

**BİLİŞİM ALANINDAKİ GELİŞMELER
KARŞISINDA
VERGİ MAHREMİYETİ
Deniz AKTAŞ
(Yüksek Lisans Tezi)
Eskişehir, 2015**

**BİLİŞİM ALANINDAKİ GELİŞMELER KARŞISINDA
VERGİ MAHREMİYETİ**

Deniz AKTAŞ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Kamu Hukuku Anabilim Dalı

Danışman: Yard. Doç. Dr. Doğan GÖKBEL

Eskişehir

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Eylül, 2015

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Deniz AKTAŞ'ın "Bilişim Alanındaki Gelişmeler Karşısında Vergi Mahremiyeti" başlıklı tezi **10 Eylül 2015** tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca toplanan **Kamu Hukuku** Anabilim Dalında, **yüksek lisans tezi** olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

İmza

Üye (Tez Danışmanı) : Yrd.Doç.Dr.Doğan GÖKBEL

Üye : Yrd.Doç.Dr.Şerife YILDIZ AKGÜL

Üye : Yrd.Doç.Dr.Ahmet TEKİN

Prof.Dr.Kemal YILDIRIM
Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

Yüksek Lisans Tez Özü

BİLİŞİM ALANINDAKİ GELİŞMELER KARŞISINDA VERGİ MAHREMİYETİ

Deniz AKTAŞ

Kamu Hukuku Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eylül 2015

Danışman: Yard. Doç. Dr. Doğan GÖKBEL

Günümüzdeki ekonomik ve siyasi yapıya entegre devletler, kanunlara dayanarak ülke sınırları içindeki gelir, servet ve harcamalar üzerinden vergilendirme yapmaktadır. Bu süreçte, vergi borcuyla yükümlü kılınanlar, mükellef olmaları sebebiyle vergi mahremiyetinden faydalanırlar. Vergi mahremiyeti, vergi ile ilgili bir iş veya işlemde bulunan ilgili kurum personelinin, iş veya işleme konu verginin mükellefine ilişkin kişisel ve ticari nitelikteki sırlarını ömür boyu ifşa etmemesi ve kendisinin ya da üçüncü kişilerin menfaatine kullanmamasıdır. İster kağıt ortamında isterse elektronik ortamda olsun, vergi mahremiyeti kapsamındaki verilerin korunması önemli bir husustur.

Çağımızdaki teknolojik gelişmelerin bir sonucu olan bilişim alanı karşısında devletler, elektronik altyapıya geçerek iş ve işlemlerini gerçekleştirmektedir. Bu amaçla, Türkiye’de vergilendirmeye ilişkin elektronik altyapı için Vergi Daireleri Otomasyon Projesi yürütülmektedir. Bu proje kapsamında, hangi sistemlerin uygulamaya konduğu ve vergi mahremiyetinin nasıl korunduğunu incelemek çalışmamızın amaçlarından biridir.

Vergi idaresinin iç işlemlerine ve yazışmalarına yönelik uygulamalara ve mükellef ya da muhasebe işlerini yürüten meslek mensuplarına yönelik geliştirilen ve bazılarında zorunlu kılınan uygulamalara çalışmamızda yer verilmiştir. Bu durumda vergi mahremiyetinin nasıl korunduğu da çalışmamızın bir diğer amacıdır.

Vergi mahremiyetinin idare tarafından korunması, EİK kapsamında nitelikli elektronik sertifikanın temini, güvenli e-imza ve mali mühür kullanımıyla gerçekleştirilmektedir. Yargısal koruma ise, kural olarak, vergi mahremiyetinin ihlali suçuna ilişkin Vergi Usul Kanunu'nun 362. maddesinden ve 6183 sayılı Kanun'un 107. maddesinden Türk Ceza Kanunu'nun 239. Maddesine yapılan yollamalarla sağlanmaktadır. Çalışmamızda son olarak, bilişim alanında gerçekleşen vergi mahremiyetinin ihlali hem bu hükümlere göre hem de bunların uygulanamadığı haller bakımından, cezai yaptırımlarıyla birlikte ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi mahremiyeti, bilişim, e-devlet, vergi idaresi, VEDOP, e-tahsilat, e-haciz, e-özelge, e-beyanname, e-defter, e-fatura, kişisel veri, ticari sır, bankacılık sırrı, müşteri sırrı.

Abstract

TAX CONFIDENTIALITY IN THE FACE OF IMPROVEMENT ON THE FIELD OF INFORMATICS

Deniz AKTAŞ

Department of Public Law

Anadolu University Graduate School of Social Sciences, September 2015

Adviser: Asst. Prof. Dr. Doğan GÖKBEL

Today, the countries that integrate to international economic and political structures, tax on the domestic incomes, fortunes and expenditures that base on legislations. In this process, the entity, who obliged tax debt, take advantage of tax confidentiality as a taxpayer. Tax confidentiality means that not received benefit lifelong neither himself nor third party from confidence of taxpayers and not disclosed lifelong to confidence about taxpayers by staff who works at institute about taxation and is retired from this institute. Whether on paper or electronic form, protection of the data covered by tax privacy is an important issue.

The result of this age with technological improvements, the countries, which are in the face of the field of informatics, conducts its business operations through the electronic infrastructure. For this purpose, In Turkey, Tax Department Automation Project is enforced for electronic infrastructure for taxation services. One of the objective of this study is analyzed of the systems these are serviced on the project and the ways which are protected tax confidentiality.

This study also includes operations for internal and correspondence of the tax administration and applications developed for taxpayers and accountants which are legal obligation for some of them. In this case, how to protect the confidentiality of taxes is another objective of our study.

Protection of taxes by the administration is executed with providing of qualified electronic certificate and using secure e-signature and financial seal within Electronic Signature Law. The judicial protection, in principle, is ensured with attribution from the clause 362 of Tax Procedure Law clause 107 of Law No. 6183 to clause 239 of the Turkish Criminal Law. Ultimately in this study, we take the subject that is the breach of tax confidentiality in the face of improvement on the field of informatics both the clauses that has said the previous sentence and the cases that is enforced another law clauses with criminal sanctions of both of them.

Keywords: Tax confidentiality, informatics, e-state, tax administration, VEDOP, e-collection, e-distract, e-ruling, e-declaration, e-book, e-bill, personal data, business secret, banking secrecy, customer secrecy.

Etik İlke ve Kurallara Uygunluk Beyannamesi

Bu tez çalışmasının bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmamın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumunda bilimsel etik ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilmeyen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmanın Anadolu Üniversitesi tarafından kullanılan bilimsel intihal tespit programıyla tarandığını ve hiçbir şekilde intihal içermediğini beyan ederim.

Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçlara razı olduğumu bildiririm.

Deniz AKTAŞ

İçindekiler

Jüri ve Enstitü Onayı.....	ii
Öz.....	iii
Abstract.....	v
Etik İlke ve Kurallara Uygunluk Beyannamesi.....	vii
Özgeçmiş.....	viii
Kısaltmalar Listesi.....	xiii
Giriş.....	1

Birinci Bölüm

Vergi Mahremiyetine İlişkin Temel Kavramlar ve Elektronik Devlet Kavramı

1. Kişi, Kişilik ve Kişilik Hakları.....	3
1.1. Hukukun Öznesi Olarak Kişi.....	3
1.2. Kişilik ve Kişilik Hakları.....	4
1.2.1. Kişinin maddi bütünlüğü üzerindeki hakları.....	6
1.2.2. Kişinin manevi bütünlüğü üzerindeki hakları.....	6
1.2.3. Kişinin iktisadi bütünlüğü üzerindeki hakları.....	7
1.2.4. Kişinin sır çevresi ve gizlilik alanı üzerindeki hakları.....	7
2. Özel Yaşamın Gizliliği Hakkı.....	7
2.1. Özel Yaşam Kavramı.....	8
2.2. Özel Yaşamın Sınırları.....	9
3. Kişisel Verilerin Korunması Hakkı.....	10
3.1. Kişisel Verilerin Uluslararası Düzenlemelerle Korunması.....	10
3.2. Kişisel Verilerin Ulusal Düzenlemelerle Korunması.....	11
3.2.1. Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'na ilişkin ilk taslak.....	12
3.2.2. İnternet Geliştirme Kurulu'nca yayımlanan taslak.....	16
3.2.3. Kişisel verilere ilişkin diğer kanunlarda yer alan hükümler.....	17
4. Kişisel Veri – Hassas Veri Ayrımı.....	18
5. Elektronik Devlet.....	19

6. Vergi Mahremiyeti.....	20
6.1. Kavram.....	21
6.2. Vergi Mahremiyetinin İstisnaları.....	22

İkinci Bölüm

Bilişim Alanındaki Gelişmeler Karşısında Vergi Mahremiyeti

1. Bilişim Kavramı ve Bilişim'in Devlete ve Topluma Etkileri.....	23
2. Bilişim'in Türkiye'de Kamu Yönetiminde Gelişimi.....	24
3. Bilişim'in Türkiye'de Vergi İdaresinde Gelişimi.....	26
3.1. Vergi İdaresinin Kullanımına Yönelik Uygulamalar.....	27
3.1.1. Elektronik vergi dairesi otomasyonu.....	27
3.1.2. Elektronik tahsilat sistemi.....	29
3.1.3. Elektronik haciz.....	30
3.1.4. Özelge otomasyon sistemi.....	32
3.1.5. Haciz ihbarnamesi takip programı.....	34
3.1.6. Elektronik yoklama.....	35
3.1.7. Vergi idaresinin kullandığı diğer elektronik sistemler.....	37
3.1.8. Diğer kurumlar ve kişilerle veri paylaşımı.....	37
3.2. Mükelleflere ve 3568 sayılı Kanun'a Tabi Meslek Mensuplarına Yönelik Uygulamalar.....	38
3.2.1. Elektronik beyanname.....	39
3.2.2. Elektronik defter.....	43
3.2.3. Elektronik fatura ve elektronik arşiv.....	48
3.2.4. Elektronik bilet.....	51
3.2.5. Diğer uygulamalar.....	52
4. Bilişim Sistemleri'nde Vergi Mahremiyetinin Korunması.....	53
4.1. Vergi Mahremiyetinin Korunmasını Gerektiren Bilişim Sistemlerinde Alınan Tedbirler.....	53
4.1.1. İnternet vergi dairesinde vergi mahremiyetinin korunması için alınan tedbirler.....	53

4.1.2. Diğer sistemlerde vergi mahremiyetinin korunması için alınan tedbirler.....	55
4.2. Mahremiyetin Sağlanmasında Elektronik Sertifika Hizmet Sağlayıcının Rolü.....	56
4.2.1. Elektronik sertifika hizmet sağlayıcı oluşturma.....	56
4.2.2. Elektronik sertifika ve nitelikli elektronik sertifika tesisi ve temini.....	57
4.2.3. Elektronik imza ve güvenli elektronik imza tesisi ve temini.....	58
4.2.4. Hizmet sağlayıcı ve sertifika sahibi idare arasındaki ilişki.....	60
4.3. Bilişim Sisteminde Vergi Mahremiyetinin İhlali.....	60
4.3.1. Vergi mahremiyetinin ihlali suçuna ilişkin yasal düzenlemeler...	61
4.3.2. 6183 ve 213 sayılı Kanunlara göre vergi mahremiyetinin ihlali suçunun faili.....	63
4.3.3. Avukatların ve 3568 sayılı Kanun'da sayılı meslek mensuplarının fail olma durumu.....	66
4.3.4. Bilişim sistemleri için destek sağlayıcıların ortak, yönetici ve çalışanlarının fail olma durumu.....	68
4.3.5. Vergi mahremiyetinin ihlalinde mağdur.....	70
4.3.6. 6183 ve 213 sayılı Kanunlarda yer alan vergi mahremiyetinin ihlali suçunun maddi unsuru.....	70
4.3.6.1. Vergi sırrı.....	71
4.3.6.2. Ticari sır.....	71
4.3.6.3. Bankacılık sırrı.....	74
4.3.6.4. Müşteri sırrı.....	76
4.3.7. Vergi mahremiyetinin ihlalinde manevi unsur	78
4.3.8. Vergi mahremiyetinin ihlali karşısında hukuka uygunluk nedenleri.....	78
4.3.8.1. Türk Ceza Kanunu'na göre hukuka uygunluk nedenleri.....	79
4.3.8.2. Vergi Usul Kanunu'na göre hukuka uygunluk nedenleri.....	81
4.3.8.2.1. Kanunda belirtilen koşullara haiz mükelleflerin ilanı..	82
4.3.8.2.2. Vergi levhası alınması.....	83

4.3.8.2.3. Vergi ve cezaların maliye bakanlığı tarafından açıklanması.....	84
4.3.8.2.4. Kamu görevlilerine bilgi ve belge verilmesi.....	85
4.3.8.2.5. Bankalara yapacakları tahsile yönelik bilgi verilmesi...	86
4.3.8.2.6. Kanunla kurulan mesleki kuruluşlara ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bilgi verilmesi.....	87
4.3.9. Vergi mahremiyetinin ihlalinde suçun özel görünüş biçimleri....	87
4.3.9.1. Teşebbüs.....	88
4.3.9.2. İştirak.....	89
4.3.9.3. İçtima.....	90
4.3.10. VUK ve AATUHK'ta düzenlenen vergi mahremiyetinin ihlali suçunun yaptırımı.....	92
4.3.11. Vergi mahremiyetini ihlal eden kamu personelinin, hakim ve savcılarının durumu.....	94
Sonuç.....	96
Kaynakça.....	98

Kısaltmalar Listesi

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	: Avrupa Birliği
AİHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AK	: Avrupa Konseyi
A.Ş.	: Anonim Şirketi
ATM	: Otomatik Vezne Makinesi
AYM	: Anayasa Mahkemesi
BEHK	: Bilgi Edinme Hakkı Kanunu
BK	: Bankacılık Kanunu
BTK	: Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu
CMK	: Ceza Muhakemesi Kanunu
E-arşiv	: Elektronik Arşiv
E-beyanname	: Elektronik Beyanname
E-bilet	: Elektronik Bilet
E-defter	: Elektronik Defter
E-devlet	: Elektronik Devlet
E-fatura	: Elektronik Fatura
E-haciz	: Elektronik Haciz
E-imza	: Elektronik İmza
E-mevzuat	: Elektronik Mevzuat
E-özelge	: Elektronik Özelge
E-tahsilat	: Elektronik Tahsilat
E-VDO	: Elektronik Vergi Dairesi Otomasyonu

E-yoklama	: Elektronik Yoklama
EBTİ	: Elektronik Banka Tahsilatları İşleme Projesi
EDGT-1	: 1 Sıra No'lu Elektronik Defter Genel Tebliği
EFT	: Elektronik Fon Transferi
EGM	: Emniyet Genel Müdürlüğü
EİK	: Elektronik İmza Kanunu
ESHS	: Elektronik Sertifika Hizmet Sağlayıcı
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GSM	: Küresel Mobil Haberleşme Sistemi
HİTAP 89	: Haciz İhbarnamesi Takip Programı
HMK	: Hukuk Muhakemeleri Kanunu
İGK	: İnternet Geliştirme Kurulu
İHEB	: İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi
İVD	: İnternet Vergi Dairesi
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
İZY	: Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik
Kamu SM	: Kamu Sertifikasyon Merkezi
KDV	: Katma Değer Vergisi
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KVKK	: Kişisel Verilerin Korunması Kanunu
KSHS	: Kişisel ve Siyasal Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşme
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (The Organisation for Economic Co-operation and Development)
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
PTT	: Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi

SMMMO	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
TBK	: Türk Borçlar Kanunu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TMK	: Türk Medeni Kanunu
TSBSMSK	: Ticari Sır, Banka Sırrı ve Müşteri Sırrı Hakkında Kanun
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜBİTAK	: Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UEKAE	: Ulusal Elektronik ve Kriptoloji Araştırma Enstitüsü
UYAP	: Ulusal Yargı Ağı Projesi
VDKGY	: Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği
VEDOP	: Vergi Dairesi Otomasyon Projesi
VUK	: Vergi Usul Kanunu
VUK GT	: Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
YMMO	: Yeminli Mali Müşavirler Odası

Giriş

Vergiler, devletin başlıca gelir kaynağını oluşturur. Bu süreçte devlet ile yükümlüler arasındaki ilişki, Anayasa ve kanunlarda düzenlenen iki taraflı bir ödev ilişkisidir. Yükümlüler, vergi borcunu devlete karşı bir ödev olarak yerine getirir. Devlet de yükümlülerin bu süreçte sahip olduğu hakları düzenler ve koruma altına alır. Bu haklardan biri de mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliğidir. Vergi idaresi ve yargısı, mükellefin başta kişisel ve ticari bilgileri olmak üzere, bu süreçte bilinmesi gereken her türlü bilgisine erişmeye yetkilidir. Ancak bu bilgilerin bir bölümü, mükellefin üçüncü kişiler tarafından bilinmesini istemediklerinden oluşur. Sır niteliğindeki bu bilgilerin vergi ile ilgili süreçte yer alanlar tarafından saklanması, bu kimselerin kanuni yükümlülüğüdür. Vergi mahremiyeti olarak adlandırılan bu koruma zırhı, aynı zamanda ihlali durumunda kimlerin ne şekilde soruşturulacağını ve yaptırıma tabi tutulacağını da içermektedir. Vergi mahremiyeti, günümüzde hem kağıt üzerindeki hem elektronik ortamdaki sırrın saklanması ile ilgilidir. Sır niteliğindeki bilgilerin elektronik ortamda işlenmesi, elektronik araçların kamu yönetiminde kullanılmasının bir sonucudur. Ancak, elektronik araçların gelişim hızı ve beraberinde gelen sorunlar karşısında hukuki düzenlemelerin ne kadar cevap verebildiği, güncelliğini koruyan bir tartışma konusudur.

Çalışmamızdaki temel amaç, mükelleflerin sır niteliğindeki bilgilerinin korunmasını sağlayan vergi mahremiyetinin çağımıza yön veren bilişim teknolojileri karşısında nasıl ele alındığı ve korunduğunu Türkiye üzerinden incelemektir. İnceleme, iki bölümde gerçekleştirilmektedir.

Çalışmamızın birinci bölümde, temel kavramlar incelenmektedir. Öncelikle, vergi mahremiyetinde menfaat sahibi kişiler ve kişilik sahibi olmalarından kaynaklanan hakları ele alınmaktadır. Daha sonra, onların sır niteliğindeki bilgilerinin korunmasına ilişkin hakların genelden özele gelişimi ile devletin bilişim alanındaki gelişmeler karşısında biçimlendiği e-devlet kavramı açıklanmaktadır.

Çalışmamızın ikinci bölümünde ise, e-devletin vergi sürecindeki ayağı ve bu alanda vergi mahremiyetinin korunması iki alt bölümde incelenmektedir. İlk alt bölümde, e-

devletin elektronik ayağını oluşturan bilişim kavramı, bilişimin devlet ve topluma etkileri ile kamu yönetiminde ve vergi idaresindeki gelişimi ele alınmaktadır. Elektronik devletin vergi idaresindeki ayağı, Vergi Daireleri Otomasyon Projesi kapsamındaki uygulamaların vergi mahremiyetine etkileri ile açıklanmaktadır. Bu uygulamaların bazıları, yalnızca kurum içine yönelik geliştirilmiştir. Bazılarıysa, mükellefler ve 3568 sayılı Kanun'a tabi meslek mensuplarının işlemleri içindir. İkinci alt bölümde ise, bilişim alanında sırrın korunmasında sorumluluk kapsamında olanlar ve mahremiyetin ihlal edilmesi karşısındaki yaptırımlar ele alınmaktadır. Öncelikle, bilişim sistemlerinde vergi mahremiyetinin korunmasına internet vergi dairesi ve diğer sistemler bakımından değinilmektedir. Daha sonra, mahremiyetin sağlanmasında sorumluluk ve araç sahibi olarak elektronik sertifika hizmet sağlayıcının kim olduğu ve idare ile ilişkisi açıklanmaktadır. Son olarak, bilişim sisteminde vergi mahremiyetinin ihlal edilmesinde hangi hallerin Vergi Usul Kanunu veya Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlen suçun kapsamına girdiğine yer verilmektedir. Ayrıca, bu kanunlardan birinin kapsamına girmeyen hallerde Türk Ceza Kanunu'nun hangi hükümlerinin işletebileceğine değinilmektedir. Vergi idaresi personelinin aynı zamanda kamu personeli olması nedeniyle devlet memurlarının, vergi ile ilgili yargılama sürecinde yer alan hakim ve savcıların vergi sırrını ifşa ya da kullanması halinde haklarında açılabilir disiplin soruşturmasına da yer verilmektedir.

Birinci Bölüm

Vergi Mahremiyetine İlişkin Temel Kavramlar ve Elektronik Devlet Kavramı

Devletin başlıca gelir kaynağı olan vergi, kanunla konulur ve kanuna dayanılarak toplanır. Mükellefler de vergi ödevlerini genellikle uyumlu biçimde yerine getirirler. Vergiye gönüllü uyum olarak da adlandırılabilen bu güven ortamının tesisi, öncelikle gerçek veya tüzel kişi olarak mükelleflerin kişilik sahibi olmaktan kaynaklanan hakların tanınması ile başlamıştır. Bu haklardan biri, kişinin özel yaşamının korunması, yani mahremiyet hakkıdır. Mahremiyet, yalnızca ev içi yaşam ile sınırlı tutulmayarak kişilerin belirli durumlarda belirli kurumlar ya da kuruluşlarla hukuki çerçevede paylaştığı verileri de kapsamaktadır. Bu veriler, ayrımcılığı önlemek için kişisel veri – hassas veri kavram farklılığını doğurmuştur. Bu dönemde ciddi bir ivme kazanarak günümüze damgasını vuran bilişim alanındaki gelişmeler, devletlerin de bu elektronik altyapıya uyum sağlayarak hareket etmesi gerekliliğini beraberinde getirmiştir. Yaşanan bu gelişmeler karşısında, bir sır alanı olarak vergi mahremiyetinin özellikle e-devlet uygulamaları bakımından korunması da güncel bir sorundur.

1. Kişi, Kişilik ve Kişilik Hakları

Vergi mahremiyeti, özünde kişilerin vergilendirme işlemleri sırasında devlet karşısında korunmasını sağlayan bir haktır. Kişiler bu haklarını devlet ile kurdukları karşılıklı güvene dayalı bir ilişki çerçevesinde elde etmiştir. Bu noktada kişi, kişilik sahibi olma ve bundan kaynaklanan doğal haklar ön plana çıkmaktadır.

1.1. Hukukun Öznesi Olarak Kişi

Hukuk kuralları, devlet iktidarını elinde bulunduran tarafından konulması, uygulanması ve uyuşmazlık durumunda devlet iktidarının verdiği zor gücü kullanılarak çözüme bağlanması ile diğer toplum kurallarından ayrılmaktadır. Hukuk kurallarının başlıca varlık nedeni yani sujesi ise kişilerdir. Hukuka göre **kişi**, haklara ve borçlara sahip varlıkların genel adıdır (Akipek vd., 2013: 229 ; Oğuzman vd., 2013: 2 ; Dural ve Öğüz,

2013: 5). Bir kişinin hakka sahip olması, hukuk tarafından korunan ve sahibine bu korunmadan yararlanma yetkisi veren bir menfaatinin bulunmasını; borca sahip olması ise alacaklıya karşı yerine getirmesi gereken yükümlülüğünü ifade eder.

Kişi denilince akla ilk olarak insan gelse de, günümüz hukuk düzeninde kişiler, gerçek kişiler ve tüzel kişiler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Gerçek kişiler, insanlardır (TMK m.8). İnsanların hak sahibi olabilmesini ifade eden hak ehliyeti ise, tam ve sağ doğum ile başlayıp ölümüne kadar sürer; ancak hakların etkisi anne karnındaki fetüs durumundan başlayıp ölümüne rağmen devam eden olay ve durumlar sona erene kadar sürer. Gerçek kişilerin fiil ehliyeti ise, ayırt etme gücüne sahip olmak, ergin olmak ve kısıtlı olmamak koşuluyla kabul edilmiştir (TMK m.9).

Tüzel kişiler ise belli bir amacın gerçekleştirilmesi için başlı başına bir varlığa sahip olmak üzere oluşturulan kişi veya mal topluluklarıdır (TMK m.47). Buna göre tüzel kişilik kazanılmasının koşulları; bir kişi veya mal topluluğu şeklinde örgütlenilmiş olması; bu örgütün süreklilik amacı taşıması ve topluluğu oluşturan ya da ondan yararlananların kişiliklerinden bağımsızlaşmasına hukuken olanak tanınmasıdır. Tüzel kişiler, kamu hukuku tüzel kişileri ve özel hukuk tüzel kişileri şeklinde ikiye ayrılmaktadır. **Kamu hukuku tüzel kişileri**, kamu idareleri ile kamu kurum ve kuruluşlarından oluşmaktadır (Oğuzman vd., 2013: 245). **Özel hukuk tüzel kişilerine** ise kazanç paylaşma amacındaki ticaret ortaklıkları ile kazanç paylaşma amacı taşımayan dernekler ve vakıflar örnek gösterilebilir (Oğuzman vd., 2013: 247). Tüzel kişiler, insana özgü niteliklere bağlı olanlar dışındaki tüm hak ve borçlara ehildirler (TMK m.48). Fiil ehliyetlerine ise kanuna ve kuruluş belgeleri uyarınca gerekli organlara sahip olduğu anda sahip olurlar (TMK m.49). Tüzel kişilerin ehliyeti, kişilikleri sona erse de tasfiye bitene kadar sınırlı olarak sürer (TMK m.52).

1.2. Kişilik ve Kişilik Hakları

İster gerçek kişilerin ister tüzel kişilerin hukuki olarak sahip olduğu ehliyetler, değer taşıyan maddi ve manevi varlıklar ve kişisel durumlar, **kişilik** kavramının

kapsamındadır (Akipek vd., 233: 2013 ; Oğuzman vd., 2013: 157 vd. ; Dural ve Öğüz, 2013: 99 vd.). Hem ulusal hem de uluslararası düzenlemeler, kişilik kavramını, birinci kuşak haklar olarak kabul edilen medeni ve siyasi haklar kapsamında temel haklar içerisinde değerlendirmekte ve korumaktadır. Özellikle II. Dünya Savaşı sonrasında *insan haklarına ve temel özgürlüklere karşı saygıyı sağlamak ve geliştirmek* amacıyla yapılan çalışmalar, kişilik haklarının yerleşmesine de ivme kazandırmıştır. 1945'te Birleşmiş Milletler'in kurulması, **İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi**'nin kabulü, BM İnsan Hakları Komisyonu'nun oluşturulması ve bu komisyonun **İkiz Sözleşmeler** olarak da adlandırılan **Kişisel ve Siyasal Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşme** ve **Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşme**'yi hazırlaması, 1966'da bu sözleşmelerin BM Genel Kurulu'nda kabulü ve 1976'da yürürlüğe girmesi insan hakları bağlamında başlıca uluslararası gelişmelerdir (Kapani, 2011: 30 vd.).

Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası düzenlemelere bakıldığında, 1945 tarihli İHEB'de kişilik hakları ile doğrudan ilgili olarak *yaşam hakkı* (m.3) ve *kişiliğin tanınması* (m.6) yer almaktadır. 1950 tarihli AİHS'de de doğrudan kişi tanımı yapılmasa da *yaşam hakkı*, *kişi özgürlüğü hakkı*, *adil yargılanma hakkı* ve *özel ve aile yaşamına saygı hakkı* başta olmak üzere gerçek ve tüzel kişilerin kişilik haklarına vurgu yapan hükümler yer almaktadır. İkiz Sözleşmeler'den KSHS'de yer alan *kişi olarak tanınma hakkı* (m.16) ve *mahremiyet hakkı* (m.17), vergi mahremiyetinin içeriği ve tarafı ile doğrudan ilgilidir.

Uluslararası düzenlemelerin de atıfta bulunduğu kişilik hakları; kişinin maddi, manevi ve iktisadi bütünlüğü ile sır çevresi ve gizlilik alanı üzerindeki haklarıdır. Bu tür bir sınıflandırma mutlak olmayıp, sınırlı sayı ilkesi esas değildir; hakların değerlendirilmesini sistematize etmek için yapılmaktadır (Oğuzman vd., 2013: 157-158). Bununla beraber, tümünün ortak özellikleri ise mutlak ve kişiye sıkı sıkıya bağlı haklar olmalarıdır. Mutlak hak olmanın sonucu, herkese karşı ileri sürülebilmesidir. Kişiye sıkı sıkıya bağlı olması ise para ile ölçülebilen yani mameleki haklardan olmadığı anlamına gelir.

1.2.1. Kişinin maddi bütünlüğü üzerindeki hakları

Kişilik haklarının türlerine bakıldığında, kişinin maddi bütünlüğü üzerindeki hakları ilk sırada gelir. Bu kapsamda yaşam hakkı, tartışmasız biçimde örnek olarak gösterilir. Anayasa m. 17’de yer verilen bu hak, kişiler hukuku doktrininde *hayat, sağlık ve vücut tamlığı* olarak kısaca tanımlanır (Oğuzman vd., 2013: 159 vd.; Dural ve Ögüz, 2013: 104 vd.). Bu hak, mutlak bir hak olup kişiye sıkı sıkıya bağlıdır. Müdahale yapılacak olsa bile, müdahalenin hukuka, ahlaka, adaba ve kamu düzenine aykırı olmaması gerekir.

1.2.2. Kişinin manevi bütünlüğü üzerindeki hakları

Kişinin manevi bütünlüğü üzerindeki haklara, konumuzla da ilgili bir örnek olarak *kişinin şeref ve haysiyetini* gösterebiliriz. Bu değerler hem Anayasa m. 17/II, hem TMK m. 24 tarafından korunurlar. Anayasa Mahkemesi bir kararında insan haysiyetini şu şekilde tanımlamıştır:

İnsan haysiyeti kavramı, insanın ne durumda hangi şartlar altında bulunursa bulunsun, sırf insan oluşunun kazandırdığı değerlerin tanınması ve sayılmasını anlatır. Bu, öyle bir davranış çizgisidir ki, ondan aşağı düşünce, ona muhatap olanı insan olmaktan çıkartır.¹

Buna göre, kişinin sahip olduğu değerlerin çeşitli araçlarla (söz, yazı, resim, vb.) eksik ya da yanlış gösterilmesi durumunda şeref ve haysiyetin ihlali gerçekleşir. Bu ihlale yönelik korumalara TCK m.125 vd.’nda düzenlenen hakaret suçlarına yönelik yaptırımlar; TMK m.24, m.25’te düzenlenen kişilik haklarının korunmasına ilişkin ve TBK m.49 vd.’nda düzenlenen haksız fiile ilişkin düzenlemeler örnektir.

¹AYM’nin 28.6.1966 tarih ve 1963/132 Esas ve 1966/29 Karar sayılı kararı.<http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/b95ec65c-f13d-4bcd-a586-4f2b970f58c3?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

1.2.3. Kişinin iktisadi bütünlüğü üzerindeki hakları

İktisadi bütünlük üzerindeki haklar, kişinin meslek, sanat ve ticaret hayatında korunması gereken değerlerini ifade etmektedir (Dural ve Ögüz, 2013: 141). Kişinin maddi varlığını geliştirme özgürlüğü, çalışma özgürlüğü, haksız rekabet yasağı bu kapsamda değerlendirilmektedir. Bunların yanında, mesleki, sanatsal veya ticari faaliyetlere ilişkin bilgiler üzerinde üçüncü kişilerin üstün menfaatinin bulunması veya eleştiriler de kişilik hakları bakımından sınırlandırmaya tabidir.

1.2.4. Kişinin sır çevresi ve gizlilik alanı üzerindeki hakları

Kişinin sır çevresi ve gizlilik alanı üzerindeki haklar ise kişisel alan ya da mahrem alanı olarak da nitelendirilebilecek, herkesin bilmesini istemediği bilgilerini kapsayan alana ilişkindir. Günümüzde her türlü bilgiye erişimin çeşitli teknolojik cihazlarla çok kolay olması, bu alana ilişkin hakların yalnızca kişiler arasındaki hukukta değil, kişilerin devlet ile arasındaki hukuki ilişki karşısında da korunmasını gerekli kılmaktadır. Bu nedenle, kişisel alan içerisindeki hakların başında gelen **özel yaşamın gizliliği hakkı**, Kıt'a Avrupası Hukuk Düzeni'nde insan hak ve özgürlükleri kapsamında ayrıca temel bir hak olarak değerlendirilmektedir (Küzeci, 2010: 67). Vergi mahremiyeti de kişinin sır çevresi ve gizlilik alanında yer alan ticari ve şahsi sırların korunduğu bir haktr.

2. Özel Yaşamın Gizliliği Hakkı

Özel yaşamın gizliliği hakkı, İHEB m. 12 ve AİHS m.8 başta olmak üzere pek çok uluslararası insan hakları belgelerinde başlı başına bir madde olarak yer bulmuştur (Oğuzman vd., 2013: 153 vd.).

İHEB'de kişilik hakkı ile ilgili olarak m.12'de hem saldırıdan (ve bundan korumadan) bahsedilerek devletin pozitif yükümlülüğünden, hem de keyfi olarak karışamamadan (ve bundan korumadan) da söz edilerek devletin negatif yükümlülüğünden söz edilmiştir. AİHS m.8'deki düzenlemede ise, İHEB'e nazaran, ilk fıkrada *hakka saygı*

gösterilmesine değinmekle devletin yükümlülükleri genellenmiş; ikinci fıkrada ise bu *hakka müdahalenin yasa ile sınırlanabilecek durumları* sınırlı sayıda gösterilmiştir. AİHS’de sınırlamanın sınırları çizilerek, devletin egemenlik yetkisi, sözleşmeyi imza etmesi ile kısıtlanmaktadır. Bu, uluslararası hukuktaki **ahde vefa**² ilkesinin bir sonucudur.

Özel yaşamın korunduğu alanlar, hem İHEB’de hem AİHS’de *özel yaşam, aile yaşamı, konut ve haberleşme araçları (yazışma araçları)* şeklindedir. Bu alanların yanında, kimlik ve kişiliğe saygı, kişisel verilerin saklanması ve korunması, seyahat özgürlüğüne saygı gibi konular da AİHS m.8 bağlamında ele alınmaktadır (Arslan Öncü, 2011: 83).

AİHM ise özel yaşamın gizliliği hakkının ihlal edilip edilmediğine karar verirken toplum menfaatleri ile bireyin menfaati arasında gözetilmesi gereken adil dengenin varlığını aramakta; *hakkın tesisi ve korunması* bağlamında devletin **pozitif yükümlülüklerinin**, *hakka saygı ve eylemsiz kalma* bağlamında ise devletin **negatif yükümlülüklerinin** neler olabileceğini somut olaya göre incelemektedir.³

2.1. Özel Yaşam Kavramı

Özel yaşam, kişinin çok yakınları ile birlikte kullandığı ve paylaştığı, başkaları tarafından bilinmesini istemediği ya da gerek görmediği yaşam alanıdır (Oğuzman vd., 2013: 178). Bu tanım, daha çok gerçek kişileri kapsayacak biçimdedir. Gerçek kişilerin özel yaşamı olarak bilinen alanlara ev olarak gördüğü alandaki yaşamı, cinsel yaşamı, kişisel verileri, sırları örnek verilebilir.

²“Ahde vefa” ya da Latince deyimiyile “Pacta Sunt Servanda” kuralı, devletlerin uluslararası arenada uyma yönünde irade gösterdiği bir sözleşmenin veya kuralın gereklerini yerine getirmesidir. Devletin bu ilkeye riayet etmemesi, uluslararası toplumdaki soyutlanmasına kadar gidebilecek ağır yaptırımlarla karşı karşıya gelmesi ile sonuçlanabilmektedir (Aksar, 2012: 140 vd.).

³AİHM, 7.7.1989 Tarihli 10454/83 Başvuru no’lu ve 192 Karar sıra no’lu “Gaskin – Birleşik Krallık” kararında, önüne gelen uyuşmazlıkta AİHS m.8’e bakış açısını özetlemiştir: “Yerleşik içtihatları gereğince Mahkeme, bir pozitif yükümlülüğün bulunup bulunmadığını tespit ederken, ‘toplumun genel menfaatleri ile bireyin menfaatleri arasında kurulması gereken adil dengeye’ bakacaktır; ‘bu denge kurulurken, Sözleşme’nin 8(2). fıkrasında belirtilen amaçlar, sadece 1. fıkrafta korunan hakka ‘müdahalelere’ göndermede bulunmasına, bir başka deyişle, 1. fıkraftan çıkan negatif yükümlülüklerle ilgili bulunmasına rağmen, yine de belirli bir öneme sahiptir...’ (42’nci paragraf)”
<http://ihami.anadolu.edu.tr/aihmgoster.asp?id=192> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

Tüzel kişiler açısından, halka arz edilmesi gerekmeyen ya da gizli nitelikteki her türlü bilgi, ticari sırlar ve meslek sırları, onur ve saygınlığını önemli ölçüde etkileyecek haller özel yaşam kapsamında değerlendirilebilir. Gerçek kişilerden farklı olarak, tüzel kişinin yönetici ya da temsilcisinin, iletişim bilgilerinin, hangi hukuk dalının ilgi alanına girdiğinin bilinmesi veya en azından bilinebilir olması gereklilik arz edebilmektedir. Bu nedenle, tüzel kişilerin kişisel verilerinin tümü özel yaşam olarak değerlendirilemez.

2.2. Özel Yaşamın Sınırları

İster gerçek kişi ister tüzel kişinin özel yaşam kapsamında değerlendirilebilecek alanına somut olaya göre getirilen tanımlamalar, aynı zamanda o alanın sınırını da oluşturmaktadır. Şüphesiz bu sınırlar, katı bir biçimde, özellikle başka kişilerle ilişki kurmayı ve geliştirmeyi önleyecek biçimde değerlendirilemez.

AİHM'nin 1992 yılında verdiği Niemietz-Almanya kararında da işaret ettiği üzere:

(...) [özel hayat] kavramını, bireyin kişisel hayatını istediği gibi yaşayabileceği bir “iç alan”la kısıtlamak ve bu alanın dışında kalan dış dünyayı bu alandan tamamen hariç tutmak aşırı sınırlayıcı bir yaklaşımdır. Özel hayata saygı, başka insanlarla ilişki kurmak ve söz konusu ilişkileri geliştirmek hakkını da bir dereceye kadar içermelidir. (Art.29, Par.1)⁴

Anayasamızda m.20/f.I'de özel yaşam hakkı tanınmış ve f.II'de özel yaşamın sınırlarına, özel eşyaları arama ve onlara el koymadaki sınırlar üzerinden yer verilmiştir. Arama ve el koymaya ilişkin CMK m.116 vd.'ndeki hükümler de Anayasa m.20/f.II'ye göre düzenlenmiştir. Her ne kadar el koymanın sınırları belli gibi görünse de bu sınırlardan *millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması* somut olaya göre yorumlamaya açıktır. Bu yorumlama, özgürlükçü ya da güvenlikçi bir yaklaşıma göre hükmün uygulanmasında farklılıklar doğurur.

⁴AİHM'nin 16.12.1992 Tarihli, 13710/88 Başvuru no'lu ve 388 Karar sıra no'lu kararı. Kararın İngilizce orijinal metni için bakınız: <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57887#%7B%22itemid%22%3A%22001-57887%22%7D> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

Görüldüğü üzere özel yaşam kavramı, sınırları ve korunmasının, her ne kadar ulusal normlarda soyut kriterler ile karşılaşılsa da, uluslararası düzlemde de işaret edildiği üzere, her bir somut olayın gerektirdiği biçimde açıklanıp yorumlanması gereken bir husus olduğu anlaşılmaktadır.

3. Kişisel Verilerin Korunması Hakkı

Temel hak ve özgürlükler konusunda, 20. yüzyılın ikinci yarısından itibaren yaşanan gelişmelerin hızı karşısında özel yaşam kavramı ve sınırlarının ihtiyaçlara göre yeniden değerlendirilmesini gerektirmiştir. Bu gelişmeler karşısında özel yaşamın korunmasından hareketle ortaya çıkan bir hak da kişisel verilerin korunmasıdır.

Özel yaşamın bir parçası olarak **kişisel veriler**, belirli veya belirlenebilir bir kişiye dair bilgilerin tümüdür. Bu bilgiler, kişinin *nüfus bilgileri, fiziksel özellikleri, sosyoekonomik durumu, yaşam biçimi ve iletişim bilgileri* gibi herkesin bilmesini gerektirmeyen verilerdir. Özellikle kamu kurumlarıyla, işverenlerle, bankalar gibi özel hizmet birimleriyle paylaşılan kişisel verilerin bilişim teknolojisinin sağladığı araçlara işlenerek kullanımı ve bu araçlarda saklanması önemli bir sorundur (Küzeci, 2010: 67). Vergi mahremiyeti kapsamındaki verilerin vergilendirme sürecindeki kamu kurum ve kuruluşları, özel hukuk tüzel kişileri ve yargılama makamlarınca elektronik hizmet araçlarına işlenerek saklanması ve korunması da bu kapsamda bir sorundur.

3.1. Kişisel Verilerin Uluslararası Düzenlemelerle Korunması

Kişisel verilerin korunmasının ayrı bir hak olarak tanınması ilk olarak OECD tarafından 1980'de yayımlanan **Özel Yaşamın Korunması ve Kişisel Verilerin Sınır Ötesi Akışına İlişkin Yönlendirici İlkeler** ile gerçekleşmiştir. Bunlar:

- Veri toplamanın sınırlı olması,
- Verinin niteliği karşılması – Veri kalitesi,
- Verinin toplanma amacının belirliliği ve amacı ile bağlılığı,
- Verinin kullanımının sınırlı olması,

- Veri güvenliği,
- Açıklık,
- Bireyin katılımı,
- Hesap verilebilirlik,

ilkeleridir.

29 Ocak 1981’de **Kişisel Nitelikteki Verilerin Otomatik İşleme Tabi Tutulması Karşısında Bireylerin Korunmasına ilişkin 108 sayılı Avrupa Konseyi Sözleşmesi**’nin imzaya açılması da belgenin taraf devletleri bağlayıcı nitelikte olması nedeniyle büyük bir adım olarak görülmüştür. Sözleşme, hem kamu sektörünü hem de özel sektörü kapsayacak şekilde düzenlenmiştir. Sözleşmenin dikkat çekici özellikleri arasında, *hassas veri adı verilen verileri diğerlerinden ayırmak* (m.6) ve *verilerin ülke sınırları dışına paylaşımının nasıl olacağına yönelik genel çerçeveyi çizmek* (m.12-15) üzerine hükümlerin bulunmasıdır.

Birleşmiş Milletler Genel Kurulu’nda **Bilgisayara İşlenen Kişisel Veri Dosyalarına İlişkin Yönlendirici İlkeler**’in 1990’da kabul edilmesi ile kişisel verilerin korunması konusunda iç hukuk düzenlemelerinin nasıl uyumlaştırılacağına dair asgari koşullar belirlenmiştir. Bunlar; verileri yasal ve dürüst yollarla toplama, verilerin doğruluğu ilkesi, amacın belirliliği, ayrımcılık yapmama, sadece ilgili kişinin veriye erişmesi, veri güvenliği ve verinin sınır ötesi akışının düzenlenmesidir.

95/46/EC sayı ve 24 Ekim 1995 tarihli **AB Konseyi ve AB Parlamentosu Direktifi ve AB Temel Haklar Şartı** kişisel verilerin korunmasına ilişkin hükümler içeren supranasyonal düzenlemelere örnektir. (Küzeci, 2010: 158, 162).

3.2. Kişisel Verilerin Ulusal Düzenlemelerle Korunması

Kişisel verilerin korunmasına ilişkin ulusal düzenlemelere bakıldığında, Anayasa m.20’ye 2010 yılında eklenen hüküm karşımıza çıkmaktadır. Hükümde kişisel verilerin kapsamına nelerin girdiğine yönelik bir tanımlama bulunmamaktadır. Ancak, vatandaş olup olmadığına bakılmaksızın herkes kişisel verilerinin korunmasını bir hak olarak

talep edebilir. Bu hakkın kapsamına neler girdiği kapsamı sınırlı tutulmayacak şekilde sayılmıştır. Kişilerin kendi kişisel verileri hakkında bilgilendirilmesi, bunlara erişebilmesi, bunların düzeltilmesi veya silinmesini talep edebilmesi ve verilerin tutulma amacına uygun kullanılıp kullanılmadığına dair bilgi alabilmesi de bu hükümle kişisel verilerin korunması hakkı kapsamındadır. Kişisel verilerin korunmasına dair usul ve esaslar kanunla düzenlenir. Bu konunun kanun dışında bir norm ile düzenleneme yolunun kapatılması, Anayasa m.2'deki hukuk devleti ilkesinin ve m.13'teki temel hak ve özgürlüklerin sınırlanmasının Anayasa'ya göre ve kanunla sınırlanması kuralının da gereğidir. Kişisel verilerin işlenmesi de kanunda öngörülen hallerde veya kişilerin açık rızasıyla yapılabilir. Ancak konuya yönelik özel bir kanun henüz çıkarılmamıştır. Bu kapsamda, hem Adalet Bakanlığı'nın hem de İnternet Geliştirme Kurulu'nun taslak çalışmaları bulunmaktadır.

3.2.1. Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'na ilişkin ilk taslak

Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne 22 Nisan 2008'de sunulan ilk taslakta⁵, çerçeve niteliğinde ilkeler belirlenmiş ve bunları uygulamak üzere bağımsız bir kurul oluşturulması öngörülmüştür. Taslağın gerekçesine göre bu ilkeler: Kişisel veri toplanması ve işlenmesinin sınırlı olması; Kişisel veride kalite; Kişisel veri toplama ve işlenmesinde amacın belirginliği; Amaca uygun kullanım; Kişisel verilerin korunması için gereken tedbirlerin alınması; Açıklık; Kişisel veri konusu kişinin bireysel katılımı; Sorumlu tutulabilirliktir. İlkelerin hedefleri, veri toplama ve işlemenin kişilerin mümkün olduğunca rızası alınarak hukuka uygun biçimde gerçekleştirilmesi; veri kütüğü sahibi ile kişisel veri konusu kişiler arasındaki ilişkinin hak ve sorumluluklar çerçevesinde yasal bir zemine oturtulmasıdır.

Taslakta tanımlara ilişkin üçüncü maddenin ç bendine göre **kişisel veri**, belirli veya kimliği belirlenebilir gerçek ve tüzel kişilere ilişkin bütün bilgiler olarak tanımlanmıştır. Kişisel verinin kapsamına ise, aynı maddenin gerekçesinden ulaşmak mümkündür. Buna göre, hem bireyin adı, soyadı, doğum tarihi ve doğum yeri gibi onun kesin teşhisini sağlayan bilgiler hem de kişinin akli, psikolojik, fiziki, kültürel, ekonomik,

⁵İlgili taslak için bakınız: <http://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0576.pdf> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

sosyal ve sair özelliklerine ilişkin veriler kişisel veri kapsamında sayılmıştır. Bu tanımlamanın dışında, taslağın yedinci maddesinde özel niteliği olan kişisel verilere yer verilmiştir. Kişilerin ırk, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep veya diğer inançları, dernek, vakıf ve sendika üyeliği, sağlık ve özel yaşamları ile her türlü mahkumiyetleri bu kapsamda sayılmıştır.

Taslakta, kütüğüne bilgileri işlenecek kişinin rızasının aranmadığı haller arasında **kamu yararı** sayılmıştır (m.6/f.3/a). Kamu yararı, kamu hizmetlerinin gerçekleştirilme amacıdır, bu hizmetlerin maddi unsurudur (Giritli vd., 2013: 1196; Günday, 2011: 160; Gözler, 2009: 255). Ancak idari bir faaliyette kamu yararı bulunup bulunmadığının takdir edilmesi, bir diğer deyişle kamu yararının ne olduğu konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. **Bir görüşe göre**, etkinliğin niteliği ve özelliği kıstas alınarak kamu yararının bulunup bulunmadığına bakılır. **Bir başka görüşe göre ise** etkinliğin toplumsal önemine bakılarak kamu yararının varlığı aranır. **Üçüncü bir görüşe göre de**, kanun koyucunun bir etkinliğin kamu hizmeti olarak yürütülmesine ilişkin kararının takdiri nitelikte olduğu yönündedir (Giritli vd., 2013: 1200 vd.). Gözler ise bu yaklaşımları liberal, müdahaleci ve pozitivist tez şeklinde ele almıştır (2009: 257 vd.). Akıllıoğlu da bir faaliyetin devlet veya kamu faaliyeti olduğuna yönelik ölçütün kamu yararı olduğunu; bu tanımlamanın kamu yararının biçimsel yönünü açıkladığını, maddi yönünün ise önceden belli olamayacağını ve somut olaya göre değerlendirilebileceğini belirtmiştir (1988: 11).

Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında ise kamu yararı şu şekilde tanımlanmıştır:

“(…) toplumun genel ve ortak çıkarlarının ne olduğu ve nasıl gerçekleştirileceğine ilişkin bir kavram olup içeriği farklı siyasî ve felsefi görüşlere ve kişisel tercihlere göre değişeceğinden sübjektif bir niteliğe sahiptir.”⁶

⁶AYM. 12.5.2011 T., 2008/79 E., 2011/74 K.

<http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/3642d04d-e5f3-487c-9a56-0b7965dbdf40?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

Anayasa Mahkemesi, bir başka kararında da kişisel yarar karşısındaki konumundan hareket edilerek kamu yararı kavramının nasıl yorumlanabileceğini açıklamıştır:

“Anayasa'nın 2. maddesindeki hukuk devleti ilkesi gereğince, yasama işlemlerinin kişisel yararları değil kamu yararını gerçekleştirmek amacıyla yapılması zorunludur. Anayasa Mahkemesi'nin bir kuralın kamu yararı açısından Anayasa'ya aykırılık sorununu çözümlerken yapacağı inceleme, Yasa'nın yalnızca kamu yararı amacıyla yapılıp yapılmadığını araştırmaktır. Diğer bir ifadeyle Yasa ile kamu yararının gerçekleşip gerçekleşmeyeceğini denetlemek anayasa yargısıyla bağdaşmaz. Çünkü bir yasanın kamu yararını gerçekleştirip gerçekleştirmediği veya ülke gereksinimlerine uygun olup olmadığı bir siyasî tercih sorunudur ve yasakoyucunun takdirine aittir.”⁷

Bu durumda, kanun koyucunun Kanun'da ve Kanun'un gerekçesinde kamu yararından maksatla neyi işaret ettiğine ulaşmak gerekir. Çakmak'a göre idare, kanun koyucunun çizdiği çerçeve içinde, kamu yararını belirlerken *coğrafi alan, süre, ekonomik değer, faaliyete duyulan ihtiyaç, faaliyeti yapan, yararlananların sayısı, yapılan faaliyetin niteliği, kanuni düzenleme* kistaslarını gözetmektedir (2013: 424vd.). Taslak henüz kanunlaşmış yürürlüğe konmadığından, bu konuda kamu yararı kavramının nasıl yorumlanıp uygulandığına ilişkin bir bilgi bulunmamaktadır. Ancak, kurulun oluşumunda yürütme erkinin söz ve ağırlık sahibi olması, kamu yararı kavramının kişisel verilerin korunmasına ilişkin hallerde yürütmeyi elinde bulunduranların yaklaşımına göre yorumlanabileceği endişesini beraberinde getirmektedir.⁸

Bu kanunun açık sicil, kişileri aydınlatma, veri kütüğü sicilinin kamuya açıklığı ve kişilerin bu konuda bilgilendirilebileceğine ilişkin hükümlerinin uygulanmayacağı haller de aynı kanunun yirmi ikinci maddesinde sınırlı olarak sayılmıştır. Bu hallerden biri de **kamu düzeninin korunması**dır (m.22/1/b). **Kamu düzeni**, toplumun dirlik ve

⁷AYM. 6.3.2008 T., 2007/105 E., 2008/75 K.

<http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/79207a50-8ddb-4ff4-bc31-5363def1a0f2?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

⁸Taslakta, başkan ve üyelerinin Bakanlar Kurulu tarafından seçilmesi (m.27/1) ve bağımsız ve hiçbir makamdan emir ya da talimat almaması öngörülen *Kişisel Verileri Koruma Kurulu* tek yetkili olarak kabul edilmiştir. Kurulun sekreteryası da Başbakanlık'a verilmiştir.

esenliğini, güvenliğini ve sağlığını koruma amacı güden kurallar ve kurumlar bütünüdür (Giritli vd., 2013: 1156). *Dirlik ve esenliğin korunması*, günlük hayatın olağan akışının sağlanmasını kapsar. *Güvenlik*, tehlikeli faaliyetler, tehlike arz eden varlıklar, doğal felaketler ve terör karşısında devletin tutumu ile milli güvenliğin tesisini içerir. *Sağlık* ise, gıda, ilaç ve tıbbi ürünlerin güvenliğinden çevre sağlığına, hastalıklarla mücadeleden koruyucu sağlık hizmetlerine kadar geniş bir alanı bünyesinde barındırır (Giritli vd., 2013: 1157 vd.; Okay Tekinsoy, 2011: 40 vd.). Günümüzde kamu düzeni kavramı, genel ahlak, estetik, ekonomik kamu düzeni ve ekolojik kamu düzenine ilişkin konular da dahil edilerek açıklanmaktadır (Okay Tekinsoy, 2011: 107).

Anayasa Mahkemesi'nin 1964 tarihli bir kararına göre kamu düzeni "(...) belli edilmesi daha güç bir anlamı kapsamaktadır."⁹ Buna rağmen Mahkeme, aynı kararında kamu düzenini "(...) toplumun huzur ve sükûnunun sağlanmasını, devletin ve devlet teşkilâtının muhafazasını hedef tutan her şeyi ifade ettiği, bir başka deyimle cemiyetin her sahadaki düzeninin temelini teşkil eden bütün kuralları kapsadığı sonucuna varılmaktadır."¹⁰ diye tanımlamıştır. Kamu düzeni kavramının nasıl doldurulacağı, ilgili Kanun'da çerçevesi çizilmedikçe, idarenin yetkisindedir. Veriye konu olan kişileri koruyucu bir düzenlemenin somut olayda kamu düzeninin korunması gerekçesiyle uygulanmaması, hakların korunmasına ilişkin devletin sorumluluğu ile ters düşecektir.

Bu taslak, 2011 yılındaki Milletvekili Genel Seçimlerine kadar yasalaşmadığından kadük olmuştur. Aynı taslak, Adalet Bakanlığı'nca 08.06.2012'de Başbakanlık'a tekrar gönderilmiştir.¹¹ Taslak henüz TBMM'ye gönderilmemiştir.

⁹AYM. 28.1.1964 T., 1963/128 E., 1964/8 K.
<http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/a34330a1-f933-4562-9605-66c572f1daa6?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

¹⁰Bakınız Dipnot 9'da geçen AYM Kararı.

¹¹Adalet Bakanlığı'nın internet sayfasında paylaşılan taslak için bakınız:
<http://www.kgm.adalet.gov.tr/tasariyasamaları/basbakanlik/Kanuntas/kisiselveriler.pdf>
(Erişim Tarihi: 25.7.2015)

3.2.2. İnternet Geliştirme Kurulu'nca yayımlanan taslak

Yeni taslak olarak İnternet Geliştirme Kurulu'nun¹² internet sayfasında yayımlanan taslakta¹³ ise 2008 taslağının revize edildiği anlaşılmaktadır. Bu taslakta “Kişisel Verilerin İşlenme Şartları” başlığı altında 2008 taslağındaki hukuka uygunluk sebepleri yeniden düzenlenmiştir. Her iki taslakta da yer alan kişinin açık rızası aranmaksızın verilerin işlenme nedenleri: Fiili imkansızlık veya irade sakatlığı nedeniyle rızasını açıklayamayan kişinin kendisinin veya başkasının hayatını veya beden bütünlüğünü koruma zorunluluğu; bir sözleşmenin kurulması ve ifasıyla doğrudan ilgili kişisel verilerin işlenmesi; ilgili kişinin veriyi alenileştirmiş olması; veri sorumlusunun hukuki yükümlülüğünü yerine getirebilmesi için zorunlu olması; (özellikle veri kütüğü sahibi için) bir hakkın tesisi, kullanılması, korunması için veri işlemenin zorunlu olmasıdır. İGK'deki taslakta, Adalet Bakanlığı'ndaki taslakta yer alan “Kanunun öngördüğü bir zorunluluk dolayısıyla, kamu yararına veya resmi olarak verilmiş bir görevin yerine getirilmesi amacıyla veri işlenmesi (KVKK Adalet Bakanlığı Taslağı, m.6/f.3/a)”ne hiç yer verilmemiş, diğer hükümlere de cümlelerde değişiklik yapılsa da aynı amaçlara hizmet edecek şekilde yer verilmiştir. Bu yeni düzenlemede bireysel menfaatlerin kamu yararı karşısında üstün tutulduğu görülmektedir.

Gerçek kişilerin kendileri veya aynı konutta yaşadığı kişilerle birlikte faaliyetleri çerçevesinde; anonim haline getirilen verilerin araştırma, planlama ve istatistik gibi amaçlarla; Kanunlara uygun olarak basın özgürlüğü kapsamında; istihbarat, milli güvenlik, milli savunma amacıyla işlenmeleri durumunda bu kanunun uygulanmayacağı taslakta açıkça hükme bağlanmıştır (m.28/f.1). Ayrıca bu Kanun'un, suç işlenmesini önlemek ve disiplin soruşturması ve kovuşturması, denetleme ve düzenleme amacıyla kanunlarda gösterilen kamu kurum ve kuruluşlarınca sınırlı olarak tutulması, ilgili

¹²İGK, 01/11/2011 tarihli, 28102 (1. Mükerrer) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 655 Karar sayılı Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 29. maddesine dayanılarak oluşturulmuştur. <http://www.internetkurulu.org/tr/default.aspx> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

¹³İGK tarafından yayımlanan Kanun taslağı için bakınız: http://www.internetkurulu.org/images/editor/kisisel_verilerin_korunmasi_kanunu_tasarisi.doc (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

kişinin kendi verilerini alenileştirmesi hallerinde sınırlı olarak uygulanabileceği de hükme bağlanmıştır (m.28/f.2).

Görüldüğü üzere İGK'nın internet sitesinde yer alan bu taslak, 2008 taslağına göre hem kişilerin hem kamunun menfaatlerini daha hakkaniyetli biçimde gözeten, daha özgürlükçü, güvenliğin tesisi için gereken azami sınırların da belli olduğu bir düzenlemedir. Bu taslağın akıbeti ile ilgili resmi kaynaklarda halka arz edilmiş bir bilgi bulunmamaktadır.

3.2.3. Kişisel verilere ilişkin diğer kanunlarda yer alan hükümler

Özel bir kanun yürürlükte bulunmamasına rağmen bazı kanunlarda kişisel verilere ilişkin hükümler bulunmaktadır. İş Kanunu m.75 ve m.104'te işçinin özlük dosyası düzenlenirken elde edilen bilgiler, bu bilgilerin saklanması ve aykırı kullanımına yönelik yaptırımlar düzenlenmiştir. TCK m.136 vd.'nda verileri hukuka aykırı olarak verme veya ele geçirme, m.138/1'de ise verileri yok etmeme suçu düzenlenmiştir. Elektronik İmza Kanunu'ndaysa "Tanımlar" başlığını taşıyan 3'ncü maddede elektronik veri, elektronik imza verisi, imza doğrulama verisi gibi kavramlar tanımlanmış; 12'nci maddede ise elektronik sertifika sağlayıcısının bilgilerin saklanmasından kaynaklanan sorumluluğundan söz edilmiştir.

Vergi mahremiyetine konu olan sıklardan bir bölümünün kişisel verilerin özel bir türü olması nedeniyle, kişisel veriler konusu mali hukuk açısından önem arz eder. Mükelleflerin gerçek veya tüzel kişi olmaktan kaynaklanan kimlikleri, kişisel verilerin vergilendirme ve vergi yargısı sürecinde yer alanlar tarafından öğrenilmesini ve saklanmasını da beraberinde getirmektedir.

Bunların dışında, Ceza Muhakemesi Kanunu'nda, Nüfus Hizmetleri Kanunu'nda, Basın Kanunu'nda, Türkiye Radyo ve Televizyonu Kanunu'nda, Adli Sicil Kanunu'nda, Bankacılık Kanunu'nda, Noterlik Kanunu'nda, Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nda, Elektronik Haberleşme Kanunu'nda ve İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele

Edilmesi Hakkında Kanun'da da kişisel verilere ilişkin hükümler bulunmaktadır (Akgül, 222 vd.: 2014).

4. Kişisel Veri – Hassas Veri Ayrımı

Bu ayrımın temelinde yatan, ilgili kişi açısından daha sıkı biçimde muhafaza edilmesi ve korunması gereken verilerin varlığı düşüncesidir. Bu konuda AB'nin 95/46/EC sayılı Direktifi'nin 8. maddesinde, AK'nın Kişisel Nitelikteki Verilerin Otomatik İşleme Tabi Tutulması Karşısında Bireylerin Korunmasına ilişkin 108 sayılı Sözleşmesi'nin 6. maddesinde ve Birleşmiş Milletler'in kişisel verilerin korunmasına ilişkin Rehber İlkeleri'nin 5. ilkesinde hassas veri kavramının altında değerlendirilen veriler doğrudan yer almaktadır (Küzeci, 2010: 230).

Avrupa Birliği, 95/46/EC sayılı direktifinde kişisel veriler kapsamındaki ırksal ya da etnik kökene, siyasi görüşe, dini veya felsefi inanca, sendika üyeliğine, sağlığa ve cinsel yaşama ilişkin verileri **hassas veriler** olarak nitelendirilmiştir (m.8/1). Bu verilerin *hassas* olarak nitelendirilme nedeniyse, kişinin ayrımcılığa maruz kalabileceği alanlar olmasıdır. İster doğrudan ister dolaylı olsun hassas verilerin işlenmesinin kural olarak yasaklanması ve yasağa uyulmasını sağlaması devletlerin başlıca görevleri arasındadır. Örneğin, kişinin siyasi görüşünün veri olarak işlenmesi kadar, siyasi görüşüne yakın bir partinin bültenine olan aboneliğinin veri olarak işlenmesi de hassas verilerin işlenmesi yasağı kapsamındadır.

Hassas verilerin istisnai olarak işlendiği haller de direktifte sınırlı olmamak kaydıyla sayılmıştır (m.8):

- İlgili kişinin hukuka uygun rızası,
- İş hukukunun gereklilikleri,
- Fiziksel ya da hukuksal nedenlerle rıza gösteremeyen kişinin hassas verilerinin yaşamsal çıkarlarının korunmasının gerekliliği,
- Faaliyet alanıyla ilgili olmak şartıyla politik, felsefi, dini kurumların ve sendikaların kendi üyelerinin verilerini işlemesi,
- Kişinin bizzat kamuoyuna kendi hassas verilerini açıklaması,

- Sağlık hizmetlerinin yürütülmesi,
- Önemli kamusal yarar bulunması,
- Cezaların ve emniyet tedbirlerinin işlenmesinin gerekliliği,
- Ulusal kimlik numarası verilmesi,

sebepleriyle ve bunlarla bağlantılı nedenlere dayanılarak hassas verilerin sınırlı olarak amaca özgü biçimde işlenmesi mümkündür.

Vergi mahremiyeti kapsamında hassas verilerin işlenmesi, vergilemenin hassas veri kapsamındaki kişisel özelliklere göre yapılmasının modern vergileme anlayışına uygun düşmemesi sebebiyle mümkün gözükmemektedir. Modern vergileme, gelir, harcama ve servet üzerinden vergi alınması şeklinde düzenlenmektedir. Hassas verilere konu olan hususlara göre vergileme ise ancak demokratik olmayan devletlerde görülmesi mümkün uygulamalardır.

5. Elektronik Devlet

Yürütmeye idari işlemlerin, yasama ve yargılamada yazı işleri süreçlerinin gerçekleştirilmesinde bilgi teknolojisinin ve sanal ağların kullanımına **elektronik devlet (e-devlet)** denir. E-devlet, bilginin idarenin ilgili her birimince hızlı erişimi ve paylaşımını sağlayan bir elektronik ağıdır. E-devlet'te bilgilendirme, idari işlem, ödeme, kurum ve kuruluşlara erişim, güncel bilgi ve duyurular gibi hizmetler verilmektedir. Böylece, bürokrasiden, zamandan ve kağıttan tasarruf da sağlanmaktadır. E-devlet'in gelişiminde ve yayılmasında kamu yönetimine bakış açısının dünya çapındaki değişimi de etkili olmuştur. Küreselleşmenin beraberinde gelen yönetim anlayışı ile hizmet alanların kamu yönetiminde karar almaya aktif olarak katıldığı, serbest piyasaya müdahalesi sınırlı olan, düzenleyici ve denetleyici bir kamu yönetimi benimsenmektedir. Bilgi ve iletişim teknolojilerinin kullanımı, e-devlet de bu anlayışın beraberinde gelmiştir.

Türkiye'de konuya yönelik ilk çalışmalar 1960'lı yıllarda bilgisayara geçiş ve 1970'li yıllarda kurumlar içinde otomasyona ilişkin pilot uygulamalarla başlamıştır. İlk kurumsal yapılanma ise 1998'de Başbakanlık Genelgesi ile KamuNet Teknik

Kurulu'nun oluşturulmasıyla gerçekleşmiştir. Günümüzde Kalkınma Bakanlığı bünyesinde Bilgi Toplumu Dairesi Başkanlığı'nca bilgi toplumu eylem planları oluşturulmakta ve ilgili bakanlıklarla koordineli olarak e-devlet çalışmaları sürdürülmektedir.¹⁴

E-devlete yönelik doğrudan bir Kanun bulunmamasıyla beraber, Elektronik İmza Kanunu, Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu'nun Kuruluşuna İlişkin Kanun, Bilgi Edinme Hakkı Kanunu, Türk Ceza Kanunu¹⁵ ve Evrensel Hizmet Kanunu¹⁶,nda konuya ilişkin hükümler mevcuttur.

6. Vergi Mahremiyeti

İster gerçek ister tüzel kişilerin üçüncü kişilerle paylaşmaktan kaçındıkları birtakım kişisel veriler, vergilendirme işlemi sırasında ya idare tarafından bizzat elde edilmekte ya da kişilerin mükellef sıfatıyla vergi idaresinde beyanda bulunarak sunulmaktadır. İdare, devletin yürütme erkinden kaynaklanan bu bilgiye erişim gücünü mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği hakkına ve mükelleflerin özel yaşamının gizliliğine saygılı biçimde kullanmaktadır. Ülkemizde vergi idaresi, mükelleflerden, üçüncü kişilerden ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarından bilgi istemeye (VUK m.148) yetkilidir. Ayrıca idare, mükelleflerin tüm kayıtlarının gösterilmesini talep etmeye (VUK m.256), mükellefin rızası olmadan usulüne uygun arama izniyle işyerine veya konutuna girmeye ve başka kamu idaresinin yardımı olmadan sulh ceza hakiminden arama izni istemeye yetkilidir (VUK m.142). Böylece mükellef ile bir güven ilişkisi içerisinde ve hukuk devleti ilkesi sınırları içerisinde bir vergilendirme süreci gerçekleşmektedir. Bu güven ilişkisinin hukuki temellendirmesi ise vergi mahremiyetine ilişkin yasa hükümleri ve

¹⁴Konuya ilişkin daha kapsamlı bilgi, çalışmamızın ikinci bölümünde ikinci başlık olarak yer alan "Bilişim'in Türkiye'de Kamu Yönetiminde Gelişimi"nde yer almaktadır.

¹⁵Özellikle "Bilişim Alanında Suçlar" bölümünde m.243 ve 244'te düzenlenen suçlar, e-devlet sistemi içerisinde de işlenebilecek fiiller olması sebebiyle önem arz etmektedir.

¹⁶Evrensel Hizmet Kanunu'nun amacı "(...) kamu hizmeti niteliğini haiz, ancak işletmeciler tarafından karşılanmasında mali güçlük bulunan evrensel hizmetin sağlanması, yürütülmesi ve elektronik haberleşme sektörü ile bu Kanun kapsamında belirlenen diğer alanlarda evrensel hizmet yükümlülüğünün yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasları belirlemektir. (5369 sayılı Evrensel Hizmet Kanunu – m.1)"

ilgili mevzuattır.¹⁷ Buna göre **vergi mahremiyeti**, mükelleflerin “Vergi Mükelleflerine İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı (Gökbel, 2000: 269 vd.)”ndan kaynaklanan, yasal çerçevede kullanımı ve paylaşımı mümkün verileri içeren sırlardır.

6.1. Kavram

Vergi mahremiyeti, vergi mükellefi ya da mükellefle bağlantılı kişilere ilişkin bilgilerin VUK m.5’te ve AATUHK m.107’de sayılan görevliler tarafından ifşa edilmemesi ve menfaat elde etmek amacıyla kullanılmamasıdır. Sır veya gizli kalması gereken bilgilerin mükellef veya bağlantılı kişilerin kişiliklerine, işlerine, işlemlerine, işletmelerine, servetlerine veya meslek sırlarına ait olması gerekir. Gelirleri, servetleri, iş bağlantıları buna örnektir. İlgili kanunların hükümlerinde bahsi geçen görevliler ise vergilendirme ve denetim sürecinde çalışanlar; vergi alacağına ilişkin tahsil ile yetkili kamu kurum ve kuruluşlarının ve anlaşmalı PTT ve bankaların personeli; vergi uyuşmazlıkları ile ilgili yargı organlarında görev alanlar; vergi kanunları uyarınca oluşturulan komisyonların üyeleri; vergi ile ilgili işlerdeki bilirkişiler; TÜRMOB, SMMMO’lar ve YMMO’lar ile kanunla kurulmuş meslek kuruluşlarının ilgili kurul üyeleri ve personeli; mükellefin elektronik defter, belge ve kayıtlarındaki bilgileri aktardığı şirketlerin ortakları, yöneticileri ve personelidir. Bu görevliler, iş ile ilişkileri sona erse dahi vergi mahremiyeti çerçevesinde öğrendiği bilgileri kullanamaz ve paylaşamaz. Bir görüşe göre, sır saklama süresi dava zamanaşımı süresince kabul edilmelidir (Donay, 2008: 151).¹⁸

¹⁷Danıştay 1. Dairesi de 1984’te verdiği bir istişari düşünce talebi doğrultusundaki kararında, vergi mahremiyetindeki amacın, mükellefin idareye güvenini sağlamak ve bu sayede doğru beyanda bulunmaya özendirmek olduğu belirtilmiştir. Aynı kararda, mahremiyet hükmüyle “özel hayatın ve aile hayatının gizli olduğu yolundaki Anayasal kuralın gereğini yerine getirmek ve işletmenin bilimsel, teknolojik ve diğer sınırlarının rakip firmalar tarafından öğrenilmesiyle haksız kazançlar yaratılmasına meydan vermemek” gerekleri de tesis edildiğine kanaat getirilmiştir.

Danıştay 1. Dairesi’nin 20.12.1984 tarih ve 1984/291 Esas ve 1984/294 Karar sayılı kararı: <http://legalbank.net/belge/d-1-d-e-1984-291-k-1984-294-t-20-12-1984-danistay-1-daire-karari/615852/> (Erişim Tarihi: 06.02.2014)

¹⁸Vergi mahremiyetine uymakla yükümlülere ilişkin ayrıntılı bilgi, çalışmamızın ikinci bölümünün 4.3.2. kısmında “6183 ve 213 sayılı Kanunlara göre vergi mahremiyetinin ihlali suçunun faili”nde ve 4.3.4. kısmında “Bilişim sistemleri için destek sağlayıcıların ortak, yönetici ve çalışanlarının fail olma durumu”nda yer almaktadır.

Bunların dışında, mükelleflerin ya da sorumluların avukatlarının Avukatlık Kanunu m.36 uyarınca, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler de hizmet verdikleri mükelleflere ilişkin bilgileri 3568 sayılı Kanun m.43'e göre saklama yükümlülükleri vardır. Bu yükümlülük hem hizmet verenlere hem de onların büro hizmetlerinde çalışanlara (avukat sekreteri, ofis elemanı, stajyer, vb.) ilişkindir.¹⁹

6.2. Vergi Mahremiyetinin İstisnaları

VUK m.5'te Maliye Bakanlığı ve diğer vergi idaresi birimlerince açıklanabilir ya da paylaşılabilir bilgiler ile kanuni zorunluluk gereği vergi levhası asması gerekenlerin levhalarında yer alacak bilgiler vergi mahremiyetinin dışındadır. Maliye Bakanlığı veya yetki verdiği vergi idaresi birimi, tarha esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarlarını açıklayabilir. Gelir vergisi mükellefleri ile sermaye şirketlerinin, her yıl Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarhına esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı almaları da yasal zorunluluktur (VUK m.5/f.5). Adli ve idari soruşturmalarda istenilen bilgi ve belgelerin verilmesi, vergi borcunu tahsil edecek bankalara konu hakkında bilgilendirilmesi gerekir. Sahte veya içeriği itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği kanıtlanmış kişiler hem kanunla kurulmuş meslek kuruluşlarına hem de serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlere ilişkin kurulan birlik ve odalara kanun gereği bildirilir (VUK m.5/f.4). Ancak bilgiye sahip olan kurum ve kuruluşlar da vergi mahremiyetine uymakla yükümlüdür.²⁰

¹⁹Vergi mahremiyetinde avukatların ve 3568 sayılı Kanun'a mensup kimselerin durumuna ilişkin ayrıntılı bilgi, çalışmamızın ikinci bölümünün 4.3.3. kısmında "Avukatların ve 3568 sayılı Kanun'da sayılı meslek mensuplarının fail olma durumu"nda yer almaktadır.

²⁰Vergi mahremiyetinin istisnalarına ilişkin ayrıntılı bilgi, çalışmamızın ikinci bölümünün 4.3.8.2. kısmında "Vergi Usul Kanunu'na göre hukuka uygunluk nedenleri"nde yer almaktadır.

İkinci Bölüm

Bilişim Alanındaki Gelişmeler Karşısında Vergi Mahremiyeti

1. Bilişim Kavramı ve Bilişimin Devlete ve Topluma Etkileri

Yirminci yüzyılda bilim ve teknoloji alanındaki gelişmeler, özellikle elektronik haberleşme araçlarının geliştirilmesi ve bilgisayarın icadı, bilginin hızlı ve kolay erişilebilirliği, yayılması ve saklanması konularında çığır açmıştır. Verilerin işlenmesi, paylaşımı ve depolanması hem devletler hem de kişiler için kolaylaşmıştır. Bilginin elektronik araçlar kullanılarak işlenmesi, bilgi ve iletişim kelimelerinin birleşiminden meydana gelen “Bilişim” alanını doğurmuştur. Bilişim alanındaki her bir gelişme, hem bilgiyi sağlayan verilerden daha sağlıklı sonuç elde edilmesini hem de veriler arasında hızlı ve doğru bağlantı kurulmasını, kısacası **bilginin akışkanlığını**²¹ sağlamaktadır. Böylece, bilimsel ve teknolojik gelişmelerin dünyanın dört bir köşesine yayılması ve kullanımı hızlı ve kolay biçimde gerçekleşmektedir.

Bilginin akışkanlığı, sadece bilim dünyasını ve akademik hayatı değil, devletin işleyişini ve toplumun şekillenmesini de etkilemiştir. Devletin ve toplumsal grupların örgütlenmesinin ağ şeklinde yapılması, sosyal hayatın internetin gelişimi ile birlikte sosyal ağlar üzerinden yürümesi, ticaretin her safhasının elektronik ortamda gerçekleştirilebilmesi bilişim alanındaki gelişmelere paralel olarak gerçekleşen olumlu değişimlere örnektir. Değişimin diğer yüzüne bakıldığında, suç teşkil eden eylemlerin bir kısmının elektronik ortamda işlenebilmesi, bireylerin paylaşmayı tercih etmediği birçok veriye erişimin kolaylaşması, bireylerin bilgi edinmelerinin ve algılarının kontrolünün artması, elektronik ortamda kişisel verilerin korunma ihtiyacı karşımıza çıkmaktadır.

²¹Bilginin akışkanlığından maksat, bilgiye geniş kitlelerin günbegün daha kapsamlı olarak erişebilmesidir. İletişim araçlarının çeşitlenmesi ve gelişmesi ile birlikte bilginin akışkanlığı da artmaktadır. Günümüzde internet aracılığıyla bilginin birçok dilde işlenmesi, paylaşımı ve saklanması kolay ve ekonomik olarak gerçekleştirilmektedir (Bauman, 2010: 22-23). Bu durum, aynı zamanda küreselleşme sürecinin yükselişi olarak da görülmektedir (Heywood, 2013: 184).

2. Bilişimin Türkiye’de Kamu Yönetiminde Gelişimi

Bilişim alanındaki gelişmelerin devlete etkilerine bakıldığında, toplum ve devlet arasındaki ilişkinin elektronik araçlarla ve yatay bir ilişki içinde yürütülmesi, kamu yönetimi ile işletmeciliğe ilişkin ilkelerin birleştiği **yönetişim**²² anlayışının benimsenmesi, bilişim suçları kategorisinin oluşturulması, vergi ve gümrük işlemlerinin elektronik araçlarla gerçekleştirilebilmesi karşımıza çıkmaktadır. Bu gelişmeler, e-devlet altyapısına geçen ülkelerde dönemsel olarak çakışmasa da işleyiş olarak paralellik seyretmektedir.²³ Ülkemizdeki durum ise günbegün ilerleme kaydetmektedir.

Ülkemizde elektronik araçların kullanımı, Cumhuriyet öncesi döneme dayanmaktadır. 1840’ta posta nezaretinin kurulması bu konudaki ilk adımdır. 1909’da PTT Nezareti kurulmuş, 1939’da bu kurum Ulaştırma Bakanlığı’na bağlanmış, 1984’te kamu iktisadi teşebbüsüne dönüştürülmüş, 1995’te telefon ve buna bağlı hizmetler Türk Telekomünikasyon A.Ş. çatısına alınmış ve bu şirket 2005’te özelleştirilmiştir.²⁴ Bu dönemde yaşanan diğer gelişmeler ise, internet hizmeti için gerekli altyapıların oluşturulması, kamu ve özel sektör eliyle internet servis sağlayıcıların²⁵ ve mobil telefonla iletişim hizmetleri için gsm operatörlerinin²⁶ kurulmasıdır.

²²Yönetişim, yönetim süreci içinde yer alan tüm tarafların uzlaşısı üzerinde temellenmiş kuralların, yine bu tarafların sürece etkin ve sürekli katılımıyla uygulanabilir olmasıdır (Uçkan, 2003: 21).

²³Birleşmiş Milletler’in 2014 yılına ait bir araştırmasına göre, e-devlet konusunda lider ülkeler (sırasıyla) Güney Kore, Avustralya, Singapur, Fransa, Hollanda, Japonya, ABD, İngiltere, Yeni Zelanda ve Finlandiya olup; kıtalar bazında incelendiğinde Kanada, Tunus ve Mauritius başı çekmektedir. http://unpan3.un.org/egovkb/Portals/egovkb/Documents/un/2014-Survey/E-Gov_Complete_Survey-2014.pdf (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

Halbuki BM’nin 2004 yılına ait bir araştırmasında sırasıyla ABD, Danimarka, İngiltere, İsveç, Güney Kore, Avustralya, Kanada, Singapur, Finlandiya ve Norveç ilk 10’u oluşturmaktadır. <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan019207.pdf> (Erişim Tarihi: 25.7.2015) Görüldüğü üzere, bazı ülkeler hızı azalarak da olsa gelişme göstermekle beraber, bazıları ise on yıl içinde atak yapmıştır. Türkiye ise bu karşılaştırmalarda henüz ilk 10’a girememiştir.

²⁴Bu kronoloji için ilgili kurumların internet sayfalarındaki tarihçe bölümlerinden yararlanılmıştır. PTT’nin tarihçesi: http://ik.ptt.gov.tr/sub/main/under_construction/arsiv_text.php (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

Türk Telekomünikasyon A.Ş.’nin tarihçesi: <http://www.turktelekom.com.tr/tt/portal/TTHakkında/KurumsalTanitim/Tarihce/> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

²⁵İnternet servis sağlayıcıları (ISP – Internet Service Provider), internet hizmeti sağlayan şirketlerin genel adıdır. Bu şirketlerin bir kısmı bir telefon ağı operatörüne bağlıdır. Kaynak: <http://enformatik.comu.edu.tr/bilisimsozluk.htm> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

²⁶Türkiye’de Temmuz 2015 itibarıyla GSM imtiyaz sözleşmesi yapılmış üç farklı GSM operatörü bulunmaktadır. Yetkilendirilmiş kuruluşlar listesi: <http://yetkilendirme.btk.gov.tr/Yetkilendirme/index.xhtml> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

Bilişim teknolojilerinin ülkemize girişi ise ilk olarak 1960 yılında Karayolları Genel Müdürlüğü'nde ilk bilgisayarın kurulmasıyla gerçekleşmiştir. 1960'ların ikinci yarısından itibaren de kamu kurum ve kuruluşları ile bankalar başta olmak üzere bazı özel tüzel kişiler de bilgisayar kullanmaya başlamıştır. 1990'lı yıllara gelindiğinde bilgi toplumunun inşasına yönelik çalışmalar gerçekleştirilmiştir. 1993'te Dünya Bankası işbirliğiyle *Bilişim ve Ekonomik Modernizasyon Raporu* hazırlanmıştır. 1995'te ilgili kurum ve kuruluşların katılımına açık tutulan *Bilim-Teknoloji-Sanayi Politikaları Platformu* çatısı altında *Enformatik Çalışma Grubu* oluşturulmuştur. Bu gruptan sonra da 1997'de Ulaştırma Bakanlığı koordinatörlüğü ve TÜBİTAK sekreteryasında *Enformasyon Altyapısı Anaplanı Yürütme Grubu* çalışmalarına başlamış; grubun çalışmaları 1999'da Ulaştırma Bakanlığı'nca kabul edilerek *Türkiye Ulusal Enformasyon Altyapısı Anaplanı*'nda toplanmıştır. 1998'de ise Başbakanlık tarafından kamudaki bilgisayar ağı organizasyonunun yürütülmesi için *KamuNet Üst Kurulu* ve *KamuNet Teknik Kurulu* oluşturulmuştur. Bu dönemde e-devlet ve bilgi toplumuna ilişkin çalışmalar çoğunlukla planlar ve raporlar üzerinden, birden fazla organizasyonla yürütülmüştür.

2002 itibariyle *E-dönüşüm Türkiye Projesi* hayata geçirilmiştir. Bu proje kapsamında, Avrupa Birliği üyeliği adaylık sürecinin de beraberinde getirdiği bir yükümlülük²⁷ ile e-devlet inşası başlamıştır. Bu proje, 27.02.2003 tarihli 2003/12 sayılı Başbakanlık Genelgesi ile Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı'nca²⁸ yürütülmüş ve bünyesinde *Bilgi Toplumu Dairesi* kurulmuştur. *2003-2004 Kısa Eylem Planı* ile başlayan çalışmalar, *2005 Eylem Planı* ve *2006-2010 Bilgi Toplumu Stratejisi ve Eylem Planı*'nın yürütülmesi ve *E-dönüşüm Türkiye İcra Kurulu*, *Dönüşüm Liderleri Kurulu* ve *Danışma Kurulu* şeklinde üç kurulun oluşturulması ile sürmüştür. Günümüzde ise *Kalkınma Bakanlığı Bilgi Toplumu Dairesi Başkanlığı* bünyesinde *2015-2018 Bilgi Toplumu*

²⁷Bu yükümlülük, e-Avrupa+ (eEurope+) projesinden kaynaklanmaktadır. Projenin "İnternet kullanımının teşvik edilmesi" başlığı altında "Elektronik devlet: Kamu hizmetlerine elektronik erişim (eEurope+ Projesi - 3.Başlık, b bendi)" hedefi yer almaktadır.

<http://www.bilgitoplumu.gov.tr/uluslararası-calismalar/avrupa-icin-sayisal-gundem/eavrupa/> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

²⁸Bu kurum, 08.06.2011 tarih ve 27958 sayılı mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanan 641 sayılı KHK ile kurulan Kalkınma Bakanlığı olarak hizmet vermekte olup, bağlı kurum ve kuruluşlar da bu bakanlık bünyesinde (641 sayılı KHK m. 43 ve geçici m.2-5).

Stratejisi ve Eylem Planı uygulanmaktadır.²⁹ Kişilerin devlet ile doğrudan ilişki kurduğu ve her bir bakanlık bünyesinde oluşturulan birçok program e-devlet çatısı altında turkiye.gov.tr adresinde toplanmıştır.³⁰ Bu siteye üye olan kişiler, tek adresten birçok kamu kurum ve kuruluşuna, yargılama mercilerindeki kayıtlarına erişebilmektedir.

3. Bilişimin Türkiye’de Vergi İdaresinde Gelişimi

E-devletin vergi idaresi ile ilgili ayağı **Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (VEDOP)**’dir. Ancak VEDOP öncesinde Ankara’da 1974’ten itibaren pilot otomasyon uygulamaları gerçekleşmiştir (Doğan, 2014: 19). Ülkemizdeki ilk yaygın e-devlet uygulamalarından biri olarak VEDOP, 1995 yılında pilot uygulama olarak başlayıp, VEDOP-1 adıyla da 1998-2001 arasında resmen 22 il merkezinde 155 vergi dairesi ve 5 defterdarlıkta uygulamaya konmuştur (Doğan, 2014: 28). Bu dönemin bir diğer önemli gelişmesi ise, önce *Tek Vergi Numarası* (1995 – 1998), daha sonra *Vergi Kimlik Numarası* (1998 – 2007)’nin uygulamaya konularak bir mükellefe ilişkin bilgiler tek bir çatı altında kayda alınması, bilgilere erişimin de kolaylaşmasıdır.³¹

İlk uygulama olan **VEDOP-1** ile, bu proje kapsamında hizmet veren vergi dairelerinin gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine, mükellefiyete ilişkin kimlik bilgilerini, beyan ettikleri ya da ikmalen ya da re’sen tarh edilen vergilerin tahakkuk-tahsilat, vadesi gelen ve gelmeyen borç bilgilerini sorgulama, internet ortamında motorlu taşıtlar vergisi ve trafik para cezalarına ilişkin bilgileri sorgulama ve ödeme yapılabilen bankaları öğrenme olanağı getirilmiştir.

²⁹Türkiye’de bilgi toplumuna dönüşüme ilişkin bu kronolojik bilgiler, T.C. Kalkınma Bakanlığı Bilgi Toplumu Dairesi Başkanlığı’nın ilgili internet sayfasından derlenmiştir: <http://www.bilgitoplumu.gov.tr/bilgi-toplumu/ulkemizde-bilgi-toplumuna-donusum/> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

³⁰Bu internet sitesi 18.12.2008’de hizmete açılmıştır. “E-devlet kapısı açıldı”, *Hürriyet*, 18.12.2008, <http://www.hurriyet.com.tr/gundem/10597054.asp> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)
Sisteme yeni e-uygulamaların eklenmesi sürmektedir. Eklenen uygulamalara erişmek için bakınız: <https://www.turkiye.gov.tr/yeni-eklenen-hizmetler> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

³¹Kibar Bilginli, N. (2011). Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP). Dış Denetim, Temmuz-Ağustos-Eylül 2011. <http://www.sayder.org.tr/e-dergi-vergi-dairesi-otomasyon-projesi-vedop-13-20.pdf> (s.3) (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

Projenin daha geniş çaplı uygulaması ise 2004'te **VEDOP-2** aşamasında gerçekleşmiştir (Çakmakkaya, 2013: 33). 146 vergi dairesi otomasyona geçirilmiş, yönetim bilgi sistemine tüm defterdarlıklar ve gelir müdürlükleri dahil edilmiş, vergi denetmenleri otomasyon sistemi ile motorlu taşıtlar vergisini tahsile yetkili vergi dairelerinin otomasyonu ve çağrı merkezi hayata geçirilmiş, veri ambarı oluşturulmuş, e-beyanname alımına geçilmiş, e-VDO ve e-tahsilat için altyapı çalışmaları yapılmıştır.³²

Temelinde e-VDO'ya geçişin tamamlanmasını amaçlayan **VEDOP-3** aşaması, 2007 yılında başlamıştır (Çakmakkaya, 2013: 33). E-VDO uygulamalarının 301 vergi dairesine ve 585 malmüdürlüğü gelir servisine yaygınlaştırılması, takdir komisyonlarının otomasyon kapsamına alınması, sistem güvenliğinin artırılması ve sistem kurtarma yapısının oluşturulması işlemleri de bu dönemde gerçekleştirilmiştir.³³

3.1. Vergi İdaresinin Kullanımına Yönelik Uygulamalar

Vergilendirme süreci ile ilgili işlemlerin elektronik ortama alınmasının bir ayağını, vergi idaresinin kullanımına yönelik uygulamalar oluşturur. VEDOP kapsamında geliştirilen uygulamaların vergi mahremiyetini de ilgilendiren başlıca örnekleri, **e-VDO**, **e-tahsilat**, **e-haciz**, **e-özelge**, **HİTAP 89** ve **e-yoklamadır**.

3.1.1. Elektronik vergi dairesi otomasyonu

Vergilendirme, bir ülkedeki ilgili vergi kanunu uyarınca kapsama giren ve o ülkede bulunan herkes için geçerlidir. Bu nedenle vergilere ve benzeri mali yükümlülükler için gereken tarh, tahsil, tahakkuk, tahsil, terkin, tecil, iade, ödeme, muhasebe, vb. işlerin görülmesi için Maliye Bakanlığı, 24.12.1994'te yayımladığı yönetmelikle³⁴ vergi dairesi

³²Kıbar Bilginli, N. (2011). Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP). Dış Denetim, Temmuz-Ağustos-Eylül 2011. <http://www.sayder.org.tr/e-dergi-vergi-dairesi-otomasyon-projesi-vedop-13-20.pdf> (s.3) (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

³³Kıbar Bilginli, N. (2011). Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP). Dış Denetim, Temmuz-Ağustos-Eylül 2011. <http://www.sayder.org.tr/e-dergi-vergi-dairesi-otomasyon-projesi-vedop-13-20.pdf> (s.3) (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

³⁴Vergi dairesi başkanlıklarının ve müdürlüklerinin kurulmasına ve örgütlenmesine ilişkin yönetmelik, 24.12.1994 tarihli ve 22151 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği (VDKGY)'dir.

müdürlükleri oluşturmuştur (VDKGY m.7). Bu müdürlükler vergi dairesi başkanlığına, başkanlık kurulmayan yerlerde ise defterdarlığa bağlıdır.³⁵

Vergi dairesi müdürlükleri bünyesinde vergilendirme, muhasebe, kovuşturma, tarama ve kontrol bölümleri şeklinde dört alt birim bulunmaktadır (VDKGY m.10). Bu bölümlere göre bölümlenme yapılarak VEDOP kapsamında **elektronik vergi dairesi otomasyonu (e-VDO)** kurulmuştur.³⁶ Otomasyon, her bir birimin yönetmelik uyarınca görev alanına giren iş ve işlemlerine göre oluşturulmuştur. *Vergilendirme bölümünde*; sicil-yoklama servisi, sürekli yükümlülükler vergilendirme servisi, süreksiz yükümlülükler vergilendirme servisi³⁷, ihtilafli işler servisi³⁸ ve diğer işler servisi bulunmaktadır. *Muhasebe bölümünde* vezne ve muhasebe kayıt servisleri; *kovuşturma bölümünde* icra ve satış servisleri³⁹ bulunmaktadır. *Tarama ve kontrol bölümüne* ilişkin bir alt birim bulunmamaktadır. Tüm bu birimlerin iş ve işlemleri bu otomasyon sistemi üzerinden gerçekleştirilmektedir (Doğan, 2014: 38-39).

Yönetmeliğin 13. maddesine göre, vergi dairesi başkanına (ya da defterdara) bağlı olarak vergi dairesi müdürleri, müdürlüklere bağlı bölümlerin başında da müdür yardımcıları, bölümlere bağlı servislerin başında ise servis şefleri bulunur. Her bir serviste de şefe bağlı olarak gelir uzmanları, gelir uzman yardımcıları ve memurlar istihdam edilmektedir. Her bir personel, kendi yetki alanlarına girdiği kadarıyla otomasyon sistemine, dolayısıyla mükellef bilgilerine de aynı yetki kapsamında erişebilmektedir.

Bu sistemin vergi mahremiyeti açısından önemi, mükellefe ilişkin idarenin elindeki tüm bilgilerin sistemde ilgili personelin erişimine açık biçimde yer almasıdır. Bunların içinde kişisel veri veya ticari sır niteliğindeki bilgilerin olması, e-VDO'da vergi

³⁵Vergi dairesi başkanlıkları, İstanbul dahil 29 ilde kurulmuş olup, bunların haricinde ayrıca İstanbul'da "Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı" da kurulmuştur. Diğer illerde ise yalnızca defterdarlık bulunur. Vergi dairesi başkanlıkları listesi için bakınız: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=603> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

³⁶Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 31.08.2000 tarih ve 40611 sayılı yazısı ile 25.09.2001 tarih ve 50861 sayılı yazıları uyarınca gerçek ve tüzel kişiler için elektronik vergi dairesi uygulamasına geçilmiştir.

³⁷Bu servis kapsamında motorlu taşıtlar vergisi, taşıt alım vergisi, tapu ve kadastro harçları, veraset ve intikal vergisi ve diğer süreksiz yükümlülükler masaları bulunmaktadır.

³⁸Yargılamaya konu olan işlemlerle ilgilidir.

³⁹Amme alacağının cebri icra yoluyla tahsili ile ilgilidir.

mahremiyetinin korunmasına idarenin, personelin ve elektronik hizmeti sağlayanın sorumluluğunu doğurmaktadır. Bu sorumluluğun varlığı ve ağırlığı somut olaya göre değişiklik arz edebilir.

3.1.2. Elektronik tahsilat sistemi

6183 sayılı Kanun m.39'a göre vergi alacağı dahil tüm kamu alacakları, özel kanunlarında belirtilen zamanlarda kural olarak alacaklı tahsil dairesine yapılır. Ancak, ödemenin m.41'de gösterilen **özel ödeme yolları** kullanılarak da yapılması mümkündür. Bu konuda zorunluluk getirme ve Kanun'a uygun düzenleme yapma yetkisi Maliye Bakanlığı'ndadır (m.40/f.2, m.41/f.2). Bu kanuni yollardan biri de m.41/f.2'ye göre, **bankalar veya postaneler aracılığıyla ödenmesidir**. Ödeme, anlaşmalı bankalardaki ilgili vergi dairesi veya Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nın hesabına ödeme ya da havale yapılarak veya çizgili çek ya da bir pos cihazı yardımıyla banka kartı, kredi kartı ve benzeri kartlar kullanılarak yapılabilir.

Bankalar aracılığıyla yapılacak tahsilatın aynı anda iletişime geçilecek şekilde gerçekleştirilebilmesi ve böylece bilgilerin eşleştirilebilmesi için VEDOP kapsamında elektronik altyapı çalışmaları başlatılmıştır. Bu çalışma **Elektronik Banka Tahsilatları İşleme Projesi** olarak adlandırılmış⁴⁰ ve bu kapsamda elektronik tahsilat sistemi kurulmuştur. Proje ilk olarak 2000 yılında bankalardan toplu aktarım şeklinde hayata geçmiştir. 2005 yılında bankaların GİB'e bağlanarak borç sorgulama yapabilmesi sağlanmıştır. 2009'da ise e-tahsilat sistemi uygulamaya konmuştur. Tahsilata yetkili banka veya PTT, protokole göre şube, internet şubesi, ATM, çağrı merkezi ve talimat kanallarıyla tahsilatı yapabilmektedir. İş günlerinde yapılan tahsilat anında mükellef hesabına geçmektedir; resmi tatil ve hafta sonlarında yapılan tahsilatlar ise izleyen ilk iş günü akşamına kadar yansıtılır. Ödemeler nakit, kredi kartı, hesaptan havale veya EFT ya da çek ile yapılabilmektedir (Doğan, 2014: 53). Günümüzde bu proje kapsamında e-

⁴⁰Bu sistem, 30.06.2007 tarihli 26568 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan T.C. Maliye Bakanlığı Tahsilat Genel Tebliği (Seri:A Sıra No:1)'ne dayanmaktadır.

tahsilat için **PTT** ve **yetki verilen bankalarla**⁴¹ protokol yapılmıştır. Bu kurumların çeşitli araçlarıyla tüm vergi daireleri adına çeşitli mali yükümlülüklerin tahsili yapılmakta ve online sistem sayesinde çok kısa sürede işlenmektedir.

E-tahsilatta özel ödeme şekillerinde görev alanların mükellefe ilişkin kişisel ve ticari bilgilere kısmen de olsa erişimine izin verilmesi, bu görevlilere de vergi sırrının korunmasında sorumluluk yüklemektedir. E-tahsilat sisteminin elektronik altyapısından sorumlu kurum, kuruluş ya da özel hukuk tüzel kişinin de vergi sırrına ilişkin sorumluluğu somut olayda göz önünde bulundurulmalıdır.

3.1.3. Elektronik haciz

Sözlük anlamıyla haciz, “Bir alacağın ödenmesi için borçlunun parasına, aylığına veya malına icra dairesi tarafından el konulmasıdır (Türk Dil Kurumu, 2009: 825)”. Vergi alacaklarını da kapsayan **6183 sayılı Kanun m.62’ye göre ise haciz**, borçlunun mal bildiriminde gösterdiği ya da tahsil dairesince bulunan borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki haczi kabil taşınır ve taşınmaz malları ile alacak ve haklarından kamu alacağına yetecek kadarına tahsil dairesi tarafından el konulmasıdır. Vergi alacağının haciz işlemleri, vergi dairesi müdürlüklerinin kovuşturma bölümündeki icra servisleri tarafından gerçekleştirilir.

Günümüzde vergi alacağına ilişkin haciz bildirimleri, vergi dairelerinin otomasyon sistemine geçmesi ile **e-haciz sistemi** üzerinden gerçekleştirilmektedir. AATUHK m.77, 79 ve 88’e dayanılarak hazırlanan ve ilgili tebliğde⁴² ayrıntılarının düzenlediği e-haciz sistemi kurulmuştur. Bu sistem sayesinde, vergi tahsil dairelerince düzenlenen haciz bildirimlerinin ve bankalarca düzenlenen vergi dairelerine yönelik bildirimlerin, elektronik ortamda güvenli e-imza ile aktarımı sağlanmaktadır. Haciz varakaları, mahalli birimin en büyük memuru ya da yetkisini devrettiği makam tarafından güvenli

⁴¹Vergi tahsilatı yetkisi bulunan bankalar, GİB’in internet sayfasından liste şeklinde ve güncellenerek duyurulmaktadır. Listenin son haline erişmek için bakınız: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=410> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

⁴²Bu sistemin ayrıntıları, 30.06.2007 tarihli 26568 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan T.C. Maliye Bakanlığı Tahsilat Genel Tebliği (Seri:A Sıra No:1)’nde düzenlenmiştir.

elektronik imza kullanılarak imzalanır (AATUHK m.64). Elektronik imza ile onaylanmış haciz varakaları alacaklı tahsil dairesi tarafından mühürlenir.

Tebliğe göre, tahsil daireleri, mal, alacak ve hakların araştırmasını *öncelikle elektronik ortamdan* yapmaktadır. Bu ortamda haczi kabil olanları yetki alanına girip girmediğine bakmaksızın bildirimde bulunmakta ve haczi gerçekleştirmektedir. Borçlunun bankalar ve Merkezi Kayıt Kuruluşu A.Ş. nezdindeki hak ve alacaklarına ilişkin haciz bildirimini de bu şekilde yapılacaktır. PTT'ye bağlı birimler nezdindeki posta çeki hesaplarında yer alan varlıkların haczine ilişkin tebliğ alacaklı tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki PTT merkezine; borçlunun tapu kayıtlarındaki varlıklarının haczinin tebliği de doğrudan ilgili tapu sicil müdürlüklerine yapılır. Karayolu taşıtlarının haczi ise 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu'nun 5., 20. ve 121. maddelerine ve AATUHK'un 77. maddesine dayanılarak **Elektronik Ortamda Trafikteki Araçlara Haciz Sistemi**⁴³ ile yapılmaktadır. İş makineleri, deniz taşıtları, hava taşıtları, fikri mülkiyet hakları, maden işletme hakları, radyo veya televizyon yayın hakları gibi mal ve hakların haczi de elektronik ortamdan yapılmasına ilişkin protokol sayesinde doğrudan ilgili kurum ya da kuruluşa bildirimde bulunularak yapılmaktadır. Bildirime yönelik cevaplar ve belge iletimleri ile bunların teyit edilmesi de elektronik ortam üzerinden yapılmaktadır.

E-hacizde görev alan vergi dairesi icra servisi çalışanları, vergi sırrından doğan yükümlülüğün altındadır. Bu çalışanların iş gereği bilgi paylaşımında ya da talepte bulunduğu başka kurum, kuruluş veya özel hukuk tüzel kişiye bağlı personelin vergi sırrı kapsamında yer alabilecek bilgilerin iş gereği ilgili kısmına erişir. Erişim, e-haciz sistemi altyapı hizmetini veren tarafından sağlanır. Bu nedenle, vergi mahremiyetine ilişkin hem e-hacizde yer alan vergi dairesi dışındaki görevlilerin hem de e-haciz altyapı hizmetini sağlayanın ortak, yönetici ve çalışanlarının da sorumluluklarına gitmek mümkündür.

⁴³Bu sistem, 30.06.2007 tarihli 26568 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan T.C. Maliye Bakanlığı Tahsilat Genel Tebliği (Seri:A Sıra No:1)'ne dayanmaktadır. E-VDO'ya işlenen bu haciz, Emniyet Genel Müdürlüğü'nce tamamlandığından EGM Haczi olarak da adlandırılmaktadır.

3.1.4. Özelge otomasyon sistemi

Hem 5432 sayılı Kanun'da (m.390) hem de yürürlükteki VUK'ta (m.413), Maliye Bakanlığının veya Bakanlıkça yetkili kılınan bir makam tarafından, mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve uygulamalarına yönelik, açık olmayan ya da tereddütlü konulara ilişkin yazılı açıklama taleplerine aynı şekilde karşılık vermesi yerleşik bir kanuni uygulama olarak süregelmiştir.

VEDOP uygulamaları kapsamında özelge işlemlerinin ve arşivlenmesinin yürütülmesi ile ilgili olarak 2010 yılında çıkarılan bir kanunla VUK m.413'te değişiklik yapılmıştır.⁴⁴ Yeni düzenlemeye uyumlu olarak da VUK m.413/f.6 uyarınca Maliye Bakanlığı'nca **Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik (İZY)** çıkarılmıştır.⁴⁵ Bu düzenlemelere göre **mükellefler**, Gelir İdaresi Başkanlığı'nca yetkili kılınan ve gelir veya kurumlar vergisi bakımından sürekli mükellefi olduğu vergi dairesi başkanlıklarından (bu başkanlığın bulunmayan illerde bağlı oldukları defterdarlıklardan) **özelge** isteyebilirler (VUK m.413/f.4 ve İZY m.10/f.1). Sürekli mükellefi olduğu bir vergi dairesi başkanlığı bulunmayanların durumu ise iki şekilde ele alınmaktadır. Bu kimselerden *ikametgâh veya kanuni merkezi bulunanlar* bu yerdeki vergi dairesi başkanlıklarından (yoksa defterdarlıktan), *bulunmayanlar* ise Ankara, İstanbul ve İzmir Vergi Dairesi başkanlıklarından herhangi birinden özelge isteyebilirler (İZY m.10/f.2). Mükelleflerin haricinde, **vergi sorumluları, bunların mirasçıları, yetki belgesine sahip kanuni temsilcileri veya vekilleri** de özelge talep edebilirler (İZY m.9).

İlgililer, özelge talep formuna usulüne uygun biçimde gerekli bilgileri doldurarak talepte bulunur. Yönetmelikte, özelge kapsamında değerlendirilmeyecek konular da sayılmıştır (m.8/f.2). Buna göre, başkalarının vergi durumlarına, yargılamaya konu bir olaya, somut vergi incelemesine konu olan işlemlere, somut bir olayda yer almayan teorik konulara, mücbir sebep veya vergi borçlarının terkinini gibi uygulamanın tespitinde

⁴⁴Bu değişiklik, 1.8.2010 tarihli ve 27659 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 6009 sayılı Kanun ile gerçekleştirilmiştir.

⁴⁵Bu yönetmelik, 28.8.2010 tarihli ve 27686 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Maliye Bakanlığının kanunla yetkili kılındığı konulara ilişkin taleplere, vergi uygulamaları veya düzeltme talepleri ya da şikayetlere ilişkin başvurulara, dilekçe hakkı veya bilgi edinme hakkına ilişkin kanunlara göre yapılan taleplere dair özelge talep edilemez.

Özelgelerin görüşülmesi ve hazırlanması ise, başvuru yapılan vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından yapılır. Ele alınan konuda ilk defa özelge hazırlanıyorsa, hazırlanan taslak VUK m.413/f.3'e göre oluşturulan GİB bünyesindeki özelge komisyonu⁴⁶ tarafından onaylanmalıdır. Bu özelge, komisyon tarafından oluşturulan özelge havuzuna konulur. Havuzdaki özelgeler, benzer somut olayla karşılaşıldığında izahat talep edilen makam tarafından örnek alınır ve talebin konusunu oluşturan somut olaya uyarlanmış yeni bir izahat hazırlanır. Ayrıca GİB, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabilir (VUK m.413/f.2).

Özelge ile ilgili tüm bu işlemler, **özelge otomasyon sistemi** çatısı altında gerçekleştirilmektedir⁴⁷. Bu sistem 2008 yılında tasarlanmış olup, 2009'da Ankara'da, 2010'daysa tüm Türkiye'de uygulamaya konmuştur (Doğan, 2014: 88 – 89). 1.1.2010-31.12.2014 döneminde, *özelge komisyonunun onayından geçerek internet sitesinde yayımlanan* 8549, internette yayımlananlar dahil *havuzda yer alan* 8949, taşra teşkilatınca *bu havuzdan örnek alınarak oluşturulan* 30.586 özelge vardır.⁴⁸ Bu sistem sayesinde, ülke çapında emsal nitelikteki olaylarda cevapların belli bir standart içerisinde verilmesi sağlanmaktadır.

Özelgeler, talepte bulunan mükellefe özgü olarak verilen izahat niteliğinde olduğundan, üçüncü kişilerce kimin tarafından ne konuda olduğu tam olarak bilinmesi istenmeyen veriler içermektedir. Bu nedenle, yayımlanan özelgelerde mükellefin kişisel ve ticari

⁴⁶Bu komisyon, Gelir İdaresi Başkanı veya tevkil edeceği bir başkan yardımcısının başkanlığında en az üç daire başkanından oluşur.

⁴⁷Bu sistemin ülke çapında uygulanmasının dayanağı 16.01.2010 tarih ve 27464 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 395 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ve 28.08.2010 tarih ve 27686 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik'tir.

⁴⁸Veriler, GİB'in 2014 yılına ilişkin faaliyet raporundan alınmıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2014 yılına ilişkin faaliyet raporuna erişmek için bakınız: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2014/2014_Faaliyet_Raporu.pdf (s.73-74) (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

bilgileri sansürlenmektedir. Bu sansürleme, idareyi ve otomasyon sisteminin yürütülmesini sağlayan vergi sırrından sorumluluktan kurtarmamaktadır. Sorumluluk, altyapının ve çalışma koşulların sırrı saklayacak şekilde sağlanmasını ve çalışanların sorumluluğunu da beraberinde getirmektedir.

3.1.5. Haciz ihbarnamesi takip programı

2004 sayılı İcra İflas Kanunu m.89'a göre icra takibindeki bir borçlunun üçüncü şahıs nezdindeki alacaklarının takibi için GİB'e gönderilen haciz ihbarnamelerine karşı vergi idaresi adına itirazda veya beyanda bulunmak üzere **Haciz İhbarnamesi Takip Programı (HİTAP 89)** oluşturulmuştur. 2004 sayılı Kanun m.89/f.VII'ye göre, haciz ihbarnameleri Türkiye'deki tüm vergi dairesi başkanlıkları veya defterdarlık gelir müdürlükleri ve vergi daireleri adına GİB'e yönelik olarak geldiğinden, sistem GİB bünyesinde kurulmuştur (Doğan, 2014: 113). Bu program sayesinde, haciz ihbarnamelerinde belirtilen takipteki borçlunun vergi idaresinde herhangi bir hak ve alacağının varlığı izlenmekte, kanuni sürede gerçek veriler tek elde toplanarak elektronik ortam üzerinden cevap verilmektedir. Cevaplar, doküman yönetimi iş akışı sistemi üzerinden gelen verilere göre hukuk müşavirliği tarafından HİTAP 89 programı aracılığıyla icra dairelerine iletilmektedir. Program, 7.1.2013 itibariyle işlemektedir.⁴⁹

Bu uygulamada, üçüncü kişilerce bilinmesi istenmeyecek bilgilerin de vergi idaresi ile icra dairesi arasında paylaşımı söz konusu olduğundan, vergi sırrının her iki birim tarafından gözetilmesi ve korunması gerekir. Bu kapsamda vergi sırrından doğan sorumluluk, hem GİB'in hukuk müşavirliğinde, hem icra dairelerinin personelinde hem de sistemin elektronik altyapısını sağlayan ortak, yönetici ve personelinde.

⁴⁹Programa ilişkin başlangıç tarihi ve işleyişine ilişkin bilgiler GİB'in 2013 yılı Faaliyet Raporu'ndan elde edilmiştir. Rapor için bakınız: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2013/2013_Faaliyet_Raporu.pdf (s.81) (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

3.1.6. Elektronik yoklama

Sözlük anlamıyla yoklama, “Yoklamak işi, kontroldür (Türk Dil Kurumu, 2009: 2187)”. **Vergi hukukunda yoklama**, “mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddî olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir (213 sayılı VUK – m.127/f.1)”tir. Kanuna göre yoklama, idarenin mükellefe ilişkin bilgi toplaması ile beraber mükellefin kayıt ve belge düzenini kontrol etmeyi de kapsamaktadır (Söyler, 1987: 32). Yoklama ile hedeflenen, beyana dayalı vergi sistemimizde mükellefin bildirimden kaçındığı konuların belirlenmesidir (Çelikkaya ve Tekin, 2013: 128). Yoklamanın araştırma, saptama, alıkoyma ve önleme işlevleri bulunmaktadır (Söyler, 1987: 22-23). Söyler’e göre yoklamanın önleme işlevinin caydırıcı ve düzeltici etkisi bulunmaktadır (1987: 23-24). VUK m.128’de sayılan *yoklamaya yetkili kimseler*, **vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlarca yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar ve gelir uzmanlarıdır**. Bu kimseler, VUK m.129 uyarınca, yoklama yetki belgesini ibraz ederek yoklama işlemini gerçekleştirirler.

Yoklamaya yetkili kimselerin **başlıca görevleri** ise *vergi tarhının gerçekleştirilmesini sağlamayan mükellefin bilgilerini elde etmek, VUK gereği yapılan bildirimlerin doğruluğunu araştırmak, mükelleflerin vergilendirme usullerine ilişkin şartları taşıyıp taşımadığını denetlemek, muhtasar beyanname verenlerin yanlarında çalıştırdığı personel sayısı ile beyanda bulunduğu sayıyı karşılaştırmak ve ilan, tabela, reklam nedeniyle alınan damga vergisinin ödenmesini kontrol etmektir* (Çelikkaya ve Tekin, 2013: 130-131).

Yoklama, **yılın her döneminde** ve yoklama konusunun gerçekleşebileceği saat diliminde ve *kural olarak iş yerinde* yapılır. VUK m.131’e göre, yoklamaya ilişkin sonuçlar, iki nüsha düzenlenen yoklama fişlerine geçirilir. Aynı maddeye göre bu fiş, mükellef veya yetkili çalışanı tarafından imza edilmelidir; aksi takdirde durum fişe geçirilir ve kolluk gücü, muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden birine imzalatılır. Yoklama fişi, VUK mükerrer m.30’a göre idarece tarh edilmesi gereken vergiyle dayanak oluşturacağı için, hem şekle hem de esasa ilişkin eksiklikler yazılmalıdır.

Yoklama *kural olarak bireysel* yapılır. Ancak, gerekli görülen ve Maliye Bakanlığınca uygun bulunan hallerde toplu yoklama yapılması mümkündür ve bu durumda yoklama cetveli tutulur (Çelikkaya ve Tekin, 2013: 134-135). Yoklamamın **başlıca sonuçları** ise *mükellefiyet kurulması, değişikliği veya sona ermesine neden olması; verginin idare tarafından ya da istinai olarak re'sen tarh edilmesine yol açması; usulsüzlük cezaları kesilmesi* şeklindedir (Söyler, 1987: 72-78).

2015 yılında çıkarılan 6637 sayılı Kanun⁵⁰ ile **yoklama fişlerinin elektronik ortamda düzenlenmesi (e-yoklama)** VUK'a madde 132/A olarak eklenmiştir. Bu hükümle verilen yetkiye dayanan Maliye Bakanlığı, 453 sıra no'lu VUK Genel Tebliği'ni (453 VUK GT) yayımlamıştır.⁵¹

İlgili kanun maddesi ve tebliğe göre **e-yoklama fişi**, mükellef tarafından veya onun adına kural olarak **e-imza ile** imzalanır. Ancak, bu kişilerin *e-imzası yoksa*, yoklama fişini temsil eden ve yoklama fişinin içeriğini garantileyen benzersiz bir kodun üzerine yazıldığı bir form, tarih yazılarak yoklamaya yetkililer ve mükellef veya yetkilisi ile birlikte karşılıklı olarak ıslak imza ile imzalanır (453 VUK GT m.3). Mükellef veya onun adına imza atabilenler, imzadan kaçındığı takdirdeyse durum tutanağa geçirilerek yoklama fişi hazırlanır (453 VUK GT m.3.1.2.). E-yoklama fişi, internet vergi dairesi üzerinden görüntülenerek yazdırılabilir veya mükellefin başvurusu üzerine idare tarafından kağıt olarak bir örnek verilebilir. *Yoklama fişi düzenlenirken mükellef veya yetkili yoksa ya da eksikse*, e-yoklama fişinin çıktısı alınarak mükellefin bilinen adresine yedi gün içerisinde gönderilir (453 VUK GT m.3.2.). *Yoklama faaliyetinin teknik imkansızlık ya da yapılacak işin niteliği gereği elektronik ortamda yapılamaması halinde*, yoklama fişi kağıt ortamında üç nüsha düzenlenir ve mükellefe veya yetkilisine imzalatılır (453 VUK GT m.4.). Tebliğe göre, elektronik yoklama sistemi 1.9.2015'te başlatılacaktır.

Mükellefin kişisel ve ticari bilgilerinin e-yoklamayı gerçekleştiren görevliler tarafından öğrenilmesi yapılan işin gereğidir. Bu nedenle, e-yoklamadaki görevlilerin ve e-

⁵⁰6637 sayılı Kanun, 7.4.2015 tarihli ve 29319 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. E-yoklama sistemine ilişkin hükmü, Kanun'un 26. Maddesine göre yayımlandığı tarihte yürürlüğe girmiştir.

⁵¹453 sıra no'lu VUK Genel Tebliği, 20.6.2015 tarihli ve 29392 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

yoklama altyapısını yürütenin ortak, yönetici ve personelinin vergi mahremiyetine ilişkin sorumluluğu bulunmaktadır.

3.1.7. Vergi idaresinin kullandığı diğer elektronik sistemler

Vergi idaresinin kullanımına yönelik geliştirilen *doküman yönetimi ve iş akış sistemi, dava takip projesi, takdir komisyonu otomasyon sistemi, kamu elektronik ödeme sistemi, GİB envanter yönetim sistemi, yönetim bilgi sistemleri, mali mühür uygulaması*⁵², *e-imza ve mobil imza uygulamaları, kayıtlı elektronik posta sistemi, dilekçematik, e-mevzuat uygulamaları* da bulunmaktadır.

3.1.8. Diğer kurumlar ve kişilerle veri paylaşımı

GİB'in internet üzerinden paylaştığı veriler de VEDOP kapsamındadır. Vergi mahremiyetini korumak amacıyla, Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı'nın uygunluk görüşü de alınarak **çeşitli kurumlarla resmi protokol çerçevesinde** veri paylaşımları yapılmaktadır. **Paylaşılan veriler**, *beyanname bilgileri, motorlu taşıt/tapu ve ipotek bilgileri, tahsilata ilişkin bilgiler, vergi levhası görüntüleme, mükellefiyet bilgileri*⁵³, *vadesi geçen borçlara ilişkin bilgiler, veriye konu kişi şirket ise ortakları ve yöneticilerinin bilgisi ve mükellef bilgileridir* (Doğan, 2014: 183). **Bireysel veri paylaşımı** ise mükellefe veya sorumlulara elektronik ortamdan yazışmalar yoluyla gerçekleştirilmektedir. Mükellef, www.turkiye.gov.tr internet adresinden kendi vergi levhasında olması gereken bilgilerine mükellefe ilişkin istenilen bilgileri girerek erişebilmekte ve vergi idaresine yönelik soru, talep, öneri ve şikayetlerini dile getirebilmektedir. Ayrıca, GİB'in internet sitesinden vergi borcu sorgulaması da yapılabilmektedir.⁵⁴ Hem kurumlarla hem de bireylerle yapılan bu veri paylaşımı, 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu⁵⁵ m.4'teki kişiler ve kurumların bilgi edinme hakkının ve m.5'teki talep muhatabı kurum ve kuruluşların bilgi verme

⁵²Vergi idaresi için mali mühür, GİB'in mali mühür veya nitelikli elektronik sertifika sahibi mükelleflere yönelik olarak yaptığı işlemler sırasında kullandığı elektronik sertifikadır.

⁵³Bu bilgiler, faal-terk durumu, işe başlama-bırakma tarihleri, vergi türleri ve vergi dairesi adıdır.

⁵⁴GİB'ten vergi borcu sorgulaması yapabilmek için bakınız: https://intvtd.gib.gov.tr/internetvd/template.jsp?page=IVD_MBBS_SORGU_LOGIN_AC (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

⁵⁵4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu, 24.10.2003 tarihli ve 25269 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

yükümlülüğünün bir sonucudur.⁵⁶ Vergi idaresi, BEHK m.15 vd.'nda sayılan hallere giren bilgileri paylaşmama yetkisi vardır. BEHK'da sayılan hallerden ülkenin ekonomik çıkarlarına ilişkin bilgi veya belgeler (m.17), idari veya adli soruşturmaya ilişkin ve paylaşılması sorun oluşturabilecek bilgi veya belgeler ile özel hayatın gizliliği (m.21) veya ticari sır (m.23) kapsamındaki bilgi veya belgelerin aynı zamanda vergi sırrı kapsamına girmesi muhtemeldir. Vergi idaresi bu yetkisini ister BEHK'nın ilgili maddesine isterse somut olaya göre VUK m.5 veya AATUHK m.107'ye dayanarak kullanabilir.⁵⁷ GİB'in bilgi edinme kapsamındaki cevap yazılarından internet sitesinde yayımladıklarına, özelge olarak arandığında erişilmektedir.⁵⁸

3.2. Vergi Daireleri Otomasyon Projesi Kapsamında Mükelleflere ve 3568 sayılı Kanun'a Tabi Meslek Mensuplarına Yönelik Uygulamalar

Serbest muhasebeci ve mali müşavirlere, yeminli mali müşavirlere ya da bu meslek mensuplarının yapabildiği işlemlerle bizzat ilgilenen mükelleflere yönelik olarak da VEDOP kapsamında uygulamalar geliştirilmiştir. İnternet vergi dairesi, e-defter, e-fatura, e-arşiv, e-bilet bu kapsamdaki uygulamalardır. Bu uygulamalardan İVD'de bilgi sorgulama, belge isteme ve bilgi göndermeye ilişkin işlemler gerçekleştirilmektedir. Vergi kimlik numarası sorgulama, vergi levhası sorgulama ve doğrulama, dilekçe sorgulama, motorlu taşıtlar vergisine ilişkin işlemler istenilen birtakım bilgiler girildikten sonra şifre istenmeden yapılabilmektedir. Mükellef sicil bilgileri sorgulama,

⁵⁶GİB, BEHK kapsamında kendine yöneltilen soruların bazılarını, bu kanun kapsamında cevapladığını alenen belirterek yanıtlamıştır. Örneğin, GİB'in 5.6.2006 tarihli ve B.07.1.GİB.0.60/6000-2381/042100 sayılı cevap yazısının giriş cümlesi "4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu gereğince, Bakanlığımız Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliğine yapmış olduğunuz 01/05/2006 tarihli bilgi edinme başvuru formunda, (...)” diye başlamaktadır. Yazı, talepte bulunanın sır kapsamındaki bilgileri gizlenerek GİB'in internet sayfasında özelgeler arasında yayımlanmıştır. <http://www.gib.gov.tr/node/93615> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

⁵⁷BEHK'dan önceki dönemde, GİB'in yerine faaliyette bulunan Gelirler Genel Müdürlüğü'nün konuya ilişkin cevap yazılarında vergi mahremiyetine dayanarak bazı bilgi edinme taleplerini reddettiği görülmektedir. Bu yazılardan bazıları, GİB'in internet sayfasında, talepte bulunanın kişisel veya ticari sır niteliğindeki bilgileri gizlenerek özelgeler arasında yayımlanmıştır.

Gelirler Genel Müdürlüğü'nün bu konudaki 1.4.1997 tarihli ve B.07.0.GEL.0.28/2803-5-744/13562 sayılı yazısı: <http://www.gib.gov.tr/node/91141> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

Gelirler Genel Müdürlüğü'nün bu konudaki 4.8.2000 tarihli ve B.07.0.GEL.0.28/2803-5-803/37030 sayılı yazısı: <http://www.gib.gov.tr/node/94491> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

Gelirler Genel Müdürlüğü'nün bu konudaki 8.9.2000 tarihli ve B.07.0.GEL.0.28/2803-5-805/41932 sayılı yazısı: <http://www.gib.gov.tr/node/89934> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

⁵⁸Bakınız GİB'in Dipnot 56 ve 57'de paylaşılan linklerdeki yazıları.

borç bilgileri sorgulama, tahakkuk-tahsilat bilgileri sorgulama, e-tahsilat banka ödemeleri sorgulama gibi işlemleri yapabilmek içinse idareden mükellefe özel kullanıcı şifresi almak gerekmektedir.

Elektronik ortamdan beyanname ibrazı (*e-beyanname*) ve GİB'in izin verdiği diğer işlemler, elektronik ortamda GİB'in uyumluluk onayı ile zorunlu defterleri tutması ve saklaması (*e-defter*); faturayla ilgili işlemlerin GİB'in sistemi, kendi bilgi-işlem sistemi veya özel entegratörün⁵⁹ bilgi işlem sistemi yoluyla gerçekleştirilmesi (*e-fatura*) ve saklanması (*e-arşiv*); e-bilet ve ödeme kaydedici cihaz kullanımı⁶⁰ da mükellefin bizzat katılabildiği VEDOP uygulamalarıdır.

3.2.1. Elektronik beyanname

Türk vergi sisteminde vergi matrahı, genellikle beyana dayalı olarak belirlenmektedir. Gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi başta olmak üzere ülkemizdeki birçok vergi türü beyana göre tarh olunur (Ürel, 2012: 149). Bunun sonucunda, hem idarenin hem de mükellef veya mükellef adına hazırlayan muhasebecinin yoğun bir mesai harcaması söz konusudur. Vergi idaresi de beyan edilen matrahı esas alarak, Anayasa m.73'e uygun biçimde, Kanunla veya Bakanlar Kurulu kararıyla belirlenmiş nispete göre hesaplamakta ve tahsil etmektedir. İdare, ayrıca, gerektiğinde beyan edilen matrahın doğru olup olmadığını teyit etmektedir. Bu yoğunluğun ve beraberinde getirdiği zamandaki ve ekonomideki kayıpların önlenmesi için, beyannamelerin elektronik hizmet alınarak gönderilmesi VEDOP ile gündeme gelmiştir.

⁵⁹421 sıra no'lu VUK GT m.4.2'ye göre özel entegratör, başka mükelleflerin faturalarını göndermek ve almak amacıyla bilgi işlem sisteminin GİB sistemiyle entegre edilmesi konusunda GİB'ten izin almış mükelleftir. Tebliğ, 14.12.2012 tarihli ve 28497 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. İlgili hüküm, 397 sıra no'lu VUK GT m.5.1.1'e eklenmiştir.

⁶⁰06.12.1984 tarihli ve 3100 sayılı Kanun'a göre ödeme kaydedici cihazlar, bu Kanunla ve Maliye Bakanlığınca belirlenen şartları taşıyan elektronik yazar kasalar, yazıcı tertibatı bulunan elektronik teraziler veya elektronik terminaller gibi cihazlardır (m.2/1). VUK mükerrer m.257/f.1 ve 15.6.2013 tarihli ve 28678 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 426 sıra no'lu VUK Genel Tebliği'ne göre bu cihazlar, Basit/Bilgisayar Bağlantılı ve EFT-POS özelliği olanlar şeklinde iki gruptan oluşur.

Elektronik beyanname (e-beyanname), VUK mükerrer m.257/f.1/4 ve buna binaen çıkarılan 340 sıra no'lu VUK Genel Tebliği'nin⁶¹ yürürlüğe girmesinden beri uygulanmaktadır. E-beyanname sistemine başvurabilen mükellefler ve 3568 sayılı Kanun uyarınca yeminli mali müşavirler ile serbest muhasebeci mali müşavirler, bakanlığın uygun gördüğü beyannameleri internet vergi dairesi aracılığıyla şifreli olarak zamanında ya da gecikmeli biçimde 1.10.2004 tarihinden beri iletebilmektedirler.

E-beyannamelerini aracısız gönderebilen mükellefler 340 sıra no'lu VUK Genel Tebliği'nin IV. bölümünde ve 15 sıra no'lu VUK Sirküleri'nin⁶² ikinci bölümünde sayılmıştır. Genel tebliğe göre, 3568 sayılı Kanun uyarınca çıkarılan tebliğlere göre aktif büyüklükleri veya net satış hasılatlarının belli bir tutarın üzerinde olması nedeniyle beyannamelerini meslek mensubuna imzalatmak zorunluluğu bulunmayan mükelleflerin bu hakka sahiptir. Sirkülerde ise bunun dışında dört grup mükellefe bu hak tanınmıştır. Birinci grupta, katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve bunlara bağlı iktisadi işletmeler, kamu iktisadi teşebbüsleri, devlet ve kamu iktisadi teşebbüsleri iştirakleri, döner sermayeli işletmeler, özerk kuruluşlar ile diğer kamu kurumları yer almaktadır. İkinci grupta noterler vardır. Üçüncü gruptaysa, muhasebeye ilişkin işlemleri, işletmede bağımlı olarak çalışan ve 3568 sayılı Kanuna göre ruhsat almış bulunan meslek mensupları tarafından yerine getirilen mükellefler bulunmaktadır. Dördüncü grupta, herhangi bir hadde ve sınırlamaya tabi olmaksızın, yeminli mali müşavirlerle tam tasdik sözleşmesi imzalamış olan mükellefler vardır. Ayrıca, Genel Tebliğin V. bölümüne göre, 3568 sayılı Kanun uyarınca yetki almış olup bağımsız çalışan serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler de kendi beyannamelerini bizzat elektronik ortamdan gönderebilirler. Bunların dışında, 26 sıra no'lu VUK Sirküleri⁶³ ile beyana tabi geliri sadece gayrimenkul sermaye iradından ibaret olan mükelleflere, 28 sıra no'lu VUK Sirküleri⁶⁴ ile 1581 sayılı Kanuna göre kurulan tarım kredi kooperatifleri ve birliklerine, GİB'in

⁶¹Bu tebliğ, 30.9.2004 tarih ve 25599 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. 386 ve 405 sıra no'lu VUK Genel Tebliği ile kısmen değiştirilmiştir.

⁶²15 sıra no'lu VUK Sirküleri, 14.2.2005 tarihinde Maliye Bakanlığı'nca yayımlanmıştır. <http://www.gib.gov.tr/node/86936> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

⁶³26 sıra no'lu VUK Sirküleri, 13.3.2007 tarihinde Maliye Bakanlığı'nca yayımlanmıştır. <http://www.gib.gov.tr/node/86954> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

⁶⁴28 sıra no'lu VUK Sirküleri, 20.9.2007 tarihinde Maliye Bakanlığı'nca yayımlanmıştır. <http://www.gib.gov.tr/node/86981> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

15.11.2007 tarihli ve B.07.1.GİB.0.05.70/7044-184/101429 sayılı yazısı uyarınca 1136 sayılı Avukatlık Kanununa göre ruhsat almış avukatlara⁶⁵ da isteğe bağlı olarak e-beyanname gönderme hakkı tanınmıştır.

Elektronik ortamda gönderilebilecek beyannameler 340 sıra no'lu VUK Genel Tebliği'nde III. bölümün ikinci fıkrasının üçüncü bendinde sayılmıştır. İnternet vergi dairesinin ilgili internet sayfasında verilen bilgiye göre *gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi başta olmak üzere birtakım vergilere ilişkin beyannameler ile birtakım form ve bildirimler* internet vergi dairesi üzerinden gönderilebilmektedir.⁶⁶ Ülkemizde Ocak 2015 itibariyle 2.080.521 mükellefin İVD kullanıcı kodu bulunmasına rağmen, 310.235 kullanıcının e-beyanname gönderme olanağı bulunmaktadır.⁶⁷

Beyanname düzenlenmesine ilişkin programlara ise GİB'in ilgili sayfasından erişilmekte ve indirilmektedir.⁶⁸ Düzenlenen beyannameler, paketlenerek e-beyanname internet sitesinden kullanıcı girişi yapılarak gönderilir.⁶⁹ Yalnızca dönemi gelmiş olan beyannameler değil, gecikmiş veya pişmanlık içeren beyannameler de aynı şekilde gönderilebilmektedir. Beyannamenin ihtirazi kayıtla gönderilmesine bir engel bulunmamaktadır. Kullanılacak giriş kodu ve şifresi, internet vergi dairesi için alınandan farklı olarak yalnızca bu işe özel olarak verilmektedir. Bunun için mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine müracaatta bulunması gerekir. Bu konuda yaşanacak sorunlarla ilgili olarak da aynı makama müracaatta bulunulmalıdır.

3568 sayılı Kanun uyarınca kendilerine yetki verilmiş meslek mensupları, aralarında hizmet sözleşmesi bulunan müşterilerine ait beyannameleri elektronik

⁶⁵Konuya ilişkin bilgiye, marka patent vekilliği ile uğraşan bir avukatın, e-beyanname gönderimine ilişkin izahat talebine yönelik verilen 17.4.2010 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32Mük257-7900-276 sayılı özelgeden ulaşılmıştır. <http://www.gib.gov.tr/node/89862> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

⁶⁶İnternet vergi dairesinin e-beyanname uygulaması kapsamında gönderilebilen beyannamelerin güncel listesine erişmek için bakınız: <https://ebeyanname.gib.gov.tr/sss.html#a8> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

⁶⁷Veriler, GİB'in 2014 yılına ilişkin faaliyet raporundan alınmıştır. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2014/2014_Faaliyet_Raporu.pdf (s.76) (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

⁶⁸Beyanname düzenlenmesine ve gönderilmesine ilişkin hususlar internet vergi dairesinin e-beyannameye ilişkin sayfasında yer almaktadır. <https://ebeyanname.gib.gov.tr/download.html> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

⁶⁹E-beyanname resmi internet sitesi: <https://ebeyanname.gib.gov.tr/giris.html> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

ortamda gönderebilmek için, bu **müşterileriyle** 340 sıra no'lu VUK Genel Tebliği'nin 3 no'lu Ek'inde yer alan *elektronik beyanname aracılık ve sorumluluk sözleşmesini* yapmalıdır. **Münferit talepte bulunan müşterileriyle ise** aynı tebliğin 4 no'lu Ek'inde yer alan *elektronik beyanname aracılık sözleşmesini* yapmalıdır. Tebliğin, 405 sıra no'lu VUK Genel Tebliği ile değiştirilen⁷⁰ V. Bölümü'nde yer alan düzenlemeye göre, aracılık ilişkisine dair sözleşmenin yapıldığına ve sona erdiğine veya iptal ya da feshedildiğine ilişkin bilgiler GİB'e internet vergi dairesi üzerinden bildirilmek zorundadır. Bunun dışında mükellef, tasdiki zorunlu bir beyanname vermesi gerekiyorsa ya da kendi isteğiyle bir tasdik yaptırmak istiyorsa, bir yeminli mali müşavirle *tam tasdik sözleşmesi* gerçekleştirmelidir.⁷¹

Beyanname gönderilirken düzenleyen ve gönderen kısımlarına kimlerin yazılacağı, vergi mahremiyetinin ihlali karşısında kimlerin somut olayda sorumluluk kapsamında olduğunun belirlenmesi bakımından önemlidir. Sorumluluk, bilgilerin hukuka uygun biçimde girilmesi ve gönderilmesinin yanında, ilgililer tarafından elektronik altyapıya ilişkin gerekli özenin gösterilmesi ve güvenlik önlemlerinin alınmış olmasını da içermektedir. Mükellef beyannamesini bizzat gönderiyorsa sorumluluk da kendinindir. Ancak, yeminli mali müşavirin tasdiki gerekiyorsa bu durumda yeminli mali müşavirin de vergi sırrından doğan sorumluluğu söz konusudur. 405 sıra no'lu VUK Genel Tebliği'ne göre mükellef, bir serbest muhasebeci veya serbest muhasebeci mali müşavir ya da yeminli mali müşavir aracılığıyla gönderdiği takdirde bu meslek mensupların sır saklama yükümlülüğü doğmaktadır. Bu yükümlülük, aynı zamanda elektronik ortamdan yapılan gönderimin eksiksiz ve üçüncü kişilerin bu bilgilere erişimini önleyecek şekilde yapılmasını da kapsamaktadır. Meslek mensuplarının, sırrı saklama yükümlülüğüne aykırı hareket etmeleri durumunda, hem ceza davasında yargılanmaları, hem de mükellefin bundan doğan zararını tazmin etme yükümlülükleri söz konusudur. Ayrıca,

⁷⁰405 sıra no'lu VUK Genel Tebliği, 19.2.2011 tarihli ve 27851 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

⁷¹Bu sözleşmenin dayanağı, 3568 sayılı Kanun'un m.12/f.2'ye dayanılarak çıkarılan 2.1.1990 tarihli Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik'in 10. maddesidir. Bu kanuna dayanılarak çıkarılan 18 ve 29 seri no'lu Genel Tebliğlere göre yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin yeminli mali müşavirlere tam tasdik ettirilmesi zorunlu değildir. Bu kanunun 37 seri no'lu Genel Tebliğinde de hangi hallerde tam tasdik yaptırılmasının zorunlu olacağı ve bunların 2004 yılı hadleri sayılmıştır. Hadler, her yıl yeniden değerlendirilme oranına göre güncellenmektedir.

gönderimin gerçekleştirildiği elektronik ortamı tesis eden Gelir İdaresi Başkanlığının ve onun hizmet aldığı elektronik sertifika hizmet sağlayıcının da beyannamenin gönderimi ve sonrasında sır niteliğindeki bilgilerin saklanmasıyla sorumluluğu bulunmaktadır. Üçüncü kişilerin beyannamelere elektronik ortamdan erişimini önleyici tedbirler alınması da bu kapsamdadır.

3.2.2. Elektronik defter

Türk vergi sisteminin beyana dayalı olmasının bir sonucu, bu beyanların sıkı biçimde denetlenmesi gerekliliğidir. Vergi denetimi, vergi kaçakçılığının önlenmesi (*mali amaç*), kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmek (*ekonomik amaç*), vergi yükünün adil ve dengeli dağılımını (*sosyal amaç*) ve vergi kanunlarının uygulanmasını sağlamak (*hukuki amaç*) için gerçekleştirilir (Çelikkaya ve Tekin, 2013: 49 vd.). Vergi denetiminde delil olarak gösterilebilecekler ise vergilendirme sürecindeki kişi ve kuruluşların verdiği bilgiler, mükellefin tuttuğu defter ve belgeler, vergi idaresindeki kayıtlar, mükellefin envanter ve randıman kayıtları ile harcama ve tasarruf kayıtlarıdır (Çelikkaya ve Tekin, 2013: 99). Bunların arasında yer alan defterler ve belgeler, beyana dayalı tarh usulü benimsenen vergi sistemimizde bir delildir. Beyanların doğruluğu, mükellefin ve ilgililerin defter ve belgelerindeki kayıtlardan yola çıkılarak kanıtlanır. Ancak bu defterler, VUK m.171'deki amaçlara hizmet edecek şekilde, tasdiki ve tutulması usulüne uygun biçimde yapılmış olmalıdır.

Buna göre **defterler**, mükelleflerin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumu ile faaliyet ve hesap neticelerini belirlemek, muameleleri belli etmek, bunlara ilişkin kontrol ve incelemenin hesap üzerinden gerçekleştirilmesini sağlamak ve mükellef ile iş yapan üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını kontrol etmeye ve incelemeye yarayan, vergi ve ticaret kanunlarındaki şekillere uyularak tutulan kayıtlardır. VUK m.172'ye göre, *ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, serbest meslek mensupları, iktisadi kamu kuruluşları*⁷², *dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler* ile *çiftçiler* defter

⁷²İktisadi kamu kuruluşları, 21.6.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu m.2/f.3'te tanımlanmıştır. Buna göre, devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve Kanundaki

tutmak zorundadırlar. Bunlardan birimci sınıf tacirler, bilanço usulüne göre, *yevmiye defteri*, *defterikebir* ve *envanter defteri* tutmak zorundadır (VUK m.182). Ayrıca, faaliyetlerinin nitelikleri gereği tutmaları gereken defterler ile isteğe bağlı tuttukları defterler de bulunmaktadır.

Defter kayıtlarına ve tasdikine ilişkin işlemlerin zaman, yer, araç-gereç ve personel bakımından özellikle birinci sınıf tacirler için önemli bir yük oluşturması, VEDOP kapsamında GİB sistemi ile uyumlu **elektronik defter (e-defter)** programlarının geliştirilmesini zorunlu kıldığı, yapılan düzenlemelerden anlaşılmaktadır. Bu konuda yapılan ilk yasal düzenleme 2001 yılında VUK mükerrer m.242'ye eklenen bir düzenleme ile⁷³ elektronik ortamda defter tutulması, iletilmesi, saklanması ve ibrazına yönelik düzenleme yapma yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. 2011 yılında yenilenen TTK⁷⁴ m.64/f.3/c.8 ile de ister fiziki ortamda isterse elektronik ortamda tutulan ticari defterlerin nasıl tutulacağı, defterlere kayıt zamanı, onay yenileme ile açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığınca çıkarılacak müşterek tebliğ ile belirleneceği hükme bağlanmıştır. *Maliye Bakanlığı* ve *Gümrük ve Ticaret Bakanlığı*, kanunlardan aldıkları bu yetkilere dayanarak, **1 sıra no'lu Elektronik Defter Genel Tebliği**'ni yayımlamıştır.⁷⁵ Tebliğ'in m.1.1'e göre, mükellefin TTK m.66/f.2 uyarınca tutması zorunlu defterlerden yevmiye defteri⁷⁶ ve defterikebiri⁷⁷ elektronik kayda alarak tutması mümkündür. Bu defterlerin elektronik haline ilişkin standart ve formlar edefter.gov.tr internet sitesinde yer almaktadır. Ancak mükellefin, aynı tebliğin m.3.1.1'de sayılı şartları da taşıyor olması gerekmektedir. Mükellef, gerçek kişi ise nitelikli elektronik sertifikaya sahip olmalıdır.

sermaye şirketleri veya kooperatifler tanımlamasına girmeyen ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler iktisadî kamu kuruluşudur.

⁷³30.12.2001 tarihli ve 24626 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 4731 sayılı Kanun'un m.4/E ile VUK mükerrer m.242'ye elektronik defter, belge ve kayıtlara ilişkin düzenlemeler eklenmiştir.

⁷⁴6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14.2.2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

⁷⁵Tebliğ, 13.12.2011 tarih ve 28141 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

⁷⁶VUK m.183/f.1'e göre yevmiye defteri, kayda geçirilmesi zorunlu işlemleri belgelerden çıkararak tarih sırasıyla ve maddeler halinde tertipli olarak yazmaya yarayan defterdir. İşletme hesabı esasına göre defter tutan gerçek kişi tacirler dışındaki bütün gerçek ve tüzel kişi tacirler bu defteri tutmak zorundadır. Noter tarafından açılış ve kapanış tasdiki yapılması zorunludur.

⁷⁷VUK m.184'e göre defterikebir, yevmiye defterindeki kayıtların sistematik biçimde hesaplara dağıtıldığı ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplandığı defterlerdir. Defterikebirde tarih, yevmiye defteri madde numarası, meblağ ve toplu hesaplarda yardımcı nihai hesapların isimleri muhakkak bulunmalıdır. Yevmiye defteri tutan mükellefler tarafından tutulması zorunludur. Noter tarafından açılış tasdiki yapılması gerekir.

Tüzel kişi mükellefler ise, 397 sıra no'lu VUK GT'deki çerçevede e-fatura uygulamasından yararlanma iznine sahip ve mali mühür sertifikası temin etmiş olmalıdır. Ayrıca, hem gerçek hem de tüzel kişi mükellefin e-defter için kullanacağı yazılımının GİB'ten uyumluluk onayı almış olması gerekir.

Gerçek kişiler için nitelikli elektronik sertifika şartı getirilirken, *tüzel kişiler için* mali mühür sertifikası zorunlu tutulmuştur. **Nitelikli elektronik sertifika**, EİK'ya göre gerçek kişinin nüfus müdürlüğünce verilen nüfus cüzdanı gibi bir tür elektronik ortam kimlik kartıdır. **Mali mühür sertifikası** ise, tüzel kişilere ve diğer kurum, kuruluş ve işletmelere yönelik olarak VUK kapsamında yapacakları düzenlemeler için kullanmaları amacıyla ve GİB adına yalnızca TÜBİTAK bünyesindeki UEKAE'ye bağlı Kamu Sertifikasyon Merkezi tarafından oluşturulabilen elektronik sertifika alt yapısıdır. 397 sıra no'lu VUK Genel Tebliği'ne⁷⁸ göre, **mali mührün oluşturulmasında amaç**, tüzel kişilerin ve diğer kurum, kuruluş ve işletmelerin verilerinin bütünlüğünü, kaynağını ve içeriğini garantilemek ve gerekli durumlarda gizliliği sağlamaktır. Mükellef, mali mühür sertifikası ile birlikte, vergi kimlik numarası ve mükellef unvanı gibi bilgileri içeren güvenlik hizmetleri sertifikasını da temin eder.

VUK kapsamında yapılacak düzenlemeler çerçevesinde kullanılmak üzere, tüzel kişi ve diğer kurum, kuruluş ve işletmelere ait veri bütünlüğünün, kaynağın ve içeriğin garanti altına alınması ile gerekli durumlarda gizliliğin sağlanması fonksiyonlarının yerine getirilmesi amacı ile oluşturulan ve e-fatura uygulaması bünyesinde yapılan işlemlerde kullanılması zorunlu olan **mali mühür**, GİB adına UEKAE tarafından hazırlanan elektronik sertifika alt yapısını ifade etmektedir. Mali mühür, sahibinin bildirilen yetkili veya yetkililerinin kontrolü altında kullanılması gerekir. Eğer yetkili kişi veya kişiler değişmişse, yeni kişiler derhal belirlenmelidir ve onlara ait bilgiler GİB'e bildirilmelidir. Tüzel kişilerin ve diğer kurumların herhangi bir nedenle unvanlarının değişmesi halinde, unvan değişikliğini izleyen on beş gün içinde yeni unvanına uygun sertifika başvurusu yapılmalıdır.

⁷⁸397 sıra no'lu VUK Genel Tebliği, 5.3.2010 tarihli ve 27512 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

421 sıra no'lu VUK Genel Tebliği'ne⁷⁹ göre **e-defter kullanma zorunluluğu** getirilen mükellefler iki gruptur. *Birinci grupta*, madeni yağ lisansına sahip olanlar ile bunlardan mal alanlardan Maliye Bakanlığınca belirlenen yıllık brüt satış hasılatına sahip olanlar yer alır. *İkinci grupta* ise ÖTV Kanunu'na ekli (III) sayılı listedeki malları⁸⁰ imal, inşa veya ithal edenler ile bunlardan mal alanlardan Maliye Bakanlığınca belirlenen yıllık brüt satış hasılatına sahip olanlar yer almaktadır.

E-defter kullanma zorunluluğu getirilen mükellefler, 454 sıra no'lu VUK Genel Tebliği⁸¹ ile genişletilmiştir. Böylece, 2014 veya müteakip hesap dönemleri brüt satış hasılatı 10 Milyon TL ve üzeri olan mükellefler, ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı listedeki⁸² malları imal, ithal, teslim, vb. faaliyetler için lisans sahibi olanlardan bayilik lisansı olanların dışındakiler de zorunluluk kapsamına alınmıştır.

E-defter kullanımına yönelik müracaat GİB'e veya Gümrük ve Ticaret Bakanlığı İç Ticaret Genel Müdürlüğü'ne yapılır (EDGT-1 m.3.1.2). E-defter kullanmasına izin verilen mükellef, aylık dönemler şeklinde e-defterini tutar. E-deftere rağmen kağıt ortamında defter tutmalarına da izin verilmez. Kullanılacak e-defter ise *GİB'ten uyumluluk onayı alan yazılım şirketlerinin yazılımları* olabileceği gibi, *mükellef de kendi e-defter uygulamasını oluşturup GİB'ten uyumluluk onayı alarak* kullanabilir.⁸³ Hesap dönemi veya takvim yılı içinde e-defter tutma izni alan mükellef, izleyen ilk ayda oluşturacağı e-defterlerde ilgili hesap döneminin başından içinde bulunduğu döneme kadar gerçekleştirilen tüm kayıtlara yer verir (EDGT-1 m.3.3.4). 2014 yıl sonu itibariyle 18.500 mükellefe e-defter uygulamasından yararlanma ve 25 mükellefe kendi yazılımını kullanma izni verilmiştir. Aynı dönemde, mükelleflere yönelik yazılım hizmeti veren özel entegratörlerce geliştirilen 145 uyumlu ticari yazılım GİB tarafından onaylanmıştır.⁸⁴

⁷⁹14.12.2012 tarihli ve 28497 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

⁸⁰Bu mallar, kolalı ve alkollü içecekler ile tütün mamulleridir.

⁸¹20.6.2015 tarihli ve 29392 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

⁸²Bu mallar, petrol ve petrol ürünleridir.

⁸³1 sıra no'lu Elektronik Defter Genel Tebliği kapsamında GİB'ten uyumluluk onayı alan yazılımların listesi için bakınız: <http://www.edefter.gov.tr/edefteruyumlu yazilimlar.html> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

⁸⁴Veriler, GİB'in 2014 yılına ilişkin faaliyet raporundan alınmıştır. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2014/2014_Faaliyet_Raporu.pdf (s.79) (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

Kağıt ortamındaki defterin notere tasdik ettirilmesi gereken durumlar söz konusu olduğunda, mükellef bir aylık dönem için oluşturduğu e-defteri ile ilgili elektronik defter beratı⁸⁵ dosyası oluşturur ve beratı onaylayarak takip eden üçüncü ayın sonuna kadar GİB'e gönderir (EDGT-1 m.3.3.3). Dosya, GİB tarafından mali mühür ile onaylanarak muhafaza edilmek üzere mükellefe gönderilir. Berat yükleme süreci başta olmak üzere e-defter ile ilgili elden yazılı evrak teslimi olmadan yürütülebilecek işlemler ve e-defter ve uygulanması hakkında bilgilendirmeler e-deftere özel olarak açılmış resmi internet sayfasından yürütülmektedir.⁸⁶ Beratı onaylanan mükellef, bu berat dosyası ve ilgili e-defterini TTK m.82/f.5 gereği on yıl Türkiye Cumhuriyeti Devleti sınırları içerisinde usulüne uygun biçimde saklamakla yükümlüdür. Berat ile ilgili süreç elektrik kesilmesi gibi bir nedenle sekteye uğradığı takdirde mükellef, e-imzası ya da mali mührü ile birlikte TÜBİTAK – UEKAE'den temin ettiği zaman damgasını⁸⁷ kullanarak işlemi gerçekleştirir (EDGT-1 m.3.3.7). Zaman damgası olmayan mükellefler ise kanaatimizce VUK m.13 ve 15'teki mücbir sebep hükümlerine dayanarak on beş gün içinde GİB'e başvurabilir.

E-defterin tutulduğu bilgi işlem sistemi haczedildiği takdirde ise, durum en geç üç iş günü içinde GİB'e bildirilmelidir (EDGT-1 m.7/c). E-defterin silinmesi, kayıtların bozulması, zarar görmesi, işlem görmemesi ve olağanüstü bir durum gerçekleşmesi hallerinde mükellef, durumu on beş gün içinde GİB'e bildirmek ve kayıtları nasıl tamamlayacağına dair bir plan sunmakla yükümlüdür (EDGT-1 m.7/a).

E-defterlerin denetimi, mahallinde veya uzaktan denetim şeklinde gerçekleştirilir (EDGT-1 m.6.4). Mahallinde denetimde, e-defter görüntüleme aracı kullanılarak ibraz edilen beratın bu defterlere aidiyetini teyit edilir. Burada denetlenen hususlar, e-defterdeki imzanın veya mührün doğruluğu, e-defter beratındaki mükellef imzası ya da

⁸⁵1 sıra no'lu Elektronik Defter Genel Tebliği'ne göre Elektronik defter beratı, elektronik ortamda oluşturulan defterlere ilişkin olarak, Başkanlık tarafından belirlenen standartlara uygun bilgileri içeren ve Başkanlık Mali Mührü ile onaylanmış elektronik dosyadır.

⁸⁶E-defter uygulamasına yönelik resmi internet sayfası: <http://www.edefter.gov.tr/anasayfa.html> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

⁸⁷1 sıra no'lu Elektronik Defter Genel Tebliği'ne göre zaman damgası, bir elektronik verinin, üretildiği, değiştirildiği, gönderildiği, alındığı ve/veya kaydedildiği zamanın belirlenmesi için Kamu Sertifikasyon Merkezi tarafından doğrulanan kayıttır.

mühürünün doğruluğu, bu imza ya da mühürlerin birbirleri ile aynı olup olmadığı ve berattaki GİB mali mühürünün doğruluğudur. Gerekli programlar oluşturulduğu ve e-defter yazılımları ile uyumlaştırıldığı takdirde müfettişlerin defterlere uzaktan denetim yapması da mümkündür.

E-defterin vergi mahremiyeti açısından önemi, bu kapsamda işlenen verilerin mükellefin ticari sır niteliğindeki bilgileri olmasıdır. Vergi mahremiyeti, vergi sırrı niteliği taşıyan ticari sırların da ilgililer tarafından korunmasını kapsamaktadır. Bu nedenle, e-defter sürecinde yer alan sistem ve altyapı sağlayıcılarının ortak, yönetici ve çalışanları ile vergi idaresinin ilgili personeli bu sırrın korunmasından sorumludur.

3.2.3. Elektronik fatura ve elektronik arşiv

VUK m.229'a göre fatura, satılan mal veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere malı satan veya işi yapan tacir tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır. VUK m. 230'a göre bir faturada bulunması gerekenler, fatura düzenleme tarihi ile seri ve sıra numarası, faturayı düzenleyene ve müşteriye ilişkin bilgiler⁸⁸, satılan mal veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı, satılan malın teslim tarihi ve irsaliye numarası faturada açıkça gösterilmelidir. Fatura, ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı matbaalar tarafından basılabilir (VUK mükerrer m.257/f.2).

2001 yılında VUK mükerrer m.242/2 ile getirilen hükümlerle, usulüne uygun bir kağıt üzerinde düzenlenen fatura ile **usulüne uygun düzenlenen elektronik faturanın hukuken aynı** nitelikte olduğu kabul edilmiştir. E-defter tutma zorunluluğu getirilen mükelleflere e-fatura tutma zorunluluğu da aynı düzenleme ile getirilmiştir. Uygulamadan yararlanmak isteyen mükellefler de GİB'e başvuruda bulunarak, başkanlıkça uygun görülmeleri halinde kendilerine verilen portal giriş bilgileri ile e-fatura kullanabilirler.⁸⁹ E-fatura başvuru, kullanıcı portalına giriş, bilgilendirme, vb.

⁸⁸Bu bilgiler, ad veya ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarasıdır.

⁸⁹E-fatura uygulamasına, mali mühür sertifikası temin işlemlerini tamamlayarak katılan mükelleflerin listesi için bakınız: <http://www.efatura.gov.tr/efaturakayitlikullananicilar.html> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

işlemler ile e-arşiv ve e-bilet işlemleri *GİB tarafından oluşturulan e-fatura sistemine özel internet sayfasından* yapılmaktadır.⁹⁰

397 sıra no'lu VUK Genel Tebliği'ne⁹¹ (397 VUK GT) göre, e-fatura gönderme ve alma işlemlerinin kural olarak bu internet sayfasındaki uygulama aracılığıyla yapılmalıdır. Bu uygulamayı kullanmak üzere mükellefe iki alternatif sunulmuştur. *Biri* GİB tarafından hizmete sunulan sistem, *bir diğeri de* e-fatura uygulaması ile entegrasyonu sağlanmış sistemlerdir. Mükellefler GİB'ten izin alarak kendi bilgi-işlem sistemlerini uygulama ile entegre edebileceği gibi, özel entegrasyon izni almış başka mükelleflerin bilgi-işlem sistemleri aracılığıyla⁹² da e-fatura işlemlerini gerçekleştirebilir. E-fatura kullanıcılarının e-faturalarını kendi mali mühür sertifikaları ile onaylamaları veya nitelikli elektronik sertifikaları ile imzalamaları esastır. Ancak, özel entegratör aracılığıyla e-fatura kullananlar, özel entegratörün mali mühür sertifikası ile e-faturalarının onaylanmasına izin verebilirler (397 VUK GT m.7). 2014 yıl sonu itibarıyla e-fatura kullanıcısı 19.375 mükellef ve aracılık hizmeti veren 38 özel entegratör bulunmaktadır.⁹³

Mükellefler, e-faturalarını kendi bünyelerindeki elektronik, manyetik veya optik ortamlarda muhafaza etmeli ve istenildiğine de sakladıkları şekilde sunulmalıdır. Ayrıca, istenildiği takdirde gösterilebilecek ya da kağıda basılabilecek şekilde muhafaza etmelidir. Mükellefler bu yükümlülüklerini 433 sıra no'lu VUK Genel Tebliği⁹⁴ m.4'e göre, **e-arşiv izni** olarak gerçekleştirebilir⁹⁵ veya saklama hizmeti veren mükellefler

⁹⁰E-fatura uygulaması resmi internet adresi: <http://www.efatura.gov.tr/anasayfa.html> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

⁹¹397 sıra no'lu VUK Genel Tebliği, 5.3.2010 tarihli ve 27512 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. Bu tebliğ, 416, 421 ve 424 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile kısmen değişikliğe uğramıştır. Tebliğin güncellenmiş haline ulaşmak için bakınız: <http://www.efatura.gov.tr/dosyalar/tebligler/397SiraNoluGuncelSekliIleVUKGenelTeblici.pdf> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

⁹²Özel entegrasyon izni almış mükelleflerin listesi için bakınız: <http://www.efatura.gov.tr/efaturaozelentegratorlerlistesi.html> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

⁹³Veriler, GİB'in 2014 yılına ilişkin faaliyet raporundan alınmıştır. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2014/2014_Faaliyet_Raporu.pdf (s.77) (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

⁹⁴433 sıra no'lu VUK Genel Tebliği, 30.12.2013 tarihli ve 28867 sayılı mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanmış; 30.12.2014 tarihli ve 29221 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 443 sıra no'lu VUK Genel Tebliği ile de kısmi değişikliğe uğramıştır.

⁹⁵E-faturalarını saklamak üzere GİB'te kayıtlı e-arşiv sahibi kullanıcıların listesi: <http://www.efatura.gov.tr/earsivkayitlikullanilicilar.html> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

aracılığıyla getirebilir. Saklama hizmeti vermek amacıyla e-arşiv sahibi mükelleflerin, GİB'ten özel entegratör olma izni alması ve e-faturanın arşivlenmesine ilişkin internet sayfasındaki listede yer alması gerekir.⁹⁶ Tebliğ m.13 uyarınca, e-fatura oluşturma ve saklama izni alan mükellefler, 1.4.2015 tarihine kadar e-arşiv uygulamasına geçmişlerdir. Tebliğin 10. maddesine göre ise, internet üzerinden mal ve hizmet satışı yapan ve 2014 yılı gelir tablosu brüt satış hasılatı tutarı 5 milyon lira ve üzerinde olan mükellefler ise en geç 1.1.2016 tarihine kadar e-arşiv uygulamasına geçmek zorundadır. 2014 yıl sonu itibariyle (e-fatura kayıt sistemi kullanıcıları dahil) e-arşiv kullanıcı sayısı 17'dir.⁹⁷

E-arşiv izni alanlar, muhafaza ve ibraz yükümlülüklerini getirirken dikkat etmesi gereken hususlar da 433 sıra no'lu VUK Genel Tebliği'nde düzenlenmiştir (m.9). E-arşiv kullanan mükellefler, belgelerin ve raporların ikinci nüshasını birbirleriyle ilişkili biçimde ve kanunlarda öngörülen sürelerde saklamakla ve istenildiğinde sunmakla yükümlüdür. Bu ikinci nüsha belge ve raporlar, mükellefin kendi bilgi işlem sisteminde veya GİB'ten saklama izni almış özel entegratörlerde saklanmalıdır. **Kendi e-arşivini kullananlar**, bu saklama işlemini yaparken kendi mali mühür ya da nitelikli elektronik sertifika ile onaylayarak gerçekleştirir. **Özel entegratörlerde saklayanlar** ise, belge ve raporlarını ister kendi mali mühür veya nitelikli elektronik sertifikasını isterse özel entegratörün mali mührüyle onaylar. Saklanan elektronik belgeler, muhatabına gönderilen kağıt nüshalar ile aynı içerikte ve aynı görüntüde basılabilecek şekilde olmalıdır. Bu yükümlülüğün kapsamına belge ve raporların doğruluğuna, bütünlüğüne ve değişmezliğine dair her türlü elektronik veri, veri tabanı dosyası, saklama ortamı veya doğrulama ve görüntüleme araçları girer. Saklanan belgelerin sorgusu, görüntülenmesi ve kağıda basılmasında kullanılacak anahtarlardan birinin belge numarası olmalıdır. Bu belge ve raporlar, Türkiye sınırları içinde ve Türkiye kanunlarının geçerli olduğu alanlarda saklanmalıdır; ancak yurt dışında ikinci bir arşiv oluşturmak mümkündür. **Adına fatura düzenlenen mükellefler**, bunları kendilerine iletim yöntemine göre saklamak ve sunmak zorundadır. **Mükellef olmayanlar** ise, e-

⁹⁶E-fatura saklama izni bulunan özel entegratörlerin listesi için bakınız: <http://www.efatura.gov.tr/earsivozelentegratörlistesi.html> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

⁹⁷Veriler, GİB'in 2014 yılına ilişkin faaliyet raporundan alınmıştır. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2014/2014_Faaliyet_Raporu.pdf (s.79) (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

faturaları vergi kanunlarına göre saklamakla yükümlüyse bunları elektronik ortamda saklamalıdır.

E-fatura ve e-arşivin vergi mahremiyeti açısından önemi, mükellefin ticari sır niteliğindeki bilgilerini içermeleri nedeniyledir. Bu nedenle, e-fatura ve e-arşiv süreçlerinde elektronik hizmet sağlayıcıların ortak, yönetici ve çalışanları ile vergi idaresinin ilgili personeli vergi mahremiyetinin ihlali durumunda sorumluluk sahibidir.

3.2.4. Elektronik bilet

Maliye Bakanlığı, VUK mükerrer m.242'ye 2001'de getirilen elektronik belge düzenlemeye ilişkin hükme dayanarak **415 sıra no'lu VUK Genel Tebliği**'ni⁹⁸ (415 VUK GT) yayımlamıştır. Bu tebliğ ile e-bilet uygulamasını *kara ve deniz yolu ile şehirlerarası ve uluslararası yolcu taşımacılığında* başlamıştır. **Tebliğe göre e-bilet**, muhatabına elektronik ortamda iletilmek üzere elektronik belge biçiminde oluşturulan, elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilen bilettir.

Tebliğin 3. maddesine göre e-bilet düzenlemek isteyen mükellefler *tüzel kişi ise* e-fatura uygulamasından yararlanma iznine, *gerçek kişi ise* güvenli elektronik imzaya sahip olmalıdır. Ayrıca, tebliğdeki usul ve esaslara uygun biçimde e-bilet ve e-yolcu listesi düzenleme ve biletleri yolculara sunabilir olmalı ve tebliğde belirlenen raporlama ihtiyaçlarına yönelik altyapı ve hazırlıklarını tamamlamış olmalıdır. E-bilet, elektronik ortamda hazırlanmalı, saklanmalı ve istendiğinde ibraz edilmelidir. Yolculara sunumu ise kağıt halinde de alınabilecek şekilde elektronik ortamda yapılmalıdır. Elektronik yolcu listelerinin kağıt baskıları ise yolculuk boyunca taşıtta bulundurulmalıdır. 2014 yılında yalnızca bir mükellef e-bilet uygulamasından yararlanma izni almıştır.⁹⁹

Mükellefler, her güne ait e-biletleri ve e-yolcu listelerini, o günü takip eden günün sonuna kadar hazırlamak ve saat 23.59'a kadar e-fatura resmi internet adresinde

⁹⁸Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan 415 sıra no'lu VUK Genel Tebliği, 26.6.2012 tarihli ve 28335 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

⁹⁹Veriler, GİB'in 2014 yılına ilişkin faaliyet raporundan alınmıştır. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2014/2014_Faaliyet_Raporu.pdf (s.80) (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

gösterilen bağlantıdan GİB'in sistemine yüklemeleri gerekir.¹⁰⁰ Mükellef gerçek kişi ise güvenli elektronik imzasının, tüzel kişi ise mali mührünün raporda bulunması zorunludur (415 VUK GT m.8). E-biletlerin ve e-yolcu listelerinin muhafazası ve ibrazı ise ikinci bir örneği oluşturularak, e-faturadakine benzer biçimde elektronik ortamlarda gerçekleştirilir (415 VUK GT m.9).

E-bilet, vergi sırrı niteliğindeki ticari ve kişisel bilgileri içeren bir sistemdir. Bu nedenle, e-bilet sürecindeki elektronik hizmet sağlayıcıların ortak, yönetici ve çalışanları ile vergi idaresinin ilgili personeli bu sırrın korunmasından sorumludur.

3.2.5. Diğer uygulamalar

Vergi denetimine yönelik VEDOP uygulamalarıysa mal ve hizmet alımlarına ve satımlarına ilişkin **Ba-Bs Sistemi**¹⁰¹, kayıt saklama gereksinimleri, mükellef bilgileri bildirim sistemi, iade talep dilekçeleri, KDV iadesi risk analiz sistemi, KDV iade takip sistemi, mükellef karne sistemi, sahte belge risk analiz sistemi, veri görselleştirme ve analiz sistemi, bandrollü ürün izleme sistemi, merkezi risk analizi ve katmanlaştırma modeli, sektör bilgi sistemi ve **veri madenciliği**¹⁰².

Vergiye gönüllü uyuma yönelik elektronik uygulamalar da VEDOP'un bir parçasıdır. Önceden hazırlanmış kira beyanname sistemi, kredi kartı yoluyla yapılan satışların izlenmesi ve değerlendirilmesi sistemi, e-ticaretin izlenmesi, vergi iletişim merkezi, kısa mesaj servisi kanalıyla bilgilendirme uygulaması, geri bildirim ve öneri sistemleri de bu kapsamdaki uygulamalardır.

¹⁰⁰E-bilet rapor yükleme portalı için bakınız: <https://portal.efatura.gov.tr/ebilet/> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

¹⁰¹350 sıra no'lu VUK Genel Tebliği uyarınca, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin belirli bir haddi aşan mal ve hizmet alımlarını *Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu* (Form Ba) ile; mal ve hizmet satışlarını ise *Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu* (Form Bs) ile bildirmeleri yükümlülüğü getirilmiştir. Bu tebliğ, 17.8.2006 tarihli ve 26262 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 362 sıra no'lu VUK Genel Tebliği ile kaldırılmış olmakla beraber, uygulamada 362, 381 ve 396 sıra no'lu VUK Genel Tebliği esas alınmaktadır (Alptürk, 2008: 103 vd.).

¹⁰²Genel olarak veri madenciliği, açık olmayan bir bilgiye erişmek için büyük çaplı verilerin ayrıştırılarak faydalı verilerin elde edilmesi sürecidir.

<http://global.britannica.com/EBchecked/topic/1056150/data-mining> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

4. Bilişim Sistemlerinde Vergi Mahremiyetinin Korunması

Vergilemenin muhatabı mükellefin sır niteliğindeki bilgilerinin korunması ve paylaşılmaması, idarenin VEDOP kapsamında bir programda yaptığı işlemler için de söz konusudur. Üstelik idare, VEDOP sayesinde bu bilgileri mükelleften bizzat edindiği gibi mükellefin işlem ve eylemlerinin elektronik ortamda kendi kontrolünde olmasını sağlayarak da öğrenebilmektedir. Bu verilerin ne şekilde öğrenildiği ve korunduğu VEDOP uygulamalarına göre ayrı ayrı değerlendirmeye tabidir. Verilerin suç teşkil eden biçimde kanunda gösterilen kişiler ya da üçüncü kişilerce kullanılması durumunda ne olacağı ise ayrıca bir değerlendirme konusudur.

4.1. Vergi Mahremiyetinin Korunmasını Gerektiren Bilişim Sistemlerinde Alınan Tedbirler

Vergi idaresi, mükellefe ilişkin verileri toplayan, bilgi olarak düzenleyen, kullanan ve muhafaza eden tek mercidir. Konuya ilişkin diğer kurum ve kuruluşlar, mükellef hakkında kendilerini ilgilendiren ve idare tarafından paylaşılan sınırlı bilgi sahibidir. İdarenin mükellefe ilişkin bilgileri yüklediği bilişim sistemleri, yalnızca internet sayfaları ile sınırlı değildir. Faturalama, muhasebat, tahsilat, haciz, özelge, bilet satışı, arşivleme işlemlerini de her bir konuya ilişkin yazılımlar üzerinden gerçekleştirmektedir.

4.1.1. İnternet vergi dairesinde vergi mahremiyetinin korunması için alınan tedbirler

Vergi idaresinin mükellef ile en çok ilişkiye girdiği ve en kapsamlı programı olan GİB İnternet Vergi Dairesi¹⁰³,nde mahremiyet öncelikle önem arz etmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sayfası üzerinden 1999'da erişime açılan daire, günümüzde mükelleflere şifreli ve şifresiz olmak üzere iki şekilde hizmet vermektedir. Sistem, işlemlerin kural olarak şifreli yapılması şeklinde düzenlenmiştir. Şifre, kişiye özel olup bağlı olunan vergi dairesinden alınabilmektedir.

¹⁰³Erişim adresi: <https://intvd.gib.gov.tr/internetvd/index.jsp> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

Gelir İdaresi Başkanlığı'nca İnternet Vergi dairesine eklenen birçok işlemin, şifre sahibi *mükellefler, yetkili aracilar*¹⁰⁴ veya *ilgili noter*¹⁰⁵ tarafından yapılmasına izin verilmiştir.¹⁰⁶ Yetkili meslek mensupları, mükellefle yaptıkları sözleşmeleri ve onların beyannamelerini gönderir. E-beyannamelerin gönderimi ve onaylanmasına ilişkin sorgulama işlemleri de yapılabilir. Matbaa işletmeleri, VUK kapsamında bastıkları belgelerin girişini yapar. Tütün ve alkollü içecek ithalatçıları, bu ürünlere ilişkin bandrol ve ürünleri bildirir. Noterler, tasdik ettikleri belge ve defterlere ilişkin bildirimleri iletir. Mükellef, bazı beyannamelerin vergilendirme, tahakkuk, tahsilat ve borç bilgileri ile gecikme zammı tutarlarını öğrenebilir; ayrıca, kendi üzerindeki taşıtların plakasına, bunların vergi ve trafik para cezalarına bu yolla erişebilir ve bunları kredi kartı kullanarak sanal pos cihazı yardımıyla ödeyebilir. Vergi iadesine ilişkin dilekçeler ile ÖTV bildirimleri ve ÖTV'ye ilişkin bazı talepler iletilebilir. Bu işlemler, **İVD'ye şifre ile giriş yapılarak** gerçekleştirilir.

Şifresiz yapılabilen işlemler¹⁰⁷ sınırlı sayıda ve çoğunlukla sorgulamaya yönelik işlemlerdir. Kişiyeye özel şifre gerekmez de kişinin kimlik bilgileri ya da birtakım doğrulayıcı bilgiler doğrulanarak veriye erişime izin verilmektedir. Bu yüzden mükelleften istenen şifre veya bilgileri bilen kimseler dışında mükellefe özel sayfaya üçüncü kişilerin girebilmesi kural olarak mümkün değildir. Ancak sistem, ilgili vergi idaresi personeline de açık olduğundan bu personelin VUK m.5 uyarınca sırrı saklama sorumluluğu söz konusudur. İnternet sayfasının yönetiminden sorumlu *GİB Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı'nın* sistemden sorumlu personeli de aynı sorumluluğun kapsamındadır. Ayrıca, mükellef adına işlem yapma konusunda bağlı

¹⁰⁴Yetkili aracilar, mükellef adına işlem yapma konusunda bağlı vergi dairesi tarafından yetkilendirilen 3568 sayılı Kanun'a tabi meslek mensubu olan yeminli mali müşavirler ve serbest muhasebeci mali müşavirlerdir.

¹⁰⁵“İlgili noter” terimi, mükellefe ilişkin defteri ya da belgeyi tasdik eden noteri ifade eder.

¹⁰⁶2014 yılı itibarıyla İnternet Vergi Dairesi'nde yapılabilen işlemler, GİB'in 2014 yılı Faaliyet Raporu'nda şifreli – şifresiz ayrımı yapılmaksızın s.26-28'de, çalışmada verildiği şekilde sıralanmıştır. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2014/2014_Faaliyet_Raporu.pdf (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

¹⁰⁷Bu işlemler, kira beyannamesi gönderme (gayrimenkul sermaye iradının beyanı), vergi kimlik numarası sorgulama, e-vergi levhası sorgulama, borç bilgisi alma, dilekçe sorgulama, ÖTV 2A Belgesi sorgulama, resen terk ettirilen mükelleflere ait sorgulama, cep telefonu harcı ödeme, ihbar bildirim ve 6111 veya 6552 sayılı Kanun kapsamında borç sorgulama ve ödemedir.

vergi dairesi tarafından yetkilendirilen 3568 sayılı Kanun'a tabi meslek mensupları ve verginin tahsili aşamasına kadar sorumlu olan personel de VUK m.5'e tabidir.

VEDOP-3 projesi kapsamında tüm vergi dairesi başkanlıkları ve defterdarlıkların e-VDO'ya geçmesi sonucu Türkiye'deki tüm mükellefler bu sistemde bulunmaktadır. Mükelleflerin mahremiyet kapsamındaki kayıtlarından hem bağlı olunan vergi dairesi personeli, hem sisteme erişebilen diğer personel, tarh ve tahakkuka ilişkin birimde çalışıyorsa VUK m.5, tahsil aşamasına ilişkin birimdeyse AATUHK m.107 kapsamında sorumludur. Burada özellikle mükelleflerin nüfus bilgileri ile malvarlığına ve varsa ticari portföyüne ilişkin bilgiler mahremiyete konu olur. Mükellef, bunların vergileme işlemi dışında üçüncü kişilere paylaşılmamasını isteme hakkına sahiptir.

4.1.2. Diğer sistemlerde vergi mahremiyetinin korunması için alınan tedbirler

EBTİ projesi kapsamında banka personelinin de tahsilat yapabilmek için mükellefin sınırlı da olsa bilgilerine erişmesi gerektiğinden, mahremiyetin korunmasına ilişkin olarak tahsili yapacak *banka personeli ve vergi idaresi ile bilgi paylaşımını sağlayan sistemin personeli* de AATUHK m.107'ye göre vergi alacağının tahsili yapılırken kanunun uygulanmasında görevli olmaları nedeniyle sorumludur. Benzer bir sorumluluk **e-haciz sisteminde** de söz konusudur. İlgili vergi dairesi personeli ile ilgili banka(lar) arasındaki irtibatı ve işlemlerin yapılmasını sağlayan elektronik sertifika hizmet sağlayıcısı¹⁰⁸ ve vergi dairesinin müdürü, muhasebe bölümünden sorumlu müdür yardımcısı, icra servisi şef ve memurları ile bankanın ilgili personeli¹⁰⁹ de vergi mahremiyetinin korunmasından sorumludur.

¹⁰⁸Elektronik sertifika hizmet sağlayıcısı kavramına ve vergi mahremiyeti ile ilişkisine 4.2 no'lu başlıkta ayrıntılarıyla değinilmektedir.

¹⁰⁹İlgili banka personeli, tahsilatın ne şekilde gerçekleştirildiğine göre değişir. Tahsilat vezne aracılığıyla gerçekleştiriliyorsa veznenin gişe memuru, gişe yetkilisi, ilgili şube müdür yardımcısı ve şube müdürü ile vergi idaresinin ya da Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nın hesabına paranın aktarılmasını sağlayan havale veya elektronik fon transferi işlemi gerçekleştiren banka şubesi personelidir. Elektronik bankacılık kanalıyla gerçekleştirildiği takdirde ise, bankanın elektronik sisteminden yatırılan vergi veya cezanın ilgili hesaba aktarılması işleminin tamamlanmasını sağlayan memur, sorumlu şef ve diğer yöneticilerdir. İşlemin yapılabileceği elektronik sistemler, otomatik vezne makineleri ve internet bankacılığı sistemidir.

Motorlu taşıtlara ilişkin vergiler ile 6111 ve 6552 sayılı Kanun kapsamında gerçekleştirilen tahsilatlar *İnternet Vergi Dairesi üzerinden sanal pos cihazı kullanılarak* da tahsil edilebilmektedir. Bu durumda sanal pos cihazı servis sağlayıcısının da sorumluluğu söz konusudur.

Mükelleflerin uygulamaya ilişkin şahsi sorularının cevaplanmasına yönelik **e-özelge sisteminde** de özelgelerin sır niteliğinde bilgi içermesi halinde bu bilgiler gizlenerek özelge havuzunda toplanmasından sorumlu personelin ve bilişim altyapı personelinin vergi mahremiyetini koruma sorumluluğu da mevcuttur.

Vergi dairesinin elektronik ortamda yapılabilen e-beyanname, e-defter, e-arşiv, e-fatura, e-bilet işlemlerinde yalnızca vergi idaresinin değil, VUK mükerrer m.242/f.son'a göre kurulan özel hukuk tüzel kişiliğini haiz şirketlerin¹¹⁰ ortak, yönetici ve çalışanlarının sorumluluğu da söz konusudur.

4.2. Mahremiyetin Sağlanmasında Elektronik Sertifika Hizmet Sağlayıcının Rolü

Mükellefe ilişkin işlemlerini yukarıda sayılan programlar üzerinden gerçekleştiren ve çok sayıda veriyi işleyen idare, aynı zamanda bu işlemler sonucunda mükellef hakkında öğrendiği bilgileri güvenli bir şekilde koruma ve izinsiz paylaşmama sorumluluğuna da sahiptir. İVD başta olmak üzere bilişim sistemlerinde gerçekleştirdiği işlemlere ait veri akışının güvenlik önlemleri, ESHS tarafından tesis edilmektedir. Bu durumda, sağlayıcının kimler olabileceği ve sağladığı hizmetler önem arz etmektedir.

4.2.1. Elektronik sertifika hizmet sağlayıcı oluşturma

Elektronik İmza Kanunu'na göre¹¹¹ **Elektronik Sertifika Hizmet Sağlayıcısı (ESHS)**, BTK'nın izniyle "(...)elektronik sertifika, zaman damgası ve elektronik imzalarla ilgili hizmetleri sağlayan kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek veya özel hukuk tüzel kişilerdir. (EİK – m.8)" Bu kuruluşlar, BTK'ya yaptıkları bildirimden iki ay sonra

¹¹⁰Bu şirketler, Elektronik Sertifika Hizmet Sağlayıcısı'dır.

¹¹¹5070 sayılı bu Kanun, 23.1.2004 tarih ve 25355 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak, Kanun'un m.25 hükmü uyarınca 23.7.2004'te yürürlüğe girmiştir.

faaliyete geçer. Ancak, Kanun'daki koşullardan birini sağlamadığı takdirde faaliyetleri durdurulur. Ülkemizde dördü özel teşebbüs, ikisi kamu kurum ve kuruluşu¹¹² olmak üzere altı *sağlayıcı* tarafından elektronik sertifika ve buna bağlı hizmetler verilmektedir. Ülkemizdeki kamu kurum ve kuruluşları, ihtiyaç duydukları nitelikli elektronik sertifikaları kural olarak Kamu Sertifikasyon Merkezi'nden temin etmekle yükümlüdür.¹¹³

4.2.2. Elektronik sertifika ve nitelikli elektronik sertifika tesisi ve temini

Kanun ile düzenlenen, kamu kurum ve kuruluşları için tek bir çatıdan sağlanan **elektronik sertifika**, elektronik ortam için kullanılan bir tür kimlik kartıdır (Orer, 2011: 87). 5070 sayılı Kanun'a göre ise "İmza sahibinin imza doğrulama verisini ve kimlik bilgilerini birbirine bağlayan elektronik kaydı ifade eder. (m.3/f.1/1)". Güvenli e-imza için gereken nitelikli elektronik sertifikanın koşulları EİK'da sayılmıştır.

EİK m.9'a göre, nitelikli elektronik sertifikada bulunması zorunlu unsurlar sırasıyla şunlardır:

- Sertifikanın "nitelikli elektronik sertifika" olduğuna dair bir ibare,
- Sertifika hizmet sağlayıcısının kimlik bilgileri ve kurulduğu ülke adı,

¹¹²Bu kurum ve kuruluşlar 6.9.2004 tarihli ve 25575 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 2004/21 sayılı Başbakanlık Genelgesi uyarınca oluşturulmuştur.

¹¹³Bu yükümlülük, 2004/21 sayılı Başbakanlık Genelgesi'nden kaynaklanmaktadır. Bu genelgede kamu kurum ve kuruluşlarının ihtiyacı olan elektronik sertifikanın oluşturulması ve işletilmesi görev ve sorumluluğu tek bir çatıda toplanarak TÜBİTAK'a bağlı Ulusal Elektronik ve Kriptoloji Araştırma Enstitüsü Müdürlüğü'ne verilmiştir. UEKAE'nin çalışmalarının gözlem ve denetimi görevi de Telekomünikasyon Kurumuna (Bu kurumun adı, 10.11.2008 tarihli ve 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu'nun m.65/f.3 hükmü uyarınca Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu olarak değiştirilmiştir.) verilmiştir. UEKAE'nin kuracağı sertifikasyon merkezi ile kamu kurum ve kuruluşları arasında koordinasyon görevi de Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı'na (Bu kuruma yönelik yapılan atıflar, 641 sayılı Kalkınma Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname m. 43/f.1/b uyarınca Kalkınma Bakanlığı'na yapılmış sayılır.) verilmiştir. TÜBİTAK UEKAE bu bağlamda Kamu Sertifikasyon Merkezi'ni (Kamu SM) kurmuş ve Telekomünikasyon Kurumuna yapmış olduğu bildirim uygun bulunması neticesinde 30 Haziran 2005 tarihinde Elektronik Sertifika Hizmet Sağlayıcı olarak faaliyete geçmiştir.

Başbakanlık'ın 2004/21 ve 2006/20 sayılı genelgeleri uyarınca kendine tanınan yetkiye dayanarak Emniyet Genel Müdürlüğü, kök sertifika ihtiyacını Kamu Sertifikasyon Merkezi'nden sağlamayı; ancak sertifika hizmetini kendi bünyesinde oluşturduğu EGM Sertifikasyon Merkezi'nden almayı tercih etmiştir. EGM'nin kullandığı hakka sahip diğer kamu kurum ve kuruluşları ise Türk Silahlı Kuvvetleri, Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Dışişleri Bakanlığı ve Telekomünikasyon İletişim Başkanlığı'dır.

- İmza sahibinin teşhis edilebileceği kimlik bilgileri,
- Elektronik imza oluşturma verisine karşılık gelen imza doğrulama verisi,
- Sertifikanın geçerlilik süresinin başlangıç ve bitiş tarihleri,
- Sertifikanın seri numarası,
- Sertifika sahibi diğer bir kişi adına hareket ediyorsa bu yetkisine ilişkin bilgi,
- Sertifika sahibi talep ederse meslekî veya diğer kişisel bilgileri,
- Varsa sertifikanın kullanım şartları ve kullanılacağı işlemlerdeki maddî sınırlamalara ilişkin bilgiler,
- Sertifika hizmet sağlayıcısının sertifikada yer alan bilgileri doğrulayan güvenli elektronik imza.

Bu unsurları taşıyan ve BTK tarafından izin verilen kuruluşlarca çıkarılan sertifikalar nitelikli elektronik sertifikalardır. Aynı şekilde, yabancı elektronik sertifikalar da Kanun'un m.14 hükmü uyarınca, öncelikle milletlerarası bir anlaşmanın varlığına bakılır. Böyle bir anlaşma bulunmuyorsa, nitelikli elektronik sertifikaya ilişkin m.9'daki teknik koşulları taşıması ve kurulduğu ülkede ESHS olarak o ülke yasalarına uygun bir kuruluş olması gerekir (Orer, 2011: 100). Sertifikanın geçerlilik süresi, taraflarca sözleşme ya da taahhütname ile belirlenir (Elektronik İmza Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.10). Bir elektronik sertifikanın geçerliliği, geçerli bir kök sertifika silsilesinde oluşturulmuş, süresi dolmamış ve iptal edilmemiş olmasına bağlıdır (Orer, 2011: 102).

4.2.3. Elektronik imza ve güvenli elektronik imza tesisi ve temini

Elektronik sertifika yoluyla taşınan **elektronik imza**: “Başka bir elektronik veriye eklenen veya elektronik veriyle mantıksal bağlantısı bulunan ve kimlik doğrulama amacıyla kullanılan elektronik veriyi ifade eder. (5070 s.K. m.3/f.1/b)”. Yasal koruma sağlanabilmesi için kullanılması gereken güvenli elektronik imzanın koşulları da Kanun'da sayılmıştır. Buradaki *yasal korumadan amaç*, güvenli elektronik imzanın elle atılan imza gibi hukuki sonuç doğurması, dolayısıyla TBK m.15/f.1'de atıf yapılan **adi yazılı şekil** şartını sağladığı kabul edilmesidir (5070 s.K. m.5/f.1). Buna göre, HMK

m.205'e göre de güvenli e-imza ile oluşturulan veriler, **adi senet hükmündedir** (Orer, 2011: 80). Ancak, EİK m.5/f.2'ye göre, *kanunların resmî şekli zorunlu kıldığı*¹¹⁴ veya *özel bir merasim istediği işlemler*¹¹⁵ ile *teminat sözleşmelerinde*¹¹⁶ güvenli e-imza kullanılamaz.

EİK m.4'e göre, bir e-imzanın **güvenli elektronik imza** niteliğinde olması için bu *imza sahibine özgü olmalı, sadece imza sahibinin tasarrufundaki güvenli e-imza oluşturma aracı ile meydana getirilmeli, nitelikli elektronik sertifikaya dayanarak imza sahibinin kimliği belirlenebilmeli ve imzalanmış elektronik veride sonradan bir değişikliğin tespitini sağlama olanağı bulunmalıdır.*

Bir e-imzaya ilişkin yaşanabilir **başlıca sorunlar**, bu e-imzanın güvenli olup olmadığı ve yetkisiz kişilerin eline geçtiğinde bu kişilerin yaptığı işlemlerde e-imza sahibinin rızasının bulunmadığının ispatıdır. Güvenli e-imzaya ilişkin koşullar kanunda açıkça belirtilmiş olduğundan bir e-imzanın güvenli olup olmadığına erişmek, hizmet sağlayıcı tarafından geliştirilmiş güvenli e-imza doğrulama yazılımı aracılığıyla mümkündür (Kaya Benschir ve Topcan, 2010: 132). Ancak, imzaya ilişkin sistem, izlemeye ve sistemdeki kırılmayı belirlemeye müsait değilse imzanın yetkisiz kişilerce kullanıldığına ulaşmak zordur (Orer, 2011: 86).

¹¹⁴Örneğin, Tapu ile ilgili tescil, terkin ve değişiklik gibi tasarruf işlemleri, TMK m. 1013 vd.'na göre yazılı olarak yapılır. İşlemin kural olarak mürekkepli kalemle imzalanarak yapılacağı da 10.11.2009 tarihli ve 27402 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Tapu Sicil Müdürlüklerince Düzenlenen Resmî Senetlere İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 20. maddesinde düzenlenmiştir. İstisnası da aynı Yönetmelik'in 21. maddesine göre, imza bilmeyenler için maddede belirtildiği şekilde parmak izi alınmasıdır. Kanun'da yazılı şekil şartı, Yönetmelikte de buna bağlı olarak mürekkepli kalemle imza şartı düzenlendiğinden bu işlemlerde e-imza kullanılması söz konusu değildir.

¹¹⁵Örneğin, Evlenme, TMK m.141 vd.'nda açıklanan özel merasim usullerine göre gerçekleştirilir.

¹¹⁶Teminat sözleşmeleri, geniş anlamda, bir kişinin bir başkasının malvarlığıyla ilgili zarar tehlikesini üstlenmesidir. Dar anlamda açıklanacak olursa, birinin edim borcunu ifa etmeme tehlikesinin üstlenilmesidir. Dar anlamda teminat sözleşmeleri, kişisel teminat ve ayni teminat olarak ikiye ayrılır. Kişisel teminat sözleşmeleri ise kefalet ve teminat amaçlı garanti sözleşmeleridir (Özen, 2011: 1-2, 6). Türk Borçlar Kanunu'nda Kefalet Sözleşmesi özel olarak düzenlenmiştir. Kanun'un 581. maddesine göre "Kefalet sözleşmesi, kefilin alacaklıya karşı, borçlunun borcunu ifa etmemesinin sonuçlarından kişisel olarak sorumlu olmayı üstlendiği sözleşmedir." Bu sözleşme, yazılı olmadıkça ve kefilin sorumlu olacağı azami miktar ve kefalet tarihi belirtilmedikçe geçerli değildir. Kefilin, sorumlu olduğu azami miktarı, kefalet tarihini ve müteselsil kefaletle ilişkin bir ifadeyi el yazısıyla belirtmesi şarttır. TBK'daki bu şartlar nedeniyle, e-imza yoluyla kefalet sözleşmesi yapılması mümkün değildir.

4.2.4. Hizmet sağlayıcı ile sertifika sahibi idare arasındaki ilişki

Elektronik Sertifika Hizmet Sağlayıcı ile nitelikli elektronik sertifika sahibi arasındaki ilişkinin kaynağı aralarındaki sözleşmedir. Sertifika sahibi, bazı kurumlarda imza yetkisi sahibi tüm personel iken, bazılarındaysa yalnızca amir konumundaki personeldir. Bazı kurumlar ise imza yetkisi olmasına bakmaksızın tüm personeline sağlamakta, bazıları da kurum ile ilişki içerisinde olan ya da kurumdan hizmet alan üçüncü kişilere de yalnızca kurum ile veri paylaşımında kullanmak üzere sertifika sağlamaktadır.¹¹⁷ Vergi idaresi de internet vergi dairesi başta olmak üzere elektronik ortamdaki işlemlerini nitelikli elektronik sertifika kullanarak gerçekleştirmektedir. Türkiye'deki tüm vergi dairelerinde otomasyon sistemine geçildiği için, kurumda çalışan personel de e-imza kullanarak işlemlerini gerçekleştirmektedir. Mükellefler ise yaptıkları işlemlere göre e-imza gerekliliği söz konusudur. Örneğin e-fatura, e-defter ve e-arşiv sistemlerini ister GİB'in doğrudan sunduğu isterse GİB'in izin verdiği ve sistemiyle uyumlu özel entegratörler aracılığıyla oluşturabilmekte ve yürütebilmektedir. İşleme ilgili meydana gelecek uyumsuzluk incelenerek duruma göre özel entegratörün, GİB'in ya da GİB'e elektronik sertifika hizmeti sağlayanın sorumluluğuna gitmek mümkündür.

4.3. Bilişim Sisteminde Vergi Mahremiyetinin İhlali

Mükellefin ister bilişim sistemleri ister kağıt kullanılması yoluyla olsun kullanılan, muhafaza edilen ve yasal çerçevede kullanılan bilgilerinin hukuka aykırı biçimde paylaşılması ya da birilerinin menfaati için kullanılması halinde suç oluşur. Kanunlarda vergi mahremiyetinin ihlali olarak adlandırılan bu eylem, tarh ve tahakkuk aşaması ile yargılama süreci bakımından VUK m.5, mükerrer m.242 ve m.362'de; tahsil aşaması içinse AATUHK m.107'de suç olarak düzenlenmiştir. Bu maddelerde suç, özgü suç niteliğinde düzenlendiğinden failleri hükümde belirtilen niteliklerden birine sahip olmalıdır. Bu kapsama girmeyen ancak mahremiyeti ihlal eden failer ise somut olaya göre ihlal edilen hakka konu verinin niteliğine göre başka suçlar çerçevesinde yargılanırlar.

¹¹⁷Maliye Bakanlığı'nın da aralarında bulunduğu bazı kamu kurumlarının 2009 yılındaki e-imza uygulamasına ilişkin derlenmiş ayrıntılı bilgi Kaya Benschir ve Topcan'ın eserinde yer almaktadır (2010: 162 vd.).

4.3.1. Vergi mahremiyetinin ihlali suçuna ilişkin yasal düzenlemeler

Vergi mahremiyetinin ihlali, her ne kadar genel kanun olan TCK'da doğrudan düzenlenmemiş olsa da, ceza hukuku bağlamında özel kanun niteliğinde olan VUK'ta m.362'de ve AATUHK m.107'de düzenlenmiş bir suçtur. Suç teşkil eden her hareket gibi, kanun koyucu tarafından **suçta ve cezada kanunilik ilkesi**¹¹⁸ gereği kanunla düzenlenmiştir. Bu husus, modern ceza hukukunun uygulanmasının doğal bir sonucudur.

213 sayılı VUK m. 362'ye göre:

“Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanununun 239'uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır. (VUK – m.362/f.1)”

6183 sayılı AATUHK m. 107'ye göre de:

“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. (AATUHK – m.107/f.1)”

¹¹⁸Ceza Hukuku'nun dayandığı başlıca ilke **suçta ve cezada kanunilik**dir. Bu ilkenin başlıca varlık nedeni, suç tanımında ve cezalandırmada keyfiliği önlemek ve soruşturmanın, kovuşturmanın ve infazın insan onuruna yaraşır biçimde yürütülmesine dayanak oluşturmaktır. 1948'de BM Genel Kurulu'nda kabul edilen İHEB m.11'de ve 1950'de düzenlenen AİHS m.7'de suçta ve cezada kanunilik ilkesi açıkça kabul edilmiştir. Türk Hukuku'nda bu ilke 1876 tarihli Kanuni Esasi'den bu yana anayasalarda yer almaktadır. Yürürlükte olan 1982 Anayasası'nda m.38'de ve TCK'da m.2'de bu ilke, açıkça ve katı bir biçimde düzenlenmiştir. Bu ilke, yazılılık, belirlilik, öngörülebilirlik, kıyas yasağı, idarenin suç ve ceza yaratamaması ve (özellikle aleyhte) geçmişe yürüme yasağı ilkeleri ile anlam kazanır (Turinay, 2013: 120). Buna göre, suç teşkil eden bir hareket ve bunun cezai yaptırımını yalnızca Kanun ile kıyas yapılamayacak biçimde ve kural olarak yürürlüğe girdiği tarihten itibaren uygulanmak üzere düzenlenir.

5237 sayılı TCK'da "Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması" başlığı altında m. 239'da düzenlenen suç ise:

"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 adli para cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi halinde de bu fıkraya göre cezaya hükmolünür. (TCK – m.239/f.1)"

Görüldüğü üzere kanun koyucu, TCK m.239'da düzenlenen *sırrı ifşaya ilişkin bir suçun özel hali* olarak vergi mahremiyetinin ihlalini VUK m.362'de ve AATUHK m.107'de düzenlemiştir. VUK'taki hüküm tahakkuka kadar olan aşamayı, AATUHK'taki hüküm de tahakkuktan tahsile kadar giden aşamayı kapsayarak konuya ilişkin boşluk bırakmamaktadır. Her iki hüküm de cezalandırma ile ilgili olarak TCK m.239'a atıf yaparak uygulamada birlik sağlanmıştır.¹¹⁹

2008'deki değişiklikten önce aynı amaca hizmet eden ve birbirini tamamlayan hükümlerden 213 sayılı Kanun m. 362'nin atıf yaptığı 765 sayılı TCK m.198'de, 6183 sayılı Kanun m. 107'den daha az ceza öngörülmekteydi.¹²⁰ Bu durum, uygulamada,

¹¹⁹23.1.2008 t. 5728 sayılı Kanun'un m.160 ve m.278 hükümleri ile uygulamada birlik sağlanmıştır.

¹²⁰1.6. 2005'e kadar yürürlükte kalan 765 sayılı Türk Ceza Kanunu (Mülga)'na göre **meslek sırrının açıklanması suçu** şu şekilde düzenlenmiştir:

"Bir kimse resmi mevki veya sıfatı veya meslek ve sanatı icabı olarak ifşasında zarar melhuz olan bir sırta vakıf olup ta meşru bir sebebe müstenit olmaksızın o sırrı ifşa ederse üç aya kadar hapis ve elli liraya kadar ağır cezayı nakdiye mahkum olur. Eğer zarar vaki olmuş ise cezayı nakdi elli liradan az olamaz. (765 sayılı mülga Kanun – m.198)"

6183 sayılı AATUHK'taki hükümde de vergi mahremiyetinin ihlali 2008'e değin şu şekilde düzenlenmişti:

"(1)Bu Kanunun tatbikında vazifeli bulunan kimseler, bu vazifeleri dolayısıyla amme borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına ait öğrendikleri sırlarla, gizli kalması lazımgelen diğer hususları ifşa ettikleri takdirde 2 aydan 6 aya kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar.

(2)Bu sırları kendileri veya başkaları için menfaat temini maksadı ile ifşa edenler beş aydan iki seneye kadar hapis cezası ile cezalandırılır ve bu suçun failleri ile birinci fıkradaki suçun mükerrirlerinin bir daha Devlet hizmetinde kullanılmamalarına karar verilir. (AATUHK – m.107)"

tahakkuk aşamasındaki süreçte aynı suçu işleyenler ile tahsil aşamasında bu suçu işleyenler arasında adil olmayan bir cezalandırmaya neden olmaktadır.

2008’de yapılan değişikliğin bir diğer önemli sonucu da TCK’da atıf yapılan hükmün değişmesidir. VUK m.362’de atıf yapılan 765 sayılı mülga TCK m.198’de düzenlenen sırrın ifşasına ilişkin suç, açıklanmasında zarar bulunan *genel* kapsamdaki sırrların kamu görevlisi veya meslek mensubunca açıklanmasına ilişkin idi. Bu suç, uygulanmakta olan 5237 sayılı TCK’da bir görüşe göre hiçbir hükme karşılık gelmemekte (Albayrak, 2012: 918; İçel vd., 2014: 819), bir başka görüşe göre de “Kişilere Karşı Suçlar” kısmında **Özel Hayata ve Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar** bölümü altında düzenlenen m.137’ye karşılık gelmektedir (Centel vd., 2009: 773). Ancak, VUK’ta 2008 yılında yapılan değişiklik ile¹²¹ 5237 sayılı TCK’nın “Topluma Karşı Suçlar” kısmında **Ekonomi, Sanayi ve Ticarete İlişkin Suçlar** bölümü altında düzenlenen *ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması* suçuna (m.239) atıf yapılmıştır. Burada, suça ilişkin bakış açısında, korunan hukuki menfaatin ele alınmasında bir değişiklik söz konusudur. Kanun koyucu, suçun ekonomi ile ilgili kurumlara ve ilişkilere verdiği zararı da göz önüne alarak, yeni TCK’nın yürürlüğe girmesi nedeniyle özel kanunlarda 2008 yılında kanun değişikliği yaptığı sırada vergi mahremiyetinin ihlaline ilişkin TCK m.239’a yollama yapmıştır. Böylece, vergi mahremiyetinin ihlalinin soruşturma ve kovuşturmasının TCK m. 239’a göre yürütülmesini, bu suç sabit olduğu takdirde TCK m.239’a göre cezalandırılmasını öngörmüştür. TCK m.239’da düzenlenen suç şikayete bağlı olduğundan, vergi mahremiyetinin ihlali suçunun soruşturulması da mağdurun talebine bağlıdır.

4.3.2. 6183 ve 213 sayılı Kanunlara göre vergi mahremiyetinin ihlali suçunun faili

Fail, TCK m. 37’ye göre, yasada belirtilen ve suç teşkil eden eylemi gerçekleştiren, suç işleme ehliyetine sahip kimsedir. TCK m.239’da belirtilen suçu işleyen, **sıfat, görev, meslek veya sanatı gereği bilgi ve belgeleri elde edebilen** kimselerdir. Bu suç, belli özelliklere sahip failer tarafından işlenebilir olduğundan **özgü suç** niteliğindedir

¹²¹23/1/2008 tarihli 5728 sayılı Kanun m.278 ile gerçekleştirilmiştir.

(Şenyüz, 2013: 410; Karakoç, 2012: 512; Çomaklı, 2008: 203 vd.; Taş, 2008: 93). Vergi mahremiyetinin ihlalinin de özgü suç olduğu, VUK m.5/f.1 ve f.4'te, mükerrer m. 242/2'de ve 6183 sayılı AATUHK m.107/f.1'de failerin belli özelliklerinin açıkça belirtilmesinden anlaşılmaktadır.

213 sayılı VUK m.5/f.1 uyarınca, vergi mahremiyetinin ihlali suçunun faili olabilecek kimseler: *Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar; vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar; vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler; vergi işlerinde kullanılan bilirkişilerdir.*

Vergi muamele ve incelemelerinden maksat, verginin tarhi ve tahsili, cezai işlemler, inceleme ve yoklama işlemleridir. Bu işlemleri yapanlar ile ilgili olarak akla ilk gelenler **GİB'in, vergi dairesi başkanlıklarının, defterdarlıkların ve bağlı birimlerin personelidir.** İlgili yönetmeliklerde **memur** ifadesi kullanıldığından, işin niteliği gereği 657 sayılı Kanun m.4'te yer alan memur, sözleşmeli personel ya da geçici personel olabilecekleri anlaşılmaktadır. Vergi mahremiyetini ihlal ettikleri takdirde bu kimseler, yalnızca VUK veya AATUHK'a göre değil, 657 sayılı Kanun m.31'e göre verdikleri kamu hizmetleri ile ilgili gizli bilgileri yetkili Bakan'ın yazılı izni olmadan açıkladıkları takdirde, Kanun'un m.125/E-h hükmü uyarınca devlet memurluğundan çıkarılırlar (Bayraklı, 1999: 34). Buna dair bir düzenleme günümüzde VUK'ta yer almasa da 657 sayılı Kanun, personele ilişkin genel kanun niteliğinde olduğundan uygulanır.¹²² Ayrıca, AATUHK m.107'ye göre **tahsil ile yetkili bankanın ilgili personeli** de vergi muamelesi sayılabilecek iş yaptıkları ve sırta vakıf olduğu halde vergi mahremiyetini ihlal ettiği takdirde bu kapsamda değerlendirilmelidir.

Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar ise, bu mahkemelerde görev yapan hakimler, Danıştay'da görevli savcılar ve Adalet Bakanlığı'nca bu yargı organlarında görevlendirilen idari personeldir. Hakim ve savcılar

¹²²Vergi mahremiyetinin ihlali suçuna ilişkin 1950 tarihli 5432 sayılı Kanun'da (m.339/f.2) ve 1961 tarihli 213 sayılı Kanun'un ilk halindeki hükümlerde (m.362/f.2), suçta tekerrür edenlerin bir daha devlet hizmetinde istihdam edilmeyeceğine yer verilmişti. Bu fıkra, 23.1.2008 tarih ve 5728 sayılı Kanun'un m.278 uyarınca yürürlükten kaldırılmıştır.

için, 2802 sayılı Kanun¹²³ m.69'a göre "meslekten çıkarma"; diğer personel içinse 657 sayılı Kanun m.125/E-h'a göre "bir daha atanmamak üzere memurluktan çıkarma" şeklinde ayrıca bir disiplin yaptırımına tabi tutulmaları mümkündür.

Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler, takdir komisyonu, uzlaşma komisyonu ve rapor değerlendirme komisyonu üyeleridir. Komisyonların oluşumu, görev ve yetkileri ise takdir komisyonu için VUK m.72 – 76'da, uzlaşma komisyonu için VUK Ek m.1'de, rapor değerlendirme komisyonu içinse VUK m. 140/f.2'de düzenlenmiştir.

Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler ise komisyonların veya vergi yargılama makamlarının komisyonun ya da yargı merciin asıl işi dışındaki bir konuda tecrübesinden ya da özel mesleki bilgisinden yararlandığı kimselerdir.¹²⁴

Aynı kanun maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca da, mükellefe ilişkin bilgi verilen idari ve adli makamlarda çalışanlar, banka çalışanları, kanunla kurulan meslek kuruluşları veya 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarının¹²⁵ yetkili ve görevlilerini de fail olabilecek kimseler arasında değerlendirmek gerekir. Zaten ilgili hükümde de "Bu takdirde **kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumlar** da bu maddede yazılı yasaklara uymak zorundadırlar. (VUK – m.5/f.4)" denilerek bu kimseler vergi mahremiyetine uymakla yükümlü kılınmıştır.

6183 sayılı AATUHK m. 107'de ise "bu kanunun tatbikinde vazifeli bulunan kimseler" denilerek genel bir ifade kullanılmıştır. Bu kimseler, aynı kanunda **alacaklı amme idaresi ve tahsil dairesi** kavramları için yapılmış tanımlamalara göre¹²⁶, Türkiye'nin

¹²³Bu kanun, 26/2/1983 tarih ve 17971 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak m.123 uyarınca yürürlüğe girmiştir.

¹²⁴Vergi kanunlarında ve ilgili mevzuatta bilirkişinin tanımına yer verilmemiştir. Vergi kanunlarında yer almayan ve vergi ceza yargılaması ile ilgiliyse doğrudan CMK'ya, diğer konularda ise İYUK ve burada hüküm bulunmadığı takdirde HMK'ya başvurulur. Bu yüzden bilirkişiliğin tanımı için, İYUK m. 31'deki atfa binaen HMK m.266 ve CMK m.63/f.1 kaynak gösterilmektedir.

¹²⁵Bu odalar, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları'dır.

¹²⁶Madde-3: Bu kanundaki (...) Alacaklı amme idaresi terimi: Devleti, vilayet hususi idarelerini ve belediyeleri, Tahsil dairesi terimi: Alacaklı amme idaresinin bu kanunu tatbik etmekle vazifeli dairesini, servisini, memur veya memurlarını, (...) ifade eder. (AATUHK – m.3)"

idari teşkilatında yer alan ve tahsil dairesi bulunan kurum ve kuruluşların tahsil ile görevli tüm personelidir. Ayrıca, AATUHK m.41'e göre özel ödeme şekillerinin gerçekleştirildiği yerlerde görev alan anlaşmalı bankaların ve PTT'nin personeli de AATUHK uyarınca yaptığı iş ve işlemler nedeniyle öğrendiği sırları korumakla yükümlüdür.

VUK ve AATUHK'ta fail olabilecek kimseler arasında sayılanların önemli bir kısmının kamu görevlisi olması nedeniyle, bu suçtan dolayı Cumhuriyet Savcılığı tarafından soruşturma yapılabilmesi için, 4483 sayılı Kanun¹²⁷ m.4 uyarınca, yetkili makamdan izin alınması gerekir. Yetkili makam, 4483 sayılı Kanun'un üçüncü maddesinde, memurun çalışma yerine göre düzenlenmiştir. Hakim ve savcıların soruşturulması ise, 2802 sayılı Kanun¹²⁸ m.82'ye göre Adalet Bakanlığının izni ile mümkündür. Memurlar veya hakim ve savcılar için yetkili makamdan izin alınmadığı takdirde vergi mahremiyetinin ihlali suçunun soruşturulmasına devam edilemez.

4.3.3. Avukatların ve 3568 sayılı Kanun'da sayılı meslek mensuplarının fail olma durumu

Vergi mahremiyetine ilişkin bilgi ve belgelere sahip olabilecek diğer kişilere bakıldığında akla ilk gelenler avukatlar, serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlerdir. Mükelleflerin **avukatlarının ve onların personelinin** VUK m.151/f.1/b.3¹²⁹ ve Avukatlık Kanunu m.36'ya göre; **serbest muhasebeci mali müşavirlerin, yeminli mali müşavirlerin ve onların personelinin** de hizmet verdikleri mükelleflere ilişkin bilgileri 3568 sayılı Kanun m.43'e göre **saklama yükümlülükleri** vardır. Bu kişiler, vergi mahremiyetinin düzenlendiği VUK m.362 uyarınca aynı kanunun m.5 ve mükerrer m. 242'de ve 6183 sayılı Kanun m.107'de sayılı kimseler arasında yer almaması nedeniyle, suçta ve cezada kanunilik ilkesi gereğince vergi mahremiyetinin ihlali suçunun faili olamazlar. Ancak, *azmettiren* ya da

¹²⁷4483 sayılı Memurların ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun, 4.12.1999 tarihli ve 23896 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

¹²⁸2802 sayılı Hakimler ve Savcılar Kanunu, 26.2.1983 tarihli ve 17971 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

¹²⁹Burada özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerinden bahsedilmiş olup, Avukatlık Kanunu m.36'ya atıf yapılmıştır.

yardım eden olmaları için bir engel yoktur. Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun azmettirenini ya da yardım edeni olarak soruşturmaya dahil edilebilirler.

Avukatların vergi mahremiyetini ihlal etmeleri durumunda, kişisel verilere ilişkin başkaca suçların faili olarak yargılanmaları mümkündür. Gerçek kişilerin kişisel verilerini hukuka aykırı olarak ele geçirdikleri, başkasına verdikleri ya da yaydıkları takdirde ve yetkilerini bu kapsamda kötüye kullanırlarsa TCK m.136 ve TCK m.137/1/a'ya göre haklarında soruşturma başlatılır. Ancak, bu suçu *mesleğin kolaylığından yararlanarak* işlerse TCK m.136 ve TCK m.137/1/b uyarınca soruşturma açılır. Bir diğer hal ise, *görev veya meslekleri gereği edindikleri ticari sır veya bankacılık sırrı niteliğinde bir bilgiyi açıklamaları* olup, bu durumda da TCK m.239'a göre şikayet üzerine soruşturma söz konusudur. Ayrıca Avukatlık Kanunu m.62'de yapılan atfa göre, bu ihlali görevleri gereği edindikleri ve sır kalması gereken bilgileri açıklayarak yaptıkları takdirde de TCK m.257 uyarınca şikayet şartı aranmaksızın soruşturma açılır.¹³⁰ Ancak mahremiyetin ihlali tek bir fiil ile mümkün olduğunda, TCK m.44'e göre fikri içtima hükümleri uygulanır ve somut olaya göre TCK m.136, m.137/1/a, m.137/1/b veya m.239'a göre cezalandırma yapılır.

6183 sayılı Kanun m.107'de sayılı kimseler içinse, mükellefler ile aralarındaki ilişki¹³¹ uyarınca **vergi ödevlisi durumundaki vergi sorumlusu**¹³² olmaları nedeniyle, TCK m.239/1'de düzenlenen “Ticari Sır, Bankacılık Sırrı veya Müşteri Sırrı Niteliğindeki Bilgi veya Belgelerin Açıklanması” suçundan şikayet üzerine haklarında soruşturma başlatılır. Ayrıca, 3568 sayılı Kanun m.47 uyarınca görevleri sırasında veya görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı TCK m.258'de düzenlenen **göreve ilişkin sırrın açıklanması suçu** kapsamında yargılanırlar. Ancak mahremiyetin ihlali tek bir fiil ile

¹³⁰Avukat –müvekkil ilişkisi, vekalet sözleşmesinin Avukatlık Kanunu'nda düzenlenen özel bir türü olan “Avukatlık Sözleşmesi”ne dayanmakta ve aralarındaki ilişki müşteri-satıcı ilişkisi olarak değil, hukuki yardım karşılığı ücret ödenmesi edimlerini içermektedir. Bu sözleşmenin esas kaynağı Avukatlık Kanunu'dur. Boşluk bulunan hallerde önce Türk Borçlar Kanunu (TBK)'nun adi vekaletle ilişkin bu sözleşmeye uygun hükümleri uygulanır. Buna rağmen bir boşluk varsa, TBK'nın genel hükümlerine bakılır. Bir diğer boşluk doldurma kaynağı da Avukatlık Meslek Kuralları'dır (Gökcan, 2012, 916 vd.; Günergök, 2009, 31).

¹³¹3568 sayılı Kanun m.2/A'da muhasebecilik ve mali müşavirlik, m.2/B'de de yeminli mali müşavirlik mesleğinin kapsamı açıkça düzenlenmiştir.

¹³²VUK Mükerrer m.227, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirin mükellef ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumluluğunu açıkça belirtmektedir.

mümkün olduğunda, TCK m.44'e göre fikri içtima hükümleri uygulanır ve TCK m.239/1'e göre cezalandırma yapılır.

Bunların dışında, **meslek etiği**¹³³ gereği, Avukatlık Kanunu m. 134 ya da 3568 sayılı Kanun'un m.48 ve m.49/2'ye göre disiplin süreci işletilir. Bu kişilerin dışında yer alanlara da TCK m.239/1'e göre ya da TCK m.136 ve 137/1/b uyarınca göre haklarında soruşturma açılır.

4.3.4. Bilişim sistemleri için destek sağlayıcıların ortak, yönetici ve çalışanlarının fail olma durumu

Vergi mahremiyetinin ihlalinde elektronik sertifika hizmet sağlayıcının sorumluluğuna gitmek gerektiğinde, öncelikle vergi sırrına konu verinin niteliğine bakılır. VUK mükerrer m.242/2'ye göre mükellefin elektronik defter, belge ve kayıtlarını saklayan, özel hukuk tüzel kişiliğine haiz şirketin **ortak, yönetici ve çalışanları** da VUK m.5 ve VUK m.362 uyarınca vergi sırrını koruma yükümlülüğü altındadır.¹³⁴ VUK mükerrer m.242/2'ye göre elektronik ortamda yapılan işlemler bakımından hizmet alınan kurum, kuruluş ya da özel hukuk tüzel kişisi personelinin¹³⁵ vergi mahremiyetini ihlal etmesi bu hükümlere göre değerlendirilir.

¹³³Meslek etiği, bir mesleğin icrasında hizmet alana karşı o meslek gereği alınması gereken tutum ya da yapılması gereken davranışın ne olması gerektiğine yönelik, Kanunla veya ilgili meslek odasının düzenlemesiyle kurallaşmış değerler bütünüdür. Meslek etiğine uyulmaması, ilgili meslek kuruluşunca bir disiplin soruşturması yürütülmesi ve ilgili organ tarafından disiplin cezası verilmesi ile sonuçlanır.

Türk Sanayici ve İşadamları Derneği. (2009). “*Dünyada ve Türkiye’de İş Etiği ve Etik Yönetimi*”: http://www.tusiad.org.tr/_rsc/shared/file/Tusiad-isetigiraporupdf.pdf (s.37) (Erişim Tarihi:25.7.2015)

¹³⁴Örneğin Gelir İdaresi Başkanlığı ile TÜBİTAK UEKAE arasında *mali mühür sertifikası ve güvenlik mühür sertifikası* elektronik hizmetleri için tek hizmet sunuculuk sözleşmesi yapmışlardır. Sözleşme gereği sunulacak hizmet, UEKAE bünyesindeki Kamu SM tarafından verilmektedir. Bu sertifikalara ilişkin dayanak, 01.02.2010 tarihli ilkeler ve uygulama esasları dokümanıdır.

TÜBİTAK UEKAE. (2010). “Mali Mühür Elektronik Sertifika İlkeleri ve Uygulama Esasları”: [http://mm.kamusm.gov.tr/belgeler/yonergeler/YONG-001-](http://mm.kamusm.gov.tr/belgeler/yonergeler/YONG-001-011_KAMU_SM_ELEKTRONIK_MALI_MUHUR_SERTIFIKA_ILKELERI_VE_UYGULAMA_ESASLARI.DOC)

[011_KAMU_SM_ELEKTRONIK_MALI_MUHUR_SERTIFIKA_ILKELERI_VE_UYGULAMA_ESASLARI.DOC](http://mm.kamusm.gov.tr/belgeler/yonergeler/YONG-001-011_KAMU_SM_ELEKTRONIK_MALI_MUHUR_SERTIFIKA_ILKELERI_VE_UYGULAMA_ESASLARI.DOC) (Erişim Tarihi:25.7.2015)

Bu konudaki ilk uygulama, 05.03.2010 tarihli ve 27512 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 397 sıra no’lu VUK Genel Tebliği ile elektronik defter için gerçekleştirilmiştir.

¹³⁵ESHS ilgili personeli (GİB bünyesindeki hizmetler için sağlayıcı kurum, TÜBİTAK bünyesindeki UEKAE’ye bağlı Kamu SM’dir.) dışında özel entegratör ilgili personeli ve mobil uygulamalar yoluyla verilen hizmetlerde destek sağlayıcının ilgili personelini de somut olaya göre bu kapsamda değerlendirmek mümkündür.

Bunun dışında, vergi yargı organları dahil yargılama sürecine ilişkin işlemler **Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP)** olarak adlandırılan elektronik program üzerinden gerçekleştirilir. Programın kullanımında hakimler, savcılar ve idari personel için gereken e-sertifikaların hizmet sağlayıcısı da TÜBİTAK'a bağlı UEKAE bünyesindeki **Kamu Sertifikasyon Merkezi (Kamu SM)**'dir. Kamu SM'nin personelinin de somut olaya göre sorumluluğunun incelenmesi gerekecektir.¹³⁶ Ancak bu personel, VUK m.5/f.1/2'de sayılan kurumlarda görev yapmadığından, üstelik VUK mükerrer m.242/2'de de Maliye Bakanlığı bünyesindeki elektronik uygulamaların hizmet sağlayıcılarından söz edildiğinden vergi mahremiyetini ihlal suçunun faili olması mümkün değildir.

Avukatlara ve 3568 sayılı Kanun'da sayılı meslek mensuplarına, elektronik ortamda yapacakları işlemlere ilişkin nitelikli elektronik sertifika servis sağlayıcıların sorumluluğu da somut olaya göre ele alınmalıdır. Ancak, VUK veya AATUHK'un kapsamına girmediği için, sağlayıcı adına kanuni sorumlu kişiler vergi mahremiyetini ihlal suçunun faili olamazlar.

Hem UYAP'ın hem de ilgili meslek mensuplarının hizmet sağlayıcılarının sorumluluğu, ihlal edilen sırrın niteliğine göre ele alınmalıdır. Bu sır, **ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğinde değerlendirilirse** TCK m.239'a; **kişisel veri niteliğindeyse** TCK m.136 ve m.137/f.1/b'ye göre soruşturma yapılır. Bu kapsamların **hiçbirine girmeyen ancak vergi sırrı niteliğinde bir veri ise**, verinin hukuka aykırı biçimde *yok edilmesi, değiştirilmesi veya başka bir yere taşınması söz konusu ise* TCK m.244/f.2'ye göre soruşturulur. Ayrıca, suçun üzerinde işlendiği *sistem bir bankaya veya kamu kurum ve kuruluşuna aitse*, verilecek ceza m.244/f.3 uyarınca yarı oranında artırılır. Fail, bu fiillerden birini işleyerek, kendine veya başkasına haksız bir çıkar sağlaması başkaca bir suç oluşturmuyorsa TCK m.244/f.4'e göre yargılanır; haksız çıkar sağlama söz konusu değilse somut olaya göre m.244/f.2 işletilir (Dülger, 2013: 387). Sağlanan haksız çıkar, maddi ya da manevi olabilir, kanun koyucu bu konuda bir sınırlama getirmemiştir (Dülger, 2013: 412). Fail sıfatıyla yargılanabilecek kişiler ise, somut olaya göre,

¹³⁶Kamu SM personelinin UYAP'ta görev almasının kaynağı, Adalet Bakanlığı ile TÜBİTAK UEKAE arasındaki nitelikli elektronik sertifika temini sözleşmesidir. <http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2007/nisan07/eimza/protokol.htm> (Erişim Tarihi:25.7.2015)

elektronik sertifika hizmet sağlayıcı özel tüzel kişinin **ortağı, yöneticisi ve personeli**dir.¹³⁷

4.3.5. Vergi mahremiyetinin ihlalinde mağdur

Mağdur, suç teşkil eden eylem sonucu zarar gören kimsedir. Mağdurun gerçek veya tüzel kişi olması, fiil ehliyetinin bulunup bulunmaması önemli değildir. Burada hukuken korunması gereken bir menfaatin zarar görmesinin kanun yoluyla önlenmesi ve gerçekleştiği takdirde telafisinden kim ya da kimlerin yararlandığıdır. Bu suçun zarar göreni de mahremiyet kapsamındaki sırları ifşa edilen veya hukuka aykırı biçimde kullanılan vergi mükellefleri, vergi sorumluları veya bundan dolayı doğrudan zarar görebilecek başkaca kimselerdir.

4.3.6. 6183 ve 213 sayılı Kanunlarda yer alan vergi mahremiyetinin ihlali suçunun maddi unsuru

Bir suçun maddi unsurları, suçun kanuni tanımında yer alan **insan hareketi** (fiili¹³⁸, davranışı¹³⁹), bu hareketin sonucu olan netice ve bu hareket ile netice arasındaki nedensellik bağıdır (Zafer, 2013: 188). Vergi mahremiyetinin ihlali suçunda maddi unsur, hareketin ya vergi sırrının ifşa edilmesi ya da bu sırrın failin veya üçüncü şahısların yararına olacak şekilde kullanılmasıdır. **Sırrın ifşası** halinde suç, *neticesi hareket ile bitişik* niteliktedir (Erman, 1988: 102). **Sırrın menfaat amaçlı kullanılmasında ise** teşebbüse elverişli, dolayısıyla *neticesi hareketten ayrı* bir suç söz konusudur (Erman, 1988: 103).

Öncelikle, vergi mahremiyetinin ihlali suçunun maddi konusu olan vergi sırrına, ardından bu suçun atıf yapıldığı TCK m.239'da düzenlenen suçun maddi konusu olan

¹³⁷UEKAE bünyesindeki Kamu SM, gerçek kişilere ve özel sektör kuruluşlarına bireysel e-imza sertifikası sağlamamaktadır. Bu kişiler, UYAP gibi bir kamu elektronik hizmet ağı kapsamında kullanacakları e-imza sertifika başvurularını, BTK tarafından yetkilendirilmiş diğer sertifika hizmet sağlayıcılarına yapabilirler.

¹³⁸Prof. Dr. İzzet Özgenç'in "Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler" adlı eserinde insan hareketi kelimesi yerine **fiil** kelimesini tercih ettiği görülmektedir (Özgenç, 2009: 236).

¹³⁹Prof. Dr. Nevzat Toroslu'nun "Ceza Hukuku Genel Kısım" adlı eserinde insan hareketi kelimesi yerine **davranış** kelimesini tercih ettiği görülmektedir (Toroslu, 2009: 111 vd.).

ticari sır, bankacılık sırrı ve müşteri sırrının ne olduğuna bakmak gerekir. Böylece vergi mahremiyetinin ihlali suçunun TCK m.239'a atıf yapılarak düzenlenme nedenini de anlamak mümkün olur.

4.3.6.1. Vergi sırrı

Vergi mahremiyetinin varlık nedeni olan **vergi sırrı**, VUK m.5/1'e göre, mükellefin, sorumlunun veya mükellefle iş ilişkisi bulunanların kişiliklerine, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin sırlar ve gizli kalması gereken diğer konulardır (Erman, 1988: 99-100). Bu konuların sır sayılabilmesi için, *mükellefe veya ailesine ya da mükellefin mesleki ve ticari itibarına veya menfaatlerine zarar verebilecek nitelikte* olması gerekir.

Suç, ya sırrın ifşası ya da failin sırrı kullanarak kendine veya üçüncü kişilere menfaat temin etmesi ile somutlaşır. Sırrın **ifşasının bir kişiye dahi yapılması**, suçun oluşması için yeterlidir (Karakoç, 2012: 514). Sırrın menfaat sağlamak için elde edilmesinde ise mükellefin maddi zararının bulunması aranmaz. Sır kapsamındaki bilginin fail tarafından **kendi veya üçüncü şahsın menfaatine kullanılması** yeterlidir (Şenyüz, 2013: 417).

765 sayılı TCK döneminde bu sırrın kişisel veri gibi görüldüğü, 5237 sayılı TCK'da ise ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı ile aynı nitelikte ve ekonomik olarak önem arz eden bir kişisel veri olarak değerlendirildiği, TCK'ya geçmişte ve günümüzde VUK m. 362'de yapılan atıflardan anlaşılmaktadır. 5237 sayılı TCK döneminde yapılan ve halen yürürlükte olan atfın, VUK m.5/1'deki sır tanımına paralel olduğu görülmektedir. Bu paralelliği görebilmek adına, ticari sır, bankacılık sırrı ve müşteri sırrı kavramlarının ne olduğuna ve vergi sırrı ile arasındaki ilişkiye bakmak gerekir.

4.3.6.2. Ticari sır

Ticari sırrın sıfat veya görev, meslek veya sanat gereği öğrenilmesi ve hukuka aykırı biçimde yetkisiz kişilerle paylaşılması ya da ifşa edilmesi, TCK m.239/f.1'de suç olarak

düzenlenmiştir. Ancak ticari sırrın tanımına ne TCK'da ne de başkaca kanunlarda yer verilmiştir.

Ticari Sır, Banka Sırrı ve Müşteri Sırrı Hakkında Kanun Tasarısı'na¹⁴⁰ göre ticari sır:

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 belgelerdir (TSBSMSK Tasarısı – m.2/f.1/a).

Doktrinde ise ticari sır, bir gerçek ya da tüzel kişi tacirin faaliyetlerine ilişkin, ilgili kimseler ve makamlar dışında tacir iradesiyle güvenliği sağlanarak gizli tutulan, ekonomik değeri bulunan ve kullanılabilir ya da kullanılmakta olan bilgilerin tümü olarak tanımlanmıştır (Gürbüz Usluel, 2009: 29 ; Turanboy, 2006: 368).

Her iki tanımlamaya göre de ticari bir bilginin sır olabilmesi için, bu bilginin hem gizli tutulması hem de ekonomik bir değerinin bulunması ve kullanılabilir olması gerekir. Bu üç unsurun birlikte bulunması gerekir ki o bilgi ticari sır olarak kabul edilebilsin (Gürbüz Usluel, 2009: 31). Ticari sırrın gizliliği, sır konu bilginin ilgili kimseler tarafından ne ölçüde bilindiği, tacirin sırrını korumak için ne tür güvenlik önlemleri aldığı ve bu bilginin hukuka aykırı yollarla elde edilme kolaylığının ne durumda olduğu ile ilgilidir. Ticari sırrın ekonomik değer taşıması hem sır sahibi tacir hem de üçüncü

¹⁴⁰24. Dönem 2. Yasama Yılı'nda 21.10.2011 tarihinde TBMM'ye sunulan ve Adalet Komisyonu'nda iken 24. Dönem'in 7.6.2015 itibariyle sona ermesi nedeniyle kadük olan 1/483 Esas No'lu "Ticari Sır, Banka Sırrı ve Müşteri Sırrı Kanun Tasarısı": <http://www2.tbmm.gov.tr/d24/1/1-0483.pdf> (Erişim Tarihi:25.7.2015)

kişiler bakımından gereklidir. Sadece tacir için değer taşıyan bilgiler ticari sır teşkil etmez. Bu bilginin aynı zamanda kullanılmakta olması ya da kullanılmaya hazır durumda olması, ekonomik değer unsurunun tamamlanması için gereklidir.

Ticari sırrın korunması, *üç farklı şekilde* temellendirilmiştir: Gayri maddi mal olarak, fiili bir durum olarak ve hak olarak. **Gayri maddi mal olarak görenler açısından ticari sır**, bir fikir ürünü olması, ekonomik değeri bulunması ve somutlaştırılabilmesi nedeniyle bu kapsamda ele alınmalıdır (Gürbüz Usluel, 2009: 57). **Fiili bir durum olarak görenler için ticari sırların** mutlak hak niteliği bulunmaz, haksız rekabet hükümlerine dayanılarak bu sırlar haksız fiilin önlenmesi şeklinde özel olarak korunmaktadır (Bilge, 2005: 47). **Hak olarak iddia edenler ise**, kişilik hakkı, salt mülkiyet hakkı, fikri mülkiyet hakkı, sözleşmeden kaynaklanan hak ve üzerindeki menfaati eksik münhasır hak olarak kabul edenler olarak birbirinden ayrılmaktadır. *Kişilik hakkı içinde değerlendirenlere göre ticari sır*, bir temel hak olarak kişinin gizli alanının korunması kapsamında korunmalıdır (Gürbüz Usluel, 2009: 70 ; Bilge, 2005: 41). *Salt mülkiyet hakkı içerisinde değerlendirilenler bakımından ticari sır kavramı ise* ekonomik bir değere sahip olup malvarlığı içerisinde görüldüğünden mutlak bir hak niteliğindedir. Bu konuda ABD Federal Yüksek Mahkemesi'nin Monsanto Kararı¹⁴¹ örnektir (Bilge, 2005: 42). *Mutlak bir hak olarak kabul eden bir diğer görüş, ticari sırrı* bir gayri maddi mal olarak görülmekte ve fikri mülkiyet hakkı içinde değerlendirilmektedir. Amerikan Hukuku'nda¹⁴² (Turanboy, 2006: 351) ve çeşitli uluslararası anlaşmalarda¹⁴³ bu görüş benimsenmiştir. *Sözleşmeden kaynaklandığını öne sürenlere göre ticari sır*, ticari bir ilişki sonucunda elde edilen gizli bilgilerin açıklanmaması yükümlülüğünü içeren bir hukuki ilişkiye dayanır (Samuelson, 2000: 1152).¹⁴⁴ *Ticari sırrın üzerindeki menfaati eksik münhasır hak olarak açıklayanlara*

¹⁴¹Ruckelshaus v. Monsanto Co., No. 83-196, Karar Tarihi: 26.06.1984

Kaynak: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/467/986/case.html> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

¹⁴²Konuya ilişkin olarak 1979 tarihli (1985 Değişikliği ile) Amerikan Yekneksak Ticari Sır Kanunu (Uniform Trade Secrets Act - UTSA) Section 1.(4) hükmünde belirtilmektedir (Turanboy, 2006: 351).

¹⁴³ 1883 Paris Sözleşmesi (m.1/f.2) ve Dünya Ticaret Örgütü Sözleşmesi'nin eki olan 1994 TRIPS Sözleşmesi (m.39/2/b) "ticari sır" kavramının "fikri mülkiyet hakkı" içinde değerlendirilmesine açık kapı bıraktığı iddia edilebilir (Gürbüz Usluel, 2009: 89 vd.).

¹⁴⁴Buna göre ticari sır, mülkiyete konu olmamakla beraber, satılabilir veya devredilebilir niteliktedir. Üçüncü kişilerin bu bilgiyi kendi çabalarıyla yasalara uygun biçimde elde edip kullanması da yasaklanamaz. Samuelson P. (2000). "Privacy as Intellectual Property" Stanford Law Review, Volume 52, Issue 5 (May 2000), pp. 1125.-1174.:

göre ise, özel olarak düzenlenmeyen ve bir gayri maddi mal olan ticari sırrın, üçüncü kişilerin davranışlarını yasaklayan genel düzenlemelerle korunduğunu savunur. Diğer menfaatlere göre daha eksik korunduğundan ihlal edilmesi ihtimali yüksektir ve ispatı daha ağırdır. İhlal edilen hakkın mutlak hak olması gerekmemektedir, ancak bir hak niteliği bulunmalıdır. TTK m.55/f.1/c ve d bentleri, ticari sırrın bu şekilde korunmasına cevaz vermektedir (Gürbüz Usluel, 2009: 71 vd.). Ticari sırrın ifşası veya yetkisiz kişilere verilmesi durumunda şikayet üzerine TCK m.239/1 uyarınca soruşturma başlatılır.

Ticari sır, VUK m.5/1’de geçen mükellefin veya mükellefle ilgili kişilerin işlerine işletmelerine veya mesleklerine ilişkin sırları ve gizli kalması gereken diğer konuları doğrudan karşılayan kavramlardan biri olduğundan vergi sırrının da bir parçasını teşkil eder. Özellikle tacir sıfatına sahip mükelleflere yönelik vergi denetiminde ya da onların dava dosyalarından öğrenilen veya Maliye Bakanlığı’na mükellef olmanın sonucunda mükellefler tarafından verilen bilgilerin hem ticari sır hem de vergi sırrı kapsamına girmesi mümkündür. Buna, 1949’da yayımlanan 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun gerekçesinden de erişmek mümkündür. Gerekçede, ticari veya şahsi sırların korunmasından ve vergilendirme sürecinde mükellefin şahsına ve işine yönelik en gizli ve ayrıntılı bilgilerin idare tarafından öğrenilmesinin mümkün olduğundan açıkça bahsedilmektedir.¹⁴⁵

4.3.6.3. Bankacılık sırrı

Hukuka aykırı biçimde paylaşılması ya da ifşası özel bir suç olarak TCK m.239/f.1’de düzenlenen bankacılık sırrına ilişkin yürürlükteki mevzuatta bir tanımlama

<http://scholarship.law.berkeley.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3137&context=facpubs> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

¹⁴⁵Yürürlükte olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hazırlanırken, vergi mahremiyetine ilişkin 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu’ndaki düzenlemeler doğrudan aktarıldığı için ilk kanundaki gerekçenin de kanun koyucu için aynen geçerli olduğu kabul edilebilir. 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun gerekçesini içeren TBMM’nin 175 no’lu Komisyon Raporu: <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c019/tbmm08019080ss0175.pdf> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

bulunmamaktadır. **Konuya ilişkin kanun tasarısındaki¹⁴⁶ adlandırmaya ve tanımlamaya göre:**

Banka sırrı, 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 belgeleri ifade eder (TSBSMSK Tasarısı – m.2/f.1/b).

Öğretide de tasarıdakine paralel tanımlamalara ulaşılmaktadır (Alıcı, 2007: 791 ; Reisoğlu, 2007: 995 ; Taşdelen, 2006: 760).

Bankaların açıklanması ve yayımlanması yasalarca zorunlu tutulmayan ticari ve mali bilgileri bu sırrın kapsamındadır. Bu sırrın saklanması, BK m.73'te bir yükümlülük olarak düzenlenmiştir. Sırrın hukuka aykırı biçimde paylaşılması ya da ifşası ise aynı kanunda m.159'da suç olarak düzenlenmiştir. Yükümlüler, dolayısıyla suçun failleri ise dört gruba ayrılır: *BDDK başkan ve üyeleri, TMSF Kurulu başkan ve üyeleri, BDDK ve TMSF personeli ile BDDK'nın destek hizmeti aldığı kuruluşların mensupları* (BK m.73/f.1); *bankaların ortakları, yönetim kurulu üyeleri, mensupları, bunlar adına hareket eden kişiler ile bankaların destek hizmeti¹⁴⁷ aldığı kuruluşların mensupları* (BK m.73/f.3); *diğer görevliler¹⁴⁸* (BK m.73/f.3) ve *üçüncü kişilerdir¹⁴⁹* (BK m.159/f.1/son cümle).

¹⁴⁶Bakınız Dipnot 140.

¹⁴⁷Destek hizmeti alınan ve bankacılık sırrına ilişkin bilgilerin yer alabileceği hususlar: arşiv yönetimi, veri ambarı ve madenciliği hizmetleri, yerel ağ haberleşme hizmetleri, danışmanlık hizmetleri, finansal piyasalar veri temini hizmetleri, bilgi işlem yedekleme hizmetleridir. Buna, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun 5.11.2011 tarihli 28106 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan *Bankaların Destek Hizmeti Almalarına İlişkin Yönetmelik*'in "Destek hizmetine ilişkin sınırlamalar" başlıklı dördüncü maddesinden erişmekteyiz.

¹⁴⁸Kanun maddesinin gerekçesinde de belirtildiği gibi, bankada görevli Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası yetkilileri, resmi görev sonucu banka ile ilişkili kamu görevlileri, noterler, icra memurları, müfettişler, yeminli denetçiler, bağımsız denetçiler, hesap uzmanları, kanunla yetkili olup da bankacılık sırrını öğrenen diğer merciler bu kapsamdadır. 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun hükümet gerekçesi için bakınız:

https://www.tbb.org.tr/Dosyalar/Yasal_Duzenlemeler/TBMM_Dokumanlari/5411_Hukumet_Gerekcesi.doc (s.50-51) (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

Bu suç, her ne kadar TCK m.239'da ayrıca düzenlenmiş olsa da, TCK ile BK arasında genel kanun-özel kanun ihtilafı bulunduğundan öncelikle özel kanun olarak BK m.159 uygulanır; bu kapsama girmeyen bir hal söz konusu olduğunda TCK m.239 uygulanır (Alıcı, 2007: 824 vd. ; Donay, 2007: 101).

Bankacılık sırrının vergi sırrı ile ilişkisi, mükellef olarak bankaların yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğinin araştırma ve tespitinde ortaya çıkmaktadır. Yoklama, vergi incelemesi ve arama işlemleri esnasında öğrenilen veya Maliye Bakanlığı'na mükellef olmanın sonucunda verilen bilgiler bankacılık sırrı kapsamındaysa, bunların ifşası veya menfaat amaçlı kullanılması durumunda BK m.159 uygulanır. Bankalardan öğrenilen ve vergi sırrı kapsamındaki diğer bilgiler suça konu olmuşsa, duruma göre VUK m.362, AATUHK m.107 ya da TCK m.239 uygulanır.

4.3.6.4. Müşteri sırrı

TCK m.239/f.1'e göre, sıfat veya görev, meslek veya sanat gereği öğrenilen müşteri sırrının, hukuka aykırı biçimde yetkisiz kişilerle paylaşılması ya da ifşa edilmesi suçtur. Ancak yürürlükteki bir hukuki düzenlemede müşteri sırrının tanımı yapılmamıştır.

Konuya ilişkin kanun tasarısında¹⁵⁰ yapılan tanımlamaya göre müşteri sırrı:

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 belgeleri ifade eder (TSBSMSK Tasarısı – m.2/f.1/c).

Müşteri sırrı, VUK m.5/1'de geçen mükellefin veya mükellefle ilgili kişilerin işlerine işletmelerine veya mesleklerine ilişkin sırları ve gizli kalması gereken diğer konuları

¹⁴⁹Bankacılık sırrını her ne şekilde öğrenirse öğrensin, kanunda alenen sayılan kişilerin dışında kalan herkes bu kapsamdadır.

¹⁵⁰Bakınız Dipnot 140.

doğrudan karşılayan bir kavram değildir. Devlet ile mükellef arasındaki vergilendirme ilişkisi, kamu hukuku bağlamında tek tarafa borç yükleyen sınırsız ve süresiz bir ilişkidir (Saban, 2014: 78 vd.). VUK m.362 ve AATUHK m.107’de düzenlenen suçun failleri de kanunda gösterilen vasıflara sahip olması gereken kimselerdir. Bu kişiler ile mükellef arasında, müşteri ile satıcı/ tacir/ temsilci veya onların çalışanları arasındakine benzer bir ilişki bulunmamaktadır. Dolayısıyla, müşteri sırrı ile vergi mahremiyeti arasında doğrudan bir ilişkinin varlığını iddia etmek mümkün görünmemektedir.

Bu noktada, 765 sayılı TCK m.198’de düzenlenmesine rağmen, kanun koyucunun yeni TCK’da yer vermediği ve müşteri sırrı kavramı ile iç içe değerlendirilmeye açık bir kavram olan meslek sırrına da değinmek gerekir. **Meslek sırrı**, bir meslek sahibinin o mesleğin icrası sırasında kendine duyulan güven sonucunda öğrendiği, müşterisi, müvekkili ya da danışanının gizli kalmasını istediği ya da işin gereği olarak gizli kalması gereken bilgilerdir (Donay, 1978: 7 ; Gürbüz Usluel, 2009: 49). Bu bilgiler, iş gereği ve işin yapılması sırasında öğrenilmesi gerekir. Bunlar, ticari sır veya bankacılık sırrı niteliğinde değildir. Görüldüğü üzere meslek sırrı, müşteri sırrının da bir parçasını oluşturduğu, kişisel verilerin korunmasına yönelik özel bir saklama alanıdır.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunda meslek sırrı kavramı, faillerin mesleklerini icra ediyor olmaları nedeniyle bu sırın vakıf olması nedeniyle önemlidir. Dolayısıyla, vergi mahremiyetine konu olan sırların görev nedeniyle öğrenilmesinden bahsedildiği için, meslek sırrı kavramı da vergi sırrının bir parçasıdır. Ancak müşteri sırrının meslek sırrının yerini tutan bir kavram olduğunu iddia etmek güçtür. Meslek sırrını, müşteri sırrı kapsamına giren ve girmeyen hallere göre iki grupta değerlendirmek gerekir.

Kişisel verileri hukuka aykırı olarak ele geçiren veya üçüncü kişilere veren kimse, bu suçu mesleğinin sağladığı kolaylık ile işliyorsa, suçun konusu *müşteri sırrı tanımına girdiği takdirde* TCK m.239/f.1’e göre cezalandırılır. Eğer *müşteri sırrı kapsamına girmeyen bir meslek sırrı suçun konusunu oluşturuyorsa*, TCK m.136 ve m.137/f.1/b bendi uyarınca cezalandırılır.

4.3.7. Vergi mahremiyetinin ihlalinde manevi unsur

Bir fiilin suç olarak kabul edilmesinin unsurlarından biri de bu fiilin kasten gerçekleştirilmesidir. **Kast**, “suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir (TCK – m.21/f.1)”. Vergi mahremiyetinin ihlalinde failin, ifşa ettiği veya kendisinin ya da üçüncü kişilerin menfaati için kullandığı **bilginin vergi sırrı olduğunu bilmesi ve eylemlerden birini bilinçli bir şekilde isteyerek gerçekleştirilmesi** yeterlidir. Bu nedenle, vergi mahremiyetinin ihlali genel kast ile işlenebilen bir suçtur. Sır sahibinin zarara uğraması gibi bir özel kast aranmamıştır. Ancak, sırrın açıklanması nedeniyle zarar görenlerin faile ve somut olaya göre ilgili kuruma¹⁵¹ tazminat davası açma hakkı ayrıca saklıdır (Şenyüz, 2013: 418).

Bununla beraber kanun koyucu, kusur sorumluluğunu ortadan kaldıran ya da azaltan nedenleri de TCK’da ve CMK’da açıkça düzenlemiştir. Ceza verilmesine yer olmadığına ilişkin hallerin neler olduğu CMK m.223/f.3’te sayılmıştır. **Kusurluluğu tümüyle ortadan kaldıran nedenler**, yaş küçüklüğü (12 yaşını doldurmamış olanlar için), tam akıl hastalığı, sağır ve dilsizlik, irade dışı alınan alkol veya uyuşturucu madde etkisi, algılamayı ortadan kaldıran ya da davranışını önemli derecede etkileyen geçici nedenler; hukuka aykırı bağlayıcı emrin yerine getirilmesi, kaza ve tesadüf, cebir ve şiddet, korkutma ve tehdit; meşru savunmada sınırın heyecan, korku ve telaş nedeniyle aşılması ve kusurluluğu ortadan kaldıran hatadır (Zafer, 2013: 346). **Kusurluluğu azaltan haller** ise, yaş küçüklüğü (12 yaşını doldurmuş, 18 yaşını doldurmamış olanlar bakımından), kısmi akıl hastalığı, sağır ve dilsizlik, haksız tahrik, hukuka uygunluk nedenlerinde sınırın aşılması ve kaçınılmaz hatadır (Zafer, 2013: 361).

4.3.8. Vergi mahremiyetinin ihlali karşısında hukuka uygunluk nedenleri

Bir fiil, kanunda suç olarak tanımlanmış olmasına ve kasten gerçekleştirilmesine rağmen suç teşkil etmeyebilir. Bu fiilin suç olarak kabul edilmemesinin nedenleri, hem TCK m.24-26’da hem de cezai düzenlemeler içeren kanunlarının ilgili maddelerinde

¹⁵¹Bu kapsama giren kurum ve kuruluşlara Maliye Bakanlığı, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği, ilgili Banka tüzel kişisi, Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi (PTT) örnektir.

açıkça sayılmıştır. Doktrinde de hukuka uygunluk nedenleri olarak gösterilmiştir. Vergi mahremiyetini ihlal suçu, ceza mevzuatına göre özel kanun niteliğindeki VUK ve AATUHK'ta düzenlendiğinden, hukuka uygunluk nedenlerinin bulunup bulunmadığı konusunda bu kanunları da incelemek gerekir. Kanun koyucu, VUK m.5/f.3 ve 4'te bu suça özel olarak hukuka uygunluk nedenlerine yer vermiştir. Bu yüzden, vergi mahremiyetini ihlal suçu bakımından hukukuna uygunluk nedenlerini iki başlıkta inceleyebiliriz.

4.3.8.1. Türk Ceza Kanunu'na göre hukuka uygunluk nedenleri

Hukuka uygunluğun genel nedenleri de diyebileceğimiz bu husus, TCK m.24-26'da düzenlenmiştir. Bu nedenler: Kanunun hükmünü icra (m.24), emrin yerine getirilmesi (m.24), meşru savunma ve zorunluluk hali (m.25/f.1)¹⁵², hakkın icrası (m.26) ve mağdurun rızası (m.26)'dır. Bu halleri vergi mahremiyetinin ihlali suçu için ayrı ayrı değerlendirmek gerekir.

Vergi mahremiyetinin ihlalinde **kanun hükmünün icrası**, mevzuatta kanun adıyla yer alan konuya ilişkin tüm düzenlemeleri kapsamaktadır. VUK ve AATUHK'ta çizilen sınırlar içerisinde görevlerinin gereğini yerine getirenler, vergi mahremiyetini ihlal etmekle itham edilemez. Ayrıca, "özel hukuka uygunluk nedenleri" olarak VUK m.5/f.2 vd.'da ve AATUHK m.107/f.2'de düzenlenen hususlar da birer kanun hükmü olup, bunların icrası da suç olarak değerlendirilemez.

Emrin konusu suç oluşturuyorsa kesinlikle yerine getirilemez (Anayasa m.137/f.2). Ayrıca, emrin hukuka uygunluğunun denetlenmesi engellenmedikçe yerine getirilmemesi ve durumun derhal bildirilmesi gerekir. Amir emrinde diretiyorsa bu emir yerine getirilir, fakat sorumluluk artık amirdedir (Anayasa m.137). Örneğin, AATUHK m.107/f.2'ye göre, borçlu mükelleflere ilişkin borç bilgilerinin dışındaki bilgiler, tahsil

¹⁵²Zorunluluk hali, bazılarının göre hukuka uygunluk nedenidir (Centel vd., 2008: 311; Zafer, 2013: 312; Solak Akman, 2012: 192 vd., Bayraklı, 1999: 64 vd.) Bazıları ise kusurluluğu ortadan kaldıran bir neden olduğunu ileri sürmektedir. Yazarlara göre bunun dayanağı CMK m.223/f.3/b bendinde, bir suçun zorunluluk halinde işlenmesi durumunda cezaya verilmesine yer olmadığına karar verilmesinin düzenlenmiş olmasıdır (Koca ve Üzülmüş, 2014: 323; Özgenç, 2012: 384; Özbek, 2010: 413; Hakeri, 2008: 191).

yetkisi bulunan kuruluşlara amirin emri olsa dahi verilemez. Verildiği takdirdeyse ilgili memur, aynı kanun maddesinin birinci fıkrası uyarınca suç işlemiş olur.

Meşru savunma ve zorunluluk halindeyse vergi mahremiyetine ilişkin olarak ikinci seçenek ele alınır. **Zorunluluk halinin koşullarına** bakıldığında, öncelikle *failin bilerek neden olmadığı bir tehlike hali* ve bunun *kişinin kendine ya da üçüncü bir kişiye ait hakka yönelik* olması gerekir. Ayrıca, somut olaya göre *alternatif bir kurtarma ya da kurtulma olanağı bulunmamalı* ve tehlikeye karşı yapılan bu *hareket ve beraberinde kullanılan araçlar tehlikenin ağırlığıyla orantılı* olmalıdır. Zorunluluk halinin somut olayda bulunduğunu kabul etmek için, bu koşulların tümü sağlanmış olmalıdır (Zafer, 2013: 316 vd.). Örneğin, vergi dairesinde bölgedeki hava koşulları nedeniyle sel baskını meydana geldiğini varsayalım. Sel sırasında kurtarılması gereken demirbaş ve evrakların gerekli tedbirler alınarak bina dışında tutulduğu sırada sır niteliğindeki bilgilerin üçüncü kişilerce ele geçirilmesinde, evrakları dışarı çıkaran memurun sorumluluğundan söz edilemez.

TCK m.26/f.1’de düzenlenen **hakkın kullanımı**, hukuk düzenince tanınan bir hakkın, sahibi tarafından ve hukukun belirlediği çerçeve de kalınarak kullanılması sırasında, hakkın kullanımına yönelik hareketin kanuna göre suç teşkil eden bir hareket ile örtüşmesidir. Vergi sırrı kapsamına giren bir bilginin, başta savunma hakkı olmak üzere bir başka hakkın kullanımı sırasında hukuka uygun biçimde kullanılması suç teşkil etmeyecektir. Ancak, vergi mahremiyeti kapsamındaki bir bilgiyi bu vesileyle öğrenenler de vergi sırrının üçüncü kişilere karşı korunmasına ortak olur. Örneğin, bir vergi memurunun TCK m.259’da düzenlenen görevi kötüye kullanma suçuna dayanılarak hakkında açılan bir ceza soruşturması olsun. Memurun, kendini savunmak adına mahkemeye sunduğu deliller arasındaki bir evrakta vergi sırrına ilişkin bilgiler de yer alıyorsa, bu durumda memurun VUK m.362’ye göre suç işlemesi söz konusu olamaz. Ancak, bu memur savunma hakkını kullanırken vergi sırrına ilişkin bilgileri, CMK m.182/f.2 uyarınca gizlilik kararı verilen bir duruşmada açıklaması yerinde olur. Aksi takdirde, hakkın korunması şeklinde hukuka uygunluğun varlığından söz etmek mümkün olmayacaktır.

TCK m.26/f.2’de yer alan **ilgilinin rızası** ise, kanunla korunan hakkın ihlaline, hak sahibinin (mağdurun) hukuka uygun biçimde¹⁵³ ve açıkça rıza göstermesidir. Ayrıca, mükellefin bizzat açıkladığı vergi sırrı niteliğindeki bilgilerin, daha sonra idarece ya da üçüncü kişilerce de ifşası hukuka uygun kabul edilmelidir. Mükellef, özgür iradesiyle yaptığı açıklama ile bu bilgilerin kullanılması ve başkaca yerlerde ifşasına da rızasını ortaya koymaktadır. Bu nedenle de rızanın hukuka uygun biçimde ve açıkça bulunduğu kabul edilmelidir.

Burada sayılan hukuka uygunluk nedenlerinde sınırın aşılması halinde TCK m.27/f.1’e göre, taksirle işlenebilen suçlar bakımından da aşılma noktasından itibaren ceza sorumluluğunun varlığı kabul edilmiştir.¹⁵⁴ Sınırın aşılmış aşılmadığı, kanunun belirlediği sınırlar içinde somut olaya göre ele alınmalıdır.

4.3.8.2. Vergi Usul Kanunu’na göre hukuka uygunluk nedenleri

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunu düzenleyen bu kanun, bu suç bakımından özel kanun niteliğinde olup, TCK’daki hükümlerin haricinde yalnızca bu suça ilişkin hukuka uygunluk nedenlerini de içermektedir. VUK’taki hukuka uygunluk nedenleri, AATUHK m. 107’de düzenlenen suç için de geçerlidir. Bu kanuna göre hukuka uygunluk halleri şunlardır: Kanunda belirtilen koşullara haiz mükelleflerin ilanı (VUK m.5/f.3), vergi levhası alınması (VUK m.5/f.5), vergi ve cezaların Maliye Bakanlığı tarafından açıklanması, adli veya idari soruşturma yürüten kamu görevlilerine bilgi ve belge verilmesi, bankalara yapacakları tahsile göre bilgi verilmesi ve Kanunla kurulan mesleki kuruluşlara ve 3568 sayılı Kanunla kurulan meslek odalarına bilgi verilmesidir (VUK m.5/f.4).

¹⁵³Hukuka uygunluktan maksat, rıza gösterebilecek kimsenin bunu gösterme yetisine haiz olması ve üzerinde tasarruf yetkisinin bulunmadığı bir hakkın ihlali söz konusu olmamasıdır.

¹⁵⁴Bununla beraber, aynı kanun maddesinin ilgili fıkrasında, taksirli suçlar bakımından altıda bir oranından üçte bir oranına kadar ceza indirimi yapılması konusunda emredici bir hüküm yer almaktadır.

4.3.8.2.1. Kanunda belirtilen koşullara haiz mükelleflerin ilanı

VUK'ta öngörülen ilk neden, 1964 yılında yasa değişikliği ile eklenen¹⁵⁵, vergi güvenliğini sağlamak amacıyla hükümde sayılı mükelleflerin aynı hükümde belirtilen yıllık bilgilerinin cetveller yoluyla ilanıdır (m.5/f.3). Bu ilanların hukuka uygun olabilmesi için, üç hususa dikkat etmek gerekir (Solak Akman, 2012: 196). *Birincisi*, ilan edilebilecek vergilere ilişkin bilgiler, yıllık beyannameyle verilenlerle sınırlıdır. *İkincisi*, yıllık beyanname veren gelir vergisi mükellefi gerçek kişiler ile kurumlar vergisi mükellefi sermaye şirketlerinin bilgileri bu kapsamda ilan edilebilir. *Üçüncüsü* ise, sadece beyana dayalı olarak tarh edilen vergiler ilanın konusu olabilir. Burada amaç, emsal teşkil edecek bilgiler açıklanarak daha düşük beyanda bulunmasından kaçınması için mükellefler üzerinde psikolojik baskı yaratmaktır (Bayraklı, 2014: 106). İlanda, yükümlünün adı ve unvanı, vergi matrahı ve vergi miktarı yazılır. Bu ilan, ilgili makamlarca mühür ve imza konularak, vergi dairesinin ilan için ayrılan yerine asılır. İlanın mükellefin bağlı olduğu vergi dairesince o vergi dairesinde yapılması gerekir (Bayraklı, 2014: 108). Uygulamada, ilan yapılacak ilde ve ülke çapında, adına en yüksek vergi tahakkuk ettirilen mükelleflerin listeleri mükelleflerden izin alınarak açıklanmaktadır.¹⁵⁶ Bu açıklama usulü, bazılarına göre VUK m.5/f.3'e aykırıdır. Çünkü ilgili kanun maddesi kimlerin ne şekilde ilan edileceğini açıkça işaret etmiştir. Bu

¹⁵⁵8.7.1964 tarihli 11748 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 485 sayılı Kanun m.1 ile tarihinde eklenmiştir. Eklenen madde, 31.12.1980 tarihli 17207 sayılı Mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanan 2365 sayılı Kanun m.2 ile değişikliğe uğramıştır.

¹⁵⁶T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2014 yılı vergilendirme dönemine ilişkin yıllık gelir vergisi, gayrimenkul sermaye iradı ve kurumlar vergisi beyannamelerinin değerlendirilmesi sonucunda Türkiye genelinde en fazla vergi veren ilk 100 mükellefin listesi 26.6.2015 tarihinde GİB'in internet sayfası üzerinden "Güncel Haberler" başlığı altında açıklanmıştır. İsminin yayımlanmasını istemeyen mükelleflerin hiçbir bilgisi açıklanmamıştır. Açıklanan mükelleflere ilişkin bilgiler ise mükellefin adı, (gayrimenkul sermaye iradı haricindeki hallerde) faaliyet türü, tahakkuk eden vergi miktarı ve ili ya da bağlı olduğu vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlıktır. 2014 yılı Gelir Vergisi, Gayrimenkul Sermaye İradı ve Kurumlar Vergisi'nin Türkiye çapındaki ilk 100 vergi rekortmeni: [http://www.gib.gov.tr/index.php?id=428&tx_ttnews\[tt_news\]=2859&tx_ttnews\[backPid\]=193&cHash=88d129e956](http://www.gib.gov.tr/index.php?id=428&tx_ttnews[tt_news]=2859&tx_ttnews[backPid]=193&cHash=88d129e956) (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

İller arasında bir örnek ele alınacak olursa, Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 2014 yılına ilişkin "Vergi Rekortmenleri" başlığı altında açıkladığı yıllık Gelir Vergisi, Gayrimenkul Sermaye İradı ve Kurumlar Vergisi'nde il bazında en fazla vergi veren ilk yüz mükellefin listesi de başkanlığın internet sayfasında yer almaktadır. Bilgiler, GİB'in izlediği usul ile aynı çerçevede hazırlanarak duyurulmuştur. Eskişehir çapında 2014 yılı Gelir Vergisi, Gayrimenkul Sermaye İradı ve Kurumlar Vergisi ilk 100 mükellefin listesi için bakınız: <http://www.evdb.gov.tr/index.php/eskisehir-vergi-dairesi-faaliyetleri/haberler/327-2014yilivergirekortmenleri.html> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

hükme rağmen genişletici veya daraltıcı yorumda bulunarak hareket edilmesi mümkün değildir (Ürel, 2012: 67 ; Taş, 2008: 109).

4.3.8.2.2. Vergi levhası alınması

VUK'taki bir diğer hukuka uygunluk nedeni de ilgili hükümde işaret edilen mükelleflerin vergi levhası almak zorunda olmasıdır (m.5/f.5). Vergi levhası, gelir ya da kurumlar vergisi mükellefleri için onların verdiği beyannamelerdeki bilgilere göre Gelir İdaresi Başkanlığı'nca hazırlanan belgelerdir. 6111 sayılı Kanun¹⁵⁷ m.82 ile vergi levhası asılması zorunluluğu kaldırılmıştır. Ancak mükellefler, bu levhayı almak ve yetkililerce istendiğinde ibraz etmek zorundadır.¹⁵⁸ Vergi levhası düzenlenmesi ve asılmasına ilişkin hususlar, VUK m.5/f.5 uyarınca Maliye Bakanlığı'nca hazırlanan Genel Tebliğ'lerle düzenlenmiştir.¹⁵⁹ Levhada mükellef olmaya ilişkin birtakım bilgiler yer alır.¹⁶⁰ Levhaların vergi levhalarının işyeri merkezinde, şubelerde, satış mağazalarından, yazıhanelerde, ücret karşılığı yolcu ve/veya eşya taşıyan taşıtlarda bulundurulması zorunludur.¹⁶¹ Vergi levhasına ilişkin usullere aykırı hareket edenlere, VUK m.353/f.4 uyarınca özel usulsüzlük cezası uygulanır.¹⁶²

¹⁵⁷6111 sayılı Kanun, 25.2.2011 tarihli ve 27857 sayılı Mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁵⁸VUK m.5/f.5 uyarınca vergi levhası almak zorunda olanlar, gelir vergisi mükellefi olan ticari kazanç sahipleri, Gelir Vergisi Kanunu'nun m.52/f.6'da sözü edilen yazıhaneyi açmış olanlar zirai kazanç sahipleri, serbest meslek erbapları, adi ortaklık ortakları, kolektif şirket ortakları ve adi komandit şirket ortakları levha almak zorundadır. Kurumlar vergisi mükellefi olanlardan ise, anonim şirketler, limited şirketler ve eshamlı komandit şirketlerdir.

¹⁵⁹VUK m.5'in Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden, vergi levhası ile ilgili düzenlemeler 142, 143, 146, 177 ve 272 ve 408 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ve 224 sıra no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile yapılmıştır.

¹⁶⁰27.05.2011 tarihli 27946 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 408 sıra no'lu VUK Genel Tebliği'ne göre vergi levhasında bulunması gereken bilgiler şunlardır: Mükellefin; adı ve soyadı, ticaret unvanı, iş yeri adresi, vergi kimlik numarası, bağlı bulunduğu vergi dairesi, vergi türü, işe başlama tarihi, ana faaliyet kodu ve faaliyet türü, faaliyet durumu (faal, terk veya tasfiye halinde) , beyan edilen son üç yıla ait matrahlar ve bunların ait olduğu takvim yılı için tahakkuk eden vergiler, GİB bilgi işlem sistemi tarafından üretilecek onay kodu.

¹⁶¹GİB, bir yapı kooperatifinin başvurusu üzerine düzenlediği bir özeldede, kooperatiflerin vergi levhası alma zorunluluğunun bulunmadığını beyan etmiştir. Özeldede verilen bu bilgi, tüm kooperatifleri ilgilendirdiğinden başkaca kooperatiflerin vergi levhası alınmasına ilişkin soruları karşısında da aynı cevap verilecektir. GİB'in, başvuran ve mükellefe ilişkin bilgileri gizleyerek üçüncü kişilerin erişimine kendi internet sayfasından sunduğu, 17.5.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.48.15.01-48.15.01/KV-10-82 sayılı özeldeye erişmek için bakınız: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=ACZkRy0XO6J3VAXf&type=ozelge> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

¹⁶²30.12.2014 tarihli 29221 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 442 sıra no'lu VUK Genel Tebliği uyarınca bu ceza, 2015 yılı için 200 TL'dir.

4.3.8.2.3. Vergi ve cezaların Maliye Bakanlığı tarafından açıklanması

Bu suça ilişkin hukuka uygunluk nedenlerinden biri de, vergi ve cezaların Maliye Bakanlığı adına Gelir İdaresi Başkanlığı veya yetki verilen mahalli birimler tarafından açıklanabilmesidir.¹⁶³ Bu düzenleme, 1964'te kanuna eklenen VUK m.5/f.3'teki vergilerin ilanına ilişkin düzenlemeden daha geniş kapsamlıdır. Bir görüşe göre, bu husus uygulamada belirsizlik ve dağınıklık yaratmakta ve kanun hükmü kendi içinde çelişmektedir (Ürel, 2012: 67). Hem vadesi geçtiği halde ödenmeyen vergi ve cezaların hem de dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergi ve cezaların açıklanacağı aynı hükümde düzenlenmiştir.

Bu verilerin açıklanmasına ilişkin usul, 293 sıra no'lu VUK Genel Tebliği'nde yer almaktadır.¹⁶⁴ Tebliğ uyarınca, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler ile bu tarihyatlara ilişkin olarak kesilen cezalar, kesinleşmeleri halinde açıklanacaktır.¹⁶⁵ Tarihyatların dava konusu yapılması halinde kesinleşme, yargı yolunun tükenmesi halinde gerçekleşecektir.

İlgili kanun hükmü uyarınca tebliğde açıklama usulü düzenlenen bir diğer konu da vadesi geçtiği halde ödenmeyen, vergi dairelerince takip ve tahsil edilen vergi asıl ve ferileridir. Her bir vergi dairesi, mükellefin yalnızca kendilerine olan ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenen tutarın üzerindeki borcunu açıklayabilir.¹⁶⁶ Kanun hükmünde

¹⁶³Bu husus, 29.7.1998 tarihli 23417 sayılı mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanan 4369 sayılı Kanun m.1 ile VUK m.5'e ekleme yapılarak düzenlenmiştir.

¹⁶⁴ 27.1.2001 tarihli 24300 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁶⁵293 sıra no'lu VUK Genel Tebliği'ne göre, açıklanacak listede, mükellefin adı soyadı ve ünvanı, vergi kimlik numarası, esas faaliyet konusu, kesinleşen vergi toplamı, (varsa) kesinleşen ceza toplamı ve gecikme faizi oranları yer alır. Listede adı geçenler alfabetik sırayla yazılır ve her sayfaya müteselsil sıra numarası verilir. Listenin her sayfası, vergi dairesi başkanı ile ilgili müdür yardımcısı tarafından imzalanarak mühürlenir.

¹⁶⁶Ancak bu açıklama, üçüncü kişilerin talebi üzerine yapılamaz. Maliye Bakanlığı ya mükellefin talebi üzerine ve mükellefe yönelik olarak ya da kendi inisiyatifi ile kanunda belirlenen koşullar çerçevesinde vergi borcunu açıklayabilir. GİB, bir bakanlığa bağlı genel müdürlüğün bir tarımsal kalkınma kooperatifinin vergi borçlarını öğrenmeye yönelik talebini 28.8.2004 tarihli ve B.07.0.GEL.0.28/2803-5-33 sayılı özelgeyle vergi mahremiyetini gerekçe göstererek reddetmiştir. Bu özelge, vergi mahremiyetine ilişkin düzenlemelerde kendilerine bilgi verilebileceği belirtilmeyen tüm üçüncü kişileri ilgilendirmektedir. Bu nedenle GİB, başvurucuya ve mükellefe ilişkin bilgileri gizleyerek kendi internet

“Maliye Bakanlığınca açıklanabilir” denildiğinden, hangi tutarı aşan borçların açıklanacağı konusunda yetkilendirme kanunla yapılmıştır.¹⁶⁷ Alacağın miktarının belirlenmesinde AATUHK m.48’e göre tecil edilmiş ve tecil şartlarına uygun biçimde ödenen alacaklar dikkate alınmaz.¹⁶⁸

293 sıra no’lu VUK Genel Tebliği’ne göre bu listeler, her yıl Temmuz ayının ortasında¹⁶⁹ vergi dairelerinin ilgili panolarına asılır ve bir ay boyunca ilan olunur. Listelerin asılması ve indirilmesi bir tutanakla tespit edilir. İndirilen listeler, vergi dairelerince saklanır ve bu listelere ilişkin olarak bir açıklama yapılmaz. Listelerin asıldığı dönemde de listede bulunan bilgiler dışında, kanunun uygun gördüğü haller saklı olmak üzere, mükellefler hakkında herhangi bir açıklama yapılmaz. GİB tarafından yapılan ilanlar ise, 359 sıra no’lu VUK Genel Tebliği’ne göre¹⁷⁰, Başkanlığın internet sayfasında duyurulur.

4.3.8.2.4. Kamu görevlilerine bilgi ve belge verilmesi

Adli ya da idari soruşturma yürüten kamu görevlilerine, soruşturma kapsamındaki bir konuya ilişkin olarak vergi idaresinin bilgi ve belge vermesi, vergi sırrının ifşası anlamı taşımaz (VUK m.5/f.4). Aksine vergi idaresi, bilgi ve belgenin paylaşıldığı adli ya da idari mercii bu sırrın korunmasına ortak etmiş olur.

Adli soruşturmalarda gerçek veya tüzel kişilerin vekili olarak yer alan avukatlara, müvekkillerine ilişkin vergi tarh, tahakkuk ve tahsilat evraklarının ve diğer bilgi ve

sayfasında bu özelgeyi yayımlamıştır. İlgili özelgeye erişmek için bakınız: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=dS7Q8TfTEiBb7TQ8&type=ozelge> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

¹⁶⁷Bakanlık, bu yetkisine dayanarak her yıl VUK Genel Tebliği yayımlayarak rakamları açıklar. 2015 yılı için belirlenen rakamlar 442 sıra no’lu VUK Genel Tebliği ile 30.12.2014 tarihli 29221 sayılı Resmî Gazete ile duyurulmuştur. İlanın vergi dairesinde yapılması için borcun 1.900,00 TL’den az olmaması gerekir.

¹⁶⁸293 sıra no’lu VUK Genel Tebliği’ne göre, AATUHK m.48/f.2 uyarınca da otuz güne kadar ödeme süresi verilen amme alacaklarından ödeme süresi bitmemiş olanlar da tecil edilmiş kamu alacağı gibi değerlendirilir. Ayrıca, ilan tarihinden önce banka teminat mektubunu ilgili tahsil dairesine vererek tecil talep eden ve açıklama tarihi itibarıyla talepleri henüz değerlendirme aşamasında bulunan mükelleflerin, banka teminat mektubu ile teminat altına alınan borçları açıklama kapsamına alınmayacaktır.

¹⁶⁹293 sıra no’lu VUK Genel Tebliği’nde 15 Temmuz tarihi yer almakla beraber, ayın 15’i hafta sonuna geldiği takdirde ise ilk Pazartesi günü listeler ilan olunur.

¹⁷⁰Bu tebliğ, 11.7.2006 tarihli 26225 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

belgelerin verilmesi de Danıştay'a göre vergi mahremiyeti kapsamında görülerek bilgi vermekten imtina edilemez.¹⁷¹

4.3.8.2.5. Bankalara yapacakları tahsile yönelik bilgi verilmesi¹⁷²

Bir amme alacağı olan vergilerin tahsili, 6183 sayılı Kanun'un hükümlerine tabidir. 6183 sayılı Kanun m.37 – 47'de amme alacaklarının ödenmesine ilişkin hususlar düzenlenmiştir. Kanunun 41'nci maddesinde bu alacakların özel ödeme usulleri *iki şekilde* düzenlenmiştir. *Birincisi*, Maliye Bakanlığı'yla anlaşmalı bankalar¹⁷³ veya PTT aracılığıyla ilgili vergi dairesinin hesabına nakden veya havale edilerek borcun ödenmesidir. *Diğeri ise*, anlaşmalı bankaların çek veya banka kartı, kredi kartı, vb. kartları kullanılarak alacağın tahsil edilmesidir. Tahsilin tam ve doğru yapılabilmesi için mükellefe ilişkin kimlik bilgileri ile alacağın konusu, dönemi ve miktarı başta olmak üzere işlem sırasında gereken tüm bilgiler anlaşmalı bankalara ve PTT'ye aktarılır. Günümüzde bu aktarım, kurumlar arası bir güncel bilgi aktarım bağı olan EBTİ aracılığıyla gerçekleştirilmektedir.

Mükellefe ilişkin üçüncü kişilerce öğrenilmemesi gereken bilgilerin anlaşmalı banka ve PTT'nin tahsil ile yetkili personeline öğrenilebilir olması, ne vergi idaresi ne de tahsile yetkili kuruluşlar açısından vergi mahremiyetini ihlal suçunu doğurmaz. Ancak, tahsile yetkili kuruluşlardaki **ilgili kişilerin** bu bilgileri hukuka aykırı biçimde üçüncü kişilerle paylaşması, AATUHK m.107/f.2 uyarınca aynı kanun hükmünün birinci fıkrasına göre cezalandırılır. Burada ilgili kişilerden maksat, *EBTİ'ye erişim yetkisi olan kuruluşların tahsil ile yetkili tüm personeli*dir. Eğer tahsilat banka şubesindeki vezneden yapılıyorsa veznedeki banko görevlisi ve bağlı olduğu servis sorumlusu ile şubenin müdürü ilgili kişi olarak sırra vakıf olur. Tahsilatın elektronik ortamdan gerçekleştirildiği durumda ise bankanın elektronik sistemine girme yetkisine sahip, şubesiz bankacılık birimi ile

¹⁷¹Danıştay 4. Dairesi'nin 16.3.2011 tarihli ve 2009/695 Esas ve 2011/1094 Karar sayılı kararında, avukatın bu bilgi ve belgeleri talep etmesinde, mükellef müvekkilinin menfaatlerini korumak ve gözetmek amacı taşıdığı belirtilmiştir. Bunların paylaşılmaması durumunda ise mükellefin (bilgi edinme ile ilgili) hakkının ihlal edileceğine hükmetmiştir.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/4d-2009-695.htm> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

¹⁷²AATUHK m.107/f.2 uyarınca ilgili kurum ve kuruluşlara bilgi verilmesidir.

¹⁷³GİB'in internet sayfasında yer alan anlaşmalı bankalar listesi: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=410> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

teknolojik altyapıyı sağlayan biriminin yöneticileri ve çalışanları, vergi sırrı kapsamındaki bilgiyi öğrenmeleri halinde ilgili kişi kapsamına girerler.

4.3.8.2.6. Kanunla kurulan mesleki kuruluşlara ve 3568 sayılı Kanunla kurulan meslek odalarına bilgi verilmesi

Kanunla kurulan mesleki kuruluşlar ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına, sahte veya içeriği yanıltıcı nitelikte belge düzenlediği ya da kullandığına ilişkin hakkında vergi inceleme raporu düzenlenen mükelleflerin bilgilerinin verilmesi VUK m.5/f.4'e göre vergi mahremiyetinin ihlali sayılmaz. Mesleki kuruluşlara ticaret odaları, sanayi odaları, esnaf odaları, barolar, tabipler odaları örnektir. 3568 sayılı Kanun'a tabi olanlar ise TÜRMOB, YMMO ve SMMM'O'lardır. Bu kuruluşlara verilecek bilgi, ilgili mükellefin vergi inceleme raporunda sahte veya yanıltıcı içerikte belge düzenlediğinin sabit olduğudur. Bildirimin amacı ise, mükellefin bu davranışının ilgili kuruluşlar nezdinde bilinmesi ve bu kuruluşlar tarafından konuyla ilgili gereğinin yapılmasıdır.¹⁷⁴ Kuruluşlar, raporda geçen vergi sırrı niteliğindeki bir bilgiye sahip oldukları anda bu sırta ortak olurlar. Sırrı hukuka aykırı olarak paylaştıkları ya da kullandıkları takdirde, VUK m.362'ye göre cezalandırılırlar.

4.3.9. Vergi mahremiyetinin ihlalinde suçun özel görünüş biçimleri

Suç olarak nitelenen eylemlerin neler olduğu ve kimlerin fail olarak nitelendirilebileceği kanunlarla belirlenmiştir. Ancak somut olayda suç oluşturan eylem ya da eylemler, her zaman kanundaki tipe uymayabilir. Bu eylem hazırlık aşamasından öteye geçmemiş veya başkalarınca azmettirilmiş ya da yardımcı kimselerin katkılarıyla gerçekleştirilmiş olabilir. Eylemin birden fazla olması ya da aynı eylemle birden fazla suçun işlenmiş olması da mümkündür. Suçun tipiklik unsurunda meydana gelen bu sapmalar, kanunda ayrı bir cezalandırmaya tabi tutulduğundan, **suçun özel görünüş biçimleri** olarak da adlandırılmaktadır (Zafer, 2013: 404 vd.) . Bu haller **teşebbüs**, **içtima** ve **iştirak** olmak üzere kanunda üç başlıkta düzenlenmiştir.

¹⁷⁴Mesleki kuruluşlar tarafından disiplin soruşturması açılması, bu duruma örnektir.

4.3.9.1. Teşebbüs

Zafer'in de dediği gibi (2013: 406) suç, "olgu ve olaylar zincirinin son halkasını oluşturur". Suç teşkil eden bir eylem, düşünce, hazırlık hareketleri, icra, icranın ya da neticenin tamamlanması ve sona ermeden oluşur. Düşünce aşaması, dış dünyaya yansımadağından bir hak ihlali yaratmadığından ve toplum düzenini etkilemediğinden cezalandırılmaz. Düşünceleri icra etmek için hazırlık hareketlerine geçilmiş, akabinde icra hareketlerine başlanmış; ancak fail bu aşamada kalmış olabilir. Bu durumda suç, teşebbüs aşamasında kalmış olup; kanun koyucu bu hareketlerin de suç oluşturduğuna hükmetmiştir. TCK m. 35 – 36'da genel olarak teşebbüsün ne olduğu ve hangi hallerde cezalandırılacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, fail elinde olmayan nedenlerle icra hareketlerini tamamlayamamışsa, kanunda sayılan suçlar bakımından teşebbüsten dolayı sorumlu tutulur ve asıl suça göre indirimli olarak cezalandırılır. Ayrıca fail, suçun icra hareketlerinden gönüllü vazgeçer ya da suçun tamamlanmasını (veya neticenin gerçekleşmesini) önlerse, suça teşebbüsten dolayı cezalandırılmaz. Ancak bu hareketleri başka bir suçu oluşturuyorsa, bu suçtan dolayı cezalandırılır.

Burada kanun koyucu, icra hareketlerinin tamamlanamaması ya da bunlardan gönüllü vazgeçilmesinden söz ettiğinden, teşebbüsün cezalandırmaya konu edilebilmesi için icra hareketlerine başlanması gerekir. Hazırlık hareketleri ise kanunda açıkça belirtilmedikçe teşebbüs hükümlerine göre bile cezalandırılmaz. Aksi takdirde temel hak ve özgürlüklerin aşırı biçimde kısıtlanmasına ve basit şüpheye dayanılarak soruşturma açılmasına yol açılır (Zafer, 2013: 406).

Vergi mahremiyetini ihlal suçu bakımından teşebbüsü, suçun icra edilme şekline göre iki halde ayrı ayrı değerlendirmek gerekir. Bu suç, sırrın ifşa edilmesi şeklinde işlendiği takdirde neticesi hareketle bitişik bir suçtur. Bu nedenle teşebbüse elverişli olmadığı kabul edilmektedir (Erman, 1988: 102). Sırrın menfaat amaçlı kullanılmasında ise hareket ile neticenin ayrılması mümkün olduğundan, suça teşebbüs mümkündür (Erman, 1988: 103).

4.3.9.2. *İştirak*

Suçta konu eylemin gerçekleştirilmesinin sorumluluğu, kural olarak *fail* denilen eylemi yapan kimseye isnat edilir. Ancak, bir suçun gerçekleşmesinde bir failden başka kimselerin de sorumluluğu söz konusu olabilir. Bu durumda, ceza kanununun iştirake ilişkin hükümleri somut olayda uygulanır. Somut olayda, birden fazla fail olabileceği gibi (**müşterek faillik**), fail olarak bilinen kişi bu suçun işlenmesinde aracı olarak kullanılmış olabilir (**dolaylı faillik**) ya da birden çok kişi birbirinden habersiz aynı suç aynı anda aynı mağdura karşı işlemiş olabilir (**yan yana faillik**). Suçta iştirak etmeyip, suç işlemeyi düşünmediği halde birini o suçu işlemeye teşvik eden biri ya da birilerinin bu teşvikine **azmettirme** denir (TCK m.38/f.1). İştirakçiler arasında olmayıp, suçun işlenmesine katkısı olan biri ya da birilerinin bu katkısına **yardım etme** denir (TCK m.39).

İştirak hükümlerinin uygulanabilmesi için, suçun birden fazla kimse tarafından işlenmiş ve fiil sona ermeden önce iştirak iradesi açıklanmış olmalı, iştirake konu fiil ile en azından teşebbüs aşamasındaki suç arasında nedensellik bağı ve iştirakçilerden en az birinin suçun işlenmesine yönelik kastı bulunmalıdır (Zafer, 2013: 432).

Vergi mahremiyetinin ihlali bakımından iştirak hükümlerinin uygulanabilmesi sırasında, bu suçun özgü suç niteliğinde olması nedeniyle TCK m.40/f.2 de göz önünde bulundurulmalıdır. Buna göre, vergi mahremiyetinin ihlali suçunun faili, özel faillik niteliği taşıyan kimseler olabileceğinden; bu suçun işlenmesine iştirak eden ve özel faillik niteliği bulunmayanlar ise azmettiren ya da yardım eden olarak sorumlu olabilir (Koca ve Üzülmez, 2014: 450 ; Zafer, 2013: 453). Özel faillik niteliği taşımayanların bu suçta iştirakçi olması kural olarak mümkün değildir.¹⁷⁵

¹⁷⁵Doktrinde bu görüşe katılmayıp, özgü suçlara iştirak eden faillerin TCK'da yalnızca özel faillik niteliği bulunanlarla kısıtlanmasına karşı çıkanlar da mevcuttur (Centel vd., 2008: 521 ; Toroslu, 2009: 301). Bir başka görüş de özgü suçlara özel faillik niteliği olmayanların da müşterek failliğin teoride mümkün olduğunu, ancak kanun koyucunun bunun önünü kapattığını dile getirmiştir (Zafer, 2013: 453).

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunda azmettirme ve yardım etmeyi bir örnekle açıklayalım. Vergi sırrına ilişkin bir belgeyi özel bir amaç için elde etmek isteyen ve fail kategorisine girmeyen tacir A, vergi dairesi ilgili memuru B'den, bir menfaat sağlamak karşılığında belgeyi elde etmesini ister. B de bu belgenin aslını çalmak yerine fotokopi yoluyla çoğaltmayı yeterli görür ve kardeşi kırtasiyeci esnaf C'ye talepte bulunur. C de belgeyi çoğaltıp B'ye ulaştırır. B de belgeyi, menfaat temini karşılığında A'ya teslim eder. Bu durumda B, VUK m.5 uyarınca, konumu gereği bu özgü suçun failidir. A ve C ise olaydaki konumlarına göre bu suçun faillik özelliklerini taşımamaktadır. Olayda A, B'yi bir menfaat karşılığında suçu işlemesi için söylemde bulunduğundan faili azmettiren konumundadır. C ise B'nin bu suçu işlemesinde önemli bir araç temin ettiğinden faile yardım edendir.

4.3.9.3. *İçtima*

Ceza hukukunda her bir suçun, bir eylem ile kanunda tarif edildiği şekilde işlenmesi esastır. Ancak, bu düşünce somut olayda geçerli olmayabilir. Bir eylemle birden fazla suç işlenebildiği gibi, suç teşkil eden bir eylem için başka bir suçun işlenmesi de söz konusu olabilir. Suçların içtimaı, birden çok suçun belirli koşullarda bir araya gelmesi nedeniyle failin sorumluluğunun belirlenmesidir. **Gerçek içtima** söz konusu olduğunda her bir suç için kurallar ayrı ayrı uygulanır. Asıl sorun bileşik suç, zincirleme suç ve fikri içtima kurallarından birinin uygulanmasına ilişkin hallerdedir. Kanun koyucu, gerçek içtima hükümlerinin bu hallerde uygulanmayacağını emredici norm olarak düzenlemiştir (TCK m.42 – 44).

Bileşik suç, bir suçun unsurunun ya da ağırlaştırıcı nedeninin de suç oluşturması durumunda bunların tek suç olarak sayılmasıdır (TCK m.42). Örneğin hırsızlık ve tehdit ya da cebir suçunun bir arada işlenmesi durumunda bu suçlardan ayrı ayrı cezalandırma yapılmaz, kanunda düzenlenen yağma suçundan hüküm verilir. VUK m.362 ve AATUHK m.107'nin atıf yaptığı TCK m.239'un dördüncü fıkrasında, cebir veya tehdit kullanılarak bir kimseyi bu madde kapsamına giren sırrı açıklamaya zorlanması, birinci fıkraya göre daha ağır biçimde cezalandırılmıştır. Bir görüşe göre, bu düzenleme suçun nitelikli halini oluştursa da bir fiil ile birden fazla suçun işlenmesine ancak tek suç

olarak TCK m.239/f.4'e göre cezalandırılmasını içermektedir. Dolayısıyla burada bir bileşik suç söz konusu olduğu; ancak bu halin suçun basit hali gibi özgü suç niteliği taşımadığı ileri sürülmüştür (Solak Akman, 2012: 253).

Zincirleme suç ise kanunda mağdur sayısına göre iki şekilde düzenlenmiştir. *Mağdur tek ise* aynı suçun birden çok defa, değişik zamanlarda, aynı karar çerçevesinde işlenmiş olması halinde TCK m.43/f.1'e göre zincirleme suç hükümleri uygulanır. Eğer *mağdur birden fazla ise*, bu suç tek bir fiille ve aynı karar çerçevesinde işlendiği takdirde TCK m.43/f.2'ye göre zincirleme suç hükümleri uygulanır. Zincirleme suç hükümleri, TCK m.43/f.3 uyarınca kasten öldürme, kasten yaralama, işkence ve yağma suçları için uygulanmaz. Vergi mahremiyetinin ihlali suçu, TCK m.43/f.3'te sayılı suçlar arasında yer almadığından, somut olayda koşulları gerçekleştiği takdirde ceza verilirken zincirleme suç hükümleri de uygulanır (Karakoç, 2012: 540). Buna göre, TCK m.239'a göre verilecek ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılarak verilmelidir.

Fikri içtima, bir fiili ile birden fazla farklı suç işleyen faille, bu suçlardan en ağır cezayı gerektirenin verilmesidir (TCK m.44). Bu düzenleme, "Kaç tane fiil varsa o kadar suç, kaç tane suç varsa o kadar ceza vardır." kuralının istisnasıdır. Vergi mahremiyetini ihlal eden fiil ile işlenebilecek bir başka suça örnek olarak TCK m.285'teki "Gizliliğin ihlali" suçu arasında, ne bir genel hüküm-özel hüküm ilişkisi ne de kanunen başkaca bir ilişki kurulamayacağından fikri içtimanın mümkün olduğu ileri sürülmektedir (Solak Akman, 2012: 245). Karakoç'a göre de (2012: 540) vergi mahremiyetinin ihlali suçu ile TCK m.252'de düzenlenen rüşvet suçu birlikte işlendiği takdirde fikri içtima uygulanması ve failin daha ağır ceza gerektiren rüşvet suçundan cezalandırılması mümkündür.

Erman'a göre (1988: 105), vergi mahremiyetinin ihlali suçunda fail, bu suça konu sırrı elde ederken başka bir suç işlemesi halinde ise *gerçek içtima* uygulanır. Örneğin, fail vergi sırrını elde ederken üçüncü bir kişinin kasıtlı olarak ölümüne neden olmuşsa, hem vergi mahremiyetinin ihlalinden hem de TCK m.81 vd.'na göre "Kasten öldürme" suçundan yargılanır ve ayrı ayrı hüküm giyer.

4.3.10. VUK ve AATUHK'ta düzenlenen vergi mahremiyetinin ihlali suçunun yaptırımı

Vergi sırrı, içinde ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğinde bilgilerin bulunduğu, VUK m.5 ve AATUHK m.107'de sayılı kimselerin mesleklerini icra ettikleri sırada öğrendiği bilgilerdir. Bu bilgilerin mesleğin yerine getirildiği dönemde ve bu sığata bağlı olarak öğrenilmesi esas olduğundan, vergi sırrı özel bir meslek sırrı türüdür. Bankacılık sırrı niteliğindeki vergi sırrı bakımından, özel hüküm olan BK m.159'a göre cezalandırma yapılır. Diğer hallerde ise öncelikle VUK m.362 veya AATUHK m.107'nin uygulanabilirliğine bakılır. Eğer bu hükümlerden biri somut olayda uygulanamıyorsa, ticari sır, müşteri sırrı veya BK m.73 ve m.159'a girmeyen bir bankacılık sırrı niteliğindeyse TCK m.239'a göre hükmolunur. Bu hüküm de uygulanamıyorsa, TCK m. 136 ve m.137/f.1'e göre cezalandırma yapılır.

Kanun koyucu, vergi mahremiyetinin ihlalini bilişim alanında suçlar arasında düzenlememiş veya burada düzenlenen bir suçta bulunmamıştır. Ancak, vergi mahremiyetini ihlal eden ile TCK m.244/f.2 uyarınca bilişim sistemindeki mevcut verileri başka yere gönderen aynı kişi olabilir. Bu durumda suçun niteliği gereği, TCK m.244/f.3 uyarınca banka, kredi kurumu veya kamu kurum ya da kuruluşuna ait bilişim sisteminde işleneceğinden fail ya da faillerin TCK m.244'e göre cezalandırılıp cezalandırılmayacağı gündeme gelmektedir. VUK mükerrer m.242/2 gereği bu tüzel kişilerin ortak, yönetici ve çalışanları da vergi mahremiyeti için bir önceki paragrafta belirtildiği şekilde hükmolunur. Bu nedenle, TCK m.244'ün uygulanması, ancak özgü suç olan vergi mahremiyetinin ihlali suçunun kapsamına girmeyen hallerde ve TCK m.136 ve m.137/f.1 veya m.239'a girmeyen bir halde söz konusu olabilir.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun yaptırımına bakıldığında, tarh veya tahakkuk aşaması ile uyuşmazlık durumu için VUK m. 362'de, tahsil aşaması için AATUHK m.107'de düzenlenmiştir. Her iki düzenleme, birbirinin kapsama alanına girmemekte ve cezalandırma konusunda da TCK m.239'a atıfta bulunmaktadır. Buna göre, bu suçun yaptırımı, TCK m.239'da dört fıkraya şeklinde düzenlenen suçunki ile aynıdır.

TCK m.239'un *birinci fıkrasına göre*, sırrı yetkisiz kimselere veren ya da ifşa eden fail, şikayet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır.¹⁷⁶ Sırrın hukuka uygun ya da aykırı yollarla elde edilmesi cezalandırmada önem arz etmemektedir. Her ne kadar VUK ve AATUHK'taki hükümlerde bir şart koşulmasa da, TCK m.239'a yapılan atıf nedeniyle vergi sırrına ilişkin suç için de şikayet şartı aranır. Şikayet konusu TCK m.73'te düzenlenmiştir. Buna göre, dava zamanaşımı süresi içinde¹⁷⁷ mağdur, fiili¹⁷⁸ öğrendiği andan itibaren altı ay içinde şikayette bulunmalıdır.

Aynı maddenin üçüncü fıkrasına göre, vergi sırrının Türkiye'de oturmayan bir yabancıya veya onun memuruna açıklanması durumunda, soruşturma şikayet şartına bağlı olmaksızın başlatılır ve birinci fıkraya göre verilecek ceza üçte biri oranında artırılır. Ancak sırrın üçüncü kişi sıfatıyla yabancı kişilerin veya onların memurları yararına kullanılması hükümde düzenlenmemiştir. Bu durumda cezalandırma TCK m.239/f.1'e göre yapılır.

Maddenin dördüncü fıkrasına göre, VUK m.5 ve AATUHK m.107'de sayılan kimseleri sırrın ifşasına cebir veya tehdit ile mecbur bırakanlar, şikayet şartı aranmaksızın, üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Bu durumda sırrı ifşa eden ise, cebir ve tehdit altında bu suçu işlediğinden, TCK m.28'e göre kusur sorumluluğu söz konusu olmaz. Suçun manevi unsuru gerçekleşmediği için de cezalandırılmaz.

TCK 239'un da içinde bulunduğu "Ekonomi, Sanayi ve Ticarete İlişkin Suçlar" bölümündeki suçların işlenmesiyle, yararına haksız menfaat sağlanan tüzel kişiler hakkında TCK m.60'taki güvenlik tedbirleri uygulanır (TCK m.242). Buna göre, TCK

¹⁷⁶Solak Akman'a göre, VUK m.362 ve AATUHK m.107'de yapılan atıf nedeniyle, bu iki hükümde yer almayan hususlar ile ilgili olarak TCK m.239'daki koşullara göre hareket etmek gerekir (Akman, 2012: 258, 597 sıra no'lu atıf). TCK'nın VUK ve AATUHK ile arasındaki ilişki, vergi suçları bakımından genel kanun-özel kanun ilişkisidir. Kanaatimizce, VUK ve AATUHK'ta şikayet şartının yer almamasına rağmen atıf yapılan genel kanun hükmü uyarınca şikayetin varlığı aranmalıdır. Şenyüz de aynı şekilde, VUK m.362'de yapılan atfın yalnızca cezalandırmaya ilişkin süreye yönelik olmadığı, tüm madde hükümlerine yapıldığı kanaatindedir (Şenyüz, 2013: 418).

¹⁷⁷Dava zamanaşımı süresi, kural olarak TCK m.66/f.1/e uyarınca sekiz yıl olup, kesilme halinde TCK m.67/f.4'e göre bu süre dört yıl daha uzayabilir.

¹⁷⁸Şikayette failin belirtilmesi gerekmektedir. Şikayet, soruşturma sonunda bulunacak faile karşı yapılmış sayılır (Toroslu, 2008: 424).

m.60/f.1 uyarınca, vergi mahremiyetinin ihlali suçunun işlendiği sabit olunmuşsa, bir kamu kurumu veya kuruluşunun verdiği izinle hizmet veren özel hukuk tüzel kişilerinin bu izni, kendi menfaatine olacak şekilde organ ya da temsilcileri tarafından kötüye kullanılması durumunda iptal edilir.¹⁷⁹ Ayrıca, yararına suç işlenen özel hukuk tüzel kişileri hakkında da müsadere hükümleri uygulanır (TCK m.60/f.2). Vergi mahremiyetinin ihlali suçu işlenerek, yararına haksız menfaat sağlanan tüzel kişiler hakkında müsadere hükümlerinin uygulanabileceği de ileri sürülmüştür (Solak Akman, 2012: 266).

4.3.11. Vergi mahremiyetini ihlal eden kamu personelinin, hakim ve savcılarının durumu

Vergi mahremiyetinin ihlaline ilişkin kamu personeli hakkında ayrıca disiplin soruşturması yapılması mümkündür. 657 sayılı Kanun kapsamındaki personel, Kanun'un m.31'e göre, görevi sona erse dahi, kamu hizmetlerine ilişkin gizli bilgileri yetkili bakanın yazılı izni olmadıkça açıklayamazlar. Buna rağmen sırrı ifşa etmeleri, adli bir soruşturmanın yapıldığına bakılmaksızın, ayrıca bir disiplin soruşturmasının açılmasına neden olur. Her ne kadar 657 sayılı Kanun'da gizli bilgi kavramının ne olduğu açıklanmasa da vergi sırrı, vergilendirme sürecinde ya da yargılama sürecinde öğrenilen, mükellefe ilişkin vergi idaresi ya da yargısı tarafından saklanması gereken bilgidir. Bu nedenle, vergi sırrını ifşa eden kamu görevlisi, hakkında açılan disiplin soruşturması sonucunda 657 sayılı Kanun m.125/E-h uyarınca yetki almadan gizli belgeleri açıkladığına kanaat getirilirse, bir daha atanmamak üzere memurluktan çıkarılır.

Hakim ve savcılarının vergi mahremiyetini ihlal etmesi durumunda, 2802 sayılı Kanun m. 82'ye göre haklarında adli soruşturma izni verilmesinin yanında, m.72'ye göre ayrıca Adalet Bakanı tarafından disiplin soruşturması açılabilir. Sırrın ifşası veya menfaat amaçlı kullanılması, hakimlik veya savcılık mesleğin şeref ve onurunu bozan veya

¹⁷⁹Örneğin, EİK m.8'e göre, BTK'nın izniyle faaliyet gösteren ESHS'nin izni, bu tüzel kişi kullanılarak suç işlenmesi durumunda hem bu hükme göre hem de TCK m.60'a göre iptal edilir. İznin iptalinin ön şartı, bu tüzel kişilik menfaatine olacak şekilde ortak ya da temsilcilerin yetkilerini kötüye kullandığı mahkeme kararıyla kesinleşmesidir.

mesleğe olan genel saygı ve güveni gideren nitelikte bir suç olarak değerlendirildiği ve davada bu suça hükmolunduğu takdirde, Kanun'da başkaca bir disiplin yaptırımını isnat edilmediği için meslekten çıkarma cezası verilir. Bu kanaate, diğer kamu görevlileri bakımından bir memurluktan çıkarma cezası verilmesinden ulaşmak mümkündür. Ayrıca, 2802 sayılı Kanun'un m.69/son'a göre, hakim ya da savcının mahkum olup olmadığına bakılmaksızın disiplin soruşturması sonucu da mesleğin şeref ve onurunu ve memuriyet nüfuz ve itibarını bozacak nitelikte bir suç olarak görüldüğü takdirde, meslekten çıkarma cezası verilir.

Sonuç

Çalışmamızın esas amacı, vergi sırrına ilişkin bilgilerin elektronik ortamda nerelerde yer aldığı, nasıl korunduğu ve mahremiyetinin ihlal edilmesi durumunda hangi cezai yaptırımların uygulanacağıdır. Vergi ile ilgili işlemlerin büyük bir çoğunluğu günümüzde her bir işleme özgü bilişim sistemi üzerinden yapılmaktadır. Bu sistemlerin önemli bir kısmında ticari veya kişisel veriler işlendiğinden, vergi mahremiyetinin elektronik ortamda da korunması gereği karşımıza çıkmaktadır.

Çalışmamızın vardığı ilk sonuç, bilişim sistemlerinde mahremiyetin korunmasının hem uygulamalar hem de hizmet sağlayıcılar bakımından sıkı biçimde düzenlenmiş olmasıdır. Elektronik hizmetin kontrollü yürütülmesi, hem verilerin işlenmesi ve saklanması hem de mahremiyetin ihlali halinde, işlemin yapıldığı sistem altyapısının ve sorumluluk sahibinin bulunmasını kolaylaştırmaktadır. İdari işlemlerde de yalnızca belirli bir kamusal sağlayıcıdan elektronik hizmet alınmasının zorunlu tutulması, kamu yönetimindeki sır niteliğindeki bilgilerin diğer sağlayıcıların ya da üçüncü kişilerin eline geçmesini önleme amacı taşıdığı ortadadır.

Çalışmamızda, mükelleflerin elektronik ortama aktarılan ve gizlenmesi gereken verilerinin büyük çoğunluğunun ticari sır kapsamına girdiği bilgisine ulaşmaktayız. Bu verilerin yer aldığı defter, belge ve kayıtlardan yalnızca tacir sıfatına sahip mükelleflerin değil, tacirle ilişkili diğer kişilerin de bilgilerine erişilmektedir. Böylesine geniş bir kitleyi ilgilendiren vergi mahremiyetinin elektronik ortamda korunması, devletin olduğu kadar elektronik servis sağlayıcıların da sorumluluğundadır.

Çalışmamızda dikkati çeken bir başka sonuç, resmi internet sayfası aracılığıyla üçüncü kişilerin bilgisine sunulan özgelelerde, başvuran mükelleflerin kişisel ve ticari bilgilerini gizleyen idarenin, vergi mahremiyetinin amacına uygun hareket etmesidir. Yargı kararları dahil elektronik ortama aktarılan birçok resmi belgede, genellikle kişilerin adları gizlendiğinden kimliğin gizlenmesine gereken özen yeterince gösterilmemektedir. Vergi idaresinin bu hassas tutumu, kanaatimizce diğer kurumlar için de örnek olmalıdır.

Çalışmamızın sonuçlarından bir diğeri de, elektronik ortamda vergi mahremiyetinin ihlalinde, soruşturma ve kovuşturma sürecine ilişkin olarak kanun koyucunun kağıt ortamındaki ihlale ilişkin genel kanundaki aynı hükme atıf yaptığıdır. Ancak, bilişim sisteminde gerçekleşen ihlalde, hizmet sağlayıcının ilgilerinin sorumlu tutulması, kağıt ortamındaki ihlale göre fail kavramını genişletmektedir. Bununla beraber, kanun koyucunun özel olarak failin sıfatını işaret etmediği hallerde, somut olaya göre, Türk Ceza Kanunu'nun ilgili hükümlerine başvurmak mümkündür.

Çalışmamızda, vergi mahremiyetinin de konusunu oluşturan sır kavramının mevcut kanunlarda açıkça tanımlanmadığına ve kapsamının uluslararası sözleşmeler ile uyumlu biçimde yargı organlarınca somut olaya göre belirlendiğini görmekteyiz. Sırlara ilişkin kanunların tasarı halinde kalmış olması, sır kavramının içeriğinin doldurulmasında uluslararası sözleşmelere ve ikincil kaynaklara başvurulmasını zorunlu kılmaktadır. Kişisel, ticari veya başkaca nitelikte sırların özel kanunlarla düzenlenmesinin, uygulamada ve uyuşmazlıklarda olası farklılıkların önüne geçeceği kanaatindeyiz.

Sonuç olarak, çağın gelişmeleri karşısında vergi ile ilgili işlemlerin gerçekleştirildiği ortam değişse bile vergi mahremiyetinin kapsamındaki sırlar aynı nitelikte olup, bunların hukuka aykırı biçimde ifşası ya da kullanılması kanun koyucu tarafından boşluk bırakmayacak biçimde yaptırıma tabi tutulmuştur.

Kaynakça

- Akgül, A.. (2014). *Kişisel verilerin korunması*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Akıllıoğlu, T. (1988). Kamu yararı kavramı üzerine düşünceler. *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, 9 (1-3), 11-22.
- Akipek, J., Akıntürk, T. ve Ateş Karaman, D. (2013). *Türk medeni hukuku başlangıç hükümleri kişiler hukuku*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Aksar, Y. (2012). *Teoride ve uygulamada uluslararası hukuk (I)*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Albayrak, M. (2012). *Türk ceza kanunu öz kitap*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Alıcı, Y. (2007). *Bankacılık kanunu şerhi*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Alptürk, E. (2008). *Elektronik denetim rehberi*. İstanbul: Gelirler Kontrolörleri Derneği.
- Arslan Öncü, G. (2011). *Avrupa insan hakları sözleşmesinde özel yaşamın korunması hakkı*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Bauman, Z. (2010). *Akışkan gözetim*. İstanbul: Ayrıntı Yayınevi.
- Bayraklı, H. H. (1999). *Türk ve alman vergi hukukunda vergi gizliliğine uymama suçu*. Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi.
- Bayraklı, H. H. (2014). *Vergi ceza hukuku*. Afyonkarahisar.
- Bilge, M. E. (2005). *Ticari sırların korunması*. Ankara: Asil Yayın Dağıtım.
- Centel, N., Zafer, H. ve Çakmut, Ö. (2008). *Türk ceza hukukuna giriş*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Çakmak, M. M. (2013). *İdare hukukunda kuramsal olarak kamu yararı*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Çakmakkaya, B. Y. (2013). *Türk vergi hukukunda elektronik imza uygulamaları ve adaptasyonu*. İstanbul: Legal Yayıncılık.
- Çelikkaya, A. ve Tekin, F. (2013). *Vergi denetimi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Çomaklı, Ş. E. (2008). *Vergi ceza hukukunda mahsus suç*. Ankara: Savaş Yayınevi.
- Doğan, U. (2014). *Elektronik vergisel uygulamalar*. Ankara: TÜRMOB.
- Donay, S. (1978). *Meslek sırrının açıklanması suçu*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.

- Donay, S. (2008). *Ceza mahkemesinde yargılanan vergi suçları*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Dural, M. ve Öğüz, T. (2013). *Türk özel hukuku (II) - Kişiler hukuku*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Dülger, M. V. (2013). *Bilişim suçları ve internet iletişim hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Erman, S. (1988). *Vergi suçları*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- Giritli, İ., Bilgen, P., Akgüner, T. ve Berk, K. (2013). *İdare hukuku*. İstanbul: Der Yayınları.
- Gökbel, D. (2000). *Mükellef hakları*. Eskişehir: Yayımlanmamış Doktora Tezi.
- Gökcan, H.T. (2012). *Açıklamalı avukatlık yasası*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Gözler, K. (2009). *İdare hukuku (II)*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Günday, M. (2011). *İdare hukuku*. Ankara: İmaj Yayınevi.
- Günergök, Ö. (2009). *Avukatlık sözleşmesi*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Gürbüz Usluel, A. E. (2009). *Türk özel hukukunda özellikle anonim şirketlerde ticari sırrın korunması*. İstanbul: Vedat Kitapçılık.
- Hakeri, H. (2008). *Ceza hukuku genel hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Heywood, A. (2013). *Küresel Siyaset*. Ankara: Adres Yayıncılık.
- İçel, K., Ünver , Y. ve Hakeri, H. (2014). *Karşılaştırmalı ceza hukuku yasaları*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Kapani, M. (2011). *İnsan haklarının uluslararası boyutları*. Ankara: Bilgi Yayınevi.
- Karakoç, Y. (2012). *Genel vergi hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınevi.
- Kaya Benschir, T. ve Topcan, F. (2010). *E-imza*. Ankara: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü.
- Koca, M. ve Üzülmöz, İ. (2014). *Türk ceza hukuku genel hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Küzeci, E. (2010). *Kişisel verilerin korunması*. Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları.
- Oğuzman, M. K., Seliçi, Ö. ve Oktay-Özdemir, S. (2013). *Kişiler hukuku (Gerçek ve tüzel kişiler)*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Okay Tekinsoy, Ö. (2011). *İdare hukukunda kamu düzeni kavramı*. İstanbul: XII Levha Yayıncılık.

- Orer, G. (2011). *Elektronik imza ve elektronikte sertifika hizmet sağlayıcısının hukuki ve cezai sorumluluğu*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Özbek, V.Ö. (2010). *TCK izmir şerhi türk ceza kanununun anlamı (I) genel hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Özen, B. (2012). *6098 sayılı Türk borçlar kanunu çerçevesinde kefalet sözleşmesi*. İstanbul: Vedat Kitapçılık.
- Özgenç, İ. (2012). *Türk ceza hukuku genel hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Reisoğlu, S. (2007). *Bankacılık kanunu şerhi (II)*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Saban, N. (2014). *Vergi hukuku*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Solak Akman, İ. (2012). *Vergi mahremiyetini ihlal*. Ankara: Yayımlanmamış Doktora Tezi.
- Söyler, İ. (1987). *Türk vergi hukukunda yoklama*. Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Plânlama ve Koordinasyon Kurulu.
- Şenyüz, D. (2013). *Vergi ceza hukuku*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Taş, F. (2008). *Vergi hukukunda vergi mahremiyetinin ihlali suçu*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Taşdelen, S. (2006). *Bankacılık kanunu şerhi*. Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları.
- Toroslu, N. (2009). *Ceza Hukuku Genel Kısım*. Ankara: Savaş Yayınevi.
- Turanboy, A. (2006). Ticari Sır. *Tuğrul Ansay'a Armağan* (Ed.: S.Arkan, A.Yongalık ve B.Şit). Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları.
- Turinay, F. (2013). *Suçta ve cezada kanunilik ilkesinin anayasal temelleri*. İstanbul: XII Levha Yayıncılık.
- Türk Dil Kurumu. (2009). *Türkçe sözlük*. Ankara.
- Uçkan, Ö. (2003). *E-devlet e-demokrasi ve türkiye*. İstanbul: Literatür Yayıncılık.
- Ürel, G. (2012). *Vergi usul kanunu uygulaması*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Zafer, H. (2013). *Ceza hukuku genel hükümler*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.

İnternet Kaynakları

- 17.4.2010 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32Mük257-7900-276 sayılı özelge:
<http://www.gib.gov.tr/node/89862> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

24. Dönem 2. Yasama Yılı'nda 21.10.2011 tarihinde TBMM'ye sunulan ve Adalet Komisyonu'nda iken 24. Dönem'in 7.6.2015 itibariyle sona ermesi nedeniyle kadük olan 1/483 Esas No'lu "Ticari Sır, Bankacılık Sırrı ve Müşteri Sırrı Kanun Tasarısı": <http://www2.tbmm.gov.tr/d24/1/1-0483.pdf> (Erişim Tarihi:25.7.2015)

397 sıra no'lu VUK Genel Tebliği'nin 416, 421 ve 424 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişikliğe uğramış ve güncellenmiş hali: <http://www.efatura.gov.tr/dosyalar/tebligler/397SiraNoluGuncelSekliileVUKGenelTeblici.pdf> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun hükümet gerekçesi: https://www.tbb.org.tr/Dosyalar/Yasal_Duzenlemeler/TBMM_Dokumanlari/5411_Hukumet_Gerekcesi.doc (s.50-51) (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun gerekçesini içeren TBMM'nin 175 no'lu Komisyon Raporu: <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c019/tbmm0801908Oss0175.pdf> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

ABD Federal Yüksek Mahkemesi'nin Ruckelshaus v. Monsanto Co., No. 83-196, 26.06.1984 tarihli Kararı: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/467/986/case.html> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

Adalet Bakanlığı ile TÜBİTAK UEKAE arasında imzalanan "Nitelikli Elektronik Sertifika Temini Sözleşmesi": <http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2007/nisan07/eimza/protokol.htm> (Erişim Tarihi:25.7.2015)

Anayasa Mahkemesi'nin 28.1.1964 tarihli, 1963/128 E., 1964/8 K. sayılı kararı: <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/a34330a1-f933-4562-9605->

[66c572f1daa6?excludeGerekce=False&wordsOnly=False](http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/b95ec65c-f13d-4bcd-a586-4f2b970f58c3?excludeGerekce=False&wordsOnly=False) (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

Anayasa Mahkemesi'nin 28.6.1966 tarih ve 1963/132 Esas ve 1966/29 Karar sayılı kararı: <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/b95ec65c-f13d-4bcd-a586-4f2b970f58c3?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

Anayasa Mahkemesi'nin 6.3.2008 tarihli, 2007/105 E., 2008/75 K. sayılı kararı: <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/79207a50-8ddb-4ff4-bc31-5363def1a0f2?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

Anayasa Mahkemesi'nin 12.5.2011 tarihli, 2008/79 E., 2011/74 K. sayılı kararı: <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/3642d04d-e5f3-487c-9a56-0b7965dbdf40?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin 7.7.1989 Tarihli 10454/83 Başvuru no'lu ve 192 Karar sıra no'lu kararının Türkçeleştirilmiş metni: <http://ihami.anadolu.edu.tr/aihmgoster.asp?id=192> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin 16.12.1992 Tarihli, 13710/88 Başvuru no'lu ve 388 Karar sıra no'lu Kararının İngilizce orijinal metni: [http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57887#{%22itemid%22:\[%22001-57887%22\]}](http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57887#{%22itemid%22:[%22001-57887%22]}) (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

BTK'nin GSM imtiyaz sözleşmesi yaptığı operatörler ve konusu kapsamına giren diğer konularda yetkilendirdiği tüzel kişiler listesi: <http://yetkilendirme.btk.gov.tr/Yetkilendirme/index.xhtml> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

Birleşmiş Milletler'in e-devlet konusunda üye devletlerin 2004 yılı faaliyetlerine ilişkin çalışmasının raporu:

<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan019207.pdf> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

Birleşmiş Milletler'in e-devlet konusunda üye devletlerin 2014 yılı faaliyetlerine ilişkin çalışmasının raporu:

http://unpan3.un.org/egovkb/Portals/egovkb/Documents/un/2014-Survey/E-Gov_Complete_Survey-2014.pdf (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Enformatik Bölümü tarafından hazırlanan Bilişim Sözlüğü: <http://enformatik.comu.edu.tr/bilisimsozluk.htm> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

Danıştay 1. Dairesi'nin 20.12.1984 tarih ve 1984/291 Esas ve 1984/294 Karar sayılı kararı:

<http://legalbank.net/belge/d-1-d-e-1984-291-k-1984-294-t-20-12-1984-danistay-1-daire-karari/615852/> (Erişim Tarihi: 06.02.2014)

Danıştay 4. Dairesi'nin 16.3.2011 tarihli ve 2009/695 Esas ve 2011/1094 Karar sayılı kararı: <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/4d-2009-695.htm> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

E-Avrupa+ çalışmaları hakkında T.C. Kalkınma Bakanlığı Bilgi Toplumu Dairesi'nin bilgi notu: <http://www.bilgitoplumu.gov.tr/uluslararasi-calismalar/avrupa-icin-sayisal-gundem/eavrupa/> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

E-beyanname düzenleme programları: <https://ebeyanname.gib.gov.tr/download.html> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

E-beyanname resmi internet sitesi: <https://ebeyanname.gib.gov.tr/giris.html> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

E-bilet rapor yükleme portalı: <https://portal.efatura.gov.tr/ebilet/> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

E-defter uygulamasına yönelik resmi internet sayfası: <http://www.edefter.gov.tr/anasayfa.html> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

E-devlet kapısı açıldı. (18.12.2008). *Hürriyet*, <http://www.hurriyet.com.tr/gundem/10597054.asp> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

E-devlete eklenen uygulamaların listesi: <https://www.turkiye.gov.tr/yeni-eklenen-hizmetler> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

E-fatura için özel entegrasyon izni almış mükelleflerin listesi: <http://www.efatura.gov.tr/efaturaozelentegratorlerlistesi.html> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

E-fatura saklama izni bulunan özel entegratörlerin listesi: <http://www.efatura.gov.tr/earsivozelentegratorlistesi.html> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

E-fatura uygulaması resmi internet adresi: <http://www.efatura.gov.tr/anasayfa.html> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

E-fatura uygulamasına, mali mühür sertifikası temin işlemlerini tamamlayarak katılan mükelleflerin listesi: <http://www.efatura.gov.tr/efaturakayitlikullanici.html> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

E-faturalarını saklamak üzere GİB’te kayıtlı e-arşiv sahibi kullanıcıların listesi: <http://www.efatura.gov.tr/earsivkayitlikullanici.html> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

Elektronik Defter Genel Tebliği (Sıra No:1) kapsamında GİB'ten uyumluluk onayı alan yazılımların listesi için bakınız:
<http://www.edefter.gov.tr/edefteruyumluyazilimler.html> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

Eskişehir çapında 2014 yılı Gelir Vergisi, Gayrimenkul Sermaye İradı ve Kurumlar Vergisi'nde ilk 100'e giren mükelleflerin listesi:
<http://www.evdb.gov.tr/index.php/eskisehir-vergi-dairesi-faaliyetleri/haberler/327-2014yilivergirekortmenleri.html> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın özelgelere ilişkin sayfada yayımladığı 5.6.2006 tarihli ve B.07.1.GİB.0.60/6000-2381/042100 sayılı cevap yazısı:
<http://www.gib.gov.tr/node/93615> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2013 yılına ilişkin faaliyet raporu:
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2013/2013_Faaliyet_Raporu.pdf (s.81) (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2014 yılına ilişkin faaliyet raporu:
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2014/2014_Faaliyet_Raporu.pdf (s.73-74) (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın, başvuran ve mükellefe ilişkin bilgileri gizleyerek üçüncü kişilerin erişimine kendi internet sayfasından sunduğu, 28.8.2004 tarihli ve B.07.0.GEL.0.28/2803-5-33 sayılı özelge:
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=dS7Q8TfTEiBb7TQ8&type=ozelge> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın, başvuran ve mükellefe ilişkin bilgileri gizleyerek üçüncü kişilerin erişimine kendi internet sayfasından sunduğu, 17.5.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.48.15.01-48.15.01/KV-10-82 sayılı özelge:

<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=ACZkRy0XO6J3VAXf&type=ozelge> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sayfasında yer alan vergi dairesi başkanlıkları listesi: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=603> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

Gelir İdaresi Başkanlığı İnternet Vergi Dairesi'nin e-beyanname uygulaması internet adresi: <https://ebeyanname.gib.gov.tr/giris.html> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

Gelir İdaresi Başkanlığı İnternet Vergi Dairesi'nin e-beyanname düzenleme programlarına erişim internet adresi: <https://ebeyanname.gib.gov.tr/download.html> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesi aracılığıyla yapılabilen borç sorgulama sayfası:
https://intvd.gib.gov.tr/internetvd/template.jsp?page=IVD_MBBS_SORGU_LOGIN_AC (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 1.4.1997 tarihli ve B.07.0.GEL.0.28/2803-5-744/13562 sayılı yazısı: <http://www.gib.gov.tr/node/91141> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 4.8.2000 tarihli ve B.07.0.GEL.0.28/2803-5-803/37030 sayılı yazısı: <http://www.gib.gov.tr/node/94491> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 8.9.2000 tarihli ve B.07.0.GEL.0.28/2803-5-805/41932 sayılı yazısı: <http://www.gib.gov.tr/node/89934> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

İnternet Geliştirme Kurulu hakkında bilgi için:
<http://www.internetkurulu.org/tr/default.aspx> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

İnternet Geliştirme Kurulu tarafından yayımlanan Kişisel Verilerin Korunması Kanunu taslak metni:

http://www.internetkurulu.org/images/editor/kisisel_verilerin_korunmasi_kanunu_tasarisi.doc (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

İnternet Vergi Dairesi'nin e-beyanname uygulaması kapsamında gönderilebilen beyannamelerin güncel listesi: <https://ebeyanname.gib.gov.tr/sss.html#a8> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

İnternet Vergi Dairesi'nin erişim adresi: <https://intvd.gib.gov.tr/internetvd/index.jsp> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

Kıbar Bilginli, N. (2011). Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP). Dış Denetim, Temmuz-Ağustos-Eylül 2011. <http://www.sayder.org.tr/e-dergi-vergi-dairesi-otomasyon-projesi-vedop-13-20.pdf> (s.3) (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'na ilişkin 2008 yılında hazırlanan ilk taslak: <http://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0576.pdf> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'na ilişkin taslağın 2012 yılında Başbakanlık'a sunulan hali: <http://www.kgm.adalet.gov.tr/tasariasamaları/basbakanlik/Kanuntas/kisiselveriler.pdf> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

Maliye Bakanlığı'nca 14.2.2005 tarihinde yayımlanan 15 sıra no'lu VUK Sirküleri: <http://www.gib.gov.tr/node/86936> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

Maliye Bakanlığı'nca 13.3.2007 tarihinde yayımlanan 26 sıra no'lu VUK Sirküleri: <http://www.gib.gov.tr/node/86954> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

Maliye Bakanlığı'nca 20.9.2007 tarihinde yayımlanan 28 sıra no'lu VUK Sirküleri: <http://www.gib.gov.tr/node/86981> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

Nakden veya havale ile ya da kart yoluyla vergi ödemesi yapılabilecek anlaşmalı bankaların güncel listesi: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=410> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

Özel entegrasyon izni almış mükelleflerin listesi için bakınız: <http://www.efatura.gov.tr/efaturaozelentegratorlerlistesi.html> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

PTT Teşkilatı'nın ve Türkiye'de haberleşmenin tarihi: http://ik.ptt.gov.tr/sub/main/under_construction/arsiv_text.php (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

Samuelson P. (2000). "Privacy as Intellectual Property" Stanford Law Review, Volume 52, Issue 5 (May 2000), pp. 1125.-1174.: <http://scholarship.law.berkeley.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3137&context=facpubs> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

Türkiye'de bilgi toplumuna dönüşüme ilişkin kronolojik bilgilerin derlendiği T.C. Kalkınma Bakanlığı Bilgi Toplumu Dairesi Başkanlığı'nın "Ülkemizde Bilgi Toplumu Dönüşüm" internet sayfası: <http://www.bilgitoplumu.gov.tr/bilgi-toplumu/ulkemizde-bilgi-toplumuna-donusum/> (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

TÜBİTAK UEKAE. (2010). "*Mali Mühür Elektronik Sertifika İlkeleri ve Uygulama Esasları*": http://mm.kamusal.gov.tr/belgeler/yonergeler/YONG-001-011_KAMU_SM_ELEKTRONIK_MALI_MUHUR_SERTIFIKA_ILKELERI_VE_UYGULAMA_ESASLARI.DOC (Erişim Tarihi:25.7.2015)

Türk Sanayici ve İşadamları Derneği. (2009). "*Dünyada ve Türkiye'de İş Etiği ve Etik Yönetimi*": http://www.tusiad.org.tr/_rsc/shared/file/Tusiad-isetigiraporupdf.pdf (s.37) (Erişim Tarihi:25.7.2015)

Türk Telekomünikasyon Anonim Şirketi'nin Tarihi:
<http://www.turktelekom.com.tr/tt/portal/TTHakkında/KurumsalTanitim/Tarihce/>
(Erişim Tarihi: 25.7.2015)

Türkiye çapında 2014 yılı Gelir Vergisi, Gayrimenkul Sermaye İradı ve Kurumlar Vergisi'nde ilk 100'e giren mükelleflerin listesi:
[http://www.gib.gov.tr/index.php?id=428&tx_ttnews\[tt_news\]=2859&tx_ttnews\[backPid\]=193&cHash=88d129e956](http://www.gib.gov.tr/index.php?id=428&tx_ttnews[tt_news]=2859&tx_ttnews[backPid]=193&cHash=88d129e956) (Erişim Tarihi: 25.7.2015)

Veri madenciliği'nin tanımı için Britannica İnternet Ansiklopedisi'ndeki İngilizce tanımı: <http://global.britannica.com/EBchecked/topic/1056150/data-mining>
(Erişim Tarihi: 25.7.2015)