuya açıklanması gerek vergi mahremiyeti hakkı¹¹⁷ gerekse kişisel verilerin korunması hakkı ile bağdaşmadığı belirtilebilir.

4.2. Hazine ve Maliye Bakanlığınca Vergi ve Ceza Miktarlarının Açıklanması Açısından

VUK md.5/4 uyarınca mükelleflerin vergi tarhına esas beyanları, kesinleşen vergi ve cezalar ve vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları, Hazine ve Maliye Bakanlığınca ya da yetkisini devrettiği birimlerce açıklanabilmektedir. Bu düzenleme ile etkin bir kamuoyu yaratılması amaçlanmaktadır. Fakat düzenleme kamuoyunda “*vergi yüzüstülerinin*”¹¹⁸ açıklanması olarak bilinmektedir¹¹⁹. Bakanlığın açıkladığı vergi borçluları listelerinde faaliyetini vergi dairesine bildirmiş ve gelirini beyan etmiş mükelleflerin vergi borcunu zamanında öde(ye)memesi nedeniyle vergi yüzüstü olarak ilan edilmesi, literatürde eleştirilere konu edilmiştir¹²⁰. Vergi ödememek bir kabahat ve ödenmeyen vergi cebren gecikme zammı ile tahsil edilmektedir. Keza aynı durum ödenmeyen idari para cezası için de geçerlidir. Mükellefin ödemediği vergilerin yaptırımları kanunda belli iken ödenmeyen her türlü vergisel meblağının kamuoyu ile paylaşılması ve bu yolla onun toplum önünde

¹¹⁶ Veri işlemede açık rıza var olsa bile kişisel verilerin genel ilkelere aykırı olarak işlenmesi halinde hukuka aykırı işleme gündeme gelecektir. Bu nedenle kişisel verilerin işlenmesinde uyulması zorunlu olan genel ilkelerin her türlü veri işleme faaliyetinde dikkate alınması gerekmektedir. Bkz. Sefer Oğuz, “Kişisel Verilerin Korunması Hukukunun Genel İlkeleri”, **Bilgi Ekonomisi ve Yönetimi Dergisi**, Cilt 13, Sayı 2, 2018, s.129.

¹¹⁷ Düzenleme ile kamu denetimi yapılması amaçlansa da mükellefin mali durumuna ilişkin bilgilerin kamuya açıklanması özel hayata ölçsüz bir müdahaledir ve vergi mahremiyeti hakkı ile bağdaşmamaktadır. Bkz. Başaran Yavaşlar, “Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu”, s.5. Bu sebeple bahsi geçen istisna hükmünün yasadan kaldırılması gerektiği yönünde bkz. Demircan, a.e., s.190.

¹¹⁸ Bkz. <https://www.milliyet.com.tr/ekonomi/vergi-yuzsuzleri-listesi-aciklandi-6032164>, Erişim Tarihi: 03.07.2020.

¹¹⁹ Öncü, a.g.e., s.114.

¹²⁰ Ağar, a.e., s.374.

küçük düşürülmesi ayrı ve ağır sonuçları olabilecek bir yaptırım olarak değerlendirilmektedir. Bu sebeplerle düzenlemenin Anayasa'ya aykırılık teşkil ettiği belirtilmekte ve bu yaptırımın kanun metninden çıkartılması önerilmektedir¹²¹.

VUK md.5/4'te vergi ve cezaların Hazine ve Maliye Bakanlığınca açıklanabileceği ve bu yetkinin mahalline devredebileceği de hüküm altına alınmıştır. Fakat kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usullerin kanunla düzenleneceği esası ile “*parlamentar rezervasyon*” yapıldığı yani yasamanın yürütmeye yetki devri yasaklandığı için, VUK'da temel esaslar belirlenmeden idareye yapılmış bu yetki devrinin ve bu yetkiye dayanılarak yapılmış idari düzenlemelerin Anayasa'ya aykırılık teşkil ettiği ifade edilmektedir¹²².

Düzenleme uyarınca yayımlanan vergi borçluları listelerindeki bilgiler, birer mali veri niteliği taşımaktadır. Vergi borçluları listelerinin ise GİB'in internet sitesinde yayımlanması (kişisel mali verilerin açıklanması/işlenmesi) ve bir ay süreyle asılı kalması teknolojik gelişmeler de göz önüne alındığında mali verilerin kayda alınmasını ve ele geçirilmesini mümkün kılmaktadır. Bununla birlikte bu veriler, vergisel alanda kayıp ve kaçakçı önlemek ve kamusal denetimi gerçekleştirmek için anahtar görevi görmektedir. Dolayısıyla vergi idaresinin bu verileri toplaması veya işleme işlemesi olağandır¹²³. Bu noktada aslolan sorun, kişisel verilerin işlenmesi değil, işlemenin hukuka aykırı olması, verilerin toplanma amacı dışında kullanılması veya bireylerin kişilik haklarının zarar görmesidir. Vergi borçluları listelerinin herkes tarafından ulaşılabilir olduğu temel alındığında mali verilerin ifşasına olanak veren bu düzenleme; mükellef hakkında vergi kaçakçısı imajı yaratılmasına, mükellefin kamuoyunda vergi yüzüğü şeklinde damgalanmasına ve bu nedenle iş yaşamında dışlanmasına ve yine bu nedenlerden dolayı maddi ya da manevi zarara uğramasına sebebiyet verebilmektedir. Bu bakımdan düzenlemenin amaca ulaşmak için seçilmiş ağır bir araç olduğunu belirtmek gerekmektedir. KVKK ile verilerin yetkisiz kişilerin erişimine açılması,

¹²¹ Başaran Yavaşlar, “Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu”, s.5; Demircan, a.y.

¹²² Ateş, **a.g.e.**, s.182-183.

¹²³ Keza birçok ülkede benzer şekilde mali veriler açıklanmaktadır. Japonya, İsveç ve Finlandiya'da kurumlar vergisi mükelleflerinin beyan bilgilerine belli sınırlar dâhilinde erişmek mümkün iken Norveç'te hem gelir hem de kurumlar vergisi mükelleflerinin vergilenebilir gelir tutarları ile vergi tutarlarına internetten erişim mümkündür. Kanada, Yunanistan, İrlanda ve Yeni Zelanda'da ise yalnızca vergi kaçakçılarına ilişkin bilgilerin erişimine izin verilmektedir. Bkz. Övül Çölgezen Batun, “Vergi Mahremiyeti ve Açıklık”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl 38, Sayı 453, 2019, s.20.

ifşası, kötüye kullanımı sonucu kişilik haklarının ihlal edilmesinin önüne geçilmesi amaçlanmakta¹²⁴ iken VUK'da yer alan düzenlemenin hem kişisel verilerin korunması hakkına hem de VUK md.5/7'nin¹²⁵ ihlaline sebebiyet verebileceği gözden kaçırılmamalıdır.

4.3. Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleyenlerin ve Kullananların Mesleki Teşekkül, Birlik ve Odalara Bildirilmesi Açısından

VUK md.5/4 ile düzenlenen bir başka husus, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların mesleki teşekkül, birlik ve odalara bildirilmesidir. Ancak düzenlemenin pek çok yönden Anayasa'ya aykırılığı literatürde ele alınmış¹²⁶, düzenlemede bahsi geçen eylemi gerçekleştirenlerin, vergi inceleme raporuna binaen yani idari bir tespit ile vergi ve ceza yargılaması süreci tamamlanmadan açıklanması ya da bir tür teşhir için kâfi görülmesi hukuk devleti ilkesinin gereklerine aykırı olarak değerlendirilmiştir¹²⁷. Kamu yararı gerekçesiyle de olsa, suçluluğu yargı kararı ile sabit olmayanların¹²⁸ ifşasına ve temel hakların sınırlandırılmasına yol açan ve Anayasa'nın birçok hükmü ile çelişen bu düzenlemenin, çağdaş hukukun ilke ve standartları ile uyuşmadığı belirtilmiştir¹²⁹.

¹²⁴ **Kişisel Verileri Koruma Kurumu**, “6698 Sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanununun Amacı ve Kapsamı”, s.2, “Çevrimiçi”, <https://www.kvkk.gov.tr/Icerik/4185/6698-Sayili-Kisisel-Verilerin-Korunmasi-Kanununun-Amaci-ve-Kapsami>, Erişim Tarihi: 05.07.2020.

¹²⁵ İlgili fıkranın hükmü şu şekildedir: “*Açıklanan bu bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez.*”

¹²⁶ Söz konusu düzenleme, Anayasa'nın çeşitli maddelerinde yer alan hukuk devleti, devletin temel amaç ve görevleri, kanun önünde eşitlik, temel hak ve hürriyetler, kişinin dokunulmazlığı, yaşama ve maddi ve manevi varlığını koruma ve geliştirme hakkı, kişi hürriyeti ve güvenliği, özel hayatın gizliliği, masumiyet karinesi, çalışma ve sözleşme hürriyeti, çalışma hakkı ve ödevi, anayasanın bağlayıcılığı ve üstünlüğü ile ilgili ilkelere aykırı olarak değerlendirilmektedir. Bkz. Salim Ateş Oktar, “Vergi Mahremiyeti Kuralının Bir İstisnasının Bazı Anayasal İlkeler Karşısındaki Durumu”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 123, 2003, s.4-7; Taş, **a.g.e.**, s.128-129.

¹²⁷ Oktar, “Vergi Mahremiyeti Kuralının Bir İstisnasının Bazı Anayasal İlkeler Karşısındaki Durumu”, s.5.

¹²⁸ Mükelleflerin suçluluğu yargı kararı ile sabit olmadan yalnızca vergi inceleme raporuna dayanılarak bildirimde bulunulması sebebiyle düzenlemenin masumiyet karinesine aykırılık teşkil ettiği yönünde bkz. Başaran Yavaşlar, “Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu”, s.5; Solak Akman, s.93; Sonsuzoğlu, a.e., s.129; Taş, **a.g.e.**, s.129; Karataş Durmuş, a.e., s.397; Demircan, a.y.

¹²⁹ Oktar, “Vergi Mahremiyeti Kuralının Bir İstisnasının Bazı Anayasal İlkeler Karşısındaki Durumu”, s.7. İlgili düzenlemenin değiştirilerek yapılacak bildirimlerin davanın kesinleşmesi şartına bağlanması yönünde bkz. Oktar, “Vergi Mahremiyeti Kuralının Bir İstisnasının Bazı Anayasal İlkeler Karşısındaki Durumu”, s.7; Karataş Durmuş, a.e., s.398. İlgili düzenlemenin kanun metninden çıkartılması yönünden bkz. Demircan, a.y

Düzenlemeyi kişisel verilerin korunması hakkı açısından değerlendirmek gerekirse, diğer istisna hükümlerindeki gibi lehe söylenecek bir husus bulunmamaktadır. Zira mükellefin verileri, mesleki teşekkül, birlik ve odaların üyeleri ile paylaşılacağından, o mükellefin birçok kişi tarafından “*sahte faturacı*” olarak bilinmesine sebebiyet vereceği açıktır¹³⁰. Mali verilerin paylaşılması, kamusal bir menfaatin olduğu durumlarda öngörülebilir keza aksi bir durum vergi sisteminin yönetilmesini imkânsız hale getirecektir. Fakat vergi sisteminin etkinliği için verilerin paylaşılmasının yani mükellef için tam bir gizlilik sağlanamamasının karşılığı, paylaşılan verilerin başka bir amaç için kullanılmayacağı varsayımına dayanmaktadır. Dolayısıyla mükellefler, vergi idaresinin bilmek istedikleri verileri vermeye hazır olmakla birlikte, bunların daha suçluluğu sabit olmadan mesleki teşekkül, birlik ve meslek odaları ile paylaşılmasına hazır olmadığı aşikârdır. Bu bağlamda düzenleme, kişisel yarar-kamu yararı dengesini kişisel yarar aleyhine bozarak vergi mahremiyeti hakkının etkinliğini büyük ölçüde azaltmakta¹³¹, kişisel verilerin korunması hakkının da sınırlandırılmasına sebep olmaktadır.

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

VUK md.5/4 uyarınca kamu görevlilerince yapılan adli ve idari soruşturmalarla ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgelerin verilmesi vergi mahremiyetine istisna teşkil eden bir durum olarak düzenlenmiştir. Bilgi ve belgeler ifadesi ile paylaşılacak hususların kapsamı geniş tutulmakla birlikte yürütülen adli ve idari bir soruşturmanın varlığı ve bununla ilgili bir talebin olması önemli bir sınırdır¹³². Fakat idarenin paylaşacağı bilgi ve belgeler içerisinde mali verilerin bulunma ihtimali göz önüne alındığında bu veriler doğru, güncel ve hukuka uygun olmayabilir ve bu konuda mükellefe düzeltme imkânı da tanınmamaktadır. Bu güvencelerin eksikliği, ölçülülük ilkesinin ihlali ve kişisel verilerin korunması hakkı ile VUK arasındaki en büyük uyumsuzluklardan biri olarak yorumlanmaktadır. Nitekim vergi idaresinin olası bir yanlış veya eksik bilgi paylaşımının, mükellef lehine birçok hukuku aykırı sonuç

¹³⁰ Oktar, “Vergi Mahremiyeti Kuralının Bir İstisnasının Bazı Anayasal İlkeler Karşısındaki Durumu”, s.4.

¹³¹ Taş, **a.g.e.**, s.127; Sonsuzoğlu, a.y.; Solak Akman, s.93; Ağar, a.e., s.378.

¹³² Öncü, **a.g.e.**, s.116.

doğurabileceği ifade edilmektedir¹³³. Bunun dışında söz konusu istisna hükmü açısından da uyulacak usul ve esasları belirleme yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığına verilmiştir. Yukarıda önemle belirtildiği üzere, kişisel verilerin korunması hakkının anayasal düzeyde garanti altına alınmasından sonra VUK'da temel esaslar belirlenmeden yapılmış olan vergi mahremiyetinde usul ve esasların belirlenmesine ilişkin tüm yetki devirleri, Anayasaya md.20/3'ün ihlali niteliğinde¹³⁴ olacaktır.

4.5. Vergi Levhası Alınması Açısından

VUK'da düzenlenen vergi mahremiyetinin istisnalarından bir diğeri, vergi levhası alınması hususudur. Buna göre “*Gelir vergisi mükellefleri (Kazancı basit usulde tespit edilenler dâhil) ile sermaye şirketleri her yıl Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarhına esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı almak zorundadırlar.*” (md.5/5). Ancak madde hükmünde 6111 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonucu “*vergi levhası asma*” ibaresi “*vergi levhası alma*” ibaresini dönüştürülmüş, böylelikle mükellefin bilgilerinin üçüncü kişilerce öğrenilmesi durumu ortadan kalkmıştır. Dolayısıyla hüküm, vergi mahremiyetine istisna teşkil eden bir durum olma özelliğini yitirmiştir¹³⁵. Fakat Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın aynı fıkra uyarınca kendisine verilen yetkiye dayanarak çıkarttığı ve vergi levhasına ilişkin hususları düzenleyen 408 Sıra Nolu Vuk Genel Tebliği'nde yer alan “*e-vergi levhası sorgulama*” ve “*vergi levhası doğrulama*” hizmetlerine ilişkin düzenlemeler mükellefe ait bilgilerin açıklaması sonucunu doğurmuştur¹³⁶.

Mükellefler, internet vergi dairesi sistemi üzerinden sunulan e-vergi levhası sorgulama hizmetini kullanarak ve T.C. kimlik numarasını bilmek kaydıyla başka bir mükellefin vergi levhasında yer alan bilgilerine ulaşabilmektedirler. Aynı zamanda özel/kamu kurum ve kuruluşları vergi levhası doğrulama hizmeti aracılığıyla sunulan vergi levhasının doğruluğunu ve güncelliğini sorgulayabilmektedirler. Mükellefin vergi levhası güncel olmadığı takdirde sorgulamayı yapan kurum veya kuruluşa mükellefe ait yeni vergi levhası bulunduğu mesajla bildirilmekte, istenmesi durumunda da güncel vergi levhası gösterilmektedir. VUK md.5/5 ile mükellefler bakımından yalnızca vergi

¹³³ A.e., s.116-117.

¹³⁴ Ateş, a.g.e., s.185.

¹³⁵ Ateş, a.g.e., s.183; Solak Akman, s.77-78.

¹³⁶ Ateş, a.g.e., s.183; Solak Akman, s.78.

levhası alma hususu düzenlenmiş iken Kanun'da öngörülmemiş bahsi geçen bu düzenlemeler vergi mahremiyetine istisna teşkil etmektedir ve idari düzenlemeyle getirilmiştir¹³⁷. Vergi mahremiyetine söz konusu Bakanlığın düzenleyici işlemiyle böyle bir istisna getirilmesinin yasal dayanağının bulunmaması hukuk devleti ilkesine aykırı olduğu gibi vergi mahremiyeti açısından da temel hak ve hürriyetleri kısıtlayıcı nitelikte olduğu vurgulanmaktadır¹³⁸.

Kişisel verilerin korunması açısından 408 Sıra Nolu Tebliği'ndeki düzenlemeler göz önüne alındığında, verilerin gizliliğinin nasıl sağlandığı hususu mükellefler nezdinde güvensizlik yaratabilmektedir. Tebliğ uyarınca isteyen mükelleflerin kendilerine ait vergi levhalarını işyerlerine asabileceği ve internet sitelerinde yayımlayabileceği düzenlenmiştir (md.2/4). Başka bir ifadeyle mali verilerini erişme açmak mükellefin rızasına bırakılmıştır. Fakat bir mükellef verilerini kendi rızası dâhilinde erişime kapalı tutmak istese bile, bir başka mükellef e-vergi levhası sorgulama hizmetini kullanarak bu mükellef hakkındaki bilgilere erişim sağlayabilecektir. Burada aslolan sorun, GİB'in internet vergi dairesi sisteminin ilgili kısmına yazılan T.C kimlik numarasıyla mükellefin adı ve soyadı, ticaret unvanı, işyeri adresi ve beyan ettiği matrahlar kadar herkesçe ve kolaylıkla erişilebilen mali verilerin korunamamasıdır. Keza üçüncü kişilerin bu verileri, kredi kartı yolsuzlukları, sahte nüfuz cüzdanı çıkarmak, dolandırıcılık, sahte isimle şirket kurma gibi pek çok illegal işlerde kullanması da mümkün¹³⁹ olabilir. Vergi idaresinin bilişim teknolojilerinin sağladığı olanaklardan yararlanırken, mali verilerin ihlal edilmesiyle ortaya çıkan mahremiyet zafiyetlerinin önlenmesi için hukuki tedbirlerin yanında teknik ve idari açıdan da önlemler alması gerektiğini vurgulamak gerekmektedir.

4.6. Kamu Kurum ve Kuruluşlarınca Talep Edilen Bilgilerin Verilmesi Açısından

VUK'da düzenlenen vergi mahremiyetine ilişkin son istisna hükmü, kamu kurum ve kuruluşlarınca talep edilen bilgilerin verilmesidir (md.5/6). İlgili kanunları uyarınca bilgi talep edebilme yetkisine sahip her kurum ve kuruluşu göreviyle alakalı

¹³⁷ Ateş, **a.g.e.**, s.184; Solak Akman, s.78.

¹³⁸ Solak Akman, s.79.

¹³⁹ Muhittin Tataroğlu, "E-devlet'te Kullanılan Gözetim ve Kayıt Teknolojilerinin Mahremiyet Üzerinde Etkileri", **Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 1, Sayı 18, 2009, s.104-105.

bilgi verildiğinde, vergi mahremiyeti amacını kaybetmektedir. Paylaşılacak bilginin kurum ve kuruluşun görevleriyle doğrudan bağlantılı olması, görevlerin ifası için zorunluluk ve süreklilik addetmesi önemli bir sınırdır lakin yeterli de değildir¹⁴⁰. Bu düzenleme, idare ile paylaşılan bilgilerin vergilendirme süreci ve amacı dışında kullanılmadığına dair güveni zedeleyecek ve vergi mahremiyeti hakkını işlevsiz kılacaktır. Vergilendirme sürecinde kullanılmak üzere toplanan bilgilerin bu amaç dışında kullanılması, kişisel verilerin işlenmesinde uyulması gereken temel ilkelerden biri olan belirli, açık ve meşru amaçlar için işlenme ilkesine de aykırılık oluşturacaktır¹⁴¹. Ek olarak verilecek bilgilerin kapsamı ile bilgi paylaşımına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi yönelik yetkinin Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilmesi, diğer vergi mahremiyetinin istisnaları için yapılan değerlendirmelere eş olarak Anayasa md.20/3'ün ihlali niteliği taşımaktadır¹⁴².

Vergi mahremiyeti kapsamında yer alan tüm istisna hükümleri kişisel verilerin korunması hakkı bağlamında değerlendirildiğinde, vurgulanması gereken en önemli nokta Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen yetkilerin, yukarıda da açıklandığı üzere Anayasa md.20/3'e aykırılık teşkil etmesidir. Kişisel verilerin işlenmesi, kişinin temel haklarına müdahale niteliğindedir ve müdahalenin dürüst ve hukuka uygun kabul edilebilmesi için Anayasa'nın temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması rejimine uygun olması gerekmektedir¹⁴³. Dolayısıyla tekrar etmek gerekir ki mali veriler özel hayat kapsamında olup, bunların elde edilmesi, açıklanması, paylaşılması, kapsamının belirlenmesine ilişkin düzenlemelerin Anayasa md.13 uyarınca kanunla yapılması gerekmektedir. Hangi bilgilerin nasıl açıklanacağı ve paylaşılacağı ile ilgili temel öğeler kanunla düzenlenmeden, söz konusu Bakanlığa düzenleme yetkisi verilmesi hukuka aykırı bir hususu teşkil etmektedir¹⁴⁴.

¹⁴⁰ Öncü, **a.g.e.**, s.120.

¹⁴¹ Kocatepe, s.83.

¹⁴² Öncü, **a.g.e.**, s.120.

¹⁴³ **Kişisel Verileri Koruma Kurumu**, "Kişisel Verilerin İşlenmesine İlişkin Temel İlkeler", s.4-5.

¹⁴⁴ Öncü, **a.g.e.**, s.170.

5. MÜKELLEFİN VERİLERİ (MALİ VERİLER) AÇISINDAN BİLGİ TOPLAMA

Türk vergi idaresi, vergilendirme işlemlerinde ve özellikle denetimler sırasında gerek duyulan herhangi bir konuda kamu idare kurumlarından, mükelleflerden ya da mükelleflerle ilişkili gerçek ve tüzel kişilerden, vergi alacağını sağlıklı bir şekilde tesbit ve tahsil edebilmek için bilgi talep edilebilmektedir¹⁴⁵. Bu kapsamda toplanan bilgiler, mükellefiyetlerin belirlenebilmesi ve ceza uygulanabilmesi için kullanılmakta veya gelecekte değerlendirilmek üzere veri ambarlarında saklanmaktadır¹⁴⁶. Bilgi toplamanın beyana dayanan vergi sistemlerinde iki önemli işlevi bulunmaktadır. İlk işlevi, mükellefleri doğru beyanda bulunmaya teşvik etmesi sebebiyle vergi güvenliğini sağlamasıdır. İkinci işlevi ise vergi idaresinin denetimine yardımcı olması ve denetimi kolaylaştırmasıdır¹⁴⁷. VUK'da bilgi toplama ile ilgili hükümler bu iki husus dikkate alınarak düzenlenmiştir¹⁴⁸.

Bilgi toplama kurumu, VUK'da birinci kitap, yedinci kısım, “*Bilgi Toplama*” başlıklı dördüncü bölümde, 148. ve 152. maddeler arasında düzenlenmiştir. VUK'da bulunduğu yer bakımından mükellefi denetim yolları olan yoklama, inceleme ve arama kurumlarının yanında düzenlenmesi sebebiyle ve madde içeriğinden dolayı, bilgi toplama kurumu da bir denetim yolu olarak tezahür edilmektedir¹⁴⁹. Asıl olarak bu kurumlardan yoklama ve inceleme doğrudan denetim yolu iken arama ve bilgi toplama, bilgi edinme yollarıdır ve doğrudan denetim yolları ile bilgi edinme yolları birbirleriyle etkileşim halindedir¹⁵⁰. Dolayısıyla bilgi toplama, VUK'da bir diğer denetim yolu olarak düzenlenmiş ise de bu kurumu doğrudan denetim yolu olarak değerlendirmemek gerekmektedir. Bilgi toplama esas itibarıyla, mükellefi araştırmaya yönelik, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesine etkisi bulunan, vergi denetimlerinde kendisinden yararlanan ve bu denetimleri tamamlayıcı mahiyette bir kurumdur¹⁵¹.

¹⁴⁵ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.304.

¹⁴⁶ Öner, **a.g.e.**, s.107-108.

¹⁴⁷ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.305; Özbalcı, **a.g.e.**, s.449; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **a.g.e.**, s.156.

¹⁴⁸ Özbalcı, **a.g.e.**, s.449.

¹⁴⁹ Çavuş, s.149.

¹⁵⁰ Şenyüz, Yüce, Gerçek, **a.g.e.**, s.149.

¹⁵¹ Soydan, **a.g.e.**, s.8. Bilgi toplama müessesinin hem bu özelliği hem de çalışma konusu bakımından ayrı bir önem arz etmesi sebebiyle tez metninde vergi denetim yollarının incelendiği bölümde bilgi toplama kurumuna yer verilmemiş, bu bölümde ayrı bir başlık altında incelemenin daha uygun olacağı

5.1. Bilgi Toplamanın Genel Çerçevesi

Türk vergi hukukunda, vergi idaresinin mükelleflerle ilgili bilgilere erişebilmesine olanak sağlayan düzenlemeler VUK’da yer almaktadır. Bu Kanun dışında, çeşitli maddi vergi kanunlarında ve uluslararası vergi anlaşmalarında da idareye bu olanağı sağlayan düzenlemeler bulunmaktadır. Yine vergi idaresi ihtiyacı olan bilgilere, Hazine ve Maliye Bakanlığınca “genel tebliğ” adı altında yapılan idari düzenlemelerdeki hükümlerle de ulaşabilmektedir. Bahsi geçen bu yasal ve idari düzenlemeler, vergi idaresinin bilgiye erişimini, mükelleflere getirdiği vergi ödevleriyle, mükellefler hakkında bilgiye sahip olan üçüncü kişiler, kurum ve kuruluşlar için belirlediği zorunluluklarla ve idareye tanıdığı yetkilerle sağlamaktadır¹⁵².

Vergi idaresinin en tabii ve doğal bilgi kaynağı, kendi vergisel durumunu en yakından bilmesi gereken kişi olarak kuşkusuz mükelleftir¹⁵³. Vergi kanunları ile vergi mükellefine getirilen çok sayıda ödevden, işe başlama, değişiklikler, işi bırakma bildirimleri, defter ve belgeleri ibraz etme, vergi incelemesi yapanlara izahatta bulunma, beyanname verme gibi yükümlülüklerin vergi idaresine bilgi sağlama amacıyla var oldukları söylenebilmektedir¹⁵⁴. Her ne kadar beyanname verme ile defter ve belgelerin ibrazı ödevlerinin bilgi toplama müessesinin kapsamında olmadığı belirtilse de¹⁵⁵ bu yükümlülükler aracılığı ile vergi dairesine bilgi aktarımı ve idarenin bu bilgileri kullanması mümkündür. Nitekim vergi türüne göre istenilen bilgiler farklı olmakla birlikte, hemen tüm beyannamelerde, vergi mükellefinin adı, soyadı ya da unvanı, vergi

öngörülmüştür. Vergi denetim yollarından yoklama, inceleme ve aramanın mükellefin verileri açısından değerlendirilmesi için bkz. “3. Özel Hayatın Gizliliğinin Sınırlandırılması Açısından Vergi Denetim Yolları”.

¹⁵² Turgut Candan, “Vergi Şeffaflığının Anayasa Hukuku ve Anayasa Altı Mevzuattan Kaynaklanan Sınırları”, Vergi Şeffaflığı Sempozyumunda Sunulan Bildiri, 6-7 Nisan 2017, “Çevrimiçi” <https://turgutcandan.com/2017/11/13/vergi-seffaliginin-anayasa-hukuku-ve-anayasa-alti-mevzuattan-kaynaklanan-sinirlari-6-7-nisan-2017-vergi-seffaligi-sempozyumunda-sunulan-bildiri/>,

Erişim Tarihi: 01.08.2020. Vergi idaresinin temel olarak üç kaynaktan bilgi edindiği belirtilmektedir. Bu kaynaklardan ilkinin, mükelleflerin defter ve kayıtları, beyanları, bildirimleri, dilekçeleri ve benzeri hususları oluşturmaktadır. İkinci olarak vergi idaresi bilgi toplama yetkisi kapsamında tapu daireleri, bankalar, sigorta şirketleri, kamu kurum ve kuruluşları gibi birçok farklı kaynaktan bilgi edinmektedir. Son kaynağı ise vergi idaresinin denetim yetkisi çerçevesinde yoklama, inceleme, arama sonucunda yazılı ve sözlü olarak elde edilen bilgiler oluşturmaktadır. Bkz. Solak Akman, s.40.

¹⁵³ Başaran Yavaşlar, Canyaş, a.e., s.12.

¹⁵⁴ Candan, “Vergi Şeffaflığının Anayasa Hukuku ve Anayasa Altı Mevzuattan Kaynaklanan Sınırları”.

¹⁵⁵ Bilgi toplama kapsamına girip girmediği açık olmayan ödevler hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. İzlem Oral, “Devalı Bilgi Verme Yükümlülüğü Özelinde Vergi İdaresinin Bilgi Toplama Yetkisi”, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Marmara Üniversitesi, S.B.E.**, İstanbul, 2019, s.20-28.

kimlik numarası, adresi ve vergi matrahına ilişkin bilgiler istenmekte ve yine bazı vergi türleri açısından beyannamelerin eki niteliğindeki kimi form, rapor ve benzeri bilgilerin de düzenli olarak idareye aktarılması söz konusu olabilmektedir¹⁵⁶.

Vergi mükellefleri, VUK md.148/1 uyarınca “*Maliye Bakanlığının ve vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri*” vermek zorundadırlar. Bahsi geçen madde kapsamında mükelleflerin yanında kamu idare ve müesseseleri ile mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden de bilgi talep edilebilmektedir. VUK md.149 uyarınca ise kamu idare ve müesseseleri ile gerçek ve tüzel kişiler, “*vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasıllarla ve devamlı olarak yazı ile vermek*” durumundadırlar. Buna ek olarak, VUK md.150 gereğince ve servetin el değiştirmesinin kontrolü amacıyla¹⁵⁷ madde hükmünde yazılı resmi makamlarla gerçek ve tüzel kişiler, her ay tespit ettikleri ölüm olayları ile intikallerini vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdurlar¹⁵⁸. Ayrıca “*kendilerinden bilgi istenilen gerçek veya tüzel kişiler, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek bilgi vermekten*” kaçınamazlar (VUK md.151)¹⁵⁹.

¹⁵⁶ Başaran Yavaşlar, Canyaş, a.e., s.12-13.

¹⁵⁷ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s.157.

¹⁵⁸ İlgili maddenin hükmü şu şekildedir: “*Aşağıda yazılı resmi makamlarla gerçek ve tüzel kişiler, her ay muttali oldukları ölüm vakaları ile intikalleri ertesi ayın 15 inci günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdurlar.*

1. Sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları;

2. Yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar (Memur oldukları yerde ölen Türk tebaasının soyadı, adı ve sıfatları ile Türkiye'deki ikametgahlarını Maliye Bakanlığına bildirirler);

3. Mahalle ve köy muhtarları (Kendi mahalle veya köylerinde ölenleri bildirirler);

4. Banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler (Mevduat, şirket hissesi, emanet para ve eşya veya sair suretle alacak sahiplerinden birinin ölümü halinde, ölenin soyadını, adını, alacağının nev'ini ve miktarını bildirirler).”

¹⁵⁹ İlgili maddenin hükmü şu şekildedir: “*Kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermekten imtina edemezler. Ancak;*

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

2. Hekimlerden, dış hekimlerinden, dışçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nevi'ine mütaallik bilgiler istenemez.

3. Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususların bildirilmesi istenemez; şu kadar ki, bu yasak müvekkil adlariyle vekâlet ücretlerine ve giderlerine ayrıca avukatlık veya dava vekilliği sıfatı dışındaki sıfatları dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususlara şamil değildir.

4. Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 125 inci maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmıyan evrakın muhteviyatı hakkında bilgi istenemez. Şu kadar ki, doğrudan doğruya vergi ile ilgili

Vergi idaresi yukarıda açıklandığı üzere, vergi mükellefleri ile ilgili her türlü bilgiye (istisnalar hariç¹⁶⁰) erişebilme olanağı bulunmaktadır. Öte yandan, VUK md. 149'da düzenlenen devamlı bilgi verme zorunluluğu kapsamında istenecek bilgiler “*vergilendirmeye ilişkin olmak*” suretiyle sınırlandırılmıştır. Keza VUK 150. madde de toplanacak bilgi ve bilginin toplanacağı kişi ve kurumlar doğrudan yasa tarafından sınırlandırılmıştır¹⁶¹. Buna karşılık VUK md.148'de istenilecek bilginin niteliği bakımından bir sınırlandırma yapılmamıştır. Bu düzenleme biçimi 148. madde uyarınca istenilecek bilginin vergiye ilişkin olmasının şart olmadığına¹⁶²; istenilmesi yasak olan bilgiler haricinde her türlü bilginin mükelleflerden, mükelleflerle ilgili gerçek veya tüzel kişilerden ve kamu kurum ve kuruluşlarından istenilebileceğini işaret etmektedir¹⁶³. Böylesi bir durumda kendisinden bilgi talep edilen kişi veya kurumun vergi idaresine karşı olan yükümlülüğü ile özel hayatın gizliliği hakkını ihlal etmesinden kaynaklı sorumluluğunun çatışabileceği düşünüldüğünde talep edilebilecek bilgilerin sınırlarının belirlenmesi önem arz etmektedir¹⁶⁴.

Ölüm olayları ve intikallerine ilişkin bilgiler (VUK, md.150) hariç olmak üzere “*yazılı kaynaklardan toplanacak bilgiler istihbarat arşivlerinde gizli olarak saklanmaktadır. Bu arşivlerden kimlerin ve ne suretle faydalanabileceği Maliye Bakanlığınca*” belirlenmektedir (VUK, md.152). Madde uyarınca toplanan bilgilerin saklanması gizlilik esastır. Fakat bilgilerin saklanmasına ilişkin usul ve esasların Bakanlıkça belirlenecek olması yani idareye bırakılan takdir yetkisi, temel haklara ilişkin konuların kanunla düzenlenmesi konusundaki anayasal kurala aykırılık teşkil

olmak üzere, bu gibi evraka müsteniden doğan borçların miktarlarına ve alacaklıların adlarına bilgiler istenebilir.”

¹⁶⁰ VUK'da istenilen bilgi ve bilgi istenecek kişi veya kurumlarla ilgili tek sınırlama, VUK'un 151. maddesidir. Fakat maddenin güncel olmaması ve kapsamının sınırlı olması konusunda eleştirilmektedir. Örneğin, Posta, Telgraf, Telefon İdaresinin günümüzdeki karşılığı Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi sayılacaksa, mobil ve sabit hatlı telefon hizmeti sunan şirket ve kurumların bilgi vermekten imtina edip edemeyeceği bilinmemektedir. Bkz. Öncü, **a.g.e.**, s.109.

¹⁶¹ Öncü, **a.g.e.**, s.112.

¹⁶² VUK'un 148. maddesinde bilgi istenilecek konu açısından bir sınır bulunmasa da vergi idaresinin ancak görevinin ifası için gerekli olan bilgi ve belgeleri talep edebileceği yönünde bkz. Başaran Yavaşlar, Canyaş, a.e., s.13. VUK md.148 uyarınca istenecek bilgilerin VUK ikinci kitapta yer alan mükellefin ödevleri ile sınırlı olması gerektiği yönünde bkz. Nihal Saban, “Vergi İdaresinin Bilgi Toplama Sınırı: Norm ve Normatif Yabancılaşma”, **Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırları**, Ed.: Billur Yaltı, İstanbul, Beta Yayınevi, 2016, s.135.

¹⁶³ Candan, “Vergi Şeffaflığının Anayasa Hukuku ve Anayasa Altı Mevzuattan Kaynaklanan Sınırları”.

¹⁶⁴ Küzeci, **a.g.e.**, s.485.

etmektedir¹⁶⁵. Nitekim istihbarat arşivleri asıl olarak 5432 sayılı mülga VUK'un 142. maddesinde düzenlenmiş ve bu düzenlemeye istinaden çıkarılan Mali İstihbarat Arşivi Yönetmeliği¹⁶⁶ 213 sayılı VUK döneminde de uzunca bir süre yürürlükte kalmıştır. Fakat istihbarat arşivleri, teknolojik gelişmelere bağlı olarak büyük ölçüde işlevsiz hale gelmiş ve bahsi geçen Yönetmelik¹⁶⁷ yürürlükten kaldırılmıştır. Bu tarihten itibaren de istihbarat arşivleri konusunda herhangi bir düzenleme yapılmamıştır¹⁶⁸. Konuya ilişkin uygulama bakımından bir bilgi bulunmaması, düzenleyici işlemlerinde açıklık getirmemesi sebebiyle istihbarat arşivlerinin toplanan bilgilerin gizliliği konusunda net bir güvence sağladığını ifade etmek zordur¹⁶⁹. Buna karşılık toplanan bilgilerin hukuka uygun olarak elde edilmesini, saklanması, gizliliğini sağlayan ve bu bağlamda vergi mükellefini güvence altına alan uluslararası ve ulusal mevzuatta çeşitli düzenlenmeler bulunmaktadır.

Uluslararası hukukta yer alan düzenlemelerin başında Türkiye'nin de tarafı olduğu ve kişisel verilerin korunması konusunda önemli rol oynayan AİHS ve 108 sayılı Sözleşme gelmektedir. Ulusal hukukta, Anayasa ile güvence altına alınan kişisel verilerin korunması hakkı (md.20/3), VUK'da yer alan vergi mahremiyeti hakkı (md.5), kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usulleri düzenleyen KVKK ve TCK'da yer bulan kişisel verilerin korunmasına ilişkin hükümler, mükelleflere ve bilgilerine koruma sağlayan düzenlemelerdir. Bütün bu düzenlemelerin vergi idaresi tarafından pek çok bilgisi istenen ve bu bilgilerin nasıl korunduğunu bilmeyen vergi mükellefleri için oldukça önemli olduğunu belirtmek gerekmektedir¹⁷⁰.

Ulusal hukuktaki düzenlemelere ek olarak Anayasa'da yer bulan bilgi edinme hakkı¹⁷¹ ve bu hakkın kullanımına ilişkin esas ve usulleri düzenleyen 4982 sayılı Bilgi

¹⁶⁵ Metin Çokmutlu, "Türk Ceza Hukukunda Kişisel Verilerin Korunması", Yayınlanmamış Doktora Tezi, **Kocaeli Üniversitesi, S.B.E.**, Kocaeli, 2014, s.131-132.

¹⁶⁶ 25.06.1951 tarih ve 3/13287 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 21.07.1951 tarih ve 7864 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

¹⁶⁷ 28.06.2006 tarih ve 2006/10933 sayılı Bazı Yönetmeliklerin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmeliğin 05.10.2006 tarih ve 26310 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanması ile yürürlükten kaldırılmıştır.

¹⁶⁸ Solak Akman, s.46.

¹⁶⁹ Öncü, **a.g.e.**, s.109-110.

¹⁷⁰ Saban, **Vergi Hukuku**, s.465-466.

¹⁷¹ Anayasa'nın "Dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkı" başlıklı 74. maddesinin hükmü şu şekildedir: "Vatandaşlar ve karşılıklılık esaslı gözetilmek kaydıyla Türkiye'de ikamet eden yabancılar kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri hakkında, yetkili makamlara ve Türkiye

Edinme Hakkı Kanunu (BEHK)¹⁷² da mükellef lehine önemli düzenlemelerdir. Bilgi edinme hakkı, vergi mahremiyeti ve kişisel verilerin korunması hakları ile yakından ilişkili olması sebebiyle birbirleri karşısındaki durumları üzerinde ayrıca durmakta fayda vardır. BEHK kapsamında kamu kurum ve kuruluşlarına, bu Kanun'da belirtilen istisnalar dışında, her türlü bilgi ve belge istemlerine cevap verme ve bunu etkin bir şekilde yürütebilmeleri için gerekli idari ve teknik tedbirleri alma yükümlülükleri getirilmiştir (md.5). Vergi mahremiyeti açısından önem arz eden nokta ise bilgi edinme hakkı çerçevesinde vergi mahremiyeti kapsamında korunan bilgilerin vergi idaresi ve diğer ilgili kurumlardan herhangi bir kısıtlamaya maruz kalmadan talep edilip edilemeyeceği hususudur¹⁷³.

Vergi mahremiyeti korumasında olan bilgilerin BEHK kapsamı dışında tutulduğuna dair herhangi bir düzenlemeye Kanun'da yer verilmemiştir¹⁷⁴. Bununla birlikte BEHK'in dördüncü bölümünde bilgi edinme hakkının sınırlandırma sebepleri düzenlenmiştir. Bu bölümde yer alan 21. maddedeki “*Özel hayatın gizliliği*” ve 23. maddedeki “*Ticari sır*” istisna hükümleri ve bu hükümlere ek olarak 9. maddedeki “*Gizli bilgileri ayırarak bilgi ve belge verme*” hükmü, vergi mahremiyetine ilişkin yasakları içerebilecek düzenlemelerdir. Dolayısıyla bu maddeler uyarınca vergi mahremiyeti kapsamında kabul edilen bilgilerin, BEHK aracılığıyla elde edilmesi mümkün değildir¹⁷⁵. Bu bağlamda söz konusu hükümlerin vergi mahremiyeti hakkını daha da güçlendirdiği, bilgi edinme hakkı ile vergi mahremiyeti hakkı arasında bir çatışma olmadığı ifade edilebilir. Şunu da belirtmek gerekir ki mükellefler kendilerine ilişkin bilgi ve belgeleri vergi idaresinden talep etmeleri halinde bahsi geçen hükümler karşılına engel olarak çıkmamalı ve BEHK kapsamında kendilerine verilmelidir¹⁷⁶.

Büyük Millet Meclisine yazı ile başvurma hakkına sahiptir. Kendileriyle ilgili başvuruların sonucu, gecikmeksizin dilekçe sahiplerine yazılı olarak bildirilir. Herkes, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkına sahiptir...”

¹⁷² Bkz. Resmi Gazete, Tarih: 24.10.2003, Sayı: 25269.

¹⁷³ Ağarmış, a.e., s.2.

¹⁷⁴ Ağarmış, a.e., s.3; Orkunoğlu Şahin, a.e., s.211; Ağar, a.e., s.379.

¹⁷⁵ Ağarmış, a.y.; Orkunoğlu Şahin, a.e., s.211-212; Ağar, a.e., s.380-381. Yalnızca md.23 kapsamında değerlendirme yapan ve bu madde uyarınca vergi mahremiyetine ilişkin bilgilerin talep edilemeyeceği konusunda bkz. Uyanık, s.76; Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, s.290.

¹⁷⁶ Kocatepe, s.101.

Bilgi edinme hakkı, kişisel verilerin korunması hakkı açısından ise bireyin kendisine ilişkin kamusal organlarca tutulan verilere erişimine yardımcı olmaktadır¹⁷⁷. BEHK çerçevesinde elbette ki birey kendisine ilişkin verileri de talep edebilecektir. Ancak kişisel verilerin korunması hakkına kıyasla bilgi edinme hakkı sınırlı bir işleve sahip olacaktır. Çünkü BEHK, kişisel verilerin korunması alanında özel bir kanun değildir, zira kişisel verilerin korunmasına ilişkin temel ilkeleri ve veri sahibinin haklarını da düzenlememektedir¹⁷⁸. Bu bilgiler ışığında vergi mükellefi açısından bilgi edinme hakkı, mükellefin kendisine ilişkin verilerinin vergi idaresince işlenip işlenmediği ve verilerinin hukuka uygun, doğru ve güncel olup olmadığı konularında mükellefin bilgi sahibi olmasını sağlayacaktır.

5.2. Vergi Teknolojileri Kapsamında Bilgi Toplama

Türk vergi idaresinin teknoloji ile tanışması 1970'lere kadar uzanmakla birlikte idarenin düzenli ve sistematik bir şekilde teknolojiyi vergisel iş ve işlemlerinde kullanması, 1998 yılında hayata geçirilen Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP)¹⁷⁹ ile başlamıştır¹⁸⁰. GİB tarafından uygulamaya konulan bu proje ile vergi dairesi işlemlerinin tümünün bilişim teknolojileri ile otomasyona geçirilerek iş yükünün azaltılması, vergi dairesinin iş ve işlemlerinde verimliliğin yükseltilmesi ve bilgisayar ortamında toplanan bilgilerden etkin bir yönetim bilgi sisteminin oluşturulması hedeflenmiştir¹⁸¹.

¹⁷⁷ Küzeci, **a.g.e.**, s.97.

¹⁷⁸ Şimşek, **a.g.e.**, s.144.

¹⁷⁹ VEDOP, “bilgisayar teknolojisinin yeni olanaklarıyla vergi dairesi fonksiyonlarının tümünü içine alan bir bilgi işlem uygulamasının vergi dairelerine yaygınlaştırması ile bölge ve merkez network yapısının kurulması” şeklinde tanımlanmaktadır. Bkz. **GİB**, “2004 Yılı Faaliyet Raporu”, s.75, “Çevrimiçi”

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2004/uygulama_bim.pdf, Erişim

Tarihi: 20.08.2020.

¹⁸⁰ Uğur Doğan, “Vergi Teknolojileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 322, 2015, s.13.

¹⁸¹ VEDOP asıl olarak 3 aşamadan oluşan bir projeler ağıdır. Bu kapsamda ilk kez 1998 yılında VEDOP-1 uygulamaya konulmuş, 2004-2006 yıllarında ise VEDOP-2 ile otomasyon ağı yaygınlaştırılarak merkezi bir yapıya kavuşturulmuştur. Üçüncü aşama olarak 2007 yılında başlayan VEDOP-3 ve e-VDO (İnternet Tabanlı Vergi Dairesi Otomasyonu) uygulamalarının; otomasyon kapsamında olmayan vergi daireleri ile mal müdürlüğü gelir birimlerinin tümüne yaygınlaştırılması, eski yazılımlar ile çalışan vergi dairelerinin otomasyon sistemlerinin değiştirilmesi faaliyetleri tamamlanmıştır. Bkz. **GİB**, “2015 Yılı Faaliyet Raporu”, s.66, “Çevrimiçi”

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2015/2015_faaliyet_raporu.pdf,

Erişim Tarihi: 20.08.2020.

VEDOP kapsamında geliştirilen elektronik vergi uygulamalarının bazıları vergi idaresinin kullanımına yönelik iken bazıları ise mükellefe ve meslek mensuplarına yöneliktir. İnternet vergi dairesi, e-beyanname, e-defter, e-fatura, e-arşiv, e-bilet gibi uygulamalar, meslek mensuplarına ya da meslek mensuplarının yapabildiği işlemlerle bizzat ilgilenen mükelleflere yöneliktir. Vergi idaresinin kullanımına yönelik uygulamaların başında ise elektronik tabanlı vergi dairesi otomasyonu (e-vdo), e-tahsilât, e-haciz, e-özelge, haciz ihbarnamesi takip programı, e-yoklama ve risk analizi gelmektedir¹⁸².

5.2.1. VERİA Sisteminin Değerlendirilmesi

VEDOP kapsamında geliştirilen ve yukarıda bahsi geçen bütün bu elektronik uygulamalar veya sistemler bir veri kütüğünün oluşmasını sağlamıştır. Anılan elektronik vergi uygulamaları ve bilgi toplama aracı ile çeşitli kanallardan temin edilen ve veri kütüğünü oluşturan bu bilgiler, sistematik bir şekilde Veri Ambarı (VERİA) sistemine aktarılmıştır¹⁸³. VERİA, GİB tarafından elde edilen verilerin işlenmesi suretiyle kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığı ile mücadele edilmesi amacıyla hayata geçirilmiştir¹⁸⁴. Bu kapsamda sistem mükellefler hakkında iç ve dış kaynaklardan bilgi toplanmasına, toplanan bu bilgilerin veri ambarına aktararak değerlendirilmesine, değerlendirmelerin denetim birimlerine gönderilmesine, veri ambarındaki bilgilerin tüm denetim birimleri tarafından kullanılabilmesine imkân sağlamaktadır¹⁸⁵.

GİB'in veri ambarı; elektronik ortamdan alınanlar da dâhil olmak üzere, mükellef ve sorumlulardan yoklama ve inceleme ile sağlanan verileri, beyannameler, beyanname eki belgeler ve bildirimler yoluyla mükellef ve sorumluların idareye bizzat sundukları verileri, devamlı bilgi verme yükümlülüğü kapsamında toplanan verileri, diğer kamu kurumlarının bilgi işlem sistemleri ile sağlanan bağlantı ile elde edilen veriler ile uluslararası vergi anlaşmalarının bilgi değişimi maddeleri gereğince alınan

¹⁸² VEDOP kapsamında geliştirilen elektronik vergi uygulamaları hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Aktaş, s.27-52.

¹⁸³ Karaçoban Güneş, "Vergi Ödevlilerinin Kişisel Verilerinin Korunması ve Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Tasarısı", s.812.

¹⁸⁴ GİB, "2009 Yılı Faaliyet Raporu", s.14, "Çevrimiçi"

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2009/2009_faaliyet_raporu.pdf, Erişim tarihi: 01.09.2020.

¹⁸⁵ GİB, "2008 Yılı Faaliyet Raporu", s.28, "Çevrimiçi"

<https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2008/faaliyetraporu2008.pdf>, Erişim Tarihi: 01.09.2020.

verileri içermektedir. Dolayısıyla bu veri ambarının, sayı ve çeşit olarak Türkiye'nin en zengin ambarı olabileceği ifade edilmektedir¹⁸⁶.

GİB'in mükellefe ait her türlü veriyi depolamasına imkân veren veri ambarı, bu verilerin gizliliğinin nasıl sağlanacağı hususunu da beraberinde getirmektedir. Zira VUK'da toplanan bilgilerin gizliliğine dair istihbarat arşivini düzenleyen 152. madde haricinde bir hüküm bulunmamaktadır. İstihbarat arşivine yönelik çıkartılan Yönetmelik de daha önce belirtildiği üzere yürürlükten kaldırılmıştır. Yönetmeliğin kaldırılmasından sonra, veri ambarının kuruluşuna dair mevzuatta hiçbir düzenlenmeye de rastlanmadığını belirtmek gerekmektedir¹⁸⁷. Veri ambarının GİB'in bir birimi olması sebebiyle kuruluşunun hukuka uygun olduğu söylenebilirse de VUK'un 152. maddesine uygun bir yapı ve alt mevzuat oluşturulmadıkça, idarenin faaliyetlerinin kanuna dayanması bakımından konu tartışmaya açık bir halde kalacaktır¹⁸⁸. VUK açısından depolanan verilerin gizliliğini sağlayabilecek ilgili tek hüküm md.5'te düzenlenen vergi mahremiyetidir. Fakat vergi mahremiyeti ile korunan bilgiler sır veya gizli olanlardır ve kişisel veriler bu özelliğe haiz olmak zorunda değildir. Bu bağlamda veri ambarında yer alan sır veya gizli nitelikte olmayan kişisel verilerin ya da hassas verilerin ifşası durumunda, VUK md.5'in sağlayacağı korumanın da şüpheli hale geleceği açıktır. Bunun yanında depolanan bilgiler, kişisel veri koruma hukukunun gereklerine uygun bir şekilde saklanmalıdır.

5.2.2. Veri Güvenliği ve Kişisel Verilerin İşlenmesine İlişkin Temel İlkeler Bazında Değerlendirilmesi

Vergi idaresinin birçok elektronik vergi uygulamasıyla ve vergi denetimi maksadıyla elektronik ortamda bilgi toplaması ve toplanan bilgileri de veri ambarında depolaması kişisel verilerin korunması bakımından değerlendirildiğinde iki noktaya değinmek gerekmektedir. İlki veri güvenliği (data security) bakımından, vergi

¹⁸⁶ Bekir Baykara, "Mükelleflerle İlgili Bilgilerin Toplandığı ve İşlendiği Veri Ambarının Kişisel Verilerin Korunması Hukuku ve Anayasa 20. Madde Bağlamında İncelenmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 404, 2015, s.14-15, "Çevrimiçi"

http://www.bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf/11_MUKELLEFLERLE_ILGILI_BILGILERIN_TOPLANDIGI_VE_ISLENDIGI_VERI_AMBARININ_KISSEL_VERILERIN_KORUNMASI_HUKUKU_VE_ANAYASA_20_MADDE_BAGLAMINDA_INCELENMESI_1708.pdf, Erişim Tarihi: 02.09.2020.

¹⁸⁷ Baykara, "Mükelleflerle İlgili Bilgilerin Toplandığı ve İşlendiği Veri Ambarının Kişisel Verilerin Korunması Hukuku ve Anayasa 20. Madde Bağlamında İncelenmesi", s.13.

¹⁸⁸ Oral, s.95.

idaresince hangi idari ve teknik tedbirlerin alındığının tespiti. İkincisi ise idarenin, bilgi toplama ve depolama faaliyetlerini, KVKK'ya uygun bir şekilde gerçekleştirip gerçekleştirmediğidir. Bu bağlamda şunu belirterek başlamak gerekmektedir: Veri güvenliği ile kişisel verilerin korunması birbirinden farklı kavramlardır. Kişisel verilerin korunması ile kişisel verilerin işleme sürecinde bireyin hak ve özgürlüklerinin korunması ve veri işleme faaliyetlerinin hukuksal sınırları ifade edilmektedir. Veri güvenliği ise verilerin bizzat kendisinin korunmasına yönelik olarak alınması gereken teknik ve idari tedbirleri karşılamaktadır¹⁸⁹. Bu sebeple kişisel verilerin bilgi teknolojilerinin sağladığı araçlar vasıtasıyla fiziksel ve elektronik olarak korunması veri güvenliği ile mümkün olabilecektir¹⁹⁰.

Veri güvenliğinin temini bakımından, Türk Standartları Enstitüsü'nün yayımladığı *"TS ISO/IEC 27001:2005 Bilgi Güvenliği Yönetim Sistemi Standardı"* önem arz etmektedir. Bu standart bilgi güvenliği yönetim sistemini, kurumun tüm iş riskleri bağlamında kurmak, gerçekleştirmek ve iyileştirmek için ihtiyaç duyulan gereksinimleri kapsamaktadır¹⁹¹. Nitekim GİB bilgi güvenliği politikasını ISO/IEC 27001 Standardı'nda belirtilen gereksinimleri yerine getirecek şekilde tanımlamış ve uygulamaya koymuştur¹⁹². Bunun yanında idarenin bilişim sistemlerinde gerçekleştirdiği işlemler bakımından veri güvenliği *"Elektronik Sertifika Hizmet Sağlayıcısı"* ile tesis edilmektedir. Vergi idaresi elektronik ortamdaki işlemleri için nitelikli elektronik sertifika kullanmakta, bağlı kurumlarda çalışan personel de *"elektronik imza"* ile işlemlerini gerçekleştirmektedir¹⁹³. Ek olarak GİB, personeline veri tabanına erişirken *"şifre sınırlamaları"* getirmiştir ve bu sınırlama yalnızca yetkili bulundukları alanlara erişim imkânı tanımaktadır. Benzer şekilde personelin verilere erişimi için kullandığı şifrenin üç defa yanlış girilmesi halinde hesaba erişim belli bir süre engellenmekte ve personelin bilgisayar başında olmadıkları hallerde ise ekranları kilitlenmektedir¹⁹⁴. Vergi idaresi tarafından alınan bütün bu idari ve teknik önlemler,

¹⁸⁹ Şimşek, a.g.e., s.95.

¹⁹⁰ Ersoy, s.24.

¹⁹¹ Vedat Martin, İhsan Pehlivan, "ISO 27001:2005 Bilgi Güvenliği Yönetim Standardı ve Türkiye'deki Bazı Kamu Kuruluşu Uygulamaları Üzerine Bir İnceleme", **Mühendislik Bilimleri ve Tasarım Dergisi**, Cilt 1, Sayı 1, 2010, s.50.

¹⁹² Bkz. <https://www.gib.gov.tr/bilgi-guvenligi-kapsami>, Erişim Tarihi: 10.09.2020.

¹⁹³ Aktaş, s.60.

¹⁹⁴ Kocatepe, s.57-58.

elektronik ortamlarda kaydedilen, depolanan, aktarılan yani her türlü işleme tabi tutulan mali verilerin korunması bakımından önemli tedbirlerdir.

Vergi idaresi veri güvenliği bakımından gerekli tedbirleri almasının yanında elektronik ortamda gerçekleştirdiği veri işleme faaliyetlerini KVKK'ya uygun bir şekilde gerçekleştirmelidir. İdarenin bu faaliyetlerini kişisel verilerin işlenmesine hâkim olan temel ilkeler kapsamında değerlendirmek gerekmektedir. Çünkü kişisel verilerin korunması meselesi bu temel ilkeler doğrultusunda şekillenmiş¹⁹⁵ ve kişisel verilerin korunmasına ilişkin uluslararası metinler de benzer ifadelerle bu ilkelere yer verilmiştir¹⁹⁶. Bahsi geçen temel ilkeler şu şekildedir: Hukuka ve dürüstlük kurallarına uygun olma, doğru ve gerektiğinde güncel olma, belirli, açık ve meşru amaçlar için işleme, işlendikleri amaçla bağlantılı, sınırlı ve ölçülü olma, ilgili mevzuatta öngörülen veya işlendikleri amaç için gerekli olan süre kadar muhafaza edilme (md.4/2)¹⁹⁷.

5.2.2.1. Hukuka ve Dürüstlük Kurallarına Uygun Olma İlkesi Açısından

Hukuka ve dürüstlük kurallarına uygun olma ilkesi (md.4/2-a), kişisel verilerin işlenmesi sırasında kanunlara ve diğer hukuksal düzenlemelere uygun olarak hareket edilmesi anlamına gelmektedir¹⁹⁸. Bu ilke, vergi idaresi gibi kamusal organların kişisel verileri işleyebilmesi için yasal bir düzenleme ile yetkilendirilmiş olmasını ya da ilgilinin rızasını öngörmektedir¹⁹⁹. Dolayısıyla vergi idaresinin, elektronik ortamda mükelleflerin verilerini işleyebilmesi için kanun tarafından açık bir şekilde yetkilendirilmiş olması gerekmektedir. Mevzuatta bu yetki, vergi idaresinin teşkilat kanunları ile gerçekleştirmeye çalışılmış, hiçbir sınıra ve somut ölçüye yer verilmeksizin, vergi kayıp kaçagını önlemek amacıyla verilerin işleneceğinden bahsedilmiştir. Bu bakımdan Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un²⁰⁰ 11. ve 24. maddelerinde yer alan “mükellefiyet, vergilendirme,

¹⁹⁵ Taştan, **a.g.e.**, s.47.

¹⁹⁶ OECD Rehber İlkeleri, md.7-14; BM Rehber İlkeleri, md.1-9; 108 sayılı Sözleşme, md.5; 95/46 sayılı Direktif md.6; GVKT, md.5.

¹⁹⁷ KVKK md.28/2-ç hükmü uyarınca “*kişisel veri işlemenin bütçe, vergi ve mali konulara ilişkin olarak Devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunması için gerekli olması*” halinde bazı madde hükümleri uygulanamayacaktır. Fakat bu durumda dahi veri işleme, Kanun'un amacına ve temel ilkelerine uygun ve orantılı olmalıdır. Dolayısıyla vergi idaresi, veri işleme faaliyetlerinde bahsi geçen ilkelere riayet etmek durumundadır.

¹⁹⁸ Küzeci, **a.g.e.**, s.206.

¹⁹⁹ Şimşek, **a.g.e.**, s.106.

²⁰⁰ Bkz. Resmi Gazete, Tarih: 16.05.2005, Sayı: 25817.

denetim ve risk analizine yönelik her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak ve işlemek” görevi, kişisel verilerin işlenmesi bakımından hukuki dayanak oluşturabileceği düşünülse de bu hükümlerin basit çerçeve niteliğinde düzenlemeler olduğu belirtilmektedir. Nitekim hükümlerin hiç birinde kişisel verilerin kullanımına yönelik usul ve esaslar açık, detaylı ve sistematik bir şekilde ortaya konulmamıştır²⁰¹.

Hukuka uygunluk en başta, kişisel verilerin KVKK’ya uygun bir şekilde işlenmesi anlamına gelmektedir ve anılan Kanun, *“kişisel verilerin ancak bu Kanunda ve diğer kanunlarda öngörülen usul ve esaslara uygun olarak işlenebileceğini”* kayıt altına almıştır (md.4/1). Vergi idaresi ise VUK’da verilen yetkiye dayanarak topladığı bilgilere kanuni düzenlemelerin yanında Hazine ve Maliye Bakanlığınca genel tebliğ²⁰² adı altında yapılan idari düzenlemelerle de ulaşabilmektedir²⁰³. Özellikle son yıllarda anılan Bakanlık elektronik vergi uygulamalarına yönelik çok sayıda genel tebliğ yayımlamıştır²⁰⁴. Oysa kişisel verilerin korunması hakkı anayasal güvence altındır ve md.20/3 uyarınca kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenmelidir. Her ne kadar VUK mükerrer 257. madde, çıkarılan genel tebliğlerin yasal dayanağı olarak gösterilse de kişisel verilerin korunmasının temel bir hak olduğu ve temel hakların ancak kanunla sınırlandırılabilmesi gerektiği belirtilmektedir. Dolayısıyla idarenin bu tebliğlere dayanarak elektronik ortamda gerçekleştirdiği mali veri toplama ve depolama faaliyetleri, Anayasaya ve KVKK ile bağdaşmamaktadır²⁰⁵. Netice olarak VUK’da mali verilerin elektronik ortamda işlenmesine yönelik açık bir

²⁰¹ Karaçoban Güneş, “Vergi Ödevlilerinin Kişisel Verilerinin Korunması ve Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Tasarısı” s.814.

²⁰² Vergi idaresinin genel tebliğ çıkarma yetkisi, VUK’un mükerrer 257. maddesine dayanmaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı bu yetkisine dayanarak çıkardığı tebliğler ile toplanan verilerden daha etkin surette faydalanmak için vergi mükelleflerinin bilgi verme ödevini çok büyük ölçüde elektronik ortama taşımıştır. Bkz. Karaçoban Güneş, “Vergi Ödevlilerinin Kişisel Verilerinin Korunması ve Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Tasarısı”, s.808-809. VUK, mükerrer md.257/1-4 uyarınca Hazine ve Maliye Bakanlığı, *“Bu Kanunun 149 uncu maddesine göre devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları kullanılmak suretiyle internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesine, beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracılığıyla gönderilmesi hususlarında izin vermeye, standart belirlemeye veya zorunluluk getirmeye, beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgeler ile bilgilerin aktarımında kullanılacak format ve standartlar ile uygulama-ya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluk veya standartları beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgeler veya bilgi ve işlem çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya ya da belirlemeye...”* yetkili kılınmıştır.

²⁰³ Candan, “Vergi Şeffaflığının Anayasa Hukuku ve Anayasa Altı Mevzuattan Kaynaklanan Sınırları”.

²⁰⁴ Vergi teknolojileri ile ilgili genel tebliğlerin ayrıntılı bir listesi için bkz. Doğan, a.e., s.26-27.

²⁰⁵ Aynı yönde bkz. Oral, s.71.

düzenlenmenin bulunmaması, hukuka ve dürüstlük kurallarına uygun olma ilkesi bakımından eleştiriye açık bir hususu teşkil etmektedir²⁰⁶. VUK'un KVKK'ya uyumu bakımından kapsamlı bir gözden geçirme sürecinin gerçekleşmediği ve dolayısıyla vergi mevzuatını kişisel veri koruma mevzuatıyla uyumlu hale getirebilmek adına bu sürecin gerçekleşmesi gerektiği önermek gerekmektedir.

5.2.2.2. Doğru ve Gerektiğinde Güncel Olma İlkesi Açısından

Doğru ve gerektiğinde güncel olma ilkesi (md.4/2-b), kişisel verilerin gerçeğe uygun şekilde işlenmesini ifade etmektedir. Bu ilke bağlamında veri sahibinin, kişisel verileri doğru bir şekilde işlenmesini talep etme ve işlenen verilerin doğruluklarını periyodik olarak kontrol etme hakkı bulunmaktadır²⁰⁷. Bunu temin etmek adına kişisel verilerin elde edildiği kaynaklar belirli olmalı, kişisel verilerin toplandığı kaynağın doğruluğu test edilmeli ve bu kapsamda makul önlemler alınmalıdır²⁰⁸. Vergi idaresi ise bilgi toplarken yalnızca mükelleflerden değil, mükelleflerle ilişkili üçüncü kişilerden, çeşitli kurumlardan ve muhtelif birçok kaynaktan yararlanmaktadır. Nitekim veri ambarında da iç ve dış kaynaklardan elde edilmiş birçok veri bulunmaktadır. Kendisi hakkında hangi kaynaklardan veri toplandığını bilmeyen bir mükellefin bu veriler hakkında düzeltme ve güncelleme işlemi yapması da mümkün gözükmemektedir. Dolayısıyla bahsi geçen ilke gereğince idarenin, veri toplanan kaynakların belirliliği ve doğruluğu bakımından makul önlemleri alması gerektiği ifade edilebilir.

Doğru ve gerektiğinde güncel olma ilkesi, veri sahibinin kişisel verilerine erişim hakkı ile yakından ilgilidir. Çünkü ilgili kişi, kişisel verilerine erişemiyorsa verilerinin doğru ya da güncel olduğunu saptanması oldukça zor olacaktır²⁰⁹. Bunun yanında KVKK md.28/2-ç hükmü gereğince vergi mükellefi, ilgili kişiye sunulan ve Kanun'un 11. maddesinde sayılan haklara sahip değildir. Mükellefin bu haklara sahip olamadan bahsi geçen ilkeye/ilkelere idare tarafından uyulup uyulmadığını denetlemesi mümkün değildir. Özellikle kişisel verilere erişim hakkı, “*kişisel verilerin korunmasının kalbini*”

²⁰⁶ Örnek olarak, hukuka ve dürüstlük kurallarına uygun olma ilkesine 4857 sayılı İş Kanunu'nun 75. maddesinde yer verilmiş; işveren, işçi hakkında edindiği bilgileri, dürüstlük kuralına ve hukuka uygun şekilde işlemekle yükümlü kılınmıştır. Kanun için bkz. Resmi Gazete, Tarih: 10.06.2003, Sayı: 25134.

²⁰⁷ Ayrıca KVKK'nın 11. maddesinde düzenlenen “*kişisel verilerin eksik veya yanlış işlenmiş olması halinde bunların düzeltilmesini isteme*” hakkı da bu ilkeyle doğrudan bağlantılıdır. Bkz. Taştan, **a.g.e.**, s.50.

²⁰⁸ **Kişisel Verileri Koruma Kurumu**, “Kişisel Verilerin İşlenmesine İlişkin Temel İlkeler”, s.6.

²⁰⁹ Küzeci, **a.g.e.**, s.220.

ve kişisel verilerin korunmasına ilişkin diğer haklara ulaşmanın kapısını temsil etmektedir²¹⁰. Nitekim vergi idaresinin bilgi toplama faaliyetlerinde, mükellef sadece verisini paylaşmakla yükümlüdür. Mükellef verilerini teslim ettikten sonra bu verilerle ilişkisi kesilmekte, verilere erişimi olmadığı için de bunların doğru ya da güncel olup olmadığını teyit edememektedir. Bu noktada mükelleflerin Anayasa md.20/3 uyarınca verilerine erişme ve bunları düzeltme hakkına sahip olduğunu belirtmek gerekmektedir. Dolayısıyla vergi mevzuatında mükellef lehine güvenceler içerebilecek bir düzenleme olmaması göz ardı edilmemelidir. Özellikle GİB'in veri ambarına ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmaması mükellefin verileri üzerindeki hâkimiyetini güçleştirmektedir. Bu güvencelerin eksikliği, kişisel verilerin korunması hakkı ile VUK arasındaki uyumsuzluklardan biri olarak yorumlanabilir. Bu uyumsuzluğun giderilmesi bakımından VUK 152. maddenin, *“150 nci maddedekiler hariç olmak üzere bu bölümde yazılı kaynaklardan toplanacak bilgiler istihbarat arşivlerinde gizli olarak saklanır. Ancak bu gizlilik, kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme, amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenme haklarına engel olamaz...”* şeklinde yeniden düzenlenmesi önerilmektedir²¹¹.

5.2.2.3. Belirli, Açık ve Meşru Amaçlar İçin İşlenme İlkesi Açısından

Belirli, açık ve meşru amaçlar için işlenme ilkesi (md.4/2-c), veri işleme amacının açık ve kesin olarak belirlenmesini ve bu amacın meşru olmasını zorunlu kılmaktadır²¹². Bu ilke gereğince kişisel veriler, yalnızca önceden belirlenmiş amaçlar için işlenebilecek, olası ya da belirsiz amaçlar için gelecekte kullanılmak üzere depolanamayacaktır²¹³. Bu sebeple kişisel verilerin, somut bir amaç olmaksızın *“bir gün lazım olur”* düşüncesiyle tutulması bu ilkeye aykırılık oluşturmaktadır. Böylesi bir durum bütün toplumu potansiyel suçlu konumuna düşürebileceği gibi bireylerin kendilerini özgürce ifade etmesinden de alıkoyabilmektedir²¹⁴.

5.2.2.4. İşlendikleri Amaçla Bağlantılı, Sınırlı ve Ölçülü Olma İlkesi Açısından

²¹⁰ Başaran Yavaşlar, Canyaş, a.e., s.19.

²¹¹ Bkz. Baykara, “Mükelleflerle İlgili Bilgilerin Toplandığı ve İşlendiği Veri Ambarının Kişisel Verilerin Korunması Hukuku ve Anayasa 20. Madde Bağlamında İncelenmesi”, s.16.

²¹² Bkz. KVKK Gerekçesi, s.8.

²¹³ Başalp, **Kişisel Verilerin Korunması ve Saklanması**, s.38; Şimşek, **a.g.e.**, s.84.

²¹⁴ Küzeci, **a.g.e.**, s.209.

İşlendikleri amaçla bağlantılı, sınırlı ve ölçülü olma ilkesi (md.4/2-ç) ise işlenen verilerin belirlenen amaçların gerçekleştirilebilmesine elverişli olmasını, amacın gerçekleştirilmesiyle ilgili olmayan veya ihtiyaç duyulmayan kişisel verilerin işlenmesinden kaçınılmasını ifade etmektedir²¹⁵. Bu ilke “*minimizasyon*”, “*veri ekonomisi*” ve “*verileri asgarileştirme*” ilkesi olarak da bilinmektedir. Çünkü ilke, amaç için gerekli olan en az sayıdaki verinin kullanılmasını öngörmektedir²¹⁶.

Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun’un 11. maddesinde “*mükellefiyet, vergilendirme, denetim ve risk analizi için her türlü bilgi, veri ve istatistiğin*” toplanacağı ve işleneceği, “*vergilendirme, denetim, planlama ve kayıt dışı ekonomiyle mücadele*” konularında veri sağlanacağı düzenlenmiştir. GİB’in veri ambarına ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmadığından veri depolama faaliyetlerinin hangi amaçlara dayandığı tam olarak bilinmemekle beraber bahsi geçen madde uyarınca vergilendirme, denetim ve kayıt dışı ekonomiyle mücadele bakımından verilerin depolandığı ifade edilebilir. Keza GİB’in faaliyet raporunda ambarın kuruluş amacı da kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığı ile mücadele etmek şeklinde belirtilmiştir²¹⁷. Fakat bu amaçları kişisel veri koruma hukuku bakımından belirli ve açık olmaktan ziyade içerisine her türlü müdahalenin sığdırılabileceği oldukça geniş ve muğlâk amaçlar olarak yorumlamak mümkündür.

Belirli bir amaç için toplanan veriler, toplanma amacına yabancı başka bir amaçla işlenmemelidir²¹⁸. Bu aynı zamanda vergi mahremiyetinin de bir gereğidir. Nitekim mükelleflerin bilgilerini doğru bir şekilde idareyle paylaşabilmesi için bu bilgilerin vergilendirme süreci ve amacı dışında kullanılmayacağına dair güven duyması gerekmektedir. Dolayısıyla aksi bir durum vergi mahremiyeti hakkını işlevsiz kılacağı gibi işleme amacının toplama amacına bağlılığı söz konusu olmadığı için belirli, açık ve meşru amaçlar için işlenme ilkesine de aykırılık oluşturacaktır²¹⁹. GİB’in veri ambarındaki verilerin erişilmek istenen amacın gerçekleşmesine kadar saklanması

²¹⁵ Bkz. KVKK Gerekçesi, s.8.

²¹⁶ Oğuz, a.e., s.134; Küzeci, a.g.e., s.214. Bu ilke, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu’nun 419. maddesinde yer almaktadır. Buna göre işveren, işçiye ait kişisel verileri, ancak işçinin işe yatkınlığıyla ilgili veya hizmet sözleşmesinin ifası için zorunlu olduğu ölçüde kullanabilmektedir. Kanun için bkz. Resmi Gazete, Tarih: 04.02.2011, Sayı: 27836.

²¹⁷ GİB, “2009 Yılı Faaliyet Raporu”, s.14.

²¹⁸ Şimşek, a.g.e., s.99.

²¹⁹ Kocatepe, s.83.

gerekirken²²⁰, vergi mevzuatında bu verilerin ne zaman silineceğine ya da anonimleştirileceğine dair bir bilgi bulunmaktadır. Ek olarak verilerin asgariliği ilkesi gereğince en az veri ile amacın gerçekleştirilmesi gerekirken²²¹, GİB'in veri ambarının sayı ve çeşit olarak Türkiye'nin en büyük ambarı olabileceğini²²² tekrar belirtmek gerekmektedir. Bu bağlamda idarenin, verileri ambarda istiflemek yerine yalnızca somut amaçlar için ve ölçülü olmak kaydıyla işlemesi kişisel veri koruma hukukunun gereklerine uyum sağlanması bakımından önem arz etmektedir.

5.2.2.5. İlgili Mevzuatta Öngörülen veya İşlendikleri Amaç İçin Gerekli Olan Süre Kadar Muhafaza Edilme İlkesi Açısından

İlgili mevzuatta öngörülen veya işlendikleri amaç için gerekli olan süre kadar muhafaza edilme ilkesi (md.4/2-d) bakımından bir verinin daha fazla saklanması için geçerli bir sebep olmaması halinde o veri silinecek veya anonim hale getirilecektir. Gelecekte kullanılma ihtimaline dayanarak veri muhafaza edilemeyecektir²²³. VUK'da mükellefin verilerinin hangi süreden sonra saklanamayacağına ya da yok edileceğine dair bir düzenleme bulunmamaktadır. Bununla birlikte tarh zamanışımı olan 5 yıllık süreyi, bu verilerin silinmesi ve anonimleştirilmesi için geçerli olacak süre olarak kabul etmek yerinde olacaktır. İdare bu süreden sonra vergi tarh edemeyeceğinden, bu süre geçtikten sonra KVKK'nın 7. maddesine göre mükellefin verilerinin silinmesi bahsi

²²⁰ Başalp, **Kişisel Verilerin Korunması ve Saklanması**, s.39.

²²¹ İngiltere'de uygulanan özel bir vergi türü olan toplumsal vergi (community charge/poll tax) usulü sebebiyle verilerin asgariliği ilkesi çeşitli davalara konu olmuştur. Pek çok kişi, vergilendirme usulünden kaynaklı elde edilen bilgilerin amacı aşan miktarda olduğu konusunda itirazda bulunmuştur. Örneğin Veri Koruma Sicil Amiri, bir idari makamın toplumsal vergi sicilinde vatandaşların doğum tarihlerini talep eden bilginin kaldırılmasını istemiştir. İdari makam, sicilde doğum tarihi bilgisinin aynı bölgede aynı ad ve soyadı taşıyan kişileri ayırt edebilmek için gerekli olduğunu belirtmiştir. Mahkeme, bu saptamanın doğru olabileceğine karar vermiştir. Fakat Mahkeme'ye göre idari makam oluşturduğu veri bankasını sadece ad ve soyada sahip ve aynı adreste yaşayan kişilerin doğum tarihleri ile sınırlandırmamıştır. Bu sebeple Mahkeme, veri tabanında yer alan bilgilerin amaç ile ilgisiz ve aşırı olduğuna karar vermiştir (Community Charge Registration Officer of Rhondda Borough Council v Data Protection Registrar [Case DA/90 25/49/2]). Bkz. Küzeci, **a.g.e.**, 51 numaralı dipnot, s.215.

²²² Baykara, "Mükelleflerle İlgili Bilgilerin Toplandığı ve İşlendiği Veri Ambarının Kişisel Verilerin Korunması Hukuku ve Anayasa 20. Madde Bağlamında İncelenmesi", s.15.

²²³ Bkz. KVKK Gerekçesi, s.8. KVKK'nın 7. maddesinde kişisel verilerin silinmesi, yok edilmesi veya anonim hale getirilmesi ayrıca düzenlenmiştir. Buna göre: "Bu Kanun ve ilgili diğer kanun hükümlerine uygun olarak işlenmiş olmasına rağmen, işlenmesini gerektiren sebeplerin ortadan kalkması hâlinde kişisel veriler resen veya ilgili kişinin talebi üzerine veri sorumlusu tarafından silinir, yok edilir veya anonim hâle getirilir. Kişisel verilerin silinmesi, yok edilmesi veya anonim hâle getirilmesine ilişkin diğer kanunlarda yer alan hükümler saklıdır. Kişisel verilerin silinmesine, yok edilmesine veya anonim hâle getirilmesine ilişkin usul ve esaslar yönetmelikle düzenlenir."

geçen ilkeye uyum bakımından makul kabul edilebilecektir²²⁴. Bu bakımdan VUK 152. maddeye, “*bilgilerin edinme tarihini izleyen yılın başından itibaren 5 yıl geçtikten sonra arşivlerden silineceği*” şeklinde bir hükmün eklenmesi önerilmekte ve böylelikle toplanan bilgilerin veri ambarında süresiz bir şekilde saklanması önüne geçilebileceği ifade edilmektedir²²⁵.

5.3. Uluslararası Anlaşmalar Gereğince Bilgi Değişimi

Uluslararası alanda sermaye akışının ve rekabetin artmasıyla birlikte etkin bir vergilendirme sistemine ihtiyaç duyulmuştur. Bu sistemin gerekliliği ile uluslararası alanda yapılan vergi anlaşmalarının bilgi değişimine ilişkin hükümleri ön plana çıkmıştır²²⁶. Bir yandan küreselleşme, kara para aklama ve terörizm faaliyetleri, diğer yandan bilgi teknolojilerindeki gelişmelerin değişimin maliyetini düşürmesi sınır ötesi vergisel bilgi değişimi için olan talebi gün geçtikçe artırmaktadır. Artan sınır ötesi vergisel bilgi değişiminin dayanağını ülkelerin aldığı tek taraflı önlemler, iki ya da çok taraflı uluslararası vergi anlaşmaları ve vergisel olmayan uluslararası anlaşmalar oluşturmaktadır²²⁷.

İç hukukta, VUK’a 2013 yılında eklenen 152/A²²⁸ maddesinin uluslararası anlaşmalardaki bilgi değişimine ilişkin hükümlerin uygulanması bakımından idareye verilen bilgi toplama yetkisinin yasal dayanağını oluşturduğu görülmektedir. Bahsi geçen maddenin uygulanabilmesi için; usulüne uygun olarak yürürlüğe girmiş bir uluslararası anlaşma olmalı, bu anlaşma taraf yabancı devlete Türkiye’den bilgi talep etme konusunda hak tanınmalı, yabancı devlet bu hak bağlamında Türkiye’den bilgi talep etmeli, talep edilen bilgi ise yabancı devlete sağlanan bilgi talep etme hakkının kapsamında olan bir bilgi olmalıdır²²⁹. Düzenlemeye bakıldığında idareye yalnızca bilgi

²²⁴ Durdu, a.e., s.617.

²²⁵ Öncü, a.g.e., s.166.

²²⁶ Ali Çelikkaya, Aytül Bişgin, “Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi: Türkiye’nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı 163, 2012, s.78.

²²⁷ Ateş, a.g.e., s.189.

²²⁸ İlgili maddenin hükmü şu şekildedir: “*Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, usulüne uygun olarak yürürlüğe girmiş uluslararası anlaşmalarda yer alan bilgi değişimi hükümleri çerçevesinde, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek usullere göre bu Kanunun 1 inci maddesinde belirlenen şümulle sınırlı olmaksızın bilgi toplayabilir.*”

²²⁹ Funda Başaran Yavaşlar, “Türk Vergi Hukukunda Uluslararası Bilgi Değişimine İzin Veren Hukuki Kaynakların Tespiti ve Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 401, 2015, s.27.

toplama konusunda bir yetki verildiği, toplanan bilginin yabancı devlet görevlileriyle paylaşımına dair bir yetki verilmediği görülmektedir. Bu nedenle yürütme bakımından elde edilen bilgilerin paylaşımı ancak bu konuya ilişkin bir uluslararası anlaşmanın varlığı halinde mümkün olabilecektir²³⁰.

5.3.1. Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergiler Üzerine OECD Model Anlaşma

Türkiye'nin taraf olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları (ÇVÖA)²³¹ genel olarak Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergiler Üzerine OECD Model Anlaşması²³² dikkate alınarak düzenlenmekte ve bu Anlaşma'nın bilgi değişimini düzenleyen 26. maddesi Türkiye'nin uyguladığı bilgi değişimi yöntemlerinin temelini oluşturmaktadır²³³. Bu sebeple değerlendirmeler OECD Model Anlaşma'nın 26. maddesi kapsamında yapılacaktır. Bahsi geçen maddenin ilk fıkrasında istenecek bilgilerin neler olduğu düzenlenmiştir. Fıkra hükmünce anlaşma hükümlerinin uygulanmasıyla ilgili bilgiler, akit devlet, eyaleti, politik alt bölümleri veya mahalli idareleri adına alınan her tür ve tanımdaki vergilerle ilgili iç mevzuat hükümlerinin uygulanması veya idaresi ile ilgili öngörülen bilgiler, değişime konu olmaktadır²³⁴. Maddenin ikinci, üçüncü ve beşinci fıkralarında ise bilgi değişimine ilişkin sınır ve güvencelere yer verilmiştir. İkinci fıkroda “*temel gizlilik kuralları*”, üçüncü fıkroda “*sırların açıklanmasının koşulları*”, beşinci fıkroda ise “*banka bilgisinin açıklanması*” hususları düzenlenmiştir. Akit devletlerin bilgi değişiminde bulunurken vergi mahremiyetini ihlal etmemesi için bu hükümleri dikkate almaları gerekecektir²³⁵.

²³⁰ Başaran Yavaşlar, “Türk Vergi Hukukunda Uluslararası Bilgi Değişimine İzin Veren Hukuki Kaynakların Tespiti ve Değerlendirilmesi”, s.28.

²³¹ İki taraflı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları bilgi değişimi imkânı doğuran en önemli hukuksal araçlardır. Bu anlaşmalar kapsamında kendiliğinden, istek üzerine ya da otomatik bilgi değişimi gerçekleşmektedir. Bkz. Ateş, **a.g.e.**, s.190. Türkiye'nin taraf olduğu ve bilgi değişimine izin veren ÇVÖA'ların ayrıntılı bir listesi için bkz. Başaran Yavaşlar, “Türk Vergi Hukukunda Uluslararası Bilgi Değişimine İzin Veren Hukuki Kaynakların Tespiti ve Değerlendirilmesi”, s.33-34.

²³² Bkz. **GİB**, “OECD Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma”, 2015, s.36, “Çevrimiçi”,

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Mevzuat_DisIliskiler/OECD_Model_Yorum_Kitabi_2014.pdf, Erişim Tarihi: 20.09.2020. Bundan sonra “*OECD Model Anlaşma*” olarak anılacaktır.

²³³ Cihat Öner, “Uluslararası Bilgi Değişimi Karşısında Mükellefin Korunması”, **Uluslararası Vergi Hukukunda Güncel Gelişmeler ve Türkiye'ye Etkileri**, Ed.: Başaran Yavaşlar, Üzeltürk, Güneş, Doğrusöz, Gümüşkaya, VEHUP 1. Yıllık Kongresi, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2018, s.70.

²³⁴ Öncü, **a.g.e.**, s.125.

²³⁵ Mehmet Ezhan Doğrusöz, Betül Gedikli, “Bilgi Değişiminde Vergi Mahremiyeti”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt 14, Sayı 160, 2018, s.1134.

OECD Model Anlaşma, md.26/2 gereğince akit devlet tarafından alınan bilgiler, kendi iç mevzuatında elde edilen bilgiler gibi gizli tutulacaktır. Bilgiler, vergilerin tahakkuk veya tahsilleri veya cebri icra ya da kovuşturmasıyla veya bu hususlardaki itirazlara bakmakla görevli kişi veya makamlara veya bunları denetlemekle görevli olan kişilere verilebilecektir. Bu kişi ve makamlar, bu bilgileri ancak bu amaçlar için kullanabilecektir. Anlaşma hükümleri uyarınca değişime konu olan bilgileri gizliliği, bilgiyi alan devletin kendi iç mevzuatı ile sağlanacağı için gizliliğin ihlali halinde uygulanacak yaptırım da yine bu devletin idari ve cezai hukuku çerçevesinde belirlenecektir²³⁶. Örneğin Türkiye'nin sözleşme gereği herhangi bir yabancı devletten elde ettiği bilgilerin gizliliği Türk mevzuatındaki hükümler (Anayasa md.20, VUK md.5, AATUHK md.107) uyarınca sağlanacak ve gizliliğin ihlali halinde uygulanacak yaptırım yine aynı mevzuat hükümlerine göre belirlenecektir²³⁷. Söz konusu fıkra bilginin korunmasını, sınırlı kişilere verilmesini ve sınırlı amaçlarla kullanılmasını düzenlediğinden mükellefler açısından önemli güvenceler içermektedir²³⁸. Bununla birlikte vergi mahremiyeti konusunda devletlerin iç hukukları belirleyici olduğundan bilgilerin gizliliğinin sağlanması, taraf devletlerin karşılıklı olarak aynı ölçüde koruma sağlayacağını taahhüt etmesi durumunda gerçekleşebilecektir²³⁹. Aksi halde bilgi talep eden devlet değişimi yapılan bilginin gizliliğine ilişkin yükümlülöklere uymaz ise ilgili yükümlölöklere uyacağına dair güvence verene kadar bilgi talep edilen devlet bu talebi askıya alabilir²⁴⁰.

OECD Model Anlaşma, md.26/3-c ile hangi bilgilerin değişime konu olamayacağıının sınırları çizilmiştir. Söz konusu hükme göre bilgi değişimine ilişkin düzenlemeler herhangi bir *“ticari, sınaî, mesleki sırrı veya ticari işlemi aleni hale getiren bilgileri”* veya *“aleniyeti kamu düzenine aykırı düşen bilgileri”* verme yükümlölöğü altına sokacak şekilde yorumlanamaz. Dolayısıyla bahsi geçen bilgilerin talebi durumunda, talepte bulunulan devlet bilgi vermeyi reddetmek konusunda takdir yetkisine sahiptir. Fakat bu bilgi vermeyi reddetme koşulları (ticari, sınaî, mesleki sır),

²³⁶ OECD Model Anlaşma, 11. paragraf, s.372.

²³⁷ Doğrusöz, Gedikli, a.e., s.1135; Kocatepe, s.89.

²³⁸ Öncü, **a.g.e.**, s.126.

²³⁹ Öner, **a.g.e.**, s.83-84.

²⁴⁰ OECD Model Anlaşma, 11. paragraf, s.372.

bilgi değişimini etkisiz kılmamak adına çok geniş kapsamlı yorumlanmamalıdır²⁴¹. Diğer yandan bilgi değişiminde bu tür sırlara rastlanılmayacağı ve bilgi değişimine konu olan defter ve belgelerdeki finansal bilgilerin yapısı gereği bu sırları içermeyeceği belirtilse de bazı durumlarda finansal bilgilerin açıklanması, ticari, mesleki ve benzeri sırların ortaya çıkmasına sebep olabilir. Böylesi bir durumda bu sırların açıklanmasına sebep olabilecek bilgiler kayıtlardan çıkartılmalı ve kalan finansal bilgiler gizlilik kuralları çerçevesinde değişime tabi tutulmalıdır²⁴².

OECD Model Anlaşması, md.26/5'te bankacılık sırlarına yönelik bir düzenleme yapılmıştır. Bu düzenleme asıl olarak 3. fıkranın c bendindeki sınırlamaların; bankalar, diğer finansal kurumlar, vekiller, temsilciler ve yedieminler tarafından tutulan bilgilerin değişimini engellemek için kullanılamayacağı belirtmektedir. Fakat bunun arkasına sığınarak banka bilgilerinin değişiminin yapılmasının reddedilmesi de mümkün değildir. Nitekim VUK'un 151. maddesi uyarınca bankalar ve diğer finansal kuruluşlar dâhil hiç kimse özel mahremiyet hükümlerine öne sürerek bilgi vermekten imtina edemedikleri için mükelleflere ilişkin banka ya da müşteri sırları bilgi değişimine konu olabilecektir²⁴³.

5.3.2. FATCA Anlaşması

Bilgi değişimini öngören iki taraflı vergi anlaşması FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act - Yabancı Hesaplar Vergi Mevzuatına Uyum Yasası)²⁴⁴ 2010 yılında ABD tarafından kabul edilmiştir. FATCA'nın temel amacı Amerikan vergi mükelleflerinin tüm gelirlerinin kavranarak kayıt altına alınması şeklinde

²⁴¹ Doğrusöz, Gedikli, a.e., s.1136.

²⁴² OECD Model Anlaşma, 19/2. paragraf, s.376.

²⁴³ Doğrusöz, Gedikli, a.e., s.1139. VUK'un 148. ve 151. maddeleri gereğince OECD Model Anlaşması'nın 26/5 maddesi Türkiye'de herhangi bir sınırlama olmaksızın uygulanabilme imkânına sahiptir. Bkz. Başaran Yavaşlar, "Türk Vergi Hukukunda Uluslararası Bilgi Değişimine İzin Veren Hukuki Kaynakların Tespiti ve Değerlendirilmesi", s.32. OECD Model Anlaşması çerçevesinde incelenen söz konusu bütün bu güvencelerin Anayasa md.20/3 kişisel verilerin korunması hakkı bakımında yeterli gözükmeyeceği, bilgi değişimi hususunda mükellefin bilgilendirilmediği oysa bilgilendirilme hakkının bilgi değişimi sırasında sahip olunması gereken haklar bakımından ilk sırada olduğu ifade edilmektedir. Öncü, **a.g.e.**, s.127.

²⁴⁴ Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Genişletilmiş Bilgi Değişimi Yoluyla Uluslararası Vergi Uyumunun Artırılması Anlaşması için bkz. Resmi Gazete, Tarih: 16.03.2016 Sayı: 29655.

özetlenebilir²⁴⁵. Bu kapsamda belirli finansal bilgiler Anlaşmaya taraf olan iki ülke arasında karşılıklı olarak otomatik bilgi değişimine tabi tutulmaktadır. FATCA bir bilgi değişimi anlaşması olmakla beraber konusu, kapsamı ve işleyişi özel olarak belirlenmiştir. FATCA esasen Türkiye ile ABD arasındaki ÇVÖA'nın²⁴⁶ bilgi değişimi maddesine (md.26) dayanmaktadır. Ancak FATCA'da vergi anlaşmalarındaki bilgi değişimi yöntemlerinden (kendiliğinden, istek üzerine, otomatik) sadece biri olan otomatik bilgi değişimi kurala bağlanmaktadır²⁴⁷.

FATCA'nın 3. maddesinde değiştirilen bütün bilgilerin gizlilik ve diğer koruma hükümlerine tabi olduğu ve tarafların değişime tabi tutulacak bilgiler için uygun koruma ve altyapı gerekliliklerini yerine getirmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. Anılan maddenin 7. fıkrasında “*Değiştirilen tüm bilgiler, bu bilgilerin kullanımını kısıtlayan hükümler dâhil, ÇVÖA'da öngörülen gizlilik ve diğer koruma hükümlerine tabi olacaktır.*” denerek, yukarıda bahsi geçen Türkiye ile ABD arasındaki ÇVÖA'ya atıfta bulunulmuştur. Bu bağlamda FATCA ile değiştirilen tüm bilgilerin yine OECD Model Anlaşması'nın gizlilik kurallarına tabi olduğu görülmektedir. Nitekim ABD ile Türkiye arasındaki ÇVÖA, OECD Model Anlaşması temel alınarak hazırlandığından değişime konu olan bilgilerin gizliği yukarıda geniş bir şekilde açıklanan OECD Model Anlaşması çerçevesinde sağlanabilecektir²⁴⁸.

5.3.3. Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi

Bilgi değişimine ilişkin hükümler içeren çok taraflı vergi anlaşmaları da bulunmaktadır. Bu tür bir anlaşma olan Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi Türkiye tarafından 3 Kasım 2011 tarihinde imzalanmıştır²⁴⁹. Türkiye'nin tarafı olduğu bu Sözleşme'nin temel amacı taraf devletlerin mükellef haklarını

²⁴⁵ Ilgın Tüfekçi, Nilhan Fidan, “Yabancı Hesaplar Vergi Mevzuatına Uyum Yasası (FATCA) Genel Bakış”, **Vergide Gündem E-Dergi**, “FATCA” Özel Sayısı, 2014, s.3, “Çevrimiçi” https://www.vergidegundem.com/files/ebooks/2014/may/VG_Mayis2014/files/basic-html/page1.html, Erişim Tarihi: 25.09.2020.

²⁴⁶ Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması için bkz. Resmi Gazete, Tarih: 31.12.1997, Sayı: 23217.

²⁴⁷ Öner, **a.g.e.**, s.92-93.

²⁴⁸ Doğrusöz, Gedikli, a.e., s.1140. Aynı yönde bkz. Şenol Kocaer, “Kişisel Verilerin Korunması Hukuku ve Mali Bilgilerin İşlenmesi ve Aktarılması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl 38, Sayı 456, 2019, s.9.

²⁴⁹ Ateş, **a.g.e.**, s.194. Sözleşme'nin onaya uygun bulma kanunu için bkz. Resmi Gazete, Tarih: 20.05.2017, Sayı: 30071. Sözleşme'nin onaylanmasını kararlaştıran ilgili Bakanlar Kurulu Kararı ve Sözleşme'nin Türkçe tam metni için bkz. Resmi Gazete, Tarih: 26.11.2017, Sayı: 30252.

gözeterek vergi konularından birbirlerine idari yardım sağlamasıdır²⁵⁰. Sözleşme'nin 3. bölümünde yardımlaşma yöntemlerinden biri olan bilgi değişimi hükümlerine yer verilmiştir. Buna göre taraf devletler, bu Sözleşme'nin kapsamına giren vergilere ilişkin iç mevzuat hükümlerinin yürütülmesi veya uygulanması ile ilgili olduğu öngörülen bilgileri değişime tabi tutmak zorundadır (md.3). Sözleşme talep üzerine (md.5), otomatik (md.6) ve kendiliğinden (md.7) bilgi değişimi yöntemlerini öngörmektedir²⁵¹.

Sözleşme'nin başlangıç metninde devletlerin bilgi gizliliğini dikkate alması gerektiği, kişisel veri akışı ve mahremiyetin korunması hakkındaki uluslararası araçları da göz önünde bulundurmak suretiyle bilgi tedarik etmesi veya önlem alması gerektiği vurgulanmıştır. Bu bakımdan Sözleşme'nin "*Kişilerin Korunması ve Yardım Sağlama Yükümlülüğünün Sınırları*" kenar başlığını taşıyan 21. maddesi ile "*Gizlilik*" kenar başlığını taşıyan 22. maddesinde bir takım sınırlara ve güvencelere yer verilmiştir. Sözleşme'nin 21. maddesine göre Sözleşme'deki hiçbir hüküm talepte bulunulan devletin mevzuatı ve idarî uygulamaları ile kişilere sağlanmış olan hak ve güvenceleri etkilemeyecektir. Örneğin bilgi talep eden tarafın istediği bilgi, bilgi talep edilen devletin mevzuatına göre vergi mahremiyeti kapsamında paylaşılması mümkün olmayan bir bilgi ise bu bilginin verilmemesi sözleşmenin ihlâli anlamına gelmeyecektir²⁵². Sözleşme'nin 22. maddesi uyarınca ise bilgi talep eden taraf devlet bu Sözleşme kapsamında elde ettiği bilgileri gizli tutmak ve kendi iç mevzuatı kapsamında elde ettiği bilgiler gibi korumak zorundadır.

5.3.4. Uluslararası Anlaşmalar Gereğince Bilgi Değişiminin Mükellefin Verileri (Mali Veriler) Bakımından Değerlendirilmesi

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, FATCA anlaşması, Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi kapsamında mali verilerin yurt dışına aktarılması söz konusu olmaktadır. Bu aktarım ilgili uluslararası anlaşma ve

²⁵⁰ Levent Başak, "Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesinin Analizi ve Dikkat Edilmesi Gereken Bazı Hususlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 370, 2019, s.41.

²⁵¹ Otomatik bilgi değişiminin kapsamı finansal hesap bilgileri ile sınırlı tutulmuş iken talep üzerine ve kendiliğinden bilgi değişimi yöntemlerinde ise paylaşılacak bilgi konusunda bir sınır yer almamaktadır. Otomatik bilgi değişimine konu olan hesap sahibinin adı, hesap numarası, bakiyesi gibi bilgiler hem özel hayat hem de kişisel verilerin korunması kapsamındadır. Bu bakımdan her iki hak da sınırlandırılmakta, paylaşılacak bilginin kapsamın belirsiz olduğu talep üzerine ve kendiliğinden bilgi değişimi usullerinde ise müdahale daha da belirginleşmektedir. Bkz. Öncü, **a.g.e.**, s.129.

²⁵² Başak, a.e., s.52.

KVKK'nın 9. maddesine uygun bir şekilde gerçekleştirilmelidir²⁵³. Bahsi geçen maddeye uyarınca ve kural olarak kişisel veriler, ilgili kişinin açık rızası olmadan yurt dışına aktarılamaz. Fakat Kanun'un *"5. maddesinin ikinci fıkrası ile 6. maddenin 3. fıkrasında belirtilen hukuka uygunluk sebeplerinin varlığı ve kişisel verilerin aktarılacağı yabancı ülkede yeterli korumanın bulunması halinde; yeterli korumanın bulunmaması durumunda ise Türkiye'deki ve ilgili yabancı ülkede ki veri sorumlularının yeterli korumayı yazılı olarak taahhüt etmeleri ve Kurulun izninin bulunması kaydıyla"* veri sahibinin açık rızası aranmaksızın kişisel veriler yurt dışına aktarılabilir.

Vergi hukuku bakımından kişisel verilerin işlenmesi md.5/2 hükmünün a bendinde yer alan *"Kanunlarda açıkça öngörülmesi"* ve ç bendindeki *"Veri sorumlusunun hukuki yükümlülüğünü yerine getirebilmesi için zorunlu olması"* şartlarına dayanmasından dolayı, mali verilerin yurtdışına aktarımında mükelleften açık rıza alınmayacaktır. Nitekim Kanun'un 9. maddesinin son fıkrasında, kişisel verilerin yurt aktarılmasına ilişkin ilgili kanunlarda yer alan hükümlerin saklı olduğu hüküm altına alınmaktadır. Bu bakımından Türkiye'nin ÇVÖA, FATCA ve Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi kapsamında yapacağı bilgi değişimleri hem Kanun atfı nedeniyle öncelikle uygulanma hem de Kişisel Verileri Koruma Kurumu'nun yeterli korumanın bulunduğu ülkeler listesini hazırlarken dikkate alacağı unsurlar arasında olacaktır²⁵⁴.

Uluslararası anlaşmalar uyarınca bilgi değişimi bakımından eleştirilen en önemli hususlardan biri mükellefin bilgilendirilme hakkının bulunmamasıdır. Mevzuatta mükelleflere çeşitli bakımlardan bilgi alma hakkı tanınsa da bilgi değişimi açısından Türk vergi hukukunda mükelleflerin bilgilendirilmesine ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Mükellefler bilgi değişiminden ya hiç haberdar olmamakta ya da bilgi değişiminden sonra haberdar olmaktadırlar. Dolayısıyla Türk hukuku bilgi değişiminde mükelleflere bilgi alma hakkı tanımamakta, bu bakımdan mükellefleri tamamen savunmasız bırakmaktadır²⁵⁵. Bu noktada mükellef lehine bazı güvencelerin tanınması gerekmektedir. Bilgi değişim süreci başlamadan önce mükellefin

²⁵³ Kocaer, a.e., s.8.

²⁵⁴ A.e., s.9.

²⁵⁵ Öner, a.g.e., s.77.

bilgilendirilmesi veya tebligat yolu ile sürece katılımının sağlanması mükellefe güvence sunabilir. Bu sayede, bilgi değişiminin meşru amacı ve sürecin etkinliği ile vergi mükelleflerinin hakları arasında denge kurulabilir. Zira bu durum Anayasa md.20/3 uyarınca kişisel verilerin korunması hakkı açısından da önem arz etmektedir. Çünkü bu hak uyarınca bireyler, kişisel verileri hakkında bilgilendirme hakkına sahip olduğu gibi söz konusu verilerde herhangi bir yanlışlık bulunması halinde bunun düzeltilmesini isteme hakkını da sahiptirler. Uluslararası anlaşmalar gereğince bilgi değişiminde vergi mükellefi bilgilendirme hakkına sahip olmadığı sürece bu anayasal hakkın sınırlandırılacağı açıktır.

6. SUÇLAR BAKIMINDAN DEĞERLENDİRME

Kişisel verilerin korunmasına yönelik suç tipleri, TCK'da düzenlenmiştir. Hukuka aykırı olarak, kişisel verilerin kaydedilmesi (md.135), bir başkasına verilmesi, yayılması veya ele geçirilmesi (md.136) ve hukuka uygun olarak kaydedilen verilerin kanunlarda belirlenen süreler geçmiş olmasına rağmen sistemden yok edilmemesi (md.138) fiilleri, suç olarak tanımlanmıştır. Kanun'un 137. maddesinde ilk iki suçun nitelikli halleri ve 140. maddede bu suçlara ilişkin olarak tüzel kişilere uygulanacak güvenlik tedbirleri düzenlenmiştir. Kişisel verilerin korunmasına yönelik bu suçların ortak özellikleri şunlardır²⁵⁶:

- “- sırf hareket suçudurlar,*
- soyut tehlike suçudurlar,*
- bu suçların faili ve mağduru ancak gerçek kişiler olabilir,*
- bu suçların konusunu gerçek kişilere ilişkin kişisel veriler oluşturabilir,*
- TCK'nın 135. ve 136. maddedeki suçlar icrai hareketle işlenebilirken,*
- 138. maddedeki suç ihmali hareketle işlenebilir,*
- bu suçlar ancak kasten (doğrudan kastla) işlenebilirler,*

²⁵⁶ Mahmut Koca, İlhan Üzülmüş, “Kişisel Verilerin Kaydedilmesi Suçu (m. 135)”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof. Dr. Durmuş TEZCAN'a Armağan, Cilt 21, Özel Sayı, 2019, s.73.

- bu suçların işlenmesi dolayısıyla tüzel kişiler hakkında bunlara özgü güvenlik tedbirlerine (md. 60) hükmolunur,

- bu suçların soruşturulması ve kovuşturulması şikâyete bağlı olmayıp, resen soruşturulur ve kovuşturulurlar, bu suçların yargılanması asliye ceza mahkemesinde yapılır.”

Öte yandan TCK’da bahsi geçen suçlardan ayrı olarak, kişisel verilere dolaylı olarak koruma sağlayan çeşitli suçlar da düzenlenmiştir. Genellikle bu suç tipleri, maddi konusu ve koruduğu hukuki değer itibarıyla kişisel verilere karşı işlenen suçlarla benzerlik taşımaktadırlar²⁵⁷. Bu bağlamda sırrın açıklanmasıyla ilgili olarak TCK 239. maddede düzenlenen suç, kişisel verilerin korunması açısından nazara alınabilir. Nitekim vergi mahremiyetinin koruma kapsamına aldığı sırlarda, VUK md.362’nin atfıyla TCK’nın 239. maddesi uyarınca korunmaktadır.

KVKK bakımından mali verilere yönelik gerçekleşen ihlallerde, ilgili verilere aynı zamanda VUK md.5 ile de koruma sağlandığından “ifşa” ya da “yarar sağlama amacıyla kullanma” sonucunun oluşacağı fiillerde “özel normun önceliği ilkesi” gereğince VUK md.362 uygulanacaktır. Ancak VUK md.362’nin uygulanabilmesi için suçun özgü fail sıfatına sahip olan kişilerce işlenmesi, verilerin vergi mahremiyeti kapsamında korunan verilerden olması, bu verilerin mükellef ya da mükellefle ilişkili kimselere ilişkin olması ve verilerin görev sebebiyle elde edilmiş olması gerekmektedir. Dolayısıyla “sayılan diğer şartlar da gerçekleştiyse TCK md.136’da düzenlenen verileri hukuka aykırı olarak verme ve yayma fiilleri, ifşa kapsamında değerlendirileceğinden yalnızca VUK md.362 uygulanacaktır. Ancak kişisel verilerin kaydedilmesi, verileri hukuka aykırı olarak ele geçirme, verileri yok etmeme suçları seçimlik hareketi bakımından diğer şartlar da gerçekleştiyse anılan suçlar uygulama alanı” bulacaktır²⁵⁸.

²⁵⁷ Çokmutlu, s.144.

²⁵⁸ Kocatepe, s.141-142.

SONUÇ

Kişisel veri, doğrudan veya dolaylı olarak bir gerçek kişiyle ilintili olan ve o kişinin kimliğini tespit etmeye yarayan her türlü bilgidir. Kişisel veri kavramı içinde bir bilginin bulunması, kimliği belirli veya belirlenebilir bir kişinin varlığı, bilginin kişiye ilişkin olması şeklinde üç unsuru barındırmaktadır. Bu unsurları taşıyan bir bilgi, kişisel veri koruma hukuku kapsamında korunabilecektir. Bir bilginin VUK'un 5. maddesinde düzenlenen vergi mahremiyeti kapsamında korunabilmesi için ise bilginin, sır veya gizli kalması gereken bir nitelikte olması gerekmektedir. Bu özelliği taşıyan bilgi; mükellef ve mükellefle ilgili kimselere ait olmalı, ayrıca mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine yönelik olmalı, son olarak görev dolayısıyla elde edilmiş olmalıdır.

Kişisel veri kavramının tanımında yer alan her türlü bilgi unsuru, geniş bir yorumlama gerektirmektedir. Bu yorumlama, kişinin özel, ailevi, ekonomik ve sosyal yaşamlarına ait tüm bilgilerin kişisel veri olarak kabul edileceğine işaret etmektedir. Bunun yanında vergi mahremiyeti kapsamında korunan bilgiler yalnızca sır veya gizli kalması gereken yani açıklandığı takdirde mükellefin itibarına zarar verebilecek nitelikteki bilgilerdir. Ancak kişisel verilerin, sır ya da gizli nitelikte olması gerekli değildir. Nitekim kişisel verileri koruma mevzuatında kişisel verilerin gizli kalması gerektiği yönünde sınırlayıcı bir yaklaşım da sergilenmemiştir. Bu bağlamda şu sonuca varmak mümkündür; bir bilginin, vergi mahremiyeti kapsamında korunabilmesi için kesinlikle sır veya gizli kalması gereken bir niteliğe sahip olması gerekirken, kişisel veri koruma hukuku kapsamında korunabilmesi için böyle bir niteliğe ihtiyaç duyulmamaktadır. Benzer şekilde kişisel verileri koruma hukuku bakımından bilgilerin gerçek ya da doğruluğunun kanıtlanmış olmasına gerek duyulmamaktayken, vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgilerin gerçeği yansıtması gerekmektedir. Bir başka ifadeyle yalan bir bilginin açıklanması sırrın ifşası sayılamayacağından vergi mahremiyetinin ihlalinin de gündeme gelmesi mümkün olmayacaktır.

Bir gerçek kişiyi belirli ya da belirlenebilir kılan ekonomik, finansal ve vergisel bilgilerin kişisel veri olduğu göz önüne alındığında vergi hukukunda kişisel verilerin yansımalarını oluşturacak bir terime ve tanıma ihtiyaç duyulmaktadır. Bu noktada

mükellefin verileri açısından “*kişisel mali veri*” terimi kullanılabilir. Bir deneme yapmak adına ve kişisel veri kavramının unsurlarından ve vergi mahremiyeti düzenlemesinden yola çıkarak kişisel mali verileri şu şekilde tanımlamak mümkündür: “*Kimliği belirli veya belirlenebilir olmak üzere, gerçek kişiliğe haiz mükellef ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, servetlerine, muamele ve hesap durumlarına ilişkin ekonomik, finansal ve vergisel tüm bilgilerdir.*” Bu bağlamda kişisel mali verilerin, kişisel verilerin vergi hukukundaki yansımasını oluşturması ve vergilendirme alanına özgü bir ifade olarak kullanılabilmesi olanaklıdır. Tanımdan hareketle beyan edilen matrahlar, bağlı bulunan vergi daireleri, vergi kimlik numarası, vergi borcu miktarları, ödenilen vergi ceza tutarları, vergi suçu kayıtları, kişisel mali veri niteliğindedir.

Kişisel verileri işleyen gerçek ve tüzel kişilerin uyacakları usul ve esasları düzenleyen KVKK’nın vergi idaresi tarafından işlenen mükellefe ait veriler bakımından uygulanabilirliği değerlendirildiğinde, ilk olarak KVKK hükümlerinin yalnızca kişisel verisi işlenen gerçek kişiler hakkında uygulandığı görülmektedir. Bu nedenle tüzel kişiliğe haiz mükelleflerin verileri, Kanun kapsamı dışında kalmaktadır. Bu noktada vergi mahremiyeti düzenlemesinin KVKK’ya kıyasla kişi bakımından daha geniş kapsamlı olduğunu belirtmek gerekmektedir. Nitekim vergi mahremiyetinin öznesi mükelleftir ve mükellef ifadesi tanımı itibarıyla hem gerçek kişileri hem de tüzel kişileri kapsamaktadır. Bunun yanında tüzel kişi mükelleflerinin verileri, Anayasa md.20/3 uyarınca korunabilecektir. Zira ilgili madde gereğince, herkes kişisel verilerini koruma hakkına sahiptir. Bu hükümde geçen herkes ifadesi ile yine KVKK’ya göre kişi yönünden daha geniş bir çerçeve çizilmiştir.

KVKK md.28/2-ç hükmü uyarınca kişisel veri işleme, bütçe, vergi ve mali konulara ilişkin olarak devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunması için gerekli olması halinde bazı madde hükümleri uygulanmayacaktır. Bu noktada uygulanmayacak hükümler, veri sorumlusunun aydınlatma yükümlülüğü (md.10), zararın giderilmesini talep etme hakkı hariç olmak üzere ilgili kişinin hakları (md.11), veri sorumluları siciline kayıt yükümlülüğüdür (md.16). Madde hükmünde açıkça vergi ve mali konulara ilişkin ifadesi yer aldığından mükellefin verileri, bu kısmi istisna kapsamında değerlendirilmelidir. Bu bağlamda mükellef, zararın giderilmesini talep etme hakkı

hariç olmak üzere, kişisel verilerinin işlenip işlenmediğini öğrenme, öğrenmişse buna ilişkin bilgi talep etme gibi önem arz eden haklardan mahrum kalmaktadır. Ayrıca vergi idaresinin, veri işleme faaliyetlerini Veri Sorumluları Siciline kayıt etme ve bildirme yükümlülüğü bulunmadığından, mali verilerin işlenmesi durumunda idare mükellefi bilgilendirmek zorunda da değildir.

KVKK uyarınca kişisel verilerin veri sahibinin açık rızası olmaksızın işlenmesi yasaktır (md.5/1). Fakat işlemenin, kanunlarda açıkça öngörülmesi (md.5/2-a) veya veri sorumlusunun hukuki yükümlülüğünü yerine getirebilmesi için zorunlu olması (md.5/2-ç) durumlarında veri sahibinin rızası olmadan kişisel veriler işlenebilecektir. Vergi hukuku çerçevesinde mali verilerin işlenmesi bu hükümler altında değerlendirilmelidir. Bu bağlamda vergi idaresi, mali verileri işlerken mükelleflerin açık rızasını almak durumunda değildir. KVKK'nın yürürlüğe girmesinin vergi mahremiyetinin sağlanmasında yarattığı etki şüphesizdir. Fakat bu etki, pratikten öteye geçememektedir. Bunun sebebi ise mükellefin, Kanun'un md.28/2-ç hükmü gereğince ilgili kişinin haklarına sahip olamamasıdır. Mükellefin bu haklara sahip olmadan mali verileri üzerinde hâkimiyet kurmasının oldukça zor olduğunu belirtmek gerekmektedir. Benzer şekilde md.28/2-ç hükmünün kapsamının belirsiz olduğu ve bu hükmün kaleme alınış şeklinden kaynaklandığı ifade etmek gerekmektedir. Çünkü madde hükmü ile vergisel ve mali işlemlere genel bir istisna getirilmemiş ve bu işlemler için ekonomik ve mali çıkarların korunması için gerekli olması şartı aranmıştır. Bunun yanında md.28/2-ç hükmünün, ancak Kanun'un amacına ve temel ilkelerine uygun ve orantılı olmak kaydıyla uygulanabileceği de vurgulamak gerekmektedir.

Kişisel verilerin korunması, hukuki niteliği itibarıyla temel bir insan hakkı olarak kabul edilmektedir. Nitekim Anayasa'da özel hayatın gizliliğini düzenleyen 20. maddenin 3. fıkrasında kişisel verilerin korunması hakkına yer verilmiştir. Vergi mahremiyeti hakkı da kaynağını özel hayatın gizliliği hakkından almaktadır. Bu bağlamda özel hayatın gizliliği hakkına yapılacak olası müdahalelerin esasında vergi mahremiyetine yönelik müdahaleler olduğu görülmektedir. Vergi mahremiyeti hakkına yapılacak olası bir müdahalenin meşru kabul edilebilmesi için Anayasa'nın 20. maddesinde düzenlenen özel hayatın gizliliği hakkı ve aynı maddenin 3. fıkrasında yer alan kişisel verilerin korunması hakkının sınırlandırılması rejimine uygun olmalıdır.

Aynı şekilde mükellefin özel hayatının korunması ve sınırlandırılması yönünden AİHS'in 8. maddesinde düzenlenen hakların kapsamı ve bu hakların sınırlandırılmasına ilişkin AİHM içtihatlarının dikkate alınması gerekmektedir.

Mükelleflerin özel hayatın gizliliğini sınırlandıran düzenlemelerin başında vergi denetimi için tanınan hukuki imkânlar gelmektedir. Yoklama bakımından, VUK'un 127. maddesinin c ve e bentleri ile idareye verilen yetkilerin Anayasa'ya aykırılık teşkil ettiği ve bu bağlamda mali verilerin Anayasa'ya aykırı bir biçimde elde edildiğini belirtmek gerekmektedir. İnceleme bakımından; inceleme yapmaya yetkili olan kişiler, mükelleflerin özel, mesleki ve ticari hayatları hakkında en fazla bilgi sahibi olabilen meslek grubu olması nedeniyle vergi mahremiyetine uymak zorunda olanların başında gelmektedir. İnceleme sürecinde vergilerin doğruluğunu araştırmak için her türlü iş ve işleme girişildiğinden, inceleme memurlarının bu süreçte öğrendikleri mali verileri koruma konusunda özen göstermeleri, incelemenin verimliliği açısından da önem arz etmektedir. Arama bakımından; bu denetim yolunun temel hak ve özgürlükler ile yakından ilişkili olması ve bu hakların özüne dokunması nedeniyle arama yalnızca belirli şartlar altında gerçekleştirilmektedir. Fakat kişisel verilerin korunması hakkının usul hükmü anayasal güvence altına alınmış iken arama ile elde edilen verilere yönelik VUK md.144'te yer alan düzenlemenin günümüz şartlarını taşımadığı görülmektedir.

Vergi mahremiyetinin mükellef lehine tek taraflı bir düzenleme olması sebebiyle diğer bir taraf olan devletin de çıkarlarını koruyabilmek için düzenlemede birtakım istisna hükümlerine yer verilmiştir. Fakat düzenlemedeki istisna hükümlerinin çokluğu ve kapsamlarının geniş olması ve bu istisna hükümlerinin varlığı altında hakkın mükelleflerin bilgilerine ne denli bir koruma sağladığı, eleştiriye açık bir hususu teşkil etmektedir. Ayrıca bu istisna hükümlerinin, kişisel verilerin korunması hakkının özüne de müdahale etmemesi gerekirken, istisnalar kapsamında Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiler, Anayasa md.20/3'e aykırılık teşkil etmektedir. Mali verilerin özel hayat kapsamında olması sebebiyle bunların açıklanması ve paylaşılması Anayasa md.13 uyarınca kanunla yapılmalıdır. Hangi bilgilerin nasıl açıklanacağı ve paylaşılacağı VUK'da belirlenmeden, anılan Bakanlığa düzenleme yetkisi verilmesi hukuka aykırı bir hususu teşkil etmektedir. Dolayısıyla vergi mahremiyeti hakkının

işlevsiz kılınmaması adına vergi mahremiyetinin istisnaları kapsamında açıklanacak ve paylaşılacak tüm bilgilerin VUK’da netleştirilmesi gerektiği belirtilmelidir.

Vergi idaresi, vergilendirme işlemleri sırasında gerek duyulan herhangi bir konuda kamu kurumlarından, mükelleflerden, mükelleflerle ilgili gerçek ve tüzel kişilerden bilgi talep edebilmektedir. Elde edilen bilgiler, istihbarat arşivinde gizli olarak saklanmaktadır. Fakat istihbarat arşivleri teknolojik gelişmeler karşısında büyük ölçüde işlevsiz hale gelmiş ve konuya ilişkin çıkartılan Mali İstihbarat Arşivi Yönetmeliği de 2006 yılında yürürlükten kaldırılmıştır. Konuya ilişkin uygulama bakımından bir bilginin mevcut olmaması, düzenleyici işlemin de açıklık getirmemesi sebebiyle istihbarat arşivlerinin, toplanan bilgilerin gizliliği konusunda net bir güvence sağladığını söylememek olanaklı değildir.

Vergi idaresinin elektronik vergi uygulamalarıyla ve vergi denetimi maksadıyla elektronik ortamda veri toplaması ve bunları VERİA’da depolamasında kişisel veri koruma hukuku bakımından değerlendirildiğinde birtakım sorunlar tespit edilmiştir. Vergi idaresi, elektronik ortamda gerçekleştirdiği mali veri işleme faaliyetlerini KVKK’nın 4. maddesinde yer alan temel ilkelere uygun bir şekilde gerçekleştirmelidir. KVKK md.28/2-ç hükmü uyarınca mali verilerin işlenmesi kısmi istisna kapsamında olsa da bahsi geçen maddede bu istisna hükmünün ancak Kanun’un temel amacına ve temel ilkelerine uygun olmak kaydıyla uygulanacağı belirtilmektedir. Bu bakımdan vergi idaresi her halükarda kişisel mali verileri işlerken Kanun’un 4. maddesinde yer alan temel ilkelere riayet etmek durumundadır.

Vergi idaresi topladığı bilgilere kanuni düzenlenmelerin yanında Maliye Bakanlığınca genel tebliğ adı altında yapılan idari düzenlemelerle de ulaşabilmektedir. Ayrıca VUK’da kişisel verilerin elektronik ortamda işlenmesine ve depolanmasına yönelik açık bir düzenleme de bulunmamaktadır. Bu hususlar, idarenin veri işleme faaliyetlerinin hukuka ve dürüstlük kurallarına uygun olma ilkesi bakımından eleştiriye açık bir hususu teşkil etmektedir. Doğru ve gerektiğinde güncel olma ilkesi bakımından, kişisel verilerin elde edildiği kaynaklar belirli olmalı ve kişisel verilerin toplandığı kaynağın doğruluğu test edilebilmelidir. Fakat vergi idaresi bilgi toplarken yalnızca mükelleflerden değil, muhtelif birçok kaynaktan yararlanmaktadır. Kendisi hakkında hangi kaynaklardan veri toplandığını bilmeyen bir mükellefin bu verileri üzerinde

düzeltilme ve güncelleme işlemi yapması mümkün görünmemektedir. Belirli, açık ve meşru amaçlar için işleme ilkesi bakımından belirli bir amaç için toplanan veriler, toplanma amacına yabancı bir başka amaçla işlenmemelidir. Bu aynı zamanda vergi mahremiyetinin de bir gereğidir. Dolayısıyla vergilendirme amacı dışında işlenen veriler vergi mahremiyeti hakkını işlevsiz kılacağı gibi, vergi idaresinin bu veri işleme faaliyeti belirli, açık ve meşru amaçlar için işleme ilkesine de aykırılık oluşturacaktır. İşlendikleri amaçla bağlantılı, sınırlı ve ölçülü olma ilkesi bakımından ise amacın gerçekleştirilmesiyle ilgisi olmayan ve ihtiyaç duyulmayan kişisel verilerin işlenmesinden kaçınılması gerekmektedir. Fakat VERİA'nın sayı ve çeşit olarak Türkiye'nin en büyük veri ambarı olarak nitelendirilebileceğini vurgulamak gerekmektedir. Bu bağlamda idarenin, verileri ambarda istiflemek yerine somut amaçlar için ve ölçülü bir şekilde işlemesi, kişisel veri koruma hukukunun gereklerine uyum sağlanması bakımından önem arz etmektedir. Son olarak ilgili mevzuatta öngörülen süre veya işlendikleri amaç için gerekli olan süre kadar muhafaza edilme ilkesi, bir verinin daha fazla saklanması için geçerli bir sebep olmaması halinde verinin silinmesini ya da anonimleştirmesini öngörmektedir. Fakat VUK'da mükelleflerin verilerinin hangi süreden sonra saklanmayacağına ya da yok edileceğine dair bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu bakımdan tarh zaman aşımı olan 5 yıllık süreyi, verilerin silinmesi için geçerli olacak süre olarak kabul etmek makul olacaktır.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, FATCA anlaşması, Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi kapsamında mali verilerin aktarımı, ilgili uluslararası anlaşmaya ve KVKK'nın 9. maddesine uygun bir şekilde gerçekleştirilmelidir. Bahsi geçen madde uyarınca ve kural olarak kişisel veriler, ilgili kişinin açık rızası olmadan yurt dışına aktarılamaz. Fakat vergi hukuku bakımından kişisel verilerin işlenmesi md.5/2 hükmünün a bendinde yer alan "*Kanunlarda açıkça öngörülmesi*" ve ç bendinde ki "*Veri sorumlusunun hukuki yükümlülüğünü yerine getirebilmesi için zorunlu olması*" şartlarına dayanmasından dolayı, mali verilerin yurtdışına aktarımında mükellefin açık rızası alınmayacaktır. Uluslararası anlaşmalar uyarınca bilgi değişimi bakımından eleştiriye açık en önemli hususlardan biri mükellefin bilgilendirme hakkına sahip olmaması, mükellefin bilgi değişiminden haberdar olmaması ve bu bağlamda savunmasız bırakılmasıdır. Uluslararası bilgi

değişiminin meşru amacı ile mükelleflerin anayasal hakları arasında bir dengenin kurulabilmesi için mükellef lehine bazı güvencelerin tanınması gerektiği belirtilmedi.



KAYNAKÇA

- AĞAR, S. (2012) “Vergi Mahremiyeti vs. Bilgi Edinme Hakkı”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı 2, ss.361-392.
- AĞARMIŞ, İ. (2005) “Vergi Mahremiyeti İlkesinin Bilgi Edinme Hakkı Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Vergide Gündem E-Dergi**, ss.1-3, “Çevrimiçi” [https://www.vergidegundem.com/tr TR/makale?categoryName=Vergide&publicationNumber=6&publicationYear=2005&publicationId=66666292](https://www.vergidegundem.com/tr/TR/makale?categoryName=Vergide&publicationNumber=6&publicationYear=2005&publicationId=66666292), Erişim Tarihi: 25.04.2019
- AK, A. (2004) “Bilgi Edinme Hakkı Kanunu ve Vergi Mahremiyeti”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 66, ss.141-149.
- AKGÜL, A. (2013) “Kişisel Verilerin Korunması Açısından İdarenin Hukuki Sorumluluğu ve Yargısal Denetimi”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, **Kocaeli Üniversitesi, S.B.E.**, Kocaeli.
- AKINCI, A. N. (2017) “Avrupa Birliği Genel Veri Koruma Tüzüğü’nün Getirdiği Yenilikler ve Türk Hukuku Bakımından Değerlendirilmesi”, Çalışma Raporu-6, **T.C. Kalkınma Bakanlığı**, Yayın No: 2968.
- AKINTÜRK, T. (2008) **Medeni Hukuk**, 13. Basım, İstanbul, Beta Yayınevi.
- AKKAYA KİA, R. (2013) “Devlet Sırrı, Kimin Sırrı?”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi Özel Sayı Prof. Dr. Nur Centel’e Armağan**, Cilt 19, Sayı 2, ss.749-755.
- AKSOY, H. C. (2008) “The Right to Personality and Its Different Manifestations as the Core of Personal Data”, **Ankara Law Review**, Vol 5, No 2, pp.235-249.
- AKSOY, H. C. (2010) **Medeni Hukuk ve Özellikle Kişilik Hakkı Yönünden Kişisel Verilerin Korunması**, Ankara, Çakmak Yayınevi.
- AKTA’Ş, D. (2015) “Bilişim Alanındaki Gelişmeler Karşısında Vergi Mahremiyeti”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Anadolu Üniversitesi, S.B.E.**, Eskişehir.
- ALACAKAPTAN, U. (1975) **Suçun Unsurları**, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No. 372.
- ALEMDAR, F. (2010) “Vergi Mahremiyetinin Bilgi Edinme Hakkı Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 350, ss.86-92.
- ARSLAN ÖNCÜ, G. (2019) **Özel Yaşama ve Aile Yaşamına Saygı Hakkı**, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi - 8, Avrupa Konseyi.
- ARSLAN, Ç. (2013) “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu (VUK md. 362)”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 3, Sayı 2, ss.15-30.

- ARSLANER, H.; D. AKDENİZ (2014) “6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Hükümlerinde Yer Alan Suçlarda Maddi Unsurun Varlığı”, **Sayıştay Dergisi**, Cilt 25, Sayı 95, ss.91-113.
- ARTICLE 29 DATA PROTECTION WORKING PARTY**, “Opinion 4/2007 on the concept personal data”, 012848/07/EN WP136, “Çevrimiçi” <https://www.clinicalstudydatarequest.com/Documents/PrivacyEuropeanguidan ce.pdf>, Erişim Tarihi: 20.12.2018.
- ASLAN, İ. Y.; D. ŞENYÜZ (2019) **Hukuka Giriş**, 12. Basım, Bursa, Ekin Yayınevi.
- ATEŞ, L. (2016) “Türkiye’de Vergi Mahremiyetinin Sınırları: Yurtiçi ve Yurtdışı Bilgi Paylaşımında”, **Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırları**, Ed.: Billur Yaltı, İstanbul, Beta Yayınevi, ss.169-198.
- ATEŞAĞAOĞLU, E. (2019) “Vergi Mahremiyetinin İhlali veya Sırrın İfşası Suçunu İşleyenler Hakkında Uygulanması Gereken Ceza Hukuku Hükümlerinin Değerlendirilmesi”, **Maliye Araştırmaları Dergisi**, Cilt 5, Sayı 1, ss.21-38.
- AYDIN, S. (2006) “Mükellefin Gizlilik Alanına (Sır Çevresine) İlişkin Hakları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 213, ss.25-37.
- BAŞAK, L. (2019) “Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesinin Analizi ve Dikkat Edilmesi Gereken Bazı Hususlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 370, ss.36-57.
- BAŞALP, N. (2004) **Kişisel Verilerin Korunması ve Saklanması**, Ankara, Yetkin Yayınları.
- BAŞALP, N. (2015) “Avrupa Birliği Veri Koruması Regülasyonu’nun Temel Yenilikleri”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt 21, Sayı 1, ss.77-105.
- BAŞARAN YAVAŞLAR, F. (2013) “Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu”, **Vergi Yaptırım Hukuku Sisteminin Sorunları ve Yeniden Yapılandırılması Sempozyumu**, İstanbul, 20-21 Mart, ss.1-8, “Çevrimiçi” <https://docplayer.biz.tr/33762173-Vergi-mahremiyetinin-ihlali-sucu.html>, Erişim Tarihi: 28.04.2019.
- BAŞARAN YAVAŞLAR, F. (2015) “Türk Vergi Hukukunda Uluslararası Bilgi Değişimine İzin Veren Hukuki Kaynakların Tespiti ve Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 401, ss.25-37.
- BAŞARAN YAVAŞLAR, F.; O. CANYAŞ (2018) “Türkiye’de Vergi Şeffaflığı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl 37, Sayı 443, ss.6-24.
- BAYKARA, B. (2005) “Yoklama Esnasında El Defteri Alma Yetkisine İlişkin Düzenlemenin Anayasa Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 290, ss.15-25.

BAYKARA, B. (2015) “Mükelleflerle İlgili Bilgilerin Toplandığı ve İşlendiği Veri Ambarının Kişisel Verilerin Korunması Hukuku ve Anayasa 20. Madde Bağlamında İncelenmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 404, ss.1-18, “Çevrimiçi”
http://www.bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf/11_MUKELLEFLERLE_ILGILI_BIL_GILERIN_TOPLANDIGI_VE_isLENDIGI_VERi_AMBARININ_KisiSEL_VE_RiLERiN_KORUNMASI_HUKUKU_VE_ANAYASA_20_MADDE_BAgL_AMINDA_iNCELENMESi_1708.pdf, Erişim Tarihi: 02.09.2020.

BAYRAKLI H. H.; Y. SEZER (2000) “Devletin Vergilendirme Yetkisi Karşısında Temel Hak ve Özgürlüklerin Güvence Altına Alınması”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 2, Sayı 1, ss.157-171.

BAYRAKLI, H. H. (1999) “Vergi Ziyatı Suçu ve Cezası”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 1, Sayı 1, 1999, ss.125-139.

BAYRAKLI, H. H. (2006) **Vergi Ceza Hukuku**, 3. Basım, Afyonkarahisar, Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları.

BAYSAL, M. (2015) “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine Bireysel Başvuruda Mağdur Kavramı”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı 5, ss.193-233.

BİYAN, Ö. (2006) “Temel Ceza Kanunlarına Uyum Çalışmaları Çerçevesinde Vergi Usul Kanunu’nda Yapılması Öngörülen Değişiklikler”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı 37.

BİYAN, Ö. (2018) **Vergi Hukuku (Lisans Öğrenimi İçin)**, Bursa, Dora Yayıncılık.

CANDAN, T. (2017) “Vergi Şeffaflığının Anayasa Hukuku ve Anayasa Altı Mevzuattan Kaynaklanan Sınırları”, **Vergi Şeffaflığı Sempozyumunda Sunulan Bildiri**, 6-7 Nisan, “Çevrimiçi”
<https://turgutcandan.com/2017/11/13/vergi-seffafliginin-anayasa-hukuku-ve-anayasa-alti-mevzuattan-kaynaklanan-sinirlari-6-7-nisan-2017-vergi-seffaligi-sempozyumunda-sunulan-bildiri/>, Erişim Tarihi: 01.08.2020.

CANDAN, T. (2019) **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, 4. Basım, Ankara, Yetkin Yayınları.

CLARKE, R. (1997) “Introduction to Dataveillance and Information Privacy, and Definitions of Terms,” **Xamax Consultancy**, “Çevrimiçi”
<http://www.rogerclarke.com/DV/Intro.html>, Erişim Tarihi: 15.01.2019

COUNCIL OF EUROPE (2018) “Case Law Of The European Court Of Human Rights Concerning The Protection Of Personal Data”, “Çevrimiçi”
<https://rm.coe.int/t-pd-2018-15-case-law-on-data-protection-may2018-en/16808b2d36>, Erişim Tarihi: 28.06.2020.

- COUNCIL OF EUROPE** (2018) “Convention 108+: Convention for the Protection of Individuals with Regard to the Processing of Personal Data”, “Çevrimiçi” <https://rm.coe.int/convention-108-convention-for-the-protection-of-individuals-with-regar/16808b36f1>, Erişim Tarihi: 15.02.2019.
- COUNCIL OF EUROPE** (2018) “Handbook on European Data Protection Law” “Çevrimiçi” https://www.echr.coe.int/documents/handbook_data_protection_eng.pdf, Erişim Tarihi: 10.02.2019
- COUNCIL OF EUROPE** “The modernised Convention 108: novelties in a nutshell”, “Çevrimiçi” <https://rm.coe.int/modernised-conv-overview-of-the-novelties/16808accf8>, Erişim Tarihi: 20.02.2019.
- ÇAVUŞ, A. (2006) “Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, **Marmara Üniversitesi, S.B.E.**, İstanbul.
- ÇELİKKAYA, A.; A. BİŞGİN (2012) “Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi: Türkiye’nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı 163, ss.76-94.
- ÇETİN, G.; R. GÖKBUNAR (2010) “Mükellef Haklarına Vergi İdaresi Çalışanlarının Bakışı”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt 17, Sayı 1.
- ÇOKMUTLU, M. (2014) “Türk Ceza Hukukunda Kişisel Verilerin Korunması”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, **Kocaeli Üniversitesi, S.B.E.**, Kocaeli.
- ÇOMAKLI, Ş. E. (2007) “Mahremiyet Kavramı ve Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 312, ss.135-139.
- ÇÖLGEZEN BATUN, Ö. (2019) “Vergi Mahremiyeti ve Açıklık”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl 38, Sayı 453, ss.18-25.
- DEMİRBAŞ AKSÜT, B. (2010) “Vergi Yargılaması Hukuku’nun Anayasal Temelleri”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 12, ss.257-312.
- DEMİRCAN, S. (2014) “Vergi Mahremiyetinin Yeniden Yapılandırılması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 313, 2014, ss.184-192.
- DEMİRCİ, A. (2011) “Vergi İnceleme Tutanakları”, **Yaklaşım Dergisi**, ss.1-14 “Çevrimiçi” <http://www.azmidemirci.com/UserFiles/Attachments/2019/05/29/e225857d-3ea8-4058-8cf3-3ea1dbf8b3d3.pdf>, Erişim Tarihi: 25.04.2020.
- DİNÇ, G. (1987) “Bilgisayar Çağında Özel Yaşamın Korunması”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı 2, ss.195-204.
- DİNÇ, G. (2008) “Uluslararası Belgeler Açısından Özel Yaşam”, **Özel Yaşamın Gizliliği (Aile Yaşamı, Konut, Haberleşme ve Kişisel Verilerin**

Saklanması) Paneli, Ankara, Türkiye Barolar Birliği Yayınları No: 154, ss.14-54.

DOĞAN, U. (2015) “Vergi Teknolojileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 322, ss.9-40.

DOĞRUSÖZ, B. (2009) “Aramalı İncelemenin İncelikleri”, “Çevrimiçi”
<https://www.bumindogrusoaz.com/article/aramali-inceleminen-incelikleri>,
Erişim Tarihi: 10.06.2020

DOĞRUSÖZ, M. E.; B. GEDİKLİ (2018) “Bilgi Değişiminde Vergi Mahremiyeti”,
Legal Mali Hukuk Dergisi, Cilt 14, Sayı 160, 2018, s.1129-1144.

DUMAN, B. (2016) “Ceza Hukuku Bağlamında Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Atıf Problemi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 65, Sayı 4, ss.1577-1601.

DURDU, M. (2019) “Mükellef Verilerinin Korunması ve Vergi Mahremiyeti”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 27, Sayı 3, ss.589-623.

DÜLGER, M. V. (2016) “Kişisel Verilerin Korunması Kanunu ve Türk Ceza Kanunu Bağlamında Kişisel Verilerin Ceza Normlarıyla Korunması”, **İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 3, Sayı 2, ss.101-168.

DÜLGER, M. V. (2018) “İnsan Hakları ve Temel Hak ve Özgürlükler Bağlamında Kişisel Verilerin Korunması”, **İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 5, Sayı 1, ss.71-144.

DÜLGER, M. V. (2019) “Avrupa Birliği Genel Veri Koruma Tüzüğü Bağlamında Kişisel Verilerin Korunması”, **Yaşar Hukuk Dergisi**, Cilt 1, Sayı 2, ss.71-174.

EGELİ, H.; M. DAĞ (2012) “Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı 163, ss.130-146.

EKİCİ, İ. (2011) “Vergi Mahremiyetinin İhlali ve Hukuka Uygunluk Sebepleri”, **Terazi Hukuk Dergisi**, Cilt 6, Sayı 58, ss.87-92.

ELMALI, H. (2016), “Bilişim Çağının Ortaya Çıkardığı Temel Bir İnsan Hakkı Olarak Unutulma Hakkı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 4, Sayı 65.

ERDEM, K. M. (2018) “Mükellef Hakları”, **Mali Hukuk Dergisi**, Cilt 14, Sayı 166, ss.2885-2902.

ERDOĞAN, M. (2007) **İnsan Hakları Teorisi ve Hukuku**, Ankara, Orion Yayınevi.

EREM, F. (1943) “Ceza Hukukunda Meslek Sırrı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 1, Sayı 1, ss.35-72.

- EROL, A. (2011) **Vergi Felsefesi (Devlet ve Vergi)**, İstanbul, İSMMMO Yayınları; 140.
- EROL, A. (2015) “Vergi Hukukunda Bilgi Verme Ödevinin Sınırı Olarak Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sonuçları”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **İstanbul Üniversitesi, S.B.E.**, İstanbul.
- EROL, A.; N. ÖZİŞİK (2014) “Mükellef Hakkı Olarak Vergi Mahremiyeti”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 125, ss.35-47.
- ERSOY, U. (2009), “Bir İnsan Hakları Kavramı Olarak Kişisel Verilerin Korunması”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Gazi Üniversitesi, S.B.E.**, Ankara.
- EUROPEAN COMMITTEE ON LEGAL CO-OPERATION (CDCJ)** (1987), “New Technologies: A challenge to Privacy Protection?”, Study prepared by the Committee of experts on data protection (CJ-PD), Strasbourg, “Çevrimiçi” <https://rm.coe.int/09000016809125af>, Erişim Tarihi: 08.02.2019
- EVANS, A. C. (1981) “European Data Protection Law”, **The American Journal of Comparative Law**, Vol 29, No 4, pp.571-582.
- FINN, R. L.; D. Wright; M. Friedewald (2013) “Seven Types of Privacy” **European Data Protection: Coming of Age**, Ed.: Serge Gutwirth, Ronald Leenes, Paul de Hert, Yves Poullet, Springer, Dordrecht, pp.3-32.
- FISCHER-HUBNER, S. (1998) “Privacy and Security at Risk in the Global Information Security”, **Information, Communication & Society**, Vol 1, No 4, pp.420-441.
- GEDİK, G. (2008) “Vergi Mahremiyeti Kapsamındaki Bilgilerin Basında Yayınlanması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 317, ss.125-139.
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI** (2014) “Mükelleflerin Hakları ve Ödevleri Rehberi”, Yayın No: 185, “Çevrimiçi” https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/mukellef_inhakveodevleri2014.pdf, Erişim Tarihi: 15.04.2019.
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI** (2015) “OECD Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma”, “Çevrimiçi”, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Mevzuat_DisIliskiler/OECD_Model_Yorum_Kitabi_2014.pdf, Erişim Tarihi: 20.09.2020.
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**, “2004 Yılı Faaliyet Raporu”, “Çevrimiçi” https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2004/uygulama_bim.pdf, Erişim Tarihi: 20.08.2020
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**, “2008 Yılı Faaliyet Raporu”, “Çevrimiçi” <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2008/faaliyetraporu2008.pdf>, Erişim Tarihi: 01.09.2020

- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**, “2009 Yılı Faaliyet Raporu”, “Çevrimiçi” https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2009/2009_faaliyet_raporu.pdf, Erişim tarihi: 01.09.2020
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**, “2015 Yılı Faaliyet Raporu”, “Çevrimiçi” https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2015/2015_faaliyet_raporu.pdf, Erişim tarihi: 20.08.2020.
- GERÇEK, A. ve diğerleri (2015) **Mükellef Hakları - Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi**, Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- GILBERT, F. (2011) “Proposed Data Protection Regulation Unveiled by EU Commission”, “Çevrimiçi” <https://www.francoisegilbert.com/?p=461>, Erişim Tarihi: 26.02.2019.
- GÖKBEL, D. (2000) “Mükellef Hakları”, Yayımlanmamış Doktora Tezi, **Anadolu Üniversitesi, S.B.E.**, Eskişehir.
- GÜLERCİ, B. (2017) **Türk Hukukunda Vergi Mahremiyetinin Sınırları**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık.
- GÜNAY, F. (2008) “Adli ve İdari Soruşturma Yapan Kamu Görevlilerince Talep Edilen Bilgi Ve Belgelerin Vergi İdaresince Verilip Verilemeyeceğinin Vergi Mahremiyeti Kapsamında Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 241, ss.57-61.
- GÜNER, Ü.; S. Yılmaz (2017) “İlan Yoluyla Yapılan Tebligat İşlemleri Vergi Mahremiyetini İhlal Etmektedir”, **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı 162, ss.1-7, “Çevrimiçi” <http://www.umitguner.com.tr/Dosyalar/mak5.pdf>, Erişim Tarihi: 12.04.2019.
- GÜNEŞ, G. (2014) **Verginin Yasallığı İlkesi**, 4. Basım, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık.
- HENDERSON, S. C.; C. A. SNYDER (1999) “Personal information privacy: implications for MIS managers”, **Information & Management**, Vol 36, No 4, pp.213-220.
- HEPAKSAZ, E.; F. ÇEVİKCAN; E. ÖZ (2011) “Aramalı Vergi İncelemesi ve İşlerliği”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 354, ss.1-16, “Çevrimiçi” <http://www.ersanoz.com/makaleler/02-18-2011-aramali-vergi-incelemesi-ve-islerligi.pdf>, Erişim Tarihi: 10.06.2020.
- İMRE, Z. (1974) “Şahsiyet Haklarından Şahsın Özel Hayatının ve Gizliliklerinin Korunmasına İlişkin Meseleler”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt 39, Sayı 1-4, ss.147-168.

- KARA, S. (2017) “Vergi Mahremiyeti Kapsamına Giren Hususların Yargı Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl 8, Sayı 32, ss.269-281.
- KARABOYACI, A. (2014) “Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 115, ss.211-242.
- KARAÇOBAN GÜNEŞ, T. (2010) “Vergi Usul Kanunu’nda Düzenlenen Bir Koruma Tedbiri: Aramalı Vergi İncelemesi”, **Fasikül Aylık Hukuk Dergisi**, Sayı 5, ss.20-26.
- KARAÇOBAN GÜNEŞ, T. (2016) “Vergi Ödevlilerinin Kişisel Verilerinin Korunması ve Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Tasarısı”, **İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 15, Sayı 1-2, ss.801-824.
- KARADEMİR, M. (2011) “Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 273, ss.1-8.
- KARAKOÇ, Y. (2007) **Genel Vergi Hukuku**, 4. Basım, Ankara, Yetkin Yayınları.
- KARAKOÇ, Y. (2016) **Vergi Ceza Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları.
- KARATAŞ DURMUŞ, N. (2017) “Ticari Sırların ve Kişisel Verilerin Korunması Kapsamında Vergi Mahremiyeti”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl 8, Sayı 31, ss.371-410.
- KAYA BENSGHİR, T. (1996) **Bilişim Teknolojileri ve Örgütsel Değişim**, Ankara, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayın No: 274.
- KAYA, C. (2011) “Avrupa Birliği Veri Koruma Direktifi Ekseninde Hassas (Kişisel) Veriler ve İşlenmesi”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt 69, Sayı 1-2, ss.317-334.
- KESKİN KİZİROĞLU, S. (2008) “Türk Hukuku’nda Arama ve Elkoyma”, **Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 7, Sayı 1, ss.143-162.
- KILINÇ, D. (2012) “Anayasal Bir Hak Olarak Kişisel Verilerin Korunması”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 61, Sayı 3, ss.1089-1169.
- KILKELLY, U. (2001) **Özel Hayata ve Aile Hayatına Saygı Gösterilmesi Hakkı**, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 8. Maddesi’nin Uygulanmasına İlişkin Kılavuz, İnsan Hakları El Kitapları, No. 1, Avrupa Konseyi.
- KIZILOT, Ş. ve diğerleri (2007) **Vergi Hukuku**, 2. Basım, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık.

KİŞİSEL VERİLERİ KORUMA KURUMU (2019) “Örneklerle Kişisel Verilerin Korunması”, KVKK Yayınları No: 29, Ankara, “Çevrimiçi” <https://kvkk.gov.tr/SharedFolderServer/CMSFiles/a23bfe08-9b3a-4c2f-8a97-a259dcc0e667.PDF>, Erişim Tarihi: 15.11.2019.

KİŞİSEL VERİLERİ KORUMA KURUMU “6698 Sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanununun Amacı ve Kapsamı”, “Çevrimiçi”, <https://www.kvkk.gov.tr/Icerik/4185/6698-Sayili-Kisisel-Verilerin-Korunmasi-Kanununun-Amaci-ve-Kapsami>, Erişim Tarihi: 05.07.2020.

KİŞİSEL VERİLERİ KORUMA KURUMU, “Kişisel Verilerin İşlenmesine İlişkin Temel İlkeler”, “Çevrimiçi” <https://www.kvkk.gov.tr/Icerik/4189/Kisisel-Verilerin-Islenmesine-Iliskin-Temel-Ilkeler>, Erişim Tarihi: 01.07.2020.

KİŞİSEL VERİLERİ KORUMA KURUMU, “Kişisel Verilerin Korunması Kanununa Duyulan İhtiyaç”, “Çevrimiçi” <https://www.kvkk.gov.tr/SharedFolderServer/CMSFiles/8e39e0a1-6ec4-4179-a5d3-bbd8e78dce31.pdf>, Erişim Tarihi: 05.02.2019.

KİŞİSEL VERİLERİ KORUMA KURUMU, “Özel Nitelikli Kişisel Verilerin İşlenme Şartları”, “Çevrimiçi” <https://www.kvkk.gov.tr/Icerik/5238/Ozel-Nitelikli-Kisisel-Verilerin-Islenme-Sartlari>, Erişim Tarihi: 25.12.2018.

KİŞİSEL VERİLERİ KORUMA KURUMU, “Veri Sorumlusu ve Veri İşleyen”, “Çevrimiçi” <https://www.kvkk.gov.tr/Icerik/4195/Veri-Sorumlusu-ve-Veri-Isleyen>, Erişim Tarihi: 27.12.2018.

KOCA, M.; İ. ÜZÜLMEZ (2019) “Kişisel Verilerin Kaydedilmesi Suçu (m. 135)”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof. Dr. Durmuş TEZCAN’a Armağan, Cilt 21, Özel Sayı, ss.69-93.

KOCAER, Ş. (2019) “Kişisel Verilerin Korunması Hukuku ve Mali Bilgilerin İşlenmesi ve Aktarılması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl 38, Sayı 456, ss.5-10.

KOCATEPE, M. (2019) “Türk Vergi Hukukunda Mükellefin Vergi Mahremiyeti Hakkı”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Marmara Üniversitesi, S.B.E.**, İstanbul.

KORKMAZ, İ. (2017) **Kişisel Verilerin Ceza Hukuku Kapsamında Korunması**, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

KÜZECİ, E. (2018) **Kişisel Verilerin Korunması**, 2. Basım, Ankara, Turhan Kitabevi.

LITMAN, J. (2000) “Information Privacy/Information Property”, **Stanford Law Review**, Vol 52, pp.1283-1313.

MARTTİN, V.; İ. PEHLİVAN (2010) “ISO 27001:2005 Bilgi Güvenliği Yönetim Standardı ve Türkiye’deki Bazı Kamu Kuruluşu Uygulamaları Üzerine Bir

- İnceleme”, **Mühendislik Bilimleri ve Tasarım Dergisi**, Cilt 1, Sayı 1, ss.49-56.
- NAS, A. (2012) “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 61, Sayı 4, ss.1307-1336.
- OECD (2013) “The OECD Privacy Framework”, “Çevrimiçi” http://www.oecd.org/sti/ieconomy/oecd_privacy_framework.pdf, Erişim Tarihi: 08.02.2019.
- OĞUZ, S. (2018) “Kişisel Verilerin Korunması Hukukunun Genel İlkeleri”, **Bilgi Ekonomisi ve Yönetimi Dergisi**, Cilt 13, Sayı 2, ss.121-138.
- OKTAR, S. A. (2003) “Vergi Mahremiyeti Kuralının Bir İstisnasının Bazı Anayasal İlkeler Karşısındaki Durumu”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 123, ss.1-12.
- OKTAR, S. A. (2019) **Vergi Hukuku**, 14. Basım, İstanbul, Türkmen Kitabevi.
- ORAL, İ. (2019) “Devalı Bilgi Verme Yükümlülüğü Özelinde Vergi İdaresinin Bilgi Toplama Yetkisi”, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Marmara Üniversitesi, S.B.E.**, İstanbul.
- ORKUNOĞLU ŞAHİN, I. F. (2012) “Bilgi Edinme Hakkının Kullanılmasında Bir İstisna: Vergi Mahremiyeti”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 16, Sayı 2, ss.199-216.
- ÖMERCİOĞLU, A. (2016) “Vergi Denetim Müesseseleri Açısından Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 65, Sayı 4, ss.2277-2304.
- ÖNCÜ, K. (2019) **Vergi Yükümlüsü Açısından Özel Hayatın Gizliliği**, Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- ÖNER, C. (2018) “Uluslararası Bilgi Değişimi Karşısında Mükellefin Korunması”, **Uluslararası Vergi Hukukunda Güncel Gelişmeler ve Türkiye’ye Etkileri**, Ed.: Başaran Yavaşlar, Üzeltürk, Güneş, Doğrusöz, Gümüşkaya, VEHUP 1. Yıllık Kongresi, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, ss.69-98.
- ÖNER, E. (2019) **Vergi Hukuku**, 11. Basım, Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- ÖZBALCI, Y. (2004) **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık.
- ÖZDEMİR, M. (2002), “Vergi Mahremiyeti, Sınırları ve İhlali”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 59, ss.85-106.
- ÖZEL, S. (2004) **Uluslararası Alanda Medya ve İnternette Kişilik Hakkının Korunması**, 2. Basım, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

- ÖZYER, M. A. (2008) **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 4. Basım, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.
- PINAR B.; Y. TAYLAR (2013) “Türk Vergi Hukukunda Kamusal Bir Denetim Yolu Olarak Vergi Araması”, **Ceza Hukuku Dergisi**, Sayı 21, ss.139-180.
- PRINS, C. (2006) “When Personal Data, Behavior and Virtual Identities Become a Commodity: Would a Property Rights Approach Matter?”, **Script-ed**, Vol 3, No 4, pp.270-303.
- PRINS, J.E.J. (2004) “The Propertization of Personal Data and Identities”, **Electronic Journal of Comparative Law**, Vol 8, No 3, pp.1-7.
- ROAGNA, I. (2012) **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Özel Hayata ve Aile Hayatına Saygı Gösterilmesi Hakkının Korunması**, Avrupa Konseyi İnsan Hakları El Kitapları, Çeviri: Ayşe Gül Alkış Schäling, Avrupa Konseyi.
- SABAN, N. (2016) “Vergi İdaresinin Bilgi Toplama Sınırı: Norm ve Normatif Yabancılaşma”, **Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırları**, Ed.: Billur Yaltı, İstanbul, Beta Yayınevi, ss.129-148.
- SABAN, N. (2016) **Vergi Hukuku**, 8. Basım, İstanbul, Beta Yayınevi.
- SAMUELSON, P. (2000) “Privacy as Intellectual Property?”, **Standford Law Review**, Vol 52, pp.1125-1173.
- SARIBAŞ, G. “Vergi Mahremiyeti Kavramı ve Kişisel Verilerin Korunması Hukuku İle İlişkisi”, “Çevrimiçi” <http://gizemsaribas.av.tr/vergi-mahremiyeti-kavrami-ve-kisisel-verilerin-korunmasi-hukuku-ile-iliskisi/>, Erişim Tarihi: 05.06.2020.
- SOLAK AKMAN, İ. (2012) “Vergi Mahremiyetini İhlal”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, **Ankara Üniversitesi, S.B.E.**, Ankara.
- SONSUZOĞLU, E. (2000) “Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 141, ss.116-134.
- SOYDAN, B. (2015) **Vergi Denetimi Mevzuatı**, İstanbul, İSMMMO Yayınları 158; Mevzuat Serisi 12.
- ŞEN, E. (2014) “Kişisel Verilerin Kaydedilmesi”, 2014, “Çevrimiçi” <https://www.haber7.com/yazarlar/prof-dr-ersan-sen/1235168-kisisel-verilerin-kaydedilmesi>, Erişim Tarihi: 05.02.2020
- ŞENYÜZ, D. (2013) **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, 7. Basım, Bursa, Ekin Yayınevi.
- ŞENYÜZ, D.; M. YÜCE; A. GERÇEK (2016) **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 7. Basım, Bursa, Ekin Yayınevi.

- ŞİMŞEK, O. (2008) **Anayasa Hukukunda Kişisel Verilerin Korunması**, İstanbul, Beta Yayınevi.
- T.C. ANAYASA MAHKEMESİ**, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (Gerekçeli), 2019, “Çevrimiçi” https://www.anayasa.gov.tr/media/6382/gerekceli_anayasa.pdf, Erişim Tarihi: 16.04.2019.
- TANDOĞAN, H. (1963) “Şahsiyetin Akit Dışı İhlallere Karşı Korunmasının İşleyiş Tarzı ve Basın Yoluyla Olan İhlallere Karşı Özel Hayatın Korunması”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 20, Sayı 1, ss.1-36.
- TAŞ S.; Ş. KARAKIŞ (2000) “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 227, ss.91-95.
- TAŞ, F. (2008) **Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık.
- TAŞDELEN, A. (2003) “Vergisel Arama”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 5, Sayı 2, ss.159-191.
- TAŞTAN, F. G. (2017) **Türk Sözleşme Hukukunda Kişisel Verilerin Korunması**, 2. Basım, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık.
- TATAROĞLU, M. (2009) “E-devlet’te Kullanılan Gözetim ve Kayıt Teknolojilerinin Mahremiyet Üzerinde Etkileri”, **Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 1, Sayı 18, ss.95-120.
- TBMM**, 117 Sıra Sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Tasarısı (1/541) ve Adalet Komisyonu Raporu, “Çevrimiçi” <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss117.pdf>, Erişim Tarihi: 20.12.2018
- TBMM**, 175 Sıra Sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu (1/174), “Çevrimiçi” <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c019/tbmm08019080ss0175.pdf>, Erişim Tarihi: 17.04.2019.
- TBMM**, 533 Sıra Sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı (1/914) ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, “Çevrimiçi” <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss533.pdf>, Erişim Tarihi: 01.05.2019.
- TEKİN, N. (2014) “Kişisel Verilerin Korunması İle İlgili Türkiye’deki Kanun Tasarısının Avrupa Birliği Veri Koruma Direktifi Işığında Değerlendirilmesi”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı 4, ss.222-262.
- TÜFEKÇİ, I.; N. FİDAN (2014) “Yabancı Hesaplar Vergi Mevzuatına Uyum Yasası (FATCA) Genel Bakış”, **Vergide Gündem E-Dergi** “FATCA” Özel Sayısı,

ss.3-5, “Çevrimiçi”
https://www.vergidegundem.com//files/ebooks/2014/may/VG_Mayis2014/files/basic-html/page1.html, Erişim Tarihi: 25.09.2020.

TÜRK DİL KURUMU SÖZLÜKLERİ, “Güncel Türkçe Sözlük”,
<https://sozluk.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 21.12.2018.

ULUATAM, Ö.; Y. METHİBAY (2001) **Vergi Hukuku**, 5. Basım, Ankara, İmaj Yayıncılık.

UYANIK, S. B. (2008) “Vergilendirme İlişkisi ve Özel Yaşamın Gizliliği”, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Ankara Üniversitesi, S.B.E.**, Ankara.

UYGUN, M. (2010) “Avrupa Birliğinin 95/46 sayılı Veri Koruma Yönergesi Işığında Kişisel Verilerin Korunması”, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Gazi Üniversitesi, S.B.E.**, Ankara.

UZUN ÇAM, M. (2017) “Vergi Denetiminde Anayasaya Aykırı El Koyma Yetkisi”, **Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 15, Sayı 4, ss.177-206.

ÜLKÜ, M. M. (2005) “5237 Sayılı TCK. 132-140. Maddelerinde Yer Alan Özel Hayata ve Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar”, ss.1-16, “Çevrimiçi”
[https://docplayer.biz.tr/222811-5237-sayili-tck-132-140-maddelerinde-yer-
alan-ozel-hayata-ve-hayatın-gizli-alanına-karsi-suclar-1.html](https://docplayer.biz.tr/222811-5237-sayili-tck-132-140-maddelerinde-yer-alan-ozel-hayata-ve-hayatın-gizli-alanına-karsi-suclar-1.html), Erişim Tarihi: 15.03.2019.

ÜNSAL, H. (2003) “Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, Sağladığı Yararlar ve Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 8, Sayı 3, ss.1-15, “Çevrimiçi”
<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/195011>, Erişim Tarihi: 12.04.2019.

ÜZELTÜRK, H. (2013) “Çağdaş Vergi Sistemlerinde Vergi Denetimi”, **Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 10, Sayı 2, ss.40-64.

VAN, M.; D. ÇAKIL (2018) “Hukuka Uygun Veri İşlenmesi İçin Gözetilen İlkeler”, “Çevrimiçi”
[http://www.mertvan.av.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=57:hukuka-uygun-veri-islenmesi-icin-goezetilen-
ilkeler&catid=38&Itemid=105&lang=en](http://www.mertvan.av.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=57:hukuka-uygun-veri-islenmesi-icin-goezetilen-ilkeler&catid=38&Itemid=105&lang=en), Erişim Tarihi: 01.07.2020.

VERGİ DOSYASI (2017) “Vergi Mahremiyeti Nedir? Uymakla Zorunlu Olanlar, İstisna ve Cezası”, “Çevrimiçi”
<https://vergidosyasi.com/2017/11/29/vergi-mahremiyeti-nedir-uyumakla-zorunlu-olanlar-istisna-ve-cezasi/>, Erişim Tarihi: 20.01.2020.

WARREN, S. D.; L. D. BRANDEIS (1890) “The Right to Privacy”, **Harvard Law Review**, Vol 4, No 5, pp.193-220.

WORLD ECONOMIC FORUM (2011) “Personal Data: The Emergence of a New Asset Class”, “Çevrimiçi” http://www3.weforum.org/docs/WEF_ITTC_PersonalDataNewAsset_Report_2011.pdf, Erişim Tarihi: 20.01.2019.

YALTI, B. (2006) **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, İstanbul, Beta Yayınevi.

YAYLA, İ. E. (2011) “Türkiye’de Vergi Mahremiyeti ve Avrupa Birliğine Mevzuat Uyumu Çerçevesinde Alman Vergi Mahremiyeti Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 359, ss.1-6, “Çevrimiçi” <https://www.academia.edu>, Erişim Tarihi: 17.04.2019.

YERÇİ, C. (2008) “Vergi Mahremiyeti ve Vergi Mahremiyetini İhlal Suçunun Cezası”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 233, ss.1-17.

YILDIZ, Y. (2019) “Kişisel Verilerin Korunmasının Vergi Mahremiyeti İle Etkileşimi”, **Kişisel Verileri Koruma Dergisi**, Cilt 1, Sayı 2, ss.1-16.

YUMRUTAŞ, D. (2015) “Vergi Ödevlisinin Hak ve Yükümlülükleri Kapsamında Vergi Mahremiyeti”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 18, s.22-24.

YURTCAN, E. (2016) **Yargıtay Kararları Işığında Özel Hayata Karşı Suçlar**, Ankara, Adalet Yayınevi.

YURTSEVER, H.; B. BURAN (2012) “Bilgi Edinme Hakkı Kanunu Çerçevesinde Vergi Mahremiyetinin Değerlendirilmesi”, **Electronic Journal of Vocational Colleges**, Cilt 2, Sayı 2, ss.46-56.

YÜKSEL CİVELEK, D. (2011) “Kişisel Verilerin Korunması ve Bir Kurumsal Yapılanma Önerisi”, Uzmanlık Tezi, **T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı**, Yayın No: 2821.

YÜKSEL, M. (2003) “Mahremiyet Hakkı ve Sosyo-Tarihsel Gelişimi”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt 58, Sayı 1, ss.181-213.

YÜNLÜ, L. (2003) “Fikri Mülkiyet Hakkı”, **Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni**, Cilt 23, Sayı 1-2, ss.891-918.

İnternet Adresleri

<http://www.oecd.org/internet/ieconomy/oecdguidelinesontheprivacyandtransborderflowsofpersonaldata.htm>, Erişim Tarihi: 15.12.2018.

<https://rm.coe.int/1680078b37>, Erişim Tarihi: 16.12.2018.

<https://eurlex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:31995L0046&from=en>, Erişim Tarihi: 16.12.2018.

<https://eurlex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32016R0679&from=EN>, Erişim Tarihi: 10.01.2019.

<https://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2002L0058:20091219:EN:PDF>, Erişim Tarihi: 22.12.2018.

<https://www.refworld.org/docid/3ddcafaac.html>, Erişim Tarihi: 10.02.2019.

<https://rm.coe.int/1680080626>, Erişim Tarihi: 15.02.2019.

https://search.coe.int/cm/Pages/result_details.aspx?ObjectId=09000016807c65bf, Erişim Tarihi: 15.02.2019.

<https://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:105:0054:0063:EN:PDF>, Erişim Tarihi: 25.02.2019.

https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_12_46, Erişim Tarihi: 26.02.2019

https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_15_6321, Erişim Tarihi: 28.02.2019.

https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/6183/tvk_4369_sayili_kanun_1.pdf, Erişim Tarihi: 25.04.2019.

https://www.echr.coe.int/Documents/Convention_TUR.pdf, Erişim Tarihi: 15.03.2020.

<https://www.tbmm.gov.tr/komisyon/insanhaklari/pdf01/203-208.pdf>, Erişim Tarihi: 20.03.2020.

<https://www.tbmm.gov.tr/komisyon/insanhaklari/pdf01/53-73.pdf>, Erişim Tarihi: 20.03.2020.

<https://www.avrupa.info.tr/tr/avrupa-birligi-temel-haklar-bildirgesi-708>, Erişim Tarihi: 20.03.2020.

<https://www.gib.gov.tr/yardim-ve-kaynaklar/istatistikler>, Erişim Tarihi: 01.07.2020.

<https://www.cnnturk.com/ekonomi/turkiye/iste-turkiyenin-gizli-rekortmenleri>, Erişim Tarihi: 01.07.2020.

<https://www.milliyet.com.tr/ekonomi/vergi-yuzsuzleri-listesi-aciklandi-6032164>, Erişim

Tarihi: 03.07.2020.

<https://www.gib.gov.tr/bilgi-guvenligi-kapsami>, Erişim Tarihi: 10.09.2020.

