

**T.C.  
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ DENETİM  
YOLLARINDAN BİLGİ TOPLAMA**

**Havva SAYAR KALKAN  
2501110283**

**TEZ DANIŞMANI  
PROF. DR. Esra EKMEKÇİ ÇALICIOĞLU**

**İSTANBUL, 2019**



T.C.  
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



YÜKSEK LİSANS  
TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN;

Adı ve Soyadı : HAVVA SAYAR KALKAN Numarası : 2501110283  
Anabilim Dalı / Anasat Dalı / Programı : KAMU HUKUKU Danışmanı : PROF. DR.ESRA EMEKÇİ ÇALICIOĞLU  
Tez Savunma Tarihi : 27.12.2019 Saati : 10.30  
Tez Başlığı : TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ DENETİM YOLLARINDAN BİLGİ TOPLAMA

TEZ SAVUNMA SINAVI, İÜ Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 36. Maddesi uyarınca yapılmış,  
Sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin KABULÜNE OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞUYLA karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1-PROF.DR. ESRA EKMEKÇİ ÇALICIOĞLU		Kabul
2-PROF. DR. GÜLSEN GÜNEŞ		KABUL
3-PROF. DR. BEKİR MAHMUT KAŞIKCI		Red
4- PROF. DR. T. İRFAN BARLASS		Kabul
5-DR.ÖGR. Z. ERTUNÇ ŞİRİN		Kabul

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- PROF.DR. LEYLA ATEŞ		
2-DOÇ. DR. ERDEM ATEŞAĞAOĞLU		

**ÖZ**

**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ DENETİM**

**YOLLARINDAN BİLGİ TOPLAMA**

**HAVVA SAYAR KALKAN**

Vergi idaresi, vergisel hususlarda, vergi ödevlilerinden ve bu kişilerin ilişki içinde bulunduğu diğer kişilerden, kamu kurum ve kuruluşlarından veya devletlerarası antlaşmalar kapsamında yabancı ülkelerin vergi otoritelerinden bilgi toplama yetkisini haizdir.

İstisnalar söz konusu olmasına rağmen, genel itibariyle beyan esasına dayanan Türk Vergi Sistemi'nde vergi dairesi, vergi konusu, vergiyi doğuran olay ve vergi ödevleriyle ilgili bilgileri toplamak ve toplanan bilgileri değerlendirmek zorundadır. Gerçekten vergi idaresi doğru bir vergi tarh ve tahsili gerçekleştirebilmek için vergi ödevlisinin verdiği bilgilerin gerçekliğinin ve doğruluğunun takibini yapmak zorundadır. Vergisel amaçla toplanan bu bilgilerin amacına hizmet edecek ve amacıyla sınırlı kalacak şekilde toplanması ve değerlendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca toplanan bilgilerin gizliliği de vergi idaresinin uymakla yükümlü olduğu bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu çalışmada vergi idaresinin denetim aracı olarak bilgi toplama müessesinin hukuki temelleri, temel hak ve ilkeler bağlamında hukuki bir bakış açısıyla ele alınmıştır. Ardından bilgi toplamanın kapsamı, işleyişi ve biçimleri uygulamada yaşanan ve yaşanması muhtemel sorunlar kapsamında incelenmiştir. Son olarak bilgi toplama müessesinin sonuçları ve toplanan bilgilerin işlenmesi süreci de, hukuki dayanakları ve koşulları çerçevesinde değerlendirilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Bilgi toplama, denetim aracı, vergi mahremiyeti, özel hayatın gizliliği, temel hak ve ilkeler, bilginin işlenmesi.

## ABSTRACT

### GATHERING INFORMATION IN TURKISH TAXATION LAW

HAVVA SAYAR KALKAN

The tax administration has the authority to collect informations from the taxpayers, third parties related to the taxpayer, public institutions and organizations or from the tax administrations of foreign countries within the framework of international agreements.

Although there are exceptions, the tax office in the Turkish Tax System, which is generally based on declarations, is obliged to collect and evaluate the information about the subject of tax, the event giving rise to tax, the obligation and the taxpayer. Indeed, the tax administration is required to monitor the authenticity and accuracy of the information provided by the taxpayer in order to realize a correct tax collection and collection. This information collected for tax purposes should be collected and evaluated to serve to be limited to its purpose. In addition, the tax administration is obliged to comply with the confidentiality of these informations.

In this study, the legal basis of the information collection system as an audit tool of the tax administration is discussed from a legal point of view in terms of fundamental rights and principles. Then, the scope, functioning and forms of information collection were examined within the scope of the problems in practice. Finally, the results of the information collection system and the processing of the collected information were evaluated within the framework of their legal basis and conditions.

**Keywords:** gathering information, tax audit, tax privacy, right to privacy, fundamental rights and principles, procesing of information.

## ÖNSÖZ

İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuk Yüksek Lisans Programı kapsamında hazırlanan “*Türk Vergi Hukukunda Vergi Denetim Yollarından Bilgi Toplama*” konulu çalışma, Prof. Dr. Esra Ekmekci Çalıcıoğlu, Prof. Dr. Gülsen Güneş, Prof. Dr. Bekir Mahmut Kaşıkçı, Prof. Dr. T. İrfan Barlass, Dr. Öğr. Z. Ertunç Şirin’den müteşekkil kıymetli jüri üyelerinin huzurunda savunulmuş, oy çokluğu ile kabul olunmuştur.

Tezimizde, Vergi Usul Kanunu Madde 148’de yer alan müessese olarak, Türk vergi hukukunda vergi denetim yollarından “bilgi toplama” faaliyeti, hukuki temelleri ve anayasal ilkelerle ele alınmış, özel hayatın gizliliği, vergi mahremiyeti ve kişisel verilerin korunması hakkı çerçevesinde araştırmalar yapılmıştır. Konu, doktrindeki görüşler, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Anayasa Mahkemesi kararları değerlendirmek suretiyle ele alınmıştır. Bilgi toplamanın biçimleri ve kapsamı, bilgi vermekle yükümlü olanlar, bilgi vermektan imtina edebilecekler, bilgilerin ne şekilde toplanacağı, temel hukuk kaynağı olarak Vergi Usul Kanunu’nun Vergilendirme isimli birinci kitap, kısım yedi, bölüm dördte “Bilgi Toplama” başlıklı bölümü 148 ve devamı maddeleri esas alınarak incelenmiştir. Uluslararası anlaşmalar gereği bilgi değişimi hükümlerine yer verilmiştir. Bilgi toplamanın işleyişi ve sonuçları inceleme konusu edilmiştir. Bilgi toplamanın vergi denetimine olan etkisi ve bilgi toplama kapsamında yükümlülöklere uymayanlara uygulanan yaptırım irdelenmiştir. Vergi dairesinin topladığı bilgileri, risk analiz sistemlerinde nasıl değerlendirdiği incelenmiştir.

Öncelikle, tez yazım sürecimde danışmanlığımı kabul ederek nezaket, hoşgörü ve desteklerini esirgemeyen kıymetli tez danışmanım Prof. Dr. Esra Ekmekci Çalıcıoğlu’na saygılarımı ve teşekkürlerimi sunarım.

Zor zamanlarda yönlendirmeleri ve tavsiyeleri ile destek talebimi geri çevirmeyen, sabırla dinleme nezaketi gösteren, tezde yol gösteren değerli hocam Doç. Dr. Erdem Ateşagaolu'na ayrıca teşekkür ederim.

Tezimde katkılarda bulunan, yol gösteren, fedakarca değerli vaktinden ayıran, destek olan, kıymetli saygıdeğer arkadaşım Arş. Gör. Gizem Kapucu'ya ne kadar teşekkür etsem de yetersiz kalacaktır. Sabrı ve destekleri için sonsuz müteşekkirim.

Değerli vakitlerini samimiyetle ayırma inceliğini gösteren, kıymetli hukukçular, sevgili arkadaşlarım Arş. Gör. Cansu Dağ Bereket ve Arş. Gör. Arş. Gör. Selin Ovalıoğlu'na teşekkür etmeyi borç bilirim.

Çalışmamdaki tüm süreçte yanımda olan, sancılı zamanlarımda destekleyen, anlayan, güç veren, motive eden, zamanından çaldığım kıymetli yol arkadaşım, sevgili eşim Yunus Emre Kalkan'a teşekkür ederim.

Sevgilerinin yüreğimdeki karşılığını tarif etmemde kelimelerimin kifayetsiz kaldığı sevgili aileme çok teşekkür ederim.

İstanbul, 2019

Havva SAYAR KALKAN

## İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	iii
ABSTRACT .....	iv
ÖNSÖZ.....	v
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xi
GİRİŞ .....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### BİLGİ TOPLAMADA AMAÇ VE İLKELER

1.1. Bilgi Kavramı.....	4
1.2. Bilgi Toplama Müessesesi Bakımından Bilgi Türleri.....	6
1.2.1. Ticari Bilgi .....	7
1.2.2. Mali Bilgi .....	8
1.2.3. Kişisel Bilgi.....	9
1.3. Bilgi Toplamanın Amacı.....	9
1.4. Bilgi Toplama ile Vergi Denetimi İlişkisi.....	12
1.4.1. Bilgi Toplama .....	12
1.4.2. Bilgi Toplamanın Yoklama ile İlişkisi.....	13
1.4.3. Bilgi Toplamanın İnceleme ile İlişkisi.....	16
1.4.4. Bilgi Toplamanın Vergisel Arama ile İlişkisi .....	17
1.5. Bilgi Toplama ile İlişkili Temel Hak ve İlkeler .....	19
1.5.1. Özel Hayatın Gizliliğinin Korunması Hakkı.....	19
1.5.2. Kişisel Verilerin Korunması Hakkı.....	27
1.5.3. Susma Hakkı .....	32
1.5.4. Yasallık İlkesi.....	34
1.5.4. Eşitlik İlkesi .....	38
1.5.5. Hukuki Güvenlik İlkesi .....	39
1.5.6. Vergi Mahremiyeti İlkesi .....	40
1.5.6.1. Vergi Mahremiyeti Kavramı .....	40
1.5.6.2. Vergi Mahremiyetine Uymakla Yükümlü Olanlar .....	44
1.5.6.3. Vergi Mahremiyetinin İstisnaları .....	48
1.5.6.4. Mahremiyetin Korunmasına Yönelik Diğer Düzenlemeler .....	49

1.5.6.5. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu..... 51

1.5.6.6 Sırrın İfşası Suçu ..... 53

## İKİNCİ BÖLÜM

### BİLGİ TOPLAMANIN KAPSAMI VE BİÇİMLERİ

2.1. Vergi Hukukunda Bilgi Toplamanın Genel Çerçevesi .....	58
2.2. Vergi Denetimi Kapsamında Bilgi Toplama Yetkisi .....	62
2.2.1. Talep Üzerine Bilgi Toplama Yönünden Bilgi Toplama Yetkisi .....	62
2.2.1.1. Hazine ve Maliye Bakanlığı.....	62
2.2.1.2. Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkili Olanlar .....	63
2.2.1.3. Komisyonlar .....	64
2.2.1.3.1. Takdir Komisyonları .....	64
2.2.1.3.2. Zirai Kazançlar İl ve Merkez Komisyonları .....	65
2.2.2. Devamlı Şekilde Bilgi Verilmesini Talep Etme Yetkisi Olanlar .....	66
2.2.2.1. Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Ticaret Bakanlığı.....	66
2.3. Talebe Bağlı Bilgi Toplama Müessesinde Bilgi Vermekle Yükümlü Olanlar	67
2.3.1. Kamu İdare ve Müesseseleri .....	68
2.3.2. Yükümlüler .....	68
2.3.3. Yükümlülerle Muamele/İlişki İçinde Bulunan Diğer Gerçek ve Tüzel	
Kişiler.....	69
2.4. Devamlılık Esasına Dayalı Bilgi Toplama.....	73
2.4.1. Ölüm Vakalarını ve İntikallerini Bildirme .....	73
2.4.1.1. Sulh yargıçları, İcra, Nüfus ve Tapu memurları .....	74
2.4.1.2. Konsolosluk Görevlileri .....	75
2.4.1.3. Muhtarlar .....	75
2.4.1.4. Banka ve Şirketler İle Emanet Kabul Eden Gerçek ve Tüzel Kişiler ..	76
2.4.2. Genel Düzenleyici İşlemler Gereği Devamlı Bilgi Toplama.....	76
2.4.2.1. Aracı Hizmet Sağlayıcıları Mal veya Hizmet Alımına, Satımına,	
Kiralınmasına veya Dağıtım Uygulamalarının Gerçekleştirilmesine İnternet	
Ortamında Aracılık Etmek Üzere Hizmet Verenler.....	77
2.4.2.2. Bankalar .....	78
2.4.2.3. Dijital Ortamda Ticari Faaliyet Görme Maksudıyla Reklam	
Hizmetlerinin Sunulmasına Aracılık Eden Kişiler.....	78



2.4.2.4. Kargo ve Lojistik İşletmecileri.....	78
2.4.2.5. Elektronik Ürün Senedinin Alım Satımına Taraf Olanlar.....	79
2.4.2.6. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu'nun Dağıtım Lisansı Vermek Suretiyle Yetkilendirdiği Elektrik ve Doğalgaz Dağıtım Şirketleri ve Organize Sanayi Bölgesi (OSB) Tüzel Kişileri .....	80
2.4.2.7. Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Yükümlüler .....	80
2.4.2.8. Matbaa İşletmecileri.....	81
2.4.2.9. Tapu Sicil Müdürlükleri.....	82
2.4.2.10. Ticaret Sicil Müdürlükleri.....	82
2.4.3. Protokoller Vasıtasıyla Devamlı Bilgi Toplama .....	82
2.5. Bilgi Toplama Usulleri.....	83
2.5.1. Genel Usulde Bilgi Toplama.....	83
2.5.2. Elektronik Usulde Bilgi Toplama .....	88
2.6. Bilgi Vermekten İmtina Edebilme .....	90
2.6.1. Vergi Usul Kanunu Yönünden Bilgi Vermekten İmtina Edebilme .....	91
2.6.1.1. Hekimler, Diş Hekimleri, Dişçi, Ebeler ve Sağlık Memurları .....	91
2.6.1.2. Avukatlar ve Dava Vekilleri .....	92
2.6.1.3. Devlet Sırrı Niteliğindeki Bilgi.....	93
2.6.1.4. Memleket Dışı İmtiyazlardan Yararlanan Yabancı Devlet Memurları	94
2.6.1.5. PTT İdaresi.....	94
2.6.2. Diğer Kanunlar Yönünden Bilgi Vermekten İmtina Edebilecek Kişiler ...	95
2.6.2.1. Arabulucular.....	96
2.6.2.2. Serbest Muhasebeci, Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler .....	97
2.6.2.3. Bankalar .....	100
2.7. Uluslararası Anlaşmalar Gereğince Bilgi Değişimi .....	103
2.7.1. Genel Olarak .....	103
2.7.2. Kaynağı Yönünden Uluslararası Anlaşmalar Gereğince Bilgi Değişimi.	108
2.7.2.1. Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmaları (ÇVÖA) .....	108
2.7.2.2. İki Taraflı ve Çok Taraflı Uluslararası Anlaşmalar .....	111
2.7.3. Uluslararası Anlaşmalara göre Bilgi Değişimi Türleri .....	112
2.7.3.1. Talep Üzerine Bilgi Değişimi .....	112
2.7.3.2. Otomatik Bilgi Değişimi .....	113

2.7.3.3. Kendiliğinden Bilgi Değişimi .....	114
---	-----

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TOPLANAN BİLGİLERİN İŞLENMESİ VE BİLGİ TOPLAMANIN

#### SONUÇLARI

3.1. Bilgi Toplamada Toplanan Bilgilerin İşlenmesi .....	116
3.1.1. Toplanan Bilgileri İşleme ve Veri Madenciliği .....	116
3.1.2. Risk Yönetimi ve Risk Analizi .....	120
3.1.2.1. Uygulamada Vergi İdaresi Tarafından Bilgi İşlemede Yararlanılan Sistem ve Programlar .....	123
3.1.2.1.1. KDV İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVİRA) .....	124
3.1.2.1.2. Sahte Belge Risk Analiz Programı (SARP) .....	124
3.1.2.1.3. Veri Erişim ve Görsel Analiz Programı (VEGAS) .....	125
3.1.2.1.4. KDV İadesi Makro Analiz Raporu (MAR) .....	126
3.1.2.1.5. Riskli İade Takip ve Analiz Programı (RİTAP) .....	126
3.1.2.1.6. Elektronik ÖTV Takip Sistemi (e-ÖTV Takip Projesi) .....	126
3.1.2.1.7. ÖTV İadesi Risk Analiz Sistemi (ÖTVİRA Projesi) .....	127
3.1.2.1.8. Mekansal Veri Analizi Sistemi (MEVA) .....	127
3.1.3. İstihbarat Arşivi .....	127
3.2. Bilgi Toplamada İspat .....	134
3.3. Bilgi Toplamasının Vergi Denetiminde Etkinliğe Katkısı .....	137
3.3.1. Vergi Denetiminde Etkinlik .....	137
3.4. Vergi İdaresinin Bilgi Edindiği Diğer Hallerin Bilgi Toplama Müessesesinin İşleyişine Ve Etkinliğine Katkısı .....	138
3.5. Bilgi Verme Yükümlülüğüne Aykırılığın Sonuçları .....	142
<b>SONUÇ</b> .....	<b>146</b>
<b>KAYNAKÇA</b> .....	<b>151</b>

## KISALTMALAR LİSTESİ

<b>AATUHK</b>	: Amme Alacaklarının Tahsili Usulu Hakkında Kanun
<b>a.g.e.</b>	: Adı geçen eser
<b>a.e.</b>	: Aynı eser
<b>AIHM</b>	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
<b>AIHS</b>	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
<b>AYM</b>	: Anayasa Mahkemesi
<b>ABD</b>	: Amerika Birleşik Devletleri
<b>BİDDEP</b>	: Bilgisayar Destekli Denetim projesi
<b>Bkz.</b>	: Bakınız
<b>BM</b>	: Birleşmiş Devletler
<b>ÇVÖA</b>	: Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları
<b>Ed.</b>	: Editör
<b>EMKAS</b>	: Elektronik Muhasebe Kayıt Arşiv Sistemi
<b>FATCA</b>	: Foreign Account Tax Compliance Act
<b>GİB</b>	: Gelir İdaresi Başkanlığı
<b>HSK</b>	: Hakimler ve Savcılar Kurulu
<b>ICR</b>	: Intelligent Character Recognition
<b>IRS</b>	: Internal Revenue Service
<b>KDVİRA</b>	: KDV İadesi Risk Analiz Sistemi
<b>KVKK</b>	: Kişisel Verilerin Korunması Kanunu
<b>m.</b>	: madde
<b>MASAK</b>	: Mali Suçları Araştırma Kurulu
<b>MAR</b>	: KDV İadesi Makro Analiz Raporu
<b>MERNİS</b>	: Merkezî veri tabanı ve kimlik paylaşımı sistemini de kapsayan Merkezî Nüfus İdaresi Sistemi.
<b>mük.</b>	: Mükerrer
<b>MEVA</b>	: Mekansal Veri Analizi Sistemi
<b>OECD</b>	: Organisation for Economic Co-operation and Development
<b>Ör.</b>	: Örneğin

<b>ÖTV</b>	: Özel Tüketim Vergisi
<b>ÖTVİRA</b>	: ÖTV İadesi Risk Analiz Sistemi
<b>SARP</b>	: Sahte Belge Risk Analiz Programı
<b>R.G.</b>	: Resmi Gazete
<b>RİTAP</b>	: Riskli İade Takip ve Analiz Programı
<b>s.</b>	: Sayfa
<b>TBB</b>	: Türkiye Barolar Birliği
<b>T.C.</b>	: Türkiye Cumhuriyeti
<b>TCK</b>	: Türk Ceza Kanunu
<b>VDK</b>	: Vergi Denetim Kurulu
<b>VDDK</b>	: Vergi Dava Daireleri Kurulu
<b>VERİA</b>	: Veri Ambarı
<b>VEGAS</b>	: Veri Erişim ve Görsel Analiz Programı
<b>VERBİS</b>	: Veri Sorumluları Sicil Bilgi Sistemi
<b>VUK</b>	: Vergi Usul Kanunu
<b>TTK</b>	: Türk Ticaret Kanunu

## GİRİŞ

Bilgi çağı olarak nitelendirilen günümüzde, vergi hukukunda bilgi toplama müessesesi de giderek artan bir öneme sahip bir konuma gelmektedir. Doğru ve hukuka uygun bir vergilendirme süreci yürütebilmek için, vergi idaresinin vergilendirmeye ilişkin bilgileri toplaması gerekmektedir. Vergi idaresi, görevini yerine getirebilmek için vergiyi doğuran olay, vergi ödevlileri<sup>1</sup> ve matrah hakkında bilgilere ihtiyaç duymaktadır. Bu kapsamda vergi idaresi vergi ödevlilerini belirlemek ve vergi yükümlülerinin doğru şekilde vergilendirilmelerini sağlamak için gerçek ve tüzel kişilere ait bilgileri toplamakta, bu bilgileri işlemekte ve üçüncü kişilerle paylaşmaktadır. Bu nedenle vergi idaresinin bilgi toplama faaliyetinin koşullarının, işleyişinin ve sonuçlarının belirlenmesi önem arz etmektedir.

Çalışma konusu belirlenirken göz önünde bulundurulana ana hedef, vergi idaresinin bilgi toplama faaliyetinin hukuki temellerini belirlemek ve bu kapsamda, bilgi toplama yetkisini vergi ödevlilerinin hakları perspektifiyle incelemektir. Bu çerçevede çalışmanın ilk bölümünde, bilgi toplamada amacın belirlenmesi ve bilgi toplama faaliyetinin bu ana amaç da göz önünde bulundurularak temel hak ve ilkelerle ilişkisinin ortaya konması hedeflenmektedir.

Anılan bu hedef bağlamında, ilk bölümde öncelikle kavramsal bir belirleme yapma gereksinimi mevcuttur. Bu kapsamda çalışmanın ana merkezini teşkil eden bilgi kavramının çerçevesi belirlenecektir. Ardından bilgi toplamada amacın ne olduğu ile ilgili irdelemeler yapılacaktır. Buna müteakiben bir denetim aracı olan bilgi toplama ile diğer denetim araçları olan yoklama, inceleme ve vergisel arama arasındaki ilişki gösterilmeye çalışılacaktır. Bu ilişkinin belirlenmesinden sonra,

---

<sup>1</sup> “Vergi ödevlisi” kavramı tercih edilmiştir. Zira öğretide vergi ödevlisi, vergi hukuku ilişkisi içindeki hak ve ödevlere sahip kişi olarak görülmekle, benzer şekilde vergi ödevlisinin vergi sorumlusu yahut vergi yükümlüsünden daha geniş kapsamında kullanılacağı, kamu idaresinin vergi ödevi ilişkisi kapsamında yükümlüler dışındaki kişilerle ilişkilerini de içerdiği örnekse verginin borçlusu, sorumlusu veya bir vergiyi üçüncü kişi hesabına keserek yatırmak zorunda olan kimseleri de içerdiği ifade edilmektedir. Bkz. Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Kitapevi, 10. Baskı, Bursa, 2017, s. 63., Gülsen Güneş/Ertunç Şirin, “Vergi Ödevlisinin Hakları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 197, Şubat 2005, s.135. Doktriner yönden, yükümlü ve sorumlu kavramlarını da içeren bir üst kavram olarak, “vergi ödevlisi” kavramının tercih edilmesinin daha isabetli olacağı ifade edilmektedir. Bkz. Selim Kaneti/Esra Ekmekci/Gülsen Güneş/Mahmut Kaşıkçı, “**Vergi Hukuku**”, Filiz Kitabevi, 2019, s.123.

bilgi toplama ile ilişkili temel hak ve ilkeler hukuki bir perspektiften kamu hukuku ilişkisinde vergi ödevlisi hakları perspektifiyle ele alınacaktır. Zira, vergi hukuku, kamu hukuku kapsamında olduğundan, vergi idaresinin her türlü işlemi de kamu hukukunun gerektirdiği birey-devlet ikilemindeki dengenin sağlanması bakımından sınırlandırılmaktadır. Bu sınırlar başta Anayasa'dan kaynaklanan vergi hukuku ilkeleridir. Buna ek olarak bilgi toplama faaliyetinde hakkında bilgi toplanan kişilerin özel hayatına müdahale söz konusu olduğundan bu kişilerin temel hak ve özgürlüklerinden olan özel hayatın gizliliği hakkı ve kişisel verilerin korunması hakkı sınırlandırılmış olmaktadır. Bu noktada kamu idarelerinin uymak zorunda olduğu birtakım kurallar bulunmaktadır. Vergi idaresi de vergi denetimi kapsamında bilgi toplarken bu sınırlandırmalara uygun hareket etmek zorundadır. Ayrıca vergi mahremiyeti de vergi idaresinin uymakla yükümlü olduğu bir diğer ilke olarak karşımızda durmaktadır. Bu nedenle çalışmada vergi mahremiyetinin de irdelenmesi amaçlanmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, bilgi toplama kurumu, Vergi Usul Kanunu ve bu Kanun'a dayanılarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan tebliğler ve Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin imzaladığı uluslararası anlaşmalar çerçevesinde ele alınacaktır. Öncelikle bilgi toplama yetkisi, ardından kapsamı, bilgi toplama biçimleri ve usulleri irdelenecek; bu irdilemede genel olarak vergi hukukunda "kim (yetki) kimden (ödevli) ne tür bilgileri (kapsam) toplayabilir?" sorusunun cevabı aranacaktır. Bu bağlamda bilgi vermekle yükümlü olanlar ve bilgi vermekten imtina edebilecekler de çalışma kapsamında incelenecektir. Ayrıca güncel gelişmelere paralel bir şekilde uluslararası anlaşmalar çerçevesinde vergi idareleri arasındaki bilgi değişimi anlaşmaları da bu bölümde ele alınacak konular olarak belirlenmiştir.

Çalışmanın son bölümünde ise, bilgi toplama müessesinin işleyişi ve sonuçları ele alınacaktır. Bu kapsamda, vergi idaresinin ödevlilere ilişkin topladığı verileri veri madenciliği ve risk analizleri çerçevesinde işlemesi ve işleyişin incelenmesi hedeflenmektedir. Ayrıca bilgi toplamanın işleyişi ile ilgili olarak, vergi idaresine bilgi vermekle yükümlü olanların bu yükümlülüğe aykırı davranışlarının yaptırımları da bu bölümde ele alınacaktır.

Özet olarak çalışmanın ana amacı, bilgi toplama müessesinin hukuki yapısını incelemek ve bilgi toplamanın her aşamasında karşılaşılan ya da karşılaşılm ihtimali olan hukuki sorunları irdelemektir.



# BİRİNCİ BÖLÜM

## BİLGİ TOPLAMADA AMAÇ VE İLKELER

### 1.1. Bilgi Kavramı

Vergilendirme sürecinin en önemli kavramlarından biri olan “bilgi”nin sözlük anlamı araştırma, inceleme, gözlem veya öğrenme yöntemleri ile ulaşılan gerçektir<sup>2</sup>. Bir başka tanıma göre ise “bilgi, anlamlı bir biçime sokularak kullanıcıya güncel ve olası kararların alınmasında yardımcı olan veri” olarak karşımıza çıkmaktadır<sup>3</sup>. Başka bir deyişle bilgi, toplanmış verilerin düzenlenmesi yoluyla anlamlı sonuçlar ortaya koyan bir biçime getirilmesidir<sup>4</sup>. Bu tanımdan hareketle veri kavramının açıklanması bilgi kavramının anlaşılması bakımından elzemdir. Nitekim doğru ve hukuka uygun bir vergilendirme sürecinde vergi idaresinin vergi ödevlilerine ait vergisel bilgileri bilmesi gerektiğinden, vergisel bilginin ve dolayısıyla vergisel verinin ana hatlarının ortaya konması gerekmektedir.

Bilgi teriminin İngilizce karşılığına baktığımızda “information”<sup>5</sup> ve “knowledge”<sup>6</sup> olmak üzere iki terim olduğu görülmektedir. Bu durumun karmaşa yaratmaması adına “information” kelimesi dilimizde zaman zaman enformasyon kavramı ile ifade edilmektedir<sup>7</sup>.

<sup>2</sup> Türk Dil Kurumu, Türkçe Büyük Sözlük. (Çevrimiçi, [www.tdk.gov.tr/](http://www.tdk.gov.tr/) Erişim Tarihi: 17.06.2019)

<sup>3</sup> Faruk Çubukçu, **Bilgisayar Terimleri Sözlüğü**, V Yayınları, Ankara 1987, s.24 (Aktaran: Elif KÜZECİ, **Kişisel Verilerin Korunması**, 3. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2019, s.11)

<sup>4</sup> Ali Kotan, “Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 1985, s.5-6.

<sup>5</sup> Cambridge Sözlük information kelimesini “*facts about a situation, person, event*” (bir durum, kişi, olay hakkındaki gerçekler), “*news, facts or knowledge*” olarak tanımlamaktadır. (Çevrimiçi, <https://dictionary.cambridge.org/> Erişim tarihi: 24.10.2019). Longman Sözlük, “facts or details that tell you something about situation, person, event. etc.”(olay, kişi,durum anlatan gerçek ya da ayrıntılar) olarak tanımlanmaktadır. **Dictionary of Contemporary English**, Longman, 2003, s. 834.

<sup>6</sup> Cambridge Sözlük knowledge kelimesini “*skill in, understanding of, or information about something, which a person gets by experience or study*” (kişinin deneyim ya da çalışma neticesinde edindiği bilgi, anlayış ve deneyim olarak tanımlanmaktadır. (Çevrimiçi, [https://dictionary.cambridge.org](https://dictionary.cambridge.org/). Erişim Tarihi:24.10.2019) Dictionary of Contemporary English’de ise, “*knowledge*” (*the information, skills and understanding that you have gained through learning or experience*) (öğrenme veya deneyim yoluyla kazanılmış bilgi, beceri ve anlayış) olarak tanımlanmaktadır. **A.g.e.**, s. 895.

<sup>7</sup> Elif Küzeci, **Kişisel Verilerin Korunması**, 3. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2019, s.10-11.



“ Information” kavramı daha çok bilgi alma sürecindeki girdi<sup>8</sup>, “knowledge” ise mantık ve değer yargıları ile ilgili bir birikim<sup>9</sup> olarak tanımlanmaktadır. Belirtmek gerekir ki bizim de katıldığımız görüşe göre bu kavramlar arasında bir tercih ya da farklılık arayışı bilgi toplama ya da veri koruma hukuku bakımından gereksiz kabul edilmektedir<sup>10</sup>. Bu bakımdan vergi idaresinin vergi ödevlilerine ilişkin topladığı bilgi “information” kapsamında değerlendirilmelidir<sup>11</sup>.

Bilgi, karar alma, planlama yapma, karşılaştırma, analiz, değerlendirme, vb. gibi uygulamaların temelini oluşturur<sup>12</sup>. Vergi idaresi de sahip olduğu “vergisel bilgiler” çerçevesinde vergi sürecini yürütmektedir. “Veri”ye yönelik açıklama ve tanımlamalar yönünden bakılması gerekir ise, bir araştırmaya, bir muhakemeye temel oluşturan ana öge olarak tanımlanan<sup>13</sup> veri, bilgi kavramının “hammaddesi”<sup>14</sup> ya da “ham bilgi”<sup>15</sup> şeklinde nitelendirilmektedir. Başka bir tanımda ise veri “bir işleme tabi tutulmaksızın, ölçüm veya gözlem yöntemleri ile dış çevreden edinilen her türlü değer” olarak açıklanmaktadır<sup>16</sup>. Benzeri bir tanıma göre veri, “bir çözüme ulaşmak için işlenebilir duruma getirilmiş gözlemler, ölçümler”dir<sup>17</sup>. Verinin, her türlü bilginin bilgisayarın işlem yapabileceği sonuçlar üretebileceği, saklayabileceği ve gerektiğinde yeniden okuyabileceği şekilde sayısal birimlere dönüştürülmüş hali

<sup>8</sup> Max Boisot/Agusti Canals, “Data, information and knowledge: have we got it right?”, *Journal of evolutionary economics*, 2004, No.14.1, s.48.

<sup>9</sup> Boisot/Canals, *a.g.e.*, s.50.

<sup>10</sup> Küzeci, *a.g.e.*, s. 12.

<sup>11</sup> Nitekim konuya ilişkin yabancı literatürde de bilgi toplama kavramı ile ilgili açıklamalar information kavramı üzerinden ele alınmaktadır. Geory Crinion, “Information Gathering on Tax Evasion in Tax Heaven Countries” *The International Lawyer*, 1986, 1209-1244; Sylvie De Raedt, “The extent of the right to private life in the framework of information gathering by the tax authorities”, *In: L&C Talks*. 2017.

<sup>12</sup> Malik Yılmaz, “Enformasyon Ve Bilgi Kavramları Bağlamında Enformasyon Yönetimi Ve Bilgi Yönetimi”, *Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih-Coğrafya Fakültesi Dergisi* 49, 1, 2009, s.101.

<sup>13</sup> Türk Dil Kurumu, *Türkçe Büyük Sözlük*, ( Çevrimiçi, [www.tdk.gov.tr/](http://www.tdk.gov.tr/) Erişim Tarihi: 09.10.2019)

<sup>14</sup> Küzeci, *a.g.e.*, s.10-11.

<sup>15</sup> Yılmaz, *a.g.e.*, s.98.

<sup>16</sup> Şadi Evren Şeker, *İş Zekası ve Veri Madenciliği*, Cinius Yayınları, İstanbul, 2013, s.22 (Aktaran: Korcan Doğan/Sacit Arslantekin, “Büyük Veri: Önemi, Yapısı Ve Günümüzdeki Durum”, *DTCF Dergisi* 56.1 (2016), s.16)

<sup>17</sup> Canan Özcan, “Veri Madenciliğinin Güvenlik Uygulama Alanları ve Veri Madenciliği ile Sahtekârlık Analizi”, İstanbul Bilgi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2014, s.3.

olarak tanımlandığını<sup>18</sup> yahut bilişim sistemleri açısından bakıldığında sistemlerin üzerinde işlem yapabildiği, bu işlemlere dayalı olarak sonuçlar üretebildiği ve saklayıp sakladıklarını sonradan tekrar işleyebildiği ve diğer bilişim sistemlerine iletebildiği her türlü bilgi olarak karşımıza çıktığını da görmekteyiz<sup>19</sup>. Kavramsal anlamda veri kelimesinin İngilizce dilindeki karşılığı olan “data” Latince kökenli “datum” kelimesine dayanmakta olup, “verilmiş, verili (şey)” anlamına gelmektedir<sup>20</sup>.

6698 Sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu veriyi tanımlamadan “kişisel veri”yi tanımlamıştır<sup>21</sup>. Kanunun tanımı ise adeta verinin bilginin değil; aksine bilginin verinin hammadresi olduğu gibi bir anlam ortaya çıkarmaktadır.

Veri, belli ve sistematik ilişkiler kapsamında bir araya getirilerek bir anlama dönüştürüldüğünde bilgi elde edilmektedir<sup>22</sup>. Baska bir deyişle, bilgi işlenmiş ve anlam kazandırılmış veri olarak tanımlanabilir. Bilgi veriden daha ileri bir aşamayı ifade etse de çoğunlukla birbirlerinin yerine kullanılabilmesi nedeniyle, özellikle idarenin ödevlilerden bilgi toplaması anlamında önemli bir fark yaratmadığını söylemek mümkündür. Yani vergi idaresinin bilgi toplama faaliyetleri kapsamında ödevlilerin, kişisel, mali, ticari anlamda verilerine yahut bilgilerine erişebilmesi gündeme gelecektir. Vergi idaresi, vergilendirme faaliyetlerinin yürütülebilmesi açısından vergi ödevlisinin bahsedilen türde bilgilerine ihtiyaç duyacaktır.

## 1.2.Bilgi Toplama Müessesesi Bakımından Bilgi Türleri

Bilgi toplama müessesesi yönünden vergi idaresi, vergi ödevlilerinin çeşitli türde vergisel bilgilerine ulaşmaktadır. Vergi idaresinin vergi ödevlilerine ilişkin topladığı bilgiler; vergi ödevlilerinin kişilik özelliklerine ilişkin bilgiler

<sup>18</sup> Murat Volkan Dülger, “Türk Ceza Hukukunda Bilişim Suçları” İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2004, s. 23.

<sup>19</sup> A.e., s. 25.

<sup>20</sup> Online Etymology Dictionary, “Data”,(Çevrimiçi, <https://www.etymonline.com/word/data/> Erişim Tarihi: 12.10.2019)

<sup>21</sup> Kanunun yayımı R.G. Tarih-Sayı: 07.04.2016-29677. 6698 sayılı Kanun’un Tanımlar başlıklı 3. maddesine göre: “*Kişisel veri: Kimliği belirli veya belirlenebilir gerçek kişiye ilişkin her türlü bilgi olarak ifade edilmektedir*”.

<sup>22</sup> Yılmaz, a.g.e, s.98.

(adı/unvanı, adresi, işletme ise hukuki yapısı, temsilcileri, ortakları, kanuni merkezi), verginin konusuna ilişkin bilgiler (gelir, servet ve harcamaya ilişkin), matraha ilişkin bilgiler (özellikle indirim kalemlerine yönelik) ve vergi miktarına ilişkin bilgiler başta olmak üzere çok geniş bir yelpaze olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bunlar sadece mali yahut diğer bir ifade ile finansal bilgileri değil, aynı zamanda ticari bilgileri veya kişisel, ailevi bilgiler gibi bilgiler de olabilmektedir.

### **1.2.1. Ticari Bilgi**

Bilgi, bir ticari işletmenin oluşumunda önemli unsurlardan birini oluşturmaktadır. Ticarete ilişkin, ticaretle ilgili anlamlarına gelen ticari kelimesi,<sup>23</sup> bilgi kavramının önündeki bir sıfat olarak kullanıldığında, ticarete ilişkin işlerin ne olduğunun belirlenmesi gerekmektedir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun<sup>24</sup> 3. maddesinde ise, ticari işler; ticari işletmeyi ilgilendiren her türlü işlem ve faaliyeti ifade eden kavram olarak tanımlanmıştır (TTK md.3).

Ticari bilgi, ekonomik değer yaratacak her türlü veri olarak da tanımlanmaktadır<sup>25</sup>. Dolayısıyla ticarî bilgi, bir ticarî işletmenin, yürüttüğü faaliyet sahası ile ilgili olarak işletmenin organizasyonu; ekonomik, mali durumu, kredi derecesi, nakit durumu, araştırma ve geliştirme faaliyetleri, her türlü işletme stratejisi, hammadde kaynakları, müşteri çevresi (portföyü), aynı sektördeki rekabete yönelik bilgileri, imalata ilişkin teknik özellikleri, fiyat politikaları, pazarlama planları, maliyetleri, masrafları, sektördeki payları, yapmış olduğu sözleşmelere ilişkin bilgi, belge, finansman bilgileri, nakliyeye ilişkin bilgiler, elektronik ortamda tutulan kayıt ve veriler gibi çok sayıda bilgi türünü içermektedir.

---

<sup>23</sup> Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlük, (Çevrimiçi, <https://www.sozluk.gov.tr/> Erişim Tarihi: 28.11.2019)

<sup>24</sup> Kanunun yayımlandığı R.G. Tarih-Sayı: 14/2/2011-27846.

<sup>25</sup> Ali Orhan Can, "Ticari Bilgi Yönetimi Ve Bilgi Portalı Mimarisi", Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2005, s.13.

## 1.2.2. Mali Bilgi

Mali bilgi, en kısa tanımıyla, bir kişinin veya işletmenin parasal durumuna ilişkin bilgilerdir. Bu kapsamda “bir vergi ödevlisinin (gerçek veya tüzel kişi) kendisi ve çevresi ile ilgili olarak vergisel, mali ve ekonomik durumu yanında servetlerine, muamele ve hesap durumlarına yönelik her türlü bilgi” mali bilgi olarak ifade edilmektedir.”<sup>26</sup>. Bu bakımdan muhasebe kayıtlarına geçen her tür bilginin, mali bilgi olduğu kabul edilmektedir<sup>27</sup>. Böylece vergi ödevlisinin mal ve hizmetlerine ilişkin fiyat bilgileri, indirimleri, ödeme durumları, borç ve kredi ilişkileri gibi bilgileri mali bilgi kapsamındadır<sup>28</sup>. Belirtmek gerekir ki mali bilgi ile ticari bilgi birbirine çok yakın kavramlar olup, kesişim kümeleri oldukça fazladır. Ancak mali bilgi kümesinin çok daha geniş kapsamlı olduğu unutulmamalıdır. Nitekim mali bilgi kavramı, vergi ödevlilerinin yalnızca finansal durumlarına ilişkin değil vergisel durumlarına ilişkin bilgileri de kapsayan ve ticari sırdan daha geniş bir kavram olarak da değerlendirilmektedir<sup>29</sup>. Örneğin bir kişinin şahsi malvarlığına ilişkin bilgileri, ticari bilgi olmasa da birer mali bilgidir. Buna karşın işletmelerin çalışanlarıyla aralarındaki sözleşmeye ilişkin parasal konuları içermeyen bazı bilgileri, mali bilgi olarak nitelendirilmese de birer ticari bilgidir. Dolayısıyla birbirine çok yakın olan ve çoğu zaman aynı bilgileri kapsamına alan bu iki kavramın ayrıştığı noktalar da bulunmaktadır.

Mali bilgi dendiğinde akla gelen bilgi kaynaklarının başında mali (finansal) tablolar gelmektedir<sup>30</sup>. Mali tablolar, bir işletmenin yürüttüğü faaliyetlerle ilgili olarak mali bilgilerinin görülebilmesini ve bu finansal bilgilerin raporlanmasını sağlayan en önemli araçlardandır. Bu tablolarda en temel olarak varlıklar ve borçlar

<sup>26</sup> Neslihan Karataş Durmuş, “Ticari Sırların ve Kişisel Verilerin Korunması Kapsamında Vergi Mahremiyeti”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı.31, Temmuz 2017, s.391

<sup>27</sup> Katarina Zager/Lajos Zagers, “The Role Of Financial Information In Decision Making Process”, **Special Edition on Consumer Satisfaction – Global Perspective**, September 2006, s.35

<sup>28</sup> Esra Ekmekçi Çalıcıoğlu/Erdem Ateşaoğlu, “Protection Of Tax Payer’s Commercial Data Within The Scope Of Turkish Tax Law”, **International Social Sciences Studies Journal**, Vol:5, Issue:32, 2019 April s.1778.

<sup>29</sup> Karataş Durmuş, **a.g.e.**, s.391.

<sup>30</sup> VUK mali tablo (bkz. ör. VUK md.175/2), Türk Ticaret Kanunu ise finansal tablo ibaresini kullanmaktadır. Finansal tablolara ilişkin yasal düzenlemeler Türk Ticaret Kanunu’nun 68. ve devamı maddelerinde düzenlenmiştir.

kalem kalem belirtilmektedir. Böylece mali tablolar, işletmelerin finansal gelişimlerini göstermesinin yanı sıra, her bir kalemde yer alan mali bilgileri de, gerek vergi idaresi gerekse üçüncü kişiler açısından bilinebilir olmaktadır.

### 1.2.3. Kişisel Bilgi

Bilgi ve veri ayırdımının bilgi toplama müessesesi açısından fark yaratmadığını yani esasında vergi idaresinin ödevlilerden bilgi yahut verilerini toplayabileceğini ifade etmiş idik.

Kişisel veri, belirli veya belirlenebilir bir kişiye ilişkin her türlü bilgi olarak ifade edilmektedir<sup>31</sup>. Bu tanım KVKK md. 3/d düzenlemesinde yer almaktadır. VUK bilgi toplama hükümleri çerçevesinde, vergi ödevlilerinin veya bunlarla muamelede bulunan kişilerin TC kimlik numaraları, vergi kimlik numaraları, yaptıkları bankacılık işlemleri, MERNİS adresleri gibi farklı türdeki bilgiler vergi idaresince toplanmakta, işlenmekte ve daha sonra kullanılmak üzere muhafaza edilmektedir. Örneğe, unvan, ad-soyad, iş adresi, yükümlü olduğu vergi türleri gibi bilgiler verilebilecektir. KVKK kapsamında bakıldığında, bilgi toplama kapsamı açısından, vergi idaresi, kişisel verileri yahut kişisel bilgileri de toplamaktadır. Kişisel verilerin korunması hakkı konusu işlenirken bu bölüm içerisinde 5.2 başlığı altında kişisel bilgi detaylıca ele alınmaktadır.

### 1.3. Bilgi Toplamının Amacı

Beyan esasına dayalı olan Türk Vergi Sistemi,<sup>32</sup> yasal sınırlar içerisinde yükümlülerin<sup>33</sup> matrahlarını vergi dairesine bildirmesi esası üzerine kuruludur. Beyan esası yönteminde yükümlüler ve/veya vergi sorumluları, vergi matrahlarını kendileri saptayarak bir beyanname ile birlikte vergi dairesine bildirmektedirler. Bu

---

<sup>31</sup> Küzeci, **a.g.e.**, s.9.

<sup>32</sup> Türk Vergi Sisteminde bazı vergiler beyana tabi iken , bazıları beyana tabi değildir; ancak ağırlıklı olarak beyana dayalı bir sistemin kabul edildiği söylenebilir. Bkz. Doğan Şenyüz/Metin Yüce/Adnan Gerçek,**Vergi Hukuku**, 9. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, 2018, s.124.

<sup>33</sup> Her ne kadar VUK (m. 8’de) kanun lafzında “Mükellef” deyimini kullanılıyor olsa da, tez metninde “mükellef” yerine “yükümlü” tabiri tercih edilecektir. Yalnızca kanun maddesine yahut metnine vurgu yapılan noktalarda, kanun dili olarak “mükellef” kavramı kullanılmıştır.

yöntemde vergi usulün başarılı bir şekilde işleyebilmesi, vergilendirme ile ilgili bilgi ve belgelerin zamanında ve eksiksiz olarak vergi dairesine sunulmasına bağlıdır. Ancak vergi yükümlülerin ve/veya sorumlularının her zaman doğru beyanda bulunacaklarını kabul etmek gerçekçi olmadığı gibi, vergi idaresinin vergi usulde üstlendiği görevin gereği gibi yerine getirilmesi bakımından da uygun değildir.

Vergilendirmenin beyana dayalı olması, beyanların doğruluğunun saptanması gereğini ortaya çıkardığından<sup>34</sup>, beyannamede yazılı bilgilerin doğruluğunu araştırmak, denetlemek, vergi idaresinin en önemli yetki ve görevlerindedir. Vergilendirme sürecinde yükümlülerin tespit edilmesi yanında, vergi matrahlarının ve vergi miktarının da gerçeğe yakın saptanması gerekir.

Vergi idaresinin tarh, tebliğ, tahsil, denetim işlevlerinin temel amacı, yükümlülerin ve matrahların doğru belirlenmesini sağlayarak vergileri hukuka uygun bir şekilde toplamaktır. Gerçekten, vergi idareleri sadece tahsilat yapan birimler değil, aynı zamanda vergi matrahlarını denetleyen, bu amaçla inceleme ve araştırma yapan kurumlardır<sup>35</sup>.

Bilgi toplama gerek ödevliler gerekse vergi idaresi açısından büyük önem taşımaktadır. Bilgi toplama ile vergisel olayların aydınlatılması, olaylar arasındaki maddi ilişkilerin saptanması, beyan yönteminin uygulanmasına katkıda bulunarak vergi yükünün dengelenmesi sağlanabilecektir.

Görüldüğü üzere vergi denetimi yollarından bilgi toplama aracı, iki temel amaca hizmet etmektedir<sup>36</sup>.

Bunlardan birincisi, yükümlü ve/veya vergi sorumluları üzerinde psikolojik etki yaratmak suretiyle daha titiz davranmaya ve vergiyi doğuran olay ile bununla bağlantılı bilgileri doğru bir şekilde vermeye yöneltilmektedir.<sup>37</sup>

<sup>34</sup> Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 6. Bası, Ankara, Yetkin Yayınları, 2012, s.328.

<sup>35</sup> Cumhuriyet İnan Bilen, “Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama Müessesesi II”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 331, Mart 2009, s.181.

<sup>36</sup> Metin Duran, “Bilgi Verme Zorunluluğu ve Sonuçları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 78, Mart 1995, s.112; Doğan Şenyüz/Metin Yüce/Adnan Gerçek, “**Vergi Hukuku**”, 9. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, 2018, s.172; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.329; Asena İlhan, “Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2007, s.4.

<sup>37</sup> Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s.173; Karakoç, **a.g.e.**, s.329; İlhan, **a.g.e.**, s.4.

İkinci amaç ise, vergi idaresine yüklenen vergi usulün yönetimi görevinin yerine getirilmesinde vergi idaresine yardımcı olunması, vergi denetimi kolaylaştırmasıdır.<sup>38</sup> Gerçekten çok sayıda yükümlü ve/veya vergi sorumlusu ile muhatap olan ve bu nedenle bir kitle idaresi olarak karşımıza çıkan vergi idaresi bu yoğun muhatap kitlesi ile ilgili görevlerini yerine getirmek konusunda yardıma ihtiyaç duymaktadır.

Anılan bu iki amacın ortaya koyduğu bir sonuç ise, denetim yollarından bilgi toplamayı vergi güvenliğini sağlama bakımından önleyici, gerçekleştirilen vergi ziyasını araştırma bakımından tespit edici bir işleve sahip olmasıdır<sup>39</sup>. Ödevlilerin doğru bir şekilde beyan verip vermediğinin tespit edilmesine yardımcı olacak bir işleve sahiptir.

Vergilendirmede bilinmeyeni bilinir hale getirme, bilinenin gerçeklere uygunluğunun denetimini sağlama ancak kapsamlı ve etkin bilgi toplama müessesesi ile mümkün olacaktır<sup>40</sup>.

Bilgi toplamının bütün bunların haricinde, vergi idaresine ekonomiye yönelik ve vergilendirme ile ilgili genel nitelikli, istatistiki bilgileri toplayabilme imkânı tanıdığını da belirtmek gerekir.<sup>41</sup> Sonuç olarak denilebilir ki, vergi idaresinin kamu görevini ifa ederken ihtiyaç duyduğu bilgileri toplaması doğal ve gereklidir<sup>42</sup>.

Bilgi toplama bir vergi denetim aracı olduğundan vergi denetiminin amacı kapsamında değerlendirilmelidir. Vergi denetiminin amacı Vergi Usul Kanunu'nda ayrı bir maddede yazılmamış olsa da, Kanun'un yedinci kısmının birinci ve ikinci bölümünde düzenlenen yoklama ve incelemede hükümlerinden yola çıkarak vergi denetimini genel amacını ortaya koymak mümkündür. Yoklamadan maksadı düzenleyen 127. madde ve incelemeden maksadı düzenleyen 134. madde birlikte değerlendirildiğine göre, vergi denetiminin amacının yükümlüleri ve yükümlülükle

<sup>38</sup> Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s.172; Karakoç, **a.g.e.**, s.329; Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 14. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2019, s. 238; İlhan, **a.g.e.**, s.4.

<sup>39</sup> Erdoğan Arslan, "İdarenin Bilgi Toplama Görevi, Artık Mükelleflerin Sürekli Bildirim Ödevi Haline Dönüşmüştür", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 354, Şubat 2011, s.4-5.

<sup>40</sup> Tuğçe Karaçoban Güneş, "Re'sen Araştırma İlkesi", İstanbul Kültür Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2016, s.205.

<sup>41</sup> Erdoğan Arslan, **a.g.e.**, s.5.

<sup>42</sup> Danıştay VDDK., E. 1999/172 K. 2000/28 T. 28.01.2000.

ilgili maddi olayları ve kayıtları ve buna ek olarak ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Daha genel bir ifadeyle ise, vergi denetiminin hukuki amacı, vergi yasalarının uygulanmasını sağlamaktır<sup>43</sup>.

## 1.4. Bilgi Toplama ile Vergi Denetimi İlişkisi

### 1.4.1. Bilgi Toplama

Bilgi toplama kavramsal olarak, var olan ham verilerin, yeni bir uygulama için ilk kez elde edilmesi olarak tanımlanabilir<sup>44</sup>. Vergilendirmenin kural olarak beyana dayalı olması<sup>45</sup> nedeniyle, beyanların doğruluğunun tespiti, gereken bilgilerin sürekli şekilde<sup>46</sup> temin edilmesini zaruri kılmıştır. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu m. 148 ve m. 149 çerçevesinde bilgi toplama, vergi idaresinin yükümlüleri denetleme yolları kapsamında, talep üzerine bilgi verme ve sürekli olarak bilgi verme olmak üzere, iki şekli ile karşımıza çıkmaktadır. VUK, 148 ve 152. maddeleri arasında vergi idaresine bilgi toplama ile ilgili hem bir yetki tanımış, hem de bilgi toplamayı vergi dairesi yönünden bir görev olarak düzenlemiştir<sup>47</sup>. Bilgi toplama ile elde edilen verilerin yorumlanması da hedeflendiğinden<sup>48</sup> bilgi toplamanın, belirlenmiş bir amaca yönelik bir idari faaliyet olarak toplanan bilgilerin düzenlenmesini de ihtiva ettiğini söylemek mümkündür<sup>49</sup>.

Vergi hukukunda bilgi toplamayı yalnızca veri/bilgi elde etme aşaması olarak düşünmemek gerekir. Nitekim bir görüşe göre, bilgi toplama, toplanan bilgilerin sınıflandırılmasını, işlenmesini, analiz edilmesini ve bilgi değişimi için

<sup>43</sup> Bekir Sami Oğuztürk/Ertuğrul Kutay Ünal, “Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem”, **Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi**, Yıl:2015, Cilt:7, Sayı:13, s.212.

<sup>44</sup> Tıp Bilişimi Sözlüğü, Dokuz Eylül Üniversitesi, Medikal İnfomatik Anabilim Dalı, (Çevrimiçi, [http://webb.deu.edu.tr/tb/index.php?option=com\\_content&task=blogcategory&id=22&Itemid=35/](http://webb.deu.edu.tr/tb/index.php?option=com_content&task=blogcategory&id=22&Itemid=35/) (Erişim Tarihi: 12.10.2019)

<sup>45</sup> Selim Kaneti/Esra Ekmekci/Gülşen Güneş/Mahmut Kaşıkçı, “**Vergi Hukuku**”, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2019, s.231.

<sup>46</sup> **A.e.**, s.253.

<sup>47</sup> S. 253.

<sup>48</sup> Aytuğ Sarı, “Vergi Mükellefinin Hakları Açısından Bilgi Verme Ödevi”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2019, s.62

<sup>49</sup> İlhan, **a.g.e.** s. 2-3.



tasarlanmasını da içine alan bir usul sürecini ifade etmektedir<sup>50</sup>. Bu açıdan bilgi toplama bir sistem olarak düşünölmeli ve yalnızca bilgi edinilmesi ve ardından depolanması gibi pasif bir işlem olarak anlaşölmamalıdır.<sup>51</sup> Bu nedenle de bilgi toplama, idari organizasyonun ayrılmaz bir parçası olarak görölmektedir<sup>52</sup>.

Bilgi toplama, vergi denetiminin önemli bir parçası olarak, bizatihi kendisi denetim aracı olmasının yanında, aynı zamanda diğeri denetim araçlarının da nasıl ve ne şekilde uygulanacağıının belirlenmesinde yol gösterici olmaktadır. Zira, vergi idaresinin diğeri denetim yollarını uygulayabilmesi için önceden toplamış olduğu birtakım veri(data) yahut bilgilere ihtiyacı olacaktır. Temel amacı, vergilendirme ile ilgili olgu ve olayları araştırma ve vergi matrahları ile ödenen ve ödenecek vergilerin doğruluk derecesini tespit etmektir.<sup>53</sup>

#### 1.4.2. Bilgi Toplamının Yoklama ile İlişkisi

Genel olarak vergi ödevlileri ve vergisel ödevlerle ilgili kayıtları, maddi olayları ve mevzuları araştırma ve tespit etme olarak tanımlayabileceğimiz yoklama, vergiyi doğuran olaylar ve ona bağılı yükümlölük durumlarının zamanında tespitini sağlar<sup>54</sup>. İdarenin bilgisi dışında gerçekleşen vergilendirmeyi etkileyen olguları ortaya çıkarmayı hedefleyen denetim yollarından biri olarak görölmektedir<sup>55</sup>. Yoklamanın vergi idaresinin haberdar olmadığı vergilendirmeyi etkileyen olgu ve bulguları gün yüzüne çıkarmayı amaçlayan bir araştırma işlemi olarak<sup>56, 57</sup> ya da tarh işlemine bir hazırlık işlemi olarak<sup>58</sup> değerlendirildiği görölmektedir. Amacının yükümlölük ve yükümlölükle ilgili maddi olayları tespit etmek olduğu belirtilmektedir<sup>59</sup>. Her durumunda vergi idaresinin yoklama ile vergi ödevlisine ilişkin bilgi topladığı

<sup>50</sup> Yaser Saleh Al-Frijat, "The impact of accounting information systems used in the Income Tax Department on the effectiveness of tax audit and collection in Jordan", **Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences**, 2014, 5.1, s.21.

<sup>51</sup> Kotan, **a.g.e.** s.8.

<sup>52</sup> Al- frijat, **a.g.e.** s. 21.

<sup>53</sup> Oktar, **a.g.e.**, s. 238.

<sup>54</sup> Mualla Öncel/Ahmet Kumrulu/ Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2011, s. 97; Oktar, **a.g.e.** s.228.

<sup>55</sup> Oktar, **a.g.e.**, s. 227.

<sup>56</sup> Şenyüz, **a.g.e.**, s. 74.

<sup>57</sup> Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s. 165.

<sup>58</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s.99.

<sup>59</sup> Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, İstanbul, Beta Yayınları, 2015, s. 447.

husussu ortada olduğundan, yoklamayı vergi idaresinin bilgi edinme yöntemlerinden biri<sup>60</sup> olarak incelemek mümkündür. VUK çerçevesinde yerine getirilecek bildirim ödevleri gibi şekli yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğinin tespitinin yanı sıra vergiyi doğuran olayla ilgili maddi durumların araştırılması, vergilendirmeyi etkileyen ve vergi idaresinin bilgisi haricinde kalan olguların ortaya çıkarılmasında<sup>61</sup> VUK'un 127'nci<sup>62</sup> ve müteakip maddelerinde yer alan yoklama müessesesi de gündeme gelmektedir.

Görüldüğü üzere yoklama sadece vergi yükümlülerinin işe başlama, iş değişikliği, işi bırakma gibi konuların tespiti ile sınırlı olmayıp vergiyi doğuran olayla ilişkili pek çok hususun tespitini de sağlamaktadır. Bu tespitlerin her biri de vergi ödevlisine ilişkin verilerin ve bu verilerden elde edilen bilgilerin vergi idaresi tarafından edinilmesi anlamına gelmektedir.

<sup>60</sup> Abdullah Karaboyacı, "Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 2014, Sayı 115, s.219; Bekir Baykara, "Yoklama Esnasında El Defteri Alma Yetkisine İlişkin Düzenlemenin Anayasa Karşısındaki Durumu", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 290, 2005, s.15.

<sup>61</sup> Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.233.

<sup>62</sup> VUK madde 127:

"Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir. Yoklamaya yetkili memurlar, ayrıca vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak:

a) Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenmiş usuller dahilinde özel yetki verilmiş olmak kaydıyla günlük hasılatı tespit etmek,

b) 3100 Sayılı Kanun kapsamına girip ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hasılatı tespit etmek,

c) Günün 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,

d) Nakil vasıtalarını, Maliye ve Gümrük Bakanlığının belirleyeceği özel işaretle durdurmak ve taşıtta bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek,

e) Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması, halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak, (Beklemeye ve muhafazaya alınan malların bozulmaya ve çürümeye maruz mallar olması halinde derhal, diğer mallar ise üç ay sonra Maliye ve Gümrük Bakanlığının belli edeceği esaslar dahilinde tasfiye olunur.) Yetkisini haizdirler.

Yukarıda sayılan yetkilerin hangilerinin ne şekilde ve hangi hallerde kullanılacağını belirlemeye, yoklamaya yetkili olanların bu husustaki görev ve yetkilerini sınırlamaya Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir. Yoklama ve denetimde görevli memurların görevlerini ifa sırasında, güvenliklerinin sağlanmasına ilişkin esaslar Cumhurbaşkanınca belirlenir."

Yoklama, vergi ödevlerinin eğilimleri ile ilgili bilgi edinmek için de önemli bir araçtır. Gerçekten örneğin vergi idaresinin karşılaştığı en önemli vergi sorunlarından biri olan, “yalnızca sahte belge düzenlemek amacıyla yükümlülük tesis ettirilen” ve esasında gerçek bir ticari faaliyetin söz konusu olmadığı durumlarda iş yeri olarak belirtilen yerlerin çoğu zaman belirtilen ticari faaliyetin icrası bakımından yetersiz imkânlarla sahip olan yerler olması, iş yerinde yeterli alet edevat veya işgücünün olmaması, işyerinin yalnızca göstermelik bir çalışma ofisi gibi düzenlenmesi durumları uygulamada yoklama ile tespit edilen durumların başında gelmektedir<sup>63</sup>. Bu tür tespitlere istinaden yükümlüler vergi idaresi tarafından yakından takip edilebilmekte, hukuka aykırı durumların önüne geçilebilmesi olanaklı hale gelmektedir.

Yoklama sonucunda elde edilen bilgiler "yoklama fişine" geçirilir. VUK'un 134 üncü maddesi<sup>64</sup> gereği tutulan yoklama fişi yoklama yerinde iki nüsha tanzim olunarak tarihlenir, bulunursa nezdinde yoklama yapılan veya yetkili adamına imza ettirilir; bunlar bulunmaz veya imzadan çekinirlerse keyfiyet fişe yazılır ve yoklama fişi polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır. Böylece ortaya çıkarılan yoklama fişi ile elde edilen bilgiler kayıt altına alınmış olur.

Yoklamanın bilgi toplama ile ilişkisi ise, karşılıklı bir etkileşim olarak ifade edilebilir. İlk olarak yoklama, bir bilgiye dayanılarak başlatılır. Örneğin “işe başlama” bir bilgidir ve bu bilgiye dayanılarak işe başlanıp başlanmadığına yönelik maddi gerçek, yoklama ile ortaya çıkarılır. Yoklama sonucunda elde edilen bilgiler ise kayıt altına alınır; gerekirse bunlara yönelik olarak bilgi toplama aracılığıyla üçüncü kişilerden bilgi talep edilebilir.

---

<sup>63</sup> Karaboyacı, **A.g.e.** s.219

<sup>64</sup> VUK madde 131:

*“Yoklama neticeleri tutanak mahiyetinde olan "yoklama fişine" geçirilir. Bu fişler yoklama yerinde iki nüsha tanzim olunarak tarihlenir, bulunursa nezdinde yoklama yapılan veya yetkili adamına imza ettirilir; bunlar bulunmaz veya imzadan çekinirlerse keyfiyet fişe yazılır ve yoklama fişi polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır.”*

### 1.4.3. Bilgi Toplamının İnceleme ile İlişkisi

VUK m. 134'te yer bulan vergi incelemesiyle ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırma ve tespit etme amaçlanmaktadır<sup>65</sup>. Bu denetim aracı, esas olarak idarenin bilgisi dışındaki vergilendirmeyi etkileyen olguları ortaya çıkarmayı amaçlar<sup>66</sup>. İncelemenin araştırma işlevi yanında önleme işlevi olduğu da ifade edilmektedir<sup>67, 68</sup>. Bilgi toplamının vergi incelemesi ile aynı kısımda düzenlenmesinden ve maddelerin içeriğinden hareket eden bir görüşe göre, bilgi toplama, vergi incelemesine yardımcı bir unsurdur<sup>69</sup>. Gerçekten, yoklama ve vergi incelemesi sırasında yoklama memuru veya vergi inceleme elemanı, denetime tabi tutulan vergi ödevlisinden ya da onunla muamele içinde bulunan diğer kişilerden (gerçek veya tüzel kişi) bilgi alma (karşıt inceleme) ihtiyacı ile karşılaşabilir<sup>70</sup>. Bu ihtiyacın karşılanması için bir diğer denetim yolu ve aracı olarak bilgi toplamaya başvurulması mümkün olacaktır. Dolayısıyla denilebilir ki, bu denetim yollarından birisinin başarısı, diğer denetim yollarından da faydalanılmasına bağlı olduğundan söz konusu araçlar, esas itibariyle birbiriyle bağlantılı olarak kullanılmalıdır<sup>71</sup>. Vergi idaresinin, inceleme yapmadan, sadece tezin ilerleyen bölümde yer verilecek olan, vergi idaresinin topladığı bilgilerin muhafaza da edildiği istihbarat arşivi fişlerine dayanarak vergi tarhı yapamayacağı belirtilmektedir<sup>72</sup>.

VUK'un ilgili hükümlerinde herhangi bir kısıtlama söz konusu olmadığından, talep edilen bilgilerin gerçekleştirilecek ya da gerçekleştirilmekte olan bir vergi incelemesi ile ilgili olabileceği gibi başka amaçlarla da talep edilmesi mümkün gibi anlaşılmaktadır. Ancak talep edilen bilgilerin muhakkak vergisel amaçla talep edilmesi ve bu amaçla orantılı olması gerektiği göz ardı edilmemelidir. Bu gereklilik bilgi toplamının temel hak ve özgürlüklere müdahale etmesinin ve

<sup>65</sup> Şenyüz, **a.g.e.**, s.75.

<sup>66</sup> Oktar, **a.g.e.** 227.

<sup>67</sup> Abdurrahman Akdoğan, "**Vergi İncelemesi**", Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Ankara, 1979, s.10-11.

<sup>68</sup> Nezih ŞEKER, **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, Beta Yayınları, İstanbul, 1994, s. 38.

<sup>69</sup> Duran, **a.g.e.**, s. 112.,Erdoğan Arslan, İdarenin Bilgi Toplama Görevi Artık Mükelleflerin Sürekli Bildirim Ödevine Dönüşmüştür, **a.g.e.** s.4.

<sup>70</sup> Erdoğan Arslan, **a.g.e.**, s.5.

<sup>71</sup> Karaboyacı, **a.g.e.** s.213.

<sup>72</sup> Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.233.

Anayasa'nın 13. maddesinde yer alan sınırlandırma rejimlerinin uygulanması nedeniyle ortaya çıkmaktadır.

#### 1.4.4. Bilgi Toplamının Vergisel Arama ile İlişkisi

VUK'ta, vergi dairesine vergiyi doğuran olayı ve vergi ödevlerine etkili olguları ortaya çıkartmak, vergi ödevlilerinin yaptığı beyanların doğruluğunu belirlemek ve vergi yasalarına uygun davranıp davranılmadığını saptamak üzere tanınan hukuksal olanaklardan, yani vergi idaresinin denetleme yollarından birisi de yoklama; bilgi toplama ve inceleye ek olarak aramadır<sup>73</sup>. Vergi incelemesi ile ilgili belge, defter, kayıtları vergi ödevlisinin kendi rızası ile tevdi etmesi kural ise de, istisnai durumda, ödevlinin rızası olmaksızın belge, defter, kayıt araması yapılabilmektedir<sup>74</sup>. Arama bir koruma önlemidir. Kişilerin konutuna ve işyerine girme imkanı sunan, gizli yerlerin açılması ve aranması imkanı sunan bu tedbir özel hayatın gizliliğine müdahale eden en ağır koruma önlemlerinden birisi olarak görülebilir. Türk Vergi Hukuku sisteminde vergisel arama bir denetim aracı olarak VUK m. 142'de<sup>75</sup> düzenlenmiştir. Kendine özgü kuralları ve ayrı bir kanunda düzenlenmesi sebebiyle bu arama türünü diğerlerinden ayırt edebilmek için öğretide “vergisel arama” tabiri kullanılmaktadır<sup>76</sup>. Vergisel arama, ödenmesi gereken verginin doğru bir şekilde saptanması, olası uyuşmazlıklarda maddi gerçeğin

<sup>73</sup> Feridun Yenisey, “**Vergi Hukukunda Arama ve Adil Yargılanma Hakkına İlişkin Bazı Sorunlar**”, Prof. Dr. Adnan Tezel Günleri: “Vergi Hukuku”, yay. haz.: Feridun Yenisey, Gülşen Güneş, İstanbul, Arıkan Yayınları, 2006, s.189.

<sup>74</sup> Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.248. Oktar, **a.g.e.** s.236.

<sup>75</sup> VUK m. 142: “*İhbar 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.*”

*Aramanın yapılabilmesi için:*

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

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

*İrtibatları sebebiyle muhtelif şahıslar nezdinde ve mahallerde yapılmasına lüzum gösterilen aramalardan birine karar vermeye yetkili olan sulh yargıcı bunlardan diğer sulh yargıçlarının salahiyetine dahil bulunanlar hakkında da karar vermeye yetkilidir.*

*İhbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir, bu takdirde, vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur.*

<sup>76</sup> Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Hukukunda Arama Önlemi (Vergisel Arama)**, İstanbul, Ethemler Yayıncılık, 2007, s.9.

bulunması ve yargı mercilerine ulaşan uyuşmazlıklarda adil bir kararın verilmesinin sağlanması amacıyla delil elde etmeye yönelik bir müessesedir<sup>77</sup>.

Buna göre, arama yapılabilmesi için, vergi kaçırıldığına<sup>78</sup> delalet eden emarelerin bulunması vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların yazılı ve gerekçeli bir şekilde arama talep etmesi ve sulh ceza hakimi tarafından arama kararı verilmesi gerekmektedir.

Arama sonucu defter ve belgelere el koyma ise, soruşturmada delil olabilecek veya ilerde müsaderesine hükmedilebilecek türdeki eşyanın zilyedinin rızası dışında elinden alınarak tasarruf yetkisinin kaldırılmasıdır. Aramanın, elkoymanın ve sonrasında hangi prosedürün izleneceği, VUK m.143'te<sup>79</sup> düzenlenmiştir. Ceza Muhakemesi Kanunu'nda 116 ve 134. maddeleri arasında düzenlenen arama hükümlerinde ve istisnai olarak çeşitli özel kanunlarda<sup>80</sup> arama ile ilgili hükümlere yer verilmiştir. VUK'ta yer almayan düzenlemeler bakımından CMK hükümleri uygulama alanı bulmaktadır.

<sup>77</sup> Kaşıkçı, **a.g.e.** s.11-12.

<sup>78</sup> Bu ifade, vergi kaçaklığı suçuna yol açan VUK md.359'u mu yoksa ona ek olarak idari para cezası gerektiren aykırılıklar mı olduğu konusunda şüpheler yarattığı için eleştirilmektedir. Bkz. s.4.

<sup>79</sup> VUK madde 143: "*Aramada bulunan ve incelemesine lüzum görülen defter ve vesikalar müfredatlı olarak bir tutanakla tesbit olunur.*

*Vesikaların dosya ve dosya içinde sayı itibarıyla tesbit olunması müfredatlı tesbit demektir.*

*Arama yapıldığı sırada zaman müsaadesizliği ve sair sebeplerle bu tutanağın tanzimi mümkün olmazsa, bulunan ve incelemesine lüzum görülen defter ve vesikalar, mükellef nezdinde emin bir yere konur veya kablarda daireye nakledilir. Bu defter ve vesikaların konulduğu yerlerin veya kablaların aramayı yapan tarafından mühürlenmesi ve mümkün olan ahvalde mükellefin mühürünün de vaz'ı şarttır. Bilahare, mükellefin huzuriyle kablarda ve yerler açılarak müfredatlı tutanaklar tanzim olunur. Mühürleme ve mühürün fekki halleri de birer tutanakla tesbit edilir ve müfredatlı tutanağın bir nüshası da defter ve vesikaların sahibine veya adamına verilir.*

*Bu işler:*

*a) Mükellefin, aramada hazır bulunmakta veya mühür vaz'ından imtinai hallerinde aramada hazır bulunanlar marifetiyle;*

*b) Mükellefin, mühürün fekki veya tutanağın tanzimi sırasında hazır bulunmaktan imtinai hallerinde de aramayı yapan tarafından iki memurla birlikte; tamamlanır.*

*Aramada bulunup mükellef nezdinde emin bir yere konulmuş veya kablarda daireye nakledilmiş olan ve incelemesine lüzum görülen defter ve vesikalar, arama kararında açıkça yazılmamış olsa bile, inceleme yapanın çalıştığı yere sevk veya celp edilebilir.*

*Yukardaki hükümlere göre alınan defter ve vesikaların iyi saklanması şarttır.*

*Bunların iyi saklanmamasından doğacak zararı idare tazmine mecburdur."*

<sup>80</sup> 2559 Sayılı Polis Vazife ve Salahiyet Kanunu, m. 20, 4926 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele, Kanunu m. 17, 6831 sayılı Orman Kanunu, m. 88, 353 sayılı Askeri Mahkemeler Kanunu, m. 66-67 ve 1402 sayılı Sıkıyönetim Kanunu m. 3'de arama ile ilgili hükümler yer alır. Bkz. Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 8.

Vergisel arama ile bilgi toplama arasındaki ilişki ise; bilgi toplamanın çoğu zaman vergisel aramanın öncülü olması şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Gerçekten vergi idaresi topladığı verilere dayanarak arama önlemini gerekli gördüğünde ve gerekli şartlar yerine getirildiğinde arama yapılabilir. Aramanın yapılabilmesi için buna lüzum görülmesi gerekmektedir. Bu lüzum ise ancak toplanan bilgiler çerçevesinde mümkün olabilmektedir. Uygulamada özellikle sahte belge kullanımı ile ilgili olarak toplanan bilgilerden hareketle vergisel arama gerçekleştirilmektedir.

## 1.5. Bilgi Toplama ile İlişkili Temel Hak ve İlkeler

### 1.5.1. Özel Hayatın Gizliliğinin Korunması Hakkı

Vergi idaresi, denetim faaliyeti kapsamında bilgi toplarken kişilerin özel hayatının gizliliğini bir noktada sınırlandırmış olmaktadır<sup>81</sup>.

Kişilerin mali verileri,<sup>82</sup> mal durumlarına ilişkin bilgileri, özel hayatın birer unsurunu oluştururlar<sup>83</sup>. Vergi ödevlisinin kamusal alana ait olmayan ve ticari sır<sup>84</sup> kapsamında olan bilgileri özel hayatın birer parçasıdır; bu sebeple, özel hayatın gizliliği kapsamında değerlendirilmelidir<sup>85</sup>.

Dolayısıyla kişinin ekonomik verilerinin gizliliği, özel hayatın gizliliği kapsamında korunmalıdır.

---

<sup>81</sup> “Her denetim müdahaleyi beraberinde getirir.” bkz. Ülkü Azrak, “Türk Hukuku’nda Temel Hak ve Özgürlüklerden Kaynaklanan Sınırlar”, Bahri Öztürk- Funda Başaran Yavaşlar (ed.); **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2010, s. 99.

<sup>82</sup> “Mali veri, bir mükellefin kendisi ve çevresi ile ilgili olarak vergisel, mali ve ekonomik durumu yanında şahıslarına, mesleklerine, işlerine, servetlerine, muamele ve hesap durumlarına yönelik her türlü bilgiyi ifade eder.” Bkz. Karataş Durmuş, **a.g.e.**, s.391.

<sup>83</sup> Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, 1. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, 2006, s.166-167; Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 4. B., XII Levha Yayıncılık, 2014, s.149., s.54; Gülsen Güneş, “Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sayıştay”, **Prof. Dr. Feridun Yenisey’e Armağan**, Beta Yayınevi, İstanbul,1860.

<sup>84</sup> Ekmekçi/Ateşgaoğlu, **a.g.e.**, s.1777. *Yazarlar vergi ödevlisinin ticari sırrının başkaları tarafından özellikle kendisi ile aynı işi yapan rakipleri tarafından öğrenilmesinin vergi ödevlisinin rekabetçi ve ekonomik gücünü, itibarını(mesleki) tehlikeye soktuğunu/sokacağını belirtmektedirler.*

<sup>85</sup> **A.e.** s.1777.

Özel hayatın gizliliğinin korunması, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 8. maddesinde<sup>86</sup> ve Anayasa'nın 20-22 maddelerinde<sup>87</sup> güvence altına alınmaktadır.

Vergi idaresinin topladığı bilgiler, kişilerin özel hayatının birer parçası olan bilgiler de olabilmektedir. Vergilendirme sürecinin yapısı ve doğası gereği vergi idaresi, yükümlüye ilişkin hemen hemen her türlü bilgiyi edinmektedir. Başta yükümlülerin vergisel durumu, kazançları, ödeme düzenleri ve bilgileri, mali tabloları, ticari sırları olmak üzere vergi idaresi özel hayata ilişkin bilgiyi toplamak suretiyle özel hayatın gizliliğine müdahalede bulunmaktadır. Bazı temel hak ve

<sup>86</sup> AİHS Madde 8 Özel ve aile hayatına saygı hakkı :

1. Herkes özel ve aile hayatına, konutuna ve yazışmasına saygı gösterilmesi hakkına sahiptir.

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

<sup>87</sup> A. Özel hayatın gizliliği

MADDE 20. – 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 ahlakın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmidört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırksekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar.

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.

B. Konut dokunulmazlığı

MADDE 21. – Kimsenin konutuna dokunulamaz. Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın 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 konutuna girilemez, arama yapılamaz ve buradaki eşyaya el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmidört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırksekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar.

C. Haberleşme hürriyeti

MADDE 22. – Herkes, haberleşme hürriyetine sahiptir. Haberleşmenin gizliliği esastır.

Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın 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; haberleşme engellenemez ve gizliliğine dokunulamaz. Yetkili merciin kararı yirmidört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını kırksekiz saat içinde açıklar; aksi halde, karar kendiliğinden kalkar. İstisnaların uygulanacağı kamu kurum ve kuruluşları kanunda belirtilir.



özgürlükler, devletin vergilendirme yetkisi karşısında çok duyarlıdır. Devlet vergilendirme yetkisini kullanırken kişilerin çeşitli temel hak ve özgürlüklerinin alanına girerek bu alanlarda sınırlandırmalar yapmakta, müdahalelerde bulunmaktadır<sup>88</sup>. Bu müdahalelerin hukuka uygunluğu Anayasa m. 13'te düzenlenen sınırlandırma rejimi kapsamında değerlendirilmelidir. Bu maddeye göre “*Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.*”. Bu hükümden anlaşılan sınırlandırma koşulları ve güvenceleri;

-öz güvencesi: Temel hak ve özgürlüklerin özlerine dokunulamaması ilkesi

-yasa güvencesi: Temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması ancak yasa ile yapılabilir.

-özel sınırlama sebebi: temel hak ve özgürlükler ilgili maddelerinde belirtilen özel sınırlandırma sebeplerine bağlı olarak sınırlandırılabilir.

-öze ve söze aykırı olmama;

- demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olmama;

- lâik Cumhuriyetin gereklerine aykırı olmama;

- ölçülülük ilkesine aykırı olmama.

Anayasa Mahkemesi'nin bir hakkın ihlal edilip edilmediğinin denetiminde başvurduğu belli ölçütler ve aşamalar bulunmaktadır<sup>89</sup>. Özel hayatın korunması hakkının da vergi idaresinin bilgi toplama aracı ile müdahalesinde ihlal bulunup bulunmadığı bu ölçütler çerçevesinde değerlendirilecektir. Her somut olay kendi içinde özel birer durum olsa da her müdahalenin sağlaması gereken güvenceler ve Anayasa Mahkemesi'nin bireysel başvuruda değerlendirme aşamaları yasallık ilkesi, meşru amaç ilkesi ve ölçülülük ilkesi çerçevesinde değerlendirilir<sup>90</sup>.

<sup>88</sup> Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s.49.

<sup>89</sup> Aşamalar ve değerlendirme süreci ile ilgili ayrıntılı bilgi için Bkz. Hüseyin Ekinci, “Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuruda Kabul Edilebilirlik Kriterleri ve İnceleme Yöntemi”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Sayı 30, 2013, s.161-197.

<sup>90</sup> Bu bölümde AYM'nin kabul edilebilirlik koşulları değerlendirilmeyecek, yalnızca esasa ilişkin değerlendirme ölçütleri irdelenecektir.

**Yasallık İlkesi:** Özel hayatın gizliliği hakkı kapsamında öngörülen müdahalelerle ilgili olarak incelenmesi gereken ilk kriter, sınırlandırmanın yasaya dayalı olması kriteridir. Bu kapsamda yasallık ilkesinin gereğinin sağlanmadığının tespit edilmesi durumunda başka herhangi bir incelemeye gerek duyulmaksızın söz konusu temel hakkın ihlal edildiği sonucuna varılmaktadır. Müdahalenin yasa ile getirilmiş olması, sınırlamaya ilişkin kuralların ulaşılabilir, belirli ve öngörülebilir yasa hükümleri şeklinde ortaya konulmasını gerektirmektedir<sup>91</sup>. Başka bir deyişle, müdahaleyi içeren yasal dayanağın soyut olarak var olması tek başına yeterli olmamaktadır. Buna ek olarak ilgili yasal düzenlemede müdahale oluşturan kısıtlamaların keyfiligi önlemeye uygun ve yeterli usuli güvenceler içermesi de gerekmektedir<sup>92</sup>.

Özel hayatın korunması bir temel hak ve özgürlük olarak vergilendirme alanında yoğun bir müdahale alanına maruz kalma riski taşıması nedeniyle, bu alanda yürütmenin düzenleyici işlemlerine olanak tanımamak gerekir<sup>93</sup>.

**Meşru Amaç:** Anayasa'nın 20.maddesinde herhangi bir sınırlama sebebi ve bu bağlamda müdahaleyi meşru kılacak bir amaç düzenlenmemişse de –AY m. 20/2 de düzenlenen sınırlamalar düzenlemenin lafzı gereği yalnızca arama ve el koymaya ilişkindir- hakkın doğasından kaynaklı birtakım sınırlama sebeplerinin olduğu kabul edilir. Nitekim AİHS'in 8. maddesinin 2. fıkrasında da özel hayatın gizliliği hakkının birtakım sınırlama sebepleri fıkrada açıkça yazmaktadır. Buna göre, özel hayatın gizliliği hakkı ülkenin ekonomik refahı, toplumsal düzenin korunması, ulusal güvenliğin sağlanması, kamusal güvenliğin temin edilmesi, suç işlenmesinin önlenmesi gibi meşru amaçlarla -ki bunlar sınırlandırma sebepleri olarak karşımıza çıkar- sınırlandırılabilir.

Vergilendirme sürecinde bilgi toplanması kuşkusuz ülkenin ekonomik refahı için gerekli olmasının yanı sıra; vergi yaptırım hukuku alanında vergi idaresinin bilgi toplaması kamu güvenliği, suç işlenmesinin önlenmesi gibi başka birtakım

<sup>91</sup> Yasallık ilkesi ile ilgili daha fazla açıklama çalışmanın bu bölümünün 5.3. başlığı altında verilmiştir.

<sup>92</sup> A. Şeref Gözübüyük/ Feyyaz Gölcüklü, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması**, 10. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2013, s.376.

<sup>93</sup> Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s.149.

meşru amaçlara da dayanmaktadır. Dolayısıyla vergi idaresinin “vergilendirme süreci” ile ilgili bilgi toplama faaliyetinin meşru bir amaca dayandığını söylemek mümkündür. Ancak bilgi toplama bu amaçlardan farklı bir amaç güttüğünde artık yapılan bilgi toplamanın özel hayatın gizliliği hakkını ihlal ettiği ve hukuka aykırı olduğu sonucuna ulaşılabacaktır.

**Ölçülülük İlkesi:** Vergi idaresince vergi ödevlisinin özel hayatının gizliliği hakkına getirilen sınırlandırma sonucunda ulaşılmak istenen hedefle, bu hedefi gerçekleştirmeye yönelik olarak uygulanan araçlar arasında kurulan ilişkide makul ve adil bir dengenin oluşup oluşmadığı değerlendirilmelidir.

Ölçülülük ilkesi üç alt ilkeden oluşmaktadır. Bunlar; elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olarak nitelendirilmektedir. Elverişlilik ilkesi, öngörülen müdahale ve sınırlandırma aracının hedeflenen amacı gerçekleştirme bakımından uygun olup olmadığını araştırmaktadır. Gereklilik ilkesi ise hedeflenen amaç bakımından öngörülen sınırlandırmanın ve kamusal müdahalenin zorunlu bir unsur olmasını başka bir deyişle aynı amaca daha hafif bir müdahale ile ulaşılabasının mümkün olmamasını ifade etmektedir. Son olarak orantılılık ise ilgili hakka getirilen sınırlandırma ile hedeflenen amaç ilişkisinde makul bir dengenin gözetilmesi gerekliliğini ifade eden ve bu suretle dar anlamda ölçülülük olarak nitelendirilen ilkedir<sup>94</sup>.

Vergi ödevlilerinin özel hayatın gizliliği hakkının, bilgi toplama yoluyla sınırlandırılması hâlinde, orantılılık ilkesi uyarınca gerçekleşmesi hedeflenen kamu yararı ile vergi ödevlilerinin hakları arasındaki ilişkide adil ve makul bir dengenin gözetilmesi gerekmektedir. Bu adil denge, vergi ödevlisinin kişisel olarak ağır bir yüke katlanması durumunda bozulmuş olacaktır. Getirilen müdahalenin orantılılığı denetlenirken, bir taraftan hedeflenen meşru amacın ve bu bağlamda kamu yararının önemi ve kapsamı, bir diğer taraftan ise gerçekleştirilen müdahalenin özellikleri, nitelikleri, vergi ödevlisinin ve vergi idaresinin davranışlarını dikkate alarak vergi ödevlisine yüklenen külfet, göz önünde bulundurulacaktır.

---

<sup>94</sup> AYM, E.2011/111, K.2012/56, 11.4.2012; E.2014/176, K.2015/53, 27.5.2015; E.2016/13, K.2016/127, 22.6.2016.

AİHM de vergi ödevlilerinin özel hayatı ile ilgili önüne gelen davaları özel hayatın gizliliği hakkının düzenlendiği AİHS m. 8 kapsamında ele alarak, incelemeye tabi tutmaktadır.

AİHM, ödevlilere ilişkin kişisel verilerin ve kişisel veri olarak düşünülen mali verileri AİHS m. 8 kapsamında değerlendirmektedir<sup>95</sup>. AİHM önüne gelen bir uyuşmazlıkta vergi ödevlilerine ilişkin verilerin ülkelerin yaptıkları anlaşma öncesine ait olsa bile geriye dönük olarak paylaşılmasını hukuka aykırı bulmamıştır<sup>96</sup>. İlgili davada Amerika Birleşik Devletleri Vergi İdaresi'nin (the Internal Revenue Service [IRS]) bir İsviçre Bankası olan UBS A.Ş.'den ABD vatandaşı olan müşterilerine ait kimlik bilgilerini ve hesap verilerini istemesi üzerine ABD-İsviçre Konferasyonu arasındaki anlaşmaya binaen İsviçre Federal Vergi İdaresi'nin girişimi ile müşterilere ait veriler IRS'ye iletilmiştir (bkz. paragraf 26).

Başvuran G.S.B. isimli kişi, kendisine ait banka hesap detaylarına ilişkin verilerin IRS'le paylaşılması nedeniyle özel hayatının gizliliğinin korunması hakkına yönelik yapılan bu müdahaleyi AİHM önüne taşımıştır. AİHM, ABD ile İsviçre Konferasyonu arasındaki anlaşmanın geçmişe dönük olarak uygulanması ile ilgili İsviçre Federal İdare Mahkemesinin yerleşik içtihatları bulunduğunu belirterek, bu konuda bir “öngörülebilirlik” oluştuğuna karar vermiştir (bkz. paragraf 65). Ayrıca AİHM bu durumun bir “meşru bir beklenti” kapsamında değerlendirilemeyeceğini de belirtmiştir (bkz. paragraf 79).

AİHM bankacılık sektörünün İsviçre bakımından büyük bir öneme sahip olması nedeniyle söz konusu müdahalenin, “ekonomik refahın korunması” kapsamında meşru bir amaç taşıdığına karar vermiştir (bkz. paragraf 83-86). Ayrıca

<sup>95</sup> AİHM, G.S.B. v. İsviçre, Başvuru numarası: 28601/11, 22.12.2015 tarihli kararının 51. paragrafında bu nitelendirmeyi açık bir şekilde yapmaktadır: “Nor is there any doubt that the information relating to the bank accounts are to be considered as personal data protected by Article 8 of the Convention (see M.N. and Others v. San Marino, no. 28005/12, § 51, 7 July 2015, with the references contained therein- Banka hesap bilgilerinin Sözleşme'nin 8. maddesinde korumaya tabi tutulan kişisel veri olarak düşünülmesi konusunda herhangi bir şüphe söz konusu olamaz).”. Dolayısıyla mükelleflere ilişkin mali bilgilerin kişisel veri olduğu ve bu bağlamda AİHS md.8'in konu bakımından kapsamına dahil olduğu açık bir içtihatla belirtilmiş olmaktadır.

<sup>96</sup> AİHM, G.S.B. v. İsviçre, Başvuru numarası: 28601/11, 22.12.2015 tarihli kararı.

AİHM bu meşru amacın yalnızca ekonomik verilerin paylaşımı göz önünde bulundurulduğunda ölçülülük ilkesine de aykırı bulunmamıştır (bkz. paragraf 97).

Belirtmek gerekir ki AİHM'in bu kararı, anlaşmanın geriye dönük uygulanması göz önünde bulundurulduğunda hukuka uygun değildir. Çünkü her ne kadar AİHM ölçülülük ilkesi kapsamında yalnızca ekonomik verilerin paylaşıldığını belirtse de, yine AİHM'in kabulü çerçevesinde ekonomik verilerin de kişisel veri olduğu konusunda şüphe bulunmamaktadır. Dolayısıyla böyle bir anlaşmanın olmadığı zamana yönelik olarak kişilere ait verilerin başka ülkelere verilmesi, hukuki güvenlik, belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine uygun değildir.

AİHM bir başka uyuşmazlıkta ise,<sup>97</sup> hukuka aykırı yoldan elde edilen delile dayanılarak<sup>98</sup> yapılan aramalar ile ilgili olarak konuyu m. 8 kapsamında değerlendirmiş; ancak üç ana gerekçe ile olayda hukuka aykırılık oluşmadığına karar vermiştir. Gerekçesinde ise, arama kapsamında elde edilen bilgilerin, vergi ödevlileri tarafından Alman vergi idaresine zaten bildirmek yükümlülüğünde oldukları "mali bilgiler" olması, bu mali bilgilerin kişilerin, kimlikleriyle yakından ilişkili olmaması, arama kararının vergi kaçırma suçunun önlenmesi kapsamında verilmesi, aciliyetin ve yeterli yasal güvencelerin bulunmasına yer vermiştir. (bkz. paragraf 50-58).

Belirtmek gerekir ki AİHM'in mali bilgiler ile kimliğe ilişkin bilgileri kıyaslamak suretiyle bir derecelendirme yapması kişisel verilerin tanımına ve kapsamına uygun değildir. Her iki bilgi de kişisel veri olup, AİHM 8 kapsamındadır. Ayrıca hukuka aykırı delile dayanılarak arama yapılması da özel hayata yapılan sistematik ve yoğun bir müdahale olarak görülmelidir.

<sup>97</sup> AİHM, K.S. ve M.S. v. Almanya, Başvuru numarası 33696/11, 6.10.2016 tarihli kararı.

<sup>98</sup> Arama kararı Alman Gizli Servisi'nin 2006 yılında Lihtenştayn'da faaliyette bulunan bir banka çalışanına rüşvet vererek 800 müşteriye ait bilgileri satın alması üzerine bu verilere dayanılarak alınmıştır (Bkz. paragraf 6).

AİHM, vergi denetimi kapsamında yapılan müdahalelerde, yeterli usuli güvencelerin bulunması şartını AİHS madde 8 kapsamında özel yaşamın gizliliği hakkına müdahale durumlarında gerekli görmektedir<sup>99</sup>.

Vergi ödevlilerinin bilgilerinin bir gazetede yayınlanması ile ilgili bir uyuşmazlıkta, AİHM Satakunnan Markkinapörssi Oy ve Satamedia Oy v. Finlandiya kararında<sup>100</sup> Finlandiyalı vergi ödevlilerinin vergiye tabi tutulabilir gelirlerine ve varlıklarına ilişkin bilgiler içeren bir dergi yayımlayan Satakunnan şirketi ile kısa mesaj yoluyla vergilendirmeye ilişkin bilgiler veren bir hizmet sunan Satamedia şirketinin faaliyetlerinin durdurulması üzerine yaptıkları başvuruyu mahkeme hem ifade özgürlüğü hem de özel hayatın gizliliğinin korunması kapsamında değerlendirmiştir. AİHM, başvuran şirketlerin ifade özgürlüğü ile verileri yayınlanan vergi ödevlilerinin özel hayatının gizliliği ve bu bağlamda kişisel verilerin korunması hakkı arasında bir denge kurulduğu ve bu nedenle AİHS m.10'un (ifade özgürlüğü) ihlal edilmediğine karar vermiştir. Kişisel verilerin korunması hakkı ile ifade özgürlüğünün çakışması halinde ortada bir gazetecilik faaliyetinin olup olmadığı belirlenmelidir. Gazetecilik faaliyetinin de kamuya bilgi, görüş veya fikir açıklamayı hedeflemesi halinde bilgi, görüş ve fikirlerin iletilmesi amaçlı ve bu faaliyetin kamuyu ilgilendiren bir tartışmaya katkıda bulunması veya okuyucuların merakını gidermeyi hedeflemesi gerekmektedir. Yapılan yayının gazetecilik faaliyeti olarak değerlendirilmesi halinde ise ifade özgürlüğü ve kişisel verilerin korunması hakkı arasında adil bir dengenin kurulup kurulmadığı da değerlendirildikten sonra müdahalenin meşru olup olmadığına karar verilmektedir. Ayrıca mahkeme kamuya mal olmuş kişilerin özel hayatlarına saygı hakkının önemli

<sup>99</sup> AİHM, Mialhe v. Fransa Kararı, Başvuru no 12661/87, 25.02.1993 tarihli kararı; AİHM, Funke v. Fransa, Başvuru no. 10588/83, 25.02.1993 tarihli kararı; AİHM, Cremieux v. Fransa, Başvuru numarası. 11471/85, 25.02.1993 tarihli kararı; AİHM, André ve Diğerleri v. Fransa, Başvuru numarası 18603/03, 24.10.2008 tarihli kararı; AİHM, Bernh Larsen Holding AS ve Diğerleri v. Norveç Başvuru numarası. 24117/08, 14.3.2013 tarihli kararı; AİHM, Lindstrand Partners Advokatbyrå Ab v. İsveç, Başvuru numarası 18700/09, 20.12.2016 tarihli kararı.

<sup>100</sup> AİHM, Satakunnan Markkinapörssi Oy And Satamedia Oy v. Finlandiya, Başvuru numarası 931/13, 27.06.2017 tarihli kararı, paragraf 122.

ölçüde azalacağını; ancak yine de belirli bir koruma sağlayacağını kabul etmektedir<sup>101</sup>.

### 1.5.2. Kişisel Verilerin Korunması Hakkı

Kişisel veriler, bireyin kimliğini ortaya çıkartan ve onu karakterize eden veriler anlamına gelmektedir<sup>102</sup>. Başka bir deyişle, kişinin şahsi, ticari, mesleki ve ailevi özellikleri gösteren ve o kişiyi diğer kişilerden ayırmaya ve niteliklerini ortaya koymaya elverişli her türlü bilgidir<sup>103</sup>. Bu bağlamda, kişinin adı, adresi, uyruğu, mesleği, düşünce ve kanaatleri gibi özel yaşamına ait bilgilerinin yanında ekonomik ve mesleki bilgileri de kişisel veri olarak kabul edilmektedir<sup>104</sup>. Dolayısıyla ödevlilerin kendileri ve yakınları ile ilgili mali ve ekonomik, yahut vergisel, bilgilerin, ayrıca mesleki bilgilerin ve servetlerine, işlem ve hesap durumlarına yönelik bilgilerin kişisel veri olduğunun kabulü gerekir<sup>105</sup>.

Anayasa'nın 20. maddesinin 3. fıkrasına göre, *“Herkes, kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir. Bu hak; kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de kapsar. Kişisel veriler, ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebilir. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir”*.<sup>106</sup>

<sup>101</sup> Yusuf Ziya Polater, **Türk Hukukunda ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması**, Ankara, 2010, s. 132.

<sup>102</sup> Aydın Akgül, **Danıştay ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Kişisel Verilerin Korunması**, Beta Yayınları, İstanbul, 2016, s. 8.

<sup>103</sup> Ersan Şen, “Vergi Usulünde Sürekli Bilgi Verme Yükümlülüğü”, 28.04.2016 (Çevrimiçi, <http://www.haber7.com/yazarlar/prof-dr-ersan-sen/1918068-vergi-usulunde-surekli-bilgi-verme-yukumlulugu/> Erişim Tarihi: 29.05.2019)

<sup>104</sup> Akgül, **a.g.e.**, s.8-9.

<sup>105</sup> Karataş, Durmuş, **a.g.e.** s. 393; Bekir Baykara, “Mükelleflerle İlgili Bilgilerin Toplandığı ve İşlendiği Veri Ambarının Kişisel Verilerin Korunması Hukuku ve Anayasa 20. Madde Bağlamında İncelenmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 404, Nisan 2015, s.9.

<sup>106</sup> Kişisel verilerin korunmasını isteme hakkı 2010 Anayasa değişiklikleri ile metne işlenmiştir. Ancak öncesinde Anayasa Mahkemesi kişisel verilerin korunmasını isteme hakkını özel hayatın gizliliği kapsamında değerlendirmiştir; bkz. AYM, 6.1.1999 tarihli, E. 1996/68, K. 1999/1 sayılı kararı; AYM, 20.03.2008 tarihli, E. 2006/167, K. 2008/86 sayılı kararı.

6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu (KVKK)<sup>107</sup>, nun 2. maddesinde ise kişisel veri, “kimliği belirli veya belirlenebilir gerçek kişiye ilişkin her türlü bilgi” olarak tanımlanmış ve böylece kişisel veri ancak gerçek kişilere tanınan bir hak olarak düzenlenmiştir.

Anayasa Mahkemesine göre de “*Kişisel veri kavramı, belirli veya kimliği belirlenebilir olmak şartıyla, bir kişiye ilişkin bütün bilgileri ifade etmektedir. Bu bağlamda adı, soyadı, doğum tarihi ve doğum yeri gibi bireyin sadece kimliğini ortaya koyan bilgiler değil; telefon numarası, motorlu taşıt plakası, sosyal güvenlik numarası, pasaport numarası, özgeçmiş, resim, görüntü ve ses kayıtları, parmak izleri, genetik bilgiler, IP adresi, eposta adresi, hobiler, tercihler, etkileşimde bulunulan kişiler, grup üyelikleri, aile bilgileri gibi kişiyi doğrudan veya dolaylı olarak belirlenebilir kılan tüm veriler kişisel veri kapsamındadır*” ifadeleri kullanılmıştır<sup>108</sup>.

AİHM kararlarında da tıbbi verilerin<sup>109</sup>, haberleşmenin denetlenmesi ve gizli izleme yoluyla elde edilen verilerin<sup>110</sup>, DNA bilgileri ve parmak izlerinin<sup>111</sup>, banka-hesap bilgilerinin<sup>112</sup> ve vergilendirilebilir gelir ve mal varlıkları hakkındaki bilgileri<sup>113</sup> kişisel veri olarak kabul etmektedir. Görüldüğü üzere AİHM de vergi ödevlilerine ilişkin mali verilerin kişisel veri olduğunu belirtmektedir<sup>114</sup>.

Kişisel verilerin, korunması ile ulaşılmak istenen amaç, ait olduğu kişiden bağımsız bir şekilde, belli bir kişiye ait kişisel verilerin korunması olmayıp aksine, kişinin onuru (haysiyeti, şerefi), kendini geliştirme hakkı ve özgürlüklerinin

<sup>107</sup> Kanununun Yayımlı RG Tarih- Sayı: 7.4.2016-29677.

<sup>108</sup> Anayasa Mahkemesi'nin E.2013/122, K.2014/74 sayılı kararı (RG Tarih-Sayı: 26.07.2014-29072)

<sup>109</sup> AİHM, L. H. v. Letonya, Başvuru No. 52019/07 29.04.2014 tarihli karar, paragraf 56-57.

<sup>110</sup> AİHM, Roman Zakharov v. Rusya, Başvuru numarası 47143/06, 4.12.2015 tarihli karar, paragraf 190; Szabó ve Vissy v. Macaristan, Başvuru numarası 37138/14, 12.01.2016, paragraf 52.

<sup>111</sup> AİHM S. and Marper v. Birleşik Krallık, Başvuru numaraları 30562/04 and 30566/04, 4.12.2008 kararı, paragraf 75.

<sup>112</sup> AİHM, G.S.B. v. İsviçre, Başvuru numarası: 28601/11, 22.12.2015 tarihli kararı, paragraf 51.

<sup>113</sup> AİHM, G.S.B. v. İsviçre, Başvuru numarası: 28601/11, 22.12.2015 tarihli kararı, paragraf 51; AİHM, Satakunnan Markkinapörssi Oy And Satamedia Oy v. Finlandiya, Başvuru numarası 931/13, 27.06.2017 tarihli kararı, paragraf 122.

<sup>114</sup> AİHM, G.S.B. v. İsviçre, Başvuru numarası: 28601/11, 22.12.2015 tarihli kararı, paragraf 51; AİHM, Satakunnan Markkinapörssi Oy And Satamedia Oy v. Finlandiya, Başvuru numarası 931/13, 27.06.2017 tarihli kararı, paragraf 122.



korunmasının özel şekli olarak nitelendirilmektedir<sup>115</sup>. Yani kişisel verilerin korunmasının hedefi verinin kendisi değil, o verinin ait olduğu kişinin korunmasıdır,<sup>116</sup> başka bir deyişle kişisel verilerin korunması hakkı özneye ilişkin bir belirleme yapmaktadır.

Bu Kanun'un 11. maddesi<sup>117</sup> kişilerin haklarından bahsetmiştir. Buna göre kişisel verilerin korunması hakkının bilginin toplanması, toplanan bilgilerin saklanması, korunması, paylaşılmasının önlenmesi ve kişinin kendisi hakkında toplanan bilgilere ulaşması gibi farklı yönleri vardır<sup>118</sup>.

Kişisel verilerin korunması hakkı; kişiye kendisiyle ilgili verileri bilme ve bu verilerin geleceğini belirleme hakkı vermektedir. Vergi ödevlisinin, vergi idaresinin elinde bulunan veriler ve bu verilerin kiminle paylaşıldığı hakkında bilgilendirilmesi gerekmektedir. Anayasa'da "kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenme" hakları tanınmıştır. Bu noktada kişisel verilerin korunması hakkı ile birlikte kişinin, vergi hukuku bakımından vergi ödevlisinin, "bilgi edinme hakkı"ndan da bahsetmek gerekir. Zira iki hakkın birbirlerinin bütünleyicisi oldukları ve birbirleri ile uyumlu olmalarının faydalı olduğu, bu iki hakkın "*bilgi toplumu hukukunun iki sütunu*"

---

<sup>115</sup> Bekir Baykara, "Veri Ambarının Kişisel Verilerin Korunması Hukuku Bağlamında İncelenmesi", s.6.

<sup>116</sup> Küzeci, **a.g.e.**, s.13.

<sup>117</sup> KVKK Madde 11 : İlgili kişinin hakları

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

haklarına sahiptir.

<sup>118</sup> Güneş Çetin Gerger, **Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum**, İstanbul, 2011, s. 89.

olduğu, ayrıca kişisel verilerin bilgi edinme hakkı kapsamı çerçevesinde ulaşılabilecek bilgilerde kişisel verilerin de bulunduğu belirtilmektedir<sup>119</sup>. Çalışmamızın üçüncü bölümünde yer verileceği üzere, vergi idaresi topladığı bilgi ve verileri tutmakta veri ambarında muhafaza etmekte, bu bilgileri risk analiz sistemleri ile analiz etmektedir. Bu noktada bilgi edinme hakkı, bireyin, vergi hukuku açasından vergi ödevlisinin, vergi idaresince tutulan verilere erişimine yardımcı olmaktadır<sup>120</sup>. Vergiye ilişkin bilgilere bu kapsamda bakılmalıdır. Bu alana ilişkin sınırlandırmalar getirilecek olursa, iki hak alanı açasından da denge kurulması gerektiği söylenebilir<sup>121</sup>.

6698 sayılı Kanun'un kapsamı dışında bırakılan hususlar, Kanunun “İstisnalar” başlıklı 28. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Bu bağlamda, Kanun kapsamı dışında bırakılan konular, 28. Maddenin ilk fıkrasında “tam istisnalar”, ikinci fıkrasında ise “kısmi istisnalar” yer almaktadır.<sup>122</sup> Tam istisnanın söz konusu olduğu durumlarda KVKK'nın hiçbir hükmü uygulanmamakta; kısmi istisnanın söz konusu olduğu hallerde ise KVKK'nın bazı hükümlerinin (aydınlatma yükümlülüğü, ilgili kişinin hakları ve VERBİS'e kayıt hükümleri) uygulanmayacağı düzenlenmiştir.

Maddenin birinci fıkrasında; *kişisel verilerin milli savunmayı, milli güvenliği, kamu güvenliğini, kamu düzenini veya ekonomik güvenliği sağlamaya yönelik olarak kanunla görev ve yetki verilmiş kamu kurum ve kuruluşları tarafından yürütölen önleyici, koruyucu ve istihbarı faaliyetler kapsamında işlenmesi* durumunda Kanun'un hiçbir hükmünün uygulanmayacağı, başka bir deyişle tam istisnanın söz konusu olacağı düzenlenmiştir. Kara para aklanması, terörün finansmanına karşı mücadele kapsamında ve mali suçların araştırılması ile ilgili olarak devletin yürüttüğu faaliyetler çerçevesinde işlenen veriler, tam istisna kapsamında sayılacaktır. Ayrıca, Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK)

---

<sup>119</sup> Küzeci, **a.g.e.**, s. 91.

<sup>120</sup> Küzeci, **a.g.e.**, s. 92.

<sup>121</sup> Küzeci, **a.g.e.**, s. 93.

<sup>122</sup> şenol Kocaer, “Kişisel Verilerin Korunması Kanunu ve Mali Bilgiler”, 30.10.2018, (Çevrimiçi, <https://www.verginet.net/dtt/1/kisisel-verilerin-korunmasi-mali-bilgiler.aspx> Erişim Tarihi: 12.06.2019)

tarafından ekonomik güvenliğe ilişkin olmak üzere araştırma yapmak, mali istihbarat yürütmek, veri toplamak, toplanan verileri analiz etmek, değerlendirmeler yapmak ve ilgili kurumlarla paylaşmak suretiyle işlenen veriler tam istisna olarak Kanun kapsamının dışında tutulmaktadır.

Maddenin ikinci fıkrasında; Kanun kapsamının kısmen dışında olan konular düzenlenmektedir. Bu fıkra düzenlemesine göre, kural olarak sayılan haller KVKK'ya tabi olmakla birlikte, bazı kanun maddelerinde düzenlenen hükümler bakımından KVKK'nın istisnası kapsamında tutulmaktadır. Bu bağlamda ikinci fıkrada, Kanunun amacına ve temel ilkelerine uygun ve orantılı olmak kaydıyla; veri sorumlusunun aydınlatma yükümlülüğünü düzenleyen 10., zararın tazminini talep etme hakkı hariç, ilgili kişinin haklarını düzenleyen 11. ve VERBİS'e kayıt yükümlülüğünü düzenleyen 16. maddelerinin uygulanmayacağı haller düzenlenmektedir.

Bu kapsama giren durumlarda dahi kişisel verilerin işlenmesinde aşağıdaki ilkelere uyulması zorunludur.<sup>123</sup>

- Hukuka ve dürüstlük kurallarına uygun olma,
- Doğru ve gerektiğinde güncel olma,
- Belirli, açık ve meşru amaçlar için işlenme,
- İşlendikleri amaçla bağlantılı, sınırlı ve ölçülü olma,
- İlgili mevzuatta öngörülen veya işlendikleri amaç için gerekli olan süre kadar muhafaza edilme.

Kişisel veri işlemenin bütçe, vergi ve mali konulara ilişkin olarak Devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunması için gerekli olması da kısmi istisna kapsamına alınmıştır. KVKK sadece devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunması için gerekli olması halinde kişisel verilerin işlenmesi bakımından istisna getirmektedir. Anayasa'da güvence altına alınmış ve KVKK m. 10 ve 11'de düzenlenmiş olan kişinin kendisiyle ilgili verileri bakımından bilgilendirilme, bu

---

<sup>123</sup> A.e.

verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenme hakları m. 28’de belirlenen istisna hükmünden ayrı olarak değerlendirilmeli ve devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunması için gerekli olması koşuluyla KVKK’dan istisna tutulmuş olsa da Anayasa tarafından güvence altına alınmış olması nedeniyle uygulama alanı bulmalıdır. Görevli ve yetkili kamu kurum ve kuruluşları tarafından, kanunun verdiği yetkiye dayanılarak gerçekleştirilen denetim veya regülasyon görevlerinin yürütülmesi esnasında veri işlenmesi, örneğin vergi müfettişleri tarafından VUK’a uygun şekilde toplanan ve işlenen veriler, vergi idaresi tarafından progamlarda ve bazı sistemlerinde depo edilen, muhafaza edilen, risk analizlerinde değerlendirilen, aktarılan veriler kısmi istisna kapsamında sayılacaktır.

### 1.5.3. Susma Hakkı

Talebe bağlı bilgi toplamada tartışma yaratan hususların başında susma hakkının kullanımı gelmektedir. Susma hakkı, yetkili makamlarca suçlanan kişinin kendini suçlayıcı bir şekilde ifade vermemesi ve buna ek olarak kendi aleyhine delil olabilecek bilgi veya belgeleri vermemek hakkını ifade etmektedir<sup>124</sup>. Bu nedenle bu hakkın kullanım alanını belirlemek, talep üzerine bilgi toplamanın kapsamını belirlenmede de önem arz etmektedir. Çünkü susma hakkının devreye girdiği durumlarda artık yükümlülükten bahsedilmeyecek; bu hakkın kullanılmayacağı durumlarda ise yükümlülük gereği bilgi ve belge paylaşımı söz konusu olacaktır.

Kendisinin ya da yakınının suçluluğu konusunda bilgi sahibi olan kişiye bu bilginin paylaşması için zorlanması ve/veya bu bilgi konusunda açıklama yapmaya yönelik iradesinin etkilenmesi susma hakkının ihlaline neden olacaktır<sup>125</sup>.

Anayasa m. 38/5 “*Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz.*” hükmü ile susma hakkına anayasal temelde bir dayanak getirilmiştir. Ancak

<sup>124</sup> Billur Yaltı, “Vergi Hukukunda Susma Hakkı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 285, Mayıs 2005, s. 24.

<sup>125</sup> Tahir Erdem, “Gizleme Suçu Mu, Susma Hakkı Mı?”, **Mali Pusula Dergisi**, Sayı: 36, Aralık 2007, s. 42.

belirtmek gerekir ki bu hüküm “suç” karşısında kullanılacak bir hak olarak düzenlenmiş olup, idari prosedürde uygulanabilirliği suç isnadı ile sınırlı kalmaktadır.

Vergi kanunları uyarınca vergi ödevlisine tanınan bir susma hakkı söz konusu değildir. Vergi ödevlisinin susma hakkı konusunda başvurabileceği güvence alanı anayasal hükümlerde karşımıza çıkmaktadır<sup>126</sup>.

Yükümlünün suç isnadı karşısında bilgi vermeye, ifade vermeye zorlanması, susma hakkının ihlali olarak kabul edilmelidir<sup>127</sup>. Dolayısıyla susma hakkı kapsamında bilgi vermeyen ve kendi aleyhine olabilecek bir durumla ilgili bilgi açıklamak istemeyen vergi ödevlisine, bu davranışı nedeniyle ceza verilmesi susma hakkının ihlali olarak nitelendirilecektir<sup>128</sup>.

VUK'ta ibraz yükümlülüğünün (ve bu yükümlülüğe yaptırım bağlanmış olmasının (VUK mük. m. 355 ile bilgi ve ibraz ödevini yerine getirmeme fiilinin özel usulsüzlük kabahati olarak VUK m.359/a/2'de ise defter, kayıt ve belgelerin gizlenmesi fiilinin kaçakçılık suçu olarak düzenlenmesinin) susma hakkının ihlali olarak kabul edilip edilemeyeceği konusu ise tartışmalıdır. İlgili tartışma VUK md. 359/a/2 özelinde Anayasa Mahkemesi önüne taşınmıştır. AYM vermiş olduğu kararda<sup>129</sup> *“Vergi ile ilgili defter tutma, saklama ve ibraz etme zorunluluğu yasalarla yükümlülere verilen bir görevdir. Bu görevler yerine getirilmediği takdirde suç oluşmaktadır. İtiraz konusu kural ile herkesin geliri oranında vergiye katılımının sağlanması ve ödenmesi gereken vergi miktarının tespiti için, Vergi Yasası'nda öngörülen defterlerin tutulmasının ve bu defterlerin istendiğinde ibraz edilmesinin zorunlu kılınması, mükellefin Anayasa'nın 38. maddesinin beşinci fıkrasında öngörülen, kendisini suçlama ve bu yolda delil göstermeye zorlanma olarak nitelendirilemez.”* şeklindeki ifadesiyle ilgili hükmün susma hakkına aykırı olmadığına karar vermiştir.

---

<sup>126</sup> Yaltı, “Susma Hakkı”, s. 27.

<sup>127</sup> A.e., s. 29.

<sup>128</sup> Ahmet Erol, “Yeni Türk Ceza Kanunu Karşısında Vergi Mahremiyeti Suçu-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı173, Mayıs 2007, s.33.

<sup>129</sup> AYM, E. 2004/31, K. 2007/11, T. 31.01.2007 (R.G.Tarih-Sayı:18.05.2007-26526).

AİHM de vermiş olduğu kararlarda<sup>130</sup>, susma hakkının gündeme gelebilmesi için suç isnadının varlığı aramakta; suç isnadının söz konusu olduğu durumlarda susma hakkını kullanan ödevliye yaptırım uygulanmasını adil yargılanma hakkının ihlali saymaktadır. Dolayısıyla söz konusu hükmün, AİHM gereği ve Anayasa madde 38 gereği susma hakkına aykırı olduğu belirtilmektedir<sup>131</sup>.

Devamlı suretle ve belirli aralıklarda yapılacak bilgi toplamanın doğası gereği suç isnadı olarak değerlendirilemeyeceği ve bu kapsamda VUK m.149 ve m.150 da düzenlenen yükümlülükler ve kamu kurum ve müesseselerinden talep üzerine bilgi toplama açısından susma hakkından kural olarak söz edilemeyeceği belirtilmektedir<sup>132</sup>. Buna karşın yükümlü ve yükümlüyle muamelede bulunan kişiler bakımından bir suç isnadı söz konusu olduğunda, AİHM kararları gereği susma hakkının devreye girmesi ve bilgi vermemeye bağlı cezaların bu tür durumlarda uygulanmaması gerekir. Buna karşın, susma hakkı tarh yapılmasına engel bir durum olarak kabul edilmemekte, idarenin yükümlünün susma hakkı nedeniyle vermediği bilgiye ulaşamadığı durumlarda resen tarh yapabileceği belirtilmektedir<sup>133</sup>.

#### 1.5.4. Yasallık İlkesi

Temsili demokrasi ve kuvvetler ayrılığının bir gereği olarak, Anayasa'nın 73. maddesinin 3.fıkrasında verginin yasallığı ilkesi benimsenmiştir. Bu hükme göre, *“Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.”*

Vergilendirme yetkisinin ve bu kapsamda vergi alınmasının ancak yasal düzenlemeler çerçevesinde mümkün olması, yasadışı vergi olmaz ilkesinin bir

<sup>130</sup> AİHM, Funke vs. Fransa, Başvuru No: 10828/84, 25.02.1993; John Murray vs. Birleşik Krallık, Başvuru No: 18731/91, 08.02.1996, Saunders vs. Birleşik Krallık, Başvuru No: 19187/91, 17.12.1996, Maksimilian Abas vs. Hollanda, Başvuru No: 27943/95, 26.02.1997, JB vs. İsviçre, Başvuru No: 31827/96, 03.05.2001.

<sup>131</sup> Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2017, s.202.

<sup>132</sup> Cansu Dağ, “Yükümlü Hakları Bağlamında Türk Vergi Usulünde Bilgi Toplama Yöntemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 369, Haziran 2019, s.156.

<sup>133</sup> Gamze Gümüşkaya, “Vergi Hukukunda İspat”, Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul, 2015, s.524.

gereğidir<sup>134</sup>. Bunun yanında yasadız vergi olmaz ilkesinin tarihsel kökenini oluşturan temsilsiz vergi olmaz ilkesi de<sup>135</sup>, yasallık ilkesinin birey yönünden bir başka boyutunu temsil etmektedir. Yasa koyucunun vergi hukukunda ancak yasa ile düzenleme yapabilme yetkisini devredememesi (yetki yasağı) de yine yasallık ilkesinin bir sonucu olarak değerlendirilmektedir<sup>136</sup>.

Anayasa Mahkemesi bu düzenlemeyi yasama organının vergiye ilişkin asgari unsurları düzenlemesi gerektiği şeklinde yorumlamaktadır<sup>137</sup>. Anayasa Mahkemesi'ne göre, *“Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olmaması için, vergilendirmede, vergiyi doğuran olayın ve vergilerin matrah ve oranlarının yukarı ve aşağı sınırlarının, tarh ve tahakkuklarının, tahsil usullerinin, yaptırımlarının ve zamanaşımı gibi belli başlı temel öğelerinin yasalarla belirlenmesi gerekir.”*<sup>138</sup>

Anayasa Mahkemesi temel unsurları sınırlı sayım (numerus clausus) yöntemi ile belirlememiş; açıkça anmış olduğu unsurlar dışında kalan unsurların da temel unsur olarak kabul edilebilmesinin önünü açık tutmuştur. Vergi yasasının vergi ile ilgili tüm ana öğeleri içermesini ifade eden bu ilke, verginin belirli olması boyutuyla yakından ilişkilidir<sup>139</sup>. Bilgi toplama kurumu da vergilendirmeye ilişkin temel bir öge olduğundan, buna ilişkin düzenlemelerin yasa ile yapılması gerekmektedir. Bu noktada VUK'un mük. 257. maddesi ile 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun<sup>140</sup> 4. maddesinin irdelenmesi gerekmektedir.

VUK'un yukarıda anılan 257. maddesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı'na devamlı bilgi verme ödevi ile ilgili olarak yükümlü grupları itibariyle yükümlülük getirme yetkisi verildiği görülmektedir.

<sup>134</sup> Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s.16.

<sup>135</sup> **A.e.** s.16.

<sup>136</sup> **A.e.**,s.17.

<sup>137</sup> Anayasa Mahkemesi, 16.01.2003 tarihli ve E.2001/36, K.2003/3 sayılı kararı; 16.01.2003 tarihli ve E.2001/36, K.2003/3 sayılı kararı.

<sup>138</sup> Anayasa Mahkemesi, 15.10.2009 tarihli, E.2006/124, K.2009/146, sayılı kararı. (RG Tarih-Sayı: 08.01.2010-S.27456).

<sup>139</sup> Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s.18.

<sup>140</sup> Kanunun yayımı RG Tarih-Sayı: 31/3/2005-25772 (mükerrer).

Vergi hukukunda yasallık ilkesi gereği asli düzenleme yetkisi yasama organındadır. Yasama organının teknik ve uzmanlık gerektiren konularda bu düzenleme yetkisini idareye devredebileceği söylenebilirse de, bunu aşan, yükümlülük getiren düzenlemelerin idare tarafından yapılamayacağını belirtmek gerekir.

4369 sayılı Kanun'dan önce yürürlükte bulunan VUK mükerrer 257. maddesinin ilk fıkrası<sup>141</sup> Anayasa Mahkemesi'ne iptal talebiyle götürülmüştür<sup>142</sup>. Anayasa Mahkemesi, *“zorunlu belge düzenleme alanının genişlemesiyle yükümlünün vergi matrahında bir artışa neden olunmaktadır. Ancak, bu zorunluluk olmasa da vergi matrahı gerçek kazançları kapsamak durumundadır. İdare, bu gerçek durumu ortaya çıkarmanın önlemlerini almaktadır. Dolayısıyla idarenin matraha doğrudan müdahalesi söz konusu değildir, idare, belge düzeninde değişiklik yapmakla yasanın uygulanmasına açıklık getirmekte ve vergi kaçırılmasını önlemeye çalışmaktadır. Çünkü asıl olan herkesin gelir elde ettiği kadar vergi ödemesidir. Bakanlığa verilen yetki vergi kaçırmayı önleyici bir oto kontrol sağlamayı amaçlamaktadır. Bu durum karşısında, belge düzeninde değişiklik yapma yetkisini içeren 213 sayılı Vergi Usul Yasası'nın "Mükerrer 257. Maddesi"nin birinci fıkrası, idareye verginin yükümlüsü, konusu, matrahı ve vergiyi doğuran olay gibi temel öğelerinde değişiklik yapmaya yetki vermediğinden, Anayasa'nın 73. maddesine aykırı değildir.”* demek suretiyle iptal talebini reddetmiştir.

Bilgi verme ödevi özelinde ise, bu ödevde aykırılığa yaptırım bağlanmış olması konuyu başka bir boyutta ele almayı gerektirmektedir. Bu nedenle kabahatler

---

<sup>141</sup> İptali istenen düzenleme şöyle idi: *“Maliye ve Gümrük Bakanlığı, mükellef ve meslek grupları itibarıyla muhasebe usul ve esasların tespit etmeye, bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi mecburiyetini kaldırmaya, vergi kayıp ve kaçacağını önlemek amacıyla tutulmakta olan defter ve belgelere ilaveten tutulması veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva edeceği ususları belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bunlar için tasdik, muhafaza ve ibraz mecburiyeti koymaya ve kaldırmaya bedeli mukabilinde basıp dağıtmaya veya üçüncü şahıslara bastırıp dağıttırmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya ve makineli kasa kullanırmaya ve vergi ziyanın önlenmesi, vergi ödemeyi teşvik bakımından, vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili olarak levha kullanırma ve asma mecburiyeti getirmeye ve kaldırmaya yetkilidir.”*

<sup>142</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.1991 tarih ve Esas Sayısı: 1990/29 Karar Sayısı: 1991/37 kararı, (RG Tarih-Sayı: 05.02.1992-21133.



hukukunun genel esaslarını da anmak gerekir. Kabahatler Kanunu'nun 4. maddesine göre, “*Hangi fiillerin kabahat oluşturduğu, kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi; kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriği, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilir.*”.

Bu düzenleme ile yasa koyucunun kabahatlerde yasallık ilkesini benimsemediği görülmektedir. Düzenlemenin Anayasa m. 38'e aykırı olup olmadığı konusunda ise ilk olarak belirtmek gerekir ki, yasallık ilkesinin doğal bir sonucu olarak düzenlenen idarenin düzenleyici işlemleri ile ceza ihdas edemeyeceğine yönelik yasağın kabahatler hukukunda uygulanmaması için herhangi bir gerekçe mevcut değildir<sup>143</sup>. Kabahatler Kanunu'nun ilgili düzenlemesinin Anayasa'ya aykırı olduğu belirten görüşe karşın;<sup>144</sup> kabahatler hukukunda yasallık ilkesinin bulunmasının zorunlu olmadığını belirten görüş de mevcuttur<sup>145</sup>.

Konu ile ilgili olarak VUK mükerrer 257. maddede getirilen zorunluluklara uymayanlara özel usulsüzlük cezası kesilmesini öngören<sup>146</sup> VUK mükerrer 355. maddesinin iptal talebiyle Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmuştur<sup>147</sup>. Anayasa Mahkemesi “*Maliye Bakanlığı'na yetki yasayla verilmiştir. Bu yetkiye dayanılarak, genel nitelikte olan tebliğlerle yapılan düzenlemeler Resmî Gazetede yayımlanmakta, mükelleflere hangi zorunlulukların getirildiği duyurulmakta ve güvence sağlanmaktadır.*

*Suç sayılan eylem ve cezası yasada gösterildikten sonra yasama organının uzmanlık ve yönetim tecrübesine ilişkin konularda önlemler alınması amacıyla yürütme organına yetki vermesi, suçun idari düzenlemelerle ortaya konulması*

---

<sup>143</sup> Altan Rençber, **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri**, 1. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2017, s.183 vd.; Saban, **a.g.e.**, s.477.

<sup>144</sup> Rençber, **a.g.e.**, s.183 vd.

<sup>145</sup> Tahir Erdem, “Vergisel Kabahatlerin Tanımlanmasında Çerçeve Kanun Hükmünün İdarenin Düzenleyici İşlemiyle Doldurulmasının Kanunilik İlkesi Yönünden Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 276, Eylül 2011. Yazar buna karşın “Kabahatler Kanunu'nda idare lehine oluşturulan bu esnek alan, kanunilik ilkesinin bir istisnası olmayıp, ancak, kapsam ve koşulları kanunla belirlenen çerçeve hükmün içinin idare tarafından doldurulması yönünde teknik bir uygulamadır.” demektedir.

<sup>146</sup> Bu konu çalışmanın üçüncü bölümünde detaylı olarak incelenecektir.

<sup>147</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 13.1.2011 tarih ve Esas Sayısı : 2009/21 Karar Sayısı : 2011/16 sayılı kararı (RG Tarih-Sayı: 02.04.2011-27893).

*anlamına gelmez.”* demek suretiyle iptal talebini reddetmiştir. Görüldüğü üzere Anayasa Mahkemesi’ne göre, mükerrer 257. madde çerçeve bir hükümdür ve idarenin düzenleme yetkisine yasal bir dayanak oluşturmaktadır. Ancak yasallık ilkesi yetkinin yasa ile devredilebilmesine izin veren bir ilke olarak yorumlanmamalıdır.

Dolayısıyla kanaatimizce, karşılığında yaptırım öngörülen vergisel ödevlerin muhakkak yasa ile yapılması gerekmektedir. İdarenin bu konuda düzenleme yetkisi olmamalıdır; ancak idareye teknik ve uzmanlık gerektiren konularda usul ve esas belirleme ve yasal düzenlemeleri yorumlama yetkisi verilebilecektir.

Bir başka tartışma konusu ise VUK 149. maddesi ve bununla bağlı olarak mükerrer 257. maddenin genel bir şekli ödev getirme yetkisi verip vermediğini tespitidir. Örneğin elektronik tebligatla ilgili zorunlulukların bilgi verme yükümlülüğünün kapsamı ve maddi içeriği ile bir ilgisi bulunmamasına rağmen, 456 sayılı VUK Genel Tebliği’nde bu düzenlemenin yasal dayanağı VUK 149. madde olarak ifade edilmektedir. Bu durum, şekli bir ödevi yerine getirme zorunluluğunun, bir denetim aracı olan “bilgi toplama” kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmadığı ve bununla bağlantılı olarak vergilendirme sürecinde genel çerçevesi yasal düzenleme ile belirlenmemiş bir temel ögenin kapsam ve sınırlarının idarece belirlenmesinin vergide yasallık ilkesine aykırılık teşkil ettiği şeklinde yorumlanmaktadır<sup>148</sup>.

#### **1.5.4. Eşitlik İlkesi**

Anayasa m. 10’da düzenlenen kanun önünde eşitlik ilkesine göre, “*Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir*”. Vergi ödevinin düzenlendiği 73. maddenin ilk fıkrasına göre ise; “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*”. Bu iki hüküm

---

<sup>148</sup> İnci Solak Akman, “Türk Vergi Hukukunda Norm Koyma ve Normun Uygulanmasında Kronikleşmiş ‘Yetkilendirme’ Sorununa Yeni Bir Örnek: Elektronik Ortamda Tebliğ Usulüne İlişkin Düzenlemeler”, **Ankara Barosu Dergisi**, 2016/2, s.277-278.

birlikte göz önünde bulundurulduğunda, vergi ödevi ilişkisi içinde herkese kanun önünde eşit davranılması gerekmektedir.

İlkeyi çalışmanın konusu üzerinden yorumlayacak olursak ilk olarak, VUK mükerrer 257. maddesinin 4.fikrasında yer alan 149. Maddede yer alan devamlı bilgi toplama yetkisinin “yükümlü grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulatma ya da belirleme” ifadesi üzerinde durulması gerekmektedir. Yasa önünde eşitlik, her açıdan herkesin aynı kurallara tabi olacağı anlamına gelmemektedir. Kimilerinin haklı bir nedene dayanarak farklı kurallara tabi tutulmaları eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmayacaktır. Durum ve hukuki statü gibi özellikler, kimileri için farklı kurallar öngörülmesini ve farklı uygulamaları gerekli kılabilir. Bu noktadan hareketle AYM “*Hukuksal durumları ve konuları ayrı olan mükelleflerin faaliyet alanlarına, beyanname türlerine ve mükellef gruplarına göre ayrı ayrı düzenlemeye bağlı tutulmasının*” Anayasa'nın 10. maddesine aykırı olmadığı sonucuna ulaşmıştır<sup>149</sup>.

Belirtmek gerekir ki bilgi toplama ile ilgili olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın farklı yükümlü gruplarına farklı ödevler getirmesi ancak haklı nedenin varlığı ile meşruiyet kazanabilmektedir. Haklı neden olmaksızın bir farklılaştırmanın öngörülmesi ise eşitlik ilkesine aykırılık oluşturacaktır.

### **1.5.5. Hukuki Güvenlik İlkesi**

Hukuki güvenlik ilkesi, herkesin tabi olacağı ve karşı karşıya kalacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi ve buna göre davranması, başka bir deyişle düzene güvenebilmesini ifade etmektedir<sup>150</sup>. Hukuk devleti, devletin yetkilerini önceden belirlenmiş kurallara bağlayarak kişilere karşı bu yetkinin keyfi kullanımının önlenmesi amacıyla geliştirilmiş bir ilkedir. Yapılacak iş ve işlemleri ve idari uygulamaları önceden bilme imkânı sunması nedeniyle bu ilke, hukuk kurallarının istikrarlı ve uyumlu bir şekilde uygulanacağına yönelik verilecek olan güvenceyi de

<sup>149</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 26.6.1996 tarihli ve Esas Sayısı : 1996/5, Karar Sayısı : 1996/26 sayılı kararı. (RG Tarih-Sayı: 30.06.2001-24448).

<sup>150</sup> Temel Gürdal/ Şebnem Ekeryılmaz, “Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Danıştay Kararları Işığında İncelenmesi”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Ağustos 2018, Cilt 13, Sayı 2, s.205.

içerir. Somut olay gerçekleştiğinde bireyin kendisine uygulanacak kuralı bilmesi, hukuk devletinin ve onun bir uzantısı olan hukuki güvenlik açısından olmazsa olmazdır<sup>151</sup>.

Kişilerin hukuka uygun davranabilmeleri için, öncelikle hukuk kurallarını bilmeleri ve bildikleri bu kuralları anlayarak özümsemeleri gerekir. Kuralın salt düzenlenmiş olması bu anlamda yeterli kabul edilmemelidir; bu kuralların anlaşılabilir bir dilde, ulaşılabilir bir biçimde ve uygulanabilir özellikte de olması gerekmektedir<sup>152</sup>. Bütün bunlar hukuki güvenlik ve belirlilik ilkelerinin sonuçları ve hukuk devletinin de temel taşlarını oluşturmaktadır.

Vergi denetimi yolu olan bilgi toplamaya ilişkin kuralların da önceden belirli bir şekilde öngörülmüş olması gereklidir. Bunun için de bilgi toplamaya ilişkin kuralların ya açıkça yasada öngörülmesi ya da düzenleyici işlemlerin ulaşılabilirliğinin ve öngörülebilirliğinin sağlanması gerekmektedir. VUK Genel Tebliğlerinin Resmî Gazete’de yayımlanması bu şartların gerçekleştirilmesine hizmet etmektedir.

## **1.5. 6. Vergi Mahremiyeti İlkesi**

### **1.5.6.1. Vergi Mahremiyeti Kavramı**

Arapça haram kelimesinden türemiş olan mahrem sözcüğü<sup>153</sup> Türk Dil kurumunda “başkalarına söylenmeyen, gizli”; mahremiyet ise “gizlilik” olarak tanımlanmaktadır<sup>154</sup>.

Mahremiyet esasında kişinin kendi hakkındaki bilgileri kontrol etmesini ve bu kapsamda otonomi hakkını içermektedir<sup>155</sup>.

<sup>151</sup> Coşkun Can Aktan, “Anayasal İktisat Ve Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi”, **Hukuk Ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, Cilt 9, Sayı 2, 2017, s.103.

<sup>152</sup> Aktan, **a.g.e.**, s.110.

<sup>153</sup> Ferit Develioğlu, **Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lügat**, 17. Bası, Ankara, 2000’den aktaran, Güneş, Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sayıştay, s.1855, dipnot 9.

<sup>154</sup> Türk Dil Kurumu, **Büyük Türkçe Sözlük**, (çevrimiçi: <https://sozluk.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 04.11.2019)

<sup>155</sup> Güneş, Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sayıştay, s.1856

Modern toplumlarda bir hak olarak kabul gören “özel hayatın gizliliği”, vergi hukukunda “vergi mahremiyeti” başlığı ile kendine yer edinmektedir<sup>156</sup>. Bu haliyle vergi mahremiyeti temel hak ve özgürlüklerin korunması bakımından hukuksal güvenlik ilkesinin bir uzantısıdır. Kaynağını AİHS m.8 ve Anayasa m. 20’den alan vergi mahremiyetinin, yükümlüye/sorumluya geniş anlamda ödevliye, vergi idaresi tarafından edinilen bilgilerin vergilendirme amacı dışında kullanılamayacağına dair bir teminat verdiği ifade edilmektedir<sup>157</sup>.

Devlet egemenlik yetkisine dayanarak vergilendirme yaparken veya kişilerin vergi ödevlerine uygun hareket edip etmediklerini araştırırken bireylerin başkası tarafından bilinmesini istemediği şahsi ve mali bilgilerine vakıf olabilmektedir<sup>158</sup>. Vergi ödevlisinin vergiyi doğuran olaylarla ilgili olarak vergi idaresine tam ve eksiksiz bilgi vermesi, bilgi verirken çekinmemesi ve böylece bilgileri gizlememesi vergi mahremiyetinin korunması ile mümkün olmaktadır<sup>159</sup>. Bu nedenle bilgi toplama ile vergi mahremiyeti birbiriyle çok yakından ilişkili iki kurumdur.

Vergi mahremiyeti kapsamında korunan bilgiler, vergi ödevlisinin şahsi sırları, ticari sırları ve meslek sırları<sup>160</sup> olarak belirtilebilir<sup>161</sup>. Şahsi sırlar, kişinin üçüncü kişilerden gizlediği ya da sadece kendi isteği doğrultusunda üçüncü kişilerle paylaştığı bilgileri içeren “gizlilik alanı” içinde bulunan ve kişinin kendi iç dünyasına ait sırları ifade ederken; ticari sır, ticari işletmelerin, işletmeleri ile ilgili her türlü gizli bilgiyi, meslek sırrı ise bir mesleğin icrası sırasında öğrenilen, sır

---

<sup>156</sup> Güneş, Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sayıştay, s.1847. Övül Çölgezen Batun, “Vergi Mahremiyeti Ve Açıklık”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 453, Mayıs 2019, s.19.

<sup>157</sup> A.e. Güneş, s.1858, a.g.e. Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı, a.g.e. s.114.

<sup>158</sup> Güneş, Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sayıştay, s.1856; Erdem Utku ÇAKIR, “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçunda Hukuka Uygunluk Sebepleri”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, 2013, Sayı:13, s. 353’ten aktaran, Erdem Ateşagaoglu, Vergi Mahremiyetinin İhlali veya Sırrın İfşası Suçunu İşleyenler Hakkında Uygulanması Gereken Ceza Hükümlerinin Değerlendirilmesi, **Maliye Araştırmalar Dergisi**, Mart 2019, Cilt:5 S:1.

<sup>159</sup> Güneş, Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sayıştay, s.1847.

<sup>160</sup> Bir vergi sırrının meslek sırrı olarak nitelendirilebilmesi için öğrenilen sır ile icra edilen meslek arasında ilişkinin varlığı gerektiği yönünde bkz. Güneş, Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sayıştay, s.1856

<sup>161</sup> Gülşen Gedik, “Vergi Mahremiyeti Kapsamındaki Bilgilerin Basında Yayınlanması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 317, Ocak 2008, s.128.

sahibi tarafından açıklanmaması öngörülen ve objektif olarak başkaları tarafından bilinmeyen, bireyin özel yaşamına ilişkin bilgi ve olayları ifade etmektedir<sup>162</sup>.

VUK m. 5 metninde geçen “...sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları...” kavramı göz önünde bulundurulduğunda, yasakoyucunun vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgilerin maddede belirtilenlerle sınırlamadığı ve bu sayılanlar dışında diğer bazı bilgilerin de vergi mahremiyeti korumasından yararlanabileceği anlaşılmaktadır<sup>163</sup>.

Vergilendirme faaliyeti kapsamında vergi mahremiyeti, vergi uygulaması dolayısıyla vergi idaresinin öğrendiği kişisel ve ticari sırların<sup>164</sup> mutlaka, her koşulda, gizli kalacağını ifade etmektedir. Bu kapsamda yalnızca vergi ödevlisinin kendisinin verdiği bilgiler değil, vergi idaresinin bizatihi kendi faaliyetleri sonucu ulaştığı tüm bilgiler bu kapsamdadır<sup>165</sup>. Vergi mahremiyeti kavramı kapsamına vergi ödevlisinin ürün/ hizmet fiyatları, indirimler, ödeme koşulları veya borç kredisi durumu hakkındaki bilgileri dahil edilir<sup>166</sup>.

Belirtmek gerekir ki yalnızca yükümlüye ilişkin bilgilerin değil; aynı zamanda yükümlüyle ilgili kimselere ilişkin bilgilerinin de koruması gerekmektedir<sup>167</sup>. İlgili kimse kavramı, temel hak ve özgürlüklerin geniş yorumlanması gerekliliğinden hareketle vergi yükümlüsünün doğrudan veya dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tüm kişileri kapsar şekilde anlaşılmalıdır<sup>168</sup>. Bu kapsamda vergi yükümlüsünün eşi, usul ve furuu ve civar hısımları ile<sup>169</sup> vergi yükümlüsünün iktisadi faaliyeti nedeniyle ilişkide bulunduğu gerçek ve tüzel kişilere ilişkin bilgiler

---

<sup>162</sup> **A.e.**

<sup>163</sup> Erol, **a.g.e.**,s.247; Tahir Erdem, “Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Yeni Ceza Yasası Sonrasında Bu Suça Uygulanacak Ceza-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.155, Kasım 2005, s.250.

<sup>164</sup> Esra Ekmekci Çalıcıoğlu/Erdem Ateşagaoglu, “Protection Of Tax Payer’s Commercial Data Within The Scope Of Turkish Tax Law”, **International Social Sciences Studies Journal**, Vol:5, Issue:32, 2019 April, s.1778. Yazarlar VUK madde 5 metninde açıkça yazmıyor olsa bile “gizli kalması lazım gelen diğer hususlar” ibaresinden ticari sırların da bu kapsamda olduğunu belirtmektedir.

<sup>165</sup> Güneş, Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sayıştay, s.1848.

<sup>166</sup> Esra Ekmekci Çalıcıoğlu/Erdem Ateşagaoglu,**a.g.e.**, s.1778.

<sup>167</sup> **A.e.** s.1778.; Güneş, Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sayıştay, s.1853

<sup>168</sup> Güneş, Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sayıştay, s.1853.

<sup>169</sup> Elif Sonsuzoğlu, “Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 141; 2000, s.125.

de bu kapsamdadır<sup>170</sup>. Tüzel kişilerin madde kapsamında olmasından hareketle vergi ödevlisi teşebbüslerin çalışanlarının, çalışanlara yapılan ödemelerin, teşebbüsün üretim ve satım teknikleri gibi bilgilerin de mahremiyet kapsamında olduğunu belirtmek gerekir. Vergi mahremiyeti bu yönüyle işletmelerin bilimsel, teknolojik ve diğer sırlarının rakip firmalar tarafından öğrenilmesini ve böylece haksız kazanç elde edilmesini de engelleme işlevi görmektedir<sup>171</sup>.

Buna karşın şirket sermayesi, kurucu isimleri, şirket adresi gibi şirket ana sözleşmesinde yer alan ve herkes tarafından bilinebilir olan bilgilerin gizliliğini ilgilinin haklı bir çıkarı olmadığından bu bilgilerin saklı tutulması zorunlu görülmemektedir<sup>172</sup>.

Vergi yükümlüsünün yanında aynı zamanda vergi sorumlusunun da, yani geniş anlamda vergi ödevlisinin ve onlarla ilişkili 3. kişilerin de aynı korumadan yararlanması gerektiği düşünülmelidir<sup>173</sup>. Ödevlilerin vergilendirme sürecinde idareye vermek zorunda oldukları bilgilerin gizli kalacağını ve üçüncü kişilere karşı açıklanmayacağını bilmeleri, idareye karşı güven duymalarını, doğru bilgi ve beyan vermelerini de sağlayacaktır<sup>174</sup>. Yani esasında, vergileme amacıyla ilgili olarak, vergi ödevlisinin devletten bilgi gizlemeden, çekinmeden, vergi ile ilgili maddi gerçekleri verileri, vergi idaresine vermesinin sağlanması ile verginin doğru ve sağlıklı şekilde alınmasına da olanak sağladığı ifade edilmektedir<sup>175</sup>.

İktisadi faaliyette bulunan vergi ödevlilerine ait bazı bilgilerin bilinmesi ve/veya açıklanması/ifşa edilmesi, yükümlülerin ekonomik kuvvetinin veya saygınlığının ya da etkinliğinin zedelenmesine neden olabilir. Bu bağlamda bazı bilgilerin iktisadi ve hukuki bakımdan önemli bir değer taşıdığı dikkate

<sup>170</sup> Esra Ekmekçi Çalıcıoğlu/Erdem Ateşagaoglu, **a.g.e.**, s.1853; Selenge Banu Uyanık, “Vergilendirme İlişkisi ve Özel Yaşamın Gizliliği”, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2008, s.49.

<sup>171</sup> Güneş, Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sayıştay, s.1857.

<sup>172</sup> Esra Ekmekçi Çalıcıoğlu/Erdem Ateşagaoglu, **a.g.e.**, s.1778; Şenyüz, **a.g.e.**, s. 430.

<sup>173</sup> Esra Ekmekçi Çalıcıoğlu/Erdem Ateşagaoglu, **a.g.e.**, s. 1779. Çetin Arslan, “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu (VUK md. 362)”, **Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, s, 15-30. Güneş, Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sayıştay, s. 1847-1876.

<sup>174</sup> Ferhat Alemdar, “Vergi Mahremiyetinin Bilgi Edinme Hakkı Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 350, Ekim 2010, s. 86; Mevlüt Karademir, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 273, Haziran 2011, s. 171.

<sup>175</sup> Güneş, Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sayıştay, s. 1847.

alındığında<sup>176</sup> vergi idaresinin yükümlüyle ilgili sahip olduğu mahrem bilgilerin korunmasının önemi daha açık bir şekilde ortaya çıkacaktır. Zira, ekonomik faaliyetlerde bazı bilgilerin bilinmesi veya açıklanması, yükümlüler, işletmeler, kişiler açısından ekonomik gücün, itibarın azalması yahut ortadan kalkmasına örnekse fiyat hesaplamaları, pazarlama ağları gizli tutulan herhangi bir mali unsur yahut patent ya da know-how gibi gizli kalması gereken unsurların başkalarınınca bilinmesi potansiyel zarar tehlikesi taşımaktadır<sup>177</sup>. Vergi ödevleri ile ilişkide bulunan karşı taraf bakımından da mahremiyetin korunması gerekmektedir<sup>178</sup>. Vergi mahremiyetinin hukuk sistemi içinde korunması, yükümlülerin vergi dairesine karşı güveninin tesisini ve ticari rakiplerine karşı yükümlülerin korunmasını sağlayacak ve buna ek olarak vergilerin toplanmasında otokontrolün sağlanmasına ve vergi uygulamasında kolaylık yaratmasına yardımcı olacaktır<sup>179</sup>. VUK 5. maddesinde düzenlenen vergi mahremiyeti, vergi ödevlileri ile idare arasında karşılıklı güven oluşmasına zemin hazırladığı gibi vergi toplamadaki verimliliğin artırılmasını da amaçladığı belirtilmektedir<sup>180</sup>.

Bu bağlamda bilgi toplayan vergi idaresi ve maddede sayılı olanlar vergi mahremiyeti sınırlandırmaları içerisinde hareket etmek zorundadır. Kural olarak vergi idaresi kendi eriştiği bilgilerin yanı sıra, vergi ödevlisinin kendisine sunduğu bilgileri yahut verileri korumak, açıklamamak ve kullanmamak zorundadır<sup>181</sup>.

### 1.5.6.2. Vergi Mahremiyetine Uymakla Yükümlü Olanlar

Vergi mahremiyeti, VUK'un 5. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre,

*-Vergi işlemleri ve incelemeleri ile uğraşan memurların,*

*-Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanların,*

---

<sup>176</sup> Erol, **a.g.e.**, s.35.

<sup>177</sup> Şenyüz, **a.g.e.**, s.430.

<sup>178</sup> Esra Ekmekçi Çalıcıoğlu/Erdem Ateşaoğlu, **a.g.e.**, s.1778.

<sup>179</sup> Ayrıntılı açıklamalar için bkz. Erol, **a.g.e.**, s.114-117.

<sup>180</sup> Hilmi Ünsal, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin Sağladığı Yararlar ve Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler", **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakülte Dergisi**, Sayı:141, s.133. Benzer yönde bkz. Şafak Ertan Çomaklı, "Mahremiyet Kavramı ve Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 312, Ağustos 2007, s.136;

<sup>181</sup> Güneş, Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sayıştay, s.1848.



-Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenlerin,

-Vergi işlerinde kullanılan bilirkişilerin,

-Vergi odevlilerinin bilgilerini, herhangi bir Kamu Kurum ve Kuruluşunun Özel Kanunları uyarınca, adli ve idari soruşturmalar yoluyla edinenlerin<sup>182</sup>, vergi tahsilati yapacak bankalar, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlar ve 3568 sayılı kanun çerçevesinde birlik ve meslek odalarında görevli olanların<sup>183</sup> görevleri dolayısıyla, yükümlü ve yükümlüyle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine taalluk eden öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken diğer hususları ifşa edemeyecekleri ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefine kullanamayacakları hüküm altına alınmıştır. Ayrıca vergi gelirleri üzerinde vergi alacağının geçtiği tüm bütün evrelerde anayasal denetim yetkisine sahip olan Sayıştay mensupları ve çalışanlarının da vergi mahremiyeti kapsamında öğrendikleri gizli kalması gereken hususları ve sırları ifşa edemeyecekleri, kendileri yahut başkası yararına kullanamayacakları ifade edilmektedir<sup>184</sup>. Bu kişiler sınırlı sayıda (numerus clausus) olup, yorum yoluyla listeyi genişletebilmek mümkün değildir<sup>185</sup>.

Maddenin müteakip fıkrasında; madde metninde sıralanan kimselerin bu görevlerinden ayrılışları dahi bu yasağın devam edeceğine hükmolunmuştur. Bu kişiler görevleri sona erse de, vergi mahremiyetini ihlal etmeme yükümlülükleri devam edecektir<sup>186</sup>. Ancak bu kişilerin görevleri sona erdikten sonra vergi mahremiyetinin ihlali suçunu işlemiş olmaları, gizli kalması gereken hususu göreve devam ederken öğrenmiş olmalarına bağlıdır<sup>187</sup>.

Vergi mahremiyeti kuralının , “görevleri dolayısıyla” yükümlü ya da yükümlüyle ilgili kişilerin sırlarını öğrenen kişiler yönünden bağlayıcı olduğu, görevin yerine getirilmesi dışında, başka sebeplerle öğrenilen sırların açıklanmasının

<sup>182</sup> Bu kategori VUK md.5’in ilk fıkrasındaki listede yer almıyor olsa da 2018 yılında eklenen 5. fıkradan çıkarılmaktadır. Bkz. Esra Ekmekci Çalicioğlu/Erdem Ateşagaoglu, **a.g.e.**s.1779-1780.

Güneş, Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sayıştay, s.1865.

<sup>184</sup> A.e. s. 1873.

<sup>185</sup> Esra Ekmekci Çalicioğlu/Erdem Ateşagaoglu, **a.g.e.** s.1779; Güneş, Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sayıştay, s.1855. Sonsuzoğlu, **a.g.e.**, s. 121.

<sup>186</sup> Oktar, **a.g.e.**, s. 406.

<sup>187</sup> Sonsuzoğlu, **a.g.e.**, s. 121. Uyanık, **a.g.e.**, s.54

mahremiyetin ihlali sayılmadığı ifade edilmektedir<sup>188</sup>. Vergi muameleleri ile uğraşan memurlar; vergi idaresinin hiyerarşisi içinde farklı ve çeşitli pozisyonlarda görev alıp vergisel işlemleri yürüten kimselerdir. Vergi idaresinin, vergi sürecinin çeşitli aşamalarında görev yapan birçok çalışanı vardır. Bazıları tarh/tahakkuk aşamasındaki işlemleri takip eder, bazıları ise vergi denetimi yapar. Ayrıca, vergi idaresi tarafından istihdam edilmeyen ancak vergi ile ilgili herhangi bir işlemi yapmak adına alınan kararların bildirimlerine hizmet eden postacı gibi çeşitli nedenlerle vergi işlemleri yapmak üzere görevlendirilmiş başka kişiler de bu kapsamdadır<sup>189</sup>. Ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığının ana ve yan hizmet birimlerinde çalışanlar da vergi işleriyle uğraşan memurlar kapsamındadır<sup>190</sup>.

Vergi denetimi kapsamında arama yapılması durumunda, arama kararı veren hakim, bu aramada görevli olan polis memurları da bu anlamda vergisel bir muamelede görev yürütmüş sayılır<sup>191</sup>. Vergi incelemesi ile uğraşan memurlar ise “İncelemeye Yetkililer” başlıklı 135. maddede sayılmış olup, buna göre; “vergi incelemesi, vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır.” Gelir İdaresi Başkanlığı’nın (GİB) taşra ve merkez teşkilatı içinde müdür sıfatıyla görev yapanlar her durumda vergi incelemesi konusunda yetki sahibi olarak hüküm altına alınmıştır. Ancak burada sözü edilen inceleme kavramını yoklama ve diğer vergi denetimleri şeklinde geniş anlamak gerekecektir<sup>192</sup>.

Vergi mahkemeleri ve bölge idare mahkemelerinde ve Danıştay’da görevli olanlar; yalnızca HSK bünyesinde görev yapan hâkim-savcıları ifade etmemektedir<sup>193</sup>. Anılan mahkemelerde görev alan raportörler, teftiş işlerinde

---

<sup>188</sup> Oktar, **a.g.e.**, s. 406.

<sup>189</sup> Esra Ekmekci Çalıcıoğlu/Erdem Ateşaoğlu, **a.g.e.** s.1779

<sup>190</sup> Güneş, Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sayıştay, s.1863.

<sup>191</sup> Güneş, Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sayıştay, s.1863; Savaş Demircan “Vergi Mahremiyetinin Yeniden Yapılandırılması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 313, Ekim 2014, s.185; Uyanık, **a.g.e.**, s.47.

<sup>192</sup> Sayıştay denetimlerinde görevli kişilerin de bu kapsamda olduğu yönünde bkz. Güneş, Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sayıştay, s.1863.

<sup>193</sup> Esra Ekmekci Çalıcıoğlu/Erdem Ateşaoğlu, **a.g.e.**, s.1779

görevlendirilen personel ve yazı işlerinde çalışan memurlar da aynı kavrama dâhildir<sup>194</sup>.

Vergi Kanunlarına Göre Kurulan Komisyonlara İştirak Edenler; Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenlerden kastedilen takdir, tadilat, uzlaşma ve benzeri komisyonlara devlet memuru statüsünde olsun ya da olmasın, bu komisyonları çalışmalarına iştirak edenlerin tümünü kapsamaktadır<sup>195</sup>. Bu komisyonlara yasa gereğince katılan meslek odası üyeleri ve yazı işleri çalışanı, katipler de bu madde kapsamındadır<sup>196</sup>.

Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler; vergilendirme ve vergi incelemesi sürecinin herhangi bir aşamasında görüşlerine başvuru bilirişiler bu kapsamdadır. Çeşitli teknik konularda özel bilgileri ve uzmanlığı yargı organları tarafından kullanılan bilirkişiler, kendilerine tahsis edilen ihtilaf durumlarının incelenmesi sırasında haberdar oldukları vergi ödevlilerinin bilgilerini gizli tutmakla yükümlüdür. Bilirkişi, bir vergi anlaşmazlığını veya vergi ile ilgili adli bir talebi çözmek için bir kamu otoritesi veya mahkeme tarafından atanan kişidir<sup>197</sup>. Burada resmi bir görev verildiğinden, bilirkişi bir serbest meslek sahibi olsa bile, TCK'nın 6/1-c maddesinin hükmüne göre "kamu görevlisi" olarak kabul edilmelidir<sup>198</sup>. Bu kişiler, çözümü teknik bilgi gerektiren konularda, karar verilmesinde yardımcı olmak üzere bazen ihtiyari bazen de mecburen başvuru kişilerdir<sup>199</sup>. Vergi gizliliği kuralı olarak da adlandırılan<sup>200</sup> vergi mahremiyetinin ihlal yasağının yargı organları karşısında değişik bir görünüme büründüğü görülmektedir<sup>201</sup>. Yargı organlarının yanı sıra takdir komisyonları da özel ve teknik bilgi gerektiren konularda bilirkişiye başvurabilmektedir. Bu durumda da yine bilirkişiler mahremiyete uymakla yükümlüdür<sup>202</sup>.

<sup>194</sup> Güneş, Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sayıştay, s. 1863; Demircan, **a.g.e.**, s.186.

<sup>195</sup> Alemdar, **a.g.e.**, s.88.

<sup>196</sup> Güneş, Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sayıştay, s.1864.

<sup>197</sup> Esra Ekmekci Çalıcıoğlu/Erdem Ateşaoğlu, **a.g.e.**,s.1779

<sup>198</sup> **A.e.**, s.1779.

<sup>199</sup> Uyanık, **a.g.e.**, s.49.

<sup>200</sup> Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, s. 55.

<sup>201</sup> **A.g.e.**, s.55

<sup>202</sup> Güneş, Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sayıştay, s.1865.

Öte yandan, vergi ödevlilerinin sırlarının başkalarına ifşa edilmesinin, bazı durumlarda kamu menfaatlerinin korunması amacıyla yasal sebeplere uygun olarak kabul edildiği görülmektedir<sup>203</sup>.

### 1.5.6.3. Vergi Mahremiyetinin İstisnaları

Vergi mahremiyetinin kanunda bazı istisnaları VUK m. 5 fıkra 2 ve VUK mükerrer 242. maddesi kapsamında düzenlenmiştir ve VUK m. 5 fıkra 5 düzenlemesi gereği, anılan istisnalar kapsamında bilgiler ele alınarak yükümlünün haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemeyeceğine yer verilmektedir<sup>204</sup>. VUK m. 5 fıkra 2 ve devamındaki fıkralardaki düzenlemeler gereği vergi güvenliğini sağlama amacıyla gelir ve kurumlar vergilerinin ilanı, yükümlülerin vergi ve ceza miktarlarının Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından açıklanmasının, vergi levhasısının asılması, sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen ve kullananların meslek kuruluşlarına ya da ilgili meslek odalarına bildirilmesi, kamu kurum ve kuruluşlarınca ilgili kanunları uyarınca yükümlülerden talep edilen belgeler, zorunluluk ve süreklilik arz eden bilgilerin verilmesinin vergi mahremiyetinin ihlali sayılmayacağı düzenlenmiştir. Bankalara yapacakları vergi tahsili maksadıyla tahsile yönelik bilgilerin verilmiş olması, adli yahut idari soruşturmalar kapsamında istenecek bilgi ve belgelerin verilmesi mahremiyet kapsamında görülmemektedir<sup>205</sup>. Ayrıca, VUK mükerrer 242. madde 3. fıkra<sup>206</sup> kapsamında elektronik ortamda

<sup>203</sup> Esra Ekmekci Çalıcıoğlu/Erdem Ateşaoğlu, **a.g.e.**, s.1777.

<sup>204</sup> Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı, **A.g.e.**, s.115.

<sup>205</sup> **A.e.** s.117, “Vergi yargısı bakımından vergi uyumsuzluğuna konu olay olması açısından vergi mahremiyetinin olmayacağı, ceza yargısı bakımından maddi gerçeğin ortaya çıkarılması yönünden vergi mahremiyetinin söz konusu olmayacağı, fakat hukuk davaları açısından nafaka yahut eşlerin gelir durumu yönünden yahut vergi mahremiyeti kapsamı haricinde tutulan ve ilan edilen gelir ve kurumlar vergileri yükümlülerinin matrahları ve vergi tutarları haricinde vergi dairelerinden bilgi istenerek vergi mahremiyeti korumasındaki bilgilere dayanılmayacağı ifade edilmektedir.”

<sup>206</sup> **Elektronik ortamdaki kayıtlar ve elektronik cihazla belge düzenleme;**

**Mükerrer Madde 242;** ... Ek: 28/12/2001-4731/4 md.; Değişik: 4/6/2008-5766/17 md.) Maliye Bakanlığı; elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya Maliye Bakanlığının gözetim ve denetimine tabi olup, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları Cumhurbaşkanınca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenecek olan özel hukuk tüzel kişiliğini haiz bir şirkete aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu

tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgeleri tutan şirketler bakımından vergi mahremiyetine ilişkin hükümlerin, madde kapsamında kurulan şirketin ortak, yönetici ve çalışanları hakkında da uygulanacağı düzenlenmiştir<sup>207</sup>.

Uluslararası bilgi değişim anlaşmaları da, vergi yükümlüsünün bilgilerini talep üzerine yahut otomatik olarak anlaşmanın tarafı devletlerle paylaşma yükümlülüğü yüklemesi yönünden vergi mahremiyetinin istisnası olarak görülmektedir<sup>208</sup>. Her ne kadar resmi bir paylaşım olmasa da, 2016 yılından bu yana kamuoyunda paylaşılan VUK Tasarı Taslağı<sup>209</sup> 9. maddesi 6. fıkrasında<sup>210</sup> bu durum vergi mahremiyetinin istisnası olarak düzenlenmiştir.

#### **1.5.6.4. Mahremiyetin Korunmasına Yönelik Diğer Düzenlemeler**

Özel hayatın gizli tutulmasına yönelik Anayasal hakkın bir yansıması olarak kişisel bilgilerin gizliliği ve sır saklanması konularına ilişkin olarak ve vergi mahremiyetinin korunması kapsamında ise benzer düzenlemelere, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu 73. madde, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 43. maddesi ve 49. maddesinin 2. fıkrasına, ve 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun'un "sırrın ifşası" başlıklı 22. maddesinde, 657 Sayılı Devlet Memurları Kanununda « Gizli bilgileri açıklamama » başlıklı m.31'de, Noterlik Kanunu "meslek sırrı" ve "evrak ve defterlerin gizliliği" başlıklı 54. ve 55. maddelerde yer verilmiştir<sup>211</sup>.

Yine kişisel verilerin hukuka aykırı bir şekilde ele geçirilmesi, toplanması, üçüncü kişilerle paylaşılması ve süresi içerisinde yok edilmemesi hallerinde söz

---

*Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenlemeye ve denetlemeye yetkilidir. Bu Kanunun vergi mahremiyetine ilişkin hükümleri, bu kapsamda kurulan şirketin ortak yönetici ve çalışanları hakkında da uygulanır.*

<sup>207</sup> A.e. s. 118.

<sup>208</sup> Esra Ekmekci Çalıcıoğlu/Erdem Ateşgaoğlu, a.g.e., s.1784.

<sup>209</sup> (Çevrimiçi, [http://www.istanbulymmo.org.tr/dosyalar/vuk\\_Tasarisi\\_Gib.pdf](http://www.istanbulymmo.org.tr/dosyalar/vuk_Tasarisi_Gib.pdf)), Erişim tarihi:13.11.2019)

<sup>210</sup> Vergi Usul Kanunu Tasarı Taslağı Madde 9 "Usulüne uygun olarak yürürlüğe girmiş olan uluslararası anlaşmaların vergi ile hükümleri kapsamında, söz konusu anlaşmalara taraf ülke yetkili makamları ile bilgi değişimi yapılması vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz.

<sup>211</sup> Güneş, Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sayıştay, s.1849.

konusu olabilecek suçlar ve bu suçlara ilişkin yaptırımlara TCK m.135 ile m. 140 arasında düzenlenmektedir. TCK kapsamında m. 132, “haberleşmenin gizliliğini ihlal”, m. 133 “kişiler arasındaki konuşmaların dinlenmesi ve kayda alınması” ve m. 134 “özel hayatın gizliliğini ihlal” suçları önceden var olmasına karşın, önceden var olmayan ve fakat kişisel verilerin korunmasına hizmet eden yeni ve başkaca suçlar, TCK m. 135 “kişisel verilerin kaydedilmesi”, m. 136 “Verileri hukuka aykırı olarak verme ve ele geçirme “ ve m. 138 “verileri yok etmeme” suçları eklenmiştir<sup>212</sup>. Şayet VUK m. 5’te sayılan kişiler, bir vergi sırrı yahut ticari sırrı, görevlerinin icrası esnasında değil başkaca yollarla öğrenir ve bunları yayar yahut ifşa ederlerse bu takdirde şartları varsa, TCK 132 ve TCK 133. maddeleri çerçevesinde cezalandırılma yoluna gidilir<sup>213</sup>. Bu durumlar dışındaki hallerde ise, VUK’ta yer alan düzenleme özel hüküm olduğundan TCK’dan önce uygulama alanı bulacaktır. Kanun koyucu VUK m. 148 ve m. 149 kapsamında idareye bankalardan bilgi talep edilmesine dair yetki vermiştir. İleride ayrıntılı izahına çalışılacağı üzere bilgi verme yükümlülüğüne uymamak VUK m. 355 gereği özel usulsüzlük cezası yaptırımı olarak düzenlenmiştir. Talep üzerine yahut sürekli olarak bilgi verme yükümlülüğü getirilen bankaların aynı zamanda müşterilerinin sırlarının mahremiyetinin korunmasına yönelik düzenlemeye 5411 sayılı Bankacılık Kanunu m. 73 kapsamında karşılaşılmaktadır. Bu noktada vergi yükümlüsünün sır mahiyetindeki bilgilerinin korunması anlamında bankaların sır saklama yükümlülüğüne yer veren, 5411 sayılı Bankacılık Kanun’u m. 73<sup>214</sup> çerçevesinde, müşteri sırrını açıklanması ve öğrenen kişinin kendi yahut başkası yararına kullanmasının önüne geçilmek

---

<sup>212</sup> Küzeci, **a.g.e.**, s.405.

<sup>213</sup> Esra Ekmekci Çalıcıoğlu/Erdem Ateşoğlu, **a.g.e.**, s. 1781.

<sup>214</sup> Kanunun Yayınlandığı Resmi Gazete Tarih – Sayı : 01.11.2015 – 25983 (Mük.).

#### *Sırların saklanması*

**Madde 73** — Kurul başkan ve üyeleri ile Kurum personeli, Fon Kurulu başkan ve üyeleri ile Fon personeli görevleri sırasında öğrendikleri bankalara ve bunların bağlı ortaklık, iştirak, birlikte kontrol edilen ortaklıkları ve müşterilerine ait sırları bu Kanuna ve özel kanunlarına göre yetkili olanlardan başkasına açıklayamaz ve kendilerinin veya başkalarının yararlarına kullanamazlar. Kurumun dışarıdan destek hizmeti aldığı kişi ve kuruluşlar ile bunların çalışanları da bu hükme tâbidir. Bu yükümlülük görevden ayrıldıktan sonra da devam eder. ...Sıfat ve görevleri dolayısıyla bankalara veya müşterilerine ait sırları öğrenenler, söz konusu sırları bu konuda kanunen açıkça yetkili kılınan mercilerden başkasına açıklayamazlar....

istendiği söylenebilecektir. Yükümlülüğe uymayan için yaptırım olarak ise madde 159<sup>215</sup> kapsamında, para cezası ve hapis cezası öngörülmüştür.

### 1.5.6.5. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu

VUK'ta düzenlenen 5. maddede karşılığını bulan vergi mahremiyetinin ihlal edilmesi, kanunun 362. maddesinde<sup>216</sup> suç olarak düzenlenmiş olup, ihlal edenlerin TCK m. 239 uyarınca cezalandırılacağına yer verilmiştir. Buna göre VUK 5. madde kapsamında yer alan vergi mahremiyetinin ihlal edilmesi durumunda TCK m. 239<sup>217</sup> tatbik edilecektir. Bu suç, VUK m.5'te yer verilen kişiler tarafından görevleri esnasında edindikleri bilgilerle ilgili olarak mahremiyetin ihlal edilmesi ile işlenecek bir suçtur<sup>218</sup>. Suçun oluşması için maddi unsur gizli kalması lazım gelen unsur ifşa etmektir<sup>219</sup>. Kanunda, ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanmasını korumaya yönelik yaptırım getirildiği görülmektedir. Vergi ile ilgili olarak vergi ödevlilerinin şahıslarından mesleklerine kadar oldukça geniş bir çevreyi ilgilendiren ve sahibi tarafından bilinmemesi istenen kişi, aile, ticari, üretim, bankacılık sırrı gibi sırlar vergi sırrı

<sup>215</sup> Sırların açıklanması

**Madde 159** — *Bu Kanunun 73 üncü maddesinin birinci ve üçüncü fıkralarında belirtilen yükümlülüğe uymayanlar için bir yıldan üç yıla kadar hapis ve bin günden ikibin güne kadar adli para cezası hükmolunur. Banka ve müşterilere ait sırları açıklayan üçüncü kişiler hakkında da aynı cezalar uygulanır.*

*Yukarıdaki fıkrada belirtilen kişiler sırları kendileri ya da başkaları için yarar sağlamak amacıyla açıklamış olursa verilecek cezalar altıda bir oranında artırılır. Ayrıca, fiilin önemine göre sorumluların bu Kanun kapsamına giren kuruluşlarda görev yapmaları, iki yıldan aşağı olmamak üzere geçici veya sürekli olarak yasaklanır.*

<sup>216</sup> 213 sayılı VUK

**Vergi mahremiyetinin ihlali:**

*Madde 362 – (Değişik: 23/1/2008-5728/278 md.)*

*Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kişilerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır*

<sup>217</sup> Kanunun yayımı RG Tarih-Sayı: 12.10.2004-25611

*Türk Ceza Kanunu'nun 239. maddesi “Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikâyet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi halinde de bu fıkraya göre cezaya hükmolunur.”*

<sup>218</sup> Halit Kaan Ergüney, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti ve Banka Sırrı İle Karşılaştırılması”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2014, sf. 109.

<sup>219</sup> Şenyüz, a.g.e. 435.

olarak görülmektedir<sup>220</sup>. Vergi ödevlisinin ticari sırlarının başkaları tarafından özellikle kendisi ile aynı işi yapan rakipleri tarafından öğrenilmesi, mevcut ya da gelecekteki ekonomik ve rekabetçi gücünü ve itibarını tehlikeye sokabilir.<sup>221</sup> Kişiler yönünden mahremiyet konusu özel hayattan ticari hayata kadar korunması gereken özel bir değer olarak görülmüştür ve değerın korunmasına genel korumanın ötesinde özel olarak koruma alanı getirmek gereği duyulmuştur. İşte VUK md.5 bu özel değeri korumaya yönelik getirilmiştir<sup>222</sup>. VUK m.5’te görüldüğü üzere vergi mahremiyetinin ihlali kapsamında uygulanacak yaptırım olarak yasa koyucu hem adli para cezası hem de hürriyeti bağlayıcı cezayı öngörmüştür.

Suçun gerçekleşmesi için, VUK m.362’de düzenlenen vergi mahremiyetinin ihlali suçu bir meslek sırrının ifşasını ifade eder, bu nedenle de TCK 239’daki düzenlemedeki ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi ve belgelerin açıklanması sırrı ile bağlantı kurulmak istenmiştir<sup>223</sup>. VUK m.362 meslek sırrının ifşasının özel bir halidir denilmektedir<sup>224</sup>.

Kanun, maddede sayılı kişiler yönünden, vergilendirme faaliyetleri kapsamında vergilendirme sürecinde, yargılama aşamasında ve tahsil sürecinde<sup>225</sup> mesleklerini icra ederken, edindikleri bilgiler ile işin mahiyeti gereği, işin gerektirdiği ölçüde<sup>226</sup> edinilen sırların korunmaya çalışılması için vergi mahremiyetinin korunması maksadıyla TCK md.239 düzenlemesi ile yetinilmeyerek ayrıca bir yaptırım getirmiştir. Aşağıda AATUHK kapsamında “Sırrın ifşası” başlığı ile anlatılmaya çalışılacak bir başka suçun, verginin tahsili süresince vergi mahremiyetini korumaya yönelik düzenleme ihtiva etmesi karşısında, VUK’un tahsil öncesindeki tüm süreci, tarh tahakkuk gibi aşamaları korumaya aldığını söylemek mümkündür<sup>227</sup>.

---

<sup>220</sup> A.e. s. 435.

<sup>221</sup> Esra Ekmekci Çalıcıoğlu/Erdem Ateşaoğlu, a.g.e., s. 1777.

<sup>222</sup> Şenyüz, a.g.e., s. 428.

<sup>223</sup> Saban, a.g.e. s. 530.

<sup>224</sup> Ateşaoğlu, a.g.e. s. 22.

<sup>225</sup> Tahsil sürecinde öğrenilen bilgilerin paylaşılabilmesi için 6138 sayılı Kanun “sırrın ifşası” başlıklı madde 107’de ayrı bir suç hali mevcuttur.

<sup>226</sup> Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, s. 55.

<sup>227</sup> Fatma Taş, “Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu”, İstanbul, Yaklaşım Yayıncılık, 2008, s.81.



VUK m. 5'te genel prensip düzenlendikten sonra madde devamında bir takım hukuka uygunluk nedenlerine yer verilmiştir. Vergi cetvellerinin vergi dairesine asılması, vergi ödevlilerinin vergi tarhına esas beyanları, kesinleşen veya ödenmeyen vergi ve vergi cezaları, adli veya idari soruşturma kapsamında bilgi istenmesi yahut sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenlerin meslek kuruluşları ile mali müşavirler birlik ve odalarına bildirilmesi gibi durumlarda bilgilerin açıklanması yahut yetkili kişilere verilmesi mahremiyetin ihlali suçunu oluşturmayacaktır<sup>228, 229</sup>. Bunun yanı sıra, uluslararası bilgi değişim anlaşmaları çerçevesinde vergi mahremiyetine bir istisna getirilmiş olduğu durumlarda vergi mahremiyetinin ihlalden bahsedilemeyecektir<sup>230</sup>.

### 1.5.6.6 Sırrın İfşası Suçu

VUK m.362'ye benzer bir başka düzenleme olarak 6183 sayılı AATUHK<sup>231</sup>, da ise, kamu alacaklarının cebren takibi ve tahsili süreçleri ile ilgili aşamalarda kamu borçlusunun ve onunla ilgili kişilerin bilgileri ile ilgili olarak vergi mahremiyetinin sağlanmasına yönelik olarak ise “sırrın ifşası” başlıklı m.107<sup>232</sup> ihdas edilmiştir. Bu madde kapsamında da vergi mahremiyetinin korunmasına yönelik olarak maddede sayılı kimselerin sırrı ifşa etmeleri halinde TCK m.239'a göre cezalandırılacağı düzenlenmiştir. Benzer şekilde 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun'un “sırrın ifşası” başlıklı m.22'de sayılı

<sup>228</sup> Şenyüz, a.g.e.

<sup>229</sup> Esra Ekmekci Çalıcıoğlu/Erdem Ateşagaoglu, a.g.e., s. 1782-1784.

<sup>230</sup> A.e., s. 1784; Ayrıntılı bilgi için Bkz. “Uluslararası bilgi değişimi” s. 82.

<sup>231</sup> Kanunun Yayınlandığı Resmî Gazete Tarih – sayı : 28.07.1953 – 8469.

<sup>232</sup> Sırrın ifşası:

**Madde 107 – (Değişik birinci fıkrası: 23/1/2008-5728/160 md.)** Bu kanunun tatbikinde vazifeli bulunan kimseler, bu vazifeleri dolayısıyla amme borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına ait öğrendikleri sırlarla, gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa ettikleri takdirde Türk Ceza Kanununun 239 uncu madde- sine göre cezalandırılır.

(Mülga ikinci fıkrası: 23/1/2008-5728/578 md.)

(Üç, dört ve beşinci fıkralar Mülga: 22/7/1998 - 4369/82 md.)

(Ek fıkrası: 30/7/2003-4962/3 md.) Bu Kanunun 41 inci maddesine göre amme alacağını tahsil yetkisi verilen kuruluşlara, yapacakları tahsile yönelik bilgilerin ve 22/A maddesine göre borcun olmadığına dair belgeyi arama zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlara, ödeme ve işleme taraf olanlara ilişkin borç bilgilerinin verilmesi sırrın ifşası sayılmaz; bu kurum ve kuruluş- larda vazifeli bulunan kimseler edindikleri bilgileri ifşa ettikleri takdirde birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılırlar. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir. <sup>(1)</sup>

kimselerin görevlerinden ayrılırsalar dahi, görevleri dolayısıyla kişilerin ve bu kişilerle ilgili kimselerin şahıslarına, muameleler ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine ve mesleklerine ilişkin olarak öğrendikleri sırları ifşa edemeyecekleri , kendilerinin ve üçüncü şahısların yararlarına kullanamayacakları düzenlenmiş, 2. fıkrasında ise yaptırım olarak hapis cezası öngörülmüştür<sup>233</sup>.

Hem VUK m.362 hem de 6183 sayılı Kanun m. 107, vergi mahremiyetinin korunması amacıyla yönelik olarak mahremiyet ihlalini korumayı amaçlar. Fakat VUK m. 362 hükmü, verginin tarh ve tahakkuk aşamasında, yahut bu safhalarda meydana gelen iş ve işlemlerde görevli kanunda sayılı kimseleri kapsamına almaktadır. Oysa 6183 sayılı Kanun m. 107 kapsamı, cebri icraya yönelik tahsil işlemleri aşamasında öğrenilen meslek sırlarının ifşası noktasında koruma sağlamaktadır<sup>234</sup>. Denilebilir ki, vergi mahremiyeti ihlalinin hangi aşamada gerçekleştiğine göre VUK m. 362 açısından mı değerlendirileceği yahut 6183 sayılı Kanun m. 107 uyarınca mı cezaya hükmolunacağı saptanacaktır<sup>235</sup>. VUK tahakkuk aşamasına kadar olan süreci, 6183 sayılı kanun ise verginin tahsili sürecini düzenlediğinden vergi mahremiyeti ile sırrın ifşası düzenlemelerinin bütün vergilendirme sürecini tamamlayıcı şekilde değerlendirilmeleri mümkündür<sup>236</sup>.

Esasında hem 213 Sayılı VUK, hem de 6183 Sayılı AATUHK, vergileme ve tahsil aşamalarında vazifeli kişileri kapsama almaya çalışmaktadır. Vergilemedeki tüm süreçlerde, tahakkuktan tahsile kadar elde edilen, öğrenilen, vakıf olunan bilgilerin dış dünyaya karşı muhafazası sağlanmaya çalışılmıştır<sup>237</sup>. Ödevli ve ödevli ile muamelede bulunan kimselerle ilgili bilgilerin, sırların, tahakkuktan tahsile kadar her aşamada korunması gerekir.

<sup>233</sup> Güneş, Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sayıştay, s. 1852.

<sup>234</sup> Yılmaz Özbacı, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2012, s. 885.

<sup>235</sup> Özbacı'ya göre, Vergi Usul Kanunda düzenlenen vergi mahremiyeti ihlali hükmü, verginin tarh ve tahakkuk safhası ile bu aşamaya öncelik eden örnekse inceleme ve takdir safhasında görev alan vergi memur ve amirleri ile inceleme ve teftiş elemanlarını kapsamına aldığı ifade edilmektedir. AATUHK madde 107 ve VUK 362 maddelerini birbirine karıştırmamak gerekir. Eğer bir sır ya da mahremiyet verginin tahakkuku safhasında ifşa edilmişse, VUK madde 362'ye dayanarak 5237 sayılı Kanun madde 239 uyarınca ceza verilecektir. Şayet, amme alacağının tahsili /takibi aşamasında ifşa söz konusu ise, bu takdirde AATUHK 107. Madde geçerli olacaktır. (Özbacı, **a.g.e.** s. 885-886.), Şenyüz, **a.g.e.** s. 428.

<sup>236</sup> Güneş, Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sayıştay, s.1851.

<sup>237</sup> Taş, **a.g.e.** s. 81.

Bu kurumlara benzer düzenlemeler başka kanunlarda olsa dahi, VUK m.362 ve AATUHK md.107 özel olarak vergi mahremiyetinin korunmasına hizmet eden maddelerdir<sup>238</sup>.

Her ne kadar AATUHK m.107, VUK m.5 ile paralel hükümler içermekteyse de, mahremiyet ihlalini gerçekleştirebilecek kişiler yönünden, VUK m.5'te yer alan düzenlemenin kapsamının 6183 sayılı Kanunun 107. maddeye göre daha dar olduğu görülmektedir. 107. maddede “*Bu kanunun tatbikinde vazifeli bulunan kişiler*” şeklinde ifadeye yer verilerek daha geniş bir çerçeve çizilmektedir<sup>239</sup>. Buna ek olarak, VUK md.5'te yer alan hüküm verginin tahakkukuna ilişkindir, buna karşın 6183 sayılı Kanun kamu alacağının tahsil aşamasını düzenlemektedir. Ancak 6183 sayılı Kanunda sayılan vazifeli kişilerin elde ettikleri bilgiler yalnızca tahsil ile ilgili değildir, tahakkuktan tahsile kadar olan tüm aşamalarda elde edilen bilgiler bu kapsamdadır ve tüm anılan bu bilgilerin saklanması gerekmektedir<sup>240</sup>.

Vergi mahremiyeti, görev sırasında öğrenilen bilgi ve belgelerin muhafazasını temin etmektedir. Görevden ayrıldıktan sonra öğrenilen sırlar, vergi mahremiyetinin ihlali suçu kapsamında değil, şartları var ise, TCK 258<sup>241</sup>, 336<sup>242</sup> veya 239<sup>243</sup> maddedeki yaptırımlara göre cezalandırılacaktır<sup>244</sup>.

---

<sup>238</sup> Ateşgözoğlu, **a.g.e.** s. 23.

<sup>239</sup> Güneş, Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sayıştay, s.1855

<sup>240</sup> Karataş Durmuş, **a.g.e.**, s.382.

<sup>241</sup> “*Göreve ilişkin sırrın açıklanması*”

**Madde 258-** (1) Görevi nedeniyle kendisine verilen veya aynı nedenle bilgi edindiği ve gizli kalması gereken

belgeleri, kararları ve emirleri ve diğer tebligatı açıklayan veya yayınlayan veya ne suretle olursa olsun başkalarının bilgi edinmesini kolaylaştıran kamu görevlisine, bir yıldan dört yıla kadar hapis cezası verilir.

(2) Kamu görevlisi sıfatı sona erdikten sonra, birinci fıkrada yazılı fiilleri işleyen kimseye de aynı ceza verilir.”

<sup>242</sup> “*Yasaklanan bilgileri açıklama*”

**Madde 336-** (1) Yetkili makamların kanun ve düzenleyici işlemlere göre açıklanmasını yasakladığı ve niteliği bakımından gizli kalması gereken bilgileri açıklayan kimseye üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası verilir.

(2) Fiil, savaş zamanında işlenmiş veya Devletin savaş hazırlıklarını veya savaş etkinliğini veya askerî hareketlerini tehlikeye sokmuş ise faile on yıldan onbeş yıla kadar hapis cezası verilir.

(3) Fiil, failin taksiri sonucu meydana gelmiş ise, birinci fıkrada yazılı olan halde faile altı aydan iki yıla, ikinci fıkrada yazılı halde üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası verilir.”

Ayrıca, 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu m. 31<sup>245</sup>'e bakıldığında, devlet memurlarının kamu hizmetleri ile ilgili gizli bilgileri görevlerinden ayrılmış olsalar dahi yetkili bakanın izni olmadığı sürece bu gizli bilgileri açıklamalarının yasaklandığı düzenleme görülmektedir. Buradan anlaşılabilir olan, madde çerçevesinde bakıldığında bakanın izni olduğu halde, gizli bilgileri açıklamak suç olmaktan çıkabilecektir. Oysa, VUK m. 5 ve AATUHK m.107 hükümleri, kanunlarda sayılan kişiler yönünden bu kişiler görevden ayrılırsa dahi devam edecek özel yasaklama içermesi nedeniyle ve 657 sayılı Kanun, VUK ve AATUHK dan üstün olarak görülemeyeceğinden, 657 sayılı Kanun m. 31'in vergi mahremiyetinin korunmasında fayda sağlayamayacağı belirtilmektedir<sup>246</sup>. Böyle bir durumda özellikle belirtilmesi gerekir ki, idarenin görevlisinin herhangi bir şekilde hukuki sorumluluktan kurtulmuş olması durumunda dahi idarenin sorumluluğu devam edecektir<sup>247</sup>.

Kişisel verilerin korunmasını isteme hakkının Anayasamızda düzenlenmiş olması ve buna yönelik kanuni düzenlemeler sonrasında bir kişisel veri olarak görülecek vergiye ilişkin bilgilere de koruma sağladığı ifade edilmektedir<sup>248</sup>.

---

<sup>243</sup> “Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması

**Madde 239-** (1) Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikayet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi halinde de bu fıkraya göre cezaya hükmolünür.

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

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

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

<sup>244</sup> Ergüney, **a.g.e.**, s.110.

<sup>245</sup> **Gizli bilgileri açıklama yasağı:**

Madde 31 – (Değişik: 12/5/1982 - 2670/11 md.)

Devlet memurlarının kamu hizmetleri ile ilgili gizli bilgileri görevlerinden ayrılmış bile olsalar, yetkili bakanın yazılı izni olmadıkça açıklamaları yasaktır.

<sup>246</sup> Ateşgaoğlu, **a.g.e.** s.23.

<sup>247</sup> Karataş Durmuş, **a.g.e.**, s.383.

<sup>248</sup> Leyla Ateş, “Türkiye’de Vergi Mahremiyetinin Sınırları: Yurtiçi ve Yurtdışı Bilgi Paylaşımında”, **Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırları**, Ed. : Billur Yaltı, İstanbul 2016, s. 171.

Vergi ödevlisinin kişisel verilerinin korunması kapsamında, uluslararası düzenlemeler ve iç hukukta 6698 sayılı KVKK'nın yürürlüğe girdiği 7 Nisan 2016 tarihi göz önünde bulundurulduğunda, VUK'un ve AATUHK'nın vergi ödevlisinin haklarının, özellikle ticari, mesleki sırlarına yönelik kişisel verilerinin, vergi mahremiyetinin korunmasına yönelik olarak, karşılığında hapis cezası gibi yaptırımların düzenlenmesinin tarihsel anlamda çok önceden getirildiğini söylemek mümkündür<sup>249</sup>.

Kaldı ki, kişisel verileri korumaya yönelik getirilen 6698 sayılı Kanun'un istisnaları düzenleyen 28. maddesinin 1. fıkrası ç bendi ve 2. fıkrası ç bendi kapsamında<sup>250</sup> vergisel faaliyetlerin ekonomik güvenliği sağlamaya yönelik düzenlemelerden görülmesi ve ayrıca kişisel veri işlemenin bütçe, vergi ve mali konulara ilişkin Devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunması için gerekli görülmesi karşısında, 6698 sayılı Kanunun kapsamı dışında tutulduğu söylenmektedir<sup>251</sup>.

---

<sup>249</sup> Ekmekci Çalıcıoğlu/Ateşgaoğlu, **a.g.e.**, s. 1776.

<sup>250</sup> 6698 Sayılı Kanun, m. 28 : (1) Bu Kanun hükümleri aşağıdaki hâllerde uygulanmaz:..

“Kişisel verilerin millî savunmayı, millî güvenliği, kamu güvenliğini, kamu düzenini veya ekonomik güvenliği sağlamaya yönelik olarak kanunla görev ve yetki verilmiş kamu kurum ve kuruluşları tarafından yürütülen önleyici, koruyucu ve istihbari faaliyetler kapsamında işlenmesi.”

Madde 28/2/ç “ Kişisel veri işlemenin bütçe, vergi ve mali konulara ilişkin olarak Devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunması için gerekli olması.”

<sup>251</sup>Ekmekci Çalıcıoğlu/Ateşgaoğlu, **a.g.e.**, s.1776.

## İKİNCİ BÖLÜM

### BİLGİ TOPLAMANIN KAPSAMI VE BİÇİMLERİ

#### 2.1. Vergi Hukukunda Bilgi Toplamanın Genel Çerçevesi

Vergi idaresinin tahsil yetkisini kullanmasından önce sağlıklı bir biçimde alacağını saptayabilmesi için bazı bilgilere gereksinimi vardır<sup>1</sup>. 213 sayılı VUK'ta vergilendirme isimli birinci kitap, kısım yedi, bölüm dördte "Bilgi Toplama" başlığında vergi idaresinin denetim araçlarından biri olan bilgi toplama ile ilgili kurallar yer almaktadır. Bilgi toplama, doktrinde genel olarak talep üzerine ve devamlı suretle olmak üzere ikili bir ayrım ile incelenmektedir<sup>2</sup>. Bu ayrım esas itibariyle VUK 148. ve 149. maddelerine dayanmaktadır. 148. madde talep üzerine bilgi toplama kurumunu, 149. madde ise devamlılık esasına dayanan bilgi toplama yetkisini düzenlemektedir.

VUK m.148'e göre, kamu idare ve müesseseleri, yükümlüler veya yükümlülerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar.

Devamlı bilgi toplama yetkisini içeren VUK'un 149. maddesinde yer alan düzenlemeye göre ise, kamu idareleri ve kurumları ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirme kapsamında her türlü olay ve durumlarla ilgili olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı ve vergi daireleri tarafından yazı ile kendilerinden istenecek bilgileri belli aralıklarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecbur tutulmuşlardır.

İdarenin denetim yetkisi ve görevi çerçevesinde talep üzerine bilgi toplaması, maddi açıdan birel ve yükümlendirici idari işlem niteliğindedir<sup>3</sup>. Buna karşın idare

<sup>1</sup> Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s. 149.

<sup>2</sup> Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.** s.173 vd.; Oktar, **a.g.e.**, s. 238; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.329 vd.

<sup>3</sup> Erdoğan Arslan, **a.g.e.**, s.5.

devamlı bilgi akışını sağlayıcı birçok işlemi, genel düzenleyici işlemlerle ortaya koymaktadır<sup>4</sup>.

Bilgi toplama, devletin vergi alacağıının tespit ve akabinde tahsilinde kullanılmak üzere, vergi sürecinde gerçekleşen iş veya işlemlerin vergi idaresine çeşitli kanallardan bildirilmesini ifade edecek şekilde kullanılmaktadır<sup>5</sup>.

VUK Tasarı Taslağı'nda VUK ile benzer şekilde "Bilgi verme" ve "Devamlı bilgi verme" kenar başlıklarıyla m.116<sup>6</sup> ve m.117<sup>7</sup>'de<sup>7</sup> bilgi toplama ile ilgili düzenlemeler mevcuttur. Bu düzenlemelere bakıldığında vergi idaresine verilen

<sup>4</sup> VUK'un mükerrer 257. maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendine göre Hazine ve Maliye Bakanlığının; "Bu Kanunun 149 uncu maddesine göre devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile vergi beyannameleri ve bildirimlerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları konulmak suretiyle İnternet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesi, beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususlarında izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, beyanname, bildirim ve bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluğu beyanname, bildirim veya bilgi çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya" yetkili olduğu hükme bağlanmıştır. Bu hüküm çerçevesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın getirmiş olduğu düzenlemeler çalışmanın ikinci bölümünde ayrıntılı bir şekilde ele alınacaktır.

<sup>5</sup> Bilen, **Bilgi Toplama Müessesesi I**, s.112.

<sup>6</sup> VUK Tasarı Taslağı, Bilgi verme

*MADDE 116- (1) Kamu kurum ve kuruluşları, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyebilecekleri bilgileri vermeye mecburdur.*

*(2) Bilgiler yazı veya sözle istenilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere durum yazı ile tekit ve cevap vermeleri için kendilerine uygun bir süre belirlenir. Bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez.*

*(3) Memleket dışı imtiyazlarından faydalanan yabancı Devlet memurları bilgi verme mecburiyetine tabi olamazlar.*

*(4) Maliye Bakanlığı, bilgilerin elektronik ortamda istenilmesi, istenilen bilgilerin elektronik ortamda cevaplandırılması ile bilgi isteme ve bilgi vermeye ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.*

<sup>7</sup> Devamlı bilgi verme

*MADDE 117-*

*(1) Kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye Bakanlığı veya vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli aralıklarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdur.*

*(2) Maliye Bakanlığı, birinci fıkraya göre devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgilerin şifre, elektronik imza ve diğer güvenlik araçları konulmak suretiyle internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesi hususunda zorunluluk getirmeye, bu zorunluluğu bilgi çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya, bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.*

yetkinin hem kişiler yönünden hem de istenecek ve vermekle ödevli kılınacak bilgiler yönünden oldukça kapsamlı olduğu görülmektedir<sup>8</sup>.

VUK m.148'te bilgi verme yükümlülerinin, bilgi toplama yetkisini haiz kişi ve kurumların isteyecekleri bilgileri vermeye mecbur oldukları düzenlemesi yer almaktadır. Bu hükümde herhangi bir konu sınırlaması söz konusu değildir; ancak bu düzenlemeyi her türlü bilginin istenebileceği şeklinde de anlamamak gerekir. Gerçekten bu kapsamda istenebilecek bilgiler, bilgi toplamanın amacına uygun, bu amaç için gerekli ve bu amaçla orantılı bir şekilde istenebilecektir. Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un görevler başlıklı m. 4, h bendinde, GİB'in bilgi toplama görevinin "*vergilendirmeye ilgili bilgiler*" olarak sınırlandırıldığı görülmektedir. Bu noktada belirtilebilecek bir diğer husus da bilgi toplama kapsamında kitle iletişim araçlarında yer alan bilgiler de vergi idaresinin ıtılama girebildiği, vergi idaresi bu bilgileri kullanabileceğidir<sup>9</sup>.

Dolayısıyla bilgi toplama yetkisinin kapsamı VUK'un ve vergi denetiminin amaç ve konusu ile sınırlı olmalıdır. VUK'un amacı, Kanun'da açık bir şekilde yazmamasına karşın, konusu 1. maddede açık bir şekilde yazmaktadır. Buna göre, VUK'un konusu genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlardan oluşmaktadır. Dolayısıyla bu madde kapsamında olmayan mali yükümlülüklerle ilgili olarak, örneğin sigorta prim borcuna ilişkin olarak, VUK hükümleri uyarınca bilgi toplama talebinde bulunulamayacaktır.

VUK'un amacı ise, nihai amaç olan vergi tahsilinin hukuka uygun bir şekilde gerçekleşmesi için gereken usul kurallarının uygulanmasıdır. Amaç bu şekilde belirlendiğinde talep edilecek bilgiler de; yükümlünün şahsına ilişkin bilgiler (adı/unvanı, adresi, işletme ise hukuki yapısı, temsilcileri, ortakları, kanuni merkezi), verginin konusuna ilişkin bilgiler (gelir, servet ve harcamaya ilişkin), matraha ilişkin

---

<sup>8</sup> Bumin Doğrusöz/ Başar Soydan/ Hakan Üzeltürk/ Selahattin Gökmen/ Mustafa Tan/ Ateş Oktar, **Vergi Usul Kanunu Tasarı Taslağı Değerlendirme Komisyonu Raporu**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, 2016, s.34.

<sup>9</sup> Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Güncelleştirilmiş 40. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi, Ocak 2017, s.95.



bilgiler (özellikle indirim kalemlerine yönelik) ve vergi miktarına ilişkin bilgiler olarak sınıflandırılabilir.

Vergi mahremiyetinin düzenlendiği VUK 5. maddesinin lafzından hareketle vergi idaresinin yükümlü ve yükümlüyle ilgili/ilişkili kimselerin kendilerine, işlerine, işletmelerine, servetlerine, mesleklerine, mali durumlarına, hesap durumlarına, gerçekleştirdikleri muamelelere dair bilgileri saklama ve muhafaza etme yükümlülüğü olduğu anlaşılmaktadır. Bu hükümden yola çıkarak, vergi idaresinin bu bilgilere sahip olduğu ve bunları talep edebileceğini söylemek mümkündür.

Belirtmek gerekir ki, Türk Vergi Sisteminde vergi idaresinin tasarruf ve harcamaya ilişkin bilgi (örneğin; banka mevduatı, hisse senedi, tahvil, ev, dükkân, otomobil, arsa, arazi alımı, şirketin sermaye artırımını, düğün ve sünnet töreni gibi<sup>10</sup>) talep edip edemeyeceği konusunda tartışmalar mevcut idi. Bu tartışmanın temeli, 1998 tarihinde yapılan bir reform paketi ile 4369 sayılı Kanun –kamuoyunda “mali milat” veya “nereden buldun” olarak adlandırılan<sup>11</sup> düzenlemelere dayanmaktadır. Bu düzenlemeye göre, tasarruf ve harcamalara kaynak oluşturan her türlü varlık, gelir vergisi bakımından gelir olarak tanımlanmış idi. VUK’ta yapılan bir başka revize ile yükümlülere her türlü tasarruf ve harcamalarını açıklama zorunluluğu getirilmiş idi. Ancak, bu düzenlemeler uzun ömürlü olmamıştır. İhdas edilmişinin üzerinden 1 yıl geçtikten sonra, 4444 sayılı Kanun ile düzenleme daha uygulanma şansı bulamadan yürürlükten kaldırılmıştır. Belirtmek gerekir ki, servet incelemesi ve harcamaya ilişkin bilgi talebinin, liberal ekonomilerde olası olmayan ve vergi adaletini sağlayıcı değil, zedeleyici mahiyet arz ettiğini belirten görüşler mevcuttur<sup>12</sup>. Kanaatimizce de, yukarıda anılan yasanın yürürlükten kaldırılmasıyla kanun koyucunun tercihinin tasarruf ve harcamanın kaynağına ilişkin bilgi toplanamayacağı yönünde olduğu yorumuyla, bu alanlara ilişkin bilgi toplamanın mümkün olmadığının kabulü gerekir.

<sup>10</sup> Şükrü Kızılot, “Vergi Yasalarındaki Değişiklikler Kime Ne Getirdi?”, **Çimento İşveren Dergisi**, Sayı 5, Cilt 13, Eylül 1999, s.4.

<sup>11</sup> TBMM 4369 sayılı Kanun Gerekçesi, Dönem: 22.

<sup>12</sup> Abdurrahman Serdar, “Türk Vergi Sistemi ve Uygulanagelen Maliye Ve Vergi Politikalarının Sosyoekonomik Etkisi Ve Sonuçları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 309, Mayıs 2007.

## **2.2. Vergi Denetimi Kapsamında Bilgi Toplama Yetkisi**

Vergi denetim yollarından bilgi toplama yetkisi, VUK m. 148’te, Hazine ve Maliye Bakanlığı ve vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar şeklinde düzenlemiştir. Ayrıca m. 149’da Ticaret Bakanlığı (eski hali Gümrük Bakanlığı)’na da devamlılık esasına dayanan bilgi toplama yetkisi verilmiştir.

### **2.2.1. Talep Üzerine Bilgi Toplama Yönünden Bilgi Toplama Yetkisi**

#### **2.2.1.1. Hazine ve Maliye Bakanlığı**

Hazine ve Maliye Bakanlığı, Cumhurbaşkanlığı'na bağlı şekilde faaliyet yürüten, hazine ve maliye işleri ile ilgili çalışan, bu konulardan sorumlu olan bakanlıktır. 2018 yılında gerçekleştirilen Anayasa değişikliklerine uyum sağlanması ile ilgili olarak bazı kanun ve kanun hükmünde kararnamelerde değişiklik yapılması hakkındaki 703 sayılı KHK kapsamında "Hazine Müsteşarlığı" ile "Maliye Bakanlığı" birleştirilerek "Hazine ve Maliye Bakanlığı" kurulmuştur<sup>13</sup>.

Hazine ve Maliye Bakanlığı, VUK m.148’de bilgi toplama yetkisini haiz olan kurumların başında sayılmaktadır. Bakanlığın Kuruluşu Hakkında Kanun Hükmünde Kararname’nin,<sup>14</sup> “Görev” başlıklı 2. maddesinin son bendinde de, “Vergi denetimine ilişkin temel politika ve stratejileri belirlemek ve uygulanmasını sağlamak”, bakanlığın görevleri arasında sayılmaktadır. Bakanlık bizzat kendisi vergi usulü çerçevesinde bilgi toplayabileceği gibi; bilgi toplamaya ilişkin genel politika ve stratejileri belirlemek görevini de üstlenmektedir. Esas olarak ise, bilgi toplama çerçevesinde Bakanlığın yürüttüğü görevi bu kapsamda görmek gerekir. Gerçekten Hazine ve Maliye Bakanlığı, bilgi toplama sürecine ilişkin genel politikaların yürütülmesini sağlayan, kendisine bağlı kuruluşlar aracılığıyla bu

<sup>13</sup> "Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi (Kararname Numarası: 1), KHK'nın yayımlandığı R.G. Tarih-Sayı: 14.07.2018- 30474

<sup>14</sup> Yayımlandığı R.G. Tarih-Sayı: 14/12/1983- 18251 Mük.

politikaların uygulanmasını takip eden kurum olarak sürecin her aşamasında yetki haiz olup, sorumluluk sahibidir.

### 2.2.1.2. Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkili Olanlar

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar ise VUK 135. maddesinde, Vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri şeklinde düzenlemiştir. Vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları doğrudan Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak örgütlenmiş olan Vergi Denetim Kurulu'nun personelidir<sup>15</sup>. Aynı maddenin ikinci fıkrasına göre ise, Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)'nin Teşkilat ve Görevler Hakkında Kanun'un<sup>16</sup> görevler başlıklı 4. maddesinin h bendinde, “*vergilendirmeye ilgili bilgileri toplamak ve bilgi işlem faaliyetlerini yürütmek*”, GİB'in görevleri arasında sayılmaktadır.

Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği'nin<sup>17</sup> “vergi dairesi başkanlıkları” kenar başlıklı 4. maddesinde de “(1)Vergi dairesi başkanlıkları; ...bilgi toplama, ... denetim...görevleri ve işlemleri yürüten dairelerdir” şeklindeki düzenleme ile bilgi toplamanın vergi dairesi başkanlıklarının görevlerinden olduğu belirtilmektedir.

Vergi Dairesi Başkanlıkları içinde kurulacak olan Strateji Grup Müdürlüğü'nün görevleri de Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği'nin 19. maddesinde “... c) Yetki alanındaki mükellefler ve ekonomik faaliyetlerle ilgili olarak bilgi toplamak, araştırmalar yapmak ve faaliyet konularına ilişkin gerekli istatistikleri oluşturmak” şeklinde belirtilmektedir. Bu hükümden

<sup>15</sup> Vergi Müfettişleri, en az dört yıllık yükseköğretim veren hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakülteleri ile yönetmelikle belirlenen yükseköğretim kurumlarından veya bunlara denkliği Yükseköğretim Kurulunca kabul edilmiş yükseköğretim kurumlarından mezun olup, sınavın yapıldığı tarih itibarıyla otuzbeş yaşını doldurmamış olan ve yapılacak özel yarışma sınavını kazananlar arasından, Bakan onayı ile mesleğe Vergi Müfettiş Yardımcısı olarak atanır.

<sup>16</sup> Kanun'un yayımı R.G. Tarih- Sayı :16/05/2005 -25817.

<sup>17</sup> Yönetmeliğin yayımı R.G. tarih ve sayı: 08.02.2015-S. 29261.

anlaşılacağı üzere vergi idaresi sadece tek bir yükümlüyle ilgili olarak bilgi toplamamakta, istatistiki veriler oluşturmak amacıyla da bilgi toplamaktadır.

Vergi idaresinin örgütsel yapısıyla ilgili sorunlardan biri olan denetim elemanlarının sayılarının yetersizliği sorunu, bilgi toplamada yaşanan bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır<sup>18</sup>. Örgüt yapısına ilişkin bir diğer sorun ise yaş ilerlemiş olan çalışanların gelişen teknolojiye uyum sağlamakta yaşadıkları sorun olarak gösterilmektedir<sup>19</sup>. Bu sorunun önlenmesi için kurum içi eğitimler ve seminerler verilmesi, bir çözüm olarak düşünülebilecektir.

### **2.2.1.3. Komisyonlar**

#### **2.2.1.3.1. Takdir Komisyonları**

Bilgi toplama yetkisi çerçevesinde değinilmesi gereken bir başka yetkili makam ise takdir komisyonlarıdır. VUK'un 75. maddesine göre takdir komisyonları görevleri dolayısıyla bu VUK'ta yazılı inceleme yetkisini haizdir. İnceleme yetkisini haiz oldukları açık bir şekilde Kanun'da yer alan takdir komisyonları ayrıca bilgi toplama yetkisini de haiz olacaklardır. Takdir komisyonlarının inceleme yetkisinin, takdir edilecek matrah veya servetin ilgili olduğu kişiyle sınırlı olduğu belirtilmektedir<sup>20</sup>.

Takdir komisyonlarının oluşumu ve yapısı VUK m.72'de düzenlenmiştir. Buna göre, söz konusu komisyon, illerde defterdar başkanlığında, ilçelerde ise malmüdürü başkanlığında veya bunların yetkilendireceği memurlar başkanlığında takdir işiyle ilgili vergi dairesinde çalışan iki memur ile seçilecek olan iki üyeden oluşmaktadır. Bu iki üye, tüccarlar için ticaret odası tarafından, diğer sanat ve meslek erbabı içinse bu kişilerin üye oldukları mesleki teşekküller tarafından seçilmektedir. Takdir komisyonları, daimi olabileceği gibi, geçici olarak da kurulabilirler. Daimi olarak faaliyette bulunan komisyonların bulunmadığı yerlerde, gerekli takdir işleri kurulacak olan geçici komisyonlar tarafından yürütülmektedir.

<sup>18</sup> İlhan, a.g.e., s. 84-85.

<sup>19</sup> A.e., s.82.

<sup>20</sup> A.e. s.53.

Komisyon VUK m.75 gereği, kendisine tevdi edilen işlerde inceleme yapma yetkisine sahiptir. Bu yetki, evleviyetle bilgi toplama yetkisini de içermektedir. Ayrıca VUK m. 74/son hükmünün atfıyla VUK m. 79'da yer alan düzenlemeye göre takdir komisyonları, gerekli gördükleri bilgileri, muhtar ve ihtiyar meclislerinden, belediyelerden, ticaret ve tarım odalarından ve noterler gibi resmi veya yarı resmi kurumlarla, özel teşekküllerden ve kişilerden talep edebileceklerdir.

### **2.2.1.3.2. Zirai Kazançlar İl ve Merkez Komisyonları**

Zirai kazançlar il komisyonunun oluşumu ve yapısı VUK m.83'te düzenlenmiştir. Buna göre, söz konusu komisyon, valinin başkanlık edeceği şekilde gelir müdürü, ziraat müdürü, defterdar, il merkezindeki ziraat bankası şube müdürü, veteriner müdüründen oluşmaktadır. Ayrıca bu komisyona üç üye seçilmekte, bu üyelere komisyona katılmaktadır. Söz konusu üyelerin seçimi VUK m.84'te düzenlenmiş olup, iki üye il ziraat odası bünyesinden, diğeri ise bu ile bağlı ilçe ziraat odalarından seçilmektedir. Görüşülecek konunun ormancılığa ilişkin olması durumunda, söz konusu komisyona veteriner müdür yerine orman işletme müdürü veya onun bir temsilcisi katılmaktadır.

Zirai kazançlar merkez komisyonunun oluşumu ve yapısı ise VUK m.85'te düzenlenmiştir. Buna göre, söz konusu komisyon, Hazine ve Maliye Bakanlığı Müsteşarı Başkanlığında; Gelirler Genel Müdürü ile Gelirler Genel Müdürlüğün temsil eden iki, Tarım ve Orman Bakanlığını temsil eden üç, Ziraat Odaları Birliğini temsil eden üç ve Devlet Üretim Çiftlikleri Genel Müdürlüğünü temsil eden bir temsilciden oluşmaktadır. Başkanın herhangi bir mazereti bulunması durumunda komisyon toplantısına, başkanın, yetkilendireceği kişi başkanlık eder.

VUK m.86'ye göre, "zirai kazançlar il ve merkez komisyonları kamu idare ve müesseseleri ile Devlet ekonomi kurumlarından ve görevlerinin gerektirdiği sair gerçek ve tüzelkişilerden her türlü bilgileri isteyebilirler. Gerekli gördükleri hallerde bilirkişilere inceleme de yaptırabilirler.". Böyle bilgi talebinde VUK m.148'in ikinci fıkrası hükmü uygulanmaktadır.

Komasyon tarafından talep edilen bu bilgileri vermeyenler hakkında VUK mükerrer m. 355 hükmü uygulanmaktadır.

## **2.2.2. Devamlı Şekilde Bilgi Verilmesini Talep Etme Yetkisi Olanlar**

### **2.2.2.1. Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Ticaret Bakanlığı**

Devamlı bilgi toplama yetkisi ise, talep üzerine bilgi toplama yetkisinden farklı olarak sadece Hazine ve Maliye Bakanlığı ile vergi dairelerine tanınmıştır. Buna göre, vergi inceleme elemanlarının ve takdir komisyonlarının devamlı bilgi toplama yetkileri bulunmamaktadır. 149. maddede geçen “kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasılalarla veya devamlı olarak” ibaresi, devamlı bilgi verme yükümlülüğünün genelleştirilmesini engellemektedir.<sup>21</sup> Buna karşın devamlı bilgi toplama yetkisinin düzenlendiği m.149, 148. maddeden farklı olarak “Gümrük Bakanlığı”nın da bilgi toplamaya yetkili olanlar arasında sayıldığı görülmektedir. 2018 Anayasa değişikliğinden sonra, Anayasa’ya uyum sağlanması ile ilgili olarak bazı kanun ve kanun hükmünde kararnamelerde değişiklik yapılması hakkındaki 703 sayılı KHK kapsamında "Gümrük Bakanlığı" ile "Ekonomi Bakanlığı" birleştirilerek "Ticaret Bakanlığı" kurulmuştur.<sup>22</sup> Dolayısıyla VUK m.149 kapsamında devamlı şekilde bilgi toplayabilecek kurumlardan birisi, şimdiki ismiyle Ticaret Bakanlığı olarak karşımıza çıkmaktadır.

Devamlı olarak talep edilen bilgiler, istatistik oluşturma ve oluşturulan bu istatistikleri kullanmak suretiyle vergi politikaları üretme amacına hizmet ettiğinden<sup>23</sup> bu yetki vergi incelemesinde yetkili kişilere verilmemiş; sadece Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Ticaret Bakanlığı’na verilmiştir.

---

<sup>21</sup> Erdoğan Arslan, **a.g.e.**, s.7

<sup>22</sup> "Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi (Kararname Numarası: 1), KHK'nın yayımlandığı RG. Tarih-Sayı: 14.07.2018- 30474

<sup>23</sup> Dağ, **a.g.e.**,s.150.

Bilgi toplamada yetkiyi bu şekilde belirledikten sonra, tarafların tespitini de yapmak gerekmektedir. Kim, kimden bilgi isteyecek sorusunun cevabını verebilmek bakımından bu soru önem arz etmektedir.

VUK m.148 kapsamında Hazine ve Maliye Bakanlığı, Ticaret Bakanlığı ve vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar bilgi isteyebilecek taraftır. Bilginin isteneceği taraf ise, kanun lafzı ile kamu idare ve müesseseleri, vergi mükellefi<sup>24</sup>, mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler olarak belirlenmiştir.

### **2.3. Talebe Bağlı Bilgi Toplama Müessesinde Bilgi Vermekle Yükümlü Olanlar**

Bilgi talebi VUK'un 148. maddesinde düzenlenmiş olup şu şekildedir: *“Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar.”* Bu hükümde yer alan bilgi toplama müessesesi, devamlı bir bilgi toplama aracı olmayıp, arızidir<sup>25</sup>. Ancak ihtiyaç duyulduğu zamanlarda, münferit olaylara ilişkin olarak<sup>26</sup> m. 148 kapsamında kişilere başvurulur ve olayın somut şartları uyarınca bilgi talebinin muhteviyatı değişebilecektir<sup>27</sup>. Başka bir deyişle, bilgi talebinde muhatapların genelleştirilmesi mümkün değildir<sup>28</sup>.

Bilgi toplama vergi idaresinin denetim yetkisi kapsamında idari bir faaliyet olduğundan, muhataplara yönelik yapılan idari bir “bilgi talebinin” varlığı şarttır. Bu açıklamadan yola çıkarak bilgi talebinin bir idari işlem olduğu sonucuna ulaşılmaktadır<sup>29</sup>. Arızı bilgi talebi bir birel idari işlemdir ve bu kapsamda amaç, yetki, şekil, sebep ve konu unsurları bakımından hukuka uygun olması gerekmektedir.

<sup>24</sup> Tez metninde “yükümlü” tabiri tercih edilmiş ise de, Kanun maddesine atıf yapılan noktada “mükellef” tabiri kanun lafzına sadık kalınarak korunmuştur.

<sup>25</sup> Eda Ayrancı, Vergi İdaresinin Ön İşlemlerden Doğan Hukuki Sorumluluğu, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2012, s.80

<sup>26</sup> Dağ, **a.g.e.**, s.150.

<sup>27</sup> Funda Başaran, “Bankaların Bilgi Verme Yükümlülüğünün Sınırları Ve Bilgi Vermekten Çekinmeye Bağlı Özel Usulsüzlük Suçu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 143, Ağustos 2000, s.179.

<sup>28</sup> Erdoğan Arslan, s.7.

<sup>29</sup> Erdoğan Arslan, s.7 vd.

Bilgi toplama denetim yolu çerçevesinde bilgi vermekle yükümlü olanlar, kamu idare ve müesseseleri, yükümlüler (ve vergi sorumluları<sup>30</sup>) veya yükümlülerle muamele/ilişki içinde bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler olarak sayılmıştır.

### 2.3.1. Kamu İdare ve Müesseseleri

Talep edilen bilgileri vermeye mecbur olanlar arasında, kamu idare ve müesseseleri sayılmaktadır. Bu düzenlemede geçen kavram olarak kamu idareleri, kamu hizmeti gören ve tüzel kişiliğe sahip olan; devlet, il özel idareleri, belediye ve köyleri ifade etmektedir<sup>31</sup>. Kamu müesseseleri/kurumları ise, kamu hizmetlerini karşılamak üzere kurulmuş müesseselerdir<sup>32</sup>. Kamu idare ve müesseseleri çok sayıda yükümlü ile doğrudan ilişki içindedir. Vergisel işlemler de bu ilişkilerin bir bölümünü kapsadığından bilgi isteme yetkisini haiz olanlar kamu idare ve müesseseleri önemli birer bilgi deposu görevi görmektedir. Özellikle tapu sicili kayıtları, ticaret sicili kayıtları bunun en tipik örneklerini oluşturmaktadır. Bilgi istenecek kişiler arasında kamu idare ve müesseselerinin de sayılmış olması, bilgi toplamanın sadece yoklama ve vergi incelemesine yardımcı bir unsur kapsamında değerlendirilmediğini göstermektedir<sup>33</sup>.

### 2.3.2. Yükümlüler

Bilgi vermek zorunda olan vergi yükümlüsü ve/veya vergi sorumluları, vergi yasalarında açık bir şekilde -herhangi bir verginin- yükümlüsü veya sorumlusu olarak öngörülenlerdir. Yükümlü, Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinin ilk fıkrasında yer alan tanıma göre, vergi kanunları tarafından vergi borcu kendisine terettüp eden (düşen) gerçek veya tüzel kişidir. Söz konusu maddenin ikinci fıkrasında ise vergi sorumlusu kavramı tanımlanmaktadır. Bu maddede yer verilen tanıma göre vergi sorumlusu, verginin ödenmesi ile ilgili olarak, alacaklı vergi

<sup>30</sup> VUK md. 8/4'e göre, "Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir."

<sup>31</sup> Anayasa'nın 126. ve 127. maddelerine göre kamu idareleri merkezi idare ve mahalli idareler olmak üzere ikiye, mahalli idareler de kendi içinde belediye, il özel idaresi ve köyler olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

<sup>32</sup> Turan Yıldırım, **İdare Hukuku**, 7. Bası, İstanbul, OnikiLevha Yayıncılık, 2018, s.107 vd.

<sup>33</sup> Erdoğan Arslan, **a.g.e.**, s.5.



dairesi karşısında muhatap olan kişidir. Yükümlünün ve vergi sorumlusunun kim ya da kimler olduğu ilgili vergi türünün kanununda belirtilmektedir. Vergi denetim aracı olarak bilgi toplama kurumu ile ilgili olarak, ödevli olarak ilk akla gelecek olan vergi yükümlüsüdür. Vergi idaresi yürütmekte olduğu denetim faaliyeti çerçevesinde yükümlüye vergisel durumuyla ilgili her türlü bilgiyi sorabilecek ve yükümlü de bu bilgileri vermekle yükümlü olacaktır.

Yükümlü veya vergi sorumlusu ile muamelede bulunan kişiler de bilgi verme yükümlülüğü altındadır. Bu kişiler, herhangi bir verginin yükümlüsü veya sorumlusu olmasalar dahi, yükümlü veya vergi sorumlusu ile muamelede bulunmuş olmaları sebebiyle bilgi vermeye mecburdurlar<sup>34</sup>. Tezin genelinde, doktriner olarak “ödevli, vergi ödevlisi” ifadesinin tercih edildiği ifade edilmeye çalışmıştır. Zira ödevli kavramı, yükümlü ve sorumlu tabirlerinden daha geniş bir anlamı<sup>35</sup> karşıladığından idarenin bilgi toplama yetkisi karşısında bilgi verme ödevi olanlar ödevli olarak değerlendirilmiştir.

### **2.3.3. Yükümlülerle Muamele/İlişki İçinde Bulunan Diğer Gerçek ve Tüzel Kişiler**

Yükümlü veya vergi sorumluları ile muamele içinde bulunan gerçek ve tüzel kişilerin bilgi verme yükümlülüğü, “muamelede bulunmak” gibi geniş bir kavram ile ifade edilmiştir. Bu muamelenin niteliği ile ilgili olarak da herhangi bir sınırlama da yapılmamıştır. Buna göre, hukuki veya ticari bir muamele bu kapsamda değerlendirilebilecektir. Ancak talep edilecek bilginin niteliğine uygun şekilde bu muamelenin de saptanması gerekecektir. Muamelede bulunma ibaresini, yükümlü veya vergi sorumlusu ile mal alıp satmak, yazışmada bulunmak, teklifte bulunmak veya teklif almak, borç para almak veya vermek olarak örneklendirmek mümkündür<sup>36</sup>. Bilgi talebinde bulunacak olanlar, yükümlü ile ilgili olarak, her tür bilgiyi yükümlü nam ve hesabına hareket eden yediemin gibi üçüncü kişiler de dâhil

<sup>34</sup> Ali Uysal/Nurettin Eroğlu, **Açıklamalı ve İctihath Vergi Usul Kanunu**, 4. Baskı, Ankara, Sözkesen Matbaacılık, 2009, s. 205.

<sup>35</sup> Güneş/Şirin, **a.g.e.**, s.135.

<sup>36</sup> Ali Erol, “Vergi Hukukunda Bilgi Verme Ödevinin Sınırı Olarak Vergi Mahremiyeti İlkesi Ve Sonuçları”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2015, s.18.

olmak üzere, her kişi ve kurumdan talep edebilirler. Buna ek olarak, serbest ticaret bölgelerinde faaliyet gösteren dar yükümlüler de dâhil olmak üzere, tüm kişi ve kurumlardan bilgi talep edilebilir<sup>37</sup>. Herhangi bir vergi bakımından vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine ya da vergi konusunda girebilecek bir konuya yönelik olarak gerçekleştirilen ön görüşmeler (muamele gerçekleşmemiş olsa dahi), yükümlüye ait olan mal nakli ve/veya saklanması, kredi verilmesi, mevduat onayı gibi münasebetlerin tamamı birbirinden bağımsız bir şekilde, “mükellef ile muamele” kapsamında değerlendirilmektedir<sup>38</sup>.

Yükümlüyle muamelede bulunan kişilerden vergisel durum ve olaylarla ilgili bilgi istenebilmesini ve böylece karşılaştırmalı bir gerçeklik denetimi yapılabilmesini sağlamaktadır. Yükümlüler, vergiyi doğuran olayla bağlantılı olarak her zaman doğru bilgi vermemektedir. Yükümlüden elde edilen bilgilerin doğruluğunun saptanması veya yükümlünün hiç vermediği bilgilere ulaşma imkânı; yükümlünün ilişki içinde olduğu diğer gerçek ve tüzel kişilerden istenecek bilgilerle sağlanacaktır.

Örneğin yükümlü (A) inceleme alınmış ve (A)'nın alışlarını gerçekleştirdiği (X) İnşaat A.Ş.'den, bilgi talep edilmiş olup, gelen cevap yazısı ile incelenen vergi yükümlüsü (A)'nın defter, belge ve kayıtlarının karşılaştırılması neticesinde aşağıdaki durum ortaya çıkmıştır: Yasal kayıtlara aktarılan alış toplamı 1.000.000 TL olarak gösterilmişken, (X) A.Ş.'den gelen bilgilere göre yükümlü(A)'nın toplam alış tutarının 1.500.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Böylece incelenen yükümlüyle ilgili hesap ve gerçeklik denetimi bilgi talebi müessesesi ile doğru bir şekilde tespit edilebilmiştir.

Bu tür bilgi talepleri özellikle kayıt dışı ekonomi ile mücadele bakımından özel bir önem arz etmektedir<sup>39</sup>. Üçüncü kişilerden bilgi toplama uygulaması

<sup>37</sup> Cihat Öner, “Uluslararası Bilgi Değişimi Karşısında Mükellefin Korunması”, **Uluslararası Vergi Hukukunda Güncel Gelişmeler ve Türkiye’ye Etkileri**, (Ed. Funda Başaran Yavaşlar, Hakan Üzeltürk, Gülsen Güneş, Bumin Doğrusöz, Gamze Gümüşkaya), 1. Baskı, İstanbul, OnikiLevha Yayıncılık, 2018, s.81.

<sup>38</sup> Yılmaz Özbacı, **VUK: Yorum ve Açıklamalar**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 1999, s.420.

<sup>39</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. İlhan, **a.g.e.**, s.78 vd.

olmaksızın kayıt dışı işlemleri ortaya çıkarmak neredeyse imkânsız olarak ifade edilmektedir<sup>40</sup>.

Arızı bilgi talebinde yükümlüyle muamelede bulunan kişilerin yanı sıra meslek odalarının da çok büyük işlevi bulunmaktadır. Meslek kuruluşlarından işe başlama, işi bırakma, tahsil işlemleri gibi konularda bilgi talep edilebileceği gibi, özellikle vergi incelemeleri esnasında meslek odalarının verileri yol gösterici olmaktadır. Örneğin; randıman/verim incelemeleri esnasında vergi yükümlüsünün bağlı buldukları meslek odalarından o sektöre ilişkin ortalama fire oranları talep edilmekte ve elde edilen bu istatistiksel bilgilerden yola çıkılarak yükümlülerin matrahı saptanmaya çalışılmaktadır<sup>41</sup>.

Bilgi talebinin gerçekleştirilmesinde herhangi bir öncelik-sonralık ilişkisi kanunda öngörülmemiştir. Aynı anda hem yükümlüden hem de yükümlüyle ilişkili kişi ve kurumlardan bilgi talep edilmesinin mümkün olduğu belirtilmektedir<sup>42</sup>. Ancak unutulmamalıdır ki, yükümlüyle ilgili vergisel durumları en iyi bilebilecek olan kişi yükümlüdür, bu nedenle önce yükümlünün bilgi talep edilmesi daha uygun olacaktır.

Uygulamada en çok karşılaşılan sorunlardan birisi sahte belge düzenlediği tespit edilen kişinin mal ticari ilişkide bulunduğu vergi ödevlilerinin incelemeye alınması ve inceleme sonucu kesilen cezanın bildirildiği ihbarnameye sahte belge düzenleyici ile ilgili düzenlenen vergi tekniği raporunun<sup>43</sup> eklenmesi veya eklenmemesidir. Bu durumda yükümlülerle muamelede bulunan kişilerden bilgi toplanmış olmakta, bunun sonucu olarak da yükümlü denetime tabi tutularak bilginin toplandığı ilk kişiden elde edilen bilgiler kapsamında cezalı vergi tarhları gerçekleştirilmektedir.

<sup>40</sup> Bilen, Bilgi Toplama Müessesesi I, s.113.

<sup>41</sup> Bilen, Bilgi Toplama Müessesesi I, s.114. Yazar; ilgili meslek kuruluşunda hakkında bilgi talep edilen yükümlünün lobi gücüne sahip olması halinde; bu odalardan alınacak bilgilerin objektifliğini yitirdiğini belirtmektedir.

<sup>42</sup> Öner, “Uluslararası Bilgi Değişimi Karşısında Mükellefin Korunması”, s.80.

<sup>43</sup> Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği madde 57/3: “Yürütülmekte olan incelemelerde birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespit edilmesi halinde, konunun tek bir raporda ifade edilebilmesi amacıyla Vergi Tekniği Raporu düzenlenebilir. Bu raporlar, sonrasında düzenlenecek vergi inceleme raporlarının ekini oluşturur.”

Vergi tarhına veya vergi cezasına dayanak teşkil eden takdir komisyonu kararlarının ve vergi inceleme raporlarının yanı sıra bu işlemlerin dayanağını oluşturan üçüncü kişi adına düzenlenen vergi tekniği raporunun da soz konusu ihbarnameye eklenmesi ve bu suretle ilgiliye bildirilmesi ile ilgili olarak bir yanda, bilginin elde edildiği üçüncü kişinin (hakkında sahte belge düzenlediğinden bahisle vergi tekniği raporu hazırlanan kişinin) vergi mahremiyeti diğer yanda kendisine ceza kesilen ilgilinin hak arama özgürlüğü karşı karşıya gelmektedir. Danıştay “...İncelenen dosyada, davacıya anılan vergi tekniği raporuna atıfla düzenlenen vergi inceleme raporlarının tebliğ edildiği, ancak tarh nedenini, matrahın bulunuş yöntemini ve tarhiyatın dayanağına dair bilgi ve belgelerin gösterildiği davacı hakkında düzenlenmiş vergi tekniği raporunun tebliğ edilmediği anlaşılmaktadır... Bu durumda davacının hangi suç ile isnad edildiğini öğrenme ve bu duruma göre savunma yapma hakkı elinden alındığı gibi kendisine ait bilgilerin verilmemesi, 213 Sayılı Kanunun “Vergi Mahremiyeti” başlıklı 5. maddesi kapsamında da değerlendirilemeyeceğinden, sadece vergi ve ceza ihbarnamesiyle vergi inceleme raporu tebliğ edilmek suretiyle, işlemlerin dayanağı mükellef adına düzenlenen vergi tekniği raporunun davacıya tebliğ edilmemesi davacı hakkında tesis edilen işlemleri hükümsüz kılacak nitelikte esasa etkili bir şekil hatası olduğu halde, davacının bu konudaki iddiaları gözetilmeden davanın esasını incelenerek verilen karar hukuka uygun görülmediğinden bozulması gerekmiştir.”<sup>44</sup> şeklindeki ifadesiyle böyle bir durumda kendisine ceza kesilen vergi ödevlisinin savunma hakkının doğru bir şekilde kullanılabilmesi adına işleme dayanak teşkil eden üçüncü kişiye ait vergi tekniği raporunun da bildirilmesi gerektiğini belirtmektedir. Danıştay kararı ile benzer yönde bir görüşe göre,<sup>45</sup> vergi tekniği raporlarının, haklarında sahte belge kullanıcısı oldukları yönünde tespit yapılan kişilere iletilmesi, bu kişilerin gerek vergi idaresine karşı gerekse adlî ve idârî yargıda yürütülecek davalarda hak arama özgürlüklerini ve savunma haklarını kullanabilmeleri için, hangi suç ile itham edildiklerini başka bir söyleyişle

<sup>44</sup> Bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, E.2014/304, K.2014/563 sayılı ve 18.06.2014 tarihli kararı. Aynı yönde bkz. Danıştay 4. E.2015/373, K.2014/3029 sayılı ve 08.06.2015 tarihli kararı; Danıştay 4. D., E.2015/351, K.2015/3030 sayılı ve 08.06.2015 tarihli kararı.

<sup>45</sup> Kaşıkçı, Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi, s.203.

kendilerine “isnat edilen suç ve anılan suçun dayanaklarını (hukuki sebeplerini)” bilme hakları vardır<sup>46</sup>; buna aykırı davranış ise adil işlem yükümüne aykırılık oluşturmaktadır<sup>47</sup>.

Konunun vergi mahremiyeti ile ilgili kısmı bakımından ise Danıştay bu bilgilerin ilgilinin kendisi ile ilgili bilgiler olması gerekçesiyle VUK m. 5 kapsamında değerlendirmemiştir. Ancak burada üçüncü kişiye ait bilgilerin bir başkasına verilmesi sorununu Danıştayın yeterince irdelenmediği ve net bir karar ortaya koymadığı görülmektedir. Bu nedenle bu durum uygulamada hala bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır.

## **2.4. Devamlılık Esasına Dayalı Bilgi Toplama**

### **2.4.1. Ölüm Vakalarını ve İntikallerini Bildirme**

VUK m.150’de yazılı olan resmi makamlar ile gerçek ve tüzel kişiler, her ay öğrenmiş oldukları ölüm vakaları ile intikalleri ertesi ayın 15 inci günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdurlar. VUK Tasarı Taslağında ise, bu hükmün karşılığı bulan madde olarak m. 118 düzenlenmiş, buna göre Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilere ölüm vakalarını ve intikalleri bildirme yükümlülüğü getirmeye, bildirimlerin internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında alınmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olacağı düzenlemesine yer verilmiştir<sup>48</sup>.

Anılan kurumlardan ve özel kişilerden toplanacak bu bilgiler çerçevesinde vergi idaresi vergiyi doğuran olaya ilişkin bilgi edinirken, bir yandan da vergi yükümlülerinin tarha esas olacak matrahlarını doğru bir şekilde beyan edip etmediğini belirleme noktasında bir araç edinmiş olmaktadır<sup>49</sup>. Gerçekten ölüm

---

<sup>46</sup> Aydın Cengiz, “Türk Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiilleri İle İşlenen Kaçakçılık Suçu”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2014, s.354.

<sup>47</sup> Kaşıkçı, Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi, s.203.

<sup>48</sup>(Çevrimiçi, [http://www.istanbulymmo.org.tr/dosyalar/vuk\\_Tasarisi\\_Gib.pdf/](http://www.istanbulymmo.org.tr/dosyalar/vuk_Tasarisi_Gib.pdf/) , Son Erişim tarihi: 25.11.2019)

<sup>49</sup> Bilen, Bilgi Toplama Müessesesi I, s.125.

vakalarının vergi dairelerine bildirilmesi, veraset ve intikal vergisinin hukuka uygun, doğru ve zamanında tespit edilebilmesi ve tahsil edilebilmesi için önemli olmaktadır. Buna ek olarak, ölenin vergi borçlarından dolayı sorumlu olan mirasçılarının da takibi yapılabilmektedir. Nitekim VUK'un 12. maddesinde ölüm halinde yükümlülerin ödevlerinin, miras reddinde bulunmayan kanuni ve atanmış (mansup) mirasçılara geçeceği düzenlenmiştir. Dolayısıyla ölüm vakalarının ve intikallerinin bildirilmesi vergi idaresi için hem ölen kişinin vergi borçlarının takibini yapabilmek hem de vergisel durumları (veraset ve intikal) tespit edebilmek için önem arz etmektedir.

Kanunda yer alan düzenleme ile ölüm vakalarını ve intikalleri bildirme konusunda, vergi dairesine aylık dönemler itibariyle devamlı bilgi akışı sağlanması amaçlanmıştır. Kanunda sayılanlar arasında en etkili olanının, nüfus müdürlükleri tarafından yapılan bildirim olduğu belirtilmektedir<sup>50</sup>.

#### **2.4.1.1. Sulh yargıçları, İcra, Nüfus ve Tapu memurları**

Ölüm ve intikalleri bildirme mecburiyetine tabi olanlar VUK 150 fıkra 1 doğrultusunda ilk olarak *sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurlarıdır*. Yaptıkları kamusal görev nedeniyle sulh yargıçları, icra, nüfus<sup>51</sup> ve tapu memurları kişilerin ölümü ile ilgili bilgi sahibi olmaktadır. Belirtmek gerekir ki pratikte nüfus hizmetlerindeki gelişmeler nedeniyle MERNİS<sup>52</sup> sisteminde otomatik olarak ölümler işlendiğinden dolayı uygulamada icra, tapu memurları, sulh yargıçlarının vergi dairesine bildirmelerine hacet kalmaksızın da sistem üzerinden ölümler kayda geçmektedir.

<sup>50</sup> (Çevrimiçi, <https://www.denet.com.tr/vergi/dosyalar/veraset/ver17.pdf/>, erişim tarihi: 25.04.2019), s.17.

<sup>51</sup> Nüfus Hizmetleri Kanununun Uygulanmasına Daire Yönetmelik ; **Madde 74** – (1) “*Ölüm tutanaklarına dayanılarak düzenlenecek ölüm ve mirasçı bildiriminin ilgili vergi dairesine bildirilmesinde ölenin yerleşim yeri adresi esas alınır. Ölen kişinin ölüm olayını elektronik ortamdaki kaydına tescil eden nüfus müdürlüğünün bulunduğu ilçede ikamet etmesi halinde, düzenlenecek ölüm ve mirasçı bildirimini, tescil işlemini gerçekleştiren nüfus müdürlüğünce ilgili vergi dairesine bildirilir.*” Yönetmeliğin yayımlandığı RG Tarih- Sayı :23/11/2006 -26355.

<sup>52</sup> MERNİS: Merkezi veri tabanı ve kimlik paylaşımı sistemini kapsayan Merkezi Nüfus İdaresi Sistemi.

### 2.4.1.2. Konsolosluk Görevlileri

Bu mecburiyete tabi olan bir diğ er grup ise, yabancı ÷lkelerde faaliyet gösteren konsolosluk görevlileridir. Bu kişilerin, görev yaptıkları yerde ölen Türk tebaasının soyadı, adı ve sıfatları ile Türkiye'deki yerleşim yerlerini Hazine ve Maliye Bakanlığ ına bildirmeleri gerekmektedir.

### 2.4.1.3. Muhtarlar

Mahalle ve köy muhtarlarının da yasa gereğince kendi mahalle veya köylerinde ölenleri bildirmeleri zorunlu olduğu düzenlenmiştir. Ancak uygulamada, mahalle veya köy muhtarları ölüm vakalarını doğrudan vergi dairelerine bildirmediikleri, nüfus müdürlüklerine bildirdikleri, nüfus müdürlüklerinin ilgili veraset vergi dairesine bildirimde buldukları belirtilmektedir<sup>53</sup>. Nitekim 4541 Sayılı Şehir ve Kasabalarda Mahalle Muhtar ve İhtiyar Heyetleri Teşkiline Dair Kanunda muhtarların görevleri<sup>54</sup> arasında ölüm olaylarını Nüfus İdaresine bildireceklerine ve 797 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu gereğ i vergi dairelerine bildireceklerine ilişkin düzenleme yer alır. 5490 Sayılı Nüfus Hizmetleri Kanunu<sup>55</sup> m. 31'de, ölüm olaylarını bildirmeleri gerekenler arasında, köy muhtarları<sup>56</sup> da sayılmıştır.

<sup>53</sup>(Çevrimiçi, <http://guncelvergikitaplari.com/Content/userfiles/newfiles/VUK.MADDE-150/> (Erişim Tarihi: 22.04.2019).

<sup>54</sup> 4541 sayılı Şehir ve Kasabalarda Mahalle Muhtar ve İhtiyar Heyetleri Teşkiline Dair Kanun, 3. Madde, 1-D bendi gereğ i, Mahalle muhtarları ve ihtiyar heyetinin göreçeğ i işler sayılmış olup bu kapsamda, Ölüm Vakaları İçin Nüfus dairelerine ilmühaber vermek 7. Bendi gereğ i, 797 numaralı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu hükümlerine göre, mahallede her geçen ay içindeki ölüm vakalarını ertesi ayın on beşine kadar variat dairelerine yazı ile bildirmek, muhtarların görevlerinden gör÷lmektedir. Kanun'un yayımı R.G. Tarih- Sayı :15/04/1944 -5682.

<sup>55</sup> 5490 sayılı Kanun'un yayımı RG Tarih- Sayı :29/04/2006 -26153.

<sup>56</sup> **Bildirim Süresi ve Yükümlü Olanlar;**

**Madde 31 – (1) Ölüm olayını: ...b) Köylerde, varsa resmi tabip veya sağık kuruluş u yetkilileri, yoksa köy muhtarları.....olayın meydana geldiğ i tarihten itibaren, dış temsilcilikler ise olaydan haberdar oldukları tarihten itibaren on gün içerisinde Genel Müdürlüğe ya da nüfus müdürlüğüne bildirmekle yükümlüdürler.**

#### **2.4.1.4. Banka ve Şirketler İle Emanet Kabul Eden Gerçek ve Tüzel Kişiler**

Banka ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler de ölüm vakalarını ve intikalleri bildirmekle yükümlüdür. Anılan bu kişilerin yükümlülüğü mevduat, şirket hissesi, emanet para ve eşya veya sair suretle alacak sahiplerinden birinin ölümü halinde, ölenin soyadını, adını, alacağıın nev'ini ve miktarını bildirmek olarak öngörülmüştür. Her ne kadar banker tabiri kanunda yer alsada banker kuruluşları artık bulunmadığından bu haliyle kanun güncel değildir.

#### **2.4.2. Genel Düzenleyici İşlemler Gereği Devamlı Bilgi Toplama**

VUK'un 149. maddesinde düzenlenen devamlılık esasına dayanan bilgi talebi, kamu idare ve kurumları ile gerçek ve tüzel kişilerin vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli aralıklarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecbur tutulmasını hüküm altına almaktadır.

VUK'un mükerrer madde 257 düzenlemesine göre Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın *"Bu Kanunun 149 uncu maddesine göre devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile vergi beyannameleri ve bildirimlerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları konulmak suretiyle İnternet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesi, beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususlarında izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, beyanname, bildirim ve bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluğu beyanname, bildirim veya bilgi çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya"* yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.



Hazine ve Maliye Bakanlığı bu hükümde yer alan yetkisini genel düzenleyici işlemlerle ve ağırlıklı olarak da genel tebliğler aracılığıyla kullanmaktadır. Bu düzenleyici işlemlerden çalışma kapsamında önem arz edenler bu başlık altında incelenecektir.

#### **2.4.2.1. Aracı Hizmet Sağlayıcıları Mal veya Hizmet Alımına, Satımına, Kiralanmasına veya Dağıtım Uygulamalarının Gerçekleştirilmesine İnternet Ortamında Aracılık Etmek Üzere Hizmet Verenler**

464 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ<sup>57</sup> ile bazı yükümlü grupları belirlenerek devamlı surette vergi idaresine bilgi verme yükümlülüğü getirilmiştir. Bu yükümlü grupları ve kendilerinden istenen bilgiler şunlardır:

-Aracı hizmet sağlayıcıları mal veya hizmet alımına, satımına, kiralanmasına veya dağıtım uygulamalarının gerçekleştirilmesine internet ortamında aracılık etmek üzere hizmet verenlerdir. Bu kişiler gerçekleştirdikleri işlemler bağlamında;

-Aracılık hizmetinin gerçekleştirildiği internet adres/adreslerini,

-Aracılık hizmetinin sağlandığı kişilere ait isim soy isim/unvan, gerçek kişiye kimlik numarası, değilse vergi kimlik numarası ve işyeri adres bilgilerini,

- Aracılık hizmetinin verildiği kişiler adına yerine getirilen mal satışı veya hizmet sunumu ve/veya kiralama işleri kapsamında elde edilen tahsilat tutarları ve işlemin gerçekleştirildiği tarihi,

Birer aylık sürelerle Gelir İdaresi Başkanlığı'na elektronik ortamda iletileceklerdir.

<sup>57</sup> Tebliğin yayımı R.G. Tarih-Sayı: 24/12/2015- 29572.

### **2.4.2.2. Bankalar**

Bankalar da 464 sayılı VUK Genel Tebliği ile internet üzerinden gerçekleştirilen alım-satım ve/veya kiralama işlemlerine ilişkin ödemelerle ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'nın veri tabanına periyodik olarak elektronik ortamda bildirim gerçekleştirmeyle yükümlü kılınmışlardır.

### **2.4.2.3. Dijital Ortamda Ticari Faaliyet Görme Maksadıyla Reklam Hizmetlerinin Sunulmasına Aracılık Eden Kişiler**

Dijital ortamda ticari faaliyet görme maksadıyla reklam hizmetlerinin sunulmasına aracılık eden kişiler de 464 sayılı VUK Genel Tebliği düzenlemesine göre;

-Aracılık ettikleri reklamın sunulduğu internet adresini / adreslerini ve internet adresinin ait olduğu kişiye ait isim, soy isim/unvan ile gerçek kişiye kimlik numarası, değilse vergi kimlik numarası bilgilerini,

-Reklam veren kişilere ilişkin isim, soy isim/unvan ile gerçek kişiye kimlik numarası, değilse vergi kimlik numarası bilgilerini,

-Tahsil edilen reklam hizmet aracılığı hizmet bedelini,

Birer aylık sürelerle Gelir İdaresi Başkanlığı'na elektronik ortamda ileteceklerdir.

### **2.4.2.4. Kargo ve Lojistik İşletmecileri**

11.06.2009 tarih ve 27255 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Karayolu Taşıma Yönetmeliği uyarınca M1, M2, M3 yetki belgesi alan kargo ve lojistik işletmecileri 464 sayılı VUK Genel Tebliği düzenlemesine göre gerçekleştirdikleri teslimlere ilişkin olarak;

- Göndericinin isim, soy isim/unvan ve kimlik/vergi kimlik numarası bilgileri ile adres bilgilerini,

-Aracı hizmet sağlayıcılarının gönderimlerinde ise gönderen bilgileri yanında aracı hizmet sağlayıcının da isim, soy isim/unvan ve kimlik/vergi kimlik numarası bilgilerini,

-Gelir İdaresi Başkanlığı'nın belirlediği adedi aşan gönderi sayılar,

-Kapıda ödeme yapılan hallerde toplam gönderi adedini, ödemenin şeklini ve yapılan toplam ödemenin tutarını,

Birer aylık sürelerle Gelir İdaresi Başkanlığı'na elektronik ortamda iletileceklerdir.

Kargo ve lojistik işletmeler için öngörülen bu yükümlülük, internet üzerinden gerçekleştirilen alım-satım ve/veya kiralama işlemleri üzerinde çifte denetim yapılmasını ve vergi kayıp kaçacağını doğuran eylemlerin önlenmesinin amaçlandığı anlaşılmaktadır.<sup>58</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan faaliyet raporunda bu durum, elektronik ticarete yaşanan hızlı artış karşısında, bu alandaki faaliyetlerin izlenmesinin vergi kayıplarının ve kaçaklarının önlenmesinde önem arz ettiğine vurgu yapılmaktadır.<sup>59</sup> 464 nolu Genel Tebliğ ile özellikle elektronik yollardan alım-satım işlemlerinin artması nedeniyle, yapılan ticaret karşısında vergiyi doğuran olayın tespiti yönünden denetime katkı sağlayacağı düşünülmektedir. E- ticaretin izlenmesi ve vergi idaresi tarafından toplanan verilerin analizleri yapılmaktadır.

#### **2.4.2.5. Elektronik Ürün Senedinin Alım Satımına Taraf Olanlar**

452 sayılı VUK Genel Tebliğ<sup>60</sup> ile, 10/2/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu'na göre aşağıda yer alan bilgileri içeren

<sup>58</sup> Ersan Şen, “Vergi Usulünde Sürekli Bilgi Verme Yükümlülüğü”, Haber7, Tarih:27-28.04.2016, <http://www.haber7.com/yazarlar/prof-dr-ersan-sen/1918068-vergi-usulunde-surekli-bilgi-verme-yukumlulugu/> (Erişim tarihi: 14.05.2019).

<sup>59</sup> GİB 2018 Faaliyet Raporu, Şubat 2019, s. 97. (Çevrimiçi, [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2018/2018\\_faaliyet\\_raporu.pdf/](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2018/2018_faaliyet_raporu.pdf/), Son erişim tarihi: 25.11.2019).

<sup>60</sup> Tebliğin yayımı R.G. Tarih-Sayı: 03/06/2015- 29375.

elektronik ürün senedinin (ELÜS), Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi Transfer Sistemi (BTRANS) aracılığıyla Elektronik Kayıt Kuruluşu'na gönderilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Buna göre; elektronik ürün senedinin düzenlendiği tarih, işlem tarihi, sıra numarası, senedin taraflarının isim soy isim/unvan, adres, kimlik/vergi kimlik numaralarına ilişkin bilgiler, senedin temsil ettiği ürünün türü, hasat yılı, miktarı, alım satım bedeli gibi ELÜS'te yer alan bilgiler birer aylık sürelerle GİB'in bilgisi dahiline girmiş olacaktır.

#### **2.4.2.6. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu'nun Dağıtım Lisansı Vermek Suretiyle Yetkilendirdiği Elektrik ve Doğalgaz Dağıtım Şirketleri ve Organize Sanayi Bölgesi (OSB) Tüzel Kişileri**

420 sayılı VUK Genel Tebliği<sup>61</sup> ile getirilen düzenlemeye göre, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu'nun dağıtım lisansı vermek suretiyle yetkilendirdiği elektrik ve doğalgaz dağıtım şirketleri ve organize sanayi bölgesi (OSB) tüzel kişileri; elektrik ve doğalgaz abone bilgileri ile tüketim bilgilerini aylık olarak (bilgi toplamanın konusunu oluşturan işlemin gerçekleştiği ayı takip eden ayın 14. gününe kadar) GİB'in BTRANS sistemi aracılığıyla vergi idaresine bildirmekle yükümlendirilmişlerdir. Bu yükümlülük kayıt dışı ekonomi ile mücadele kapsamında getirilmiş olup, vergi idaresine kayıt yaptırmamasına rağmen faaliyet yürüten kişilerin tespiti konusunda oldukça önemli bir durum olarak değerlendirilmelidir.

#### **2.4.2.7. Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Yükümlüler**

396 sayılı VUK Genel Tebliği'ne<sup>62</sup> göre, mal ve hizmet alımlarına ilişkin bildirim formu (Form Ba)" ile; mal ve hizmet satışlarını ise "Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)" ile bildirme yükümlülüğü, bilanço

<sup>61</sup> Tebliğin yayımı RG Tarih-Sayı: 07/12/2012- 28490.

<sup>62</sup> Tebliğin yayımı RG Tarih-Sayı: 04/02/2010-27483.

esasına göre defter tutan yükümlüleri kapsayan bir bilgi verme ödevi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bildirim yükümlüsü olan yükümlüler tarafından, belirlenen rakamsal sınır çerçevesinde yapılan her türlü mal ve hizmet alış ve satışları, ilgili belgenin türüne bakılmaksızın Ba-Bs bildirim formlarının muhteviyatına dahil olacaktır. Bu bildirim ödevi kapsamında yükümlülerin mal ve/veya hizmet alış ve satışlarına ilişkin formların aylık dönemler itibariyle vergi idaresine verilmesi gerekmektedir. Bu formlarda, formu düzenleyen olarak yükümlüye ilişkin bilgiler yer alacaktır. Formda, formu düzenleyen yükümlünün bilgilerinin yanı sıra belge sayısı ve mal ve hizmetlerin toplam bedeli gibi bilgiler de yer almaktadır.<sup>63</sup>

Böylece vergi idaresi alış ve satışları eşleştirmek suretiyle mal ve hizmet hareketliliğinin gerçeklik denetimini daha kolay bir şekilde yapabilmektedir. Ba ve Bs bildirimlerini verme yükümlülüğü olan yükümlüler, her iki bildirim formunu birlikte vermek zorundadır ve bu nedenle formlar, tek bir form olarak değerlendirilmek suretiyle söz konusu formların belirlenen sürede verilmemesi halinde tek özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği belirtilmektedir.<sup>64</sup>

#### **2.4.2.8. Matbaa İşletmecileri**

Nüfusu beş bin ve daha az olan yerlerde bulunan matbaa işletmecileri, 347 sayılı VUK Genel Tebliğ<sup>65</sup> gereğince, bastıkları belgelere ilişkin örneği bilgi formu ile kâğıt ortamında vergi idaresine göndereceklerdir. Nüfusu beş binden fazla olan yerlerde ise söz konusu bilgi formları, internet ortamında gönderilecektir. Bilgi formunda matbaa ve belge basana ilişkin bilgilerin yanı sıra, basım ve dağıtım yapılan belgenin türü, seri numarası, miktarı ve veriliş tarihi bilgileri de yer alacaktır.

<sup>63</sup> Ba-Bs formları ile ilgili ayrıntılı bir çalışma için bkz. Mustafa Ak, “Özel Ek: Form BA-BS Düzenleme Rehberi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 358, Temmuz 2018, ss.115-130.

<sup>64</sup> GİB, B.07.4.DEF.0.02.10.00-2010/3-5 sayılı Özelge.

<sup>65</sup> Tebliğin yayımı RG Tarih-Sayı: 07/04/2005-25779.

### **2.4.2.9. Tapu Sicil Müdürlükleri**

220 sıra numaralı VUK Genel Tebliği ile<sup>66</sup>, tapu sicil müdürlükleri, tapu siciline kayıtlı gayrimenkullerin satışları ile ilgili olarak bir bilgi formu doldurarak vergi idaresine göndereceklerdir. Bu düzenleme ile ulaşılmak istenen hedef, gayrimenkul alım satımlarının ve bunlara ilişkin bedelin takip edilebilmesidir.

### **2.4.2.10. Ticaret Sicil Müdürlükleri**

493 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde<sup>67</sup> ise, ticaret sicili müdürlüklerine, müdürlüklerine vergi idaresine tasdik işlemleri konusunda bildirim zorunluluğu getirilmiştir. Söz konusu tebliğe göre, ticaret sicili müdürlükleri defter tasdik ettiren yükümlünün unvanı, vergi kimlik numarasını; tasdik edilen defterin türünü ve kullanılacağı hesap dönemini en geç tasdik işleminin yapıldığı ayı takip eden ikinci ayın sonuna kadar göndermek zorundadırlar.

Görüldüğü üzere vergi idaresi bankalardan, matbaalardan, tapudan ve benzeri birçok kurum ve kuruluştan devamlı olarak bilgi toplamaktadır. Bu bilgiler vergi idaresine denetim görev ve yetkisi çerçevesinde büyük kolaylık sağlamaktadır.

### **2.4.3. Protokoller Vasıtasıyla Devamlı Bilgi Toplama**

Vergi idaresi genel düzenleyici işlemler dışında bazı protokoller yardımı ile de kamu kurumlarından bilgi toplama yoluna gidebilmektedir. Esasında bu yolun, vergi idaresinin VUK m. 149 kapsamında kanundan aldığı yetkiye istinaden kamu kurumu ile protokol yolu ile devamlı surette bilgi edinme hali olarak yorumlanması mümkündür. Kamu kurumlarının elde etmiş olduğu pek çok veri olması nedeniyle bu bilgilerin kamu sektöründe yeniden kullanımı ile ilgili olarak, bilişim ve bilgi sistemlerinin verdiği kolaylık vasıtasıyla idareyi bilgi paylaşmaya sevkettiği dile getirilmektedir<sup>68</sup>. Protokol kapsamında bilgi talep edebilecek Gelir İdaresi

<sup>66</sup> Tebliğin yayımı RG Tarih-Sayı: 25.12.1992-21446.

<sup>67</sup> Tebliğin yayımı RG Tarih-Sayı: 21.03.2018- 30367.

<sup>68</sup> Dilek Yüksel Civelek/Özlem Aşık, “Kamu Sektörü Bilgisinin Paylaşımı ve Yeniden Kullanımı”, Devlet Planlama Teşkilatı Bilgi Toplumu Dairesi Başkanlığı Çalışma Raporu 2, Şubat 2011, s. 2. <http://www.bilgitoplumu.gov.tr/wp->

Başkanlığı iken, bilgi verecek olan protokolü imzalayan kurum olduğu belirtilmiştir. Bu bilgi paylaşımına en iyi örnek ise GİB ile Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü arasında Elektronik Ortamda Yapılacak Veri Paylaşımı Protokolü<sup>69</sup> olarak gösterilebilir. Bu Protokoldeki amaçlar arasında, tapu harcı gibi harçların, damga vergisi ödemesi gibi bedellerin tahsili amacıyla ödemeye dayanak oluşturacak bilgilerin GİB'e gönderilmesi ve TKGM'ye de GİB tarafından ödeme bilgisinin gönderilmesi olduğu belirtilmektedir.

## 2.5. Bilgi Toplama Usulleri

### 2.5.1. Genel Usulde Bilgi Toplama

Bilgi toplamanın vergi idaresinin ihtiyacı olan bilgi akışını hızlı, kapsamlı ve etkin bir şekilde yerine getirecek şekilde oluşturulması ve kullanılması gerekmektedir<sup>70</sup>.

Bilgi toplama usul talep üzerine bilgi vermede ve devamlı bilgi vermede farklı şekillerde karşımıza çıkmaktadır. Talep üzerine bilgi vermede vergi idaresi bilgileri yazılı veya sözlü olarak isteyebilir (VUK m.148/2), ayrıca bilgiyi veren tarafından da, bilgi yazılı ve sözlü de verilebilmektedir<sup>71</sup>.

Sözlü olarak verilen bilgilerin hem vergi usulde hem de yargılama aşamasında delil olarak kullanılabilmesi için, idare hukukunda geçerli olan yazılılık prensibi çerçevesinde tutanağa geçirilmeleri gerekmektedir. Böyle bir durumda sözlü ifade ile tutanağa geçirilmiş olan ifadelerin aynı olması zorunludur. Ayrıca ifadesi aynen tutanağa aktarılan kişinin, tutanağını imzalaması gerekmektedir. Bilgi verme tutanağında yer alan ve vergiyi doğuran olayla ilgisi olan ve bu ilgisi sebebiyle Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesi gereği tanıklık

---

[content/uploads/2015/01/Kamu\\_Sektoru\\_Bilgisinin\\_Paylasimi\\_ve\\_Yeniden\\_Kullanimi.pdf/](#) Erişim Tarihi:29.11.2019).

<sup>69</sup>(Çevrimiçi, [https://www.tkgm.gov.tr/sites/default/files/icerik/ekleri/ilgi\\_b\\_protokol\\_0.pdf](https://www.tkgm.gov.tr/sites/default/files/icerik/ekleri/ilgi_b_protokol_0.pdf), Erişim Tarihi: 29.11.2019)

<sup>70</sup> Karaçoban Güneş, **a.g.e.**, s.212.

<sup>71</sup> Yüksel Çelik, Türk Vergi Hukukunda Denetim Yolları Ve Hukuka Aykırı Deliller, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Aydın, 2017, s.149.

yapabilecek kişilerin sözlü olarak verdikleri bilgilerin bir ifade tutanağında yer alınmasının, tanıklık kapsamında olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir<sup>72</sup>.

Danıştay'ın konu ile ilgili vermiş olduğu bir kararında<sup>73</sup> belirttiği üzere, *alıcı beyan ve ifadesine satış bedeline davacı tarafından itiraz edilmediğinden, bu kısmın çekişmesiz olduğu, öte yandan 5 ve 7 numaralı dairelerin alıcıları tarafından verilen bilgilerin maddi delil niteliğinde olması, davalı tarafından alıcı ifadelerini çürüten yasal olarak geçerli bir belgenin ibraz edilmemesi ve daire alıcıları ile yükümlü adi ortaklık arasında herhangi bir uyuşmazlığın da bulunmaması karşısında, vergiyi doğuran olayın oluşmasına taraf olan alıcıların mükellef aleyhine kasıtlı beyanda bulunmaları düşünülemeyeceğinden, yapılan cezalı tarhiyatta isabetsizlik görülmediği gerekçesiyle* dava reddedilmiştir. Sonuç olarak, sözlü olarak verilen bilginin ve tutanağa geçirilen ifadelerin, tanıklık kapsamında değerlendirilerek delil teşkil etmesi sonucu ortaya çıkmaktadır. İlgili kararda alıcı beyanları olarak ifade edilen beyanlar, tanık ifadelerini teşkil etmektedir. Bu nedenle karara etkili delil türü bilgi toplama tutanaklarına dayanılarak ortaya konulan tanık beyanlarıdır.

Bilgi veren kişilerin, vergi usul ve yargılama sürecinde tanık olamayacağına ilişkin özel bir hüküm olmadığından, olayda kişilerin vermiş olduğu sözlü ifadeler ve bu kapsamda bilgilerin tanık ifadeleri olarak değerlendirmesinin mümkün olduğunun kabulü gerekmektedir.

Sözlü olarak talep edilen bilgileri vermeyenlere yazılı bir bildirim yapılmaktadır ve cevap verme konusunda münasip -15 günden az olmamak üzere bir süre tayin olunmaktadır.

VUK m. 148' in ikinci fıkrasında bilgi istenmek üzere ilgililerin vergi dairesine zor kullanılmak suretiyle getirilemeyeceği düzenlemesi yer almaktadır.

---

<sup>72</sup> A.e., s.149.

<sup>73</sup> Danıştay 11. Dairesinin 09.01.1996 tarih, E.1995/2825 ve K.1996/46 sayılı kararı



Vergi hukukunda, vergi ödevi ilişkisi içinde yükümlülüklerin ödevlerini tam olarak yerine getirmeleri ve bu esnada herhangi bir hak kaybına uğramalarının önlenmesi amacıyla sürelerle ilgili çeşitli kurallara yer verilmiştir<sup>74</sup>.

VUK m. 148’de, bilgi verilmesi ilgili açık ve net bir süre belirlemesi yapılmamış, bunun yerine “münasip bir mühlet (uygun bir süre)” ifadesi kullanılmıştır. İlgili hükme göre, kendisinden bilgi talep edilenlere “*cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur.*” denilmektedir. Vergi hukukunda idari süreler, vergi ödevlilerine bir yükümlülük oluşturarak ilgililerin gerekli işlemleri yapmaları amacıyla vergi idaresi tarafından kendilerine tanınan süreyi ifade ettiğinden,<sup>75</sup> bu düzenlemede yer alan süre, idari süre olarak nitelendirilmelidir.

Münasip bir mühlet ifadesinin VUK m. 14’ün belirtilen süre çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu maddede geçen, “*Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder.*” düzenlemesi karşısında münasip bir mühletin, asgari 15 gün olması gerekmektedir. Görüldüğü üzere ilgili hükümde 15 günlük bir alt sınır belirlenmiş ancak herhangi bir üst sınırdan bahsedilmemiştir<sup>76</sup>. Buna göre, bilgi vermedeki süreler; 15 günden az olmayacak, sürenin üst sınırı idarece belirlenecek, sürenin ne kadar olacağı, ilgisine yazılı olarak bildirilecektir<sup>77</sup>.

Bilgi vermede üst sınırın belirlenmemiş olması, istenecek bilgilerin kapsamının farklılığının bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır. Gerçekten bazen istenen bilginin verilebilmesi için bilgi istenen kişi ya da kurumun hazırlık yapması gerekebilmektedir. Bu nedenledir ki, istenen bilginin mahiyet ve kapsamı, bilginin hazırlanabilmesi veya gönderilmesi gereken zamanı ve diğer şartları da göz önünde bulundurarak tayin etmek gerekir. Bilgi talebi için verilecek olan süre somut olaya

<sup>74</sup> Oktar, **a.g.e.** s.93.

<sup>75</sup> Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınları, Ankara, 1995, s.103.

<sup>76</sup> Hacer Kadioğlu Özdemir, “Türk Vergi Hukukunda Sürelerin Analizi”, Karadeniz Teknik Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trabzon 2017), s.6.

<sup>77</sup> <http://www.guncelvergikitalari.com/Content/userfiles/newfiles/VUK.MADDE-148/> (Erişim Tarihi: 22.04.2019)

göre belirlenmelidir. Dolayısıyla her olay bazında makul sürenin tespit edilmesi gerekmektedir.

Buna karşın Danıştay'ın vermiş olduğu bir kararda<sup>78</sup> bilgi taleplerinde bilgi verme süresinin makul bir süre olarak belirlenmemesi nedeniyle davanın kabulüne karar verilen alt mahkeme kararını bozması kanaatimizce isabetsizdir. Bu karara göre, *“davacı şirketin kuruluş işlemine ilişkin damga vergisinin ödenip ödenmediğini öğrenmek amacıyla, davacı şirkete tebliğ edilen bilgi ve belge isteme yazısına, süresi içinde cevap verilmemesi üzerine özel usulsüzlük cezası kesilmesi yolunda tesis edilen işlemi iptal eden vergi mahkemesi kararının temyizen incelenerek bozulması istenmiştir. Davacı şirket, kuruluş işlemine ilişkin damga vergisini ödemiş olduğundan, ilgili bilgiyi vergi dairesinin göndermiş olduğu yazısında öngördüğü 15 günlük süreyi geçirerek vermiş olup ilgili gecikmenin kabul edilebilir sınırlar dâhilinde kısa bir süre olduğunu ve vergi dairesindeki memurların yerinde bulunamaması dolayısıyla gerçekleştiğini iddia etmiştir. Danıştay, vergi mahkemesince kabul gören ve tarhiyatın terkinine karar verilen özel usulsüzlük cezasının uygulanması gerektiğine”* karar verilmiştir.

VUK'un 148. maddesinden çıkan bir diğer sonuç da tespit edilecek olan bu sürenin mutlaka vergi ödevlisine bildirilmesi, tebliğ evrakında açıkça yazılması gerektiğidir. Vergi ödevlisine tebliğ edilmeyen/bildirilmeyen ve bu nedenle ödevlinin bilgisi dâhiline girmeyen bir talep için, belirlenmiş olan sürenin başlamayacağı, sürenin hukuken bir anlam ifade etmeyeceği ve sonucunun bağlayıcılığının olmayacağı tabiidir<sup>79</sup>.

Devamlı bilgi toplamada ise, usul yazılı şekilde bilgilerin toplanmasıdır. Devamlı bilgi vermede, talep üzerine bilgi vermeden farklı olarak sözlü bilgi talep edilememektedir, sadece yazılı şekilde talep edilmekte ve yazılı şekilde bilgi toplanabilmektedir<sup>80</sup>. Devamlı bilgi toplamada bilginin ne zaman verileceği konusunda bir süre tespiti yapılmamıştır. Bu nedenle yine VUK'un 14. maddesi

---

<sup>78</sup> Danıştay 7. Dairesi'nin 21.04.1999 tarih, E.1998/1796 ve K.1999/1640 sayılı kararı.

<sup>79</sup> İlhan, **a.g.e.**, s.40.

<sup>80</sup> Dağ, **a.g.e.**, s.150.

gereği, bilgi istemeye yetkili olanlarca bilgi istenecek yükümlülere en az 15 günlük bir süre verilmesi gerekmektedir.

Vergi idaresi tarafından bilgi talep yazısında öngörülen sürenin makul olup olmadığı, talep edilen bilginin niteliğine ve kapsamına göre her olayda ayrıca ve öncelikli olarak değerlendirilmesi gereken bir konudur. Aksi yöndeki bir uygulama, Danıştay kararına konu uyuşmazlıkta görüldüğü üzere, vergi ödevlerini gereği gibi yerine getirmeyi amaçlayan vergi ödevlilerinin kusursuz ve haksız yere cezalandırılmalarına yol açmaktadır.

15 günden az olmayan bir süre verildiğinde, bu süre sonlanmadığı sürece bilgi verilmediğinden bahisle herhangi bir hukuksal işlem yapılmaması gerekir.

Kendinden bilgi talep edilen ilgililer bakımından, VUK 15. ve 17. maddedeki “mücbir sebep” ve “zor durum” ile ilgili şartların oluşması durumunda, bu hükümlerinden işletilebilmesi ve süre ile ilgili hesaplamalarının buna göre yapılabilmesi gereklidir<sup>81</sup>.

“Ölüm vakaları ve intikalleri bildirme” yükümlülüğünde bildirim süresi kanunda tespit edilmiştir. Buna göre; maddede belirtilen kamusal makamlar, ölüm olayı ve intikalleri en geç takip eden ayın 15. günü mesai bitimine kadar ilgili vergi dairesine yazıyla bildirmek zorundadırlar.

Vergi hukukunda sürelerin hesaplanması ile ilgili olarak, Vergi Usul Kanunu’nun 18. maddesi<sup>82</sup> uygulanmaktadır.

<sup>81</sup> Adnan Çavuş, “Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2006, s.166

<sup>82</sup> VUK madde 18:

“Vergi kanunlarında yazılı süreler aşağıdaki şekilde hesaplanır:

1. Süre gün olarak belli edilmişse başladığı gün hesaba katılmaz ve son günün tatil saatinde biter;

2. Süre hafta veya ay olarak belli edilmişse başladığı güne son hafta veya ayda tekabül eden günün tatil saatinde biter. Sürenin bittiği ayda, başladığı güne tekabül eden bir gün yoksa süre o ayın son gününün tatil saatinde biter;

3. Sonu belli bir gün ile tayin edilen sürelerde, süre o günün tatil saatinde biter;

4. Resmî tatil günleri süreye dahildir. Şu kadar ki, sürenin son günü resmî tatile rastlarsa tatili takibeden ilk iş gününün tatil saatinde biter.”

Belirtmek gerekir ki, talep edilen bilgiden anlamlı bir sonuç elde edilebilmesi için, bu bilginin bağlantılı olduğu verginin zamanaşımına uğramaması ve vergiyi doğuran olayla ya da bir tahsille ilgili olması gerekmektedir<sup>83</sup>.

## 2.5.2. Elektronik Usulde Bilgi Toplama

Elektronik ortam üzerinden yürütülen denetim faaliyetlerinin tamamını, elektronik vergi denetiminin, oluşturduğu ifade edilmektedir<sup>84</sup>. Elektronik ortamda bilgi toplama ise yükümlüden elde edilecek bilgilerin elektronik ortamda sağlanması anlamına gelmektedir. Şöyle ki; VUK mükerrer m. 257’de m. 149 uyarınca devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan bilgi istemek için bilgi toplamaya yönelik tebliğler çıkarmaya Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılındığı düzenlenmiştir. Vergi dairesi fiziki olarak bilgi talebi dışında elektronik yollardan da bilgi toplayabilir. E-devlet uygulamalarına geçiş sürecinde bilgiye ulaşım açısından ve ayrıca yükümlüler yönünden kolaylık yaratması açısından yararlıdır. Yalnız bu durumu beyannamelerin, faturaların elektronik ortamda verilmesi (e-beyanname, e-fatura) ile karıştırmamak gerekir.

İstisnaları olmakla birlikte esasında beyana dayalı olan sistemde, beyannameler üzerine tarh ve devamındaki tahakkuk işlemleri gerçekleştirilecektir. VUK mükerrer m. 257<sup>85</sup> de yapılan düzenleme gereği, beyannamelerin fiziki olarak verilmesi yanında, VUK mükerrer m. 257 gereği, elektronik yolla yahut posta ile de verilmesi mümkündür<sup>86</sup>. Hukuki yönden farkı yoktur. Bu noktada yükümlünün

<sup>83</sup> İlhan, **a.g.e.**, s.56.

<sup>84</sup> Tuğçe Uzun Kocamış/Hacı Muhammet Kekeç, “Elektronik Vergi Uygulamalarının Türkiye’de Gelişimi: Vergi Denetiminde Elektronik Denetime Geçiş Süreci”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 348, Eylül 2017, s.101.

<sup>85</sup> VUK mükerrer m.257/4 “*Bu Kanunun 149 uncu maddesine göre devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları kullanılmak suretiyle internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesine, beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususlarında izin vermeye, standart belirlemeye veya zorunluluk getirmeye, beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgeler ile bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulama- ya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye...*”

<sup>86</sup> *Elektronik Beyanname*: 16.7.2004 tarihli ve 5228 sayılı Kanunun 3. maddesiyle Vergi Usul Kanunu’nun 28. maddesine elektronik ortamda beyanname gönderme ile ilgili düzenleme eklenmiştir. Eklenen fıkralara göre, elektronik ortamda beyanname gönderilmesi durumunda,

elektronik ortamda beyanname vermesi ile elektronik ortamda bilgi vermesini ayırtmak gerekir. Farklı durumlar olduğunu madde metninden de çıkarmak mümkündür. Zira, maddede ayrı ayrı sayılmakta “*devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları kullanılmak suretiyle..*” denilmektedir. Elektronik beyanname vermeyi şekli bir yükümlülük olarak düşünmek gerekir.

Vergi idaresine e-beyannamelerle yapılan beyan, vergiyi doğuran olay sonrası matraha konu edilmesi bakımından zorunludur. Vergi idaresi bunların haricinde, beyannameye yer alan matrah, nispet, muafiyetlerden kaynaklı olarak da bilgileri toplayabilir, beyannameye yer alan bilgilerin kullanılmasının, adeta bilgi toplama usulü ile topladığı bilgilerden yararlandığı gibi beyannameye yer alan bilgilerin de risk analizlerinde yahut diğer yükümlülerle karşılaştırmalar yapmak amacıyla kullanabilmesi mümkün<sup>87</sup> ise de, vergi idaresinin beyannameyi e-beyanname olarak istemesini, teknik manada bilgi toplama olarak değerlendirilmesi sonucunu doğurmaz. Beyannamelerin elektronik ortamda hazırlanmasının, işgücü maliyetlerini düşürmenin yanı sıra, veri girişi ve arşivleme sürecinde oluşması muhtemel hataları azaltmakta olduğu ve böylece güvenilir bir vergi verisi deposu oluşmasını sağlamakta olduğu ifade edilmektedir<sup>88</sup>. E-beyanname uygulaması ile beraber, vergi denetimi, arşivleme ve istatistik oluşturma işlemlerinde hız, zaman ve yer konusunda tasarruf sağlanmaktadır<sup>89</sup>. E-beyannameler aracılığıyla elde edilen bilgiler de vergi idaresinin otomasyon sisteminde arşivlediği ve işlemesine konu edilebilir. Elektronik fatura uygulamasında da vergi idaresi faturada yer alan alıcı, satıcı bilgilerine; satılan emtia ya da hizmetin mahiyetine ve bedele ilişkin bilgilere

---

tahakkuk fişi de elektronik ortamda düzenlenecektir. Bu tahakkuk fişinin e-beyanname gönderme yetkisi verilmiş kişilere elektronik ortamda iletileceği de hüküm altına alınmıştır. Bu düzenleme ile birlikte elektronik beyanname sistemimizde yasal temele dayalı olarak uygulama alanı bulmuştur.

<sup>87</sup> İzlem Oral, “Devamlı Bilgi Verme Yükümlülüğü Özelinde Vergi İdaresinin Bilgi Toplama Yetkisi”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2019, s.22.

<sup>88</sup> Aykut Hamit Turan/Ferhat Başkan Özgen, “Türkiye’de E-Beyanname Sisteminin Benimsenmesi: Geliştirilmiş Teknoloji Kabul Modeli İle Ampirik Bir Çalışma”, **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, Cilt 10, Sayı 1, 2009, s.136.

<sup>89</sup> Uzun Kocamış/ Kekeç, **a.g.e.**, s.96.

daha hızlı ve güvenilir bir şekilde erişim imkânı elde etmektedir. Bu veriler vergi idaresinin risk analizinden geçirilerek riskli sektör, yükümlü grubu gibi tespitlerin yapılmasında etkili birer araç konumundadır. Fakat yukarıda izahına çalışıldığı gibi e-beyanname ve e-faturanın, teknik anlamda elektronik usulde bilgi toplama faaliyeti olarak değerlendirilemeyeceği kanaatindeyiz.

VUK Tasarı Taslağında VUK madde 148’de bulunmayan 4.fıkra eklenmek suretiyle<sup>90</sup>, elektronik ortamda bilgi toplamaya yönelik olarak Maliye Bakanlığı’na düzenleme yapma yetkisi düzenlemesi üzerinde çalışılmaktadır.

## 2.6. Bilgi Vermekten İmtina Edebilme

VUK’un 151’nci maddesinin birinci fıkrasına göre, kendisinden bilgi istenen gerçek ve tüzel kişilerin, kendi özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermekten çekinemeyeceklerine dair düzenleme bulunmaktadır<sup>91</sup>. Maddenin devamında bilgi vermekten kaçınabilecekler sayılmıştır. Bu düzenleme, hem bilgi istenecekler hem de istenecek bilgi konusunda getirilmiş bir sınırlama hükmü olarak görülmektedir<sup>92</sup>.

Buna göre, VUK 151. maddesinin ikinci fıkrasında dört bent halinde bilgi vermekten imtina edebilecekler tek tek sayılmıştır. Bu maddede sayılan bilgiler, vergi idaresinin hiç isteyemeyeceği, öğrenemeyeceği sır ve bilgilerdir<sup>93</sup>.

---

<sup>90</sup> (4) Maliye Bakanlığı, *bilgilerin elektronik ortamda istenilmesi, istenilen bilgilerin elektronik ortamda cevaplandırılması ile bilgi isteme ve bilgi vermeye ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.*

<sup>91</sup> Bankacılık Kanunu’nun 73. Maddesinde düzenlenen bankaya verilen sırların saklanması yükümlülüğü konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. Bu konuda daha detaylı açıklama için Bkz. Birinci Bölüm, “Mahremiyetin Korunmasına Yönelik Diğer Düzenlemeler” s. 39 ve devamı.

<sup>92</sup> Kerem Öncü, “**Vergi Yükümlüsü Açısından Özel Hayatın Gizliliği**”, Seçkin Hukuk, Ankara, 2019, s.109.

<sup>93</sup> Güneş, Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sayıştay, s.1858.

## **2.6.1. Vergi Usul Kanunu Yönünden Bilgi Vermekten İmtina Edebilme**

### **2.6.1.1.Hekimler, Diş Hekimleri, Dişçi, Ebeler ve Sağlık Memurları**

VUK md.151’de bilgi vermekten imtina edebilecekler arasında hekimler, diş hekimleri, dişçi, ebeler ve sağlık memurları sayılmaktadır. “*Hekimlerden, diş hekimlerinden, dişçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nev’ine müteallik bilgiler istenemez.*” şeklindeki düzenlemeyle hasta ile doktor, diş hekimi ve sağlık memurları arasındaki gizlilik ilkesinin vergi idaresine karşı korunması benimsenmiştir. Böylece hastalar ile sağlık çalışanları arasında güven temeline dayalı ilişkinin korunması sağlanmış olmaktadır. Buna göre fıkra da sayılan sağlık çalışanları, hastaların hastalıkları ile ilgili bilgileri 3. kişilere açıklayamazlar. Dikkat etmek gerekir ki açıklanamayacak bilgiler, hastalığın türüne ilişkin bilgiler olarak sınırlandırılmıştır. Buna karşın örneğin hastanın aldığı sağlık hizmeti karşılığında yapmış olduğu ödeme miktarı, ödemenin türü gibi bilgiler bu fıkra kapsamında vermekten imtina edilebilecek bilgiler arasında sayılmamaktadır. Benzer şekilde, yükümlünün mücbir sebep olarak hastalığını ileri sürmesi halinde buna ilişkin bilgiye ilişkin de soruşturma yapılabileceği belirtilmektedir<sup>94</sup>.

Kanun madde metninde bulunmasa da, eczacıların da bu kapsama alınması tasarıya ilişkin görüşlerde önerilmektedir<sup>95</sup>. Kanaatimizce de satın alınan ilaçların nevine ilişkin bilgi de tıbbi ve hassas nitelikli kişisel veri olarak madde kapsamında istisna hükmü olarak yer almalıdır.

<sup>94</sup> Mehmet Ali Özyer, “**Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**”, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, Acar Matbaacılık, 2003, s.228.

<sup>95</sup> Bumin Doğrusöz, “**Vergi Usul Kanunu Tasarısı (7) Bilgi Vermekten Kaçınma**”, (Çevrimiçi, <https://www.dunya.com/> 4.02.2016 tarihli köşe yazısı, Erişim Tarihi: 26.10.2019).

## 2.6.1.2. Avukatlar ve Dava Vekilleri

VUK m.151’de geçen “Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususların bildirilmesi istenemez; şu kadar ki, bu yasak müvekkil adlarıyla vekâlet ücretlerine ve giderlerine şamil değildir.” hükmü ile avukat ile müvekkil arasında ilişkinin gizliliğinin korunmasına yönelik bir hüküm getirilmiştir. Bu fıkrada da avukat ve müvekkil arasındaki güvenin korunması sağlanmaktadır. Böylece avukatlar bu gizlilik ilkesi gereğince müvekkillerinin işlerinin içeriği ve niteliği hakkında 3. kişilere bilgi veremeyecektir; buna karşın yine yapılan ödeme gibi hukuki ilişkinin mali yönlerine müteallik bilgilerin talep edilebileceği anlaşılmaktadır.

Bankacılık, noterlik, doktorluk gibi avukatlığın da içlerinde olduğu belirli bazı meslekler, ilgilendikleri işler dolayısıyla başkalarına ait sırları öğrenmeye çok müsaittir.<sup>96</sup>

Avukatların sır saklama yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelere 1136 sayılı Avukatlık Kanunu<sup>97</sup> madde 36<sup>98</sup> kapsamında yer verilmiştir. Avukatların görevleri gereği öğrendikleri sırları saklamakla yükümlü oldukları düzenlenmiştir. Ayrıca sır saklama yükümlülüğü karşılığını bulan bir düzenleme olarak Türkiye Barolar Birliği Meslek Kuralları md. 37<sup>99</sup> de sır saklama yükümlülüğüne<sup>100</sup> ilişkin bir düzenleme ile

<sup>96</sup> Özlem Demir Yüce, “Vekalet Sözleşmesinde Tarafların Borçları” Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2009, s. 75.

<sup>97</sup> Kanun’un Yayımlandığı Resmi Gazete: Tarih : 7/4/1969 Sayı : 13168.

<sup>98</sup> “**Sır saklama:**

*Madde 36 – Avukatların, kendilerine tevdi edilen veya gerek avukatlık görevi, gerekse ,Türkiye Barolar Birliği ve barolar organlarındaki görevleri dolayısıyla öğrendikleri hususları açığa vurmaları yasaktır.*

*Avukatların birinci fıkrada yazılı hususlar hakkında tanıklık edebilmeleri, iş sahibinin muvafakatini almış olmalarına bağlıdır. Ancak, bu halde dahi avukat tanıklık etmekten çekinebilir. (Ek cümle : 2/5/2001 - 4667/24 md.) Çekinme hakkının kullanılması hukuki ve cezai sorumluluk doğurmaz.*

*Yukarıki hükümler, Türkiye Barolar Birliği ve baroların memurları hakkında da uygulanır.”*

<sup>99</sup> TBB’nin 8-9 Ocak 1971 tarihli IV. Genel Kurulu’nda kabul edilmiş ve 26 Ocak 1971 tarihli TBB Bülteni’nde yayımlanarak yürürlüğe giren Meslek Kuralları:

*37. madde: Avukat meslek sırrı ile bağlıdır.*

*a. Tanıklıktan çekinmede de bu ölçüyü esas tutar.*

*Avukat, davasını almadığı kimselerin başvurması nedeniyle öğrendiği bilgileri de sır sayar. Avukatlık sırrının tutulması süresizdir, meslekten ayrılmak bu yükümü kaldırmaz.*

*b. Avukat, yardımcılarının, stajyerlerinin ve çalıştırdığı kimselerin de meslek sırrına aykırı davranışlarını engelleyecek tedbirler alır.*

(Çevrimiçi, (<https://www.barobirlik.org.tr/>) Erişim Tarihi:30.09.2019.)



karşılaşmaktayız. Vekil eden ile vekil arasındaki bu sır saklamanın yükümlülüğünün aralarındaki vekalet sözleşmesinden doğan bir yükümlülük olan ve karşılığını Türk Borçlar Kanunu “şahsen ifa, sadakat ve özen borcu” başlıklı 506. maddede, vekilin üstlendiği iş ve hizmetleri, vekalet verenin haklı menfaatlerini gözeterek, özenle ve sadakatle hareket etmesine dair yükümlülüğünün bir yansıması olduğu da söylenebilir. Bu düzenlemeler, müvekkil ile vekil arasındaki ilişkide tam bir güven ilişkisinin tesisinde hizmet eder.

VUK md. 151 hükmü gereği vergi ödevlisi ile ilgili bilgi toplamaya yönelik her türlü faaliyette, avukat bilgi vermektan imtina edebilecektir. Türk Ceza Sistemi içerisinde, 5271 sayılı CMK<sup>101</sup> md. 46 kapsamında avukatların tanıklıktan çekinebilecekler arasında sayıldığını görmekteyiz. Avukatların bilgi verme yükümlülüğüne ilişkin bu özel kurallar, AİHM’in vergi ödevlileri ile ilgili verilerin avukatların ofisinde bulunan belgelerden elde edilmesine yönelik olarak yürütölen soruşturmalarda “özel usuli güvenceler aranması gerekliliği” içtihadıyla uyumludur<sup>102</sup>.

### 2.6.1.3. Devlet Sırrı Niteliğindeki Bilgi

VUK’un 151. maddesinin son fıkrasında ise, “*Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 88. maddesi gereği gösterilmesi veya teslimi caiz olmayan evrakın muhteviyatı hakkında bilgi istenemez. Şu kadar ki, doğrudan doğruya vergi ile ilgili olmak üzere, bu gibi evraka müsteniden doğan borçların miktarlarına ve alacaklıların adlarına bilgiler istenebilir.*” düzenlemesi yer almaktadır. Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu yürürlükten kaldırılarak yeni Ceza Muhakemesi Kanunu<sup>103</sup> yürürlüğe girmiştir ve anılan 88. madde yeni kanunda 125. maddeye

<sup>100</sup> TBB, 05.10.2013 tarihli, 2013/281 esas no, 2013/756 karar nolu Disiplin Kurulu kararında mahkeme tarafından gizlilik kararı verilen bir davada, avukatın müvekkiline ait bilgi ve belgeleri yargılama sırasında korumasının sır saklama yükümlülüğünün olduğuna karar vermiş ve bu yükümlülüğü ise 1136 sayılı Avukatlık Kanunu m. 36. maddesine dayandırmıştır. (Çevrimiçi, <https://www.barobirlik.org.tr/DisiplinKararlari/>, Erişim tarihi:01.10.2019)

<sup>101</sup> Kanunun yayımlandığı Resmi Gazete : Tarih: 17/12/2004 Sayı : 25673

<sup>102</sup> AİHM, André ve Diğerleri v. Fransa, Başvuru numarası. 18603/03, 24.10.2008 tarihli kararı; AİHM, Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova v. Portekiz, Başvuru numarası 69436/10, 1.12.2015 tarihli kararı; AİHM, Lindstrand Partners Advokatbyrå Ab v. İsveç, Başvuru numarası 18700/09, 20.12.2016 tarihli kararı.

<sup>103</sup> Kanun’un yayımı R.G. Tarih-Sayı: 17.12.2004-25673.

karşılık gelmektedir. Bu düzenlemeye göre devlet sırrı niteliğindeki bilgileri içeren belgeler ancak yargıç veya mahkeme heyeti tarafından incelenebilmektedir. Bu bilgiler mahkemeye karşı gizli tutulamayacaktır.

#### **2.6.1.4. Memleket Dışı İmtiyazlardan Yararlanan Yabancı Devlet Memurları**

Bilgi vermekten imtina edebilecekler başlığı altında değinilmesi gereken son grup ise, yabancı memurlardır. VUK'un 148. maddesinin son fıkrasına göre, "memleket dışı imtiyazlarından faydalanan yabancı Devlet memurları, bilgi verme mecburiyetine tabi tutulmazlar." Dikkat edilirse bu düzenlemede bütün yabancı devlet memurları değil yalnızca memleket dışı imtiyazlardan yararlanan yabancı devlet memurları madde kapsamında bilgi vermekten imtina edebilmektedir.

#### **2.6.1.5. PTT İdaresi**

VUK m.151'de "*Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhabere hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet saklıdır.*" denilmek suretiyle, haberleşme gizliliğinin korunması hakkı dikkate alınmıştır.

Böylelikle kişilerin Anayasa'da özel hayatın gizliliğinin bir parçası olan haberleşme hakkı güvence altına alınmaya çalışılmakta kişiler telefon, posta ve telgraf aracılığıyla haberleşmelerindeki mahremiyet hakkı korunmak istenmiştir<sup>104</sup>. Belirtmek gerekir ki, posta idaresinin yazışmalar hakkında mahremiyetinin korunmasına karşın, müşterileri isimleri ile müşterilerden temin edilen bedeller mahremiyet kapsamında kabul edilmemektedir<sup>105</sup>.

Esasında maddenin görece güncel olmaması nedeniyle madde eleştirilebilir niteliktedir. Zira, Posta, Telgraf, Telefon İdaresinin günümüzdeki karşılığı Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi sayılacak ise mobil ve sabit hatlı telefon hizmeti sunan şirket ve kurumların bilgi vermekten kaçınıp kaçınamayacakları belirli değildir. Kanımızca, maddenin güncel olmaması nedeniyle ve özellikle iletişim ve

<sup>104</sup> Güneş, Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sayıştay, s.1860.

<sup>105</sup> Dağ, a.g.e., s.151.

haberleşme yollarının yıllar içerisinde hızla gelişmesi, iletişimin sağlanması özel sektör nezdinde yoğunluklu olarak artarak devam ettiğinden mobil telefon hizmeti sunan şirketlerin de bu kapsamda değerlendirilmesine yönelik olarak maddenin güncellenmesine ihtiyaç olduğu söylenebilir. Günümüzde elektronik posta ve telefon hizmetlerinin yaygınlığı neticesinde telgraf ya da geleneksel anlamda posta, mektup kullanımı azalmaktadır<sup>106</sup>. Kişiler arasında haberleşme hakkının güvenceye alınması gereklidir. Zira, özel haberleşmenin gizliliği ile kişilerin telefon, telgraf, mektup, elektronik posta gibi araçlarla gerçekleştirdikleri özel iletişimin gizliliğini ve güvenilirliğini korumak hedeflendiği ifade edilmektedir<sup>107</sup>. Maddenin bu amaca hizmet edebilmesi adına özellikle vergi idaresinden gelen bilgi talebi şayet bir vergilendirme faaliyeti ile ilgili değilse, kurum/kuruluşun bu bilgiyi vermektan imtina etme imkanı bulunmalıdır.

Haberleşmenin gizliliği kişisel verilerin korunması hukuku yönünden de önem arz etmektedir. Bu kapsamda, vergi idaresinin telefon ve iletişim hizmeti sunan bir kurumdan bilgi talebi karşısında, kişinin bilgilerini paylaşması gerektiği durumda, kurumun Kişisel Verilerin Korunması Kanunu yönünden sorumluluğu gündeme gelebilecektir.

## **2.6.2. Diğer Kanunlar Yönünden Bilgi Vermekten İmtina Edebilecek Kişiler**

VUK'un 151'inci maddesinin birinci fıkrasına göre, kendisinden bilgi istenen gerçek ve tüzel kişilerin, kendi özel kanunlarında yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermektan kaçınamayacakları düzenlenmiştir. Bu noktada aşağıda incelemeye çalışıldığı üzere, Vergi Usul Kanuna dayalı olarak kendisinden bilgi talep edilenler, vergi idaresinin bilgi talebini, özel kanunda kaynaklı hükümleri ileri sürerek olumsuz karşılayıp karşılayamayacakları değerlendirilmeye çalışılacaktır.

---

<sup>106</sup> Küzeci, **a.g.e.** s. 94.

<sup>107</sup> **A.e.** s.94.

### 2.6.2.1. Arabulucular

Yukarıda sayılanlar haricinde VUK m. 151’de sayılmamış bazı durumlara bu noktada işaret etmekte yarar olduğu kanaatindeyiz. Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu<sup>108</sup> m. 4 düzenlemesi kapsamında arabulucu, taraflarca aksi kararlaştırılmadığı sürece, arabuluculuk faaliyeti kapsamında elde ettiği bilgileri, belgeleri ve diğer her türlü kayıtları gizli tutmakla ve muhafaza etmekle yükümlü tutulmuştur. Ayrıca bu gizlilik kuralına Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu Yönetmeliği<sup>109</sup> m. 6’da da yer verilmiştir. Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu m. 5 ise, “Beyan ve belgelerin kullanılmaması” başlığı altında, birinci fıkrasında tarafların arabulucunun veya arabuluculuğa katılanlar da dahil olmak üzere üçüncü bir kişinin, uyuşmazlıkla ilgili olarak hukuk davası açıldığında yahut tahkim yoluna başvurulduğunda, uyuşmazlığın arabuluculuk faaliyeti çerçevesinde sona erdirilmesi için ileri sürülen görüş ve tekliflerin, yalnızca arabuluculuk faaliyeti kapsamında hazırlanan belgelerin delil olarak kullanılmayacağı ve bunlar hakkında tanıklık yapılamayacağı düzenlenmiştir. Üçüncü fıkrasında ise, mahkemelerin yahut idari makamlarca ilk fıkroda belirtilen bilgilerin açıklanmasının istenemeyeceği düzenlenmiştir.

7036 sayılı İş Mahkemeleri Kanunu<sup>110</sup> m. 3 gereği Kanuna, iş sözleşmesinde belirlenen işçi veya işveren alacağı ve tazminatı ile işe iade talebiyle açılan davalarda, arabulucuya başvurulmuş olması dava şartı olarak düzenlenmiştir. 7155 sayılı Abonelik Sözleşmesinden Kaynaklanan Para Alacaklarına İlişkin Takibin Başlatılması Hakkında Kanun<sup>111</sup> m. 20 ile konusu bir miktar paranın ödenmesi olan alacak ve tazminat talepleri hakkında dava açılmadan önce arabulucuya başvurulmuş olması dava şartı olarak düzenlenmiştir.

Hal böyle olunca hukuk uyuşmazlıklarında ihtiyari olarak yürütülen arabuluculuk faaliyeti yahut dava şartı olarak getirilen arabuluculuk faaliyeti kapsamında, Kanun koyucunun esasında arabuluculukta özü itibarıyla gizlilik

<sup>108</sup> Kanun’un yayınlandığı R.G. Tarih-Sayı: 22.06.2012-28331.

<sup>109</sup> Yönetmelik’in yayınlandığı R.G. Tarih-Sayı: 02.06.2018-30439.

<sup>110</sup> Kanun’un yayınlandığı R.G. Tarih-Sayı: 25.10.2017-30221.

<sup>111</sup> Kanun’un yayınlandığı R.G. Tarih-Sayı: 19.12.2018-30360.

esasını düzenlediğini söylemek mümkündür. Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu m. 5 f. 3 çerçevesinde bilgilerin idari makamlar tarafından istenemeyeceği düzenlendiğinden vergi idaresinin de bu kapsamda arabulucudan bilgi talep edemeyeceği ve talep edilse dahi arabulucunun gizlilik kuralı kapsamında bu bilgileri veremeyeceği kanaatindeyiz.

Bu noktada esasında her ne kadar şu aşamada VUK'ta yer almıyor ise de, güncel gelişmeler doğrultusunda arabulucuların taraflarla yapılan görüşmede anlaşma belgesi olarak adlandırılan evrakları saklama yükümlülüğünün olduğu ve arabuluculuk görüşmelerinin Kanunda kural olarak gizli olacağı düzenleme altına alındığı birlikte düşünüldüğünde, arabulucuların da, arabuluculuk yaptıkları uyuşmazlıklara yönelik durumlarda, bilgi vermekten imtina edecekler arasında VUK'ta sayılmasında ve bu hususta Kanun maddesinde düzenleme yapılmasında yarar olacağı kanaatindeyiz. Bu noktada önem arz eden durum, arabuluculuk faaliyeti kapsamında, gizlilik kuralının, anlaşma belgesinin içerik ve niteliğine ilişkin olmasıdır. Yapılan ödemenin miktarı gibi hukuki ilişkinin mali yönlerine müteallik bilgilerin talep edilebilmesinin mümkün olacağı söylenebilecektir.

### **2.6.2.2. Serbest Muhasebeci, Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler**

VUK m. 151 kapsamında, bilgi vermekten imtina edebilecekler arasında yer verilmemiş ise de, meslekleri gereği vergi yükümlülerinin bilgi ve belgeleri hakkında bilgi sahibi olan muhasebeci ve mali müşavirlerin bilgi vermekten imtina edip edemeyeceği tartışmalıdır. Esasında 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci, Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 43. maddesinde mevcut düzenlemeye göre, maddede sayılanların, işleri dolayısıyla edindikleri bilgi ve sırları ifşa edemeyecekleri düzenlenmiştir<sup>112</sup>. Anılan kanundan yola çıkarak,

<sup>112</sup> *Kanununun Yayımlı R.G. Tarih-Sayı: 13.06.1989- 20194. Meslek Sırları - Madde 43 – Meslek mensupları ve bunların yanlarında çalışanlar, işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemezler, çeşitli kanunlarla muhbirlerle tanınan hak ve menfaatlardan faydalanamazlar. Ancak, suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere duyurulması mecburidir. Adli veya idari her türlü inceleme veya soruşturma birinci fıkra hükmünün dışındadır. Tanıklık, sırrın ifşası sayılmaz. Yukarıdaki hükümler oda ve birlik personeli hakkında da uygulanır.* (Çevrimiçi, <https://www.mevzuat.gov.tr/>, erişim tarihi : 07.10.2019)

muhasebecilerin ve mali müşavirlerin de bilgi vermekten imtina edecekler arasında yer alabileceği düşünülebilecektir. Ancak 3568 sayılı Kanun Madde 43/2. fıkrasında, meslek mensuplarına suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere bildirileceğine dair ihbar yükümlülüğü getirilmiştir<sup>113</sup>. Örneğin sahte faturanın varlığı halinde, mali müşavirin bu durumun yetkili mercilere ihbar edilmesine ilişkin ihbar yükümlülüğünden bahsedilebilecektir. Bu durumda 3568 sayılı Kanun madde 43/2 ışığında, suç teşkil eden durumların varlığı halinde meslek mensupları ihbar yükümlülükleri gereği ihbarda bulunması gereklidir.

Buna karşın Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin<sup>114</sup> 7. maddesi<sup>115</sup> adli veya idari inceleme veya soruşturma ile tanıklık halleri dışında sır saklama konusunu düzenlemektedir. Bu düzenlemeye göre meslek mensuplarının ve meslek mensuplarının yanlarında çalışan kişilerin yürütülen bu mesleki faaliyetten dolayı öğrendikleri bilgileri ve sırları ifşa etmeleri yasaklanmıştır. Bu kural gereği meslek mensupları, mesleki faaliyetleri sırasında müşterilerine ilişkin öğrendikleri bilgi ve sırları müşterilerinin izni olmadığı sürece, mesleki faaliyetleri son bulsa bile açıklayamazlar.

Bu düzenleme karşısında VUK'ta vergi yükümlüleri ile avukatları ve/veya doktorlarının kurdukları ilişki için tanınan mahremiyetin korunması kuralına benzer bir düzenlemenin meslek mensubu olarak faaliyette bulunan ve avukat ve doktorlardan daha fazla vergi yükümlüleri ile ilişki kuran muhasebeciler kapsamında da tanınması gerekliliği bir görüşe göre haklı olarak savunulmaktadır<sup>116</sup>. Hatta bu durum bilgi vermekten imtina edememe hususunu düzenleyen 151. maddeye 5. bent

<sup>113</sup> Küzeci, **a.g.e.**, s.484.

<sup>114</sup> RG. Tarih-Sayı: 03.01.1990-20391.

<sup>115</sup> **Sır Saklama**

*“Madde 7 - Meslek mensupları ve bunların yanlarında çalışanlar mesleki faaliyetleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları mesleki faaliyetlerine son verseler bile ifşa edemezler, çeşitli kanunlarla muhbirlerle tanınan hak ve menfaatlerden faydalanamazlar; ancak adli yargıya göre suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere duyurulması mecburidir.*

*Adli veya idari her türlü inceleme veya soruşturma birinci fıkra hükmünün dışındadır.*

*Tanıklık sırrın ifşası sayılmaz*

*Yukarıdaki hükümler Odalar ve Birlik personeli hakkında da uygulanır.”*

<sup>116</sup> Haluk Egeli/Mehmet Dağ, “Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı.163, Temmuz-Aralık 2012, s.142.

olarak, 3568 sayılı yasa uyarınca yetki alan meslek mensuplarının anılan yasanın çizdiği sınırlar dışında kendilerine verilen işleri ve görevleri dolayısıyla öğrendikleri ve sahip oldukları bilgi ve hususları bildirmekten imtina edebilecekleri hususu ile ilgili bir düzenleme getirilebileceği önerilmektedir<sup>117</sup>. Böylelikle vergi ödevlilerinin kişilik haklarının korunmuş olacağı da ifade edilebilir. Mali müşavirin yahut muhasebecinin işin doğası gereği yükümlünün sırdaşı olacağı, bu sırdaşlığa VUK'un da saygı göstermesi gerektiğine dair görüşler mevcuttur<sup>118</sup>. Ayrıca belirtmek gerekir ki, kişilerin mali bilgilerini meslekleri dolayısıyla öğrenenlerin bu bilgileri korumalarına ve ifşa etmemelerine yönelik olarak çeşitli kanunlarda düzenlemeler yapılmıştır<sup>119</sup>. Düzenlemelerin getirilme amaçları arasında yükümlünün kişisel bilgilerinin korunması da yatmaktadır. Kişisel bilgilerin veya sırların gizliliği hususlarına aykırı davranışların yaptırım ile karşı karşıya kalacağı ifade edilmelidir<sup>120</sup>.

Görüldüğü üzere anılan istisnalar, vergi ödevleriyle doğrudan doğruya ilişkili olan konuları kapsamamaktadır. İstisna kapsamında olan konular, yükümlü veya yükümlüyle muamelede bulunan kişilerin, vergisel konuları ilgilendirmeyen özel yaşantılarının gizli kalmasını öngörmektedir. Bu durum vergi idaresinin bilgi toplama yetkisini ancak bilgi toplama amacı olan vergisel amaçlarla gerçekleştirebileceğinin de bir göstergesidir. Esasen denilebilir ki bu istisnalar olmasaydı dahi, vergilendirme ile ilgili olmayan örneğin doktor-hasta ilişkisinde hastalığın nevi ile ilgili bilgi, zaten vergi idaresi tarafından talep edilememelidir. Dolayısıyla VUK'ta açıkça anılmayan serbest muhasebeci mali müşavirler için de benzer durum geçerli kabul edilmelidir.

---

<sup>117</sup> Güneş/Şirin, **a.g.e.** s.141.

<sup>118</sup> Bumin Doğrusöz, “**Vergi Usul Kanunu Tasarısı (7) Bilgi Vermekten Kaçınma**”,(Çevrimiçi, <https://www.dunya.com/> 4.02.2016 tarihli köşe yazısı, Erişim Tarihi: 26.10.2019)

<sup>119</sup> Örneğin, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Madde 49/2 (*Kanunun Yayımlı R.G. Tarih-Sayı: 13.06.1989- 20194*) ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu, “Sırların İfşası” başlıklı 73. madde (*Kanunun Yayımlı R.G. Tarih-Sayı: 01.11.2005- 25893*), 5549 Sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun “Sırların İfşası” başlıklı 22. madde (*Kanunun Yayımlı R.G. Tarih-Sayı: 11.10.2006-26323*) (Çevrimiçi, <http://www.mevzuat.gov.tr/> Erişim tarihi: 10.10.2019)

<sup>120</sup> Ateşagaoglu, **a.g.e.**, s.23.

### 2.6.2.3. Bankalar

Yasa koyucu tarafından VUK m. 148 ve m. 149 kapsamında vergi idaresine, bankalardan bilgi talep edilmesine dair yetki verildiğine vergi mahremiyetinin korunmasına yönelik düzenlemelere değinilirken yer verilmiş idi.<sup>121</sup> Vergi ödevlisinin sır mahiyetindeki bilgilerinin korunması anlamında bankaların sır saklama yükümlülüğüne yer veren, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu madde 73<sup>122</sup> çerçevesinde, müşteri sırrının açıklanması ve öğrenen kişinin kendi yahut başkası yararına kullanmasının önüne geçilmek amacıyla, sıfat ve görevlerinden dolayı bankalara veya müşterilerine ait sırları açıklamaları yasaklanmış ve kanunen bu konuda açıkça yetkili kılınanlara açıklanması istisna olarak düzenlenmiştir.

VUK m. 151, 1. fıkrasındaki hüküm çerçevesinde, özel kanunlardaki mahremiyet hükümlerini ileri sürerek bilgi vermektan kaçınamayacağına ilişkin düzenleme göz önünde bulundurulduğunda bankaların 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu madde 73 gerekçe göstererek, idarenin bilgi talebi karşısında bilgi vermektan kaçınıp kaçınamayacağı değerlendirmeye muhtaçtır. Bir görüşe göre VUK m.148 hükmüne göre, vergi inceleme memurlarının veya diğerk vergi memurları ile bilirkişilerin bankalardan müşterisi olan vergi ödevlisine ilişkin bilgileri istemeleri hukuka uygun bir durum olarak görölmektedir<sup>123</sup>. Ayrıca, VUK 135, 148 ve 149. maddelerin bir arada değerlendirilmesi ile bankaların vergi idaresi tarafından talep edilen bilgi ve belgeleri vermeye mecbur oldukları ayrıca VUK 151.

<sup>121</sup> Ayrıntılı Bilgi için bkz. Birinci Bölüm “Vergi Mahremiyeti”

<sup>122</sup> Kanunun Yayınlandığı Resmi Gazete Tarih – Sayı : 01.11.2015 – 25983 (Mük.).

*Sırların saklanması*

**Madde 73** — Kurul başkan ve üyeleri ile Kurum personeli, Fon Kurulu başkan ve üyeleri ile Fon personeli görevleri sırasında öğrendikleri bankalara ve bunların bağlı ortaklık, iştirak, birlikte kontrol edilen ortaklıkları ve müşterilerine ait sırları bu Kanuna ve özel kanunlarına göre yetkili olanlardan başkasına açıklayamaz ve kendilerinin veya başkalarının yararlarına kullanamazlar. Kurumun dışarıdan destek hizmeti aldığı kişi ve kuruluşlar ile bunların çalışanları da bu hükme tâbidir. Bu yükümlülük görevden ayrıldıktan sonra da devam eder. ...Sıfat ve görevleri dolayısıyla bankalara veya müşterilerine ait sırları öğrenenler, söz konusu sırları bu konuda kanunen açıkça yetkili kılınan mercilerin başkasına açıklayamazlar....

<sup>123</sup> Taş, a.g.e. s. 81.



maddede bilgi vermekten kaçınabilecekler arasında bankaların gösterilmemiş olmasının da aynı sonuca götüreceği belirtilmektedir<sup>124</sup>.

VUK 151. madde düzenlemesi ile, bankaların “müşteri sırrı”na dayandırılarak bilgi vermekten kaçınamayacakları, bilgi vermemek için özel kanunlarını gerekçe olarak gösteremeyecekleri söylenebilecekse de bir başka görüş yönünden, bankaların sır saklama yükümlülüklerinin yalnızca -özel kanun niteliğindeki- Bankacılık Kanunundan başka bazı düzenlemelerden de kaynaklandığı örnekse banka sözleşmesinin tamamen veya kısmen vekalet niteliğinde olması halinde vekilin Borçlar Kanunundan kaynaklanan vekilin vekaleti sadakat ve özenle yürütme borcu olduğu, vekalet unsurları içermeyen bir banka sözleşmesini varlığı halinde ise 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu m. 2 dürüstlük kuralı gereği sır saklama yükümlülüğü olduğu ifade edilmektedir<sup>125</sup>. Başka bir deyişle özel bir düzenleme bulunmasa dahi, şayet banka ile müşterisi arasındaki sözleşmenin vekalet sözleşmesi olması durumunda vekil olan bankanın sır saklama yükümlülüğünün vekalet sözleşmenin niteliğinden kaynaklanacağı belirtilmektedir<sup>126</sup>.

Bizim de katıldığımız görüşe göre banka memurunun, banka müşterisinin ticari sırrını şayet bu bilgi bir vergi ödemesi ile ilgi değilse banka sırrı veya müşteri sırrı kapsamında ifşa etmemeyi tercih etmesi, bu doğrultuda ancak bilgi vermekten

<sup>124</sup> Ergüney, **a.g.e.**, s. 78. Tekin, **a.g.e.** s.114.

<sup>125</sup> Başaran, **a.g.e.** s.181. « Bilgi istenen kişi ya da kurumun özel hayatının gizliliği hakkını ihlal etmesinden doğacak sorumluluğu ile vergi dairesine karşı olan yükümlülüğü çatıştığı durumda vergi idaresi bilgi talep ederken yetkisini aşması durumunda, bankanın bilgi verme yetkisinin sınırını, idarenin bilgi talep edebilme yetkisinin sınırlarının oluşturacağı, hukuka aykırı bilgi talebini reddetmeyen bankanın müşterisine karşı sorumlu olacak, ayrıca idarenin bilgi talebini yerine getirmeyen bankanın ise özel usulsüzlük cezası ile karşı karşıya kalacağı, VUK da ise yeterince açıklık bulunmadığından bu hususun doktrin ve içtihatlarla geliştirilmesi gerektiği dile getirilmektedir.<sup>125</sup> Ayrıca bu bilgi vermemenin artık bir suç olmaması, yaptırımının idari bir yaptırım olması nedeniyle, bankanın isterse yakın ilişki içinde oldukları müşterileri açısından, kendisinden talep edilen bilgileri vermeyip, iktisadi açıdan güçlü kurumlar oldukları da düşünüldüğünde, para cezasına razı olacakları yönünden de, yaptırımı yönelik VUK. mükerrer m.355 de eleştirilmektedir. »

<sup>126</sup> Başaran, **a.g.e.**

imtina edebileceğidir<sup>127</sup>. Aksi durumda bir imtina söz konusu olmayacak, VUK mükerrer m. 355 gereği para cezası yaptırımını ile karşı karşıya kalacaktır.

Uluslararası hukuka baktığımızda ise, banka sırrı ve banka gizliliğinin vergi hukukundaki gelişmeler çerçevesinde korunması konusunda yeterli önlemlerin alınması bir yana, bu konuda vergi idarelerinin elini güçlendirici yönde bir eğilim olduğu görülmektedir. Nitekim 2009 yılında gerçekleştirilen G-20 zirvesinde "OECD'nin Vergisel Amaçlı Küresel Şeffaflık ve Bilgi Değişimi Forumu"nu<sup>128</sup> takiben "banka gizliliği döneminin bittiği" duyurulmuştur<sup>129</sup>. Otomatik bilgi alışverişi sağlayan kapsamlı bir anlaşma ağı çerçevesinde banka gizliliğine son verilerek vergi kaçakçılığını imkansız hale getirmek istendiği amaçlanmaktadır<sup>130</sup>.

2013 yılına gelindiğinde OECD bünyesinde 38 ülkenin ulusal mevzuatlarında bilgiye erişim yetkilerini artırdıkları ve bu ülkelerden 17'sinin bilgi değişimine yönelik banka bilgilerine erişim yetkilerini artırdığı ve güçlendirdiği görülmektedir<sup>131</sup>.

AIHM'in vermiş olduğu ve çalışmanın ilk bölümünde incelenen iki karar,<sup>132</sup> banka gizliliği-vergi idaresinin bilgi toplaması arasındaki gerilimde vergi idaresi lehine yönelik bu eğilimleri desteklemektedir. Kanaatimizce bu durum, 2008 ekonomik krizinin birer yansıması olarak oluşan baskının bir sonucu olup, ne yazık ki hukuk düzeninin ilerlediği kişisel verilerin korunması hukukuna uygun yaklaşımdan uzaktır.

<sup>127</sup> Ekmekci Çalıcıoğlu/Ateşagaolu, **a.g.e.** s. 1783.

<sup>128</sup> OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, (Çevrimiçi: <https://www.oecd.org/tax/transparency/> Son Erişim Tarihi:01.12.2019)

<sup>129</sup> OECD, "The Era of Bank Secrecy is Over", The G20/Oecd Process Is Delivering Results 26 October 2011. (Çevrimiçi: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/48996146.pdf/> Son erişim tarihi: 01.12.2019)

<sup>130</sup> Niels Johannesen/Gabriel Zucman, "The End of Bank Secrecy? An Evaluation of the G20 Tax Haven Crackdown", **American Economic Journal**, Economic Policy 2014, 6 (1), s.89.

<sup>131</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergilendirme Bülteni, 7. Sayı, Ağustos 2013, s.10. (Çevrimiçi, <https://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/taxation7.pdf/>, Son Erişim Tarihi :01.12.2019)

<sup>132</sup> AIHM, K.S. ve M.S. v. Almany, Başvuru numarası 33696/11, 6.10.2016 tarihli kararı.

## 2.7. Uluslararası Anlaşmalar Gereğince Bilgi Değişimi

### 2.7.1. Genel Olarak

Küreselleşmenin artması ve sınır ötesi ekonomik ve ticari işlemlerin yaygınlaşması ile birlikte, yükümlülerin uluslararası arenada faaliyetleri ve yatırımları artmaktan dolayı vergi idarelerinin vergiyi doğuran olayın takibi ve tespitini yapabilmeleri de zorlaşmaktadır. Küreselleşme eğilimlerinin artması, vergi cennetleri<sup>133</sup> olarak görülen yerler ve zararlı vergi rejimleri, elektronik yollarla ticaretin gelişmesi ve tercih edilebilirliğinin artması, haksız vergi rekabetine yönelik değişimler, uluslararası işbirlikleri geliştirilmesini gerekli kılmıştır<sup>134</sup>. “Serbest bölge”, şeffaflık eksikliği, bilgi değişiminin olmaması gibi kanuni ya da idari uygulamalarla birleşince zararlı vergi rekabeti oluşturduğu ifade edilmektedir<sup>135</sup>. Ekonomik krizlerin de etkisi ile yükümlülerin matrahlarına ilişkin bilgilere de ihtiyaç duyan devletler bilgi değişimi noktasında harekete geçmişlerdir<sup>136</sup>. Uluslararası ve uluslar üstü anlamda işbirliğine ihtiyaç duyulmuştur. Özellikle vergi kaçaklığı ve kara para aklama ile mücadele konusunda ülkelerin uluslararası alanda işbirliği ve karşılıklı yardımlaşma yapmaları amacıyla vergi idareleri arasında bilgi değişiminin artırılması amaçlanmaktadır. Bu durum göz önünde bulundurulduğunda, vergi idarelerinin vergilendirme için ihtiyaç duydukları bilgiye sahip olabilmeleri amacıyla uluslararası anlaşmalar ile sağlanan iş birliğinin büyük önem taşıdığı ifade edilmektedir<sup>137</sup>.

<sup>133</sup> Osman Pehlivan, “**Uluslararası Vergilendirme**”, Trabzon, Derya Kitapevi, 2013. “*Vergi cennetleri olarak görülen ülkeler hakkında OECD’nin 1998 yılında hazırladığı rapordaki kriterler doğrultusunda ülkenin vergi cenneti olarak görülmesinde iç vergi alınmaması veya çok düzeyde alınması, bilgi değişiminin olmaması, Şeffaflıktan yoksunluk, esas faaliyetlerinin bu ülkelerde gerçekleştirilmemesi durumları sayılmıştır.*”

<sup>134</sup> Esra Ekmekçi Çalıcıoğlu, **Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler**, Kazancı Kitap Ticaret Aş., İstanbul, 2003, s.7-8.

<sup>135</sup> **A.g.e.** s.10.

<sup>136</sup> Hüseyin Işık, “Finansal Bilgilerin Vergi Amaçları İçin Uluslararası Otomatik Değişimi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 454, Haziran 2019, s.52.

<sup>137</sup> Billur Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, İstanbul, Beta Yayınları, 1995, s. 321; DAĞ, **a.g.e.**, s.153.

Vergi konularındaki uluslararası idari işbirliğinin temel unsurunu da ülkeler arasında gerçekleştirilecek bilgi değişimi oluşturmaktadır<sup>138</sup>. İşbirliğinin hukuki dayanaklarını ülkelerin iç hukuklarında yaptıkları düzenlemeler ve ülkelerin yaptıkları iki taraflı yahut çok taraflı uluslararası sözleşmeler oluşturmaktadır<sup>139</sup>. Bu anlaşmaların temel kaynaklarının OECD<sup>140</sup> ve BM<sup>141</sup>'nin model anlaşmalarıdır. Örneğin matrah aşındırımı ve kar artırımına yönelik olarak OECD'nin G20 ülkelerinin çağrısı üzerine 15 aşamalı bir eylem planı<sup>142</sup> geliştirerek vergi hukuku yönünden şeffaflığın artırılmasına ve vergi adaletinin sağlanmasına yönelik olarak, uluslararası işbirliğinin artırılması bu sayede agresif vergi planlamalarının önüne geçilmesinin amaçlandığı ifade edilmektedir<sup>143</sup>.

Devletler gerek iki taraflı gerek çok taraflı anlaşmalar imzalamaktadır. Uluslararası bu anlaşmalar, Anayasa m. 90 gereği,<sup>144</sup> usulüne uygun olarak

<sup>138</sup>(Çevrimiçi, [http://guncelvergikitaplari.com/Content/userfiles/new\\_files/VUK.MADDE-152A.pdf/](http://guncelvergikitaplari.com/Content/userfiles/new_files/VUK.MADDE-152A.pdf/) (Erişim tarihi: 27.04.2019).

<sup>139</sup> Başar Soydan, **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi**, On İki Levha, İstanbul, 2015, s. 440.

<sup>140</sup> OECD, **Model Tax Convention on Income and on Capital** (full version as it read on 21.11.2017), Paris: OECD Publishing, 2019, (Çevrimiçi, [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version\\_g2g972ee-en#page101](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page101) , (Erişim Tarihi: 15.11.2019).

<sup>141</sup> UN, **United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries**, New York: United Nations, 2017, (Çevrimiçi, [https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT\\_2017.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf) , (Erişim Tarihi: 15.11.2019).

<sup>142</sup>(Çevrimiçi, <https://www.oecd.org/tax/beps/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report-9789264241442-en.htm/> (Erişim Tarihi:27.11.2019)

<sup>143</sup> Aylın Armağan, “Vergi Hukukunda Zorunlu İfşa Kuralları”, Altınbaş Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2018, s. 2.

<sup>144</sup> **D. Milletlerarası andlaşmaları uygun bulma**

**MADDE 90-** Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı devletlerle ve milletlerarası kuruluşlarla yapılacak andlaşmaların onaylanması, Türkiye Büyük Millet Meclisinin onaylamayı bir kanunla uygun bulmasına bağlıdır. Ekonomik, ticarî veya teknik ilişkileri düzenleyen ve süresi bir yılı aşmayan andlaşmalar, Devlet Maliyesi bakımından bir yüklenme getirmemek, kişi hallerine ve Türklerin yabancı memleketlerdeki mülkiyet haklarına dokunmamak şartıyla, yayımlanma ile yürürlüğe konabilir. Bu takdirde bu andlaşmalar, yayımlarından başlayarak iki ay içinde Türkiye Büyük Millet Meclisinin bilgisine sunulur.

Milletlerarası bir andlaşmaya dayanan uygulama andlaşmaları ile kanunun verdiği yetkiye dayanılarak yapılan ekonomik, ticarî, teknik veya idarî andlaşmaların Türkiye Büyük Millet Meclisince uygun bulunması zorunluğu yoktur; ancak, bu fıkra göre yapılan ekonomik, ticarî veya özel kişilerin haklarını ilgilendiren andlaşmalar, yayımlanmadan yürürlüğe konulamaz.

Türk kanunlarına değişiklik getiren her türlü andlaşmaların yapılmasında birinci fıkra hükmü uygulanır.

Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. (Ek cümle: 7/5/2004-5170/7 md.) Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla

onaylanıp yürürlüğe girdikten sonra, kanunlarla eşdeğer şekilde iç hukukun bir parçası haline gelmektedir. Anayasa madde 90'ın son fıkrasına eklenen cümleye göre temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası anlaşmaların, kanunlardan üstün olduğu düzenlenmiştir. Her ne kadar bilgi değişimi anlaşmaları vergi ödevlilerinin özel hayatına ilişkinse de, özel hayatın gizliliği hakkını kısıtlayan değil, koruyan hükümlerin kanunlardan üstün olması şeklinde anlamının daha doğru olduğu kanaatinde olduğumuzu belirtmek gerekir.

24.05.2013 tarih ve 6487 sayılı Kanun'un 9. maddesi ile VUK'a eklenen 152/A maddesinde uluslararası anlaşmalar çerçevesinde gerçekleştirilecek bilgi değişimi ile ilgili kurallar düzenlenmiştir<sup>145</sup>.

Hüküm incelendiğinde, uluslararası anlaşmaların bilgi değişimi hükümlerine atıf yapıldığı ve bilgi değişimi ile ilgili kapsamın uluslararası anlaşmaların bilgi değişimini içeren hükümleri olduğu belirtilmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilecek usullerle, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı GİB yahut vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların, bilgi toplamaya yetkili olduğu düzenlenmiştir<sup>146, 147</sup>. Bu hükmün Türk Vergi İdaresi'ne topladığı bilgileri yabancı

---

*kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyumsuzluklarda milletlerarası anlaşma hükümleri esas alınır.*

<sup>145</sup> **Uluslararası Anlaşmalar Gereğince Bilgi Değişimi :**

**VUK Madde 152/A :** “Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, usulüne uygun olarak yürürlüğe girmiş uluslararası anlaşmalarda yer alan bilgi değişimi hükümleri çerçevesinde, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek usullere göre bu Kanunun 1 inci maddesinde belirlenen şümulle sınırlı olmaksızın bilgi toplayabilir.”

<sup>146</sup> 07.08.2019 tarihinde resmi gazetede yayınlanan 43 nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, 17. Maddesi ile 1 nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı düzenleyen 231. Maddesinde değişiklik yapılmış, Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı görev tanımları arasında 5. Paragraf olarak “Başkanlığın görev alanına giren konularda uluslararası bilgi değişimini teminen, yabancı ülkelerdeki muadil kurumlarla uluslararası anlaşma niteliğinde olmayan mutabakat muhtıraları imzalamaya ve imzalanan mutabakat muhtıralarını değiştirmeye Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanı yetkilidir. İmzalanacak mutabakat muhtıraları ve değişiklikleri Cumhurbaşkanı kararı ile yürürlüğe girer.” 30855 sayı ve 07.08.2019 tarihli resmi gazete. (Çevrimiçi, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/08/20190807-1.pdf> (Erişim tarihi: 16.11.2019).

<sup>147</sup> Bu hüküm yabancı vergi idareleriyle yetki paylaşımına ilişkin açık bir devir içermesi, metinde “bilgi değişebilir” ifadesi yer almaması bunun yerine “bilgi toplayabilir” ifadesinin yer alması açısından eleştirilmekte, Vergi Usul Kanunu tasarı taslağında bu durumun giderilmeye çalışıldığı, mevcut maddeye muadil 121. Madde ile hem bilgi toplamadan hem bilgi değişiminden bahsedilerek bu sorunun giderilmeye çalışıldığı ifade edilmektedir. Ayrıca, maddede “Maliye Bakanlığınca belirlenecek usullerle ...bilgi toplamadan...” bahsedildiği, bunun kişisel verilerin elde edilmesi anlamına gelmesi açısından bilgi toplamanın Anayasa Madde 20 gereği yasada öngörülen usulle yapılması gereği vurgulanmıştır. Bkz. Leyla Ateş, “Türk- Alman Otomatik Bilgi Değişiminin Hukuki Esasları ve Ana Sorunları:Standardın Türkiye Uygulaması”, **Otomatik Bilgi Değişimi ve Türk-**

devlet görevlileriyle paylaşımına dair doğrudan bir yetki vermediği, yürütme bakımından bilgi paylaşımının ancak uluslararası anlaşmalar temelinde mümkün olduğu ifade edilmektedir<sup>148</sup>. Türkiye'nin vergisel konularda bilgi değişimi ile ilgili konulardaki işleyiş ve uygulama bakımından ise yetkili makam, Gelir İdaresi Başkanlığı'dır; GİB bünyesinde bu görevi üstlenen özel birim ise Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı'dır<sup>149</sup>.

Uluslararası bilgi değişimi anlaşmaları, akit devlete vergi yükümlüsünün vergiye yönelik bilgilerini paylaşma yükümlülüğü getirmesi nedeniyle vergi mahremiyeti istisnaları<sup>150</sup> arasında görülmektedir<sup>151</sup>. Öğretide, VUK 152/A maddesi kapsamı itibariyle esasen bu düzenlemenin uluslararası anlaşmalarda yer verilen bilgi değişimi düzenlemeleri çerçevesinde iç hukukta vergi idaresine bilgi toplama yetkisi verildiğine fakat bu yetkinin yabancı vergi idareleri ile bilgi paylaşımına dair bir düzenleme içermediğine yönelik eleştiri yöneltilmiş, Kanada Gelir Vergisi Kanunu'na yükümlü bilgilerinin paylaşımının vergi mahremiyetinin ihlali sayılmayacağı düzenlemesine yer verildiği, Kanada örneğinde olduğu gibi, VUK'a bir yetki hükmü eklenmesinin yararlı olduğu dile getirilmiştir<sup>152</sup>. VUK Tasarı Taslağında "Uluslararası anlaşmalar gereğince bilgi değişimi" kenar başlığını taşıyan m.121'e değiştirilen bilgiler konusunda ilgili kişinin bu değişim konusunda haberdar edilmesini sağlayacak hükümlerin eklenmesi önerilmekte ve gerekli görülmektedir.

Bu maddenin uygulanabilmesi için usulüne göre yürürlüğe girmiş uluslararası bir anlaşmanın varlığı, anlaşmanın tarafı olan yabancı devlete Türkiye'den bilgi talep etme için hak tanınmış olması, yabancı devletin bu anlaşmaya dayanarak Türkiye'den bilgi talep etmesi, talep edilen bilginin anlaşma gereği talep

---

**Alman İş Birliği Olanakları**, Ed. Leyla Ateş/Joachim Englisch, İstanbul, Onikilevha Yayıncılık, 2018, s.123- 124.

<sup>148</sup> Funda Başaran Yavaşlar, "Türk Vergi Hukukunda Uluslararası Bilgi Değişimine İzin Veren Hukuki Kaynakların Tespiti ve Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 401, Ocak 2015, s. 27, 28.

<sup>149</sup> Süleyman Hayri Balcı, "Vergi Alanında Uluslararası Bilgi Değişimi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 347, Temmuz 2010, s.37.

<sup>150</sup> Vergi mahremiyetine ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. birinci bölüm, "vergi mahremiyeti".

<sup>151</sup> Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.118, Ekmekçi Çalıcıoğlu/Ateşagaoglu, **a.g.e.**, s.1784.

<sup>152</sup> Ateş, **a.g.e.**, s. 173.

edilebilecek bilgi kapsamında olması aranmaktadır<sup>153</sup>. Düzenlemede dikkat çekici hususlardan biri, toplanacak olan bilgilerin kapsamının VUK'un 1. maddesinde<sup>154</sup> düzenlenen genel bütçeye giren ya da il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlarla sınırlı olmaması, bu kapsamda olmayan mali yükümlülükler için de bu yetkinin kullanımına izin veriliyor olmasıdır. VUK Tasarı Taslağında bu hüküm 121. maddede düzenlenmiş olup, 2. fıkrasında, Bakanlık VUK kapsamına giren vergiler ile sınırlı olmaksızın VUK'da sayılı yöntemleri kullanmak suretiyle bilgi toplamaya yetkili kılınmıştır<sup>155</sup>.

Hızlı bir küreselleşmenin yaşandığı günümüz dünyasında, özellikle şirketlerin agresif vergi plânlamasına yönelik işlemleri ve uluslararası vergi kaçakçılığı ile mücadele için getirilmiş olan yeni kurumların etkin ve amacına uygun bir şekilde işlemesi bakımından iç hukukta yer alan boşluğu doldurmayı hedefleyen bu düzenlemenin önemli bir yere sahip olacağı belirtilmektedir<sup>156</sup>. Uluslararası alanda vergisel bilgilerin değişimi suretiyle gerçekleştirilen idari iş birliği ile kara para aklamanın, kayıt dışı ekonominin, vergi kayıp ve kaçığının, zararlı vergi rekabetinin önlenmesi amaçlanmaktadır<sup>157</sup>.

Uluslararası vergi anlaşmaları, birden fazla devletin iştirakiyle ve akit devletlerin egemenlik alanlarında geçerli olacak vergisel düzenlemeler yapan iki veya çok taraflı anlaşmalardır<sup>158</sup>.

Ülkeler, bilgi değişimini gerçekleştirebilmek için çifte vergileri önleme anlaşmalarına bilgi değişime yönelik hüküm getirebilirler yahut vergisel konularda bilgi değişimini konu edinen iki taraflı yahut çok taraflı anlaşmalara imza

<sup>153</sup> Başaran Yavaşlar, **a.g.e.** s. 27.

<sup>154</sup> VUK'da kanunun şümulü tanımlanırken, "**Madde 1:** *"Bu kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır. Yukarıda yazılı vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da bu kanuna tabidir. Bu kanunun hükümleri kaldırılan vergi, resim ve harçlar hakkında da uygulanır."*

<sup>155</sup>(Çevrimiçi, [http://www.istanbulymmo.org.tr/dosyalar/vuk\\_Tasarisi\\_Gib.pdf/](http://www.istanbulymmo.org.tr/dosyalar/vuk_Tasarisi_Gib.pdf/) Son erişim:25.11.2019)

<sup>156</sup> Levent Başak, "6487 Sayılı Kanun Kapsamında Uluslararası Anlaşmalar Gereğince Bilgi Toplama Esasları Ve Dikkat Edilmesi Gereken Bazı Hususlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 367, Nisan 2019, s.12.

<sup>157</sup>Karaçoban Güneş, **a.g.e.**, s.211.

<sup>158</sup> (Çevrimiçi, [https://www.gib.gov.tr/uluslararasi\\_mevzuat](https://www.gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat) ( erişim tarihi:15.11.2019)



atabilmektedirler<sup>159</sup>. Türkiye'nin, tarafı olduğu vergi anlaşmalarına bakıldığında da, genel olarak Gelir ve Servet üzerinden Alınan Vergiler Üzerinde OECD Model Konvasyonu 26. maddesinde öngörülen bilgi değişim yönteminin esas alındığı ifade edilmektedir<sup>160</sup>.

Uluslararası alanda bilgi değişimine olanak sağlayan vergi anlaşmaları; iki taraflı Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşmaları ile çok taraflı işbirliği ve/veya yardımlaşma anlaşmaları (örneğin Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Anlaşması) ve Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Anlaşması'nda yer alan bilgi değişimi hükümleri (OECD model anlaşma madde 26) olarak kategorilendirilmektedir<sup>161</sup>.

## **2.7.2. Kaynağı Yönünden Uluslararası Anlaşmalar Gereğince Bilgi Değişimi**

### **2.7.2.1. Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmaları (ÇVÖA)**

Türkiye'nin imzaladığı ve yürürlükte olan toplam 95 *Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları (ÇVÖA)* bulunmakta olup, bunlardan 87 tanesi yürürlüktedir<sup>162</sup>. Türkiye, ÇVÖA'da, OECD Model Anlaşması md.26'da öngörülen bilgi değişim yöntemini esas almaktadır.

Uluslararası anlaşmalar gereği bilgi toplama, ilk olarak ÇVÖA'nın "bilgi değişimi" maddeleri gereği alınan veriler şeklinde karşımıza çıkmaktadır. ÇVÖA'larda "talep üzerine bilgi değişimi", "otomatik bilgi değişimi" ve

<sup>159</sup> Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı, **A.g.e.**, s.255.

<sup>160</sup> Cahit Öner, "Uluslararası Bilgi Değişiminde Vergi Mükellefinin Haklarının Korunması: Türkiye Yaklaşımı", **Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırları**, Ed. Billur Yaltı, İstanbul Beta Yayınları, 2016, s. 42.

<sup>161</sup> (Çevrimiçi, [https://www.gib.gov.tr/uluslararasi\\_mevzuat/](https://www.gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat/)) (Erişim tarihi: 15.11.2019).

<sup>162</sup> (Çevrimiçi, [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi\\_mevzuat/ULKELER\\_LIST.html/](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_mevzuat/ULKELER_LIST.html/)) (Erişim Tarihi: 30.11.2019)



“kendiliğinden bilgi değişimi” olmak üzere üç çeşit bilgi değişimi yöntemi düzenlenmiştir<sup>163</sup>.

OECD Model Anlaşması md.26’de<sup>164</sup> bilgi değişiminin tanımı, amacı, kapsamı, konusu ve tarafları na ilişkin hükümler yer almaktadır. Bu madde yalnızca vergisel bilgilerle ilgili bilgi değişim hükmü içermektedir, kapsam bununla sınırlı olduğundan vergiye ilişkin olmayan adli veya idari bilgi değişimleri bu maddenin kapsamında değildir<sup>165</sup>. Madde kapsamına giren bilgiler, anlaşmada düzenlenen 1.ve 2. madde ile sınırlı tutulmadığından, geniş bir kapsam ihtiva etmektedir. Belirtmek gerekir ki söz konusu m. 1 anlaşma bakımından kapsanan kişileri, m. 2 ise kapsanan vergileri düzenlemektedir. Bilgi değişimi ise bu iki madde ile sınırlı olmaksızın her

<sup>163</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. Cihat Öner, **Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi**, Ankara, Yetkin Yayınları,2010, s.59.

<sup>164</sup> OECD ÇVÖA Model Anlaşma madde 26/1:

*“Akit Devletlerin yetkili makamları, Anlaşma hükümlerinin yürütülmesi ile veya Akit Devletler adına konulan her çeşit ve tanımdaki vergilerle ilgili iç mevzuat hükümlerinin yürütülmesi ve uygulanması ile ya da vergilemeleri Anlaşmaya aykırı olmadığı sürece, Akit Devletler, politik alt bölümleri ya da mahalli idareleri tarafından alınan her çeşit ve tanımdaki vergilerle öngörülebilir ilgisi olan bilgileri değişime tabi tutacaklardır. Bilgi değişimi 1 inci ve 2 nci maddelerle sınırlı değildir.*

*Bir Akit Devlet tarafından 1’inci fıkra uyarınca alınan her türlü bilgi, o Devletin kendi iç mevzuatı çerçevesinde elde ettiği bilgiler gibi gizli tutulacak ve yalnızca 1’inci fıkrada bahsedilen vergileri tahakkuk veya tahsilleri veya cebri icra ya da kovuşturmasıyla veya bu hususlardaki itirazlara bakmakla görevli kişi veya makamlara (adli makamlar ve idari kuruluşlar dahil) veya bunları denetlemekle görevli olan kişilere verilebilecektir. Bu kişi veya makamlar söz konusu bilgileri yalnızca bu amaçlar doğrultusunda kullanacaklardır. Bu kişi veya makamlar, söz konusu bilgileri mahkeme duruşmalarında veya adli kararlar alınırken açıklayabilirler. Yukarıda belirtilenlere bakılmaksızın, bir Akit Devlet tarafından alınan bilgi, söz konusu bilgi her iki Devletin yasaları uyarınca başka amaçlarla kullanılabilir ve bilgiyi sağlayan Devletin bu türden bir kullanıma izin vermesi halinde, başka amaçlarla kullanılabilir.*

*1’inci ve 2’nci fıkra hükümleri hiçbir surette bir Akit Devleti: a) kendisinin veya diğer Akit Devletin mevzuatına ve idari uygulamalarına aykırı idari önlemler alma; b) kendisinin veya diğer Akit Devletin mevzuatı veya normal idari işlemleri çerçevesinde elde edilemeyen bilgileri sunma; c) herhangi bir ticari, sınai, mesleki sırrı veya ticari işlemi aleni hale getiren bilgileri veya aleniyeti kamu düzenine aykırı düşen bilgileri verme yükümlülüğü altına sokacak şekilde yorumlanamaz.*

*Bir Akit Devlet tarafından bu Madde uyarınca bilgi talep edilmesi durumunda, diğer Akit Devlet, kendi vergi amaçları yönünden bu bilgilere ihtiyacı olmasa bile, talep edilen bilgiyi sağlamak için kendi bilgi toplama yöntemlerini kullanacaktır. Önceki cümlede yer alan yükümlülük, 3’üncü fıkradaki sınırlamalara tabi olmakla birlikte, bu sınırlamalar hiçbir surette bir Akit Devlete, yalnızca ulusal çıkarları olmadığı gerekçesiyle bilgi sağlamayı reddetme hakkı verecek şekilde yorumlanmayacaktır.*

*3’üncü fıkra hükümleri hiçbir surette bir Akit Devlete, bilginin yalnızca bir banka, diğer finansal kurum, temsilci veya bir acente ya da yediemin gibi hareket eden bir kişide bulunması veya bir kişinin sermaye payları ile ilgili olması nedeniyle bu bilgiyi sağlamayı reddetme hakkı verecek şekilde yorumlanmayacaktır.”*

<sup>165</sup> Cihat Öner, **Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2010, sf. 17.

türlü vergisel bilgi değişimine, maddede belirtilen ve temel hak ve özgürlüklerin uygulanması rejimi bakımından uygun olduğu ölçüde izin vermektedir.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında bilgi değişimi hükümlerinin kapsamında hangi tür bilgi ve belgelerin değiş tokuş edileceği konusu, hükmün içeriğinde düzenlenmiştir. Maddenin birinci paragrafında düzenlendiği haliyle, bilgi değiş tokuşu yalnızca anlaşma hükümlerinin yürütülmesi ile veya taraf ülkelerin, vergilendirme ile ilgili iç hukuklarında mevcut olan hükümlerinin uygulanması konusunda öngörülebilir bir ilgisi olan bilgiler değişime tabi tutulacaktır. Bu tanımda geçen “öngörülebilir ilgi” bilgi değişiminin kapsamının sınırlarının belirlenmesini sağlayan bir kıstastır. Bu bağlamda anlaşma çerçevesinde yetkili vergi idareleri arasında gerçekleşecek olan bilgi değişimi yalnızca vergi yükümlüsüne özgü bilgilerle sınırlı kalmamaktadır<sup>166</sup>.

Maddenin ikinci fıkrasında ise, bilgi değişimine tabi tutulacak bilgilerin gizliliğinin korunması ve kullanımına ilişkin konular ile ilgili düzenleme mevcuttur. Değişime konu olan bilgilerin kullanım koşulları ve özellikle gizliliğinin korunması ile ilgili olarak, taraf devletlerin ulusal hukukları bağlamında bu gizliliğin korunduğu gibi korunacaktır. Taraf devletler, bilgi gizliliği ile ilgili olarak farklı ve birbiriyle çatışan düzenlemeler olması durumunda, oluşacak olan sorunları önlemek amacıyla ortak standartlar belirlenmesi faydalı olabilecektir<sup>167</sup>.

Maddenin üçüncü fıkrasında ise, bilgi değişiminin kötüye kullanımının engellenmesine yönelik hükümler tesis edildiği görülmektedir. Belirtmek gerekir ki taraf devletlerden herhangi biri tarafından bilgi değişim hükmünde dayanılarak bilgi talep edilmesi halinde, sözleşmenin karşı tarafı olan diğer devlet, vergi amaçları yönünden bu bilgilere kendisi ihtiyaç duymasa bile, bilgi toplama yöntemlerini kullanmak suretiyle bilgiyi toplayacak taraf devletle paylaşmakla yükümlü olacaktır.

<sup>166</sup> N. Semih Öz, “Sınır Ötesi Vergilendirmede Bilgi Değişiminin Artan Önemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 255, Aralık 2009, sf. 34.

<sup>167</sup> Övül Çölgezen, “Şeffaflık ve Bilgi Değişimi”, **Vergi Dünyası**, S: 344, Nisan 2010, sf. 103.; Aytül Bişgin, **Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi: Türkiye'nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi**, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi SBE, Yüksek Lisans Tezi, 2012, sf. 12.

## 2.7.2.2. İki Taraflı ve Çok Taraflı Uluslararası Anlaşmalar

2019 yılı itibariyle, Türkiye'nin Bermuda, Jersey, Guernsey, Cebelitarık ve Man Adası ile imzaladığı ve yürürlükte olan beş adet *Bilgi Değişimi Anlaşması* bulunmaktadır<sup>168</sup>.

Uluslararası bilgi değişimi, özellikle vergi kaçakçılığına ve vergi kaçırmaya yönelik olarak idari yardımlaşma ve işbirliği amacıyla yararlanılan bir mekanizma olarak görülmektedir. Çok taraflı anlaşmanın en bilinen örneği, "Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Anlaşması"dır. Anlaşma kapsamında taraf ülkelerin bilgi değişimi, tahsilatta yardımlaşma ve belgelerin tebliği konularında devletlerin birbirleriyle idari yardımlaşma yapması öngörülmektedir. Türkiye'nin de 2011 yılında imzaladığı ve ardından 03.05.2017 tarih 7018 sayılı Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun 20.05.2017 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanmış ve 26 Haziran 2018 Tarihli Resmi Gazetede yayınlanan 2018/11790 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla, "Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi"<sup>169</sup> (Convention On Mutual Administrative Assistance In Tax Matters) 1 Temmuz 2018 tarihi itibariyle yürürlüğe girmiştir. "Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi"<sup>170</sup> kapsamında şu an için herhangi bir bilgi paylaşımı yapılan ülke bulunmadığı, Avrupa Birliği ülkeleri başta olmak üzere, diğer ülkelerle bilgi paylaşımına başlama için gereken idari, teknik ve yasal yapı, 2019 yılının sonuna kadar tamamlanacağı dönemin bakanı tarafından dile getirilmiştir<sup>171</sup>.

Bir diğer iki taraflı uluslararası bilgi değişimi anlaşması olan FATCA, 29.07.2015 tarihinde "Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Genişletilmiş Bilgi Değişimi Yoluyla Uluslararası

<sup>168</sup>(Çevrimiçi, [https://www.gib.gov.tr/uluslararasi\\_mevzuat](https://www.gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat) (Erişim tarihi:10.06.2019)

<sup>169</sup> "Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters", Türkiye adına 03.11.2011 tarihinde imzalanmış; sözleşmenin onaylanması, 7018 sayılı Kanun (R.G.: 20.05.2017-30071) ile uygun bulunmuştur. Sözleşmenin çekince ve beyanlarla onaylanması 30.10.2017 tarihinde Bakanlar Kurulu'na kararlaştırılmıştır (R.G.: 26.11.2017- 30252).

<sup>170</sup>Karar No. 2017/10969, Karar Tarihi: 30.10.2017, R.G. Tarih-Sayı: 26.11.2017-30252

<sup>171</sup> İlgili haber için; Bakan Ağbal'dan çok önemli 'bilgi paylaşımı' açıklaması; (Çevrimiçi, <http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/bakan-agbaldan-cok-onemli-bilgi-paylasimi-aciklamasi-40704499>, Son Erişim Tarihi:25.11.2019.

Vergi Uyumunun Artırılması Anlaşması ve eki Mutabakat Zaptı"<sup>172</sup> adıyla bilinen anlaşmanın 16.03.2016 tarihinde TBMM’de onaylanması ile yürürlüğe girmiştir. Bakanlar Kurulu ise 19 Eylül 2016 tarihli ve 2016/9229 sayılı Karar’la anlaşma ve mutabakat zaptını onaylamıştır<sup>173</sup>. Fakat Türkiye Anlaşma gereği iç işlemlerini tamamladığını ABD’ye bildirmediğinden henüz anlaşma yürürlüğe girmemiştir. Bunun sebebinin ise, Türk hükümetinin anlaşmanın Türkiye’de uygulanmasını sağlayacak raporlama (bildirim) ve durum tespiti yöntemlerine yönelik iç hukukta düzenlemelerini tamamlamamış olması gösterilmektedir<sup>174</sup>.

### 2.7.3. Uluslararası Anlaşmalara göre Bilgi Değişimi Türleri

İdari Yardımlaşma Sözleşmesi’nin 4 ila 9. maddelerinde bilgi değişimi türleri açıklanmakta olup bu düzenlemeler OECD modelinin ve BM modelinin<sup>175</sup> yorumlarındaki düzenlemeler ile paralellik arz etmektedir<sup>176</sup>. Düzenlemelere göre bilgi değişimi türleri arasında “talep üzerine bilgi değişimi”, “otomatik bilgi değişimi” ve “kendiliğinden bilgi değişimi” sayılmaktadır.

#### 2.7.3.1. Talep Üzerine Bilgi Değişimi

“*Talep üzerine bilgi değişimi*”nin hukuki” temeli, karşılıklı bilgi değişimine ilişkin hükümleri düzenleyen ÇVÖA md.26 ve Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi md.5’e dayanmaktadır. Talep üzerine bilgi değişiminde, kaynak ülkeden istek üzerine ikametgah ülkesine bilgi aktarılmaktadır<sup>177</sup>.

<sup>172</sup> Karar sayısı 2016/9229, Karar tarihi: 19.09.2016, R.G tarih-sayı: 5 Ekim 2016 Tarih-29848.

<sup>173</sup> Kararın yayımlandığı R.G. Tarih:05.10.2016 sayı:29848.

<sup>174</sup> Ateş, “Türk- Alman Otomatik Bilgi Değişiminin Hukuki Esasları ve Ana Sorunları:Standardın Türkiye Uygulaması”, Otomatik Bilgi Değişimi ve Türk- Alman İş Birliği Olanakları, Ed. Leyla Ateş/Joachim Englisch, **a.g.e.**, s. 118.

<sup>175</sup> United Nations Department of Economic and Social Affairs, **United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update**, United Nations New York, 2017. (Çevrimiçi: [https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN\\_Model\\_2011\\_Update.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_Update.pdf) Son Erişim:28.11.2019)

<sup>176</sup> Işık, s. 60.

<sup>177</sup> Tahir Erdem, “Türk Vergi İdaresi Perspektifinden Otomatik Bilgi Değişimi”, Otomatik Bilgi Değişimi ve Türk- Alman İş Birliği Olanakları, **a.g.e.**,s. 223.

### 2.7.3.2.Otomatik Bilgi Değişimi

“Otomatik Bilgi Değişimi”nin hukuki temeli, karşılıklı bilgi değişimine ilişkin hükümleri düzenleyen ÇVÖA md.26 ve Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi md.6’ya dayanmaktadır.Otomatik bilgi değişimi, bilgiyi otomatik olarak değiştirmenin bir yoludur ve uluslararası sözleşmelere ve diğer anlaşmalara dayalı olarak bilgilerin periyodik ve sistematik bir şekilde değişimi olarak tanımlanır. Mevcut durumda, ülkelerin kendi aralarında imzalanmış çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına dayalı olarak karşılıklı bilgi değişimi yapabileceklerini fakat bu durumda gerçekleştirilen bilgi değişiminin daha çok talep üzerine gerçekleştirildiğini, vergi idaresinin ancak şüphelendiği bir durum olursa diğer vergi idaresinden bilgi talep edebileceği belirtilmektedir<sup>178</sup>. Oysa otomatik bilgi değişimde akit devletler, anlaşmalar gereği usulüne göre herhangi bir talep olmaksızın anlaşmaya dayalı olarak otomatik bilgi değişimi gerçekleştirmektedir.

Özellikle finansal hesap bilgilerinin bu yöntemle değişimi öngörülmektedir. Bu yöntemle değişimi, uluslararası vergi kayıp kaçağı ile mücadelede ABD ve OECD ön plana çıkaranlar olarak görülmektedir<sup>179</sup>.

Genel olarak ülkemizde eğilim talep üzerine bilgi değişimine yönelik ise de otomatik bilgi değişimine yönelik olarak Amerika ile görüşmeler yapılmıştır. FATCA IGA modeli bunlardan biridir. Foreign Account Tax Compliance Act (Yabancı Hesapların Vergi Uyumunu Yasası)” esasen Türkiye-ABD arasındaki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının bilgi değişim maddesine dayalı olarak akdedilmiştir. Ancak FATCA diğer bilgi değişim anlaşmalarının yanında sadece ABD mukimlerinin bilgilerinin otomatik olarak değişimini öngördüğü için kapsamı ve işleyişi farklıdır.

Aralarında Türkiye’nin de bulunduğu G20 ülkeleri olarak tanımlanan ülkeler matrah aşındırma, kar aktarımı, vergi rejimlerinde şeffaflık, zararlı vergi

<sup>178</sup> Bumin Doğrusöz, “Otomatik Bilgi Değişimi” (Çevrimiçi, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/otomatik-bilgi-degisimi/393198>, Son erişim tarihi: 15.11.2019)

<sup>179</sup> Ateş, “Türk- Alman Otomatik Bilgi Değişiminin Hukuki Esasları ve Ana Sorunları:Standardın Türkiye Uygulaması”, Otomatik Bilgi Değişimi ve Türk- Alman İş Birliği Olanakları, **a.g.e.**, s. 116.

rejimlerinde mücadele amacıyla eylem planları<sup>180,181</sup> oluşturulmuştur. Öte yandan Türkiye, 6 Eylül 2013'te G20 ülkelerinin de bulunduğu Saint Petersburg zirvesinde, otomatik bilgi değişiminin yeni küresel standart olacağını taahhüt edenler arasında yer almıştır. OECD tarafından “Vergi Konularında Finansal Hesap Bilgilerinin Otomatik Değişimi Standardı” yayınlanmıştır<sup>182</sup>. Bu standartlarda, finansal bilgilerin toplanması ve raporlanması, hangi bilgilerin otomatik bilgi değişimine tabi tutulacağı, model yetkili otorite anlaşmaları ve bilgi değişimi konusunda kullanılacak teknik çözümler yer verilmiştir<sup>183</sup>.

Türkiye'nin, tüm bu gelişmelere uyum sağlayabilmesi adına öncelikle iç hukukunda yasal, idari ve teknik alt yapının ve gizliliğin korunmasına yönelik alt yapının oluşturulmasının önem arz ettiği<sup>184</sup> ayrıca yükümlünün özel yaşam hakkının korunması bakımından hakka müdahale olasılığının artması nedeniyle, müdahale ve amaç araç dengesinin sağlanmasının önemi<sup>185</sup> vurgulanmaktadır.

### 2.7.3.3. Kendiliğinden Bilgi Değişimi

“Kendiliğinden Bilgi Değişimi”nin hukuki temeli, karşılıklı bilgi değişimine ilişkin hükümleri düzenleyen ÇVÖA md.26 ve Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi md.7'ye dayanmaktadır.

Kendiliğinden bilgi değişiminde, bir Devlet yapmakta olduğu vergi denetimleri sırasında ulaştığı ve diğer bir akit Devlet için yararlı olabileceğini düşündüğü (örneğin vergi kaybının olduğu) durumlarda gerekli bilgileri bu Devlete

<sup>180</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. (çevrimiçi, <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> (erişim tarihi:16.11.2019)

<sup>181</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition\\_9789264162945-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en) (Son erişim tarihi: 16.11.2019)

<sup>182</sup> (Çevrimiçi, <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-in-tax-matters-second-edition-9789264267992-en.htm/> (Son erişim tarihi: 16.11.2019)

<sup>183</sup> Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı, **a.g.e.** s. 257.

<sup>184</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. Ateş, **a.g.e.**: s:124. *Yazarın, esasında VUK'taki mevcut düzenlemeyi bazı yönlerden eleştirilir olarak gördüğünü ifade etmiştir. Yazar, bilgi toplamanın kişisel verilerin elde edilmesi niteliğinde olması nedeniyle, bu bilgi toplamanın kanunda öngörülen usullere göre yapılmasının zorunluluk arz ettiğini vurgulamaktadır. VUK Tasarı Taslağı 149. Madde ile bu durumun düzeltilmeye çalışıldığı, bilgi değişimine standartlar getirilmeye çalışılsa da, tüm bu gelişmelerin OECD Elkitabındaki şekliyle otomatik değişim için birincil yükümlülüklerin karşılanması için VUK ve VUK tasarı taslağının yetersiz kalmakta olduğu belirtilmektedir.*

<sup>185</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. Billur Yaltı, “Türk Vergi Mükellefi Perspektifinden Otomatik Bilgi Değişimi”, Otomatik Bilgi Değişimi ve Türk-Alman İş Birliği Olanakları, **a.g.e.**, s.185.

göndermektedir. Kendiliğinden bilgi değişiminde herhangi bir talebe gerek bulunmamaktadır.

Belirtmek gerekir ki, uluslararası bilgi değişimi ve paylaşımı için öncelikle ülkelerin bilgi toplama noktasında gerekli hukuki sisteme sahip olması ve bunun hayata geçirilebilmesi için bilgi toplamaya ilişkin fiziki alt yapısının olması gereklidir<sup>186</sup>. Zira hem teknik anlamda alt yapının zemininin oluşturulması hem de vergi ile ilgili kullanılacak bilgilerde vergi mahremiyetine riayet edilmesi anlamında önem arz eder.

Tüm bu gelişmeler ışığında bakıldığında, vergi idaresinin esasında vergi ödevlilerinden bilgi topladıkları ve kendilerinde var olan bilgileri bilgi değişimi hükümleri çerçevesinde diğer devletlerle paylaşma durumları göz önünde bulundurulduğunda, vergi ödevlilerinin haklarının korunması bakımından da gizlilik ve kişisel verilerin korunması hukuku, aynı zamanda vergi ödevlisi hakları yönünden yasal zeminin oluşturulması zaruret arz eder.

Vergi idareleri, bilgi toplama anlamında bir tür “veri bankası” işlevi yüklendikleri için, toplanan bilgilerin değişimi sürecinde, sorunların yaşanmaması adına vergi mahremiyeti, özel hayatın gizliliğinin korunması hususlarına dikkat edilmesinde, yasal bir dengenin kurulmasının gerekli olduğu düşünülmektedir<sup>187</sup>.

---

<sup>186</sup> Başak, a.g.e., s.13.

<sup>187</sup> Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı, a.g.e., s. 259.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TOPLANAN BİLGİLERİN İŞLENMESİ VE BİLGİ TOPLAMANIN SONUÇLARI

#### 3.1. Bilgi Toplamada Toplanan Bilgilerin İşlenmesi

##### 3.1.1. Toplanan Bilgileri İşleme ve Veri Madenciliği

Bilginin veriden daha ileri bir aşamayı ifade etmesi yanında, genellikle birbirlerinin yerine kullanılabilmesi sebebiyle, konumuz anlamında vergi idaresinin ödevlilerden vergilendirmeye ilgili bilgileri yahut verileri toplaması anlamında önemli bir fark yaratmadığını söyleyebileceğimizi tezin ilk bölümünde ifade etmiş idik<sup>1</sup>. Bazı noktalarda veriler, anlamlı bir spesifik bir bilgiye ulaşmak için de kullanılmaktadır. Artan veri çeşitliliği ve çokluğu değerlendirildiğinde, vergi idaresi nezdindeki bu verilerin analiz edilmesine, gruplanmasına, ihtiyaç bulunmaktadır. İlk başta anlam ifade etmese dahi, amaca ulaşmak için vergi idaresinin topladığı verileri bilgiye çevirmenin veri analizi ile mümkün olduğu belirtilmektedir<sup>2</sup>. Kamu ya da özel sektör açısından veri analiz çalışmaları olarak görülen veri madenciliği, veri ambarında bulundurulan farklı ve çok sayıdaki, farklı tür ve miktardaki verileri kullanarak vergi idaresinin eylemlerine yön verecek, anlamlı bilgiler elde edilecektir. Büyük boyuttaki bilgi ve veri yığınlarından, anlamlı işe yarayacak, örtülü veya gizli verilerin çıkarılması işlemleri yapılmaktadır<sup>3</sup>.

VUK bilgi toplama hükümleri kapsamında toplanan Gelir İdaresi Başkanlığı Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığında bulundurulan bilgilerin muhafaza

<sup>1</sup> Bkz. Birinci Bölüm “Bilgi Kavramı”, s.4.

<sup>2</sup> İlhami Canbolat, “Türk Vergi İdaresinde E-Dönüşüm”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, İstanbul, 2019, s. 186.

<sup>3</sup> Kazım Yıldız, “Veri Madenciliğinde Yüksek Boyutlu Veriler İle Uygulama” Marmara Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2010, s.1.



edilmesi, işlenmesi ve netice olarak ihtiyaca özgü bilgilere ulaşılması veri madenciliği kapsamında gerçekleşmektedir.

Veri madenciliği, bir hedef doğrultusunda büyük ölçekli verilerin kullanılması ve verilerin analiz edilmesi suretiyle bilgiye ulaşma şeklinde tanımlanmaktadır<sup>4</sup>. Aynı zamanda, büyük boyutlarda, yığınlar halinde mevcut bulunan verilerin analiz edilmesi ile bu verilerden anlamlı ve işe yarayacak, istenilen verilerin bulunarak ve ayrıştırılarak elde edilmesi olarak da tanımlanmaktadır<sup>5</sup>. Bunun için kümeleme, birliktelik analizi, evrimsel analiz, sıra dışılık analizi ve tanımlama-ayırılma analizi gibi belli başlı bazı yöntemlere başvurulduğu ifade edilmektedir<sup>6</sup>. Vergi idaresi tarafından her yılın sonunda faaliyet raporları yayınlanmakta ve bu faaliyet raporları doğrultusunda, idarenin başvurduğu yöntem ve programlar açıklanmakta ve raporlanmaktadır<sup>7</sup>. Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde oluşturulan Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı eliyle bilgi işlem sistemlerinin kurulum ve yönetimi gerçekleştirilmektedir.

Veri madenciliğine yönelik işlemler vergi idaresi kurum içinde GİB personelleri eliyle gerçekleştirmekte, dışarıdan bir hizmet alınmamaktadır. Tezimizin ilk bölümünde bilgi toplama ile ilişkili temel ilkeler kapsamında yer verilen vergi mahremiyeti gereği de, veri madenciliği kapsamında verilerin işlenmesi açısından bu iş ve işlemlerin GİB personeli eliyle yürütülmesini zorunlu kılmaktadır.

Veri madenciliği yöntemlerinin etkin bir şekilde kullanılması sonucunda, veri madenciliğinin vergi daireleri ve vergi denetim birimlerinin işlerini kolaylaştırıcı etkisi olduğu, yükümlü hizmetlerinde yeni açılımlar getirdiği ifade edilmektedir<sup>8</sup>.

<sup>4</sup> Canan Özcan, “Veri Madenciliğinin Güvenlik Uygulama Alanları ve Veri Madenciliği ile Sahtekârlık Analizi”, İstanbul Bilgi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, İstanbul, 2014, s.1;

<sup>5</sup> Oral, **a.g.e.** s. 106.

<sup>6</sup> Yıldız, **a.g.e.** s.1.

<sup>7</sup> (Çevrimiçi, <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari/> Erişim tarihi: 25.11.2019)

<sup>8</sup> Uğur Doğan, “Vergi Teknolojileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:322, Temmuz 2015, s.31.

Vergi idaresinin vergi denetim yöntemi olarak başvurduğu bilgi toplama, yoğun bir şekilde kullanılmaya başlandığı ifade edilmektedir.<sup>9</sup> Vergi idaresinin topladığı bu bilgiler, çeşitli çapraz denetimlere tabi tutulmak suretiyle riskli yükümlülere belirlemektedir<sup>10</sup>.

Risk yönetimi, genel bir tanımla istenmeyen olayları engellemek için<sup>11</sup> risk analizlerini kullanarak<sup>12</sup> oluşturulan bir yapı olarak ifade edilmektedir<sup>13</sup>. Günümüzde teknolojinin hızlı gelişimi vergi idaresinin denetim sahasını ve yöntemlerini de etkilemektedir. Vergi idaresi yükümlünün vergisel ödevlerini yerine getirmemesini ve bu suretle hukuka aykırı davranışları önlemek ve tespit etmek için risk analizleri ve risk yönetim sistemleri kullanmaktadır.

Bilişim sistemleri aracılığıyla; veri toplama, toplanan verilerin işlenmesi, istatistiki bilgiler elde edilmesi, veri madenciliği gibi uygulamalar aracılığıyla riskler hesaplanmaktadır<sup>14</sup>. Nitekim 646 sayılı Kanun'un<sup>15</sup> 20 maddesinin 4. fıkrasına göre, *“Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek”* Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın görev ve yetkileri arasında sayılmaktadır. 1 Nolu Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi<sup>16</sup>'nin 228. maddesinde başkanlığın görev ve yetkileri sayılmış olup, başkanlığın görev ve yetkileri arasında her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak

---

<sup>9</sup> Karaboyacı, **a.g.e.**, s.237.

<sup>10</sup> S.237. Yazar, Son dönemde uygulamaya konulan önceden hazırlanmış kira beyanname sisteminin bu konuya verilebilecek örneklerden birisi olduğunu ifade etmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı, bankalar, posta idaresi, belediyeler, vb. kurum ve kuruluşlardan temin ettiği bilgileri analiz etmekte ve kira geliri elde eden kişilerin beyanmelerini taslak halinde hazırlayarak onların onayına sunmaktadır.

<sup>11</sup> Serkan Benk /Kadir Kartalçı, “Gelir İdarelerinde Risk Yönetimi: Oecd Risk Yönetim Modeline Yönelik Bir Değerlendirilme”, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt 11, Yıl 11, Sayı 1, 2015, s. 45.

<sup>12</sup> Feride Bakar/Adnan Gerçek, “Vergi Denetiminde Risk Analizinin Yeri: Bazı Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme”, **IJPF**, Cilt: 1, Sayı: 2, 2016, s.168 vd.

<sup>13</sup> Mustafa Erdin/Nilüfer Kibar, “Uluslararası Bakış Açısıyla Vergi İdarelerinde Risk Yönetimi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, s.323, 2008, s.68.

<sup>14</sup> Bakar/Gerçek, **a.g.e.**, s.170.

<sup>15</sup> Kanunun yayımı RG Tarih-Sayı: 10.07.2011- 27990.

<sup>16</sup> Kararnamenin yayımı RG Tarih- Sayı: 10.07.2018 -30474.

VDK Risk Analiz sistemi üzerinden yükümlülerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibariyle analiz etmek de yer almaktadır.

Son yıllarda, vergi denetiminin, ödevlileri hukuka uygun davranma konusunda yeterli bir baskı aracı olmadığı düşüncesinden hareketle, denetim planlamalarının, risk analizleri çerçevesinde yeniden ele alınarak geliştirilmeye çalışıldığı belirtilmektedir<sup>17</sup>.

Risk analizi çok sayıda verinin toplanmasını ve işlenmesini gerektirdiğinden bilişim sistemlerinin etkin bir şekilde kullanımını gerektirir<sup>18</sup>. Konumuzla ilgili kısım risk analizine tabi tutulacak bilgilerin toplanması ve bu toplanan bilgilerin yeni bir bilgi toplama yöntemi olarak risk yönetiminde kullanılmasıdır. Risk analizinde kullanılan bilgilerin çok çeşitli kaynaklardan elde edildiği bir gerçektir. Bu bilgi kaynakları risk analizinin kendisi, ödevlilerin beyanları ve beyannameleri, vergi dairelerinden elde edilen bilgiler, kamu kurum ve kuruluşlarından edinilen bilgiler ve finans kurumlarından elde edilen bilgiler olarak sıralanmaktadır<sup>19</sup>.

Vergi idaresi, bilgi toplama çerçevesinde topladığı bilgileri elektronik ortamda kaydedebilmek, arşivleyebilmek ve işlemek suretiyle bir veri tabanı yaratabilmek için, bilgi toplama faaliyetini, elektronik ortamda gerçekleştirmektedir.

Vergi idaresinin bilgi toplama faaliyeti kapsamında elektronik ortamda veri ambarına bilgi sağlayan en önemli araçlar, elektronik beyanname, elektronik defter, elektronik faturalardır. Bu kapsamda vergi idaresinin elektronik veri olarak kullanmak üzere yükümlüden elektronik ortamda edindiği bilgiler de risk analizinde konu edilir.

Burada üzerinde durulması gereken bir diğer nokta ise risk analizlerinde dikkate alınan kriterlerin ödevliler tarafından bilinmesi ile ilgilidir. Bir yandan hukuki güvenlik ilkesi ödevlilere idarenin kendisi ile ilgili gerçekleştirdiği ve gerçekleştireceği işlemler konusunda haberdar olmasını gerektirirken öte yandan risk analizinin doğası gereği bu durumun ödevlilerle paylaşılması risk analizlerinden

---

<sup>17</sup> Debi Konukçu Önal, “Vergi Denetiminde Risk Algısına Farklı Bir Yaklaşım: Bomba Krateri Etkisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, s.305, Şubat 2014, s.140.

<sup>18</sup> Erdin/Kibar, **a.g.e.**, s.74.

<sup>19</sup> Atilla Ahmet Uğur, “Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği:Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama”, **IJPF**, Cilt 1, Sayı 2, 2016, s.134; Benk/Kartalçı, **a.g.e.**, s.50.

kaçma imkânı sağlamaktadır. Bu iki gerilimli durum da idarenin risk faktörlerini, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi amacına özgülediği kabulünde bu faktörleri ödevlilerle paylaşmamasının hukuka aykırı olmadığı söylenebilecektir. Buradan ulaşılan bir diğer sonuç ise risk sistemlerinin ancak vergi kayıp ve kaçığı ile mücadele kapsamında kullanılabilirdir.

### 3.1.2. Risk Yönetimi ve Risk Analizi

Vergi idaresinin vergi denetim yöntemi olarak başvurduğu bilgi toplama, son zamanlarda yoğun bir şekilde kullanılmaya başlanmıştır<sup>20</sup>. Vergi idaresinin topladığı bu bilgiler, çeşitli çapraz denetimlere tabi tutulmak suretiyle riskli yükümlülere belirlemektedir<sup>21</sup>.

Risk yönetimi, genel bir tanımla istenmeyen olayları engellemek için<sup>22</sup> risk analizlerini kullanarak<sup>23</sup> oluşturulan bir yapı olarak ifade edilmektedir<sup>24</sup>. Günümüzde teknolojinin hızlı gelişimi vergi idaresinin denetim sahasını ve yöntemlerini de etkilemektedir. Vergi idaresi yükümlünün vergisel ödevlerini yerine getirmemesini ve bu suretle hukuka aykırı davranışları önlemek ve tespit etmek için risk analizleri ve risk yönetim sistemi kullanmaktadır.

Son yıllarda, vergi denetiminin, ödevlileri hukuka uygun davranma konusunda yeterli bir baskı aracı olmadığı düşüncesinden hareketle, denetim planlamalarının, risk analizleri çerçevesinde yeniden ele alınarak geliştirilmeye çalışıldığı belirtilmektedir<sup>25</sup>.

Yükümlülerin, kendileri hakkında vergi idaresinin topladığı bilgileri öğrenebilmeleri; bu bilgilerin doğru olup olmadığının yükümlü tarafından tespiti bakımından önem arz etmektedir. Gerçekten yükümlüler, idarenin elinde yanlış ya

<sup>20</sup> Karaboyacı, **a.g.e.** s.237.

<sup>21</sup> S. 237. Yazar, Son dönemde uygulamaya konulan önceden hazırlanmış kira beyanname sisteminin bu konuya verilebilecek örneklerden birisi olduğunu ifade etmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı, bankalar, posta idaresi, belediyeler, vb. kurum ve kuruluşlardan temin ettiği bilgileri analiz etmekte ve kira geliri elde eden kişilerin beyannamelemlerini taslak halinde hazırlayarak onların onayına sunmaktadır.

<sup>22</sup> Benk/Kartalçı, **a.g.e.**, s. 45.

<sup>23</sup> Bakar Gerçek, **a.g.e.**, s.168 vd.

<sup>24</sup> Erdin/Kibar, **a.g.e.**, s.68.

<sup>25</sup> Konukçu Önal,**a.g.e.**, s.140.

da güncelliğini yitirmiş bir bilgi varsa bunun doğru bilgi ile giderilmesini sağlayabilmelilerdir; bu durum vergilendirme sürecinin işlerliğini sağlayacaktır. Vergi idaresi yükümlünün mesleki/iktisadi hayatını etkileyecek nitelikte bir bilgi edindiye bu bilgilerin vergi mahremiyeti kapsamında açıklamaması ya da en azından yükümlünün bilgisi dâhilinde veya anonim hale getirilerek açıklaması uygun olacaktır. Bu sebeplerden dolayı yükümlülere, kanunlarla, hem vergi idaresi tarafından hangi bilgilerin öğrenildiğini anlamak amacıyla Bilgi Edinme Kanunu ile hem de bu bilgilerin kullanımının sınırlandırılması, hatalı bilgilerin silinmesi kısaca edinilen bilgilerin korunması amacıyla Kişisel Verilerin Korunması Kanunu ile bazı haklar verilmiştir.

Kişisel verilerin korunması hakkı ile bilgi edinme hakkının birbirlerini bütünleyen haklar olarak görüldüğüne, bilgi edinme hakkının, bireyin, vergi hukuku açısından vergi ödevlisinin, vergi idaresince tutulan verilere erişime yardımcı olacağına ilişkin açıklamaları dile getirmiştik<sup>26</sup>. 2010 Anayasa değişikliği ile Anayasa'nın 74. maddesinin başlığı "Dilekçe Hakkı" iken "Dilekçe, Bilgi Edinme ve Kamu Denetçisine Başvurma Hakkı" olarak değiştirilmiş buna bağlı olarak da yükümlülere bilgi edinme başvurusu hakkı<sup>27</sup> tanınmıştır. Demokratik yönetiminin gereği olan eşitlik, tarafsızlık ve açıklık ilkeleri uyarınca kişilerin bilgi edinme hakkını kullanmalarına ilişkin esas ve usulleri düzenleyen 4982 sayılı "Bilgi Edinme Hakkı Kanunu",<sup>28</sup> kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarını kapsamına almakta ve 5. maddesinde yer alan düzenlemeyle bu kurum ve kuruluşların, her türlü bilgi veya belgeyi başvuranların yararlanmasına sunmak ve bilgi edinme başvurularını etkin, süratli ve doğru sonuçlandırmak üzere, gerekli idari ve teknik tedbirleri almakla yükümlü olduğu belirtilmektedir.

İstenecek bilgilerin ve/veya belgelerin niteliği ise Kanun'un 7. maddesinde düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre, "*bilgi edinme başvurusu, başvuru kurum ve kuruluşların ellerinde bulunan veya görevleri gereği bulunması gereken bilgi veya belgelere ilişkin olmalıdır. Kurum ve kuruluşlar, ayrı veya özel bir çalışma,*

---

<sup>26</sup> Küzeci, **a.g.e.**, s. 92.

<sup>27</sup> Anayasa madde 74'e göre; "Herkes bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkına sahiptir."

<sup>28</sup> Kanunun Yayımı RG Tarih-Sayı: 24.10.2003-25269.

*araştırma, inceleme ya da analiz neticesinde oluşturulabilecek türden bir bilgi veya belge için yapılacak başvurulara olumsuz cevap verebilirler.”* Bu bağlamda yükümlülerin de bilgi edinme hakkından yararlanacakları ve vergi idaresinin de bu bilgileri vermekle yükümlü oldukları sonucuna ulaşılmaktadır.

Bilgi Edinme Kanununun 23. maddesinde ticarî sır niteliğinde olan bilgiler ve/veya belgeler, kurum ve kuruluşlar tarafından gerçek veya tüzel kişilerden gizli kalması kaydıyla sağlanan ticarî ve malî bilgiler, Bilgi Edinme Kanunu'nun kapsamı dışında tutulmuştur. Gerçek ve tüzel kişilerin ticari ve mali bilgilerini içeren tüm bilgilerin gizli kalması gereken bilgiler olduğu<sup>29</sup> göz önünde bulundurulduğunda bu kanun hükmünün getirilme amacı da daha açık şekilde ortaya çıkmaktadır.

Bilgi Edinme Kanunu, kişilerin şeffaf, açık demokratik devlet anlayışı içinde yönetime katılımı ve bu yönetim içinde gerçekleşen iş ve işlemler ile ilgili bilgi sahibi olma hakkını kişilere tanıırken bir yandan da gizli kalması zaruri bilgilerin açıklanmasını kapsam dışı tutarak mahremiyeti korumaktadır<sup>30</sup> Bu haliyle anılan istisna, Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinde düzenlenen vergi mahremiyetiyle de uyum içindedir<sup>31</sup>. Vergi yükümlülerinin vergi idaresinden talep edeceği bilgi ve belgeler kendileri ile ilgili olsa dahi, niteliği ve kapsamı gereği başka kişilerin işlem ve hesapları ile ilgili olduklarında başka vergi ödevlilerinin vergi mahremiyetine zarar verme ihtimali de vardır. Bu durumda bilgi edinme talebinde bulunan yükümlüye ya talebin vergi mahremiyeti kapsamına girmesinden dolayı yanıt verilmeyecek (bilgi edinme talebi reddedilecek) ya da Bilgi Edinme Kanunu 9. maddesine<sup>32</sup> göre açıklanması yasaklanan bilgiler çıkarıldıktan sonra yanıt verilecektir.

(A) işletmesi, (B) işletmesinin vergisel durumuna ve işlemlerine ilişkin olarak, Bilgi Edinme Kanunu çerçevesinde vergi idaresinden bilgi isteyemeyecektir.

<sup>29</sup> Alemdar, **a.g.e.**, s.89.

<sup>30</sup> Yafes Pehlivan, "Vergi Mahremiyeti ve Bilgi Edinme Kanunu", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 194, Kasım 2004, s. 82.

<sup>31</sup> Uyanık, **a.g.e.**, s.75-76.

<sup>32</sup> 4982 sayılı Bilgi Edinme Kanunu'nun 9. maddesine göre; "İstenen bilgi veya belgelerde, gizlilik dereceli veya açıklanması yasaklanan bilgiler ile açıklanabilir nitelikte olanlar birlikte bulunuyor ve bunlar birbirlerinden ayrılabiliriyorsa, söz konusu bilgi veya belge, gizlilik dereceli veya açıklanması yasaklanan bilgiler çıkarıldıktan sonra başvuranın bilgisine sunulur."

Zira, Bilgi Edinme Kanununun 23. maddesinde "Ticari Sır" başlığı altında yer alan ticari ve mali sırların, kamu kurum ve kuruluşlarının bilgi verme yükümlülüğüne istisna kapsamında olduğu belirtilerek, iktisadi hayatta rekabet içinde olan kişilerin, birbirleri aleyhine bilgi edinmeleri ve bunu kullanmalarının önüne geçilmiştir<sup>33</sup>. Çünkü, bir vergi yükümlüsünün ticari sırlarının başkaları tarafından ve özellikle o yükümlü ile aynı işi yapan kişiler tarafından öğrenilmesi durumunda, vergi yükümlüsünün rekabetçi ve ekonomik gücü veya itibarı bugün veya gelecekte tehlikeye girer<sup>34</sup>.

Bu kapsamda denilebilir ki, yükümlülerin kendileri ile ilgili bilgiye ulaşma hakları, başka bir yükümlünün özel hayatına, ticari sırrına müdahale edecek ise veya vergilendirme sürecinin sağlıklı ve hukuka uygun işlemlerini zedeleyecek ise vergi idaresi bu bilgileri yükümlüye vermeyecektir. 4982 sayılı Bilgi Edinme Kanunu kapsamında yükümlülerin kendileri hakkında toplanan bilgilerin neler olduklarını vergi idaresinden talep etme hakları bulunmaktadır. Ancak Türk Vergi İdaresi'nin vergi mahremiyeti konusunda çok katı olduğu 4982 sayılı Bilgi Edinme Kanunu'nu neredeyse yok sayarak Vergi Usul Kanunu'nun vergi mahremiyeti başlıklı 5. maddesine göre tüm talepleri reddettikleri, bu bağlamda 4982 sayılı kanunu fiilen uygulamadıkları görülmektedir<sup>35</sup>.

### **3.1.2.1. Uygulamada Vergi İdaresi Tarafından Bilgi İşlemede Yararlanılan Sistem ve Programlar**

GİB tarafından her yıl sonunda başkanlığın iş ve işlemlerine yönelik olarak stratejik planlar ve amaçlar doğrultusunda hedefler açıklanmakta ve uygulamalara dair rapor sunulmaktadır. Bu raporlar kapsamında idarenin nezdindeki bilgileri ne amaçlarla ve ne şekilde kullandığı ve işlediğine yönelik bilgi sahibi olmaktayız<sup>36</sup>. Vergi idaresi, çok amaçlı olarak örneğe riskli vergi yükümlülerini, yükümlü

<sup>33</sup> Pehlivan, **a.g.e.**, s. 83.

<sup>34</sup> Ekmekçi Çalıcıoğlu/Ateşaoğlu, **a.g.e.** s.1777.

<sup>35</sup> Serkan Açar, "Vergi Mahremiyeti vs. Bilgi Edinme Hakkı", **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı 2, 2012, s.369.

<sup>36</sup> **GİB 2018 Yılı Faaliyet Raporu**, 2019. (Çevrimiçi, <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari/> Son erişim tarihi:02.12.2019)

gruplarını tespit etme yahut istatistiksel çıkarımlar yapmak gibi çeşitli amaçlarla bazı veri işleme, inceleme sistemlerinden yahut bilgisayar programlarından yararlanmaktadır.

### **3.1.2.1.1. KDV İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVİRA)**

GİB tarafından yayınlanan faaliyet raporuna göre KDVİRA<sup>37</sup> ile, 2010 yılı vergilendirme döneminden bu yana gerçekleştirilen ve iade hakkı doğuran işlemlerde yükümlülerin iade ve mahsup taleplerine ilişkin listelerini, İnternet Vergi Dairesi üzerinden göndermesini ve bu listeler baz alınarak vergi dairelerince manuel olarak gerçekleştirilen ve zaman alan kontrol ve analizlerin tamamına yakınının, iade listelerinin büyüklüğü göz önünde bulundurulmaksızın, otomatik şekilde yapılarak iade taleplerinin sonuçlandırılmasını gerçekleştirecek vergi dairesine rapor edilmesini sağlamaktadır.

KDVİRA sistemi ile hem vergi idaresince yapılacak denetime olanak sağlanmakta hem de yükümlünün vergisel durumuyla alakalı sistemde mevcut bulunan çeşitli verilerin/bilgilerin analizi ile veri madenciliği kullanılmaktadır. Vergi e-defter ile standart olan defter yapısı incelemelere ve e-beyannamelerle standart yakalanmaya çalışılmakta olup, hem incelemelerin daha etkin yapılmasına katkı sağladığı hem de bu verilerin analizlere imkan sağladığı ifade edilmektedir<sup>38</sup>. Vergi idaresi, elindeki verileri bu sistemle de işleme faaliyeti gerçekleştirmektedir.

### **3.1.2.1.2. Sahte Belge Risk Analiz Programı (SARP)**

Türkiye'deki tüm katma değer vergisi yükümlülerine her ay bir risk puanı da oluşturan SARP<sup>39</sup>, GİB tarafından sahte fatura düzenleme fiilini işleyen yükümlülerin risk oluşturan durumlarını sayısal veri olarak ölçerek çözümleyebilen bir bilgisayar programı olduğu ifade edilmektedir. SARP programına takılan ve program sayesinde riskli yükümlüler olarak görülen yükümlüler çözümleme yahut analiz sonucunda, sahte belgelerle KDV iadesinden yararlanmaya çalışılanlar

<sup>37</sup> GİB 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019, s.89.

<sup>38</sup> Canbolat, A.g.e. s. 187.

<sup>39</sup> GİB 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019, s.91.



üzerinde inceleme yapılması için, Maliye Bakanlığı, İç İşleri Bakanlığı, Gümrük Bakanlığı ile MASAK, birlikte çalışmalara konu etmektedirler. Toplanan verilerin sisteme girilmesi ile program yardımı ile risk kriterlerini ihlal eden yükümlüleri, belirli bir algoritma kapsamında puanlamaktadır. KDV yükümlüleri, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ile ilgili risk açısından değerlendirilmekte ve ayrıntılı olarak analiz edilebilmektedir. Yüksek riskli yükümlüler, Vergi İdaresi personeli tarafından tespit edildikten sonra, incelemeye konu edilmek üzere, VDK Başkanlığına gönderilmektedir.<sup>40</sup>

### **3.1.2.1.3. Veri Erişim ve Görsel Analiz Programı (VEGAS)**

VEGAS ile GİB tarafından, vergi yükümlülerinin beyan ve bildirimlerle veya harici kaynaklardan alınan verilerin doğru ve güvenilir şekilde saklanması yanında güvenli veri erişim sistemleri yardımı ile veriye sağlıklı, hızlı, kolay erişim ile veri değerlendirme ve yorumlanması sağlandığı, artan kullanıcı sayısı ve model sayısı ile paralel şekilde, veri alt yapısı ve raporlama şekilleri üzerinde oluşacak ihtiyacı karşılamak amacıyla tasarlandığı ifade edilmektedir<sup>41</sup>. Veri tabanında yer alan bilgiler matematiksel olarak ve istatistiksel yöntemlerle işlenmekte ve işletmelerin büyüklüklerine göre yerleşim ve faaliyet çerçevesinde analiz edilmesine imkan sağlamaktadır.

Özellikle e-ticaretin artması nedeniyle, 464 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ uyarınca GİB sistemlerine aktarılan aracı hizmet sağlayıcılarına ilişkin verilerin VEGAS vasıtasıyla analiz edilmesi ile veri göndermeyen yahut düzenli veri göndermeyen yükümlülerin tespiti ve gönüllü olarak uyumu için BTRANS sistemine verilerin gönderilmesine yönelik çalışmalar yapıldığı ifade edilmektedir<sup>42</sup>. Özellikle devamlı bilgi vermek zorunluluğu<sup>43</sup> bulunan kargo ve lojistik işletmecileri ile internet reklam hizmeti aracılılarından alınan işlem bilgilerinin çözümlenmesine yönelik çalışmalara katkıda bulunmaktadır.

<sup>40</sup> **GİB 2018 Yılı Faaliyet Raporu**, 2019, s.91. Bu sayının 31.12.2018 itibariyle, 51.050 adet olduğu bildirilmiştir.

<sup>41</sup> **GİB 2018 Yılı Faaliyet Raporu**, 2019, s.122.

<sup>42</sup> **GİB 2018 Yılı Faaliyet Raporu**, 2019, s.97.

<sup>43</sup> Ayrıntılı bilgi için, bkz. devamlılık esasına dayalı bilgi toplama kapsamında s.78 ve s. 80 vd.

### **3.1.2.1.4. KDV İadesi Makro Analiz Raporu (MAR)**

MAR<sup>44</sup> benzeri bilişim uygulamaları, vergi idaresi tarafından veri madenciliği faaliyet teknikleri kullanılarak geliştirilmiş yazılım programlarıdır<sup>45</sup>. Kamu kurumlarından yahut kuruluşlarından elde edilen bilgiler veya veri ambarında bulunan bilgilerin farklı yönlerden çözümlenmesi ile elde edilen neticelerin kdv iadesini yapacak olan vergi dairesi ile paylaşıldığı ifade edilmektedir<sup>46</sup>.

### **3.1.2.1.5. Riskli İade Takip ve Analiz Programı (RİTAP)**

RİTAP<sup>47</sup> yardımı ile KDV iadelerinde, iadelerin doğruluğunun kontrolü amacıyla yükümlü, vergi idaresi, talep şekli, türü, talebin tutarı gibi ölçütlerini ihtiva eden, sayısal olarak ölçülebilen ve kullanan kişi tarafından analiz yapılmasına olanak sağlayan bu program, risk analizi ve denetimi uygulaması olarak geliştirilmiştir. Veri ambarında bulunan bilgilerin faal şekilde kullanılması ile KDV iade talepleri doğrultusunda bunların incelenmesi izlenmesine ve rapor edilmesine imkan tanıdığı belirtilmektedir<sup>48</sup>. Program vasıtasıyla yüksek riskli görülen iade talepleri incelemeye sevk edilmek üzere, bağlı olunan il vergi dairesi başkanlığına yahut defterdarlığa gönderildiği belirtilmektedir.

### **3.1.2.1.6. Elektronik ÖTV Takip Sistemi (e-ÖTV Takip Projesi)**

Elektronik ÖTV Takip Sistemi<sup>49</sup>, veri ambarının etkin kullanılması, yükümlü, ürün veya sektör bazlı etkin bir analiz ve raporlama sisteminin oluşturulması, iade işlemlerinde hem idare hem de yükümlüler açısından kolaylık sağlayacak süreçlerin geliştirilmesine yönelik , Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli olan listelerde yer alan malların, üretim ve ithalatından, son tüketiciye ulaşım aşamalarına kadarki tüm süreçlerin takip edilebilmesi, cari denetim yapılabilmesi,

<sup>44</sup> GİB 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019, s. 90.

<sup>45</sup> Canbolat, A.g.e. s. 187.

<sup>46</sup> GİB 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019, s. 90.

<sup>47</sup> GİB 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019, s. 90.

<sup>48</sup> A.e.

<sup>49</sup> GİB 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019, s. 91.

yükümlüler ve sektör bazında raporların alınabilmesi, üst yönetim için politika ve karar oluşturma sürecinde kullanacağı verilerin toplanması, depo edilmesi, analiz edilmesi, kolay erişilebilir hale getirilmesi, uygulama hafızasının oluşturulması gibi amaçlarla oluşturulmuş bir sissistem olduğu belirtilmektedir. Bu sistem ÖTV beyanı ile iade aşamalarında vergi kayıp ve kaçığının tespitinin ve bu durumun engellenmesinin amaçlanmakta olduğu ifade edilmiştir.

### **3.1.2.1.7. ÖTV İadesi Risk Analiz Sistemi (ÖTVİRA Projesi)**

Bu proje<sup>50</sup> ile ÖTV iadelerinin, KDV iadelerinde olduğuna benzer risk analiz sistemleri ve otomasyon yazılım sistemleri vasıtasıyla, elektronik ortamlara aşamalı olarak taşınması ve bu şekilde ÖTV iadelerine dair kontrol ve iade aşamalarının faal şekilde temin edilmesi ve ÖTV iadelerine bir standart getirilmesinin hedeflendiği sistemdir. Bu sayede toplanan bilgilerin işlenmesi ile sonuçlar elde edilmektedir.

### **3.1.2.1.8. Mekansal Veri Analizi Sistemi (MEVA)**

GİB elinde var olan bilgilerle, kurum ve kuruluşlardan temin edilen gayrimenkullerle ilgili bilgilerin analiz edilmesi ve birleştirilmesi ile oluşturulmuş sistem olan MEVA<sup>51</sup> vasıtası ile, ihtiyaç duyulan bilgilerin temin edilmesi ve veri ambarındaki bilgilerin harita üzerinden analiz yapılmasını amaçlayan bir sistem olduğu ifade edilmektedir.

### **3.1.3. İstihbarat Arşivi**

Vergi idarelerinin denetim yetkisi kapsamında başvuracakları en önemli bilgi kaynaklarından biri de kuşkusuz istihbarat arşivleridir. İstihbarat arşivleri ile, yükümlüler nezdinde yapılan denetim ve değerlendirmelerde esas alınmasında yarar görülen bilgilerin toplanması, toplanan bilgilerin bilgisayar kayıtlarına geçirilmesi, bilgisayardan alınan bilgilerle sistemli bir arşiv oluşturulması ve arşivden oluşturulan bilgilerin denetim birimlerine periyodik olarak gönderilmesi

<sup>50</sup> GİB 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019, s. 92.

<sup>51</sup> GİB 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019, s.122.

amaçlanmaktadır<sup>52</sup>. İstihbarat arşivlerinden yararlanarak yapılan değerlendirmelere göre denetim yöntemi ve denetlenecek yükümlüler seçilebilmektedir<sup>53</sup>.

Vergi istihbarat arşivlerinin amaçları vergi kayıp-kaçağı oluşturan yükümlüleri kolay bir şekilde tespit edebilmek, vergi denetimlerinin etkinliğini arttırmak ve vergi inceleme elemanlarına sağlıklı bir bilgi akışı sağlamak olarak özetlenebilir<sup>54</sup>. Yükümlü sayısının artışı da göz önünde bulundurulduğunda, istihbarat arşivinin öneminin ve gerekliliğinin arttığını söylemek mümkündür. Bilgilerin tek merkezde toplanması ve değerlendirilmesinin vergi denetimlerinde, özellikle incelemede, istihbarat arşivinin önemini ortaya çıkarttığı belirtilmektedir<sup>55</sup>. Arşivlemede esas amaç vergi denetiminde bu arşivlerde toplanan bilgilerden yararlanmak olsa da bu bilgilerin tarha dayanak teşkil edip edemeyeceği sorunu ortaya çıkmıştır<sup>56</sup>. Danıştay 3. Dairesi, 19.11.1992 tarihli 1990/3231 E., 1992/3472 K. sayılı kararında *“Dava konusu olayda, Veteriner Müdürlüğünün gönderdiği gizli istihbarat fişinde yükümlünün ihtilaflı yılda 400 adet tokluyu sevk etmiş olduğunun bildirilmesi tarhiyata dayanak yapılmış ise de Vergi Dairesi Müdürlüğünce davacı nezdinde düzenlenen tutanakta, davacının envanter defterinde 45.340.000.-liralık mal devrinin bulunduğu ihtilaflı yılda alım satım yapmadığı tespit edilmiş ve tutanakta davacı tarafından istihbarat fişinde belirtilen hayvan sevkini yapmadığı, bir başkasının kendi adına sevk yapmış olabileceği beyan ve ifade edildiği halde bu hayvanların gerçekten sevk edilip edilmediği, hayvanların kendisine mi, yoksa başkasına mı ait olduğu hususunda herhangi bir tespit yapılmadığı gibi defterlerde sevke ilişkin gider kaydı da bulunmadığı anlaşıldığından, istihbarat fişinden başka dayanağı bulunmayan ve herhangi bir gerekçede ihtiva etmeyen takdir komisyonu kararına dayanılarak yapılan cezalı tarhiyatta isabet görülmemiştir.”* Demek suretiyle istihbarat arşivindeki bilgilerin, yükümlünün herhangi bir faaliyeti veya kazancına ilişkin denetim yapılmaksızın vergi tarhına dayanak teşkil edemeyeceği karara bağlanmıştır.

<sup>52</sup> Fazıl Aydın, “Vergi İstihbarat Arşivi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 167, Ağustos 2002, s.218.

<sup>53</sup> Akdoğan, **a.g.e.**, s.23.

<sup>54</sup> Bilen, **Bilgi Toplama Müessesesi II**, s. 169.

<sup>55</sup> Aydın, **a.g.e.**, s.219.

<sup>56</sup> Dağ, **a.g.e.**, s.152.

Bu çerçevede, VUK'un 152. maddesinde yer alan düzenlemeyle, m. 150'de düzenlenen ölüm vakalarına ve intikallere ilişkin bildirmeler hariç olmak üzere, bilgi toplama ile ilgili yazılı kaynaklardan toplanacak bilgilerin istihbarat arşivlerinde gizli olarak saklanacağı ve buradaki bilgilerden nasıl yararlanılacağı ile ilgili olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yetkili olduğu ifade edilmiştir.

İstihbarat arşivi, toplanan bilgilerin saklandığı yerdir. İstihbarat arşivleri toplanan bilgilerin tutulması ve vergi incelemelerinin hızla yapılması amacıyla hizmet etmektedir. Vergi istihbarat arşivlerinin amacı, vergi kayıp ve kaçağına neden olan yükümlüleri kolay bir şekilde tespit etmek ve vergi inceleme elemanlarına gereken bilgi akışını sağlamak olduğu ifade edilmektedir<sup>57</sup>.

Çeşitli kaynaklardan toplanarak arşive gönderilen bilgilerin düzenlenmesi ve yorumlanabilir hale getirilmesi, denetimin sağlıklı bir şekilde işlemesi için gereklidir. Bu suretle toplanan bilgiler analize tabi tutularak toplanan bilgilerden yeni bilgilere ulaşılmaktadır. Bu durum ise veri işleme olarak nitelendirilmektedir. Vergi ödevlileri yönünden kişisel verilerin işlenmesi ise KVKK'ya<sup>58</sup> uygun şekilde gerçekleştirilmelidir. İstihbarat arşivinden alınan bilgilere göre tarhiyat yapılabilmesi için arşivden alınan bilgilerin doğruluğunun inceleme yapılarak saptanması ve tutanak düzenlenmesi gerekmektedir<sup>59</sup>.

VUK md.152'de toplanacak bilgilerin istihbarat arşivlerinde gizli olarak saklanacağı hüküm altına alınmıştır. Bu arşivlerden kimlerin ne şekilde faydalanabileceği Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirleneceği belirtilmektedir. Bu maddedeki yetkiye dayanılarak, 25.06.1951 tarih ve 13287/3 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 21.07.1951 tarih ve 7864 sayılı Resmî Gazete'de "Mali İstihbarat Arşivi Yönetmeliği" yayınlanmıştır. Bu yönetmelik, 5 Ekim 2006 tarihli ve 26310 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan 2006/10933 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlükten kaldırılmıştır. Dolayısıyla mevcut mevzuat hükümleri çerçevesinde "Vergi İstihbarat Arşivi'nden bahsetmek mümkün değildir. Vergi istihbarat merkezi

<sup>57</sup> Osman Pehlivan "Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi", Trabzon, Murat Han yayınevi, 2018, s.122.

<sup>58</sup> Kanunun yayımı R.G. Tarih-Sayı: 07.04.2016-29677.

<sup>59</sup> Danıştay 4. Dairesi'nin 12.12.1979 tarih ve E. 1979/87, K. 1979/3402 sayılı kararı.

çalışmaları kapsamında, 1999 yılında bilgisayar destekli denetim projesi olarak BİDDEP uygulanmaya başlanmıştır. Vergi İstihbarat Merkezi çalışmalarının gelişmesi ile birlikte, vergi incelenmesinde kullanılması için geliştirilen bir diğer program ise karakter tanıma teknolojisi'' (ICR)<sup>60</sup> olmuştur. Vergi denetiminin etkinliğinin artırılması ve bu suretle vergi kayıtlarının engellenmesi amacıyla yükümlülere ilişkin kapsamlı bilgiler içeren bir veri ambarı (VERİA) oluşturulmuştur<sup>61</sup>. Öte yandan ödevlilere ait bilgi belge ve kayıtların arşivlenerek denetime tabi tutulmasına olanak veren Elektronik Muhasebe Kayıt Arşiv Sistemi (EMKAS) geliştirilmiştir.<sup>62</sup> Bütün bu projeler vergi idaresinin bir mali istihbarat arşivi oluşturmaya yönelik adımları olarak nitelendirilmelidir; zira vergi idaresi bu sistemler aracılığıyla topladığı bilgileri arşivlemekte ve ileriye yönelik olarak kullanma imkânı elde etmektedir.

Bilgi arşivlemesi, uluslararası yargı organlarına da konu olmuş uyuşmazlıklara yol açmaktadır. Örneğin önüne gelen bir uyuşmazlıkta Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM), bilgi toplama ve arşivleme konusunda, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne (AİHS)<sup>63</sup> taraf devletlerin iç hukuklarında, kimler hakkında bilgi toplanacağı, hangi bilgilerin saklanacağı, bilgilerin saklanma süresi, bilgi saklama aşamasında hangi tür önlemlerin hangi şartlarda alınacağı ve izlenecek bağımsız, tarafsız ve uygun bir usul konusunda yeterli güvencelerin bulunması gerektiğini belirtmiştir<sup>64</sup>. Bu güvencelerin ve şartların gerçekleştiği durumlarda Devletin vergi denetimlerinde kullanmak üzere bilgi toplaması ve istihbarat arşivi oluşturması sözleşmeye aykırılık oluşturmayacaktır<sup>65</sup>.

VUK Tasarı Taslağında "Veri Merkezi" başlığı ile karşımıza çıkan madde, m.120'de *bilgi toplama müessesesi gereği toplanacak bilgilerin GİB bünyesinde oluşturulacak olan veri merkezinde saklanacağı, veri merkezinin çalışma usul ve*

<sup>60</sup> ICR- Intelligent Character Recognition: Akıllı Karakter Tanıma.

<sup>61</sup> GİB, **2007 Yılı Birinci Altı Aylık Kurumsal Mali Durum Ve Beklentiler Raporu**, 2007, s.22.

<sup>62</sup> GİB, **a.g.e.**, s.22.

<sup>63</sup> Türkiye, işbu Sözleşmeyi 04.11.1950 tarihinde imzalamış ve 10.03.1954 tarih ve 6366 sayılı Kanun ile onaylamıştır.

<sup>64</sup> Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Rotaru v. Romanya (Application no. 28341/95), 4 Mayıs 2000, paragraf 59.

<sup>65</sup> Çavuş, **a.g.e.**, s.66

*esaslarının, verinin türünün ve verinin ne kadar süre ile saklanacağıının, verilerin alınma yönteminin kimler tarafından ne şekilde analize tabi tutulacağı ve kullanılacağı ve uygulamaya ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği şeklinde düzenlenmiştir.*

Kamu hizmetlerini yerine getirmek için idare, bu amaca yönelik örgütlenmesini idari işlem, eylem ve sözleşmeleri ile gerçekleştirmektedir. Ayrıca sosyal devlet ilkesi gereği de, kamu hizmetini yerine getirmek için bireylerin yani vergi hukukunda ödevlilerin kişisel verilerine ve bilgilerine ihtiyaç duymaktadır. Kişilerin ticari ve mali bilgilerinin ve sırlarının korunması amacıyla vergi mahremiyeti hükümlerinin getirilmiş olduğunu çalışmamızın birinci bölümünde dile getirmiştik<sup>66</sup>. İstihbarat arşivleri ile vergi idaresi ödevlilere ait bilgileri işlemiş olacağından, burada işlenecek verilerin ve/veya bilgilerin kişisel veri mahiyetinde olabileceği düşünüldüğünde, KVKK kapsamı açısından değerlendirmek gerekirse<sup>67</sup>, idare elindeki mevcut bilgilerin 3. Kişilerce öğrenilmesi yahut başkaca amaçlar için kullanılması kişisel verilerin korunması hakkının ihlaline sebebiyet verecek olup idarenin hukuki sorumluluğu gündeme gelebilecektir<sup>68</sup>. Ayrıca, kişisel veri olması halinde, KVKK'daki kişisel verilerin işlenmesinde uyulacak ilke ve prosedüre göre, kişisel verilerin işlenmesi, silinmesi, yok edilmesi yahut anonim hale getirilmesinin koşullarına vergi idaresi de riayet edecektir.

Kişisel verilerin işlenmesi, KVKK'nın "tanımlar" başlıklı 3. maddesinin 1. fıkrasının e bendinde tanımlanmıştır<sup>69</sup>. Maddede, verinin kısmen ya da tamamen elde edilmesi, kaydedilmesi, depo edilmesi, saklanması, değiştirilmesi, yeniden düzenlenmesi, açıklanması, aktarılması, devralınması, elde edilebilir hale getirilmesi, sınıflandırılması ya da kullanılması gibi veriler üzerinde gerçekleştirilen

<sup>66</sup> Daha ayrıntılı bilgi için Bkz. Birinci Bölüm "Vergi Mahremiyeti".

<sup>67</sup> Çiğdem Aygözer Ergün, "**Kişisel Verilerin Korunması Hukuku**", Beta, İstanbul, 2019, s.104.

<sup>68</sup> Aydın Akgül, "Kişisel Verilerin Korunması Açısından İdarenin Hukuki Sorumluluğu ve Yargısal Denetimi" Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, Kocaeli, 2013, s.224.

<sup>69</sup> KVKK, m. 3/1/e "*Kişisel verilerin işlenmesi: Kişisel verilerin tamamen veya kısmen otomatik olan ya da herhangi bir veri kayıt sisteminin parçası olmak kaydıyla otomatik olmayan yollarla elde edilmesi, kaydedilmesi, depolanması, muhafaza edilmesi, değiştirilmesi, yeniden düzenlenmesi, açıklanması, aktarılması, devralınması, elde edilebilir hâle getirilmesi, sınıflandırılması ya da kullanılmasının engellenmesi gibi veriler üzerinde gerçekleştirilen her türlü işlemi*" ifade etmektedir.

her türlü işlem veri işleme olarak görülmektedir<sup>70</sup>. Bu kapsamda, VUK bilgi toplama hükümleri çerçevesinde yapılan bilgi ve veri toplama faaliyetlerinde, Vergi idaresinin kişilere ait bilgileri toplaması, depolaması, saklaması, sınıflandırması, düzeltmesi, silmesi, karşılaştırması, değiştirmesi, çeşitli projelerde kullanması, mali ve iktisadi çıkarımlar yapması gibi işlemlerin her biri veri işleme olarak nitelendirilecektir<sup>71</sup>.

KVKK m. 28 kapsamında, bütçe, vergi ve mali konulara ilişkin olarak Devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunması için gerekli olmasının da kısmi istisna kapsamına alındığını ifade etmiş idik. Bu istisna kapsamında KVKK'nın güncel ve modern bir kanun olması karşısında mevcut durumda VUK kapsamında, KVKK ile uyumlu olması noktasında eksiklikler bulunduğunu ifade etmek gerekir. Zira, VUK Kapsamında vergi idaresinin topladığı bilgi ve verileri ne şekilde işleyeceğine, kimler tarafından işleneceğine, nasıl korunacağına dair bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu husus Anayasa m.20 gereği kişisel verilerin korunmasına yönelik esas ve usullerin ancak kanunla düzenleneceği hükmü karşısında, vergi idaresinin VUK bilgi toplama düzenlemesi çerçevesinde topladığı ve muhafaza ettiği verileri, nasıl koruyacağına ilişkin bir kanun düzenlemesi bulunmadığından, genel düzenleyici işlemlerle, tebliğlerle düzenleme yapılması durumunda ise anayasal bir yetki sorunu tartışmalarını beraberinde getirebileceği kanaatindeyiz.

VUK Tasarı Taslağı “veri işleme” başlıklı m.120’de de, verinin ne şekilde saklanacağı, nasıl analiz edileceği gibi aslında KVKK bakımından bir veri işleme olarak görülebilecek durumların, Maliye Bakanlığı (değişen güncel adı ile Hazine ve Maliye Bakanlığı) tarafından çıkarılacak yönetmelikle düzenleneceği yönünde bir düzenleme içermektedir. Anayasa 20. Maddesinin 3.fikrasının son cümlesinde “kişisel verilerin korunmasına yönelik esas ve usuller ancak kanunla düzenlenir” hükmü yer almaktadır. KVKK m.4 uyarınca kişisel veriler ancak kanunda yer alan usul ve esasla işlenebilir. Kanunun 5. Maddesi, kişisel verilerin kişinin açık rızası olmadan işlenemeyeceği bunun istisnasının Kanun’un açıkça öngörmesi hali

<sup>70</sup> Küzeci, **a.g.e.** s. 154.

<sup>71</sup> Baykara, “Mükelleflerle İlgili Bilgilerin Toplandığı ve İşlendiği Veri Ambarının Kişisel Verilerin Korunması Hukuku ve Anayasa 20. Madde Bağlamında İncelenmesi”,**a.g.e.**, s.10.



olduğunu, Kanunun 3. Maddesi ise verinin işlenmesini tanımlamıştır. Bu noktada belirtilmesi gereken, idarenin verileri muhafazası, kullanması, aktarması yahut analizi, veri işleme olarak değerlendirileceğinden, bunların düzenlenmesinin Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bırakılması hukuki olarak sorunlu olacak, Anayasa m.7<sup>72</sup> ve m. 20'ye aykırılık söz konusu olacaktır. GİB ve VDK bünyesinde toplanan bilgilerin depolanması ve ham olarak saklanması yerine, bu bilgilerin işlenerek depolanması bilgi toplamada etkinliği artıracak bir yöntem olarak önerilmekteyse de,<sup>73</sup> bunun gerçekleştirilebilmesi için Anayasa ve KVKK düzenlemeleri gereği VUK'ta buna ilişkin usuli temellerin ve güvencelerin yer alması gerekmektedir. Mevcut haliyle VUK, bilgilerin işlenmesi bakımından yükümlülere yeterli güvenceleri sağlamamaktadır (ör. Bilgi paylaşımında haberdar edilme gibi.). Bu düzenlemelerin VUK'ta bulunmaması, bir sorundur ve çözümü konuyla ilgili yasal düzenlemelerin KVKK ve AİHM içtihatları ile uyumlu bir şekilde yapılmasıdır.

Vergi İdaresinin nezdinde bulunan veri ve bilgiler hakkında, veri güvenliğinden bahsetmek zaruret arz eder. Zira, vergi idaresinin işlediği veriler açısından güvenliği sağlamak zorunda olduğunu söylemek mümkündür. Kişisel verilerin korunmasının bireyin korunmasına hizmet ederken, vergi güvenliğinin verilerin korunmasına hizmet ettiği ifade edilmektedir<sup>74</sup>. KVKK'nın 12. Maddesinde veri sorumlusunun<sup>75</sup> veri güvenliğine ilişkin yükümlülükleri düzen altına alınmıştır. Buna göre veri sorumlusunun kişisel verilerin hukuka aykırı olarak işlenmesini ve verilere hukuka aykırı olarak erişilmesini, ayrıca bu verilerin saklanması sağlanmasına yönelik gerekli her türlü teknik ve idari önlemi almak zorunda olduğu düzenlenmiştir<sup>76</sup>. Vergi idaresi yayınladığı faaliyet raporunda bilgi güvenliğine ve kişisel verilerin korunmasına yönelik önlemlerin alındığı dile getirilmektedir<sup>77</sup>. Bu kapsamda vergi idaresinin de bir veri sorumlusu olarak vergi ödevlilerinin verilerini

<sup>72</sup> “Madde 7- Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisindedir. Bu yetki devredilemez.”

<sup>73</sup> İlhan, a.g.e. s.85.

<sup>74</sup> Küzeci, a.g.e., s. 357.

<sup>75</sup> KVKK m.3 1: “kişisel verilerin işleme amaçlarını ve vasıtalarını belirleyen, veri kayıt sisteminin kurulmasından ve yönetilmesinden sorumlu olan gerçek ve tüzel kişiyi...”

<sup>76</sup> Küzeci, a.g.e., s.358.

<sup>77</sup> GİB 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019, s.122-146.

işleme noktasında bilgi teknolojileri ve yazılımlarla destekli her türlü teknik, idari önlemleri almak zorunda olduğunun vurgulanması gerekir.

### 3.2. Bilgi Toplamada İspat

Vergi Usul Kanunu'nun ispat ile ilgili düzenlemesi çerçevesinde (3.maddenin B fıkrası), delil serbestisi gereği bilgi toplama müessesesiyle elde edilen bilgilerin delil niteliğini haiz olacağı açıktır<sup>78</sup>. Ancak önemle belirtmek gerekir ki, gerek Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın ve gerekse inceleme elemanlarının toplamış oldukları bilgileri, vergi matrahının belirlenmesinde delil olarak kullanabilmesi için doğruluğunun yeterli araştırmaya tabi tutulması gerekmektedir.

Bilgi toplama kapsamında üçüncü kişilerin vereceği bilgi de, aynı kapsamda delil niteliği taşıyacaktır<sup>79</sup>. Nitekim Danıştay da vermiş olduğu bir kararda<sup>80</sup> *“Alıcıların VUK'un 148. maddesi gereğince verdikleri ifadelerin maddi delil olarak kabul edileceği, birbirinden habersiz olarak değişik tarihlerde ifade veren alıcıların, sırf mükellefi zarara uğratma kastı ile birlikte hareket etmeleri düşünülemeyeceğinden, beyan ettikleri değerlerin birbirlerine uygun olması nedeniyle yapılan tarhiyat uygundur.”* demek suretiyle üçüncü kişilerden elde edilen bilgilerin delil niteliğine işaret etmektedir.

Bilgi toplama vergi idaresinin delile ulaşması bakımından önemli bir denetim aracıdır<sup>81</sup>. Bu kapsamda hukuka uygun davranış, vergi güvenliğini ve hukuki güvenliği tesis etmeye katkı sağlayacaktır<sup>82</sup>. Bu nedenle toplanan bilginin hukuka uygun bir şekilde elde edilmesi gerekmektedir. Hukuka aykırı şekilde elde edilen delile dayanılarak işlem tesis edilmesi hukuki güvenlik ilkesine uygun olmayacaktır.

<sup>78</sup> Bilen, Bilgi Toplama Müessesesi I, s.115 vd.

<sup>79</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s.103.

<sup>80</sup> Danıştay 4. Dairesi'nin 05.05.1982 tarih ve E. 1982/778, K. 1982/1958 sayılı Kararı.

<sup>81</sup> Süleyman Albayrak, “Yargı Kararları Işığında Vergi Hukukunda İspat Müessesesi”, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2011, s.128 vd.

<sup>82</sup> Akif Karaca, “Vergilemede bilgi toplamanın önemi – yeni düzenlemeler”, Dünya Gazetesi, 4 Temmuz 2013 (Çevrimiçi, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergilemede-bilgi-toplamanin-onemi-yeni-duzenlemeler/16963/> son erişim:29.11.2019)

Belirtmek gerekir ki bilgi toplama usulünde vergi idaresinin hukuka uygun davranması, her şeyden önce Anayasa'nın 2. maddesinde ifadesini bulan hukuk devleti ilkesinin ve Anayasa'nın 38. maddesine 6. fıkrasına sonra eklenen, "*Kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulgular, delil olarak kabul edilemez*" şeklindeki hükmün gereğidir ve bu düzenlemeler, hukuka aykırı delil yasağını anayasal bir kural haline getirmektedir. Hukuka aykırı deliller ve değerlendirilmesi yasağının anlamı, "*hukuka aykırı olarak elde edilmiş, doğrudan ya da dolaylı bir hakkı ihlal eden ya da etmeyen tüm bulguların delil niteliğine sahip olmadığı, ileri sürülemeyecekleri, kabul edilmeyecekleri ve hükme esas alınmayacaklarıdır.*"<sup>83</sup>

Hukuk devleti ilkesi, hukuka aykırı yollarla elde edilmiş bilgilerin delil olarak kullanılmasını yasaklamaktadır<sup>84</sup>. Hukuka aykırı delil yasağına ilişkin bu Anayasal hüküm, vergi idaresinin bilgi toplama faaliyetine de temas eden bağlayıcı bir düzenlemedir<sup>85</sup>. Başka bir deyişle bu hüküm hukuka aykırı olarak saptanan delillere dayanılmasını ve bunların değerlendirilmesini kesin bir şekilde yasaklamaktadır<sup>86</sup>.

Zehirli ağacın meyvesinin de zehirli olması ilkesi olarak tabir edilen hukuka aykırı delil kullanımı yasağı, yalnızca ceza hukukuna özgü bir ilke olmayıp, vergi usul bakımından da kabul edilen bir ilkedir<sup>87</sup>. Hukuka uygun yollarla elde edilmemiş olan delillerin vergi idaresince gerçekleştirilen işlemlerine esas teşkil etmelerinin mümkün olmadığı haklı bir şekilde ifade edilmektedir<sup>88</sup>. Hukuka aykırı bir inceleme ya da arama sonucu elde edilen bilgi ve bulguların bu aşamadan sonra kullanılması da bu kapsamdadır<sup>89</sup>. Örneğin hukuka aykırı bir şekilde telekomünikasyonun

<sup>83</sup> Kaşıkçı, Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi, s.188.

<sup>84</sup> Neslihan Karataş Durmuş, "Vergi Hukukunda İspat ve Delil", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. 18, 2014, s.517.

<sup>85</sup> Gamze Gümüşkaya, "Vergi Hukukunda İspat", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (yayımlanmamış doktora tezi), İstanbul, 2015, s.294. Yazar Bu anayasal düzenlemeye uygun olarak VUK md. 3/B-2 hüknünün yerine "Vergiye doğuran olay ve buna ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti hukuka uygun bir şekilde edilmiş her türlü delille ispat edilebilir" şeklinde bir hükme yer verilmesini önermektedir.

<sup>86</sup> Kaşıkçı, Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi, s.183.

<sup>87</sup> Kaşıkçı, Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi, s.183 ve 187.

<sup>88</sup> Elif Pürsünerli Çakar/ Fatih Saraçoğlu, "Vergi İdaresinin Denetim Biçimleri ve Hukuka Aykırı Deliller", **Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi**, 2014, C.7, S.1, s.421.

<sup>89</sup> Kaşıkçı, Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi, s.189.

dinlenmesi suretiyle elde edilen bir bilgi, vergisel bir bilgi olsa dahi, vergi denetiminde kullanılamayacaktır.

Bilgi toplamada ispat bakımından tartışmalı hususlardan bir diğeri ise, denetim sırasında ibraz edilmeyen defter ve belgelerin yargılama aşamasında mahkemeye ibraz edilmesidir. Mücbir sebep hali olmaksızın vergi denetimi aşamasında ibraz edilmeyen defter ve belgelerin daha sonra tarhiyata ilişkin dava aşamasında mahkemeye ibraz edilmesi halinde, bu defter ve belgelerin delil olarak dikkate alınıp alınmayacağı konusunda da Danıştay daireleri arasında farklı yönde kararlar bulunmaktaydı<sup>90</sup>. Konu ile ilgili yakın tarihli bir Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı<sup>91</sup>, mücbir sebep hali olmaksızın yasal defter ve belgelerini inceleme sırasında ibraz etmeyen vergi ödevlisi adına ibraz ödevini yerine getirmemesi nedeniyle gerçekleştirilen vergi ziyayı cezalı tarha karşı açılan davada, yasal defter ve belgelerin mahkemeye sunulmasının talebi halinde, vergi idaresinin de haberdar edilmesi koşuluyla, söz konusu defter ve belgeler mahkemece istenilip, vergilendirmenin bu deliller göz önünde bulundurularak hukuka uygun olup olmadığının değerlendirilmesi gerektiğine hükmetmiştir. Bu durumda inceleme sırasında ibraz edilmeyen defter ve belgelerin mahkemeye ibrazı mümkün hale gelmiştir. Karar, silahların eşitliği ve hak arama özgürlüğü ve bu kapsamda mahkemeye erişim hakkı bakımından olumlu bir karar olsa da<sup>92</sup> kötüye kullanımlara açık olduğu da gözden uzak tutulmalıdır.

---

<sup>90</sup> Danıştay Üçüncü Dairesince verilen 30.01.2017 tarih ve E:2013/2910, K:2017/407 sayılı karar; Danıştay Dokuzuncu Dairesince verilen 24.12.2015 tarih ve E:2015/1 1049, K:2015/18441 sayılı karar; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca verilen 25.03.2015 tarih ve E:2015/16, K:2015/135 sayılı karar.

<sup>91</sup> Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı, E. 2013/3, K. 2019/1 (R.G. Tarih-Sayı: 25.07.2019-30842). Belirtmek gerekir ki 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 40. maddesine göre İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararlarına, Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idare uymak zorunda olduğundan bu karar devam eden ve yeni açılacak davalar bakımından bağlayıcı bir karardır.

<sup>92</sup> Defter ve belge ibrazının mücbir sebep hali ile sınırlandırılması tarafların delilleri eşit şekilde sunması arasındaki ilişkinin değerlendirildiği bir çalışma için bkz. Kaşıkçı, Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi, s.204.

### 3.3. Bilgi Toplamının Vergi Denetiminde Etkinliğe Katkısı

#### 3.3.1. Vergi Denetiminde Etkinlik

Etkinlik, önceden belirlenen amaç ve hedeflere ulaşmak için gerçekleştirilen faaliyetler neticesinde bu amaç ve hedeflere ulaşma derecesini ifade eden performans boyutu olarak ifade edilmektedir<sup>93</sup>. Bu bağlamda bir faaliyetin etkinliği, söz konusu faaliyeti yürüten idarenin amaç ve hedeflerini hangi ölçüde yerine getirdiği ile belirlenmektedir<sup>94</sup>.

Bilgi toplamada ve denetimde etkinlik ise, vergi idaresinin denetim amaçları çerçevesinde ele alınmalıdır. VUK md.127 ve devam eden maddeleri birlikte değerlendirildiğinde vergi denetiminin amacının yükümlüleri ve yükümlülükle ilgili maddi olayları ve kayıtları ve buna ek olarak ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Bilgi toplama da bu kapsamda vergiyi doğuran olayla bağlantılı olayları ve ödenmesi gereken verginin doğruluğunu tespit etmeyi amaçlayan yapısıyla vergi denetiminin önemli bir parçasıdır. Kısaca denilebilir ki bilgi toplama, vergi ödevlilerini daha titiz davranmaya sevk ederek önleyici bir fonksiyona sahip olmasının yanı sıra beyanların doğruluğunun saptanması ve vergi kaybının tespit edilmesi açısından da faydaları bulunmaktadır<sup>95</sup>.

Vergilendirme sürecinin sağlıklı ve hukuka uygun bir şekilde gerçekleşmesi, bilgi toplama müessesesinin etkinliği ile yakından ilişkilidir. Özellikle elektronik vergi uygulamaları yükümlülerin ödevlerini ve yükümlülüklerini yerine getirirken onlara kolaylık getirerek vergi idaresinin elde ettiği bilgilerin, bilgi toplama yoluyla elde edilen diğer bilgilerle karşılaştırılması ve değerlendirilmesini sağlayarak vergi denetimi ve vergi tahsil işlevi daha etkin hale gelmektedir<sup>96</sup>.

Bilgi toplama, diğer denetim araçları olan yoklama ve incelemenin de etkili bir şekilde uygulanabilmesi noktasında katkı sunmakta ve gerçekleştirilen

<sup>93</sup> Ahmet Arslan, “Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim”, **Maliye Dergisi**, Sayı 140, 2002, s.3.

<sup>94</sup> Furkan Beşel, “Türkiye’de Vergi Denetiminin Çeşitli Göstergeler ile Analizi”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 107, Ekim-Aralık 2017, s.70.

<sup>95</sup> Dağ, **a.g.e.**, s.148.

<sup>96</sup> Uzun Kocamış /Kekeç, **a.g.e.** s.101.

denetimlerin başarılı olmasını sağlamaktadır<sup>97</sup>. Gerçekten özellikle vergi incelemelerinin etkin olabilmesi için bilgi toplama aracı çok önemli bir işleve sahiptir. Zira, vergi idaresinin diğer denetim araçlarını uygulamaya koyabilmesi için, bilgi toplama çerçevesinde elde ettiği bilgiler önem kazanmaktadır. Vergi sisteminin beyana dayalı olması karşısında, toplanmış olan bilgilerin yükümlünün risklerinin belirlenmesinde kullanılacak olması karşısında, vergi denetiminin etkinliğini artırdığını söylemek mümkündür.

Vergi idaresi tarafından son derece yaygın bir bilgi ağı çerçevesinde elde edilen bilgiler yükümlülerin defter, kayıt ve belgeleri ile karşılaştırılmakta ve beyan dışı bırakılmış gelirlere ulaşılma konusunda elde edilen bilgiler yol gösterici olmaktadır<sup>98</sup>. Her ne kadar dar anlamda bilgi toplama olmasa dahi, vergi idaresinin geniş anlamda bilgi toplama faaliyeti kapsamında yahut bilgi edindiği haller olarak görülebilecek kurum ve yöntemlerle, izaha davet, ihbar ve yükümlü eğilimleri anketleri gibi çeşitli yollardan elde edilen bilgileri de kapsadığı ifade edilebilir.

### **3.4. Vergi İdaresinin Bilgi Edindiği Diğer Hallerin Bilgi Toplama Müessesesinin İşleyişine Ve Etkinliğine Katkısı**

Vergi idaresi izaha davet, ihbar ve yükümlü eğilimleri anketi gibi yöntemlerle yükümlülere ilişkin bilgiler edinmektedir. Bu bilgilerin kullanımının da, vergi denetiminde etkinliğe katkı sağladığını söylemek mümkündür.

6728 sayılı Kanun'un<sup>99</sup> 22. maddesi ile VUK'un mülga 370. maddesi yeniden düzenlenerek getirilen izaha davet müessesesi, vergi idaresinin yükümlünün vergi ziyana sebebiyet verdiği konusunda ön tespitleri olması halinde, vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk etmeden önce, yükümlüden yazılı olarak izahat (açıklamalar) istemesi anlamına gelmektedir<sup>100</sup>.

<sup>97</sup> Karaboyacı, **a.g.e.** s. 239.

<sup>98</sup> **A.e.**,s.237.

<sup>99</sup> Kanun'un yayımı RG Tarih-Sayı: 09.08.2016-29796.

<sup>100</sup> VUK Madde 370: "*Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, davet konusu*

İzaha davetin idarenin bilgi toplama yöntemlerinden biri olarak karşımıza çıktığını ifade eden görüşler vardır<sup>101</sup>. Yukarıda değinmeye çalıştığımız gibi izaha davet, teknik manada , dar anlamda bir bilgi toplama olmasa dahi, geniş anlamda bilgi toplama faaliyetine benzer, vergi idaresinin vergi ödevlisine dair bilgi edindiği bir hal olarak görülebilir<sup>102</sup>. Vergi idaresinin yapmış olduğu bazı ön tespitlerle ilgili olarak önce konuyla en yakın ilişki içinde olan ödevliden bilgi edinmesi bir denetim aracı olarak bilgi toplamayı adeta bir gönüllü uyum aracına<sup>103</sup> da dönüştürmektedir. İzaha davet edilen ödevli, vergi denetiminin tedirgin edici belirsizliklerini ortadan kaldırmak suretiyle vergiye uyumu sağlayacak önemli bir uygulamadır<sup>104</sup>.

---

*tespitte sınırlı olarak, bu Kanunun 371 inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz.*

*İzaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren 15 günlük süre içerisinde izahta bulunulması durumunda;*

*1. Mükelleflerce yapılan izah sonucu vergi ziyana sebebiyet verilmediğinin idarece anlaşılması hâlinde mükellefler söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine tabi tutulmaz veya takdir komisyonuna sevk edilmez.*

*2. Mükelleflerce izahta bulunulan tarihten itibaren 15 gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlı aynı sürede ödemesi şartıyla vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez.*

*Birinci fıkra kapsamında yapılmış ön tespitlerin, verginin bu Kanunun 359 uncu maddesinde yer alan fiillerle ziyaa uğratılmış olabileceğine ilişkin olması hâlinde bu madde hükümleri uygulanmaz. Şu kadar ki, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının; her bir belge itibarıyla 50 bin (57.000) Türk lirasını geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. Bu fıkroda yer alan tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır.*

*Maliye Bakanlığı ön tespitin niteliğini, izaha davetin şeklini ve kapsamını, daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek mercii, davet yapılacakları, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.*

<sup>101</sup> Funda Başaran Yavaşlar, “İzaha Davet” -Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar-, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 433, Eylül 2017, s.7; Altan Rençber, “Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu ve Kurumun Hukuki Değerlendirmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 352, Ocak 2018, s.138. Buna karşın yazarlar bilgi toplama ile izaha davet arasında önemli farklılıklar bulunduğunu belirterek, kurumu sui generis bir yapı olarak kabul etmektedirler.

<sup>102</sup> Teknik anlamda “bilgi toplama” olarak görülemez, zira bilgi vermemenin yaptırımı var, izaha davetin bir yaptırımı yoktur.

<sup>103</sup> Harun Sağır, “Vergiye Gönüllü Uyum Müessesesi Olarak İzaha Davet ve İzaha Davetin Vergi İncelemelerine Etkisi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 425, Ocak 2017, s.94 vd; Selçuk Buyrukoğlu/Ekrem Toparlık, “Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi”, **Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, 5(1), 2018, s.62. ; Rençber, s.137.

<sup>104</sup> Sağır, a.g.e., s.96.

İzaha davetin bilgi toplama ile ilişkisi olduğunu 482 nolu VUK Genel Tebliği'nin<sup>105</sup> ön tespitler başlıklı bölümündeki ifadelerden de açıkça anlaşılmaktadır: “*Ön tespit, ... vergi incelemesi yapmaya ve/veya mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden bilgi toplamaya yetkili kılınanlar tarafından doğrudan veya dolaylı olarak elde edilen bilgi, bulgu veya verilerin ... verginin ziyaa uğramış olabileceği ve mükellefin izaha davet edilebileceği yönünde yapılan tespiti ifade eder.*”

İzaha davet ile bilgi toplamanın birbiriyle iki önemli ilişkisi olduğunu söylemek mümkündür. İlki bilgi toplama çerçevesinde elde edilen bilgilerden yola çıkılarak izaha davet şartlarının oluşup oluşmadığının tespitidir ki, bu açıdan bilgi toplama izaha davetin adeta bir ön işlemi gibi değerlendirilebilir. İkinci ilişki ise, izaha davet edilen ödevliden bilgi talep edilmesidir ki bu yönüyle de izaha davet bir tür vergi idaresinin bilgi edindiği hal olarak görülebilir.

İzaha davetin kapsamına dâhil olacak konuları ve bu şekilde vergi idaresinin bu müessese aracılığıyla toplayabileceği bilgi türlerini belirleme yetkisi VUK 370. maddesinin son fıkrası ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. Bakanlık kendisine verilen bu yetkiyi 482 numaralı VUK tebliği ile kullanmıştır. Bu tebliğde izaha davet kapsamına alınan konular (numerus clausus) tek tek sayılmıştır.

Vergi idaresi anılan bu konularda yükümlüden izah (açıklayıcı bilgi) talep edebileceğinden hareketle vergi idaresinin bu konularda<sup>106</sup> geniş anlamda bir tür

<sup>105</sup> Tebliğin Yayımı RG Tarih-Sayı: 25.07.2017-30134.

<sup>106</sup> -Ba-Bs (büyük alım büyük satım) bildirim formlarında bulunan bilgilerin analizi sonucu verginin ziyaa uğradığına dair ön tespit yapılması

- Kredi kartına ilişkin bilgilerle katma değer vergisi (KDV) beyannamelerinin karşılaştırmalı analizi sonucu verginin ziyaa uğradığına dair ön tespit yapılması

-Prim hizmet beyannameleri ile yıllık beyanname ve muhtasar beyanname ile karşılaştırmalı analizi sonucu verginin ziyaa uğradığına dair ön tespit yapılması

- Asgari ücret tarifeleri ile çeşitli kurum ve kuruluşlardan elde edilen bilgilerin karşılaştırmalı analizi sonucu verginin ziyaa uğradığına dair ön tespit yapılması

- Yıllık gelir vergisi beyannamesi ve kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde yapılan indirimleri, kanuni oranları aşması nedeniyle verginin ziyaa uğradığına dair ön tespit yapılması

- Dağıttığı kâr üzerinden tevkifat yapmaması nedeniyle verginin ziyaa uğradığına dair ön tespit yapılması

- Zarar mahsubu nedeniyle verginin ziyaa uğradığına dair ön tespit yapılması

- İştirak kazançlarının ilgili hesapta gösterilmemesi nedeniyle verginin ziyaa uğradığına dair ön tespit yapılması

- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesindeki istisna ile ilgili olarak verginin ziyaa uğradığına dair ön tespit yapılması.

- Örtülü sermaye nedeniyle verginin ziyaa uğradığına dair ön tespit yapılması



bilgi toplama faaliyeti yürüttüğünü yahut vergi idaresinin bilgi edindiği bir hal olduğu söylenebilecektir.

Araştırma tekniklerinden biri olan anket, birinci elden yani bilginin kaynağından bilgi toplama biçimi olduğu ifade edilmektedir<sup>107</sup>. Anket tekniğinde, araştırmayı yapan kişinin ihtiyaç duyduğu bilgilere sahip olanlara sözlü veya yazılı sorular yöneltilir, cevaplar alınır, kaydedilir, değerlendirmeye tabi tutulur ve ardından bir sonuca varılır<sup>108</sup>. Böylece anketi bilgi sahibi kişi ile araştırmacı arasında bir iletişim aracı olarak değerlendirmek mümkündür.

Vergi idaresi, veri ambarı oluşturabilmek amacıyla vergi ödevlilerinin eğilimlerini tespit edebilmek için toplu veya bireysel anket yöntemine sıklıkla başvurmaktadır<sup>109</sup>. Anket tekniğiyle elde edilen bilgilerin değeri, bilgi kaynağı kişilerin belirlenmesindeki isabete bağlıdır<sup>110</sup>.

Vergi idaresinin ödevliye ilişkin bilgi topladığı bir başka yöntem olan ihbar, bir suçun işlendiğini ya da işlenmekte olduğunu, suçtan zarar gören kişiler dışındaki kişiler tarafından suçun yetkili makamlara bildirilmesi anlamına gelmektedir. Vergi hukukunda ihbar ise, herhangi bir vergi ödevlisinin vergi mevzuatına aykırı davranış ve eylemlerinin, neden olduğu vergi kayıp ve kaçığına yol açan işlemlerinin, ihbarcı (muhbir) tarafından vergi idaresine bildirilmesidir<sup>111</sup>. Böylece bir vergi güvenlik

---

- Ortaklardan alacaklar için hesaplanması gereken faizler nedeniyle verginin zıyaa uğradığına dair ön tespit yapılması

- Limited şirket ortaklarının ortaklık hakları veya hisselerini elden çıkardıkları halde beyanda bulunmaması nedeniyle verginin zıyaa uğradığına dair ön tespit yapılması

- Gayrimenkul alım/satım bedelinin eksik beyanı nedeniyle verginin zıyaa uğradığına dair ön tespit yapılması

- Gayrimenkul değer artışı kazançları ile ilgili olarak verginin zıyaa uğradığına dair ön tespit yapılması

- Gayrimenkul sermaye iratlarını beyan etmemek veya eksik/hatalı beyan etmek nedeniyle verginin zıyaa uğradığına dair ön tespit yapılması

- Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması nedeniyle verginin zıyaa uğradığına dair ön tespit yapılması.

<sup>107</sup> İlhan, **a.g.e.** s.5.

<sup>108</sup> İlhan, **a.g.e.** s.5.

<sup>109</sup> Bilen, “**Bilgi Toplama Müessesesi I**”, s. 132.

<sup>110</sup> İlhan, **a.g.e.** s.6.

<sup>111</sup> Tamer Budak, “Türk Vergi Hukukunda İhbar ve İhbar İkramesi”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 52. Seri, **Prof. Dr. Şerafettin Aksoy'a Armağan**, 2009 s.45.

önlemi olarak da nitelendirilen<sup>112</sup> ihbar ile vergi idaresi vergilendirmeye ilişkin bilgileri itılama geçirebilmektedir.

İhbar, hukukun işlemesine yönelik olmasının yanı sıra, aynı zamanda sosyolojik bir olgudur<sup>113</sup>. İhbar müessesinin amaçları, kayıt dışı ekonomi ile mücadele<sup>114</sup>, vergi kayıp kaçacağını önlemek, vergi ödevinin sağlıklı bir şekilde yerine getirilmesini sağlamak<sup>115</sup> vergi ödevlileri arasında vergi adaleti ve eşitliğini sağlamak, dolayısıyla piyasada rekabet eşitliğini bozmamak olarak gösterilebilir<sup>116</sup>.

Bilgi toplama müessesinin sağlıklı ve etkin işleyişi, özellikle vergi incelemesine tabi tutulacak yükümlülerin belirlenmesi bakımından da büyük önem arz etmektedir<sup>117</sup>. Bu noktada vergi idaresinin edindiği tüm bilgiler, vergi denetiminde etkinliğe katkı sunmaktadır. Çünkü görüldüğü üzere, bu suretle başta vergi incelemeleri olmak üzere vergi denetimlerinin kolaylaşması sağlanmaktadır.

### 3.5. Bilgi Verme Yükümlülüğüne Aykırılığın Sonuçları

VUK 148-150. maddelerinde düzenlenen bilgi toplama kapsamında kendilerine yüklenen ödevlere/zorunluluklara uymayanlara, VUK mükerrer md.355 gereği özel usulsüzlük cezası kesilmektedir. Dolayısıyla VUK'a göre bilgi vermemek bir vergi kabahati, bilgi vermeme sonucu verilecek ceza ise idari yaptırım (para cezası) olmaktadır. Özel usulsüzlük kabahatinin ve cezalarının genel olarak, kabahatin işlenmesini önlemeye yönelik önleyici tedbirler olarak nitelendirildiği görülmektedir.<sup>118</sup> Bilgi vermemeye bağlanan özel usulsüzlük kabahati ve cezasının

<sup>112</sup> Harun Yeniçeri, "Türk Vergi Sisteminde Vergi güvenlik Önlemleri", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul 2005, s.164; Cahit Şanver, "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Güvenlik Önlemleri Ve Mükelleflerin Vergi Güvenlik Önlemlerine Uyumu Araştırması", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul 2013, s. 93 vd.

<sup>113</sup> Zeki Süzen/Yılmaz Bodur, "İhbar Müessesesinin Vergilerde İşleyişi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 11, Temmuz - 1982, s. 19.

<sup>114</sup> Mehmet Yaşın, "Türk-Amerikan Vergi İhbar ve İkramiyesi Kurumlarının Karşılaştırılması, Sorunlar ve Çözüm Önerileri", **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl 36, Sayı 421, Eylül 2016, s.196.

<sup>115</sup> Budak, **a.g.e.** s.51.

<sup>116</sup> Süzen/Bodur, **a.g.e.** s.20.

<sup>117</sup> İbrahim Organ, **Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması, Sorunlar, Çözüm Önerileri**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2008, s.146; Bilen, "**Bilgi Toplama Müessesesi I**", s.112; İlhan, s.4.

<sup>118</sup> Mehmet Ös, "Danıştay Kararları Işığında Usulsüzlük Kabahatleri", Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2018, s.49.

da esas amacı kişileri vergi dairesine bilgi vermeye zorlamak, bu yükümlülüğe aykırı davranışı ile yaptırıma bağlamaktır.<sup>119</sup>

Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen yükümlülüklerini yerine getirmeyenlere yeniden süre verilir ve bu yükümlülüklerini yerine getirmeleri gereği kendilerine tebliğ olunur. Verilen ek sürede bu yükümlülüklerin yerine getirilmemesi durumunda yukarıda yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır (VUK mük. m.355, f.3).

Bilgi vermemeye bağlı olarak özel usulsüzlük cezasının verilebilmesi için, bilgi verme ödevinin ilgiliye tebliğde bulunulup süre verilmesi, buna karşın ilgilinin tayin olunan sürede cevap vermemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi vermesi ve bu durumlarda ceza hükümlerinin uygulanacağı ve verilen sürenin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi gerekmektedir (VUK mük. m.355, f.2). Dolayısıyla bilgi talebi yazısında, bilgi verilmemesi halinde özel usulsüzlük cezası kesileceği bilgisi yer almadığı takdirde bu yaptırımın uygulanması mümkün olmayacaktır. Buna karşın ceza hükmünün açık bir şekilde yazılmasının ya da hangi cezanın kesileceğinin belirtilmesinin gerekmediği, cezaya ilişkin olarak ilgili maddelere atıf yapılması suretiyle ceza uygulanacağı belirtilmesinin yeterli olduğu belirtilmektedir.<sup>120</sup> Yargı da vermiş olduğu bir kararda<sup>121</sup> bu hususu vurgulamış ve “...mükellefler hakkında bilgi vermeme fiilinden dolayı özel usulsüzlük cezası uygulanabilmesi için öncelikle bu bilginin yetkili makamlarca yazılı olarak istenilmesi, buna ilişkin yazıda münasip bir süre tayin edilmesi, süresince cevap verilmediği veya eksik veya yanıltıcı mahiyette bilgi verildiği takdirde haklarında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanacağı hususunun yazılı olarak tebliği gerekli olduğu halde, idarece bu

<sup>119</sup> “Bilgi vermekten çekinenler ile 107/A, 256, 257, mükerrer 257’nci madde ve Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi hükmüne uymayanlar için ceza:

Mükerrer Madde 355 – (Ek: 30/12/1980-2365/80 md; Değişik: 22/7/1998-4369/13 md.) Bu Kanunun 86, 148, 149, 150, 256 ve 257’nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257’nci maddesi ve Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan (Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dahil); 1. Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.000 (1.600 TL) Türk Lirası, 2. İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 500 (800 TL) Türk Lirası, 3. Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 250 (400 TL) Türk Lirası, Özel usulsüzlük cezası kesilir.”

<sup>120</sup> Özyer, a.g.e., s.827.

<sup>121</sup> Zonguldak Vergi Mahkemesi, E.2008\496, K.2008\894, 23/09/2008 tarihli kararı.

*gereğe uyulmadığı ve Kanunda belirtilen ve ceza kesmeyi gerekli kılan unsurlar mevcut olmadan, söz konusu bildirim süresinde verilmediği gerekçesiyle davacı adına kesilen özel usulsüzlük cezalarında yasal isabet görülmemiştir.”* demek suretiyle özel usulsüzlük cezasının uygulanabilmesinin şartlarını ortaya koymuştur.

Buna karşın, VUK mükerrer m. 355, f.2'ye eklenen cümle ile getirilen düzenlemeye göre bilgi verme ödevinin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından getirilen düzenleyici işlemlerle ilgililerine duyurulması söz konusu olduğundan, artık ayrı bir yazılı bildirim koşuluna gerek bulunmamaktadır. Nitekim yargının bu konuda vermiş olduğu bir kararda<sup>122</sup> “Sürekli bilgi verme zorunluluğu ile bilgi ve belgelerin ibraz edilmemesi durumunda özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için, öncelikle ilgiliden yazılı olarak bilgi verme ve ibraz ödevinin yerine getirilmesinin istenilmesi ve verilen sürede cevap verilememesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesi durumunda cezaya muhatap olacaklarının bildirilmesi zorunlu olmakla birlikte, 5398 sayılı kanunun 23. maddesiyle eklenen son fıkrada, mük. 257. maddenin verdiği yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan tebliğ ile zorunlu kılınan beyannamelerin elektronik ortamda verilmesine ilişkin yükümlülük, sürekli bilgi verme ve bilgi ve belgelerin ibrazına ilişkin düzenlemeden ayrı tutulmuş olup, beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak belirtilen süreler içinde verilmemesi durumunda kesilecek cezanın oranı da açık olarak belirtilmek suretiyle idare tarafından bu hususta yazılı bildirimde bulunulmasına ve yeniden süre verilmesine gerek bırakılmamıştır.

*213 sayılı Kanun'un mük. 257. maddesinde elektronik ortamda beyannamesini süresinden sonra kendiliğinden verenlere ceza ihbarnamesinin elektronik ortamda düzenlenerek tebliğ edileceği hususu düzenlenmiş olup davacı tarafından ilgili dönem beyannamesini elektronik ortamda süresinden sonra verildiği hususunda da bir itilaf yoktur.*

<sup>122</sup> İlgili kaynakta kararın künyesi verilmemekte ise de ilgili linkten dava özetine erişmek mümkündür: <http://www.turkhukuksitesi.com/showthread.php?t=33878/> (erişim tarihi: 14.06.2019). Benzer nitelikteki kararlar için bkz. Danıştay VDDK., E. 2014/1155 K. 2014/1355 T. 30.12.2014; Danıştay VDDK., E. 2014/1207 K. 2014/1358 T. 30.12.2014; Danıştay 3. D., E. 2013/5780 K. 2015/3795 T. 28.5.2015; Danıştay 4. D., E. 2012/4391 K. 2016/370 T. 9.2.2016.

*Bu durumda yukarıda anılan düzenlemelerin birlikte değerlendirilmesinden dönem beyannamesi elektronik ortamda süresinden sonra veren mükelleflere vergi dairesi müdürlüğünce ayrıca bir bildirim yapılması gerek olmadığı açık olup, 213 sayılı kanunun mük. 257. maddesine istinaden mük. 355. maddesi hükmü uyarınca davacı adına kesilen özel usulsüzlük cezalarında hukuka aykırılık bulunmamaktadır.”* demek suretiyle, düzenleyici işlemle süre getirilen durumlarda bilgi verilmesi için ayrıca süre verilmesinin gerekmediğine hükmetmiştir.

Özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için, talep edilen bilginin “vergi muameleleri ile ilgili bilgiler” olması gerekmektedir<sup>123</sup>.

---

<sup>123</sup> Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, B.07.GEL.0.30 / 3025-353-705-52533 sayılı ve 05.11.2004 tarihli özelgesine göre “*dairesince mükellef kurumdan kira kontratlarının yeniden düzenlenip ibraz edilmesinin istenilmesi, Vergi Usul Kanununun 148 inci maddesinde belirtilen bilgi istenilmesi kapsamına girmeyeceğinden, bu Kanunun mükerrer 355 inci maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmesine de imkan bulunmamakta, kesilen ceza ile ilgili gerekli düzeltme işlemlerinin yapılması gerekmektedir.*” denilmektedir.

## SONUÇ

Bu tez çalışmasında, vergi idaresinin bilgi toplama faaliyeti, hukuki temelleri ve anayasal ilkelerle ilişkisi çerçevesinde ele alınıp, irdelenmiştir. Bu kapsamda çalışmanın ilk bölümünde, öncelikle kavramsal çerçeve belirlenmiştir. Ardından bilgi toplamanın amacı araştırılmıştır. Bu araştırma sonucunda bilgi toplamanın temel olarak iki amacı olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bunlardan birincisi, vergi ödevlileri üzerinde psikolojik etki yaratmak suretiyle onları daha titiz davranmaya ve vergiyi doğuran olay ile bununla bağlantılı bilgileri doğru bir şekilde vermeye yöneltmektir. Bu amaç kural olarak beyana dayalı Türk Vergi Sistemi açısından oldukça önemlidir. İkinci amaç ise, vergi usul hukukunun amacı ile bağlantılı şekilde, vergi denetiminin kolaylaştırılmasıdır. Bu ikinci amacı irdelemek için bilgi toplama ile diğer denetim faaliyetleri olan yoklama, inceleme ve vergisel arama arasındaki ilişki de ilk bölümde incelenen konu başlıklarından olmuştur. Dolayısıyla bilgi toplamanın, vergi ödevlilerini daha titiz davranmaya sevk ederek önleyici bir fonksiyona sahip olmasının yanı sıra beyanların doğruluğunun saptanması ve vergi kaybının tespit edilmesi açısından da faydaları bulunduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Bu çalışmaların ardından, tezin yine ilk bölümünde bilgi toplama ile ilişkili temel haklar ve anayasal ilkeler incelenmiştir. Temel haklar çerçevesinde, ilk olarak özel hayatın gizliliği, ardından kişisel verilerin korunması hakkı çerçevesinde araştırmalar yapılmıştır. Bu araştırmalar yapılırken gerek Anayasa Mahkemesi gerek Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihatlarına yer verilmek suretiyle bu iki hakkın vergi hukukundaki etkileri irdelenmiştir. Ulaşılan sonuçlardan ilki, vergi idaresinin vergi ödevlilerine ilişkin topladığı bilgilerin bu hakların kapsamında olduğudur. Kişilerin mali bilgileri, mal durumlarına ilişkin bilgileri, özel hayatın birer unsurunu oluşturduğu ve özellikle AİHM içtihatları ile mali bilgilerin bir tür kişisel veri olarak kabul edildiği sonucuna ulaşılmıştır. Bu nedenle vergi ödevlilerine ait bilgilerin toplanması faaliyeti de bu iki hakka yönelik bir müdahale/sınırlandırma niteliğindedir. Bu nedenle de temel hak ve özgürlüklerin korunması rejimi olarak nitelendirilen kriterlere uygun bir şekilde bilgi toplanmalıdır; özellikle ölçülülük ilkesi gereği vergi idaresinin görevini yerine getirmeye elverişli, gerekli ve amaçla

orantılı olan bilgilerin toplanması, saklanması veya işlenmesi mümkün olacaktır. Ayrıca vergi ödevlilerine ait bilgilerin toplanması, saklanması veya işlenmesi yoluna ancak vergi idaresinin görevini yerine getirmesi bakımından zorunlu olması halinde başvurulması gerekmektedir. Aksi durum bu hakların ihlali anlamına gelecektir. Bu noktada Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'un vergi ödevlilerine ait bilgilerin vergi idaresi tarafından toplanması ve işlenmesi konusunda ne tür düzenlemeler getirdiği de incelenmiştir. Bu noktada kişisel veri işlemenin “bütçe, vergi ve mali konulara ilişkin olarak Devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunması için gerekli olması” durumunun KVKK md.28’de bir tür istisna hükmü olarak düzenlendiği görülmüştür. Bu durum kişisel veri koruma bakımından istisna getiren bir hüküm olsa da sadece devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunması için “gerekli olması” şartının bu noktada göz önünde bulundurulması ve hakların geniş istisnaların dar yorumlanması ilkesinden hareketle vergiye ilişkin tüm verilerin istisna kapsamında görülmemesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Kanaatimizce somut olarak belirlenmiş istisnalar haricinde (vergi kaçakçılığı suçunun soruşturulması/delil karartmanın önlenmesi gibi), kişiye kendisiyle ilgili verileri bilme ve bu verilerin geleceğini belirleme hakkı tanınmalı ve vergi ödevlilerinin vergi idaresinin elinde bulunan verileri ve bu verilerin kiminle paylaşıldığı hakkında bilgilendirilmesi gerekmektedir.

Anayasal ilkeler çerçevesinde ise yasallık, eşitlik ve hukuki güvenlik ilkeleri ışığında bilgi toplamaya ilişkin düzenlemeler ve uygulamalar değerlendirilmiştir. Özellikle yasallık ilkesi çerçevesinde, Vergi Usul Kanunu'nun 257. maddesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı'na devamlı bilgi verme ödevi ile ilgili olarak yükümlü grupları itibarıyla yükümlülük getirme yetkisi; bilgi vermekten çekinmeye bağlı hukuki sonucun özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirmesinden hareketle kabahatler hukuku ilkeleri çerçevesinde ele alınmaya çalışılmıştır. Kanaatimizce karşılığında yaptırım öngörülen bilgi verme ödevinin, temsilsiz vergi olmaz ilkesi gereği muhakkak yasa ile yapılması gerekmektedir. Eşitlik ilkesi bakımından ise, VUK mükerrer 257. maddesinin 4.fıkrasında yer alan 149. maddede yer alan devamlı bilgi toplama yetkisinin “yükümlü grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulatma ya da belirleme” ifadesi üzerinde durulmuş; Bakanlığa yükümlü

grupları itibariyle farklı bilgi verme ödevleri getirmesinin eşitlik ilkesini zedeleyeceği sonucuna ulaşılmıştır. Hukuki güvenlik ilkesi ile ilgili olarak ise, bilgi toplamaya ilişkin kuralların da önceden belirli bir şekilde öngörölmüş olmasının gerekliliği incelenmiştir. Bunun sağlanması için bilgi toplamaya ilişkin kuralların ya açıkça yasada öngörölmüş ya da düzenleyici işlemlerin ulaşılabilirliğinin ve öngörülebilirliğinin sağlanması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

İlk bölümde araştırma konusu yapılan bir diğer konu ise vergi mahremiyetidir. Vergi mahremiyetinin, Kaynağını AİHS m.8 ve Anayasa m. 20'den aldığı ve yükümlüye/sorumluya geniş anlamda vergi ödevlisine, vergi idaresi tarafından edinilen bilgilerin vergilendirme amacı dışında kullanılmayacağına dair bir teminat verdiği sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca vergi ödevlisinin vergiyi doğuran olaylarla ilgili olarak vergi idaresine tam ve eksiksiz bilgi vermesi, bilgi verirken çekinmemesi ve böylece bilgileri gizlememesinin vergi mahremiyetinin korunması ile mümkün olduğu gerçeği karşısında; vergi mahremiyetinin vergi ödevlisi tarafından bir tür güven duygusu yarattığı ve bu durumun bilgi toplamaya olumlu etkisi olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Tezin ikinci bölümünde, bilgi toplamanın biçimleri ve kapsamı araştırılmıştır. Bu kapsamda bilgi toplama yetkisi, bilgi vermekle yükümlü olanlar ve bilgilerin ne şekilde toplanacağı gibi konular incelenmiştir. Bu incelemeler yapılırken temel hukuk kaynağı olarak Vergi Usul Kanunu'nun Vergilendirme isimli birinci kitap, kısım yedi, bölüm dördte "Bilgi Toplama" başlıklı bölümü 148 ve devamı maddeleri esas alınmıştır. VUK md. 148 ve 149 gereği Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlıklarına, vergi idaresine ve vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ve vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara verilen bilgi alma yetkisinin vergi idaresinin vergi ödevlilerine ait bilgi toplamasına ilişkin yetki imkanı sağladığı tespit edilmiştir. Vergi idaresinin talebe bağlı ve devamlılık esasına dayanan olmak üzere iki biçimde bilgi topladığı görölmektedir. Talebe bağlı bilgi toplamada vergi idaresi kamu idare ve müesseselerinden, yükümlülerden ve yükümlülerle muamelede bulunan kişilerden bilgi toplayabilmektedir. Talebe bağlı bilgi toplama müessesinde susma hakkı özel olarak irdelenmiş; suç isnadının söz konusu olduğu durumlarda susma hakkını kullanan ödevliye yaptırım uygulanması, AİHM kararları gereği adil yargılanma hakkının ihlali olarak nitelendirilmiştir. Devamlılık esasına dayanan bilgi



toplamada ise vergi idaresinin kanunda düzenlenen ölüm vakaları dışında, genel düzenleyici işlemlerle çok sayıda kişi ve kurumdan bilgi topladığı tespit edilmiştir. Bu durum, yasallık ilkesi çerçevesinde eleştiri konusu yapılmıştır.

İkinci bölümde bilgi vermekle yükümlü olanlar ve bilgi vermekten imtina edebilecek kişiler de ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir. Özel kanunlarında mahremiyet hükümleri bulunan banka, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler ve arbulucular bakımından özel bir inceleme yapılmıştır. VUK hükmü ile çatışan bu kanunlardaki sır saklama yükümlülüğü düzenlemeleri arasındaki uyumsuzluğun giderilmesi bakımından VUK'a bu kişiler bakımından da bilgi vermekten imtina edebilme durumu ile ilgili hüküm eklenmesi önerisinde bulunulmuştur.

İkinci bölümde uluslararası anlaşmalar gereği bilgi değişimi hükümleri de incelenmiştir. Vergi idaresinin bir diğer bilgi toplama dayanağı olan bu durum aynı zamanda bilgi paylaşımını da gerektirdiğinden çok yönlü bir inceleme konusu olarak karşımıza çıkmaktadır. Türkiye'nin taraf olduğu çok sayıda anlaşmada bilgi değişimine imkan tanıyan dayanaklar/hükümler olduğu tespit edilmiştir. Kişisel verilerin korunması hukukundaki gelişmeler ışığında, VUK 152/A maddesine, vergi ödevlisinin bu paylaşımından haberdar edilmesi ile ilgili bir hüküm eklenmesi önerisinde bulunulmuştur.

Çalışmanın son bölümünde ise, bilgi toplamanın işleyişi ve sonuçları inceleme konusu yapılmıştır. Bu kapsamda bir vergi denetim aracı olan bilgi toplamanın vergi denetimine etkisi irdelenmiştir. Bilgi toplamanın diğer denetim araçları olan yoklama ve incelemenin de etkili bir şekilde uygulanabilmesi noktasında katkı sunduğu ve gerçekleştirilen denetimlerin başarılı olmasını sağladığı sonucuna ulaşılmıştır. Vergi sisteminin beyana dayalı olması karşısında, toplanmış olan bilgilerin yükümlünün risklerinin belirlenmesinde kullanılacak olması karşısında, vergi denetiminin etkinliğini artırdığı belirlenmiştir. Bu belirlemenin ardından risk belirleme kavramından hareketle vergi idaresinin risk yönetimi ve risk analiz sistemleri incelenmiştir. Bu incelemenin sonucunda, vergi idaresinin çok sayıda risk analiz sistemi kullandığı tespit edilmiştir. Kanaatimizce VUK'a risk analiz sistemleri ile ilgili açık bir yasa hükmü eklenmesi, hem yasallık ilkesi hem de özel hayatın gizliliği ve kişisel verilerin korunması bakımından elzemdir. Çalışmada

son olarak bilgi verme yükümlülüğüne aykırılığın sonuçları ele alınmıştır. Buna göre bilgi toplama kapsamında kendilerine yüklenen ödevlere/yükümlülüklere uymayanlara, VUK mükerrer m.355 gereği özel usulsüzlük cezası kesileceği hükmü yer almaktadır; özel usulsüzlük kabahatinin ve cezalarının genel olarak, kabahatin işlenmesini önlemeye yönelik önleyici tedbirler olarak nitelendirildiği görülmektedir. Bilgi vermemeye bağlı olarak özel usulsüzlük cezasının verilebilmesi için, bilgi verme ödevinin ilgiliye tebliğde bulunulup süre verilmesi, buna karşın ilgilinin tayin olunan sürede cevap vermemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi vermesi ve bu durumlarda ceza hükümlerinin uygulanacağını ve verilen sürenin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi gerekmektedir (VUK mük. m.355, f.2). Dolayısıyla bilgi talebi yazısında, bilgi verilmemesi halinde özel usulsüzlük cezası kesileceği bilgisi yer almadığı takdirde bu yaptırımın uygulanmasının mümkün olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

## KAYNAKÇA

- Ağar, Serkan Ağar : “Vergi Mahremiyeti Vs. Bilgi Edinme Hakkı”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı 2, 2012.
- Ak, Mustafa: “Özel Ek: Form BA-BS Düzenleme Rehberi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 358, Temmuz 2018.
- Akdoğan, Abdurrahman: **Vergi İncelemesi**, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları No: 8, 1979.
- Akdoğan, Abdurrahman : **Vergi İncelemesi**, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Ankara, 1979,
- Akgül, Aydın: **Danıştay ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Kişisel Verilerin Korunması**, Beta Yayınları, İstanbul, 2016.
- Aktan, Coşkun Can: “Anayasal İktisat Ve Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi”, **Hukuk Ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, Cilt 9, Sayı 2, 2017.
- Al-Frijat, Yaser Saleh: “The impact of accounting information systems used in the Income Tax Department on the effectiveness of tax audit and collection in Jordan” **Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences**, 2014.

Albayrak, Süleyman: “Yargı Kararları Işığında Vergi Hukukunda İspat Müessesesi”, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi 2011.

Alemdar, Ferhat: “Vergi Mahremiyetinin Bilgi Edinme Hakkı Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 350, Ekim 2010.

Altunkaya, Orhan: “Elektronik Fatura Uygulaması ve İşleyişte Karşılaşılan Sorunlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 401, Ocak 2015.

Armağan, Aylin : “Vergi Hukukunda Zorunlu İfşa Kuralları”, Altınbaş Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2018.

Arslan, Ahmet: “Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim”, **Maliye Dergisi**, Sayı 140, 2002.

Arslan, Erdoğan: “İdarenin Bilgi Toplama Görevi, Artık Mükelleflerin Sürekli Bildirim Ödevi Haline Dönüşmüştür”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 354, Şubat 2011.

Ateşagaolu, Erdem: “Vergi Mahremiyetinin İhlali veya Sırrın İfşası Suçunu İşleyenler Hakkında Uygulanması Gereken Ceza Hukuku Hükümlerinin Değerlendirilmesi”, **Maliye Araştırmaları Dergisi**, Sayı 1, Mart 2019.

Aygözer Ergün, Çiğdem : **Kişisel Verilerin Korunması Hukuku**, İstanbul, Beta, 2019.

Aydın, Fazıl: “Vergi İstihbarat Arşivi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 167, Ağustos 2002.

Ayrancı, Eda: “Vergi İdaresinin Ön İşlemlerden Doğan Hukuki Sorumluluğu”, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi 2012.

Azrak, Ülkü: “Türk Hukuku’nda Temel Hak ve Özgürlüklerden Kaynaklanan Sınırlar”, Öztürk, Bahri- Başaran Yavaşlar, Funda(edt.); **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı**, Seçkin, Ankara 2010.

Balcı, Süleyman Hayri : “Vergi Alanında Uluslararası Bilgi Değişimi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 347, Temmuz 2010.

Bakar, Feride/Gerçek, Adnan: “Vergi Denetiminde Risk Analizinin Yeri: Bazı Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme”, **International Journal of Public Finance**, Cilt: 1, Sayı: 2, 2016.

Başak, Levent: “6487 Sayılı Kanun Kapsamında Uluslararası Anlaşmalar Gereğince Bilgi Toplama Esasları Ve Dikkat Edilmesi Gereken Bazı Hususlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 367, Nisan 2019.

Başaran Yavaşlar, Funda: “İzaha Davet” -Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 433, Eylül 2017.

Başaran Yavaşlar, Funda: “Türk Vergi Hukukunda Uluslararası Bilgi Değişimine İzin Veren Hukuki Kaynakların Tespiti ve Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 401, Ocak 2015.

401, Ocak 2015.

Başaran, Funda: “Bankaların Bilgi Verme Yükümlülüğünün Sınırları Ve Bilgi Vermekten Çekinmeye Bağlı Özel Usulsüzlük Suçu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 143, Ağustos 2000.

Battal, Ahmet: “Güven Kurumu Nitelendirmesi Işığında Bankaların Hukuki Sorumluluğu”, BTHAE Yayınları Ankara 2001.

Baykara, Bekir.

“Mükelleflerle İlgili Bilgilerin Toplandığı ve İşlendiği Veri Ambarının Kişisel Verilerin Korunması Hukuku ve Anayasa 20. Madde Bağlamında İncelenmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 404, Nisan 2015.

Baykara, Bekir:

“Yoklama Esnasında El Defteri Alma Yetkisine İlişkin Düzenlemenin Anayasa Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 290, 2005.

Benk, Serkan/

Kartalcı, Kadir:

“Gelir İdarelerinde Risk Yönetimi: Oecd Risk Yönetim Modeline Yönelik Bir Değerlendirilme”, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt 11, Yıl 11, Sayı 1, 2015.

Beşel, Furkan.

“Türkiye’de Vergi Denetiminin Çeşitli Göstergeler ile Analizi”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 107, Ekim-Aralık 2017.

Bilen, Cumhur İnan:

“Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama Müessesesi I”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 330, Şubat 2009.

Bilen, Cumhur İnan:

“Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama Müessesesi II”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 331, Mart 2009.

- Bilici, Nurettin: **Vergi Hukuku**, Güncelleştirilmiş 40. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi, 2017.
- Boisot Max/  
Canals, Agusti: **“Data, information and knowledge: have we got it right?”** Journal of evolutionary economics, 2004.
- Budak,Tamer : **“Türk Vergi Hukukunda İhbar ve İhbar İkramesi”**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 52. Seri, **Prof. Dr. Şerafettin Aksoy'a Armağan**, 2009.
- Buyrukoğlu, Selçuk/  
Toparlak, Ekrem: **“Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi”**, **Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, 5(1), 2018.
- Can, Ali Orhan : **“Ticari Bilgi Yönetimi Ve Bilgi Portalı Mimarisi”**, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2005.
- Canbolat, İlhami: **“Türk Vergi İdaresinde E-Dönüşüm”**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, İstanbul, 2019.



Cengiz, Aydın: “Türk Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiilleri İle İşlenen Kaçakçılık Suçu”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2014.

Dilek Yüksel Civelek/

Özlem Aşık :

“Kamu Sektörü Bilgisinin Paylaşımı ve Yeniden Kullanımı”, **Devlet Planlama Teşkilatı Bilgi Toplumu Dairesi Başkanlığı Çalışma Raporu 2**, Şubat 2011

Çakır, Ekrem Utku:

“Vergi Mahremiyetini İhlal Suçunda Hukuka Uygunluk Sebepleri”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, 2013.

Çavuş, Adnan:

“Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları” Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2006.

Çelik, Yüksel:

“Türk Vergi Hukukunda Denetim Yolları Ve Hukuka Aykırı Deliller”, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi Aydın, 2017.

Çetin Gerger, Güneş:

**Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum**, İstanbul, 2011, s. 89.

- Çomaklı, Şafak Ertan: “Mahremiyet Kavramı ve Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 312, Ağustos 2007.
- Çölgezen Batun, Övül: “Vergi Mahremiyeti Ve Açıklık”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 453, Mayıs 2019, ss.18-25.
- Dağ, Cansu: “Yükümlü Hakları Bağlamında Türk Vergi Usulünde Bilgi Toplama Yöntemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 369, Haziran 2019.
- Demir Yüce, Özlem: “Vekalet Sözleşmesinde Tarafların Borçları”, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2009.
- Demircan, Savaş: “Vergi Mahremiyetinin Yeniden Yapılandırılması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 313, Ekim 2014.
- Doğan, Uğur : “Vergi Teknolojileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:322, Temmuz 2015.
- Doğan, Korcan/  
Arslantekin, Sacit: « Büyük Veri: Önemi, Yapısı Ve Günümüzdeki Durum », **DTCF Dergisi** 56.1,2016.

Doğrusöz, Bumin/Soydan, Başar/

Üzeltürk, Hakan/Gökmen, Selahattin/

Tan, Mustafa/Oktar,Ateş: “Vergi Usul Kanunu Tasarı Taslağı Değerlendirme Komisyonu Raporu”, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, 2016, s.34.

Doğrusöz, Bumin: “Vergi Usul Kanunu Tasarısı (7) Bilgi Vermekten Kaçınma”, <https://www.dunya.com/> 4.02.2016 tarihli köşe yazısı, Erişim Tarihi: 26.10.2019).

Duran, Metin: “Bilgi Verme Zorunluluğu ve Sonuçları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 78, Mart 1995.

Dülger, Murat Volkan: “Türk Ceza Hukukunda Bilişim Suçları” İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2004.

Egeli, Haluk/Dağ, Mehmet: “Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi”. **Maliye Dergisi**, Sayı.163, Temmuz-Aralık 2012.

Ekinci, Hüseyin: “**Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuruda Kabul Edilebilirlik Kriterleri ve İnceleme Yöntemi**”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Sayı 30, 2013.

Ekmekci Çalıciöğlu, Esra :

**Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler**, Kazancı Kitap Ticaret Aş., İstanbul, 2003

Ekmekci Çalıciöğlu, Esra/

Ateşagaöğlu, Erdem :

“Protection Of Tax Payer’s Comercial Data Within The Scope Of Turkish Tax Law”, **International Social Sciences Studies Journal**, Vol:5, Issue:32, 2019, April, s.1778.

Erdem, Tahir:

“Gizleme Suçu Mu, Susma Hakkı Mı?”, **Mali Pusula**, Sayı: 36, Aralık 2007.

Erdem, Tahir:

“Vergisel Kabahatlerin Tanımlanmasında Çerçeve Kanun Hükmünün İdarenin Düzenleyici İşlemiyle Doldurulmasının Kanunilik İlkesi Yönünden Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 276, Eylül 2011.

Erdem, Tahir:

“Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Yeni Ceza Yasası Sonrasında Bu Suça Uygulanacak Ceza-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.155, Kasım 2005.

Erdin, Mustafa/

Kibar, Nilüfer:

“Uluslararası Bakış Açısıyla Vergi İdarelerinde Risk Yönetimi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 323, 2008.

- Erginay, Akif: **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınları, Ankara, 1995.
- Erol, Ahmet: “Yeni Türk Ceza Kanunu Karşısında Vergi Mahremiyeti Suçu- I” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:173, Mayıs, 2007.
- Gedik, Gülşen: “Vergi Mahremiyeti Kapsamındaki Bilgilerin Basında Yayınlanması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Ocak 2008.
- Gözübüyük, A. Şeref/  
Gölcüklü, Feyyaz: **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması**, 10. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2013.
- Güneş, Gülsen: **Verginin Yasallığı İlkesi**, 4.Baskı, XII Levha Yayıncılık, 2014.
- Güneş, Gülsen/  
Şirin, Ertunç: “Vergi Ödevlisinin Hakları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 197, Şubat 2005.
- Gürdal, Temel /  
Ekeryılmaz, Şebnem. “Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Danıştay Kararları Işığında İncelenmesi”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Ağustos 2018, C. 13, S. 2.

- Işık, Hüseyin: Finansal Bilgilerin Vergi Amaçları İçin Uluslararası Otomatik Değişimi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 454, Haziran 2019.
- İlhan, Asena: “**Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama**”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2007.
- Johannesen, Niels/  
Zucman, Gabriel: “The End of Bank Secrecy? An Evaluation of the G20 Tax Haven Crackdown”, **American Economic Journal**, Economic Policy 2014, 6 (1).
- Kadıoğlu Özdemir, Hacer: “**Türk Vergi Hukukunda Sürelerin Analizi**” Karadeniz Teknik Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trabzon 2017.
- Karaboyacı, Abdullah: “Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri”, **TBB Dergisi**, Sayı 115, 2014.
- Karaca, Akif: “Vergilemede Bilgi Toplamanın Önemi – yeni düzenlemeler”, Dünya Gazetesi, 4 Temmuz 2013.
- Karaçoban Güneş, Tuğçe: “Resen Araştırma İlkesi”, İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2016.

- Karademir, Mevlüt: “Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 273, Haziran 2011.
- Karakoç, Yusuf: **Genel Vergi Hukuku**, 6. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara 2012.
- Karataş Durmuş, Neslihan: “Ticari Sırların ve Kişisel Verilerin Korunması Kapsamında Vergi Mahremiyeti”, **TAAD**, Yıl:8, Sayı:31, 2017.
- Karataş Durmuş, Neslihan: “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XVIII**, Y. 2014.
- Kaşıkcı, Mahmut: **Vergi Hukukunda Arama Koruma Önlemi (Vergisel Arama)**, Ethemler Yayıncılık, İstanbul, 2007.
- Kaşıkcı, Mahmut: **Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2017.
- Kaneti, Selim: “Vergi Hukuku”, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989
- Kızılot, Şükrü: “Vergi Yasalarındaki Değişiklikler Kime Ne Getirdi?”, **Çimento İşveren Dergisi**, Sayı 5, Cilt 13, Eylül 1999, s.4.

Kocaer, Şenol: “**Kişisel Verilerin Korunması Kanunu ve Mali Bilgiler**”,30.10.2018,(<https://www.verginet.net/dt/1/kisisel-verilerin-korunmasi-mali-bilgiler.aspx/>)  
Erişim Tarihi: 12.06.2019.

Konukcu Önal, Debi: “Vergi Denetiminde Risk Algısına Farklı Bir Yaklaşım: Bomba Krateri Etkisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 305, Şubat 2014.

Kotan, Ali: “Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama”, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 1985.

Küzeci, Elif: **Kişisel Verilerin Korunması**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2019.

Nazalı, Ersin: "Türkiye ve ABD Mevzuatlarına Göre Vergi Mahremiyeti ve Bilgi Edinme Hakkı", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 279, Kasım 2004.

Oktar, Ateş. **Vergi Hukuku**, 14. Baskı, Türkmen Kitabevi, 2019.

Okur, Nurdan. “Anayasa Hukuku Açısından Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması”, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2010.



Oral, İzlem: “Devamlı Bilgi Verme Yükümlülüğü Özelinde Vergi İdaresinin Bilgi Toplama Yetkisi”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2019.

Organ, İbrahim: **Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması, Sorunlar, Çözüm Önerileri**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2008.

Öncel, Mualla/  
Kumrulu, Ahmet/  
Çağan, Nami: **Vergi Hukuku**, 25. Bası, Turhan Kitabevi, Ekim 2016.

Öner, Cihat: “Uluslararası Bilgi Değişimi Karşısında Mükellefin Korunması”, **Uluslararası Vergi Hukukunda Güncel Gelişmeler ve Türkiye’ye Etkileri**, (Ed. Funda Başaran Yavaşlar, Hakan Üzeltürk, Gülsen Güneş, Bumin Doğrusöz, Gamze Gümüşkaya), 1. Baskı, İstanbul, Oniki Levha Yayıncılık, 2018,

Öner, Cihat: **Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi**, Yetkin Yayınları, Ankara, , 2010.

Öncü, Kerem: **Vergi Yükümlüsü Açısından Özel Hayatın Gizliliği**, Seçkin Hukuk, Ankara, 2019.

Ös, Mehmet. “Danıştay Kararları Işığında Usulsüzlük Kabahatleri” Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Haziran 2018.

Özcan, Canan: “Veri Madenciliğinin Güvenlik Uygulama Alanları ve Veri Madenciliği ile Sahtekârlık Analizi”, İstanbul Bilgi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, İstanbul, 2014.

Özbalcı, Yılmaz. **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara: Oluş Yayıncılık 1999.

Özmen, İbrahim: “Vergi Usul Kanunu’nda İzaha Davet: 370 İnci Madde Mükelleflere Yeni Bir Fırsat Mı?”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.26, S.1, 2018.

Özyer, Mehmet Ali: **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, Acar Matbaacılık, 2003.

Pehlivan, Osman : **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Murat Han yayınevi, Trabzon 2018.

Pehlivan, Osman : **Uluslararası Vergilendirme**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2013.

- Pehlivan, Yafes. “Vergi Mahremiyeti ve Bilgi Edinme Kanunu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 194, Kasım 2004.
- Polater, Yusuf Ziya: **Türk Hukukunda ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması**, Ankara, Yetkin, 2010.
- Rençber, Altan. “Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu ve Kurumun Hukuki Değerlendirmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 352, Ocak 2018.
- Rençber, Altan: **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, Ekim 2017.
- Saban, Nihal: **Vergi Hukuku**, İstanbul, Beta Yayınları , 2015.
- Sağır, Harun: “Vergiye Gönüllü Uyum Müessesesi Olarak İzaha Davet ve İzaha Davetin Vergi İncelemelerine Etkisi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, , Sayı 425, Ocak 2017, ss.94-97.
- Serdar, Abdurrahman: “Türk Vergi Sistemi Ve Uygulanagelen Maliye Ve Vergi Politikalarının Sosyoekonomik Etkisi Ve Sonuçları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 309, Mayıs 2007.

- Solak Akman, İnci: “Türk Vergi Hukukunda Norm Koyma ve Normun Uygulanmasında Kronikleşmiş ‘Yetkilendirme’ Sorununa Yeni Bir Örnek: Elektronik Ortamda Tebliğ Usulüne İlişkin Düzenlemeler”, **Ankara Barosu Dergisi**, 2016/2.
- Sonsuzoğlu, Elif: "Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 141, Haziran 2000.
- Soydan, Başar : **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi**, On İki Levha, İstanbul, 2015.
- Süzen, Zeki/  
/Bodur, Yılmaz: “İhbar Müessesesinin Vergilerde İşleyişi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 11, Temmuz - 1982, s. 19.
- Şeker, Şadi Evren : **İş Zekası ve Veri Madenciliği**, Cinius Yayınları, İstanbul, 2013.
- Şen, Ersan: “**Vergi Usulünde Sürekli Bilgi Verme Yükümlülüğü**”, Haber7, Tarih: 27-28.04.2016. (Çevrimiçi, <http://www.haber7.com/yazarlar/prof-dr-ersan-sen/1918068-vergi-usulunde-surekli-bilgi-verme-yukumlulugu>.)

Şenyüz, Doğan/

Yüce Metin/

Gerçek Adnan:

**Vergi Hukuku**, 9. Baskı, Ekin Yayınevi, 2018.

Şenyüz, Doğan

**Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Kitapevi, 10. Baskı,  
Bursa, 2017.

Taş, Fatma

**Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin  
İhlali Suçu**, Yaklaşım Yayıncılık, 2008.

Tekin, Kemal Doruk:

Banka Sırrı Kavramı Yönünden Bankalarda Sır  
Saklama Yükümlülüğü, Ankara Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Anabilim  
Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2009.

Turan, Aykut Hamit/

Özgen, Ferhat Başkan:

“Türkiye’de E-Beyanname Sisteminin  
Benimsenmesi: Geliştirilmiş Teknoloji Kabul  
Modeli İle Ampirik Bir Çalışma”, **Doğuş  
Üniversitesi Dergisi**, Cilt 10, Sayı 1, 2009.

Uğur, Atilla Ahmet:

“Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analizi  
Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı  
Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama)”,  
**International Journal of Public Finance**, Cilt 1,  
Sayı 2, 2016.

United Nations Department of  
Economic and Social Affairs

“**United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update**», United Nations New York, 2017.

Uyanık, Selenge Banu:

“Vergilendirme İlişkisi ve Özel Yaşamın Gizliliği” Ankara Üniversitesi SBE Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2008.

Uysal, Ali/Eroğlu, Nurettin:

**Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu**, 4. Baskı, Ankara, Sözkese Matbaacılık, 2009

Uzun Kocamış, Tuğçe/

Kekeç, Muhammet Hacı:

“Elektronik Vergi Uygulamalarının Türkiye’de Gelişimi: Vergi Denetiminde Elektronik Denetime Geçiş Süreci”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 348, Eylül 2017.

Ünsal, Hilmi:

“Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin Sağladığı Yararlar ve Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler”, **Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakülte Dergisi**. Sayı:141.

Yaltı, Billur: “Vergi Hukukunda Susma Hakkı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 285, Mayıs 2005.

Yaltı, Billur: **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, 1. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, 2006.

Yaltı Soydan, Billur: **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, İstanbul, Beta Yayınları, 1995

Yaşar, Mehmet: “**Vergi Hukukunda Yeni Bir Müessese Olarak İzaha Davet**”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 429, Mayıs 2017.

Yaşın, Mehmet : “Türk-Amerikan Vergi İhbar ve İkramiyesi Kurumlarının Karşılaştırılması, Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl 36, Sayı 421, Eylül 2016

Yeniçeri, Harun: “Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemleri”, , İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi İstanbul, 2005.

Yıldırım, Turan: **İdare Hukuku**, 7. Bası, OnİkiLevha Yayıncılık, 2018.

Yıldız, Kazım:

**“Veri Madenciliğinde Yüksek Boyutlu Veriler İle Uygulama”** Marmara Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2010.

Yılmaz, Malik:

**“Enformasyon Ve Bilgi Kavramları Bağlamında Enformasyon Yönetimi Ve Bilgi Yönetimi”**, **Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih-Coğrafya Fakültesi Dergisi** 49, 1, 2009.

Yüksel Civelek, Dilek/

Aşık, Özlem:

**“Kamu Sektörü Bilgisinin Paylaşımı ve Yeniden Kullanımı”**, Devlet Planlama Teşkilatı Bilgi Toplumu Dairesi Başkanlığı Çalışma Raporu 2, Şubat 201.

Zager, Katarina/

Zagers,Lajos:

**“The Role Of Financial Information In Decision Making Process”**, **Special Edition on Consumer Satisfaction – Global Perspective**, September 2006.



## ÇEVİRİMİÇİ KAYNAKLAR

<https://dictionary.cambridge.org/tr>

<https://www.dunya.com/>

<https://www.barobirlik.org.tr>

<http://www.bilgitoplumu.gov.tr/>

[www.tdk.gov.tr/](http://www.tdk.gov.tr/)

<https://dictionary.cambridge.org/>

<https://www.etymonline.com/>

<https://www.sozluk.gov.tr/>

<http://webb.deu.edu.tr/>

<http://www.haber7.com/>

<https://www.verginet.net/>

<http://www.istanbulymmo.org.tr/>

<https://www.denet.com.tr/>

<http://guncelvergikitalari.com/>

<https://www.gib.gov.tr/>

<https://www.tkgm.gov.tr/>

<http://www.guncelvergikitalari.com/>

<https://www.mevzuat.gov.tr/>

<https://www.oecd.org/>

<https://www.resmigazete.gov.tr/>

<http://www.hurriyet.com.tr/>

<https://www.un.org/>

<http://www.turkhukuk sitesi.com/>