TÜRK HUKUKUNDA

VERGİ MAHREMİYETİNİN SINIRLARI

Burcu GÜLERCİ

(Yüksek Lisans Tezi)

Eskişehir, 2015

TÜRK HUKUKUNDA
VERGİ MAHREMİYETİNİN SINIRLARI

Burcu GÜLERCİ

T.C.
Eskişehir Osmangazi Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı
YÜKSEK LİSANS TEZİ

Eskişehir
2015

T.C.
ESKİŞEHİR OSMANGAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Burcu GÜLERCİ tarafından hazırlanan Türk Hukukunda Vergi Mahremiyetinin Sınırları başlıklı bu çalışma …….. tarihinde Eskişehir Osmangazi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinin ilgili maddesi uyarınca yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak, Jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalında yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan …….

Üye Doç. Dr. Emrah Ferhatoğlu

Üye …….

Üye …….

Üye …….

ONAY
…/ …/ 200…
Enstitü Müdürü

…../…../2015

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Bu tezin/projenin Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Yönergesi hükümlerine göre hazırlandığını; bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmanın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmanın Eskişehir Osmangazi Üniversitesi tarafından kullanılan bilimsel intihal tespit programıyla taranmasını kabul ettiğimi ve hiçbir şekilde intihal içermediğini beyan ederim. Yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması halinde ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçlara razı olduğumu bildiririm.

Burcu GÜLERCİ

ÖZET

TÜRK HUKUKUNDA VERGİ MAHREMİYETİNİN SINIRLARI

GÜLERCİ, Burcu

Yüksek Lisans- 2015

Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Doç. Dr. Emrah FERHATOĞLU

Vergi mahremiyeti kişilere ait sır niteliğindeki bilgilerin vergilendirme süreci boyunca ve sonrasında korunmasını amaçlamaktadır. Öyle ki bu mahremiyet sadece vergilendirme sürecinde değil yargılama aşamasında da korunması gereken bir mahremiyettir. Bundan dolayı vergi mahremiyetinin özel hayatın gizliliği ile çok yakın bir ilişkisi vardır. Tüm bu özellikleri nedeniyle vergi mahremiyetinin sınırlarının dikkatli bir şekilde çizilmesi gerekir.

Bu tez çalışmasının birinci amacı vergi mahremiyetinin temel hak ve özgürlükler karşısındaki konumunu tespit etmeye çalışmaktır. Bu amaç kapsamında kişinin özel hayat alanları ayrıntılı olarak incelenmiş ve vergi mahremiyetinin özel hayat alanları içerisindeki yeri tespit edilmiştir. Çalışmanın ikinci ve asli amacı ise vergi mahremiyetinin hukuki sınırlarını ortaya koymaktır. Bu anlamda vergi mahremiyetinin vergi denetimi, yargılama aşaması, bankacılık işlemleri, bilgi paylaşımı ve suç gelirlerinin aklanması konuları bakımından anayasal sınırları tespit edilmeye çalışılmıştır. Çalışmamızda vergi mahremiyeti ile ilgili tüm bu sorunlar insan hakları ve anayasa hukuku bakımından ele alınarak konuyla ilgili literatüre katkı sağlanması hedeflenmiştir.

ABSTRACT

THE LIMITS OF TAX PRIVACY IN TURKISH LAW

GÜLERCİ, Burcu

Master Degree-2015

Department of Public Finance

Adviser: Assoc. Prof. Dr. Emrah FERHATOGLU

Tax privacy aims to protect the information belonging to individuals which has glaze qualification during taxation process and after. And this privacy is not only a privacy which should be protected during the taxation process but also a privacy which should be protected during the trial process. Therefore, tax privacy has an intimate relationship with the right of privacy. Because of all its features, the limitation of secrecy of taxes should be drawn rigorously.

The first aim of this study is to determine the position of tax privacy against of fundamental rights and freedoms. Within the scope of this aim, one's privacy life areas are examined detailed and the place of tax privacy within privacy life areas are determined. The second and fundamental aim of the study is put forth the legal limitation of tax privacy. In this sense, it is tried to determine constitutional limitations of tax privacy in terms of tax auditing, trial process, banking transactions, information sharing, and laundering of crime revenues. In our study, it is aimed to contribute to the literature by considering all these problems concerning to tax privacy in terms of human rights and constitutional law.

İÇİNDEKİLER

ÖZET v

ABSTRACT vi

TABLOLAR LİSTESİ xi

KISALTMALAR LİSTESİ xii

GİRİŞ 1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ MAHREMİYETİ

1.1. MAHREMİYET KAVRAMI 4

1.1.1.Sır Kavramı 5

1.1.1.1. Sırrın Varlık Şartları 7

1.1.1.2. Sır Türleri 10

1.1.2.Bilgi Kavramı 11

1.1.3. Mahremiyet Kavramının Bilgi ve Sır Kavramlarıyla İlişkisi 12

1.2.VERGİLENDİRME YETKİSİ VE MAHREMİYET 13

1.2.1.Vergilendirme Yetkisi Kavramı 13

1.2.2.Vergilendirme Yetkisinin Temel Hak ve Özgürlükler Bakımından Sınırı 16

1.2.3. Vergi Mahremiyeti 18

1.3. VERGİ MAHREMİYETİNİN KAYNAKLARI 20

1.3.1. Anayasal Kaynaklar 20

1.3.1.1. Anayasadaki Düzenlemeler 20

1.3.1.2. 1982 Anayasası'nda Düzenlenen Temel Hak ve Hürriyetler Bakımından Vergi Mahremiyeti 22
1.3.1.2.1. Genel Olarak Temel Hak ve Hürriyetler 27
1.3.1.2.2. Bir Temel Hak ve Hürriyet Olarak Özel Hayatın Gizliliği Hakkı 30
1.3.1.3.Temel Hak ve Hürriyetlerin Sınırlandırılması ve Ölçülülük İlkesi 41
1.3.1.4. Temel Hak ve Hürriyetlerle İlgili Düzenlemelerin Vergi Mahremiyeti Bakımından Değerlendirilmesi 48
1.3.2. Vergi Usul Kanununda Vergi Mahremiyeti 51
1.3.2.1. Kapsam 51
1.3.2.1.1. Kişi Bakımından Kapsam 52
1.3.2.1.2. Konu Bakımından Kapsam 53
1.3.2.2. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu 54
1.3.3.Vergi Mahremiyetinin İç Hukuktaki Diğer Kaynakları 56
1.3.3.1. Medeni Kanun, Borçlar Kanunu ve Türk Ticaret Kanunundaki Düzenlemeler 56
1.3.3.2. Türk Ceza Kanunundaki Düzenlemeler 57
1.3.3.3. Bankacılık Kanunundaki Düzenlemeler 58
1.3.3.4. Avukatlık Kanunundaki Düzenlemeler 59
1.3.3.5. Ticari Sır, Banka Sırrı ve Müşteri Sırrı Hakkında Kanun Tasarısındaki Düzenlemeler 59
1.3.4. Vergi Mahremiyetinin Uluslararası Hukuktan Doğan Kaynakları 60

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ MAHREMİYETİNİN SINIRI: MÜKELLEFİN VERGİ BİLGİLERİNİN AÇIKLANMASI

2.1.VERGİ MAHREMİYETİ VE VERGİ BİLGİLERİNİN AÇIKLANMASI ARASINDAKİ DENGE 63

2.2. VERGİ BİLGİLERİNİN AÇIKLANMASININ HUKUKSAL KAYNAĞI 64
2.2.1. Matrahların ve Vergilerin ilanı 64
2.2.2. Vergi Levhası Bulundurmak 66
2.2.3. Vergi ve Cezaların Maliye Bakanlığınca Açıklanması (Mükellef Listeleri Bakımından Vergi Mahremiyeti) 67
2.2.4. Adli ve İdari Sorusturma Yapan Kamu Görevlilerine ve Bankalara Bilgi ve Belge Verilmesi 69
2.2.5. Sahte ve Yanıltıcı Belge Düzenleyen ve Kullananların Mesleki Tesekkül, Birlik ve Odalara Bildirilmesi 70
2.3. VERGİ DENETİMİNDE VERGİ MAHREMİYETİNİN KAPSAM VE SINIRLARI 71
2.3.1. Yoklama Aşamasında Vergi Mahremiyeti 74
2.3.2. Vergi İncelemesi Esnasında Vergi Mahremiyeti 80
2.3.3. Arama Sırasında Vergi Mahremiyeti 85
2.3.4. Bilgi Toplamada Vergi Mahremiyeti 89
2.4. YARGILAMADA VERGİ MAHREMİYETİNİN KAPSAM VE SINIRLARI 92
2.4.1.Davaya Katılanlar Bakımından Vergi Mahremiyeti 95
2.4.1.1.Avukatlar Bakımından Vergi Mahremiyeti 96
2.4.1.2.Hâkimler ve Mahkeme Görevlileri Bakımından Vergi Mahremiyeti 99
2.4.1.3.Tanık ve Bilirkişiler Yönünden Vergi Mahremiyeti 101
2.4.2.Üçüncü Kişiler Yönünden Vergi Mahremiyeti 104
2.4.3.Ticari Defterlerin Delil Olarak Kullanılması Halinde Vergi Mahremiyeti 106
2.4.4.Yargılama Aleniyeti Bakımından Vergi Mahremiyeti 108
2.4.5. Mahkeme Kararlarının Yayınlanması 113

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ MAHREMİYETİNİN BANKACILIK İŞLEMLERİ VE DİĞER DURUMLARDAN KAYNAKLANAN KAPSAM VE SINIRLARI

3.1.BANKACILIK İŞLEMLERİ YÖNÜNDEN VERGİ MAHREMİYETİ..... 115
3.1.1.Banka Sırrı Kavramı ve Vergi Mahremiyeti ile İlişkisi 117
3.1.2.Türk Hukukundaki Düzenlemeler 121
3.1.3.Uluslararası Alandaki Düzenlemeler 124
3.2. MÜKELLEF- MALİ MÜŞAVİR İLİŞKİSİNDE
VERGİ MAHREMİYETİ 128
3.3.GELİR İDARESİ BİRİMLERİ ARASINDA VE DİĞER
KURUMLARLA BİLGİ PAYLAŞIMINDA VERGİ MAHREMİYETİ..... 130
3.4. ULUSLARARASI ALANDA BİLGİ PAYLAŞIMINDA
VERGİ MAHREMİYETİ 131
3.5. BİLGİ EDİNME HAKKI KANUNU ÇERÇEVESİNDE
MÜKELLEFİN BİLGİLERİNE ERİŞİM VE VERGİ MAHREMİYETİ..... 138
3.6.MÜKELLEF HAKLARI BAKIMINDAN VERGİ MAHREMİYETİ..... 142
3.7.SUÇ GELİRLERİNİN AKLANMASI İLE MÜCADELE
BAKIMINDAN VERGİ MAHREMİYETİ 145
SONUÇ 152
KAYNAKÇA 159

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1: 1982 Anayasasında Temel Hak ve Ödevler…….26
Tablo 2: 1982 Anayasası Madde 13…….....42
Tablo 3: Karaparanın Aklanması Suçu ile İlgili Örnek……149

KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	**:** Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	**:** Avrupa Birliği
ABD	**:** Amerika Birleşik Devletleri
a.g.e.	**:** Adı Geçen Eser
AİHM	**:** Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	**:** Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
ARGE	**:** Araştırma Geliştirme
AY	**:** Anayasa
AT	**:** Avrupa Topluluğu
BanK	**:** Bankacılık Kanunu
BASEL	**:** BASEL Bankacılık Denetleme Komitesi
BDDK	**:** Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BEHK	**:** Bilgi Edinme Hakkı Kanunu
BK	**:** Borçlar Kanunu
Bkz.	**:** Bakınız
BM	**:** Birleşmiş Milletler
CIAT	**:** Amerika Kıtası Vergi İdareleri İçin Geliştirilen Bilgi Değişimi Model Anlaşması
CMK	**:** Ceza Muhakemesi Kanunu
CMUK	**:** Ceza Muhakemeleri Usul Kanunu
dp.	**:** Dipnot
E.	**:** Esas
FATF	**:** Mali Eylem Görev Gücü
HD	**:** Hukuk Dairesi
HMK	**:** Hukuk Muhakemeleri Kanunu
İİBF	**:** İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İYUK	**:** İdari Yargılama Usul Kanunu
K.	**:** Karar
MASAK	**:** Mali Suçları Araştırma Kurulu
md.	**:** Madde
MK	**:** Medeni Kanun
OECD	**:** Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
Örn.	**:** Örnek
par.	**:** Paragraf
RG.	**:** Resmi Gazete
T.	**:** Tarih
TBB	**:** Türkiye Bankalar Birliği

T.C.	**:** Türk Cumhuriyeti
TCK	**:** Türk Ceza Kanunu
TDK	**:** Türk Dil Kurumu
TTK	**:** Türk Ticaret Kanunu
v.d.	**:** Ve Diğerleri
vd.	**:** Ve Devamı
vs.	**:** Vesaire
VUK	**:** Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

"Türk Hukukunda Vergi Mahremiyetinin Sınırları" adlı bu tez çalışmasında özellikle vergi mahremiyetinin temel hak ve özgürlükler karşısındaki konumu üzerinde durulurken aynı zamanda vergi mahremiyetinin kapsam ve sınırları çizilecektir. Vergi mahremiyeti, devletin vergilendirme yetkisini kullanırken öğrendiği bilgilerin korunmasını amaçlayan ve bu nedenle de kişilik hakları ile doğrudan bağlantılı olan bir kavramdır. Yine bu kavram 1982 Anayasası'nın 20.maddesinde düzenlenen "özel hayatın gizliliği" hakkı ile de yakından ilgilidir. Bir başka ifadeyle vergi mahremiyetini ihlal eden hemen her davranış aynı zamanda özel hayatın gizliliğini de ihlal niteliği taşıyabileceğinden, vergi mahremiyetinin kapsam ve sınırlarının ölçülülük ilkesine uygun olarak ve iyi çizilmesi gerekmektedir.

Vergi mahremiyetinin tam olarak anlaşılabilmesi amacıyla bazı noktaların açıklanması gerekir. Bu nedenle tezimizin ilk bölümünde mahremiyet kavramı ve vergi mahremiyeti açıklanmaya çalışılmıştır. Yine çalışmamızın birinci bölümünde vergi mahremiyeti konusu bir temel hak ve özgürlük olarak incelenmiştir. Bu bölümde önce mahremiyet kavramının benzer kavramlarla ilişkisi anlatılmış daha sonra özel hayatın gizliliği ile genel anlamda mahremiyet kavramı arasında bağlantı kurulmaya çalışılmıştır. Özel hayatın bir kişilik hakkı olması nedeniyle önce özel hayatın, hayatın hangi alanı olduğu tespit edilmiş ve bu kapsamda kişinin gizlilik alanını korumaya yönelik başta Anayasa olmak üzere iç hukuk ve uluslararası hukuk düzenlemelerinden bahsedilmiştir. Söz konusu durum vergi mahremiyetinin Anayasal kaynaklarının neler olduğunu konusunda bize fikir oluşturmaktadır. VUK md. 5 kapsamında kişi-konu kapsam olarak konu ele alınarak vergi mahremiyetinin sınırları çizilmeye çalışılmıştır.

Yine bu bölümde özel hayatın gizliliğinin korunması ve mahremiyet kavramları incelendikten sonra vergi mahremiyeti kavramı teorik olarak incelenmiştir. Bu kapsamda vergi mahremiyetinin sağlanması amacıyla ülkemizde kabul edilmiş hukuki düzenlemelerin neler olduğundan bahsedilmiştir. Vergi mahremiyetini ihlal suçunun mahsus suç olması nedeniyle vergi mahremiyeti kişi

kapsamına dahil edilen kişiler açısından nasıl değerlendirmeye tabi olduğu açıklanmıştır. Birinci bölüm vergi mahremiyetini ihlal suçuna değinilerek son bulmuştur.

İkinci bölümde ilk olarak, vergi bilgilerinin ifşasının hukuki dayanakları açıklanmaya çalışarak vergi mahremiyeti istisnaları ele alınmıştır. Vergi mahremiyetinin istisnaları esasen vergi bilgilerinin ifşasının hukuksal görünümüdür. Yine ikinci bölümde, vergi denetim sürecinin işleyişinde vergi mahremiyetinin ne şekilde sağlanabileceğine yönelik kıstaslar ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu kapsamda öncelikle vergi denetimden bahsedilerek bu süreçte yer alan yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplamanın neyi ifade ettiği açıklanmış, çeşitli yazarların bu konudaki açıklamalarına yer verilmiştir. Daha sonra söz konusu denetimler esnasında vergi mahremiyetinin ne kadar önem taşıdığı belirtilmeye çalışılmış ve her bir denetim türü bakımından ayrı ayrı incelenmiştir. Yine bu bölümde yargılama aşamasında vergi mahremiyetinin kapsam ve sınırlarına da değinilmiştir. Konu davaya katılan taraflar bakımından, avukatlar, hakimler, yargılamaya katılanlar, bilirkişiler, bizzat mahkeme ve üçüncü kişiler açısından ele alınmıştır. Ayrıca ticari defterlerin delil olarak kullanılmasının vergi hukukundaki görünümü vergi mahremiyeti ile ilişkilendirilmiştir.

Üçüncü bölümde ise başta bankacılık işlemleri olmak üzere bilgi paylaşımı, bilgi edinme hakkı gibi çeşitli durumların vergi mahremiyeti bakımından kapsamı tespit edilmeye çalışılmıştır. Bankacılık işlemlerinin vergi mahremiyeti bakımından sınırları açıklanırken soruna banka sırrı açısından yaklaşılmış, Türk hukukunda ve uluslararası alandaki düzenlemelerden de bahsedilerek vergi mahremiyetinin önemi vurgulanmıştır. Yine bu bölümde gelir idareleri ve diğer kurumlar arasındaki bilgi paylaşımından bahsedilmiş ve uluslararası bilgi paylaşılmasındaki yöntemler ele alınarak konu vergi mahremiyeti açısından değerlendirilmiştir. Vergi mahremiyetinin önem taşıdığı bir diğer durum da bilgi edinme hakkı ve mükellef hakları açısından vergi mahremiyetinin sınırlarının tespit edilmesi gereğidir. Çalışmamızda konu bilgi edinme hakkı çerçevesinde incelendiği gibi, mükellef hakları açısından da anayasal dayanakları belirtilerek ele alınmıştır. Son olarak da suç gelirlerinin aklanması yani

kara paranın aklanması ile mücadelede vergi mahremiyeti ele alınarak konu örneklerle zenginleştirilmiştir.

Çalışmamız boyunca incelenen konular dahilinde ulaşılan başlıca sonuçlardan "Sonuç" bölümünde bahsedilmiştir. Çalışmamız bu bölümle son bulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ MAHREMİYETİ

1.1. MAHREMİYET KAVRAMI

Yapısal olarak incelediğimizde Türk Dil Kurumu Sözlüğü'ne (TDK) göre mahremiyet kelimesi, gizlilik; kelimenin kökeninde yer alan "mahrem" ise gizli anlamına gelmektedir[1]. Bu noktada gizlilik ve giz kelimelerinin anlamlarının önem taşıdığını görmekteyiz. Yine TDK sözlüğüne göre gizlilik, "başkalarından saklanan, duyurulmayan, saklı kalan, mahrem, mestur, nihan"; giz ise, "sır" olarak açıklanmaktadır. Sonuç olarak "mahremiyet" kelimesinin, yapı olarak "sır" kelimesi ile sıkı bir bağlantısının olduğunu söyleyebiliriz. Sır kelimesi ise yine TDK sözlüğüne göre, varlığı veya bazı yönleri açığa vurulmak istenmeyen şeyi ifade etmektedir[2].

Bu noktada karşımıza sır konusu olan şeyin ne olduğu sorusu çıkmaktadır? Gerçekten açığa vurulmak istenmeyen, gizli kalması gereken "şey" nedir? Sorunu kişi bazında ele aldığımızda acaba gizli kalması gereken "şey" kişinin kendisi mi, yoksa kişiye ait "şeyler" midir? Kuşkusuz bu sorunun cevabı ikincisi olacaktır. Bu anlamda mahrem olan, kişiye ait olan şeyler şeklinde ifade edilebilir. Peki "kişiye ait olan şeyler" ile kastedilen ne olabilir? Hemen belirtelim ki, bu ifade ile kişiye ait olan bilgi kastedilmektedir[3]. Dolayısıyla mahremiyetin sözkonusu olabilmesi için ortada gizli olan (sır niteliğinde) bir bilginin bulunmasının şart olduğunu söylemek mümkündür. Buna göre mahremiyet kavramının "bilgi" ve "sır" olmak üzere iki unsuru bulunmaktadır.

---

[1] Türk Dil Kurumu Çevrimiçi Sözlüğü (Çevrimiçi), http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.51b2fc6fd89cf9.99 149211,25.02.2014.

[2] Benzer sonuçlar için bkz., Ejder Yılmaz, *Hukuk Sözlüğü*, Yetkin Hukuk Yayınları, Ankara, 1996, s. 725.

[3] Mehmet Emin Bilge, *Ticari Sırların Korunması*, Asil Yayın, Ankara, 2005, s. 16.

1.1.1.Sır Kavramı

Sır kavramı çeşitli şekillerde tanımlanmaktadır. TDK sözlüğünde sır, "varlığı veya bazı yönleri açığa vurulmak istenmeyen şeyi" ifade eder. Türk Hukuk Lügatında sır, "bir kimsenin bir suretle vakıf olduğu ve gizli tutmak mecburiyetinde bulunduğu malumattır" olarak açıklanmıştır[4]. Bilge'ye göre, "başkaları tarafından daha önceden bilinmeyen, sahibinin de açıklanmamasında yarar gördüğü her türlü bilgi" olarak tanımlamıştır[5]. Erem/Altınok/Tandoğan'a göre, "gizli yani aleni olmayan, belirli şahıslar tarafından bilinen ve saklı tutulması gereken bir hususdur" olarak tanımlanmıştır[6]. Görüldüğü gibi "sır" kavramının "giz", "gizem" ve "gizlilik" kavramlarıyla da ilgisi vardır[7]. Kalabalık'a göre "giz" kavramı, "herkes tarafından bilinmeyen ve açıklanmamasında sahibinin menfaati bulunan hususlar; kimseye söylenmemesi ve gizli tutulması şeyler" anlamına gelirken, "sır" ise "herkes tarafından bilinmeyen ve açıklanması sahibinin şeref ve menfaatlerine zarar verme tehlikesi gösteren hususlar" şeklinde tanımlanmıştır[8]. Bu anlamda gizlilik "kişinin istemediği sürece paylaşılasını istemediği olay, yaşam, duygu ve düşüncelerinin başkalarınca bilinmemesi" olarak da değerlendirilebilir[9]. Usluel'e göre ise sır "gizli kalması sahibi veya sahiplerine menfaat sağlayan, bu nedenle sahibinin başkaları tarafından öğrenilmesini istemediği tek bir kişi ya da belli bir topluluğa ait her türlü iş, işlem ya da olaya ilişkin bilgi" olarak tanımlanmaktadır[10].

---

[4] Türk Hukuk Lügatı (Çevrimiçi), http://www.turkhukukkurumu.org.tr/thl/metin/S.pdf, 10.01.2014.

[5] Bilge, **a.g.e.**, s. 19.

[6] Erem v.d., **a.g.e.**, s. 328.

[7] H. Hüseyin Bayraklı, *Türk ve Alman Vergi Hukukunda Vergi Gizliliğine Uymama Suçu*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, Afyon, 1999, s. 4.

[8] Halil Kalabalık, *İnsan Hakları Hukuku (Kavram – Uygulama – Hak ve Ödevler),* Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s. 428.

[9] Nurdan Okur, "Anayasa Hukuku Açısından Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması", Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2010, s. 12.

[10] Aslı Gürbüz Usluel, *Türk Özel Hukunda Özellikle Anonim Şirketlerde Ticarı Sırrın Korunması*, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2009, s. 7.

Bayraklı'ya göre hukuki anlamda sır, "işitmek, görmek, gibi duyu organlarıyla algılanan veya hissetmek suretiyle öğrenilen, aleni olmayan ve maddi varlığa sahip olmayan şeylerin bilgisi" olarak tanımlanabilir[11].

Ayrıca sırrın sahibinin kim olduğu örneğin gerçek kişi mi, tüzel kişi mi yoksa kamu hukuku tüzel kişisi mi olduğu önem taşımaz[12]. Bu anlamda sır " kamuoyunun bilmediği veya açıklanmamış olan gerçeklere ilişkin olan hukukun koruduğu bilgileri" ifade ettiğini söyleyebiliriz[13]. Ayrıca hiçkimse tarafından bilinmeyen durumlar ise henüz keşfedilmemiş olduğu için sır olarak nitelendirilemez[14]. Bunlar dışında, örneğin İsviçre'de sır kavramı Troller tarafından bir ya da birkaç insan tarafından bilinen yani herkes tarafından bilinmeyen bir durum olarak tanımlanmaktadır[15].

Sır kavramı çeşitli açılardan hukuk düzeninin ilgi alanı içine giren bir kavramdır[16]. Örneğin anayasa hukuku bağlamında temel hak ve özgürlükler açısından ceza hukuku bağlamında meslek sırrı açısından ve yargılama hukuku bağlamında da tanıklıktan çekinme nedenleri açısından, sır kavramı hukukun ilgi alanına girmektedir[17].

---

[11] Bayraklı, **a.g.e.**, s. 4. Bayraklı sır kavramının beş temel özelliğinin bulunduğunu söylemiştir; Bayraklı, s. 4 vd. Yazara göre bunlardan ilki sırrın "kişiye ait bilgileri" içeren bir kavram olmasıdır. Bu anlamda Bayraklı hem anonim şirkete ait sır niteliğinde bilgilerin olabileceğini, hem de devlete ait bilgilerin de sır olabileceğinin altını çizmiştir. İkinci olarak Bayraklı sırrın konusunun ancak ve ancak "üzerinde hak sahibi olunabilen konular" bakımından söz konusu olabileceğini belirtmiştir. Yazar buna buluşları, aile sırlarını ve meslek sırlarını örnek göstermiştir. Bayraklı'ya göre sırrın taşıması gereken üçüncü özellik, hukuk düzeninin giz niteliğindeki bilgiyi korumuş olması zorunluluğudur. Bir başka ifadeyle ancak hukuk düzeni tarafından korunan bilgiler hukuken sır olarak değerlendirilir. Yazar buna meslek sırrını ifşa suçunu örnek göstermiştir. Yine Bayraklı'ya göre ancak kişiye has olan alenileşmemiş olan bilgi sır niteliğini taşır. Yazara göre sırrın sır olarak değerlendirilebilmesi için en çok kaç kişinin bunu bilmesi gerektiği, her olayın kendisine göre değişir; Bkz. Bayraklı, **a.g.e.**, s. 5. Örneğin bir ailenin bilmesi gereken sırrı sadece aile üyelerinin biliyor olması o bilgiyi sır yapar. Bayraklı' ya göre, sırrın sahip olması gereken beşinci özellik maddi bir varlığının olmaması zorunluluğudur. Bir başka ifadeyle yazara göre "maddi varlığı olan şeye sır denemez"; Bayraklı, **a.g.e.**, s. 6.

[12] Bayraklı, **a.g.e.**, s. 4.

[13] Bayraklı, **a.g.e.**, s. 4.

[14] Usluel, **a.g.e.**, s. 6'dan naklen; İsviçre Federal Mahkemesi de "sırrın hukuk kavramı olarak değerlendirilmesi için bir yada birkaç kişi tarafından bilinmesi ve ayrıca sırra erişebilmesi gerekir" diyerek bu duruma işaret etmiştir; Usluel, **a.g.e.**, s. 6'dan naklen.

[15] Bkz. Usluel, **a.g.e.**, s. 6., dp. 5'te sayılan yazarlar

[16] Bayraklı, **a.g.e.**, s. 3

[17] Bayraklı, **a.g.e.**, s. 3

1.1.1.1. Sırrın Varlık Şartları

Bu noktada kişinin çok güvendiği bir ya da birkaç kişi haricinde diğer insanlara açmadığı alanı ifade etmek üzere kullanılan mahremiyet alanı ya da sır alanı kavramlarının nasıl belirleneceğine de değinmek gerekir[18]. Bir hususun, bir bilginin sır olabilmesi için bunu ilk olarak herkesin değil belirli kişilerin bilmesi gerekir[19]. Ancak bu da bir bilginin sır olabilme şartlarından sadece birisidir. Çünkü bilgiye sır niteliğini veren asıl şart sırrı bilenlerin başkalarının bilmesini istememesi şeklindeki arzularıdır[20].

Doktrinde bir bilginin mahremiyet alanına ya da sır alanına giren bir bilgi olabilmesi için objektif ve subjektif olmak üzere iki şartın varlığının zorunlu olduğunun altı çizilmiştir[21]. Buna göre öncelikle objektif şartın var olması gerekir ki, bu da bilginin "herkes tarafından bilinir ve izlenebilir olmaması" gereken bir bilgi olmasıdır[22]. Burada belirtilen "herkes" kavramı her olayda ayrı ayrı değerlendirilmesi gereken ve kişinin kendi ile güvendiği kişiler dışında kalan kişileri kapsayan bir kavramdır[23]. Örneğin bir kişi vergi kaçırdığını çok yakın arkadaşlarına söylemeyebilir ama yakın bir akrabasına söyleyecek kadar ona güvenebilir.

Gizli tutulan şeyin sır sahibinin iç ve dış dünyasıyla ilgili olmasının bir önemi yoktur[24]. Bu anlamda "inançlar, planlar, hisler" kişinin iç hayatıyla ilgili sırları iken "başkalarına açıklanmayan ilişkileri, mektup, telgraf, e-posta gibi yazışmaları, işletme defteri, aile içi ilişkileri" ise dış hayata ilişkin bilgilere örnek gösterilebilir[25].

---

[18] Kalabalık, **a.g.e.**, s. 429.
[19] Kalabalık, **a.g.e.**, s. 429.
[20] Kalabalık, **a.g.e.**, s. 429.
[21] Kalabalık, **a.g.e.**, s. 429; Ahmet Kılıçoğlu, *Şeref Haysiyet ve Özel Yaşama Basın Yoluyla Saldırılardan Hukuksal Sorumluluk*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1993, s. 86 vd.; Okur, **a.g.e.**, s. 13.
[22] Kalabalık, **a.g.e.**, s. 429; Kılıçoğlu, **a.g.e.**, s. 86; Okur, **a.g.e.**, s. 13; Tekin, Kemal Doruk Tekin, *Banka Sırrı Kavramı Yönünden Bankalarda Sır Saklama Yükümlülüğü*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2010, s. 5.
[23] Kılıçoğlu, **a.g.e.**, s. 86
[24] Kılıçoğlu, **a.g.e.**, s. 86
[25] Kalabalık, **a.g.e.**, s. 429; Kılıçoğlu, **a.g.e.**, s. 86; Okur, **a.g.e.**, s. 13.

Ancak özel işletmelerin "vergi bilgileri, çalıştırdığı işçi sayısı" gibi kamusal açıdan önem taşıyan bilgiler sır olarak kabul edilmez[26].

Kılıçoğlu'na göre gizli kalması gereken olay veya bilginin ille de kişinin şeref ve haysiyetine yönelik olması şart değilse de, bu tip ihlallerin çoğu kez aynı anda şeref ve haysiyete de bir saldırı oluşturması mümkündür[27]. Yazara göre bazı yazarlar bir bilginin sır niteliğini taşıyabilmesi için "şeref ve haysiyete zarar verme ihtimalinin" de aranması şartını aradıklarını belirterek, bu düşünceye karşı çıkmıştır. Kılıçoğlu'na göre bir kişinin işletme sırlarını, banka sırlarını veya sevgilisi ile ilişkisini açıklamak sadece sır alanına saldırı iken; bir kişinin sabıkasını duyurmak aynı zamanda şeref ve haysiyete de saldırı anlamını taşır[28]. Danışman da mahremiyet ile kişinin şeref ve haysiyetinin farklı farklı düşünülmesi gerektiği kanaatindedir[29]. Yazar, Amerikalı yazar Prosser'e atfen özel hayatın ihlali sayılabilecek halleri "kişinin mahremiyetine karışma, kişinin özel hayat olaylarını halka ifşa etme, kişiliğin bazı unsurlarını ticari bir amaçla kendine mal etme" olarak saymıştır[30]. Yazar bu nedenle mahremiyet ve kişinin şeref ve haysiyetinin net bir şekilde ayrılamayacağını ancak yine de bir ayrımın gerekli olduğunu belirtmiştir[31].

Bir bilginin sır alanına dahil olabilmesi için aynı zamanda "bilinmeyen bir olay" olması şarttır[32]. Bir olay ya da bilgi, diğer kişiler tarafından bilinen bir bilgi haline geldiği andan itibaren "kişi böyle bir olayı halen gizli tutmayı istemesi" halinde bile, özel yaşam alanına ya da kamuya açık alana ait bir bilgi haline gelecektir[33].

İkinci ve en önemli şart ise subjektif şart olarak adlandırılabilir. Buna göre sır sahibinde sahibi olduğu bilgiyi gizlemeye yönelik "gizli tutma iradesi" bulunması gerekliliğidir[34]. Yani bir bilginin sır olup olmadığı konusunda irade teorisi esas

---

[26] Bilge, **a.g.e.**, s. 20.
[27] Kılıçoğlu, **a.g.e.**, s. 86.
[28] Kılıçoğlu, **a.g.e.**, s. 86
[29] Ahmet Danışman, *Ceza Hukuku Açısından Özel Hayatın Korunması,* Selçuk Üniversitesi Yayınları, Konya, 1991, s. 8.
[30] Danışman, **a.g.e.**, s. 10.
[31] Danışman, **a.g.e.**, s. 13.
[32] Kılıçoğlu, **a.g.e.**, s. 86; Tekin, **a.g.e.**, s. 6.
[33] Kılıçoğlu, **a.g.e.**, s. 87
[34] Kalabalık, **a.g.e.**, s. 429.; Usluel, **a.g.e.**, s. 9; Pınar Çağla Kandıralıoğlu, *Türk Hukukunda Bankaların Sır Saklama Yükümlülüğü,* On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011, *s*. 75.

alınacak ve sahibinin bu bilginin sır olup olmadığı konusundaki iradesine bakılacaktır[35]. Sır sahibinin davranış ve açıklamaları bu iradeye sahip olup olmadığını tespit etmemizde işe yarayabilir[36]. Gizli tutma iradesi açık bir şekilde sır sahibinin davranışlarından anlaşılabileceği gibi hal ve şartlardan örtülü olarak da anlaşılabilir[37]. Bilginin sahibinin sır tutma iradesine sahip olup olmadığı sonucuna ulaşırken özellikle de bilginin başka kişiler tarafından öğrenilmesini önlemek için önlem alıp almadığına da bakılır[38]. Örneğin, "gizlilik sözleşmesi yapılması, çalışanların gizlilik konusunda ikaz edilmesi, iş yerinde asılan uyarı levhaları, belgelerin bir kasada gizlenmesi, bilgisayarlara şifre konulması, işletmenin belirli bölümlerine ziyaretçi yasağı getirilmesi" bilginin sahibinde sır tutma iradesinin bulunduğu şeklinde yorumlanabilir[39]. Ayrıca ortada sır saklama iradesinin olup olmadığını tespit ederken her olayın şartları ayrı ayrı değerlendirilmelidir[40]. Bu durum bazen sır sahibinin sırrını açıklarken bunun kimseye söylenmemesi talebinde bulunması örneğinde olduğu gibi "açıklayıcı davranış" şeklinde, bazen de kendisine ait bilgileri şifreleme örneğinde olduğu gibi fiili hareketlerinden anlaşılabilir[41]. Ayrıca kişinin kendine ait ticari işletmesiyle ilgili bilgilerin, mali durumunun, mesleki başarısızlığının, vergi kayıtlarının, mahremiyet alanında kalmasını istemesinin haklı bir gerekçe olduğunun da altını çizmek gerekir[42]. Kılıçoğlu, "bir kişinin evinin kapısını açık bırakması, evini herkese açtığı şeklinde yorumlanamaz" diyerek hayat tecrübelerinden yola çıkılarak sır saklama iradesinin varlığının anlaşılabileceğini belirtmiştir[43]. Eğer sır olarak kabul edilen bilgiler sahibi tarafından bir şekilde başka kişilere açıklanır ya da sahibi sırrın açıklanmasına izin verirse subjektif unsuru yani gizli tutma iradesi ortadan kalkacağından bilgi sır olmaktan çıkacaktır[44].

---

[35] Usluel, **a.g.e.**, s. 9.
[36] Kalabalık, **a.g.e.**, s. 430; Kılıçoğlu, **a.g.e.**, s. 88.
[37] Usluel, s. 10; Bilge, s. 26.
[38] Bilge, **a.g.e.**, s. 26.
[39] Bilge, **a.g.e.**, s. 28.
[40] Kandırılıoğlu, **a.g.e.**, s. 76.
[41] Kalabalık, **a.g.e.**, s. 430; Kılıçoğlu, **a.g.e.**, s. 88.
[42] Kalabalık, **a.g.e.**, s. 430; Kılıçoğlu, **a.g.e.**, s. 88.
[43] Kılıçoğlu, **a.g.e.**, s. 88
[44] Tekin, **a.g.e.**, s. 6.

Doktrinde bir bilginin sır olabilmesi için varlığı aranan yukarıda incelediğimiz objektif ve subjektif şartlardan başka "sırrın gizli kalmasında sır sahibinin menfaatinin olması" ve "gerçeklik" olmak üzere iki şartın daha gerekli olduğu belirtilmiştir[45]. Özellikle de sırrın açığa çıkmasında ekonomik anlamda zarara uğrama ihtimali varsa sır sahibinin sırrın gizli kalmasında menfaati var demektir. Örneğin bir işletme sahibinin sırrı açığa çıktığında rakip işletmelerle arasında bir fark kalmayacaksa ya da bir tüccarın içine düştüğü nakit sıkışıklığının duyulması bankalarla olan kredi ilişkilerine zarar verecekse böyle bir durum söz konusudur[46]. Menfaatin maddi veya manevi olması ya da fiilen zarara uğramak veya zarar tehlikesiyle karşı karşıya kalmak önem taşımaz[47]. Gerçeklik unsuru bakımından da bir bilginin sır olabilmesi için hayali değil gerçek bir bilginin varlığı gerektiği söylenebilir[48]. Sırrın gerçeklik unsurunda önem taşıyan bir diğer durum ise yanlış bilgiler ve negatif bilgilerin sır olup olmaması konusudur[49]. Zira yanlış bilginin tersine negatif bilgide, bu sırrı öğrenen kişilerin kendilerine kendi araştırmaları için bir birikim kazandırmaları mümkün olduğundan negatif sırların hukuk tarafından korunması gerekir[50].

1.1.1.2. Sır Türleri

Sır türleri hakkında sınırlandırıcı bir liste vermek oldukça zordur. Bu anlamda önem taşıyan başlıca sır türleri; özel sırlar, devlet sırları, doktor hasta ilişkisinden kaynaklanan sırlar, avukat müvekkil ilişkisinden kaynaklanan sırlar, genel olarak

---

[45] Usluel, **a.g.e.**, s. 10 vd.; Tekin, **a.g.e.**, s. 5 vd.; Kandırılıoğlu, **a.g.e.**, s. 76 vd.; Bilge, **a.g.e.**, s. 30.
[46] Usluel, s. 11.
[47] Kandırılıoğlu, **a.g.e.**, s. 76.
[48] Usluel, **a.g.e.**, s. 12.
[49] Yanlış bir bilgi sahibinde saklama iradesi bulunsa bile sır olarak değerlendirilemez. Negatif bilgide ise durum farklıdır. Negatif bilgi, çalışmalar yapılmasına rağmen sonuca ulaşılamayan bilgidir. Örneğin bir otomobil fabrikası suyla çalışan bir otomobil üretmek amacıyla ARGE çalışmaları başlatmış, pek çok deney yapmış, belirli bir teknolojik seviyeye ulaşmış, ama su ile çalışan otomobil üretememiş olabilir. İşte bu otomobil firmasının bu aşamada edindiği bilgiler negatif sır niteliğindedir; bkz. Tekin, **a.g.e.**, s. 5.
[50] Tekin, **a.g.e.**, s. 5.

meslek sırları, ticari sırlar, müşteri sırları, iş sözleşmesinden kaynaklanan sırlar, üretim sırları gibi sırlardır[51]. Bu ayrımların yanı sıra bir de mutlak sır ve nispi sır ayrımı bulunmaktadır. İster sözleşme ilişkisine dayansın, ister bir kanun hükmüne dayansın sır sahibinin istisnai bazı durumlar dışında diğer kişilere açıklanamayan sırlara mutlak sır denilir[52]. Kanun hükmüne dayanan mutlak sırlara bilgi edinme hakkı kanunundaki düzenlemeleri, sözleşmeden kaynaklanan mutlak sırlara ise bankanın hesap sahibinin izni olmadan müşterilerin hesap bilgileri hakkında diğer kişilere bilgi vermemesini ve doktorların hastaları ile ilgili sırlarını örnek gösterebiliriz[53]. Sır niteliğindeki bilginin sır sahibinin dışında sınırlı sayıda başka kişiler tarafından da bilinmesinin mümkün olduğu ticari sır gibi sırlara ise nispi sır adı verilmektedir[54].

1.1.2.Bilgi Kavramı

Yukarıda da belirttiğimiz gibi TDK sözlüğü sır kelimesini "varlığı veya bazı yönleri açığa vurulmak istenmeyen şey" olarak tanımlamıştır. Burada bahsedilen açığa vurulmak istenmeyen şey neyi ifade etmektedir? Bu soruya bir cevap olarak sır kavramı, "herkes tarafından bilinmeyen ve açıklanması ilgilinin kişilik haklarına ve yararlarına zarar verebilecek bilgiler" ya da "aleni olmayan, belirli şahıslar tarafından bilinen ve saklı tutulması gereken husus" şeklinde de tanımlanmaktadır[55]. Bilgi kelimesi ise, TDK sözlüğünde malumat olarak tanımlanmaktadır[56]. Mahremiyet açısından bilginin sır olabilmesi için yazılı, sözlü, basit, zor, karmaşık, fiilen

---

[51] Ayrıntılı bilgi için bkz., Usluel, **a.g.e.**, s. 12; Kandırılıoğlu, **a.g.e.**, s. 77 vd.; Tekin, **a.g.e.**, s. 15 vd.; Bilge, **a.g.e.**, s. 33 vd.

[52] Usluel, **a.g.e.**, s. 15.

[53] Usluel, **a.g.e.**, s. 15.

[54] Usluel, **a.g.e.**, s. 16.

[55] Kayıhan İçel, "Ticari Sır, Bankacılık Sırrı veya Müşteri Sırrı Niteliğindeki Bilgi veya Belgelerin Açıklanması Suçları – Bu Tür Sırlarla İlgili Bilgi İstenmesinin Sınırları", *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* (2010), Sayı. 18, s. 29.

[56] Türk Dil Kurumu Çevrimiçi Sözlüğü (Çevrimiçi), http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.51b2fe1022f4a2.05729655, 25.02.2014.

kullanılan ya da kullanılmayan bir bilgi olup olmadığı önem taşımadığı gibi, sır niteliğindeki bilginin bir fikir olması da mümkündür[57]. Dolayısıyla burada önem taşıyan husus hangi bilgilerin sır kapsamında olduğudur. Bir hususun sır olup olmadığı ve eğer sır ise bunun kimlere karşı sır olduğu hususu ilgili kişinin iradesine göre tespit edilebilir[58]. Doktrinde Tekin, sır kavramının bilgi ya da fiil şeklinde anlaşılmasının doğru olmadığını, sır kavramının "açıklanması istenmeyen gizli bilgi" şeklinde anlaşılması gerektiğini savunmuştur[59].

Sırrın konusu bir bilgi olduğuna göre bu bilginin sırrın sahipleri dışındaki kişiler tarafından bilinmemesi gerekir[60]. Sırrın konusu olan bilginin maddi bir varlığının olması veya olmaması hiçbir önem taşımaz[61]. Örneğin, "üzerinde gizlidir yazan bir müşteri listesi" de ya da "düşünce ve fikirler" de bu anlamda sırdır[62]. Yine bir bilginin sır olabilmesi için daha önceden kamu ile paylaşılmamış olması şarttır[63].

1.1.3. Mahremiyet Kavramının Bilgi ve Sır Kavramlarıyla İlişkisi

Taş'a göre mahremiyet, arapçadan dilimize geçmiştir ve kökeni hareme dayanmaktadır[64]. Fıkhi anlamında mahremiyet; "mahremiyye, mahremlik, erkeğin kadına aralarında evlilik caiz olmayacak derecede yakın olması" anlamına gelmektedir[65]. Yine Ejder Yılmaz tarafından yazılan"Hukuk Sözlüğü" ne göre ise de; hukuki anlamda mahremiyet, kökeni mahremden (gizli, sır, haram) türemiş, "mahrem olma, gizli olma, gizlilik" anlamındadır[66].

---

[57] Bilge, **a.g.e.**, s. 16 vd.
[58] Mustafa Dural, Tufan Öğüz, *Türk Özel Hukuku Cilt:II Kişiler Hukuku*, İstanbul Filiz Yayınevi, İstanbul, 2009, s. 128.
[59] Tekin, **a.g.e.**, s. 4.
[60] Usluel, **a.g.e.**, s. 7.
[61] Usluel, **a.g.e.**, s. 7.
[62] Usluel, **a.g.e.**, s. 7.
[63] Usluel, **a.g.e.**, s. 7.
[64] Fatma Taş, *Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s. 53.
[65] Mehmet Erdoğan, *Fıkıh ve Hukuk Terimleri Sözlüğü*, Ensar Neşriyat, İstanbul, 2005, s. 337.
[66] Ejder Yılmaz, **a.g.e.**, s. 551.

Mademki sır belirli bir ya da birkaç kişi tarafından bilinen bir bilgidir, o halde bu bilginin birisi tarafından verilerek veya öğrenilerek elde edilmiş olması önem taşımaz[67]. Yani sırrın nasıl elde edildiği önemli değildir. Elbette ki böyle bir durumun söz konusu olabilmesi için sırrın verilmesiyle (ifşa edilmesi) sahip olunan yetki arasında bir bağlantı olması gerekir[68]. Bu anlamda "Bir doktorun mesleğiyle ilişkili olmaksızın üçüncü kişilere ilişkin öğrendiği sır" örneğinde olduğu gibi hallerde sırrın ne şekilde elde edildiği önem taşımaz[69]. Sır kavramı bir açıdan bakıldığında sahibine diğer kişilerin sırrı öğrenmesine engelleme hakkı tanıyan bir başka açıdan ise kişileri bu hakka saygı göstermekle yükümlü kılan çift yönlü bir kavramdır[70].

Tüm bu açıklamalardan yola çıkarak mahremiyet kavramı ile, açıklanması durumunda, kişilik haklarına zarar verebilme ihtimali bulunan, gizli kalmasında kişi bakımından yarar görülen sır niteliğindeki bilgilerin ifade edildiği sonucuna varmak mümkündür. Bir diğer ifadeyle, mahremiyet kavramının kişilik hakkı ve özellikle de özel hayatın gizliliği ile sıkı bağlantıları olan bir kavram olduğunu görmekteyiz.

1.2.VERGİLENDİRME YETKİSİ VE MAHREMİYET

1.2.1.Vergilendirme Yetkisi Kavramı

Vergilendirme yetkisi, devletin egemenlik gücünü, hukuken ve fiilen vergi bahşetme konusunda kullanmasını ifade etmektedir[71]. Çağan vergilendirme yetkisini, "devletin ülkesi üzerindeki egemenliğe dayanarak vergi alma konusunda sahip

[67] Bayraklı, **a.g.e.**, s. 7.
[68] Bayraklı, **a.g.e.**, s. 7.
[69] Bayraklı, **a.g.e.**, s. 7.
[70] Tekin, **a.g.e.**, s. 4.
[71] Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *Vergi Hukuku,* Turhan Kitabevi, Ankara, 2013, s. 33.

olduğu hukuki ve fiili gücüdür" olarak tanımlamıştır[72]. Yine vergilendirme yetkisi "devletin sahip olduğu hukuki ve fiili zorlama gücüne dayanarak ülkede yaşayan kişi ve kurumlardan mali taleplerde bulunabilmesi" olarak da tanımlanabilir[73]. Vergilendirme yetkisi anlamında egemenlik gücü, bir devletin kimsenin müdahalesi olmadan kendi iradesi ile koyduğu hukuk kuralları vasıtasıyla mükelleflere yükümlülükler koyabilmesidir[74]. Bu yetki zaman içerisinde devlet anlayışlarına paralel olarak değişik şekillerde kullanılmıştır[75]. Devletin vergilendirme yetkisinin demokratik yönetim anlayışının bugünlere gelmesinde çok büyük katkıları olmuştur[76]. Gerçekten gerek 1215 tarihli Magna Carta'nın özünde kralın vergilendirme yetkisinde sınırlandırma içermesi ve gerekse güçler ayrılığı teorisinde özel bir yerinin olması bunun en güzel ispatıdır[77]. Vergilendirme yetkisi özünde, ülke egemenliğine giren kişileri vergi vermekle yükümlü kılan kamusal bir güç kullanmayı içerdiği için kaynağını anayasadan almaktadır[78]. Ayrıca devlet, vergilendirme yetkisini kullandığında elini vatandaşların cebine atmaktadır ki[79], bu dahi, vergilendirme yetkisinin kaynağının Anayasa olması gerektiğinin en basit ispatıdır. Nitekim 1982 Anayasası'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesi de vergilendirme yetkisinin kaynağını anayasadan aldığının göstergesidir. Ayrıca

---

[72] Vergilendirme yetkisi bir devletin varlığı için en önemli şarttır. Zaten devlet demek mali taleplerde bulunabilmek demektir. Devletin oluşumunu devam ettirebilmesi için mali taleplerde bulunması gerekir. Çünkü kamuya sağlanabilecek hizmetler ancak mali kaynakların elde edilmesi ile yerine getirilebilecektir. Böylece siyasi olarak varlığı tanınan vergilendirme yetkisi devlet tarafından kullanılabilecektir: Daha fazla bilgi için bkz. Nami Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 3.

[73] Doğan Gökbel, "Vergilendirme Yetkisinin Uluslararası Alanda Sınırlandırılması, Avrupa Birliği ve Gümrük Birliği Sürecinde Türkiye'nin Vergilendirme Yetkisi", Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Eskişehir, 1996, s. 7.

[74] Gözde Erkin, "Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisi", *Yaşar Üniversitesi Dergisi* (2013), Sayı. 8, s. 1113; Burada kastedilen mali egemenliktir. Mali egemenlik, devletin sahip olduğu yetkiyi ülke sınırları dahilinde vergilendirme, borçlanma, harcama, bütçe yapma, kamu mallarını yönetme vs. olarak kullanabilme gücüdür: Çağan, **a.g.e.**, s. 3.

[75] Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 33.

[76] Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Çağan, **a.g.e.**, s. 13-15.

[77] Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 34 vd.; Ayrıntılı bilgi için bkz. Zeynep Arıkan, "Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)", Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Doktora Tezi), İzmir, 1994, s. 34 vd.

[78] Akif Erginay, *Kamu Maliyesi*, Savaş Yayınları, Ankara, 1998, s. 30; Gökbel, **a.g.e.**, s. 9.

[79] Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 2.

vergilendirme yetkisiyle devlet kişilerin mülkiyet haklarına da müdahale etmektedir[80].

Vergilendirme yetkisinin kullanılmış biçimi tarih boyunca günümüze gelene kadar pek çok değişiklikler geçirmiştir[81]. Örneğin "Jandarma devlet", bu yetkinin kaynağını sınırsız olarak düşünürken liberal devlet vergilendirme yetkisini bir "karşılık" olarak görmüş, modern devlet ise bu yetkiyi egemenliğin bir kullanımı olarak nitelendirmiştir[82].

Bu yönüyle vergilendirme yetkisinin Anayasa'da yer bulan temel hak ve özgürlüklerle yakın ilişkisi vardır. Değişik ifadeyle devlet, vergilendirme yetkisini kullanarak temel hak ve özgürlüklere müdahalede bulunabilir. Bunun sonucu olarak vergide kanunilik ilkesi kabul edilmiş[83] ve vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı kabul edilmiştir (1982 AY md. 73)[84].

Vergilendirme yetkisi[85] sosyal devlet, hukuki güvenlik, verginin belirliliği, vergi kanunlarının geriye yürümezliği, kıyas yasağı, verginin genelliği, vergide eşitlik, ödeme gücüne göre vergilendirme ve ölçülülük, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ve verginin kanuniliği gibi pek çok ilke ile bir arada değerlendirilmesi gereken bir kavramdır[86].

---

[80] Selenge Banu Uyanık, "Vergilendirme İlişkisi ve Özel Yaşamın Gizliliği", Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2008, s. 2.

[81] Arıkan, **a.g.e.**, s. 5.

[82] Arıkan, **a.g.e.**, s. 5; Uyanık, **a.g.e.**, s. 3.

[83] Ancak 1924 Anayasası döneminde "kanunsuz vergi olmaz" ilkesine aykırı kanunların da yer aldığını söyleyebiliriz. Varlık vergisi bu duruma verilebilecek en güzel örnektir: Bkz. Çağan, **a.g.e.**, s. 52.

[84] Bu konuda bkz. Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 39 vd.

[85] Vergilendirme yetkisinin dayanağı konusunda "akılcı devlet görüşüne dayanan yararlanma kuramı" ve "organik toplumcu devlet görüşüne dayanan egemenlik kuramı" olmak üzere başlıca iki görüş bulunmaktadır. İlk görüşe göre vergilendirme devletin vatandaşlara sunduğu hizmetlerin bir karşılığı olarak değerlendirilir. Bu görüşü savunanlardan bazıları vergiyi belirttiğimiz gibi hizmetin karşılığı olarak görürken, bazıları bir sigorta birimi, bazıları da kamu harcamalarına katılım payı olarak kabul etmektedir. İkinci görüşe göre ise devlet bireylere göre daha üst bir varlık olduğu için kişiler devletten bir karşılık gözetmeden vergilerini ödemek zorundadırlar. Çünkü devlet toplumun ihtiyaçlarını gidermek zorunda olduğundan toplumsal hayatın varlığını düzgün bir şekilde sürdürebilmesi için kişilerin fedakarlıkta bulunması şarttır; Ayrıntılı bilgi için bkz. Gökbel, **a.g.e.**, s. 10-14.

[86] Gözde Erkin, "Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler", *Ankara Barosu Dergisi* (2012), Sayı. 3, s. 240 vd.

1.2.2.Vergilendirme Yetkisinin Temel Hak ve Özgürlükler Bakımından Sınırı

Elbette ki vergilendirme yetkisinin kullanılması kişi hak ve özgürlüklerine müdahaledir. Zaten bu yüzden Anayasamız verginin kanuniliği ilkesini benimsemiştir[87]. Uyanık "vergilendirme yetkisi temel hak ve özgürlükler açısından neden sınırlandırılmalıdır?" sorusunun hazine ve hukuk devleti açısından ayrı ayrı cevaplandırılması gerektiğini belirtmiştir[88]. Yazar vergi oranları ile mükellef davranışlarının incelenmesi neticesinde ilk başta düşük oranlı vergilere mükelleflerin sempatiyle yaklaştığını, oranlar artmaya başladıkça sempatinin önce antipatiye, antipatinin de nefrete dönüştüğünü söylemiştir[89]. Dolayısıyla devletin vergilendirme yetkisini kullanırken ve mülkiyet haklarını bu şekilde yeniden dağıtırken vergide adalet ilkesine uygun olarak bunu gerçekleştirmesi gerekir[90]. Bu amaçla vergi düzenlemelerinin temel hak ve özgürlüklere yönelik müdahalesinin dengeli olması durumunda vergi kaçırmalar azalacağından matrahlar artacak ve hazine de kazançlı çıkacaktır[91]. Hukuk devleti açısından yaklaştığımızda ise hukuk devletinin devletin hukuk kuralları ile bağlı olması olarak değerlendirilmesi neticesinde vergilerin kanuniliği ilkesinin hukuk devletinin doğal bir sonucu olduğu ve dolayısıyla temel hak ve özgürlüklerin vergi hukuku bakımından sınırlandırılmasında gözetilmesi gereken en temel ilke olduğu sonucuna ulaşılır[92].

Bilindiği gibi ülkemizde vergi sistemi beyan esasına dayanmaktadır. Beyan edilen bilgilerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı ise vergi idareleri tarafından yapılan denetim ve araştırma faaliyetleri sonucunda ortaya çıkar. Bu faaliyetler kısaca yoklama (VUK md. 127), inceleme (VUK md. 134), arama (VUK md. 142) ve bilgi toplama (VUK md. 148) gibi faaliyetlerdir. Vergi idarelerinin bu denetim ve araştırma faaliyetlerini yerine getirirken, mükellefler hakkında sır niteliğinde bazı bilgileri de öğrenebilirler. Özel hayatın gizliliği ilkesinin vergi hukukundaki

---

[87] Uyanık, **a.g.e.**, s. 5.
[88] Uyanık, **a.g.e.**, s. 6.
[89] "Vergi alerjisi" olarak adlandırılan bu durumda mükellefler vergi kaçırmanın arayışı içine girmektedirler; bkz. Uyanık, **a.g.e.**, s. 7.
[90] Uyanık, **a.g.e.**, s. 8.
[91] Uyanık, **a.g.e.**, s. 8.
[92] Uyanık, **a.g.e.**, s. 9.

görünüm biçimi olan vergi mahremiyeti kavramı da bu ihtiyaç neticesinde ortaya çıkmıştır[93]. Esasında vergi idaresinin sahip olduğu bu kapsamlı yetkilerin temelinde, beyan esasına dayalı vergileme ile eli güçlenen vergi yükümlüsü karşısında, idareye bazı yetkiler tanıyarak terazide dengenin sağlanması amacı yatmaktadır. Ancak önemle belirtelim ki, matrahın diğer yollarla tespit edildiği hallerde de vergi idaresinin sahip olduğu yetkiler nedeniyle, yükümlü hakkında sır niteliğinde pek çok bilgiye ulaşması mümkündür[94]. Ayrıca vergi kanunlarına göre kurulan takdir, uzlaşma gibi komisyonların üyeleri, açılan davalarda yargı personeli ve bilirkişiler açısından da benzer bir durum söz konusudur[95].

Önemle belirtelim ki vergi idaresinin bilgi edinme ve denetim yollarını kullandıkları esnada, sahip oldukları geniş yetkiler nedeniyle özel hayatın gizliliği ilkesine aykırı hareket etmeleri mümkündür. Hatta Vergi Usul Kanunu'nun bazı maddelerinin bu kapsamda Anayasa'ya aykırı olduğu dahi ileri sürülebilir. Örneğin VUK md.127/c hükmüne göre vergi idarelerinin "kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğuna emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak" konusunda yetkileri bulunmaktadır. Oysa bu işlem Ceza Muhakemesi Hukuku anlamında bir el koyma işlemi olup Ceza Muhakemesi Kanunu md.127 hükmüne tabi olmalıdır[96]. Buna göre el koyma işlemi, "Hâkim kararı üzerine veya gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde Cumhuriyet savcısının, Cumhuriyet savcısına ulaşılamadığı hallerde ise kolluk amirinin yazılı emri ile kolluk görevlileri" tarafından gerçekleştirilmelidir. Ayrıca vergi idaresine tanınan bu yetki 1982 Anayasası'nın 20. maddesinin ikinci fıkrasındaki "usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri

[93] F. Taş, **a.g.e.**, s. 55. Yazar bu durumu şu ifadelerle açıklamıştır: "Vergi sistemi içinde, kişilerin vergilemeye esas alınacak tutar olarak yüklenecekleri vergiyi hesaplamak anlamında vergi matrahlarına ulaşılırken, en doğru şekilde ve vergi unsurlarını gerçek mahiyeti ile kavrama esası içinde hareket edilmektedir…Vergilemede gerçek durumun kavranması yaklaşımının bir sonucu olarak da, yükümlünün vergilemeye ilişkin olarak durumunu en doğru şekilde kendisinin bilebileceği düşüncesinden hareketle farklı matrah tespiti yöntemleri arasından, çağdaş vergi sistemlerine hakim olarak yükümlünün beyanına dayalı olanı ön plana çıkmıştır. Beyan esasının iyi işleyebilmesi ise vergilerin uygulanması konusunda idareye geniş yetkiler verilmesine bağlıdır."

[94] F. Taş, **a.g.e.**, s. 56.

[95] F. Taş, **a.g.e.**, s. 57.

[96] Uyanık, **a.g.e.**, s. 26

bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz" hükmüne de aykırıdır[97].

1.2.3. Vergi Mahremiyeti

Devletin vergilendirme yetkisine dayanarak mükelleflerin özel hayatına dair gizli kalması gereken sırlarını öğrendiği durumlarda, vergilendirme yetkisi ile vergi mahremiyeti karşı karşıya gelir[98]. Zira bir tarafta mükellef hakkındaki bu bilgilere ulaşmadan vergilendirme işlemleri gerçekleştirmesi olanaksız olan devlet yer almakta; diğer tarafta ise gizli bilgileri öğrenilmiş olan mükellef bulunmaktadır. Dolayısıyla devletin vergilendirme yetkisi ile mükellefin mahremiyet hakkı arasında bir denge olması gerekmektedir. Buna göre mükellef vergi borcunu ifa ederken, devlet de vergilendirme süreci ve sonrasında mükellef hakkında edindiği bilgileri saklamak ve bu bilgileri korumakla yükümlüdür. Vergi mahremiyeti, temelinde vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasındaki güven ilişkisine dayanır ve idarenin mükellefe ait edindiği bilgi ve belgeleri saklamasını ve üçüncü kişilere açıklamayacağını ifade eder[99].

Devletin mutlak egemenliğinin vergi hukukundaki görünümünü ifade eden vergilendirme yetkisinin kaynağı devletin mali egemenliğidir[100]. Bu anlamda "devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak sahip olduğu hukuki ve fiili gücü" ifade eden vergilendirme yetkisi, devletin mali egemenliğinin en kapsamlı unsurunu oluşturmaktadır[101]. İşte vergilendirme yetkisinin bir tarafında devletin bu mali egemenlik gücü yer almaktayken diğer tarafında ise mükellefin vergi ödevi yer alır[102]. Bayraklı vergi mahremiyetinin sağlanmasında devletin görevini

---

[97] Uyanık, **a.g.e.**, s. 26 vd.
[98] Çağan, **a.g.e.**, s. 165.
[99] Ahmet Ak, "Bilgi Edinme Hakkı Kanunu ve Vergi Mahremiyeti", *Mali Çözüm Dergisi* (Ocak Şubat Mart 2004), Sayı. 66, s. 144.
[100] Çağan, **a.g.e.**, s. 2.
[101] Öncel vd., **a.g.e.**, s. 33.
[102] Bayraklı, **a.g.e.**, s. 8.

"vergilendirme nasıl bir yetkiyse, bu ilişkide devlete düşen sorumlulukta vergi gizliliğini korumadır" şeklinde ifade etmiştir[103]. Bayraklı vergi gizliliğini "vergi mükellefi veya onunla ilişkide bulunan kişilerin işlerine, işletmelerine veya servetlerine ilişkin kanunlarla korunmuş, gizli kalması gereken ve aleni olmayan bilgilerin; vergilendirme, ceza kesme veya yargılama işlerinde görevli memur veya buna benzer kişiler tarafından ifşa edilmemesi veya kendi ya da üçüncü kişiler yararına kullanılmaması" şeklinde tanımlamıştır[104]. Edizdoğan v.d. ise, vergi mahremiyetine ilişkin hükümlerin konulma gayelerinin elde edilen bilgilerin vergilendirme yetkisinin amacı dışında kötü amaçlarla kullanılmasının ve bu şekilde kişilik hakları ihlallerinin önüne geçilmesinin sağlanması olarak ifade etmektedir[105]. Elbette ki, "vergi" esas olarak mükelleflerden devlete doğru kaynak aktarımı anlamına geldiği için mükellefin vergi ödevini yerine getirirken "her türlü gizli ve açık defterlerinin, hesaplarının, işlemlerinin, ticari ve mali durumlarının" detaylı olarak göz önünde bulundurulması kaçınılmazdır[106]. Zaten vergi mahremiyetini ihlal etmeme yükümlülüğü altında olan kişiler de avukat, hakim, memur vs. gibi vergilendirmeye yönelik işlemlerin idari, yargısal ve benzeri aşamalarında yer alan bir başka ifadeyle bu bilgilere vakıf olan kişilerden oluşmaktadır[107]. İşte devletin vergilendirme yetkisini kullanırken, çeşitli kişilerin mükellef hakkında bu kadar çok bilgi edinmesi, aynı zamanda mükellefin gizliliğinin korunmasının da gerekçesini oluşturmaktadır[108].

Önemle belirtmek gerekirse vergi hukuku anlamında bilgilerinin gizliliğine saygı duyulması gereken vergi mükellefi, vergi sorumlusu ya da bunlarla bağlantısı olan kişilerin sadece "kar, muamele, borç, servet gibi sadece doğrudan doğruya vergilendirmeye konu olan unsurları" değil aynı zamanda "yaş, aile durumu, çocuk sayısı, yaşam tarzı gibi kişisel durumları" da vergi mahremiyetinin koruma alanı içerisindedir[109]. Yine vergi mahremiyetinin ihlal edilmiş olması için mükellefe ya da

---

[103] Bayraklı, **a.g.e.**, s. 8.
[104] Bayraklı, **a.g.e.**, s. 9.
[105] Nihat Edizdoğan, Metin Taş, Ali Çelikkaya, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2007, s. 163.
[106] Uyanık, **a.g.e.**, s. 16.
[107] Bayraklı, **a.g.e.**, s. 10.
[108] Uyanık, **a.g.e.**, s. 16.
[109] Bayraklı, **a.g.e.**, s. 9; aynı yönde bkz. Edizdoğan v.d., **a.g.e.**, s. 163

yakınlarına dair sır niteliğindeki bilgilerin ihlal edenler veya başkaları lehine açıklanarak bunlardan çıkar sağlanması yeterli olup, ayrıca mahremiyeti ihlal edilen kişinin zarara uğramasını gerektirmez[110].

Sonuç olarak vergi mahremiyetine ilişkin düzenlemelerin aslında bir tür devlet garantisi olduğunu söylemek pekala mümkündür[111]. Bu sayede mükellef devlete devlet de mükellefe güvenecek, mükelleflerin beyanları da doğru olacağından vergi gelirleri artacak ve vergi sistemi kurumsal bir hale gelecektir[112].

1.3. VERGİ MAHREMİYETİNİN KAYNAKLARI

1.3.1. Anayasal Kaynaklar

Vergi mahremiyetine ilişkin anayasal kaynaklar ifadesi ile kastedilen vergi mahremiyetinin Anayasalarda düzenlenip düzenlenmediği, düzenlenmiş ise ne şekilde ele alındığı hususudur. Çalışmamızın sınırlarını aşmamak adına aşağıda 1982 Anayasası'ndaki durum ele alınacak, önceki anayasalarımıza ise mümkün olduğunca değinilmeyecektir.

1.3.1.1. Anayasadaki Düzenlemeler

İç hukukumuzda özel hayatın gizliliğinin korunmasına yönelik düzenlemelerin başında 1982 Anayasası'nın 20. maddesi gelmektedir. Gerçekten

[110] Bayraklı, **a.g.e.**, s. 10.
[111] İnci Solak Akman, *Vergi Mahremiyetini İhlal*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Basılmamış Doktora Tezi), Ankara, 2012, s. 6; aynı yönde bkz. Edizdoğan v.d., **a.g.e.**, s. 163.
[112] Uyanık, **a.g.e.**, s. 17.

md.20/1 hükmüne göre, "Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz".

Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise özel hayatın gizliliğinin hangi hallerde sınırlandırılacağı ile ilgili olarak şöyle bir düzenleme yer almaktadır: "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 yirmidört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırksekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar."

Yine aynı maddenin üçüncü fıkrası da şu hükme yer vermiştir: "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."

1982 Anayasası'nın 26.maddesi de birinci fıkrada, "Herkes, düşünce ve kanaatlerini söz, yazı, resim veya başka yollarla tek başına veya toplu olarak açıklama ve yayma hakkına sahiptir" hükmüne yer vermiş ve ikinci fıkrada şöyle bir hüküm koymuştur: "Bu hürriyetlerin kullanılması… *Devlet sırrı olarak usulünce belirtilmiş bilgilerin açıklanmaması*, başkalarının şöhret veya haklarının, özel ve aile hayatlarının yahut *kanunun öngördüğü meslek sırlarının korunması* veya yargılama görevinin gereğine uygun olarak yerine getirilmesi amaçlarıyla sınırlanabilir".

1.3.1.2. 1982 Anayasası'nda Düzenlenen Temel Hak ve Hürriyetler Bakımından Vergi Mahremiyeti

Kamu hukunda hak kavramı çok çeşitli sınıflandırmalara tabi tutulmuştur[113]. Ancak bu ayrımların içerisinde en önemli iki ayrım Fransız yazar Karel Vasak'ın "kuşak haklar teorisi" ile Alman yazar Georges Jellinek tarafından yapılan "koruyucu haklar- isteme hakları- katılma hakları" ayrımıdır. Özellikle de Jellinek'in bu sınıflandırması 1982 Anayasası tarafından da benimsendiğinden konumuz açısından büyük önem taşımaktadır[114].

Fransız yazar Vasak'a göre insan hakları üç temel kuşağa ayrılmıştır. Yazara göre siyasal haklar ve temel kişilik hakları birinci kuşakta yer alır[115]. Bu hakların özelliği devlete veya otoriteye negatif bir yükümlülük yüklemeleridir[116]. Yani "bu haklar devlete karışmama ödevi yükler.[117]"

Makine devrimi, işçi sınıfının ortaya çıkması, 1917 Bolşevik İhtilali sosyal, ekonomik ve kültürel anlamda yeni bir hak anlayışının, ikinci kuşak hakların doğmasına neden olmuştur[118]. Bu haklar devlete bireylerine karşı "bir hizmet sağlama ödevi" yükler[119].

---

[113] Örneğin kullanım şekilleri bakımından bireylerin tek başına kullanabileceği haklar bireysel hak; toplantı ve gösteri yürüyüşü, grev gibi toplu bir şekilde kullanılabilen haklar kolektif hak olarak ayrılır; bkz. Kalabalık, **a.g.e.**, s. 57; Yine başka bir ayrım medeni ve siyasal hakları klasik hak; ekonomik, sosyal ve kültürel hakları ise sosyal hak olarak nitelendirmiştir; bkz. Kalabalık, **a.g.e.**, s. 62; Bunun yanı sıra haklar kişisel, siyasi, ekonomik ve sosyal, kültürel olmak üzere dörtlü bir ayrıma da tabi tutulmuştur; bkz. Kalabalık, **a.g.e.**, s. 63 vd.; Bunun dışında daha pek çok ayrım da yapılmıştır; Ayrıntılı bilgi için bkz., Kalabalık, **a.g.e.**, s. 70

[114] Yavuz Atar, *Türk Anayasa Hukuku*, Mimoza Yayınları, Konya, 2013, s. 112.

[115] Kalabalık, **a.g.e.**, s. 65'ten naklen.

[116] Kalabalık, **a.g.e.**, s. 65.

[117] Gözler, **a.g.e.**, s. 511; Özellikle de 1776 Amerika ve 1789 Fransa İnsan ve Vatandaş Hakları Bildirgeleri ve İnsan Hakları Evrensel Beyannamesinin madde 2- 21 arasındaki düzenlemeleri bu haklara örnek gösterilebilir. Kişi dokunulmazlığı, zorla çalıştırma yasağı, özel hayatın gizliliği, konut dokunulmazlığı, haberleşme hürriyeti, yerleşme ve seyahat hürriyeti, din ve vicdan hürriyeti, düşünce ve inanç hürriyeti, basın hürriyeti, birinci kuşak hakların kişilik grubu haklarına kişilik hakları grubuna; katılma hakları da diyebileceğimiz seçme ve seçilme, parti kurma, dernek kurma, toplantı ve gösteri özgürlüğü gibi haklar ise birinci kuşak hakların siyasal haklar grubuna örnek gösterilebilir. Bu hakların doğuşunun temelinde burjuvanın feodal beylere karşı verdiği hürriyet ve eşitlik mücadelesi ve bunun sonucu olan Fransız İhtilali ve Amerikan İhtilali yatmaktadır; bkz. Kalabalık, **a.g.e.**, s. 65

[118] Kalabalık, **a.g.e.**, s. 66; Sosyal, ekonomik ve kültürel haklar olarak adlandırılan bu haklar özü itibarıyla birer isteme hakkıdır. 1982 Anayasasında da düzenlenen ailenin korunması, eğitim ve öğretim hakkı, çalışma ve sözleşme hürriyeti, sendika kurma hakkı, toplu iş sözleşmesi hakkı, grev hakkı bu haklara örnek gösterilebilir. Dikkat edilirse ikinci kuşak haklarda zayıf durumda olan

Vasak'ın üçüncü kuşak hakları ise "grup hakları, halkların hakları, dayanışma hakları" olarak da adlandırılmakta ve kolektif olarak kullanılan bir hak grubunu ifade etmektedir[120]. Bu haklara örnek olarak "barış hakkı, silahsız bir dünyada yaşama hakkı, temiz bir çevrede yaşama hakkı, ekonomik ve sosyal yönden gelişme hakkı, halkların kendi kaderlerini serbestçe belirleme hakkı (self- determination)" gösterilebilir[121]. Üçüncü kuşak haklar özellikle de ikinci dünya savaşı sonrası gelişmekte olan ve bağımsızlığını yeni kazanmış üçüncü dünya ülkelerinin yoğun baskıları ile gündemdeki yerini almıştır[122]. Ancak bu haklara yönelik yoğun eleştiriler de bulunmaktadır[123].

1982 Anayasasının da Jellinek'in güçlü sınıflandırmasını benimsemiş olması nedeniyle yazar tarafından yapılan koruyucu haklar- isteme hakları- katılma hakları ayrımı özel bir önem taşımaktadır. Jellinek'e göre haklar üç grupta incelenmelidir. Akın, Jellinek'in statü teorisinin aslında kişilerin "aktif, olumlu ve olumsuz" statülere sahip olduklarını belirttiğini bu nedenle özgürlükleri tanımlamaktan çok özgürlüklerin farklı açılardan ne şekilde göründüklerini ortaya koyduğunu ifade etmiştir[124].

---

kişilerin devletten bu durumlarının giderilmesini isteme hakları söz konusudur; bkz. Kalabalık, **a.g.e.**, s. 67

[119] Gözler, **a.g.e.**, s. 512; Yine adil ücret, asgari ücret, sosyal güvenlik, insanca yaşama örneklerinde olduğu gibi bu haklar "temel insan ihtiyaçları" na yönelik haklardır; bkz. Kalabalık, **a.g.e.**, s. 68

[120] Kalabalık, **a.g.e.**, s. 68.

[121] Kalabalık, **a.g.e.**, s. 68; Bu üç kuşak haklar konusunda Vasak şöyle bir değerlendirmede bulunmuştur: "Bu insan hakları kategorilerinden biri veya öteki üzerine devletçe yapılan vurgulama, onun siyasal rejiminin doğasını ortaya koyar. Gerçekten kapatalist devletler veya Kuzey Amerika ve Batı Avrupa kişi hakları ve siyasal haklara özen gösterirler; bununla birlikte sosyalist rejime sahip devletler, herşeyden önce ekonomik, sosyal ve külterel hakları gerçekleştirmeye yönelirler. Tarihsel evrim bakımından ilk iki kategori de açık bir siyasal renge sahiptir. Buna karşılık üçüncü kuşak haklar için bu geçerli değildir. Toplum halinde yaşamanın en ilksel gereklerini dile getirdikleri sürece, dayanışma özgürlüklerinin siyasal içeriği çok zayıf kalır. Dayanışma haklarının en gelişmiş toplumların yeni evrimine özgülenmesi ilke olarak doğru ise de az gelişmiş toplumlar için de geçerli olduğunda kuşku bulunmamaktadır."; Kaboğlu, **a.g.e.**, s. 26, dp.61'den naklen.

[122] Kalabalık, s. 68.

[123] Tüm bu eleştirileri topluca incelemek için bknz., Kalabalık, **a.g.e.**, s. 69, vd.; Bu konudaki eleştirilerden birisi de insan haklarının konusunun "insan", dayanışma haklarının konusunun ise "kolektif varlıklar"olduğu, bunların da hak olabileceği ama "insan hakkı" olarak nitelendirmenin kavram karışıklığına yol açacağı şeklindedir; bkz. Atar, **a.g.e.**, s. 114

[124] İlhan F. Akın, *Temel Hak ve Özgürlükler*, istanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1971, s. 5.

İlk gruba "koruyucu haklar" girmektedir[125]. Koruyucu haklar devlete ve topluma kişileri koruma ve bu tip haklarına dokunmama, müdahale etmeme yükümlülüğü yükleyen haklardır[126]. Aslında bu haklar bireyi hem devlete hem de topluma karşı koruduğu için koruyucu haklar adını alır[127]. Bu nedenle bu haklara "negatif statü hakları" adı da verilmektedir[128]. Yine bu haklara "devleti sınırlayan özgürlük hakları" anlamına gelmek üzere "status negativus- savunan statü" de denmektedir[129]. Negatif olması ile kastedilen devlete olumsuz bir görev yüklendiği içindir. Dolayısıyla negatif statü kişinin kendi kişisel sorunlarını devlete ihtiyaç olmadan kendisinin çözebildiği, sosyal hayatı devlete ihtiyaç olmadan düzenleyebildiği, kısacası "devletten özgür kalabildiği" statüyü ifade eder[130]. Bu anlamda negatif statü hakları devleti müdahale etmeme yükümlülüğü altına sokmakta ve "devletin bunlara müdahale eden üçüncü kişileri durdurmak dışında herhangi bir mali ya da idari" davranışına gerek kalmamaktadır[131]. Negatif statü hakları kişinin kimsenin müdahalesine gerek kalmadan bir insan olarak var olmalarını sağladıkları için bu haklar "barışçı, medeni, özgür" yaşamın özünü oluşturmaktadır[132]. 1982 Anayasası Jellinek'in bu ayrımını birebir benimsemiş ve "kişi dokunulmazlığı, zorla çalıştırma yasağı, özel hayatın gizliliği, konut dokunulmazlığı, haberleşme hürriyeti, yerleşme ve seyahat hürriyeti, din ve vicdan hürriyeti, düşünce ve inanç hürriyeti, basın hürriyeti, dernek kurma hürriyeti, toplantı ve gösteri düzenleme" haklarına Anayasada yer vermiştir[133]. 1982 Anayasası bununla da yetinmemiş bu hakları teminat altına almak amacıyla "hak arama hürriyeti, doğal hakim ilkesi, suçta ve cezada kanunilik ilkesi ve mülkiyet hakkını" da Anayasada düzenleyerek perçinlemiştir[134]. 19. yüzyılda negatif statü hakları "temel haklar, özgürlük ve mülkiyete yapılacak saldırılara karşı korurlar" formulü ile ifade edilmektedir[135].

---

[125] Kalabalık, **a.g.e.**, s. 60; Atar, **a.g.e.**, s. 112; Mustafa Erdoğan, *Anayasa Hukuku*, Orion Kitabevi, Ankara, 2011, s. 216 vd.
[126] Kalabalık, **a.g.e.**, s. 60; Atar, **a.g.e.**, s. 112
[127] Gözler, **a.g.e.**, s. 508.
[128] Atar, **a.g.e.**, s. 112
[129] Zafer Gören, *Temel Hak Genel Teorisi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını, İzmir, 2000, s. 26.
[130] Gören, **a.g.e.**, s. 28.
[131] Atar, **a.g.e.**, s. 112
[132] Erdoğan, Anayasa Hukuku, s. 217.
[133] Kalabalık, **a.g.e.**, s. 61.
[134] Kalabalık, **a.g.e.**, s. 61.
[135] Gören, **a.g.e.**, s. 28.

Jellinek'in ikinci grup hakkı ise kişiye devletten talep hakkı veren "isteme hakları"dır[136]. Burada devletin görevi olumlu bir davranışta bulunmak yani aktif hareket etmektir[137]. Kısacası kişiler devletten bu hakları isteyebilecek, devlet de bu hakları yerine getirmek durumunda olacaktır. Bu nedenle bu haklara "pozitif statü hakları" da denilmektedir[138]. Bu haklar "kişinin devletten bir edimde bulunmasına isteme hakları" anlamında "status positivus- isteyen statü" da anılmaktadır[139]. 1982 Anayasasında sosyal ve ekonomik haklar ve ödevler başlığında düzenlenen ailenin korunması, eğitim öğretim, çalışma ve sözleşme hürriyeti, dinlenme, sendika kurma, toplu iş sözleşmesi, grev gibi haklar buna örnek gösterilebilir[140].

Jellinek'in üçüncü gruptaki hakları ise katılma haklarıdır[141]. Kişilerin devletin yönetimine katılması anlamına gelen siyasal haklarını kullanmasını içerdiği için bu haklara " vatandaşlık hakları" ya da "siyasi haklar[142]"da denilmektedir[143]. Vatandaşa aktif bir görev yüklediği için ise bu haklara "aktif statü hakları" adı da verilmektedir[144]. Bu haklar "status activus- faal statü" olarak da anılmaktadır[145]. 1982 Anayasasında siyasi haklar ve ödevler başlığı altında düzenlenen vatandaşlık, seçme ve seçilme, siyasi partilerle ilgili haklar, kamu hizmetlerine girme, vergi ödevi, dilekçe hakkı, bilgi edinme hakkı bu haklara örnek gösterilebilir[146]. Aktif statü hakları sayesinde kişi özgürlükleri devletin hizmetine dahil olabilecek ve aynı zamanda "devlet, bireyin özgürlüğünü kullanabileceği bir alan" olacak dolayısıyla kişi özgürlükleri ile devlet birbirine tamamlayan bir duruma kavuşacaktır[147].

Bu kısa açıklamalar kapsamında acaba temel hak ve özgürlükler 1982 Anayasası'nda ne şekilde düzenlenmiş olabilir?

---

[136] Kalabalık, **a.g.e.**, s. 61; Atar, **a.g.e.**, s. 112
[137] Kalabalık, **a.g.e.**, s. 61; Atar, **a.g.e.**, s. 112
[138] Atar, **a.g.e.**, s. 112
[139] Gören, **a.g.e.**, s. 26.
[140] Kalabalık, **a.g.e.**, s. 61; Atar, **a.g.e.**, s. 112
[141] Kalabalık, **a.g.e.**, s. 61.
[142] Gözler, **a.g.e.**, s. 509.
[143] Kalabalık, **a.g.e.**, s. 61.
[144] Atar, **a.g.e.**, s. 112
[145] Gören, **a.g.e.**, s. 6.
[146] Kalabalık, **a.g.e.**, s. 62; Atar, **a.g.e.**, s. 112
[147] Gören, **a.g.e.**, s. 28.

Temel hak ve özgürlükler 1982 Anayasasının md. 12-74 arasında "Temel Haklar ve Ödevler" başlıklı "İkinci Kısım" da düzenlenmiştir. İkinci kısım kendi içerisinde 4 bölümden oluşmaktadır. "Genel Hükümler" başlıklı birinci bölüm, md. 12-16 arasında düzenlenmiştir. Bu bölüm haricinde 1982 Anayasası ikinci kısmında temel hak ve hürriyetleri şu şekilde düzenlemiştir.

Tablo 1: 1982 Anayasası'nda Temel Hak ve Ödevler

İkinci Kısmın "Kişinin Hakları ve Ödevleri" Başlıklı İkinci Bölümünde Düzenlenen Haklar (Md. 17-40)	Kişinin dokunulmazlığı, maddi ve manevi varlığı, Zorla çalıştırma yasağı, Kişi hürriyeti ve güvenliği, **Özel hayatın gizliliği, Konut dokunulmazlığı, Haberleşme hürriyeti,** Yerleşme ve seyahat hürriyeti, Din ve vicdan hürriyeti, Düşünce ve kanaat hürriyeti, Düşünceyi açıklama ve yayma hürriyeti, Bilim ve sanat hürriyeti, Basın hürriyeti, Süreli ve süresiz yayın hakkı, Basın araçlarının korunması, Düzeltme ve cevap hakkı, Toplantı hak ve hürriyetleri (Dernek kurma hürriyeti, Toplantı ve gösteri yürüyüşü düzenleme hakkı), Mülkiyet hakkı, Hak Arama Hürriyeti, Kanuni Hakim Güvencesi, Suç ve Cezalara İlişkin Esaslar,İspat hakkı, Temel hak ve hürriyetlerin korunması
İkinci Kısmın "Sosyal ve Ekonomik Haklar ve Ödevler" Başlıklı Üçüncü Bölümünde Düzenlenen Haklar (Md. 41-65)	Ailenin korunması ve çocuk hakları, Eğitim ve öğrenim hakkı ve ödevi, Tarım, hayvancılık ve bu üretim dallarında çalışanların korunması, Çalışma ve sözleşme hürriyeti, Çalışma hakkı ve ödevi, Çalışma şartları ve dinlenme hakkı, Sendika kurma hakkı, Toplu iş sözleşmesi ve toplu sözleşme hakkı, Grev hakkı ve lokavt, Ücrette adalet sağlanması, Sağlık hizmetleri ve çevrenin korunması, Konut hakkı, Gençliğin korunması, Sporun geliştirilmesi ve tahkim, Sosyal güvenlik hakkı, Tarih, kültür ve tabiat varlıklarının korunması, Sanatın ve sanatçının korunması,
İkinci Kısmın "Siyasi Haklar ve Ödevler" Başlıklı Dördüncü Bölümünde Düzenlenen Haklar (Md. 66-74)	Türk vatandaşlığı, Seçme, seçilme ve siyasi faaliyette bulunma hakları, Parti kurma, partilere girme ve partilerden ayrılma,Kamu hizmetlerine girme hakkı, Vatan hizmeti, Vergi ödevi (Md. 73), Dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkı,

Yukarıdaki tablodan da görüleceği gibi 1982 Anayasası temel hak ve hürriyetleri düzenlerken Jellinek'in üçlü sınıflandırmasını birebir esas almıştır. Yine tablonun incelenmesinden özel hayatın gizliliğinin (md. 20), konut dokunulmazlığının (md. 21) ve haberleşme hürriyetinin (md. 22) 1982 Anayasasının ikinci kısmın Kişinin Hakları ve Ödevleri başlıklı ikinci bölümünde düzenlendiğini görmekteyiz[148]. Buna göre özel hayatın korunması bir negatif statü hakkıdır ve

[148] Ancak Anayasanın bazı hakları düzenlerken Jellinek'in sınıflandırmasının mantığına ters düşen şekilde hareket ettiği de söylenebilir. Erdoğan buna aslında bir negatif statü hakkı olan çalışma ve

koruyucu haklar grubuna girmektedir. Yani devletin bu hakları koruması ve bu hakka müdahale etmemesi gerekmektedir. Özel hayatın gizliliği hakkı vergi mahremiyeti bakımından özellikle önem taşıdığı için aşağıda ayrı başlık altında incelenecektir.

1.3.1.2.1. Genel Olarak Temel Hak ve Hürriyetler

Vergi mahremiyetinin bir temel hak ve hürriyet olup olmadığını eğer bir temel hak ve hürriyet olduğu sonucuna ulaşılacaksa temel hak ve hürriyetlerden hangisine dahil olduğunu belirleyebilmemiz için öncelikle temel hak ve hürriyet kavramı hakkında kısaca bilgi vermek gereklidir. Hak hukukun kişilere tanıdığı menfaat olarak tanımlanabilir. Bir yerde bir hakkın var olmasının doğal sonucu özgürlüğün de var olmasıdır[149]. Temel hak ve hürriyet kavramı yerine kamu hürriyetleri ya da insan hakları kavramları da kullanılabilmektedir. Aslında temel hak ve hürriyetler, kamu hürriyetleri ve insan hakları kavramları birbirlerinden bazı noktalarda ayrılmaktadır[150]. Buna göre insan hakları ideal değerleri temsil ederken, temel haklar ise bu ideal değerlerin hukuk kuralı haline dönüşmüş şeklini ifade eder[151]. İnsan haklarını "doğuştan sahip olunan dokunulmaz, devredilmez ve vazgeçilmez haklar" şeklinde tanımlamak mümkündür[152].

Kalabalık'a göre temel hak kavramı kişilik, vatandaşlık gibi bir statünün sonucu ortaya çıkan subjektif bir hak, temel hak ve hürriyet kavramı ise anayasalarda yer alan hak ve hürriyetleri kapsayan, bu nedenle anayasada düzenlenmemiş hak ve hürriyetleri içermeyen bir kavramdır[153]. Buna karşılık bir hakkın insan hakkı

---

sözleşme hürriyetinin pozitif haklarla birlikte Anayasanın üçüncü bölümünde düzenlenmiş olmasını örnek göstermektedir; Erdoğan, Anayasa Hukuku, s. 218.

[149] Ayhan Bozlak, *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Türk Ceza Hukukunda Özel hayatın Korunması,* Adalet Yayınevi, Ankara, 2013, s. 22.

[150] Kemal Gözler, *Anayasa Hukukunun Genel Teorisi Cilt II*, Ekin Yayıncılık, Bursa, 2011, s. 487.

[151] Bozlak, **a.g.e.**, s. 23.

[152] Bozlak, **a.g.e.**, s. 23.

[153] Kalabalık, **a.g.e.**, s. 24.

olabilmesi için temel bir hak olması, evrensel bir niteliğinin bulunması ve açık bir şekilde tanımlanabilmesi yeterlidir[154].

Atar, "temel hak ve hürriyetler" kavramının, içeriğindeki "hak" ve "hürriyet" kavramlarından yola çıkılarak açıklanabileceği kanaatindedir[155]. Bu anlamda "insan hakları" ile "kamu hürriyetleri" kavramlarının da farklılığına değinen Atar, insan haklarının, "bütün insanların sahip olduğu kabul edilen ya da hukuk tarafından herkese tanınması gerektiğine inanılan ideal haklar ve hürriyetler bütünü" olarak, kamu hürriyetleri ise, "insan haklarının pozitif hukuk tarafından tanınan ve güvenceye bağlanan kısmı" olarak tanımlanabilir[156]. Atar "temel hak ve hürriyetler" kavramının "insan hakları" ile örtüşen bir kavram olarak kullanılabileceğini ve ayrıca "bütün diğer haklardan yararlanmanın temeli olan haklar", "anayasa ile tanınan hak ve hürriyetler", "uluslararası sözleşmeler ve demokratik anayasalarla tanınmış hak ve hürriyetler" anlamında da kullanılabileceğini savunmaktadır[157].

Kaboğlu ise temel hak ve özgürlükler kavramında yer alan "temel" kelimesinin "bir hak ve özgürlüğün bir başkasına bağlı olmaması" anlamında kullanılması durumunda temel hak- temel olmayan hak şeklinde bir ayrıma neden olabileceğini ve bu durumunda bireysel hakların kolektif haklardan farkının oluşacağını belirtmiştir[158]. Yazara göre insan hakları kavramı ise kişi, hak ve koruma olmak üzere üç temel belirleyici içeren ve giderek pozitif hukuk ile bütünleşme süreci içerisinde olan bir kavram olduğunu; insan haklarının daha çok uluslararası hukukta kullanılan bir kavram olduğunu savunmuştur[159]. Yazara göre insan hakları hak değil doğal hukuk anlamında bir idealdir; yani devletler mevzuatlarında insan haklarını düzenlemese hatta çiğnese bile bu haklar insanın doğası gereği var olan

---

[154] Kalabalık, **a.g.e.**, s. 26.

[155] Atar, **a.g.e.**, s. 111. Yazara göre "hak", "hukukun kişiye tanıdığı belli bir şeyin yerine getirilmesini isteme yetkisi" hürriyet ise, "başkalarına zarar vermemek şartıyla, bireyin bir şeyi yapıp yapmamaya ya da belli bir şekilde davranıp davranmamaya kendi iradesi ile karar vermesi ve kararının gereklerini yerine getirirken başkaları tarafından engellenmemesi" şeklinde tanımlanmaktadır; bkz. Atar, **a.g.e.**, s. 111

[156] Atar, **a.g.e.**, s. 111

[157] Atar, **a.g.e.**, s. 111

[158] İbrahim Ö. Kaboğlu, *Kolektif Özgürlükler*, Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Diyarkabır, 1989, s. 17.

[159] Kaboğlu, **a.g.e.**, s. 20.

haklardır[160]. Kamu özgürlükleri ise insan haklarının doğal hukuktan (idealden), mevzuata geçirilmiş (somut olarak düzenlenmiş) halini ifade etmektedir[161].

Erdoğan insan haklarının en temel özelliklerinin evrensellik, doğuştanlık, toplum öncesi olma, mutlaklık, vazgeçilmezlik, devlete karşı olma ve temel hak olma olduğunun altını çizmiştir[162]. Yazara göre temel haklar ile insan haklarının temel hak olmasını birbiriyle karıştırmamak gerekir. Çünkü temel haklar kavramı hukuki bir düzenlemeyi ifade ederken, insan haklarının temel olmasının ise insan haklarının "ahlaki hiyerarşinin tepesinde yer alması" anlamına gelmektedir[163]. Dolayısıyla bir hakkın anayasada düzenlenmiş olması onu insan hakkı yapmayacağı gibi, anayasada düzenlenmemiş olması da onu insan hakkı olmaktan çıkarmaz[164].

Gözler'e göre temel hak ve hürriyetler[165]; "Kamu hürriyetlerinin anayasa tarafından tanınıp güvence altına alınmış kısmıdır". O halde kamu hürriyetleri temel hak ve hürriyetleri içinde barındıran daha geniş bir kavramdır. Kamu hürriyetlerin dayanağı kanunken, temel hak ve hürriyetlerin dayanağı ise anayasadır[166]. Kamu hürriyetleri, sadece birey ile devlet arasındaki ilişkiyi kapsarken, temel hak ve hürriyetler birey ile devlet ilişkisiyle kalmayıp birey ile bireyler arasındaki ilişkiyi de kapsamaktadır[167]. Kamu hürriyetlerinden sadece ve sadece gerçek kişiler yararlanabilir, ancak temel hak ve hürriyetlerden gerçek kişiler yararlanmakla kalmayıp tüzel kişiler de yararlanma imkanına sahiptirler[168]. İnsan hakları açısından ele aldığımızda ise, insan haklarının temel hak ve hürriyetler ya da kamu hürriyelterinde olduğu gibi pozitif hukuk tarafından tanınmasının bir şartı yoktur[169]. Gözler bu durumu şöyle formüle etmiştir[170]: "Kamu hürriyetleri ile temel hak ve hürriyetler iç hukuk tarafından tanınan ve korunan hak ve hürriyetler olmasına karşılık, insan haklarının iç hukuk tarafından tanınan ve korunan haklar olması şart

---

[160] Kaboğlu, **a.g.e.**, s. 21.
[161] Kaboğlu, **a.g.e.**, s. 22.
[162] Mustafa Erdoğan, *İnsan Hakları Teorisi ve Hukuku*, Orion Kitabevi, Ankara, 2012, s. 105 vd.
[163] Erdoğan, **a.g.e.**, s. 116.
[164] Erdoğan, **a.g.e.**, s. 116
[165] Gözler, **a.g.e.**, s. 488.
[166] Gözler, **a.g.e.**, s. 488.
[167] Gözler, **a.g.e.**, s. 488.
[168] Gözler, **a.g.e.**, s. 488.
[169] Gözler, **a.g.e.**, s. 488.
[170] Gözler, **a.g.e.**, s. 488.

değildir. Yani bir hak, bir devletin iç hukuk düzeni tarafından tanınıyor ve korunuyor olmasa bile insan hakkı olabilir." İnsan hakları ile temel hak ve hürriyetler ve kamu hürriyetleri arasındaki bir diğer farklılık ise, insan haklarının muhatabının "insan" olmasıdır[171]. Temel hak ve hürriyetlerin muhatabı ise "insan" yani gerçek kişiyle birlikte tüzel kişidir[172].

1.3.1.2.2. Bir Temel Hak ve Hürriyet Olarak Özel Hayatın Gizliliği Hakkı

İnsan doğası gereği meraklıdır. Üstelik günümüz toplumlarında insanların doğasında olan bu merak daha çok kendisini diğer kişilerin özel hayatları hakkında bilgilenme şeklinde göstermektedir[173]. Özel hayat kişinin gizliliği ve bu gizlilliğin korunmasındaki menfaati, kamu yararı, basın özgürlülüğü gibi birbiriyle çatışan menfaatlerin bir şekilde uzlaştırılmasının gerekli olduğu bir alandır[174].

Özel hayat kavramının net bir tanımını vermek oldukça zordur. Ancak özel hayatın gizliliği hakkının tanımı ve kapsamıyla ilgili olarak çeşitli tanımlamalar yapılmıştır. Örneğin Kılıçoğlu özel hayatı, "kişilerin hukuken korunan ve herkesle paylaştığı ortak, kendisine yakın kişilerle paylaştığı özel, bizzat kendisi veya güvendiği kişiler dışında herkese gizli tuttuğu gizli yaşam olaylarından meydana gelen kişisel varlık" olarak tanımlamıştır[175]. Bozlak, özel hayatın gizliliği hakkının "bilgi, haberleşme, fiziki ve coğrafi" olmak üzere dört farklı mahremiyeti kapsadığını belirtmiş ve bu hakkı şu şekilde tanımlamıştır[176]: "Kişinin yaşam biçimini ve türünü, davranışlarını ve ilişkilerini tercih etme hakkı olarak bağımsızlık, üçüncü kişilerin merak alanı dışında kişisel ve toplumsal hayat alanına dışarıdan müdahaleye karşı mahremiyeti anlamında gizlilik."

---

[171] Gözler, **a.g.e.**, s. 489.
[172] Gözler, **a.g.e.**, s. 489.
[173] Bozlak, **a.g.e.**, s. 17.
[174] Danışman, **a.g.e.**, s. 5.
[175] Kılıçoğlu, **a.g.e.**, s. 81.
[176] Bozlak, **a.g.e.**, s. 25.

Özel hayattın gizliliğinin bir temel hak olarak kabul edilmesinin mantığında şöyle bir düşünce yatar[177]: "Sosyal ve akıl sahibi bir varlık olarak insan, düşündüğünü özgürce söyleyebilmek, istediği yere gidebilmek, istediği yerde yerleşmek, yaşamı ve geleceği üzerinde düşünüp karar vermek haklarının yanında bireysel hayat kapsamında özel hayatını, aile haytını, konutunu ve özel haberleşmesini istediği gibi düzenleyebilmek hak ve yetkisine sahiptir."

Özel hayatın gizliliği hakkının, Bir temel hak olarak kabul edilmesi, diğer haklara nazaran oldukça geç gerçekleşmiştir[178]. Zira özel hayat kavramı ilk olarak halkın, burjuvazinin yaşam tarzı ve sahip olduğu ayrıcalıkları bilmelerini engellemek amacıyla kullanılan bir kavram olarak ortaya çıkmıştır[179]. Sonraları kentleşmeyle birlikte apartmanlarda yaşamaya başlayan insanoğlu birbirleri hakkında pek çok bilgiye rahatlıkla ulaşma imkanına erişmiştir[180]. Bu nedenle özel hayatın gizliliği ile apartmanlarda yaşayan insanların yaşantısı esas alındığından özel hayatın korunması ilk olarak konut dokunulmazlığı şeklinde ortaya çıkmış ve bu yönüyle özel hayatın korunması hakkını doğuran süreçler diğer temel haklara göre farklılık arz etmiştir[181].

Özel hayat kavramı 19. Yüzyıldan itibaren hukukçular tarafından tartışılmaya başlanmış bir kavramdır[182]. Ülkemizde 1876 tarihli Kanuni Esasi 22. maddesinde

---

[177] Kalabalık, **a.g.e.**, s. 427.

[178] Güçlü Akyürek, *Özel Hayatın Gizliliğini İhlal Suçu*, Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Basılmamış Doktora Tezi), İstanbul, 2011, s. 99.

[179] Bozlak, **a.g.e.**, s. 11; Ancak belirtelim ki, kavramın geçmişini ilk çağlara ve özellikle de Roma dönemine kadar götürenler de bulunmaktadır. Hatta Doğu Roma'da çeşitli eserlerde binaya "oikia" adı verildiği "oikia" içinde yaşayanlara da "oikos" dendiği ve bu alanın gizli kalması üzerine çalışmalar bulunduğu belirtilmektedir; bkz. Akyürek, **a.g.e.**, s. 100.

[180] Bozlak, **a.g.e.**, s. 13; Hatta bu dönemde evlerin kapı kilitlerini kıranlara ağır cezalar verildiği de görülmektedir; bkz. Akyürek, **a.g.e.**, s. 99.

[181] Bozlak, **a.g.e.**, s. 13.

[182] Bu dönemde ABD'de gazete sayısının kısa bir sürede ikiye katlandığı, toplumda bir merak hastalığının oluştuğu ve bunun da skandal endüstrisine yol açtığı yönünde bkz. Akyürek, **a.g.e.**, s. 101; Sanayi devrimiyle birlikte basının bir aktör olarak ortaya çıkması ve özel hayatı tehdit etmesi 1819 yılında Fransa' da basın kanuna bu kavramın eklenmesi yönünde müzakereler olsa da Fransa' da dahi "özel hayat", ancak 1970 yılında düzenlenmiştir. Amerika' da ise 1890 yılında Amerikalı hukukçular "yalnız bırakılma hakkı" olarak bu kavramı tartışmaya açmışlardır. Hatta Amerika' da görülmüş bir davada fotoğrafı izinsiz olarak bir reklamda kullanılan kişinin hak ihlali nedeniyle açtığı davada mahkeme "henüz böyle bir hak olmadığını" gerekçe göstererek reddetmiştir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Bozlak, **a.g.e.**, s. 14-15.

konut dokunulmazlığını[183], 1961 Anayasası ise 15. maddesinde özel hayatın gizliliğini[184], 16. maddesinde ise konut dokunulmazlığını[185] düzenlemiştir.

Özel hayatın korunması hakkının diğer temel haklara nazaran önemli bir farklılığı bulunmaktadır. Çünkü diğer temel haklar öncelikle bireyin devlete karşı korunmasını amaçlamış, sonra bireylerin ihlallerine karşı kişiyi koruyacak şekilde genişlemişken; özel hayata saygı hakkı ise "önce bireylerin birbirlerine karşı korunmasını amaçlamış, daha sonra ise bireyin devlete karşı korunmasını da" içeriğine dahil etmiştir[186]. Kılıçoğlu özel hayatın korunmasının neden önemli ve gerekli olduğunu, "özel yaşamın bir kişisel varlık olarak korunması sayesinde kişiler başkalarının takiplerinden ve bakışlarından uzak, isteğine uygun bir yaşam ve kişiliğini geliştirme alanına sahip olmuşlardır" diyerek açıklamıştır[187].

Özel hayatın korunması hakkının bir hak olarak varlığında tereddüt etmemekle birlikte bu hakkın ne anlam ifade ettiği konusunda pek çok tartışmanın bulunduğunu da belirtmek gerekir[188].

---

183 1876 Tarihli Kanun-i Esasi'nin 22.maddesi. "Memalik-i Osmaniye'de herkesin mesken ve menzili taarruzdan masûndur. Kanûnun tâyin eylediği ahvalden maada bir sebeble Hükûmet tarafından cebren hiç kimsenin mesken ve menziline girilemez" ifadelerine yer vermiştir; Bkz. A. Şeref Gözübüyük, *Açıklamalı Türk anayasaları (1876, 1921, 1924, 1961, 1982, Anayasaların Yapılışları, Özellikleri ve Yapılan Değişiklikler),* Turhan Kitabevi, Ankara, 2002, s. 15.

184 1961 Anayasası'nın 15. Maddesinin ilk hali şöyleydi: "Özel hayatın gizliliğine dokunulamaz. Adlî kovuşturmanın gerektirdiği istisnalar saklıdır."; Gözübüyük, **a.g.e.**, s.136.

Daha sonra 20.09.1071 tarihinde Anayasanın 15.maddesi değiştirilmiştir. Değişiklikten sonra 15.madde şöyledir: "Özel hayatın gizliliğine dokunulamaz. Adlî kovuşturmanın gerektirdiği istisnalar saklıdır. Kanunun açıkça gösterdiği hallerde, usûlüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; millî güvenlik veya kamu düzeni bakımından gecikmede sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınan merciin emri bulunmadıkça kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz."; Gözübüyük, **a.g.e.**, s.136.

185 1961 Anayasası'nın 16.maddesi şöyle demektedir: "Kanunun açıkça gösterdiği hallerde, usûlüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; millî güvenlik veya kamu düzeni bakımından gecikmede sakınca bulunan hallerde de, kanunla yetkili kılınan merciin emri bulunmadıkça, konuta girilemez, arama yapılamaz ve buradaki eşyaya el konulamaz.": Gözübüyük, **a.g.e.**, s.136.

186 Bozlak, **a.g.e.**, s. 15.

187 Kılıçoğlu, **a.g.e.**, s. 81.

188 Bu konudaki yaklaşımları Bozlak ayrıntılı olarak incelemiştir. Bozlak bu yaklaşımlardan ilkini "bir hakkın önemini test etmenin ilk yolu o hakkın var olmadığı bir dünya hayal etmektir" şeklinde ifade etmektedir. Bkz. Bozlak, **a.g.e.**, s. 17; Bu düşünceye göre eğer özel hayata saygı hakkı olmasaydı suçluyla, terörizmle mücadele etmek çok kolay olcaktı denilebilir. Sonuçta özel hayatın gizliliğinin bir hak olarak korunmasına gerek olmadığı sonucuna ulaşılabilir. Bkz. Bozlak, **a.g.e.**, s. 18; Bu konudaki bir diğer görüş olan "neticeci ahlak teorisi"ne göre ise özel hayatın gizliliğinin bir hak olarak korunmasının en temel nedeni kişilerin özgürce hareket etmelerini, kararlarını özgürce alabilme imkanına sahip olmaları, kısacası bireysel olarak özerk olmalarıdır. Bkz. Bozlak, **a.g.e.**, s.

Önemle belirtelim ki mahremiyet ya da gizlilik hakkı ile özel hayatın korunması hakkı kavramları birbirinden farklı kavramlardır. Özellikle üç hayat alanından en geniş olanı olan kamuya açık alanda bazı şartların halinde özel hayatın korunması hakkına dahil olabilceğinden bu iki kavramı karıştırmamak gerekir[189]. Bozlak'ın tanımına göre özel hayatın korunması hakkı "kişinin adı, öğrenimi, onu ve saygınlığı, sağlığı, maddi ve manevi bütünlüğü, bireysel tercihleri, alışkanlıkları, ilgileri, konut, çevre ve aile yaşamı, başka kişilerle ilişkileri, kendini toplumsal alanda ortaya koyuş şekli, sırları, yazıları, belgeleri, fotoğrafları, her türlü araçla yaptığı konuşma ve haberleşmeleri, gibi insanı insan yapan nesnel ve duygusal" hemen herşeyi kapsayan geniş bir kavramdır[190]. Sonuç olarak mahremiyet hakkının özel hayatın korunması hakkının bir alt unsuru olduğunu söylemek mümkündür.

Özel hayatın gizliliği kavramı uluslararası antlaşmalar, anayasa başta olmak üzere kamu hukukunun ve özel hukukun ayrı ayrı ilgilendiği ve düzenleme gereği hissettiği konular olduğundan hem objektiftir ve hem de evrenseldir[191]. Özel hayatın gizliliği hakkının Roma'da "insan onuru" (dignitas) olarak kişilik hakkının bir kapsamı dahilinde ele alındığını görmekteyiz[192].

Özel hayatın gizliliği hakkı aslında kişinin kendi kendine yönetme hakkının yani kişinin hayattaki hedeflerini kendisinin belirlemesi yine kimseye hesap vermeden kendi yaşam tarzını kendisinin belirleyebilmesi haklarının bir uzantısı niteliğindedir[193]. Bu anlamda özel hayatın gizliliği hakkı kişi hürriyetinin ayrılmaz bir parçası nitaliğindedir[194].

18; Böylelikle insan kendine ait hayat alanına müdahale edilmediğini bilecek, güven içinde yaşayacak ve "maddi ve manevi varlığını geliştirme" imkanına sahip olacaktır. Bkz. Bozlak, **a.g.e.**, s. 19.

[189] Bozlak, **a.g.e.**, s. 38.

[190] Bozlak, **a.g.e.**, s. 42.

[191] Kalabalık, **a.g.e.**, s. 427.

[192] Kalabalık, **a.g.e.**, s. 427.

[193] Kalabalık, **a.g.e.**, s. 421.

[194] Kalabalık, **a.g.e.**, s. 431. Anayasa Mahkemesinin 31.03.1987 tarihli E. 1986/24, K. 1987/8 sayılı kararında Anayasa Mahkemesi şu ifadelere yer vermiştir: "Özel hayatın korunması herşeyden önce bu hayatın gizliliğinin korunması, başkalarının gözleri önüne serilmemesi demektir. Orada cereyan edenlerin yalnız kendisi veya kendisinin bilmesini istediği kimseler tarafından bilinmesini istemek hakkı, kişinin temel haklarından biridir. Bu niteliği sebebiyledir ki, özel hayatın gizliliğine dokunulmaması, insan haklarına ilişkin beyanname ve sözleşmelerde korunması istenmiş, ayrıca tüm demokratik ülke mevzuatında açıkça belirlenen istisnalar dışında bu hak devlet organlarına, topluma ve diğer kişilere karşı korunmuştur. İnsanın mutluluğu için büyük önemi olan özel hayata saygı gösterilmesi hakkı onun kişiliği için temel bir hak olup yeteri kadar korunmadığı takdirde kişilerin ve

İnsanın toplum içerisinde yaşayan bir varlık olması, toplum karşısında insanın konumunun ne olduğunun belirlenmesini zorunlu kılmaktadır. Günümüzde tüm insanların birer "kişi" sayılması nedeniyle, her insanın kişi sayılmaya bağlanan sonuçlara tabi olması da gayet doğaldır[195]. Kişi olmanın en doğal sonucu da hak sahibi olabilme ve borç altına girebilmedir. Kuşkusuz hak sahibi olmak ve borç altına girmek demek toplumsal ilişkiler içerisinde bulunmak demektir. Bir başka deyişle insan, bir kişi olarak toplumla sürekli temas halindedir. Yine kişi ve kişilik kavramları da ayrılmaz bir bütündür.

Kişilik, "kişi ile birlikte, kişinin hukuken korunmaya değer bulduğu hukuki, manevi nitelikteki varlıklarının tümünü" ifade etmektedir[196]. Kısacası kişilik, kişinin hak ve fiil ehliyetlerinin yanısıra hayatı, vücut bütünlüğü, şeref ve haysiyeti ile sırlarını da içeren kapsayıcı bir kavramdır[197]. Kılıçoğlu ise kişilik hakkını, "kişisel varlıklar üzerinde söz konusu olan kişiye bağlı bir hak" olarak tanımlamış ve "yaşam, sağlık, özgürlükler, şeref ve haysiyet, özel yaşam, isim, resim, his yaşamı vs." değerlerin kişilik hakkının içerisine girdiğini belirtmiştir[198]. Danışman ise kişilik hakkının kapsamına maddi, duygusal, sosyal değerlerin girdiğini bu anlamda "hayat hakkı, sağlık hakkı, beden tamlığı hakkı, hareket özgürlüğü hakkı, cinsel özgürlük hakkı"nın fiziki; "kişinin yakınları ile ilişki kurma hakkı, aile duyguları hakkı, yakınlarına saygı duyulmasını isteme hakkı"nın duygusal; "kişinin ismi, resmi, sesi üzerindeki haklar, şeref ve haysiyet hakkı, karar verme hakkı, ekonomik faaliyet özgürlüğü hakkı"nın ise sosyal kişilik hakkı kapsamına girdiğini belirtmiştir[199].

Kişi ve kişilik bir bütün halinde kişilik hakkının konusunu oluşturan iki değerdir. Kişilik hakkı ise, "kişinin doğumla kazandığı, bağımsız varlığını ve bütünlüğünü oluşturan hayat, beden ve ruh tamlığı, vicdan, din, düşünce ve çalışma

---

dolayısyla toplumun kendini huzurlu hissedip güven içinde yaşaması mümkün değildir. Bu nedenlerle söz konusu gizliliği çeşitli biçimde ihlal eylemleri suç sayılarak ceza yaptırımlarına bağlanmıştır." (Kalabalık, **a.g.e.**, s. 437'den naklen)

[195] Latince'de "persona" anlamına gelen kişi kelimesi, tiyatrocuların sahnede taktıkları ve her rol için ayrı ayrı kullandıkları maskeleri ifade etmekteydi. Maskeler tiyatrocuların oynadıkları her bir karakter için farklı olduğundan tiyatrocuların taktığı her bir maske farklı bir kişiliği temsil ederdi. Gerçekten de toplum içinde yaşayan insanların "maskelerin arkasına saklanarak" her bir farklı ortamda farklı bir kişiliğe büründüğünü söyleyebiliriz; Danışman, **a.g.e.**, s. 15.

[196] Dural, Öğüz, **a.g.e.**, s. 8.

[197] Dural, Öğüz, **a.g.e.**, s. 8.

[198] Kılıçoğlu, **a.g.e.**, s. 4.

[199] Danışman, **a.g.e.**, s. 18.

özgürlüğü, onuru, ismi, resmi, sırları ile aile bütünlüğü ve duygusal değerlerinin tümü" şeklinde ifade edilebilir[200]. Bu tanımdan hareketle kişinin yaşam alanı ya da hayat alanı olarak adlandırabileceğimiz özel hayatın ve kişinin sırlarının, kişilik hakkının bir parçası olduğunu kabul etmek gerekir. Bir başka ifadeyle kişinin hayat alanı, "onun kişiliğinin bir yansıması" olarak karşımıza çıkmaktadır[201].

Özel hayat alanının içerisine nelerin girdiği konusunda çeşitli görüşler bulunmaktadır. Bunlardan birisi Kanada Yüksek Mahkemesi yargıcı olan La Forest tarafından ileri sürülen, özel hayatı bazı kriterlere böldüğü yaklaşımıdır[202]. Bu yaklaşıma göre özel hayat[203]; mekansal, bedensel, kişisel bilgilere ve kişinin zilyetindeki eşyalarına göre ayrılmaktadır. Örneğin, kişinin sahip olduğu konutu, eşyaları, işyerindeki odası gibi özellikler mekansal olarak değerlendirilirken haberleşme hakkı ise kişisel bilgilere girmektedir[204]. Bir diğer yaklaşım da bilgi mahremiyeti, haberleşme mahremiyeti, fiziki ya da vücut mahremiyeti ve coğrafi/yaşam alanı mahrmiyeti olmak üzere dörde ayrılan bir alandır[205]. Okur ise özel hayatın gizliliğinin kapsamına bilgi mahremiyeti, vücut mahremiyeti, iletişim mahremiyeti ve yaşam alanı mahremiyetinin girdiği kanaatindedir[206].

Kişinin hayat alanının kapsamı pek çok yazar tarafından kabul gören üç alan teorisinin belirlediği kıstaslara göre kamuya açık alan (ortak yaşam alanı), özel yaşam alanı ve gizlilik alanı olmak üzere üçe ayrılarak incelenmektedir[207]. Üç alan teorisinin kurucusu Alman Heinrich Hubmann' dır[208]. Benzer bir ayrım Jaggi adlı bir başka Alman yazar tarafından da yapılmıştır. Jaggi'ye göre kişinin özel hayatı,

---

[200] Yargıtay 4. HD. 10.04.2008, E: 9966 K: 5096; Yargıtay 4. HD. 25.06.2007, E: 2006/10084 K: 2007/8592 (Kazancı İçtihat Bankası)

[201] Dural, Öğüz, **a.g.e.**, s. 127

[202] Bozlak, **a.g.e.**, s. 37, dp. 33.

[203] Bozlak, **a.g.e.**, s. 37.

[204] Bozlak, **a.g.e.**, s. 37.

[205] Bozlak, **a.g.e.**, s. 37.

[206] Okur, **a.g.e.**, s. 11.

[207] Dural, Öğüz, **a.g.e.**, s. 127 vd.; Mehmet Burçin Çetinkaya, "Özel Hayata ve Özel Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar", Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2007, s. 5; Murat Durmuş, "Özel Hayatın Korunması Hakkı ve Bu Çerçevede İstihbarat Faaliyetleri", Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Kırıkkale, 2006, s. 9; Fatma Niyazioğlu, "Türk Hukukunda ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Özel Hayatın Gizliliği", Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Hatay, 2010, s. 22

[208] Bozlak, **a.g.e.**, s. 26; Akyürek, **a.g.e.**, s. 8.

"ortak yaşam alanı", "dar anlamda özel yaşam alanı" ve "sır alanı" olmak üzere üçe ayrılmalıdır[209]. Aslında her iki yazarın da ayrımları birbirlerine çok yakındır. Bu yüzden biz yazarlar tarafından çoğunlukla kabul edilen Hubmann'ın "üç alan teorisi" ni esas alarak konuyu ele alacağız.

Sosyal yaşaması gereken bir varlık olan insanoğlunun, bu sosyal ilişkileri esnasında, diğer insanlar tarafından izlenmesi ve düşünce ve hareketlerinin yine diğer insanlar tarafından duyulması kaçınılmaz bir durumdur[210]. Sosyal yaşama zorunluluğu karşısında insanların bu gerçekten kaçması mümkün değildir. Hatta çoğu kez insanların hareket ve düşüncelerinin, diğer insanlar tarafından öğrenilmesi ya da duyulması, kişinin kendi davranışlarının sonucu olarak ortaya çıkmaktadır[211]. Kişilerin, diğer kişiler hakkında bilgilenme seviyesi ise, kişilerin birbiri ile olan yakınlık derecesine göre değişir[212]. Elbette herkes herşeyi bilmez. Ama herkesin bilebileceği bazı durumlar da olabilir. Örneğin market alışverişi yapma, hafta sonu sinemaya gitme, çarşıda gezme, belediye otobüsüne binme gibi bazı kişi davranışları toplumun içerisinde yaşandığı için herkesin bundan haberdar olması mümkündür[213]. Ancak kişi hayatını sürekli olarak alışveriş yaparak, sinemaya giderek, belediye otobüsüne binerek geçirmeyeceğine göre, bir kişinin hayatının bütününde neler yaptığının tüm toplum tarafından bilinmesi de mümkün olmayacaktır[214]. Bu gibi durumlarda kişiler hayatlarını sınırlı kişilerle birlikte yaşadıkları için, kişilerin özel hayatları da bu sınırlı kişiler tarafından bilinebilir[215]. Hayatlarını paylaşacağı kişileri, kişi bazen kendi seçme imkanına sahiptir. Örneğin yakın arkadaşların birlikte gezmeye çıkması halinde, kişi kendi yakın arkadaşlarını seçme özgürlüğüne sahiptir. Yani, hayatını kime açacağına kişi kendi isteği ile karar verir. Bazen de bazı kişi, bazı kişilere yakın hayatını açmak zorunda kalabilir. Örneğin kişinin ailesi ile meslekdaşları ile olan ilişkileri buna örnek verilebilir[216]. Son olarak kişinin öyle bir

[209] Kılıçoğlu, **a.g.e.**, s. 82
[210] Kılıçoğlu, **a.g.e.**, s. 81
[211] Kılıçoğlu, **a.g.e.**, s. 82
[212] Kılıçoğlu, **a.g.e.**, s. 82
[213] Kılıçoğlu, **a.g.e.**, s. 82; Okur, **a.g.e.**, s. 12.
[214] Kılıçoğlu, **a.g.e.**, s. 82
[215] Kılıçoğlu, **a.g.e.**, s. 82
[216] Kılıçoğlu, **a.g.e.**, s. 82

alanı daha vardır ki, kişi bu alanda kendisi ile baş başa kalır. Buna kişinin "kendi başına kalma hakkı" demek mümkündür[217].

Tarih boyunca her insan kendine ait gizli alanı ahlaki değerinin bir parçası olarak görmüş ve bu gizli alan "birey" ve "kişi" arasındaki farkı gösteren ve özel hayatın kamuya açık alandan sınırını belirleyen bir ölçüt olarak ortaya çıkmıştır[218].

Aşağıda hayatın bu üç alanı hakkında konunun sınırları dışına çıkmadan temel bazı bilgiler verilecektir.

Kamuya açık alan (ortak yaşam alanı) insanın toplumun bir parçası olarak giriştiği gündelik hayat ilişkilerinden kaynaklanmaktadır. Bu alan genellikle kamunun gözü önünde gerçekleşmektedir. Kısmen bir gizlilik sözkonusu olsa da kişi hayatının kamuya açık kısmının büyük oranda aleni olduğunu söyleyebiliriz. Bu alanda kişi hareketlerini herkesin gözü önünde gerçekleştirir, sosyal ilişkileri belirli oranda herkes tarafından izlenebilir, bu yüzden de hukukun bu alanı koruması söz konusu değildir[219]. Bu alanı "belirsiz ve sınırlı olmayan sayıdaki kişilere (sayı ve kişi bakımından belirsiz kişilere) açık olan yer" şeklinde de tanımlayabiliriz[220].

Kişinin kamuya açık alandaki hayatı alışveriş yapma, yürüyüşe çıkma gibi kaçınılmaz durumların sonucu olabileceği gibi; televizyona röportaj verme gibi kişinin kendi isteği ile de gerçekleşebilir[221]. Elbette bu alan da örneğin parkta oturan bir kişinin izni olmadan fotoğrafının çekilmesi, görüntülerinin alınması gibi durumlarda kişilik hakkıyla ilgili olduğu oranda korunacaktır[222].

Kişinin mahremiyet alanı kamuya açık alanda dahi olsa herkesin saygı göstermek zorunda olduğu ve meraklarına bu konuda hakim olmaları gerektiği bir

---

[217] Kılıçoğlu, **a.g.e.**, s. 82
[218] Danışman, **a.g.e.**, s. 15.
[219] Bozlak, **a.g.e.**, s. 27.
[220] Kılıçoğlu, **a.g.e.**, s. 83
[221] Kılıçoğlu, **a.g.e.**, s. 83
[222] Bozlak, **a.g.e.**, s. 27 vd; ABD'de kamuya açık bu alanın korunması "toplum içinde ayırt edilmeme hakkı" şeklinde ifade edilmekte olup, kişilerin toplum içerisindeyken rahatça hareket edebilmelerine imkan sağlamaktadır; bkz. Bozlak, **a.g.e.**, s. 28; Bozlak, toplum içinde ayırt edilmeme hakkını son zamanlarda güncel bir konu olan kişilerin mobese kameralarıyla takip edilebilmesi açısından değerlendirmiştir. Yazar bu tip düzeneklerin suçu ve suçluluğu önleme açısından faydalı olduğunu belirtse de, özgürlükler açısından sakıncalı sonuçlara neden olabileceği sonuçlara ulaşmıştır; bkz. Bozlak, **a.g.e.**, s. 29 Yine yazar bu görüşünü Benjamin Franklin' e ait olan "birazcık geçici güvenlik elde etmek için temel hak ve özgürlüklerden vazgeçenler, ne özgürlüğü ne de güvenliği hak etmezler" şeklindeki eleştiriyle desteklemiştir; Bozlak, **a.g.e.**, s. 31.

alandır[223]. Buna göre "hayaller, fanteziler, dini inançlar ve siyasi görüşler" bu alana dahil edilebilir[224]. Hatta kişi kendi rızasıyla örneğin bir basın açıklamasında bulunarak giz alanıyla ilgili bir açıklama yapsa dahi bu husus özel hayat içerisinde kalmaya devam eder[225].

Kamuya açık alanla ilgili olarak değinilmesi gereken bir diğer önemli nokta da şudur: Bir olayın kamuya açık alanda gerçekleşen bir olay olabilmesi için insanların onu görüp görmemesi önem taşımaz. Olayın kamuya açık alanda gerçekleşmesi yeterlidir. Nitekim Kılıçoğlu'na göre, "tesadüfen orada hiç kimse bu olayı görmese bile" olay, kamuya açık alanda gerçekleşmiş ise, kamuya açık alana ait bir olay olmasına yetecektir[226].

Özel yaşam alanı, kişinin dostları, aile çevresi ve güvendiği kişilerle paylaştığı, sınırlı kişiler tarafından bilinebilen ve kişinin sadece bu sınırlı çevresinin bilmesini istediği yaşam alanıdır[227]. Bu alan, kişinin minimum düzeyde toplumsallaştığı alandır[228]. Başka bir söyleyişle bu alan, "aile fertleri, çalışma arkadaşları, akrabalar, tanıdıklar, ziyaretçiler, aynı derneğin üyeleri" gibi "kişiye yakından bağlı olan belirli kişilerle paylaşılan" hayat alanını ifade etmektedir[229].

Bu alana kişi istemedikçe girilemeyeceği gibi bu alan aynı zamanda zaten kişinin bilinmesini istemediği ayrıca insanların değerlendirmesini de tabi tutmasını istemediği bir alandır[230]. Bu alanın belirli bir oranda topluma kapalı olması söz konusu olduğu için, özel yaşam alanına ancak müdahalede kamu yararı ve "haklı

---

[223] Kalabalık, **a.g.e.**, s. 432.

[224] Akyürek, **a.g.e.**, s. 34.

[225] Kalabalık, **a.g.e.**, s. 434; Kişinin özel hayatı aynı zamanda onun "dingin ve rahat bırakılması hakkını" da içeren alanını ifade etmektedir. Bununla birlikte özel hayatın gizliliği hakkı mutlak bir şekilde sınırsız korunan bir hak olarak da anlaşılmamalıdır. Örneğin, kamunun gözü önünde yaşayan kişilerin veya özel hayatlarının bilinmesinde kamunun yararının olduğu kişilerin özel hayatlarına yönelen makul müdahalelere bu kişilerin hoşgörüyle yaklaşması gerekir. Kişinin kamuya açık alanı büyük oranda alenileşmiş yaşam alanını ifade ettiğinden bu alan gizli kalması gereken bir alan olarak görülmemiş, bu nedenle de hukukun korunmasına dâhil edilmemiştir; bkz. Kalabalık, **a.g.e.**, s. 432-433.

[226] Kılıçoğlu, **a.g.e.**, s. 83

[227] Dural, Öğüz, **a.g.e.**, s. 128.

[228] Zeki Hafızoğulları, Muharrem Özen, "Özel Hayata ve Özel Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar", *Ankara Barosu Dergisi* (2009), No. 4, s. 9.

[229] Kılıçoğlu, **a.g.e.**, s. 83 vd.

[230] Bozlak, **a.g.e.**, s. 31.

gerekçeler" bulunmakta ise "ölçülülük ilkesi" ne uygun olarak müdahale edilebilir[231].

Kişinin özel yaşam alanı, kişinin giz alanı ile kamuya açık alan arasında kaldığı için, bu iki alan dışında gerçekleşen her olayın bu alana dahil edilmesi gerekir[232]. Kılıçoğlu'na göre kişinin işlediği bir suç nedeniyle sabıkasının bulunması ya da bir kadının sokakta dövülmesi gibi başına gelen küçük düşürücü bir olayın giz alanına değil, özel yaşam alanına girmesi gerekir[233].

Son olarak kişinin giz alanı (sır/mahremiyet alanı) kişinin aile bireyleri de dahil olmak üzere herkesten gizlediği iç yaşantısı ile buna bağlı olan bilgi ve belgelerdir. Bu konuda Hafızoğulları/Özen, "kişinin özel hayatı, sadece yabancı kişilerin değil aynı zamanda aileden olan kişilerin bile gizliliğine saygı duymasını gerektiren bir alanı içine almaktadır. Biz, bu kendine özgü alanı, Kanunun, "hayatın gizli alanı" olarak ifade ettiğini düşünüyoruz. Hayatın gizli alanı, kişinin, hiçbir kimse ile paylaşmadığı hayatıdır. Herkes ona saygılı olmak zorundadır" ifadelerini kullanmaktadır[234]. Gerçekten de kişinin en alt düzeyde sosyalleştiği alan aile ilişkileri olsa da, kişilerin bir de ailelerinden bile gizli tuttukları bir iç dünyaları vardır ki, buna kişinin giz alanı adı verilmektedir. Bu alanın bir belgede şekil alması da mümkündür. Örneğin kişinin tuttuğu günlük, sakladığı mektuplar, hesap ve iş defterleri ve hatta kişinin ev hayatı bu kapsamda değerlendirilebilir[235]. Bozlak' a göre "kişinin inançları, cinsel yaşamı, vicdani kanaati, korkuları, dilekleri gibi iç hayatıyla ilgili olan hususlar ile sağlığı, kişisel ilişkileri, mektupları gibi dış hayatıyla ilgili" hususlar bir bütün halinde giz alanını ifade eder[236].

---

[231] Bozlak, **a.g.e.**, s. 32; Bu alanda kişilerin "ailesi, yakınları, dostları, arkadaşları, iş çevresi gibi" yakın temasta olduğu kişilerle olan ilişkiler yer almaktadır. Bu alanın kapsamında haberleşme hakkı, aile yaşamı ve konut dokunulmazlığı yer alır. Özel yaşam alanının kapsamı kişiden kişiye değişir. Örneğin, bir pop yıldızının özel yaşam alanı ile bir üniversite öğretim elemanının özel yaşam alanı farklıdır. Bir pop yıldızının belirli bir oranda özel yaşam alanının aleni hale geldiği kabul edilebilir; Bkz. Bozlak, **a.g.e.**, s. 32; Bu konuda Kılıçoğlu, "toplumun dikkatini çeken kişilerin dar anlamda yaşam alanları toplumun dikkatini çekmeyen kişilere nazaran daha dardır. Zira bu kişiler özel yaşamlarının büyük bir kısmını kamu oyuyla paylaşmaktadırlar" ifadelerine yer vermiştir. Bkz. Kılıçoğlu, **a.g.e.**, s. 84, dp. 199.

[232] Kılıçoğlu, **a.g.e.**, s. 84

[233] Kılıçoğlu, **a.g.e.**, s. 84

[234] Hafızoğulları, Özen, **a.g.m.**, s. 10.

[235] Dural, Öğüz, **a.g.e.**, s. 128.

[236] Bozlak, **a.g.e.**, s. 33.

Kişinin giz alanını, onun yalnız olabilme hakkı olarak da ifade etmek mümkündür[237]. Kişinin "sır dünyası" olarak adlandırıldığı için, mutlak dokunulmaz olduğunun altını çizmek üzere "çekirdek alan" olarak da ifade edilebilen kişinin giz alanının, ancak bizzat kişinin kendisinin istemesi durumunda yakın bazı kişilerle paylaşılması mümkündür[238]. Dolayısıyla giz alanına yapılan müdahale kişinin kendisini "çıplak" hissetmesine neden olabileceğinden, bu alana hiçbir gerekçeyle ve hiçbir şekilde müdahale etmek mümkün değildir[239].

Yukarıda belirttiğimiz kişinin kamuya açık alanı, özel yaşam alanı ve giz alanı içerisinde, ihlali halinde korunmaya değer olanları son ikisidir. Gerçekten de kişinin kamuya açık alanında kural olarak bir gizlilik olmadığı için (örn. Kişinin maç izlemesi, suç işlemesi, kaza yapması, bilet alması vs.) kamuya açık alanın başkalarına açıklanmasında hukuka aykırılık sözkonusu olmayacaktır[240]. Özel hayatın gizliliği ise bunun aksine, "kişinin sadece kendisi için saklı tuttuğu ve istemediği kimselerin bilgisinden de uzak kalmasını istediği yaşam görünümleri, herkes tarafından bilinmeyen, özel araştırma ve bilgi edinme ile sağlanabilen kişiye ait konulardır. Özel hayatın gizliliğinin kapsamının ve bu alana yapılan müdahalelerin sınırının belirlenmesinde, kişinin özel hayata saygı beklentisi içinde olup olmadığının ve bu beklentinin makul olup olmadığının göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Makul mahremiyet beklentisi ölçütü olarak adlandırılan bu durumda kişinin özel hayatına müdahaleyi bekleyip beklemediği, buna hazırlıklı olup müdahaleye karşı tedbir alabileceği, bütün bunlara rağmen gereken tedbirleri almıyorsa buna rıza göstermiş sayılabileceğini ifade etmektedir. Makul mahremiyet beklentisi ölçütü, özel hayat hakkının korunmasını daraltan bir ölçüttür; bireyin onuru ve özerkliğinden hareketle devletin bu alana yapacağı müdahalelerin daha güçlü ve haklı sebeplere dayanması gerekmektedir" [241]

Bu anlamda özel hayatın korunması denince bilgi mahremiyeti, vücut mahremiyeti, iletişim mahremiyeti ve yaşam alanı mahremiyeti olmak üzere dört

---

[237] Okur, **a.g.e.**, s. 10.
[238] Bozlak, **a.g.e.**, s. 33.
[239] Bozlak, **a.g.e.**, s. 34.
[240] Dural, Öğüz, **a.g.e.**, s. 128.
[241] Okur, **a.g.e.**, s. 10.

husus anlaşılmaktadır[242]. Ayrıca, özel hayatın gizliliğinin ihlali sadece özel hayata ilişkin bilgilerin açıklanması için değil, bu bilgilerin hukuka aykırı olarak elde edilmesi bakımından da geçerli olduğunu belirtmek gerekir[243].

Üç alanı birbirinden net bir şekilde ayırmak çok zordur[244]. Aslında bu üç alan teorisinin ayrımının karmaşıklığının nedeninin, "mahremiyet düzeyinin belirlenmesi" ne ilişkin olduğunu söyleyebiliriz[245]. Bu konuda mahkemeler çeşitli kıstaslar geliştirmiştir[246].

1.3.1.3.Temel Hak ve Hürriyetlerin Sınırlandırılması ve Ölçülülük İlkesi

Temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması konusunda temel anayasa maddemiz 1982 Anayasasının 13. maddesidir. Öncelikle belirtelim ki bu madde 3.10.2001 tarihinde 4709 sayılı kanunun 2.maddesiyle değişikliğe uğramıştır. Bu değişiklikten önce Anayasanın 13.maddesi temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasıyla ilgili "genel sınırlandırma sebepleri" ni düzenlemiş idi. Ayrıca her bir temel hak ve özgürlük ile ilgili ayrı ayrı "özel sınırlandırma sebepleri" yer almaktaydı. Anayasada 2001 yılında yapılan değişikle 13.maddedeki genel

---

[242] Okur, **a.g.e.**, s. 11.

[243] Dural, Öğüz, **a.g.e.**, s. 130.

[244] Alman Anayasa Mahkemesi "kuşak teorisi" olarak adlandırılan teoriyle bu üç alanı birbirinden ayırt etmek konusunda şu ifadelere yer vermiştir: "insan hayatının merkezinde, her türlü devlet müdahalesine karşı korunmuş bulunan ve dokunulmaz olduğu kabul edilen bir çekirdek alan vardır. Bu çekirdek alan, ikinci bir kuşak alanla çevrilmiştir. Bu ikinci alan da, devletin müdahalesine karşı korunmuştur ancak dokunulmaz değildir. Yani bu alan bakımından nisbi bir koruma söz konusudur. İnsan hayatı bakımından bu ikinci alanı da çevreleyen üçüncü bir kuşak alan da vardır ki burada herhangi bir koruma söz konusu değildir." Bozlak, **a.g.e.**, s. 34, dp. 29'dan naklen.

[245] Bkz. nakleden Bozlak, **a.g.e.**, s. 35.

[246] Avrupa İnsan Hakları Mahkemsi ve ABD Federal Yüksek Mahkemesi, bu konuda daha iyi bir çözüm için bazı kıstaslar getirmiştir. Örneğin, özel hayat alanlarının belirlenmesine yönelik "makul saygı beklentisi (ve ya meşru mahremiyet)" diye tabir edilen bir test yada kıstaslar uygulaması yapılmaktadır. Bu kıstasa göre özel hayata müdahalenin öngörülebilen bir nitelik taşıyıp taşımadığına ve eğer öngörülebiliyor ise müdahalenin makul olup olmadığınına bakılır. Örneğin, çay bahçesinde oturan iki kişinin konuşmalarının arka masada oturanlar tarafından duyulabilme olasılığı çok yüksek olduğundan burada konuşan kişilerin konuşmaların gizli kalmasını arzu etmedikleri sonucuna ulaşmak ve bunları dinleyen kişinin hukuka aykırı davrandığından bahsetmek mümkün olmayacaktır. Ayrıntılı bilgi ve benzer bir örnek için bkz., Bozlak, **a.g.e.**, s. 36.

sınırlandırma sebepleri kaldırılmıştır. Bundan böyle sadece her bir temel hak ve özgürlükle ilgili özel sınırlandırma sebeplerine dayanılarak temel hak ve özgürlükler sınırlandırılabilecektir. Bununla birlikte 1982 Anayasasının 13.maddesi 2001 yılındaki değişiklikten sonra, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasının nasıl yapılacağına ilişkin ölçütleri bize göstermektedir. Önemi gereği 13.maddenin eski ve yeni halini aşağıdaki tabloda görmek mümkündür[247].

Tablo 2: 1982 Anayasası md. 13

ESKİ HALİ	Temel hak ve hürriyetler, devletin ülkesi ve milletiyle bölünmez bütünlüğünün, milli egemenliğin, cumhuriyetin, milli güvenliğin, kamu düzeninin, genel asayişin, kamu yararının, genel ahlakın ve genel sağlığın korunması amacı ile ayrıca Anayasanın ilgili maddelerinde öngörülen özel sebeplerle, Anayasanın sözüne ve ruhuna uygun olarak kanunla sınırlandırılabilir. Temel hak ve hürriyetlerle ilgili genel ve özel sınıalamalar demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olamaz ve öngörüldükleri amaç dışında kullanılamaz. Bu maddede yer alan genel sınırlama sebepleri temel hak ve hürriyetlerin tümü için geçerlidir.
YENİ HALİ	Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.

[247] Benzer bir düzenleme 1961 Anayasasının 1971 yılında değiştirilmeden önceki "temel hakların özü" başlıklı 11. maddesinde de yer almaktadır. Bu düzenlemenin 1. fıkrasında, "Temel hak ve hürriyetler, Anayasanın sözüne ve ruhuna uygun olarak ancak kanunla sınırlanabilir" dendikten sonra 2.fıkrada "Kanun, kamu yararı, genel ahlâk, kamu düzeni, sosyal adâlet ve millî güvenlik gibi sebeplerle de olsa bir hakkın ve hürriyetin özüne dokunamaz" ifadelerine yer verilmiş idi. Ancak 1961 Anayasasının bu 11.maddesi 20.09.1971 tarihli ve 1488 sayılı kanunla değiştirilmiştir. İlk olarak madde başlığı "Temel Hak ve Hürriyetlerin Özü, Sınırlanması ve Kötüye Kullanılamaması" haline getirilmiştir. Maddenin 1. fıkrasında "Temel hak ve hürriyetler, Devletin ülkesi ve milletiyle bütünlüğünün, Cumhuriyetin, millî güvenliğin, kamu düzeninin, kamu yararının, genel ahlâkın ve genel sağlığın korunması amacı ile veya Anayasanın diğer maddelerinde gösterilen özel sebeplerle, Anayasanın sözüne ve ruhuna uygun olarak, ancak kanunla sınırlanabilir" ifadelerine yer verilmiştir. İkinci fıkrasında ise "Kanun, temel hak ve hürriyetlerin özüne dokunamaz" ifadeleri kullanılmıştır. Dikkat edilirse 1982 Anayasasının ilk hali 12 Eylül 1980 yılında yapılan askeri darbenin izlerini taşımaktadır. 1961 Anayasasının da 1971 yılında değiştirldikten sonraki hali 1982 Anayasasının ilk haline çok benzemektedir. Bunun nedeni 1961 Anayasasında 1971 yılında yapılan değişikliklerin 12 Mart Askeri Muhtırası ile sivil iktidarın (dönemin Başbakanı Süleyman Demirel'in) istifa etmek zorunda kalması ve yerine askeri güdümlü Nihat Erim hükümetinin geçerek bu değişiklikleri yapmış olmasıdır. Yani 1961 Anayasasında 1971 yılında yapılan bu değişikliğin temelinde de askeri darbe olmasa bile 12 Mart Askeri Muhtırasının etkileridir. Yine dikkat edilirse 1961 Anayasasının ilk haliyle 1982 Anayasasının 2001 değişikliğinden sonraki hali birbirine çok benzemektedir. Nitekim Atar bu konuda "2001 değişikliğinden sonra 1982 Anayasasının hak ve hürriyetlerin sınırlanmasıyla ilgili 13. maddesi, 1961 Anayasasının 11. maddesine benzer bir hale gelmiştir. 1961 Anayasası 1982 Anayasasının ilk şeklinde olduğu gibi genel sınırlama sebeplerine yer vermemiş sadece ilgili maddelerde özel sınırlama sebepleri öngörmüştür" diyerek bu benzerliğe işaret etmiştir; Bkz. Atar, **a.g.e.**, s. 118.

1982 Anayasasının 13.maddesinin incelenmesi neticesinde temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında uyulması gereken genel kurallar şu şekilde belirtilebilir[248]:

> Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak;
>
> - Sınırlama ancak kanunla olabilir,
> - Sınırlamada temel hak ve hürriyetlerin özüne dokunulamaz,
> - Sınırlama sadece ve sadece Anayasanın her bir özgürlükle ilgili maddesinde belirtilen sebeplere bağlı olarak yapılabilir,
> - Sınırlama Anayasanın sözüne ve ruhuna aykırı olamaz,
> - Sınırlama demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine aykırı olamaz,
> - Sınırlama ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.

Görüldüğü gibi temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması bakımından gerekli şartlar arasında özellikle de kanunla sınırlandırma zorunluluğu, demokratik toplum gereklerine uyma ve ölçülülük ilkesi özellikle önem taşımaktadır.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine göre temel hak ve özgürlüklerin meşru bir şekilde sınırlandırılabilmesi için demokratik toplumlarda genel kabul görmüş niteliklere uygun olması yeterli olmamakta, sınırlamanın "gerçekten gerekli ve hatta zorunlu olması" şartı da aranmaktadır[249]. Başka bir söyleyişle temel hak ve özgürlüklere ilişkin bir sınırlandırmanın "demokratik bir toplum için mutlaka gerekli olması" yani bu sınırlandırmanın yapılmasının şartlar gereği zorunlu olması gerekmektedir[250]. Sonuç olarak sınırlandırmanın "ihtiyaç ölçüsünde" yapılması, sınırlandırmanın meşruluğu için vazgeçilmez niteliktedir[251].

---

[248] Ayrıntılı bilgi için bkz. Gözler, **a.g.e.**, s. 546 vd; Bülent Tanör, Necmi Yüzbaşıoğlu, *1982 Anayasasına Göre Türk Anayasası Hukuku*, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2013, s. 147 vd.

[249] Mustafa Erdoğan, *İnsan Hakları Teorisi ve Hukuku,* Orion Kitabevi, 2012, *s*. 160.

[250] Erdoğan, İnsan Hakları Teorisi ve Hukuku, s. 160.

[251] Erdoğan, İnsan Hakları Teorisi ve Hukuku, s. 161.

Temel hak ve özgürlüklerinin sınırlandırılması açısından yaklaştığımızda vergi hukukunda ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesi ile ölçülülük ilkesi arasında çok sıkı bir ilişki olduğunu görürüz[252]. Ödeme gücü kavramının merkez noktasında eşitlik ilkesi yer almakta ve bu kavram meseleyi fedakarlık kapsamında ele almaktadır[253]. Yine bu kavram verginin "yükümlünün mali gücüyle orantılı olup olmadığı" ve "vergi yükünün mükelleflere dağıtımı esnasında dengenin" ne şekilde tespit edileceği konusuyla ilgilenmektedir[254]. Mali güç kavramının anayasamızda herhangi bir tanımı olmasa da bu kavramı kişilerin gelir, servet ve harcamalarına göre vergi ödeme güçlerinin tespit edilmesi ya da Öncel v.d. tabiri ile "kişilerin akonomik ve kişisel durumları göz önüne alınarak vergilendirilmeleri" olarak tanımlayabiliriz[255].

Ölçülülük ilkesinin hukuki güvenlik ilkesiyle de ilişkisi vardır. Çünkü hukuk devleti ilkesinin en doğal sonucu kişilerin kendilerine uygulanacak hukuk kuralları konusunda süprizlerle karşılaşmamalarıdır[256]. Bu anlamda mükelleflerin devletin vergilendirme yetkisini kullanarak temel hak ve özgürlüklerine hangi oranda müdahale edeceğini öngörmeleri sağlanmış olacağından mükellefler bu konuda süprizlerle karşılaşmayacak, planlarını hesaplarını buna göre yapacak ve keyfi vergilendirmenin de önüne geçilmiş olacaktır[257].

Ölçülülük ilkesi özü itibarıyla hukukta adaleti ve dengeyi sağlama amacını güden ve ilk olarak Almanya'da ortaya çıkmış ve daha sonra da uluslararası sözleşmelerde yerini almış bir ilkedir[258]. Bu ilke hukuk devleti ilkesinin bir görünüm

---

[252] Ayrıntılı bilgi için bkz. Erkin, Anayasal İlkeler, s. 244.

[253] Oytun Canyaş ve İ. Erdem Seçilmiş, "Anayasa Mahkemesi'nin Mali Güç İlkesine Yaklaşımına İktisadi Bakış", *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi (2013)*, Sayı: 1, s. 308. (301-315)

[254] Erkin, Anayasal İlkeler, s. 244; Ahmet Burçin Yereli ve Ahmet Yılmaz Ata, "Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açıdan Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi (Temmuz-Aralık 2011),* Sayı:161, s. 24 (21-32)

[255] Erkin, Anayasal İlkeler, s. 244.; Canyaş ve Seçilmiş, **a.g.m.**, s. 302; Öncel v.d.'nin tanımı için bkz. Öncel v.d., **a.g.e.**, s. 52.

[256] Kemal Gözler, *Türk Anayasa Hukuku Dersleri*, Ekin Yayıncılık, Bursa, 2013, s. 87. Gözler sözkonusu çalışmasında özellikle de vergilerin geriye yürümezliği ile ilgili olarak çarpıcı bir örnek verdikten sonra, hukuken belirsizliklerle karşılaşan mükellefin aynı faaliyetle ilgili daha sonra tekrar ve daha yüksek oranda vergilendirilme endişesinin bir hukuk devletinde asla yaşanmaması gerektiğini belirtmiştir; bkz. aynı eser, s. 87.

[257] Erkin, Anayasal İlkeler, s. 241.

[258] Yüksel Metin, *Ölçülülük İlkesi Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002, s. 19; Doktrinde Bozlak, ölçülülük ilkesi yerine orantılılık ilkesi kavramını kullanmış ve orantılılık ilkesinin elverişlilik, gereklilik ve ölçülülük olmak üzere üç alt unsurunun

biçimidir[259]. Temel hak ve özgürlüklerin "sınırlanmasının sınırı" sorusuna cevap olarak ortaya çıkan ölçülülük ilkesini Fritz Fleiner "serçelerin topla vurulmaması", Guy Braibant da "sineğin çekiçle ezilmemesi" olarak benzetmiştir[260]. Ölçülülük ilkesinin temelinde amaca ulaşmak için kullanılacak araçların adil ve dengeli olmasının sağlanması düşüncesi yatmaktadır[261]. Bu anlamıyla ilke, kamusal menfaatlerle kişisel menfaatler arasında bir denge kurmayı amaçlayan yeni bir kıstas olarak karşımıza çıkmaktadır[262].

Ölçülülük ilkesi devletin temel hak ve özgürlüklerle ilgili tedbirleri ne amaçlar güderek ve bu amaçları gerçekleştirebilmesi için hangi araçları kullanması gerektiği hususunun denetimini ifade eder[263]. Erdem ilkeyi, "alınan tedbirin, ulaşılmak istenen hukuka uygun amacı gerçekleştirmek bakımından en uygun ve hakları mümkün olan en az biçimde sınırlayacak ve de bireye verilecek zararla kamunun elde edeceği yarar arasında en yüksek dengenin sağlanmasına hizmet edecek şekilde belirlenmesi" şeklinde tanımlayarak ilkenin fonksiyonlarını da ortaya koymuştur[264].

Ölçülülük ilkesinin elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olmak üzere üç alt ilkesi bulunmaktadır. Elverişlilik ilkesi uyarınca devlet aldığı bir tedbirle hedeflediği sonuca ulaşabiliyor ise ortada hukuka uygun bir durum var demektir[265]. Gereklilik ilkesi ise devletin temel hak ve özgürlüklere müdahale ederken kullandığı aracın elindeki alternatif araçlar arasında asgari zarara ve müdahaleye neden olan aracı kullanmasını ifade eder[266]. Görüldüğü gibi gereklilik ilkesi aslında amaca ulaşmak için kullanılan araçların kıyaslanmasını öngörmektedir[267]. Bu nedenle "en yumuşak aracın seçilmesi" olarak da adlandırılmaktadır[268]. Konuyla ilgili çalışmasında Metin

---

olduğunu savunmuştur. Yani doktrinde benimsemenin tam tersi bir açıklamada bulunmuştur; bkz. Bozlak, **a.g.e.**, s. 225.

[259] Tanör, Yüzbaşıoğlu, **a.g.e.**, s. 154.

[260] Metin, **a.g.e.**, s. 20.

[261] Metin, **a.g.e.**, s. 21.

[262] Jülide Gül Erdem, "Ölçülülük İlkesinin İdarenin Takdir Yetkisinin Kullanımındaki Yeri", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (2013)*, Sayı:4, s. 973. (SAYFA ARALIĞI 971-1005)

[263] Metin, **a.g.e.**, s. 22; Gözler, **a.g.e.**, s. 549.

[264] Erdem, **a.g.m.**, s. 985.

[265] Metin, **a.g.e.**, s. 26; Gözler, **a.g.e.**, s. 550; Erdem, **a.g.m.**, s. 986.

[266] Metin, **a.g.e.**, s. 30; Gözler, **a.g.e.**, s. 550; Bozlak, **a.g.e.**, s. 228; Erdem, **a.g.m.**, s. 987.

[267] Metin, **a.g.e.**, s. 31; Gözler, **a.g.e.**, s. 550.

[268] Erdem, **a.g.m.**, s. 987.

gereklilik denetimi yapılırken dikkat edilmesi gereken üç durum olduğunun altını çizmiştir[269]; öncelikle alınan tedbirin kamu düzenine olumsuz bir etkisinin olup olmadığına bakılır. Daha sonra alınabilecek diğer tedbirler olumsuzluklarıyla birlikte değerlendirilir. Yapılan karşılaştırmada amaca ulaşmak için en az zarara neden olacak tedbir uygulanır. Yazar bu duruma örnek olarak siyasi pankart taşıyan öğrencilerin dersten kovulmak yerine ellerindeki pankartların alınmsını gerekliliğini örnek göstermiştir[270]. Erdem ise konu ile ilgili makalesinde Alman Anayasa Mahkemesi'nin gereklilik ilkesini, "aynı derecede etkili, ancak temel hakkı hiç veya hissedilir şekilde daha az sınırlayan başka bir aracın seçilme imkânı yoksa araç gereklidir" şeklinde tanımladığını belirtmiştir[271]

Orantılılık ilkesi ise "bir aracın, ulaşılmak istenen amaç ile açık bir orantısızlık içinde bulunmaması" şeklinde anlaşılabilir[272]. Anayasa Mahkemesi çeşitli tarihlerde verdiği kararlarda orantılılık ilkesini "adaletli ve kabul edilebilir denge", "amaç ve araç arasında makul ölçüde" gibi ifadeler kullanarak dile getirmektedir[273].

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi vergi hukuku ile ilgili olarak ölçülülük denetiminde bulunurken devletlerin lehine olacak şekilde kararlar vermektedir[274]. Örneğin, İngiliz Parlamentosunun bazı vergisel kolaylıklar getiren bir düzenlemeyi geçmişe etkili olacak şekilde çıkarttığı bir kanunla ilgili olarak verdiği kararında çıkartılan kanunun geçmişe etkili olmasının amaca ulaşmak için gerekli olduğu gerekçesiyle ölçülülük ilkesine uygun bulmuştur[275]. Bunun yanısıra AİHM'nin çeşitli kararlarında vergilendirme konularında mülkiyet hakkına en az zarar verecek yöntemlerin uygulanması gerektiği konusunda kararları da bulunmaktadır[276]

---

[269] Metin, **a.g.e.**, s. 32.
[270] Metin, **a.g.e.**, s. 32.
[271] Erdem, **a.g.m.**, s. 987.
[272] Metin, **a.g.e.**, s. 36; Gözler, **a.g.e.**, s. 551; Bozlak, **a.g.e.**, s. 225; Alman Anayasa Mahkemesi ise bu ilkeyi çeşitli kararlarında "ölçüsüz bir yükümlülük getirmemesi", "katlanılamaz nitelikte olmaması" ifadelerini kullanarak açıklamaktadır; bkz. Erdem, **a.g.m.**, s. 988.
[273] Tanör, Yüzbaşıoğlu, **a.g.e.**, s. 155.
[274] Metin, **a.g.e.**, s. 36.
[275] Metin, **a.g.e.**, s. 36.
[276] Bu konuda bkz. Suat Şimşek, "Vergi Politikaları, Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi", *Maliye Dergisi (Aralık 2010)*, Sayı: 159, s. 337 (SAYFA ARALIĞI 323-345)

Ölçülülük ilkesinin Avrupa Birliği Hukukunda da çok geniş bir uygulama alanı bulunmaktadır[277]. Avrupa Birliği hukukunda ölçülülük ilkesi ilk olarak kişisel menfaatleri korumakla beraber subjektif bir hak niteliği de bulunmayan, hukukun genel ilkeleri arasında değerlendirilebilen bir ilke olarak kabul edilmekte idi[278]. Avrupa Birliği Hukunda ölçülülük ilkesi ile ilgili olarak verilen ilk karar 1970 tarihli Internationale Handelsgesellschaft kararı olmuş ve böylelikle Adalet Divanı kararlarında bir ölçüt olarak kullanılmaya başlamıştır[279]. Adalet Divanına göre ölçülülük ilkesi "bir amaca ulaşmak için kullanılan araçların, gerekli ve uygun olandan daha fazla olmaması" şeklinde tanımlanmaktadır[280].

Anayasa Mahkemesi 23.06.1989 tarihli bir kararında "…amaç ve sınırlama orantısının korunmasıyla ilgili ölçülülük temel ilkesinin alt ilkeleri olan yasal önlemin sınırlama amacına ulaşmaya elverişli olup olmadığını saptamaya yönelik elverişlilik, sınırlayıcı önlemin sınırlama amacına ulaşma bakımından zorunlu olup olmadını arayan zorunluluk – gereklilik, ayrıca amaç ve aracın ölçüsüz bir oranı kapsayıp kapsamadığını, bu yolla ölçüsüz bir yükümlülük getirip getirmediğini belirleyen oranlılık ilkeleridir" ifadeleriyle ölçülülük ilkesini açıklamıştır[281].

Budak'a göre vergilendirme yetkisinin özel hayatın gizliliği başta olmak üzere pek çok temel hak ve özgürlükle yakın ilişkisi bulunduğundan; ölçülülük ilkesi devletin vergilendirme yetkisini kullanarak kişilerin mülkiyet haklarına müdahale etmesi konusunda "sınırlamanın sınırı" olarak görülebilir[282].

---

[277] Ayrıntılı bilgi için bkz. Metin, **a.g.e.**, s. 96 vd.

[278] Christian Rumpf, "Ölçülülk İlkesi ve Anayasa Yargısındaki İşlevi ve Niteliği", *Anayasa Yargısı Dergisi (1993)*, s. 28. (SAYFA ARALIĞI 25-48)

[279] Metin, **a.g.e.**, s. 97.

[280] Enver Bozkurt, Mehmet Özcan, Arif Köktaş, *Avrupa Birliği Hukuku*, Asil Yayıncılık, Ankara 2011, s. 170.

[281] Anayasa Mahkemesinin 23.06.1989 T., E. 1988/ 50, K. 1989/ 27, Resmi Gazete T. 04.10.1989, S. 20302; Tamer Budak, *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç,* On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010, s. 100'den naklen.

[282] Budak, **a.g.e.**, s. 101.

1.3.1.4. Temel Hak ve Hürriyetlerle İlgili Düzenlemelerin Vergi Mahremiyeti Bakımından Değerlendirilmesi

Mali hukukçular içerisinde özellikle de Bayraklı vergi mahremiyetinin bir temel hak ve hürriyet olup olmadığı, eğer öyle ise temel hak ve hürriyetlerden hangisine dahil olduğu konusunda oldukça tatminkar açıklamalarda bulunmuştur. Burada yazarın bizim de katıldığımız görüşlerini ayrıntılı olarak açıklamak gereği duyuyoruz[283].

Bayraklı ilk olarak "vergi gizliliği" olarak adlandırdığı vergi mahremiyetinin hukuki temellerini incelemiştir. Yazar kavramın "vergi" ve "gizlilik" olmak üzere iki önemli kavramdan olduğunu belirtmiş ve bu kavramlar üzerinde yoğunlaşarak anayasa hukuku açısından vergi mahremiyetinin neyi ifade ettiği sorunu üzerinde durmuştur[284]. Buna göre anayasa hukuku anlamında vergi kavramı vergilerin kanuniliği kapsamında ele alınmalıdır[285]. Nitekim 1982 Anayasasının 73. Maddesi vergilerin kanuniliği ilkesinin altını çizmiştir. Ancak yazara göre burada asıl üzerinde durulması gereken kavram gizlilik kavramıdır. Bu anlamda gizlilik gizemli bir hususu ifade ettiğinden üçüncü kişilerin bu bilgileri ancak gizli bilgilerin sahibinin (yani sırrın sahibinin) bizzat bu kişilere vermesi veya bu kişilerin özellikli durumlara sahip olmaları nedeniyle bu bilgilere edinmesi durumda mümkündür. Dolayısıyla yazara göre gizlilik bilginin dışa kapalı olması anlamına gelir.

Devlet vergilendirme yetkisine sahip olduğu için mükellefe ait gizli bilgilere rahatlıkla ulaşabileceğinden bu durum mükellefin temel hak ve özgürlüklerine müdahale edilmesi sonucunu doğurur ki, bu müdahalenin hukuk devletinin sınırlarına aykırı olarak kullanılmaması gerekir[286]. Nitekim 1982 Anayasası açık bir şekilde vergi mahremiyetini düzenlemese de madde 20 özel hayatın gizliliğini, madde 22 ise haberleşmenin gizliliğini temel hak ve özgürlükler arasında saymıştır.

---

[283] Bu kısımda Bayraklı'nın görüşleri önemi gereği kendi ifadelerimizle özetlenerek aktarılmıştır. Yazarın görüşleri hakkında ayrıntılı olarak bkz. Bayraklı, **a.g.e.**, s. 10 vd.

[284] Ayrıntılı bilgi için bkz. Bayraklı, **a.g.e.**, s. 10-18. Burada yazarın görüşleri özetlenerek aktarılmıştır.

[285] Bayraklı, **a.g.e.**, s. 11.

[286] Bayraklı, **a.g.e.**, s. 12.

İşte Bayraklı'ya göre vergi mahremiyetinin temel hak ve özgürlükler içerisinde yer alıp almadığı tartışılması gereken bir konudur. Ayrıca vergi mahremiyeti mükellef açısından devletin vergilendirme yetkisine yönelik "sığınak" gibi de değerlendirilmemelidir. Burada yazara göre belirli bazı şartlarla mükellefe ait bilgilere erişim hakkı verilmiştir.

Anayasalarda genellikle yasama, yürütme, yargı gibi devletin temel yapısını belirleyen kurallarla birlikte temel hak ve özgürlüklere de yer verilmiştir[287]. Bu sayede temel hak ve özgürlükler devlet organlarının ihlallerine karşı korunmuş olurlar.

1982 Anayasasının 2. Kısmı "temel hak ve ödevler" başlığını taşımaktadır. Ancak Bayraklı bunun "temel hak ve ödevler" olarak değil "insan hakları ve ödevleri" şeklinde anlaşılması gerektiği kanaatindedir. 1982 Anayasası temel hak ve ödevleri, "kişinin hakları ve ödevleri", "sosyal ve ekonomik haklar ve ödevler" ve "siyasal haklar ve ödevler" şeklinde 3 kısıma ayırarak incelemiştir. İşte yazar 1982 Anayasasının bu ayrımından hareketle vergi mahremiyetinin bir temel hak ve özgürlük olup olmadığı eğer öyleyse, bunlardan hangisine dahil olduğu probleminin çözülmesi gerektiğini belirtmiştir[288].

Bayraklı vergilendirmenin hem idari hem de yargısal aşamasında mükelleflerin özel yaşam alanlarına girilerek bu kişilere ait sırlara erişilmesi sonucunu doğurmasının doğal olduğunun; zaten vergi mahremiyetinin korunmasının nedeninin de bu aşamada elde edilen sırların ifşa edilmesini önlemek için olduğunun altını çizmiştir. Yazar vergi mahremiyetinin bir temel hak olup olmadığı sorununu 3 alan teorisinden yola çıkarak çözmeye çalışmıştır. Yukarıda incelediğimiz gibi kişinin hayat alanı kamuya açık alan, özel yaşam alanı ve kişinin giz alanı olmak üzere 3' e ayrılmaktadır. Bayraklı vergi mahremiyetinin kişinin giz alanına dahil olduğu kanaatindedir[289]. Yazarın bu konuda görüşleri aynen şöyledir[290]:

---

[287] Bayraklı, **a.g.e.**, s. 13.
[288] Bayraklı, **a.g.e.**, s. 14.
[289] Bayraklı, **a.g.e.**, s. 15.
[290] Bayraklı, **a.g.e.**, s. 15'den naklen

> "Her ne kadar kişinin mesleki ve ticaret alanı gizli yaşam çevresi içerisinde değilse de, bu yaşamın içeriğini oluşturan ve üçüncü kişilerin kendilerine verilmedikçe bilgi sahibi olamayacakları bilgiler gizli yaşam çevresi içerisinde yer alacaktır. Mükellefin mesleki veya ticari faaliyet alanının ne olduğu, gizli yaşam çevresi içerisinde yer almaz. Örneğin, sattığı mallar veya uğraştığı meslek alanı gibi. Ancak malı nereden aldığı, mesleki faaliyetindeki teknik sırları gizli yaşam çevresi içerisinde yer alacaktır. Gizli yaşam alanı kişinin haklarının da bir parçasını oluşturur. Bu alan hem Anayasada devlete ve kişilere karşı, hem de ceza kanununda bu gizliliğe ulaşabilme imkanına sahip kişilere karşı korunmuştur."

Bayraklı'ya göre, vergi mahremiyetinin devlet tarafından korunmasının çeşitli nedenleri vardır. İlk olarak vergi mahremiyetinin korunmasıyla ilgili düzenlemelerin temel amacı kişilik haklarının korunmasını sağlamaktır[291]. İkinci olarak vergi mahremiyetinin korunmasında kamunun da yararı vardır[292]. Çünkü mükellef olmak demek sadece vergi ödemek değil, gerektiğinde devlet tarafından talep edilen bilgileri de vermek demektir. Bu bilgileri veren mükellefin devletten bilgilerin korunmasını isteme hakkının olması kadar bir doğal hak olamaz[293]. Bu bilgilerin arasında kamuoyuna mal olmuş bilgileri bir kenara koyarsak, üretim sırları, müşteri kitlesi gibi gizli kalması gereken bilgiler de yer alır. Eğer vergi mükellefleri mahremiyetlerinin korunacağına inanırlarsa gönül rahatlığıyla bu bilgileri devlete verirler. Yok eğer vergi mükelleflerinin bu konuda kafalarında şüphe oluşursa, bu durum gereken bilgilerin verilmemesine neden olabileceği gibi, kayıt dışılığın da önünü açar. Sonuç olarak ne mükellef devlete güvenecek, ne de devlet mükellefe güvenecek ve ortaya çıkacak vergi kaçakçılığı nedeniyle de vergi gelirleri azalacağından kamu yararı bu durumdan zarar görecektir.

---

[291] Bayraklı, **a.g.e.**, s. 16.
[292] Bayraklı, **a.g.e.**, s. 17.
[293] Bayraklı, **a.g.e.**, s. 18.

Konuyla ilgili olarak Akman'ın görüşlerine de değinmek gerekir[294]. Yazara göre vergi mahremiyeti, vergilendirme nedeniyle kişinin bilgilerinin öğrenilmesi sonucunu doğurduğu için özel hayatın gizliliği hakkı ile yakından ilgili bir kavramdır. Yazara göre vergi mahremiyetinin ilk olarak bilgi edinme aşamasında ikinci olarak da bilgilerin gizliliğinin sağlanması aşamalarında özel hayatın gizliliği hakkının korunması altında değerlendirilmesi gerekir. Dolayısıyla özel hayatın gizliliği hakkının vergi hukukundaki adının vergi mahremiyeti hakkı olması doğaldır. Yani yazara göre vergi mahremiyeti temel haklar arasında yer almaktadır. Yazar vergi mahremiyetini ayrıca temel bir mükellef hakkı olarak da görmektedir.

1.3.2. Vergi Usul Kanununda Vergi Mahremiyeti

1.3.2.1. Kapsam

Vergi mahremiyeti ilkesi, ilk olarak 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile hukuk sistemimize girmiştir. Ancak bu kanuna getirilen bir çok istisna hükmü ile kapsamında önemli sınırlamalar meydana gelmiştir[295]. Konu bugün için 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinde hükme bağlanmış bulunmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun "vergi mahremiyeti" başlıklı 5 inci maddesi ülkemizde vergi mahremiyetinin asli şartını oluşturmaktadır[296]. Bu maddeye göre vergilendirme işlemleri ve denetimiyle görevli olanlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri, Danıştay'da görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler, vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler, vergi mükellefine ait bilgileri ifşa edemeyecekleri gibi bu bilgileri kendilerin ya da üçüncü kişilerin yararına da kullanamazlar. Vergi Usul Kanunu'nun 5 inci maddesinde vergi

[294] Akman'ın görüşleri için bkz. Akman, **a.g.e.**, s. 29-30.
[295] Taş, **a.g.e.**, s. 53.
[296] Ferhatoğlu, **a.g.e.**, 1138.

mahremiyetini sağlamakla görevli olan kişilerin bu sorumlulukları görevlerinden ayrılsa dahi devam eden ve belirli bir zamanla sınırlı olmayan bir sorumluluktur.

1.3.2.1.1. Kişi Bakımından Kapsam

VUK md. 5'e göre vergilendirme süreci boyunca yetkili kişiler vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilecektir[297]. VUK md. 5'te söz konusu kişiler sayılmış olup bu kişiler;

> 1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;
>
> 2. Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar;
>
> 3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;
>
> 4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişilerdir.
>
> "Yukarıda yazılı 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 nef'ine kullanamazlar; Bu yasak, yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılsalar dahi devam eder…"[298]

---

[297] Emrah Ferhatoğlu, *Tax Secrecy and Tax Transparency (İçinde)*, PL Academic Research, Frankfurt, 2013, s. 1138-1139.

[298] Maddenin hükümet gerekçesi şöyledir: "Modern vergilerin iyi tatbik edilebilmesi idareye geniş selahiyetler verilmesini icabettirmektedir. Bunun tabii bir neticesi olarak da "vergi mahremiyeti" telakkisi doğmaktadır. Vergi mahremiyeti her ne suretle olursa olsun vergi tatbikatı dolayısıyla öğrenilen ticari veya şahıs sırlarının mutlaka gizli kalacağını ifade eder. Gelir ve servet vergileri gibi, mükellefin şahsına ve işine müteallik en gizli teferruatı araştıran modern şahsi vergilerin tatbiki idare cephesinden vergi mahremiyetinin büyük bir titizlik ile muhafaza edilmesine ve mükellefin bu bakımdan en ufak bir şüpheye düşmemesine bağlıdır. Bu sebepten dolayı, usul kanununda vergi mahremiyetine ait hükümlerin üzerinde bilhassa önemle durulmuş, bu hükümlere aykırı hareket

Vergi mahremiyetinin mükellefi ve onunla ilgili kişileri korumaktadır[299]. İlgili kişiler kavramı ise mükellefin aile bireylerine, akrabalarına ve onunla iş ilişkisi olan kişileri de kapsayacak şekilde geniş yorumlanmalıdır[300].

1.3.2.1.2. Konu Bakımından Kapsam

VUK md. 5 hükmüne göre, bir bilginin vergi mahremiyetinin kapsamında değerlendirilmesi için şu şartların varlığı gerekmektedir:

- Ortada gizli kalması gereken bir bilgi olmalıdır,
- Bu bilginin mükellefe ya da mükellefle ilgili olan bir kişiye ait olması gerekir,
- Bilgi bu kişilerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ait bir konuda olmalıdır,
- Bilginin görev nedeniyle öğrenilmiş olması gerekir.

Yukarıda sayılanları içinde bulunduran her bir durum vergi mahremiyetinin konusunu oluşturur. Eğer bir bilgi vergi mahremiyeti kuralları kapsamında değerlendiriliyor ise, mükellefin veya onunla ilişkili olan herhangi bir kişinin hesapları, işlemleri, serveti ve iş bilgileri korunmalıdır[301]. Burada kastedilen mükellef ile ilgili tüm bilgiler değil, mükellefe, ilgili kişilere, ailesine, ticari itibarına açıklandığı zaman zarar verebilecek bilgilerdir[302]. Bu anlamda mahremiyetin farklı kademeleri bulunmamakta, bir başka ifadeyle tek bir mahremiyet bulunmaktadır[303].

Bununla birlikte, VUK md. 5 bazı durumların vergi mahremiyeti ihlal anlamına gelmeyeceğini belirterek vergi mahremiyetinin istisnalarını ortaya

---

edecek olanların çarptırılacakları cezalar ağırlaştırılmıştır. Modern vergilerin tatbikatı göstermektedir ki, bu kabil önleyici tedbirler sayesinde filhakika vergi mahremiyeti meselesi halledilmekte, mükellefin hukuku korunmakta ve bu yüzden hemen hiçbir yerde ihtilaf çıkmamaktadır."

[299] Ferhatoğlu, **a.g.e.**, 1139.
[300] Ferhatoğlu, **a.g.e.**, 1139.
[301] Ferhatoğlu, **a.g.e.**, 1139.
[302] Ferhatoğlu, **a.g.e.**, 1139.
[303] Ferhatoğlu, **a.g.e.**, 1139.

koymuştur. Vergi mahremiyetinin sınırları olarak kabul edilebilecek vergi mahremiyetinin istisnaları şu şekildedir:[304]:

- Vergi Levhası Asılması (Levha asılması zorunluluğu, VUK'nda 6111 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle "levhayı alma" şeklinde değiştirilmiştir),
- Vergi Dairelerinde Asılan İlan Cetveli,
- Maliye Bakanlığı'nca Yapılacak Açıklamalar,
- Adli ve İdari Soruşturma İçin Bilgi Verme,
- Vergi Tahsili İçin Verilen Bilgiler,ve
- Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleyen/ Kullananların Birlik ve Meslek Odalarına Bildirilmesi"dir.

Sözünü ettiğimiz vergi mahremiyetinin istisnaları ikinci bölümde daha ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

1.3.2.2. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu

VUK md. 5'te düzenlenen vergi mahremiyeti ilkesine aykırı davranışın cezası VUK md. 362'de gösterilmiştir. Bu maddeye göre, "Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır." Görüldüğü gibi VUK md. 362, bu konuda TCK'nın 239.maddesinin uygulanacağını ifade etmektedir.

Ülkemizde vergi mahremiyeti ile ilgili tek düzenleme VUK md. 5 değildir. Ayrıca 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un

---

[304] İlyas Emre Yayla, Türkiye'de Vergi Mahremiyeti ve Avrupa Birliğine Mevzuat Uyumu Çerçevesinde Alman Vergi Mahremiyeti Uygulaması (Çevrimiçi), http://www.academia.edu/2078906/TURKIYEDE_VERGI_MAHREMIYETI_VE_AVRUPA_BIRLIGINE_MEVZUAT_UYUMU_CERCEVESINDE_ALMAN_VERGI_MAHREMIYETI_UYGULAMASI, 01.06.2013

3.kısmında yer alan "Yasaklar ve Cezalar" başlıklı ikinci bölümü 107. maddesinde yer alan "Sırrın İfşası" başlıklı düzenleme de ismen olmasa da vergi mahremiyeti ile ilgilidir.

6183 sayılı Kanunun 107. maddesi de aynen aşağıdaki gibidir.

> "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."

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un bu hükmü, tahsil aşamasında öğrenilen bilgiler bakımından, VUK md.5 ile paralellik arz etmektedir. Ayrıca 6183 sayılı Kanunun 107. maddesine getirilen istisnalarda aşağıdaki gibidir[305].

1- Amme Alacağının Tahsili İçin Verilen Bilgiler

2- Borcu Yoktur Yazıları

Görüldüğü üzere hem 213 Sayılı VUK hem de 6183 sayılı AATUHK, vergileme ve tahsil aşamalarında görevli olan tüm bireyleri kapsama almaya yönelik kapsayıcı düzenlemeler getirmiştir. Böylece, vergileme sürecinin başlangıcından sonuna kadar olan her aşamada (tahakkuk aşamasından tahsil aşamasına, hatta yargılama aşamasına) mükellef ve ilgili olduğu kişiler açısından kamu görevlileri tarafından öğrenilen bilgilerin açıklanması engellenmeye ve bu şekilde vergi mahremiyeti korunmaya çalışılmıştır.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun faili sadece kanunda belirtilen sınırlı sayıda kişiler olabileceği için mahsus (özgü) suçlar kategorisinde yer aldığı söylenebilir[306]. Bu suçun maddi unsurundan kısaca bahsetmek gerekirse suçun bilgilerin ifşa edilmesi ve ya elde edilen bilgilerin kendileri ya da üçüncü kişiler

---

[305] Yayla, **a.g.e.**, s. 4.
[306] F. Taş, **a.g.e.**, s. 93; M.Taş, **a.g.e.,** s. 21.

yararına olmak üzere iki farklı görünüm biçiminin bulunduğu söylenebilecektir[307]. Suçun manevi unsuru bakımından değerlendirmemiz halinde ise bu suçun sadece kasten işlenebilecek bir suç olduğu söylenebilir[308]. Başka bir ifadeyle vergi mahremiyetinin ihlali suçu taksirle işlenemeyen sadece kasten işlenebilecek suçlardır[309]. Ancak eğer vergi mahremiyetinin ihlali ihmalen taksirle gerçekleşmişse ortada başka bir suç türü olan görevi ihmal suçu söz konusu olabilecektir[310].

1.3.3.Vergi Mahremiyetinin İç Hukuktaki Diğer Kaynakları

İç hukukumuzda vergi mahremiyeti ile ilişkin olduğunu düşündüğümüz hükümler pek çok kanunda dağınık bir şekilde yer bulmuştur. Aşağıdaki başlıklarda bu kanunlara yer verilmiştir.

1.3.3.1. Medeni Kanun, Borçlar Kanunu ve Türk Ticaret Kanunundaki Düzenlemeler

4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu, kişilik hakkını mutlak haklar sınıfına dahil etmiş ve kişilik haklarına saygı göstermekle yükümlü olduğunun altını çizmiştir. Yine kişilik hakkının korunmasını düzenleyen MK'nın 23-25.maddelerini burada ayrıca belirtmek gerekir. Yine 2012 yılında yürürlüğe giren 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu da, md. 58'de kişilik hakkına saldırı halinde açılabilecek olan manevi tazminat davasına ilişkin hükümler içermektedir. Ayrıca yine 2012 yılında yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu md. 55/1-d bendi, "üretim ve iş sırlarını hukuka aykırı olarak ifşa etmek; özellikle, gizlice ve izinsiz olarak ele geçirdiği veya

[307] F. Taş, **a.g.e.**, s. 99.
[308] F. Taş, **a.g.e.**, s. 143.
[309] F. Taş, **a.g.e.**, s. 144.
[310] F. Taş, **a.g.e.**, s. 144.

başkaca hukuka aykırı bir şekilde öğrendiği bilgileri ve üretenin iş sırlarını değerlendiren veya başkalarına bildiren dürüstlüğe aykırı davranmış olur" diyerek ticari sırların ifşasının haksız rekabet sayılacağının altını çizmiştir.

1.3.3.2. Türk Ceza Kanunundaki Düzenlemeler

2004 Yılında kabul edilen 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun "Özel hayatın gizliliğini ihlal" 134.maddesi 1.fıkrasına göre "Kişilerin özel hayatının gizliliğini ihlal eden kimse, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gizliliğin görüntü veya seslerin kayda alınması suretiyle ihlal edilmesi halinde, verilecek ceza bir kat artırılır". Yine aynı maddenin 2.fıkrasına göre ise "Kişilerin özel hayatına ilişkin görüntü veya sesleri hukuka aykırı olarak ifşa eden kimse iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. İfşa edilen bu verilerin basın ve yayın yoluyla yayımlanması halinde de aynı cezaya hükmolunur".

Türk Ceza Kanunun Kişisel Verilerin Kaydedilmesi başlıklı 135.maddesi de 1.fıkrasında "Hukuka aykırı olarak kişisel verileri kaydeden kimseye bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası verilir" dedikten sonra 2.fıkrasında "Kişilerin siyasi, felsefi veya dini görüşlerine, ırki kökenlerine; hukuka aykırı olarak ahlaki eğilimlerine, cinsel yaşamlarına, sağlık durumlarına veya sendikal bağlantılarına ilişkin bilgileri kişisel veri olarak kaydeden kimse, yukarıdaki fıkra hükmüne göre cezalandırılır" ifadelerine yer vermiştir. Yine aynı kanunun "Verileri hukuka aykırı olarak verme veya ele geçirme" başlıklı 136. maddesi de " Kişisel verileri, hukuka aykırı olarak bir başkasına veren, yayan veya ele geçiren kişi, iki yıldan dört yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır" hükmüne yer vermiştir.

Aynı kanunun 137. maddesi ise yukarıda bahsedilen suçların ağırlaştırılmış hallerini düzenlemektedir. Buna göre Türk Ceza Kanunun 134, 135 ve 136. maddelerindeki suçların "kamu görevlisi tarafından ve görevinin verdiği yetki kötüye kullanılmak suretiyle" veya "belli bir meslek ve sanatın sağladığı kolaylıktan

yararlanmak suretiyle" işlenmesi halinde, verilecek cezanın yarı oranında artırılacağına hükmetmiştir.

Yine Türk Ceza Kanunu'nun "Ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması" başlıklı 239. maddesi de şu şekildedir:

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

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

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

(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."

1.3.3.3. Bankacılık Kanunundaki Düzenlemeler

5411 Sayılı Bankacılık Kanunu çeşitli maddelerinde banka sırrı kavramına yer vermiştir (Örn.md.73 ve 159). Ayrıca aynı kanunun 73.maddesi ile bankalar ve ilgililer arasında bilgi alışverişinin sağlanması hususunda bir risk merkezi kurulacağı öngörülmüş ve bu amaçla elde edilen müşteri sırrı niteliğindeki bilgilerin sır saklama yükümlülüğü dışında olduğu hükme bağlanmıştır. Yine bununla ilgili olarak Türkiye

Bankalar Birliği Risk Merkezi Yönetmeliği çıkarılmıştır[311]. Bu yönetmeliğin 11. maddesine göre, Risk Merkezi, kanunlarda özel hayat ve aile hayatının gizliliğine ilişkin hükümler saklı kalmak kaydıyla özel hukuk tüzel kişileri ile kamu kurum ve kuruluşlarından, kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşları ve bunların üst kuruluşlarından bilgi talep etmeye yetkilidir.

1.3.3.4. Avukatlık Kanunundaki Düzenlemeler

Yine 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun 36. maddesine göre avukatların, kendilerine tevdi edilen veya gerek avukatlık görevi, gerekse, Türkiye Barolar Birliği ve barolar organlarındaki görevleri dolayısıyla öğrendikleri hususları açığa vurmaları yasaktır. Ayrıca bu hüküm Türkiye Barolar Birliği ve baro memurları hakkında da geçerlidir.

1.3.3.5. Ticari Sır, Banka Sırrı ve Müşteri Sırrı Hakkında Kanun Tasarısındaki Düzenlemeler

Bu konuda hazırlanan "Ticari Sır, Banka Sırrı ve Müşteri Sırrı Hakkında Kanun" adlı bir kanun tasarısı da bulunmaktadır[312]. Tasarının 2. maddesinde ticari

[311] Resmi Gazete Tarih: 10.04.2012 Sayı: 28260

[312] Ticarî sır, banka sırrı ve müşteri sırrının gizliliğinin sağlanması ve üçüncü kişiler tarafından bilinmemesi, ilgili ticarî işletmeler, şirketler, bankalar ve bunların müşterileri açısından büyük ve hayatî önem arz etmekle birlikte; iktisadî, ticarî ve malî sektörlerde üretim, tüketim ve hizmet alanlarında faaliyet gösteren ticarî işletme ve şirketlerin, bankaların, sigorta şirketleri, sermaye ve mali piyasalarda faaliyet gösteren aracı kurumların şeffaflığının sağlanmasına, kayıt dışı ekonominin, haksız mal edinmenin ve karapara aklanmasının önlenmesine, çıkar amaçlı suç örgütleri ve bunlarının mensuplarının takibine ilişkin tedbirlerle doğrudan ve dolayısıyla bağlantılı olduğu bilinen bir gerçektir… Ticarî sır, banka sırrı ve müşteri sırrının gizliliği ilkesi, bu gizliliğin ortadan kalkmasını gerektiren hallerin tespitinin uygulamada sık sık sorunlar yarattığı, genel olarak kabul edilmektedir. Ticarî sır, banka sırrı ve müşteri sırrı olduğu öne sürülerek bilgi ve belge taleplerine yeterli veya hiç cevap verilmemesi ya da sırrın gereği gibi korunmaması nedeniyle, yolsuzluk iddiaları açıklığa

sır, banka sırrı ve müşteri sırrı tanımlanmıştır[313]. Kanunun 4.maddesinde mali ve idari konularda devlet adına yapılan denetim faaliyetlerinde sırların gerekçeli bir şekilde yazılı olarak talep edilebileceği; 5.maddesinde de, "Malî veya idarî konularda yürütülen denetim faaliyetlerinde sırların sahipleri ve bu sırları ellerinde bulunduranlar, yapılan görevle doğrudan bağlantılı ve talebin amacıyla sınırlı olmak ve yürütülen faaliyet açısından zorunluluk bulunmak kaydıyla sır kapsamındaki bilgi ve belgeleri vermekle yükümlüdürler" hükmüne yer verilmiştir.

1.3.4. Vergi Mahremiyetinin Uluslararası Hukuktan Doğan Kaynakları

Özel hayatın gizliliği ile ilgili uluslararası düzenlemelerin başında Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi gelmektedir. BM Genel Kurul'unun 10 Aralık 1948 tarihli kararıyla ilan edilen bu beyannamenin 12.maddesinde "Kimsenin özel yaşamına, ailesine, konutuna ya da haberleşmesine keyfi olarak karışılamaz, şeref ve adına saldırılamaz. Herkesin bu gibi karışma ve saldırılara karşı yasa tarafından korunmaya hakkı vardır" ifadelerine yer verilmiştir.

---

kavuşturulamamaktadır; bkz. Hükümet gerekçesi, http://www.kgm.adalet.gov.tr/Tasariasamalari/Tbmmkms/Tbmmkom/ticarisir.pdf, 10.05.2014.

[313] Kanun Tasarısı md. 2 (1) a bendinde ticari sır şöyle tanımlamıştır: "Bir ticarî işletme veya şirketin faaliyet alanı ile ilgili yalnızca belirli sayıdaki mensupları ve diğer görevlileri tarafından bilinen, elde edilebilen, özellikle rakipleri tarafından öğrenilmesi halinde zarar görme ihtimali bulunan ve üçüncü kişilere ve kamuya açıklanmaması gereken, işletme ve şirketin ekonomik hayattaki başarı ve verimliliği için büyük önemi bulunan; iç kuruluş yapısı ve organizasyonu, malî, iktisadî, kredi ve nakit durumu, araştırma ve geliştirme çalışmaları, faaliyet stratejisi, hammadde kaynakları, imalatının teknik özellikleri, fiyatlandırma politikaları, pazarlama taktikleri ve masrafları, pazar payları, toptancı ve perakendeci müşteri potansiyeli ve ağları, izne tâbi veya tâbi olmayan sözleşme bağlantılarına ilişkin veya bu gibi bilgi ve belgeler"

Kanun Tasarısı md. 2 (1) b bendinde banka sırı şöyle tanımlamıştır: " Bankanın yönetim ve denetim organlarının üyeleri, mensupları ve diğer görevlileri tarafından bilinen malî, iktisadî, kredi ve nakit durumu ile ilgili bilgilerle, bankanın müşteri potansiyeli, kredi verme, mevduat toplama, yönetim esasları, diğer bankacılık hizmet ve faaliyetleri, risk pozisyonlarına ilişkin her türlü bilgi ve belgeler"

Kanun Tasarısı md. 2 (1) c bendinde müşteri sırı şöyle tanımlamıştır: " Ticarî işletme ve şirketlerin, bankaların, sigorta şirketlerinin, sermaye piyasasında ve malî piyasalarda faaliyet gösteren aracı kurumların, kendi faaliyet alanlarıyla ilgili olarak müşteriyle ilişkilerinde, müşterinin şahsî, iktisadî, malî, nakit ve kredi durumuna ilişkin doğrudan veya dolayısıyla edindikleri tüm bilgi ve belgeler"

AİHS'nin 8. Maddesinde de "Herkes özel ve aile hayatına, konutuna ve haberleşmesine saygı gösterilmesi hakkına sahiptir. Bu hakkın kullanılmasına bir kamu otoritesinin müdahalesi, ancak ulusal güvenlik, kamu emniyeti, ülkenin ekonomik refahı, dirlik ve düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için, demokratik bir toplumda, zorunlu olan ölçüde ve yasayla öngörülmüş olmak koşuluyla söz konusu olabilir" denilmektedir[314].

Avrupa Parlamentosu ve Konseyi tarafından 24 Ekim 1995 tarihinde kabul edilen Kişisel Verilerin İşlenmesi ve Bu Tarz Verilerin Serbest Dolaşımı Bağlamında Bireylerin Korunması Hakkında 95/46/AT sayılı Direktif'ten de burada bahsetmek doğru olacaktır. Bu direktif ile kişisel verilere gerek kamudan gerek özel kişi ve kuruluşlardan gelebilecek tecavüzlere karşı önlem alınması ve tecavüz öncesi sistemli bir koruma ortaya konulması amaçlanmıştır[315]. Bunun yanı sıra Birleşmiş Milletler de, 15 Aralık 1989 ve 14 Aralık 1990 tarihlerinde bilgisayar ortamına aktarılmış kişisel verilerin korunması hakkında ilke kararları almış; ayrıca BM Genel Asamblesi 1990 yılında Bilgisayarla İşlenen Kişisel Veri Dosyaları Hakkında Yönlendirici İlkeler ismini taşıyan bir tavsiye kararı yayınlamıştır[316].

Yine uluslararası alanda önemi büyük olan ve Türk vergi anlaşmaları için yapısını oluşturduğunu düşündüğümüz OECD Model Anlaşması'nın 26 ıncı maddesinin ikinci fıkrası mahremiyete ilişkin kuralları kapsamaktadır[317]. OECD Model Anlaşması md. 26/2'ye göre "bir akit devlet tarafından 1. fıkra uyarınca alınan her türlü bilgi, o Devletin kendi iç mevzuatı çerçevesinde elde ettiği bilgiler gibi gizli tutulacak ve yalnızca 1. Fıkrada ya da yukarıda belirtilen vergilerin tahakkuk veya tahsilleri veya cebri icra ya da ceza kovuşturmasıyla ve bu hususlardaki şikâyet ve itirazlara bakmakla görevli kişi veya makamlara (adli

---

[314] Yine 1976 yılında yürürlüğe giren Medeni ve Kişisel Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşme'nin 17.maddesinde şu ifadelere yer verilmiştir: "1.Hiç kimsenin özel ve aile yaşamına, konutuna veya haberleşmesine keyfi veya hukuka aykırı olarak müdahale edilemez; onuru veya itibarı hukuka aykırı saldırılara maruz bırakılamaz. 2.Herkes bu tür saldırılara veya müdahalelere karşı hukuk tarafından korunma hakkına sahiptir."

[315] Okur, **a.g.e.**, s. 62.

[316] Okur, **a.g.e.**, s. 62.

[317] Cihat Öner, *Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi*, Yetkin Yayınları, Ankara, s. 121.

makamlar ve idari kuruluşlar dâhil) verilebilecektir. Bu kişi veya makamlar söz konusu bilgileri yalnızca bu amaçlar doğrultusunda kullanacaklardır. Bu kişi veya makamlar söz konusu bilgileri kamuya açık mahkeme duruşmalarında veya adli kararlar alınırken açıklayabilirler." Madde hükmü gereğince bilgi gizliliği ön plandadır. Ancak akit devletlerin iç mevzuatlarındaki uygulamalar söz konusu bilgileri başka amaçlarla kullanımına izin verdiği takdirde bilgi gizliliği diğer akit devlet açısından düşündürücü niteliktedir. Zira söz konusu uygulama diğer akit devletin iç mevzuatındaki hükümlere de aykırı düşebilir. Böyle bir durumda vergi mahremiyetinin sınırını belirlemek oldukça zordur.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ MAHREMİYETİNİN SINIRI: MÜKELLEFİN VERGİ BİLGİLERİNİN AÇIKLANMASI

2.1.VERGİ MAHREMİYETİ VE VERGİ BİLGİLERİNİN AÇIKLANMASI ARASINDAKİ DENGE

Belirli şartlar dahilinde vergi bilgilerinin ifşası vergi kaybını önlemeyi amaçladığından bir suç teşkil eden davranış olarak kabul edilemez. Vergi bilgilerinin ifşası ile ilgili görüşlerden birincisine göre vergi bilgilerinin ifşası vergi kaçakçılığının ve vergiden kaçınmanın önlenmesi için bir araçtır. Bu bakış açısına göre vergi bilgilerinin ifşa edilmesi vergi denetimi bakımından anahtar bir role sahiptir. Bu konudaki bir diğer düşünceye göre ise, vergi bilgilerinin mükellef listeleri olarak ifşa edilmesi kötü niyetli mükelleflerin kınanması sonucu doğuracaktır. Vergi bilgilerine kamunun ulaşabilmesi mükelleflerin vergilerini düzenli olarak ödemesi yönünde kamusal bir baskı unsuru olabilecektir[1]. Hatta vergi bilgilerine kamunun erişimi ve bunların ifşasından kaynaklanan faydanın vergi idareleri bakımından teşvik edici olduğu da düşünülebilir[2].

Vergi mükellefinin vergi bilgileri bir taraftan vergi mahremiyeti kapsamında korunurken bir taraftan VUK'da belirtilen durumlarda mükellefin bilgilerinin ifşa edilebildiğini görmekteyiz. Söz konusu vergi bilgilerinin ifşası yani vergi bilgilerinin ifşasının hukuka uygunluk halleri kamu yararının ön planda olduğu durumlarda karşımıza çıkmaktadır. Nitekim vergi mahremiyeti istisnaları bu durumu bizzat kanıtlamaktadır. Örneğin vergisini ödemeyenlerin mükellef listelerinin kamuoyuna sunulması, vergi mükelleflerinin kınanma korkusu, ticari itibarının zarar görmesi gibi

[1] Ferhatoğlu, **a.g.e.**, 1141; Örneğin vergi levhası bulundurma zorunluluğu olanlar açısından kamusal bir baskının olduğu söylenebilir. Özellikle VUK md. 5'in 6111 sayılı kanunun 82 inci md. ile değiştirilmeden önce vergi levhasının herkesin görebileceği şekilde uygun bir yere asılması bu durumu örnekler niteliktedir. Hatta vergi levhasının herkesin görebileceği yerde asılı olmaması hiç asılı olması anlamına bile gelmekteydi; Ayrıntılı bilgi için bkz. F.Taş, **a.g.e.**, s. 95.

[2] Ferhatoğlu, **a.g.e.**, 1141.

nedenlerle vergisini ödemeye başlamaları halinde, ifşanın vergi ödenmesini teşvik ettiği söylenebilecektir.

Esasen vergi mahremiyeti kapsamında bulunan vergi bilgilerinin bir yandan mahremiyet kuralları ile korunurken, diğer yandan hukuka uygunluk halleri kapsamında kamuoyuna sunulması karşısında, mahremiyet ile bilgilerin ifşası arasında yer alan ince sınırı aşmamak vergi mahremiyetinin sınırını oluşturmaktadır. Tıpkı 1982 Anayasası'nın 13.maddesinde yer alan "temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılması" başlıklı hükmünde olduğu gibi, vergi mahremiyetinin ancak kanunla sınırlandırılabileceği ve yine ölçülülük ilkesine esas olabileceği kanısındayız. Aksi taktirde, vergi mahremiyetinin kolaylıkla ihlal edilmesi mümkün hale gelebilecektir.

2.2. VERGİ BİLGİLERİNİN AÇIKLANMASININ HUKUKSAL KAYNAĞI

VUK md. 5'te yer alan istisnalarda belirtilen durumlarda vergi mükellefini ilgilendiren bilgilerin ifşası vergi mahremiyeti ihlali sayılmaz. Daha açık bir ifadeyle mükellefin vergi bilgilerinin kamuoyuyla paylaşılması VUK md. 5 kapsamında belirtilen durumlar için vergi bilgilerinin ifşasının hukuksal kaynağını oluşturmaktadır. Aşağıda vergi bilgilerinin ifşasının hukuksal dayanağını oluşturan bu durumları çalışmamızın sınırlarını aşmadan ele almakta fayda görmekteyiz.

2.2.1. Matrahların ve Vergilerin ilanı

VUK md. 5'in birinci fıkrasına göre "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." Sözünü edilen hükmün gerçekleşmesi mükellef bilgilerinin ifşası bakımından vergi mahremiyetinin istisnasından birini oluşturur ve bu durum bilgilerin ifşasının hukuki dayanağıdır.

Bu durumu vergi güvenliğini ve kamu yararını sağlamak için kabul edilen "vergide aleniyet" ilkesi kapsamında değerlendirmek gerekir[3]. Vergide aleniyet, bazı vergi mükelleflerinin belirli bazı bilgilerinin açıklanmasıyla sağlanır ve vergide şeffaflığı destekler[4]. Ancak Akman'a göre kamu yararını sağlamak için öngörülen bu istisnanın, kamu yararının sağlanmasına ne derecede katkı sağladığını ifade eden bir gerekçe bulunmamaktadır[5]. Ayrıca yazar bazı mükelleflerin cetvellerinin ilan edilirken, bazılarının ilan edilmediğinin de altını çizmiştir. Nitekim yazar, re'sen ya da ikmalen tarhiyat uygulanan mükelleflerin bilgilerinin açıklanmamasının vergide alenilik ilkesine ters düştüğünü savunmaktadır. Zira yazara göre vergi güvenliği için vergisini zamanında beyan ettiren, beyannamesini vermeyen ya da beyannamesinde zarar gösterenlerin açıklanmasından ziyade vergi ödevini hiç yerine getirmeyenlerin ya da eksik getirenlerin açıklanması daha isabetli olacaktır. Kanımızca vergi mahremiyetinin bazı mükellef grupları açısından sağlanırken[6] bazı gruplar açısından sağlanmayıp bu gruplara ait bilgilerinin açıklanması, kamu güvenliğinin sağlanması konusunda tereddütlü bir duruma neden olmaktadır. Bu noktada Akman'la aynı fikirde olduğumuzu belirtmek isteriz.

[3] Akman, **a.g.e.**, s. 62.
[4] Akman, **a.g.e.**, s. 62.
[5] Akman, **a.g.e.**, s. 62.
[6] Örneğin yıllık beyanname vermeyen gelir vergisine tabi mükelleflerin açıklanmaması gibi.

2.2.2. Vergi Levhası Bulundurmak

VUK'un 5 inci maddesinin beşinci fıkrasına göre "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 hüküm vergi mahremiyeti istisnalarından bir diğeridir.

Kanun metni daha önce "levhayı merkezlerine, şubelerine, satış mağazalarına iş sahipleri ile mükellefler tarafından kolayca okunup görünecek şekilde asmak zorundadırlar" şeklindeydi. Ancak 13/2/2011 tarihli ve 6111 sayılı Kanunun 82 nci maddesiyle, bu fıkrada yer alan ibare "levhayı almak zorundadırlar" şeklinde değiştirilerek vergi levhasındaki bilgilerin üçüncü kişiler tarafından öğrenilmesi engellenmeye çalışılmıştır[7].

Önemle belirtmek gerekirse vergi mahremiyeti istisnalarından birini oluşturan vergi levhası bilgilerinin üçüncü kişiler nezdinde öğrenilmesi, mükellefin isteğine bırakıldığından bu durumun istisna oluşturup oluşturmadığı düşünülmesi gereken bir durumdur. Çünkü vergi mükellefinin vergi levhasını herkesin okuyabileceği bir yere asması ya da internet ortamında vergi levhasını yayınlaması kendi iradesine bağlıdır[8]. Gerçekten bir vergi mükellefinin vergi levhası bilgilerinin öğrenilebilmesi için yine aynı vergi mükellefinin bazı bilgilerinin bilinmesi şarttır[9]. Nitekim e-vergi levhası sorgulama ya da vergi levhası doğrulama işlemleri için bazı bilgilerin varlığı gerekir[10]. Ancak söz konusu uygulamanın iş ilişkilerini kolaylaştırmada ve güvene

---

[7] Vergi levhasında, mükellefin adı ve soyadı, iş yeri adresi, ticaret unvanı, vergi kimlik numarası, vergi türü, faaliyet türü ve kodu, işe başlama tarihi, faaliyet durumu, son üç yılda beyan edilen matrahlar ve tahakkuk eden vergiler ve onay kodu bulunmaktadır. Ayrıca 408 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre vergi levhasını mükelleflerin iş yerlerinin; merkezlerinde, şubelerinde, satış mağazalarında, çiftçilerin doğrudan doğruya zirai faaliyetleri ile ilgili alım satım işlerinin tedviri için açtıkları yazıhanelerinde, taşıt işletmeleri ayrıca taşıtlarında bulundurmaları zorunludur. Daha ayrıntılı bilgi için bkz. İnci Solak Akman, *Vergi Mahremiyetini İhlal*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Basılmamış Doktora Tezi), Ankara, 2012, s. 77.

[8] Akman, **a.g.e.**, s. 77.

[9] Akman, **a.g.e.**, s. 77.

[10] Vergi kimlik numarasının doğruluğu için; sorgulamayı yapan kişinin T.C. kimlik numarası, sorgulanacak kişinin vergi kimlik numarası ya da T.C. numarası, sorgulanacak kişinin bulunduğu il ve

dayalı iş yürütmede çok yararlı bir uygulama olduğu da söylenebilir[11]. Yine fatura ve benzeri işlemler için mükellefin T.C. kimlik numarası ya da vergi numarası ile gerçek mükellef olup olmadığı ya da kimlik numarasının doğru olup olmadığı denetlenebilir[12]. Mükellefin vergi levhasının güncel olup olmadığı da sorgulanabilecektir.

Üzerinde düşünülmesi gereken bir diğer durum ise, e-vergi levhası sorgulama ya da vergi kimlik numarasını doğrulama işlemleri hakkında VUK'da herhangi bir hüküm bulunmamasıdır. VUK md. 5 kapsamında sadece vergi levhası bulundurma zorunluluğundan bahsedilmektedir. Maliye Bakanlığı'nın yapacağı söz konusu işlemler için bir dayanağının olmaması vergi mahremiyeti açısından kişi hak ve hürriyetlerini kısıtlayıcı niteliktedir[13]. Zira bu durum, mükellef bilgilerinin ne şekilde saklandığı konusunda mükellefler nezdinde güvensizlik yaratabilir.

2.2.3. Vergi ve Cezaların Maliye Bakanlığınca Açıklanması (Mükellef Listeleri Bakımından Vergi Mahremiyeti)

VUK md. 5'in üçüncü fıkrasına göre, "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. Maliye Bakanlığı bilgilerin açıklanmasıyla ilgili usulleri belirlemeye yetkilidir." Bu kapsamda mükellef listeleri oluşturularak ilan olunur.

---

vergi dairesinin adı bilgilerinin bilinmesi gerekir. Yine e-vergi levhası sorgulama için de aynı bilgilerin bilinmesi şarttır. Bkz. Gelir İdaresi Başkanlığı İnternet Vergisi Dairesi, (Çevrimiçi), https://intvd.gib.gov.tr/internetvd/template.jsp?page=IVD_MENU_SORGULAMALAR, 07 Mayıs 2015.

[11] Akman, **a.g.m.**, s. 78.

[12] Serkan Ağar, "Vergi Mahremiyeti vs. Bilgi Edinme Hakkı", *Ankara Barosu Dergisi* (2012), No. 2, s. 386.

[13] Aynı görüş için bkz. Akman, **a.g.e.**, s. 78-79.

Öncelikle belirtmeliyiz ki, mükellef listeleri kavramından ne anlaşılması gerektiği konusunda bir netlik bulunmamaktadır. Bu anlamda uygulamada serbest muhasebeci ve mali müşavirlerin, sözleşme ilişkisi içerisinde oldukları mükelleflerin bir listesini serbest muhasebeci mali müşavirler odasına verdikleri bilinmektedir. Mükelleflerle ilgili bu bilgilerin verilmesi özellikle bilgi paylaşım sürecinin hızlandırılması açısından önem taşımaktadır. Bu listeler sayesinde vergi daireleri, ilgili odaya müracaat ederek hangi mükellefin defterlerinin hangi serbest muhasebeci mali müşavir tarafından tutulduğunu konusunda bilgi sahibi olabilecek ve vergi incelemesinin gerçekleştirilmesi süratle sağlanabilecektir. Ancak odaların, vergi mahremiyetinin sağlanması açısından mükelleflerle ilgili bu bilgileri üçüncü kişilerle paylaşmaması gerekir.

Bunun haricinde mükellef listesi kavramından anlaşılması gereken bir diğer husus da, düzenli aralıklarla açıklanan vergi rekortmenleri ile vergi yüzsüzleri listeleridir.

Vergi rekortmenleri ya da vergi yüzsüzleri listesinin kamuoyuna hangi şartlar altında duyurulmasının mevzuattaki dayanağını VUK md. 5'in "Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığınca açıklanabilir" hükmü oluşturmaktadır. Maliye Bakanlığı bu kapsamda açıklamanın nasıl yapılacağı ile ilgili olarak 293 sıra nolu VUK Genel Tebliğini yayınlamıştır[14].

Vergi rekortmenleri listeleri açısından ele aldığımızda özellikle de, adının kamuoyuna duyulmasını istemeyen vergi mükellefinin, isminin gizli kalması yönündeki tercihine saygı duyulduğunu görmekteyiz.

Burada asıl sorun vergi yüzsüzleri listesi adı altında bir mükellefin kamuoyuna ifşa edilip edilemeyeceğidir. Öncelikle bu listenin bir caydırıcılığı ya da kamuoyunda vergi ödenmesinin teşvik edici bir fonksiyonu olup olmadığını değerlendirmemiz gerekir. Ferhatoğlu'na göre vergi bilgilerinin vergi idarelerince ifşası vergi gelirlerinin azalmasının önlenmesini belirli kurallar altında sağlamayı hedeflemektedir. Yazar vergi bilgilerinin şeffaflığı ile ilgili olarak genel kabul

[14] RG. Tarih: 27.01.2001. Sayı: 24300

görmüş düşüncenin, şeffaflığın vergi usulsüzlüklerini önlemede bir araç olduğunu da belirtmiştir. Bu anlamda şeffaflık vergi denetiminde kilit bir role sahiptir[15]. Bu konudaki başka bir düşünce de vergi bilgilerin şeffaflığı sayesinde ve kötü niyetli mükelleflerin liste halinde kamuya duyurulması ile onların teşhir edilmesi sağlanacağı şeklindedir[16]. Ayrıca bu listenin sadece kamuoyunda vergi bilincinin artırılması konusunda faydalı olduğu söylenebilir. Ancak meseleye vergi mahremiyeti ve kişilik hakları açısından yaklaştığımızda bu listenin kamuoyu ile paylaşılmasının önemli sıkıntılara neden olabileceği de söylenebilecektir. Şöyle ki, dava konusu olabilecek bir vergi alacağı ile ilgili olarak, bu alacağın tahsil edilmemesi nedeniyle kişinin isminin vergi yüzsüzü olarak kamuoyu ile paylaşılması, mükellefin kişilik hakkını zedeleyebileceği gibi eğer mükellef tacirse, ticari itibarının da sarsılmasına neden olabilecektir. Bu nedenle vergi dairelerinin bu listeleri kamuoyu ile paylaşırken temkinli olmasında fayda olduğunu düşünmekteyiz. Nitekim VUK md 5 hükmü bu ilanların yapılmasını vergi ve cezaların kesinleşmesi şartına bağlamıştır. Ayrıca 293 sıra nolu VUK Genel Tebliğine göre de ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler ile bu tarhiyatlara ilişkin olarak kesilen cezalar, kesinleşmeleri halinde açıklanacaktır. Yine adı geçen Tebliğ uyarınca tarhiyatların dava konusu yapılması halinde kesinleşme, yargı yolunun tükenmesi halinde gerçekleşecektir. Ayrıca söz konusu listelerde vergi veya cezasını ödemeyen her mükellef değil, belirli bir miktarın üzerinde borcu olan veya kesinleşen vergi ve cezası bulunan mükellefler hakkında açıklama yapılmaktadır.

2.2.4. Adli ve İdari Sorusturma Yapan Kamu Görevlilerine ve Bankalara Bilgi ve Belge Verilmesi

VUK md. 5'in ikinci fıkrasına göre "ayrıca, kamu görevlilerince yapılan adlî ve idarî soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara,

[15] Ferhatoğlu, **a.g.e.**, 2013, s. 1141.
[16] Ferhatoğlu, **a.g.e.**, 2013, s. 1141.

yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgiler verilebilir. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir." Bu hüküm kapsamında vergi mahremiyeti ihlal edilmiş sayılmaz.

Önemle belirtmek gerekirse, bu hüküm kapsamında mükellef bilgilerinin verildiği adli ve idari soruşturma yapan kamu görevlileri ile bankalar vergi mahremiyetine uymak zorundadırlar. Bu konu çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak ele alınacağından burada sadece belirtmekle yetinmekteyiz.

2.2.5. Sahte ve Yanıltıcı Belge Düzenleyen ve Kullananların Mesleki Tesekkül, Birlik ve Odalara Bildirilmesi

VUK md. 5'de yer bulan vergi mahremiyetinin istisnalarından sonuncusu sahte ve yanıltıcı belge düzenleyenler içindir. Kanun metnine göre "sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz. Bu takdirde kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumlar da bu maddede yazılı yasaklara uymak zorundadırlar."

Bu düzenleme vergi mahremiyetindeki esas amaç olan mükellefin korunması ile ters düştüğü düşünülebilir[17]. Nitekim kamu yararı ve güvenliği ön planda tutularak vergi idaresinin, vergi inceleme raporları mesleki kuruluşlarla paylaşılmaktadır. Üstelik bu vergi inceleme raporları henüz kesinlik taşımamaktadır. Ayrıca bir mahkeme kararına dayanmadan, sadece vergi inceleme raporunda sahte ve yanıltıcı belge düzenledikleri sonucuna ulaşılan mükelleflerin, vergi inceleme raporunda belirtilen bu fiilleri resmi makamlar ya da mensup oldukları birlik ve odalarla paylaşılmakta, bu kişilerin suçlu olduğu şeklinde bildirimde

[17] Akman, **a.g.e.**, s. 93.

bulunulmaktadır[18]. Ancak bu istisna 1982 Anayasası'nın 38 inci maddesinin 4 üncü fıkrası gereğince "suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz" hükmüne aykırıdır[19]. Ayrıca Maliye Bakanlığı'nca yayınlanan 2010/2 sayılı İç Genelge ile Anayasa'ya aykırı olduğu konusunda tartışmalara konu olan KOD uygulaması kaldırılmıştır[20]. Bu faaliyete takiben Sahte Belge Risk Analiz Projesi oluşturulmuştur[21]. Vergi kaçakçılığı, sahte belge düzenleme, kara paranın aklanması gibi suçlarda SARP (belge risk analiz programı) büyük oranda yol kat ettiği de açıktır[22]. Söz konusu işlemler sırasında görevli kişilerin vergi mahremiyeti esaslarına uymaları gerekmektedir.

2.3. VERGİ DENETİMİNDE VERGİ MAHREMİYETİNİN KAPSAM VE SINIRLARI

Günümüzde, toplumun ihtiyaçlarına cevap vermek oldukça karmaşık hale gelmekle birlikte, devletler bu ihtiyaçları sunabilmek için mükelleflerden vergi, harç, resim gibi masraflar almaktadır. Mükelleflerin vergi beyanı konusunda pek de istekli oldukları söylenilemez. Ülkemizde vergileme sisteminin büyük ölçüde beyan usulüne dayanmakta olduğu bilinen bir gerçektir[23]. Vergi yükümlüsü vergi matrahını

---

[18] Akman, **a.g.e.**, s. 93.

[19] Aynı görüş için bkz. Akman, **a.g.e.**, s. 93.

[20] Akman, **a.g.e.**, s. 94; Sahte ve yanıltıcı belge düzenleyen mükelleflerin Maliye Bakanlığınca listelendikleri bir uygulamadır. Söz konusu mükelleflerin oluşturduğu listelere KOD listeleri denilmektedir. KOD listesine giren mükelleflerin ticari itibarlarının zedelendiği, iş ilişkilerinde son derece güçlüklerle karşılaştıkları ve bu listeden ancak mahkeme kararı ile çıkılabildiği söylenebilir. Daha ayrıntılı bilgi için bkz. Mürşide Korkut, "Maliye Bakanlığı'nın Düzenlediği KOD Listelerine İlişkin Değerlendirme", *Hukuk Gündemi II*, (2009), Sayı 12, s. 17-20.

[21] Risk Analiz Merkezince yapılan risk analizleri kapsamında oluşturulan Sahte Belge Risk Analiz Programı ve Veri Görselleştirme Programı çerçevesinde sahte belge düzenleyen mükellefler ile uyumsuz mükellefler hızlı bir şekilde tespit edilmektedir. Bu amaçla risk kriterleri belirlenmiş ve 01.01.2009 tarihinden itibaren faal olan tüm KDV mükelleflerinin aylık bazda uyumsuzluk ve sahtecilik puanları tespit edilerek uyumsuz ve sahte belge düzenleyen mükellef kütüğü oluşturulmaya başlanmıştır. Program neticesinde sahte belge düzenleme ihtimali yüksek olan mükellefler tespit edilerek inceleme elemanlarına inceleme yapılmak üzere gönderilmiştir: Alomaliye, (Çevrimiçi), http://www.alomaliye.com/2011/talha_apak_elektronik.htm' den naklen, 09 Mayıs 2015.

[22] Örnek olarak bakınız, Milliyet Haber, (Çevrimiçi), http://www.milliyet.com.tr/sahte-evrakla-vurgun-sarp-engeline-takildi/gundem/gundemdetay/30.09.2012/1604391/default.htm, 09 Mayıs 2015.

[23] Ferhatoğlu, **a.g.e.**, s. 1142.

bizzat kendisi belirleyip vergi idaresine başvurur, buna beyan usulüne dayalı vergileme denir[24].

Denetim, "işlemlerin bir takım kurallara uygunluğunun araştırılması ve sağlanmasını içeren bir süreçtir."[25] Aslında bu durumu bir "sağlama işlemi" olarak adlandırmak da mümkündür[26]. Devlet, toplanan gelirlerin ve yapılan harcamaların gereğine uygun yapılıp yapılmamasını denetler[27]. Mali denetim olarak tanımlanan bu durum vergi denetimini de içine alan geniş bir kavramdır[28]. Bu yüzden mali denetimin gerçekleşmesinin olmazsa olması vergi denetimidir[29].

Vergi denetimi ise, vergi yükümlülerinin ve vergi idaresinin yapmış olduğu işlemlerin ilgili yasaca belirtilen hususlara uyup uymadığını ve söz konusu işlemlerin de amacı doğrultusunda yapılıp yapılmadığının gözetlenmesi için yapılan tüm idari işlemlere denir[30]. Daha kısa bir tanımla vergi denetimi, vergi mükellefi olan ve vergi mükelleflerinin vergi beyanlarına dair işlem yapan yönetimin yasalara uygun davranıp davranmadığının kontrol edilmesi işlemidir[31].

Vergi denetiminde esasen sadece vergi mükelleflerinin denetimi söz konusu değildir. Aynı zamanda vergi idaresinde yetkili kişilerin de yasalarca belirtilen ilke ve kurallara uyup uymadığı da denetime tabidir[32]. Yani vergi denetimin amacı sadece vergi mükelleflerin yasa gereğince yükümlülüklerini yerine getirip getirmediklerini değil, ilgili yasa ve ilkelere uyup uymadığını da denetlemektir. Denetimin, sıkı, doğru ve güvenilir bir şekilde yapılmasıyla ancak; vergi kaçakçılığı, kayıt dışı ekonomi ile mücadele, vergi hâsılatının minimum olması gibi faaliyetlerin önüne

---

[24] Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku,* Yetkin Yayınları, Ankara, 2012, s. 262; Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku,* Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012, s. 61; Mehmet Arslan, *Vergi Hukuku,* MKM yayıncılık, Bursa, 2011, s. 249.

[25] Fazıl Tekin, Ali Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007, s. 23.

[26] M. Fahrettin Önder, *Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyumu,* Asil Yayın, Ankara, 2008, s. 5.

[27] Tekin, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 42.

[28] Tekin, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 42.

[29] Tekin, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 42.

[30] Tekin, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 43; Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku,* Ekin Kitabevi, Bursa, 2012, s. 132;

[31] Ayrıntılı bilgi için bkz. Tekin, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 42-43.

[32] Oğuzhan Arslan, "Vergi Mahremiyeti Vergi Tekniği Raporlarının Tebliğine Engel Midir?", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi* (Mayıs 2014), Sayı 125, s. 112-113.

geçilebilir[33]. Ayrıca hem ekonomik açıdan devlet, enflasyonist bir ortamla karşılaşmayıp hem de gelir dağılımında adaletin sağlanması noktasında hedefe doğru yaklaşılabilecektir[34]. Yine vergi denetimindeki yetkili elemanın vergi beyanı sırasında hem idarenin hem de mükellefin lehine olabilecek şekilde "tarafsız" olması şarttır. Örneğin hesaplamalar sonucu fazla vergi ödediği anlaşılan bir mükellefin, bu işleme rıza gösterip ödediği verginin vergi iadesini talep etmese dahi, denetime yetkili elemanın bu durumu düzeltmesi şarttır. Söz konusu hatanın düzeltilmemesi halinde ise denetime yetkili elemanın görevini layıkıyla (yasalarca belirtilen ilke ve kurallara göre) yerine getirmediği söylenebilecektir[35].

Devletin mükelleflere karşı bazı sorumlulukları olduğu gibi mükelleflerin de, vergi ödevi gibi zamanında yerine getirmesi gereken sorumlulukları vardır. Mükellefler vergi ödevini yerine getirirken bazen zamanında vergi beyanında bulunmamak, bazen eksik beyanda bulunması ve bazen de hiç beyanda bulunmamak gibi davranışlar sergilemektedirler[36]. Bu noktada devlet, vergiyi tahsil ederken mükelleflerin beyan ettiği ya da beyan etmede kendini gizlediği, gecikmeli ya da eksik bir şekilde beyan ettiği verginin sağlıklı bir şekilde tahsil edilmesini sağlamak için çeşitli denetim yollarına başvurmuştur[37]. Bu denetim yolları, yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama olarak gerçekleştirilmektedir. Bu denetim yollarıyla vergi idareleri sağlıklı ve doğru bir şekilde vergi tahsilini sağlarken, vergi kaçıran yada kaçırma teşebbüsünde bulunan mükelleflerin de önüne geçmektedir. Ayrıca bu

---

[33] Tekin, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 44.

[34] Örneğin, vergi kaçırmanın revaçta olduğu zamanlarda vergi kaçakçıları kaçırdıkları bu vergi miktarını çok çeşitli şekillerde kullanabilirler. Ancak böyle olsa bile vergi denetimi ne kadar etkin olursa kayıt dışı ile mücadele de o kadar başarılı olur. Mesela, vergiyi kaçıranlar ellerindeki bu atıl (kayıt dışı olarak gizlenmiş) parayı, çok değişik şekillerde (araba almak, taşınmaz almak, bankalara yatırmak gibi) değerlendirebilirler. İşte vergi idareleri ekonomideki bu akışları etkin bir şekilde denetlerse vergi kaçakçılığının da önüne geçebilecek ve vergi kaçakçılığının önüne geçilmesiyle de vergi kaçakçılığının neden olduğu zararlar (eflasyonist durumlar) en aza indirilebilecektir; Bu konuda bkz. Tekin, Çelikkaya, **a.g.e.,** s. 45.

[35] Tekin, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 47. Ayrıca gerçeği yansıtan bir vergi işlemi söz konusu olmayacağından hem idarece yapılan işlemler doğruluğuna uygun olmayacak hem de mükellefin cebinden fazla para çıkacaktır; Tekin, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 47. Tabii burada yetkili kişi söz konusu durumu daha önce fark edip vergi mükellefinin ödediği fazla miktarı sanki söylenen miktar kadar yatırmış gibi gösterip kendi zimmetine geçirebilir. Böyle bir durum TCK madde 247'ye göre zimmet suçunu oluşturabileceği gibi kanaatimizce vergi mahremiyetinin ihlali anlamına da gelebilecektir.

[36] Doğan Şenyüz, v.d., **a.g.e.,** s. 132; M. Arslan, **a.g.e.**, s. 249.

[37] Doğan Şenyüz, v.d., **a.g.e.,** s. 132; M. Arslan, **a.g.e.**, s. 149.

denetim yolları sayesinde mükelleflerin yerine getirmesi gereken yükümlülükleri onlara hatırlatarak, vergi beyanının zamanında yerine getirilmesini sağlamaktadır.

VUK'da düzenlen denetim aşamaları, birinci kitabın "Yoklama ve inceleme" başlıklı yedinci kısmının, "yoklama" başlıklı birinci bölümünde (127-133 maddelerde), "vergi incelemeleri" başlıklı ikinci bölümünde (134-141maddelerde), "arama" başlıklı üçüncü bölümünde (142-147 maddelerde) ve "bilgi toplama" başlıklı dördüncü bölümünde (148-152 maddelerde) yer almaktadır.

2.3.1. Yoklama Aşamasında Vergi Mahremiyeti

VUK'un 127.maddesinde yoklamaya yer verilmiştir. Adı geçen kanuna göre yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzu olayları araştırmak ve tespit etmektir.

Gerçek'e göre yoklamanın fonksiyonlarını, "yapısı itibariyle vergilendirmeye ilişkin olayın fotoğrafını çekmeyi amaçlar ve ilgili hususları dış görünüşleriyle araştırır" olarak ifade etmiştir[38]. Söyler'e göre yoklama ise, verginin doğmasında rol oynayan vergi mükellefinin, vergilendirme aşamasındaki görevlerinin araştırılması ve mükellefiyetle alakalı olayların saptanmasıdır[39].

Gerçekten de yoklama, beyan usulünce yapılan bir vergileme sisteminde vergi denetimin ön ayağıdır. Vergi mükelleflerin yükümlülüklerini zamanında yerine getirmemesi, eksik yerine getirmesi ya da vergi mükellefi olup da kendini gizlemesi gibi durumlarla karşılaşılabileceğinden söz konusu durumların oluşmaması için yoklama yapılmaktadır[40]. Nitekim vergi mükellefi olup da kendini gizleyen kişiler vergi kayıplarına neden olacak ve vergisini ödeyenler açısından ise haksız rekabete

[38] Doğan Şenyüz, v.d., **a.g.e.,** s. 133.
[39] İlhami Söyler, *Türk Vergi Hukukunda Yoklama*, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını, Ankara, 1987, s. 33.
[40] Tekin, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 109; Doğan Şenyüz, v.d., **a.g.e.,** s. 132.

sebebiyet verecektir[41]. İşte bu yüzden bu duruma devlet açısından hem "check up", hem de "güvenlik şeridi" dir denilebilir.

Yoklamanın amacı, gerçeğini yansıtan bir vergileme sağlamanın yanında vergi yükümlüsü olduğu halde vergisini ödememek için bazı yollara başvuranların tespit edilmesini sağlamaktır ve aynı zamanda da vergi mükellefler arasındaki adaletsizliği minimuma indirerek vergi gelirlerinin etkin bir şekilde toplanmasını sağlamaktır[42]. Bunun yanı sıra yoklamaya yetkili memurların hangi konularda yetkili oldukları hususu VUK md. 127 hükmünde ayrıntılı olarak belirtilmiştir. Ayrıca bu yetkilerden hangilerinin ne şekilde ve hangi hallerde kullanılacağını belirlemeye, yoklamaya yetkili olanların bu hususta görev ve yetkilerini sınırlamaya Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkili kılınmıştır (VUK md. 127/2).

Önemle belirtelim ki, vergi idaresinin bilgi edinme ve denetim yollarını kullandıkları esnada, sahip oldukları geniş yetkiler nedeniyle özel hayatın gizliliği ilkesine ve böylece vergi mahremiyetine aykırı hareket etmeleri mümkündür. Hatta VUK'un bazı maddelerinin kanımızca bu kapsamda Anayasa'ya aykırı olduğu dahi ileri sürülebilir. Örneğin VUK md.127/c hükmüne göre vergi idarelerinin "kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğuna emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak" konusunda yetkileri bulunmaktadır. Yine VUK md.127/e hükmüne göre yoklama elemanları " taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması halinde, bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak" yetkisine sahiptir. Oysa bu işlemler Ceza Muhakemesi Hukuku anlamında bir elkoyma işlemi olup Ceza Muhakemesi Kanunu md.127 hükmüne tabi olmalıdır. Buna göre elkoyma işlemi, "Hâkim kararı üzerine veya gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde Cumhuriyet savcısının, Cumhuriyet savcısına ulaşılamadığı hallerde ise kolluk amirinin yazılı emri ile kolluk görevlileri" tarafından gerçekleştirilmelidir. Ayrıca vergi idaresine tanınan bu yetki 1982 Anayasası'nın 20.maddesinin ikinci fıkrasındaki "usulüne göre

[41] Tekin, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 109; Bu durumlarda yoklamanın önemi büyüktür. Çünkü vergi mükellefi olup da kendini gizleyen kişiler, yoklamalar sayesinde ortaya çıkarılabilecektir. Örneğin, "vergi beyanında bulunmayan kişiler iş yerlerine gidilerek tespit edilebilirler, defter tutmak zorunda olmayan mükelleflerin gerçek kazançlarının da tespiti için yine yoklama sayesinde tespiti kolaylaşabilir"; naklen, Tekin, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 109 dp. 2;

[42] Tekin, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 111; M. Arslan, **a.g.e.**, s. 250.

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" hükmüne de aykırıdır.

Konuyla ilgili bir diğer benzer düşünce de Uyanık tarafından ifade edilmiştir. Uyanık'a göre "özel yaşamın korunması, her şeyden önce özel yaşamın başkalarının gözleri önüne serilememesi demektir. Örneğin bu durumda basın özgürlüğü sınırlanabilecek yani kişinin özel yaşamı gazete sayfalarında yer almayacaktır. Özel yaşamın gizliliğinin korunması, kişinin üstünün, özel kağıt ve eşyasının aranmaması ile sağlanacaktır"[43] Yine Kaneti'ye göre VUK md. 127'nin yoklama memurlarına tanımış olduğu bu geniş yetki, Anayasa'nın 20 inci maddesinin ikinci fıkrasına aykırıdır[44]. Ancak bu görüşün aksini savunanlar da vardır. Örneğin, Söyler bu görüşlere katılmamakla birlikte VUK'un yoklamaya yetkili elemanlara tanıdığı hakkın Ceza Muhakemesi Kanununun hakime tanıdığı hakka bir engel olmayacağı görüşündedir[45]. Çünkü kanun tarafından yoklama elemanlarına verilen bu yetkinin uygulanmaması halinde yüksek ihtimalle gecikmesinde sakınca bulunan haller meydana geleceğinden söz konusu bu yetkinin kullanılması yerinde olacaktır[46]. Görüldüğü üzere bu konu eleştirilmeye açık bir konudur.

VUK'un 128.maddesi gereğince yoklamaya yetkili kişiler şunlardır:

- Vergi dairesi müdürleri
- Yoklama memurları
- Yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler
- Vergi incelemesine yetkili olanlar ve

[43] Selenge Banu Uyanık, "Vergilendirme İşlemi ve Özel Yaşamın Gizliliği", Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2008, s.19.

[44] Selim Kaneti, *Makaleler*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011, s.253.

[45] Söyler, **a.g.e.**, s. 81.

[46] Söyler, **a.g.e.**, s. 81; Zaten yoklama elemanları VUK gereğince kanunsuz defter ve belgeleri alıkoymasa, ya da gerekli belgeleri taşımayan araçlara elkoymasa, kanunsuz iş dahi yapılsa bu işlemlerin sonradan tespiti çok güç olacaktır; Söyler, **a.g.e.**, s. 81.

- Gelir uzmanlarıdır[47].

VUK'un 130. maddesine göre yoklamanın ne zaman yapılacağı konusunda mükellefe bir vakit belirtilmez, yoklama her zaman yapılabilir. Örneğin, geceleri çalıştırılan bir iş yerinde belgelerde o gün ilk kez işe başlatıldığı gözüken kişinin (meslek erbabı olabilir) gerçekten orada işe başlayıp başlamaması geceleyin yapılan bir denetimle araştırılabilir[48]. Bazen bu araştırmalarda güçlükler yaşanabilmektedir. Bu güçlükleri (yoklamayı engellemek, zorluk çıkarmak, bilgi vermekten çekinme gibi[49]) gidermek için VUK'un 7. maddesi gereğince "bilümum mülkiye amirleri, emniyet amir ve memurları, belediye başkanları, köy muhtarları ve kamu müesseseleri vergi kanunlarının uygulanmasında uygulama ile ilgili memurlara ve komisyonlara ellerindeki bütün imkanlarla kolaylık göstermeye ve yardımda bulunmaya mecburdurlar" ifadelerine yer verilir.

Yoklama, yetkili kişilerce yapıldıktan sonra yoklamanın bir belge niteliği taşıyabilmesi için "yoklama fişi" hazırlanır[50]. VUK'un 131. maddesince "Yoklama neticeleri tutanak mahiyetinde olan "yoklama fişine" geçirilir. Yoklama fişinde yoklama sonuçlarında elde edilen bilgiler ve hatta mükellefin itirazları da yazılabilir[51]. Yoklama fişi daha sonra vergi mükellefine imzalatılır. Bu fişler

[47] Ayrıntılı bilgi için bkz. Tekin, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 113; Yoklama elemanları, yoklama sırasında mükellefin kendi kayıtlarının yanında yoklamayı ilgilendirecek başka kayıtlardan da faydalanacakları için ölçülülük ilkesi gereği kayıtlara ulaşmadaki araç-amaç birliğine dikkat etmeleri gerektiği, aksi taktirde hem ölçülülük ilkesini çiğneyebilecekleri gibi hem de kanunilik ilkesine aykırı hareket etmiş olabilecekleri söylenir: Söyler, **a.g.e.**, s. 37.

[48] Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *Vergi Hukuku,* Turhan Kitabevi, Ankara, 2013, s. 100; VUK'un 153. maddesine göre "vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı, serbest meslek erbabı, kurumlar vergisi mükellefleri, kolektif ve adi şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortakları; işe başlamalarını, vergi idaresine bildirmek zorunda bulunmaktadırlar.", ayrıntılı bilgi için bkz. Abdurrahman Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008, s. 107.

[49] VUK'un 86.maddesi gereği; Zirai kazançlar il ve merkez komisyonları kamu idare ve müesseseleri ile Devlet ekonomi kurumlarından ve görevlerinin gerektirdiği sair gerçek ve tüzel kişilerden her türlü bilgileri isteyebilirler. Gerekli gördükleri hallerde bilirkişilere inceleme de yaptırabilirler. Bilgi istemede 148 inci maddenin ikinci fıkrası hükümleri uygulanır. Komisyonlarca bu hükümlere göre istenilen bilgileri vermeyenler ve bilirkişiliği kabul ettikleri halde gerekli incelemeleri yapmayanlar hakkında mükerrer 355 inci madde hükmü uygulanır; Daha geniş bilgi için bkz. Nihat Edizdoğan, Metin Taş, Ali Çelikkaya, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2007, s. 140.

[50] Tekin, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 114; Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 100.

[51] Tekin, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 114.

yoklama yerinde iki nüsha tanzim olunarak tarihlenir[52], 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[53]. Yoklama fişinin sadece yoklamaya yetkili elemanca ya da sadece vergi mükellefinin imzalaması ya da sadece üçüncü kişilerce imzalanması yoklamayı geçersiz sayar[54].

VUK'un 131. maddesinin vergi mahremiyetini ve özel hayatın gizliliğini ihlal ettiği kanısındayız. Burada vergi mükellefi adına alınan bir karar söz konusudur ve imza yetkisi kullanılabilmektedir. Ayrıca vergi mükellefi adına yoklamayı imzalayan kişi "kişinin vergisel bilgilerini öğrenmeye" müsait konuma gelmektedir. VUK madde 5'e göre vergi mahremiyetinin sağlanması ile yükümlü olan kişiler vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurları, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler ve vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler olarak belirlenmiştir. Görüldüğü gibi 5. madde polis, muhtar, ihtiyar meclisi üyelerinden bahsetmemektedir. Acaba bu kişiler 5. maddede sayılan kişilerin arasında değerlendirilebilir mi? VUK madde 5'e aykırılığın cezası VUK md. 362'de gösterilmiştir. Bu maddeye göre, "Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır." Ancak kanunsuz suç ve ceza olmaz. 1982 Anayasasının 38. maddesine göre kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan

---

[52] Yoklama fişi düzenlenirken dikkat edilmesi gereken bir husus vardır ki o da yoklama fişinin ne zaman yapıldığına dair tarihinin belirtilmesi gerektiğidir. Aksi taktirde mükellef bu yoklama tutanağını kendi lehine olacak şekilde tarihi düzenleyebilir. Danıştay vermiş olduğu bir kararda tarihsiz tutulan tutanağın her ne kadar iki muhtarın imzasını taşısa dahi "geçersiz" bir belge olacağına hükmetmiştir; Söyler, **a.g.e.**, s. 70.

[53] Ancak Danıştay, bu konuda "mükellefin tutanağı imzalamadığı yada imzalamaktan çekindiği" ibaresine ait herhangi bir açıklamanın tutanakta yer alıp almadığına önemle dikkat etmektedir. Eğer böyle bir açıklamaya yer verilmezse tutanağın polis, muhtar, ihtiyar meclisi üyesi gibi kişilere imzalatılması Danıştayca tutanağı geçersiz sayacaktır; Söyler, **a.g.e.**, s. 71; Danıştay 4. Daire 24.04.1985 gün, E. 1984/2970, K. 1985/1244: "Tarhiyata esas alınan dosyada mevcut yoklama tutanağında, yükümlünün veya yetkili adamının imzası olmadığı gibi, bunların bulunmadığı veya imzadan çekinmiş olduklarına dair bir kayıtta bulunmadığı ve yükümlünün gıyabında düzenlendiği anlaşılmaktadır. Yoklama tutanağının sadece ihtiyar meclisi üyelerinden biri tarafından imzalanmış olması yasada öngörülen usule uygun olarak düzenlendiğinin kabul edilerek tarhiyata esas alınmasına imkan vermez."; Yılmaz Özbalcı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2004, s. 443.

[54] Yılmaz Özbalcı, **a.g.e.**, s. 432; (Danıştay 4.Dairesi, 08.04.1985 tarih, E. 1984/892, K. 1985/1097)

kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılamaz. Buna suçta ve cezada kanunilik ilkesi adı verilmektedir. Yine TCK'nın 2. maddesinin 3. fıkrasına göre kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamaz. Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamaz. Yani ceza hukukunda kıyas yasaktır. Bir kişinin işlediği bir fiilin suç olması ve cezalandırılabilmesi için kanunda açıkça belirtilmesi gerekir. Bu durumda VUK md. 131'de adı geçen polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyeleri, VUK md. 5'de düzenlenen vergi mahremiyetinin ihlali maddesinde sayılmadıklarından; bu kişilerin vergi mahremiyetini ihlal eden davranışları olursa, ceza almaları mümkün olmayabilecektir.

VUK md. 130. maddeyi de ayrıca burada değerlendirmek gerekir. VUK'un 130. maddesi gereğince "Yoklama her zaman yapılabilir. Yoklamanın ne zaman yapılacağı ilgiliye haber verilmez" ifadeleri vergi mahremiyeti açısından ayrıca tartışılması gerekli bir konudur. Çünkü VUK, her ne kadar yoklama her zaman yapılabilir ifadesini kullansa da, bu durumun uygun olmayan zamanda yapılamaz şeklinde anlaşılması gerektiği kanaatindeyiz[55]. Örneğin bir lokantanın en yoğun çalışma saatlerinde yoklamanın yapılmasıyla beraber lokanta müşterileri açısından lokantaya dair olumsuzluklar ortaya çıkabilir ve belki de lokantanın müşteriler nezdinde itibarı zedelenebilir. Bu yüzden "yoklama her zaman yapılabilir" ibaresinin "uygun olmayan zamanlarda yapılamaz" şeklinde anlaşılması gerekir.

VUK md. 156'da iş yeri tanımı yapılmış ve düzenlenen yoklama fişlerinin de iş yerinde düzenlenmesi gerektiği vurgulanmıştır[56]. Ancak yoklamanın işyerinde yapılmadığı durumlar da vardır[57]. Örneğin, "bir gayrimenkul sermaye iradı ile ilgili tespit mükellefin ikametgâhında ya da kiracısı nezdinde yapılabilir. Zira ortada ticari, zirai yada mesleki bir faaliyet ve dolayısıyla iş yeri yoktur. Keza mükellef işi terk etmiş olabileceği gibi geçici bir süre kapatmış da olabilir. Bunun yanında

[55] Ek örnek olarak bkz. Söyler, **a.g.e.**, s. 67.

[56] VUK md. 156: Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir.

[57] Tekin, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 115.

karayollarında, toptancı hallerin girişlerinde veya çıkışlarında da mal akımını kontrol amaçlı yoklamalar yapılabilir."[58] Burada dikkat edilmesi gereken önemli bir husus bulunmaktadır. Elbette yoklamanın iş yeri dışında yapılabildiği örneklerini verdik ama, yoklamanın amacını aştığı durumlarda ise yoklama tutanağın geçersiz sayılacağını da söylememiz gerekir[59]. Nitekim Danıştay'ın bir kararında iş yeri olarak başkasına ait bir iş yerinde yapılan yoklamayı iptal edip alınan kararın hükümsüz sayılacağı belirtilmiştir[60].

2.3.2. Vergi İncelemesi Esnasında Vergi Mahremiyeti

Vergi incelemesi, vergi yoklamasına oranla daha ayrıntılı bir araştırmayla yapılan, mükellefin faaliyetlerinin gerçeğini yansıtıp yansıtmadığı ortaya konulan bir araştırma faaliyetidir[61]. Vergi denetime yetkili kişilerce yapılan vergi incelemesi daha çok mükellefin geçmişteki faaliyetlerinin tekrar bir süzgeçten geçirilmesi gibidir. Ancak ödenmesi gereken vergilerin de doğruluğunun araştırılması niteliği taşır[62]. Mükellefin geçmişteki faaliyetleri sonucunda belli aralıklarla elde ettiği hesap dönemi sonuçlarının gerçekten gerçeği yansıtıp yansıtmadığı, mükellefin yapmış olduğu işlemlerde süzgeçte kalan hatalı, eksik yada gerçeğini yansıtmayan işlemlerin ortaya çıkarılması vergi incelemesiyle[63] olur[64]. Vergi incelemesi sonucu eksik vergi ödediği anlaşılan vergi mükellefine ikmalen veya re'sen tarhiyat yapılacak, vergi fazla alındığında ise fazla alınan miktar mükellefe iade edilecektir[65]. Aslında

---

[58] Söyler, **a.g.e.**, s. 65.

[59] Tekin, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 115. Bu konuda, yapılacak yoklamanın "olayına münhasır" olarak belirlenmesi gerekmektedir; Söyler, **a.g.e.**, s. 68.

[60] Tekin, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 115.

[61] Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 100; Söyler, **a.g.e.**, s. 68; Tekin, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 141.

[62] Özbalcı, **a.g.e.**, s. 435.

[63] Vergi incelemesi kavramı teftiş, murakebe ve revizyon gibi çeşitli kavramlarla ilişkisi olan bir kavramdır: daha ayrıntılı bilgi için bkz. Tekin, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 142.

[64] Tekin, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 142.

[65] Özbalcı, **a.g.e.**, s. 435.

amaçlanan durum, vergi sistemimizin beyan usulunce yapıldığını düşünürsek beyanların doğruluğunu ve güvenirliğini sağlamaktır[66].

Arslan'a göre vergi incelemesi, vergi kaçakçılığında başarılı yollardan biri olan ve vergi mükelleflerinin beyanında bulunduğu bilgilerin gerçek mi yoksa gerçek dışı mı olduğunun tespitini sağlayan bir kontrol işlemidir[67].

Akdoğan'a göre ise vergi incelemesi, mükellefin vergiye ilişkin yapmış olduğu faaliyetlerin çeşitli belge niteliğindeki defter, kayıt, hesaplar ile ihtiyaç duyulması durumunda muhasebe dışı envanterlerden sağlanabilecek kayıtların saptanarak karşılaştırılmasıyla elde edilmesi ve araştırılmasıdır[68].

Vergi incelemesi, mükelleflerin vergi kanunu hükümlerini daha iyi anlamalarını ve oluşabilecek bazı sorunların da giderilmesini sağlar[69]. Vergi incelemesinin en temel amacı ödenecek ya da ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamaktır[70]. Kısacası vergi incelemesi sadece mükellefler açısından değil, idare açısından da vergilemenin doğruluğunu sağlama şeklinde amacını taşır[71].

VUK'un 134.maddesi uyarınca; vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır. Her ne kadar Vergi Usul Kanununda belirtilen amaç bu olsa da, idarenin amacı vergi mükelleflerinin dürüstçe vergi beyanında bulunmasını sağlayarak vergi kaybını önlemek ve vergi gelirlerini artırmaktır[72]. Zaten vergi incelemelerinin gereken bir şekilde yapılmaması, hatta hiç yapılmaması halinde bu vaziyeti fırsat bilenler vergi kaçırma teşebbüslerine girişebilecek ve bu durum da vergisini düzenli olarak

---

[66] Nezih Şeker, *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*, Beta Yayıncılık, İstanbul, 1994, s. 36; Nadir Öztürk, "Vergi İncelemesi ve Denetimi İle İlgili Yeni Düzenlemeler-I", *Yaklaşım Dergisi* (Mart 2011), Sayı 219, s. 42; Ümit Süleyman Üstün, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara, 2007, s. 158.

[67] M. Arslan, **a.g.e.**, s. 252.

[68] Abdurrahman Akdoğan, *Vergi İncelemesi*, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, Ankara, 1979, s. 4.

[69] Akdoğan, Vergi İncelemesi, s. 67.

[70] Doğan Şenyüz, v.d., **a.g.e.,** s. 134.

[71] Doğan Şenyüz, v.d., **a.g.e.,** s. 134; Vergi mükellefinin vergi matrahını gerçeğini yansıtacak şekilde değil de daha az sekilde göstermesi idarenin vergi gelirlerinde kayba yol açar. Ancak bu durumun tam tersi olduğu takdirde ise yani idarece yapılan hataya göre mükellefin aleyhine daha yüksek bir sekilde oluşturulan vergi matrahı idareye her ne kadar daha fazla gelir sağlasa da vergi adaleti açısından olumsuz bir durumdur; Akdoğan, Vergi İncelemesi, s. 4.

[72] Akdoğan, Vergi İncelemesi, s. 5.

yatıranlar açısından vergide adaletsizlik ve eşitsizlik yaratacak, devletin ekonomik ve sosyal düzeni ise zedelenmiş olacaktır[73].

Vergi incelemesini vergi yoklamasından farklı olarak VUK'un 135.maddesinde belirtilen şu kişiler yapabilir[74];

- Vergi müfettişleri

- Vergi müfettiş yardımcıları

- İlin en büyük mal müdürü veya

- Vergi dairesi müdürleri yapabilir.

Yukarıda sayılan kişiler vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilerdir ve bu kişilerin vergi mükellefleri hakkında yapılan incelemeler sonucu pek çok bilgiye ulaşabileceği çok açıktır. Vergi mükellefinin tabii ki inceleme başlamadan önce yetkililerden niçin geldiklerini ve kim olduklarını öğrenmeye hakkı vardır ve inceleme başlamadan önce yetkililer durumu izah edip incelemede yetkili olduklarını gösteren kimliklerini mükelleflere göstermek zorundadırlar[75]. Önemle belirtmek gerekirse, incelemede bulunacak yetkililer vergi mükellefinin vergi mahremiyeti kapsamında pek çok bilgisine ulaşmaktadırlar.

Vergi incelemesini "verginin yasallığı ilkesi" bakımından da incelemek geredir. 1982 Anayasası'nda her türlü mali yükümlülüklerin kanun ile konulması gerektiğine değinilirken, takdir ve keyfi uygulamaları engelleyecek ilkelerin de yer alması gerektiği vurgulanmıştır (1982 AY md. 73)[76]. 1982 Anayasası verginin yasallığı ilkesi gereğince verginin bir kanunla alınabileceği şeklinde bir hüküm içerse de vergi usulü kapsamında vergi hükümlerinin nasıl uygulanacağının da yasayla düzenlenmesi gerekmektedir (1982 AY md. 73)[77]. Verginin yasallılığı ilkesinin bir diğer fonksiyonu ise hem yetkililerin hem de vergi yükümlülerinin bireysel işlemler

[73] Akdoğan, Vergi İncelemesi, s. 6.

[74] Ayrıca VUK 135. maddesinde, Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir, ifadelerine de yer verilmiştir.

[75] VUK 136.maddede şu ifadelere yer verilmiştir; "Vergi incelemesi yapanlar yanlarında memuriyet sıfatlarını ve inceleme yetkisini gösteren fotoğraflı resmi bir vesika bulundururlar ve gittikleri yerde işe başlamadan evvel bu vesikayı ilgililere gösterirler."

[76] Kaneti, **a.g.e.**, s. 225.

[77] Şeker, **a.g.e.**, s. 52.

sırasında yasa ve gerekliliklerine uymalarını sağlamaktır[78]. Görüldüğü gibi vergi incelemesi, mükelleflerin temel hak ve özgürlüklerinin (ve bu arada vergi mahremiyetinin) teminat altına alınması bakımından, yetkililerin takdir yetkilerinin ve mükelleflerin tabi olduğu vergisel işlemlerin yasa ile düzenlenmesini zorunlu kılmakta ve bu yönüyle de verginin yasallığı ilkesi ile doğrudan ilgili bir kavram haline gelmektedir[79].

Nitekim vergi incelemesinde bulunan yetkililer, vergi incelemesi sırasında mükelleflerden defter ve kayıtlayıcı belgeleri istemek, işyerini gezmek ve görmek, istihbarat arşivi bilgilerini araştırmak, tanık ifadelerine başvurmak, maddi kontrollerde bulunmak, resmi daire ve banka ve sigorta şirketlerinden bilgiler almak, gerektirdiği taktirde "arama" yapmak gibi bazı görevleri yerine getirirler[80]. Bu görevleri meydana getirmesi inceleme elemanının yargısına kalsa da, bu noktada vergi incelemesinden daha çok geniş çaplı bir inceleme söz konusudur ve bu durum arama konusu incelenirken belirteceğimiz gibi kanımızca Anayasanın 20 inci maddesine tabi olacaktır[81].

Ancak şu ayrımı iyi yapmak gerekir. Vergi incelemesi yapılırken kişilerin, vergilerini ilgilendiren şahıslarına, mesleklerine, hesap durumlarına vs. ilişkin bilgilerin, incelemeye yetkili kişiler tarafından incelenmesi gerekir[82]. Bunlar vergi mahremiyeti istisnalarını oluşturmakta olup yasalarda bununla ilgili hükümlere yer verilmiştir[83]. Bu incelemeler vergi mahremiyeti ihlali sayılmaz, ama bu bilgilerin vergi incelemesi elemanlarınca "kişisel olarak ya da üçüncü kişilerin yararına" kullanılması vergi mahremiyeti ihlal suçu oluşturur[84].

Vergi incelemesi sonucu mükelleflerin bilerek veya isteyerek yapmış olduğu hileleri, hataları ve daha yüksek meblağlarda vergi ödememek için giriştikleri vergi

---

[78] Şeker, **a.g.e.**, s.52.
[79] Şeker, **a.g.e.**, s. 52.
[80] Özbalcı, **a.g.e.**, s. 434; Akdoğan, Vergi İncelemesi, s. 70.
[81] Bkz. Aynı yönde; Uyanık, **a.g.e.**, s. 30.
[82] Azmi Demirci, "Vergi İnceleme Tutanakları-II", *Yaklaşım Dergisi* (Mart 2011), Sayı 219, s. 76.
[83] Tahir Erdem, "Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Yeni Ceza Yasası Sonrasında Bu Suça Uygulanacak Ceza-II", *Yaklaşım Dergisi* (Aralık 2005), Sayı 156, s. 229.
[84] Demirci, **a.g.e.**, s. 76; Halis Koçak, "Vergi Mahremiyeti", *Yaklaşım Dergisi* (Ocak 2010), Sayı 205, s. 58; Mehmet Arabacı, "Vergi Mahremiyeti ve Mesleki Sırların Açıklanması Açısından Vergilendirme Sürecinde Görev Alanların Sorumlulukları", *Yaklaşım Dergisi* (Ağustos 2011), Sayı 224, s. 43.

kaçırma işlemleri ve en son olarak belki de farkında bile olmadan yapmış oldukları hataları ortaya çıkacaktır[85]. Böylece hem mükellefin yasa gereği doğru bir beyanda bulunup bulunmadığı tespit edilebilecek hem de vergi kaçakçılığı gibi faaliyetlerin önlemine dair etkin bir şekilde kontrol sağlanabilecektir. Dikkat edilecek bir nokta var ki, bu da vergi incelemesi ile yoklamanın farkını ortaya koymaktır. Vergi incelemesi yoklamayı da içinde barındıran daha geniş ve ayrıntılı bir araştırma faaliyetidir; vergi yoklaması ise vergi mükellefi adayı olup da beyanda bulunmayan mükelleflerin gerçek mükellef olmalarını sağlayıp bunun tespitini yapar, bu anlamda vergi incelemesi ise gerçek mükelleflerin vergi beyanında bulunduğu işlemlerinin doğruluğunu ve gerçekliğini inceler[86].

VUK'da kimlerin vergi incelemesine tabi tutulacağı açıkça belirtilmiştir. VUK'nun 137 inci maddesinde vergi incelemesine tabi olanlar "bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemelerine tabidirler" olarak açıklamıştır. Ayrıca VUK madde 138 hükmü de vergi incelemesinin ne zaman yapılacağı konusunda bilgiler vermektedir. Bu maddeye göre "vergi incelemesinin ne zaman yapılacağının evvelden haber verilmesi mecburi değildir[87]. İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir.[88]" Ancak önemle belirtelim ki vergi incelemesi amacının gerektirdiği gibi davranılıp hiçbir "fedakarlığa" yer verilemeyecek bir uygulama olduğu unutulmamalıdır[89].

---

[85] Tekin, Çetinkaya, **a.g.e.**, s. 144.

[86] Tekin, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 146; Ayrıca vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle yoklama yapılır, inceleme ise vergileme yapıldıktan sonra dönem sonunda yapılan bir araştırmadır. Bkz. Tekin, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 146.

[87] Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağı konusunda vergi mükellefine bir bildirimde bulunulmamasının önemli nedenleri vardır. Çünkü vergi denetim aşamalarından biri olan vergi incelemesinin amacına ulaşabilmesinin şartlarından biri de budur. Öte yandan, vergi kaçırmaya çalışan yada vergi kaçırmış olan mükelleflerin iş yerinde delilleriyle birlikte tespit edilebilmesi, mallarını kaçırmaya girişmesini, başvurmuş olduğu hilelerin tespitini ve yasalara aykırı hareket edilerek oluşturulmuş delilleri yok etme gibi girişimlerini engellemek için vergi incelemesinde bulunacağına dair bir bildirimin karşı tarafa bildirilmemesi gerekir; Tekin, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 162.

[88] Daha önce vergi incelemesine tabi tutulmuş hesap dönemi, yetkililerce tekrar aynı dönemi kapsayacak şekilde vergi incelemesi yapılabilir ve bu duruma herhangi bir engel yoktur; Doğan Şenyüz, v.d., **a.g.e.,** s. 135.

[89] Akdoğan, Vergi İncelemesi, s. 75.

Vergi incelemelerinin mümkün olduğunca mükellefin iş yerinde yapılması gerekir (VUK 139/1). Ancak istisnai olarak iş yerinin müsait olmaması, ölüm gibi durumlarda iş yerinde inceleme yapmak mümkün olmayabilir. Bu durumda inceleme vergi dairesinde yapılır (VUK 139/2). Hatta mükellef ve vergi sorumlularının da incelemenin vergi dairesinde yapılmasını talep etmeleri mümkündür (VUK 139/2). İncelemenin iş yerinde yapıldığı durumlarda incelemeye yetkili memurların kişinin ticari itibarını zedeleyecek hal ve hareketlerden kaçınması vergi mahremiyetinin sağlanması bakımından özellikle önem arz etmektedir. Örneğin, inceleme elemanlarının kendi belirledikleri yerlerde değil de mükellefin dürüstlük kuralına uygun olarak gösterdiği bir yerde bu incelemeyi yapmaları uygun olur. Bu anlamda bir lokanta işletmesinde yapılan vergi incelemesinin müşterilerin gözü önünde bir masada oturularak yapılmasından ziyade lokantanın mümkünse yönetim odasında yapılması daha uygun olacaktır. Bu sayede mükellefin müşteriler nezdinde ticari itibarı hakkında olumsuz kanaat oluşmasına engel olunabilecektir.

2.3.3. Arama Sırasında Vergi Mahremiyeti

Arama genel denetime göre, sonuçları daha ağır olabilen bir denetim şeklidir. Arama, vergi mükellefinden istenen defter, belge ve kayıtlarda vergi kaçırdığı anlaşılan delillerin tespit edilip bunların mükelleften istenilmesi durumunda mükellefin delilleri saklama ihtimaline karşılık yapılabilecek kapsamlı bir denetimdir[90].

Öncel v.d.'lere göre arama, vergi incelemesi ya da bir ihbar neticesinde vergi kaçırdığına dair güçlü ve önemli belirtiler gösteren kişinin ve bu konunun incelenmesiyle birlikte üçüncü kişiler kapsamında vergi suçuna dair delillerin toplanması dayanan kapsamlı bir araştırmadır[91]. Akdoğan ise aramayı "işlenen vergi suçuyla ilgili kanıtların, söz konusu suçun oluşmasında doğrudan ya da dolaylı

[90] M. Arslan, **a.g.e.**, s. 271.
[91] Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 101.

olarak katkısı bulunan kişilerin işyerlerinde, evlerinde veya üzerlerinde araştırma yapmak suretiyle ortaya çıkarılmasına yönelik bir çabadır" şeklinde tanımlamıştır[92].

VUK'un 142.maddesine göre "İhbar veya yapılan incelemeler dolayısı ile, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir."

Arama, amacına göre farklılıklar arz edebilir. "Sınırlı amaçlı arama", vergi mükellefinin defter, belge ve kayıtlarına ulaşmak için yapılan bir aramadır[93]. "Genel amaçlı arama", vergi mükellefinin hal ve hareketleri ondan şüphelenilmesini gerektirecek bir duruma neden oluyorsa, bu durumda mükellefe ait her türlü delilin elde edilmesidir[94]. "Çok yönlü arama" ise, sadece mükellefi kapsamayıp mükellefle alakası ya da işbirliği içinde olan diğer kişilerin de aramaya tabi tutulduğu geniş çaplı bir aramadır[95].

Burada aramalı vergi incelemesinden bahsetmek gerekir. "Çeşitli kaynaklardan alınan duyumlar (ihbarlar) veya yapılan incelemeler dolayısıyla bir vergi yükümlüsünün vergi kaçırdığını gösterir nitelikte belirtilerin bulunması durumunda, bu yükümlü veya kaçakçılıkla ilgisi görülen öteki kişiler (gerçek veya tüzel) nezdinde (ikametgah, işyeri, fabrika, ofis, büro, satış birimi, merkez, şube, imalathane, işletme vb.) ve bu kişilerin üzerlerinde yasal düzenlemelere uygun şekilde arama yapılması ve bunun sonucunda el konulan defter, belge ve her türlü kaydın (bilgisayar, mikrofilm, videobant, ses kaydı, vb. tüm manyetik ortamlardaki bilgiler ve kayıtlar dahil) vergi incelemesi ile ilgili yasal düzenlemelere uygun olarak ve tüm inceleme tekniklerinden yararlanılmak yoluyla incelenerek vergi kayıp ve kaçağının ortaya çıkarılmasına aramalı vergi incelemesi" denilmektedir[96].

VUK md. 142'ye göre arama yapılabilmesi için gerekli şartlar şunlardır:

---

[92] Akdoğan, Vergi İncelemesi, s. 80.
[93] Akdoğan, Vergi İncelemesi, s. 80.
[94] Akdoğan, Vergi İncelemesi, s. 80.
[95] Akdoğan, Vergi İncelemesi, s. 80.
[96] M. Arslan, **a.g.e.**, s. 271.

- Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna "lüzum göstermesi" ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi;
- Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi.

Vergi hukukunda denetim yollarından biri olarak karşımıza çıkan arama yolunu 1982 Anayasası'nın 20 inci maddesiyle birlikte değerlendirmek gerekir. Zira bu madde kişilerin üstünün, özel kağıtlarının ve eşyalarının aranabilmesini ve bunlara el konulabilmesini usulüne göre verilmiş bir hakim kararının varlığı şartına bağlamıştır. İstisnai olarak gecikmesinde sakınca varsa kanunla yetkili kılınmış merci kararıyla da bu işlemler yapabilirse de bu merci kararının da 24 saat içinde hakimin onayına sunulması gerektiğinin altı çizilmiştir. Ayrıca hakim 48 saat içerisinde bu konuda bir karar vermezse yetkili merciin verdiği el koyma kararı kendiliğinden ortadan kalkacaktır. Görüldüğü gibi 1982 Anayasası arama işleminin yargı organı tarafından yapılması gereğine büyük bir önem atfetmiştir. VUK md. 142 de 1982 Anayasası md. 20 hükmüne uygun olarak arama için sulh hâkiminin iznini gerekli kılmaktadır.

Önemle belirtmek gerekirse, aramaya yetkili elemanların arama yapabilmesi için vergi mükellefini aramaya itecek bazı göstergelere ulaşması şarttır. Yani sadece ihbar arama yapabilmek için yeterli olmayıp, yetkililerin yapmış olduğu çalışmalar neticesinde aramaya lüzum görmesi gerekir[97]. Örneğin vergi incelemesi sonucu vergi mükellefince vergi kaçırdığına dair bazı kanıt ve belgelere ulaşılması ya da vergi kaçırıldığına dair herhangi bir ihbarın olması neticesinde yetkililerin söz konusu durumu değerlendirip gerekli işlemleri yapmaları gerekmektedir[98]. Ancak yapılan ihbarın ciddi olması önemlidir. Çünkü yetkililerce vergi mükellefinin vergi incelemesi sırasında vergi kaçırdığını gösteren belgelere ulaşılmadığı, ancak arama yapılmasıyla ulaşılabileceği durumlarda ihbarı değerlendirilip "arama yapılmasına da gerekli görülmesiyle" arama işlemleri başlatılır[99].

[97] Özbalcı, **a.g.e.**, s. 439.
[98] Akdoğan, Vergi İncelemesi, s. 81.
[99] Akdoğan, Vergi İncelemesi, s. 81.

Bazen asılsız ya da karşı tarafı yıpratıcı nitelikte ihbarlarla karşılaşılabilir. Böyle durumlarda ise yapılan ihbar değerlendirilip arama yapıldıktan sonra yasalara aykırı herhangi bir durum ya da delil ile karşılaşılmadığında arama yapılan kimse muhbirin adını isteyebilir. Çünkü bu arama nedeniyle örneğin bir şirketin müşterileri nezdinde itibarı düşebileceği gibi bu olaydan dolayı maddi zarara da uğramış olabilir[100]. Neticede böyle bir durumla karşılaşılmaması adına VUK'un yine 142. maddesinde şu ifadelere yer verilmiştir; "İhbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir, bu takdirde, vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur."

Yukarıda çok yönlü aramaya göre, sadece vergi mükellefi değil, vergi mükellefiyle alakası olan diğer kişilerin de aranabileceği belirtilmişti. Burada üzerinde durulması gereken şey arama izninin sadece vergi kaçırdığı düşünülen vergi mükellefine karşı mı alınacağı yoksa vergi mükellefiyle alakalı olunan kişiler adına da mı izin alınacağıdır. Hukuk devleti ve kişi güvenliği ilkesi gereğince vergi mükellefi ile alakası bulunulan diğer kişiler için de arama izninin alınması gerektiğidir[101].

Arama sonucunda alınan defter ve belgelerin ne kadar süre ile vergi idarelerinde kalacağı vergi mahremiyeti açısından büyük bir önem arz etmektedir. Zira defter ve belgelerin büyük oranda ticari sırları içerdiği bir gerçektir. Dolayısıyla arama sonucunda alınan defter ve belgeler üzerindeki incelemelerin makul bir süre ile sınırlandırılması şarttır. Nitekim VUK md. 145 defter ve belgeler üzerindeki incelemelerin 3 ay içerisinde bitirilmesi gerektiğinin altını çizmiştir. Yine aynı madde incelemenin 3 aydan uzun sürmesi halinde ancak sulh hakiminin kararı varsa bu sürenin uzatılabileceğini belirtmiştir.

Arama konusunu ölçülülük ilkesi bakımından ayrıca değerlendirmek gerekir. Bu noktada yargıç kararı büyük bir önem taşımaktadır. Çünkü aramanın dayanağını yargıcın vereceği kararın kapsamı oluşturmaktadır. Bu bakımdan yargıcın amaç-araç

---

[100] TCK'da madde 267 fıkra 1 şöyle demektedir; "Yetkili makamlara ihbar veya şikayette bulunarak ya da basın ve yayın yoluyla, işlemediğini bildiği halde, hakkında soruşturma ve kovuşturma başlatılmasını ya da idari bir yaptırım uygulanmasını sağlamak için bir kimseye hukuka aykırı bir fiil isnat eden kişi, bir yıldan dört yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır."

[101] Uyanık, **a.g.e.**, s. 35.

dengesini sağlayacak şekilde, mükelleflerin özel hayatlarına mümkün olan en az şekilde müdahale edilmesine imkan tanıyan bir arama kararı vermesi gerekir. Yargıç kararı olmadan kişilik haklarına yapılabilecek bir sınırlama, hem demokratik toplum düzeninin sarsacaktır hem de ölçülülük ilkesi gereğince amaç-araç dengesindeki ince çizgiyi geçerek kişi güvenliğini zedeleyecektir[102]. Yine aramayı gerçekleştiren elemanların bu sırada aldıkları mükellefe ait defter ve belgeleri seçerken vergi ile ilgili olmayanları titizlikle belirlemesi gerekmektedir (VUK md. 144/2).

2.3.4. Bilgi Toplamada Vergi Mahremiyeti

Bilgi toplama, vergi mükelleflerinde vergi bilincinin oluşmasının sağlanmasında oldukça faydalı bir vergi denetimi yoludur[103]. Çünkü vergilendirme döneminde "bilgi toplanacağını bilen vergi mükellefleri" yapacağı işlemlerde dikkatli ve özenli bir şekilde davranarak doğru ve gerçek bir beyanda bulunurlar[104]. Bu durumu vergi idaresinin denetim fonksiyonları açısından "mükellefi doğru beyanda bulunmaya sevk etme işlevi" olarak adlandırabiliriz.[105]. Bununla birlikte doğru bir beyanda bulunmayan vergi mükelleflerin ziyaa neden oldukları vergilerin tespiti açısından bilgi toplama önem arz etmektedir[106]. Aynı zamanda bilgi toplama sağlıklı vergileme sisteminin önemli fonksiyonlarından biridir[107].

Beyan usulü vergilendirme sisteminde elde edilen bilgilerin doğruluğunun tespiti için bu bilgilerin sürekliliğinin sağlanması gerekir[108]. Vergi denetimiyle görevli olan kişiler (örneğin vergi incelemesi yapmaya yetkili kişiler),

---

[102] Benzer görüş için bkz: Uyanık, **a.g.e.**, s. 37-38.
[103] Şükrü Kızılot, Metin Taş, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013, s. 109;
[104] M. Arslan, **a.g.e.**, s. 273; Doğan Şenyüz, v.d., **a.g.e.,** s. 139.
[105] Doğan Şenyüz, v.d., **a.g.e.,** s. 139.
[106] Özbalcı, **a.g.e.**, s. 449.
[107] Akdoğan, *Vergi Hukuk ve Türk Vergi Sistemi*, s. 106.
[108] M. Arslan, **a.g.e.**, s. 273; Karakoç, **a.g.e.**, s. 328.

vergilendirmeyle ilgili bilgileri sadece vergi mükellefi olanlardan değil, vergi mükellefi olmayanlardan da talep edebilirler[109].

Vergi idaresinin iki çeşit bilgi toplama yöntemi vardır. Bunlardan birincisi talep üzerine bilgi toplamadır. VUK md. 148'e göre vergi yetkilileri tarafından talep edilen bilgilerin, mükellef ya da onunla işlem yapanlar tarafından verilmesi zorunludur. Kısacası mükellef veya onunla işlem yapanların talep edilen bilgileri vergi yetkililerine vermeleri şarttır. Ancak bu kişilerin vergi dairelerine zorla getirilmeleri ise mümkün değildir (VUK md. 148). VUK md. 148'de düzenlenen bilgi verme zorunluluğunun istisnası ise VUK md. 151'de ayrıca belirtilmiştir. Buna göre bilgi vermekten mahremiyet gerekçesi ile kaçınılabilecek haller şöyledir:

- PTT İdaresinin muhabereler (iletişim) hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet: Buna göre PTT idaresinin kendisine bırakılan eşyalar ve mektuplar üzerinde gizliliği sağlama zorunluluğu bulunmaktadır. VUK md. 151 sadece PTT idaresinden bahsetmiştir. Ancak günümüzde özel kargo şirketlerinin de faaliyetleri bulunduğundan bu ifadenin özel kargo şirketlerini de içerdiğini düşünüyoruz.

- Doktor, diş hekimi, ebe ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının ne olduğuna dair bilgiler istenemez.

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

- CMUK md. 88 (yeni CMK md. 125) gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmayan, devlet sırrı içeren evrakın içeriği hakkında bilgi istenemez. Şu kadar ki, doğrudan doğruya vergi ile ilgili olmak üzere, bu gibi evraka müsteniden doğan borçların miktarlarına ve alacaklıların adlarına bilgiler istenebilir: VUK md. 151,

[109] Kızılot v.d., **a.g.e.**, s. 109; Doğan Şenyüz, v.d., **a.g.e.,** s. 139; VUK vergi dairesine geniş yetkiler tanımıştır. Örneğin, vergi dairesi vergi yükümlüsüyle ilgili işlemleri gerçekleştirirken, yükümlüden bilgileri talep edebileceği gibi yükümlü ile herhangi bir işlemi bulunan üçüncü kişilerden de bilgi talep edebilir (Bir oto komisyoncunun gerçek kazancı araştırılırken araba sattığı müşterilerinden arabayı satın aldıkları bedelleri sorulabileceği gibi), yine yükümlüyle alakalı işlemleri bulunan kamu idarelerinden ve müesseselerinden bilgi edinebilir ; Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 101.

burada eski Ceza Muhakelemeri Usul Kanunu md. 88'den bahsetmiştir. Bu maddenin yeni Ceza Muhakemesi Kanunu'ndaki karşılığı md. 125'dir. Buna göre devlet sırrı niteliğindeki bilgi ve belgeler sadece hakim tarafından incelenebilir. Ancak VUK md. 151 gereği, vergi ile ilgili konularda vergi yetkililerine bilgi verilebilmektedir.

Talep üzerine bilgi toplama yolunda önemli olan husus "ölçülülük ilkesi" gereği belirtilen bilgilerin ne kadarının ya da hangi bilgilerin verileceğini, amacının sınırını aşmaması doğrultusunda belirlemektir. Elbette ölçülülük ilkesinin amacına ulaşmasında, vergi mükellefince talep edilen bilgilerin, elverişlilik unsuru gereği olarak talep edilme nedenleriyle belirtilmesi ve orantılılık unsuru gereğince de talep edilen bilgilerin sadece gerçekten amacına uygun oranda, gerekenin talep edilmesiyle uyumlu olması zorunludur[110]. Aksi taktirde, vergi mükellefi olan kişinin bilgilerinin olduğundan daha fazlası talep edileceğinden kişi mahremiyetinin ihlal edilebileceği olasıdır.

İkinci bilgi toplama ise sürekli bilgi vermedir. Buna göre kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerin vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli aralıklarla ve sürekli olarak yazı ile vermeleri gerekmektedir (VUK md. 149). Sürekli bilgilendirme zorunluluğu getirilen işlemlere, ölüm olayları ve intikalleri (VUK.md.150), tapu işlemleri, motorlu araçlarla ilgili her türlü satış ve tescil işlemleri ve bankaların yaptıkları bankacılık işlemlerini örnek gösterebiliriz[111].

Bahsedilen bilgiler ışığında, vergi idarelerinin vergi inceleme, yoklama, arama ve bilgi toplama aşamalarında mükellefe ait pek çok bilgiye ulaştığı aşikardır. Bu nedenle mükelleflerin kendilerine ait bilgilerinin saklanmasını ve gizli tutulmasını isteme haklarının güvencesi de vergi mahremiyetidir[112]. Vergi idaresi

---

[110] Ölçülülük ilkesi, bir dengeyi temsil eder; Yücel Oğurlu, "İngiliz ve Türk İdare Hukuklarında İdare Faaliyetinin Denetlenmesinde Ölçülülük İlkesinin Rolü Hakkında Bir Değerlendirme", *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* (2000), Cilt IV, Sayı 1-2, s. 47-80.

[111] Doğan Şenyüz, v.d., **a.g.e.,** s. 140; Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 101.

[112] Noyan Alper Ünsal, "Türk Vergi Hukuku'nda Vergi Mahremiyeti Esası", *Yaklaşım Dergisi* (Ocak 2004), Sayı 133, s. 100; Ferhat Alemdar, "Vergi Mahremiyetinin Bilgi Edinme Hakkı Karşısındaki Durumu", *Vergi Dünyası Dergisi* (Ekim 2010), Sayı 350, s. 91.

mükelleflere ait bilgileri korumak ve hukuk güvenliğini sağlamak adına o bilgileri ifşa etmemek zorundadır[113].

Burada ayrıca VUK mükerrer md. 242'ye 2008 yılında eklenen son fıkradan da bahsetmek gerekir. Bu fıkraya göre elektronik defterlerin tutulması ve saklanması ile ilgili esaslar konusunda Maliye Bakanlığına bir yetki verilmiştir. Ancak bu fıkrada Maliye Bakanlığının çıkarılacak bir yönetmelikle söz konusu bilgilerin mükelleflerce Maliye Bakanlığının yetkili kıldığı bir özel hukuk tüzel kişiliği olan şirkete de aktarılabileceği konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Başka bir söyleyişle mükellef ile ilgili bilgilerin bir özel hukuk şirketinin elinin altında olması mümkün hale getirilmiştir. Yine kanunun aynı maddesinde VUK md. 5 teki vergi mahremiyeti hükümlerinin bu özel hukuk şirketinin ortakları, yöneticileri ve çalışanları için de uygulanacağı belirtilmiştir. Bu düzenleme Küçük tarafından Anayasanın 20 inci maddesine aykırı olduğu gerekçesiyle eleştirilmiştir[114]. Küçük'e göre Anayasanın 20 inci maddesi kişisel verilerin korunması ile ilgili özel düzenlemeler içermektedir[115]. Dolayısıyla mükellef ile ilgili bilgilerin bu madde kapsamında çıkartılacak yönetmelikle özel bir şirket tarafından tutulması Anayasaya aykırı olacaktır.

2.4. YARGILAMADA VERGİ MAHREMİYETİNİN KAPSAM VE SINIRLARI

Vergilendirme işlemleri pek çok zaman yolunda gitmeyebilir. Vergisini düzenli yatıran bir mükellef idarece yapılan bir hatada vergisini yüksek miktarda ödeyebileceği gibi, kendi yapmış olduğu hatalar nedeniyle bazı sorumluluklara maruz kalabilir. Doğal olarak her zaman vergisini düzenli yatıran mükelleflerle

[113] Ünsal, **a.g.e.**, s. 100.
[114] Eda Özdiler Küçük, "Vergi Hukukunda Kişisel Veriler Bakımından Ölçülülük İlkesinin Uygulanması", *On İki Levha Yayıncılık (Vergi Hukukuna Genç Yaklaşımlar İçinde)*, İstanbul, 2013, s. 158.
[115] Küçük, **a.g.e.**, s. 158.

karşılaşmayabiliriz. Vergi kaçırma teşebbüsü içinde olup vergisini en aza indiren hatta kazancını beyan etmeyen mükelleflerle bile karşılaşmaktayız. Sadece bunlarla sınırlı olmayıp pek çok nedenden dolayı vergi mükellefi ile vergi dairesi arasında vergiye dair uyuşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir. Uyuşmazlıkları gidermek maksatıyla kişiler hak arama için yargı organlarına başvurabilir.

Türk Vergi Yargısında vergi davalarına bakmakla görevli mahkeme, ilk derece mahkemeler olarak vergi mahkemeleri[116] ve (Düzenleyici işlemlerin iptali bakımından) Danıştay'dır[117]. Danıştayın bir başka fonksiyonu ise temyiz mahkemesi görevini üstlenmesidir ve bunun yanı sıra vergi mahkemeleri tarafından verilen kararlara karşı ara mahkeme ya da ikinci derecede mahkeme statüsündeki Bölge İdare Mahkemelerinde itiraz yolu bulunmaktadır[118].

Vergi yargısındaki tüm yargı yollarını tüketen bir kişinin vergi mahremiyetinin ihlali gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi nezdinde bireysel başvuru hakkını[119] kullanmasını da ayrıca incelemek gerekir (1982 AY. Md. 148). Bireysel başvuru hakkını kullanabilmek için olağan kanun yollarını tüketmek ve anayasada veya AİHS'de düzenlenmiş temel hak ve hürriyetlerden birinin ihlal edilmiş olması ihtimali gerekmektedir[120]. Vergi mahremiyeti de bir temel hak ve özgürlük olan özel hayatın gizliliği ilkesinin vergi hukukundaki görünümünü ifade ettiğinden, kişilerin vergi mahremiyetlerinin ihlal edildiği iddiası ile Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru hakları elbette mevcut olmalıdır[121].

Hukuk devleti ilkesinin gereği olarak yargı yetkisine sahip bağımsız mahkemelerin bu yetkiyi kullanırken keyfiyetten uzak hareket etmeleri ve bir takım ilkelere bağlı kalması gerekir[122]. Yargılama ilkeleri olarak bilinen bu ilkeler, hukuk önünde eşitlik ilkesi, tarafların eşitliği ilkesi, adil yargılama ilkesi, duruşmaların aleni

---

[116] Edizdoğan v.d., **a.g.e.**, s. 275.
[117] Yüce, **a.g.e.**, s. 157.
[118] Yüce, **a.g.e.**, s. 157.
[119] Bir diğer adı "Anayasa Şikâyeti" dir; Kemal Gözler, *Türk Anayasa Hukuku Dersleri*, Ekin Yayıncılık, Bursa, 2013, s. 431. Bireysel başvuru yoluna bir örnek olarak makul süre içinde davası sonuçlanmayan bir kişinin Anayasa Mahkemesine başvurmasını gösterebiliriz; Hakan Pekcanıtez, Oğuz Atalay ve Muhammet Özekes, *Hukuk Muhakemeleri Kanunu Hükümlerine Göre Medeni Usul Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011, s. 770.
[120] Yüce, **a.g.e.**, s. 13.
[121] Benzer görüş için bkz. Uyanık, **a.g.e.**, s. 84.
[122] Mehmet Yüce, *Türk Vergi Yargısı*, Ekin Yayıncılık, Bursa, 2012, s. 31.

olması ilkesi, ölçülülük denetimi ilkesi, hukuki dinlenilme hakkının sağlanması olarak sıralanabilir[123].

Vergi davalarında dava konusunu, vergilendirme işlemleri sırasında ortaya çıkan her türlü uyuşmazlık oluşturmaktadır[124]. Vergi davalarının tarh-tahakkuk ya da verginin tahsili aşamalarından herhangi birinde açılması mümkündür[125]. Hatta tahsilden sonra dahi vergi uyuşmazlığı ortaya çıkabilir[126]. VUK md. 377 bu durumu, "mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler" ifadeleri ile açıklamıştır.

Vergi davalarında da diğer dava türlerinde olduğu gibi davacı ve davalı olmak üzere iki dava tarafı bulunmaktadır. Davacı taraf gerçek ya da tüzel kişi olabileceği gibi küçük ve kısıtlılar da olabilir. Ancak küçük ve kısıtlılar adına dava açma yetkisi bunların kanuni temsilcilerine aittir[127]. Yine vergi mükellefleri kişilik hakları, ticari sırları, özel hayatın gizliliği gibi mahremiyet alanlarının ihlali sebebiyle dava açabilirler. Vergi davalarında davalı tarafta ise idare yer alır. Bu yüzden vergi mahremiyetinin korunması yükümlülüğü esas olarak devlet ve kamu görevlilerine ait bir yükümlülüktür. Esasında devletin yargılama aşamasında vergi mahremiyetinin sağlanmasıyla ilgili yükümlülüğü bu davalarda görevli kamu görevlileri bakımından söz konusudur. Kısacası devletin kendi personelinin vergi mahremiyetini ihlal edebilecek davranışlarından kaynaklanan bir yükümlülüğü bulunmaktadır. Bu bakımdan vergi mahremiyetinin ihlalini özellikle de yargılamaya katılan kişiler ve yargılama dışında olan üçüncü kişiler açısından incelemek gerekmektedir.

Davacının yani vergi mükellefinin dava sırasında ya da dava sonuçlandığında vergi mahremiyetinin ihlal edilebileceğini düşünürsek vergi mükellefinin bu durumda bazı haklara sahip olduğunu söyleyebiliriz. Kişi vergi mahremiyeti

---

[123] Yüce, **a.g.e.**, s. 31.

[124] Karakoç, Vergi……Yolları, s. 157.

[125] Tarh aşamasına ilişkin; "verginin ikmalen, re'sen yada idarece tarh edilmesi, vergi dairesince ceza kesilmesi, takdir ve tadilat komisyonu kararlarına dayanarak vergi salınması, ihtirazi kayıtla beyanda bulunulması, tevkif yoluyla vergi alınması" gibi durumlarda, yine tahsil aşamasında; "teminat istenilmesi, tahakkuka ve ihtiyati tahakkuka dayanan ihtiyati haciz uygulanması, ödeme emri tebliğ edilmesi, haciz uygulanması yada malların paraya çevrilmesi, tecil yada terkin taleplerinin reddedilmesi" gibi durumlarda dava açılabilir: Karakoç, Vergi…….Yolları, s. 158.

[126] Örneğin, sonradan fazla tahsilât yapıldığının mükellefce anlaşılması gibi.

[127] Karakoç, Vergi…….Yolları, s. 160.

nedeniyle idareye idari dava açabileceği gibi hem tazminat davası hem de bazı durumlarda tespit ve eda davaları açılabilecektir[128].

2.4.1.Davaya Katılanlar Bakımından Vergi Mahremiyeti

Vergi mahkemelerinde davaya katılanlar davanın tarafları olan davalı ve davacının haricinde avukatlar, hâkimler, mübaşir ve kalemde çalışanlar gibi mahkeme görevlileri, tanık ve bilirkişiler, teftiş yapanlar ve arama yapan polisler olarak sayılabilir[129].

Davacıdan dava sırasında talep edilen bilgiler nedeniyle davaya katılanlar davacının özel hayatını ilgilendiren, ticari sırlarını içeren ya da mahremiyet alanını ihlal edebilecek bilgilerini öğrenebilirler[130]. Bu anlamda kişinin sadece mahremiyet alanı öğrenilmekle kalmayıp belki de kişi maddi ve manevi olarak zarara uğratılmış bile olabilir. İşte bu noktada kişi kendine ait bilgileri mahkemeye vermekle sırlarını açıklamak arasında bırakılmaktadır[131]. Burada üzerinde düşünülmesi gereken soru, eğer kişinin vergi mahremiyeti alanı ihlal edilirse, kişi ihlal nedeniyle ihlali yapan devleti temsil eden kişiye mi yoksa bu görevi ona veren devlete karşı mı dava aşacaktır[132]? Sorumuzun cevabı aslında sorumuzda gizlidir. Çünkü davanın devleti temsil eden kişiye değil davalı konumdaki idareye dava açılması gerekmektedir[133]. Burada devletin sorumluluğu "idarenin bir kişiye verdiği zararın, idarenin mal varlığından bazı değerlerin zarar gören kişinin mal varlığına cebri olarak aktarılmasıyla tanzim edilmesi" anlamına gelen idari sorumluluktur[134]. Ayrıca

---

[128] Fatma Taş, *Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s. 182-183.

[129] Ahmet Erol ve Nuray Özışık, "Mükellef Hakkı Olarak Vergi Mahremiyeti", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi* (Mayıs 2014), Sayı 125, s. 43-44.

[130] Güray Erdönmez, *Medeni Usul Hukukunda Belgelerin İbrazı Mecburiyeti*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2014, 322-323.

[131] Erdönmez, **a.g.e.**, s. 323.

[132] F. Taş, **a.g.e.**, s. 181.

[133] F. Taş, **a.g.e.**, s. 181.

[134] Kemal Gözler, Gürsel Kaplan, *İdare Hukuku Dersleri*, Ekin Yayıncılık, Bursa, 2013, s. 740.

idarenin sorumluluğu kusurlu sorumluluk değil kusursuz sorumluluktur[135]. Yani devlet, personelin davranışından, kendi kusurlu olmasa bile sorumlu olacaktır. Kişi böylece idareyi idari dava açarak sorumlu tutabilecektir[136]. İdare ise bu nedenle devleti zarara uğratan kişiye kusuru varsa eğer rücu edebilecektir[137].

Ancak yukarıda bahsedilen durum davaya katılan avukat, tanık, bilirkişi açısından ayrı ayrı değerlendirilmelidir.

2.4.1.1.Avukatlar Bakımından Vergi Mahremiyeti

Avukat ile müvekkili arasında bir güven ilişkisi söz konusudur ve aralarındaki bu ilişki sadakatli davranmayı da gerektirir[138]. Avukatlık mesleği gereği avukat, müvekkiline ait mahremiyet alanı kapsamındaki sır niteliğindeki pek çok bilgiyi öğrenebilir. Özel yaşamın gizliliği ve dokunulmazlığı gibi hakların korunması amacıyla meslek sırrının korunması Anayasa ile güvence altına alınmıştır[139]. Avukatlık Kanununun 36. maddesinde avukatların sır saklama yükümlülüklerine yer verilmiş olup bu maddeye göre: "Avukatların, kendilerine tevdi edilen veya gerek avukatlık görevi, gerekse, Türkiye Barolar Birliği ve barolar organlarındaki görevleri dolayısıyla öğrendikleri hususları açığa vurmaları yasaktır. Avukatların birinci fıkrada yazılı hususlar hakkında tanıklık edebilmeleri, iş sahibinin muvafakatini almış olmalarına bağlıdır. Ancak, bu halde dahi avukat tanıklık etmekten çekinebilir. Çekinme hakkının kullanılması hukuki ve cezai sorumluluk doğurmaz."

Avukatlık Kanunu md. 36 ile avukatın müvekkiline karşı yarattığı güvenin ve müvekkilinin de bu güvene dayalı olarak sırlarının açıklanmayacağına dair inancının

---

[135] F. Taş, **a.g.e.**, s. 182; Kusursuz sorumluluk: "İdarenin bazı durumlarda, hukuka uygun eylem ve işlemlerinden doğan zararları tanzim etmesi yükümlülüğüdür." Gözler ve Kaplan, **a.g.e.**, s. 760.

[136] F. Taş, **a.g.e.**, s. 182.

[137] F. Taş, **a.g.e.**, s. 182.

[138] Meral Sungurtekin Özkan, *Avukatlık Mesleği Avukatın Hak ve Yükümlülükleri*, Barış Yayınları, İzmir, 2013, s. 518.

[139] Özkan, **a.g.e.**, s. 523.

korunması sağlanmaktadır[140]. Ayrıca zaten avukatın sır saklama yükümlülüğündeki amaç avukatlık mesleğinin güvene dayalı olma özelliğini ortaya koyarak müvekkilinin haklarını korumaktır[141]. Böylece müvekkilin sırrının saklanacağı konusunda bir şüphe duyması engellenir ve kendisini savunması için bir avukata danışması kolaylaştırılarak sosyal bir fayda gerçekleştirilmiş olur[142]. Ancak avukatın sır saklama yükümlülüğü olmasaydı, müvekkili avukatına güvenemez ve gerekli olan gizli bilgileri avukatı ile paylaşmaktan çekinebilirdi[143].

Meslek sırrının ifşası hürriyet aleyhine işlenen suçlardandır[144] ve sır saklama yükümlülüğünün ihlali halinde TCK md. 132 ve 137 gereği haberleşmenin gizliliği ihlali, md. 136 gereği verileri hukuka aykırı olarak verme suçu oluşabileceği gibi, Avukatlık Kanununun 134 üncü maddesi gereğince de disiplin cezası uygulanabilir[145]. Ancak bazı hallerde sır saklama yükümlülüğü avukatlık mesleğinin icrasını zedelese de ihlal edilebilir.

---

[140] Faruk Erem, *Meslek Kuralları (Şerh)*, TBB Yayınları, Ankara, 1977, s. 117.

[141] Sinan Kocaoğlu, *Müdafî*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012, s. 242.

[142] Kocaoğlu, **a.g.e.**, s. 240.

[143] Semih Güner, *Avukatlık Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007, s. 347.

[144] Süheyl Donay, *Meslek Sırrının Açıklanması Suçu*, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1978, s. 67; Vergi mahremiyeti kavramını meslek sırrı kavramı ile karıştırmamak gerekir. Meslek sırrı, "bir meslek sahibi tarafından mesleğinin yapılması sırsında öğrendiği ve bir gerçek veya tüzel kişiye ait saklanması gereken açıklanmamış bilgilerdir". Bir kere meslek sırrı bir mesleğin icrası sırasında öğrenilen bilgilere ilişkindir. Vergi mahremiyeti ise genel olarak belirli bir memurluk görevini yerine getiren kişiler tarafından ihlal edilse de, mahremiyeti ihlal edecek kişileri sadece memurluk görevini yapanlarla sınırlandırmak doğru olmaz. Ayrıca vergi mahremiyetinde mükellefe ait bilgilerin ifşa edilmesinin yanı sıra bu bilgilerin kullanılması da ihlal nedenleri arasındadır. Ancak meslek sırrını ifşa halinde ifşa edenin sır kapsamındaki bilgileri kendi yararına kullanmış olması şart değildir; Ayrıntılı bilgi için bkz. Bayraklı, **a.g.e.**, s. 20-21.

[145] TCK md. 132: "Kişiler arasındaki haberleşmenin gizliliğini ihlal eden kimse, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Bu gizlilik ihlali haberleşme içeriklerinin kaydı suretiyle gerçekleşirse, verilecek ceza bir kat artırılır. Kişiler arasındaki haberleşme içeriklerini hukuka aykırı olarak ifşa eden kimse, iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Kendisiyle yapılan haberleşmelerin içeriğini diğer tarafın rızası olmaksızın hukuka aykırı olarak alenen ifşa eden kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. İfşa edilen bu verilerin basın ve yayın yoluyla yayımlanması halinde de aynı cezaya hükmolunur." (Haberleşmenin Gizliliğinin İhlal)

TCK md. 137: "Yukarıdaki maddelerde tanımlanan suçların; kamu görevlisi tarafından ve görevinin verdiği yetki kötüye kullanılmak suretiyle, belli bir meslek ve sanatın sağladığı kolaylıktan yararlanmak suretiyle, işlenmesi halinde, verilecek ceza yarı oranında artırılır." (Nitelikli Haller)

TCK md. 136: "Kişisel verileri, hukuka aykırı olarak bir başkasına veren, yayan veya ele geçiren kişi, iki yıldan dört yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır." (Verileri Hukuka Aykırı Olarak Verme ya da Ele geçirme)

Avukatlık Kanunu md. 134: "Avukatlık onuruna, düzen ve gelenekleri ile meslek kurallarına uymayan eylem ve davranışlarda bulunanlarla, meslekî çalışmada görevlerini yapmayan veya görevinin gerektirdiği dürüstlüğe uygun şekilde davranmayanlar hakkında bu Kanunda yazılı disiplin cezaları uygulanır." (Disiplin Cezalarının Uygulanacağı Haller)

Özkan'a göre, avukatların meslekleri gereği "müvekkillerine ait her sırrı saklamalıdır" şeklindeki düşünce yanlıştır[146]. Yazara göre eğer avukata verilen bilgiler kamuya ait önemli bilgiler ise ve saklanan sırrın açıklanması kamuya yarar sağlayacaksa avukat müvekkiline ait bilgileri mahkemeyle paylaşabilmelidir[147]. Örneğin, müvekkilinin vergi gibi çok önemli bir konuda sırrı olup avukatın da bu sırrı kamunun menfaati daha üstün olduğu için açıklaması gibi[148]. Ayrıca Avusturya yasalarına göre kara paranın aklanması veya terör finansmanının söz konusu olduğu hallerde avukatın sır saklama yükümlülüğü ortadan kalkmaktadır[149].

Yine Güner'e göre bir avukat müvekkilinden vekaletlik yaptığı işin ücretini talep ettiği halde alamamış ve bu sebepten dolayı müvekkiline dava açmışsa, avukat mahkemece gerekli görülen müvekkilinin gizli kalması gereken bilgilerini belli ölçüler dâhilinde açıklayabilir[150]. Hatta bu durumda müvekkilinin sırrının açıklanması için olur vermesinin bir önemi yoktur[151].

Son olarak VUK md. 151'de avukatlarla ilgili düzenlemeden bahsetme gereği duymaktayız. Bu hükme göre avukatların görevleri nedeniyle öğrendikleri bilgiler konusunda vergi mahremiyetini sağlamak yani müvekkillerinin davasını görürken öğrendikleri bilgilerle ilgili gizliliği sağlamak gibi bir yükümlülükleri söz konusudur. Bu yükümlülük avukatın avukatlık sıfatıyla ilgili bir hükümdür. Buna karşılık avukatın avukatlık sıfatı dışında öğrendiği bilgiler vergi mahremiyetinin kapsamına girmez. Yine vekâlet ücret ve giderleriyle ilgili hususlar da mahremiyet kapsamında bulunmamaktadır. Örneğin bir avukatın bir anonim şirketin avukatlığını gördüğü esnada öğrendiği bilgiler vergi mahremiyeti kapsamındayken, bu anonim şirkete ortaklık sıfatı nedeniyle öğrendiği bilgiler farklı değerlendirilmelidir. Çünkü ilkinde avukat VUK 151 maddesine dayanarak bilgi vermekten kaçınırken ikinci durum

---

[146] Özkan, **a.g.e.**, s. 524-526; Yazara göre avukatın sır saklama yükümlülüğü, bireysel menfaatten ziyade kamusal menfaate dayanır.

[147] Özkan, **a.g.e.**, s. 525.

[148] Özkan, **a.g.e.**, s. 525.

[149] Özkan, **a.g.e.**, s. 525.

[150] Güner, **a.g.e.**, s. 354-355.

[151] Güner, **a.g.e.**, s. 356 ve naklen: "Bu kuralın uygulamasına örnek olarak, TBB disiplin kurulunun 05.04.1995 günlü E.995/24, K.995/26 sayılı kararında yer alan, avukatın iş sahibinden olur alamadan tanıklık yaparak iş sahibine ait sırları açıkladığı olayda, tanıklığın zorunlu olduğunu dikkate alarak disiplin cezası verilmemesi kararını gösterebiliriz."

VUK md. 151'de belirtilen bilgi vermekten kaçınılabilecek hallerden biri olmadığı için bu konuda bir bilgi verme yükümlülüğü söz konusu olacaktır.

2.4.1.2.Hâkimler ve Mahkeme Görevlileri Bakımından Vergi Mahremiyeti

Hâkimler için devlet memurundan ziyade özel statüde yer alan bir üst kamu görevlisidir diyebiliriz[152]. Hâkimler yargılamayı gerçekleştiren çok önemli bir yargılama kişisidir ve bu yüzden hâkimlerin karar alırken herhangi bir etki altında olmadan, her çeşit kaygı ya da baskıdan uzak bir şekilde bağımsızlıklarını koruyarak karar almaları gerekmektedir[153]. Hâkimler gücünü devleti oluşturan milletten yani halktan alır[154]. Her ne kadar devletle halk bazı konularda uyuşmazlık yaşasa da hâkim bu uyuşmazlıkta halk ve devlete karşı eşit olmak zorundadır[155]. Halkın yargının bağımsız olduğuna inanması için de yargının objektif bir anlayışı benimsemesi gerekmektedir[156]. 1982 Anayasasında hâkim ve mahkemelerin bağımsızlığı konusunda pek çok ilke benimsenmiştir[157].

Daha önce de bahsettiğimiz gibi vergi dava ve uyuşmalıklara bakmakla görevli olanlar, Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleridir[158]. Vergi davaları ve uyuşmazlıkları görülürken mükellefe ait bilgiler, sadece hâkim, savcı ve zabıt kâtibi tarafından değil mahkemede görev alan yazı işlerinde çalışanlar, teftişte görevli kimseler gibi kişiler tarafından da öğrenilebilir[159]. Bu sebeple

---

[152] L. Şanal Görgün, *Medeni Usul Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014, s. 30; Pekcanıtez v.d., **a.g.e.**, s. 150.

[153] Sibel İnceoğlu, *Yargı Bağımsızlığı ve Yargıya Güven Ekseninde Yargıcın Davranış İlkeleri*, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2008, s. 29-31; Baki Kuru, Ramazan Arslan ve Ejder Yılmaz, *Medeni Usul Hukuku,* Yetkin Yayınları, Ankara, 2012, s. 93; *Pekcanıtez* v.d., **a.g.e.**, s. 150; Hakimlerin yargı işlemleri yaparken hem diğer organlara karşı bağımsız olması, hem de dava taraflarına karşı tarafsız davranmaları gerekmektedir: Timuçin Muşul, *Medeni Usul Hukuku*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012, s. 32.

[154] Pekcanıtez v.d., **a.g.e.**, s. 150.

[155] İnceoğlu, **a.g.e.**, s. 34-36; Pekcanıtez v.d., **a.g.e.**, s. 150.

[156] İnceoğlu, **a.g.e.**, s. 29.

[157] 1982 Anayasası 138 inci maddesi örnek verilebilir; Kuru v.d., **a.g.e.**, s. 93.

[158] Ferhat Alemdar, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti", *Vergi Dünyası Dergisi* (Eylül 2010), Sayı 349, s. 102.

[159] Alemdar, **a.g.e.**, s. 102.

VUK'un 5 inci maddesinde vergi mahremiyeti yasağına uyacaklar "mahkemeler, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar" olarak geniş tutulmuş ve bu kişilerin mükellefler hakkında öğrendikleri bilgileri saklamaları zorunlu tutulmuştur[160].

Bazen hâkimler, görevlerini icra ederken adam kayırma, kin ve nefret duygularıyla hareket etme, kişinin özel hayatına dair bilgilerini ifşa etmeye neden olma gibi sebeplerden dolayı yanlış kararlar almış olabilirler[161]. Bu tarz bir durumla karşılaşıldığında kişi maddi ve manevi olarak uğramış olduğu zarardan dolayı devlete karşı dava açabilir. Hâkimler ikinci derecede sorumlu olduklarından dolayı dava devlete açılmaktadır[162]. HMK'nın 46 ıncı maddesi gereğince "Hâkimlerin yargılama faaliyetinden dolayı aşağıdaki sebeplere dayanılarak Devlet aleyhine tazminat davası açılabilir: Kayırma veya taraf tutma yahut taraflardan birine olan kin veya düşmanlık sebebiyle hukuka aykırı bir hüküm veya karar verilmiş olması, sağlanan veya vaat edilen bir menfaat sebebiyle kanuna aykırı bir hüküm veya karar verilmiş olması…gibi durumlarda devlet, ödediği tazminat nedeniyle, sorumlu hâkime ödeme tarihinden itibaren bir yıl içinde rücu eder.[163]" Görüldüğü gibi HMK md. 46, hâkimlerin sorumluluk nedenlerini sınırlayıcı bir şekilde belirtmiştir. Yine VUK md. 5'i hatırlatmamız yerinde olacaktır. Her ne olursa olsun yargılamayı gerçekleştirecek olan hâkimler statü olarak özel konuma sahip olsalar da onlar da kusurlu davranışları nedeniyle yargılanmak ve kusurlarını telafi etmek durumundadırlar.

---

[160] Alemdar, **a.g.e.**, s. 102.

[161] Pekcanıtez v.d., **a.g.e.**, s. 156; Bu tarz sebeplerden dolayı devlet aleyhine tazminat davası açılabilmektedir. Davanın doğrudan doğruya hakime karşı değil, devlete karşı dava açılması gerektiği konusunda: Muşul, **a.g.e.**, s. 36-37: Ancak dava dışındaki bir durumdan dolayı tazminat davası açılması gerekiyorsa bu dava bizzat hakime karşı açılır; Görgün, **a.g.e.**, s. 40-43.

[162] Pekcanıtez v.d., **a.g.e.**, s. 155-156.

[163] Yine Hâkimler ve Savcılar Kanunu 93/A maddesinde de bu duruma benzer hükümler getirilmiştir.

2.4.1.3.Tanık ve Bilirkişiler Yönünden Vergi Mahremiyeti

Tanık, "bir davada kendisi tarafından fark edilen bir olayı ortaya çıkarmak durumunda olan kimsedir"[164]. Tanık, üçüncü kişidir yani dava taraflarının dışındaki kişidir[165]. Tanıklar, şahit oldukları olayları mahkemeye bildirirken şahsi yorum ya da değerlendirmeler hariç tanık oldukları her şeyi mahkemeye anlatmak durumundadırlar[166]. Tanık beyanının delil değeri konusunda VUK md. 3 şu ifadelere yer vermiştir: "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir."

VUK' da tanık beyanı geçerli bir delil olmasına karşın her tanık beyanının da delil olarak kabul edilmesi olanaksızdır. VUK md. 3 gereğince tanık beyanının vergi yargısında delil olarak kabul görmesi için iki şart bulunmaktadır. Bunlardan birincisi "tanık beyanının vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabii olması", ikincisi de "tanık beyanının vergiyi doğuran olayla ilgisinin açık olması" dır[167].

Vergi uyuşmazlıklarında tanık dinlenip dinlenemeyeceği konusunda herhangi bir açık hüküm bulunmamaktadır[168]. Vergi Davalarında tanık dinlenip dinlenemeyeceği sorunu, vergi yargısındaki yazılılık ilkesi[169], delil serbestîsi ilkesi[170]

---

[164]Yusuf Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir, 1997, s. 144.

[165] Karakoç, Türk…..Sistemi, s. 144.

[166] Şükrü Kızılot,Zuhal Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2014, s. 740.

[167] Karakoç, Türk…..Sistemi, s. 147; Edizdoğan v.d., **a.g.e.**, s. 284.

[168] Karakoç, Türk…..Sistemi, s. 143; Özgür Biyan, *Türk Vergi Hukukunda İspat-Delil*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012, s. 165.

[169] Yazılılık ilkesi, İdari Yargılama Usulü Kanunu, madde 1/2'de şöyle açıklanmıştır: " Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinde yapılır."

[170] Delil serbestîsi ilkesi, VUK'un 3 üncü maddesince, "Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir" olarak açıklanmıştır.

ve re'sen araştırma ve inceleme ilkelerinin[171] birbirleriyle somut olarak çatışmasından kaynaklanmaktadır[172]. Zira doktrinde tanık beyanı delil olarak kabul görse de vergi mahkemelerinin tanığın dinlenemeyeceği yönünde kararları bulunmaktadır[173]. Ancak vergi hukukunda tanık beyanı hâkimi kesin olarak bağlamayan bir takdiri delil olduğunu söyleyebiliriz[174].

Ayrıca davada üçüncü kişi olarak bulunan tanığın dinlenmesi ile ortaya çıkan ispat faaliyeti neticesinde kişilik hakları ve özel hayatının gizliliği ihlal edilebilir[175]. Bu nedenle kişinin mahremiyet alanı ya da özel yaşam alanının ihlal edilebilir durumu düşünüldüğünde kişinin özel hayatının korunması menfaati ile "maddi gerçeğe uygun adil bir hüküm verilmesindeki menfaat arasında denge gözetmek" zorunluluğu vardır[176]. Yani maddi gerçeğe ulaşmak tek öncelik değildir[177]. Örneğin üçüncü kişi sıfatındaki tanık, yapmış olduğu tanıklık nedeniyle ceza kovuşturması alabileceği ya da kişilik haklarının zedeleneceği gerekçesiyle tanıklıktan çekinebilir[178]. Bu nedenle tanığın mahremiyeti açısından yargıda maddi gerçeğe

---

[171] Re'sen araştırma ve inceleme ilkesi, hakimin tarafların iddia ve savunmalarına bağlı kalmayarak, yargıcın gerekli gördüğü hallerde araştırma ve inceleme yoluna gitmesi olanağıdır; Edizdoğan, v.d., **a.g.e.**, s. 285.

[172] Karakoç, Türk…..Sistemi, s. 143.

[173]"İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda, yazılı yargılama usulü esas alındığında ve esasen İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31 inci maddesinde Hukuk Usulü Muhakeleri Kanunu'nun şahadete ilişkin hükümlerine atıfta bulunulmadığına göre, yükümlüden canlı hayvan satın alan kasap…'ın Vergi Mahkemesince duruşmada şahit olarak dinlenilmesinde, şahide yemin teklif edilmesinde ve yemine icabet etmediği nedeniyle yemin teklif edilen hususun ikrar edildiğinin kabulü suretiyle delil olarak değerlendirilerek karar verilmesinde kanun ve usul hükümlerine uyarlık bulunmamaktadır." Danıştay 3. D. 24.12.1986 gün ve E. 1986/1201, K. 1986/2706, "2577 sayılı Kanunun 17. ve 18. Maddelerinde duruşmada tarafların dinleneceği hükme bağlanmış, şahit dinleneceğine ilişkin bir hükme yer verilmemiştir. Aynı kanununun 31. Maddesinde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun şahadete ilişkin hükümlerine de yollama yapılmamıştır. İdari Yargılama usulü Kanununda yazılı yargılama usulü esas alındığına ve esasen İdari Yargılama Usulü Kanununun Hukuk Ususlü Muhakemeleri Kanununun şahadete ilişkin hükümlerine atıfta bulunulmadığına göre Vergi Mahkemesince mahallinde keşif yapılmasından sonra davacı tarafından getirilen ve naylon fatura düzenlediği iddia edilen…..adlı şahısların ifadeleri alınarak düzenlenen tutanakdaki tespitlere dayanılarak ulaşılan sonuca göre tarhiyatın kaldırılması yolunda karar verilmesinde hukuka uyarlık görülmemiştir." Danıştay, 3. D. 25.12.1990 gün ve E. 1989/3460, K. 1990/3569: Bkz. Karakoç, Türk…..Sistemi, s. 142'den naklen.

[174] Biyan, **a.g.e.**, s. 167.

[175] Erdönmez, **a.g.e.**, s. 319.

[176] Erdönmez, **a.g.e.**, s. 319.

[177] Erdönmez, **a.g.e.**, s. 319.

[178] Erdönmez, **a.g.e.**, s. 319.

ulaşmak ve her ne olursa olsun delillerin elde edilmesi öncelik olarak kabul edilemez[179].

Tartışmaya açık olan bu durumu vergi mahremiyeti açısından ele aldığımızda, tanık açısından kişilik hakları ve özel yaşamının korunması ve dolayısıyla vergi mahremiyetinin söz konusu olması tanığa tanıklıktan çekinme hakkını verebilir. Ancak taraflar açısından tanık tarafından beyan edilecek bilgiler sır değerinde ise, öğrenilen sırrın kimseye açıklanmaması gerektiği de düşünülürse tanığın bu durumu gizleme hakkı vardır diyebiliriz. Burada HMK md. 249'a da değinmek gerekmektedir. Bu maddeye göre kanun gereği sır olarak korunması gereken bilgiler hakkında tanıklığına başvurulacak kimselerin, bu hususlar hakkında tanıklıktan çekinmeleri mümkündür. Ancak sır sahibi tarafından sırrın açıklanmasına izin verildiği takdirde, bu kimseler tanıklıktan çekinemezler. Avukatlık Kanunu bakımından değerlendirdiğimizde ise müvekkil izin verse dahi, avukatın tanıklıktan çekinme hakkı olduğunu belirtmeliyiz (Avukatlık Kanunu md. 36).

Vergi mahremiyetinin sağlanması ile yükümlü olanlardan bir diğeri de bilirkişilerdir. Gerek görüldüğünde vergi mahkemelerine vergi işlerinde hâkimlere yardımcı olmak üzere bilirkişiler atanır. Mahkeme takdir yetkisini kullanarak gerekli görülen durumlarda bilirkişiye başvurur[180]. Mahkeme, çözümü hukuk dışında, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hâllerde[181], taraflardan birinin talebi üzerine yahut kendiliğinden, bilirkişinin oy ve görüşünün alınmasına karar verir. Bilirkişiler, vergisel olarak çözüme kavuşturulması gerektiren bir durumda teknik ve özel yeteneğinde yararlanılmak istenilen şahıslardır diyebiliriz[182]. Bilirkişi konusu Hukuk Muhakemeleri Kanununun 266-287 maddelerinde düzenlenmiştir.

Bilirkişinin incelemesine sunulan bir davada, bilirkişinin inceleme alanı yani uyuşmazlık konusu olan durumun açık bir şekilde ifade edilerek bilirkişinin neyi inceleyeceği belirtilmelidir[183]. Aksi takdirde görev alanı belirtilmeden incelemeye

---

[179] Erdönmez, **a.g.e.**, s. 319.

[180] Erdal Sönmez ve Garip Ayaz, *Vergi Yargısı*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1999, s. 321.

[181] Örneğin, belgede yer alan imzanın kime ait olduğunu belirleyebilmede, iktisadi kıymetlerin gerçek değerlerinin ne olduğunu belirlemede, üretim yöntemlerinin ne olduğunu belirlemede vs. gibi durumlarda gerekebilir; Kızılot, **a.g.e.**, s. 749-750.

[182] Uyanık, **a.g.e.**, s. 49.

[183] Karakoç, Türk…..Sistemi, s. 158.

karar verilmesi kanuna aykırıdır ve oluşan bu adaletsizlik taraflar açısından özel hayatın gizliliğini zedeleyerek vergisel anlamda da vergi mahremiyetini ihlal edebilecek durumdur[184].

Hukuk Muhakemeleri Kanununun 277 inci maddesinde bilirkişilerin sır saklama yükümlülüklerine yer verilmiştir. Bu maddeye göre "bilirkişi, görevi sebebiyle yahut görevini yerine getirirken öğrendiği sırları saklamak, kendisi ve başkaları yararına kullanmaktan kaçınmakla yükümlüdür." Görüldüğü gibi HMK md. 277 bu ifadeleriyle VUK md. 5'i açıklayıcı niteliktedir.

2.4.2.Üçüncü Kişiler Yönünden Vergi Mahremiyeti

Üçüncü kişiler dava dışında kalan yani davayla herhangi bir ilişkisi olmayan gazeteci, rakip şirket yetkilileri gibi yargılama dışındaki kişilerdir.

Vergi mahremiyeti VUK md. 5 anlamında, vergi yükümlüsüne ait gizliliği olan bilgi ve sırların kamu görevini icra edenler tarafından açıklanmama yasağıdır[185]. Kanun koyucunun VUK'un 5. maddesinde vergi mahremiyeti ile kamudan daha çok, kişiye öncelik verdiği açıktır[186].

Ancak vergi mahremiyetini ihlal edebilecekleri VUK'un 5. maddesinde sayılan kişilerle sınırlı tutamayız. Çünkü vergi mahremiyeti nedeniyle bir şekilde dava taraflarının bilgileri üçüncü kişilerce de ihlal edilebilir. Örneğin mahremiyet kapsamında bulunan büyük bir şirketin patent haklarını ilgilendirebilecek pek çok önemli bilginin bir gazeteciye aktarılması halinde, gazetede yer alan bu konuyla alakalı devam etmekte olan yazı dizisinin olması üçüncü kişiler adına vergi mahremiyetinin ihlal edilmesi anlamına gelir[187]. Görüldüğü üzere vergi

---

[184] Karakoç, Türk…..Sistemi, s. 158.

[185] Ahmet Erol, "Yeni Türk Ceza Kanunu Karşısında Vergi Mahremiyeti Suçu-I", *Yaklaşım Dergisi* (Mayıs 2007), Sayı 173, s. 248.

[186] Şafak Ertan Çomaklı, "Mahremiyet Kavramı ve Türk Vergi Hukuknda Vergi Mahremiyeti", *Vergi Dünyası Dergisi* (Ağustos 2007), Sayı 312, s. 138.

[187] F. Taş, **a.g.e.**, s. 183

mahremiyetini ihlal edenler vergi incelemeleri yapanlar, vergi mahkemelerinde görev yapanlar, bilirkişiler gibi kanunda sayılanların dışında gazeteci, haber spikeri, basın mensubu çalışanları gibi kişiler de olabildiğinden mükellefe ait bilgilerin basın yoluyla ihlal edilebilmesi mümkün olabilmektedir[188].

Burada vergi mahremiyeti ihlal edilen kişi üçüncü kişilerin işlemiş olduğu fiillerden dolayı onlara müdahalenin men'i davası açabilir[189]. Yine vergi mükellefine ait gizli bilgilerin bir televizyon programında açıklanacağına dair duyumların alındığı bir durumda, kişi bu bilgilerin televizyon programında kamuoyuyla paylaşılmasını engellemek için eda davası niteliğindeki önleme davası açabilir[190]. Her ne kadar bu üçüncü kişiler vergi mahremiyeti ihlal edenler arasında sayılmasa da "suça iştirak" ettiklerinden "vergi mahremiyetinin ihlaline iştirak suçu" ile de yargılanabileceklerdir[191].

Böyle hallerde maddi ve manevi tazminat davası da açılabilir. Kişi bazen kişilik haklarının zedelenmesi, mahremiyet alanının ihlal edilmesi, itibarının zedelenmesi, ticari sırlarının üçüncü kişiler tarafından öğrenilmesi gibi sebeplerden dolayı uğramış olduğu zararının tazminini üçüncü kişilerden talep edebilir. Bu zarar kişiye hem maddi zarar hem de manevi zarar vermiş olabilir[192]. Örneğin, çok önemli bir konuda Ar-Ge faaliyeti yürüten bir firmaya vergi elemanlarınca (basın mensupları eşliğinde) inceleme başlatılsa, inceleme haberlerinin kamuoyuna yansımasıyla firmanın halen yürüttüğü Ar-Ge faaliyeti ile ilgili raporları rakip firmalarca öğrenilmiş olsa, firmanın burada maddi bir zararı ortaya çıkabilecektir. Yine bu

---

[188] Gülşen Gedik, "Vergi Mahremiyeti Kapsamındaki Bilgilerin Basında Yer Alması", *Vergi Dünyası Dergisi* (Ocak 2008), Sayı 317, s. 126.

[189] F. Taş, **a.g.e.**, s. 183; Bir diğer adı durdurma davasıdır ve durdurma davası, saldırının halen devam etmekte olduğu durumlarda açılan davadır. Mustafa Kılıçoğlu, *Tazminat Hukuku*, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2010, s. 1247.

[190] F. Taş, **a.g.e.**, s. 184; Önleme davası, zararın henüz doğmadığı ama doğacağına dair ciddi belirtilerin olduğu hallerde açılan davadır. Mustafa Dural ve Tufan Öğüz, *Türk Özel Hukuku Cilt II Kişiler Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2009, s. 144.

[191] Metin Taş, "Vergi Mahremiyeti Kapsamındaki Belge ve Bilgilerin Basında Yer Almasının Hukuki Boyutları", *Yaklaşım Dergisi* (Mart 2011), Sayı 219, s. 21; Türk Ceza Kanununun 336 ıncı maddesi gereğince "yetkili makamların kanun ve düzenleyici işlemlere göre açıklanmasını yasakladığı ve niteliği bakımından gizli kalması gereken bilgileri açıklayan kimseye üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası verilir."

[192] F. Taş, **a.g.e.**, s. 184.

işlemler nedeniyle firmanın piyasada itibarının zedelenmesi halinde ortada bir manevi zarar olacaktır.

2.4.3.Ticari Defterlerin Delil Olarak Kullanılması Halinde Vergi Mahremiyeti

TTK md. 64 hükmüne göre her tacir ticari defterlerini tutmak zorundadır. Yine VUK'un 171-178 maddeleri de defter tutmakla yükümlü olanları saymıştır. Vergi matrahının doğruluğunun tespiti açısından ticari defterlerin ve kayıtların kaydedilmesi çok önemlidir[193]. Çünkü bunlar vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tesbit etmek, vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek, vergi ile ilgili muameleleri belli etmek, mükellefin vergi karsışındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek ve hatta mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek açısından önemli delillerdir (VUK md. 171). Dolayısıyla vergi yükümlülerin gelir ve giderlerini gösteren kayıtlarını doğru ve usulüne uygun bir şekilde defterlerine kaydetmesi gerekir[194]. Aksi takdirde zamanında ve usulüne uygun olarak tutulmayan defterler yükümlü lehine ilk görünüş karinesi[195] olarak kullanılamaz[196].

Ticari defterlerin delil olarak kullanılması konusunda Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda da bazı düzenlemeler bulunmaktadır[197]. Burada çalışmamız açısından

---

[193] Biyan, **a.g.e.**, s. 179.

[194] Biyan, **a.g.e.**, s. 180.

[195] İlk görünüş karinesi şöyle açıklayabiliriz; Vergi yükümlüsünün tutulması gereken defterleri kanunda belirtilen düzen ve gerekliliklerine göre tutma ödevi vardır. Tutulan kayıtları usule uygun olarak belgelendiren vergi yükümlüsü, beyanının doğruluğu konusunda ilk görünüş karinesinden yararlanır. Bu durum aksi vergi idaresince ispatlanıncaya kadar geçerlidir: Karakoç, Türk……Sistemi, s. 102; Yine ilk görünüş karinesinin kuvvetli emare ispatıyla eş değer olduğunu söyleyebiliriz. Çünkü tam ispatın mümkün olmadığı durumlarda uygulama alanı ilk görüş karinesi olarak yüksek tecrübe kurallarının varlığını şart koşmaktadır. Örneğin, ameliyat sonrası doktorunu tazminat davası açan bir hastanın, ameliyat sonrası karnında unutulan makasın fark edilmesiyle doktorun kusurlu olarak makası unuttuğu sonucuna ulaşılması; Pekcanıtez v.d., **a.g.e.**, s. 461.

[196] Biyan, **a.g.e.**, s. 180.

[197] HMK md. 222 aynen şöyledir: "Mahkeme, ticari davalarda tarafların ticari defterlerinin ibrazına kendiliğinden veya taraflardan birinin talebi üzerine karar verebilir. Ticari defterlerin, ticari

önem taşıyan belgelerin ibrazından kaçınılması ile ilgili HMK md. 220/3 düzenlemesinden bahsetmeliyiz. Belgeleri ibrazdan kaçınmaya yöneltecek bazı istisnai durumlar olabileceğinden, HMK md. 220/3'te "kabul edilebilir bir mazeretin bulunduğu" her durumda ibrazdan kaçınılabileceğini ifade etmiştir. Eğer bir taraf, belgelerin ibrazı ile bir ticari ya da özel hayat sırrı açığa çıkacak, ticari sırrı ifşa edilebilecek, marka değeri zedelenebilecek, itibarı düşecek ya da herhangi bir yaptırımla ceza alabilecek durumda ise belgeleri ibraz etmek yerine davayı bile kaybetmeyi tercih edebilir[198]. Bundan dolayı hâkimin belgelerin ibraz menfaati ile maddi gerçeğe ulaşma yolundaki dengeyi kurması gerekir. Yine hâkimin belgelerin ibraz edilmemesine dayanarak olumlu ya da olumsuz bir karar alırken özenle davranması gerekmektedir[199].

Burada ticari defterlerin vergi davalarındaki delil değeri ile ticari davalardaki delil değerinin farklı olduğunu da belirtmeliyiz. HMK'nın ticari defterlerle ilgili hükümleri, iki tacir arasında veya tek tarafın tacir olduğu durumlarda geçerli sayılabilir. Ancak biz bu durumu vergi davaları açısından düşünürsek acaba bir tarafın vergi yükümlüsü diğer tarafın ise idare olduğunu da düşünürsek, defterler yine aynı şekilde değerlendirilir mi yoksa değerlendirilmez mi ayrıca düşünmek gerekir.

Öncelikle belirtelim ki yukarıda bahsedilen durumun farklı sonuç doğurabileceği kanısındayız. Çünkü ilk bahsedilen durumda taraflardan her ikisi de tacir ya da tek taraf tacirdir. Oysa ikinci bahsedilen durumda karşı taraf idaredir. Daha da önemlisi vergi davalarında re'sen araştırma ilkesi geçerlidir[200]. Yani vergi

---

davalarda delil olarak kabul edilebilmesi için, kanuna göre eksiksiz ve usulüne uygun olarak tutulmuş, açılış ve kapanış onayları yaptırılmış ve defter kayıtlarının birbirini doğrulamış olması şarttır. İkinci fıkrada belirtilen şartlara uygun olarak tutulan ticari defter kayıtlarının sahibi ve halefleri lehine delil olarak kabul edilebilmesi için, diğer tarafın aynı şartlara uygun olarak tutulmuş ticari defterlerindeki kayıtların bunlara aykırı olmaması veya ilgili hususta hiç bir kayıt içermemesi yahut defter kayıtlarının aksinin senet veya diğer kesin delillerle ispatlanmamış olması gerekir. Bu şartlara uygun olarak tutulan defterlerdeki sahibi lehine ve aleyhine olan kayıtlar birbirinden ayrılamaz. Açılış veya kapanış onayları bulunmayan ve içerdiği kayıtlar birbirini doğrulamayan ticari defter kayıtları, sahibi aleyhine delil olur. Taraflardan biri tacir olmasa dahi, tacir olan diğer tarafın ticari defterlerindeki kayıtları kabul edeceğini belirtir; ancak, karşı taraf defterlerini ibrazdan kaçınırsa, ibrazı talep eden taraf iddiasını ispat etmiş sayılır."

[198] Erdönmez, **a.g.e.**, s. 267- 282.

[199] Erdönmez, **a.g.e.**, s. 282.

[200] Karakoç, Türk……Sistemi, s. 58.

davalarında hâkim delilleri tarafların sundukları delillerle bağlı olmadan kendiliğinden toplayabilir[201].

Her iki tarafın da tacir olduğu davalarda, bir tarafın delil ibrazına gerek duyulduğunda ticari sırların ifşası, özel hayatın gizliliği, itibarın zedelenebileceği gibi hususlar nedeniyle ibrazdan çekinmesi ile bir tarafın vergi mükellefi diğer tarafın ise idare olduğu davalarda vergi yükümlüsünün ticari defterlerinin bahsedilen nedenlerle mahkemeye ibrazdan çekinmesi birbirinden farklı şeylerdir. Çünkü vergi yargılamasında re'sen araştırma ilkesi gereği vergi mahkemesi mükelleften defterlerini ibraz etmesini talep etmesi durumunda mükellefin defterlerini ibraz etmesi şarttır (İYUK md. 20). Re'sen araştırma ilkesinin vergi mahremiyeti açısından en önemli sonucu ise mahkeme tarafından elde edilen "bilgi ve belgelerin tarafların bilgisine ve tartışmasına sunulması gereği" olarak karşımıza çıkmaktadır[202]. Böyle bir durumun da VUK md. 5 kapsamında değerlendirilmesi gerektiği açıktır.

2.4.4.Yargılama Aleniyeti Bakımından Vergi Mahremiyeti

Yargıya güvenin sağlanması için duruşmaların aleni yapılması gerekmektedir[203]. Alenilik ilkesi gereği duruşmaların aleni yapılması yargılamanın denetlenmesinin en pratik yoludur ve yargılamanın objektifliği açısından önemlidir[204]. Aynı zamanda tarafların yalan beyanda bulunmasını engelleyebilecek bir yöntemdir[205]. Kural olarak da yargılama herkese açıktır ve gizli yapılamaz[206]. 1982 Anayasası da md. 141'de "Mahkemelerde duruşmalar herkese açıktır. Duruşmaların bir kısmının veya tamamının kapalı yapılmasına ancak genel ahlakın

[201] Karakoç, Türk……Sistemi, s. 58.
[202] Karakoç, Türk……Sistemi, s. 67.
[203] Pekcanıtez v.d., **a.g.e.**, s. 278.
[204] Pekcanıtez v.d., **a.g.e.**, s. 278.
[205] Pekcanıtez v.d., **a.g.e.**, s. 278.
[206] Pekcanıtez v.d., **a.g.e.**, s. 278.

veya kamu güvenliğinin kesin olarak gerekli kıldığı hallerde karar verilebilir" ifadelerini kullanmıştır[207].

Yine HMK'un 149 uncu maddesinde şöyle denilmiştir; "Mahkeme, tarafların rızası olmak şartıyla, kendilerinin veya vekillerinin, aynı anda ses ve görüntü nakledilmesi yoluyla bulundukları yerden duruşmaya katılmalarına ve usul işlemleri yapabilmelerine izin verebilir. Tarafların rızası olmak kaydıyla, mahkeme; tanığın, bilirkişinin, uzmanın veya bir tarafın dinlenilmesi esnasında başka bir yerde bulunmalarına izin verebilir. Dinleme, ses ve görüntü olarak aynı anda duruşma salonuna nakledilir."

İYUK'un 18 inci maddesinde ise "Duruşmalar açık olarak yapılır. Genel ahlakın veya kamu güvenliğinin gerekli kıldığı hallerde, görevli daire veya mahkemenin kararı ile duruşmanın bir kısmı veya tamamı gizli olarak yapılır." hükmüne yer verilmiştir.

Vergi mükellefinin mahkemede görülen davası sırasında özel hayatına ait sırları, ticari sırları, kişilik haklarına ait sırları gibi korunması gereken bazı bilgileri bulunmakta ise, mahkeme bu bilgileri korumak için çeşitli tedbirler alabilir[208]. Ancak mahkemenin bu bilgileri korumak maksadıyla tedbirler alabilmek için öncelikle yapacağı ilk şey sır niteliğindeki bu bilgiler hakkında kabul edilebilir bir bilgiye sahip olmasıdır[209]. Mahkemenin kişiye ait bilgilerin korunması maksadıyla alması gereken tedbirleri şöyle sıralayabiliriz[210]; "dava dosyasını inceleme yetkisinin sınırlandırılması, alenilik ilkesinin sınırlanması, belgelerin kısmen karartılması, tarafların veya onların kanuni temsilcilerinin yargılama dışında bırakılması, bazı belgeleri inceleme yetkisinin sadece bilirkişiye verilmesi gibi." Görüldüğü üzere

---

[207] 1982 Anayasamızın bu hükümleri AİHS ile de uyum içindedir. AİHS md. 6 şöyledir: "*Herkes, gerek medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili nizalar, gerek cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamalar konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından davasının makul bir süre içinde, hakkaniyete uygun ve açık olarak görülmesini istemek hakkına sahiptir. Hüküm açık oturumda verilir; ancak, demokratik bir toplumda genel ahlak, kamu düzeni ve ulusal güvenlik yararına, küçüklerin korunması veya davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliği gerektirdiğinde veya davanın açık oturumda görülmesinin adaletin selametine zarar verebileceği bazı özel durumlarda, mahkemenin zorunlu göreceği ölçüde, duruşmalar dava süresince tamamen veya kısmen basına ve dinleyicilere kapalı olarak sürdürülebilir"*.

[208] Erdönmez, **a.g.e.**, s. 400.

[209] Erdönmez, **a.g.e.**, s. 400.

[210] Erdönmez, **a.g.e.**, s. 400-401.

kişinin gizli kalması gereken bilgilerinin korunması amacıyla alenilik ilkesi sınırlandırılabilir ve hatta bu önlemler neticesinde hukuki dinlenilme hakkı[211] da sınırlandırılmış olabilir[212].

Üzerinde durulması gereken nokta, bu durumda hâkimin nasıl davranacağıdır. Hâkim alacağı kararda ölçülülük ilkesine uygun hareket etmek zorundadır[213]. Çünkü hâkim bu konuda alacağı kararlarla karşı tarafın hukuki dinlenilme hakkının ihlal edilmesine neden olabilir. Eğer hâkim ölçülülük ilkesine uygun hareket etmezse, tarafların hukuki dinlenilme haklarının ihlal edilmesi kaçınılmazdır[214].

Hâkim vergi mükellefine ait vergi sırrı, ticari sırrı, önemli bir buluşu ya da üretim sırrı gibi bilgilerin korunması amacıyla dava görülürken duruşmayı aleni yapmaktan ziyade aleni yapmamaya da karar verebilir ve hatta taraflara duruşma sırasında öğrenmiş oldukları bilgileri saklama yükümlülüğü getirebilir[215]. Hâkimin yargılamanın gizli yapılıp yapılmayacağına karar verirken; davayı aydınlatma ödevi olsun, hukuki dinlenilme hakkı olsun, davanın aleni yapılması ilkesi olsun hak arama hürriyeti olsun pek çok yargılama ilkesini göz önünde tutup menfaat dengesine en uygun çözüme ulaşması gerekmektedir[216].

Gizli yargılamanın, hukuki dinlenilme hakkını ihlal edip etmediği tartışmalı bir konudur. Doktrinde davanın gizli olması halinde, hukuki dinlenilme hakkının ve

---

[211]Hukuki dinlenilme hakkı konusunda HMK md. 27 şöyle demektedir: "Davanın tarafları, müdahiller ve yargılamanın diğer ilgilileri, kendi hakları ile bağlantılı olarak hukuki dinlenilme hakkına sahiptirler. Bu hak; yargılama ile ilgili olarak bilgi sahibi olunmasını, açıklama ve ispat hakkını, mahkemenin, açıklamaları dikkate alarak değerlendirmesini ve kararların somut ve açık olarak gerekçelendirilmesini içerir."

[212] Erdönmez, **a.g.e.**, s. 401.

[213] Erdönmez, **a.g.e.**, s. 401.

[214] Erdönmez, **a.g.e.**, s. 401; Hakim alenilik ilkesinin sınırlandırılması tedbirinin ölçülülük ilkesine uygun olup olmadığını o olayın sahip olduğu özelliklere göre değerlendirerek karar vermelidir. Ayrıca tarafların dinlenilme haklarının menfaati ile alınacak önlem arasında bir dengenin oluşturulması gerekir. Örneğin vergi mükellefine ait ticari sır niteliğindeki defterlerin bir kısmının sır içermediği halde defterlerin tamamının korunması için ibraz edilmeyeceğine karar verilmesi ölçülülük ilkesine aykırıdır.

[215]Erdönmez, **a.g.e.**, s. 406; HMK md. 28'e göre "Duruşmaların bir kısmının veya tamamının gizli olarak yapılmasına ancak genel ahlâkın veya kamu güvenliğinin kesin olarak gerekli kıldığı hâllerde, taraflardan birinin talebi üzerine yahut resen mahkemece karar verilebilir. Tarafların gizlilik talebi ön sorunlar hakkındaki hükümler çerçevesinde gizli duruşmada incelenir ve karara bağlanır. Hâkim, bu kararının gerekçelerini, esas hakkındaki kararı ile birlikte açıklar. Hâkim, gizli yargılama işlemleri sırasında hazır bulunanları o yargılamayla ilgili edindikleri bilgileri açıklamamaları hususunda uyarır ve Türk Ceza Kanununun gizliliğin ihlaline ilişkin hükmünün uygulanacağını ihtar ederek bu hususu tutanağa geçirir."

[216] Erdönmez, **a.g.e.**, s. 406-419.

alenilik ilkesinin ihlal edileceğini savunanlar olduğu kadar, hukuki dinlenilme hakkının bu şekilde sınırlandırılabileceğini savunanlar da vardır[217].

Hukuki dinlenilme haklarının ihlal edilmiş olacağını düşünenlerin pek çok gerekçesi vardır. Öncelikle tarafların elde edilen delilleri tartışabilmeleri için inceleme aşamasında mahkemede hazır bulunmaları ve mahkemece ifadeye çağrılan tanıkları dinleyip soru sorma haklarını kullanabilmeleri gerekmektedir[218]. Böylece taraflar, dava henüz karara bağlanmadan incelenen deliller hakkında bilgi sahibi olmakla kalmayıp ayrıca bu deliller hakkında da bilgi sahibi olacaklardır[219]. Zaten kural olarak yargılama aleni yapılır ve deliller de aleni şekilde toplanır[220]. Toplanan delillere göre de taraflara görüş bildirme ve karşı delil ileri sürme hakkı doğabilecektir, ancak herhangi bir bilgi verilmeyen kişi ise ne görüş bildirebilecek ne de karşı iddiasını ortaya atabilecektir[221]. Hatta hâkim bile durumdan mahrum kalabileceği gibi karşı tarafı ilgilendiren olaylardan da uzak kalmasına neden olabilecektir[222].

Yine deliller toplanırken dava taraflarından birinin bu durumdan mahrum bırakılması alenilik ilkesine aykırılık teşkil edecektir[223]. Çünkü karşı taraf, hem deliller toplanırken delil toplama aşamasında katkısı olamayacak, hem de toplanan deliller hakkındaki sonuçtan sonradan haberdar olamayacaktır[224]. Ayrıca gizli yargılama nedeniyle tarafların dava dosyasını incelemesine müsaade edilmeyebilir ve hükmün gerekçesi hakkında herhangi bir bilgi de kısmen sınırlandırılabilir ya da hiçbir bilgi verilmeyebilir[225]. Bu da alenilik ilkesi bakımından eleştirilebilir. Sonuç

---

[217] Erdönmez, **a.g.e.**, s. 408-419.
[218] Erdönmez, **a.g.e.**, s. 409.
[219] Erdönmez, **a.g.e.**, s. 409.
[220] Erdönmez, **a.g.e.**, s. 410.
[221] Erdönmez, **a.g.e.**, s. 410.
[222] Erdönmez, **a.g.e.**, s. 410. Erdönmez ayrıca şu açıklamalara yer vermiştir: "Örneğin, sır olarak saklanması gereken bir bilgi karşı tarafı ilgilendiriyorsa, onun bilirkişi incelemesine katılmasına izin verilmemektedir. Çünkü, gizli yargılamada karşı tarafın sırları sadece mahkemeye bildirilmekte, delil ikame eden tarafa açıklanmamaktadır. Tarafın delillerin toplanması faaliyetinden bu şekilde soyutlanması ise medeni usul hukukunun taraflara tanıdığı temel haklar ihlal edilmeden mümkün değildir. Halbuki hukuki dinlenilme hakkı Anayasa'da kayıtsız şartsız koruma altına alınmış olup, tarafların kararın dayanağını teşkil eden vakıalar hakkındaki görüşlerini bildirme haklarının kısıtlanması hukuka aykırıdır."; bkz. Erdönmez, **a.g.e.**, s. 410'dan naklen alınmıştır.
[223] Erdönmez, **a.g.e.**, s. 417.
[224] Erdönmez, **a.g.e.**, s. 417.
[225] Erdönmez, **a.g.e.**, s. 417.

olarak doktrince savunulan bu görüşe göre alenilik ilkesinin ihlali yargılamanın objektifliğini zedeler, hatta yargılamanın "maddi gerçeğe uygun olduğu inancını" zayıflatır ve tarafların ya da kamunun adalete olan güvenini de sarsar[226].

Bu konudaki ikinci görüş ise hukuki dinlenilme hakkının sınırlandırılabileceğini kabul eden görüştür. Bu görüşü savunanlar, gizli yargılama nedeniyle hukuki dinlenilme haklarının kısıtlanacağı sonucunu kabul etmekle beraber, diğer tarafın "etkin hukuki himaye hakkı" ile hukuki dinlenilme hakkı arasında bir denge kurulabileceğini savunurlar[227]. Her ne kadar hukuki dinlenilme hakkı anayasada güvence altına alınsa da bu hakkın sınırlandırılamayacağına dair zaten açık bir yoktur[228]. Eğer hukuki dinlenilme hakkıyla diğer temel haklar çatışırsa, hâkim hukuki dinlenilme hakkını ölçülülük ilkesi gereği belirli oran ve ölçüde sınırlandırabilir[229]. Örneğin, yaşama hakkının korunması amacıyla sır niteliğindeki belgelerin incelenmesi sınırlandırılabilir[230]. Ayrıca mahkeme sonucunda verilecek karar, alınacak kararı tehlikeye sokacaksa ve amacından kopmuşsa hukuki dinlenilme hakkı sınırlandırılabilir[231].

Bu durumu vergi yargılaması açısından ele alırsak alenilik ilkesi ve hukuki dinlenilme ilkesinin belirli ölçü ve oran dâhilinde sınırlandırılabileceğini görürüz. Ayrıca 1982 Anayasası md. 141 ve İYUK md. 18 hükümlerini de düşünürsek vergi yargısının gizli yapılması gerektiği sonucuna ulaşırız[232]. Ancak vergi yargısında alenilik ilkesi ile ilgili yorumda bulunurken vergi yargılamasında kural olan yazılılık ilkesi[233] ile birlikte değerlendirmek gerektiğini düşünüyoruz. Yine de İYUK md. 17 gereği vergi davalarının duruşmalı olarak yapılması da mümkün olduğundan yukarıda açıklanan tartışmalar vergi davaları için de geçerli olabilecek tartışmalardır.

---

[226] Erdönmez, **a.g.e.**, s. 417.
[227] Erdönmez, **a.g.e.**, s. 412.
[228] Erdönmez, **a.g.e.**, s. 413.
[229] Erdönmez, **a.g.e.**, s. 414.
[230] Erdönmez, **a.g.e.**, s. 415.
[231] Erdönmez, **a.g.e.**, s. 415.
[232] H. Hüseyin Bayraklı, *Vergi Yargılama Hukuku*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, Afyon, 1998, s. 58.
[233] Bu konuda bkz. Karakoç, Türk……Sistemi, s. 74 vd.

2.4.5. Mahkeme Kararlarının Yayınlanması

Vergi yargılamasında vergi davaları bakımından yazılılık ilkesinin esas alındığından daha önce bahsetmiştik. Bu kapsamda 1982 Anayasası'nın 141 inci maddesi duruşmaların herkese açık olduğundan ve Hukuk Muhakemeleri Kanununun 28 inci maddesi de duruşma ve kararların bildirilmesinin aleni olduğundan bahsetmektedir[234]. Yazılı yargılama usulünün uygulandığı davalarda ise aleniyet ilkesi geçerli olmamaktadır[235]. Aleniyet ilkesiyle yargılama faaliyetlerine kamunun ulaşabilmesini sağlayarak, bir nevi kontrolün de sağlanması amaçlanmaktadır[236]. Bu sayede hâkimin etki altında olup olmadığı, bağımsızlığının sağlanıp sağlanmadığı da anlaşılmış olacaktır[237].

Şen'e göre, yargı kararlarının kamuoyuyla paylaşılması gerekir[238]. Aksi halde "aleniyet ya da şeffaflık" ilkesinden söz edilemez[239]. Kamuoyunun yargı kararlarına ulaşabilmesi esasen hukukun üstünlüğünü ve toplumda hukuk bilincinin oluşmuş olduğunun da bir göstergesidir[240]. Yargı kararlarının bilgi edinme kapsamı dâhilinde olması kişiler açısından kararları değerlendirmeye, eleştirmeye imkan sağlamakla kalmaz, bazı durumlar açısından da karşılaştırma olanağı sunar[241]. Ancak yargı kararlarının kamuoyunun bilgisine sunulması akla kişisel bilgilerin ifşa edilip edilmeyeceği sorusunu getirmektedir. Esasen hem davalı hem davacı konumundaki kişiler nezdinde kişisel bilgilerin ya da özel hayatını doğrudan ilgilendiren bilgilerinin korunması güvencesiyle yargı kararlarının kamuoyuyla paylaşılabilmesi mümkün olabilir[242].

Mahremiyetin sağlanması açısından önem taşıyan asıl husus kararların ilan edilmesi ve kamuya açıklanması değil kararlar yazılırken kişilerin sır niteliğindeki

---

[234] Pekcanıtez v.d., **a.g.e.**, s. 279.
[235] Hakan Pekcanıtez, "Medeni Usul Hukukunda Aleniyetlik İlkesi", *Türkiye Barolar Birliği Yayını (Faruk Erem Armağanı İçinde)*, 1999, No 8, s. 635-636.
[236] Pekcanıtez, **a.g.e.**, s. 639.
[237] Pekcanıtez, **a.g.e.**, s. 639.
[238] Ersan Şen, *Yargı Kararları Halka Açılmalı*, (Çevrimiçi) http://www.haber7.com/yazarlar/prof-dr-ersan-sen/1295754-yargi-kararlari-halka-acilmali, 23 Mart 2015.
[239] Şen, **a.g.e.**, s. 1.
[240] Şen, **a.g.e.**, s. 1.
[241] Şen, **a.g.e.**, s. 1.
[242] Şen, **a.g.e.**, s. 1.

bilgilerin mümkün olduğunca açıklanmamasına özen gösterilmesi ve kişilerin isimlerinin açık bir şekilde değil baş harfleri ile veya başka bir suretle belirtilmesidir[243]. Yoksa kararların kamuoyuyla paylaşılması mahkeme kararlarının aleniyeti açısından zorunluluktur. Erdönmez bu konuda Rekabetin Korunması Hakkındaki Kanun'un 53 üncü maddesini örnek göstermektedir[244]. Bu madde "Rekabet Kurulu Kararları tarafların ticari nitelikteki sırlarını ifşa etmeyecek şekilde internet sitesinde yayınlanır" şeklinde bir hüküm içermektedir. Erdönmez söz konusu hükme dayanarak bu kararlarda Rekabet Kurumu'nun "tarafların pazar paylarını, cirolarını, teşebbüslerin bilançolarını ticari sır olarak" kabul ettiğini ve bu bilgileri açıklamadığını belirtmiştir[245].

Uygulamada vergi yargılamasıyla ilgili mahkeme kararlarına, Danıştay'ın internet sitesinden, Danıştay tarafından çıkartılan Danıştay Dergisi'nden, bu amaçla kurulmuş ticari nitelikli internet sitelerinden ve uygulamaya yönelik ya da akademik dergilerden ulaşmak mümkündür.

Mükellef ile vergi idareleri arasındaki uyuşmazlıkların uzlaşma yolu ile çözümlendiği durumlarda bu uzlaşma anlaşmaları vergi mahremiyeti kapsamında olduğundan yayınlanmamaktadır[246]. Bununla birlikte uzlaşma yolu ile çözümlenen vergi anlaşmazlıkları hakkında istatistiki bilgilere kamuoyunun ulaşması mümkündür[247].

Yine bu kapsamda değerlendirilecek bir diğer durum da mükellefin VUK md. 413 kapsamında tereddütlü konularda Maliye Bakanlığından bilgi ve açıklama talep etmesi halinde bu bilgiyi talep eden mükellefin isimlerinin gizli tutulmasıdır[248]. Gerçekten de uygulamada Maliye Bakanlığı söz konusu bilgi taleplerine verdiği cevapları mükelleflerin isimlerini açıklamadan yayınlamaktadır[249].

---

[243] Erdönmez, **a.g.e.**, s. 519-521.
[244] Erdönmez, **a.g.e.**, s. 522.
[245] Erdönmez, **a.g.e.**, s. 522.
[246] Ferhatoğlu, **a.g.e.**, 2013, s. 1154.
[247] Ferhatoğlu, **a.g.e.**, 2013, s. 1154.
[248] Ferhatoğlu, **a.g.e.**, 2013, s. 1154.
[249] Ferhatoğlu, **a.g.e.**, 2013, s. 1154.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ MAHREMİYETİNİN BANKACILIK İŞLEMLERİ VE DİĞER DURUMLARDAN KAYNAKLANAN KAPSAM VE SINIRLARI

3.1.BANKACILIK İŞLEMLERİ YÖNÜNDEN VERGİ MAHREMİYETİ

Günümüzde insanlar bankalarda pek çok işlemler gerçekleştirirler. Daha önce yastık altı tabiri olarak bilinen yatırımlarını şu anda bankalar sağlamaktadır. Kredi faaliyetleri, finansal kiralama, teminat ve taahhütler, fatura ödemeleri, kiralık kasa hizmeti, portföy yönetimi ve daha buna ek yapabileceğimiz basit ya da zorlu pek çok işlem bankalar aracılığı ile gerçekleştirilmektedir[1].

Bankacılık işlemleri konusunda sınırları belirli bir tanım vermek oldukça zordur. Doktrinde bankacılık işlemleri Şit tarafından, "bankalar tarafından tâbi oldukları genel hükümlerin yanı sıra Bankalar Kanunu'nun haklarındaki özel hükümleri de dikkate alınmak suretiyle Kurul (BDDK) iznine bağlı olarak gerçekleştirilen veya kurul tarafından bu kapsama dahil edilen tüm işlemler" şeklinde tanımlanmıştır[2]. Esasında bankacılık işlemleri ile kastedilen bankaların hangi faaliyetleri yürütebileceği konusudur. Bu faaliyetler ise, BanK'nın 4 üncü maddesinde büyük oranda sayılmıştır.

Bu işlemler gerçekleştirilirken bankaların kişilerin pek çok bilgisine ulaştığı ya da bilgilerini talep ettiği aşikardır. Elbette bankalar kişilerin bilgilerini talep ederken bazı yükümlülükler altına girmektedirler. Bazı mesleklerde olduğu gibi kişi bilgilerine ulaşan bankalar da öğrenmiş olduğu bu bilgileri saklamak ve korumakla mükelleftir[3]. Kişilik hakları açısından kişinin özel hayatına dair gizli bilgilerine

---

[1] Başak Şit, *Türk Hukukunda Banka Kredisi Kavramı ve Buna Bağlanan Sonuçlar*, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, Ankara, s. 26-27.

[2] Şit, **a.g.e.**, s. 24.

[3] Erem v.d., **a.g.e.**, s. 328.

ulaşması bankaya çeşitli sorumluluklar yükler (MK md. 23, 24, 25 ve BK 41, 48, 49)[4]. Bankanın bu sorumluluğu sır saklama yükümlülüğü olarak karşımıza çıkar.

Gerçekten bankanın sır saklama yükümlülüğü, kişilerin özel ya da giz alanına dâhil olabilecek bilgilerinin korunması amaçlıdır[5]. Bankalar müşterilerine ait sırları özel kanunlarına göre yetkili olanların dışında kimseye açıklayamaz ve kendilerinin veya başkalarının yararlarına kullanamazlar (BanK md. 73). Bu durum sadece müşterilerine ait sırlar için değil, bankaya ait sırlar için de söz konusudur[6]. Zaten bankaların kişilerin işlemlerini gerçekleştirebilmeleri için bazı bilgilerine ulaşmaları gerekir. Özellikle kimliklerini ve vergi numaralarını belgelemeyen kişiler bankacılık hizmetlerinden yararlanamazlar (BanK md. 76). Ancak şu ayrımı yapmakta fayda görüyoruz. Bir banka mensubunun görevini icra ederken öğrenmiş olduğu bilgiler mesleğinin bir parçasıdır. Öte yandan bu işlemler neticesinde banka mensubu mükellefe ait sırlarla ilgili öğrenmiş olduğu bilgileri saklamaz ve kendi ya da bir başkası yararına kullanırsa cezai sorumluluklarla karşılaşacaktır[7]. Ancak mükellefin bankacılık işlemleri haricinde öğrenmiş olduğu sırlar bankacılık kanunu açısından "sır saklama" yükümlülüğü kapsamında değildir[8]. Örneğin bankaya her ay yatırmış olduğu nafakanın, nafaka miktarının ve nafakayı yatıran kişinin banka mensubunca bilgilerinin öğrenilmesi bankacılık mesleği gereğidir. Bu işlemler neticesinde edindiği bilgiler banka mensubunun sır saklama yükümlülüğü altındadır. Fakat aynı kişinin banka işlemleri dışında o kişiyle kurmuş olduğu yakın ilişkiden dolayı kişinin özel hayatına dair edindiği bilgiler ise banka mensubunun sır saklama yükümlülüğü altında değildir.

Önemle belirtmek gerekirse, sır saklama yükümlülüğünün var olması için sadece iş ilişkisini ilgilendirmesi yeterlidir[9]. İş ilişkisinin amacına ulaşıp ulaşmaması ya da sözleşme kurulup kurulmaması önemli değildir[10]. Çünkü dürüstlük kuralı

---

[4] Erem v.d., **a.g.e.**, s. 175; Ahmet Doruk Tekin, *Banka Sırrı Kavramı Yönünden Bankalarda Sır Saklama Yükümlülüğü*, Adalet Yayınevi, Ankara, s. 78.

[5] Erem v.d., **a.g.e.**, s. 175.

[6] Donay, **a.g.e.**, s. 326.

[7] Donay, **a.g.e.**, s. 226; Erem v.d., **a.g.e.**, s. 330-331; Kandıralıoğlu, **a.g.e.**, s. 102.

[8] Donay, **a.g.e.**, s. 226; Erem v.d., **a.g.e.**, s. 330-331; Kandıralıoğlu, **a.g.e.**, s. 102.

[9] Atilla Altop, *Türk, İsviçre ve Alman Hukuklarında Bankaların Verdikleri Banka Bilgilerinden Dolayı Hukuki Sorumlulukları*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1996, s. 40-41.

[10] Altop, **a.g.e.**, s. 40-41; Kandıralıoğlu, **a.g.e.**, s. 88.

gereği sır saklama yükümlülüğünün doğması için banka ile müşteri arasındaki sözleşme ilişkisinin yazılı ya da sözlü olarak yapılmış olması arasında bir fark bulunmamaktadır[11]. Hatta henüz sözleşme kurulmuş olmasa bile, sözleşme görüşmelerine başlandığı andan itibaren sır saklama yükümlülüğü olacaktır[12]. Örneğin vergi mükellefi olan kişinin banka ile kredi ilişkisine henüz başlamadan bankaya vermiş olduğu bilgiler henüz sözleşme kurulmamışken dürüstlük ilkesi gereği gizliliği olan bilgilerdir ve kredi sözleşmesi kurulmasa dahi bu bilgilerin saklanmasını gerektirir.

Sözü edilen BanK. md. 73 ile kişilerin özellikle kişilik haklarının ve sahip olduğu malvarlığının korunması amaçlanmıştır[13]. Ayrıca 1982 Anayasasının 12, 13, 17 ve 20 inci maddeleri de sır saklama yükümlülüğünün Anayasal dayanaklarını oluşturmaktadır[14]. Vergi mahremiyeti açısından ele aldığımızda ise, mükelleflerin bazı bankacılık işlemlerini gerçekleştirirken kimliklerini belgeleyen bilgilerini banka mensuplarıyla paylaşmak zorunda olmaları nedeniyle bu bilgilerin banka tarafından sır saklama yükümlülüğü altında olmasını yerinde bir uygulama olduğu kanısındayız.

3.1.1.Banka Sırrı Kavramı ve Vergi Mahremiyeti ile İlişkisi

BanK'nında banka sırrı kavramı tanımlanmamıştır[15]. Banka sırrı kavramı müşteri sırrı ve banka işletme sırrı kavramlarını kapsayan geniş bir kavramdır[16]. Tekinalp banka sırrını "bankalara, onların iştiraklerine, birlikte kontrol edilen ve

[11] Altop, **a.g.e.**, s. 40-41; Kandıralıoğlu, **a.g.e.**, s. 88.
[12] Altop, **a.g.e.**, s. 40-41; Kandıralıoğlu, **a.g.e.**, s. 88.
[13] Kandıralıoğlu, **a.g.e.**, s. 84.
[14] Aynı görüş için bkz. Altop, **a.g.e.**, s. 42-43.
[15] Her ne kadar BanK'da banka sırrı tanımlanmamış olsa da, Ticari Sır, Banka Sırrı ve Müşteri Sırrı Hakkında Kanun Tasarısı md. 2 (1) b bendinde banka sırı şöyle tanımlamıştır: " Bankanın yönetim ve denetim organlarının üyeleri, mensupları ve diğer görevlileri tarafından bilinen malî, iktisadî, kredi ve nakit durumu ile ilgili bilgilerle, bankanın müşteri potansiyeli, kredi verme, mevduat toplama, yönetim esasları, diğer bankacılık hizmet ve faaliyetleri, risk pozisyonlarına ilişkin her türlü bilgi ve belgeler."
[16] Kandıralıoğlu, **a.g.e.**, s. 84.

bağlı olan ortaklarına ve bankaların müşterilerine ait sırdır" olarak tanımlamıştır[17]. Reisoğlu ise banka sırrını, "bankacılık faaliyetlerini ilgilendiren, bankacılık nitelik ve niceliğini taşıyan, bankanın mali gücünü ve itibarını ilgilendiren hususlar" şeklinde tanımlanmıştır[18].

Banka sırrı müşteri ve banka açısından farklılık arz eder[19]. Çünkü müşteri açısından banka sırrı, bankaya ve banka kurum ve kuruluşlara yükümlülük yüklerken, banka açısından banka sırrı ise, banka meslek sırrını ve banka işletme sırrını ortaya koymaktadır[20]. Böylece hem müşterinin hem de bankanın korunması sağlanmaktadır[21]. Zaten bankalarla olan işlemler açısından bankaya karşı oluşabilecek güvenin sağlanması için banka sırrının korunması şarttır[22]. Örneğin, bir vergi mükellefi yüklü bir miktarda bankaya para yatırdığından kimsenin haberdar olmasını istemez[23]. Bu yüzden bankayla yapılan işlemlerin banka ile kendisi arasında bir sır olarak saklanmasını ister[24]. Esasında insanların bankaya karşı oluşan güveni sayesinde banka sırrı oluşmuştur[25].

Eğer BanK'nın md. 73'te belirtilen sır saklama yükümlülüğüne uyulmazsa, suçu işleyenler aynı kanunun 159'uncu maddesi gereği cezalandırılır[26]. Kanun koyucunun burada banka mensuplarının dışında yer alan üçüncü kişiler açısından da aynı yaptırımı uyguladığını görmekteyiz.

Bankaların müşterilerine ait sırları üçüncü kişiler ya da diğer bankalarla paylaşmasının doğru ya da yanlış bir uygulama olup olmadığının da burada

---

[17] Ünal Tekinalp, *Ünal Tekinalp'in Banka Hukukunun Esasları*, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2009, s. 411; Kandıralıoğlu, **a.g.e.**, s. 84.

[18] Seza Reisoğlu, *Bankacılık Kanunu Şerhi Madde 73-171*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007, s. 995.

[19] Tekinalp, **a.g.e.**, s. 411.

[20] Tekinalp, **a.g.e.**, s. 411.

[21] Tekinalp, **a.g.e.**, s. 411.

[22] Donay, **a.g.e.**, s. 220.

[23] Donay, **a.g.e.**, s. 220.

[24] Donay, **a.g.e.**, s. 220.

[25] Donay, **a.g.e.**, s. 220.

[26] Bu Kanunun 73 üncü maddesinin birinci ve üçüncü fıkralarında belirtilen yükümlülüğe uymayanlar için bir yıldan üç yıla kadar hapis ve bin günden iki bin güne kadar adlî para cezası hükmolunur. Banka ve müşterilere ait sırları açıklayan üçüncü kişiler hakkında da aynı cezalar uygulanır. Yukarıdaki fıkrada belirtilen kimseler sırları kendileri ya da başkaları için yarar sağlamak amacıyla açıklamış olursa verilecek cezalar altıda bir oranında artırılır. Ayrıca, fiilin önemine göre sorumluların bu Kanun kapsamına giren kuruluşlarda görev yapmaları, iki yıldan aşağı olmamak üzere geçici veya sürekli olarak yasaklanır (BanK md. 159).

tartışılması gerekir[27]. Bu durum bilgi verilen kişi nezdinde olumlu sonuçlara neden olabilecek iken, aynı durumun bilgisi verilen kişi için pozitif sonuçlanacağı şüphelidir[28]. Çünkü bankalar kişilerin mali ve ekonomik durumunu bilen en doğru kaynaklardır ve kişiler açısından en değerli bilgilere sahip olduğu da bilinen bir gerçektir[29]. En basit bir örnekle, kişinin bankasında bulunan kredi borcunun düzenli aralıklarla ödeyip ödemediği o kişinin mali durumunu ve ticari ahlakını gösteren en güzel bir delildir[30].

Acaba bilgilerin üçüncü kişilere ya da diğer bankalara açıklanması hukuken doğru mudur? Bazı yazarlara göre, bankaların kişilerin sadece "soyut" bilgilerini paylaşmasında bir sakınca yoktur[31]. Çünkü banka müşterilerinin mali ve ahlaki durumlarının diğer kişilerce öğrenilmesi, bazı hallerde banka sırrının sahibi lehine sonuçlara sebebiyet verebilir[32]. Bu durum kişinin zararına değil aksine yararına olabilecek bir durum olduğu için kişi lehine bilgilerin istihbaratı sağlanabilir[33].

Yine söz konusu konunun toplumsal hayatta önemli bir yerinin olduğu vurgulanmaktadır[34]. Bu düşünceyi savunanların gerekçesi, bankaların görevleri arasında kredi işlemleri için diğer bankaları ya da üçüncü kişileri (örneğin tüccarları) bilgilendirmek hususunda da yer aldığı şeklindedir[35]. Ancak dikkat edilmesi gereken verilen bilginin soyut ve doğru bilgi olmasıdır[36]. Örneğin, o kişinin bir bankaya borcunun olduğu söylenebilir, fakat borcunun ne kadar olduğu gibi bu borç hakkındaki detaylı bilgilerin banka sırları açısından açıklanmaması gerekir[37].

Donay, yukarıdaki görüşe katılmadığını, bir kişinin bilgilerinin verilmesinin ancak ve ancak kişinin rızasına bağlı olduğunu, hatta verilen bilgilerin lehine ya da aleyhine olup olmadığının önemli olmadığını ve bilgilerin doğru olduğu kadar soyut

---

[27] Donay, **a.g.e.**, s. 233.
[28] Donay, **a.g.e.**, s. 233.
[29] Donay, **a.g.e.**, s. 233.
[30] Donay, **a.g.e.**, s. 233.
[31] Donay, **a.g.e.**, s. 233.
[32] Donay, **a.g.e.**, s. 233-234.
[33] Donay, **a.g.e.**, s. 234.
[34] Donay, **a.g.e.**, s. 234.
[35] Donay, **a.g.e.**, s. 234.
[36] Donay, **a.g.e.**, s. 234.
[37] Eğer, kişi hakkında doğruyu yansıtmayan bilgiler verilirse, kişi nezdinde haksız rekabete neden olabilecek durumla karşılaşılabilir: Donay, **a.g.e.**, s. 234.

olup olmadığının da önemli olmayacağını belirtmiştir[38]. Bu anlamda tek önemli şart "kişinin rızası" dır[39]. Zaten kişi, bilgilerinin hiç kimseye açıklanmayacağına güvendiği için bilgilerini bankayla paylaşmaktadır[40]. Aksi bir durumun ihtimali dahi müşterinin bankaya olan güvenini sarsacağından, sonuçta bankanın zararına bir durum ortaya çıkabilecektir. Bununla birlikte bankalar, müşterisine ait bilgileri kendi şubeleri arasında paylaşabilir[41]. Örneğin, daha önce aynı bankanın bir diğer şubesinde işlemler gerçekleştirmiş olan bir müşterinin, yine aynı bankanın bir başka şubesinde işlemler gerçekleştirirken, işlemi gerçekleştirecek olan şube daha önce işlemler gerçekleştirmiş olan şubeden müşterisi hakkında bilgi isteyebilir[42].

BanK'nın ek madde 1'in birinci fıkrasında kişi bilgilerin Türkiye Bankalar Birliği nezdinde toplandığı ve bu bilgilerin kişinin onay vermesi ile gerçek ya da tüzel kişilerce paylaşılması için risk merkezi oluşturulduğu ifade edilir. Yine BanK'nın ek madde 1'in dukuzuncu fıkrasında sır sahibi olan kişinin risk bilgilerinin ancak "açık rızası" alındığında paylaşılabileceği açıkça ifade edilmiştir. Ayrıca aynı maddenin son fıkrasına göre her türlü bilgi alış verişi BanK'nın madde 73/4 uyarınca en az beş banka tarafından kurulan şirket vasıtası ile yapılabilir. Söz konusu ek madde 1 hükümlerine uymayanların ise, yine BanK'nın 73 üncü maddesinde sözü edilen BanK md. 159'a göre cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır[43].

Görüldüğü üzere kişi bilgileri her ne olursa olsun hukuken koruma altındadır ve üçüncü kişiler ve diğer bankalarca paylaşılabilmesi ancak "kişinin rızasına" bağlıdır. Kanaatimizce bir vergi mükellefi açısından değerlendirildiğinde kişi bilgilerinin koruma altında olması özellikle kişilik hakları açısından önem arz etmektedir. Kişi bilgileri soyut olsun ya da olmasın kişiye ait bir bilgidir ve bunun paylaşılması kişiyi alakadar eden bir durumdur. Bu yüzden her ne suretle olursa

---

[38] Donay, **a.g.e.**, s. 235.

[39] Donay, **a.g.e.**, s. 235; Kişiye ait bilgilerin ancak kişi rızasına bağlı olarak üçüncü kişilere ya da diğer bankalara verilmesi "kişinin rıza karinesini" oluşturur: Bkz. Donay, **a.g.e.**, s. 236.

[40] Donay, **a.g.e.**, s. 236.

[41] Ancak, iç ilişkilerinde kalmak koşulu ile kişi bilgileri paylaşılabilir: Bkz. Donay, **a.g.e.**, s. 235.

[42] Donay, **a.g.e.**, s. 235.

[43] BanK md. 159 ile devletin amaçladığı diğer hedefler ise; yerli banka hesaplarının kullanımına teşvik, özellikle kara paranın aklanmasına engel olmak, vergi ihlali gibi suç teşkil edilen durumlara engel olmak, banka raporlama standartlarını iyileştirmek diyebiliriz: Bkz. Sezgin Tanrıkulu, *5411 Sayılı Bankacılık Kanunu Açısından "Sırların Saklanması" ve "Sırların Açıklanması"*, (Çevrimiçi) http://www.dicle.edu.tr/Contents/781ce814-482d-4dd2-8e87-1aa5eac01ece.pdf, 17 Şubat 2015.

olsun bir kişinin bilgilerinin özellikle riskli bilgilerinin diğer kişilerce paylaşılması kişilik haklarına müdahaledir ve bu durum BanK'na göre de suç teşkil eden bir durumdur (BanK md. 159).

3.1.2.Türk Hukukundaki Düzenlemeler

Türk vergi hukuku açısından vergi ödemekle mükellef olan kişinin, mali gücüne göre vergisinin hesaplanabilmesi için kazancının yanında banka bilgilerinin de bilinmesi gerekir[44]. Zira kazancı çok az olmasına rağmen bankada yüklü miktarda parası bulunan bir kişinin sadece kazancına göre vergilendirilmesi adaletsizlik yaratacaktır. Bu gibi sebeplerden ötürü bankalar kanunda belirtilen kişilere vergi mükellefleri hakkında bilgi vermek durumundadırlar[45].

Bankaların müşterisi konumundaki vergi mükelleflerine ait her türlü bilgileri bir sır niteliğindedir ve bankalar her resmi kurum ya da kuruluşa bu bilgileri veremez[46]. Bir kurumun bankalardan kişi hakkında bilgi isteyebilmesi için bazı şartları bünyesinde bulundurması gerekir[47]. Bunlar, bankadan bilgi talebinde bulunan kurumun bir "merci" olması, bu kurumun aynı zamanda "resmi" bir kurum olması ve kanunda bu bilgileri talep edebilecek kurumun açıkça belirtilmiş olmasıdır[48]. Her ne suretle olursa olsun devlet için çok önemli bir pozisyonda bulunan bir resmi kurum kanunda belirtilmediği sürece bankalardan bilgi talep edemez[49].

VUK md. 148'e göre "kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye

---

[44] Donay, **a.g.e.**, 229-230; Cihat Öner, *Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi*, Yetkin Yayınları, Ankara, s. 182.
[45] Donay, **a.g.e.**, s. 231; Öner, **a.g.e.**, s. 183.
[46] Tekinalp, **a.g.e.**, s. 416.
[47] Tekinalp BanK md. 73/3 madde hükmünü yorumlayarak bu sonuca ulaşmıştır: Tekinalp, **a.g.e.**, s. 416.
[48] Tekinalp, **a.g.e.**, s. 416.
[49] Tekinalp, **a.g.e.**, s. 416.

mecburdurlar." Bu durumda bankalar mükelleflerle muamelede bulunduğundan Türk vergi hukuku bağlamında müşterisi konumundaki vergi mükelleflerinin istenilen bilgilerini vergi idaresince yetkili olan kişilere vermeye mecbur tutulmuşlardır[50].

Acaba vergi daireleri hangi tür bilgileri bankalardan talep edebilir? Bu konuda vergi dairelerinin sadece vergilendirme ile ilgili bilgileri talep edebileceği pekala söylenebilir[51]. Ancak bankacılık işlemlerinin neredeyse tamamının da vergilendirmeyle ilgili bir bilgi de olduğu söylenebilir[52]. Bu nedenle vergilendirmeyle ilgili olduğu düşünülen her türlü bilginin vergi daireleriyle paylaşılması gerekir[53].

VUK md. 148'in burada kiralık kasalar açısından geçerli olup olmadığı ayrıca değerlendirilmelidir[54]. Örneğin, vergi müfettişleri kimlerin kiralık kasa sahibi olduğu konusunda bilgi isteyebilir[55]. Bu konuda iki farklı yaklaşım oluşmuştur. Erem, Altınok ve Tandoğan'a göre vergi idarelerinin bankalardan kiralık kasa müşterilerinin kimler olduğu hakkında toplu bir liste talep edememeleri gerekir[56]. Yazarlara göre vergi idaresi sadece belirli bir kişiye yönelik olarak bilgi verilmesini isteyebilmelidir[57]. Buna karşılık Donay ise tam aksini savunmaktadır[58]. Eren, Altınok ve Tandoğan'ın kişi hak ve özgürlükleri esas alan ve vergi idarelerinin yetkilerini vergi mahremiyetini de gözeterek sınırlandırıcı bir yaklaşımı benimsediğini, Donay'ın ise meseleye vergi kaçakçılığının önlenmesi açısından yaklaştığını söyleyebiliriz.

Yine bankaların vergi idarelerine müşterileri hakkında bilgi vermeleri hususunda bankalar özellikle özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek bilgi vermekten kaçınamaz (VUK md. 151). VUK md. 151'de bilgi verme zorunluluğu olmayanlar ayrıca sayılmış olup bankaların bu sayılanlar arasında yer

---

[50] Namık Zeki Aral, "Bankalarda Mesleki Sır", *Türkiye Bankalar Birliği Yayınları Bankalarda Mesleki Sır İçinde* (1961), No: 10, s. 27. (1-77); Donay, **a.g.e.**, s. 231; Erem v.d., **a.g.e.**, s. 339; Öner, **a.g.e.**, s. 183; Kandıralıoğlu, **a.g.e.**, s. 171; Ferhatoğlu, **a.g.e.**, 2013, s. 1149.

[51] Ferhatoğlu, **a.g.e.**, 2013, s. 1149.

[52] Ferhatoğlu, **a.g.e.**, 2013, s. 1149.

[53] Ferhatoğlu, **a.g.e.**, 2013, s. 1150.

[54] Donay, **a.g.e.**, s. 231-232; Erem v.d., **a.g.e.**, s. 340; Öner, **a.g.e.**, s. 183-184.

[55] Erem v.d., **a.g.e.**, s. 340.

[56] Erem v.d., **a.g.e.**, s. 340.

[57] Erem v.d., **a.g.e.**, s. 340.

[58] Donay, **a.g.e.**, s. 231-232.

almadığı için talep edilen bilgileri vermeleri gerektiği anlaşılmaktadır[59]. Bunun haricinde zaten bankalar VUK md. 149'a göre düzenli aralıklarla vergi dairelerine vergilendirmeye ilişkin olaylar ile ilgili bilgi vermek zorundadırlar. Ayrıca bankaların vergi dairelerini bilgilendirme kapsamındaki bir diğer yükümlülüğü ise, müşterilerinin ölüm vakalarını ile intikalleri ertesi ayın 15 inci günü akşamına kadar bildirmesidir (VUK md. 150/4).

Türk hukukunda bankaların belirli konularda vergi dairelerine bilgi vermeleri gerektiği kanunlarca açıklanmıştır. Bu durum bankacılık sırrı açısından bir sınırlama getirildiğinin göstergesidir. Ancak bankacılık faaliyetleri nedeniyle vergi mahremiyetine neden olabilecek bir durumla karşılaşıldığında bu durumun vergi mahremiyeti ihlal suçu olarak mı yoksa banka sırrının ifşası kapsamında mı değerlendirilmesi gerektiğini burada tartışmak gerekir[60]. VUK md. 5'te vergi mahremiyeti ihlal suçun failinin kimler olabileceği sınırlı sayıda belirtilmiştir[61]. Ancak bu kişiler arasında banka mensuplarının yer almadığını görmekteyiz[62]. Bu durumda bankacılık faaliyetleri nedeniyle bir vergi mükellefinin vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgilerini, bir banka mensubunun kendi yararına ya da üçüncü kişiler yararına kullanması BanK md. 159 kapsamında değerlendirilecektir[63]. Ayrıca, vergi davası nedeniyle bir banka müşterisi olan vergi mükellefinin hesap durumlarının araştırılması için bir bilirkişi atanmış, ancak atanan bilirkişi görevini icra ederken vergi mahremiyetinin ifşasına neden olabilecek bir davranışta bulunmuşsa Bankacılık Kanunu hükümleri de gözetilmelidir[64]. Bu hususta vergi mahremiyetini ilgilendiren bir durum bankayı kapsadığı sürece Bankacılık Kanunu hükümlerine göre değerlendirilmesi gerekmektedir[65].

---

[59] Aral, **a.g.e.**, s. 27; Donay, **a.g.e.**, s. 231; Erem v.d., **a.g.e.**, s. 339; Öner, **a.g.e.**, s. 183; Kandıralıoğlu, **a.g.e.**, s. 171.
[60] Aral, **a.g.e.**, s. 29.
[61] Aral, **a.g.e.**, s. 29.
[62] Aral, **a.g.e.**, s. 29.
[63] Aral, **a.g.e.**, s. 29.
[64] Aral, **a.g.e.**, s. 29-30.
[65] Aral, **a.g.e.**, s. 30.

3.1.3.Uluslararası Alandaki Düzenlemeler

Ülkemizde olduğu gibi OECD üyesi ülkelerde ve diğer bazı ülkelerde vergi dairelerin bankalardan sürekli ya da bazı durumlarda bilgi talep edebilme hakları vardır[66]. Vergi dairelerinin bankalardan uluslararası alanda bilgi taleplerinin amacı vergi ihlalinin, vergi kaçakçılığının önüne geçmek, çifte vergilendirmeyi önlemek ve kara paranın aklanmasına engel olmaktır[67]. Esasen OECD üyesi ülkelerin bu konuda bir yükümlülüğü bulunmaktadır[68]. Bu yükümlülük üye ülkelerin bankalarda işlemde bulunan kişilerin kimlik bilgilerinin bankalar tarafından saklanma zorunluluğudur[69]. Üye ülkelerdeki vergi dairelerinin bankalardan bilgi talebinde bulunması konularına OECD 2000 Banka Raporunun 78 ile 83 üncü paragraflarında yer verilmiştir[70].

Özellikle bazı ülkelerde bankalarda kişiler banka hesabı açabilmesi için vergi kimlik numaralarını bankalara vermeleri gerekir[71]. Bu ülkeler Danimarka, İsveç, İzlanda, Portekiz, Polanya, Norveç, Kore, Finlandiya, Kore ve İspanya'dır[72]. Ayrıca bankada hesap sahibi olan kişilerden istenilen bilgiler ülkeden ülkeye değişebilmektedir[73]. Ancak genel olarak OECD üyesi ülkelerdeki bankalar, banka hesap sahiplerinden kimlik bilgilerini, adres bilgilerini, pasaport bilgilerini, ehliyet bilgilerini talep etmektedirler[74]. Eğer, banka hesap sahibinin bilgileri konusundaki kurallara uyulmazsa cezai yaptırım uygulanır, gerekirse banka mensuplarına da para ya da hapis cezası uygulanabilmektedir[75].

---

[66] OECD ülkeleri için 2000 Banka Raporuna göre bazı durumlarda ülkelerin ister ulusal olsun ister uluslararası olsun bankaların vergi dairelerine bilgi verme yükümlülükleri vardır. Özellikle ceza hukuku davaları için bu durum geçerlidir; Öner, **a.g.e.**, s. 184-186.

[67] Öner, **a.g.e.**, s. 185.

[68] Öner, **a.g.e.**, s. 185.

[69] Öner, **a.g.e.**, s. 185.

[70] OECD, *Vergisel Amaçlarla Bankalardan Bilgi Alınması Olanaklarının Artırılması*, Çev. Hesap Uzmanları Kurulu, 2000, par. 78-83.

[71] Öner, **a.g.e.**, s. 185.

[72] Türkiye de bu ülkeler arasındaydı, ancak 26274 Sayılı 29.08.2006 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 3 Sıra Numaralı Vergi Kimlik Numarası Genel Tebliğine göre vergi kimlik numarası yerine T.C. uyruğundaki gerçek kişilerin T.C. kimlik numaralarını kullanmaları gerekmektedir; Öner, **a.g.e.**, s. 186.

[73] Öner, **a.g.e.**, s. 185.

[74] Öner, **a.g.e.**, s. 185.

[75] Öner, **a.g.e.**, s. 186.

Vergi dairelerinin bankalardan bilgi talebinde bulunmalarını gerektirecek en genel konular, banka müşterisi konumundaki vergi mükelleflerine yapılan faiz ödemeleri ve faiz ödemesi neticesinde uygulanan stopajtır[76]. Ancak bazen vergi dairelerinin bankalardan bilgi talebinde bulunabilmesi sınırlandırmaya tabi tutulur, ama bazı ülkeler de faaliyet gösteren bankalarda ise hiçbir sınırlamaya tabi değildir[77]. OECD üyesi bazı ülkelerde belli kurumlar örneğin, vergi dairesi, yargı organları ya da savcılar bankalardan özellikle uygulamadaki vergi suçlarından birini işlemiş mükellef hakkında bilgi talebinde bulunabilir ya da vergi mükelleflerinin beyanlarının doğru olup olmadıklarının denetimi için bilgi talebine ihtiyaç duyabilir[78]. Yine örneğin Portekiz'de mahkeme kararı olmadıkça bilgi talebinde bulunulamaz[79]. Esasen bilgi talebinde bulunabilmek için bazı sınırlandırmaların olduğu açıktır ve her zaman bankalardan kişi bilgilerinin talebi mümkün değildir[80]. Ancak Avusturya, Danimarka, Fransa, Türkiye, Yeni Zelanda, Finlandiya, Çek Cumhuriyeti, Norveç ve İtalya gibi bazı ülkelerde vergisel olarak hiçbir sınırlandırma yoktur[81]. Hatta sınırlama olmadığı gibi bazı ülkelerde vergi idarelerin yetkileri o kadar çok genişletilmiştir ki, bazı durumlarda vergi idareleri bankalara ait işyerlerinde inceleme yapabildikleri gibi bankalardaki belgelere dahi el koyabilirler[82]. Söz konusu durum Avusturya ve İtalya için geçerlidir[83]. Yine OECD üye ülkelerinin bazılarında vergi kanunlarını ihlal ettiği ya da vergi kaçırdığı düşünülen vergi mükellefinin bankalardan talep edilen bilgileri neticesinde kimlik bilgilerine, ticari bilgilerine hatta aile bilgilerine kadar ulaşılabilir[84]. Avusturya, İsviçre, Lüksemburg, Belçika ve Portekiz gibi ülkelerde "kasıt unsuru taşıyan vergi kaçakçılığı" gibi durumlarda bankalardan bilgi talep edilebilir[85].

[76] Öner, **a.g.e.**, s. 186.
[77] Öner, **a.g.e.**, s. 187.
[78] Öner, **a.g.e.**, s. 187.
[79] Öner, **a.g.e.**, s. 187.
[80] Öner, **a.g.e.**, s. 187.
[81] Öner, **a.g.e.**, s. 187.
[82] OECD, 2000 Banka Raporu, par. 82.
[83] OECD, 2000 Banka Raporu, par. 82.
[84] OECD, 2000 Banka Raporu, par. 83.
[85] OECD, 2000 Banka Raporu, par. 83.

OECD üye ülkeleri aynı zamanda aralarında imzaladıkları vergi anlaşmaları neticesinde bankalar arası bilgi değişiminde bulunabilirler[86]. Lüksemburg'un bu kapsamda vergi dairelerin bankalardan bilgi talep edebilme yetkisi yoktur[87]. Bu durum vergi mahremiyeti açısından düşünüldüğünde yerinde bir uygulamadır. Ancak bu uygulama vergi kanunlarının ihlali, vergi kaçakçılığı, kara paranın aklanması, uyuşturucu kaçakçılığı gibi haller düşünüldüğünde bu durumun vergi mahremiyeti açısından değil kamu yararı açısından ele alınması gerekir ki bunun için vergi dairelerinin bankalardan vergi mükellefinin bilgilerine ulaşmaları sağlanmalıdır.

Kamu yararından daha çok bireyin yararını gözeten ülkeler arasında İsviçre bulunmaktadır[88]. İsviçre'de vergisel işlemler açısından bankalar vergi dairelere bilgi vermez; sadece vergi mükellefi vergi idaresine bankada yapmış olduğu işlemler hakkında bilgi verebilir[89]. Eğer İsviçre federal ve kantonal kanunlarına rağmen bankalar vergi idarelerine bilgi verirlerse bankacılık sırrını ifşa eder ve aynı zamanda da kişilik haklarını ihlal ederler[90]. Kişi hak ve hürriyetleri bu hususta kamu yararının önüne geçmektedir ve vergi mükellefinin haklarını korunmaktadır[91].

ABD, İngiltere, Hollanda, Almanya, İsveç, Kore, Portekiz, Macaristan ve Lüksemburg gibi ülkelerde belirli koşulların sağlanması neticesinde bankalar arası herhangi bir bilgi değişimi konusunda vergi mükellefi bilgilendirilmektedir ve bu konuda İsveç haricindeki ülkelerde vergi mükellefinin itiraz hakkı bulunmaktadır.[92]. Tabii vergi kaçakçılığı gibi bazı durumlarda vergi mükellefi bilgi değişimi konusunda bilgilendirilmez[93]. OECD 2000 Banka Raporu'na göre vergi anlaşması imzalayan ülkeler arasında bankalar arası bilgi değişimi sağlanabilir (OECD konvansiyonu 26/2)[94]. Bankalar arası sağlanan bu bilgilerin ticari, sinai ve mesleki bir sır olarak değerlendirilmemesi gerektiği vurgulanmıştır (OECD konvansiyonu

[86]Öner, **a.g.e.**, s. 193.
[87] Öner, **a.g.e.**, s. 193.
[88] Donay, **a.g.e.**, s. 230.
[89] Donay, **a.g.e.**, s. 230.
[90] Donay, **a.g.e.**, s. 230.
[91] Donay, **a.g.e.**, s. 230.
[92] Öner, **a.g.e.**, s. 193.
[93] Öner, **a.g.e.**, s. 193.
[94] OECD, 2000 Banka Raporu, par. 89; Bilgi vermeme yükümlülüğü neticesinde ise bankalar para cezasına ya da hapisle birlikte muhtelif cezalara çarptırılır. Ayrıca mahkemece de bilgi verme zorlanır: OECD, 2000 Banka Raporu, par. 90.

26/2/c)[95]. Görüldüğü üzere OECD 2000 Banka Raporu vergi mükellefine ait bilgilerin herhangi bir meslek sırrı olarak değerlendirilmemesi gerektiğini savunmaktadır ve bu durum meslek sırrının bir türevi olan bankacılık sırrı açısından da geçerli olmalıdır. Bu durumun vergi mahremiyeti olarak ihlale neden olmayacak şekilde kişi hak ve hürriyetlerini koruyucu, vergi suçlarına neden olmayacak şekilde de kanunla desteklendiği sürece sınırlayıcı olabileceği kanısındayız.

OECD üye ülkelerince bazı ülkelerin düzenlemeleri vergi mahremiyetini düşündürücü niteliktedir. Elbette ki bazı uygulamalar ülke nezdinde vergi kaçakçılığını önleyici nitelikte olduğundan vergi mahremiyeti açısından olağandır. Ancak kişi bilgilerine bu kadar kolay ulaşılabiliyor olması vergi mahremiyeti ihlaline neden olabilecek niteliktedir. Aynı zamanda ülkeler arası uygulamalardaki farklılıkların oluşu vergi mahremiyeti açısından da farklılık arz etmektedir.

Bir Avrupa Birliği üyesi olan Almanya'da vergi mahremiyeti bir temel hak değildir[96]. Ancak Almanya' da Alman Vergi Usul Kanunu (Abgabenordnung) § 30 a göre banka müşterisi konumundaki vergi mükelleflerinin bilgilerinin koruma altında olduğu belirtilmiş ve vergi dairelerinin banka ve banka müşterileri arasındaki ilişkiye saygı duyması gerektiği vurgulanmıştır[97]. Hatta bazı türdeki hesaplar için vergi dairelerin bilgi talebi imkansızdır[98]. Alman Vergi Usul Kanunu'nun vergilendirmeye ilişkin § 30 hükmüne göre bazı sorunlar yaşayınca vergi dairelerinin yurt içindeki banka hesaplarına ulaşabilme imkanı § 93 ile desteklenerek vergi dairelerinin bankalardaki müşteri bilgilerini talep edebilmeleri sağlanmıştır[99]. Böylece vergi dairelerinin bankalardan vergi mükellefleri hakkında ulaşabilecekleri bilgiler neticesinde vergi gelirlerin azalması engellenebilecektir[100].

Yine Fransız hukukunda bankacılık sırrı belirli alanlarda sınırlandırılmıştır[101]. Gerçekten vergi dairesinin banka aracılığı ile vergi mükellefi hakkında ulaşabileceği bilgileri neticesinde vergi ihlalleri engellenerek vergi gelirleri olağan bir şekilde

---

[95] OECD, 2000 Banka Raporu, par. 89.

[96] Funda Başaran Yavaşlar, *Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü Hukuk Devleti Bakış Açısıyla*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s. 100.

[97] Yavaşlar, **a.g.e.**, s. 107.

[98] Yavaşlar, **a.g.e.**, s. 107.

[99] Daha fazla bilgi için bkz. Yavaşlar, **a.g.e.**, s. 108.

[100] Donay, **a.g.e.**, s. 230.

[101] Donay, **a.g.e.**, s. 230.

sağlanabilecektir[102]. Örneğin, bankalardan vergi mükellefine ait banka işlemlerinin dökumanları istenerek vergi mükellefinin beyanının doğruluğu araştırılabilir[103].

Ülkeler arası mevzuat ve uygulamalar arasındaki farklılık vergi mahremiyeti açısından da farklılığa neden olmaktadır. Kimi ülkelerde kişi ön planda tutulmasına rağmen kimi ülkelerde ise kamu yararı ön planda tutulmuştur. Bankacılık sırrı açısından kişi bilgileri korunma kapsamındadır, ancak bu bilgilere vergi dairesince ulaşılması bankacılık sırrı ihlali sayılmasa dahi vergi mahremiyeti açısından önem oluşturan bir durum olduğu da göz önünde tutulmalıdır. Ayrıca bankacılık sırrı açısından kişi bilgilerinin korunması büyük önem taşımaktadır ve bu durum vergi mükellefi ile banka arasındaki ilişkide güven duygusunu oluşturduğundan bankaların bilgi değişiminde bulunurken ya da vergi daireleri ile mükellef bilgilerini payşaırken bu hususlara dikkat edecek şekilde davranmaları gerekmektedir. Vergi dairelerine verilen geniş yetkiler kişi vergi mahremiyetinin varlığına zarar vermeyecek şekilde bilgilerin korunması amacını taşımalı ve özellikle de ülkeler arası yapılan faaliyetlerde daha dikkatli olunmalıdır.

3.2. MÜKELLEF- MALİ MÜŞAVİR İLİŞKİSİNDE VERGİ MAHREMİYETİ

VUK md. 5'e ek olarak düzenlenen hükümde, "sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz. Bu takdirde kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumlar da bu maddede yazılı yasaklara uymak zorundadırlar" ifadeleri yer alır. Söz konusu 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre kurulan birlik ve meslek odaları ise serbest muhasebeci mali müşavirler odası ve yeminli mali

[102] Donay, **a.g.e.**, s. 230.
[103] Donay, **a.g.e.**, s. 231.

müşavirler odasıdır[104]. O halde serbest muhasebeci mali müşavir, yeminli mali müşavir ve bu kişilerin yanında çalışan kişiler görevleri nedeniyle öğrendikleri bilgileri saklamak ve kendi ya da üçüncü kişiler yararına kullanmamak yükümlülüğü altındadır.

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 43 üncü maddesinde yer alan "meslek sırları" hükmü VUK md. 5'i destekler nitelikte olup bu maddeye göre söz konusu meslek mensupları ve yanlarında çalışanlar öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemezler[105]. Ayrıca ruhsatlı meslek mensupları, sır saklama kuralına personelinin de uymasını sağlamakla yükümlü olup aksi halde bu kişileri yanlarında çalıştırmamaları gerektiği gibi ayrıca diğer meslek mensuplarını bu konu hakkında bilgilendirmeleri gerekmektedir[106]. Yine serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler denetçi olarak görev yapabilirler[107]. Denetçilerin denetçilik mesleğinin gereği olarak vergi mükellefine ait pek çok vergisel bilgilerini öğrendiklerinden dolayı bu kişilerin söz konusu bilgileri saklamalı ve üçüncü kişilere açıklamamaları gerektiği kanısındayız[108]. VUK md. 5 kapsamında vergi mükellefine ait bilgilerin açıklanmayacağı yasağına denetçilerin de eklenmesi gerekmektedir[109]. Denetçiler için TTK'da md. 404 "denetçilerin sır saklamadan doğan sorumluluğu" hükmüne yer vermiştir.

Bu hüküm şöyledir: "Denetçi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ile denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir

---

[104] Taş, **a.g.e.**, s. 97.

[105] Ancak, suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere duyurulması mecburidir. Adli veya idari her türlü inceleme veya soruşturma birinci fıkra hükmünün dışındadır. Tanıklık, sırrın ifşası sayılmaz. Yukarıdaki hükümler oda ve birlik personeli hakkında da uygulanır (3568 Sayılı Kanun md. 43)

[106] Benzer açıklamalar 18.10.2001 tarihli 24557 sayılı RG'de yayınlanan Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararlarının 10 uncu maddesinde ifade edilmiştir: Hüseyin Ali Kutlu, *Muhasebe Meslek Ahlakı*, Nobel Yayıncılık, Ankara, 2008, s. 154-155; Tamer Aksoy, *Etik, Ulusal ve Uluslararası Etik İlkelere Yönelik Karşılaştırmalı Bir İnceleme*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2006, s. 155.

[107] **TTK md. 400**: "Denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilir."

[108] Bkz. Taş, **a.g.e.**, s. 97.

[109] Taş, **a.g.e.**, s. 97.

şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdür. Faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar. Kasten veya ihmal ile yükümlerini ihlal edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumludurlar. Zarar veren kişi birden fazla ise sorumluluk müteselsildir." Sorumluluk açısından önemli olan denetçinin söz konusu sırrın açıklanmasından bir fayda sağlaması değil, izinsiz olarak sırrın açıklanmasıdır[110].

3.3.GELİR İDARESİ BİRİMLERİ ARASINDA VE DİĞER KURUMLARLA BİLGİ PAYLAŞIMINDA VERGİ MAHREMİYETİ

Maliye Bakanlığı'nın teşkilat yapısı 13.12.1983 tarihli ve 178 Sayılı Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'de düzenlenmiştir. Kararnamenin 4. maddesine göre Bakanlığın merkez teşkilatı ana hizmet birimleri, danışma ve denetim birimleri ile yardımcı birimlerden oluşmaktadır. Kararnamenin 34. maddesine göre ise taşra teşkilatı defterdarlıklardan oluşur. Bunun yanısıra bir diğer düzenleme de 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'dur. Gelir İdaresi Başkanlığı, Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak faaliyet göstermektedir. Kanun'un 4. maddesinde Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görevlerinden bahsedilmektedir. Buna göre 4.maddenin h bendinde, "vergilendirmeyle ilgili bilgileri toplamak ve bilgi işlem faaliyetlerini yürütmek" ve aynı maddenin m bendinde de, "gelir mevzuatının uygulanmasına ilişkin olarak diğer kurum ve kuruluşlarla işbirliği yapmak, bu amaçla veri alışverişini gerçekleştirmek" Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görevleri arasında sayılmıştır. Kanun'un 23. maddesine göre ise, Başkanlığın taşra teşkilatı, merkeze bağlı Vergi Dairesi Başkanlıkları ve bu başkanlıkların kurulmadığı yerlerde de Vergi Dairesi Müdürlüklerinden oluşmaktadır.

Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı birimleri arasında bilgi paylaşımı söz konusu olduğunda bu paylaşımın vergi mahremiyetinin ihlali

[110] Metin Topçuoğlu, *İşlem Denetçisi ve Sorumluluğu*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2011, s. 178.

kapsamında değerlendirilmemesi gerekmektedir[111]. Zira bilgiyi paylaşan birim de, bilgiyi alan birim de VUK md. 5 kapsamındadır.

Burada önem taşıyan asıl konu, vergi dairelerinin diğer kamu kurumları ile olan bilgi paylaşımında vergi mahremiyetinin ihlal edilip edilmeyeceğidir. Vergi mahremiyetini ihlal suçunun mahsus suç olması karşısında, diğer kamu kurumları ile bilgi paylaşımında bulunulurken mükelleflerin gizli bilgilerinin vergi mahremiyetini ihlal eder şekilde paylaşılmaması gerektiğini söyleyebiliriz. Bunun haricinde VUK md. 149, diğer kamu kurum ve kuruluşlarını vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasılalarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecbur tutmaktadır. Vergi dairelerinin bu kapsamda diğer kurumlarla bilgi paylaşımında bulunabilmesi için öncelikle talep edilen bilginin vergi dairesinin ayrı bir araştırma yapmasını gerekli kılmaması yani söz konusu bilginin mükellefin dosyasından toplanabiliyor olması gerekir[112]. İkinci olarak da paylaşılacak bilginin vergi mahremiyeti kapsamında olmaması gerekmektedir[113].

3.4. ULUSLARARASI ALANDA BİLGİ PAYLAŞIMINDA VERGİ MAHREMİYETİ

Uluslararası alanda faaliyet gösteren mükellefler hakkındaki vergisel işlemlerin, mükelleflerin kendi ülkelerindeki vergisel işlemlerine oranla zor ve karmaşık olduğu düşünülmektedir[114]. Özellikle vergi kaçakçılığı ve vergi kayıpları için bu zor ve karmaşık durum uygun bir zemin hazırlamaktadır[115]. Bu noktada

[111] Ferhatoğlu, **a.g.e.**, 2013, s. 1151.
[112] Ferhatoğlu, **a.g.e.**, 2013, s. 1151.
[113] Ferhatoğlu, **a.g.e.**, 2013, s. 1151.
[114] Öner, **a.g.e.**, s. 19.
[115] Öner, **a.g.e.**, s. 19.

uluslararası alanda vergisel işlemler için işbirliği fikri oluşmakta ve bu işbirliği de ancak bilgi paylaşımıyla gerçekleştirilebilmektedir[116].

Uluslararası bilgi paylaşımının son zamanlarda önemi iyice fark edilir olmakta ve bu konuyla ilgili OECD "bilgi değişimi vergi anlaşmalarının uygulanabilmesi ve iç hukukun doğru ve hızlı bir şekilde uygulanmasının garanti altına alınması bakımından gerekli" olduğu savunulmaktadır[117].

Vergi idareleri ulusal çapta gerçekleşen vergisel işlemlerde daha kontrollü denetime sahipken uluslararası çapta vergilemeye hak kazandığı gelirler için kontrollü denetim zor bir hal olmaktadır[118]. Bu denetimin uluslararası alanda doğru yapılıp yapılmadığı ya da vergileme işleminin gerçekten vergi kurallarına göre mi yapıldığının tespit edilmesinde vergi idareleri bazı engellerle karşılaşır[119]. İşte uluslararası alanda geniş imkanlar sunan ve uluslararası alanda elde edilen vergi gelirlerinin ulusal alandaki vergilemeye imkan tanımasının sağlanması vergi alanında uluslararası bilgi değişimi sayesinde mümkün olur[120].

Uluslararası alanda mükellefler hakkındaki bilgi paylaşımını destekleyen uluslararası düzenlemeler bulunmaktadır. OECD ve Birleşmiş Milletlerin Gelir ve Sermaye Üzerine Model Vergi Anlaşması, Vergisel Konularda Bilgi Değişimi Üzerine 2002 Tarihli Model Anlaşma, Avrupa Konseyi/OECD Konvansiyonu, İskandinavya Yardımlaşma Direktifi, Karşılıklı Yardımlaşma Üzerine Avrupa Topluluğu Direktifi, Amerika Kıtası Vergi İdareleri İçin Geliştirilen Bilgi Değişimi Model Anlaşması (CIAT), Uluslararası Adli Yardımlaşma Anlaşmaları bu konudaki uluslararası belgelerdendir[121]. Türk hukuku kapsamında Türkiye daha çok çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları açısından OECD Model Vergi Anlaşması esas aldığından dolayı bu konu kapsamında OECD Model Konvansiyonun 26 ıncı maddesi ön planda tutulacaktır.

---

[116] Öner, **a.g.e.**, s. 19.
[117] Öner, **a.g.e.**, s. 24.
[118] Süleyman Hayri Balcı, "Vergi Alanında Uluslararası Bilgi Değişimi", *Vergi Dünyası* (Temmuz 2010), Sayı 347, s. 35.
[119] Balcı, **a.g.e.**, s. 35.
[120] Balcı, **a.g.e.**, s. 35.
[121] Öner, **a.g.e.**, s. 27; Ali Çelikkaya ve Aytül Bişgin, "Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi: Türkiye'nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi* (Temmuz-Aralık 2012), Sayı 163, s. 79

OECD Model Vergi Anlaşmasına göre 3 çeşit bilgi değişimi söz konusudur. İstek üzerine bilgi değişimi ve otomatik bilgi değişimi bir anlaşmanın varlığı neticesinde söz konusu olmaktadır[122]. Kendiliğinden bilgi değişimi (stoptane) için herhangi bir anlaşmanın varlığına ihtiyaç yoktur[123]. Bu 3 çeşit bilgi değişim yöntemlerine "geleneksel bilgi değişimi yöntemleri" denilmektedir[124].

İstek üzerine bilgi değişimi, anlaşma taraflarından bilgi değişiminde bulunmaya yetkili makamın, elindeki tüm olanakları kullandıktan sonra herhangi bir sonuca ulaşamadığı durumlarda diğer anlaşma tarafı konumundaki bilgi değişimini gerçekleştirecek yetkili makamdan bilgi talebinde bulunmasıdır[125]. Mükellef hakkında istenilen bilgi özel durumları ya da kişiyle ilgili olan bilgileri kapsamalıdır[126]. Esasen bu bilgiler, mükellefe ait bazı yıllardaki vergisel işlemleri, vergi yükümlülüğü nedeniyle yapılan vergi inceleme ve araştırmaları gibi spesifik bilgileri içermektedir[127].

Otomatik bilgi değişimi, vergi mükelleflerinin vergisel işlemlerine ait bilgilerini ve mükelleflerin gelirlerini ilgilendiren temettü, faiz gibi bilgilerini de kapsayacak şekilde tüm bilgilerinin belli periyotlarla kaynak ülkesinden ikamet ülkesine rutin bir şekilde aktarılmasıdır[128]. Otomatik bilgi değişimi vergi idarelerinin mükellefler hakkındaki bilgilere düzenli bir şekilde erişimine imkan sağladığı için vergi idarelerine kolaylık sağlamaktadır[129]. Otomatik bilgi değişimi kapsamında hangi bilgilerin paylaşılabileceği 2006 yılında yayınlanan konuyla ilgili OECD Rehberi'nde açıklanmıştır[130].

---

[122] Emrah Ferhatoğlu, "Avrupa Birliğinde Tasarrufların Vergilendirilmesi", *Vergi Sorunları* (Mayıs 2006), Sayı 212, s. 145; *Çelikkaya* ve Bişgin, **a.g.e.**, s. 83-84.

[123] Çelikkaya ve Bişgin, **a.g.e.**, s. 85.

[124] Öner, **a.g.e.**, s. 69.

[125] Öner, **a.g.e.**, s. 71; Ferhatoğlu, **a.g.e.**, s. 145-146.

[126] Çelikkaya ve Bişgin, **a.g.e.**, s. 84.

[127] Öner, **a.g.e.**, s. 71.

[128] Öner, **a.g.e.**, s. 76; Levent Özer, *Vergilemede Global Eğilimler*, Scala Yayıncılık, İstanbul, 2009, s. 98.

[129] Öner, **a.g.e.**, s. 79.

[130] Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes (2006), "otomotik bilgi değişiminde bulunulabilecek bilgiler: sermaye değer artış kazançları, faiz gelirleri, temettüler, gayri maddi hak bedelleri, yönetici ve müdürlerin elde ettiği kazançlar, ücretler ve bağımlı faaliyetler karşılığı elde edilen diğer benzeri gelirler, sosyal güvenlik ödemeleri, sanatçılar, sporcular tarafından elde edilen gelirler, emeklilik gelirleri ve benzeri türden gelirler, kamu hizmeti karşılığı elde edilen gelirler, ikametgâh değişiklikleri, şirket ve vakıf kuruluş ve kapanışları, miras ya

Kendiliğinden bilgi değişimi, anlaşma tarafları arasında otomatik bilgi değişimindeki konuları kapsayan bilgilerin bilgi talebinde bulunulmadan değişimidir[131]. Daha açık bir ifadeyle vergi idarelerinin görevlerini icra ederken anlaşma tarafı olan diğer ülkeye yarayabilecek vergi mükellefi hakkında bazı bilgileri edindiğinde, o bilgileri söz konusu ülkeye aktarmasıdır[132]. Bilgi değişiminde ayrıca endüstri çapında bilgi değişimi, eş zamanlı vergi incelemeleri yoluyla bilgi değişimi ve yurt dışı vergi incelemeleri yoluyla bilgi değişimi olarak da çeşitli bilgi değişim teknikleri de bulunmaktadır[133].

OECD Model Anlaşmasının 26'ncı maddesine göre[134] "iç hukukun uygulanması veya yürütülmesi için bilgi talebi, bir gerçek veya tüzel kişinin mali ikametgâhı, bir tüzel kişinin vergi durumu, kaynak ülkedeki gelirin niteliği, vergi beyanında gösterilen gelirler ve giderler, iş kayıtları (diğer devletin şirketine ödenen komisyon tutarını belirlemek için), bir şirketin kuruluş belgeleri, bir şirketin kuruluş zamanındaki unvanı, adresi ve daha sonra gerçekleşen tüm unvan ve adres değişiklikleri, hakkında bilgi talep edilen kuruluş olarak aynı adreste ikamet eden kuruluşların sayısı, şirketin ilgili yıllardaki yöneticilerinin ve diğer çalışanlarının isimleri ve adresleri, sözleşmeleri ve banka hesap özetleri, banka kayıtları, muhasebe kayıtları ve mali bilançolar, ticari anlaşmalar, faturaların kopyaları gibi unsurların hepsini veya herhangi birini içerebilir."

Yukarıda sayılan mükellefe ait bilgilerin bilgi paylaşımına konu olabileceği ve bilgi paylaşımı sonucunda bazı hükümlere uyulması gerektiği OECD Model Vergi Anlaşmasında vurgulanmıştır[135]. OECD Model Vergi Anlaşması md.26/2 bilgi gizliliğini esas almış olup söz konusu gizlilik ise vergi mahremiyetiyle doğrudan ilgilidir[136]. Model Vergi Anlaşmasının aynı fıkrasına göre, bilgi değişimine konu olan bilgilerin gizliliği Akit Devletlerce kendi iç mevzuatlarındaki uygulamaya

---

da bağış yoluyla sahip olunan mallar ve işyeri açma kapama faaliyetleridir." Çelikkaya ve Bişgin'den naklen, **a.g.e.**, s. 84-85.

[131] Öner, **a.g.e.**, s. 80.

[132] Öner, **a.g.e.**, s. 80; Özer, **a.g.e.**, s. 99.

[133] Balcı, **a.g.e.**, s. 41.

[134] Çelikkaya ve Bişgin, **a.g.e.**, s. 79-80; Balcı, **a.g.e.**, s. 37. (Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes (2006))

[135] Balcı, **a.g.e.**, s. 36-37.

[136] Balcı, **a.g.e.**, s. 38; Çelikkaya ve Bişgin, **a.g.e.**, s. 82.

tabidir ve bilgi paylaşımı neticesinde elde edilen bilgilerin iç mevzuat yoluyla elde edildiği kabul edilir[137]. Daha açık bir ifadeyle, bilgi paylaşımı yoluyla elde edilen bilgiler sanki ulusal sınırlar içinde elde edilen bilgilermiş gibi aynı derecede koruma altındadır ve bu bilgiler vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilebilir[138].

Ayrıca bilgi paylaşımı için iki devlet arasında herhangi bir anlaşma hükmü bulunmasa dahi Akit devletler, kendi iç hukuk hükümlerini uygulayabilmek amacıyla bilgi paylaşımına başvurabilirler[139]. OECD Model Vergi Anlaşmasına göre bilgi paylaşımında önemli iki özel durum vardır[140]. İlk özel durum, bilgi paylaşımına konu olan bilgiler sadece vergisel amaçlar için kullanılabilir ve bu bilgiler sadece vergisel alanda görevli kişilere ya da yargı organına verilebilir[141]. İkinci özel durum ise, ulusal hükümlere göre yapılan vergilendirme işlemlerinin anlaşmaya aykırı olmaması gerekir[142]. Akit devletler anlaşma gereğince vergi mahremiyeti ihlali nedeniyle bilgi paylaşımından kaçınamaz[143]. Ancak gizlilik kapsamı dışında hareket edilmesi örneğin bilgilerin vergisel amaçlar dışında kullanılması vergi mahremiyetinin ihlal nedenidir ve ülkeler söz konusu nedenden dolayı bilgi paylaşımını durdurabilir[144]. Yine Akit devletlerce yapılan anlaşmada bilgi açıklanmasına yer veren net bir hüküm bulunmadıkça üçüncü ülkelerle bilgi paylaşımı yapılamaz[145]. Aksi durumda gizlilik

---

[137] Balcı, **a.g.e.**, s. 38; Ömer Faruk Batırel, "Vergi Bilgi Değişim Anlaşmaları ve Vergi Cennetleri", *Journal Of Life Economics* (2014), Sayı 2, s. 44; Öner, **a.g.e.**, s. 277.

[138] Balcı, **a.g.e.**, s. 38; Öner, **a.g.e.**, s. 277; Ayrıca gizlilik esasının her devlet açısından kendi iç hukuk hükümlerine tabi tutulması iki Akit Devlet tarafından farklı uygulamaya tabi tutulacağını da gösterebilir. Örneğin, bir Akit Devletin ulusal yasaları gizlilik konusunda daha sert kurallara bağlı, diğer Akit Devlet ise daha yumuşak kurallara sahipse bilgi paylaşımı daha sert kurallara sahip Akit Devletçe bilgi paylaşımı sonucu gizliliğin sağlanması konusunda ulusal kurallarını esnetmiş olacak ya da bu yüzden bilgi paylaşımını kabul etmeyecektir. Daha fazla bilgi için bkz. Billur Yaltı Soydan, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları,* Beta Yayıncılık, İstanbul, 2005, s. 324.

[139] Soydan, **a.g.e.**, s. 322.

[140] Soydan, **a.g.e.**, s. 322.

[141] Balcı, **a.g.e.**, s. 38; Çelikkaya ve Bişgin, **a.g.e.**, s. 82; Ancak bilgi paylaşımına konu olan bilgilerin akit devletlerinin iç mevzuatı başka amaçlar için kullanımına izin verirse bilgiler başka amaçlar doğrultusunda kullanılabilir; Batırel, **a.g.e.**, s. 44; Öner, **a.g.e.**, s. 277.

[142] Örneğin, A devleti ile B devleti arasında imzalanan bir vergi anlaşması vardır. A devletinde bulunan bir şirket, B devletinde bulunan bağımsız nitelikteki bir şirkete mal satımı gerçekleştirmiş ve bu işlem nedeniyle A devleti B devletine B devletinde bulunan bağımsız nitelikteki şirketin A devletinde bulunan şirkete ne kadar ödeme yaptığını sormaktadır. Bu işlem ulusal hükümlerin doğru bir şekilde uygulanabilmesi için gereklidir; Bkz. Soydan, **a.g.e.**, s. 322.

[143] Çelikkaya ve Bişgin, **a.g.e.**, s. 82.

[144] Balcı, **a.g.e.**, s. 82.

[145] Balcı, **a.g.e.**, s. 38; Çelikkaya ve Bişgin, **a.g.e.**, s. 82.

hükümleri çiğnenerek vergi mahremiyeti ihlal edilmiş olacaktır. Ayrıca akit devletler ulusal çıkarlar nedeniyle bilgi vermekten kaçınamazlar[146].

Diğer taraftan OECD Model Vergi Anlaşması'nda bilgi paylaşımı sonucu elde edinilen bilgileri hangi makam ve kuruluşların kullanabileceği ifade edilmiştir. Buna göre anlaşma hükmü dahilinde olan vergisel işlemler; vergilerin tahakkuku, tahsili, vergi cezaları gibi işlemlerle ilgili makam ve kuruluşlara bilgi paylaşımı için bir Akit devletçe edinilen bilgi verilebilir[147].

OECD Model Vergi Anlaşmasında bilgi paylaşımında bulunabilecek konular kapsamında mali bilgilerin de yer aldığını görmekteyiz. Mali bilgilerin özellikle ticari ve mesleki sır niteliğinde olup olmadığı henüz tartışılırken vergi idaresinde çalışan memurların hangi bilgilerin söz konusu kapsam içinde olduğu değerlendirmeleri oldukça zordur[148]. Ancak OECD Model Vergi Anlaşması 26 ıncı maddesinde "herhangi bir ticaret, iş, endüstriyel veya mesleki sırrı veya ticaret sürecini açıklayabilecek olan bilgilerin sağlanması konusunda herhangi bir yükümlülüğün olmayacağı" belirtilmiştir[149]. Anlaşma hükmü geniş yorumlamaya müsait olsa da vergi idarelerine bu noktada ticari ve mesleki sır niteliğini taşıyabilecek bilgileri belirlemek ve sır niteliği taşımayan bilgilerin ise karşı ülkeyle paylaşımını yapmak gibi görevler yüklenmiştir[150]. Her ne kadar mükellefe ait bilgilerin paylaşımı koruyucu hükümlere tabi olsa da bilgilerin üçüncü kişilerce ya da erişime yetkili olmayan kişilerce ele geçirilmesi ürkütücüdür[151]. OECD'nin zengin ve oldukça varlıklı olan üye devletlerinden birinde mükelleflere ait bilgilerin adam/çocuk kaçırma amacıyla satılması bu duruma güzel bir örnektir[152].

Yine OECD Model Vergi Anlaşmasının 26 ıncı maddesine göre ülkelerin iç hukukları banka bilgilerine erişim konusunda bazı sınırlamalara sahip olsa da ülkeler anlaşma ülkesine banka bilgilerine erişimi sağlamakla mükelleftir[153]. Diğer bir

---

[146] Batırel, **a.g.e.**, s. 45.
[147] Soydan, **a.g.e.**, s. 323.
[148] Öner, **a.g.e.**, s. 273.
[149] Balcı, **a.g.e.**, s. 39; Çelikkaya ve Bişgin, **a.g.e.**, s. 83.
[150] Balcı, **a.g.e.**, s. 39; Çelikkaya ve Bişgin, **a.g.e.**, s. 83.
[151] Öner, **a.g.e.**, s. 272.
[152] Öner, **a.g.e.**, s. 272.
[153] Övül Çölgezen, "Şeffaflık ve Bilgi Değişimi", *Vergi Dünyası Dergisi* (Nisan 2010), Sayı 344, s. 105.

ifadeyle banka gizliliğini öne sürerek bilgi paylaşımından kaçınılamaz[154]. Zira bu hususta bir vergi mükellefinin banka bilgilerinin diğer anlaşma ülkesiyle paylaşılmaması sonucu mükellef açısından yasal olarak ödemesi gereken vergiden kaçabilme ya da vergisini gizleyebilme gibi imkanlar ortaya çıkabilecektir[155]. Öte yandan bankalardan bilgi alınmaması bazı gelirlerin vergi dışı kalmasına da neden olabilecektir[156]. Mükelleflere ait banka bilgilerin paylaşımı zorunludur ancak bu bilgilerin korunmadığı anlamına gelmemektedir. Bilgilerin gizliliği kapsamında bu bilgiler de koruma altındadır ve vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilebilir.

OECD Model Vergi Anlaşması' nda yer alan hükümlere göre bilgilerin gizliliği ön plandadır ve iç mevzuatımızdaki koruma hükümlerine tabidir. Akit devletler gizlilik esaslarına uymadıkları takdirde vergi mahremiyetini ihlal etmiş olacaklardır. Vergi mükelleflerinin her ne kadar uluslararası alanda vergisel bilgileri paylaşılsa da vergi mahremiyetinin OECD Model Vergi Anlaşması'nda da önemli bir yerinin olduğu söylenebilir. Zaten bilgilerin mahremiyeti nedeniyle gizlilik hükümlerine yer verilip akit devletler arasında herhangi bir anlaşma hükmü olmadan bilgilerin paylaşılması mümkün olmayacaktır[157]. OECD Model Vergi Anlaşması ile bilgi paylaşımına talep edebilecek kişilerin ve açıklanabilecek bilgilerin mahremiyet kapsamındaki hükümlerce sınırlandırılmış olduğu görülmektedir[158]. Ayrıca vergi mükellefi bilgi paylaşımı nedeniyle vergi mahremiyetinin ihlal edilip edilmediğini ancak söz konusu bilgi paylaşımından haberdar olduğu müddetçe öğrenebilecektir[159]. Aksi durumda vergi mükellefi idareye karşı kendini savunmaktan aciz olabilir[160]. Netice itibari ile vergi mükellefinin bilgi paylaşımı gerçekleştirilirken vergilendirme sürecine katılması konunun selameti açısından önemlidir[161].

---

[154] Çölgezen, **a.g.**., s. 105.
[155] Çölgezen, **a.g.e.**, s. 104.
[156] Çölgezen, **a.g.e.**, s. 104.
[157] Öner, **a.g.e.**, s. 266.
[158] Öner, **a.g.e.**, s. 277.
[159] Öner, **a.g.e.**, s. 277.
[160] Öner, **a.g.e.**, s. 277.
[161] Öner, **a.g.e.**, s. 277.

Uluslararası bilgi paylaşımında FATCA da önemli bir yere sahiptir[162]. FATCA aslında Amerika vatandaşlarının başka ülkelerde bulunan tüm varlıklarının Amerika Gelir İdaresi'ne bildirimini ve raporlanmasını esas alan bir iç hukuk düzenlemesidir[163]. FATCA tarafından öngörülen sisteme göre yabancı finansal kuruluşlar belirli bir orandaki Amerikan hesapları hakkında bazı bilgileri anlaşmalar dahilinde raporlayacaktır[164]. Konuyu Türkiye açısından ele aldığımızda gelişmekte olan bir ülkede vergi kaçakçılığının önlemesi için bilgiler karşılıklı paylaşıma tabi olduğu müddetçe sistemin yararlı olacağı söylenebilir[165]. Ancak FATCA'ya uyumlu bir alt yapıya sahip olmadığımız da aşikardır[166]. Sözkonusu düzenleme ABD vatandaşları için söz konusu olsa da, bu vatandaşların Türkiye'deki vergi durumlarına ilişkin bilgi paylaşımını içermesi ve üstelik finansal kuruluşların bu paylaşıma uymaması halinde ABD kaynaklı gelirlerinin stopaja tabi tutulması vergi mahremiyeti açısından önem taşımaktadır. Çünkü ABD bu düzenleme ile, kendi vatandaşları ile ilgili vergi bilgilerinin paylaşılmasını bir çeşit yaptırım uygulayarak zorunlu hale getirmiş bulunmaktadır.

3.5. BİLGİ EDİNME HAKKI KANUNU ÇERÇEVESİNDE MÜKELLEFİN BİLGİLERİNE ERİŞİM VE VERGİ MAHREMİYETİ

Doktrinde pek çok tanımlaması yapılan bilgi edinme hakkını, "devletin/idarenin tek taraflı idaresiyle, kişilerin ve toplumun hukuki durumunda değişiklik oluşturan eylem, işlem ve kararlarına ilişkin bilgilerin herhangi bir özel yararın ispatına gerek olmaksızın, bireyler tarafından elde edilebilmesini garanti

[162] FATCA (The Foreign Account Tax Compliance Act) 2010 yılında ABD tarafından kabul edilen Yabancı Hesaplar Vergi Mevzuatına Uyum Yasasıdır; Ayrıntılı bilgi için bkz. Leyla Ateş, "FATCA Türkiye İçin Ne İfade Ediyor?", *Vergi sorunları Dergisi* (Ekim 2013), Sayı. 301, s. 66.

[163] FATCA, Amerika için özellikle offshore vergi kaçakçılığını önlemede önemli gelişmelerden biridir. Söz konusu raporlamayı Amerika dışındaki ülkelerde bulunan finansal kuruluşlar yapmazsa, elde ettikleri Amerikan gelirleri için yüzde 30 stopaja tabi tutulurlar. Daha ayrıntılı bilgi için bkz. Ateş, **a.g.m.**, s. 66-68.

[164] Ateş, **a.g.m.**, s. 66-67.

[165] Aynı görüş için bkz. Ateş, **a.g.m.**, s. 70-71.

[166] Ateş, **a.g.m.**, s. 69-70.

altına alan bir insan hakkı" olarak tanımlayabiliriz[167]. Başka bir tanımla bilgi edinme hakkı için yönetimde meydana gelebilecek keyfiliği önlemek amacıyla insanların demokratik yollara başvurup bir anlamda "hesap sorma" işlevini gerçekleştirmek ifadeleri kullanılabilir[168].

4982 Sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'nun 5 inci maddesine göre "Kurum ve kuruluşlar, bu Kanunda yer alan istisnalar dışındaki her türlü bilgi veya belgeyi başvuranların yararlanmasına sunmak ve bilgi edinme başvurularını etkin, süratli ve doğru sonuçlandırmak üzere, gerekli idarî ve teknik tedbirleri almakla yükümlüdürler."[169] Kanunda belirtildiği üzere her türlü bilgi ve belgeye ulaşmak mümkün değildir[170]. Bilhassa bilgi edinme hakkı kapsamında elde edilen ya da elde edilecek bilgiler kişi ya da kamu adına zarar teşkil eder nitelikte ise bu bilgilerin erişimi kanun kapsamı dışındadır[171]. Peki, bilgi edinme hakkı kapsamında vergilemeye ilişkin bilgilere ulaşılması mümkün müdür? Bu durum vergi mahremiyeti istisnaları kapsamında yer alan bilgilere ulaşmak açısından mümkündür, ancak vergi mükellefinin temel bilgilerine ulaşmak açısından mümkün değildir[172]. Zira BEHK' de vergi mahremiyeti açısından açık bir hüküm bulunmasa da, BEHK'de yer alan bazı maddeleri bu kapsamda değerlendirmek doğru olacaktır[173].

BEHK'nin md. 9'da yer alan "gizli bilgileri ayırarak bilgi ve belge verme" hükmü vergi mahremiyeti açısından önem taşımaktadır[174]. Nitekim yasa kapsamında korunma altında olan ve açıklanması yasak olan bilgiler, BEHK'nin dışında olup

---

[167] Ayhan Döner, *Şeffaf Devlette Bilgi Edinme Hakkı ve Sınırları*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010, s. 98.

[168] Musa Eken ve Mustafa Lütfi Şen, "Yönetimde Yozlaşmaya Karşı Yönetsel Etik ve Açıklık", *Yeni Türkiye Dergisi Siyasette Yozlaşma Özel Sayısı II* (Mart-Nisan 1997), Sayı. 14, s. 1097

[169] 4982 Sayılı Bilgi Edinme Hakkında Kanun, 25269 sayılı 24.10.2003 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. (Kanun Resmi Gazete'de yayınlandıktan 6 ay sonra yürürlüğe girmiştir.)

[170] Hatice Yurtsever ve Burçin Buran, "Bilgi Edinme Hakkı Kanunu Çerçevesinde Vergi Mahremiyetinin Değerlendirilmesi", *Electronic Journal of Vocational Colleges* (Aralık 2012), s. 50.

[171] Işıl Fulya Orkunoğlu Şahin, "Bilgi Edinme Hakkının Kullanılmasında Bir İstisna: "Vergi Mahremiyeti"", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2012, Sayı 2, s. 211.

[172] F. Taş, **a.g.e.**, s. 49.

[173] Şahin, **a.g.m.**, s. 211; Ağar, **a.g.m.**, s. 379.

[174] BEHK md. 9: "İstenen bilgi veya belgelerde, gizlilik dereceli veya açıklanması yasaklanan bilgiler ile açıklanabilir nitelikte olanlar birlikte bulunuyor ve bunlar birbirlerinden ayrılabiliyorsa, söz konusu bilgi veya belge, gizlilik dereceli veya açıklanması yasaklanan bilgiler çıkarıldıktan sonra başvuranın bilgisine sunulur. Ayırma gerekçesi başvurana yazılı olarak bildirilir."

VUK md. 5'i destekler niteliktedir[175]. Zaten vergi mahremiyetinin amacı da mükellefin bilgilerinin gizli kalacağının garantisini vermek, aksi durumunda ise gereken yaptırımları uygulamaktır[176]. Ancak hukuk devleti vatandaşı olmak demek, bilgi edinme hakkına sahip olmak demektir ve bu iki kavram vergi mahremiyeti ile bilgi edinme hakkı eş zamanlı korunmayı gerektiren haklardandır[177]. Bu yüzden ancak vergi mahremiyeti olarak yasaklanan bilgiler dışındaki bilgilerin verilebilmesi bilgi edinme hakkı kapsamında değerlendirilebilir[178]. Özellikle söz konusu durum vergi mahremiyeti açısından istisna kapsamındaki kamuoyuyla paylaşılabilen bilgileri içerebilir[179]. Örneğin, Eurogold-Newmont/Normandy adlı bir şirketin çevreye verdiği zararlardan dolayı çevreciler Maliye Bakanlığı'ndan bu şirketin üretiminden ne kadar vergi aldıkları konusunda bilgi talebinde bulunmuşlar, ancak bu talep vergi mahremiyeti gerekçesiyle reddedilmiştir[180]. Söz konusu durumun dava konusu olması üzerine mahkemece vergi mahremiyetini ihlal edilebilecek bir durumun olmadığı ve gelir ve kurumlar vergisi bilgilerinin açıklanabileceği doğrultusunda hüküm verilmiştir[181]. Bu konuyu VUK md. 5/7 kapsamında da değerlendirmek gerekir. Bu fıkra "vergi güvenliğini sağlamak amacıyla gelir vergisi mükelleflerinin yıllık gelir vergisi, sermaye şirketlerinin kurumlar vergisi beyannamelerinde gösterdikleri matrahları (zarar dahil) ve beyanları üzerinden tarh olunan Gelir ve Kurumlar Vergileri ile mükelleflerin ad ve unvanları, bağlı oldukları vergi dairelerince beyannamelerin verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerine asılacak cetvellerle ilan olunur. Mükellefin bağlı bulunduğu teşekkül varsa, bu ilan orada da yapılır" ifadelerine yer vermiştir. Netice itibari ile kamuya açıklanmasında herhangi bir sakınca bulunmayan bilgiler BEHK kapsamında yer alır[182].

Yine BEHK md. 21'de yer alan "özel hayatın gizliliği" hükmünü vergi mahremiyeti açısından değerlendirmek gerekir[183]. Acaba bir temel hak olarak özel

---

[175] Yurtsever ve Buran, **a.g.m.**, s. 51.
[176] F. Taş, **a.g.e.**, s. 47.
[177] F. Taş, **a.g.e.**, s. 49.
[178] Ağar, **a.g.e.**, s. 380.
[179] F. Taş, **a.g.e.**, s. 66.
[180] F. Taş, **a.g.e.**, s. 66; Yurtsever ve Buran, **a.g.m.**, s. 52.
[181] F. Taş, **a.g.e.**, s. 66; Yurtsever ve Buran, **a.g.m.**, s. 52.
[182] Ak, **a.g.e.**, s. 148.
[183] BEHK md. 21: Kişinin izin verdiği hâller saklı kalmak üzere, özel hayatın gizliliği kapsamında, açıklanması hâlinde kişinin sağlık bilgileri ile özel ve aile hayatına, şeref ve haysiyetine, meslekî ve

hayatın gizliliğinin sağlanması ile bilgi edinme hakkı birbiri ile tezat halinde olan, bir başka deyişle birbiriyle ihtilaf halinde olabilecek birer hak mıdır[184]? Daha doğru bir söyleyişle bu iki hak arasındaki sınır nasıl tespit edilmelidir[185]? Nitekim bir kişinin özel yaşamını ilgilendiren bilgilerinin kamuoyuyla paylaşılması ya da üçüncü kişilere verilmesi kişilik haklarına müdahale olduğu düşünülse de diğer taraftaki bilgi talebinde bulunan kişinin ise bilgi isteminin reddedilmesi o kişinin bilgi edinme hakkının sınırlandırılması anlamına gelecektir[186]. Dolayısıyla kişinin izin verdiği ölçüde ve mesleki ve ekonomik değerlerine müdahale olmayacak şekilde bilgi edinme hakkından yararlanabilir. Aksi durumda BEHK'den yararlanılamaz. Örneğin, bir vergi mükellefinin vergi kapsamındaki bilgilerinin açıklanması kişi nezdinde mesleki ve ekonomik değerlerine zarar verecek ise bu bilgilerin BEHK kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmayacaktır[187]. Ayrıca kişisel verilerin korunması konusunda Türk hukukunda kanun taslağı dışında herhangi bir düzenleme de bulunmamaktadır[188]. Ancak kişinin, kendisine ait verileri bilmeye ve bu bilgilerin doğruluğunu araştırmaya hakkı vardır[189].

BEHK md. 23'ün "ticari sır" hükmü, kişilerin ticari ve mali bilgilerini söz konusu kanunun kapsamı dışında bırakmıştır[190]. Vergi mükellefinin vergi mahremiyeti istisnası dışındaki "ticari sır" niteliğindeki bilgilerinin herhangi bir kişiye açıklanması, vergi mükellefinin mesleki ve ekonomik değerlerine haksız bir müdahaleye neden olacaktır ki bu durum ise vergi mahremiyeti ihlali sayılacaktır[191].

---

ekonomik değerlerine haksız müdahale oluşturacak bilgi veya belgeler, bilgi edinme hakkı kapsamı dışındadır. Kamu yararının gerektirdiği hâllerde, kişisel bilgi veya belgeler, kurum ve kuruluşlar tarafından, ilgili kişiye en az yedi gün önceden haber verilerek yazılı rızası alınmak koşuluyla açıklanabilir.

[184] Can Azer, *Bilgi Edinme Hakkı*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Doktora Tezi), Ankara, 2010, s. 228.

[185] Azer, **a.g.e.**, s. 229.

[186] Azer, **a.g.e.**, s. 229.

[187] Yurtsever ve Buran, **a.g.e.**, s. 51.

[188] Fatih Kırışık, *Yönetimde Açıklık ve Bilgi Edinme Hakkının Kamu Yönetiminin İşleyişi Üzerindeki Etkisi*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Doktora Tezi), Ankara, 2008, *s*. 154.

[189] Oğuz Şimşek, *Anayasa Hukukunda Kişisel Verilerin Korunması*, Beta yayıncılık, Ankara, 2008, s. 145.

[190] BEHK md. 23'e göre kanunlarda ticarî sır olarak nitelenen bilgi veya belgeler ile, kurum ve kuruluşlar tarafından gerçek veya tüzel kişilerden gizli kalması kaydıyla sağlanan ticarî ve malî bilgiler, bu Kanun kapsamı dışındadır.

[191] Şahin, **a.g.e.**, s. 212.

Özellikle bu durum rakip firmalar açısından oldukça önemlidir[192]. Örneğin mermer ticaretiyle uğraşan X Anonim Şirketi, benzer işlerle iştigal eden Y Limited Şirketinin vergi durumu ile ilgili olarak BEHK kapsamında vergi idaresinden bilgi talep edemeyecektir[193].

Ülkemizde BEHK kapsamında vergi mahremiyetini doğrudan ilgilendiren bir hüküm bulunmasa da BEHK md. 9, 21 ve 23 maddelerini bu kapsam dahilinde değerlendirebiliriz. OECD ülkeler için de aynı durum hemen hemen geçerlidir[194]. Örneğin, OECD üyesi Norveç, Japonya, İsveç ve Finlandiya kendi iç hukukları kapsamında bazı kurumların kurumlar vergisine ait bilgilerini kamuya açıklayabilmektedir[195]. Kanada, Yunanistan, İrlanda gibi ülkeler ise vergi kaçıran mükellefleri ilan edebilmektedir[196].

3.6.MÜKELLEF HAKLARI BAKIMINDAN VERGİ MAHREMİYETİ

Mükellef hakları, vergi hukukunun vergi mükellefine tanıdığı kazanımlar, haklar ya da özgürlüklerdir[197]. Mükellef haklarını en yaygın bir şekilde, vergi mükellefi ile devlet arasındaki vergisel işlemler sebebiyle ortaya çıkan ve bu süreçte vergi mükellefine sağlanan hukuki anlamdaki haklar olarak tanımlayabiliriz[198]. Vergi mükellefinin vergi ödevini gerçekleştirmesi ne kadar önemli ise vergi mükellefinin hukuki anlamda korunması ve bazı haklara sahip olması da bir o kadar önemlidir[199]. Vergi mükellefinin yükümlülükleri dışında mükellef haklarının hukuki anlamda korunma altında olması vergisel işlemlerin doğruluğuna inanmayı ve vergi idaresine

---

[192] Uyanık, **a.g.e.**, s. 76.
[193] Uyanık, **a.g.e.**, s. 76.
[194] Şahin, **a.g.e.**, s. 212-213.
[195] Şahin, **a.g.e.**, s. 212.
[196] Şahin, **a.g.e.**, s. 212.
[197] Güneş Çetin, *Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum*, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Doktora Tezi), Manisa, 2010, s. 14.
[198] Doğan Gökbel, *Mükellef Hakları*, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Doktora Tezi), Eskişehir, 2000, s. 9.
[199] Haluk Egeli ve Mehmet Dağ, "Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi* (Temmuz-Aralık 2012), Sayı 163, s. 132.

olan güveni sağlar[200]. Esasen vergi mükellefinin vergi ödevini gerçekleştirmesi, vergi idaresindeki vergilendirme sürecinin iyi işlemesine katkıda bulunmaktadır. Vergi mükellefinin vergi ödevini daha iyi bir şekilde yerine getirmesini teşvik etmek için mükellef haklarının bu vergilendirme sürecinde daha iyi korunmasının da teorik zeminini oluşturmaktadır.

Mükellef haklarını genel ve özel haklar olarak şöyle sıralayabiliriz[201]: "adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı, bilgi alma hakkı, başvuru hakkı, vergilemede belirlilik hakkı, mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği hakkı, temsilci kullanma hakkı, özel hayatın gizliliği hakkı, vergi tahsilatı sırasındaki haklar, vergi ihtilafların çözümü sırasındaki haklar ve vergi denetimi sırasındaki haklar." Konumuz gereğince mükellef haklarından mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği hakkı ve özel hayatın gizliliği hakkını değerlendirmemizde önem vardır.

Öncelikle Türk hukuk sisteminde vergi idarelerine tanınan geniş yetkiler nedeniyle vergi idareleri vergi mükelleflerinin vergi beyanlarının doğruluğunu araştırırken zaman zaman vergi mükellefinin özel hayatına müdahalede bulunmaktadır[202]. Bu müdahaleler vergi mükellefinin özel hayatını ilgilendiren bilgilerini vergi idaresi ile paylaşması olarak karşımıza çıkmaktadır[203]. Vergi hukuku bakımından vergi mahremiyeti, vergi mükellefinin özel hayatını ilgilendiren bilgilerini yasalarca belirlenmiş kişi ya da kurumlarca paylaşması noktasında söz konusu olmaktadır[204]. Vergilendirme süreci boyunca vergi idaresinin mükelleflere ilişkin bilgileri özel hayatın gizliliği kapsamında koruması, vergi mahremiyetini ihlal etmemesi ve bu bilgileri kendi ya da üçüncü kişiler yararına kullanmaması gerekmektedir[205].

1982 Anayasası'nda özel hayatın korunmasını, özel hayatın gizliliği ve korunması, konut dokunulmazlığı ve haberleşme hürriyeti hükümlerine yer verilerek açıklanmıştır. Zaten vergi mahremiyetinin ihlali daha çok vergi incelemesi ve arama

---

[200] Çetin, **a.g.e.**, s. 95.
[201] Egeli ve Dağ, **a.g.e.**, s. 133-135.
[202] Gökbel, **a.g.e.**, s. 263; Öner, **a.g.e.**, s. 260.
[203] Gökbel, **a.g.e.**, s. 263; Öner, **a.g.e.**, s. 260.
[204] Gökbel, **a.g.e.**, s. 263; Öner, **a.g.e.**, s. 260.
[205] Ahmet Erol ve Nuray Özışık, "Mükellef Hakkı Olarak Vergi Mahremiyeti", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi* (Mayıs 2014), Sayı 125, s. 46.

sırasında konut dokunulmazlığı, haberleşme hürriyetine müdahale gibi sebeplerden dolayı olmakta, bu yüzden özel hayatın gizliliği ihlal edilmektedir[206]. Özel hayatın gizliliği hükmü gereğince arama ve elkoyma işlemleri sıkı kurallara ve hükme bağlanmıştır. VUK md. 142 uyarınca arama yapılabilmesi için yetkili sulh hakiminden arama kararının alınması ve bu karar gereğince belirtilen alanlarda aramanın yapılması gerekmektedir. Aksi halde 1982 Anayasası md. 20 "özel hayatın gizliliği" hükmü ile md. 21 "konut dokunulmazlığı" hükmü ihlal edilmiş olacaktır[207].

Yine AİHS md. 8 ile özel hayatın gizliliği korunma altında olup ve AİHS'nin aynı maddesi özel hayata, konut dokunulmazlığına ve haberleşme özgürlüğü hakkında hükümler içermektedir[208]. Fransa'da görülen Huving Davası'nda Huving çiftinin vergi kaçakçılığı yapması nedeniyle ihbar edilmesinin üzerine telefonlarının dinlenilmesi AİHM tarafından özel hayatın gizliliğinin ihlal edilmesi kabul edilerek AİHM Fransa'yı iki kez sözleşmeyi ihlalden dolayı mahkum etmiştir[209].

Mükellef haklarından biri olan mükellefe ilişkin bilgilerin gizliliği hakkı vergi mahremiyetini yakından ilgilendiren bir haktır. Bu hak mükelleflere, vergi idaresinin kendileri hakkında öğrenmiş oldukları bilgilerin saklanmasını ve gizli tutulmasını garanti eder[210]. Vergilendirme sürecinde, denetim işlemleri sürecinde ve yargılama aşamasında vergi mükellefine ait bilgiler yetkili kişilerce öğrenilmekte olup bu bilgileri görevleri nedeniyle öğrenenler gizli tutmaya ve saklamaya yükümlüdürler[211]. Ancak, vergi mükellefine ait bilgiler yasalarca belirtilmiş durumlarda, istatiksel verilerin oluşturulmasında ve uluslararası bilgi değişimi

---

[206] Gökbel, **a.g.e.**, s. 264; Öner, **a.g.e.**, s. 260-261.

[207] Aynı görüş için bkz. Gökbel, **a.g.e.**, s. 264-265; Feride Bakar, *Mükellef Hakları ve Türkiye'de mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Öneriler*, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Bursa, 2011, s. 97.

[208] Öner, **a.g.e.**, s. 262.

[209] Ömer Anayurt, "Strazbourg İçtihatlarında, Türk ve Fransız Hukuklarında Telefon Dinlemeleri", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* (1994), Sayı 4, s. 527; Bu karar aynı zamanda İHAS md. 8 hükmü haberleşme özgürlüğünün ihlalidir; Osman Doğru, *İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarının İç Hukuklara Etkileri*, (Çevrimiçi), http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anayargi/dogru.pdf, 02 Mart 2015.

[210] Recep Yücedoğru, *Türk Vergi Sistemi Açısından Mükellef Hakları*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2007, s. 71.

[211] Erol ve Özışık, **a.g.e.**, s. 37; Zaten görevleri nedeniyle mükelleflerin bilgilerini öğrenen vergi memurları bu bilgileri kötü amaçlar için kullanırsa mükelleflerin kişilik haklarına müdahale etmiş olacaklardır. Bunun önlenmesi ve mükellef haklarının korunması için vergi mahremiyeti varlığına ihtiyaç duyulur: Sevil Şin, *Avrupa Birliği ve Türkiye'de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları*, İstanbul Ticaret Odası Yayını, İstanbul, 2005, s. 131.

kapsamında kullanılabilmektedir[212]. Vergi mahremiyeti ihlali sayılmayan bazı durumlar dışında vergi mükellefine ait bilgilerin herhangi bir kişiye ya da kuruma verilmesi ihlal nedenidir[213]. Esasen vergi mükellefine ait bilgilerin tarh aşamasında ve tahsil aşaması dışında kullanılmaması doğal olanıdır[214]. Ama çoğu zaman elde edilen mükellef bilgileri vergisel alanlar kapsamında hükümet bilgi erişimine, savcılık ve mahkemelere ve sosyal güvenlik kurumlarına verilebilmektedir[215]. Ayrıca mükelleflere ait ticari sırların vergi idarelerince öğrenilmesi nedeniyle bu sırların, rakip firmalar ve diğer kişiler açısından öğrenilmemesini sağlamak için mükellef bilgilerinin gizliliği hakkı özel bir önem taşımaktadır[216]. Bununla beraber, çoğu ülkelerde vergi mükellefine ait bilgileri vergi idareleri, bankalardan ve diğer kamu kurum ya da kuruluşlardan rahatlıkla alabilmektedir[217]. Vergi idaresine tanınan geniş yetkiler nedeniyle vergi mükellefleri hakkında ulaşılan bu bilgiler ile ilgili vergi idarelerinin mükellef bilgilerin gizliliği hakkına uyma zorunluluğu vardır[218]. Bu nedenle VUK md. 5 ve AATUHK md. 107 hükümleri söz konusu durumu koruma altına almıştır[219].

3.7.SUÇ GELİRLERİNİN AKLANMASI İLE MÜCADELE BAKIMINDAN VERGİ MAHREMİYETİ

Ekonomik anlamda karapara "kanunlar tarafından suç sayılan fiillerin yanı sıra, ekonomik hayatı düzenleyen kural ve usuller ihlal edilerek elde edilen kazanç"

[212] Erol ve Özışık, **a.g.e.**, s. 37.
[213] Erol ve Özışık, **a.g.e.**, s. 37.
[214] Gökbel, **a.g.e.**, s. 53.
[215] Gökbel, **a.g.e.**, s. 53.
[216] Gökbel, **a.g.e.**, s. 53.
[217] Gökbel, **a.g.e.**, s. 53.
[218] Gökbel, **a.g.e.**, s. 53.
[219] Erol ve Özışık, **a.g.e.**, s. 38.

olarak tanımlanmaktadır[220]. Hukuki anlamda karapara ise, "ülke mevzuatlarında öncül suç olarak belirlenen fiillerden elde edilen gelirlerdir."[221]

Çelik v.d. karapara aklamayı, "yasalarca tespit edilmiş belli suçlar sonucunda elde edilen para, mal, kıymetli evrak veya diğer ekonomik değerlerin, yasadışı nitelikten çıkarılarak yasal ekonomik değerlere dönüştürülmesi amacına yönelik olan tüm işlemler" olarak tanımlamışlardır[222]. Mavral ise karapara aklamayı "yasadışı yollardan özellikle örgütlü suçlardan elde edilen kazançların yasal gelir olarak kabul ettirilmesi için mali sisteme sokularak, nakit formundan kurtarılmasıdır" şeklinde tanımlamıştır[223].

Karapara aklamanın gerçekleşmesi için bazı unsurları içinde barındırması gerekmektedir[224]. Bunlar:

-Gelirin suçun işlenmesi neticesinde ortaya çıkması

-Gelirin kişinin ortalama gelirinden önemli derecede yüksek olması

-Gelire neden olan davranışın ceza hukuku bakımından suç olarak nitelendirilmesi

-Suçtan elde edilen gelirin hukuki bir kılıfla gizlenerek kullanılmaya çalışılmasıdır.

Esasen yukarıdaki unsurları göz önüne aldığımızda, meseleyi bir örnekle açıklamakta fayda görüyoruz. Örneğin, bir otobüste laf atışmasından dolayı işlenen bir adam öldürme suçunun herhangi bir gelir elde etmek için işlenmediğini söyleyebiliriz[225]. Öte yandan bir kiralık katilin yüksek meblağda para karşılığı

---

[220] Türkiye Bankalar Birliği, *Karaparanın Aklanması Suçu ile Mücadele ve Bankaların Yükümlülükleri*, T.C. Maliye Bakanlığı Mali Suçları Araştırma Kurulu ve Türkiye Bankalar Birliği Yayınları, Ankara, 2003, s. 5.

[221] Türkiye Bankalar Birliği, **a.g.e.**, s. 5.

[222] Kuntay Çelik, Selen Işıl Koçağra ve Kadir Güler, *Karapara Aklama Tanımı, Aşamaları, Yöntemleri ve İlgili Uluslararası Çalışmalar*, MASAK Yayınları, Ankara, 2000, s. 25.

[223] Ülker Mavral, *Karapara Kayıt Dışı Ekonomi İlişkisi ve Türkiye'ye Yansımaları*, Vergi Denetmenleri Derneği Yayınları, Ankara, 2001, s. 48.

[224] Yıldırım Akar, *Karaparanın Aklanması*, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Ankara, 1997, s. 5; Çelik v.d., **a.g.e.**, s. 25; Mavral, **a.g.e.**, s. 50; Halim İpek, *Önemli Bir Sorun: Karapara ve Karaparanın Aklanması*, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2000, s. 15.

[225] Akar, **a.g.e.**, s. 5.

cinayet işlemesi farklıdır[226]. Çünkü kiralık katilin aldığı bu tutar normal gelirinden dikkat çekecek oranda yüksektir ve işlemiş olduğu cinayetten dolayı gelir elde edip bu parayı da hukuki yollarla kullanabilir[227]. Bu durumda karaparanın aklanmasından söz edebiliriz.

Yine ABD'li ünlü mafya babası Al Capone'nin elde ettiği kazançları açtığı çamaşırhaneler ile sanki çamaşırhanelerden elde ediyor gibi göstermesi literatürde karapara aklamanın en yaygın örneği olarak gösterilmektedir[228].

Daha önce 4208 Sayılı kanunda "karapara" deyimine yer verilirken 18 Ekim 2006 tarihli ve 26323 Sayılı RG'de yayınlanarak yürürlülüğe giren 5549 Sayılı kanunda ise karapara deyimi yerine, "suç geliri" ifadesi kullanılmıştır[229]. Suç geliri aynı kanunda, suçtan kaynaklanan malvarlığı değeri olarak tanımlanırken[230], aklama suçu ise 5237 Sayılı TCK md. 282'de düzenlenen suçu ifade eder (Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun md. 2)[231].

5549 Sayılı Kanun md. 2'de suç gelirlerinin aklanması konusunda denetim yapmaya yetkililer vergi müfettişleri, gümrük ve ticaret müfettişleri, bankalar yeminli murakıpları, hazine kontrolörleri, sigorta denetleme uzman ve aktüerleri, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ve Sermaye Piyasası Kurulu Uzmanları olarak sayılmıştır. Denetime tabi kurumlar bankalar ve özel finans kuruluşları başta olmak üzere 5549 sayılı kanunun 2 inci maddesinde sayılarak yükümlü olarak ifade edilmiştir. Aynı kanun md. 6'da bu yükümlülerin bakanlıkça

---

[226] Akar, **a.g.e.**, s. 5.

[227] Akar, **a.g.e.**, s. 5: Kiralık katilin elde ettiği parayı bir uluslararası bankaya yatırıp daha sonra başka bir bankadan kredi çekerek uluslararası bankada duran karaparayı teminat olarak göstermesi ve daha sonra bu krediyi ödemeyerek teminata başvurulması hukuki işleme dayalı bir karapara aklama yoludur.

[228] Mustafa Miynat ve Selim Duramaz, "Karapara Aklama Aracı Olarak Yeni Bir Mali Suç: Siber-Aklama", *Celel Bayar Üniversitesi Yönetim Ve Ekonomi İİBF Dergisi* (2013), Cilt. 20, No. 1, s. 316; Eda Erol, *Suç Gelirinin Aklanması Sürecinde Bankacılık Sisteminin Rolü*, Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2011, s. 1.

[229] Hatice Atlı, *Suç Gelirlerinin Aklanmasında Bankaların Rolü*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2013, s. 4.

[230] Bazı yazarlar karapara aklamayı dünyanın ikinci mesleği olarak adlandırmıştır; Akar, **a.g.e.**, s. 4.

[231] 5237 Sayılı TCK md. 282: "Alt sınırı altı ay veya daha fazla hapis cezasını gerektiren bir suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini, yurt dışına çıkaran veya bunların gayrimeşru kaynağını gizlemek veya meşru bir yolla elde edildiği konusunda kanaat uyandırmak maksadıyla, çeşitli işlemlere tâbi tutan kişi, üç yıldan yedi yıla kadar hapis ve yirmibin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır."

belirlenen tutarı aşan işlemler konusunda Başkanlığa devamlı bilgi verme yükümlülüğü bulunmaktadır. Yine 5549 sayılı kanunun 7 inci maddesine göre "Kamu kurum ve kuruluşları, gerçek ve tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan kuruluşlar, Başkanlık ve denetim elemanları tarafından istenilecek her türlü bilgi, belge ve bunlara ilişkin her türlü ortamdaki kayıtları, bu kayıtlara erişimi sağlamak veya okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri tam ve doğru olarak vermek ve gerekli kolaylığı sağlamakla yükümlüdür. Yukarıdaki fıkraya göre talepte bulunulanlar savunma hakkına ilişkin hükümler saklı kalmak kaydıyla, özel kanunlarda yazılı hükümleri ileri sürerek bilgi ve belge vermekten kaçınamazlar." Bu durumu kişi hakları açısından düşünmek gerekir. Çünkü hiçbir kimse özellikle vergi mükellefi konumundaki bir kimse 1982 Anayasası md. 38/5'e göre kendisini ya da yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya ya da delil göstermeye zorlanamaz.

Yine karapara aklamayı önlemede şüpheli işlemlerin oldukça önemi vardır. Şüpheli işlemler[232] ise "müşterini tanı"[233] ilkesini içinde barındıran bir kavramdır. Finans kuruluşlarının müşterisi konumundaki vergi mükellefinin yapmış olduğu ve daha sonra yapacak olduğu işlemler hakkında bilgi sahibi olmalarının tek şartı müşterini tanı ilkesi olduğu söylenebilir[234]. Aşağıdaki örnek bu durumu daha iyi bir şekilde özetlemektedir.

[232] 5549 Sayılı Kanun md. 4: "Yükümlüler nezdinde veya bunlar aracılığıyla yapılan veya yapılmaya teşebbüs edilen işlemlere konu malvarlığının yasa dışı yollardan elde edildiğine veya yasa dışı amaçlarla kullanıldığına dair herhangi bir bilgi, şüphe veya şüpheyi gerektirecek bir hususun bulunması halinde bu işlemlerin yükümlüler tarafından Başkanlığa bildirilmesi zorunludur."

[233] Müşterini tanı ilkesi, finansal kuruluşların müşterilerini daha iyi tanıyabilmeleri için kendilerinden kimlik bilgileri, hangi meslekle uğraştıklarını vs. çeşitli bilgi ve belgeler toplayarak müşterisi hakkında bir profil oluşturmaktır. Böylece yapılan işlemler neticesinde riskli müşterileri ve özellikle de şüpheli işlemleri tespit etmek kolaylaşır: Akar, **a.g.e.**, s. 61-62.

[234] Akar, **a.g.e.**, s. 61; Türkiye Bankalar Birliği, **a.g.e.**, s. 35.

Tablo 3: Karaparanın Aklanması Suçu ile İlgili Örnek (Türkiye Bankalar Birliği, Karaparanın….Yükümlülükleri, s.46'dan naklen)

Olay: Hayali İhracat Hediyelik eşya ve konfeksiyon imalat, alım-satım ve ihracatı işiyle uğraşan 2 ortak X şehrinde bir banka şubesinde ticari hesap açtırırlar. Şirketin banka nezdindeki hesabına ihracat karşılığı olarak üçer aylık aralarla Y ülkesinde ithalatçı şirket tarafından ortalama 20.000 İngiliz sterlini havale edilmektedir. 1998 yılında şirketin aynı hesabına Y ülkesinden havale edilen tutarlarda 100.000-200.000 İngiliz sterlini gibi anormal artışlar olmaya başlamıştır. Ancak daha önceki durumun tersine şirket yetkilileri bankadaki parayı nakit çekmek yerine açtırdıkları vadeli döviz tevdiat müşterek hesabında tutmuşlardır. Son 3 havale tutarının müşteriden beklenen işlem tutarının çok üzerinde olması, bu tutardaki paranın ticari hesaptan çekilerek tasarruf hesabına alınması paraların yasal ticaret dışındaki faaliyetlerden elde edildiği yönünde şüphe uyandırdığından banka MASAK'a şüpheli işlem bildiriminde bulunmuştur. Yapılan soruşturma sonucunda şirket ortaklarının Selçuklu dönemine ait 100 den fazla tarihi eseri Y ülkesine kaçırarak sattıkları ortaya çıkmıştır. Şahıslar bu yolla elde ettikleri karaparayı, gümrük çıkış beyannameleri üzerinde ihraç edilen mal bedeli ve miktarını farklı göstermek suretiyle ihracat bedeli olarak izah etmeye çalışmıştır

Bu olay neticesinde şahısların tarihi eser kaçakçılıkla karapara elde ettikleri anlaşılmıştır. Görüldüğü üzere burada "müşterini tanı" ilkesi devreye girmektedir. Bankanın müşterisinin kimlik bilgilerinin doğruluğunu araştırması kadar müşterisini iyi bir şekilde tanıması da önemlidir. Böylelikle banka müşterisinin yaptığı işlemler hakkında fikir yürütebilir. Verilen örneklerden de anlaşılacağı üzere, bir bankanın ya da kredi kuruluşunun müşterisi konumundaki vergi mükellefinin düzenlemeler neticesinde kimlik bilgileri dahil olmak üzere pek çok bilgilerine ulaşılabilmektedir. Her ne kadar banka ya da kredi kuruluşları başta olmak üzere korunması için yasal düzenlemelerin varlığı söz konusu olsa da müşteri konumundaki kişilerin de korunması, özellikle bilgilerinin saklanması ya da üçüncü kişilerce paylaşılmaması amacıyla 5549 Sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun'un 22 inci maddesi ile bazı düzenlemeler yapılmıştır. Bu maddede kimlerin sözü edilen "sırrın ifşası" suçunun faili olabilecekleri belirtilmiştir[235]. Yine tıpkı vergi mahremiyeti ihlal suçunda olduğu gibi, 5549 sayılı Kanun md. 22'de düzenlenen bu suç da niteliği itibarıyla bir mahsus (özgü) suçtur.

[235] 5549 Sayılı Kanun md. 22/5: 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.

Netice itibari ile "sırrın ifşası" suçunu, vergi mahremiyetiyle ilişkilendirmek oldukça önemlidir. Çünkü suç gelirlerinin aklanmasını önlemek için yapılan işlemler doğrudan doğruya vergisel işlemler olmasa da kişi adına elde edilecek bilgiler vergisel işlemleri de içinde barındıracağından, vergi mükellefi konumundaki kişinin vergisel işlemlerine ulaşılabilinecektir[236]. Görevleri nedeniyle kişi bilgilerine ulaşan yetkililer bu bilgileri sakladıkları, kendi ya da üçüncü kişiler yararına kullanmadıkları sürece "sırrın ifşası" söz konusu olmayacaktır.

5549 Sayılı Kanunun 17 inci[237] maddesini vergi mahremiyeti açısından değerlendirirken 1982 Anayasası'nın 20 inci maddesini göz önünde bulundurmak gerekir. Zira bu madde kişilerin üstünün, özel kağıtlarının ve eşyalarının aranabilmesini ve bunlara el konulabilmesini usulüne göre verilmiş bir hakim kararının varlığı şartına bağlamıştır. İstisnai olarak gecikmesinde sakınca varsa kanunla yetkili kılınmış merci kararıyla da bu işlemler yapıbilirse de bu merci kararının da 24 saat içinde hakimin onayına sunulması gerektiğinin altı çizilmiştir. Görüldüğü gibi 1982 Anayasası elkoyma işleminin yargı organı tarafından yapılması gereğine büyük bir önem atfetmiştir. 5549 Sayılı Kanun md. 17 de 1982 Anayasası md. 20 hükmüne göre uygun olarak elkoyma için görevli yargı organının iznini gerekli kılmaktadır[238].

Yine MASAK Başkanlığının görevleri arasında; kamu kurum ve kuruluşları, gerçek ve tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan kuruluşlardan her türlü bilgi ve belgeyi istemek, görev alanına giren konularda uluslararası ilişkileri yürütmek, görüş ve bilgi alışverişinde bulunmak, yabancı ülkelerdeki muadil kurumlarla bilgi ve belge değişiminde bulunmak, bu amaçla uluslararası antlaşma niteliğinde olmayan

---

[236] Uyanık, **a.g.e.**, s. 55.

[237] 5549 Sayılı Kanun md. 17: "aklama ve terörün finansmanı suçunun işlendiğine dair kuvvetli şüphe bulunan hallerde 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanununun 128 inci maddesindeki usûle göre malvarlığı değerlerine elkonulabilir. Gecikmesinde sakınca bulunan hallerde Cumhuriyet savcısı da el koyma kararı verebilir. Hâkim kararı olmaksızın yapılan elkoyma işlemi yirmidört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim en geç yirmidört saat içinde onaylanıp onaylanmamasına karar verir. Onaylanmama halinde Cumhuriyet savcılığının kararı hükümsüz kalır."

[238] Bu konuda hakim kararının önemli bir yeri olsa da AİHM'nin aldığı bir kararda kamu güvenliğinin daha ön planda tutulduğunu görebiliriz: "Funke Davası" olarak bilinen bir davada mahkemenin aldığı karar, 1982 Anayasası'nın 20 inci maddesinin aksi niteliktedir. AİHM, vergi kaçırdığı anlaşılan kişinin evinin hakim kararı olmaksızın arandığı ve bu durumun kişi hak ve özgürlüklerinden biri olan kişinin özel yaşamına müdahale niteliğinde olduğu ve vergi mahremiyeti ihlal edildiği kabul edilmekle birlikte, yapılan aramanın kamu güvenliği bakımından yerinde olduğuna hükmetmiştir; Şahin, **a.g.e.**, s. 207 ve Küçük, **a.g.e.**, s. 155.

mutabakat muhtırası imzalamak yer almaktadır (5549 Sayılı Kanun md. 19)[239]. Görevleri nedeniyle yapılan işlemler kanunda açıkça belirtilmiş olup "sırrın ifşası" olarak ele alınmayacaktır (5549 Sayılı Kanun md. 22/6)[240].

Suç gelirlerinin aklanmasını önlemek amacıyla uluslararası alanda pek çok düzenlemeler yapılmakta olup, bu düzenlemelerle getirilen cezai yaptırımların oldukça caydırıcı bir etkisi bulunmaktadır[241]. Uluslararası alanda Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), Avrupa Konseyi, Birleşmiş Milletler, Mali Eylem Görev Gücü (FATF), Dünya Gümrük Örgütü, BASEL Komitesi gibi uluslararası örgütlerin suç gelirlerini aklanmasını önleme amacıyla pek çok çalışma yapmaktadır[242]. MASAK'ın da bu konuda çeşitli faaliyetleri bulunmaktadır. Sadece ulusal alanda değil uluslararası alanda bilgi paylaşımı yapılabilmekte olup bu konuda yetkili olanlara geniş yetkiler verildiği görülmektedir.

[239]Uyanık, **a.g.e.**, s. 65.
[240] Uyanık, **a.g.e.**, s. 65.
[241] Erol, **a.g.e.**, s. 59.
[242] Tuğba Ayıran Ekşioğulları, *Uluslararası Bankacılıkta Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2010, s. 39; Erol, **a.g.e.**, s. 59'dan naklen: 27 Haziran 1980 tarihli Avrupa Konseyi R (80) 10 sayılı Tavsiye Kararı, "Group of Ten" merkez bankası yöneticileri tarafından 1974 yılında kurulan "Basel Bankacılık Denetimi Komitesi" çalışmalarını, Haziran 1989 tarihinde yedi sanayileşmiş ülke tarafından kurulan Mali Eylem Görev Gücü'nün (FATF) Tavsiyelerini, 2000 yılında on iki özel banka temsilcisinin kurduğu Wolfsberg Grubu'nun Çalışmalarını ve Avrupa Konseyi'nin 26 Kasım 2005 tarihli 2005/60/EEC sayılı Direktifini kara paranın aklanmasındaki düzenlemelere örnek gösterebiliriz.

SONUÇ

Bu çalışmada VUK md. 5'te hükme bağlanan vergi mahremiyeti konusunun kapsamı ve sınırlarının ne olduğu incelenmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde anayasal ilkelerden yola çıkarak vergi mahremiyeti kavramının temel hak ve özgürlükler karşısındaki konumu ele alınmıştır. Vergi mahremiyetini vergi hukuku bakımından mükellefi hukuken koruma garantisi olarak nitelendirebiliriz. Bu anlamda Mahremiyet kavramının sır, giz ve bilgi kavramları ile çok yakın bir ilişkisi bulunmaktadır. Çünkü mahrem olan husus, gizli olan, sır niteliğindeki bilgilerdir.

Vergilendirme yetkisini egemenlik gücünden alan devlet, anayasal sınırların çizdiği ölçüde mükelleflerden vergi alır. Bu vergiyi alırken de devlet mükelleflere vergilendirme süreci boyunca edindiği bilgileri saklama ve koruma taahhüdünde bulunur. Bu durum vergi hukukunda karşımıza vergi mahremiyeti olarak çıkar. Vergilendirme süreci boyunca ve hatta daha sonra da devam eden, gerekirse yargılama aşamasında da söz konusu olan vergi mahremiyeti, VUK md. 5'de hükme bağlanmıştır. VUK md. 5'te vergi mahremiyetinin sağlamakla yükümlü olanlar sınırlı sayıda sayılmıştır. Bu anlamda VUK md. 5 hükmündeki vergi mahremiyeti ilkesine aykırı hareket eden bu sınırlı sayıda sayılan kişilerin nasıl cezalandırılacağı aynı kanunun 362 inci maddesinde belirtilmiştir. Bu özellikleri gereği mahsus suç niteliğinde olan vergi mahremiyetini ihlal suçunun hangi fiillerle gerçekleştirilebileceğini tespit edebilmemiz açısından mahremiyet kavramı ile neyin ifade edildiğini ve vergi mahremiyetinin sınırlarının ne olduğunu belirlemek gerekmektedir.

Vergi mahremiyeti kapsamında söz konusu olan koruma vergi mahremiyetinin temel hak ve özgürlükleri açısından hangi konumda olduğu sorusunu akla getirmektedir. Çünkü devlet egemenlik gücüne dayanarak vergilendirme yetkisini kullanırken temel hak ve özgürlüklere müdahale edebilir. Bu yönüyle vergilendirme süreci temel hak ve özgürlüklerle yakından ilişkilidir. Esasen vergi sistemimiz beyan usulüne dayandığından dolayı mükelleflerin doğru beyanda

bulunup bulunmadığı ya da beyanlarını gereği gibi yerine getirip getirmediği konusunda denetimler yapılır. Vergilendirme süreci boyunca görevleri nedeniyle yetkililer mükellef hakkında sır niteliğinde bazı bilgileri de öğrenebilirler. Özel hayatı ilgilendiren bu sırlar özel hayatın gizliliği ile anayasal koruma altındadır ve bu durum vergisel süreçte vergi mahremiyeti ile doğrudan ilişkilidir. Vergi idaresine tanınan geniş yetkiler nedeniyle vergi idarelerinin özel hayatın gizliliği ilkesine aykırı hareket etmeleri mümkündür. Devletin vergilendirme yetkisini kullanırken mükellef hakkındaki pek çok bilgiye ulaşması zaten mükellefin gizliliğinin korunmasını zorunlu kılmaktadır. Bu yüzden vergilendirme sürecinde yer alan ve sonrasında da devam eden, yine yargılama ve benzeri durumlarda görevli olan kişiler, vergi hukuku açısından mükellef bilgilerine saygı duymak durumundadırlar.

Kişi hak ve hürriyetleri nedeniyle istediği yerde yaşayabilir, istediği kişilerle haberleşebilir ve istediği kişilerle sırrını paylaşabilir. Kişi bu anlamda özel yaşam sınırlarını kendi çizdiği hayat alanını oluşturur. Genel kabul gören üç çeşit yaşam alanı vardır. Birincisi kamuya açık alandır. Mükellefe ait vergisel bilgilerin duruma göre kişinin özel yaşam alanı ile kişinin giz alanını ilgilendirdiğini söylemek mümkündür. Bu yüzden korunmaya değer yaşam alanlarında olduğu gibi mükellefin vergisel bilgilerinin de bu kapsamda vergi mahremiyeti ile korunduğunu söyleyebiliriz.

Yine özel hayatın gizliliğinin korumaya yönelik olduğunun göstergesi olarak iç hukukumuzda anayasal bazı düzenlemelerin yer aldığını görebiliriz. 1982 Anayasası'nın 20 inci maddesine göre "özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz." Vergi mahremiyetinin temel hak ve özgürlüklerin neresinde yer aldığı konusunda doktrinde kabul edilen görüş bu mahremiyetin hayatın üç alanından biri olan kişinin giz alanına dâhil edilebileceği bu nedenle de 1982 Anayasası md. 20'deki özel hayatın gizliliği kapsamında değerlendirilmesi gerektiği şeklindedir. Vergi mahremiyetinin 1982 Anayasası'nın 13 üncü maddesinde ifadesini bulan ölçülülük ilkesi ile de yakın bir ilişkisi bulunmaktadır. Anayasa hukukçusu Fritz Fileiner tarafından "serçelerin topla vurulmaması", Guy Braibant tarafından da "sineğin çekiçle ezilmemesi" benzetmeleri ile ifade edilen bu ilke vergi mahremiyeti

bakımından da özel önem taşıyan bir ilkedir. Bu anlamda ölçülülük ilkesi vergi hukuku bakımından da sınırlamanın sınırını oluşturmaktadır.

Çalışmamızın ikinci bölümünde vergi mahremiyeti istisnalarına değinerek, vergi mükellefinin bilgilerinin açıklanmasının hukuksal dayanağı ortaya konulmaya çalışılmıştır. Ayrıca vergi idarelerinin denetim aşamalarında vergi mahremiyetinin kapsam ve sınırları ayrı bir başlık altında incelenmiştir. Bu kapsamda meseleye yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama bakımından ayrı ayrı yaklaşılmıştır.

Yoklama aşaması bakımından tespit ettiğimiz en önemli hususu vergi idarelerinin geniş yetkilere sahip olmaları nedeniyle zaman zaman vergi mahremiyetine aykırı davranışlarının söz konusu olabileceğidir. Yine bu kapsamda her biri Ceza Muhakemesi Hukuku anlamında birer el koyma işlemi niteliğinde olan VUK md. 127/c ve md. 127/e hükümlerinin 1982 Anayasası'na aykırı olduğu söylenebilecektir. Çünkü 1982 Anayasası md. 20 uyarınca kişilerin özel eşyalarına ancak hâkim kararı ile ya da gecikmesinde sakınca bulunan hallerde savcılık kararı ile el konulabilir. Ancak VUK'un bu ilgili maddeleri vergi denetim elemanlarına el koyma yetkisi vermektedir. Ayrıca VUK 131 inci maddesi gereği düzenlenen yoklama fişinde VUK md. 5'te vergi mahremiyetini korumakla yükümlü olan kişiler arasında sayılmayan muhtar, ihtiyar heyeti gibi kişilerin de imzasının aranması durumunun bu anlamda vergi mahremiyetine bir ihlal oluşturabileceği düşüncesindeyiz.

Vergi incelemesi bakımından meseleyi ele aldığımızda bu incelemenin mutlaka VUK md. 135'te sayılan kişiler tarafından yapılması gerektiğini söylemek mümkündür. Yine inceleme yapılacak yerin de mahremiyetin sağlanması bakımından çok büyük bir önemi vardır.

Aramaya gelince; vergi denetim yollarından biri olan aramanın 1982 Anayasası md. 20 doğrultusunda sulh hâkiminin izni ile yapılması ve arama yapmaya yetecek haklı ve makul kanıtların bulunması gerekmektedir. Özellikle asılsız ihbarlar bakımından itibarı zedelenen mükellefin VUK md. 142 uyarınca muhbirin adının bildirilmesini isteme hakkı olduğunu burada belirtmek gerekir. Aramanın ölçülülük

ilkesi açısından da büyük önemi olmakta olup bu kararı veren hâkimin özel hayata en az müdahale edebilecek kararı vermesi gerekir.

Bilgi toplama bakımındansa özellikle bunun istisnasını oluşturan VUK md. 151'de bilgi vermekten mahremiyet gerekçesiyle kaçınılabilen halleri belirtmeliyiz. Bilgi toplama bakımından önem taşıyan bir diğer durum da bu yolun ölçülülük ilkesine uygun olarak neden talep edildiğinin belirtilmesi ve talep edilen bilgilerin amaca uygun miktarda olması gerekliliğidir. Bu konuda tespit ettiğimiz durum ise VUK'un mükerrer 242 inci maddesine 2008 yılında eklenen bir fıkra ile mükellef bilgilerinin özel hukuk tüzel kişiliği olan bir şirkete aktarılabilmesi noktasında Maliye Bakanlığı'na verilen yetkidir. İçeriği Maliye Bakanlığı'nın çıkartacağı bir yönetmelikle doldurulacak olan bu yetki kişisel verilerin korunması bakımından vergi mahremiyetinin ihlaline neden olabilecektir.

Çalışmamızın ikinci bölümünde vergi mahremiyetinin kapsam ve sınırları yargılama aşaması bakımından da ele alınmıştır. Bu noktada karşımıza Avukatlık Kanunu'nun 36 ncı maddesindeki avukatın sır saklama yükümlülüğü çıkmaktadır. Doktrinde bu maddenin kapsamı konusunda bazı yazarlar avukatın meslek sırrının her sırrı saklamak şeklinde anlaşılmaması gerektiğini bazı durumlarda belirli oranlarda avukatın müvekkilinin sırlarını ifşa edebileceğini savunmaktadır. Ancak VUK md. 151'in vergi mahremiyeti bakımından avukatlara bilgileri vermekten kaçınma hakkı vermiş olduğunu burada belirtmek gerekir.

Açılmış bulunan bir dava ile ilgili gazeteci, rakip şirketler gibi VUK md. 5 kapsamında olmayan ve yargılama dışı üçüncü kişilerin de vergi mahremiyetini ihlal edebilecekleri düşünülebilirse de VUK md. 5'te düzenlen suçun bir mahsus suç olması nedeniyle bu kişilere yerine göre maddi manevi tazminat davası açılabileceği gibi VUK md. 5'teki suça iştirak etmeleri halinde bu kişileri yargılamanın mümkün olduğunu düşünüyoruz.

Bilindiği üzere yargılamanın en önemli özelliklerinden birisi duruşmaların herkese açık olmasını ifade eden aleniyet ilkesidir. Her ne kadar bu ilke adaletin tesis edilmesi bakımından büyük öneme sahip olsa da mahkemelerin kişilere ait sır niteliğindeki bilgilerin korunması için gereken dikkat ve özeni göstermeleri gerekir.

Özellikle sır niteliğindeki hususların görüşüldüğü duruşmaların gizli yapılması gerekebilir. Duruşmaların bu tip durumlarda gizli yapılabilmesinin hukuki dinlenilme hakkını ihlal ettiğini savunanlar olduğu kadar bu ilkenin etkin hukuki himaye hakkı adı verilen bir başka ilke karşısında belirli bir oranda sınırlandırılabileceği kabul edilen görüşler arasındadır.

Vergi mahremiyetinin korunması bakımından önem taşıyan bir diğer durum da yargılama aleniyeti uyarınca mahkeme kararlarının yayınlanmasının vergi mahremiyetini ihlal edip etmeyeceğidir. Mahkeme kararları yayınlanırken kişi bilgileri belirtilmeden ya da kişilere ait sır niteliğindeki bilgiler kararda açıklanmadan yayınlanması bu iki durum açısından dengenin sağlanmasına imkân tanıyacaktır. Bu kapsamda mükellef listelerine de ayrıca değinmek gerekir. Vergi rekortmenleri açısından yaklaştığımızda isminin açıklanmasını istemeyen mükellefin bu isteğine saygı duyulduğunu söylemek mümkündür. Vergi yüzsüzleri listesi için ise aynı hususu söyleyememekle birlikte vergisini veya vergi cezasını ödemeyen kişilerin hangilerinin kamuoyuna duyurulacağının belli bazı şartlara tabi olduğunu belirtmek gerekir. Örneğin bu konuda vergi cezasını ödemeyen her mükellefin kamuoyuna duyurulması değil belirli bir miktarın üzerinde borcu olanların duyurulması ilkesi kabul edilmiştir.

Çalışmamızın üçüncü bölümünde ise başta bankacılık işlemleri olmak üzere bilgi edinme hakkı, mükellef hakları, bilgi paylaşımı gibi konular bakımından vergi mahremiyetinin kapsam ve sınırları incelenmiştir. Bu anlamda banka sırrının vergi mahremiyeti ile ilişkisi üzerinde özellikle durulmuştur. Çünkü pek çok vergisel işlemin denetimi bankalardan vergi idarelerinin talep ettiği bilgiler yoluyla sağlanmaktadır. Eğer bir banka personeli vergi mahremiyetini ihlal eden bir davranışta bulunursa VUK md. 5'e değil Bankacılık kanunu md. 73 hükmüne tabi olacaktır. Yine önem taşıyan bir diğer nokta da bankaların VUK md. 151'deki bilgi vermekten kaçınma hallerini gerekçe göstererek bilgi vermekten kaçınamayacağıdır.

Uluslararası alanda bazı ülkelerde bankalar, vergi idarelerine mükellef hakkındaki bilgileri verirken Lüksemburg, İsviçre gibi bazı ülkelerde vergi idarelerinin bankalardan bilgi talep edebilme yetkilerinin olmadığını görmekteyiz. Türkiye, Fransa, Avusturya gibi ülkelerde ise vergi idarelerinin bankalardan bilgi

talep edebilme yetkisi vardır. Esasen bazı ülkelerdeki uygulamalar vergi mahremiyeti açısından yerinde olduğunu düşündürse de kamu yararı gözetilmediği noktada da ülke çıkarları zarar görmektedir. Lüksemburg'da vergi idarelerinin bankalardan bilgi talep etme yetkisi olmasa da vergi kaçakçılığı, vergi ihlali, kara paranın aklanması suçu gibi hallerde vergi idareleri bankalardan bilgi talep ederek kamu güvenliğini sağlamada yarar olduğunu düşünmektedir. Bunun aksine İsviçre'de vergisel işlemler açısından bankalar tarafından vergi idarelerine bilgi verilemez. Sadece mükellefin bankada yapmış olduğu işlemler hakkında bilgi verilebilir. Eğer banka vergi idaresine söz konusu işlemler hakkında bilgi verirse bankacılık sırrını ifşa etmiş sayılır. Kanımızca, bankanın vergisel işlemler hakkında vergi idarelerini bilgilendirirken vergi mahremiyetini ihlal etmeyecek şekilde kişi hak ve hürriyetleri koruyucu, vergi suçlarına neden olmayacak şekilde de kanunlarla desteklendiği sürece sınırlayıcı olmalıdır.

Serbest muhasebeci ve mali müşavirler de ilgili meslek kanunları gereği işlemleri yürüttükleri mükelleflerden öğrendikleri bilgileri ifşa edemezler. Zira bu kişilerin de meslek sırlarını saklama yükümlülükleri bulunmaktadır. Ayrıca bu kişiler TTK md. 400 anlamında bir denetçi ise, TTK md. 400'de düzenlenen sır saklama yükümlülüğüne tabi olurlar.

Önemle belirtmek gerekirse Maliye Bakanlığı'nın kendi teşkilat yapısı dâhilinde alt birimleri arasında mükellef ile ilgili bilgileri paylaşması vergi mahremiyetinin ihlali olarak nitelendirilemez. Ancak diğer kurum ve kuruluşlarca bilgi paylaşımında bulunulurken vergi mahremiyetini ihlal suçu bir mahsus suç olduğundan mükellef bilgilerinin gizliliğinin korunmasına dikkat edilmesi gerekir.

Uluslararası bilgi paylaşımı, OECD üye ülkelerce imzalanan anlaşma dâhilinde ya da ülkelerin aralarında imzaladıkları çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması, bilgi değişimi anlaşması gibi anlaşmalar neticesinde gerçekleşebilmektedir. Vergi mükellefleri hakkındaki bilgi paylaşımı gerçekleşirken bilgilerin gizliliği de yer almaktadır. Akit devletler talep ettiği mükellef bilgilerini kendi iç mevzuatındaki hükümlere göre korumakla yükümlüdür. Zira anlaşma hükümlerinde bilgilerin gizliliği ön plandadır. Bilgi paylaşımında gizlilik esasına uyulmadığı müddetçe vergi mahremiyeti ihlal edilmiş olacaktır.

Yine vergi mahremiyeti açısından önem taşıyan bir diğer konu ise bilgi edinme hakkı kanunu kapsamında vergi mahremiyetinin sınırlarını ortaya koymaktır. BEHK kapsamında vergi mükellefinin vergi mahremiyeti istisnası şeklinde ifade edilebilecek bilgilerine ulaşması mümkün iken vergi mükellefinin temel bilgilerine ulaşması mümkün değildir. Çünkü BEHK kapsamında vergi mahremiyeti açısından açık bir hüküm olmasa da, mükellefe ait bilgilerin talep edilen kişiye verilmesi vergi mükellefinin bilgilerinin gizliliğinin önemini yitirmesine neden olur. Vergi mahremiyetinin temel amacı zaten vergi mükellefinin bilgilerinin gizliliğinin sağlanmasıdır. Burada kişilerin bilgi edinme hakları ile bilgilerin gizliliği ilkeleri karşı karşıya gelse de BEHK'e göre kişinin meslek sırları, ticari sırları gibi bilgileri kanun kapsamında değildir ve bu durumun yerinde bir uygulama olduğu kanısındayız.

Son olarak mükellef hakları açısından konuyu değerlendirdiğimizde yukarıda bahsettiğimiz pek çok durumun aynı zamanda mükellef haklarını da yakından ilgilendirdiğini söyleyebiliriz. Mükellefler adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı, bilgi alma hakkı, başvuru hakkı gibi pek çok hakka sahip olsa da konumuz gereğince bilgilerin gizliliği hakkı ve özel hayatın gizliliği hakkının önem taşıdığını belirtmek gerekir.

KAYNAKÇA

Ağar, Serkan, "Vergi Mahremiyeti vs. Bilgi Edinme Hakkı", *Ankara Barosu Dergisi*, No: 2, s. 361-392, 2012.

Ak, Ahmet, "Bilgi Edinme Hakkı Kanunu ve Vergi Mahremiyeti", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı. 66, s. 141-149, 2004.

Akar, Yıldırım, *Karaparanın Aklanması*, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Ankara, 1997.

Akdoğan, Abdurrahman, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008.

Akdoğan, Abdurrahman, *Vergi İncelemesi*, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, Ankara, 1979.

Akın, İlhan F., *Temel Hak ve Özgürlükler*, istanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1971.

Aksoy, Tamer, *Etik, Ulusal ve Uluslararası Etik İlkelere Yönelik Karşılaştırmalı Bir İnceleme*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2006.

Alemdar, Ferhat, "Vergi Mahremiyetinin Bilgi Edinme Hakkı Karşısındaki Durumu", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 350, s. 86-92, 2010.

Alemdar, Ferhat, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 349, s. 99-111, 2010.

Altop, Atilla, *Türk, İsviçre ve Alman Hukuklarında Bankaların Verdikleri Banka Bilgilerinden Dolayı Hukuki Sorumlulukları*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1196

Anayurt, Ömer, "Strazbourg İçtihatlarında, Türk ve Fransız Hukuklarında Telefon Dinlemeleri", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı 4, s. 523-536, 1994.

Arabacı, Mehmet, "Vergi Mahremiyeti ve Mesleki Sırların Açıklanması Açısından Vergilendirme Sürecinde Görev Alanların Sorumlulukları", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 224, s. 41-45, 2011.

Aral, Namık Zeki, "Bankalarda Mesleki Sır", *Türkiye Bankalar Birliği Yayınları Bankalarda Mesleki Sır İçinde,* No: 10, s. 1-77, 1961.

Arıkan, Zeynep, "Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)", Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Basılmamış Doktora Tezi, 1994.

Arslan, Mehmet, *Vergi Hukuku,* MKM yayıncılık, Bursa, 2011.

Arslan, Oğuzhan, "Vergi Mahremiyeti Vergi Tekniği Raporlarının Tebliğine Engel Midir?", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı 125, s. 112-125, 2014.

Atar, Yavuz, *Türk Anayasa Hukuku*, Mimoza Yayınları, Konya, 2013.

Ateş, Leyla, "FATCA Türkiye İçin Ne İfade Ediyor?" *Vergi Sorunları Dergisi,* Sayı: 301, s. 65-71, 2013.

Atlı, Hatice, *Suç Gelirlerinin Aklanmasında Bankaların Rolü*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, 2013.

Ayıran Ekşioğulları, Tuğba, *Uluslararası Bankacılıkta Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, 2010.

Azer, Can, *Bilgi Edinme Hakkı*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Basılmamış Doktora Tezi, 2010.

Bakar, Feride, *Mükellef Hakları ve Türkiye'de mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Öneriler*, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, 2011.

Balcı, Süleyman Hayri, "Vergi Alanında Uluslararası Bilgi Değişimi", *Vergi Dünyası,* Sayı 347, s. 34-43, 2010.

Başaran Yavaşlar, Funda, *Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü Hukuk Devleti Bakış Açısıyla*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013.

Batırel, Ömer Faruk, "Vergi Bilgi Değişim Anlaşmaları ve Vergi Cennetleri", *Journal Of Life Economics*, Sayı 2, s. 43-50, 2014.

Bayraklı, H. Hüseyin, *Türk ve Alman Vergi Hukukunda Vergi Gizliliğine Uymama Suçu*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, Afyon, 1999.

Bayraklı, H. Hüseyin, *Vergi Yargılama Hukuku*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, Afyon, 1998.

Bilge, Mehmet Emin, *Ticari Sırların Korunması*, Asil Yayın, Ankara, 2005.

Bilici, Nurettin, *Vergi Hukuku,* Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012.

Biyan, Özgür, *Türk Vergi Hukukunda İspat-Delil*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012.

Bozkurt, Enver, Özcan, Mehmet ve Köktaş, Arif, *Avrupa Birliği Hukuku*, Asil Yayıncılık, Ankara, 2011

Bozlak, Ayhan, *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Türk Ceza Hukukunda Özel hayatın Korunması,* Adalet Yayınevi, Ankara, 2013.

Budak, Tamer, *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç,* On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010.

Çelik, Kuntay, Koçağra, Selen Işıl ve Güler, Kadir, *Karapara Aklama Tanımı, Aşamaları, Yöntemleri ve İlgili Uluslararası Çalışmalar*, MASAk Yayınları, Ankara, 2000.

Çelikkaya, Ali ve Bişgin, Aytül, "Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi: Türkiye'nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi,* Sayı 163, s. 76-94, 2012.

Çetin, Güneş, *Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum*, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Basılmamış Doktora Tezi, 2010.

Çetinkaya, Mehmet Burçin, "Özel Hayata ve Özel Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar", Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2007.

Çomaklı, Şafak Ertan, "Mahremiyet Kavramı ve Türk Vergi Hukuknda Vergi Mahremiyeti", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 312, s. 135-139, 2007.

Çölgezen, Övül, "Şeffaflık ve Bilgi Değişimi", *Vergi Dünyası Dergisi,* Sayı 344, s. 101-107, 2010.

Danışman, Ahmet, *Ceza Hukuku Açısından Özel Hayatın Korunması,* Selçuk Üniversitesi Yayınları, Konya, 1991.

Demirci, Azmi, "Vergi İnceleme Tutanakları-II", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 219, s. 72-79, 2011.

Doğru, Osman. *İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarının İç Hukuklara Etkileri*, (Çevrimiçi), http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anayargi/dogru.pdf, 02 Mart 2015.

Donay, Süheyl, *Meslek Sırrının Açıklanması Suçu*, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1978.

Döner, Ayhan, *Şeffaf Devlette Bilgi Edinme Hakkı ve Sınırları*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010.

Dural, Mustafa ve Öğüz, Tufan, *Türk Özel Hukuku Cilt:II Kişiler Hukuku*, İstanbul Filiz Yayınevi, İstanbul, 2009.

Durmuş, Murat, "Özel Hayatın Korunması Hakkı ve Bu Çerçevede İstihbarat Faaliyetleri", Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, 2006.

Edizdoğan, Nihat, Taş, Metin ve Çelikkaya, Ali, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2007.

Egeli, Haluk ve Dağ, Mehmet, "Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi,* Sayı 163, s. 130-146, 2012.

Eken, Musa ve Şen, Mustafa Lütfi, "Yönetimde Yozlaşmaya Karşı Yönetsel Etik ve Açıklık", *Yeni Türkiye Dergisi Siyasette Yozlaşma Özel Sayısı II* , Sayı. 14, s. 1077-1111, 1997.

Erdem, Tahir, "Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Yeni Ceza Yasası Sonrasında Bu Suça Uygulanacak Ceza-II", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 156, s. 227-234, 2005.

Erdoğan, Mehmet, *Fıkıh ve Hukuk Terimleri Sözlüğü*, Ensar Neşriyat, İstanbul, 2005.

Erdoğan, Mustafa, *İnsan Hakları Teorisi ve Hukuku*, Orion Kitabevi, Ankara, 2012.

Erdoğan, Mustafa, Anayasa Hukuku, Orion Kitabevi, Ankara, 2011.

Erdönmez, Güray, *Medeni Usul Hukukunda Belgelerin İbrazı Mecburiyeti*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2014.

Erem, Faruk, Altınok, Akın ve Tandoğan, Haluk, *Bankalar Kanunu Şerhi*, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, Ankara, 1989.

Erem, Faruk, *Meslek Kuralları (Şerh)*, TBB Yayınları, Ankara, 1977.

Erginay, Akif, *Kamu Maliyesi*, Savaş Yayınları, Ankara, 1998.

Erkin, Gözde, "Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisi", *Yaşar Üniversitesi Dergisi,* Sayı. 8, s. 1111-1153, 2013.

Erkin, Gözde, "Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler", *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı. 3, s. 235-250, 2012.

Erol, Ahmet ve Özışık, Nuray, "Mükellef Hakkı Olarak Vergi Mahremiyeti", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı. 125, s. 35-47, 2014.

Erol, Ahmet, "Yeni Türk Ceza Kanunu Karşısında Vergi Mahremiyeti Suçu-I", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı. 173 s. 243-249, 2007.

Erol, Ahmet ve Özışık, Nuray, "Mükellef Hakkı Olarak Vergi Mahremiyeti", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı 125, s. 35-47, 2014.

Erol, Eda, *Suç Gelirinin Aklanması Sürecinde Bankacılık Sisteminin Rolü*, Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, 2011.

Ferhatoğlu, Emrah, "Avrupa Birliğinde Tasarrufların Vergilendirilmesi", *Vergi Sorunları,* Sayı 212, s. 145-156, 2006.

Ferhatoğlu, Emrah, *Tax Secrecy and Tax Transparency (İçinde)*, PL Academic Research, Frankfurt, 2013.

Gedik, Gülşen, "Vergi Mahremiyeti Kapsamındaki Bilgilerin Basında Yer Alması", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 317, s. 125-137, 2008.

Gökbel, Doğan, *Mükellef Hakları*, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Basılmamış Doktora Tezi, 2000.

Gökbel, Doğan, "Vergilendirme Yetkisinin Uluslararası Alanda Sınırlandırılması, Avrupa Birliği ve Gümrük Birliği Sürecinde Türkiye'nin Vergilendirme Yetkisi", Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, 1996.

Gören, Zafer, *Temel Hak Genel Teorisi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını, İzmir. 2000.

Görgün, L. Şanal, *Medeni Usul Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014.

Gözler, Kemal, *Anayasa Hukukunun Genel Teorisi Cilt II*, Ekin Yayıncılık, Bursa, 2011.

Gözler, Kemal, *Türk Anayasa Hukuku Dersleri*, Ekin Yayıncılık, Bursa, 2013.

Gözler, Kemal ve Kaplan, Gürsel, *İdare Hukuku Dersleri*, Ekin Yayıncılık, Bursa. 2013.

Gözübüyük, A. Şeref, Açıklamalı Türk anayasaları (1876, 1921, 1924, 1961, 1982, Anayasaların Yapılışları, Özellikleri ve Yapılan Değişiklikler), Turhan Kitabevi, Ankara, 2002.

Güner, Semih, *Avukatlık Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007.

Hafızoğulları, Zeki ve Özen, Muharrem, "Özel Hayata ve Özel Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar", *Ankara Barosu Dergisi,* No: 4, s. 9-22, 2009.

İçel, Kayıhan, "Ticari Sır, Bankacılık Sırrı veya Müşteri Sırrı Niteliğindeki Bilgi veya Belgelerin Açıklanması Suçları – Bu Tür Sırlarla İlgili Bilgi İstenmesinin Sınırları", *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı. 18, s. 27-38, 2010.

İnceoğlu, Sibel, *Yargı Bağımsızlığı ve Yargıya Güven Ekseninde Yargıcın Davranış İlkeleri*, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2008.

İpek, Halim, *Önemli Bir Sorun: Karapara ve Karaparanın Aklanması*, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2000.

Kaboğlu, İbrahim Ö., *Kolektif Özgürlükler*, Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Diyarkabır, 1989.

Kalabalık, Halil, *İnsan Hakları Hukuku (Kavram – Uygulama – Hak ve Ödevler),* Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013.

Kandıralıoğlu, Pınar Çağla, *Türk Hukukunda Bankaların Sır Saklama Yükümlülüğü,* On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011.

Kaneti, Selim, *Makaleler*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011.

Karakoç, Yusuf, *Genel Vergi Hukuku,* Yetkin Yayınları, Ankara, 2012.

Karakoç, Yusuf, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir, 1997.

Kılıçoğlu, Ahmet, *Şeref Haysiyet ve Özel Yaşama Basın Yoluyla Saldırılardan Hukuksal Sorumluluk*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1993.

Kılıçoğlu, Mustafa, *Tazminat Hukuku*, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2010.

Kırışık, Fatih (). *Yönetimde Açıklık ve Bilgi Edinme Hakkının Kamu Yönetiminin İşleyişi Üzerindeki Etkisi*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Basılmamış Doktora Tezi, 2008.

Kızıot, Şükrü ve Taş, Metin, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013.

Kızılot, Şükrü ve Kızılot, Zuhal, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2014.

Kocaoğlu, Sinan, *Müdafi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012.

Koçak, Halis, "Vergi Mahremiyeti", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 205, s. 58-61, 2010.

Kuru, Baki, Arslan, Ramazan ve Yılmaz, Ejder, *Medeni Usul Hukuku,* Yetkin Yayınları, Ankara, 2012.

Kutlu, Hüseyin Ali, *Muhasebe Meslek Ahlakı*, Nobel Yayıncılık, Ankara, 2008.

Mavral, Ülker, *Karapara Kayıt Dışı Ekonomi İlişkisi ve Türkiye'ye Yansımaları*, Vergi Denetmenleri Derneği Yayınları, Ankara, 2001.

Metin, Yüksel, *Ölçülülük İlkesi Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002.

Miynat, Mustafa ve Duramaz, Selim, "Karapara Aklama Aracı Olarak Yeni Bir Mali Suç: Siber-Aklama", *Celel Bayar Üniversitesi Yönetim Ve Ekonomi İİBF Dergisi,* Cilt. 20, No: 1, s. 315-325, 2013.

Muşul, Timuçin, *Medeni Usul Hukuku*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012.

Niyazioğlu, Fatma, "Türk Hukukunda ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Özel Hayatın Gizliliği", Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, 2010.

OECD, *Vergisel Amaçlarla Bankalardan Bilgi Alınması Olanaklarının Artırılması*, Çev. Hesap Uzmanları Kurulu, 2000.

Oğurlu, Yücel, "İngiliz ve Türk İdare Hukuklarında İdare Faaliyetinin Denetlenmesinde Ölçülülük İlkesinin Rolü Hakkında Bir Değerlendirme", *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt IV, Sayı 1-2, s. 47-80, 2000.

Okur, Nurdan, "Anayasa Hukuku Açısından Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması", Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2010.

Orkunoğlu Şahin, Işıl Fulya, "Bilgi Edinme Hakkının Kullanılmasında Bir İstisna: "Vergi Mahremiyeti"", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı 2, s. 199-216, 2012.

Öncel, Mualla, Kumrulu, Ahmet ve Çağan, Nami, *Vergi Hukuku,* Turhan Kitabevi, Ankara, 2013.

Önder, M. Fahrettin, *Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyumu,* Asil Yayın, Ankara, 2008.

Öner, Cihat, *Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010.

Özbalcı, Yılmaz, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2004.

Özdiler Küçük, Eda, "Vergi Hukukunda Kişisel Veriler Bakımından Ölçülülük İlkesinin Uygulanması (Vergi Hukukuna Genç Yaklaşımlar)", *On İki Levha Yayıncılık*, s. 143-169, 2013.

Özer, Levent, *Vergilemede Global Eğilimler*, Scala Yayıncılık, İstanbul, 2009.

Öztürk, Nadir, "Vergi İncelemesi ve Denetimi İle İlgili Yeni Düzenlemeler-I", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 219, s. 41-46, 2011.

Pekcanıtez, Hakan, Atalay, Oğuz ve Özekes, Muhammet, *Hukuk Muhakemeleri Kanunu Hükümlerine Göre Medeni Usul Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011.

Pekcanıtez, Hakan, "Medeni Usul Hukukunda Aleniyetlik İlkesi", *Türkiye Barolar Birliği Yayını (Faruk Erem Armağanı İçinde)*, No: 8, s. 635-666, 1999.

Reisoğlu, Seza, *Bankacılık Kanunu Şerhi Madde 73-171*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007.

Soydan, Billur Yaltı, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, Beta Yayıncılık, İstanbul, 1995.

Sönmez, Erdal ve Ayaz, Garip, *Vergi Yargısı*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1999.

Söyler, İlhami, *Türk Vergi Hukukunda Yoklama*, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını, Ankara, 1987.

Sungurtekin Özkan, Meral, *Avukatlık Mesleği Avukatın Hak ve Yükümlülükleri*, Barış Yayınları, İzmir, 2013.

Şeker, Nezih, *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*, Beta Yayıncılık, İstanbul, 1994.

Şen, Ersan, *Yargı Kararları Halka Açılmalı*, (Çevrimiçi) http://www.haber7.com/yazarlar/prof-dr-ersan-sen/1295754-yargi-kararlari-halka acilmali, 23 Mart 2015.

Şenyüz, Doğan, Yüce, Mehmet ve Gerçek, Adnan, *Vergi Hukuku,* Ekin Kitabevi, Bursa, 2012.

Şimşek, Oğuz, *Anayasa Hukukunda Kişisel Verilerin Korunması*, Beta yayıncılık, Ankara, 2008.

Şin, Sevil, *Avrupa Birliği ve Türkiye'de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları*, İstanbul Ticaret Odası Yayını, İstanbul, 2005.

Şit, Başak, *Türk Hukukunda Banka Kredisi Kavramı ve Buna Bağlanan Sonuçlar*, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, Ankara, 2011.

Tanör, Bülent ve Yüzbaşıoğlu, Necmi, *1982 Anayasasına Göre Türk Anayasası Hukuku*, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2013.

Tanrıkulu, Sezgin. *5411 Sayılı Bankacılık Kanunu Açısından "Sırların Saklanması" ve "Sırların Açıklanması"*, (Çevrimiçi) http://www.dicle.edu.tr/Contents/781ce814-482d-4dd2-8e87-1aa5eac01ece.pdf, 17 Şubat 2015.

Taş, Fatma, *Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008.

Taş, Metin, "Vergi Mahremiyeti Kapsamındaki Belge ve Bilgilerin Basında Yer Almasının Hukuki Boyutları", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 219, s. 20-23, 2011.

Tekin, Kemal Doruk, *Banka Sırrı Kavramı Yönünden Bankalarda Sır Saklama Yükümlülüğü*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2010.

Tekin, Ahmet Doruk, *Banka Sırrı Kavramı Yönünden Bankalarda Sır Saklama Yükümlülüğü*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2010.

Tekin, Fazıl ve Çelikkaya, Ali, *Vergi Denetimi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007.

Tekinalp, Ünal, *Ünal Tekinalp'in Banka Hukukunun Esasları*, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2009.

Topçuoğlu, Metin, *İşlem Denetçisi ve Sorumluluğu*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2011.

Türkiye Bankalar Birliği, *Karaparanın Aklanması Suçu ile Mücadele ve Bankaların Yükümlülükleri*, TC Maliye Bakanlığı Mali Suçları Araştırma Kurulu ve Türkiye Bankalar Birliği Yayınları, Ankara, 2003.

Usluel, Aslı Gürbüz, *Türk Özel Hukunda Özellikle Anonim Şirketlerde Ticarı Sırrın Korunması*, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2009.

Uyanık, Selenge Banu, "Vergilendirme İlişkisi ve Özel Yaşamın Gizliliği", Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, 2008.

Ünsal, Noyan Alper, "Türk Vergi Hukuku'nda Vergi Mahremiyeti Esası", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı. 133, s. 100-107, 2004.

Üstün, Ümit Süleyman, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara, 2007.

Yayla, İlyas Emre. Türkiye'de Vergi Mahremiyeti ve Avrupa Birliğine Mevzuat Uyumu Çerçevesinde Alman Vergi Mahremiyeti Uygulaması, (Çevrimiçi) http://www.academia.edu/2078906/TURKIYEDE_VERGI_MAHREMIYETI_VE_AVRUPA_BIRLIGINE_MEVZUAT_UYUMU_CERCEVESINDE_ALMAN_VERGI_MAHREMIY_ETI_UYGULAMASI, 01 Haziran 2013.

Yılmaz, Ejder, *Hukuk Sözlüğü*, Yetkin Hukuk Yayınları, Ankara, 1996.

Yurtsever, Hatice ve Buran, Burçin, "Bilgi Edinme Hakkı Kanunu Çerçevesinde Vergi Mahremiyetinin Değerlendirilmesi", *Electronic Journal of Vocational Colleges*es, s. 46-56, 2012.

Yüce, Mehmet, *Türk Vergi Yargısı*, Ekin Yayıncılık, Bursa, 2012.

Yücedoğru, Recep, *Türk Vergi Sistemi Açısından Mükellef Hakları*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, 2007.

(Çevrimiçi)http://www.kgm.adalet.gov.tr/Tasariasamalari/Tbmmkms/Tbmmkom/ticaripdf, 10 Mayıs 2014.

Kazancı İçtihat Bankası, (Çevrimiçi) www.kazanci.com, 3 Mart 2014.

Türk Dil Kurumu Çevrimiçi Sözlüğü, (Çevrimiçi) www.tdk.gov.tr, 25 Şubat 2014.

Türk Hukuk Lügatı, (Çevrimiçi) http://www.turkhukukkurumu.org.tr/thl/metin/S.pdf, 10 Ocak 2014.