

# ÖZEL HAYATIN GİZLİLİĞİ VE VERGİLENDİRME

Av. Dilek YUMRUTAŞ<sup>1</sup>

## I.GİRİŞ

Hukuk devletinin tarihi kökenleri devlet gücünün kişilerin temel hak ve hürriyetler lehine gelişme gösterdiği dönemlerin başlarına dayanmaktadır. Sınırsız egemenlik hakkını elinde tutan eden mülk devlet ve polis devlet anlayışından farklı olarak günümüzdeki modern devletin üstün gücü ve otoritesi sınırsız ve denetimsiz değildir.

Çağdaş devletin, sosyal devlet ilkesinin kapsadığı ödevlerini yerine getirmesi, özel kesimde yaratılan kaynaklardan bir bölümünün devlete aktarılmasını ve bunların devlet düzeyinde kamusal harcamalara dönüşmesini zorunlu kılmaktadır.<sup>2</sup>

Devletin kamu harcamalarını karşılamak üzere bireylerden zorla yürütme (cebri icra ) yoluyla, genel anlamda vergi adı altında para toplaması gerekmektedir. Gerçekten devlet, egemenliğini ya da üstün iradesini salmak tekeli, yasa çıkarma ve zor kullanma tekeli ve para basma tekeli yolları ile gerçekleştirmektedir.<sup>3</sup>

Üstün gücün sınırlandırılmasında, devletin vergilendirme yetkisinin keyfilikten çıkarılarak belirli ölçülere oturtulmasını sağlayan kurallar mücadelesinin önemli bir yeri vardır. Devletin üstün gücünü sınırlayan temel statü anayasa düzenidir. Bu nedenle devletin gücünün sınırlarını anayasalarda bulmak mümkündür.

Vergi, cezalandırma gibi devletin en başta gelen egemenlik alanlarından biridir. Bu niteliği onun hukuk devleti ile yakın ilişkisi içinde bulunmasını zorunlu kılmıştır. Bu nedenle vergi hukuku hukuk devleti normlarının belirlenmesi açısından özel bir konum arz eder. Bir başka ifadeyle vergi hukuku ile hukuk devletinin normları bir birini iyi açıklar durumdadır. Hukuk devleti anlayışında devletin vergileme yetkisi sınırsız olmayıp, kişilere tanınan bazı haklar çerçevesinde sınırlandırılmaktadır. Sınırlamalar varlığını hukuk devletinin bu gün ulaştığı düzey ve anlama borçludur.

Verginin sınırlarını hukuk devleti içinde bulmak mümkünken, vergisel düzenlemeler de hukuk devletinin unsurlarını karşılıklı etkiler niteliktedir. Bu nedenle vergi kanunları ile

---

<sup>1</sup> İstanbul Barosu İdare ve Vergi Hukuku Komisyonu Başkan Yardımcısı

<sup>2</sup> KANETİ,agm,(V),s.320.,Ayrıca bkz. GÜNEŞ, Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, 3.Baskı 2011, İstanbul, Oniki Levha Yayıncılık s.1

<sup>3</sup> SAVAŞ,agm,(I), S.8., Ayrıca bkz. GÜNEŞ, Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, 3.Baskı 2011, İstanbul, Oniki Levha Yayıncılık s.1

getirilen düzenlemelerle hukuk devletinin unsurları karşılıklı etkileşim içindedir denilebilir. Örneğin, temel hak ve özgürlüklerle bağdaşmayan vergisel düzenlemelere hukuk devleti izin vermezken, getirilen vergisel düzenlemelerin bazılarının az veya çok temel hak ve hürriyetleri etkilediği unutulmamalıdır. Bu açıdan bakıldığında vergi hukukunun hem devlet hem de kişiler açısından duyarlı bir alan olduğu görülür. Hukuk devletinin vergi hukuku açısından gereği günümüzde mükellef hakları şeklinde ifade edilmektedir. Bu nedenle hukuk devleti adına yapılacaklar mükellef haklarına, mükellef hakları adına yapılacaklar hukuk devletinin hayata geçirilmesine hizmet edeceği unutulmamalıdır. Bu çerçevede mükellef haklarının en temel çatısının anayasada vergiler ve diğer konularda getirilen ilkeler olduğu da bilinmelidir. Bu nedenle mükellef haklarını hukuk devletinin unsurlarının doğal bir yansıması olarak kabul etmek yanlış olmaz.

1982 Anayasasında ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde düzenlenen hükümlerle temel hak ve özgürlükler güvence altına alınmıştır. 1982 Anayasası'nın 12. maddesinde: "Herkes, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilemez, vazgeçilemez temel hak ve hürriyetlere sahiptir. Temel hak ve hürriyetler, kişinin topluma, ailesine ve diğer kişilere karşı ödev ve sorumluluklarını da ihtiva eder." denilmektedir. Bu madde ile bireyler hak ve hürriyetlerin varlığı ile ödev ve sorumlulukları da kapsadığı benimsenmiştir.

Temel hak ve özgürlükler bir yandan korunurken bir yandan da sınırlandırılmaktadır. Ancak bu sınırlamanın keyfiliğini önlemek için belirli ölçütler söz konusudur. Bu ölçütler esas alınarak sınırlandırma yapılabilir.

Vergilendirme işleminde, verginin tarafları olan devlet ve mükellefe bazı yetki, görev ve sorumluluklar verilmiştir. Genel olarak araştırmalara bakıldığında, bir tarafta vergi alacaklısı konumundaki devletin daha çok vergilendirme yetkisi ve bu yetkisini nasıl kullandığı, diğer tarafta ise mükellefin daha çok ödev ve yükümlülüklerin neler olduğu konularının incelemeye tabi tutulduğu görülmektedir. Ülkelerin vergi yasalarında, vergileme sürecinde mükelleflerin haklarını savunmaları amacıyla başvurabilecekleri yollar genellikle düzenlenmiş olmasına rağmen, "mükellef hakları" konusu oldukça ihmal edilmiş durumdadır. Günümüzde, mükellef haklarının açıklanması ve bunların korunmasına yönelik çalışmalara önem verilmesi, bir ülkede devletin vergileme işlemine ve mükelleflerine yaklaşımının bir göstergesi kabul edilir hale gelmiştir. Dolayısıyla, ülkemizde vergi idaresinin yeniden yapılandırılması konusunun bir parçası olarak "mükellef hakları" ile ilgili düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.<sup>4</sup>

---

<sup>4</sup> GERÇEK,Adnan. Vergilemede Mükellef Haklarının ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi, (Vergi Sorunları Dergisi-Yıl 29, Sayı 2009, Şubat 2006, ss. 121-149)

Bazı temel hak ve özgürlükler vergilendirme yetkisine karşı çok duyarlıdır. Gerçekten de devlet vergilendirme yetkisini kullanırken kişilerin çeşitli temel hak ve özgürlüklerinin alanına girebilmekte ve bu alanlarda sınırlandırmalar yapabilmekte, müdahalelerde bulunabilmektedir.<sup>5</sup> Vergilendirme yetkisinin kullanılmasıyla kişi hakları sınırlandırılmaktadır. Bu sınırlama, mutlak surette, verginin yasallığı ilkesi çerçevesinde olmalıdır. Bu makalenin konusunu, temel hak ve hürriyetler içinde bulunan özel hayatın gizliliği ve vergilendirme ilişkisi oluşturmaktadır.

## II.ÖZEL HAYATIN GİZLİLİĞİ

### A. Genel Açıklama:

Özel hayat, genel olarak, kişinin kendine özgü yaşayışı, yaşama tarzı, kendisini ilgilendiren tutum ve davranışlar özel hayat veya özel yaşam olarak tanımlanmaktadır.<sup>6</sup>

Özel hayatın gizliliği, kişinin kendine özgü yaşayışı, yaşama tarzı, kendisini ilgilendiren tutum ve davranışlarını ifade eden özel hayatını, serbestçe veya en az müdahale ile devam ettirmesidir. Toplum halinde yaşayan bireyler olarak, kişinin tamamen gizli bir hayat yaşaması söz konusu olmayıp zaman zaman yasalarla belirlenmiş sınırlar çerçevesinde özel hayata müdahale edilmektedir. Bu kavramın ortaya çıkışı ve korunma gerekliliği, bireylerin bireylerle ve bireylerin devletle olan ilişkisinde sınırların çizilmesi zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır.

Özel hayatın gizliliği kavramının belirli bir tanımı olmamakla birlikte içtihatlarda çeşitli tanımları yapılmaktadır: “Kişinin sadece kendisi için saklı tuttuğu ve başkalarının bilgisinden uzak kalmasını istediği yaşam görünümü”, “Özel yaşamın düzenini ve bu yaşama kimlerin, ne ölçüde, nasıl ve ne zaman müdahale edebileceklerini veya bu yaşamı algılayabileceklerini bireyin kendi kendisine belirlemesi”, “Herkes tarafından bilinmeyen, özel araştırma ve bilgi edinmeyle sağlanan kişiye ait hususlar” gibi tanımların yer aldığı görülmektedir.<sup>7</sup>

Anayasa Mahkemesinin bir kararında da belirtildiği üzere, özel hayatın gizliliğine dokunulmaması, kişinin maddece ve madde dışı alanda sürüp gitmesi demek olan özel hayatı ile aile hayatının dokunulmazlığını anlatır. Kişinin mal durumu da özel hayatındandır. Bunun da gizliliğine dokunulmamak gerekir.<sup>8</sup>

<sup>5</sup> GÜNEŞ, Gülsen. Verginin Yasallığı İlkesi, 3. Baskı Ekim 2011, İstanbul, Oniki Levha Yayıncılık.s.49

<sup>6</sup> Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu Yayınları, 11. Basım, Ankara 2011.

<sup>7</sup> ER Cüneyd, Biyometrik Yöntemler ve Özel hayatın Gizliliği Hakkı,2007,Yetkin Yayınları,Ankara,s.78

<sup>8</sup> Anayasa Mahkemesi, 26727.09.1967,336729,AMKD,Ankara 1975, s.28.

Özel hayat hakkı; Yargıç Louis Brandeis tarafından “the right to be at alone – the most comprehensive of rights and the right most valued by civilized men” şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımlama kişinin kendine ait olduğunu, kişinin diğerlerine ya da toplumun tamamına ait olmadığı, kendine ait bir yaşamı olduğunun da altını çizmektedir. Bireyin özel yaşam hakkı, kendisi ile ilgili toplanan bilgilerin korunması ve bireyin bu bilgilere ulaşma, düzeltme hakkı olarak belirlenebilir.<sup>9</sup>

Bazı AYM kararlarında; “Özel hayatın korunması her şeyden önce bu hayatın gizliliğinin korunması, başkalarının gözleri önüne serilmemesi demektir. Orada cereyan edenlerin yalnız kendisi veya kendisinin bilmesini istediği kimseler tarafından bilinmesini istemek hakkı, kişinin temel haklarından biridir. “ şeklinde özel hayatın gizliliği hakkı ifade edilmiştir.<sup>10</sup>

AİHM Kararlarında, özel hayat; ” bedeni ve manevi bütünlük ve kişilerin toplumun diğer bireyleriyle ilişkilerini kurması ve geliştirmesi, kişiliğini özgürce oluşturması ve sürdürülebilmesi alanı olarak” tanımlanmıştır.<sup>11</sup>

Özel hayatın kapsamına, aile ve konut hayatı, iletişim/haberleşme gibi konular girmektedir. Örneğin konutta arama yapılarak buradaki kağıtlara el konulması hem konut dokunulmazlığını hem de özel hayatın gizliliğini ihlaldir.<sup>12</sup>

Özel hayata ilişkin kişisel verilere AİHS ve AİHM uygulamalarında yer verilmiştir. Sözkonusu uygulamada verilen kararlarda, cinsiyet, medeni hal, doğum yeri, diğer kişisel bilgiler ile ilgili bilgileri içeren uygulamalar (Nüfus sayımı), polis kayıtları gizli olsa bile polis tarafından parmak izi, fotoğraf ve diğer kişisel bilgilerin kaydedilmesi, tıbbi verilerin toplanması ve tıbbi kayıtların tutulması, vergi makamlarının kişisel harcamaların detaylarını (ve böylece özel hayatın detaylarını) açıklama zorunluluğu getirmesi, sağlık, sosyal hizmetler ve vergi gibi idari ve sivil konuları ele alan bireysel kimlik belirleme sistemi özel hayata dair kişisel veriler kapsamında değerlendirilmiştir.

Bir diğer husus, Türk Ceza Kanununda yaptırıma bağlanan suçlar arasında sayılan haberleşme hürriyetinin ihlali, özel hayatın gizliliğini ihlal suçlarının uygulama alanında özel hayata dair kabul edilen durumlar; bireyin kimliğine ilişkin bilgi ve kayıtlar (nüfus kayıtları, güvenlik ve polis tespitleri v.s), cinsel hayata ilişkin düzenlemeler ve davranışlar, bu cümleden olmak üzere eşcinsel ve cinsel ahlaka aykırı davranışların kayıt altına alınması,

<sup>9</sup> SABAN, Nihal, Vergi Hukuku, 5. Basım, Beta Yayınları, Nisan 2009, İstanbul. s.204

<sup>10</sup> AYM 31.03.1987 E-1986/24, K.1987/8

<sup>11</sup> ANAYURT Ömer, Avrupa İnsan Hakları Hukukunda Kişisel Başvuru Yolu, 2004, Seçkin Yayıncılık, Ankara, s.115.

<sup>12</sup> GÖZÜBÜYÜK/GÖLCÜKLÜ, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması, 2007, 7. Bası, Turhan Kitabevi, s.333

kişinin beden ruh bütünlüğüne ilişkin düzenlemeler, burada bireyin iradesine aykırı olarak yapılan her türlü bedeni ve psikolojik-psikiyatrik) tıbbi müdahaleler ve deneyimler yanında, alkol kan DNA testleri, bireye ait özel yerlerin (ev, araç v.b) ve evrakın aranması ve el konulması işlemleri, telefon konuşmalarının dinlenmesi ve kaydı posta gönderilerinin açılması ve okunması; kişinin adı fotoğrafı nam ve şöhreti, şerefi, yaşam tarzına ilişkin bilgilerin kayıt altına alınması, arşivlenmesi (kişisel bilgilerin resmi makamlarca toplanarak arşivlenmesi, özel mekana ses ve görüntü alan cihazların yerleştirilmesi) gibi hususlardır.

Genel olarak, özel hayatın kapsamı, aile ve konut hayatı, iletişim/haberleşme gibi bedeni ve manevi bütünlük ve kişilerin toplumun diğer bireyleriyle ilişkilerini kurması ve geliştirmesi, kişiliğini özgürce oluşturması ve sürdürülebilmesini sağlamaya yönelik eylem ve davranışlarını ihtiva eden konular olarak ifade edilebilir. Vergi mükellefinin özel hayatı, ticari ve işletmesine ait sırlarını da kapsamaktadır.

## **B. Özel Hayatın Gizliliği İlkesinin Hukuksal Dayanakları**

Hukuk düzeni içinde insan haklarının somutlaşmış hali olan temel hak ve hürriyetlerin tanınmış ve güvenlik altına alınmış olması hukuk devletinin önemli bir unsurudur. Temel hak ve hürriyetlere saygılı ve bu hakları koruyucu devlet, hukuk devleti anlamında önemli bir dönemece geçmiş kabul edilir. Temel hak ve hürriyetlerin güvence altına alınmadığı bir ortamda hukuk devletinden bahsetmeye imkân yoktur. Temel hak ve hürriyetler herkesin kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez haklar olup, genel olarak insan olmak haysiyetine dayanan haklar olarak nitelendirilir. Bu nedenle de temel haklar ve hürriyetler ile insan hakları terimi çoğu zaman aynı şeyleri ifade eder. İnsan haklarını koruyup geliştirmek devletin görevlerindedir. Bu görevin Devletin üzerine düşmesi karşısında vatandaşları da bazı yükümlülükler bekler. Vergi bu ödevlerden biridir. Devlet özellikle vergilerle ilgili yapacağı düzenlemelerde insan haklarıyla nispeten daha sıkı ilişki içinde bulunanları daha fazla gözetmesi gerekir. Temel hak ve hürriyetlerin karakterinde, devletin bazı alanlarda kişilerin yaşamlarına müdahalesi sözkonusu olabilmektedir.

Anayasamızda genellikle üç grupta ele alınan hak ve hürriyetler ile hukuk sistemimiz kişilerin hürriyetlerini garanti altına almıştır. Anayasamızda; kişi hakları ve ödevleri başlığı altında ortaya konan birinci grup haklar (olumsuz statü hakları veya koruyucu haklar, kişinin devletten karışılmamasını veya dokunulmamasını isteyebileceği haklar); kişi dokunulmazlığı, özel hayatın gizliliği ve korunması, konut dokunulmazlığı, haberleşme hürriyeti, yerleşme ve seyahat hürriyeti, din ve inanç hürriyeti, düşünce ve kanaati açıklama hürriyeti, dernek kurma hürriyeti, toplantı ve gösteri yürüyüşü düzenleme hakkı, mülkiyet hakkı bilim ve sanat hürriyeti, basın hürriyeti, yayın hakkı, dava açma hakkı, zorla çalıştırma yasağı şeklindedir.

Sosyal ve iktisadi haklar başlığı altında düzenlenen ikinci grup haklar (olumlu statü hakları veya isteme hakları, kişilerin devletten gerçekleştirilmesini isteyebileceği haklar); eğitim ve öğrenim hakkı ve ödevi, ailenin korunması, mülkiyet hakkının toplum yararına korunması, çalışma hakkı ve ödevi, sendika kurma hakkı, sağlık hakkı, konut hakkıdır. Siyasi haklar ve ödevler başlığı altında üçüncü grup haklar (katılma hakları, kişinin siyasi iktidarın oluşmasına ve kullanılmasına ilişkin haklar): vatandaşlık hakkı, seçme ve seçilme hakkı, vergi ödevi, dilekçe hakkı, kamu hizmetlerine girme hakkı olarak düzenlenmiştir.<sup>13</sup>

Her demokratik hukuk devletinde fertlere, maddî ve manevî varlıklarını istedikleri gibi geliştirip şekillendirebilecekleri hür bir hayat alanı tanınır. AY m. 20, 21 ve 22 de, İHEB m. 12 ve İHAS m. 8 de, fertlerin devletin müdahalelerinden korunmuş hür bir alana sahip buldukları açıkça ifade edilmiştir.

Anayasamıza göre, herkes özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz (m. 20); kimsenin konutuna dokunulamaz (m. 21); herkes haberleşme hürriyetine sahiptir, haberleşmenin gizliliği esastır (m.22). Kanunun açıkça gösterdiği hallerde, usûlüne göre verilmiş bir hakim kararı olmadıkça; gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınan merciin yazılı emri bulunmadıkça, kimsenin üstü, özel kâğıtları, eşyası ve konutu aranamaz; bu eşya ile konutta bulunan eşyaya el konulamaz; haberleşme engellenemez ve gizliliğine dokunulamaz (m. 20-22).Demek ki, aramanın (m.123 vd. CMK); elkoymanın yani, basit elkoymanın, basılmış eserlere elkoymanın, yani basılmış eserlere basit elkoyma ile toplatmanın, postada elkoyma ve PTT ile yapılan haberleşmenin denetlenmesinin ve nihayet gaiplere ilişkin elkoymanın kanunlarda ve kanun haline getirilmiş bulunan milletlerarası sözleşmelerde aranan şartları gerçekleşmedikçe bu koruma tedbirlerine başvurulamayacaktır. Bu şartların gerçekleşmiş bulunup bulunmadığı yetkililerce hukuk devleti ilkesi esaslarına uygun olarak titiz bir şekilde araştırılacak; şartlardan biri gerçekleşmiş değilse, arama ve/veya el koyma yapılamayacaktır.

Öğretide, insan hayatının esas itibariyle iki yönünün bulunduğu kabul edilir. Bunlar hayatın genel ve özel yönleridir; hayatın özel yönü de özel hayat ve hayatın gizli alanı olmak üzere ikiye ayrılır. Hayatın genel yanının korunacak bir gizliliği veya sırrı bulunmadığından, konumuz bakımından bir özelliği yoktur. Buna karşılık hayatın özel yanı her hukuk devletinde koruma altına alınmıştır. Hayatın gizli alanı mutlak bir şekilde korunur, hatta dokunulmaz sayılırken, özel hayat nisbî olarak korunmuştur. Özel hayat dar bir çerçevede, örneğin bir aile içinde söz konusu olabilirken, hayatın gizli alanı sadece bireyi ilgilendirir ve ondan başkasının

---

<sup>13</sup> Erdoğan, Mustafa: Anayasa Hukuku, Ankara, Orion Yayınları, 2009, s.50

bu alana girebilmesi asla kabul edilemez; bu nedenle de dokunulmazdır.

1982 Anayasasının, Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması başlıklı 20. Maddesinde, “Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz./ Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmi dört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırk sekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar./ Herkes, kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir. Bu hak; kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de kapsar. Kişisel veriler, ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebilir. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir.”denilmektedir.

Bu madde ile özel hayatın gizliliği Anayasal güvence altına alınmıştır. Düzenlenen bu hükümde özel hayatın gizliliğine dokunulamaması ve korunması gerektiğine işaret edilirken; sözkonusu temel hakkın hangi koşullarda sınırlandırılabilceği de ayrıca düzenlenmiştir. Ancak milli güvenlik, kamu düzeni, genel sağlık gibi durumlarda kanuna uygun olarak bu gizliliğin sınırlandırılabilceğini belirtmiştir. Yeni Anayasa değişikliği ile eklenen son fıkrada ise kişisel verilere değinilerek, kişisel verilerin de ancak kanunla veya kişilerin rızası ile işlenebileceği açıklanmıştır.

5429 Sayılı Türkiye İstatistik Kanunu’nun 8. maddesi ile 54. maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendinin Anayasa’nın 20. maddesine aykırı olduğu iddiası ile açılan iptal davasında AYM, “devletin yetkili temsilcileri tarafından ilgililer hakkında rızası olmaksızın bilgi toplamasının her zaman söz konusu kişinin özel hayatını ilgilendireceği kuşkusuzdur. Anket formlarında yer alan bazı sorular özel yaşamın gizliliği ile düşünce ve kanaatin açıklanması sonucunu doğurabilir. Bir ülkede en güçlü veri tekeli idaredir. Bu gücün sınırlandırılması özel yaşamın ve düşünce ve kanaat özgürlüğünün korunması bakımından önemlidir. Anayasa’nın 20. ve 25. maddelerinde yer alan güvencelere rağmen itiraza konu 8. madde hükmüyle kişiler, bilgi toplama, saklama, işleme ve değiştirme tekeli olan idareye ve diğer kişilere karşı korumasız bırakılmış, veri toplamanın sınırlarına yasal düzenlemede yer verilmemiştir. Açıklanan nedenlerle itiraz konusu kuralların Anayasa’nın 20. ve 25.

maddelerine aykırı olduğundan iptali gerekir.” gerekçesiyle maddenin iptaline karar vermiştir.<sup>14</sup>

Bu örnekten de görüldüğü üzere, özel hayatın gizliliğini ihlal eden somut olayların yanında yürürlükte bulunan bazı kanun maddeleri de, iptal davası açılarak özel hayatın gizliliğinin ihlali önlenmeye çalışılmaktadır.

Türk Ceza Kanunu'nun 134. Maddesi'nde ise:

“Kişilerin özel hayatının gizliliğini ihlâl eden kimse, altı aydan iki yıla kadar hapis veya adlî para cezası ile cezalandırılır. Gizliliğin görüntü veya seslerin kayda alınması suretiyle ihlâl edilmesi hâlinde, cezanın alt sınırı bir yıldan az olamaz.

Kişilerin özel hayatına ilişkin görüntü veya sesleri ifşa eden kimse, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Fiilin basın ve yayın yoluyla işlenmesi hâlinde, ceza yarı oranında artırılır.” denilmektedir.<sup>15</sup>

TCK'da düzenleme bulan bu hak koruyucu madde içeriğinden de görüldüğü üzere, özel hayatın gizliliğini ihlal TCK'da bir suç olarak düzenlenmiştir. İhlali gerçekleştiren kişi için hapis cezası veya adli para cezası öngörülmüştür. Suçun kayda alınarak işlenmesi ile özel hayatı ifşa eden kişinin basın yayın yoluyla bu suçu işlemesi ise suçun nitelikli halleri olarak yaptırıma bağlanmıştır.

Yargıtay'ın bu konuya ilişkin kararlarında, hukuka aykırı biçimde ses ve görüntü kaydedilmesini özel hayatın gizliliğinin ihlal edilmiş olduğunu ileri sürerek, gizlice ses ve görüntü kaydetme biçiminde gerçekleşen eylemin, kişi şeref ve haysiyetine tecavüz etme amacı güdülmemiş olsa bile, kişilik haklarına saldırı oluşturduğuna ve manevi tazminat takdiri gerekirken davanın reddine dair hüküm kurulması nedeniyle kararın bozulmasına hükmetmiştir.<sup>16</sup> Yine başka emsal kararlarda, özel hayat ile ilgili bilgiler içeren mektupların yayınlanmasını özel hayatın gizliliğinin ihlali kabul etmiştir.<sup>17</sup>

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 8. Maddesinde: “Herkes özel ve aile hayatına, konutuna ve haberleşmesine saygı gösterilmesi hakkına sahiptir. / Bu hakkın kullanılmasına bir kamu otoritesinin müdahalesi, ancak ulusal güvenlik, kamu emniyeti, ülkenin ekonomik refahı, dirlik ve düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın veya

<sup>14</sup> AYM 20.03.2008, E.20067167 K:2008786

<sup>15</sup> R.G.12.10.2004,s.25611

<sup>16</sup> Y.4.HD.26.10.2007,E-2006713723 K:2007/13089

<sup>17</sup> Y.4.hd.08.11.2005, E.2004713549 K.2005711813



başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için, demokratik bir toplumda, zorunlu olan ölçüde ve yasayla öngörülmüş olmak koşuluyla söz konusu olabilir.” denilmektedir.

Bu madde ile kişinin fiziksel bütünlüğü, onuru, saygınlığı korunarak ayrıca izlenmemesi, mesleğiyle ilgili bilgilerinin açıklanmaması da sağlanır. Ancak meşru bir sınırlama ile ulusal güvenlik, kamu güvenliği gibi sebeplerle devlet bireyi izleyip birtakım verileri denetleyerek müdahalede bulunabilir. Burada sadece özel hayatın gizliliği denilmeyip, aile ve konut hayatı ile haberleşmeden de bahsedilmiştir. Bu hakkı kısıtlamak için ulusal makamların zorunlu olduğu ölçüde ve kanunla hareket etmesi gerekir.<sup>18</sup>

AİHM inceleme kriterlerinde ilk olarak, yapılan başvurunun 8. maddesinin ilk fıkrasında korunan haklardan birinin kapsamına girip girmediğine, eğer kapsama giriyorsa devletin bu hakla ilgili yükümlülüğü olup olmadığına bakmaktadır. Daha sonra ise 8. maddenin 2. fıkrasına göre: sözleşmenin 8. maddesine bir müdahale olup olmadığına, bu müdahalenin ulusal kanunlara uygun olup olmadığı, meşru bir amacı olup olmadığı ve demokratik bir toplumda gerekli olup olmadığı incelenmektedir.(AİHM Miailhe/Fransa Kararı)<sup>19</sup>

Müdahalenin gerekliliği konusunda ise AİHM, «demokratik bir toplumda» bir müdahaleye gereklidir denebilmesi için, o müdahalenin toplum için zorlayıcı bir ihtiyaçtan kaynaklanması ve özellikle ulaşılmak istenen meşru amaç ile orantılı olması gerekmektedir.

AİHM, genellikle kararlarında özel hayatın gizliliği, konut dokunulmazlığı ve haberleşme hürriyeti ihlalleri haklarına yetkili makamların keyfi müdahalelerine karşı yeteri kadar koruyacak teminatlar içermediği kanaatine vardığında, AİHS'nin 8. maddesi ihlâl edildiğini kabul etmiştir.

### **III. ÖZEL HAYATIN GİZLİLİĞİNİN VERGİLENDİRME İLE TEMAS HALİNDE OLDUĞU ALANLAR**

#### **A- Temel Hak ve Hürriyetlere Müdahale ve Vergi Hukuku İlişkisi**

Temel hak ve hürriyetler hukuk düzeninin bütünü için geçerli olup, özel hukuk ve kamu hukuku açısından hassasiyetle gözetilmeleri gerekir. Aynı durum kamu hukukunun bir dalı olan vergi hukuku için de geçerlidir. Vergilendirme nereden bakılırsa bakılsın az veya

<sup>18</sup> ŞARMAN Ceren, Vergilendirme ve Özel Hayatın Gizliliği, Mart 2011, Vergi Dünyası sayı 355, s.202

<sup>19</sup> Miailhe/Fransa Kararı (No:1), 12661/87, 25.02.1993. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Miailhe/Fransa kararı ve diğer kararların İngilizce ve Fransızca metinleri için bkz.

<http://www.echr.coe.int/ECHR/EN/Header/Case-Law/HUDOC/HUDOC+database/>

çok temel hak ve hürriyetleri etkilemesi nedeniyle bunlar üzerinde müdahale anlamına gelir. Vergi ile müdahale bazen temel hak ve hürriyetleri sınırlandırmakla kalmaz, hak ve hürriyetleri tamamen ortadan kaldırııcı etkide gösterebilir. Aşırı ve ölçüsüz boyutlara ulaşan vergilerin temel hak ve hürriyetleri tehdit eden, sınırlayan veya ortadan kaldıran yönleri bulunur. Vergilerin bizzat kanuna dayanmaları temel hak ve özgürlüklere uygun olduğu anlamına gelmez. Hatta bazen usul hukukuna ilişkin yol ve süreçlerin maddi hukuka dair sonuçları da müdahale olarak nitelendirilir. Aşırı ölçülerde ve orantısız belirlenen tevkifat oranları, bu kapsamda müdahale olarak değerlendirilmektedir.

Anayasamız 13. maddesinde temel hak ve hürriyetleri sınırlandıracak müdahalenin hakkın özünü zedelememek üzere Anayasanın sözüne ve özüne uygun şekilde ve ancak kanunlarla yapılabileceğini belirtilmiştir.

Anayasanın 73. maddesi “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir, kaldırılır.” düzenlemesini içermekte olup öğreti ve uygulamada verginin yasallığı ilkesi olarak adlandırılan bu ilke vergi, resim, harç ve benzeri kamusal erke dayalı bütün yükümlülüklerin yasayla düzenlenmesi zorunluluğunu öngörmektedir.

Verginin temel haklar üzerinde yarattığı daraltıcı etkisinin kontrol altına alınabilmesini teminen devletin vergilendirme yetkisinin kanunilik ilkesine bağlandığı söylenebilir. Temel hak ve hürriyetlerin kanunla sınırlanabilmesi yanında özüne dokunmanın mümkün olmadığı ayrıca vurgulanmıştır. Bu durum temel hak ve hürriyetlerin güvencesini oluşturur. Vergilerin hak ve hürriyetlere bir müdahale olduğu açık olduğuna göre, hak ve hürriyetlerin özünü etkilemeyecek vergilendirmenin sınırı ne olacaktır? Tersinden ifade edersek hangi noktadaki sınırlama hakkın özünü etkileyen bir müdahale olarak değerlendirilmelidir? Sınırlamanın hak ve hürriyetlerin özünü etkileyecek azami noktaya gelmesi demek daha fazla sınırlama yapılmaması demek olduğuna göre hak ve hürriyetin sınırlandırılmasının azami düzeyi onun özünün zedelendiği noktaya kadar olduğu söylenebilir. Bir vergi, temel hak ve hürriyetin kullanılmasını ve ondan beklenen faydayı etkisizleştiriyorsa o hak veya hürriyetin özüne dokunulmuş demektir. Anayasamızda (m.13/f.2) temel hak ve hürriyetlerle ilgili genel ve özel sınırlamaların demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olamayacağı ve öngörülen amaç dışında kullanılmayacağı belirtilmiştir. Bu ifade, vergi ile hak ve hürriyetlere getirilen sınırlamaların meşru bir amaca yönelmesi ve öngörülen amaçla orantılı olması şeklinde anlaşılmalıdır. Sınırın belirlenmesinde orantının ölçü olarak dikkate alındığı anlaşılmaktadır.

Vergi almanın amacının kamu yararı olduğu dikkate alındığında, vergilerle elde edilecek kamu yararı ile hak ve hürriyetlere getirtilecek sınırlama arasında makul bir

dengenin kurulmasına olan ihtiyaç açıktır. Vergilerle müdahalenin içeriğini ve meşruiyet temelini kamu yararı oluşturmaktadır. Bu dengenin hak ve hürriyetler aleyhine bozulabileceği azami düzey onun özüne dokunulmaması gereken düzeydir. Tüm sınırlayıcı araçlar için olduğu gibi vergide de, bir hak ve özgürlüğün özüne dokunulup dokunulmadığı verginin onu kullanılmaz hale koyması veya ciddi suretle güçleştirmesi veyahut amacına ulaşmayı önlemesine bakılarak değerlendirilmelidir. Makul denge yarışan çıkarlar arasında kurulacak adil bir dengenin varlığını gerekli kılar. Getirilen vergilerin ağırlığı hak ve özgürlükleri ölçsüz biçimde sınırlandırıyor, dolayısıyla onları kullanılmaz hale sokuyorsa yapılan düzenleme Anayasaya aykırıdır. Bu şekildeki bir müdahale hukuk devletinin unsurlarından olan temel hak ve hürriyetleri kâğıt üzerinde bırakmaya mahkûm eder.

Verginin kanunla alınması hukuk devletinin içeriğinden ortaya çıkmıştır. Vergide kanunilik temel hak ve hürriyetlerin garantilerinden birini oluşturur. Ancak, verginin kanunilik ilkesi çerçevesinde şekillenmesi her şeye yetmek demek değildir. Bir hukuk devletinde vergi kanunilik ilkesi çerçevesinde şekillense bile mülkiyet, çalışma, sözleşme hakları gibi temel hak ve hürriyetlerinin zedelenmemesi gerekir. Vergilendirmenin temel hak ve hürriyetler üzerindeki sınırlayıcı etkisi vergilerin kanuniliği ilkesinin asli gerekçesini oluşturmaktadır. Bu nedenle vergilerde kanunilik ilkesinin varlığını vergi ile temel hak ve özgürlükler arasındaki sıkı etkileşime borçlu olduğunu söylemek yanlış olmaz. Kanunilik ilkesi temel hak ve hürriyetlere müdahale sınırında kişilerin en önemli güvencelerinin başında gelmektedir. Anayasa Mahkememiz vergilere ilişkin iptal kararlarında kısıtlı da olsa temel hak ve hürriyetler konusunda norm denetimine gitmektedir. Norm denetimlerinin temel hak ve hürriyetler açısından yaygınlaştırılması yerinde olacaktır.

Ülkemizde ücretliler üzerindeki istihdam vergisine dönüşen aşırı vergi yükü teşebbüs sahibini teşebbüs kurma ve çalışma hakkı üzerinde yarattığı ciddi caydırıcı etki hükümetin en yetkili ağızlarından ifade edilmektedir. Ücretler üzerindeki vergiler ve sosyal güvenlik ödemelerinin yüksekliği nedeniyle oluşan “vergi takozu etkisi”nin yatırımcı ulusal sermayenin başka ülkelere kaçmasında en önemli sebep olduğunu herkes bilmektedir. Her defasında ve her düzeyde yakınılmasına rağmen bu güne kadar ciddi bir düzenleme yapıldığı söylenemez.

Devlet, vergiler ile kişilerin temel hak ve hürriyetlerine çeşitli düzeylerde müdahalede bulunur. Vergiler temel hak ve hürriyetlerin bazıları ile daha duyarlı ve sıkı bir ilişki sergiler. Bir başka ifadeyle bazı haklar vergilerden daha fazla incinebilir durumdadır. Verginin özellikle ekonomik ve sosyal alanı ilgilendiren hak ve hürriyetlerle ilişkisinin daha sıkı olduğunu söylemek yanlış olmaz.

Vergi ekonomik ilişkiler üzerine oturduğu sürece bu genelleme doğru olacaktır. Örneğin, mülkiyeti elde etme ve/veya sahip olma üzerine ölçsüz bir vergi getirildiğinde mülkiyet hakkı zedelenmiş olacaktır. Bazı hak ve hürriyetlerle daha sıkı bir ilişki gösteren verginin, bazılarıyla (düşünce hürriyeti, din ve vicdan hürriyeti gibi) ilişkisi geri planda bulunmaktadır. Ancak, zayıf ilişki içinde görülen hürriyetlerin kullanımı ekonomik alana çıktığında verginin etkisi derhal hissedilir hale gelir. Örneğin, düşünceyi açıklama ve yaymayı doğrudan veya dolaylı konu alan bir vergisel düzenleme düşüncenin yayılmasına konu alan materyale ulaşmayı pahalılaştıracığından ilgili hak ve hürriyet üzerinde sınırlayıcı etki gösterebilecektir.

Temel hak ve hürriyetlere vergileme ile müdahalenin az veya çok yapılabildiği açıktır.

Belirtilen ilişkinin varlığı nedeniyle, temel hak ve hürriyetlerden vergileme ile nispeten sıkı ilişki içinde olanlarının aynı zamanda mükellef hakları olarak tanımlandığını ve örtüşen alanın bu kavram ve kılıkla karşımıza çıktığını görmekteyiz. Bu nedenle, mükellef haklarının kaynağında temel hak ve hürriyetlerin bulunduğu ve mükellef haklarını insan haklarının vergilendirmedeki yüzü ve ortak alanı olarak değerlendirmek yanlış olmaz.

Vergi Usul Kanunu ve Anayasa çerçevesinde, AY 12/1 ve AY 13. Maddeler, temel hak ve özgürlüklerin ancak kanunla sınırlandırılabilceğini öngörmüştür. Aynı şekilde VUK 142. Madde de açık olarak yasal düzenleme koşulunu karşılar. AY 20., AY 21, ve AY 22. Madde ile düzenlemeleri incelendiğinde, AY 20/2 ve VUK 142.de madde yer alan düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde sınırlamanın meşru bir nedene dayanması gerekliliğine yer verildiği ve ayrıntılı biçimde sayıldığı görülmektedir. Ayrıca müdahalenin demokratik toplum düzeni ve ölçülülük ilkesine aykırı olmaması gerektiği Anayasa Mahkemesi kararlarıyla ve 2001 değişikliği sonrasında Anayasada benimsenmiştir.

Vergi hukuku düzenlemeleri ile temel hak ve özgürlüklerin kesiştiği önemli alanlar bulunmaktadır. Özel hayatın gizliliği ilkesi de bu anlamda vergi müdahalesinden etkilenen hak ve özgürlüklerin arasında yer almaktadır.

## **B-Özel Hayatın Gizliliğine Müdahale ve Vergi Hukuku İlişkisi**

### ***1.Vergilendirmede Devletin Bilgi Toplama Faaliyeti***

Özel hayat bireyin başkalarının herhangi bir müdahalesi olmaksızın kendi hayatını dilediği gibi sürdürme ve diğer bireylerle ilişki kurma ve geliştirmesi kapsamındaki ilişkilerde serbest olmasını içerir. Kişinin özel hayatı hürriyetinin en geniş olduğu alandır. Bu alandaki

dokunulmazlık özel hayata saygının teminatı olup insan mutluluğunda önemli bir yere sahiptir. Dokunulmazlık alanına kişinin üstü, özel kâğıtları, eşyası, konutu, çalışma yeri gibi alanlar dâhildir. Vergilerle ilgili olarak özel hayatın gizliliği kapsamına “meslek sırlarına sahip olanların bu bilgileri aymasına karşı kişinin korunması” da girer. Özel hayatın gizliliği kişilerin haysiyet ve şereflerine saldırıları Anayasamızda özel hayatın gizliliği güvence altına alınmış haklardandır (An.m.20). Buna göre; “Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz” denmiştir. Maddenin devamında kişilerin üstü, özel kâğıtları ve eşyasının aranabilmesinin koşulları ortaya konmuştur

Türk vergi hukukunda özel hayatın gizliliğine ilişkin müdahaleler, biri devletin bilgi edinme, diğeri edinilen bilginin saklanması, korunması ve kamuya açıklanmamasına yönelik düzenlemeler olarak iki kategoride ele alınabilir. Devlet, vergilere ilişkin bilgi toplarken özel hayata müdahale edebilmesi söz konusudur. Vergiye ilişkin konularda mükelleften bilgi alınırken başvurulan yöntemlerden biri “arama” dır. Arama VUK’ un 142. maddesinde “ İhbar ve veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğ er şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir” denmiştir. Aramanın kişinin özel alanına yönelik de olması bu konunun daha hassas kurallara bağlanmasını gerektirmiştir.

Görüldüğü üzere bir kişinin evinde, işyerinde veya üzerinde arama yapılabilmesi vergi kaçırıldığına bağlı emarelerin varlığına bağlanmış olup, bu konudaki takdir sulh yargıcına bırakılmıştır. Sulh ceza yargıcı kararı üzerine aramanın yapılabilmesi mükellefin özel hayatın gizliliğinin ve her istenildiğinde müdahale edilememesinin sağlanması açısından önemli bir güvence oluşturur.

Mükelleflerin vergi kaçakçılığına yönelik bilgiler ele geçirmek noktasında haberleşmeye (yazışma, telefon dinleme vb) müdahalenin önemi yadsınamaz. Haberleşmeye müdahale edilerek bilgi elde edilmesi de yargıç kararına ihtiyaç göstermesi özel hayatın gizliliği konusunda bir başka önemli güvencedir.

Bazı meslek mensuplarından (hekimler, avukatlar, sağlık memurları) meslekleri kapsamında mükelleflerle ilgili bilgilerin istenemeyeceği hüküm altına alınmıştır (VUK. m.151). Bu düzenleme de özel hayatın gizliliğinin sağlanması açısından ayrı bir güvence oluşturmaktadır. Diğ er taraftan VUK’un 127. maddesinin c) bendi kapsamında mükellefin vergi kaybının bulunduğu emare teşkileden defter ve belge ve delillerin tespit edilmesi halinde yoklama yapanlarca alınabilmesi Anayasanın 20 maddesine aykırılık oluşturur. Anayasada gecikmesinde sakınca bulunan hallerde yetkili kılınan merciin emrinin bulunması

hariç, usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyasının aranabilmesine ve bunlara el konulmasına izin verilmemiştir.

Anayasamızın 38. maddesinde “Kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulgular, delil olarak kabul edilemez” demek suretiyle delillerin taşınması gereken niteliğe hukuki bir zemin kazandırılmıştır.

Vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili olarak kişilerin mali güçlerini ortaya çıkarabilmek belirli ölçülerde onların mali alana ilişkin özel hayatlarına girmeyi gerektirir. Çünkü özel hayatın özellikle iktisadi yönü pek çok vergiyi doğuran olayı ilgilendiren nitelik arz eder. Vergi idaresi izlediği amaçlarına yönelik her bilgiyi elde etme, toplama, saklama kullanma ve aktarma hakkına sahiptir.

Anayasada belirtilen sınırlar içinde olsa bile vergi denetimi ya da yargılamasında kişilerin özel hayat ve aile hayatına girmenin sınırının vergilendirme sürecine yönelik olması halinde mümkün görülmelidir. Yetkili kurumlar gerek mali gerekse özel konulara ilişkin sahip oldukları bilgileri amacı dışında kullanmak veya ifşa etmek durumunda olamaz. Bu bilgiler içinde özel hayatı ve aile hayatını doğrudan veya dolaylı olarak ilgilendiren, vergisel sonuçlarla bağlantısı kurulabilmiş veya kurulamamış tüm bilgilerin korunması gerekir. Vergi idaresi kişilerin özel yaşamları hakkında öğrendiği bilgileri açıklamamalıdır. Aksine fiiller, Türk Ceza Kanunu açısından suç olarak düzenlenmiştir.

Kural olarak devletin yetkili mercilerinin (yürütme ve yargı) vergileme olgusunun mahiyeti gereği öğrenmek durumunda kaldığı yükümlüye ilişkin gerek mali gerekse özel konulardaki sırlar 3.kişilere açıklanmamaktadır. Gerçekten de vergi gizliliği kuralı uyarınca vergi işlemleri ve incelemeleri ile görevli memurlar, vergi yargısı organlarında görevli kimseler, vergi yasalarına göre kurulan komisyonlarda çalışanlar, vergi işlerinde görev yapan bilirkişiler, görevleri dolayısıyla yükümlüler ve yükümlülerle ilgili kimselerin şahıslarına, işlemlerine, hesap durumlarına, malvarlıklarına ya da mesleklerine ait olmak üzere öğrendikleri sırları ya da gizli kalması gereken yönleri açıklayamazlar.<sup>20</sup> Ancak istisnai olarak yükümlülerin mali konularına ilişkin olarak devlet ve yükümlü arasında kalması gereken bazı hususların 3.kişilerin de bilmesine, onların açıklanmasına izin verilmektedir. VUY 5 VE AATUHK 107’de düzenlenen bu istisnai hükümlerin yanı sıra yargı organları karşısında da sözkonusu ilkenin geçerliliği değişik bir görünüme bürünmektedir.<sup>21</sup>

<sup>20</sup> GÜNEŞ Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, 3. Baskı Ekim 2011, İstanbul, Oniki Levha Yayıncılık.s.55, bkz.KANETİ,age,s.75

<sup>21</sup> GÜNEŞ Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, 3. Baskı Ekim 2011, İstanbul, Oniki Levha Yayıncılık.s.55, bkz.KANETİ,age,s.77

Mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği hakkı, vergi idaresinin sahip olduğu yetkiler çerçevesinde elde ettiği bilgileri gizli tutmasını ve bunları sadece kanunlarda öngörölmüş amaçlar için kullanılmasını ifade etmektedir. Bu çerçevede, vergi idareleri vergi mükellefleri hakkında toplamış oldukları bilgileri gizli tutmakla ve güvenli bir şekilde korumakla yükümlüdür. Bu bilgiler, sadece vergi kanunlarında belirlenen özel durumlarda, cebren tahsilata başvurulmasında, istatistiksel bilgi toplanmasında veya uluslararası işbirliği çerçevesinde bilgi aktarılması halinde kullanılmaktadır. Bu durumlar dışında, vergi idaresi mükellef bilgilerini hiçbir kişi ve kuruma vermemektedir. Vergi mükellefleri, kendisi hakkında vergi idaresinde bulunan bilgileri isteme, doğru olup olmadığını kontrol etme ve yanlış bilgilerin düzeltilmesi talep etme hakkına da sahiptirler. Ancak bilgilerin gizliliği nedeniyle, böyle bir talepte bulunan mükelleflerin kimliği titizlikle araştırılmaktadır.

Türk vergi hukukunda vergi mükelleflerine ait bilgilerin gizli tutulması ve güvenli bir şekilde korunmasına ilişkin düzenleme VUK'un 5. maddesinde ve AATUHK'nın 107. maddesinde yapılmıştır. Vergi mahremiyetini düzenleyen VUK'un 5. maddesine göre, görevleri dolayısıyla gizlilik hükümlerine uyması gereken kişiler "mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işlemlerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü kişilerin yararına kullanamazlar". Aynı maddede, bu bilgilerin başka kamu kurumlarının ve mahkemelerin bu bilgileri isteyebileceği, uluslararası anlaşmalar çerçevesinde başka ülkelerin bilgisine sunulabileceği, mükelleflerin vergi matrah ve tutarlarının vergi levhasına yazılacağı ve bunların ilan edilebileceği, vergi borcunu ödemeyen mükelleflerin listesinin açıklanabileceği hususları gizlilik ilkesinin istisnaları olarak düzenlenmiştir.

Benzer şekilde, AATUHK'nın 107. maddesine göre, bu kanunun uygulanmasında görevli olan kişilerin görevleri dolayısıyla mükellefler hakkında öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemeyecekleri hüküm altına alınmıştır. Buna paralel olarak 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 43. maddesi de meslek mensupları ile bunların yanlarında çalışanlara, işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa etmelerine yasak getirilmiştir.<sup>22</sup>

Mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği hakkına bağlı olarak, gizli bilgileri suiistimal eden görevlilere vergi kanunlarında ağır cezalar öngörölmüş olup, vergi idaresince uygulanan gizlilik kuralları diğer kamu kurumlarındaki kurallara göre çok daha sıkıdır [

---

<sup>22</sup> GERÇEK Adnan, Vergilemede Mükellef Haklarının ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi, (Vergi Sorunları Dergisi-Yıl 29, Sayı 2009, Şubat 2006, ss. 121-149)

Vergi hukukunda mükelleflere ve ilgili kimselere ait elde edilen kişisel nitelikli veri ve bilgilerin özel hayatın gizliliğinin sağlanması açısından vergi mahremiyeti başta olmak üzere özel düzenlemelere yer verilmiştir. Özel düzenlemelerin kanun koyucunun mükelleflerin bu konuda titiz davrandığını göstermektedir. Özel hayatın ve ticari sırların vergisel alandaki gizliliğinin ihlali (VUK.m.362) ve tahsil aşaması ile ilgili (AATUHK m.107) deki suçlar ile yapılmıştır. Ayrıca, belli ölçüler içinde özel hayatın gizliliğine sınırlamalar (VUK m.5) getirilmiştir. Alanı ve mahiyeti itibarıyla bir kamu hizmeti gören 3586 sayılı yasa kapsamındaki meslek mensuplarının mesleki işlerinin ifası sırasında öğrendikleri bilgilerin ifşası da yasaklanmıştır (m.43). Bütün bu düzenlemelerle, vergilendirme veya cezalandırma sürecinde elde edilen mükelleflerin özel yaşamlarına ilişkin bilgi ve belgelerin korunması amaçlanmıştır. Vergilemenin ticari hayatla ilgili kesişim noktaları dikkate alındığında ticari sıklardan faydalanmak ve yayma da suç olarak nitelendirilmiş ve cezalandırılmıştır.

Kanunda özel hayatla ilgisinin çok sıkı görülmemesi ve bu konudaki sınırlamanın kamu yararını daha yüksek olacağından hareketle mükelleflerin vergi matrahlarına ilişkin bilgilerin vergi levhası asılması çerçevesinde açıklanması ve kesinleşen vergi ve vergi cezası ile bunlara ilişkin borcunu ödemeyenlerin liste halinde ilanı, adli ve idari soruşturmalar çerçevesinde istenen bilgilerin verilmesi, sahte ve yanıltıcı belge kullandığı tespit olunanların meslek kuruluşlarına ve 3586 sayılı kanun kapsamındaki odalara bildirilmesi gizlilik ilkesinin istisnaları olarak VUK m. 5 de düzenlenmiştir.

Vergi idaresine bilgi toplamaya ilişkin VUK'un 148 ve 149 maddeleri çerçevesindeki kaynaklardan elde ettiği bilgileri istihbarat arşivlerinde gizli olarak saklama yükümlülüğü getirilmiştir.

Son zamanlarda pratikte bazı devlet yetkilisi ve siyasilerin vergi ile ilgili bilgilerin toplandığı kamu kurumunun gizli olması gereken bilgi ambarından basına yansımaları; kanun düzeyinde değil, uygulamada gerekli titizliğin gösterilmediği izlenimini doğurmuştur.

## ***2.Vergi Denetimi Aracı olarak Arama***

Özel hayatın gizliliği hakkı, vergi idaresi tarafından mükellefin evine ve işyerine girilerek özel hayatına müdahale edilmesini sıkı kurallara bağlamaktadır. Vergi mükellefleri vergi idaresinin gereksiz biçimde özel hayatlarına müdahale etmemesini bekleme hakkına sahiptirler. Uygulamada bu durum, mükelleflerin evlerini makul olmayan ve şüphe doğurmayan sebeplerle aranmaktan ve vergi borcunun doğru miktarını belirlemek için yerinde olmayan bilgi taleplerinde bulunmaktan kaçınmak olarak yorumlanır. Bazı farklılıklar olmakla birlikte, OECD ülkelerinin genelinde vergi soruşturması ve bilgi edinilmesi sırasında,



vergi idaresi görevlisinin bir mükellefin işyerine veya evine girmesinde çok katı kurallar vardır. Bazı ülkelerde, bir vergi mükellefine yapılacak ziyaret için onun rızası gerektirirken, birçok ülkede mükellefine evine girmek için genellikle yetkili makamlarca imzalanmış özel izin belgesi gerekmektedir. Tablo 1'de, OECD ülkelerinde mükelleflerin evine ve işyerine girebilme ve arama yapabilme durumu ile belgelere el koyma imkânı açısından özel hayatın gizliliği hakkının karşılaştırılması yapılmıştır.<sup>23</sup>

**Tablo 2: OECD Ülkelerinde Özel Hayatın Gizliliğine Uyulma Durumu<sup>24</sup>**

Ülke	İşyerine ve Konuta Girebilme		Aramada Yetki Belgesi (Arama İzni) Gereksinimi		Belgelere El Koyma	
	İşyeri	Konut	İşyeri	Konut	Sınırlama	Arama İzni İhtiyacı
ABD	Mükellefin rızası veya Mahkeme kararı gerekli		Var	Var	Vergi suçu	Var
Almanya	Serbest	Serbest	Soruşturma davası için		Ceza davası	Var
Avustralya	Serbest	Serbest	Yok, Sadece sahtekarlık davasında kullanılabilir		Sadece arama iznine bağlı olarak belgelere el konulabilir	
Avusturya	Serbest	Serbest	Var, Sınırlı	Var	Vergi suçu	Var
Belçika	Serbest, uygun saatlerde	5.00 – 21.00 saatleri arası	Yok	Var	Vergi suçu	Var
Danimarka	Serbest	Arama izni gerekli	Var, (Ceza davası için)	Var	Vergi suçu	Var
Finlandiya	Serbest	Var (Vergi suçu şüphesinde)	Yok	Var	Ceza davası	Var
Fransa	Serbest	Arama izni gerekli	Var	Var	Kaçakçılık şüphesi	Var
Hollanda	Serbest, mesai saatlerinde	Arama izni gerekli	Var, (Ceza davası için)		Ceza davası	Yok
İngiltere	Gelir vergisi - arama izni KDV - Serbest	Arama izni gerekli	Var	Var	Kaçakçılık şüphesi	Var
İrlanda	Belirlenen saatlerde Serbest		Yok	Yok	-	Yok
İspanya	Serbest, mükellefin rızasıyla		Var	Var	Yok	Yok
İsveç	Serbest, Mükellefin rızasıyla		İdari kararlar Var	Yargı kararıyla Var	Kaçakçılık tekrürü	Var
İsviçre	Sadece vergi incelemesi sırasında		Var	Var	Yok	Yok
İtalya	Serbest, mesai saatlerinde	Önceden izin alınarak	Var (Sahtekarlık davasında)		Ceza davası	Sadece kasa açılır ve belgeler mühürlenirse
Japonya	Serbest	Serbest	Var, (Ceza davası araştırmasında)		Ceza davası	Var
Kanada	Serbest	Serbest	Yok	Var	Kaçakçılık şüphesi	Var
Kore	Serbest	Sadece ceza davasında	Var	Var	Ceza davası	Var
Norveç	Serbest	Mükellefin huzurunda Var	Yok	Var	Ceza davası	Yok
Portekiz	Serbest	Mükellefin huzurunda veya arama izniyle	Yok	Var	Belgeler geçici olarak alınabilir	Yok
Slovakya	Serbest	Mükellefin rızasıyla	Var	Var	Ceza davası	Yok
Yeni Zelanda	Serbest	Serbest	Yok	Yok	Ceza davası	Yok
Yunanistan	Serbest, mesai saatlerinde		Yok	Var	Kaçakçılık şüphesi	Yok

<sup>23</sup> GERÇEK Adnan, Vergilemede mükellef hakları ve Türkiye'deki durumun incelenmesi, (Vergi Sorunları Dergisi-Yıl 29, Sayı 2009, Şubat 2006, ss. 121-149)

<sup>24</sup> GERÇEK Adnan, Vergilemede mükellef hakları ve Türkiye'deki durumun incelenmesi, (Vergi Sorunları Dergisi-Yıl 29, Sayı 2009, Şubat 2006, ss. 121-149)

TÜRKİYE	Serbest, mesai saatlerinde	Arama izni ile	Var	Var	Kaçakçılık şüphesi	Var
---------	----------------------------	----------------	-----	-----	--------------------	-----

Kaynak: OECD, **Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series (2004)**, 2004, Ekler Tablo 12, ss. 54-57 <http://www.oecd.org/dataoecd/28/2/33866659.pdf> (18.04.2005); GORANOVİĆ P., “Taxpayers’ Rights and Tax Administration in Montenegro”, s. 7-8 <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/nispacee/unpan004534.pdf> (15.04.2005) Ayrıca güncel bilgiler için bkz. <http://www.oecd.org/ctp/administration/CIS-2010.pdf>

Devlet, bilgi toplama, topladığı bilgileri saklama, koruma ve kamuya açıklamama yükümlüdür. Bu yükümlünü yerine getirirken özel hayatın gizliliğini sınırlandırmak suretiyle zaman zaman müdahalede bulunur.

Vergi yasaları kişilerin mali güçlerini kavrayabilmek için özel yaşamın gizli bölümlerine bir ölçüde de olsa girmek durumundadır. Örneğin gelişmiş ülkelerde dahi, vergi beyannamesi formüllerlerinin çok etraflı oldukları ve ödevlilerin son derece özel durumları hakkında birçok bilgi istedikleri görülür. Yukarıda belirlenen anayasal koşullar dışında zaten VUY 5’te vergide gizlilik ilkesi benimsenmek suretiyle yükümlüye vergilendirme ile ilgili olarak yapacağı bildirimlerin vergileme dışında başka amaçla kullanılmayacağı konusunda güven verilmiştir.<sup>25</sup>

VUK’un 127. maddesinin C ve E bentleri özel hayatın gizliliğini ihlal edip etmediği konusunda uygulamada ve doktrinde ciddi tartışmalar mevcuttur. VUK 127-c’de: “Yoklamaya yetkili memurlar, günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını usulüne göre kayıt yapılıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını, faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek, kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak yetkisini haizdir.” denilmektedir.

El koyma, suçun ya da tehlikenin önlenmesi için, zilyedinin rızası olmadan eşya üzerindeki tasarruf yetkisinin kaldırılmasıdır. El koyma işleminin gerçekleştirilebilmesi için CMK madde 127’ye göre, hakimden el koyma kararı alınması gerekir. Gecikmesinde sakınca bulunan hallerde ise Cumhuriyet savcısından, savcıya ulaşılamaz ise kolluk amirinin yazılı emri ile kolluk görevlileri el koyma işlemini yapar. Eğer hakim kararı olmadan el koyma işlemi yapılırsa, işlem 24 saat içinde görevli hakim onayına sunulur 48 saat içinde kararın açıklanması beklenir. Ayrıca Anayasa’nın 20/2 maddesinin de bu düzenleme yer almaktadır.

<sup>25</sup> GÜNEŞ Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, 3. Baskı Ekim 2011, İstanbul, Oniki Levha Yayıncılık.s.54

Dolayısıyla el koyma yetkisi olmayan yoklama memurlarının defter ve belgelere el koyması CMK'ya ve Anayasa'ya aykırıdır.<sup>26</sup>

Vergi Usul Yasası 127 çerçevesinde gecikmede zarar doğma ölçütü gözönünde bulundurulmadan vergi İdaresi elemanlarınca (yoklama memurunca) bazı belgelerin yargıç kararı olmadan ve yargıca itiraz süreci bulunmaksızın zaptedilmesi Anayasa 20 ile bağdaşmamaktadır.<sup>27</sup>

VUK 127-e maddesinde belirtilen, nakil araçlarına el konulması da aynı şekilde CMK'ya ve Anayasa'ya aykırılık teşkil etmektedir. Uygulamada sözkonusu kanun maddesine istinaden hukuka aykırı arama ve el koyma yapılarak özel hayatının gizliliği ihlal edilmektedir.

#### **IV. ÖZEL HAYATIN GİZLİLİĞİNİN KORUNMASI**

Özel hayatın gizliliği, Anayasamız, TCK ve AİHS ile koruma altına alınmıştır. Özellikle giderek artan teknolojik ve toplumsal gelişmeler karşısında “özel hayatı” korumak insan hakları ve temel hak ve özgürlükler çerçevesinde son derece önemli ve hassas bir konudur.

Burada korunan hukuki yarar, kişinin; manevi bütünlüğü, şerefi, adı ve resminden doğan maddi çıkarlarıdır. Diğer bir yandan, özel hayat ve özel hayatın gizliliği kavramlarının diğer kavramları kapsayan genel bir terimin tercih edilmesi ihtiyacını doğurmuş, özellikle ulusal ve uluslar arası metinler çerçevesinde, özel hayatın gizliliği ile korunan hukuki yararın “insan onuru” olduğu kanaatine varılmıştır.<sup>28</sup>

“TCK'da da özel yaşamın gizliliğinden söz edilmiş olması nedeniyle, insan kişiliğinin oluşumu ve gelişimi ile dar bir bağlantı içinde bulunan yaşam alanlarının bu suçla korunduğunu söylemek yanlış olmaz.”<sup>29</sup>

#### **A-Özel Hayatın Gizliliği Alanına Karşı Suçlar**

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 8/1 maddesinde özel hayata, aile hayatına, konuta ve haberleşmeye saygı hakkı düzenlenmiştir. Anayasamızın “Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması” üst başlığı altında düzenlenen 20 ve 22. maddelerinde, herkesin özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkı olduğu, özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulmayacağı, keza herkesin haberleşme hürriyetine sahip olduğu ve bu

<sup>26</sup> ŞARMAN Ceren. Vergilendirme ve Özel Hayatın Gizliliği, Mart 2011, Vergi Dünyası sayı 355, s.203

<sup>27</sup> GÜNEŞ Gülsen. Verginin Yasallığı İlkesi, 3. Baskı Ekim 2011, İstanbul, Oniki Levha Yayıncılık.s.54

<sup>28</sup> ER Cüneyd, Biyometrik Yöntemler ve Özel Hayatın Gizliliği Hakkı, 2007, Yetkin Yayınları, Ankara.s.79

<sup>29</sup> Tezcan/Erdem/Önok, Ceza Özel Hukuku, 2007, 5. Baskı Seçkin Yayıncılık, Ankara, s.468

hürriyetin gizliliğinin esas olduğu, milli güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde ve kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyasının aranmayacağı ve bunlara el konulamayacağı, haberleşmesinin engellenemeyeceği ve gizliliğine dokunulamayacağı hüküm altına alınmıştır.<sup>30</sup>

Bu hak ve özgürlüklerin korunması ve güvence altına alınabilmesi için, müdahale ve sınırları ihlal eden eylemler, TCK'da suç kabul edilerek öngörülen yaptırımla hukuki koruma sağlanma yoluna gidilmiştir. Bu düzenlemeler;

\*Haberleşmenin Gizliliğini İhlal (TCK md.132); ( Kişiler arasındaki haberleşmenin gizliliğini ihlâl (TCK.132/1), Kişiler arasındaki haberleşmenin içeriğinin kaydedilmesi. (TCK 132/2), Kendisiyle yapılan haberleşmenin içeriğini alenen ifşa etmek (TCK 132/3), bu suçların basın ve yayın yoluyla işlenmesi halinde cezanın arttırılacağı düzenleme altına alınmıştır.)

\*Kişiler arasındaki konuşmaların dinlenmesi ve kayda alınması (TCK Md.133),

\*Özel hayatın Gizliliğini İhlal (TCK Md.134); (Bireyin kimliğine ilişkin bilgi ve kayıtlar (Nüfus kayıtları, Güvenlik ve Polis tespitleri v.s)-Kişileri fişlemek özel hayata müdahale oluşturur bu nedenle AHİS 8.maddeye göre bunun ayrıntılı şekilde kanunla düzenlenmesi gerekir. Cinsel hayata ilişkin düzenlemeler ve davranışlar, bu cümleden olmak üzere eşcinsel ve cinsel ahlaka aykırı davranışların kayıt altına alınması.Kişinin beden ruh bütünlüğüne ilişkin düzenlemeler, burada bireyin iradesine aykırı olarak yapılan her türlü bedeni ve psikolojik-psikiyatrik) tıbbi müdahaleler ve deneyimler yanında, alkol kan DNA testleri yer almaktadır. Bireye ait özel yerlerin (ev, araç v.b) ve evrakın aranması ve el konulması işlemleri. Telefon konuşmalarını dinlenmesi ve kaydı posta gönderilerinin açılması ve okunması; bu işlemler haberleşmenin gizliliğini ihlâl yanında özel hayata da müdahale de teşkil etmektedir (Klass ve ötekiler/Almanya) Kişinin adı fotoğrafı nam ve şöhreti, şerefi, yaşam tarzına ilişkin bilgilerin kayıt altına alınması, arşivlenmesi (kişisel bilgilerin resmi makamlarca toplanarak arşivlenmesi, özel mekana ses ve görüntü alan cihazların yerleştirilmesi) )

\*Özel Hayatın Gizliliğinin İhlâli Suçu (TCK Md.134/1) (Anayasa ve AHİS Sözleşmesi 8.maddesi hükümleri göz önüne alınarak düzenleme yapılmıştır. Burada özel hayatın gizliliğinin ihlâli suç olarak sayılmıştır. Burada gizli yaşam alanına girerek veya başka suretle

---

<sup>30</sup> DOĞAN Yusuf Hakkı, Özel Hayatın Gizliliğine Karşı İşlenen Suçlar, Antalya.

başkaları tarafından görülmesi mümkün olmayan bir özel yaşam olayının saptanması ve kaydedilmesi suç olarak düzenlenmiştir. Örneğin bir kimsenin evinin gizlice gözetlenmesi ve benzeri durumlar, bu suça konu eylemlerdendir.)

\*Özel Hayata İlişkin Görüntü ve Seslerin İfşası (TCK 134/2) (Kişinin özel hayatına ilişkin görüntü ve seslerin hukuka aykırı olarak ifşa edilmesi suçunda hukuka aykırı olarak elde edilen kişinin özel hayatına ait görüntü ve seslerin yayılmasıyla yetkisiz kişilerce öğrenmesinin sağlanmasıyla oluşur. )

Ayrıca tüm bu suçların; kamu görevlisi tarafından ve görevinin verdiği yetkiyi kötüye kullanmak suretiyle, belirli bir meslek ve sanatın sağladığı kolaylıktan yararlanmak suretiyle işlenmesi halinde ceza yarı oranında arttırılır (TCK 137).Bu suçlara teşebbüs mümkündür (TCK Md.35) Bu suçlara iştirakin her hali mümkündür (TCK Md.37,39) Bu suçların tüzel kişinin faaliyetleri çerçevesinde işlenmesi halinde tüzel kişiler hakkındaki özel güvenlik tedbirlerine hükmedilebilir (TCK md.60, 140)

\*Kişisel Verilerin Kaydedilmesi (TCK Md.135) (Özel hayata ilişkin bir boyutta kişisel verilerdir. AİHS ve AİHM uygulamalarında; cinsiyet, medeni hal, doğum yeri, diğer kişisel bilgiler ile ilgili bilgileri içeren uygulamalar (Nüfus sayımı), polis kayıtları gizli olsa bile polis tarafından parmak izi, fotoğraf ve diğer kişisel bilgilerin kaydedilmesi, tıbbi verilerin toplanması ve tıbbi kayıtların tutulması, vergi makamlarının kişisel harcamaların detaylarını (ve böylece özel hayatın detaylarını) açıklama zorunluluğu getirmesi, sağlık, sosyal hizmetler ve vergi gibi idari ve sivil konuları ele alan bireysel kimlik belirleme sistemi kişisel veriler kapsamında değerlendirilmiştir. Kişisel veri; belirli veya kimliği belirlenebilir kişiye ilişkin tüm verileri kapsar.)

\*Kişisel verileri hukuka aykırı olarak vermek veya ele geçirmek (TCK md.136),

\*Özel hayata ve hayatın gizli alanına karşı işlenen suçlarda nitelikli haller (TCK md.137), \*Kişisel verileri yok etmeme (TCK md.138) suçları olarak düzenlenmiş olup 132 ve 136 md.leri arasında düzenlenen tüm suçlar için; kamu görevlisi tarafından ve görevinin verdiği yetkiyi kötüye kullanmak suretiyle, belirli bir meslek ve sanatın sağladığı kolaylıktan yararlanmak suretiyle işlenmesi halinde cezanın yarı oranında arttırılacağı düzenleme altına alınmıştır (TCK 137). TCK md.132-138 arasında yer alan özel hayatta ve hayatın gizliliği alanına karşı işlenen suçlarda genel olarak soruşturma ve kovuşturma şikâyete bağlı tutulmuştur. Bu suçlar aynı zamanda uzlaşma kapsamında yer almaktadır. Ancak burada düzenlenen; Kişisel verilerin kaydedilmesi (md.135),Verileri hukuka aykırı olarak verme veya ele geçirme (md.136),Verileri yok etmeme (md.138) suçları şikâyete bağlı değildir. Re'sen kovuşturmaya tabî suçlardandır. Bu suçların işlenmesi dolayısıyla tüzel kişiler hakkında

güvenlik tedbirlerinin uygulanması 140.md.de düzenlenmiştir. Eğer bu suçlar tüzel kişilerin faaliyetleri çerçevesinde işlenmişse tüzel kişiler hakkında güvenlik tedbirleri uygulanabilir. Örneğin, telekulak işi yapan bir şirketin faaliyet izni iptal edilebilir. (TCK md.60)Bu suçta kullanılan suç aletlerinin ve kazançların müsaderesine de karar verilebilir (TCK md.54,55)<sup>31</sup>

5187 sayılı Basın Kanununda düzenlenen hükümler, TCK 26.md.de düzenlenen bir hakkın icrası ve mağdurun rızası hukuka uygunluk sebebi olarak düzenlenmiştir. Gazetecilik mesleği kanunla düzenlenmiş, demokratik hukuk devletinde yer alması gereken bir kurumdur. Gerçekten toplumsal çürümenin önlenmesi, gerçeğin ortaya çıkarılması, şeffaf toplum oluşturulması, yolsuzluklarla mücadele edilmesi demokratik hukuk devletinin olmazsa olmaz kuralıdır. Nitekim gazeteci buradaki haklarını kullanarak bu işlevini yerine getirmektedir. Ancak gazeteci kendisine verilmiş olan hakları kullanması gerekir. Bir haber yaratmayacak, haber verecek, olayların önüne gitmeyecek, arkasından gidecek, hakkını kötüye kullanmayacaktır. Burada hakkın kötüye kullanılması ile gazetecilik mesleğinin icrasını karıştırmamak lazım gelir. Burada özel hayatın gizliliğinin korunması ilkeleriyle basın özgürlüğü çatışma halindedir. Dengelemeyi hâkim yapacaktır. Eğer yaratılmamışsa, tamamen kamu yararı gözetilerek, yapılmışsa hukuka uygunluk sebeplerinin varlığından bahsedilebilir. Yani yasaların verdiği sınırlar içinde kalırsa gazetecilik mesleğinin sınırları içinde kalırsa eleştiri hakkını kullanmakla sınırlı kalırsa, rüşveti yolsuzluğu ortaya çıkarmak çerçevesinde haber verme hakkı sınırları içinde kalırsa haber uydurmazsa bir hakkını icra etmiş olduğu ve hukuka uygunluk sebebinin varlığı kabul edilmektedir.<sup>32</sup>

Yargıtay 12. Ceza Dairesi bir kararında, kamuoyuna mal olan bir kimsenin izni ve bilgisi olmaksızın, sırf bu kişinin kamuya açık alanda bulunduğu bahisle fotoğrafının çekilmesi ve haber yapılmasının, kamuoyuna mal olan kişilerin konutları dışında özel hayatlarının olmadığı sonucuna yol açacağını ifade ederek, Yerel Mahkeme kararının bozulması gerektiğini belirtmiştir. Yargıtay, kamuoyunun merakı ile ilgisini birbirinden ayırmak gerektiğine, kamuoyuna mal olmuş insanların diğer insanlara göre daha sınırlı olsa da özel hayat haklarının olduğuna, kamuoyuna mal olduğu söylenen insanın mesleği ve tanınmışlığı ile ilgili olmayan konularda özel görüntü veya haberlerinin basın hürriyeti, haber alma veya verme hakkı kapsamında koruma görmeyeceğini, koruma görebilmesi için, özel görüntü veya haberin önüne geçen ve kamuoyunu ilgilendiren bir bilginin paylaşılması gereğine işaret etmiştir. Yargıtay'ın bu görüşü isabetlidir.<sup>33</sup>

<sup>31</sup> DOĞAN, Yusuf Hakkı, "Özel Hayatın Gizliliğine Karşı İşlenen Suçlar", Antalya

<sup>32</sup> DOĞAN, Yusuf Hakkı, "Özel Hayatın Gizliliğine Karşı İşlenen Suçlar", Antalya

<sup>33</sup> ŞEN Ersan, "Basın Hürriyeti Karşısında Özel Hayatın Gizliliği", 28.09.2013, Haber 7

İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi (Mahkeme) ise 7 Şubat 2012 tarihli von Hannover - Almanya (2) kararında; görüntünün, kişiyi diğer kişilerden ayıran özellikler içeren bir unsur olması sebebiyle bireyin karakterinin en önemli parçalarından birisi olduğunu belirterek, bir kimsenin görüntüsünün korunması hakkının, bireyin şahsi gelişiminin vazgeçilmez bir ögesi olduğunu belirtmiştir. Mahkemeye göre bu hak, bireyin görüntüsünün yayın ve yayımını reddetmesini de kapsamaktadır.<sup>34</sup>

Basın hürriyeti ve haber verip alma hakkı sınırsız değildir. Kişi, ne kadar meşhur ve tanınmış olursa olsun, elbette başkaları ile paylaşmadığı, gizlediği, kendisine özel tuttuğu alanı, görüntüsü ve yaşam faaliyetleri olacaktır. Bu sebeple, kamuoyuna mal olmuş bir insanın evinde, bahçesinde, aracında veya bir deniz taşıtında izni olmaksızın görüntüsünün çekilip, sırf bu görüntüden hareketle habere konu edilmesi kabul edilemez.<sup>35</sup>

Bu bölümde düzenlenen özel hayata ve hayatın gizli alanına karşı işlenen suçlarla bağlantılı olan suçlar vardır. Bu suçlardan en önemlileri TCK 124.md.de düzenlenen haberleşmenin engellenmesi, TCK md.285'de düzenlenen gizliliğin ihlâli ve yine TCK md.286'da düzenlenen ses veya görüntülerin kayda alınması suçlarıdır. 5271 sayılı CMK'nun 183.maddesinde "Adliye binası içerisinde ve duruşma başladıktan sonra duruşma salonuna her türlü sesli ve görüntülü kayıt ve nakil olanağı sağlayan aletler kullanılmaması" bu hüküm adliye binası içerisinde ve dışındaki diğer adli işlemlerin icrasında da uygulanır hükmü yer almaktadır. TCK md.286 esas itibariyle bu hükmün ihlâlini suç olarak düzenlemiştir. Burada amaç suçsuzluk karinesinin korunması, silahların eşitliği prensibi ve adliye içi mahkeme salonlarında huzur ve güvenliğin sağlanmasıdır.<sup>36</sup>

## **B-Kişi Özgürlüğü ve Güvenliği Bakımından Koruma**

Anayasa'nın 19. Maddesi kişiyi özgürlüğünden yoksun bırakabilecek nitelikte olan hürriyeti kısıtlama durumlarını belli bir düzene sokan kriterleri belirlemiştir. Bu kriterlerin vergileme olgusuyla da doğrudan bir ilişki içinde olduğu söylenebilir. Zira vergi yasaları ile de kişinin özgürlüğü ve güvenliğini tehlike altına atabilecek cezai hükümler öngörülebilmektedir. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 359-363. Maddeleri arasında kaçakçılık, vergi mahremiyetinin ihlali suçları ile mükelleflerin özel işlerini yapan memurların işledikleri bazı suçlarla ilgili hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörülmüştür. Aynı şekilde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 60. Maddesinde de mal bildiriminde bulunmayanlara özgü bir tazyik hapsi öngörülmüştür. İşte bu cezaların öngörülmesi ve yerine

<sup>34</sup> ŞEN Ersan, "Basın Hürriyeti Karşısında Özel Hayatın Gizliliği", 28.09.2013,Haber 7

<sup>35</sup> ŞEN Ersan, "Basın Hürriyeti Karşısında Özel Hayatın Gizliliği", 28.09.2013,Haber 7

<sup>36</sup> DOĞAN,Yusuf Hakkı. Özel Hayatın Gizliliğine Karşı İşlenen Suçlar, Antalya.

getirilmesinde kişi özgürlüğü ve güvenliği açısından uyulması gereken bazı kurallar vardır. Bu kurallar suç tespit eden söz konusu ceza hükümlerinin belirli olması, kıyas yoluyla genişletilememesi, orantılı olması, geçmişe yürümemesi gibi evrensel ilkelerdir.<sup>37</sup>

### **C- Anayasa ve Vergi Usul Kanunu Bakımından Özel Hayatın Gizliliği**

Anayasanın 20. Maddesinin 1.fıkrasına göre herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz. Maddenin ikinci fıkrasında ise bu hakkın kullanılmasına yönelik bazı istisnalar belirli kayıtlarla belirtilmiştir. Vergilendirme olgusu açısından bu hakkı ihlal edebilecek durumlar özel hayatın bir parçası olan özel evraklar ve mükelleflerin ticari hayatlarına ilişkin bazı sırlardır.

Vergi yasaları kişilerin mali güçlerini kavrayabilmek için özel yaşamın gizli bölümlerine bir ölçüde de olsa girmek durumundadır. Özellikle vergi incelemeleri esnasındaki bazı eylemler özel hayatın gizliliği hakkını tehdit etmeye elverişli niteliktedir. Vergi Usul Kanunu'nun 142. Maddesindeki aramalı vergi incelemesi bunlardan bir tanesidir. Bu maddeye göre ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir. Aynı maddenin ikinci fıkrasında bu incelemenin yapılabilmesi için hâkim kararının gerekliliğinin aranması hem anayasamızın ilgili hükmü hem de insan hakları hukuku açısından yerinde olmuştur.

Ancak aynı hassasiyet Vergi Usul Kanunu'nun 127. Maddesi açısından gösterilmemiştir. Söz konusu hüküm çerçevesinde gecikmede zarar doğma ölçütü göz önünde bulundurulmadan vergi idaresi elemanlarınca(yoklama memurunca) bazı belgelerin yargıç kararı olmadan ve yargıca itiraz süreci bulunmaksızın zaptedilebilmesi Anayasanın 20. Maddesi ile bağdaşmamaktadır.

Bir görüşe göre aramalı inceleme dışında tüm inceleme yöntemleri türleri, kişinin anayasada yerini bulan temel hak ve özgürlükleri açısından sakınca doğurmamaktadır. Çünkü diğer yöntemlerde normal idari usuller işletilmekte, vergi usul yasasında arama dışındaki yetkiler kullanılırken kişilere zorla bir şeyler yaptırılmamakta, iş ve evlerine girilmemektedir. Belirtmek gerekir ki bu görüşe katılmak oldukça güçtür. Zira Vergi Usul Kanunu'nun özel hayatın gizliliği ile ilgili belki de en önemli maddesi olan vergi mahremiyeti başlıklı 5.Madde hükmünde; vergi incelemeleri ile görevli memurların, vergi yargısı

---

<sup>37</sup> GERÇEK Adnan. Vergilemede mükellef hakları ve Türkiye'deki durumun incelenmesi, (Vergi Sorunları Dergisi-Yıl 29, Sayı 2009, Şubat 2006, ss. 121-149)



organlarında görevli olan kimselerin, vergi yasalarına göre kurulan komisyonlarda çalışanların ve vergi işlerinde görev yapan bilirkişilerin görevleri dolayısıyla öğrendikleri bazı nitelikteki sırları açıklamaları istisnalar bir yana yasaktır. Dolayısıyla belirtmek gerekir ki özel hayatın gizliliği hakkının ihlali, sadece bilgi edinme sürecindeki bazı eylemler yoluyla değil, bu eylemler hukuka uygun olsa dahi elde edilen bilgilerin gizliliğinin özenli bir şekilde korunamaması durumuyla da gerçekleşebilir.

Bu konuda özellikle belirtmek gerekir ki; her ne kadar konut dokunulmazlığı hakkı anayasamızda ayrı bir madde olarak düzenlenmişse de, aslında özel hayatın gizliliği hakkının bir görünümüdür. Öyle ki; Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 8. Maddesinde de "konuta saygı" hakkına "Özel Hayatın ve Aile Hayatının Korunması" hakkı çerçevesinde yer verilmiştir. Dolayısıyla yükümlülerin denetlenmesi esnasında konut dokunulmazlığı hakkının ihlali ile ilgili hususlarda yukarıdaki açıklamalar burada da geçerlidir. Buna ilaveten Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 62. vd. maddelerinde düzenlenen haciz uygulaması işlemleri sırasında da ilgili yasa hükümlerine riayet edilmesi gerekir. Çünkü haciz işlemleri konut dokunulmazlığı hakkının istisnalarından birini oluşturmaktadır ve titizlikle gerçekleştirilmediğinde bu hakkın ihlali tehlikesi her zaman mevcuttur.

#### **D-Vergi Usul Kanunu ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS 8) Kapsamında Özel Hayatın Gizliliğinin Vergisel Alanda Korunması**

AİHM vergilendirmeye ilgili davalarda, yapılan müdahalenin ekonomik refahın sağlanması veya suçun önlenmesi için yapılıp yapılmadığını dikkate alır. Kişilerin ticari ve mesleki sırlarına yapılan müdahalede de bunun kanuna uygun olup olmadığı ve demokratik toplumda gerekli olup olmadığına bakar. Yapılan sınırlamanın ulusal hukukta bir temelinin olması ve bunun öngörülebilir olup olmaması konusuna bakılır. Bununla birlikte demokratik toplumda gereklilik sınırları içinde kalıp kalmadığı belirlenmelidir.

İHAS 6/1'E göre, medeni hak ve yükümlülüklerin ya da isnat edilen herhangi bir suçun belirlenmesinde, herkes, yasayla kurulmuş bağımsız ve tarafsız bir yargı yeri tarafından, makul süre içerisinde, adil yargılanma ve aleni duruşma hakkına sahiptir.<sup>38</sup>

Açıkça ifade edilmemesine rağmen adil yargılanma hakkı içerisinde yer alan susma hakkı, kendi aleyhine delil vermeme hakkının bir sonucudur.<sup>39</sup> Kavramın içeriği İHAM kararlarında; "..... kararlarında kendi kendini suçlamama hakkı, bir ceza davasında iddia makamının sanığa karşı iddiasını, sanığın arzusu hilafına baskı ve eza yöntemleri ile elde

<sup>38</sup> SABAN Nihal, Vergi Hukuku,5.Baskı Beta Yayınları,Nisan 2009,İstanbul s.190

<sup>39</sup> YENİSEY Feridun,132,133.

edilen kanıtlara başvurmadan ispat etmesi gereğine dayanır. Bu anlamda bu hak, Sözleşmenin 672 maddesinde yer alan masumiyet karinesi ile sıkı sıkıya bağlantılıdır. Kendi kendini suçlamama hakkı öncelikle sanığın susma isteğine saygı ile ilgilidir.”<sup>40</sup> şeklinde belirtilmiştir.

İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi- JB. V.Switzerland;

“...incelemelerle güdülen diğer amaçlar ne olursa olsun, başvurucuya bir ceza kesilmesi olanağını sağlayarak,... bir suç isnadının karara bağlanması anlamına gelir. Sonuç olarak, 6. Madde ceza bölümü altında uygulanabilir....Bu davada, başvurucu hakkında sürdürülen türden incelemelerin hakkaniyete uygun olup olmadığı değerlendirilmemektedir. Tersine, Mahkemeden, başvurucunun bir kısım bilgileri vermemesi dolayısıyla cezaya çarptırılmasının Sözleşme gereklerine uygun olup olmadığını değerlendirmesi istenmiştir. Mahkeme, bir devletin, sırf verginin doğru tarh edilmesini sağlamak amacıyla, bir vergi yükümlüsüne bilgi verme yükümlülüğü getirip getirmeyeceği meselesini değerlendirmemektedir....Bir kişinin kendisini suçlamama hakkı, bir ceza davasında iddia makamının sanığa karşı iddiasını, sanığın arzusu hilafına baskı veya eza yöntemleri ile elde edilen kanıtlara başvurmadan ispat etmesi gereğine dayanır... Yetkililerin vergi tarh edebilmek için başvurucuyu, geliri hakkında bilgi verebilecek belgeleri vermeye zorladıkları anlaşılmaktadır....Sonuç olarak 6/1'deki kendini suçlamama hakkı ihlal edilmiştir.”<sup>41</sup>

AİHM kararlarında mahkemenin özel hayatın gizliliğine müdahaleye ilişkin değerlendirme ve tespitlerine değindiği davalardan birisi; Huvig Davası'dır<sup>42</sup>;

“Huvig kararında vergi kaçakçılığı suçunun araştırılmasında telefonla dinlemenin özel yaşam hakkını ihlal edip etmediği değerlendirilmiştir. Mahkeme bu yerlerde arama, telefonla dinleme ve kaydetme, mektup ve postaları açma ve inceleme gibi yetkilerin kullanılmasında özel yaşama müdahalenin meşruluğu için özel yaşam hakkı ile bunun sınırlamaları arasında denge kurulması gereğine işaret eder.

Mahkemeye göre, telefonla dinleme ve diğer yöntemlerle telefon konuşmalarına müdahale, özel yaşama ve haberleşmeye ciddi bir müdahaledir. Müdahale hukuka dayanmalı, bu hukuk belirli, açık ve ayrıntılı düzenlemeler içermelidir. Mahkeme Fransız hukukunda bireyin telefon dinlemeye karşı koruma olanaklarını dikkate almış, ancak bir yargıç kararının gerekliliği, polis yetkilerinin yargıçlarca denetlenmesi gibi olanakların bir

<sup>40</sup> SOYDAN Billur Yaltı, “İnsan Hakları Açısından Vergi Mükellefinin Adil Yargılanma Hakkı –III”, Vergi Sorunları Dergisi, Ekim 2000, Sayı 145, s.124.vd.

<sup>41</sup> SOYDAN Billur Yaltı, “İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği”, Vergi Dünyası, Ekim 2002, Sayı 254, s.94.vd.

<sup>42</sup> Kararın orijinal metni için 24.04.1990 <http://cmiskp.echr.coe.int/tkp197/huvig>

kısının Ceza Usul Yasasında düzenlenmediğini, bazılarının yargı kararlarında ifade bulunduğunu, bazılarının kıyas yoluyla ortaya konulabildiğini tespit ederek bu durumu hukuki belirlilik açısından yetersiz bulmuştur. Bu açıdan mahkeme, Fransız hukukunun kapsam ve yetkiyi kullanma usulü bakımından makul açıklıkta olmadığına karar vererek, Huvig'in özel yaşam hakkının ihlal edildiğine hükmetmiştir.”<sup>43</sup>

Mahkeme, Huvig kararında vergi kaçakçılığı suçunun incelenmesi için yapılan telefon dinlemesini özel hayatın gizliliğine müdahale niteliğinde kabul etmiştir. Müdahalenin kanuna dayalı olması gerekirken Fransız hukukunda bu konu ile ilgili yasal bir düzenleme olmadığından, dayanılan bir hukuk normu olmadığından yapılan müdahaleyi hukuka aykırı bulmuş ve özel hayatın gizliliğinin ihlal edildiğine karar vermiştir.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin arama ve elkoymaya ilişkin bir kararı AİHM Mialhe/ Fransa Kararında; sözkonusu koruma tedbirlerinin özel hayatın gizliliğine müdahale niteliğinde olduğunu belirterek ihlalin varlığını kabul etmiştir;<sup>44</sup>

“.....Olayda hukuki sorun, Fransız Gümrük İdaresi'nce yapılan arama ve elkoyma işlemlerinin kişinin özel hayatına saygı hakkını ihlal edip etmediğidir. Bu bağlamda mahkeme özel hayata bir müdahalenin var olup olmadığı; var ise müdahalenin sözleşmenin 8.maddesinin 2.fıkrasında belirtilen meşru amaçlardan birini taşıyıp taşımadığı ve demokratik toplumun gereklerine uygun olup olmadığı sorunlarıyla uğraşmaktadır..... Başvurucu, Avrupa İnsan Hakları Komisyonu'na başvurarak Sözleşmenin 6. ve 8.maddelerinin ihlal edildiğini ileri sürmüştür..... Mahkeme, olayda özel hayata ve haberleşmeye bir müdahalenin varlığı hu susunun açık olduğunu belirtmektedir. Bu noktada sözleşmenin 8.maddesinin 2.fıkrasındaki koşulların sağlanıp sağlanmadığına bakılmalıdır. Mahkeme müdahalenin kanunla öngörülmüş olması koşulu konusunda, bu aşamada fazlaca tartışmaya gerek olmadığını, sözkonusu müdahalenin diğer yönleriyle birlikte değerlendirildiğinde 8.madde ile bağdaşmadığını belirtmiştir. .... Mialhe kararının AİHM'in içtihatlarına yapmış olduğu katkı Sözleşmenin 8 maddesinde düzenlenen özel hayatın gizliliği hakkının sınırlarını gösteren 2.fıkrasının yorumu noktasında ortaya çıkmaktadır. Mahkeme, özel hayatın gizliliğine saygıyı düzenleyen 8.maddenin 1.fıkrasını tartışmaya lüzum görmemiş, yerleşik içtihatlarına göndermede bulunmakla yetinmiştir.... Bu açıdan Mialhe kararı mahkemenin bu konudaki değerlendirmesini pekiştirici niteliktedir.”<sup>45</sup>

<sup>43</sup> YALTI Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları,2006,Beta Yayınları, İstanbul,s.168,169

<sup>44</sup> Mialhe/Fransa Kararı (No:1), 12661/87, 25.02.1993. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Mialhe/Fransa kararı ile yazıda geçen diğer kararların İngilizce ve Fransızca metinleri için bkz. <http://www.echr.coe.int/ECHR/EN/Header/Case-Law/HUDOC/HUDOC+database/>

<sup>45</sup> ARSLAN Mualla Buket SOYGÜT, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Yıl: 8, Sayı 16, Güz 2009 s. 159-171

Mahkemenin bu maddeyle ilgili değerlendirme yaptığı bir başka dava; Funke Davasıdır;<sup>46</sup>

“...hükümet, Fransız gümrük ve kambiyo rejiminin açıklayıcı niteliğinin altını çizerek, bu rejimin vergi yükümlülerini fiillerinin sistematik olarak araştırılması yoluyla koruduğunu, ancak buna karşılık gelir ve varlıklarını ilgilendiren belgeleri belirli bir süre muhafaza etmek ve yetkililerin talebi halinde bunları ibraz etmek gibi çeşitli yükümlülükler getirdiğini belirtmiştir. Devletin belirli belgeleri araştırmak yetkisi,... ilgililerin kendi kendilerini suçlamak zorunda oldukları anlamına gelmez... Olyada, gümrük idaresi Funke'den bir suçu itiraf etmesini veya kendi aleyhine delil vermesini istememiştir, sadece yetkililer tarafından bulunan ve kendisi tarafından da varlıkları kabul edilen delillerin yani ev araması sırasında bulunan banka belgeleri ve çek defterinin ayrıntılarını talep etmiştir... Mahkemeye göre, gümrük idaresi, kesinlikle emin olmamakla beraber varolduğuna inandığı bazı belgeleri elde edebilmek için Funke'nin mahkûmiyetini sağlamıştır. Bu belgeleri başka yollarla elde etmekte ya yetersiz ya da isteksiz olan idare, başvurucuyu, işlediği iddia edilen suçların delillerini tedarik etmeye zorlama girişiminde bulunmuştur...6/1. Madde ihlal edilmiştir.”<sup>47</sup>

İHAM, gümrük vergisi yetkililerinin yargıç kararı olmaksızın vergi yükümlüsünün evinde yaptığı aramalar hakkındaki Funke kararında, söz konusu aramaların kişinin özel yaşamına müdahale olmakla birlikte, bu müdahalenin ülkenin ekonomik refahı ve suçun önlenmesi açısından meşru olduğunu belirtmiştir.

Mahkeme, devletlerin, kambiyo suçlarının maddi delillerini elde edebilmek ve gerektiği yerde sorumlu olanları yargılamak için konutta arama ve el koyma benzeri önlemlere gereksinim duyabileceklerini kabul etmektedir. Bununla beraber, ilgili mevzuat ve uygulama, kötüye kullanmalara karşı uygun ve etkin koruma mekanizmalarına dayanmak durumundadır. Mevcut durumda söz konusu olan bu değildir. Olay tarihinde gümrük yetkililerinin çok geniş yetkilere sahip olduğu; özellikle, denetimlerin uzunluğu ve kapsamı, sayısı, yerindeliğini değerlendirme konusunda münhasır yetkisinin bulunduğu görülmektedir. Bütün bunların ötesinde, bir yargıç kararının olmadığı bir durumda, yasada öngörülen ve hükümet tarafından altı çizilen sınırlama ve şartlar, başvurucunun haklarına müdahale ile öngörülen meşru amaç arasında olması gereken orantıyı sağlamayacak şekilde belirsiz ve boşluklarla doludur.”<sup>48</sup>

AİHM'nin bu kararında gümrük vergisi konusunda kaçakçılık suçunun oluşup oluşmadığını ortaya koymak için kişinin konutunda arama yapılmasında, AİHS'nin özel

<sup>46</sup> Kararın orijinal metni için 25.02.1993 <http://cmiskp.echr.coe.int/tkp197/funke>

<sup>47</sup> SOYDAN Billur Yaltı, "İnsan Hakları Açısından Vergi Mükellefinin Adil Yargılanma Hakkı –III

<sup>48</sup> YALTI Billur, s.169,170.

yaşama ve aile yaşamına saygı hakkına müdahaleyi, hukuken öngörülebilirlik, meşru amaç ve demokratik toplumda gereklilik olmak üzere sözleşmenin 8. Maddesindeki bileşenlerle okumuştur.<sup>49</sup>

Arama ve elkoymayla ilgili olan her üç davada da AİHM, gümrük idarelerinin aramayla ilgili yetkilerini kötüye kullanmalarına karşın yeterli hukuki korunmanın bulunmamasından dolayı ihlal kararı verdiği görülmektedir. AİHM, Paris İstinaf Mahkemesi'nin, "aramanın başvuru huzurunda yapılması ve hiçbir itirazda bulunmaması, sınıflandırma işlemi sırasında işle ilgili belgelerin fotokopilerinin talep edilmesine karşılık bunların arasında özel belgeler bulunduğuna dair beyanda bulunmaması" şeklindeki değerlendirmelerini dikkate almamıştır. Özellikle yetkililerin çok geniş yetkilere sahip olduğuna ve mahkemeden alınmış arama kararı şartı olmadığı için, kanunlarda belirtilen sınırlandırmaların ve şartların, davacıların haklarına yapılan müdahalenin hedeflenen amaçla orantılı olamayacağı kadar aşırı gevşek ve hukuki boşluklarla dolu olduğuna karar vermiştir. Yine, AİHM, yargıç kararını arama tedbiri açısından bir güvence olarak görmektedir. Fransa'da 1986 ve 1989 yıllarında gümrük araştırmaları bakımından ilgili hükümlerde değişiklik yapılarak hâkim güvencesi, yalnızca kararda belirtilen adreslerde ve belirtilen görevlilerce arama yapılabilmesi, gerekçeli olması gibi oldukça ayrıntılı düzenlemeler getirilmiş olması da olayda aramanın yapıldığı tarihteki yasal güvencelerin yetersiz olduğunu kanıtlamaktadır.<sup>50</sup> Nitekim Keslassy davasında Fransız hukukuna getirilen, yargı kararına dayalı arama ve elkoyma hükümleri sözleşmeye uygun bulunmuştur.<sup>51</sup>

### **E. Vergi Mahremiyeti:**

Vergi Mahremiyeti, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemeye göre kanunda görev tanımları belirtilen kişiler, görevleri dolayısıyla mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanamazlar. Bu düzenleme ile gelen yasak ilgili kişilerin görevlerinden ayrılmaları halinde dahi devam etmektedir.

Vergi mahremiyeti kapsamında getirilen yasağın temelinde vergi kanunlarının uygulanmasıyla iştiğal eden yetkililerin bu görevleri esnasında çok önemli bilgilere ulaşması ve bu durumun üçüncü kişiler nezdinde paylaşılmasının veya kendi lehlerine kullanılmasının

<sup>49</sup> SABAN Nihal, Vergi Hukuku, 5. Baskı Beta Yayınları, Nisan 2009, İstanbul s.198

<sup>50</sup> ARSLAN Mualla Buket SOYGÜT, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Yıl: 8, Sayı 16, Güz 2009 s. 159-171

<sup>51</sup> Keslassy/Fransa Kararı, 51578/99, 8.1.2002

anayasal hak olan hukuki güvenlik ilkesine zarar vereceği düşüncesi yatmaktadır. Böylece mükelleflerin devlete olan güvenleri artarak vergileme sürecinin daha sağlıklı işlemesi sağlanmış olacaktır.

Vergi Mahremiyeti, VUK 5.maddede yapılan tanımlamada mükellefin özel hayatına ait “şahsi sır”, iş hayatına ait ticari sır” ve meslek hayatına ait “meslek sırrı” niteliğindeki bilgiler vergi mahremiyetinin konusunu oluşturmaktadır.<sup>52</sup>

Vergi Mahremiyeti İlkesine esas olan diğer anayasal dayanak ise Anayasa'nın 20.nci maddesinde düzenlenen özel hayatın gizliliğine ilişkin hükümdür. Bu durumun istisnasını ise adli soruşturma ve kovuşturma halleri oluşturmaktadır.

Anayasanın 20. maddesi, herkesin özel hayatının ve aile hayatının gizliliğini korumaktadır. Kişinin içinde bulunduğu ekonomik koşulların ve sahip olduğu ekonomik sırların ve yine aynı şekilde ticari kişiliklerin (tüzel kişiler-sermaye şirketleri) özel hayatın oldukça önemli bir unsurunu oluşturması sebebiyle, kişinin ticari ve mali durumunun da özel hayatın gizliliği kapsamında değerlendirilmesi mümkündür. Zira herkes kavramına gerçek kişiler kadar tüzel kişiler de dahildir. Bu açıdan bakıldığında, kod uygulamasını, inceleme elemanı raporlarının gazetelerde çarşaf çarşaf yayımlanmasını anayasal ilkelere uygun bulmak mümkün olmadığı gibi, vergi mahremiyetini düzenleyen Vergi Usul Kanunu düzenlemelerinin de gözden geçirilmesi gerekmektedir.

Kişilerin mali durumları incelenirken anayasal koşullar da göz önünde bulundurularak verginin mahremiyeti ilkesi dikkate alınır. Buna uymayanlar ise VUK madde 362 ve 6183 Sayılı Kanununun 107 maddesi uyarınca TCK madde 239'a göre cezalandırılır.

Anayasa'daki koşullara yani ilkelere bir göz atacak olursak bunlar; verginin genelliği, verginin mali güçle orantılı olması, verginin kamu giderlerini karşılamaya özgülenmiş olması, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ve verginin yasallığı ilkeleridir.

Verginin genelliği ilkesi, herkesten vergi alınmasıdır. Mali güç ile orantılı olması ilkesi, kişilerin gelir, servet ve harcamaları dikkate alınarak o oranda vergi alınmasıdır. Kamu giderlerini karşılamaya özgülenmiş olması ilkesi, kişilerin kamu hizmetinden yararlanmaları için kamu giderlerine katkıda bulunmasıdır. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi sosyal adaletin ve sosyal-ekonomik dengenin oluşturulmasıdır. Verginin yasallığı ilkesi ise verginin kanunla belirlenerek kanuna göre alınmasıdır.<sup>53</sup>

---

<sup>52</sup> SABAN Nihal, Vergi Hukuku,5.Baskı Beta Yayınları,Nisan 2009,İstanbul s.207

<sup>53</sup> GÜNEŞ Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, 3. Baskı Ekim 2011,İstanbul, Oniki Levha Yayıncılık.s.97-101

Vergi mahremiyeti ile ilgili yasaklar; VUK'un 5. ve 6. maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre vergi memurlarının, vergi işlerinde görevlendirilen kişilerin, mahkemelerde görevli olanların, mükelleflerin mali durumları ile ilgili öğrendiklerini 3. kişilere aktarması yasaktır. Ayrıca bu kişilerin 6. maddede sayılan kan ve kayın hısımları gibi kişilere de açıklama yapması yasaklanmıştır.

Vergi memurlarının öğrendikleri bilgileri 3. kişilere aktarması veya kamuoyuna açıklaması hukuk güvenliği ilkesini zedeleyerek kamu düzenine zarar verir. Bu sakıncaların önlenmesi amacıyla vergi mahremiyeti ilkesi getirilmiştir. Devlet, kişilere vergi ile ilgili sırlarının açıklanmayacağını garanti etmektedir. Bu sayede kişilerin devlete olan güveni artarak vergilendirme sürecinin daha sağlıklı işlemesi sağlanmaktadır.<sup>54</sup>

Devlet, birtakım denetim yolları ile mükelleflerin vergi hesapları hakkında bilgi sahibi olmaktadır. Bunlar: VUK'un 127 ila 152. maddeleri arasında yer alan, yoklama, vergi incelemesi, arama, bilgi toplamadır.

Yoklama yolu ile mükelleflerin yerine getirmedeği ödevler ve gizli kalmış mükellefiyetler ortaya çıkmaktadır. Örneğin, mükellefin iş yerine gidilerek faturasız mal bulundurup bulundurmadıkları, vergi levhası asıp asmadıkları ya da günlük hasılatları tespit edilir.<sup>55</sup>

VUK'un 127. maddesinde yoklamaya yetkili memurların yapacağı denetimler düzenleme altına alınmıştır.

Yoklama; vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlarca yoklama ile görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar ve gelir uzmanları tarafından yapılır(VUK md. 128).

Vergi incelemesi ise, mükelleflerin bilgi, belge ve kayıtlarının kapsamlı bir şekilde incelenmesidir. VUK m.135'e göre, incelemeyi hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, vergi denetmenleri, maliye müfettişleri gibi kişiler tarafından yapılır. Bu kişilerin konularında uzmanlaşmış ve uygulamanın derinliklerini iyi bilen kişiler olması gerekir.

Bu denetim yolunun önleyici, eğitici ve yakalayıcı fonksiyonları vardır. Mükelleflerin suç işleme girişimlerini engeller. Mükellef veya yetkili elemanların hatalı vergi işlemleri karşısında doğru işlemin nasıl yapılacağı konusunda eğiticiidir. Yakalayıcı fonksiyonda ise,

---

<sup>54</sup> NOYAN Alper Ünal, "Vergi Hukuku'nda Vergi Mahremiyeti Esası", Yaklaşım Dergisi,Ocak 2004,s.100

<sup>55</sup> BİLİCİ Nurettin, Vergi Hukuku, 2010,24. Baskı, Seçkin Yayıncılık,Ankara, s.76

suç işleyen mükelleflerin suçlarının belirlenmesini ve haklarında yasal işlem yapılmasını sağlar.<sup>56</sup>

Diğer bir denetim yolu ise aramadır. Arama; ceza muhakemesinde maddi gerçeği ortaya koymak için, çeşitli deliller elde etmek amacıyla, şüpheli veya sanığın konutunda, üstünde, işyerinde ve eşyasında yapılan araştırma olarak tanımlanmıştır. Vergi mükellefinin vergi kaçırdığına dair delil elde etmek de bu kapsamda değerlendirilir.

İhbar veya yapılan inceleme sonucu mükellefin vergi kaçırdığına dair emareler bulunursa bu kişiler üzerinde arama yapılabilmektedir. Bunun için kesin delillere ihtiyaç olmayıp vergi kaçırıldığına dair şüphe ve izlerin bulunması yeterlidir.

Aramayı yapacak olan yetkilinin, gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh hakiminden karar çıkarttırması gerekmektedir. Aksi takdirde hukuka aykırı yapılan arama ortaya çıkarak özel hayatın gizliliğini ihlal suçunu oluşturacaktır.

Arama sırasında mükellefin defter ve belgeler incelenir ve gerekirse bunlar muhafaza altına alınırlar. Ancak muhafaza altındaki defter ve belgeler en geç üç ay içinde incelenerek ilgiliye geri verilmelidir.

Bir başka denetim yolu da bilgi toplamadır. Bilgi toplamada, vergi matrahları ve ödenen ve ödenecek olan vergilerin doğru olup olmadığını ortaya çıkarmaktadır.

Mükellefler belirli zamanlarda vergilendirmeye ilişkin bilgileri vermekle yükümlüdür. Bu sayede devlet bilgi toplamış olmaktadır.

VUK m.148/1-2'ye göre, kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle işlem yapan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermek zorundadırlar. Bilgiler yazılı veya sözlü olarak istenir. Bu maddeye mükelleflerin bilgi vermelerinin zorunluluğu belirtilmektedir. Ancak yine de bu kişiler vergi dairesine zorla getirilemezler.

VUK'nun 151. maddesinde ise bilgi vermekten kaçınılan haller sayılmıştır:

Birinci fıkrada: "Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhaberele hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet saklıdır." denmiştir. Bu fıkrada haberleşmenin gizliliği ilkesi dikkate alınmıştır. Böylelikle kişiler posta telgraf ve telefon yoluyla özgürce haberleşebilmektedirler. İkinci fıkrada: "Hekimlerden, dış hekimlerinden, dışçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nevi'ine mütaallik bilgiler

<sup>56</sup> AKDOĞAN Abdurrahman, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 2009,9.Baskı,Gazi Kitabevi,Ankara,s.102



istenemez.” denilerek hasta ile doktor, dişçi ve sağlık memurları arasındaki gizlilik ilkesi benimsenmiştir. Böylece hasta ve bu kişiler arasındaki güven sağlanmış olmaktadır. Buna göre bu kişiler hastaların hastalıkları ile ilgili bilgileri 3. kişilere açıklayamazlar. Üçüncü fıkrada ise: “Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususların bildirilmesi istenemez; řu kadar ki, bu yasak müvekkil adlarıyla vekâlet ücretlerine ve giderlerine şamil değildir.” hükmü ile avukat ile müvekkil arasında ilişkinin gizliliği korunmaktadır. Burada da aynı yukarıdaki fıkrada olduğu gibi avukat ve müvekkil arasında güven sağlanmaktadır. Böylece avukatlar bu gizlilik ilkesi gereğince müvekkillerinin işlerinin içeriği ve niteliği hakkında 3. kişilere bilgi veremez. Son fıkrada ise, “Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 88 inci Maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmayan evrakın muhteviyatı hakkında bilgi istenemez. řu kadar ki, doğrudan doğruya vergi ile ilgili olmak üzere, bu gibi evraka müsteniden doğan borçların miktarlarına ve alacaklıların adlarına bilgiler istenebilir.” denmiştir. Ancak adı geçen Ceza Muhakemeleri usulü Kanunu yürürlükten kaldırılarak yeni Ceza Muhakemesi Kanunu yürürlüğe girmiştir ve anılan 88. madde yeni kanunda 125. madde olmuştur. Buna göre devlet sırrı niteliğindeki bilgileri içeren belgeler ancak mahkeme hâkimi veya heyeti tarafından incelenir. Bu bilgiler mahkemeye karşı gizli tutulamaz. AATUHK m.107’ye göre, VUK m151’de sayılan kişiler, ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına ait öğrendikleri sırlarla gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa ettikleri takdirde 2 aydan 6 aya kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar.<sup>57</sup>

Yukarıda aktarılan denetim yolları ile 151. madde hükümleri saklı tutularak özel hayatın gizliliğine bir ölçüde girilmektedir. Ancak yapılan denetim Anayasaya ve kanuna uygun olarak yapılır ve elde edilen bilgiler 3. kişilere açıklanamaz. Bilgi edinen yetkili kişiler dışında meslek itibariyle bilgi edinen diğer kişiler de bu sırları açıklayamaz.<sup>58</sup>

## V. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Ülkemizde yürürlükte bulunan yasal düzenlemelerde, 1982 Anayasası’nın 20.-22. maddeleri, TCK’nın 134. ve devamı maddeleri, VUK’nun 5.maddesi ile AİHS’nin 8. Maddesinde yer alan hükümlerle vergi mahremiyeti ile özel hayatın gizliliğinin korunması amaçlanmıştır.

Ekonomik yaşam, toplumsal yaşamın en önemli parçasıdır. Çünkü toplumsal yaşamın siyasal ve hukuksal yönleri, ekonomik yaşamın içinde bulunduğu duruma göre şekillenir. O halde bireyin ekonomik yaşamda “mutlak özgürlüğe sahip olması” yalnızca

<sup>57</sup> şARMAN Ceren, Vergi Dünyası, Mart 2011 sayı 355 s.207

<sup>58</sup> GÜNEş Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, s.48

ekonomik yaşamda “fert refahi”ni mümkün olan en üst düzeyde gerçekleştirmesi için değil, aynı zamanda siyasal ve hukuksal yaşamın da birey özgürlüğünü koruyacak biçimde düzenlenmesi için gereklidir.<sup>59</sup>

Kişinin içinde bulunduğu ekonomik koşullar ve sahip olduğu ekonomik sınırların özel hayatın oldukça önemli bir unsurunu oluşturmaktadır. Bu bağlamda kişinin mali durumu da özel hayatın gizliliği kapsamında değerlendirilmeli ve kişinin mali durumunun gizliliği de, özel hayatın gizliliği kapsamında korunmalıdır.

Anayasanın 13. Maddesi, temel hak ve özgürlüklerin, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabileceğini ve bu sınırlamaların Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülük ilkesine aykırı olamayacağını hükme bağlamıştır. Dolayısıyla Anayasanın tümüne egemen olan ilkelere ve öncelikle sosyal hukuk devleti ilkesine aykırı, antidemokratik nitelik taşıyan keyfi vergi yasaları Anayasa Mahkemesinin takdir yetkisi çerçevesinde iptal edilebilecektir. Yukarıdaki ölçütler çerçevesinde temel hak ve özgürlüklerin özüne dokunanlar kadar öze varmayan ölçüsüz, keyfi sınırlandırmalar da iptal edilebilecektir.<sup>60</sup>

Türk vergi hukukunda mükellef haklarının önemli bir kısmı kanunlarda düzenlenmiş olmasına rağmen, bu haklar sistematik bir şekilde açıklanmış değildir. Çağdaş ülkelerdeki bazı haklar ile ilgili ise ülkemizde herhangi bir düzenleme yoktur. Dolayısıyla, ülkemiz uygulamasında vergileme işlemine mükellef bakış açısından yaklaşılmadığı için, mükellef hakları konusu ihmal edilmiş durumdadır. Oysa vergi idaresinin yeniden yapılandırılması sürecinde, vergi idaresinin organizasyon yapısında değişiklik yapılmasının yanı sıra çalışma ilkelerinde ve mükelleflere yaklaşımında da paradigmatik değişiklikler yapılması gerekmektedir. Yapılması gereken değişikliklerden biri de mükellef haklarının sistematik bütünlük içinde, açık ve anlaşılır bir şekilde düzenlenerek kamuoyuna açıklanması yaklaşımının benimsenmesidir. Böylece, vergileme alanında ülkemiz insanın layık olduğu yere ulaşılmış olacaktır.<sup>61</sup>

Sonuç olarak; temel hak ve hürriyetler vergi hukuku ilişkisinde, kişi ve mükellef hakkı olarak özel hayatın gizliliğinin korunması, gelişen ve değişen çağımız koşullarında özel öneme sahiptir. Devlet erkini kullananlar tarafından bu alana yapılacak hukuka aykırı müdahalelerin önlenmesi, yasal düzenlemeyle çizilen sınırlara İdarece de riayet edilmesiyle

<sup>59</sup> SAVAŞ,agm,(II), S.7., Ayrıca bkz. GÜNEŞ Gülsen. Verginin Yasallığı İlkesi, s.49

<sup>60</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, Vergi Hukuku, s.45

<sup>61</sup> GERÇEK Adnan, Vergilemede mükellef hakları ve Türkiye'deki durumun incelenmesi, (Vergi Sorunları Dergisi-Yıl 29, Sayı 2009, Şubat 2006, ss. 121-149)

mümkün olacaktır. Bunun sağlanması; Anayasamızın 2. Maddesinde düzenleme bulan hukuk devleti ilkesinin benimsenerek gerçek anlamda, lafzen ve ruhen uygulanması; devlet erkini kullananların işlemlerinin yasal uygunluk denetimlerinin doğru ve hukuka uygun olarak gerçekleştirilmesi, gerekli yasal idari ve yargısal denetimlerin objektif ve sağlıklı olarak yapılması, mükellefin bilgi edinme, bilgiye erişim hakkını kullanmasına olanak verilmesi ve aynı zamanda mükellef hakları konusunda gerekli yasal düzenlemenin yapılmasıyla mümkün olacaktır.

## KAYNAKÇA

Akdoğan Abdurrahman, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 2009, 9.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara

Anayurt Ömer, Avrupa İnsan Hakları Hukukunda Kişisel Başvuru Yolu, 2004, Seçkin Yayıncılık, Ankara

Arslan Mualla Buket Soygt, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Yıl: 8, Sayı 16, Güz 2009 s. 159-171

Bilici Nurettin, Vergi Hukuku, 2010, 24. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara

Doğan Yusuf Hakkı, zel Hayatın Gizliliğine Karşı İşlenen Suçlar, Antalya.

Er Cüneyd, Biyometrik Yöntemler ve zel Hayatın Gizliliği Hakkı, 2007, Yetkin Yayınları, Ankara

Erdoğan, Mustafa: Anayasa Hukuku, Ankara, Orion Yayınları, 2009, s.50

Gemalmaz Mehmet Semih, Ulusalüstü İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş, 1997, Beta Yayınları, İstanbul

Gerçek, Adnan. Vergilemede mükellef hakları ve Türkiye'deki durumun incelenmesi, (Vergi Sorunları Dergisi-Yıl 29, Sayı 2009, Şubat 2006, ss. 121-149)

Gözübüyük/Gölcüklü, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması, 2007, 7. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara

Güneş Glсен, Verginin Yasallığı İlkesi, 2008, 2. Baskı, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul

Kaneti Selim, (V) Türk Kamu Maliyesinin Anayasal Temelleri, İstanbul 1989, s.319-332

Kunter/Yenisey/Nuhoğlu, Ceza Muhakemesi Hukuku, 2008, 16. Bası, Beta Yayınları, İstanbul

NOYAN Alper nal, Vergi Hukuku'nda Vergi Mahremiyeti Esası, Yaklaşım Dergisi, Ocak 2004, s.100

Oktar Ateş, Vergi Hukuku, 2008, 3. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul

ncel /Kumrulu/Çağan Vergi Hukuku 2013 , 22. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara

Saban Nihal, Vergi Hukuku, 5. Baskı Beta Yayınları, Nisan 2009, İstanbul s.198

Savaş Vural (II), Anaysalarda Ekonomik Haklar ve Özgürlükler : T.C: Anayasaları Örneği”, Maliye Yazıları, İstanbul 1990,sy.24,s.7/32

Soydan Billur Yaltı,”İnsan Hakları Açısından Vergi Mükellefinin Adil Yargılanma Hakkı –III

Şarman Ceren,Vergi Dünyası,Mart 2011 sayı 355 s.207

Şen Ersan, “Basın Hürriyeti Karşısında Özel Hayatın Gizliliği”, 28.09.2013,Haber 7.

Tezcan/Erdem/Önok, Ceza Özel Hukuku, 2007, 5. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara

Yaltı Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, 2006, Beta Yayınları, İstanbul

Yenisey Feridun, Açıklamalı Ceza Muhakemesi Kanunu (BAU-CMK) Beta, 2013

Haziran,1.bası

Yaklaşım Dergisi, Ocak 2004, sayı:133