

**TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

VERGİ YÜKÜMLÜSÜ AÇISINDAN ÖZEL HAYATIN GİZLİLİĞİ

Doktora Tezi

Kerem ÖNCÜ

Ankara – 2019

**TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

VERGİ YÜKÜMLÜSÜ AÇISINDAN ÖZEL HAYATIN GİZLİLİĞİ

Doktora Tezi

Kerem ÖNCÜ

Tez Danışmanı

Doç. Dr. Cenker GÖKER

Ankara - 2019

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU
ANABİLİM DALI

Kerem ÖNCÜ

VERGİ YÜKÜMLÜSÜ AÇISINDAN ÖZEL HAYATIN GİZLİLĞİ

Doktora Tezi

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Cenker GÖKER

Tez Jürisi Üyeleri

Adı ve Soyadı

İmzası

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

Tez Sınavı Tarihi

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Bu belge ile, bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim.(...../...../20...)

Tezi Hazırlayan Öğrencinin

Adı ve Soyadı

.....

İmzası

.....

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER.....	i
KISALTMALAR.....	iv
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRME VE ÖZEL HAYATIN GİZLİLİĞİ

A. Vergi Ödevi	3
1. Genel Olarak	3
2. Ödev Kavramı, Vergi Ödevi ve Temel Hak ve Özgürlükler ile İlişkisi	4
B. Özel Hayatın Gizliliği ve Vergi Yükümlüsü Açısından Anlamı	13
1. Genel Olarak	14
2. Konu ile İlgili Belli Başlı Kavramlar	15
3. Özel Hayatın Gizliliğinin Hukuki Mahiyeti.....	19
4. Anayasa Uyarınca Özel Hayatın Gizliliği.....	23
5. 1982 Anayasası Bakımından Özel Hayatın Gizliliğine İlişkin Hükümlerin Kapsamı	29
a. Özel Hayat	30
b. Aile Hayatı.....	42
c. Kişisel Veriler	46
d. Konut Dokunulmazlığı	64
e. Haberleşme Hürriyeti.....	69
6. Özel Hayatın Gizliliğinin Temel Hak ve Hürriyetler Bakımından Sınıflandırılması	76
7. Hakkın Öznesi.....	78
a. Anayasa Bakımından	79
b. AİHS Bakımından	84

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRME ARACILIĞIYLA ÖZEL HAYATIN GİZLİLİĞİNE

MÜDAHALENİN ŞARTLARI VE SINIRLARI

A. Genel Olarak	88
B. Sınırlandırma Sebepleri	89

1. 1982 Anayasası Bakımından.....	89
a. Milli Güvenlik.....	89
b. Kamu Düzeni.....	91
c. Başkalarının Hak ve Özgürlüklerinin Korunması	98
d. Genel Ahlak.....	99
e. Suç İşlenmesinin Önlenmesi.....	100
2. Kişisel Verilerin Korunması Bakımından.....	103
3. AİHS Bakımından.....	104
C. Müdahalenin Sınırları.....	105
1. 1982 Anayasası Bakımından.....	105
a. Hakkın Özü.....	105
b. Ölçülülük	115
c. Anayasa'nın Sözüne ve Ruhuna Uygun Olma	122
d. Demokratik Toplum Düzeninin Gereklere.....	123
2. AİHS Bakımından.....	127
a. Yasallık	127
b. Demokratik Toplumda Gerekli Olma.....	128
D. Olağanüstü Durumlarda Hakkın Durdurulması	130
1. 1982 Anayasası Bakımından.....	130
2. AİHS Bakımından.....	132
E. Özel Hayatın Gizliliğini Sınırlandıran Yasal Düzenlemelerin Değerlendirilmesi.....	132
1. Yoklama.....	132
2. İnceleme	134
3. Arama.....	136
4. Bilgi Toplama	138
5. Vergi Mahremiyetinin İstisnaları	147
6. AATUHK'da Düzenlenen Sırrın İfşasının İstisnası.....	158
F. Uluslararası Anlaşma ve Metinler	158
1. Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma ve Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmaları.....	163
2. Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi	168

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
OLMASI GEREKEN HUKUK YÖNÜNDEN VERGİLENDİRME
ARACILIĞIYLA ÖZEL HAYATIN GİZLİLİĞİNİN HUKUKA UYGUN
SINIRLANDIRILABİLMESİ

A. 1982 Anayasası Bakımından Öneriler.....	174
1. Konunun Düzenlendiği Maddeler.....	174
2. Sınırlandırma Sebepleri.....	183
3. Ek Güvenceler ve Müdahale Yöntemleri.....	186
4. Kişisel Verilerin Korunmasını İsteme Hakkı.....	195
5. Haberleşme Hürriyetinin İstisnasının Uygulanacağı Kamu Kurum ve Kuruluşları.....	198
B. Yasal Düzenlemeler ile İlgili Öneriler	200
1. Yoklamayla İlgili Öneriler	201
2. İncelemeyle İlgili Öneriler	204
3. Aramayla İlgili Öneriler.....	210
4. Bilgi Toplamayla İlgili Öneriler	213
5. Vergi Mahremiyetinin İstisnalarıyla İlgili Öneriler	221
C. Uluslararası Anlaşma ve Metinlerle İlgili Öneriler	227
1. Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma ve Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmalarıyla İlgili Öneriler.....	227
2. Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesiyle İlgili Öneriler.....	231
D. Vergi Yükümlüsü Açısından Özel Hayatın Gizliliğine Yapılacak Hukuka Aykırı Müdahalenin Sonuçları.....	235
SONUÇ	257
KAYNAKÇA.....	261
ÖZET	282
SUMMARY	283

KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
age	: adı geçen eser
agm	: adı geçen makale
AİHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AO	: Abgabenordnung (Alman Vergi Usul Kanunu)
App No	: Application Number (Başvuru Numarası)
AÜHFD	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AÜSBF	: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi
AYM	: Anayasa Mahkemesi
Bir Baş	: Bireysel Başvuru
bkz	: Bakınız
BM	: Birleşmiş Milletler
BVerfGE	: Bundesverfassungsgericht (Almanya Federal Anayasa Mahkemesi)
C	: Cilt
CMK	: Ceza Muhakemeleri Kanunu
D	: Daire
Dan	: Danıştay
dp	: Dipnot
E	: Esas
GMBH	: Gesellschaft mit beschränkter Haftung (Limited Şirket)
GÜHFD	: Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
İHEB	: İnsan Hakları Evrensel Beyanamesi
İÜFF	: İstanbul Üniversitesi Fen Fakültesi

İÜHFM	: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K	: Karar
KİTHKHK	: Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
KVKK	: Kişisel Verilerin Korunması Kanunu
KVOİTTKBKS	: Kişisel Verilerin Otomatik İşleme Tabi Tutulması Karşısında Bireylerin Korunması Sözleşmesi
md	: Madde
MİT	: Milli İstihbarat Teşkilatı
mük	: Mükerrer
no	: numara
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
par	: paragraph (paragraf)
PVSK	: Polis Vazife ve Selahiyet Kanunu
S	: Sayı
s	: Sayfa
TBB	: Türkiye Barolar Birliği
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TODAİE	: Türkiye Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü
VDDK	: Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu
VKKİYS	: Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi
VUK	: Vergi Usul Kanunu
vb.	: Ve benzeri

vd. : Ve devamı
Vol : Volume (Cilt)
Y : Yıl



GİRİŞ

Vergilendirme, kamu harcamalarının finansmanını sağlayan anayasal bir yetkidir. Vergi idaresinin bu yetkiyi kullanabilmesi, yükümlüler hakkındaki gerçek bilgilere ulaşabilmesine bağlıdır. Bunu sağlayacak yetkiler ise vergilendirme ile özel hayatın gizliliğini karşı karşıya getirmektedir.

Bir hukuk devletinde beklenen, vergi yükümlülerinin özel hayatın gizliliği koruması altında olması, kamu giderlerini karşılamak zorunda olan devletin ise, özel hayatın gizliliğine anayasaya uygun şekilde müdahale edebilmesidir. Ancak 1982 Anayasası ve vergi kanunları dikkate alındığında, bu mümkün gözükmemektedir. Bunun sebebi, Anayasa hükümlerinin vergilendirmeyi göz ardı etmesi, kanunların da bir temel hak ve hürriyet olarak özel hayatın gizliliğini dikkate almamasıdır. Sorunun 1982 Anayasası ile ilgili iki ayağı olup, Anayasa Mahkemesinin vergi ödevini temel hak ve hürriyetlerin bir sınırı olarak yorumlaması bunlardan biridir. Diğeri ise Anayasa'daki özel hayatın gizliliği ile temel hak ve hürriyetlerin sadece ceza muhakemesi hukuku penceresinden kaleme alınmış olmasıdır. Vergi Usul Kanunu (VUK), Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) başta olmak üzere ilgili kanunlarda ise, vergi yükümlüsünün özel hayatın gizliliğinin öznesi olabileceği tamamen göz ardı edilmiştir. Bu durumda, vergi yükümlüsü açısından özel hayatın gizliliğinden söz etmek mümkün olmamaktadır.

Bu çalışmanın amacı, vergi yükümlüsü açısından özel hayatın gizliliğinin kapsamı ve sınırlarını irdelemek, devletin vergilendirme adı altında özel hayatın gizliliğine Anayasa'ya uygun bir şekilde müdahale edebilmesinin şartlarını belirlemektedir. Bu doğrultuda tezin birinci bölümünde öncelikle vergilendirme yetkisi ile özel hayatın gizliliği kavramsal açıdan değerlendirilecektir. Vergilendirmenin Anayasa'da ödev olarak düzenlenmesi, yargı organının bunu nasıl ele aldığı ve bunun sebep olduğu ve

olabileceği sorunlardan bahsedilecek, bunların çözümü için 1982 Anayasası madde 73'teki mevcut hükmün Anayasa'da nerde ve nasıl düzenlenmesi gerektiği tartışılacaktır. Sonrasında özel hayatın gizliliği üzerinde durulacak, doğumu, gelişimi, içeriği üzerinde durulduktan sonra, vergi yükümlüsü açısından neleri kapsadığı değerlendirilecektir.

Tezin ikinci bölümünde, hakkın 1982 Anayasası madde 13 kapsamında nasıl sınırlandırılması gerektiği, bu hakkı sınırlandırdığı düşünülen vergi kanunlarının ise Anayasa madde 13'e uygun olup olmadıkları tartışılacaktır. Buna öncelikle sınırlandırma sebeplerinin vergilendirme ile ilişkili olup olmadığı ile başlanacaktır. Sonrasında, sınırlandırmanın sınırı niteliğindeki ilkeler üzerinde durulacaktır. İkinci bölümün sonunda ise özel hayatın gizliliği kapsamındaki hakları sınırlandırdığı düşünülen vergi kanunlarının 1982 Anayasası madde 13'e uygunluğu irdelenecektir.

Tezin son bölümünde, tüm eleştiri ve tespitler doğrultusunda vergilendirme ile özel hayatın gizliliği arasında denge sağlanmaya çalışılacaktır. Öncelikle özel hayatın gizliliğine ilişkin hükümlerin vergilendirme aracılığı ile Anayasa'ya uygun biçimde sınırlandırılabilmesi için, nasıl olması gerektiği değerlendirilecektir. Sonrasında, yürürlükteki vergi kanunları ve uluslararası anlaşmalarla ilgili olarak, özel hayatın gizliliği kapsamındaki temel hak ve hürriyetlerin özüne dokunmaksızın ölçülü sınırlandırabilmesi için ikinci bölümdeki eleştiriler doğrultusunda bazı önerilerde bulunulacaktır. Tüm bu değerlendirmeler esnasında, Anayasa Mahkemesi ve Danıştay kararlarından, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) hükümlerinden, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) kararlarından, karşılaştırmalı hukuktan, ulusal ve uluslararası güncel gelişmelerden de faydalanılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRME VE ÖZEL HAYATIN GİZLİLİĞİ

A. Vergi Ödevi

1. Genel Olarak

Kamu giderlerinin karşılanma zorunluluğu nedeniyle vergilendirme, devlet için egemenlik kaynaklı anayasal bir yetkidir.¹ Söz konusu yetki, 1876 tarihli Kanuni Esasi'den beri tüm anayasalarda yer almaktadır. 1982 Anayasası'nda da vergilendirme ile ilgili hüküm "Vergi Ödevi" başlığı altında, "Siyasi Haklar ve Ödevler" başlıklı dördüncü bölümde düzenlenmiştir.

1982 Anayasası hak kavramını, ödev ve sorumluluk kavramları ile birlikte ele almaktadır.² Nitekim Anayasa madde 12/2 hakkın ödev ve sorumluluğu kapsadığını düzenlemektedir. Söz konusu düzenleme, İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi (İHEB) madde 29/1'e benzemektedir.³ Maddeye göre kişinin görevleri, ancak şahsiyetinin serbest ve tam gelişmesinin mümkün olduğu topluluk için söz konusudur ve aksi bir durumda

¹ Çağan, Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Yayınları, İstanbul, 1982, s.3, 4.

² Soysal, Mümtaz, **100 Soruda Anayasanın Anlamı**, 10. Baskı, Gerçek Yayınevi, İstanbul, 1993, s. 124.

³ İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi madde 29/1: "*Her şahsın, şahsiyetinin serbest ve tam gelişmesi ancak bir topluluk içinde mümkündür ve şahsın bu topluluğa karşı görevleri vardır.*"

görevden söz edilemez.⁴ Bunun dışında Beyanname'ye temel ödevler listesinin eklenmesi önerilmesine rağmen bu öneri kabul görmemiştir.⁵ 1982 Anayasası'nda ise genel nitelikteki madde 12/2 dışında, bazı ödevler özel olarak düzenlenmiş olup, madde 73'teki vergi ödevi bunlardan biridir.⁶

Anayasal ödev olan verginin temel hak ve özgürlüklerle olan ilişkisinin ortaya koyulabilmesi için, öncelikle ödev kavramının açıklığa kavuşturulması, Anayasa'daki hak – ödev ilişkisinin ve bu kapsamda vergi ödevinin değerlendirilmesi gerekmektedir.

2. Ödev Kavramı, Vergi Ödevi ve Temel Hak ve Özgürlükler ile İlişkisi

Yetki ve ödev, birbirinden uzak kavramlar olmayıp, aynı hususun devlet ve kişiler açısından farklı görünümüdür.⁷ Nitekim devlet tarafından bir yetkinin kullanılması durumunda, kişiler açısından da ödev söz konusu olmaktadır.⁸ Temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması açısından, kişilere ödev getirilmesi ile devlete yetki verilmesi farksızdır. Başka bir deyişle, kişilere ödev yükleyen düzenlemeler de temel hak ve hürriyetleri

⁴ Soysal, **100 Soruda Anayasanın Anlamı**, age. s. 125.

⁵ Akıllıoğlu, Tekin, **İnsan Hakları**, AÜSBF İnsan Hakları Yayınları No: 17, Ankara, 1995, s. 15.

⁶ Doktrinde bu konuda “temel ödev” tabiri de kullanılmaktadır. Akıllıoğlu, age., s. 16, 17.

⁷ Güriz, Adnan, **Hukuk Başlangıcı**, 6. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2003, s. 130; Saban, Nihal, **Vergi Hukuku**, 7. Baskı, Beta, İstanbul, Ekim 2015, s. 16; Gözler, Kemal, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, 12. Baskıdan Tıpkı Ek Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, Şubat 2012, s. 118.

⁸ Saban, **Vergi Hukuku**, s. 16.

sınırlayabilmektedir.⁹ Anayasa Mahkemesi, ödevle ilişkin yasal düzenlemeler ile temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasının mümkün olduğunu belirtmiştir.¹⁰ Vergi ödevi de bu bağlamda temel hak ve hürriyetleri sınırlandırabilmektedir.¹¹ Doktrinde, ağırlıklı olarak vergilendirmenin yetki boyutuna vurgu yapılmak suretiyle temel hak ve özgürlükleri sınırlandırdığının altı çizilmiştir.¹²

Anayasa'nın 13. maddesinde temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasının şartları düzenlenmektedir. Anayasa koyucu sınırlama konusunda ödev ve yetki ayrımı yapmamış, sadece sınırlamanın hangi şartlarla hukuka uygun olabileceğini belirtmiştir. Bu durumda temel hak ve hürriyetleri sınırlayan ödev niteliğindeki düzenlemelerin de Anayasa'nın 13. maddesine uygun olması gerekmektedir.

Bununla birlikte bir temel hak ve hürriyetin Anayasa'nın başka bir hükmünden kaynaklı sınırları da söz konusu olabilmektedir.¹³ Bu sınırlardan biri, içkin sınır

⁹ Akıllıoğlu, age., s. 17.

¹⁰ AYM, E.2013/10, K.2013/130, 14.11.2013: “*Kanun koyucunun, Anayasa'nın 72. maddesine göre bir vatan hizmeti olan askerlik görevinin ifası amacıyla hak ve özgürlüklerde sınırlama yapması mümkündür.*”

¹¹ Başaran Yavaşlar, Funda; “Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır”, **Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 149.

¹² Öncel, Mualla – Kumrulu, Ahmet – Çağan, Nami, **Vergi Hukuku**, 27. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2018, s. 46–48; Çağan, age., s. 165.

¹³ Özbudun, Ergun, **Türk Anayasa Hukuku**, 14. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2013, s. 112; Sağlam, Fazıl, **Temel Hakların Sınırlanması ve Özü**, AÜSBF Yayınları No: 506,

teorisidir.¹⁴ İçkin sınırın, Anayasa’da yer alan tüm temel hak ve özgürlükler için genel bir anlam ifade ettiği düşünülmektedir.¹⁵ Bu konuda Türk hukukunda 1982 Anayasası madde 12/2’nin içkin sınır olabileceği, temel hak ve özgürlükleri ödevle bağlı kılarak genel bir sınırlamaya tabi tutabileceği düşünülmektedir.¹⁶

Anayasa madde 12/2’nin gerekçesinde, ödev - hak ilişkisi şu şekilde kaleme alınmıştır: “*Maddenin ikinci fıkrasında ise, temel hak ve hürriyetlerin ikinci bir niteliği belirtilmiş, bunların içinde yaşanan topluma, aileye ve diğer kişilere karşı ödev ve sorumlulukları da beraberinde getirdiği belirtilmiştir. Kişi sahip bulunduğu hak ve hürriyetleri kendi iradesi doğrultusunda kullanırken bu ödev ve sorumlulukları da göz önünde bulundurmaya zorundadır.*”¹⁷ Görüleceği üzere madde, ödevin temel hak ve hürriyetlerin geneli için içkin sınır sayılabilmesi ile ilgili net bir düzenleme içermemektedir. Ancak MGK Anayasa Komisyonu, maddenin ikinci fıkrasının yeterince açık olduğunu düşünerek, “Temel hak ve hürriyetler, ancak bu ödev ve sorumluluklara bağlı olarak kullanılabilir” şeklindeki üçüncü fıkrayı çıkarmıştır.¹⁸

Komisyonadaki değişiklikle birlikte hüküm tekrar incelendiğinde, hakkın kullanımının ancak ödevin yerine getirilmesi şartına bağlı olması ve ödevin tüm temel hak ve özgürlükler açısından bir içkin sınır sayılması şeklinde bir yorum mümkün

Ankara, 1982, s. 136; Gözler, Kemal, **Türk Anayasa Hukuku**, Ekin, Bursa, Temmuz 2000, s. 220.

¹⁴ Sağlam, Fazıl, age., s. 33, 34; Gözler, **Türk Anayasa Hukuku**, s. 223.

¹⁵ Sağlam, Fazıl, age., s. 33, 34.

¹⁶ Gözler, **Türk Anayasa Hukuku**, s. 223.

¹⁷ Akad, Mehmet – Dinçkol, Abdullah, **1982 Anayasası**, Alkım Yayınevi, İstanbul, 1998, s. 68’den aynen aktarılmıştır.

¹⁸ Akad – Dinçkol, age., s. 68.

gözükmemektedir. Kaldı ki Anayasa madde 12/2'nin içkin sınır olarak düşünülebileceğini belirten yazar da, söz konusu hükmün ahlaki anlamda kullanıldığını ve içeriği itibarıyla hukuki bir yükümlülük çıkarılamayacağını da belirtmektedir.¹⁹ Bu durumda vergi ödevinin, hak – ödev ilişkisini genel olarak düzenleyen Anayasa madde 12/2 uyarınca, bütün temel hak ve hürriyetler açısından bir içkin sınır sayılması mümkün gözükmemektedir.

Bununla birlikte vergi ödevi Anayasa'da özel olarak düzenlenmiş olup, madde 12/2 dışında, 73. maddenin de özel olarak ele alınması gerekmektedir. Maddenin;

- Birinci fıkrasında vergilerin kamu giderlerini karşılama amacı, herkesin, mali gücüne göre ödemekle yükümlü olduğu,
- İkinci fıkrasında vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu,
- Üçüncü fıkrasında yasallık ilkesi,
- Dördüncü fıkrasında ise söz konusu ilkenin istisnası düzenlenmiştir.

Söz konusu madde incelendiğinde, genel olarak temel hak ve özgürlüklere sınır getiren bir hükme rastlanmamaktadır. Doktrinde de söz konusu hükmün tüm temel hak ve hürriyetler bakımından Anayasa'nın getirdiği bir sınır olduğu yönünde bir görüş bulunmamaktadır. Bununla birlikte söz konusu hükmün yeri doktrinde eleştirilmektedir.

Eleştirilerin ortak noktası, söz konusu hükmün Siyasi Haklar ve Ödevler bölümünde yer almaması yönünde olup, görüşler arasındaki temel fark hükmün nerede yer alacağı noktasındadır. Birinci görüşe göre, vergilendirmeye ilişkin hüküm “Temel Hak ve Ödevler” başlıklı ikinci kısımda yer almamalıdır. Bu görüş sahiplerinden ÇAĞAN'a göre, vergi ödevinin siyasi haklar ve ödevler kısmında yer alması, verginin

¹⁹ Gözler, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, s. 118; Danışma Meclisi Anayasa Komisyonu Feyyaz GÖLCÜKLÜ'nün aynı doğrultuda ifadesi için bkz: dp: 39.

sadece vatandaşlar için söz konusu olan bir yükümlülük olduğu şeklindeki eski bir anlayışa dayanmaktadır. Yazar, hükmün yerinin “Cumhuriyetin Temel Kuruluşu” başlığı altında “İktisadi ve Mali Hükümler” olması gerektiğini belirtmektedir.²⁰ GÖZLER ise bireye hak getirmek yerine ödev yükleyen vergi alma yetkisinin, bireylerin haklarının teminat altına alındığı temel hak ve hürriyetler kısmında yer almasının anlamsız olduğunu belirtmiştir.²¹

Doktrindeki ikinci görüşe göre ise, vergilendirmeye ilişkin hüküm “Temel Hak ve Ödevler” başlıklı ikinci kısımda, “Kişinin Hakları ve Ödevleri” başlıklı ikinci bölümde yer almalıdır. Bu görüş sahiplerinden SABAN’a göre, kişi demokratik toplumun bir üyesi olduğu için, hakkın kullanılması durumunda ödev de doğacaktır. Yazar, söz konusu hükmün siyasal haklar ve ödevler kısmında düzenlenmesinin ve mükellefin sadece ödevleri olan bir kişi gibi değerlendirilmesinin doğru olmadığını belirtmekte ve vergi mükellefinin ödevleri ile birlikte haklarının da söz konusu olduğunu vurgulamaktadır. Mükellefin önce kişi olarak değerlendirilmesi gerektiğini belirten SABAN, vergi ödevinin kişi hak ve ödevlerinin olduğu bölümde düzenlenmesi daha doğru bulmaktadır.²² YALTI ise vergi ödevinin, bireyin hak ve özgürlükleri karşısında, demokratik topluma karşı ödevlerini içerdiğini belirtmektedir. Bu kapsamda yazar, vergi ödevinin Anayasa’nın 12. maddesine uygun olarak kişi hak ve ödevleri bölümünde değil

²⁰ Yazar, bu durumda vergilendirmeye ilişkin olarak kanun hükmünde kararname çıkarılabilmesinin de önünün açılacağını belirtmektedir. Çağan, Nami, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme” **AÜHFD**, Cilt 37, Sayı 1-4, 1980, s. 148, 149.

²¹ Gözler, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, s. 118.

²² Saban, **Vergi Hukuku**, s. 24, 25.

de siyasi haklar ve ödevler bölümünde düzenlenmesinin altında yatan sebebin, vergi ödevinin halen vatandaşlık ödevi olarak kabul edildiğini vurgulamaktadır.²³

Vergi yükümlüsünün ödev dışında haklara da sahip olduğu yönündeki görüşü ÖNCEL ve KUMRULU ile birlikte ÇAĞAN da katılmaktadır.²⁴ 1982 Anayasası madde 12/1 hükmü uyarınca, herkes temel hak ve hürriyetlere sahiptir. Vergi yükümlüsünün “herkes” kapsamında olduğunu izaha gerek bulunmamaktadır. Vergi ödevine ilişkin söz konusu hüküm, Anayasa'nın hangi bölümünde yer alırsa alsın, vergi yükümlüsü temel hak ve özgürlüklerin koruması altında olacaktır. Bunun için vergi ödevine ilişkin hükmün kişinin hakları ve ödevleri bölümünde düzenlenmesine gerek yoktur.

Vergi yükümlüsünün haklarının olduğu fikrine katılmakla birlikte bu hakkın vergi ödevinin karşılığı olarak ele almak konusunda kuşku söz konusudur. Hak ve ödevi birbirinin şartı veya karşılığı olarak görmek, vergi ödemeyen kişinin temel hak ve hürriyetlerin korumasından faydalanmaması şeklinde hukuka aykırı bir sonuca belki kapı aralayabilecektir. Kaldı ki Anayasa madde 12 başta olmak üzere, Anayasa'da bu anlama gelebilecek bir düzenleme de bulunmamaktadır.

Vergi ödevine ilişkin hüküm, bağımsız bir ödevdir.²⁵ Vergi ödevi ne temel hak ve hürriyetlerin, ne de devletin vergi toplama hakkının bir karşılığıdır. Burada olsa olsa devletin vergilendirme yetkisinden söz edilebilir.²⁶ Vergi ödevinin, sadece vatandaşlara

²³ Yaltı Soydan, Billur, "İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği", Vergi Dünyası, Yıl: 21, Sayı: 254, Ekim 2002, s.12, www.vergidunyasi.com.tr, Erişim Tarihi: 20.11.2018

²⁴ Öncel – Kumrulu – Çağan, age., s. 73.

²⁵ Gözler, Kemal, **Anayasa Hukukunun Genel Teorisi**, II. Cilt, Ekin Basım, Yayın, Dağıtım, Bursa, Haziran 2011, s. 483.

²⁶ Gözler, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, s. 118.

yönelik bir ödev olmaması sebebiyle “Siyasi Haklar ve Ödevler” bölümünde yer almaması görüşüne katılmakla birlikte, ÇAĞAN’ın da belirttiği gibi “Mali Hükümler” başlıklı bölüme koyulması gerektiği düşünülmektedir. Kaldı ki Danışma Meclisi de ilk etapta söz konusu hükmü “Mali ve İktisadi Hükümler” arasında saymıştır.

Anayasa Mahkemesi, kararlarında temel hak ve hürriyetleri sınırladığı iddia edilen vergi kanunlarını Anayasa madde 13 kapsamında değerlendirmektedir. Örneğin, vergi borcu sebebiyle yurt dışına çıkış yasağına ilişkin hükmü, vergi ödevinin yerine getirilmesini amaçlayan ve anayasal dayanağa sahip meşru bir amacının olduğunu belirtmesine rağmen, Anayasa madde 13’e uygun olup olmadığını değerlendirmiştir.²⁷

²⁷ AYM, E.2007/4, K.2007/81, 18.10.2007: “İtiraz konusu kuralda, kişilerin vergi borcu nedeniyle yurt dışına çıkışları yasaklanmaktadır. Yasaklama, seyahat özgürlüğünün güvence alanının yasa koyucu tarafından daraltılması niteliğinde olduğundan, 13. madde anlamında bir sınırlandırma niteliğindedir. Vergi borcu, Anayasa’nın 73. maddesine göre vatandaşlık ödevidir. Anayasa ve yasalarla, kamu giderlerinin karşılanabilmesi için herkese ödev olarak öngörülen vergi ödeme yükümlülüğünün, zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi durumunda, yasalarla idareye yüklenen kamu hizmetlerinin, buna bağlı olarak kamu düzeninin ve başkalarının hak ve özgürlüklerini korumanın aksatılmadan sürdürülmesi mümkün olacaktır. Bu anayasal yükümlülük, aynı zamanda seyahat özgürlüğünü düzenleyen 23. maddede sınırlama nedeni olarak öngörülmüştür. Getirilen yasaklama, yurtdışına çıkmak isteyen kişilerin vergi borçlarını ödemeye zorlayıcı niteliktedir. Bu nedenle itiraz konusu kural ile gerçekleştirilen sınırlamanın, kaynağını Anayasada bulan meşru bir amaca yönelik olduğu görülmektedir. Ancak, “vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere” yurt dışına çıkış yasağı uygulanabileceğine ilişkin kuralla getirilen sınırlamanın, demokratik toplum düzeni için gerekli nitelikte, başka bir ifadeyle güdülen kamu yararı amacını

Yine daha eski bir kararında 3505 sayılı Kanun madde 18 ile getirilen hayat standardı esasını, çalışma hakkına müdahale olarak nitelmiş, Anayasa madde 13 kapsamında ele almıştır.²⁸ Ancak defter ve belge ibraz edilmemesi durumunda hapis cezası verilmesinin Anayasa madde 38/5 hükmüne aykırı olup olmadığı ile ilgili olarak, anayasal vergi ödevi kapsamında, defter ve belge ibrazının yasa ile verilen bir ödev olduğunu belirtmiş ve Anayasa madde 38/5'teki susma hakkı kapsamında görmemiştir.²⁹

gerçekleştirmekle birlikte, temel haklara en az müdahaleye olanak veren ölçülü bir sınırlama niteliğinde olup olmadığının incelenmesi gerekir.”

²⁸ AYM, E.1989/6, K.1989/42, 07.11.1989: “Ağır vergi koşulları, kişileri, temel hak ve özgürlüklerden birini oluşturan çalışma hakkından yoksun kılacak bu tür bir yasal düzenleme, hukuk devleti ilkesine ters düşer ve Anayasa'nın 13. maddesinde öngörülen demokratik toplum düzeninin gerekleriyle de bağdaşmaz Bu nedenlerle 18. madde olarak incelenen yeni düzenleme, Anayasa'nın 2., 13. ve 49. maddelerine aykırı bulunmuştur.”

²⁹ AYM, E.2004/31, K.2007/11, 31.01.2007: “Kamu hizmetlerinin finansmanına, vergiler aracılığıyla katılmak bireylere yüklenen Anayasal bir ödevdir. Yasalar ile yükümlülerin ve onlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili kayıtlarının denetlenmesi amacıyla kimi defter, kayıt ve belgeleri tutmak, saklamak ve istenildiğinde yetkililere ibraz etmek zorunluluğuna uyulmamasının suç olarak kabul edilmesi ile suçla itham edilme birbirinden farklı durumlardır. 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

Yüksek Mahkeme, ödevin kanunla düzenlendiğini belirtmesine rağmen Anayasa madde 13 kapsamında konuyu ele almamış, anayasal vergi ödevine vurgu yapmak suretiyle, ödevi, hakkın sınırı olarak ele almıştır. Her ne kadar bu kararı Anayasa madde 38/5 kapsamında vermiş olsa da, başka temel hak ve hürriyetler bakımından da benzer kararlar vermesi durumunda, vergi ödevini temel hak ve hürriyetler bakımından içkin sınır haline getirmiş olacaktır. İşte bu sebeple vergilendirmenin ödev şeklinde Anayasa'nın "Siyasi Haklar ve Ödevler" bölümünde düzenlenmesi eleştirilmektedir.

Bir hukuk devletinde olması gereken, vergilendirme yetkisi karşısında vergi yükümlüsünün anayasadaki temel hak ve hürriyetlerin korunması altında olmasıdır. Temel hak ve hürriyetleri sınırlayan yasal düzenlemeler sadece devlete ait bir yetkiyi artıran düzenlemeler değildir. 1982 Anayasası madde 13, kanun hükmünün yetki veya ödev olup olmaması ile ilgilenmemektedir. Şayet ödev niteliğindeki düzenlemeler konusunda Anayasa madde 13'e uyulmadığı ve madde 13'e göre yasal düzenlemeler

beşinci fıkrasında öngörülen, kendisini suçlama ve bu yolda delil göstermeye zorlanma olarak nitelendirilemez." Ancak karşı oy yazısında konunun temel hak ve hürriyetleri sınırlayan boyutu değerlendirilmiştir: "*Anayasa'nın 38. maddesinde yer alan esaslar ve bunların güvence altına aldığı haklar, Anayasa'nın 12. maddesi uyarınca herkesin kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel haklardan olup; yine Anayasanın 13. maddesine göre bunlar "... yalnızca Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ... sınırlanabilir.*

Suç ve cezalara ilişkin esaslar başlıklı 38. madde, tüm vatandaşlar, hatta yabancılar için geçerli on bir fıkradan oluşmaktadır. Hiç kimsenin kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamayacağına ilişkin beşinci fıkroda herhangi bir sınırlama sebebi belirtilmemektedir."

denetlenmediği takdirde, tüm yasal düzenlemelerin ödev şeklinde yapılması ihtimalinde, temel hak ve hürriyetlere hiçbir sınır olmaksızın müdahale edilebilmesinin yolu açılacaktır.

Anayasal ödev, temel hak ve hürriyetler açısından bir sınır kabul edilecekse, buna ilişkin hükümlerin, Anayasa madde 34 uyarınca toplantı ve gösteri yürüyüşünün silahsız ve saldırısız olması gerektiği³⁰ gibi tartışmaya mahal bırakmayacak türden olması gerekmektedir. Vergi ödevi ile ilgili olarak bu şekilde yoruma, Anayasa madde 12/2'nin ve madde 73'ün dayanak alınması mümkün değildir. Aksi bir yorum Anayasa madde 2 uyarınca insan haklarına saygılı devlet olma özelliğine, madde 5 uyarınca temel hak ve hürriyetleri sınırlayan engelleri kaldırmak olarak belirlenen devletin temel amaç ve görevlerine aykırı olacaktır. Kaldı ki Anayasa hükümlerinin temel hak ve hürriyetleri yok edecek veya Anayasa'da belirtilenden daha geniş bir şekilde sınırlayacak şekilde yorumlanması Anayasa madde 14/2 uyarınca da yasaklanmıştır.

B. Özel Hayatın Gizliliği ve Vergi Yükümlüsü Açısından Anlamı

Vergilendirme aracılığı ile devlet, birçok temel hak ve hürriyeti sınırlandırabilmektedir.³¹ Özel hayatın gizliliği de bu kapsamda hassas temel hak ve hürriyetlerden biridir.³² Vergilerin etkin bir şekilde toplanması, vergi idaresini yükümlüler hakkında doğru bilgileri elde etmeye yönelmektedir.³³ Bu amaçla da

³⁰ Özbudun, age., s. 112; Gözler, **Türk Anayasa Hukuku**, s. 221.

³¹ Öncel – Kumrulu – Çağan, age., s. 46; Çağan, age., s. 165.

³² Öncel – Kumrulu – Çağan, age., s. 46 ; Çağan, age., s. 167; Yaltı, Billur, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, Eylül 2006, s. 1.

³³ Öner, Cihat, **Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010, s. 23.

yükümlülerin işyerine, evine girebilmekte, defter ve vesikaları tetkik etmekte, bunlara el koymakta, ticari hayatı başta olmak üzere aile ve sosyal hayatına ait bilgileri ele geçirmekte ve kullanmaktadır.

İşyeri, defter, belge, evrak, bilgi, eşya vergi yükümlüsü açısından herkesin bilgisine açmak istemeyebileceği hususlardır. Ancak bunların 1982 Anayasası uyarınca özel hayat kapsamında olup olmadığının ve devletin vergilendirme yetkisi adı altında bu alana müdahalesinin özel hayatın gizliliğine müdahale olup olmadığının tespiti için, öncelikle özel hayatın gizliliğinin kapsamına daha yakından bakmak gerekmektedir.

1. Genel Olarak

Özel hayatın dilediği şekilde düzenlenmesi ve bu alanın korunması, insanın maddi ve manevi varlığının korunması için bir zorunluluktur.³⁴ Sürekli gözlem altında tutulma, izlenme, sırlarının ortaya çıkabilmesi konusundaki endişe, insanın kişiliği üzerinde olumsuz sonuçlara yol açabilir.³⁵ Öyle ki, fiziksel zarardan daha ağır bir acı

³⁴ Araslı, Oya, **Özel Yaşamın Gizliliği Hakkı ve T.C. Anayasasında Düzenlenişi**, Yayınlanmamış Doçentlik Tezi, Ankara 1979, s. 1; Özbudun, Ergun, “Anayasa Hukuku Bakımından Özel Haberleşmenin Gizliliği”, **Ellinci yıl Armağanı 1925-1975**, C. 1, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 406, Ankara, s. 268, 269.

³⁵ Özbudun, agm., s. 268.

verebilmektedir.³⁶ İşte özel hayatın gizliliği, kişiliğin serbest bir ortamda gelişebilmesi için, kişinin kendisi veya yakınları ile yalnız kalabileceği bir alan sağlamaktadır.³⁷

Özel hayat, hukuk kuralları ile öteden beri korunmaktadır. MS 200'lü yıllarda, Yahudilere ait hukuk kurallarının derlendiği Mishnah Kanunlarında, kişinin komşusunun penceresinin karşısına hangi yükseklikte duvar örebileceğine ilişkin kurallar söz konusudur.³⁸ Özel hayatın bir temel hak ve hürriyet olarak korunması fikri ise 19. Yüzyılda ABD'de ortaya atılmıştır.³⁹ Söz konusu hakkın kapsamı ve mahiyeti ile ilgili ayrıntılı değerlendirmelere geçmeden önce, bazı temel kavramlara biraz daha yakından bakmak gerekmektedir.

2. Konu ile İlgili Belli Başlı Kavramlar

Konuyla ilgili ilk olarak üzerinde durulması gereken kavram özel hayat olup, söz konusu kavramın tanımlanması hususundaki güçlüğü işaret edilmektedir.⁴⁰ Özel hayatın

³⁶ Warren, Samuel – Brandeis, Louis, “The Right to Privacy”, **Harvard Law Review**, Volume IV, 1890, http://groups.csail.mit.edu/mac/classes/6.805/articles/privacy/Privacy_brand_warr2.html, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

³⁷ Özbudun, agm., s. 265.

³⁸ Hofstadter, Samuel – Horowitz, George, **The Right of Privacy**, Central Book Company, New York, 1964, s. 1, 9.

³⁹ Hofstadter – Horowitz, age., s. 1.

⁴⁰ Üzeltürk, Sultan, **1982 Anayasası ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'ne Göre Özel Hayatın Gizliliği Hakkı**, Beta Basım A.Ş., İstanbul, Mayıs 2004, s. 3; Niemetz v. Germany, App. No:13710/88, 16.12.1992, par. 29; AYM, E.2014/176, K.2015/53, 27.05.2015.

kapsamı kişiye, topluma ve zamana göre de değişebilmektedir.⁴¹ Bununla birlikte doktrinde özel hayatı açıklamaya çalışan görüşlerden en önemlisi, kişinin hayat alanları çeşitli ayrımlara tabi tutulmak suretiyle tespit etmeye çalışan görüştür. Buna göre kişinin hayat sahası⁴² üç alana ayrılmak suretiyle incelenmektedir.⁴³

⁴¹ Araslı, age., s. 10.

⁴² KILIÇOĞLU, kişinin hayat alanını değil, özel hayatını üçe ayırmaktadır. Kılıçoğlu, Ahmet, **Şeref, Haysiyet ve Özel Yaşama Basın Yoluyla Saldırlardan Hukuksal Sorumluluk**, 3. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008, s. 114. ŞEN, KILIÇOĞLU'nun bu tasnifine katılmamaktadır. Yazara göre, kamusal hayat, kapsam olarak genişliği sebebiyle özel hayata dahil edilmesinin imkanı bulunmamaktadır. Kamusal alanın herkese açık olması sebebiyle sadece özel hayatın gizliliği ve korunması hakkını benimsemekle birlikte, kamusal alanın da özel hayat içinde incelenmesini eleştirmektedir. Şen, Ersan, **Devlet ve Kitle İletişim Araçları Karşısında Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1996, s. 214. AİHM'e göre ise özel yaşam kavramını kişinin kendi seçtiği kişisel hayatı olan iç çevresi ile sınırlamak ve bu çerçeveden dış dünyayı tamamen hariç tutmak özel yaşam alanının muhtevası değildir. Özel yaşama saygı, ayrıca belli ölçülerde başka insanlarla ilişkiler kurma ve geliştirmeyi de içerir." Niemetz v. Germany, App. No: 13710/88, 16.12.1992, par. 29.

⁴³ Kılıçoğlu, age., s. 114; Tandoğan, Haluk; Şahsiyetin Akit Dışı İhlallere Karşı Korunmasının İşleyiş Tarzı ve Basın Yoluyla İhlallere Karşı Özel Hayatın Korunması, **AÜHFD**, C. 20, S. 1, 1963, s. 26; İmre, Zahit; Şahsiyet Haklarından Şahsın Özel Hayatının ve Gizliliklerinin Korunmasına İlişkin Meseleler, **İÜHFM**, C. XXXIX, S. 1-4, s. 148; Özsunay, Ergun, **Gerçek Kişilerin Hukuki Durumu**, 2. Bası, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 1952, İstanbul, 1974, s. 91; Danışman, Ahmet, **Ceza Hukuku**

Söz konusu tasnife göre, ortak yaşam alanı, umumi hayat, kamusal hayat veya genel yaşam alanı olarak adlandırılan ilk alan, kişinin herkese açık hayatını ifade etmektedir.⁴⁴ Söz konusu alana örnek olarak kişinin konferansa katılması, tiyatroya gitmesi gösterilmektedir.⁴⁵ Dar anlamda özel yaşam alanı, özel saha veya özel hayat olarak da adlandırılan ikinci alan, kişinin belli yakınları ile paylaştığı hayat alanıdır.⁴⁶ Buna örnek olarak birlikte oturduğu veya çalıştığı kişilerle paylaşılan hususlar örnek olarak gösterilmektedir.⁴⁷ Sır alanı, gizli saha veya mahremiyet olarak adlandırılan üçüncü alan ise, kişinin sadece kendisinin bildiği ve herkesten gizlediği hususlardan oluşan hayat alanıdır.⁴⁸ Kişinin güvendiği birkaç kişiye bu hayat alanına dair hususları açıklaması durumunda da yine söz konusu hayat alanının kapsamında kalacaktır.⁴⁹

Doktrinde, ortak yaşam alanının hukuken koruma altında olmadığı,⁵⁰ kişinin sır alanı ile dar anlamda özel hayatının özel hayatın gizliliği kavramına dâhil olduğu

Açısından Özel Hayatın Korunması, Selçuk Üniversitesi Yayınları, No: 99, Konya, 1991, s. 8; Araslı, age., s. 4.

⁴⁴ Danışman, age., s. 8; Kılıçoğlu, age., s. 115; İmre, agm., s. 149; Tandoğan, agm, s. 26; Özsunay, age., s. 91; Araslı, age., s. 4.

⁴⁵ Tandoğan, agm., s. 26; Özsunay, age., s. 91.

⁴⁶ Özsunay, age., s. 91; Tandoğan, agm., s. 26; İmre, agm., s. 149; Araslı, age., s. 4; Danışman, age., s. 8.

⁴⁷ Kılıçoğlu, age., s. 116; Özsunay, age., s. 91; Tandoğan, agm., s. 26.

⁴⁸ Kılıçoğlu, age., s. 117; İmre, agm., s. 149; Tandoğan, agm., s. 26; Özsunay, age., s. 91; Üzeltürk, age., s. 2.

⁴⁹ Kılıçoğlu, age., s. 123; İmre, agm., s. 149; Tandoğan, agm., s. 26; Danışman, age., s. 8.

⁵⁰ Şen, age., s. 213; İmre, agm., s. 149.

belirtilmektedir.⁵¹ Hatta bu sebeple kişinin hayat alanlarını herkese açık olan genel yaşantı ve herkesin önünde geçmeyen özel yaşantı olmak suretiyle ikiye ayırarak inceleyen görüşler de söz konusudur.⁵² Nitekim AİHM özel yaşama saygı hakkının iç çember ile sınırlanması gerektiğini belirttiği gibi⁵³, Anayasa Mahkemesi de mahremiyetin, özel hayatın kapsamı içinde olduğunu belirtmiştir.⁵⁴ Bununla birlikte kişinin hayat alanları kamusal hayat, meslek hayatı, aile hayatı ve özel hayat olarak dört başlık altında da inceleyen görüş de söz konusudur.⁵⁵ Buna göre, kamusal hayat kapsamında olmayan meslek hayatı, işletmenin finansman kaynakları, müşterileri, özel işletme organizasyonları, iş ile ilgili teknik sırlar, iş sahibinin şahsi defterleri gibi sadece yakınları tarafından bilinen ve bu hususların başkaları tarafından bilinmemesi istenen yaşam çevresidir.⁵⁶ Aynı görüş, aile hayatını ise özel hayat kavramından ayrı olarak değerlendirmektedir. Aile hayatının, aile olarak beraber yaşadığı bireylerle gerçekleşen ve aile topluluğunun süje olarak yer aldığı faaliyetlerden oluştuğunu belirtmektedir.⁵⁷

⁵¹ Donay, Süheyl, **Meslek Sırrının Açıklanması Suçu**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1978, s. 22; Özsunay, age., s. 93; Tosun, Öztekin, “*Özel Hayatın Gizliliğini İhlâl Suçları*”, **Değişen Toplum ve Ceza Hukuku Karşısında Türk Ceza Kanununun 50 Yılı ve Geleceği Sempozyumu**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul 1977, s. 375 – 376; Araslı, age., s. 4; Şen, age., s. 229; İmre, agm., s. 153.

⁵² Tosun, agm., s. 375 – 376; Araslı, age., s. 4.

⁵³ Niemetz v. Germany, App. No:13710/88, 16.12.1992, par. 29; AYM, E.2014/176, K.2015/53, 27.05.2015.

⁵⁴ AYM, Bir. Baş. No:2013/9660, 21.01.2015, par. 33.

⁵⁵ Şen, age., s. 213-231.

⁵⁶ Şen, age., s. 216, 221.

⁵⁷ Şen, age., s. 224, 225.

3. Özel Hayatın Gizliliğinin Hukuki Mahiyeti

Özel hayatın hak olarak korunması gerektiği yönündeki ilk görüş, ABD’de WARREN ve BRANDEIS tarafından ortak kaleme alınan bir makalede ileri sürülmüştür.⁵⁸ Yazarlar hakkı “the right to privacy” olarak adlandırmış ve Yargıç Cooley’e atfen, yalnız bırakılma hakkı olarak değerlendirmişlerdir.⁵⁹ Basın yoluyla yapılan saldırılar kapsamında, hakkın kişi dokunulmazlığını korumaya yönelik olduğunu belirtmişlerdir.⁶⁰ “Privacy” kelimesi Türkçede mahremiyet, gizlilik olarak ifade edilse de, söz konusu hak Türk Hukuku açısından özel hayatın gizliliği şeklinde çevrilmektedir.⁶¹

WARREN ve BRANDEIS’in makalesinden sonra söz konusu hakkın varlığı doktrin ve yargı tarafından kabul edilmiş, beraberinde hararetli tartışmalara konu olmuştur. PROSSER, özel hayatın gizliliğine müdahale edilmesi durumunda ortaya çıkan haksız fiilleri dörde ayırmıştır. Bunlar, kişinin sükûnetinin, yalnızlığının, gizlerinin ve özel yaşamının ihlali; kişinin özel hayatına ilişkin utanç verici hususların açıklanması; kişinin topluma yanlış tanıtılması ve kişinin adının veya resminin çıkar amaçlı kullanılmasıdır. Bu haksız fiillere karşı korunması amaçlananlar ise, sırasıyla kişinin manevi bütünlüğü, kişinin şeref ve onuru, kişinin şöhreti ve adı ile kişinin adı ve resminden kaynaklanan maddi çıkarı olarak ifade edilmiştir.⁶² BLOUSTEIN bu görüşe katılmamış, özel hayatın gizliliğinin dört ayrı çıkardan ziyade, sadece insan onurunu ve

⁵⁸ Warren, – Brandeis, agm.

⁵⁹ Warren, – Brandeis, agm,

⁶⁰ Warren, – Brandeis, agm.

⁶¹ Özbudun, agm., s. 6.

⁶² Prosser, William L., “Privacy”, **California Law Review**, Vol: 48, No: 3, August 1960, s. 384, 386-389-407; Araslı, age., s. 46.

kişiliğini koruduğunu, WARREN ve BRANDEIS'in ifadesiyle kişi dokunulmazlığını koruduğunu belirtmiştir.⁶³

Özel hayatın gizliliğinin insan onurunu koruduğu görüşü, Türk Hukukunda da destek bulmaktadır.⁶⁴ Bununla birlikte söz konusu görüşlerin birbirinden farklı olmadığı ve özel hayatın gizliliğinin koruduğu değer, insanın insan olmasından doğan yüksek değeri olduğu da belirtilmektedir.⁶⁵ Özel hayatın gizliliğinin koruduğu değer, kişilik hakkı olduğu yönündeki görüşlerde ise, ağırlıklı olarak özel hukuk etkisi söz konusudur. GAREIS'e göre, özel yaşamın istenilen şekilde düzenlenebilmesi, ad ve şeref üzerindeki haklar, kişinin manevi varlığını koruyan haklardandır.⁶⁶ Türk Hukukunda da özel hukuk perspektifinden özel hayat kişilik hakkının bir parçası sayılmaktadır.⁶⁷

ABD Hukukunda özel hayatın gizliliği, kişisel özerkliği de içine almakta⁶⁸ ve korumaktadır.⁶⁹ Kişisel özerklik kavramının özünü seçim yapabilme ve karar verebilme

⁶³ Bloustein, Edward, J., "Privacy as an Aspect of Human Dignity", **New York University Law Review**, 1964, s. 991.

⁶⁴ Üzeltürk, age., s. 10.

⁶⁵ Araslı, age., s. 48.

⁶⁶ Gareis, "Das Juristische Wesen der Autorrechte, sowie des Firmen und Markenschutzes", **Busch's Archiv**, XXXV, 1877, s. 185; Aktaran: Araslı, age., s. 63.

⁶⁷ Şen, age., s. 8.

⁶⁸ İnceoğlu, Sibel; "ABD Anayasa Hukukunda Mahremiyet Hakkı", **İnsan Hakları Yılığ**, C. 19-20, 1997, 1998, s. 175.

⁶⁹ Yazar, özel hayatın gizliliğinin dört fonksiyonu gerçekleştirdiğini, kişisel özerklik dışında; duygusal rahatlama, kendini değerlendirme ile sınırlı ve korunan iletişimi sağladığı savunmaktadır. Westin, F. Alan, **Privacy and Freedom**, Atheneum, New York, 1970, s. 33.

hakkı oluşturmaktadır.⁷⁰ Kişisel özerklik aleyhine en büyük tehdit, kişiyi koruyan sınırların ihlal edilmesi ve sınırlarının öğrenilmesidir. Bu durumda kişi toplum karşısında kendisini çıplak hissetmekte, iradesi sınırlarını öğrenen kişinin kontrolüne geçmektedir. Bu sebeple, özel hayatın gizliliğinin koruduğu özerklik kavramı, kişiliğin gelişiminin ve kişinin hür iradesi ile yapacağı seçimler için hayattır.⁷¹

Türk Hukukunda ise konu ile ilgili tanımlara bakıldığında, ARASLI özel hayatın gizliliği hakkını, “özel yaşamı düzenlemek, bu yaşamı kimlerin, ne zaman, nasıl ve ne ölçüde algılayabileceğine ve bu yaşama müdahale edebileceğine karar vermek ve başkalarının da bu karara saygı göstermesini istemek konusunda kişiye, hukuk kurallarınca tanınmış bir yetki”⁷² olarak tanımlamaktadır. DONAY, kavramı özel hayata saygı gösterilmesi hakkı olarak adlandırmakta ve “kişi için en ufak bir dış müdahale olmaksızın kendi öz varlığını serbestçe sürdürebilmesi hakkı”⁷³ olarak tanımlamaktadır. ŞEN, “bireyin kişiliğini geliştirmek ve manevi değerlerine güvence sağlamak için başkaları tarafından bilinmesini istemediği hususların oluşturduğu ve korunması hukuken gerekli görülen hayat üzerindeki hakkı”⁷⁴ olarak tanımlamaktadır.

⁷⁰ Rubinfeld, Jed, “The Right of Privacy”, **Harvard Law Review**, V. 102, N. 4, February 1989, s. 750, 751.

⁷¹ Westin, age., s. 33, 34.

⁷² Araslı, age., s. 44’ten aynen aktarılmıştır.

⁷³ Donay, Süheyl; “Özel Hayata Saygı Gösterilmesi Hakkı Üzerine Kuzey Ülkeleri Hukukçularının Kongresi”, **İÜHFİM**, C. 39, S. 1-4, 1974, s. 441’den aynen aktarılmıştır.

⁷⁴ Şen, age., s. 8’den aynen aktarılmıştır.

Doktrindeki tanımlarda ve 1982 Anayasası'nda "Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması" başlığı altındaki hükümlerde gizlilik vurgusu dikkati çekmektedir.⁷⁵ Bununla birlikte, özel hayatın gizliliğini sadece gizlilik kavramı ile açıklayabilmek mümkün değildir. Söz konusu hak, kişinin kendi özel hayatını serbestçe düzenleyebilmesini de içermektedir.⁷⁶ Doktrinde bu, bağımsızlık kavramı ile ifade edilmekte⁷⁷ ve özel hayatın

⁷⁵ Kaboğlu, İbrahim, Ö, **Özgürlükler Hukuku**, 6. Baskı, İmge Kitabevi, Ankara, Kasım 2002, s. 291; İnceoğlu, agm., s. 174; Solak Akman, İnci, **Vergi Mahremiyetini İhlal**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Ankara, 2012, s. 9.

⁷⁶ 1982 Anayasası madde 20'ye ilişkin olarak Danışma Meclisinin Gereğesinde de aynı husus vurgulanmıştır: "...özel hayatın korunması her şeyden önce bu hayatın gizliliğinin korunması, başkalarının gözleri önüne serilememesi demektir. ... Özel hayatın korunmasının diğer bir yönü de resmî makamların özel hayata müdahale edememesi; yani kişinin ferdî ve aile hayatını kendi anladığı gibi düzenleyip yaşayabilmesidir. Maddenin birinci fıkrasında "Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini istemek hakkına sahiptir" demek suretiyle bu hususta sağlanmıştır. "

Anayasa Mahkemesi de özel hayatın gizliliğini bu şekilde yorumlamaktadır. AYM, 2014/36E, 2015/51K, 27.05.2015; AYM, E.2014/176, K.2015/53, 27.05.2015.

⁷⁷ Kaboğlu, **Özgürlükler Hukuku**, s. 291; Zafer, Hamide, **Özel Hayatın ve Hayatın Gizli Alanının Ceza Hukukuyla Korunması** (TCK m. 132 – 134), Beta Basım, İstanbul 2010, s. 9; İnceoğlu, agm., s. 175; Solak Akman, age., s. 9.

temel ögesi sayılmaktadır.⁷⁸ Söz konusu kavram ise ABD Hukukundaki kişisel özerkliğe karşılık gelmektedir.⁷⁹

4. Anayasa Uyarınca Özel Hayatın Gizliliği

Özel hayatın gizliliğine anayasalarda temel hak ve hürriyet olarak yer verilmesi, uluslararası düzenlemelerde insan hakkı olarak ele alınmasından sonra olmuştur.⁸⁰ Bu konuda ilk örnek Birleşmiş Milletler (BM) Genel Kurulu'nun 10.12.1948 tarihli kararıyla ilan edilen İHEB'dir. 06.04.1949 tarih ve 9119 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi ile Resmi Gazete'de yayınlanması kararlaştırılan söz konusu metnin 12. maddesinde özel hayatın gizliliği koruma altına alınmıştır.⁸¹ 04.10.1950 tarihinde Roma'da imzalanan İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşme (AİHS) 1953 yılında yürürlüğe girmiş ve 18.05.1954 tarihinde Türkiye tarafından onaylanmıştır. Sözleşmenin "Özel Hayatın ve Aile Hayatının Korunması" başlıklı 8. maddesinde özel hayatın gizliliği ayrı bir hükümle korunmaktadır.⁸² 16.12.1966 tarihinde kabul edilen

⁷⁸ Kaboğlu, İbrahim, **Özgürlükler Hukuku – İnsan Haklarının Hukuksal Yapısı**, 5. B., Alfa Yayınları, İstanbul 1999, s. 189.

⁷⁹ Zafer, age., s. 9.

⁸⁰ Diggelmann, Oliver – Cleis, Maria Nicole, "How the Right to Privacy Became a Human Right", **Human Rights Law Review**, Oxford, 2014, Vol. 14, Issue 3, s. 441.

⁸¹ İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi Madde 12: "*Kimsenin özel yaşamına, ailesine konutuna ya da haberleşmesine keyfi olarak karışılmaz, şeref ve adına saldırılamaz. Herkesin bu gibi karışma ve saldırılara karşı yasa tarafından korunmaya hakkı vardır.*"

⁸² Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Madde 8: "*Herkes özel hayatına, aile hayatına, konutuna ve haberleşmesine saygı gösterilmesi hakkına sahiptir.*

Medeni ve Siyasi Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşmenin 17. maddesinde özel hayatın gizliliğine açıkça yer verilmiştir.⁸³ 04.06.2003 tarihli ve 4868 sayılı Kanun ile onaylanması uygun bulunan Sözleşme'nin onaylanması 07.07.2003 tarihinde Bakanlar Kurulu'na kararlaştırılmıştır.

Ülkemizde de 1961 Anayasası ile birlikte özel hayatın gizliliği ilk kez ayrı bir hak olarak Anayasa'da yer almıştır. 1982 Anayasası'nda ise özel hayatın gizliliği, 1961 Anayasası'ndaki gibi 3 maddede düzenlenmiştir. "Kişinin Hakları ve Ödevleri" başlıklı ikinci kısmında, IV. numaralı "Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması" başlığı altında, "Özel Hayatın Gizliliği" başlıklı madde 20'de özel hayat, aile hayatı, kişisel verilerin korunması, "Konut Dokunulmazlığı" başlıklı madde 21'de konut ve "Haberleşme Hürriyeti" başlıklı madde 20'de haberleşme düzenlenmektedir. 1982 Anayasası'ndaki özel hayatın gizliliğinin ayrı maddeler şeklinde ele alınmasının aksine, uluslararası sözleşme ve beyannamelerde de ise özel hayatın gizliliği tek bir maddede ele alınmaktadır.

1982 Anayasası IV. "Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması" başlığı altındaki maddelere bakıldığında, haberleşme hürriyeti dışında hak veya hürriyet ifadesine yer

Bu hakkın kullanılmasına bir kamu otoritesinin müdahalesi, ancak ulusal güvenlik, kamu emniyeti, ülkenin ekonomik refahı, dirlik ve düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için, demokratik bir toplumda zorunlu olan ölçüde ve yasayla öngörülmüş olmak koşuluyla söz konusu olabilir."

⁸³ Medeni ve Siyasi Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşme Madde 17: "Hiç kimsenin özel hayatına, ailesine, evine ya da haberleşmesine keyfi ya da yasa dışı olarak müdahale edilemez; hiç kimsenin şeref ve itibarına yasal olmayan tecavüzlerde bulunulamaz. Herkesin, bu gibi müdahalelere ya da tecavüzlere karşı yasalarca korunma hakkı vardır."

verilmemiştir. 1982 Anayasası, hak ve hürriyet kavramlarının yerinde kullanılmaması sebebiyle eleştirilmektedir.⁸⁴ Bununla birlikte haberleşme için hürriyet teriminin yerinde kullanıldığı düşünülmektedir. Zira genel olarak özel hayat, hukuki mahiyeti itibarıyla kişiye kendine ait gizli ve bağımsız şekilde düzenleyebileceği bir alan bırakmaktadır.⁸⁵ Bu da hürriyet kavramına yaklaştırmaktadır. Nitekim hürriyet kavramı, “serbest hareket etme gücü, bağımsızlığın ifadesi” olarak tanımlanmakta,⁸⁶ hürriyetin gerçekleşmesi için devletin veya bireylerin bir şey yapmasına gerek bulunmamaktadır.⁸⁷ Özel hayat da tıpkı hürriyet kavramı ile ilgili tanım ve açıklamalara benzer biçimde, kendiliğinden sahip olunmaktadır. Devlet veya kişilerin bunu sağlamasına gerek bulunmamakta olup aksine müdahale etmemeleri gerekmektedir.

Doktrinde, 1982 Anayasası’ndakilere oldukça benzeyen 1961 Anayasası’ndaki düzenlemeler⁸⁸, başlık ve içeriği itibarıyla eleştirilmektedir. ÖZBUDUN’a göre, 1961

⁸⁴ Gözler, **Türk Anayasa Hukuku**, s. 205, 206.

⁸⁵ AYM, Bir. Baş. No: 2013/9660, 21.01.2015, par. 33; AYM, Bir. Baş. No: 2014/20364, 05.10.2017; par. 43: “*Bu yönüyle özel hayat, öncelikle bireylerin kendi bireyselliklerini geliştirebilecekleri ve diğer kişilerle en mahrem ilişkilere girebilecekleri kavramsal ve fiziksel bir alana işaret etmektedir. Bu mahremiyet alanı, Devletin müdahale edemeyeceği veya meşru amaçlarla asgari düzeyde müdahale edebileceği özel bir alanı kapsamaktadır. Bireyin mahremiyet hakkının mekânı, kural olarak özel alandır.*”

⁸⁶ Tunaya, Tarık Z, **Siyasal Kurumlar ve Anayasa Hukuku**, 4. Bası, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1980, s. 187’den aynen aktarılmıştır.

⁸⁷ Gözler, **Türk Anayasa Hukuku**, s. 204, 205.

⁸⁸ 1961 Anayasası’nda ise, II. numaralı “Özel Hayatın Korunması” başlığı altında “Özel Hayatın Gizliliği” başlıklı 15. Maddede ilk fıkrada özel hayatın gizliliği, ikinci fıkrada kişinin üstünün özel kâğıtları ve eşyasının hangi koşullarda aranabileceği, “Konut

Anayasası madde 15, 16 ve 17'nin koruduğu değer aynı olup özel hayatın gizliliğidir. Yazara göre 1961 Anayasası'nın II numaralı başlığın adı "Özel Hayatın Gizliliği", 15. maddenin başlığı ise "Arama ve El Koyma" olması gerekmektedir.⁸⁹ ARASLI da ÖZBUDUN'un görüşüne benzer bir şekilde, özel hayata ilişkin olan kişinin üstü, özel kâğıtlar ve eşya dokunulmazlığının, ayrı bir madde halinde düzenlenmesi gerektiğini savunmakta, özel hayatın gizliliği başlığı altında özel hayatın gizliliği ile kişinin üstü, özel kâğıtları ve eşyasının aynı maddede düzenlenmesini anlamsız bulmaktadır.⁹⁰ Mevcut düzenlemelerin dört madde olarak ele alınabileceğini belirten yazar, ilk maddede özel hayatın gizliliğine ilişkin ilkenin belirtilmesini⁹¹, diğer maddelerde de sırayla kişinin üstünün, özel kâğıtları ve eşyasının, konut dokunulmazlığının ve haberleşme hürriyetinin düzenlenebileceğini vurgulamaktadır.⁹²

1961 Anayasası'ndaki özel hayatın gizliliğine ilişkin eleştirilen hükümler benzer bir biçimde 1982 Anayasası'nda da yer almaktadır.⁹³ 1961 Anayasası ile ilgili yapılan

Dokunulmazlığı" başlıklı 16. Maddede konut ve "Haberleşme Hürriyeti başlıklı 17. Madde altında ise haberleşme düzenlenmiştir.

⁸⁹ Özbudun, agm., s. 285.

⁹⁰ Araslı, age., s. 108.

⁹¹ ARASLI, 1961 Anayasası madde 16/1 hükmünün ayrı bir madde olarak yer alması gerektiğini düşünmektedir. Araslı, age., s. 107. ÖZBUDUN da söz konusu fıkranın konut dokunulmazlığı ve haberleşme hürriyeti bakımından da geçerli olabilecek genel bir hüküm olduğunu düşünmektedir. Özbudun, agm., s. 286.

⁹² Araslı, age., s. 107, 108.

⁹³ 2011-2013 TBMM Anayasa Uzlaşma Komisyonu nezdinde yürütülen yeni anayasa çalışmaları neticesinde üzerinde uzlaşılan maddeler içinde özel hayatın gizliliğine ilişkin hükümler de vardır. "Özel Hayatın ve Aile Hayatının Gizliliği" başlıklı Madde 10'da

eleştiriler bu sebeple 1982 Anayasası bakımından da devam etmekte, özel hayatın gizliliğini tek madde olarak ele aldıktan sonra, kişinin üstü, özel kâğıtlar ve eşyanın da, özel hayatın diğer unsurları konumundaki konut ve haberleşme gibi ayrı düzenlenmesi gerektiği vurgulanmaktadır.⁹⁴ Bunun dışında, 1982 Anayasası'nda üst başlık olarak “Özel Hayatın Gizliliği” seçilmesine rağmen madde 20’de yine aynı başlığın kullanılması eleştirmektedir.⁹⁵ Söz konusu başlık seçimi, madde 20’ye, konut dokunulmazlığı ve haberleşme hürriyetinin düzenlendiği madde 21 ve 22’ye nazaran genel hüküm izlenimi vermektedir. Ancak 1961 Anayasası madde 15/1den farklı olarak madde 20/1’de sadece özel hayatın gizliliğine yer verilmemiş, aile hayatının gizliliği de eklenmiştir. Bunun dışında, Anayasa madde 20/1’in ilk cümlesinde herkesin özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahip olduğu belirtildikten sonra devamında özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamayacağı vurgulanmıştır. Doktrinde bu düzenleme, saygı hakkı ve gizlilik hakkı şeklinde iki ayrı hak şeklinde bir

kişinin özel hayatı ve aile hayatı birlikte ele alınmış, 3. fıkrada da kişinin üstünün, özel kâğıtlarının evrakının aranması ve el koyulmasına ilişkin şartlar yer almıştır. Madde 12’de konut dokunulmazlığı, madde 13’te ise haberleşme hürriyeti düzenlenmiştir. 1982 Anayasası’ndan farklı olarak kişisel verilerin korunması ayrı bir madde olarak “Kişisel Bilgi ve Verilerin Korunması” başlığı altında madde 11’de düzenlenmiş ve özel hayatın gizliliğine ilişkin hükümlerle ilgili olarak bir üst başlık yer almamaktadır. Maddelerde içerikleri itibarıyla 1982 Anayasası’ndan farklı hususlar yer almakla birlikte bunlar ilgili başlıklar altında değerlendirilecektir.

⁹⁴ Üzeltürk, age., s. 61.

⁹⁵ Kanadoğlu, Korkut; “Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Özel Yaşam”, **Özel Yaşamın Gizliliği Paneli, TBB Yayınları: 154**, Ankara, 18.10.2008, s. 58, 59.

değerlendirmeye yol açtığı için eleştirilmektedir.⁹⁶ Söz konusu hükme son olarak kişisel verilerin korunmasına ilişkin hükmün de eklenmesi ile madde 20 içeriği yönünden genel hükümden ziyade bir torba hüküm görünümünü almıştır.

Aile hayatının gizliliğinin de aynı mantıkla ayrı düzenlenmesi durumunda, Anayasa'da biri özel hayatın gizliliğine ilişkin genel ilkelerin belirlendiği madde dışında, özel hayatın gizliliği kapsamındaki dört ayrı madde ile birlikte konu ile alakalı toplam beş madde yer alacaktır. Hal böyle iken, konu ile ilgili madde sayısının azaltılması da düşünülebilir.⁹⁷ Zira aynı konuya ilişkin benzer maddelerin fazlalığı, hakkın daha fazla korunmasına yarar sağlamadığı takdirde sadece tekrardan ibaret olacaktır.

AİHS madde 8'de başlık seçiminde, içerikten farklı bir üst kavramın tercih edilmediği göze çarpmaktadır. Nitekim madde başlığı olan “Özel ve Aile Hayatına Saygı Hakkı”, madde 8/1'deki söz konusu hakkın alt unsurlarını oluşturan haklardan ikisi ile aynıdır.⁹⁸ Bununla birlikte söz konusu haklar, ayrı ayrı düzenlenmek yerine bir arada ele

⁹⁶ Arslan Öncü, Gülay; “Özel Yaşama ve Aile Yaşamına Saygı Hakkı“, **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2013, s. 314.

⁹⁷ Danışma Meclisinde yapılan görüşmeler esnasında da bu öneri dile getirilmiş ancak kabul edilememiştir. **Danışma Meclisi Tutanak Dergisi**, C. 8, Yasama Yılı 1, 131. Birleşim, 20.08.1982 Cuma, s. 252 vd.

⁹⁸ Doktrinde AİHS madde 8'in başlığını “Özel Hayatın ve Aile Hayatının Korunması” olarak ele alan ARSLAN ÖNCÜ, söz konusu başlık ile madde 8/1'deki özel yaşama saygı hakkı arasında fark olduğunu, söz konusu kavramın “Özel Hayatın ve Aile Hayatının Korunması”nın alt unsurlarından biri olduğunu belirtmiştir. Arslan Öncü, Gülay, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Özel Yaşamın Korunması Hakkı**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, Mart 2011, s. 6. Ancak, AİHS'ın İngilizce ve Fransızca metinlerine bakıldığında madde 8'in başlığının “Özel ve Aile Hayatına Saygı Hakkı”

alınmıştır. Nitekim doktrinde de söz konusu hakların bir bütün oluşturduğu ve bunlar arasında bir ayırım yapmanın zorluğuna işaret edilmektedir.⁹⁹ 1982 Anayasası bakımından üç madde tek bir madde şeklinde kaleme alınması durumunda “Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması” başlığı korunabilir. Nitekim doktrinde de özel hayatın gizliliği konu ile ilgili üst başlık olarak ele alınmaktadır.

5. 1982 Anayasası Bakımından Özel Hayatın Gizliliğine İlişkin Hükümlerin Kapsamı

Bu başlık altında, 1982 Anayasası’nda özel hayatın gizliliğine ilişkin hükümlerin kapsamı üzerinde durulacaktır. Ancak özel hayatın gizliliğinin kapsamı oldukça geniş olması ve tezin konusu sebepleriyle, özel hayatın gizliliği ağırlıklı olarak vergi yükümlüsü ve devletle birey arasındaki vergi ilişkisi çerçevesinde ele alınacaktır. Kaldı ki konu bütün yönleriyle ele alınsa bile bu sadece çalışmanın tamamlandığı tarih itibarıyla bir derlemeden öteye geçmeyecektir. Zira özel hayatın gizliliği sürekli gelişen ve kapsamı genişleyen bir kavramdır.

olduğu göze çarpmaktadır. AİHM’in internet sitesindeki metnin Türkçe çevirisinde de aynı başlık yer almaktadır. http://www.echr.coe.int/Documents/Convention_TUR.pdf, Erişim Tarihi: 20.11.2018. ARSLAN ÖNCÜ’nün görüşünde dikkate aldığı AİHS’in çevirisi ise Adalet Bakanlığı Eğitim Daire Başkanlığı’nın çevirisi olup söz konusu çevirideki madde 8’in başlığı, orijinal metinden farklı çevrilmiştir. <http://www.edb.adalet.gov.tr/mevzuat/Avrupa%20%C4%B0nsan%20Haklar%C4%B1%20S%C3%B6zle%C5%9Fmesi%20.pdf>, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

⁹⁹ Gözübüyük, Şeref – Gölcüklü, Feyyaz, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması**, 8. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2009, s. 331; Arslan Öncü, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Özel Yaşamın Korunması Hakkı**, s. 5, 6.

a. Özel Hayat

1982 Anayasası madde 20/1’de herkesin özel hayatına saygı gösterilmesi hakkına sahip olduğu ve gizliliğine dokunulamayacağı belirtilmiştir. Danışma Meclisi Anayasa madde 20’nin gerekçesinde özel hayatın, ferdi, özel hayat ile ayrı bir kavram ve bir bütün teşkil eden aile hayatından oluştuğu belirtilmiştir. Gerekçede kavramların kullanılması konusunda bir özensizlik göze çarpmaktadır. Özel hayat, aile hayatı ve özel hayattan oluşuyorsa, bu durumda özel hayatın aile hayatını kapsadığı ifade edilmelidir. Bu mantıkla aile hayatının belirtilmesi de gereksiz bir tekrar olarak düşünülebilir. Ancak Danışma Meclisinin, aynı zamanda madde başlığı olan özel hayatın gizliliği üst kavramının aile hayatı ve özel hayattan oluştuğunu kastetmiş olabileceği de ihtimal dâhilindedir. Ancak bu durumda da konut ve haberleşmenin neden ayrı tutulduğu sorusu cevapsız kalmaktadır.

Özel hayat kavramının kapsamı konusunda belirleyici bir rol oynayan AİHM’e göre özel hayat, bütün unsurları ile tanımlanamayacak kadar geniştir.¹⁰⁰ Anayasa Mahkemesi de kavramın tanımlanma ve sınırlarının çizilmesi konusundaki zorluğa AİHM kararlarına atfen katılmaktadır.¹⁰¹ AİHM özel yaşama saygı hakkına ilişkin değerlendirmesinde, özel yaşama saygı hakkının diğer insanlarla ilişki kurma ve geliştirme hakkını da belli bir dereceye kadar içerdiğini belirtmiştir.¹⁰² Mahkeme bu tespitini sonra da sürdürmüş ve iş ilişkilerinin de özel hayat kapsamında olabileceği

¹⁰⁰ Niemetz v. Germany, App. No: 13710/88, 16.12.1992, par. 29.

¹⁰¹ AYM, E.2014/36, K.2015/51, 27.05.2015; AYM, Bir. Baş. No: 2013/4825, 24.03.2016; AYM, Bir. Baş. No: 2013/7666, 10.12.2015.

¹⁰² Niemetz v. Germany, App. No: 13710/88, 16.12.1992, par. 29.

değerlendirmesinde bulunmuştur.¹⁰³ Başka bir kararında da özel hayatın, kişinin fiziksel ve psikolojik bütünlüğünü, kimlik hakkı, kişisel gelişim, diğer kişilerle ve dünya ile ilişki kurabilme hakkını kapsadığını belirtmiş, kamusal bağlamda da, başkaları ile etkileşimde olabileceği bir özel alan olduğunu belirtmiştir.¹⁰⁴

Özel hayat kapsamında ilk değerlendirilmesi gerekenler, Anayasa madde 20/2'deki kişinin üstü, özel kâğıtları ve eşyasıdır. Anayasa, özel hayatı yansıtıcı niteliğini dikkate alarak, özel hayata hukuka uygun müdahalenin; kişinin üstü, özel kâğıtları ve eşyasının aranması ve el koyulması ile mümkün olduğunu düzenlemiştir. AİHM de kişinin cebir altında üstünün, eşyalarının aranmasını özel hayata müdahale saymaktadır.¹⁰⁵

Söz konusu kavramları vergi yükümlüsü açısından düşünmek gerekirse, kişinin üstü ve eşyası kavramlarının, vergi yükümlüsünün özel hayatının bir parçası teşkil etmemesi açısından bir sebep yoktur. Nitekim VUK madde 142/1'de mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahısların üzerinin aranabilmesine ilişkin hüküm bulunmaktadır. Eşya kavramı ise "kişinin malik sıfatı ile veya herhangi bir nedenle zilyedi bulunduğu ve onun kişisel kullanımına tahsis edilmiş, elinin altında bulunan

¹⁰³ Niemetz v. Germany, App. No: 13710/88, 16.12.1992, par. 29. Anayasa Mahkemesi de söz konusu kavramı aynı şekilde değerlendirmektedir. AYM, Bir. Baş. No: 2013/7666, 10.12.2015.

¹⁰⁴ Gillan and Quinton v. United Kingdom, App. No: 4158/05, 12.12.2010, par. 61. Anayasa Mahkemesi yine bu konuda da benzer görüşte olup özel hayat kavramının; kişinin maddi ve manevi bütünlüğü, fiziksel ve sosyal kimliği, bireyin ismi, cinsel yönelimi, cinsel yaşamı gibi unsurları koruduğunu vurgulamaktadır. AYM, Bir. Baş. No: 2013/7666, 10.12.2015.

¹⁰⁵ Gillan and Quinton v. United Kingdom, App. No: 4158/05, 12.12.2010, par. 63.

eşya¹⁰⁶ olarak tanımlanmaktadır. VUK'ta eşya kavramı kullanılmamakla birlikte, arama ile ilgili olarak açıkça yazılı olmayan haller için VUK madde 147'nin yollama yaptığı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun (CMK) arama ile ilgili hükümlerinde eşyanın aranması ve el koyulmasına ilişkin hükümler söz konusudur. Yoklamaya ilişkin VUK madde 127/1-e'de düzenlenen mal ifadesinin de eşya olarak değerlendirilebilmesi mümkündür.

Özel kâğıt "kişinin elinde bulundurduğu, herkesin bilgisine açık olmayan, kendisince veya başkalarının yazılmış birtakım not, yazı, kart, günce gibi belgeler"¹⁰⁷ şeklinde tanımlanmaktadır. Söz konusu kavramla ilgili olarak Anayasa Mahkemesinin bir kararı söz konusu değildir. AİHS madde 8'de de özel kâğıtlar şeklinde bir ifade bulunmamakla birlikte, AİHM işyerinde veya evde arama yapılmasını ve dokümanlara el koyulmasını özel hayat ve konuta saygı kapsamında ele almaktadır.¹⁰⁸

Vergi denetimi genellikle defter ve vesikalar üzerinde yapılmaktadır. Bu kavramlar VUK madde 171 vd. maddelerde düzenlenmektedir. Yükümlüler kanun gereği söz konusu defter ve vesikaları belirtildiği şekliyle tutmak, saklamak ve gerektiğinde ibraz etmek zorundadır. Bu konuda yükümlüler arasında bir ayrım söz konusu olmayıp, kayıt altına alınması gereken hususlar da mali olaylarla sınırlıdır. Bu sebeple defter ve vesikaları, kişilerin başkalarının bilmesini istemeyebileceği bilgileri bağımsız olarak kaleme aldıkları günlükte veya mektupla bir tutmak ve 1982 Anayasası bakımından özel kâğıt kapsamında düşünmek pek mümkün gözükmemektedir. Ancak bu görüş, defter ve vesikaların tamamıyla özel hayatın gizliliği kapsamı dışında olması anlamına gelmemektedir. Nitekim ileride ayrıntılı görüleceği üzere, kişiler hakkındaki mali bilgiler

¹⁰⁶ Araslı, age., s. 55'ten aynen aktarılmıştır.

¹⁰⁷ Araslı, age., s. 54'ten aynen aktarılmıştır.

¹⁰⁸ Niemetz v. Germany, App. No: 13710/88, 16.12.1992, par. 29, 30; Funke v. France, App. No:10828/84, 25.02.1993, par. 48.

özel hayat kapsamında görülmektedir. Bunun dışında söz konusu bilgiler, şartları taşıyorsa kişisel veri olarak da değerlendirilebilir.

Vergi denetimine ilişkin hükümlerde özel kâğıt kavramı ile örtüşebilecek evraklar da kapsama alınabilmektedir. Örneğin VUK madde 144/2 uyarınca, inceleme sırasında vergi ile ilgisi olmayan şahsi ve özel mektup ve diğer evrak makbuz karşılığında sahiplerine geri verilecektir. Şahsi ve özel mektup, özel kâğıt kapsamındadır. Bunun dışında, VUK madde 127/1-c uyarınca yoklamada kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin içine kişinin mali bilgileri kaydettiği günlüğü de girebilir.

Üzerinde durulması gereken bir başka konu ise sır kavramıdır. Sır, “genel olarak, herkes tarafından bilinmeyen ve açıklanması sahibinin şeref ve menfaatine zarar verme tehlikesi gösteren hususlar”,¹⁰⁹ “gizli kalması sahibi veya sahiplerine menfaat sağlayan, bu nedenle sahibinin başkaları tarafından öğrenilmesini istemediği, tek bir kişi ya da belli bir topluluğa ait her türlü iş, işlem ya da olaya ilişkin bilgi”¹¹⁰ şeklinde tanımlanmaktadır.

Tanımlardan da anlaşılacağı üzere, sır kavramı için öncelikle gizlilik arz eden bir bilgi olmalıdır.¹¹¹ Bilginin birden fazla kimse tarafından bilinmesi, sır niteliğinin sona erdirmemekte,¹¹² bu konuda sır sahibinin söz konusu bilginin gizli kalması konusundaki

¹⁰⁹ Donay, age., s. 4’ten aynen aktarılmıştır.

¹¹⁰ Gürbüz Usluel, Aslı, **Türk Özel Hukukunda Özellikle Anonim Şirketlerde Ticari Sırların Korunması**, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2009, s. 7’den aynen aktarılmıştır.

¹¹¹ Bilge, Mehmet E. **Ticari Sırların Korunması**, 2. B., Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2005, s. 16-22; Gürbüz Usluel, age., s. 7-9.

¹¹² Donay, age., s. 4; Bilge, age., s. 23-25; Gürbüz Usluel, age., s. 7, 8; Kılıçoğlu, age., s. 123; Solak Akman, age., s. 54.

iradesi önem arz etmektedir.¹¹³ Son unsur da sır sahibinin gizlilik hususundaki menfaatidir.¹¹⁴

Mahremiyet veya sır alanı olarak adlandırılan hayat alanı, daha önce de bahsedildiği üzere özel hayatın gizliliği kapsamında sayılmaktadır. Bu alana ait sırlarının korunmasının anayasal dayanağı olarak özel hayatın gizliliği gösterilmekte,¹¹⁵ ancak sır kavramının kişilik hakkı kapsamına da girdiğine işaret edilmektedir.¹¹⁶ Nitekim kişinin sırlarının korunmasının anayasal dayanağı olarak hem madde 17 uyarınca kişinin maddi ve manevi varlığı hem de madde 20 uyarınca özel hayatın gizliliği olarak belirten görüş de söz konusudur.¹¹⁷ Özel hukuk açısından konu ele alındığında ise, özel hayat gibi¹¹⁸ sır kavramı da kişinin maddi ve manevi varlıkları arasında sayılmaktadır.¹¹⁹

¹¹³ Donay, age., s. 5, 6; Bilge, age., s. 26-30; Gürbüz Usluel, age., s. 9-10.

¹¹⁴ Bilge, age., s. 30-32; Gürbüz Usluel, age., s. 10-12.

¹¹⁵ Araslı, age., s. 58 – 60; Donay, age., s. 11, 14, 18; Şenyüz, Doğan, **Vergi Ceza Hukuku**, 9. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2016, s. 407; Solak Akman, age., s. 17-19.

¹¹⁶ Donay, age., s. 14; Şenyüz, age., s. 407; Solak Akman, age., s. 93.

¹¹⁷ Başaran Yavaşlar, Funda, “Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu”, **İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi tarafından düzenlenen “Vergi Yaptırım Hukuku Sisteminin Sorunları ve Yeniden Yapılandırılması” Başlıklı Uluslararası Sempozyum**, İstanbul, 20-21 Mart 2013, s. 3, <http://www.fundabasaran.net>, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

¹¹⁸ Kılıçoğlu, age., s. 112; Şen, age., s. 8.

¹¹⁹ Gürbüz Usluel, age., s. 93.

AİHM, kişiler hakkındaki mali bilgilerin elde edilmesini AİHS madde 8 kapsamında görmektedir.¹²⁰ Anayasa Mahkemesi de özel hayata saygı hakkının, kişinin kendisine ilişkin herhangi bir bilginin mahrem kalması konusundaki çıkarını da kapsadığını belirtmektedir.¹²¹ Söz konusu içtihadın sır addedilen bir bilgi açısından da geçerli olduğunu söylemek ve sırrı özel hayat kapsamında saymak mümkündür. Bu tespit, sır üzerindeki hakkın hukuki niteliği ve anayasal dayanağı konusundaki tartışmaları sona erdirmemekle birlikte, konunun özel hayatın gizliliği yönünün olduğuna da işaret etmektedir.

Sır kavramı, kişisel verilerin korunmasını da ilgilendirmektedir. İlgili başlık altında daha detaylı olarak bahsedilmekle birlikte, kişisel veri kimliği belirli veya belirlenebilir gerçek kişiye ilişkin her türlü bilgi şeklinde tanımlanmaktadır. Kişinin kimliğini belirlenebilir yapabilen söz konusu bilgi aynı zamanda sır da olabilir. Bu durumda sır Anayasa madde 20/3 uyarınca kişisel verilerin korunmasını da ilgilendirebilmektedir.

¹²⁰ X. v. Belgium, App. No: 9804/82, 07.12.1982; X. v. United Kingdom, App. No: 9702/82, 06.10.1982.

¹²¹ AYM, Bir. Baş. No: 2013/9660, 21.01.2015, par. 32: “*Özel yaşama saygı hakkı kapsamında korunan hukuksal çıkarlardan biri de bireyin mahremiyet hakkıdır. Ancak mahremiyet hakkı sadece yalnız bırakılma hakkından ibaret olmayıp, bu hak bireyin kendisi hakkındaki bilgileri kontrol edebilme hukuksal çıkarını da kapsamaktadır. Bireyin kendisine ilişkin herhangi bir bilginin, kendi rızası olmaksızın açıklanmaması, yayılmaması, bu bilgilere başkaları tarafından ulaşılamaması ve rızası hilafına kullanılmaması, kısaca bu bilgilerin mahrem kalması konusunda menfaati bulunmaktadır. Bu husus, bireyin kendisi hakkındaki bilgilerin geleceğini belirleme hakkına işaret etmektedir.*”

Sır, vergilendirme ilişkisinde de bahsi geçen bir kavramdır. “Vergi Mahremiyeti” başlıklı VUK madde 5’te, mükellef ve mükellefle ilgili kişilerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin sırların veya gizli kalması gereken diğer hususların ifşası ve kullanılması yasaklanmıştır. Kanun hükmü, doktrinde sır kavramı ile ilgili yapılan ayırım kapsamında, ticari sır, meslek sırrı, iş sırrı gibi alt kavramları içermektedir. “Gizli kalması lazım gelen diğer hususlar” ifadesi ile kastedilen ise sır kavramı dışında, gizlilik unsuru taşıyan diğer hususlar olarak değerlendirilmektedir.¹²² Bununla birlikte “gizli kalması lazım gelen” ifadesi “diğer hususları” sır kavramına yaklaştırmaktadır.

Kanun hükmü, oldukça geniş bir çerçeve çizmiştir. Buna göre, kişinin bankadaki parası, yatırımlarının maliyeti, tahakkuk etmiş vergi borcu bunlara örnek gösterilebilir. Bunlar dışında, sır ve gizli kalması gereken diğer hususlar kapsamında verilen diğer bir örnek ise, kişinin mesleği ile ilgili olarak kullandığı formüllerdir.¹²³ Fikri mülkiyet hukuku kapsamına giren buluş, formül veya fikirler,¹²⁴ patent koruması altında ise sır olarak nitelendirilmesi mümkün değildir. Zira bu durumda gizlilik unsuru taşımayıp,

¹²² Erman, Sahir, **Vergi Suçları**, İ.Ü.F.F. İşletmesi Prof. Dr. Nâzım Terzioğlu Atölyesi, İstanbul, 1988, s. 100. Yazar, bu konuda örnek olarak mükellefin vergi borcunu ödeyemediğinin, haczin semeresiz kaldığının açıklanmasını göstermektedir. Ancak belirtilen hususlar aynı zamanda VUK madde 5 uyarınca mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, servetlerine ilişkin sırlar kapsamında da düşünülebilir.

¹²³ Şenyüz, age., s. 409.

¹²⁴ Karahan, Sami – Suluk, Cahit – Saraç, Tahir – NAL, Temel, **Fikri Mülkiyet Hukukunun Esasları**, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012, s. 2.

kamuoyunun bilgisi dâhilinde olmaktadır.¹²⁵ Ancak henüz tescil edilmemişse,¹²⁶ vergi mahremiyeti ve özel hayatın gizliliği koruması altında olacaklardır.

Konu ile ilgili tartışılabilir bir başka kavram ise know how olup, “bir işletmenin mesleki faaliyetleri ile ilgili olan, teknik ve ticari alana ilişkin bilgi ve tecrübeler”,¹²⁷ “sınai alanda özellikle ticari ve ekonomik faaliyetlerde kullanılan, genellikle gizli olmakla birlikte, böyle bir nitelik taşıması zorunlu olmayan ve bir patent ile korunmamış bulunan teknik veya işletme ile ilgili bilgi ve tecrübeler”¹²⁸ şeklinde tanımlanmaktadır. Tanımdan da görüleceği üzere, gizlilik know how için zorunlu olmayıp,¹²⁹ içeriğindeki gizlilik arz eden bilgiler sır olarak düşünülebilir. Sır sayılmayan bilgilerse gerekli şartları taşıdığında kişisel veri sayılabilir.

Özel hayat kapsamında tartışılan bir başka konu kişinin itibarıdır. AİHM kişinin itibarını özel hayat kapsamında görmekte¹³⁰, özel hayat kapsamında bireysel kimliğin ve psikolojik bütünlüğün bir parçası saymaktadır.¹³¹ Her ne kadar madde 8’in

¹²⁵ Tekşen, Gökhan M., **Ticari Sır, Bankacılık Sırrı veya Müşteri Sırrı Niteliğindeki Bilgi veya Belgelerin Açıklanması Suçu**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012, s. 31, 33.

¹²⁶ Tekşen, age., s. 31, 33.

¹²⁷ Bilge, age., s. 36’dan aynen aktarılmıştır.

¹²⁸ Kırca, Çiğdem, “Know How Sözleşmesinin Hukuki Niteliği”, **Prof. Dr. Ali BOZER’e Armağan**, Ankara, 1998, s. 245’ten aynen aktarılmıştır.

¹²⁹ Kırca, agm, s. 246; Bilge, age., s. 36.

¹³⁰ Roagna, Ivana, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Özel Hayata ve Aile Hayatına Saygı Gösterilmesi Hakkının Korunması**, Avrupa Konseyi İnsan Hakları El Kitapları, Strazburg, 2012, s. 19; Doğru, Osman – Nalbant Atilla, **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi**, C. 2, Legal, Ankara, 2012, s. 41.

¹³¹ Pfeifer v. Austria, App. No: 12556/03, 15.11.2007, par. 35/son.

hazırlanmasında İHEB madde 12¹³² esas alınsa da, kişinin şeref ve adı nihai olarak maddede yer almamıştır.¹³³ Konunun özel hayat kapsamında ele alınmasının temeli de AİHM'in bu konudaki içtihadıdır.

Doktrine göre özel hayatın gizliliği gibi kişinin şerefi, itibarı üzerindeki hakkı da kişilik hakkına dayandırılmaktadır.¹³⁴ Kişilik hakkının anayasal dayanağı olarak Anayasa madde 17 gösterilmekte olup,¹³⁵ söz konusu maddenin 3. fıkrasında kimsenin insan haysiyetiyle bağdaşmayan bir cezaya veya muameleye tâbi tutulamayacağı düzenlenmiştir. Bununla birlikte, Anayasanın "IV. Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması" başlığı altındaki hükümlerin şeref ve haysiyeti, ad ve resim hakkı gibi diğer manevi değerlerinin de korunabileceği ayrıca ileri sürülmektedir.¹³⁶

Anayasa Mahkemesi Anayasa madde 17'deki maddi ve manevi varlığı koruma ve geliştirme hakkının, AİHS madde 8 kapsamında ele alınan fiziksel ve zihinsel bütünlük hakkı ve bireyin kendisini gerçekleştirme ve kendisine ilişkin kararlar alabilme hakkına karşılık geldiğini belirtmektedir.¹³⁷ Bununla birlikte kişinin şeref ve itibarı ile ilgili kararlarında konuyu, Anayasa madde 17/1'deki manevi varlık ifadesi kapsamında ele

¹³² İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi madde 12: "*Kimsenin özel yaşamına, ailesine konutuna ya da haberleşmesine keyfi olarak karışılmaz, şeref ve adına saldırılamaz. Herkesin bu gibi karışma ve saldırılara karşı yasa tarafından korunmaya hakkı vardır.*"

¹³³ Arslan Öncü, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Özel Yaşamın Korunması Hakkı**, s. 52, 172.

¹³⁴ Araslı, age., s. 63, 64; Kılıçoğlu, age., s. 112.

¹³⁵ Şen, age., s. 11.

¹³⁶ Şen, age., s. 14, 15.

¹³⁷ AYM, Bir. Baş. No: 2013/2187, 19.12.2013; AYM, Bir. Baş. No: 2013/2284, 15.4.2014.

almaktadır. Yüksek Mahkemeye göre, devlet bireyin manevi varlığı kapsamındaki şeref ve itibarına keyfi olarak müdahale etmemek, üçüncü kişilerin saldırılarını da önlemekle yükümlüdür.¹³⁸

AİHM'in içtihadı doğrultusunda, kişinin şerefi veya itibarının 1982 Anayasası bakımından özel hayat kapsamında ele alınabilmesi konusunda şüpheler söz konusudur. "Bir kimseye toplum tarafından verilen manevi değerlerin toplamı"¹³⁹ şeklinde tanımlanan şeref ve haysiyet kavramları, gizlilik ilkesi ile açıklanabilecek bir kavram olmayıp, herkes tarafından bilinebilen bir özellik göstermektedir. Bu sebeple söz konusu kavram ile özel hayat arasında farklılık bulunmaktadır.

Bununla birlikte kişinin itibarı ile özel hayatın gizliliği arasında yakın bir ilişki söz konusudur. AİHM'in avukatın ofisinin aranmasının ayrıca kişinin itibarına yönelik bir müdahale olduğunu belirtmesi gibi¹⁴⁰, özel hayatın gizliliğine yönelik bir müdahale kişinin itibarını da zedeleyebilmektedir. Ancak bu tespit, kişinin itibarını özel hayatın bir unsuru yapmak için tek başına yeterli değildir. Bu sebeplerle, Türk hukuku açısından Anayasa madde 17 yer aldığı müddetçe, kişinin şeref ve itibarının özel hayat veya özel hayatın gizliliği kapsamında sayılması pek mümkün gözükmemektedir.

AİHM'in özel hayat kapsamında ele aldığı bir başka konu ise kişinin fotoğraflarıdır. Mahkeme kişinin görüntüsünün kişinin diğerlerinden farkını ortaya koyduğunu, kişiliğinin başta gelen parçalarından birini oluşturduğunu belirtmiştir. AİHM'e göre kişinin fotoğrafı üzerindeki hakkı, kişisel gelişiminin önemli bir bileşenidir

¹³⁸ AYM, Bir. Baş. No: 2013/1123, 2.10.2013, par. 33; AYM, Bir. Baş. No: 2012/1184, 16.07.2014, par. 41; AYM, Bir. Baş. No. 2014/8334, 21.05.2015, par. 23.

¹³⁹ Kılıçoğlu, age., s. 112'den aynen aktarılmıştır.

¹⁴⁰ Arslan Öncü, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Özel Yaşamın Korunması Hakkı**, s. 52, 173.

ve bu görüntünün korunması ve kontrolü hakkını gerektirmektedir.¹⁴¹ Doktrinde ağırlıklı görüşe göre, kişinin görüntüsü kişilik hakkı kapsamında manevi değerler arasında sayılmakta ve kişinin özel hayatını ilgilendirdiği ayrıca vurgulanmaktadır.¹⁴² Bununla birlikte, özel hayatın gizliliği kapsamında fotoğrafı ele alan görüşe göre ise, kişinin gizli kalmasını istediği hususların ortaya çıkmasına sebep olabileceği için kişinin rızası olmaksızın alınmasının veya kullanılmasının önlenmesinin gerektiği vurgulanmaktadır.¹⁴³ Kişisel verilerin korunmasının ortaya çıkmasından sonra ise fotoğraf aynı zamanda kişisel veri kapsamında da değerlendirilmektedir.¹⁴⁴

Anayasa Mahkemesi, önceleri özel hayatın gizliliği kapsamında incelemeyeceği kişinin fotoğrafını¹⁴⁵ daha sonra verdiği bir başka kararında kişisel veri tanımı içinde

¹⁴¹ Reklos and Davorlis v. Greece, App. No: 1234/05, 15.01.2009, par. 40; von Hannover v. Germany no:2, App. No: 40660/08 - 60641/08, 07.02.2012.

¹⁴² Tandoğan, agm., s. 8-10; İmre, agm., s. 163; Özel, Sibel, **Uluslararası Alanda Medya ve İnternette Kişilik Hakkının Korunması**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2004, s. 33. ZAFER, diğerlerinden farklı olarak kişinin görüntüsünü (resmini) özel hayatın alt unsurları kapsamında ele almıştır. Zafer, age., s. 23;

¹⁴³ Araslı, age., s. 58.

¹⁴⁴ Zafer, age., s. 24; Küzeci, Elif, **Kişisel Verilerin Korunması**, Turhan Kitabevi, Ankara, Haziran 2010, s. 141.

¹⁴⁵ Anayasa Mahkemesi, genel ahlâk ve edep kurallarına aykırı olarak utanç verici ve toplum düzeni bakımından tasvip edilmeyen tavır ve davranışta bulunanların polisçe parmak izleri ve fotoğrafları alınabileceğine ilişkin kuralı Anayasa madde 2, 5, 13 ve 19 kapsamında değerlendirmiş ve Anayasaya aykırı olduğuna hükmetmiştir. Bununla birlikte konuyu özel hayatın gizliliği açısından değerlendirmemiştir. Ancak kişinin

saymıştır.¹⁴⁶ Bireysel başvuru yoluyla önüne gelen hak ihlali iddialarında ise devlet memurluğundan çıkarılmasına yol açan, internette yayınlanan cinsel içerikli görüntülerin özel hayatın gizliliği kapsamında mahremiyet alanına ait olduğunu belirtmiştir.¹⁴⁷ Bunun dışında konuyla ilgili diğer kararında basın özgürlüğü kapsamında, kişini fotoğrafları ile birlikte yayınlanan hakkındaki makale, haberle ilgili olarak iç hukuk yollarının yeterli olup olmadığı noktasında, devletin Anayasa madde 17 kapsamında saydığı pozitif yükümlülüklerini ne derece yerine getirebildiğini değerlendirmiştir.¹⁴⁸

Doktrin ve mahkeme kararlarından anlaşılacağı üzere, kişinin fotoğrafı üzerindeki hakkını sadece kişilik hakkına indirgemek mümkün değildir. Ancak özel hayatın gizliliği perspektifinde ise, özel hayat dışında, aile hayatını, kişisel verilerin korunmasını da ilgilendirmektedir. Bu sebeple konu çok yönlüdür. Ancak, defter, vesika ve mali bilgiler üzerine kurulu yükümlü ile devlet arasındaki vergilendirme ilişkisinde fotoğraf, önemli

fotoğrafının alınmasını temel hak ve hürriyetlere müdahale olarak ele alması önemlidir. AYM, E.1985/8, K.1986/27, 26.11.1986.

¹⁴⁶ AYM, E.2015/32, K.2015/102, 12.11.2015.

¹⁴⁷ AYM, Bir. Baş. No:2013/9660, 21.01.2015, par. 59. Anayasa Mahkemesi aynı kararın 32. paragrafında ayrıca konunun kişisel verilerin korunması yönüne de işaret etmektedir:

“Ancak mahremiyet hakkı sadece yalnız bırakılma hakkından ibaret olmayıp, bu hak bireyin kendisi hakkındaki bilgileri kontrol edebilme hukuksal çıkarını da kapsamaktadır. Bireyin kendisine ilişkin herhangi bir bilginin, kendi rızası olmaksızın açıklanmaması, yayılmaması, bu bilgilere başkaları tarafından ulaşılamaması ve rızası hilafına kullanılmaması, kısaca bu bilgilerin mahrem kalması konusunda menfaati bulunmaktadır. Bu husus, bireyin kendisi hakkındaki bilgilerin geleceğini belirleme hakkına işaret etmektedir.”

¹⁴⁸ AYM, Bir. Baş. No:2013/6617, 08.04.2015, par. 59.

bir rol oynamamaktadır. Vergi idaresinin yükümlülerin fotoğrafını çekmesi ile ilgili bir düzenleme yer almadığı gibi bu yönde bir uygulama olup olmadığı da bilinmemektedir.¹⁴⁹ Bunun dışında haber değeri taşıyan bir vergi tarhi veya vergi cezası ile ilgili olarak yükümlünün fotoğraflarının basında yer alması ve hatta bunun basına vergi idaresi tarafından servis edilmesi de mümkündür. Bu durumda ise konu, basın özgürlüğü çerçevesinde de ele alınmalıdır.

b. Aile Hayatı

Aile hayatına saygı gösterilmesi hakkı, 1982 Anayasası madde 20/1’de özel hayat ile birlikte kaleme alınmış,¹⁵⁰ AİHS madde 8/1’de de ayrıca vurgulanmıştır. Önceki başlık

¹⁴⁹ VUK madde 132/A hükmüne dayanılarak çıkarılan 453 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği madde 2: “*Elektronik Yoklama Sistemi: Yoklama faaliyetlerine ilişkin süreçlerin elektronik ortamda yürütülmesini, yoklama faaliyeti sonucunda kayıt altına alınan delil niteliğindeki verilerin (resim, video, koordinat vs. dahil) Başkanlık ve ilgisine elektronik ortamda iletilmesini sağlayan sistemi ifade eder.*” VUK madde 127/1 uyarınca yoklamanın amacı, mükellef ve mükellefiyetle ilgili faaliyetlerin tespiti olduğuna göre, vergi idaresinin doğrudan yükümlünün fotoğrafını çekmesi de ihtimal dâhilindedir. Bu durumda yükümlünün fotoğrafı, özel hayatın gizliliği açısından anlam ifade edebilecektir.

¹⁵⁰ Anayasa Uzlaşma Komisyonu tarafından hazırlanan Anayasa taslak metninde de 10. maddede özel hayat ve aile hayatı birlikte düzenlenmiştir.

“*Özel Hayatın ve Aile Hayatının Gizliliği ve Korunması Madde 10: Özel hayatın (yaşamın) ve aile hayatının (yaşamının) gizliliğine dokunulamaz. Herkes, özel hayatına (yaşamına) ve aile hayatına (yaşamına) saygı gösterilmesi ve korunması hakkına sahiptir.*”

altında da belirtildiği üzere, madde gerekçesinde kişinin özel hayatının; ferdi, özel hayat ve ayrı bir kavram ve bir bütün teşkil eden aile hayatından oluştuğu belirtilmiştir. Aile hayatı, Anayasa’da ve AİHS’de açıklığa kavuşturulmamıştır. Konu ile ilgili yönlendirici içtihatlarla sahip AİHM, özel hayat kavramında olduğu gibi aile hayatı kavramını da geniş bir bakış açısı ile değerlendirmektedir.¹⁵¹

AİHM’e göre aile hayatı, öncelikle bir ailenin varlığını zorunlu kılmaktadır. Bununla birlikte AİHS madde 8, yasal veya yasal olmayan evlilikler arasında ayırım yapmamaktadır.¹⁵² Aile kavramından söz edilebilmesi için evlilik birliği şart olmayıp, birlikte yaşamak suretiyle devam eden birliktelikler de aile olarak değerlendirmektedir.¹⁵³ Bununla birlikte yüksek mahkeme birlikte yaşama şartını da yerine göre sorgulamakta, boşanma gibi hususlarında göz önünde tutulması gerektiğini belirtmektedir.¹⁵⁴ Çocuk ise, evlilik birliği içinde doğmamış olsa bile, doğduğu andan itibaren aile birliği içinde sayılır. Çocuk doğduğunda, anne ve baba arasında bir birliktelik sona ermiş olsa bile, çocukla, anne baba arasında aile ilişkisi söz konusudur.¹⁵⁵

Bunlar dışında AİHM; çocuklar ile büyükanne ve büyükbabalar arasında, kardeşler arasında, amca, dayı veya teyze, hala ile yeğeni arasında, ebeveynlerin ikinci ilişkisinden doğan çocuklar ve ebeveynler arasında, evlilik birliği dışında veya zina sonucu doğan çocuklar ile ebeveynler arasında, babalığın tanındığı ve tarafların yakın

¹⁵¹ Gözübüyük – Gölcüklü, age., s. 330; Roagna, age, s. 27; Kilkelly, Ursula, **Hayata ve Aile Hayatına Saygı Gösterilmesi Hakkı**, AİHS 8. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Klavuz, İnsan Hakları El Kitapları, No: 1, s. 26.

¹⁵² Marckx v. Belgium, App. No: 00006833/74, 13.06.1979, par. 31.

¹⁵³ Keegan v. Ireland, App. No: 16969/90, 26.05.1994, par. 44.

¹⁵⁴ Kroon and the Others v. The Netherlands, App. No:18535/91, 27.10.1994, par. 30.

¹⁵⁵ Keegan v. Ireland, App. No: 16969/90, 26.05.1994, par. 44.

kişisel ilişkisinin olduğu durumlarda, evlat edinmiş ebeveynler ve çocuklar arasında ve çocukla koruyucu aileler arasında da aile hayatının söz konusu olabileceğini belirtmektedir.¹⁵⁶

Anayasa Mahkemesi aile hayatına saygı hakkı ile ilgili olarak AİHM kararlarına atıf yapmakla birlikte, konuyu AİHM kadar geniş bir perspektifte ele almamaktadır. Aile hayatının kapsamı ile ilgili olarak sıklıkla yenilediği içtihadında, aile hayatındaki temel ilişkinin kadın ve erkek ile ebeveyn ve çocuk arasında olduğunu, evliliğin ve içinde doğan çocukların kuşkusuz aile hayatı içinde sayıldığını ve boşanma veya ayrılık durumunda da çocuk ile ebeveynler arasındaki aile ilişkisinin yine devam edeceğini vurgulamıştır.¹⁵⁷

Doktrinde, aile hayatının özel hayattan farklı bir kavram olduğu, aile hayatının aile içindeki kişilerin katılımı ile gerçekleştiği, özel hayatın gizliliğinin ise aileye karşı da ileri sürülebileceği belirtilmektedir. Gerekçe olarak da 1982 Anayasası'nda aile hayatı ve özel hayatın ayrı olarak ele alındığı belirtilmektedir.¹⁵⁸ Anayasa madde 20'nin gerekçesinde aile hayatının ayrı bir kavram olduğu, ferdi, özel hayat ile bütünlük arz ettiği ve özel hayatı oluşturduğu vurgulanmıştır. Gerekçede üst kavram olarak ele alınan özel hayat, Anayasa metninde ise aile hayatı ile birlikte kaleme alınmaktadır. Bu noktada gerekçedeki anlam bozukluğu yine dikkati çekmektedir. Özel hayatın aile hayatını kapsadığı düşünüldüğünde, Anayasa'da aile hayatının ayrıca neden vurgulandığı sorusu cevapsız kalmaktadır. Bu durumda üst kavram olarak özel hayatın gizliliğinin kastedildiği daha makul gelmektedir. Zira Anayasa metninde, saygı gösterme zorunluluğu, gizlilik vurgusu, sınırlandırma sebepleri, hâkim kararı gibi ek şartlar ve sınırlandırmanın kişinin

¹⁵⁶ Roagna, age., s. 28; Kilkelly, age., s. 31.

¹⁵⁷ AYM, Bir. Baş. No: 2013/9047, 7.5.2015, par. 23-25; AYM, Bir. Baş. No: 2013/5126, 2.7.2015, par. 37-39.

¹⁵⁸ Şen, age., s. 224, 225.

üstü, özel kâğıtları ve eşyasının aranması ve el koyulmasına hasredilmesi gibi hususlar özel hayatla birlikte aile hayatı için de aynı şekilde geçerlidir.

Özel hayat kapsamında tartışılan kişi ile ilgili bilgiler, sırlar, fotoğraflar aile hayatına saygı hakkının da kapsamındadır. Bu durumda gerekçede anlatılmaya çalışılan ve özel hayat ile aile hayatı arasındaki bütünlük ortaya çıkmaktadır. İkisi de benzer hususları korumaktadır.¹⁵⁹ Farklı olan, aile hayatının aile adı verilen bir yapıyı korumasıdır. Yazarın, özel hayatın aileye karşı da ileri sürülebilmesi tespiti ise kavramların tanımları açısından doğru olmakla birlikte, Anayasa açısından madde 20'nin kişiler arasındaki yatay ilişkilere uygulanması durumunda mümkündür. Bu ise devletle birey arasındaki dikey şekildeki vergilendirme ilişkisinden farklıdır.

Vergilendirme ilişkisinde aile hayatına saygı hakkından söz edilebilir. Örnek olarak yükümlü hakkında yapılan bir vergi denetiminde, tetkik edilen ve el konulan birtakım özel kâğıtlar, belgeler neticesinde yükümlünün sır olarak sakladığı evlilik birliği dışında bir çocuğu olduğu ortaya çıkabilir. Bu durumda aile hayatına saygı hakkından da söz etmek mümkündür. Bunun dışında serbest meslek kazancı elde eden yükümlünün, vergi idaresine bildirdiği ve gizli kalmasını istediği eşinin hastalığı ile ilgili sağlık harcamalarının ifşası durumunda da yine aile hayatına saygı hakkı söz konusu olmaktadır. Yine özel hayat başlığı altında bahsedilen fotoğraf, yükümlünün ailesini ilgilendiriyorsa konu aile hayatına saygı hakkının da kapsamına girmektedir.

¹⁵⁹ Anayasa Mahkemesi aile hukukundan kaynaklı olarak önüne gelen dosyalarda, aile hayatına saygı hakkı ve “Ailenin Korunması ve Çocuk Hakları” başlıklı madde 41’i birlikte ele almaktadır. AYM, E.2005/60, K.2008/162, 13.11.2008; AYM, Bir. Baş. No: 2013/9047, 7.5.2015, par. 23-25; AYM, Bir. Baş. No: 2013/5126, 2.7.2015, par. 37-39. Kararlar, vergilendirme ilişkisinden oldukça uzak olup değerlendirilmeyecektir.

c. Kişisel Veriler

Kişilere ait bilgilerin toplanması, saklanması ve bunların kullanılması yeni olmamakla birlikte,¹⁶⁰ konunun yasal düzenlemelere konu olması 1970'leri bulmuştur.¹⁶¹ İlk yasa 1970 tarihinde Almanya'da Hessen eyaletinde yapılmış, bunu 1973 yılında İsveç, 1977'de Almanya ve 1978'de Fransa'da yapılan ulusal çapta yasal düzenlemeler izlemiştir.¹⁶² ABD'de konu ile ilgili ilk gelişme yine 1970 yılında, Kongrenin kişilere kredi raporlarını görme ve yanlış bilgileri çıkarma hakkını veren Adil Kredi Raporlama Yasasını kabul etmesidir.¹⁶³

Söz konusu ilk yasal düzenlemelerin katkısıyla uluslararası metinler ortaya çıkmıştır.¹⁶⁴ Bunlardan en önemlileri 1980 tarihli Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü'nün (OECD) Özel Yaşamın Gizliliğinin ve Sınır Ötesi Kişisel Veri Dolaşımının Korunmasına İlişkin Rehber İlkeleri'dir. Bunu, 1981 yılında Avrupa Komisyonu nezdinde hazırlanan Kişisel Verilerin Otomatik Olarak İşlenmesi Sırasında Bireylerin Korunması Sözleşmesi (KVOİTTKBKS) izlemiştir. Sonrasında, 1990 tarihli BM

¹⁶⁰ Şimşek, Oğuz, **Anayasa Hukukunda Kişisel Verilerin Korunması**, Beta, İstanbul, Şubat 2008, s. 7; Küzeci, age., s. 17.

¹⁶¹ Bygrave, Lee A., **Data Protection Law**, Kluwer Law International, New York, 2002, s. 30.

¹⁶² Banisar, David – Davies, Simon, "Global Trends in Privacy Protection: In International Survey of Privacy, Data Protection and Surveillance Laws and Developments", **The John Marshall Journal of Information Technology and Privacy Law**, Vol. 18, 1999, s. 10.

¹⁶³ Küzeci, age., s. 108.

¹⁶⁴ Banisar – Davies, agm, s. 10.

nezdinde kabul edilen Bilgisayara Geçirilmiş Kişisel Veri Dosyalarına İlişkin Rehber İlkeler ve 24.10.1995 tarihli Avrupa Parlamentosu ve Konseyinin Kişisel Verilerin İşlenmesi Sırasında Gerçek Kişilerin Korunması ve Serbest Veri Trafikğine İlişkin Yönergesi izlemiştir. Özellikle OECD Rehber İlkeler, Avrupa Parlamentosu ve Konseyinin Yönergesi ve Sözleşme, kişisel verilerin korunmasıyla ilgili temel prensipleri içermesi ve ulusal ve uluslararası düzenlemelerin yapılmasında belirleyici rol üstlenmiştir.¹⁶⁵

Kişisel verilerin anayasa düzeyinde bir hak olarak ele alınıp korunması konusunda, daha eski örnekler söz konusudur. Örnek olarak 1949 tarihli Macaristan Cumhuriyeti Anayasası madde 59'da yer alan kişisel verilerin korunması, sonrasında 1976 tarihli Portekiz Anayasası madde 35'te ve 1978 tarihli İspanya Anayasası madde 18/4'te de yer almıştır.¹⁶⁶

Konunun Almanya'da anayasal temele kavuşturulması, 1983 yılında Alman Federal Anayasa Mahkemesinin nüfus sayımı ile ilgili olarak verdiği kararla söz konusu olmuştur.¹⁶⁷ Karar, konunun uluslararası boyutta ve temel hak ve özgürlükler kapsamında tartışılmasına da vesile olmuştur.¹⁶⁸ Yüksek Mahkeme, nüfus sayımı esnasında istatistiksel amaçla kullanılmak üzere bilgi verme yükümlülüğü yükleyen söz konuyu yasayı iptal etmiştir. Düzenlemeyi, Anayasa madde 1/1'deki insan onur ve haysiyetinin

¹⁶⁵ Bygrave, age., s. 30.

¹⁶⁶ Bygrave, age., s. 117.

¹⁶⁷ Von Lewinski, Kai, "Zur Geschichte von Privatsphäre und Datenschutz – eine rechtshistorische Perspektive", **Datenschutz**, Bundeszentrale für politische Bildung, Bonn, 2002, s. 23.

¹⁶⁸ Bygrave, age., s. 117; Şimşek, age., s. 114, 115; Küzeci, age., s. 67, 68.

dokunulmazlığı ve 2/1'deki kişiliğin serbestçe geliştirilmesi hakkı kapsamında, kendisine ait bilgilerin akıbetini belirleme hakkına¹⁶⁹ aykırı bulmuştur.¹⁷⁰

Kişisel verilerin korunmasının bir hak olarak ele alınmasında AİHM'in katkısı da oldukça önemlidir. AİHS'de ise kişisel verilerin korunması ile ilgili hüküm yer almamakla birlikte AİHM, konuyu madde 8 kapsamında değerlendirmiştir.¹⁷¹

Konunun bir hak olarak ele alınması konusunda kronolojik olarak sırasıyla BM Kişisel ve Siyasal Haklar Haklar Uluslararası Sözleşmesi ve Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı'nın da etkisi bulunmaktadır. Mahremiyet hakkının düzenlendiği Sözleşme'nin 17. maddesi¹⁷² ile ilgili olarak BM İnsan Hakları Komitesi 16. Genel Yorumunda kişisel

¹⁶⁹ Söz konusu terim Alman hukukunda “das Recht auf informationelle Bestimmung” olarak ifade edilmekle birlikte, Türk hukukunda “Bilgilerin Geleceğini Belirleme Hakkı” olarak da çevrilmektedir.

¹⁷⁰ Bundesverfassungsgericht, 15.12.1983, 65, 1, <http://www.servat.unibe.ch/dfr/bv065001.html#Opinion>, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

¹⁷¹ Şimşek, age., s. 30, 31; Küzeci, age., s. 136; Doğru – Nalbant, age., s. 6; Boillat, Philippe – Kjaerum, Morten, **Handbook on European Data Protection Law**, European Union Agency for Fundamental Rights, Belgium, 2014, s. 14; Leander v. Sweden, App. No: 9248/81, 26.03.1987, par. 48; Rotaru v. Romanya, App. No: 28341/95, 04.05.2000, par. 43; Amann v. Switzerland, App. No: 27798/95, 16.02.2000; S. and Marper, v. United Kingdom, 30562/04 - 30566/04, 04.12.2008 par. 67.

¹⁷² BM Kişisel ve Siyasal Haklar Uluslararası Sözleşmesi Madde 17- Mahremiyet hakkı: *“1. Hiç kimsenin özel ve aile yaşamına, konutuna veya haberleşmesine keyfi veya hukuka aykırı olarak müdahale edilemez; onuru veya itibarı hukuka aykırı saldırılara maruz bırakılamaz.*

verilerin korunmasının 17. maddenin kapsamında olduğunu belirtmiştir.¹⁷³ Lizbon Anlaşması uyarınca anlaşmalar ile aynı yasal statüye haiz olduğu belirtilen¹⁷⁴ Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı'nda ise özel hayatın gizliliği dışında 8. maddede ayrı bir hak olarak kaleme alınmıştır.¹⁷⁵

Türk Hukukunda ise 12.09.2010 tarihli referandumu neticesinde kişisel verilerin korunması, 1982 Anayasası madde 20'ye ek madde eklenmek suretiyle, özel hayatın gizliliği başlığı altında açıkça ayrı bir anayasal dayanağa kavuşmuştur. Madde gerekçesine göre hükmün eklenmesinin nedeni, Anayasa'da kişisel verilerin korunmasıyla ilgili dolaylı hükümlere rağmen bunun yeterli olmamasıdır.¹⁷⁶

2. Herkes bu tür saldırılara veya müdahalelere karşı hukuk tarafından korunma hakkına sahiptir.”

¹⁷³ Küzeci, age., s. 122, 123.

¹⁷⁴ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=OJ:C:2007:306:FULL&from=EN>, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

¹⁷⁵ Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı Madde 8 Kişisel bilgilerin korunması: “1. Herkes, kendisine ilişkin kişisel bilgilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir.

2. Bu tür bilgiler, belirtilen amaçlar için ve ilgili kişinin muvafakatine veya yasa da öngörülen başka meşru temele dayalı olarak adil şekilde kullanılmalıdır. Herkes, kendisi hakkında toplanmış olan bilgilere erişme ve bunlarda düzeltme yaptırma hakkına sahiptir.

3. Bu kurallara uyulması, bağımsız bir makam tarafından denetlenecektir.”

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ%3AC%3A2007%3A303%3A0001%3A0016%3AEN%3APDF>, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

¹⁷⁶Anayasa Uzlaşma Komisyonunda yürütülen çalışmalar neticesinde yayınlanan anayasa taslağında da kişisel verilerin korunması ayrı bir hüküm olarak yer almıştır.

Söz konusu hakkın kapsamına değinmeden, öncelikle kişisel veri kavramının açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Kişisel veri, Kişisel Verilerin Korunması Kanunu (KVKK) madde 3/d uyarınca, kimliği belirli veya belirlenebilir gerçek kişiye ilişkin her türlü bilgi şeklinde tanımlanmaktadır. Söz konusu tanım, KVOİTTKBKS madde 2/a'daki tanımlarla aynıdır. Bir bilginin kişisel veri sayılabilmesi için, kişinin kimliğini ortaya çıkarabilme özelliğine sahip olması gerekmektedir.¹⁷⁷ Bu konuda Avrupa Parlamentosu ve Avrupa Konseyinin 27.04.2016 tarihli ve 2016/679 sayılı Tüzük'ü madde 4/1 uyarınca gerçek kişinin belirlenebilir olması, özellikle bir isim, kimlik numarası, konum verileri,

Madde 11. Kişisel bilgi ve verilerin korunması: *“Kişisel bilgi ve verilerin gizliliği esastır. Herkes, kişisel bilgi ve verilerinin korunması hakkına sahiptir. Bu hak; kişisel bilgi ve verileri konusunda bilgilendirilme, bunlara erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de kapsar.*

Kişisel bilgi ve veriler, ancak kişinin açık rızasına veya kanunla öngörülen meşru bir sebebe dayalı olarak, ayrımcılığa yol açmayacak şekilde toplanabilir, işlenebilir ve kullanılabilir. Kişisel bilgi ve veriler otomatik olarak toplanamaz veya işlenemez.

Kişisel bilgi ve verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller, bu hakkın etkili olarak kullanılmasını sağlayacak şekilde kanunla düzenlenir.”

¹⁷⁷ Kanun tasarısının genel gerekçesinde söz konusu husus şu şekilde ifade edilmiştir: *“Kişisel veri, bireylerin kimliklerini belirli hale getirmeye elverişli her türlü bilgi olarak tanımlanabilir.”* Madde gerekçesinde kişinin belirli veya belirlenebilir olması, şöyle açıklanmıştır: *“Bir kişinin belirli veya belirlenebilir olması, mevcut verilerin herhangi bir şekilde bir gerçek kişiyle ilişkilendirilmesi suretiyle, o kişinin tanımlanabilir hale getirilmesini ifade eder.”* <http://www2.tbmm.gov.tr/d26/1/1-0541.pdf>, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

çevrim içi tanımlayıcı ya da söz konusu gerçek kişinin fiziksel, fizyolojik, genetik, ruhsal, ekonomik, kültürel veya toplumsal kimliğine özgü bir ya da daha fazla sayıda faktörle bağlantılı olarak doğrudan veya dolaylı olarak tanımlanabilmesidir.¹⁷⁸ KVKK 3. madde gerekçesinde de benzer bir değerlendirme yapılmıştır.¹⁷⁹

Tanımlarda yer alan “her türlü veri” ifadesi, kişisel verilere verilebilecek örneklerin zaman içinde çoğaltılabilesine imkân sağlamaktadır. Bu konuda Anayasa Mahkemesi de kişisel veri kavramının doktrin, uygulama ve yargı kararlarında belirlenerek anlam ve içeriğinin gelişip değişeceği kabul etmekte, mevzuat ve mahkeme kararları çerçevesinde kuralın belirsiz olduğundan söz edilemeyeceğini belirtmektedir.¹⁸⁰

¹⁷⁸ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32016R0679>, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

¹⁷⁹ Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Tasarısı, 3. Madde Gerekçesi: “*Kişinin adı, soyadı, doğum tarihi, yeri gibi kişinin kesin olarak teşhisini sağlayan bilgiler değil, aynı zamanda kişinin fiziki, ailevi, ekonomik, sosyal ve sair özelliklerine ilişkin bilgiler de kişisel veridir. Bir kişinin belirli veya belirlenebilir olması, mevcut verilerin herhangi bir şekilde bir gerçek kişiyle ilişkilendirilmesi suretiyle, o kişinin tanımlanabilir hale getirilmesini ifade eder. Yani verilerin; kişinin fiziksel, ekonomik, kültürel, sosyal veya psikolojik kimliğini ifade eden somut bir içerik taşıması veya kimlik, vergi, sigorta numarası gibi herhangi bir kayıtla ilişkilendirilmesi sonucunda kişinin belirlenmesini sağlayan tüm halleri kapsar. İsim, telefon numarası, motorlu taşıt plakası, sosyal güvenlik numarası, pasaport numarası, özgeçmiş, resim, görüntü ve ses kayıtları, parmak izleri, genetik bilgiler gibi veriler kişileri dolaylı da olsa kişiyi belirlenebilir kılma özellikleri nedeniyle kişisel verilerdir.*” <http://www2.tbmm.gov.tr/d26/1/1-0541.pdf>, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

¹⁸⁰ AYM, E.2015/32, K.2015/102, 12.11.2015.

Yüksek Mahkeme, kişinin adı, soyadı, doğum tarihi ve doğum yeri gibi bireyin sadece kimliğini ortaya koyan bilgiler dışında; telefon numarası, motorlu taşıt plakası, sosyal güvenlik numarası, pasaport numarası, özgeçmiş, resim, görüntü ve ses kaydı, parmak izleri, IP adresi, e-posta adresi, hobiler, tercihler, etkileşimde bulunulan kişiler, grup üyelikleri, aile bilgileri, sağlık bilgileri gibi kişiyi doğrudan ve dolaylı olarak belirlenebilir kılan verileri de örnek olarak göstermektedir.¹⁸¹

Konu ile ilgili olarak verilen örnekler vergi yükümlüsü açısından da geçerli olmakla birlikte, vergilendirme ilişkisi açısından özel durumlar da söz konusudur. Örnek olarak yükümlüler hakkındaki defter, vesika, beyanname gibi evraklardaki mali bilgiler kişisel veri niteliği taşımaktadır. Gelir, alış-satış bilgileri, kar, harcamalar gibi bilgilerin kişi veya kişileri belirlenebilir kılması mümkündür. Nitekim AİHM, vergi idaresince tarhiyat amacıyla yükümlünün özel harcamalarını açıklama zorunluluğu getirmesini özel hayata bir müdahale saymış¹⁸² ve bu karar kişisel verilerin korunması kapsamında ele alınmıştır.¹⁸³

1982 Anayasası madde 20/3 uyarınca söz konusu hak, kişinin kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme, bunlar hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi kapsamaktadır. Anayasa Mahkemesi, silinmesini talep etme hakkını, Anayasa madde 5'te "insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmak" şeklinde ifade edilen pozitif yükümlülük ve madde 17'de

¹⁸¹ AYM, E.2015/32, K.2015/102, 12.11.2015; AYM, E.2013/122, K.2014/74, 9.4.2014; AYM, E.2014/149, K.2014/151, 02.10.2014; AYM, E.2013/84, K.2014/183, 04.12.2014; AYM, E.2014/74, K.2014/201, 25.12.2014; AYM, E.2014/180, K.2015/30, 19.03.2015.

¹⁸² X. v. Belgium, App. No: 9804/82, 07.12.1982.

¹⁸³ Roagna, age., s. 19; Kilkelly, age., s. 21.

düzenlenen kişinin manevi bütünlüğü kapsamında şeref ve itibarının korunması hakkı ile birlikte unutulma hakkı kapsamında ele alınmaktadır.¹⁸⁴ Ancak, kişisel verilerin korunmasını isteme hakkı Türk Hukuku açısından yeni olması sebebiyle, Anayasa Mahkemesinin bu konudaki kararları sınırlıdır. Ancak AİHM'in yaklaşık 30 yıllık bir birikimi söz konusudur. Kişisel verilerin korunmasını AİHS madde 8'de garanti altına alınan özel hayata saygı gösterilmesi hakkı açısından önemli olduğunu vurgulayan AİHM,¹⁸⁵ kararlarında konu ile ilgili temel ilkeleri de vurgulamaktadır.

¹⁸⁴ AYM, Bir. Baş. No: 2013/5653, 03.03.2016, par. 47: *“Unutulma hakkı Anayasa'mızda açıkça düzenlenmemiştir. Bununla birlikte Anayasa'nın "Devletin temel amaç ve ödevleri" başlığı altında düzenlenen 5. maddesinde "insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmak" ifadesi ile devlete pozitif bir yükümlülük yüklenmiştir. Bu yükümlülük bağlamında Anayasa'nın 17. maddesinde düzenlenen kişinin manevi bütünlüğü bağlamında şeref ve itibarının korunması hakkı ve Anayasa'nın 20. maddesinin üçüncü fıkrasında güvence altına alınan kişisel verilerin korunmasını isteme hakkı ile birlikte düşünüldüğünde, devletin bireye geçmişte yaşadıklarının başkaları tarafından öğrenilmesi engellenerek "yeni bir sayfa açma" olanağı verme hususunda bir sorumluluğu olduğu açıktır. Özellikle kişisel verilerin korunması hakkı kapsamında kişisel verilerin silinmesini talep edebilme hakkı, kişilerin geçmişlerinde yaşadıkları olumsuzlukların unutulmasına imkan tanımayı kapsamaktadır. Dolayısıyla Anayasa'da açıkça düzenlenmeyen unutulma hakkı, İnternet vasıtasıyla ulaşılması kolay olan ve dijital hafızada bulunan haberlere erişiminin engellenmesi için Anayasa'nın 5., 17. ve 20. maddelerinin doğal bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır.”*

¹⁸⁵ L.H. v. Latvia, App. No: 52019/07, 29.04.2014, par. 56.

AİHM'in 8. madde kapsamında gördüğü hususların başında, devletin kişiler hakkında bilgi toplaması ve/veya bunları saklaması gelmektedir.¹⁸⁶ Buna örnek olarak cinsiyet, medeni hal, dini görüş gibi kişisel bilgilerle ilgili cevap verme yükümlülüğü yükleyen nüfus sayımları,¹⁸⁷ yükümlülerin özel harcamalarını açıklama zorunluluğu getirilmesi,¹⁸⁸ tıbbi verilerin toplanması,¹⁸⁹ polisin parmak izi ve fotoğraf alması¹⁹⁰ örnek olarak gösterilebilir. Mahkeme, kişiye söz hakkı tanımaksızın kişi hakkındaki bilgilerin depolanmasını ve kullanılmasını da AİHS madde 8 kapsamında özel hayatına saygı gösterilmesi hakkına bir müdahale saymaktadır.¹⁹¹ Bunun dışında kişinin kendisi ile ilgili verilere erişememesi de AİHM'in söz konusu hakkın kapsamına aldığı bir başka husustur.¹⁹²

Bilgilerin veri tabanında belirsiz süre saklanması ile ilgili olarak S. ve Marper davasında, kişisel verilerin korunması noktasında iç hukukta olması gerekenler belirtmek suretiyle, söz konusu hakkın kapsamı ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır. Bunlar; verilerin saklanma amaçlarına uygun ve aşırı olmaması, verilerin saklanma amacının gerektirdiğinden daha uzun süre tutulmaması, kişinin tespitini sağlayan bir

¹⁸⁶ Shimovolos v. Russia, App. No: 30194/09, 21.06.2011, par. 65.

¹⁸⁷ X. v. United Kingdom, App. No: 9702/82, 06.10.1982.

¹⁸⁸ X. v. Belgium, App. No: 9804/82, 07.12.1982.

¹⁸⁹ L.H. v. Latvia, App. No: 52019/07, 29.04.2014, par. 50.

¹⁹⁰ Murray v. United Kingdom, App. No: 14310/88, 28.10.1994.

¹⁹¹ Leander v. Sweden, App. No: 9248/81, 26.03.1987, par. 48.

¹⁹² Gaskin v. United Kingdom, App. No: 10454/83, 07.07.1989, par. 89.

biçimde muhafaza edilmesi, verilerin hatalı ya da kötüye kullanılmaya karşı etkili bir şekilde korunmalarını sağlayacak yeterli güvencelerin varlığıdır.¹⁹³

Kişilere ait bilgilerin kamu makamlarınca sistematik olarak toplanması ve saklanması özel hayat kapsamına girebileceğini belirten Mahkeme, kişinin verilerin saklanması itiraz edebilmesinin ya da bu bilgilerin aksini kanıtlayabilmesinin mümkün olmamasını hukuka aykırı bulmaktadır.¹⁹⁴ Yine, kişinin beraat ettiği ve kovuşturmayaya yer olmadığına karar verildiği davalarla ilgili olarak alınan ve veri tabanına kaydedilen parmak izinin veri tabanından silinmesi ile ilgili olarak önüne gelen davada, bir suçtan mahkûm edilen kişiler dışında, suç işlediği şüphesi bulunan kişilerin parmak izlerinin saklanması, söz konusu çatışan kamu menfaatleri ile kişisel çıkarlar arasında adil bir denge tesis etmediğini belirtmiştir¹⁹⁵

Anayasa'da kişisel verilerin korunmasını isteme bir hak olarak ifade edilmektedir. Bu kavram, 1982 Anayasası açısından söz konusu temel hak ve hürriyetin tanımı, kapsamı ile uyumlu gözükmektedir. Zira maddede korunmasını isteme, silinmesini isteme, bilgilendirilme, amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeden bahsedilmektedir. Bunlar, hak kavramının tanımındaki gibi, devletin yerine getirmek durumunda kaldığı edimlerdir.¹⁹⁶ Bununla birlikte, hakkın kuramsal temeli dikkate alındığında durum değişmektedir. Zira Federal Alman Anayasa Mahkemesi hakkı insan onur ve haysiyetinin dokunulmazlığı, kişiliğin serbestçe geliştirilmesi hakkı çerçevesinde, AİHM ise özel hayat kapsamında ele almaktadır. Nitekim özel hayat

¹⁹³ S. and Marper v. United Kingdom, App. No: 30562/04 - 30566/04, 04.12.2008, par. 103.

¹⁹⁴ Rotaru v. Romania, App. No: 28341/95, 04.05.2000, par. 43.

¹⁹⁵ M.K. v. France, App. No: 19522/09, 18.04.2013.

¹⁹⁶ Gözler, **Türk Anayasa Hukuku**, s. 205.

kavramının hukuki temeli açısından da benzer tartışmalar yapılmıştır. İnsanın dokunulmazlığı, manevi bütünlüğü, kişiliğini serbestçe geliştirebileceği bir yaşam alanı, insan olmasından kaynaklı sahip olduklarıdır.¹⁹⁷ Bunların devletten talep edilmesine gerek bulunmayıp, müdahale edilmemesi yeterlidir. Kişinin konutu, ailesi dışında, sırları ve bilgileri de bu alandadır. Bu noktada, kişinin konutunun aranması ile hakkında bilgi toplanması aynı temele oturmaktadır.¹⁹⁸ Bu durumda kişisel verilerin korunması, hukuki

¹⁹⁷ Epping, Volker, **Grundrechte**, 4. Auflag, Springer Verlag, Berlin Heidelberg, 2010, s. 275, par. 625.

¹⁹⁸ AYM, Bir. Baş. No: 2013/9660, 21.01.2015, par. 32, 33; AYM, Bir. Baş. No: 2013/1614, 03.04.2014, par. 32, 33, 34: “*Özel yaşama saygı hakkı kapsamında korunan hukuksal çıkarlardan biri de bireyin mahremiyet hakkıdır. Ancak mahremiyet hakkı sadece yalnız bırakılma hakkından ibaret olmayıp, bu hak bireyin kendisi hakkındaki bilgileri kontrol edebilme hukuksal çıkarını da kapsamaktadır. Bireyin kendisine ilişkin herhangi bir bilginin, kendi rızası olmaksızın açıklanmaması, yayılmaması, bu bilgilere başkaları tarafından ulaşılamaması ve rızası hilafına kullanılamaması, kısaca bu bilgilerin mahrem kalması konusunda menfaati bulunmaktadır. Bu husus, bireyin kendisi hakkındaki bilgilerin geleceğini belirleme hakkına işaret etmektedir.*

Bu yönüyle özel hayat, öncelikle bireylerin kendi bireyselliklerini geliştirebilecekleri ve diğer kişilerle en mahrem ilişkilere girebilecekleri kavramsal ve fiziksel bir alana işaret etmektedir. Bu mahremiyet alanı, Devletin müdahale edemeyeceği veya meşru amaçlarla asgari düzeyde müdahale edebileceği özel bir alanı kapsamaktadır. Bireyin mahremiyet hakkının mekânı, kural olarak özel alandır. Ancak özel yaşamın korunması hakkı bazı durumlarda kamusal alana da genişleyebilir. Zira meşru beklenti kavramı, bireylerin mahremiyetlerinin kamusal alanda da bazı koşullar altında korunmasını mümkün kılmaktadır.”.

temeli itibarıyla özel hayatın gizliliği gibi hürriyet olarak nitelenmekle birlikte, Anayasa ve diğer metinlerde düzenlenişi itibarıyla hak olarak ifade edilmesi mümkündür.

Anayasa madde 20/3'ün son iki cümlesinde, kişisel verilerin, ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebileceği ve kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usullerin kanunla düzenleneceği vurgulanmıştır. Söz konusu hükmün hukuki mahiyeti üzerinde durmadan, önce kişisel verilerin işlenmesi kavramı üzerinde durulması gerekmektedir.

Kavram, KVKK madde 3/e'ye göre, tamamen veya kısmen otomatik olan ya da herhangi bir veri kayıt sisteminin parçası olmak kaydıyla otomatik olmayan yollarla elde edilmesi, kaydedilmesi, depolanması, muhafaza edilmesi, değiştirilmesi, yeniden düzenlenmesi, açıklanması, aktarılması, devralınması, elde edilebilir hâle getirilmesi, sınıflandırılması ya da kullanılmasının engellenmesi gibi veriler üzerinde gerçekleştirilen her türlü işlem şeklinde tanımlanmaktadır. Tanımın kapsamı oldukça geniştir. Kişisel verilerin işlenmesi ile ilgili olarak "...gibi veriler üzerinde gerçekleştirilen her türlü işlem..." ifadesi ile örneklerin sınırlı sayıda sayılmadığı görülmektedir. Nitekim madde gerekçesinde kişisel verilerin işlenmesi kavramının geniş bir alanı kapsadığı vurgulanmış ve verilerin ilk defa elde edilmesinden başlayarak, veriler üzerinde gerçekleştirilen tüm işlem türlerini ifade ettiği belirtilmiştir.

Kanun hükmü, verilerin otomatik olmayan yollarla işlenmesini de kapsamına aldığı ve yöntemleri sınırlı olarak saymadığı için KVOİTTKBKS'ne nazaran daha geniş kapsamlıdır.¹⁹⁹ Ancak Sözleşme madde 3/2-c uyarınca, devlet otomatik bilgi işleme konu

¹⁹⁹ KVOİTTKBKS madde 2/c: "*Otomatik işlem*"den, *otomatik işlem, tamamen veya kısmen otomatik yöntemlerle gerçekleştirilen; verilerin kaydı, bu verilerin mantıksal ve/veya aritmetik işlemlerin uygulanması, verilerin değiştirilmesi, silinmesi, geri elde edilmesi veya dağıtılması anlaşılır.*"

olmayan kişisel veri dosyaları hakkında da Sözleşme'nin uygulanabileceğini bildirebilir. Türkiye Cumhuriyeti de Sözleşme'nin otomatik olmayan yollarla işlenen kişisel verilere de uygulanacağını bildirmiştir.²⁰⁰

Vergilendirme ilişkisinde de kişisel veriler işlenmesinden bahsetmek mümkündür. Bilginin elde edinilmesi ile ilgili olarak mükelleflerin işe başlamayı bildirmeleri, beyanname vermeleri, BA-BS formları, vergi idaresinin denetim esnasında defter ve vesikaları tetkik ederek veya doğrudan bilgi toplayarak verileri elde etmesi örnek olarak gösterilebilir. Toplanan bilgilerin depolanması ile ilgili olarak kanunda sadece VUK madde 152'de hüküm bulunmaktadır. Söz konusu hüküm de VUK madde 148 ve 149 uyarınca bilgi toplama yoluyla elde edilen veriler ile sınırlıdır.

Söz konusu hüküm dışında verilerin depolanması ile ilgili bir hüküm yer almamakla birlikte, bu yönde bir uygulama söz konusudur. İnternet vergi dairesi aracılığı ile kişiler elektronik ortamda beyanname verme, defter tutma ve fatura düzenleme gibi yükümlülüklerini yerine getirebilmekte, bu bilgiler sistemde kalmakta, vergi idaresi tarafından erişilebilmekte ve çeşitli amaçlarla kullanılabilir. Örnek olarak tarhiyat yapılabilen, ceza kesilmekte, kamuoyuna açıklanabilmekte, meslek kuruluşları ile paylaşılabilen, uluslararası bilgi değişimine konu olabilmektedir. Yine bu bilgilere dayanılarak yükümlüler kategorize edilebilmekte, örnek olarak sahte veya muhteviyatı

²⁰⁰ KVOİTTKBKS ile İlgili Beyanlar, s. 32, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/03/20160317-2.pdf> Erişim Tarihi: 20.11.2018.

itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler özel esaslara tabi tutulabilmekte,²⁰¹ vergi incelemesine tabi tutulabilecek sektörler tespit edilebilmektedir.²⁰²

Kişisel verilerin işlenmesi tanımı göz önünde tutulduğunda, Anayasa madde 20/3'ün üçüncü cümlesindeki hükmün, hakkın sınırlandırılması ile ilgili olduğu görülmektedir. Hükme göre kişisel veri ile ilgili yapılacak işlemler kanunda düzenlenen durumlarda veya açık rıza durumunda yapılabilecektir. Anayasa 20/3'ün son cümlesinde ise hakkın korunmasına ilişkin esas ve usullerin kanunda düzenlenmesi gerektiği belirtilmektedir. Görüldüğü üzere Anayasa hükmünde kanuna iki defa atıf yapılmaktadır. Bunlar, kişisel verilerin açık rıza dışında işlenmesi gereken durumlar ve hakkın korunması ile ilgili esas ve usullerdir.

Vergi ilişkisinde kişisel verilerin işlenmesi ile ilgili olarak gerek uygulamada, gerekse VUK'ta da birçok örnek olmasına rağmen, hakkın korunması konusunda VUK'ta bir düzenleme bulunmamaktadır.²⁰³ Konu ile ilgili olarak akla gelen, vergi mahremiyetine ilişkin VUK madde 5'teki hükümdür. Ancak söz konusu hüküm kişisel verilerin korunmasını isteme hakkından uzaktır. Hüküm kapsamındaki bilgiler; mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine dair öğrenilen sırlar veya gizli kalması lazım gelen diğer hususlar olup, daha önce de belirtildiği üzere bu bilgilerin aynı zamanda kişisel veri de sayılabilmesi mümkündür. Ancak bu bilgilerin sadece ifşasının ve kendisi veya üçüncü şahıs yararına kullanılmasının yasaklanması, kişisel verilerin işlenmesi

²⁰¹ Solak Akman, age., s. 93-96.

²⁰² Başaran Yavaşlar, Funda, "Türk Hukuku'nda Vergi İncelemesi", **Türk Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010, s. 411.

²⁰³ Solak Akman, age.,s. 49.

yöntemlerinin tamamını kapsamaması sebebiyle yeterli korumayı sağlamaktan uzaktır. Benzer bir düzenleme AATUHK madde 107’de de bulunmaktadır. Söz konusu hükümde de sadece ifşa yasaklanmıştır.

Kişisel verilerin korunması konusunda genel kanun niteliğindeki KVKK’nun amacı 1. maddede, özel hayatın gizliliği olmak üzere kişilerin temel hak ve özgürlüklerini korumak ve kişisel verileri işleyen gerçek ve tüzel kişilerin yükümlülükleri ile uyacakları usul ve esasları düzenlemek olarak belirtilmiştir. Bu noktada Kanun, kişisel verileri işlenmesi ile ilgili olarak özel sektör ile devlet arasında bir ayırım yapmamıştır.

Söz konusu hüküm uyarınca Kanun’un, vergi idaresi ile yükümlü arasındaki ilişkide de uygulanabileceği düşünülse bile, 28. madde uyarınca bu mümkün gözükmemektedir. Hükümün ilk fıkrasında Kanun’un tamamen kapsamı dışında kalan hususlar, ikinci fıkrasında ise kısmen kapsamı dışında kalan hususlar düzenlenmiştir. İkinci fıkra uyarınca madde 10, 11 ve 16 uygulanmayacak olup bu da Kanun’un amacına ve temel ilkelerine uygun ve orantılı olmak şartına bağlıdır. Söz konusu hükümlerin uygulanmayacağı durumlardan biri de 2. fıkranın ç bendindeki kişisel veri işlemenin; bütçe, vergi ve mali konulara ilişkin olarak devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunması için gerekli olmasıdır. Ekonomik ve mali çıkarların korunması, devletin vergilendirme yetkisi adı altında yükümlülerin kişisel verilerinin işlenmesinde amaç olarak kabul edilmesi mümkün olduğuna göre, bu durumda KVKK madde 28/2’de belirtilen hükümler vergi ilişkisinde uygulanmayacaktır.

KVKK’nun vergi ilişkisinde tamamen uygulanmaması ihtimali de yine söz konusu olabilir. KVKK madde 28/1-ç uyarınca 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 durumunda KVKK uygulanmayacaktır. İlgili maddenin gerekçesinde; millî savunmayı, millî güvenliği, kamu

güvenliğini, kamu düzenini veya ekonomik güvenliği sağlamak amaçlarıyla suç gelirlerinin aklanması, terörizmin finansmanının önlenmesi ve mali suçların araştırılması konusunda yetkili birim tarafından yürütülen faaliyetler kapsamında işlenen veriler kanun kapsamı dışında tutulmuştur. Yetkili birimin belirtilen amaçlara uygun olmak koşuluyla mali araştırma yapmak, mali istihbarat elde etmek ve üretmek, veri toplamak, şüpheli işlem bildirimleri ve diğer bildirimleri almak, analiz etmek, değerlendirmek, inceleme yapmak ve ilgili kurumlarla paylaşmak suretiyle işlediği veriler de kapsam dışındadır.

Ekonomik güvenlik kavramı vergi yükümlülerinin kişisel verilerinin işlenmesinde amaç olarak kabul edilebileceği gibi, gerekçede belirtildiği üzere mali araştırma yapmak, şüpheli işlem bildirimleri almak, değerlendirmek gibi yöntemler de vergi idaresinin sahip olduğu yetkilere benzemektedir. Vergi ilişkisinde KVKK'nun uygulanmaması, hakkın korunması konusunda Anayasa'da düzenlenmeyen hususlarla ilgili olarak vergi yükümlülerinin aleyhine olacaktır.

KVOİTTKBKS'nde de 1. maddede sözleşmenin amacının, her bir tarafın ülkesinde, uyruğu veya ikamet yeri ne olursa olsun her gerçek kişinin temel hak ve özgürlüklerini ve özellikle kendisiyle ilgili kişisel verilerin otomatik işleme tabi tutulması karşısında özel hayata saygı hakkını güvence altına almak olduğu belirtmiştir. Sözleşme'de bu amaç doğrultusunda hakkın korunması ile ilgili olarak hükümler yer almakla birlikte, KVKK madde 28'den farklı da olsa bir istisna hükmü yer aldığından vergi yükümlüsü açısından ne derece bir koruma sağlayabileceği tartışmalıdır.

Sözleşme madde 9/2 uyarınca taraf devletin kanunlarında öngörülmüş olması ve demokratik bir toplumda; devlet güvenliğinin korunması, kamu güvenliği, devletin mali menfaatleri veya suçların önlenmesi ile ilgili kişinin veya başkasının hak ve özgürlüklerinin korunmasının sağlanması için gerekli bir önlem oluşturması durumunda Sözleşme'nin 5, 6 ve 8. maddelerine istisna getirilebileceği düzenlenmiştir. Mali menfaat kavramı vergi ilişkisini kapsar bir ifadedir. Sözleşme'nin 5. maddesinde verilerin niteliği

adı altında ilkeler, 6. maddesinde özel veri kategorileri adı altında bazı verilerin otomatik işleme tabi tutulmaması, 8. maddesinde ise ilgili kişiler hakkında ek güvenceler yer almaktadır. Söz konusu maddeler hakkın korunması ile ilgili önemli hususlar olmakla birlikte, KVKK madde 28'deki gibi istisna mutlak değildir. Öncelikle kanunda öngörülmesi ve belirtilen sebeplerle demokratik toplumda gerekli olması gerekmektedir. Bunun dışında, taraf devletin istisna getirebileceği düzenlenmek suretiyle takdir yetkisi de verilmiştir. KVKK madde 28 dikkate alındığında devletin istisna hükmü konusunda takdir yetkisini kullandığı görülmektedir. Bu durumda vergi yükümlüsü açısından geriye sadece verilerin güvenliğine ilişkin Sözleşme'nin 7. maddesi kalmaktadır.

Bunun dışında kapsamı daraltan bir başka husus, Sözleşme madde 3/2-a uyarınca Türkiye Cumhuriyeti'nin;

- Gerçek kişilerin tamamen kişisel veya aynı konutta yaşayanlarla ilgili faaliyetlerine ilişkin olarak işlenmesine,
- Kanun tarafından öngörülen kamu kayıtlarına,
- Kanuna uygun olarak kamu bilgisine sunulan bilgilere,
- Devlet kurumlarınca milli güvenlik, savunma ile soruşturma ile suç önleme amacıyla işlenen verilere, Sözleşme'nin uygulanmayacağını bildirmesidir.²⁰⁴

Sözleşme madde 3/2-a'daki son iki cümle uyarınca, Sözleşme'nin uygulanmayacağı haller ulusal hukukta koruma altına alındığı takdirde, belirtilen hususların istisna listesinden çıkarılması gerekmektedir. KVKK madde 28 uyarınca söz konusu hüküm de kanunun sağladığı korumanın kapsamından çıkarılmıştır. Bu durumda, VUK madde 152 örneğindeki gibi kanun tarafından öngörülen kamu kayıtları kapsam dışındadır. Bunun dışında VUK madde 5 uyarınca kamuoyunun bilgisine sunulan

²⁰⁴ KVOİTTKBKS ile ilgili beyanlar, s. 32, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/03/20160317-2.pdf>, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

yükümlülere ait bilgilerle ilgili olarak da Sözleşme'nin uygulama olanağı bulunmayacaktır. En nihayetinde vergi suçunun işlenmesinin önlenmesi amaçlı işlenen veriler de Sözleşme hükümleri kapsamı dışındadır.

Vergi yükümlüsü açısından Sözleşme hükümlerinin kapsamını daraltan son husus, Sözleşme madde 3/2-b uyarınca Türkiye Cumhuriyeti'nin bildirimde bulunmaması sebebiyle sözleşme hükümlerinin; topluluklar, dernekler, vakıflar, şirketler, kurumlar ve tüzel kişiliğe sahip olsun veya olmasın, doğrudan veya dolaylı olarak gerçek kişilerin bir araya gelmesiyle oluşmuş her çeşit diğer kuruluş hakkında uygulanmayacağıdır. Bu durumda örnek olarak şirketler, iş ortaklıkları gibi yükümlüler Sözleşme hükümleri uyarınca kişisel verilerinin korunmasını talep edemeyeceklerdir. Oysa kişisel verilerin korunmasını isteme hakkının öznesi, 1982 Anayasası ve AIHS bakımından sadece gerçek kişilerle sınırlı değildir. Bu sebeple Sözleşme hükümlerinin kapsamının gerçek kişilerle sınırlanması temel hak ve hürriyetler alanını daraltan bir durumdur. “Hakkın Öznesi” başlığı altında konu daha ayrıntılı değerlendirilecektir.

Görüldüğü üzere Sözleşme, vergi ilişkisini kapsayacak şekilde istisna hükmü içerdiği gibi, Türkiye Cumhuriyeti'nin Sözleşme ile ilgili beyanları kapsamı daha da daraltmıştır. Bu durumda Anayasa 20/3 son cümledeki hakkın korunmasına ilişkin kanundaki esas ve usullerin vergi yükümlüsü açısından bir hukuki değeri kalmamaktadır. Ancak KVKK'daki istisna hükmü ile ilgili olarak da belirtildiği üzere bu husus, ülkemizde vergi yükümlüsü açısından kişisel verilerin korunmasına engel değildir. Zira hakkın kapsamı bizzat Anayasa tarafından üstelik geniş bir şekilde madde 20/3'te belirtilmiştir. Nitekim Anayasa Mahkemesi KVKK ve KVOİTTKBKS yürürlüğe

girmeden önce de kanunları Anayasa madde 20/3 kapsamında ele almış ve iptal kararı vermiştir.²⁰⁵

d. Konut Dokunulmazlığı

Konut dokunulmazlığı 1982 Anayasası'nda "Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması" başlıklı 21. maddede düzenlenmektedir. Hükümün ilk cümlesinde konuta dokunulamayacağı düzenlendikten sonra, Anayasa madde 20/2'ye benzer bir sınırlama hükmü yer almaktadır. Anayasa Komisyonunun açıkladığı anayasa taslağında da konut dokunulmazlığı 12. maddede ayrı bir hüküm şeklinde kaleme alınmıştır.²⁰⁶ AİHS madde 8/1'de de konut; özel hayat, aile hayatı ve haberleşme ile birlikte ayrıca vurgulanmıştır.

²⁰⁵ AYM, E.2013/114, K.2014/184, 4.12.2014; AYM, E.2014/87, K.2015/112, 8.12.2015; AYM, E.2014/149, K.2014/151, 2.10.2014.

²⁰⁶ Anayasa taslağında söz konusu madde için yeniden gözden geçirileceği ve MHP'nin kamu düzeninin ek sınırlama sebebi olarak metinde yer alması talebi de şerh düşülmüştür. Konut dokunulmazlığı Madde 12: "(1) Hiç kimsenin konutuna ve kamuya açık olmayan özel işyerine dokunulamaz. Herkes, konutuna ve işyerine yönelik hukuk dışı müdahale ve saldırılara karşı korunma hakkına sahiptir.

(2) Genel sağlığın veya başkalarının hak ve hürriyetlerinin korunması veya kuvvetli şüphenin varlığı halinde suç işlenmesinin önlenmesi amacıyla usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; ayrıca bu sebeplere ve adli soruşturma gereklerine bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde cumhuriyet savcısının yazılı emri bulunmadıkça, kimsenin konutuna girilemez, konutunda arama yapılamaz ve buradaki eşyaya el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmi dört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur.

Konut dokunulmazlığı, kişiye başkalarının müdahalesinden uzak, özgür iradesi ile düzenleyebileceği özerk bir alan yaratmayı amaçlar.²⁰⁷ Nitekim ceza hukukunda da korunan konut dokunulmazlığı, Türk Ceza Kanunu'nda (TCK) "Hürriyete Karşı Suçlar" başlıklı yedinci bölümde düzenlenmiştir. İçinde özel hayatın ve aile hayatının geliştiği konut üzerindeki hak, sadece fiili olarak egemenliğin sağlanmasını değil, bir müdahale olmaksızın yararlanmayı da içermektedir.²⁰⁸

Konut kavramı, 1982 Anayasası'nda açıklığa kavuşturulmadığı gibi, gerekçede de buna ilişkin bir değerlendirme söz konusu değildir. Doktrinde konut, "kişinin yaşam faaliyetlerini içerisinde geçirmek için seçtiği, çevreden ayrılmış yer",²⁰⁹ "bireye serbestlik sağlayan asgari alan"²¹⁰ olarak tanımlanmaktadır. Tanımlarda dikkat edileceği üzere, kişinin sadece oturduğu yerle veya ikametgâhı ile sınırlanmamaktadır.²¹¹ Anayasa Mahkemesi konut kavramını geniş yorumlamaktadır. 1961 Anayasası yürürlükteyken verdiği bir kararında, kolluğun konutlara, işyerlerine ve eklentilerine girebilmesine ilişkin hükmün konut dokunulmazlığını sınırladığını kabul etmekle birlikte, söz konusu

Hakim, kararını el koymadan itibaren kırk sekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kararı kendiliğinden kalkar.

(3) İdari kolluğun genel sağlığın korunmasına ilişkin yetkileri saklı kalmak kaydıyla, kimsenin konutunda ve kamuya açık olmayan özel işyerlerinde önleme araması yapılamaz."

²⁰⁷ Araslı, age., s. 52.

²⁰⁸ Giacomelli v. Italy, App. No: 59909/00, 02.11.2006, par. 76.

²⁰⁹ Araslı, age., s. 52'den aynen aktarılmıştır.

²¹⁰ Kaboğlu, **Özgürlükler Hukuku**, s. 296'dan aynen aktarılmıştır.

²¹¹ Araslı, age., s. 52.

sınırlamanın 1961 Anayasası'nın 11. maddesine aykırı olmadığına karar vermiştir.²¹² Böylece konut dışında, işyeri ve eklentiyi de konut dokunulmazlığı kapsamında saymıştır. Yüksek Mahkeme aynı içtihadını 1982 Anayasası yürürlüğe girdikten sonra da sürdürmüş, konut, işyeri veya kişiye ait diğer yerlerin konut dokunulmazlığı kapsamında olduğunu belirtmiştir.²¹³

AİHM, konut kavramını, özel hayat kavramındaki gibi geniş bir çerçevede yorumlamaktadır. Yüksek Mahkeme, AİHS'nin geçerli resmi dillerinden İngilizce metindeki "home" ifadesine nazaran, Fransızca metindeki "domicile" ifadesinin, konut dışında kişinin mesleki olarak işlerini yürüttüğü işyerini de kapsadığını belirterek, kavramı bu anlamıyla ele almaktadır.²¹⁴ AİHM'e göre, bir yerin konut olarak ele alınabilmesi için, kişinin o yer ile yeterli ve süregelen ilişkisi olmalıdır.²¹⁵ Mülkiyet, konut dokunulmazlığı hakkı için şart değildir.²¹⁶

AİHM konut kavramının kapsamını çingenelerin yaşadığı karavanlar, otel odası gibi geniş bir çerçevede tartışmakla birlikte,²¹⁷ yine bu kapsamda ele aldığı işyeri çalışma konusu açısından önemlidir. Yüksek Mahkemeye göre, kişi meslek ve işle ilgili

²¹² AYM, E.1973/41, K.1974/13, 25.4.1974.

²¹³ AYM, E.2014/195, K.2015/116, 23.12.2015.

²¹⁴ Niemetz v. Germany, App. No: 13710/88, 16.12.1992, par. 30; Petri Sallinen and Others v. Finland, App. No: 50882/99, 27.09.2005, par. 70; Stés Colas Est and Others v. France, App. No: 37971/97, 16.04.2002, par. 40.

²¹⁵ Gillow v. United Kingdom, App. No: 9063/80, 24.11.1996, par. 46.

²¹⁶ Khatun and Others v. United Kingdom, App. No: 38387/97, 01.07.1998; Menteş and Others v. Turkey, App. No: 23186/94, 28.11.1997, par. 73.

²¹⁷ Arslan Öncü, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Özel Yaşamın Korunması Hakkı**, s. 192; Roagna, age., s. 31.

faaliyetlerini özel konutta yürütülebildiği gibi, ofiste veya ticari kurumda şahsi faaliyetlerde bulunulabileceğinden, bu konuda kesin bir ayırımıda bulunmak pek mümkün değildir. Bu yüzden “home” ve “domicile” terimlerinin dar anlamda yorumlanması, özel hayat kavramının dar anlamda yorumlanmasındaki gibi eşitliğe aykırı uygulamaların ortaya çıkması riskini doğuracaktır. Daha genel olarak, konut ve özel hayat kavramlarını, mesleki veya işle ilgili faaliyetleri ve yerleri içerecek biçimde yorumlamak, madde 8’in ana hedefi ve amacı olan, kamu otoritelerinin keyfi müdahalelerine karşı bireyi korumakla uyumludur. Bu yorum, sözleşmecî devletleri gereksiz şekilde kısıtlamaz, zira madde 8/2’nin izin verdiği derecede müdahale haklarını ellerinde tutmuş olacaktırlar; bu hak, mesleki ve işle ilgili faaliyetlerin ve yerlerin de dâhil olması durumunda daha kapsamlı olacaktır.²¹⁸

AİHM, şirketler açısından da işyeri ile ilgili içtihadına başvurmuştur. Stes Colas ve Diğerleri davasında, AİHS madde 8’i şirketin kanuni merkezine, şubesine ve diğer şirket binalarına saygı gösterilmesi hakkını içerir biçimde yorumlamıştır.²¹⁹ Petri Sallinen ve diğerleri davasında da bu içtihadını sürdürmüştür.²²⁰ AİHS madde 8 anlamında konut teriminin sadece kişinin hususi konutuna hasredilemeyeceğini belirten AİHM, kişinin mesleki olarak işyerinin de bu kapsamda olacağını belirtmiş, sonuç olarak konut kavramının, bir şirketin kanuni iş merkezine ilave olarak tüzel kişinin merkezini, şubelerini ve diğer iş binalarını içerir şekilde yorumlanması gerektiğinin altını çizmiştir.²²¹

²¹⁸ Niemetz v. Germany, App. No: 13710/88, 16.12.1992, par. 30, 31.

²¹⁹ Stes Colas Est and Others v. France, App. No: 37971/97, 16.04.2002.

²²⁰ Arslan Öncü, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Özel Yaşamın Korunması Hakkı**, s. 196.

²²¹ Petri Sallinen and Others v. Finland, App. No: 50882/99, 27.09.2005, par. 70.

Söz konusu hak, vergi yükümlüsü açısından oldukça önemlidir. VUK madde 127 vd. düzenlenen yoklamanın nerde yapılacağı ile ilgili doğrudan bir hüküm yer almamasına rağmen, VUK madde 127/1-c ve d hükümlerinde dolaylı olarak işyeri ve taşıtta yapıldığı vurgulanmaktadır. İnceleme ise VUK madde 139 uyarınca kural olarak işyerinde yapılmaktadır. VUK md 142/1'deki, "kişilerin nezdinde" hükmü uyarınca, kişinin konutu ve işyeri arama kapsamındadır.²²² Söz konusu hüküm özelinde işyeri ile ilgili olarak kişilerin işletmeleri ve büro, yazıhane, depo, mağaza, dükkân, ardiye gibi yerler örnek olarak gösterilmektedir.²²³

Anayasa Mahkemesinin ve AİHM'in kararları uyarınca konut dokunulmazlığı kapsamında yer aldığı konusunda tereddüt bulunmayan işyeri, VUK madde 156'da örneklerle açıklanmıştır. Söz konusu hüküm uyarınca ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir. Görüleceği üzere, kanun hükmünde işyeri ile ilgili örnekler sınırlı sayıda verilmemiş olup, bu durum gerek AİHM ve Anayasa Mahkemesinin gerekse doktrinin konut kavramının kapsamı ile ilgili görüşleri ile de uyumludur.

²²² Öncel – Kumrulu – Çağan, age., s. 103.

²²³ Furtun, İdris Hakan, "Türk Hukuku'nda Vergi Mükellefini Denetleme Araçları", **Türk Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010, s. 307.

e. Haberleşme Hürriyeti

1982 Anayasası'nda "Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması" başlığı altında son olarak madde 22'deki haberleşme hürriyeti düzenlenmiştir. Söz konusu hükmün ilk fıkrasına göre, herkes haberleşme hürriyetine sahiptir ve gizlilik söz konusu hürriyetin temel niteliğidir. Hükmün ikinci fıkrasında ise hakkın sınırlanmasına ilişkin düzenleme söz konusudur. Anayasa madde 20 ve 21'den farklı olarak, 3. fıkrada, istisnanın uygulanacağı kamu kurum ve kuruluşlarının kanunda belirtileceği düzenlenmiştir. Anayasa taslağında da haberleşme hürriyeti 1982 Anayasası'ndakine benzer biçimde kaleme alınmıştır.²²⁴ Haberleşmeye saygı gösterilmesi hakkı, AİHS madde 8'de ayrıca belirtilen haklardan biridir.

²²⁴ Haberleşme hürriyeti (özgürlüğü) Madde 13: "(1) Herkes haberleşme hürriyetine (özgürlüğüne) sahiptir. Haberleşmenin gizliliği ve dokunulmazlığı esastır.

(2) Millî güvenliğin, başkalarının hak ve hürriyetlerinin korunması veya kuvvetli şüphenin varlığı halinde suç işlenmesinin önlenmesi amacıyla usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; ayrıca bu sebeplere ve adli soruşturma gereklerine bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde cumhuriyet savcısının yazılı emri bulunmadıkça haberleşme engellenemez ve haberleşmenin gizliliğine dokunulamaz. Cumhuriyet savcısının yazılı emri yirmi dört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, müdahaleyi izleyen en geç kırk sekiz saat içinde kararını verir; aksi halde karar kendiliğinden ortadan kalkar.

(3) Haberleşmenin denetiminin zorunlu olduğu kurum ve kuruluşlarda uygulanacak usul ve esaslar kanunla düzenlenir."

Kişiler arasındaki haberleşmenin gizli kalabilmesi, özel hayatın gizliliğinin korunabilmesinin yollarından biridir.²²⁵ Madde gerekçesinde haberleşmenin özel hayatın bir unsuru olduğu ve gizliliğinin korunması gerektiği vurgulanmıştır. Bununla birlikte haberleşme hürriyeti, sadece özel hayatın gizliliği kapsamında düşünülmemelidir. Nitekim doktrinde haberleşme hürriyetinin iletişim hürriyeti, ifade hürriyeti ile de bağlantılı olduğu vurgulanmaktadır.²²⁶

Anayasa’da açıklığa kavuşturulmayan haberleşme kavramı doktrinde, “kişiler arasında çeşitli araçların yardımı ile gerçekleştirilen bir düşünce iletişimi”²²⁷, her türlü özel nitelikteki haberleşme yol ve araçları aracılığıyla kurulan iletişim”²²⁸ şeklinde tanımlanmaktadır. İletişim ise, “toplumu oluşturan bireylerin, toplulukların ve katmanların diğer birey, topluluk ve katmanlarla olan etkileşimi”²²⁹, “bilgi, düşünce ve tutumların ortak semboller sistemi aracılığıyla kişiler veya gruplar arasında değiş tokuş edildiği bir süreç”²³⁰ olarak tanımlanmaktadır. İletişim kavramının bireysel nitelikteki haberleşmeye nazaran geniş kapsamlı olduğu ve onu kapsadığı, toplumsal olduğu fikri

²²⁵ Araslı, age., s. 56.

²²⁶ Birtek, Fatih, **Haberleşmenin Gizliliğini İhlal Suçları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s. 63.

²²⁷ Araslı, age., s. 56’den aynen aktarılmıştır.

²²⁸ Şen, age., s. 97’den aynen aktarılmıştır.

²²⁹ Çolak, İ. Nusret, **Kitle İletişim Hukuku**, 3. Baskı, XII Levha, İstanbul, Ekim 2013, s. 1’den aynen aktarılmıştır.

²³⁰ İçel, Kayıhan – Ünver, Yener, **Kitle İletişim Hukuku**, Beta Yayınları, İstanbul, 2012, s. 4’den aynen aktarılmıştır.

savunulmaktadır.²³¹ Bireysel iletişim özel hayatın gizliliği, kitlesel iletişim ise basın özgürlüğü kapsamında görülmektedir.²³²

03.10.2001 tarihli Anayasa değişikliği esnasında 22. madde, “İletişim Hürriyeti” kenar başlığı ile yeniden kaleme alınmak istenmiştir. Gerekçede haberleşme yerine kullanılan iletişim kavramının, haberleşme ve gönderişmeyi (telefon, telgraf, internet vs.) kapsayan bir ifade olarak kullanıldığı vurgulanmıştır. Ancak Anayasa Komisyonu iletişim yerine haberleşme kavramının kullanılmasını uygun görmüştür. “Gönderişme” kavramının tanımlayabilmek ve hukuki açıdan anlamlandırabilmek güçtür. Bununla birlikte gerekçede parantez içinde verilen “telefon, telgraf, internet vs.” örnekleri, tek başına haberleşme kavramı için de geçerlidir. Gerekçedeki örnekler dikkate alındığında, hakkın iletişim hürriyeti olarak değiştirilmesinin hukuken gereksiz olacağı düşünülmektedir.

Anayasa madde 22/1’de haberleşmenin gizliliğinin esas olduğu, Anayasa madde 22/2’de de haberleşmenin gizliliğine dokunulamayacağı vurgulanmıştır. Görüldüğü üzere haberleşme hürriyetinin gizlilik boyutu ağır basmaktadır. Bununla birlikte haberleşme hürriyetini sadece gizlilikle açıklamak mümkün değildir. Zira Anayasa madde 22/2’deki haberleşmenin engellenemeyeceği vurgulanmaktadır. 1961 Anayasası “Haberleşme Hürriyeti” başlıklı madde 17 bakımından söz konusu hakkın iki boyutu olduğu, bunlardan haberleşme özgürlüğü boyutunun kişinin istediği kişilerle, istediği şekilde haberleşebilmesi; haberleşmenin gizliliği ilkesi boyutunun ise taraflarının rızası

²³¹ Birtek, age., s. 30-33.

²³² Gözübüyük – Gölcüklü, age., s. 341; Zengi, Ufuk Utku, **Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Kitle İletişim Özgürlüğü**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014, s. 20, 21.

olmaksızın haberleşmenin algılanmaması, müdahale edilmemesi anlamına geldiği belirtilmiştir.²³³

1982 Anayasası bakımından da bu tespitler geçerli olup, haberleşme hürriyeti gizliliğin sağlanması dışında, engellenmemesi gereken bir hürriyettir. Anayasa Mahkemesi, Telgraf ve Telefon Kanunu ek madde 18'e eklenen fıkradaki "sabit ücret" ifadesinin Anayasa madde 5 ve 22'ye aykırı olmadığı yönündeki kararında,²³⁴ haberleşme

²³³ Araslı, age., s. 132.

²³⁴ AYM, E.2000/74, K.2004/9, 10.2.2004: "*Anayasanın 22. maddesinde de, herkesin haberleşme hürriyetine sahip olduğu belirtilmiştir. Haberleşme hürriyeti, kişilerin kendi aralarında serbestçe iletişim kurabilmesini ve maddede sayılan durumlar dışında herhangi bir nedenle engellenmemesini gerektirir.*

İtiraz konusu fıkra da bir iş veya hizmetin karşılığı olarak alınan ücret çeşitleri arasında yer alan "sabit ücret" in, mobil telefon hatlarının, hiç konuşma yapmadan gelen aramaları cevaplandırması, sürekli olarak baz istasyonları aracılığıyla kontrol edilmesi ve çalışır durumda olmasının sağlanması amacıyla yapılan işletme maliyetinin karşılığında, bir tarifeye ve abonelik sözleşmesine dayanılarak alındığı anlaşılmaktadır. Kaldı ki yasakoyucu, bir iş veya hizmetin karşılığı olarak alınan ücret çeşitleri içinde sabit ücreti sayarken bunu zorunlu olarak alınacak bir ücret kalemi olarak tanımlamamış, yapılacak abonelik sözleşmelerine konulması konusunda emredici bir kural getirmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, itiraz konusu sabit ücretin abone tarafından ödenmesi, Anayasanın 5. maddesinde temel amaç ve görevleri belirtilen sosyal hukuk devleti ve adalet ilkelerine aykırılık oluşturmayacağı ve kişinin maddî ve manevî varlığını geliştirme hakkını zedelemeyeceği gibi, Anayasanın 22. maddesindeki haberleşme hürriyetini de engellemez."

hürriyetinin kişilerin kendi aralarında serbestçe iletişim kurabilmesi anlamına geldiğini ve maddede sayılan durumlar dışında herhangi bir nedenle engellenememesi gerektiğini belirtmiştir. Yüksek Mahkeme, söz konusu hükmün haberleşme hürriyeti ile ilgisi olmadığına ilişkin bir değerlendirme yapmamış, hükmün haberleşme hürriyetini engellemediğine karar vermiştir. AIHS uyarınca ise kişinin haberleşmesine saygı gösterilmesi hakkının, kesintiye uğramadan ve sansür edilmeden başkalarıyla iletişim kurma hakkı olduğu belirtilmektedir.²³⁵

Anayasa madde 22'nin gerekçesinde, haberleşme ile kişilerin kendi aralarında PTT araçları aracılığıyla serbestçe haberleşmesinin kastedildiği vurgulanmıştır. Özellikle internet kullanımının yaygınlaşması, teknolojik gelişmeler de göz önüne alındığında, haberleşmenin kapsamının sadece PTT araçlarına indirgenmesi mümkün değildir. Bu sebeple akıllı televizyonlar bile yeri geldiğinde haberleşme aracı olarak düşünülebilir.

AIHS madde 8'deki haberleşmeye saygı hakkının ihlal edildiğinden bahsedilebilmesi için, haberleşmenin içeriğinin öğrenilmesinin şart olmadığı, söz konusu hakkın, haberleşmenin yol ve yöntemlerini koruduğu belirtilmektedir.²³⁶ Başka bir deyişle, haberleşmeye saygı hakkının ihlali için kişinin özel hayata saygı hakkına da zarar verilmesi gerekmemektedir.²³⁷ Özel hayata ilişkin hiçbir detay içermemesine rağmen, kişiye ait bir mektubun açılması haberleşmeye saygı hakkına müdahaledir.²³⁸

²³⁵ Kilkelly, age., s. 34.

²³⁶ Kilkelly, age., s. 34.

²³⁷ Yıldırım, Gülşen, "Özel Hayat, Aile Hayatı, Haberleşme ve Mesken: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinin 8. Maddesinin Genişlemiş Yorumu İle Sağlanan Koruma", İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Adli Yargı, **TBB Yayınları**, No: 72, Ankara, Aralık 2004, s. 391, 392.

²³⁸ Yıldırım, agm., s. 408.

Haberleşmeye saygı hakkında, özel yaşama saygı hakkındaki gibi “özel” sıfatının kullanılmamasının altı çizilmekte ve bu hakkın özel yaşama hasredilemeyeceğini, hakkın mesleki ve iş konuşmalarını da kapsadığı belirtilmektedir.²³⁹

AİHS madde 8’deki haberleşmeye saygı hakkı için belirtilen hususları, 1982 Anayasası madde 22’deki haberleşme hürriyeti bakımından da geçerli saymak mümkündür. Nitekim Anayasa madde 22 uyarınca, içeriği öğrenilmese bile gizliliğin ihlal edilmesi haberleşme hürriyetine müdahale için yeterlidir. Bu, konuta girilmesinin konut dokunulmazlığına müdahale için yeterli olmasına oldukça benzemektedir. Bunun dışında hükmün sağladığı korumadan faydalanabilmek açısından haberleşmenin konusunun meslekle ilgili olmasının ya da olmamasının bir önemi bulunmamaktadır.

Vergi ilişkisinde haberleşme hürriyeti, vergi mahremiyeti gibi sınırlı da olsa özel olarak korunmaktadır. VUK madde 151/2’de Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhaberele hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyetin saklı olduğu belirtilmiştir. Bu durumda söz konusu idare bilgi vermekten imtina edebilir. Vergi denetimi aracılığı ile haberleşme hürriyetine müdahale de söz konusu olabilir. Vergi idaresi, denetim esnasında yükümlü nezdindeki defter ve vesikaları tetkik etmekte ve el koyabilmektedir. Bunlar içinde yükümlüye ait mektup ve yazışmalar da olabilir. Nitekim VUK madde 144/2 uyarınca inceleme sırasında vergi ile ilgisi olmayan şahsi ve özel mektup ve diğer evrakın makbuz karşılığında sahibine iadesi hükmü dikkate alındığında, denetimin haberleşme araçlarına kadar uzanabildiği göze çarpmaktadır.

²³⁹ Arslan Öncü, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Özel Yaşamın Korunması Hakkı**, s. 201.

Vergi idaresi, yükümlünün bilgisayarında VUK madde 147'nin atfı uyarınca CMK madde 134 hükmüne göre arama yapabilir, kayıtlardan kopya çıkarabilir.²⁴⁰ Bu durumda, yükümlüye ait birçok bilgi ile birlikte bilgisayarda kayıtlı e-postalar da vergi idaresinin eline geçecektir. Burada da yine haberleşme hürriyetine bir müdahaleden söz edilebilecektir. Bunun dışında, vergi yükümlüsünün iletişiminin denetlenmesi de mümkündür. CMK madde 135/1 uyarınca iletişimin denetlenebilmesi, bir suç dolayısıyla yapılan soruşturma ve kovuşturmada mümkün olup, bunun için suçun işlendiğine ilişkin somut delillere dayanan kuvvetli şüphe sebeplerinin varlığı ve başka suretle delil elde edilmesi imkânının bulunmaması gerekmektedir. Bu ise ancak hâkim veya gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde Cumhuriyet Savcısının kararıyla mümkündür.

Vergi kaçakçılığı suçu sebebiyle vergi yükümlüsü hakkında bu yola başvurulması kanunen mümkündür. Ancak uygulama hakkında bir bilgi bulunmadığı gibi, vergi kaçakçılığı suçu için iletişimin denetlenmesi ihtimali de oldukça düşüktür. VUK madde 367/1 uyarınca kaçakçılık suçunun cezalandırılmasında, vergi incelemesi esnasında kaçakçılık suçunun işlendiği tespit edilmişse mütalaa ile Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmektedir. Aynı maddenin ikinci ve üçüncü fıkraları uyarınca, savcının suçun işlendiğini bizzat öğrendiği durumda ise, savcılık önce inceleme yapılabilmesi için vergi idaresini durumdan haberdar etmektedir. Kamu davasının açılması inceleme sonucunun bildirilmesine bağlıdır. Yapılacak inceleme neticesinde zaten konu ile ilgili delil olabilecek birçok husus tespit edilmektedir. Bunun dışında iletişimin denetlenmesi yoluna başvurulması, CMK madde 135/1'deki başka suretle delil elde etme imkânı olmaması

²⁴⁰ Akdemir, Tuğçe – Baş, Eylem, “Aramalı Vergi İncelemelerinin Ceza Muhakemesi ve Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 314, Kasım 2014, s. 132-133.

şartına da uygun değildir. Mütalaa bir dava şartı olup, vergi idaresi mütalaa vermediği takdirde kovuşturmanın başlaması mümkün değildir.²⁴¹

6. Özel Hayatın Gizliliğinin Temel Hak ve Hürriyetler Bakımından Sınıflandırılması

Özel hayatın gizliliğinin de yer aldığı 1982 Anayasası “Kişinin Hakları ve Ödevleri” başlıklı ikinci bölümde, ağırlıklı olarak negatif statü hakları yer almaktadır.²⁴² Doktrinde de özel hayatın gizliliği, devlete müdahale etmeme yükümlülüğü yükleyen negatif statü hakları (birinci kuşak haklar) arasında sayılmakta birlikte, devlete birtakım pozitif yükümlülükler de yüklediği ifade edilmektedir.²⁴³ Ancak, Türk Hukuku bakımından pozitif yükümlülüklerin dayanağı, bu yükümlülüklerin neler olduğu ile ilgili bir değerlendirme söz konusu değildir.

Benzer değerlendirmeler AİHS bakımından da yapılmakta, devletlerin kişilerin özel hayatını ihlal etmeme şeklinde negatif yükümlülüklerinin yanında, pozitif yükümlülüklerinin de olduğu belirtilmektedir. Bununla birlikte Anayasa Mahkemesinin aksine AİHM’in özel hayatın gizliliği ile ilgili devletin pozitif yükümlülükleri konusunda kararları söz konusudur.²⁴⁴ AİHS uyarınca devletin pozitif yükümlülüklerinin dayanağı olarak madde 8’de geçen “saygı” ifadesi gösterilmektedir.²⁴⁵ Söz konusu ifade belirsiz

²⁴¹ Şenyüz, age., s. 347.

²⁴² Gözler, **Türk Anayasa Hukuku**, s. 211.

²⁴³ Üzeltürk, age., s. 66.

²⁴⁴ Kilkelly, age., s. 20, 22.

²⁴⁵ Kilkelly, age., s. 20; Arslan Öncü, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Özel Yaşamın Korunması Hakkı**, s. 52, 53; Kroon and Others v. Netherland, App. No:

olarak nitelendiği için, AİHM taraf devletlerin pozitif yükümlülüklerin yerine getirilmesi konusunda hangi yolu izleyecekleri ile ilgili takdir yetkisine sahip olduklarını kabul etmektedir.²⁴⁶

Mahkemeye göre pozitif ve negatif yükümlülüklerin AİHS madde 8 uyarınca tanımlanması pek mümkün değildir. Bu sebeple Mahkeme, bir davayı pozitif yükümlülükler niteliğinde de olsa, negatif yükümlülükler niteliğinde de olsa benzer ilkeler çerçevesinde incelemektedir.²⁴⁷ Pozitif yükümlülüğün olup olmadığı, toplumun genel çıkarları ile bireyin çıkarları arasında adil bir dengenin kurulup kurulmadığına göre belirlenecek ve adil dengenin sağlanması konusunda AİHS madde 8/2'deki sınırlama ölçütleri dikkate alınabilecektir.²⁴⁸

AİHM, bireyler arasında gerçekleşebilecek özel hayatın gizliliği ihlallerine engel olma, kişilere kendileri ile ilgili konularda kamu otoritelerinin bilgi vermemesi gibi durumlarda yasal düzenleme yapma veya mevcut düzenlemeyi değiştirme ve kişilere usuli güvenceler sağlama gibi pozitif yükümlülüklerle karar vermektedir.²⁴⁹

18535/91, 27.10.1994, par. 31: “Mahkeme, AİHS madde 8'in temel işlevinin kamu otoritelerinin keyfi müdahalelerine karşı korumak olduğunu vurgulamaktadır. Bununla birlikte madde içindeki efektif saygı gösterme ifadesinin doğasında bulunan pozitif yükümlülükler de söz konusu olabilir.”

²⁴⁶ Roagna, age., s. 60.

²⁴⁷ Arslan Öncü, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Özel Yaşamın Korunması Hakkı**, s. 54

²⁴⁸ Kilkelly, age., s. 21; Arslan Öncü, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Özel Yaşamın Korunması Hakkı**, s. 54.

²⁴⁹ Arslan Öncü, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Özel Yaşamın Korunması Hakkı**, s. 162.

Özel hayatın gizliliği, bir temel hak ve özgürlük olarak, devletle birey arasındaki dikey ilişkide uygulanmasının yanında, üçüncü kişiler tarafından da ihlal edilebilir bir temel hak ve özgürlüktür. Bu sebeple AIHM'in işaret ettiği şekilde bireyler arasında olabilecek ihlallerin engellenmesine yönelik düzenlemeler yer almaktadır. Özellikle TCK'da "Özel Hayata ve Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar" başlıklı 9. Bölüm madde 132 ve devamında özel hayatı ihlal suç olarak düzenlenmiştir. Bu yolla elde edilen bilgi ve belgelerin vergilendirmede kullanılıp kullanılmayacağı ise vergi idaresi ile yükümlüler arasında sürekli ihtilaf konusu olmaktadır. Zira internet sitelerinde ünlü kişilere ait mali bilgiler açıklanmakta, çalışanlar sorumlulukları altındaki mali bilgileri vergi idarelerine satmaktadırlar.²⁵⁰

7. Hakkın Öznesi

Vergi hukukunda gerçek kişiler dışında tüzel kişiler, iş ortaklıkları, kamu tüzel kişileri de mükellef olabilmektedir. Bunun dışında, tam ve dar mükellef ayrımı çerçevesinde, vatandaşlar dışında yabancılar da yine mükellef olabilmektedir. Bunlardan hangilerinin Anayasa ve AIHS uyarınca özel hayatın gizliliği hakkının öznesi olabileceğinin değerlendirilmesi gerekmektedir. Zira bu haktan yararlanamayacak yükümlüler, sadece VUK ve diğer kanunların sağladığı korumadan faydalanabileceklerdir.

²⁵⁰ <http://www.spiegel.de/wirtschaft/soziales/steuer-cds-europaeischer-gerichtshof-fuer-menschenrechte-erlaubt-nutzung-a-1115425.html>, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

a. Anayasa Bakımından

1982 Anayasası'nda özel hayatın gizliliğine ilişkin hükümlerde hakkın öznesi “herkes” ve “kimse” şeklinde ifade edilmektedir. Bu durumda gerçek kişilerin ve bu kapsamda yabancıların hakkın öznesi olabileceği konusunda bir tartışma bulunmamaktadır.²⁵¹ Tüzel kişiler konusu ise doktrinde sınırlı olarak ele alınmakta, görüşler arasında da bir uzlaşma bulunmamaktadır. Birinci görüşe göre, temel hak ve hürriyetler gerçek kişiler için asıl, tüzel kişiler içinse istisnadır. Bunların hak ve hürriyetlerin korumasından yararlanabilmesi için anayasa veya kanunda açıkça düzenleme gerekir.²⁵² Buna karşın, kişilik hakkı kapsamında yapılan bir değerlendirmede, şeref ve haysiyet ihlalinin tüzel kişiler için de geçerli olabileceği belirtilmiştir.²⁵³

Tüzel kişilerin temel hak ve hürriyetlerin öznesi olması ile ilgili olarak Anayasa'da bir hüküm bulunmamasıyla birlikte, birinci görüşün aksine bunu sınırlayan bir hüküm de bulunmamaktadır. Temel hak ve hürriyetlerin geniş yorumlanması gerektiği yönündeki ilke dikkate alındığında, “herkes” ve “kimse” ifadelerinin tüzel kişileri kapsar şekilde yorumlanması, özgürlükler alanını genişletecektir. Nitekim 2949 sayılı Kanun madde 46/2 uyarınca özel hukuk tüzel kişilerinin sadece tüzel kişiliğe ait haklarının ihlal edildiği gerekçesiyle bireysel başvuruda bulunabileceği hüküm altına alınmıştır. “Sadece tüzel kişiliğe ait hak” ifadesine örnek olarak örgütlenme hürriyeti, mülkiyet hakkı, hak arama hürriyeti gibi haklar gösterilmekte, üyelerinin durumlarını etkileyen ancak tüzel

²⁵¹ Tanör, Bülent – Yüzbaşıoğlu, Necmi, **Türk Anayasa Hukuku**, 9. Bası, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2009, s. 152, 154; Gözler, **Anayasa Hukukunun Genel Teorisi**, s. 527, 528; Üzeltürk, age., s. 65.

²⁵² Gözler, **Anayasa Hukukunun Genel Teorisi**, s. 530, 531.

²⁵³ Özel, age., s. 36.

kişilik üzerinde bir etki doğurmayan işlemler nedeniyle üyelerinin haklarını savunmak amacıyla bireysel başvuru hakkı olmadığı belirtilmektedir.²⁵⁴ Bir tüzel kişi şirketin merkez ve şubelerinde uzun süren bir vergi incelemesi yapıldığı, birçok evraka el koyulduğu düşünüldüğünde, özel hayatın gizliliğine ilişkin hükümler de de tüzel kişiliğe ait bir hak olarak ele alınabilir.

Tüzel kişilerin, söz konusu haklardan hangisi veya hangilerinin öznesi olabileceği ile ilgili olarak, aile hayatının gizliliğinin öznesi olamayacağı konusunda bir tereddüt söz konusu değildir. Bunun dışındakiler açısından ise tüzel kişilerin hakkın öznesi olabilmesi düşünülebilir. Örnek olarak bir tüzel kişi şirkete ait ticari sırlar, özel hayatın gizliliğinin bir boyutu addedilen vergi mahremiyeti korumasındadır. Bu sebeple sınırlı da olsa özel hayatın gizliliğinin öznesi olması düşünülebilir. Yine söz konusu şirketin kanuni merkezi veya şubesinde yapılacak bir arama, bizzat şirketin konut dokunulmazlığına da bir müdahaledir. Aynı örnekten yola çıkıldığında, şirkete ait bilgisayarın da arandığı ve şirket adına gönderilen ve alınan elektronik postaların denetlendiği düşünüldüğünde, tüzel kişiler açısından haberleşme hürriyetinden söz etmek yine mümkündür.

Kişisel verilerin korunması ile ilgili olarak Anayasa madde 20/3'te "herkes" ifadesi kullanılmıştır. Ancak KVKK madde 3/ç ve KVOİTTKBKS'de madde 2/a uyarınca, söz konusu hak yalnızca gerçek kişilere tanınmıştır. Kanundaki ve Sözleşmedeki istisna hükümlerinin vergi ilişkisini kapsamaması sebebiyle bu durumda gerçek kişi sınırlamasının da uygulanması mümkün gözükmemektedir. Bu durumda geriye Anayasa madde 20/3'teki hükmün tüzel kişiler açısından da geçerli olup olamayacağı sorusu kalmaktadır. Hüküm dikkate alındığında, sadece gerçek kişilerin hakkın öznesi olabileceğine ilişkin bir kayıt yer almamaktadır. Kişisel veri tanımı her ne

²⁵⁴ Ekinci Hüseyin - Sağlam, Musa, **66 Soruda Bireysel Başvuru**, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, 2015 s. 8, 9.

kadar gerçek kişi açısından yapılmış olsa da, tüzel kişiler açısından da düşünmek mümkündür.²⁵⁵ Kimlik numarası, fotoğraf, genetik bilgiler gibi veriler gerçek kişilere özgü olmakla birlikte, şirket adı, mali kayıtlar, patent bilgileri, stratejiler, mali planlar, çalışanların veya müşterilerin bilgileri gibi birtakım veriler tüzel kişiler açısından düşünülebilir.²⁵⁶ Anayasa’da hakkın içeriği kapsamında belirtilen, kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, verilere erişme, düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenme de yine tüzel kişiler tarafından talep edilebilir. Mükellef şirket, vergi idaresinde kendisi ile ilgili hangi bilgilerin bulunduğunu, bunların hangi devletlerle paylaşıldığını, hangi amaçlarla şimdiye kadar kullanıldığını öğrenmek isteyebilir.

Konu ile ilgili bazı uluslararası anlaşmalarda, tüzel kişilerin de hakkın öznesi sayılmasının önü açılmaktadır.²⁵⁷ Şimdiye kadar konu ile ilgili bir Anayasa Mahkemesi kararına rastlanmamıştır. AİHM ise, holding bünyesindeki şirketlerin ortak kullandığı bilgisayar ve elektronik posta servislerinin denetlenmesi ve kopyasının çıkarılması ile ilgili olarak, başvurusunun birden fazla şirket olması ile ilgili olumsuz bir karar vermemiştir. Kişisel verilerin korunması kapsamına da giren konuyu, AİHM konut ve

²⁵⁵ Seer, Roman, “Datenschutz in Besteuerungsverfahren”, **Festschrift für Wienand Meilicke**, Nomos, Baden, 2010, s. 694.

²⁵⁶ Bygrave, age., s. 174.

²⁵⁷ KVOİTTKBKS madde 3/2-b örnek olarak gösterilebilir. Doktrinde, AB Temel Haklar Şartı özelinde konu tartışılmış, madde 8/1 uyarınca “kişi” ifadesi ile tüzel kişilerin de kastedilebileceği belirtilmekle beraber, söz konusu hakkın gerçek kişilere özgü olmak suretiyle kişi onurunu, özel alanını ve kişilik hakkını koruduğu ve Şart’a dayanak olarak alınan 95/46/EC sayılı Kişisel Verilerin Korunması Yönergesi’nde de gerçek kişiler hak sahibi sayıldığı için kişi ile gerçek kişilerin kastedildiği belirtilmiştir. Şimşek, age., s. 73.

haberleşmeye saygı gösterilmesi hakkı kapsamında değerlendirmiş, özel hayat kapsamında olup olmadığına ilişkin değerlendirme yapmaya gerek duymamıştır.²⁵⁸ Bu durumda, 1982 Anayasası uyarınca kişisel verilerin korunması hakkının öznesi sadece gerçek kişiye indirgenmemelidir.

Kamu tüzel kişilerinin temel hak ve hürriyetlerin öznesi olup olmadığı konusunda ise; üniversite, belediye gibi tüzel kişilerin sahip olması gereken hakların dar yoruma tabi tutulması gerektiği, temel hak ve hürriyetlerin en nihayetinde kişileri koruduğu, devletince bunu sağlayan taraf olduğu, mülkiyet ve dava açma hakkı gibi kanunla verilen bazı haklardan devlet ve kamu tüzel kişilerinin de faydalanabilse de, bunların sayısının artırılmaması gerektiği vurgulanmaktadır.²⁵⁹ Bireysel başvuru ile ilgili olarak 2949 sayılı Kanun madde 46/’de ise kamu tüzel kişilerinin bireysel başvuru yapamayacağı net olarak vurgulanmıştır.

Türk hukuku açısından kamu tüzel kişilerinin temel hak ve hürriyetlerin öznesi sayılması ve özelde özel hayatın gizliliği hükümlerinin korunması altında olması mümkün gözükmemektedir. Bununla birlikte, hizmet yönünden yerinden yönetim kuruluşları arasında sayılan iktisadi kamu kuruluşları,²⁶⁰ Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) madde 1/1-c uyarınca kurumlar vergisi mükellefi sayılmaktadır.²⁶¹ Kanun’un gerekçesinde

²⁵⁸ Bernh Larsen Holding AS and Others v. Norway, 24117/08, 14.03.2013, par. 105.

²⁵⁹ Gözler, **Anayasa Hukukunun Genel Teorisi**, s. 531.

²⁶⁰ Günday, Metin, **İdare Hukuku**, 10. Baskı, imaj Yayınevi, Ankara, Ekim 2011, s. 533; Gözler, Kemal – Kaplan, Gürsel, **İdare Hukuku Dersleri**, 14. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, Ağustos 2013, s. 224.

²⁶¹ KVK madde 2/3: “*İktisadi kamu kuruluşları: Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan*

iktisadi kamu kuruluşunun kamu idare ve kuruluşlarına bağlı tüm iktisadi işletmeleri kapsadığı vurgulanmış, iktisadi kamu kuruluşlarının, işletme, iştirak, bağlı ortaklık, müessese, kamu iktisadi kuruluşu, iktisadi devlet teşekkülü ve kamu iktisadi teşebbüsü olduğu belirtilmiştir. Yine gerekçede defter belge düzenine uymak zorunda olduğu belirtilen söz konusu kurumların denetlenebileceği de vurgulanmaktadır.²⁶²

Bir iktisadi kamu kuruluşunda yapılan vergi incelemesinde konut dokunulmazlığının tartışılması, insan haklarının mantığına aykırı olacaktır. Bununla birlikte kurumlar vergisi mükellefi sayılan iktisadi kamu kuruluşlarının kamu tüzelkişiliğine haiz olup olmadığı da tartışmalıdır. İktisadi kamu kuruluşlarının dışarıya yönelik hizmetleri özel hukuka tabi olmakla birlikte, kendi içinde belli ölçüde idare hukukuna tabi olduğu belirtilmektedir.²⁶³ Nitekim 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (KİTHKHK) madde 4/1 ve 2 uyarınca tüzelkişiliğe sahip olduğu belirtilen kamu iktisadi teşebbüslerinin KİTHKHK’de saklı tutulan hususlar dışında özel hukuk hükümlerine tabi olduğu düzenlenmiştir. KİTHKHK madde 2/6 uyarınca, iktisadi devlet teşekküllerinin veya kamu iktisadi kuruluşlarının veya bağlı ortaklıklarının, sermayelerinin en az yüzde on beşine, en çok yüzde ellisine sahip buldukları anonim şirket olarak tanımlanan kamu iştirakinde ise kamu tüzelkişiliği tartışması bir yana, sadece özel kesimdeki ortaklık hissesi olarak değerlendirme yapılmaktadır.²⁶⁴

ve birinci ve ikinci fıkralar dışında kalan ticarî, sınai ve ziraî işletmeler iktisadi kamu kuruluşudur.”

²⁶² KVK Genel Gerekçesi, s. 4, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

²⁶³ Günday, age., s. 543-544; Gözler – Kaplan, age., s. 236.

²⁶⁴ Günday, age., s. 543.

Kamu tüzel kişiliğinin nerde başladığı ve nerde bittiği konusu, tartışmalı ve zor bir konudur. Ancak bu çalışma açısından kurumlar vergisi mükellefi olan iktisadi kamu kuruluşlarının tamamının kesin bir dille kamu tüzelkişiliğine haiz olmadıklarını ve 1982 Anayasası uyarınca özel hayatın gizliliğine ilişkin hakların öznesi sayılmayacağı görüşünü savunmak mümkün değildir.

b. AİHS Bakımından

AİHS madde 8’de hakkın öznesi “herkes” olarak ifade edilmiş, madde 34’te ise her gerçek kişi, hükümet dışı her kuruluş veya kişi gruplarının AİHM’e başvuru hakkına sahip olduğu belirtilmiştir. Sözleşmenin Türkçe metninde gerçek kişi olarak ifade edilen kavram, İngilizce metninde “person”, Fransızca metninde ise gerçek kişi anlamına gelen “personne physique” şeklinde kaleme alınmıştır.²⁶⁵ AİHM, içtihatlarında kavram, gerçek kişi şeklinde ele alınmaktadır.²⁶⁶ Gerçek kişinin, aleyhe başvuru yaptığı devletin vatandaşı olması gerekmediği gibi, hukuki ehliyetinin olması, reşit olması da şart değildir.²⁶⁷

²⁶⁵ Anayurt, Ömer, **Avrupa İnsan Hakları Hukukunda Kişisel Başvuru Yolu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2004, s. 162.

²⁶⁶ Gemalmaz, H. Burak, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı**, Beta, İstanbul, 2009, s. 47; Arslan Öncü, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Özel Yaşamın Korunması Hakkı**, s. 9, 10.

²⁶⁷ Gözübüyük, Şeref; “Avrupa İnsan Hakları Komisyonuna Kimler Kime Karşı Başvurabilir?”, **İnsan Hakları Yıllığı**, C. 13, Y. 1991, s. 5; **Kabul Edilebilirlik Kriterlerini Uygulama Rehberi**, 3. Baskı, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, 2014, s.

AİHS madde 34'te hükümet dışı her kuruluş veya kişi gruplarının da bireysel başvuru hakkına sahip olduğu belirtilmektedir. Buna göre, dernekler, vakıflar, şirketler, siyasi partiler, ticari ortaklıklar gibi özel hukuk tüzel kişileri ile tüzel kişiliği olmayan topluluklar başvuru yetkisine sahiptir.²⁶⁸ Hangi düzeyde olursa olsun kamu gücünü kullanma yetkisi olan kamusal kuruluşların hiçbiri bireysel başvuruda bulunamazlar.²⁶⁹ AİHM için kamusal faaliyet yürütme önemli bir ölçüt olup,²⁷⁰ başvuran kurumun merkezi yönetimde veya yerinden yönetim içinde yer alıp almamasının bir önemi bulunmamaktadır.²⁷¹

AİHM'in bir tüzel kişinin hükümet dışı kuruluş olup olmadığı ile ilgili olarak geliştirdiği ölçütler; kamu gücünün kullanılıp kullanılmadığı veya devlet kontrolünde kamu hizmetinin yürütülüp yürütülmediği, hukuki statüsü ve yetkileri, yürüttüğü faaliyetin niteliği ve koşulları, siyasi otoritelerden ne derece bağımsız olduğudur.²⁷² Manastırların Yunanistan aleyhine yaptığı başvuruda AİHM, manastırların kamu gücünü haiz olmadıklarını vurgulamak suretiyle hükümet dışı örgüt saymıştır.²⁷³ Radio France davasında ise Mahkeme, kurumun devletin değil, kamusal radyo sektörünün bağımsızlığı ve tarafsızlığını korumakla yükümlü bağımsız otoritenin kontrolünde olduğunu, yönetim kurulundaki on iki üyeden dördünün devleti temsil ettiğini ve başkanın bağımsız otorite

15; Anayurt, age., s. 163; Arslan Öncü, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Özel Yaşamın Korunması Hakkı**, s. 10.

²⁶⁸ Gözübüyük, agm., s. 6, 7.

²⁶⁹ Gözübüyük, agm., s. 165.

²⁷⁰ Rothenthurm Commune v. Switzerland, App. No: 13252/87, 14.12.1988.

²⁷¹ Radio France and Others v. France, App. No:53984/00, 23.09.2003, par. 26/2.

²⁷² Radio France and Others v. France, App. No:53984/00, 23.09.2003, par. 26/5.

²⁷³ The Holy Monasteries v. Greece, App. No: 13092/87 13984/88, 09.12.1994, par. 49.

tarafından atandığını, sektörde tekel olmadığını, özel sektörle birlikte açık olarak rekabet ettiğini, şirketler hukukuna göre yönetildiğini ve olağan yasaların ötesinde bir yetkisinin olmadığını belirtmiştir. Ayrıca Radio France'ın kamu hizmeti görevi ve finansman için devlete bağlılığı olsa da bağımsızlığı ve kurumsal özerkliği olduğunu, kısıtlayıcı mevzuata tabi özel radyo istasyonu işleten şirketlerle arasında çok az fark olduğunu ve dahası radyo yayıncılığı için rekabetçi bir ortam sağlayan kanunun, Radio France'ı sektöre hâkim bir konuma da yerleştirmedeğini belirterek söz konusu kurumun hükümet dışı kuruluş olduğunu belirtmiştir.²⁷⁴

AİHM'in benzer diğer kararları da dikkate alındığında,²⁷⁵ özellikle ekonomik, endüstriyel ve ticari alanda hizmet yönünden yerinden yönetim kuruluşları ile ilgili olarak içtihadında bir değişme göze çarpmaktadır.²⁷⁶ Bu tespit, bir önceki başlık altında ayrıntılı olarak üzerinde durulan KVK madde 1/1-c uyarınca mükellef olan iktisadi kamu kuruluşları açısından önemlidir. Zira AİHM'in kriterleri ile KİTHKHK ve iktisadi kamu kuruluşlarının kuruluş mevzuatları kıyaslandığında, AİHS madde 8'in öznesi sayılabilecek kurumlar, hükümet dışı kuruluş statüsünde olabilecektir.

Tüzel kişiler, kendi haklarındaki işlem veya eylemin haklarını ihlal ettiği iddiası ile başvurabilirler, üyeleri adına başvuru yapamazlar.²⁷⁷ Söz konusu başvuru ise ancak tüzel kişinin doğasına uygun düşen haklarla sınırlı olup, yaşama hakkı, evlilik hakkı, eğitim hakkı gibi haklar bu kapsam dışındadır.²⁷⁸ Özel hayatın gizliliği açısından konu

²⁷⁴ Radio France and Others v. France, App. No:53984/00, 23.09.2003, par. 26/7, 8, 9.

²⁷⁵ Österreicher Rudfunk v. Austria, App. No: 35841/02, 07.12.2006, par. 46-53; Islamic Republic of Iran Shipping Lines v. Turkey, App. No: 40998/98, 13.12.2007, par. 78-83.

²⁷⁶ Gemalmaz, age, s. 76, 77.

²⁷⁷ Gözübüyük, agm., s. 6.

²⁷⁸ Anayurt, age., s. 25-28.

ele alındığında ise peşin bir hüküm vermek mümkün olmayıp, ayrıntılı bir değerlendirme yapmak gerekmektedir. Özel hayata saygı gösterilmesi hakkının AİHM tarafından geniş bir çerçevede ele alındığından daha önce bahsedilmişti. Hakkın kapsamındaki fiziksel bütünlük, psikolojik bütünlük gibi birçok unsur, gerçek kişilere özgüdür.²⁷⁹ Bununla birlikte, AİHM bir şirket lehine makul sürede yargılanmama sebebiyle manevi tazminata hükmederken, özel hayat kapsamında ele aldığı itibarı da göz önünde tutmuştur.²⁸⁰ Aile hayatına saygı gösterilmesi hakkının sadece gerçek kişiler açısından söz konusu olacağı konusunda bir tartışma bulunmamaktadır.²⁸¹ Yine daha önce görüldüğü üzere, AİHS madde 8 anlamında konut teriminin, bir şirketin kanuni iş merkezine ilave olarak tüzel kişinin merkezini, şubelerini ve diğer iş binalarını içerir şekilde yorumlanması gerektiğinin altını çizmiştir.²⁸² Haberleşmeye saygı gösterilmesi hakkı konusunda ise AİHM şirketin yaptığı başvurulara, şirkete ait işyerinde yapılan arama ve elektronik verilere el koyulmasını haberleşme kapsamında görmüştür.²⁸³

²⁷⁹ Arslan Öncü, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Özel Yaşamın Korunması Hakkı**, s. 32.

²⁸⁰ Comingersoll S.A. v. Portugal, App. No:35382/97, 06.04.2000, par. 35.

²⁸¹ Anayurt, age., s. 166; Arslan Öncü, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Özel Yaşamın Korunması Hakkı**, s. 32.

²⁸² Petri Sallinen and Others v. Finland, App. No: 50882/99, 27.09.2005, par. 70.

²⁸³ Wieser and Bicos Beteiligungen GMBH v. Austria, App. No: 74336/01, 16.10.2007, par. 45; Bernh Larsen Holding AS and Others v. Norway, 24117/08, 14.03.2013, par. 105.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRME ARACILIĞIYLA ÖZEL HAYATIN GİZLİLİĞİNE MÜDAHALENİN ŞARTLARI VE SINIRLARI

A. Genel Olarak

Devlet, vergilendirme aracılığı ile yükümlülerin özel hayatın gizliliği adı altındaki temel hak ve hürriyetlerini sınırlandırırken, 1982 Anayasası madde 13'e uymak zorundadır. Söz konusu müdahale özel hayatın gizliliğinin özüne dokunmamalı, ilgili maddelerdeki sınırlandırma sebeplerine bağlı olmalı, kanunla düzenlenmeli ve Anayasa'nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olmamalıdır.

Anayasa'nın "Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması" başlığı altındaki maddelerde aynı sınırlandırma sebepleri ve aynı ek güvenceler²⁸⁴ yer almaktadır. Müdahale yöntemleri de ayrıca kararlaştırılmıştır. Anayasa madde 20/2'de kimsenin üstünün, özel kâğıtlarının ve eşyasının aranamayacağı ve bunlara el konulamayacağı, 21'de kimsenin konutuna girilemeyeceği, arama yapılamayacağı ve buradaki eşyaya el konulamayacağı, 22/2'de ise haberleşmenin engellenemeyeceği ve gizliliğine dokunulamayacağı düzenlenmiştir.²⁸⁵

²⁸⁴ Sağlam, Fazıl, age., s. 158, 159; Özbudun, age., s. 113.

²⁸⁵ Doktrinde Anayasa madde 20/2'nin özel hayatın gizliliği bakımından değerlendirilmesi gerektiği, özel hayata saygı gösterilmesini isteme hakkı bakımından bir sınırlama hükmü yer almadığından, Anayasa'ya göre bu hakkın sınırlandırılmasının mümkün olmadığı ifade edilmektedir. Arslan Öncü; "Özel Yaşam ve Aile Yaşamına Saygı Hakkı", s. 329.

AİHS bakımından özel hayatın ve aile hayatının korunması hakkının sınırlandırılmasının şartları ve sınırlandırma sebepleri madde 8/2’de düzenlenmiştir. 1982 Anayasası’ndan farklı olarak söz konusu fıkra da müdahale yöntemi özel olarak düzenlenmemiştir. Sınırlandırma sebepleri ise “ülkenin ekonomik refahı” dışında benzerdir.

Bu bölümde öncelikle, özel hayatın gizliliği başlığı altındaki temel hak ve özgürlüklerin Anayasa madde 13 uyarınca sınırlandırılmasının şartları üzerinde durulduktan sonra, vergi yükümlüsü açısından bu hakları sınırlandırdığı düşünülen yasal düzenlemelerin bu şartlara uygunluğu değerlendirilecektir. İlk olarak sınırlandırma sebeplerinin vergilendirme yetkisi ile ilişkisi üzerinde durulacaktır.

B. Sınırlandırma Sebepleri

1. 1982 Anayasası Bakımından

1982 Anayasası’nda özel hayatın gizliliğine ilişkin maddelerde aynı sınırlama sebeplerine yer verilmiş olup bunlar; millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunmasıdır. Devlet, vergilendirme aracılığı ile özel hayatın gizliliğine müdahale ederken, söz konusu sebeplerden en az birine dayanması gerekmektedir. Bu sebeple, söz konusu sınırlandırma sebepleri üzerinde durulacak ve bunların vergilendirme ile örtüşüp örtüşmedikleri tartışılacaktır.

a. Milli Güvenlik

Milli güvenlik, 2945 sayılı Kanun madde 2/a’ya göre, devletin anayasal düzeninin, milli varlığının, bütünlüğünün, milletlerarası alanda siyasi, sosyal, kültürel ve

ekonomik dâhil bütün menfaatlerinin ve ahdi hukukunun her türlü dış ve iç tehditlere karşı korunması ve kollanmasıdır. Doktrindeki tanımlara bakıldığında, TANÖR'e göre "milli güvenlik deyince akla gelen devletin ve ülkenin iç güvenliğidir. İç güvenlikten anlaşılması gereken, devletin iç isyan, ayaklanma, tahrik ve yıkıcı eylemlere karşı, dış güvenlikten anlaşılması gereken devletin ve ülkenin savaşta ve barışta dış tehlikelere karşı korunmasıdır."²⁸⁶ DURAN'a göre ise "milli güvenlik toplumun kurulu düzeninin bütünü ile ve yüksek seviyede dışardan ve içerden gelebilecek tehdit ve müdahalelerden masun tutulmasıdır. Toplumun siyasi, sosyal ve iktisadi yapı ve mekanizmalarını yıkmayı, sarsmayı veya zedelemeyi amaç edinmeyen fiil ve hareketler milli güvenlikle ilgili görülemez."²⁸⁷ Söz konusu tanımlarda dikkat çeken husus tehdidin ciddiyetidir.

Vergi yükümlüsünün özel hayatına müdahale edilmesinde, devletin ekonomik menfaatinden söz etmek mümkündür. Ancak, milli güvenliğin bunun için gerekçe gösterilmesi mümkün değildir. Yükümlünün vergi kanunlarını ihlal etmesi, devleti içerden veya dışardan tehdit edecek nitelikte veya ekonomik anlamda yıkıma uğratacak boyutta değildir. Bu sebeple vergilendirme açısından söz konusu sınırlandırma sebebine dayanılmaması gerektiği düşünülmektedir.

²⁸⁶ Tanör, Bülent, **Siyasi Düşünce Hürriyeti ve 1961 Anayasası**, Öncü Kitabevi, İstanbul, 1969, s. 145'ten aynen aktarılmıştır.

²⁸⁷ Duran, Lütfi; "Sosyal Hareketler ve Mili Güvenlik", **İktisat ve Maliye**, C. XVII, S.4, Temmuz 1970, s. 170'ten aynen aktarılmıştır.

b. Kamu Düzeni

Kamu düzeni, birçok hukuk dalında üzerinde durulan bir kavramdır.²⁸⁸ Toplum merkezli bir kavram olup birey odaklı bir tanıma sahip değildir. ONAR'a göre kamu düzeni, "amme nizamı ve menfaati, ammeye taallük eden ve gayri muayyen menfaatlere müstenit bulunan nizamdır."²⁸⁹ TANÖR'e göre, "toplum yaşantısında maddi bir karışıklığın olmaması, kaba kuvvetin, kargaşa ve anarşinin hüküm sürmemesi, aksine, belli bir düzenliliğin ve barışın hâkim olmasıdır."²⁹⁰ GÜNDAY'a göre, "bozulduğunda kamu yararını olumsuz yönde etkileyen ve bozulmasının önlenmesiyle de kamu yararı gerçekleşen bir düzendir."²⁹¹ GÖZÜBÜYÜK'e göre, "toplumun barış ve güven içinde gelişmesini ve yaşamını sürdürmesini sağlayacak bir ortamdır".²⁹² Anayasa Mahkemesine göre ise kamu düzeni; "toplumun huzur ve sükûnunun sağlanmasını devletin ve devlet teşkilatının muhafazasını hedef tutan her şeyi ifade etmekte, bir başka deyimle cemiyetin her sahadaki düzeninin temelini teşkil eden bütün kuralları kapsamaktadır."²⁹³

²⁸⁸ Okay Tekinsoy, Özge, **İdare Hukukunda Kamu Düzeni Kavramı**, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, Mart 2011, s. 7.

²⁸⁹ Onar, Sıddık, Sami, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, C. III, 3. Bası, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1966, s. 1479'dan aktarılmıştır.

²⁹⁰ Tanör, age., s. 138'den aktarılmıştır.

²⁹¹ Günday, age., s. 290'dan aktarılmıştır.

²⁹² Gözübüyük, Şeref, **Yönetim Hukuku**, 26. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008, s. 303'ten aktarılmıştır.

²⁹³ AYM, E.1963/128, K.1964/8, 28.01.1964.

Söz konusu tanımlara göre kamu düzeni, herhangi bir temel hak ve özgürlüğe yapılabilecek tüm müdahaleleri içine alabilecek ölçüde olduğundan,²⁹⁴ vergi yükümlülerinin özel hayatlarına müdahale edilebilmesi için de bir sınırlama sebebi olabilmektedir. Ancak kavramın içeriğine bakıldığında kapsamı daralmaktadır. Kamu düzeninde toplumun dış düzeninin sağlanması amaçlanmakta olup, söz konusu düzeni bozmadıkça bireylerin konut ve işyerlerindeki hayatları kamu düzenini ilgilendirmemektedir.²⁹⁵ Kamu düzeninin klasik unsurları güvenlik, dirlik ve esenlik ile sağlıktır.²⁹⁶

Kamu düzeninin kapsamı ve klasik unsurları ile devletin vergilendirme aracılığıyla özel hayatın gizliliğinin sınırlandırılması arasında bir uyumdan söz etmek pek mümkün gözükmemektedir. Vergi kanunlarında söz konusu sınırlandırma sebebine dayanılmadığı gibi, vergi hukuku doktrininde de kamu düzeni kavramı ele alınmamıştır. YALTI, VUK'taki denetim sistemini bir tür adli kolluk faaliyeti saymakta, vergi denetim elemanları idare içinde yer almakla birlikte görevlerinin niteliğini ve amacını adli kolluğa benzetmektedir. Yazar bu tespitinden sonra idari kolluğun görevi ve amacının kamu düzeninin bozulmasını önlemek, adli kolluğun amacının ise suçları kovuşturma, suçluları

²⁹⁴ Tunaya, age., s. 222.

²⁹⁵ Onar, age., s. 1479; Günday, age., s. 290.

²⁹⁶ Onar, age., s. 1479-1483; Tan, Turgut, **Ekonomik Kamu Hukuku**, TODAİE Yayınları, Ankara, 1984, s. 126; Günday, age., s. 292; Gözler – Kaplan, age., s. 578. Güvenlik, bireylerin umumi veya umuma açık yerlerde can ve malları için endişe duymamaları, dirlik ve esenlik, yaşamın normal seyrini olumsuz yönde etkileyebilecek her türlü düzensizlik ve karışıklığın yokluğu, sağlık ise toplumun bulaşıcı ve yaygın hastalıklardan uzak tutulması, toplumun sağlık koşulları içinde yaşamını sürdürmesidir. Onar, age., s. 1479- 1483; Günday, age., s. 292; Gözler – Kaplan, age., s. 578.

ve kanıtlarını saptayıp yargı yerine vermek olduğunu belirtmiş ve kamu düzeni kavramı ile bir ilişki kurmamıştır.²⁹⁷ Ancak adli kolluk da kamu düzenini sağlamakla yükümlü olup, idari kollukla arasındaki farklardan biri, kamu düzeni bozulduktan sonra devreye girmesi ve bastırıcı işlevinin olmasıdır.²⁹⁸ Vergi denetiminin adli kolluk faaliyeti sayılması durumunda, kamu düzeni bundan ayrı düşünülmemelidir.

Bununla birlikte idare hukukunda maliye kolluğu, özel kolluk/hizmet kolluğu faaliyeti olarak da değerlendirilmektedir.²⁹⁹ İdari kolluk başlığı altında yer alan özel kolluğun/hizmet kolluğunun, kural olarak kamu düzeninin klasik üç unsuru dışında bir amacı söz konusudur.³⁰⁰ Vergi denetiminin özel kolluk/hizmet kolluğu sayılması durumunda, temel hak ve özgürlüklerin ancak ilgili maddedeki sebeplerle sınırlanabileceği kuralı uyarınca, kamu düzeninin vergi denetimi için sınırlama sebebi sayılıp sayılmayacağı yine tartışmalı olacaktır. Zira vergi denetiminde kamu düzeninin klasik unsurları dışında, bambaşka bir amaç söz konusudur.

Yargı organı, vergi ile kamu düzeni arasında nadir de olsa ilişki kurmakla birlikte, kamu düzenini sınırlandırma sebebi olarak değerlendirmemektedir. Anayasa Mahkemesi, Pasaport Kanunu madde 22/1'in “ vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere” bölümünü iptal ederken, vergi ödevinin yerine getirilmesi ile kamu hizmetlerinin yürütüleceğini, kamu düzeninin sağlanabileceğini, başkalarının hak

²⁹⁷ Yaltı Soydan, Billur, “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı- II”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 144, s. 113; Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s. 113.

²⁹⁸ Günday, age., s. 292; Gözler, Kemal, **İdare Hukuku**, II. Cilt, Ekin Yayınevi, Bursa, 2003, s. 424.

²⁹⁹ Gözler – Kaplan, age., s. 587; Günday, age., s. 297.

³⁰⁰ Gözler, **İdare Hukuku**, s. 439.

ve özgürlüklerinin korunabileceğini belirtmiştir.³⁰¹ Ancak Yüksek Mahkeme, Anayasa'nın 23. maddesindeki "vatandaşlık ödevi" kavramı kapsamında söz konusu değerlendirmeye yapmıştır.

Anayasa Mahkemesinin atıf yaptığı Riener v. Bulgaria davasında AİHM, vergi borcu sebebiyle yurt dışına çıkış yasağı koyulması işlemini 4. Protokolün Serbest Dolaşım Özgürlüğü başlıklı 2. maddesine aykırı bulmuştur.³⁰² Kararda, başvurunun Bulgaristan'ı terk etme hakkının sebebinin, hakkındaki yüklü miktardaki vergi borcu olduğu, Mülkiyetin Korunması başlıklı 1. Protokolün 1. maddesi uyarınca devletin, vergilerin ödenmesini sağlamak amacıyla gerekli önlemleri alma hakkına sahip olduğu,

³⁰¹ AYM, E.2007/4, K.2007/81, 18.10.2007: "*Vergi borcu, Anayasa'nın 73. maddesine göre vatandaşlık ödevidir. Anayasa ve yasalarla, kamu giderlerinin karşılanabilmesi için herkese ödev olarak öngörülen vergi ödeme yükümlülüğünün, zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi durumunda, yasalarla idareye yüklenen kamu hizmetlerinin, buna bağlı olarak kamu düzeninin ve başkalarının hak ve özgürlüklerini korumanın aksatılmadan sürdürülmesi mümkün olacaktır. Bu anayasal yükümlülük, aynı zamanda seyahat özgürlüğünü düzenleyen 23. maddede sınırlama nedeni olarak öngörülmüştür. Getirilen yasaklama, yurtdışına çıkmak isteyen kişilerin vergi borçlarını ödemeye zorlayıcı niteliktedir. Bu nedenle itiraz konusu kural ile gerçekleştirilen sınırlamanın, kaynağını Anayasada bulan meşru bir amaca yönelik olduğu görülmektedir. Ancak, "vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere" yurt dışına çıkış yasağı uygulanabileceğine ilişkin kuralla getirilen sınırlamanın, demokratik toplum düzeni için gerekli nitelikte, başka bir ifadeyle güdülen kamu yararı amacını gerçekleştirmekle birlikte, temel haklara en az müdahaleye olanak veren ölçülü bir sınırlama niteliğinde olup olmadığının incelenmesi gerekir."*

³⁰² Riener v. Bulgaria, App. No: 46343/99, 23.08.2006.

ödenmemiş vergilerin vergi borçlusunun seyahat hürriyetini sınırlama sebebi olabileceğini, bu kısıtlamaların amacının kamu düzeninin ve başkalarının haklarının korunması olduğu, başvurucuya getirilen seyahat yasağının 4. Protokolün 2. maddesi uyarınca meşru amacı olduğunu belirtilmiştir.

Doktrinde AİHM'in bu değerlendirmesini uygun bulan görüşler söz konusudur. YALTI, vergi yükümlüsünün vergi ödevini yerine getirmesini, demokratik toplum düzeninin sürdürülmesinin de bir gereği olduğunu belirtmiştir. Vergi yükümlülüğünü yerine getirmeme, başkalarının haklarına da zarar olarak değerlendirmektedir.³⁰³

AİHM, vergi borcu sebebiyle yurt dışına çıkış yasağı koymak suretiyle seyahat özgürlüğüne müdahale için kamu düzeninin ve başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunmasını sınırlandırma sebebi olarak almış ancak gerekçesini belirtmemiştir. Anayasa Mahkemesi, söz konusu karara atıf yapmasına rağmen, kamu düzeni ve başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunmasını, devletin hizmet ve faaliyetleri olarak belirtmiştir. Bu noktada, AİHM'in meşru amaç konusundaki yorumu, temel hak ve özgürlüklerin ancak ilgili maddedeki sebeplerle sınırlanabileceği kuralına aykırı gözükmektedir. Kolluk başta olmak üzere devletin hizmet ve faaliyetlerinin eksiksiz yerine getirilmesi, vergi gelirlerinin toplanmasına bağlıdır. Ancak, kamu düzeninin ve başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması, kolluk faaliyetleri için sınırlama sebebi olabilir. AİHS madde 8'deki sınırlandırma sebeplerinden ekonomik refah, vergi borcu sebebiyle seyahat hürriyetinin sınırlanması için dayanılması gereken sınırlandırma sebeplerinden en kabul edilebilir olanıdır. Ancak söz konusu sınırlama sebebi 4. Protokolün 2. maddesinde yer almamaktadır.

³⁰³ Yaltı, Billur; "Vergi Borcu Nedeniyle Yurt Dışına Çıkış Yasağı", **TBB Dergisi**, S. 66, 2006, s. 112.

Kamu düzeni kavramının her şeyi kapsar şekilde tanımlanması, temel hak ve özgürlüklerin sınırlanmasının keyfilığe varabilmesine yol açabilir. Yasama organı, bir temel hak ve özgürlüğe müdahale ederken, kamu düzeni kavramını somutlaştırmak zorundadır. Aksi takdirde hukuki belirlilik ilkesi karşılanmamış olur ve amaç-araç ilişkisini denetlemek güçleşir.³⁰⁴

VUK'ta özel hayatın gizliliğine müdahale niteliği taşıyan maddeler incelendiğinde; madde 134/1 uyarınca vergi incelemesinin maksadı ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamak, yoklamanın maksadı madde 127/1 uyarınca mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir. Bilgi toplama ile ilgili olarak kanunda hangi amaçla yapıldığına ilişkin bir düzenleme bulunmamakla birlikte, bilgi istenen kişi ve kurumlar dikkate alındığında, yükümlünün işlem akışını takip etmek olarak görülmektedir. VUK madde 142 uyarınca aramaya ise, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emarelerin bulunması durumunda başvurulacaktır. Son olarak VUK madde 5 uyarınca vergi mahremiyeti kapsamına giren bazı hususların açıklanmasına ilişkin istisnalar 2, 3 ve 4. fıkralarda düzenlenmiştir. Söz konusu istisnalardan sadece 2. fıkrada mahremiyet kapsamındaki hususların açıklanma sebebi olarak "vergi güvenliğini sağlamak" ifadesi yer almaktadır.

Görüldüğü üzere yasama organı, vergi yükümlüsünün özel hayatına müdahale niteliği taşıyan düzenlemelerde, yerinde bir şekilde kamu düzeni kavramına yer vermemekte, bu anlama gelebilecek bir açıklamada bulunmamaktadır. "Vergi güvenliği", "ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak" ifadeleri daha çok vergi alacağının güvenle toplanmasının amaçlandığına işaret etmektedir. Bu sebeple kamu düzeni kavramına bu kadar geniş bir anlam yüklemenin, ilgili sınırlama sebeplerine

³⁰⁴ Sağlam, Fazıl, age., s. 113, 114.

dayanma zorunluluğuna, özgürlüklerin asıl sınırlamanın istisna olması ilkesine de aykırı olacağı değerlendirilmektedir.³⁰⁵

³⁰⁵ Bu noktada, yeni bir kavram olup üzerinde tartışılan ekonomik kamu düzeninden bahsetmek gerekebilir. Söz konusu kavram, genel olarak devletin girişim ve sözleşme özgürlüğüne sınırlama getirmesi olarak ifade edilmektedir. Okay Tekinsoy, age., s. 149. 1982 Anayasası madde 48/2 hükmünün ekonomik kolluğun amacını ortaya koyduğu belirtilmekte, madde 167, 172 ve 173'ün ekonomik kamu düzeninin ana unsurlarını içerdiği, madde 5 ve 17'nin ise, sosyal devlet olmasından kaynaklanan müdahale yetkisi verdiği savunulmaktadır. Tan, age., s. 131-132. ULUSOY, ekonomik kamu düzeni yerine ekonomik düzen teriminin kullanılmasını daha uygun bulmakta, düzen terimi ile belli bir yerde, alanda veya konuda mevcut kurallarla oluşturulmuş bir organizasyonun kastedildiğini belirtmektedir. Kamu düzeninin esas olarak genel güvenlik, huzur ile toplum sağlığının korunmasını ifade eden bir kavram olduğunu ifade eden yazar, ekonomik düzen kavramını, kamu düzeninden ayrı bir kavram saymaktadır. Ulusoy, Ali, "Hukuk-Ekonomi İlişkisine İdeolojik Yaklaşımlar ve Ekonomik Kamu Düzeni Kavramı", **Ankara Barosu Uluslararası Hukuk Kurultayı 2008, Ekonomi ve Hukuk**, Ankara Barosu Yayınları, Ankara, 2009, s. 26. OKAY TEKİNSOY ise kamu düzeni kavramının işlevinin, toplumun maddi düzeninin korunması olduğunu ve yeni kavramların da bu maddi düzen çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiğini belirtmektedir. Kamusal güvenliğin, dirlik ve esenliğin ve sağlık dışında farklı unsurlar saymanın, kamu düzeni kavramının, toplumun maddi düzenini korumak gerekçesi arkasında, başka amaçlarla hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması için kullanılmasına olanak vereceğinin altını çizmektedir. Okay Tekinsoy, age., s. 166, 167. Bazı vergi yükümlülerinin maddi yükümlülüklerini yerine getirmemelerinin rekabet eşitsizliği yarattığı muhakkaktır. Devletin bu amaçla vergi yükümlülerinin özel hayatlarına

c. Başkalarının Hak ve Özgürlüklerinin Korunması

Başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması ile ilgili doktrinde ayrıntılı bir değerlendirme bulunmamaktadır. Ancak 2559 sayılı Polis Vazife ve Salahiyet Kanunu (PVSK) “Önleme Araması” başlıklı 9. maddesindeki aramaya ilişkin hükümler için söz konusu sınırlandırma nedenine dayanıldığından söz edilebilir.

Vergilendirme ile başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması arasında bir ilişki kurabilmek kolay değildir. Vergilendirmenin amacı kamu giderlerini karşılamaktır. VUK’taki yükümlülerin özel hayatlarını sınırlayan düzenlemelerde “vergi güvenliği”, “ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak“ ifadeleri ile vergi alacağının güvenle toplanmasına yani kamu giderlerinin karşılanmasına işaret edilmektedir. AİHM’in Riener v. Bulgaria kararında da belirtildiği üzere, vergilendirme ile başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması arasında dolaylı bir ilişki bulunmaktadır. Vergilendirme ile devlete finansman sağlandığı takdirde, başkalarının hak ve özgürlükleri korunabilir. Yoksa bir vergi yükümlüsü açısından özel hayatın gizliliğini sınırlandıran kanunlarla başka birisinin bir hakkının veya özgürlüğünün doğrudan korunması mümkün değildir.

müdahale etmesi, özelde vergi düzeninin, genelde de ekonominin doğru işleyebilmesi açısından oldukça önemlidir. Ancak doktrindeki görüşler dikkate alınarak, söz konusu vergi düzeni, teknik olarak kamu düzeni kavramı kapsamında ele alınmamalıdır.

d. Genel Ahlak

Ahlak, “belli bir dönemde, toplumun hiç olmazsa çoğunluğunca benimsenen ve uygulanan ilkeler” şeklinde tanımlanmaktadır.³⁰⁶ Ahlak, toplum tarafından benimsenen ilkeler olup, toplumun benimsemeye zorlandığı ilkeler değildir. Vergi yükümlüsünün özel hayatına müdahale yetkisi veren hükümler açısından ahlakın bir sınırlandırma sebebi sayılıp sayılmayacağı şimdiye kadar tartışılmamıştır. Ancak, yapılandırma, vergi affı, vergi barışı adı altında, kamu alacağının daha az ve daha geç ödenmesini sağlayan kanunlar dikkate alındığında, vergi ile toplumun çoğunluğu tarafından benimsenen ilkeler arasında bir örtüşme de dikkati çekmemektedir. Ayrıca VUK’ta genel ahlaka açık biçimde atıf yapılmamakta olup, yasa koyucunun VUK’taki düzenlemeler için söz konusu sınırlandırma sebebine dayanmadığı, onu somutlaştırmadığı söylenebilir.

³⁰⁶ Güriz, Adnan, **Hukuk Felsefesi**, 6. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2003, s. 13’ten aynen aktarılmıştır. Genel ahlakın kamu düzeninin bir unsuru olup olmadığı tartışılmaktadır. Söz konusu kavramı kamu düzeninin klasik unsurları arasında sayan görüşe göre, toplumun dış düzenini bozabilecek mahiyette olan kişilerin ahlaki davranışları kolluğun faaliyet alanına girmektedir. Gözübüyük, Şeref – Tan, Turgut, **İdare Hukuku**, Cilt 1, 7. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010, s. 753, 754; Akyılmaz, Bahtiyar – Sezginer, Murat – Kaya, Cemil, **Türk İdare Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 474. Diğer bir görüş ise, kamu düzeninin unsurları arasında saymamakla birlikte, kişilerin davranışlarının toplumun dış düzenini bozma tehlikesi taşıması durumunda kolluğun görev alanına girdiğini kabul etmektedir. Günay, age., s. 291, 292.

e. Suç İşlenmesinin Önlenmesi

Anayasa'daki "önlenmesi" ifadesi, suç işlendikten sonraki soruşturma ve kovuşturmayı kapsamamaktadır.³⁰⁷ Anayasa koyucu genel olarak suçla mücadeleyi kastettiği durumlarda bunu net olarak belirtmektedir. Örneğin Anayasa madde 23'te ve madde 28'de sınırlama nedeni olarak "suç soruşturma veya kovuşturması" belirtilmiştir. Bu kapsamda, PVSK madde 9'daki önleme aramasına ilişkin düzenlemelerin suç işlenmesinin önlenmesi sebebine dayandığı belirtilebilir.

Anayasa Mahkemesi suç işlenmesinin önlenmesi ile ilgili bir değerlendirme yapmamış, suç soruşturma veya kovuşturması ile farkı üzerinde durmamıştır. Söz konusu sınırlama nedenine dayanılmadığı gerekçesi ile verdiği bir iptal kararı bulunmayan Anayasa Mahkemesi, haliyle söz konusu sınırlama nedenini geniş bir çerçevede yorumlamaktadır.³⁰⁸

Vergi hukukunda arama müessesesi ile suç işlenmesinin önlenmesi arasında ilişki kurulmaktadır. VUK madde 142/1'de aramanın şartları arasında gösterilen "vergi kaçırmaya delalet eden emare" ifadesinin, Anayasa madde 20 ve 21'de belirtilen "suç

³⁰⁷ Zafer, age., s. 43.

³⁰⁸ Anayasa Mahkemesi, bir suç dolayısıyla yapılan soruşturma ve kovuşturmada telekomünikasyon yoluyla yapılan iletişimin denetlenmesine ilişkin 5271 sayılı CMK madde 135/1 ve 3'ün Anayasaya aykırılığı iddiasıyla ilgili olarak, kuralın amacının Anayasa'nın 20 ve 22'deki sınırlama sebeplerinden millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi ve başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerine uygun olduğuna karar vermiştir. AYM, E.2009/1, K.2011/82, 18.5.2011.

işlenmesinin önlenmesi” kavramı içinde yer aldığı ifade edilmektedir.³⁰⁹ Anayasa’da, müdahalede bulunulması için şart koşulan hâkim kararı şartının, VUK madde 142’de de karşılandığı belirtilerek VUK’taki aramaya ilişkin düzenlemelerin Anayasa’ya uygun olduğu savunulmaktadır.³¹⁰

Arama, suç delili elde etmeye ve değerlendirmeye yöneliktir.³¹¹ VUK madde 142/1’deki “vergi kaçırdığına delalet eden emare”, “yapılan incelemeler dolayısıyla” ifadeleri dikkate alındığında, suç işlendikten sonrası kastedilmektedir. Burada doktrinin savunduğunun aksine, vergi idaresi önleme amaçlı değil, suç işlendikten sonra delil elde etme amaçlı arama yapmaktadır. Nitekim VUK’a göre cezai olayların ve delillerin ortaya çıkarılması ve tespiti ile ilgili genel olarak denetim faaliyetleri, bastırıcı işleve haiz olan adli kolluğa benzetilmektedir.³¹² Bununla birlikte, vergi hukukundaki arama müessesesi, suç işlenmesinin önlenmesi maksatlı olarak da kullanılabilir. Örneğin VUK madde 142/1 uyarınca ihbar üzerine gidilen işyerinde, Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunmadığı halde, VUK madde 359/c’deki gibi belge basmak üzere gerekli alet, teçhizatın tespit edilmesi durumunda, suç işlenmesinin önlenmesinden bahsetmek mümkün olacaktır.

Diğer vergi denetimi yollarına ilişkin hükümlere bakıldığında, VUK madde 134/1’de vergi incelemesinin maksadının ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek, yoklamanın maksadı ise VUK madde 127/1’de mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek

³⁰⁹ Saban, Nihal, “Anayasa ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ile Bir Vergi Hukuku Kavramını Okumak: Arama”, **Polis Dergisi**, S. 36, Y. 2003, s. 95.

³¹⁰ Solak Akman, age., s. 36.

³¹¹ Kaneti, Selim, **Vergi Hukuku**, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1986/1987, s. 145.

³¹² Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s. 113.

olarak belirtilmiştir. İnceleme ve yoklama da arama gibi suç işlenmesinin önlenmesi maksatlı olarak kullanılabilir. Ancak yasal düzenlemeler, suç işlenmesinin önlenmesinden ziyade vergi kaybının telafisine işaret etmektedir. VUK madde 364’te, denetimler esnasında vergi cezası kesilmesini gerektiren olaylar söz konusu ise durum ve delillerin tespitinden sonra vergi dairesi tarafından cezanın kesileceği düzenlenmiştir. Burada da önlemeden bahsetmek mümkün değildir.

Bilgi toplamada yükümlülere ait işlem akışının takibi amaçlanmaktadır. Bununla birlikte, bilgi toplama ile suç işlenmesinin önlenmesinin, diğerlerine nazaran daha fazla örtüşebileceği düşünülebilir. Özellikle devamlı bilgi verme mecburiyetinde olanlar dikkate alındığında, vergi idaresi henüz suç işlenmeden önce yükümlüler hakkında bilgi sahibi olmaktadır. Anayasa Mahkemesinin, 5275 sayılı Kanun madde 68/2 ve 3’ün Anayasa madde 22’ye aykırı olmadığına ilişkin kararı da bu duruma benzemektedir. İptali istenen hükümlerde, hükümlü tarafından gönderilen ve kendisine gelen mektup, faks ve telgrafların denetlenmesi ve kurumun asayiş ve güvenliğini tehlikeye düşüren, görevlileri hedef gösteren, terör ve çıkar amaçlı suç örgütü veya diğer suç örgütleri mensuplarının haberleşmelerine neden olan, kişi veya kuruluşları paniğe yöneltecek yalan ve yanlış bilgileri, tehdit ve hakareti içerenlerin hükümlüye verilmemesi ve gönderilmemesi düzenlenmiştir. Anayasa Mahkemesi ise iptali istenen kuralla ceza infaz kurumunda düzenin, güvenliğin ve disiplinin sağlanması ve suç işlenmesinin önüne geçilmesinin amaçlandığını ve özel sınırlandırma sebeplerine bağlı kılındığını belirtmiştir.³¹³

Suç işlenmesinin önlenmesi, Anayasa Mahkemesinin yorumladığı şekilde suç işlendikten sonrasını kapsadığı takdirde, VUK’taki bahsedilen hükümleri de kapsamaktadır. Ancak bu durumda “suç işlenmesinin önlenmesi” ile Anayasa madde 23 ve 28’deki “suç soruşturma veya kovuşturması” sınırlandırma sebepleri arasındaki fark

³¹³ AYM, E.2013/54, K.2013/161, 26.12.2013.

anlamını yitirmektedir. Bu sebeple vergilendirme yoluyla özel hayatı sınırlandıran düzenlemeler ile suç işlenmesinin önlenmesi sınırlandırma sebebinin genel olarak örtüşmediği düşünülmektedir.

2. Kişisel Verilerin Korunması Bakımından

Herhangi bir sınırlandırma sebebi içermeyen anayasal düzenlemeler doktrinde basit yasa kaydı olarak ifade edilmekte olup,³¹⁴ Anayasa madde 20/3 de bunlardan biridir. Basit yasa kaydına örnek olarak 1961 Anayasası madde 18/3'teki yurt dışına çıkma hürriyetinin kanunla düzenleneceği,³¹⁵ 1982 Anayasası madde 66/3'teki vatandaşlığın ancak kanunda belirtilen hallerde kaybedileceği³¹⁶ hükümleri gösterilmektedir.

Doktrinde, kişisel verilerin korunmasına ilişkin fıkranın Anayasa madde 13'le uyumsuzluk göstermesi, özel sınırlandırma sebebi içermemesi³¹⁷ ve bunun yasa koyucunun takdirine bırakılması³¹⁸ eleştirilmektedir. Bununla birlikte, basit yasa kaydı da olsa yasa koyucunun sınırsız bir takdir yetkisine sahip olmadığı, Anayasa madde

³¹⁴ Sağlam, Fazıl, age., s. 108.

³¹⁵ Sağlam, Fazıl, age., s. 108.

³¹⁶ Sağlam, Mehmet, "Ekim 2001 Tarihinde Yapılan Anayasa Değişiklikleri Sonrasında, Düzenlendikleri Maddede Hiçbir Sınırlama Nedenine Yer Verilmemiş Olan Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırı Sorunu" **Anayasa Yargısı Dergisi**, C. 19, 2002, s. 239.

³¹⁷ Küzeci, age., s. 266.

³¹⁸ Küzeci, age., s. 146.

13'teki sınırlandırmanın sınırı konumundaki diğer ilkelere uymak zorunda olduğu belirtilmektedir.³¹⁹

3. AİHS Bakımından

AİHS madde 8'de sınırlandırma nedenleri; ulusal güvenlik, kamu emniyeti, ülkenin ekonomik refahı, dirlik ve düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunmasıdır. AİHM, kararlarında genellikle birden fazla meşru amacı birlikte ele almaktadır.³²⁰ AİHM, vergi idaresi arama el koyma yaptığında, meşru amaç olarak genellikle ülkenin ekonomik refahı ve suç işlenmesinin önlenmesini ele almaktadır.³²¹ Bunun dışında tarhiyat amacıyla kişilere özel harcamalarını bildirme zorunluluğu getirilmesinde ise, meşru amacı olarak ülkenin ekonomik refahını değerlendirmiştir.³²²

AİHS madde 8'de yer alan sınırlandırma sebeplerinden ülkenin ekonomik refahı, vergilendirme ile en çok örtüşen sınırlandırma sebebidir. Zira vergilendirme ile devletin ekonomik olarak varlığını sürdürmesi amaçlanmakta olup, aynı amaç vergilendirme süreci kapsamında özel hayatın gizliliğine müdahaleyi de kapsamaktadır.

³¹⁹ Sağlam, Mehmet, agm., s. 262; Küzeci, age., s. 266; AYM, 2014/122E, 2015/123K, 30.12.2015.

³²⁰ Stés Colas Est and Others v. France, App. No: 37971/97, 16.04.2002, par. 44; Niemietz v. Germany, App. No: 13710/88, 16.12.1992, par. 36; Funke v. France, App. No:10828/84, 25.02.1993.

³²¹ Funke v. France, App. No: 10828/84, 25.02.1993, par. 52; Stes Colas Est and Others, v. France, App. No:37971/97, 16.04.2002, par. 44.

³²² X. v. Belgium, App. No: 9804/82, 07.12.1982.

C. Müdahalenin Sınırları

1. 1982 Anayasası Bakımından

a. Hakkın Özü

Hakkın özü, “vazgeçilmez unsur, dokunulduğu takdirde söz konusu hürriyeti anlamsız kılacak asli çekirdek”³²³ şeklinde tanımlanmaktadır. Anayasa Mahkemesi, özün her temel hak ve hürriyet açısından farklılık gösterebileceğini belirtmekle birlikte, genel olarak temel hakların kullanılmasını ciddi surette güçleştirip, amacına ulaşmasına engel olan ve etkisini ortadan kaldıracı bir nitelik taşıyan düzenlemelerin öze müdahale ettiğini belirtmektedir.³²⁴ Kararlarda, hakkın kullanılmasını zorlaştıran veya imkânsızlaştıran,³²⁵ açıkça yasaklayan veya örtülü bir şekilde yapılamaz hale koyan veya ciddi surette güçleştiren ve amacına ulaşmasını önleyen ve etkisini ortadan kaldıran, neyi ifade ettiği açıkça anlaşılmayan ve her türlü yoruma elverişli bulunan terimler içeren hükümlerle sınırlandırılan³²⁶, Anayasa’da izne tabi olmaksızın kullanılacak bir hakkı izne tabi tutan³²⁷, kişilerin haklarını belirsiz bir süre sürüncemede bırakan³²⁸ düzenlemeler hakkın özüne müdahale sayılmaktadır.

³²³ Özbudun, age., s. 115’ten aynen aktarılmıştır.

³²⁴ AYM, E.2006/121, K.2009/90, 18.6.2009.

³²⁵ AYM, E.1963/17, K.1963/84, 8.4.1963.

³²⁶ AYM, E.1962/208, K.1963/1, 04.01.1963; AYM, E.1985/8, K.1986/27, 26.11.1986.

³²⁷ AYM, E.1963/128, K.1964/8, 28.1.1964.

³²⁸ AYM, E.1999/33, K.1999/51, 29.12.1999.

2001 Anayasa değişikliği ile hakkın özünün tekrar madde 13'e eklenmesi eleştirilmekte, bu kavramın özden önce sınırlanabilir kısmı ortaya koymada belirsiz olduğu düşünölmektedir.³²⁹ Ayrıca, hukuk devletinde bazı durumlarda temel hak ve hürriyetlerin hukuka uygun olarak sınırlaması gerektiği halde, hakkın özü sebebiyle bunun mümkün olmayabileceği, örneğin mektubun açılması, telefon konuşmasının dinlenmesi durumunda, haberleşme hürriyetinin özüne müdahale edildiği belirtilmektedir.³³⁰ Bu eleştiri, doktrinde çok fazla karşılık bulmamaktadır. Hâkim görüş, özel hayatın gizliliği bakımından hakkın özünü değerlendirirken Anayasa'dan hareketle ek güvenceler üzerinde durmakta, sınırlamanın şartı olarak aranan hâkim kararını, özün belirlenmesinde somut bir unsur sayılmaktadır.³³¹

Anayasa Mahkemesi de telefonun dinlenmesini, mektubun açılmasını hakkın özüne müdahale saymamaktadır.³³² Mahkeme, diğer temel hak ve hürriyetler açısından hakkın özü kriterine daha kolay başvurmakta, ³³³ özel hayatın gizliliği açısından

³²⁹ Gözler, Kemal, "Anayasa Değişikliğinin Temel Hak ve Hürriyetlerin Sınırlandırılması Bakımından Getirdikleri ve Götürdükleri", **Ankara Barosu Dergisi**, 2001-4, s. 58.

³³⁰ Gözler, "Anayasa Değişikliğinin Temel Hak ve Hürriyetlerin Sınırlandırılması Bakımından Getirdikleri ve Götürdükleri", s. 58, 59.

³³¹ Özbudun, agm., s. 292; Sağlam, Fazıl, age., s. 156.

³³² AYM, E.2014/195, K.2015/116, 23.12.2015; AYM, E.2014/87, K.2015/112, 8.12.2015; AYM, E.2012/100, K.2013/84, 4.7.2013; AYM, E.2009/1, K.2011/82, 18.5.2011.

³³³ AYM, E.1962/208, K.1963/1 sayılı ve 4.1.1963 tarihli kararında gösteri ve protesto maksadıyla yapılacak toplantıların ve gösteri yürüyüşlerinin yasaklanmasını ve neyi ifade ettiği açıkça anlaşılmayan ve yasada her türlü yoruma elverişli bulunan terimlerin yer almasını, toplantı ve gösteri yürüyüşünün belli şekil ve konularını kökünden kaldırdığına

doktrindeki görüşlere paralel biçimde Anayasa'daki ek güvencelerle sınırlı yorumlamaktadır. Eski tarihli bir kararında, 1961 Anayasası madde 15 uyarınca kanunla yetkili kılınan mercii emrinin gecikmede sakınca bulunan hallerde aranacağı, yasada yetkili merciiin “o yerin en büyük mülkiye amiri” olarak belirlendiği, ancak bu yetkinin hangi koşullar altında nasıl kullanılacağına açıklanmadığı gerekçesi ile hakkın özüne müdahale edildiğine karar vermiştir.³³⁴

ve hakkın özüne dokunduğuna karar vermiştir. E.1999/33, K.1999/51, sayılı ve 29.12.1999 tarihli kararda, imar planlarında umumi hizmetlere ayrılan yerlerin mevcut kullanma şekillerinin ne kadar devam edeceği konusundaki bu belirsizliğin, kişilerin mülkiyet hakları üzerinde süresi belli olmayan bir sınırlamaya neden olduğuna ve sınırlamayı aşarak hakkın özüne dokunduğuna karar vermiştir. E.2001/303, K.2001/333 sayılı ve 19.7.2001 tarihli kararında, yasa ile belirlenen %10'luk kira artış miktarının, ekonomik kriz sebebiyle oluşan fiyat artışının çok altında kalmasını mülkiyet hakkının özüne müdahale saymıştır. E.2002/11, K.2003/33 sayılı ve 10.4.2003 tarihli kararında ise, taşınmaza kamulaştırmasız el atarak yirmi yıl geçtikten sonra taşınmaz malikinin dava açma hakkının engellenmesini ve taşınmazın hiçbir karşılık ödenmeden idareye geçmesini, mülkiyet hakkının sınırlanmasını aşan, hakkın özünü zedeleyen bir durum olarak nitelemiştir.

³³⁴ AYM, E.1973/1, K.1974/13, 25.04.1974: “*Dava konusu kuralın Anayasa'nın değişik 15. maddesinin ikinci fıkrası gereğinin yerine getirildiği tek bölümü istisnaî durumlarda arama ve el koymayı buyurmağa yetkili mercie ilişkin olanıdır. Bu, “o yerin en büyük mülkiye amiri” olarak belirlenmiş; ancak yetkinin hangi koşullar altında, nasıl kullanılacağı açıklanmamıştır. Oysa “millî güvenlik” ve “kamu düzeni” uygulayıcıların kişisel görüş ve anlayışlarına göre genişleyebilecek, öznel yorumlara elverişli, bu nedenle de keyfiliğe dek varabilir çeşitli ve aşamalı uygulamalara yol açacak genel kavramlardır.*

1982 Anayasası'nda müdahale yöntemi olarak madde 20'de üstün özel kağıtların ve eşyanın aranması ve el koyulması, madde 21'de konuta girme, arama yapma ve eşyaya el koyma düzenlenmiştir. Belirtilen müdahale yöntemlerinin de ek güvence niteliği taşıyıp taşımadığının tartışılmalıdır. Doktrinde arama kavramı, “şüpheli kişi veya delillerin ya da müsadere edilecek eşyanın ele geçirilmesi amacıyla ev veya diğer yerlerde

“Gecikmede sakınca bulunan haller” de en az o kavramlar kadar kesin ve keskin çizgilerle belli edilmesi, sınırlanması zorunlu bulunan bir deyimdir. Dava konusu kuralda “şüphelenen kişiler” denilerek yasal düzenlemeye Anayasanın pek istisnâî durumlar için öngördüğü bir yetkinin hele ikinci, üçüncü aşamadaki görevlilerce kullanılmasını olağanlaştırmaya, genelleştirmeye ve büsbütün öznelleştirilmeye elverişli bir deyim daha eklenmiştir.

Öte yandan Anayasa'nın değişik 15. maddesinin ikinci fıkrasındaki ana istisna kuralında (hâkim kararıyla arama ve el koyma) “kanunun açıkça gösterdiği hallerde” koşulu yer almış bulunmaktadır. “Kanunla yetkili kılınan mercinin buyruğu ile arama ve el koyma” ana istisnânın bir istisnası olduğuna göre koşulun burada da geçerli olması gerekir.

Kaldı ki Anayasa Koyucunun hakimlerce verilecek kararlarda dahi “kanunun açıkça gösterdiği hallerde” koşulunu öngörmüş olduğu gerçeği ”buyrukla arama ve el koyma” konusu yasa ile düzenlenirken görmezlikten gelinemez. Onun için söz konusu yetkinin hangi hallerde kullanılabilmesinin Yasa'da açıkça gösterilmesi bu yönden de zorunludur. Görülüyor ki 1775 sayılı Kanun'un 2. maddesi, Anayasa'nın değişik 15. maddesinin ikinci fıkrası ile güdülen ereği ve konulan sınırı aşmakta ve “özel hayatın gizliliği” temel hakkının özüne dokunmaktadır. Anayasanın değişik 11. Ve değişik 15. maddelerine aykırı olan kuralın iptal edilmesi gerekir.”

araştırma yapılması”³³⁵, “kural olarak hâkim, gecikmede sakınca bulunması halinde savcı tarafından yakalama ve/veya delil elde etme amacına yönelik olarak sanık, şüpheli veya üçüncü kişinin mesken, işyeri ve sair yerlerinde, üstünde veya eşyasında yapılan bir araştırma eylemi”³³⁶, “bir kimsenin konutunda, etrafı çevrili diğer yerlerinde, üzerinde, özel kağıtlarında ve eşyasında yapılan bir araştırma eylemi”³³⁷ şeklinde tanımlanmaktadır. Kavram geniş yorumlanmakta, kişinin rızasına bakılmaksızın üzerinde, özel kâğıtlarında, konutunda yapılan araştırma amaçlı tüm fiillerin arama kapsamında sayılması gerektiği belirtilmektedir.³³⁸

Anayasa Mahkemesi, Anayasa madde 20/2 ve 21’deki güvencelerin arama tedbirine özgü olarak düzenlendiğini, bilgi toplama için bir sınırlandırma sebebi yer almadığını belirtmiştir. Çözüm olarak, Anayasa’nın diğer maddelerinde devlete bir görev olarak yüklenen millî güvenlik, kamu düzeninin sağlanması ile suç işlenmesinin önlenmesini sınırlandırma sebebi olarak almıştır.³³⁹ Bununla birlikte, Anayasa madde 20/2’de sadece arama ve el koymanın düzenlenmesi ile ilgili bir değerlendirmede bulunmamıştır.

1982 Anayasası madde 20 ve 21’de bahsedilen bir başka müdahale yöntemi ise el koymadır. Doktrinde el koyma, “ceza muhakemesinde delil olabilecek ya da ileride

³³⁵ Centel, Nur – Zafer, Hamide, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 9. Bası, Beta, İstanbul, 2012, s. 336’den aynen aktarılmıştır.

³³⁶ Özbek, Veli Özer – Kanbur, Mehmet Nihat – Doğan, Koray – Bacaksız, Pınar – Tepe, İlker, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 6. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2014, s. 345’ten aynen aktarılmıştır.

³³⁷ Araslı, age., s. 172’den aynen aktarılmıştır.

³³⁸ Araslı, age., s. 172.

³³⁹ AYM, 2014/122E, 2015/123K, 30.12.2015; AYM, 2012/100E, 2013/84K, 4.7.2013.

müsadere edilebilecek eşya üzerinde zilyedin tasarruf yetkisinin kaldırılması”³⁴⁰ “elinde bulunduranın rızası hilafına, ispat araçlarından olup faydalı görülen veya müsadereye tabi olan eşyanın adliyenin eli altına alınması”³⁴¹, “bir eşya üzerinde, rızası olmamasına rağmen zilyedinin tasarruf yetkisinin kaldırılması”³⁴² şeklinde tanımlanmaktadır. El koymada da yine kişinin rızasına bakılmaksızın defter, belge, eşya üzerindeki hâkimiyetin sona erdirilmesi söz konusudur. El koyma, kapsam olarak bizatihi 1982 Anayasası tarafından sınırlandırılmıştır. Anayasa madde 21’de özel kâğıtlara ve eşyaya el koyulması, madde 21’de ise sadece eşyaya el koyulması hususu düzenlenmiştir. Söz konusu kavramlar tezin ilk bölümünde tanımlanmaya çalışılmıştır.

1982 Anayasası’ndaki özel hayatın gizliliğine ilişkin hükümlerde arama ve el koyma terimlerinin tercih sebebi, sadece ceza hukuku penceresinden bakılmış olmasıdır. Bu, madde gerekçeleri ve Danışma Meclisi tutanaklarından da anlaşılmaktadır.³⁴³ Anayasa koyucu, 80’li yıllarda özel hayata en ağır müdahale olarak düşündüğü arama ve el koymanın sınırlarını ve şartlarını ayrıntılı şekilde düzenlemiştir. Bu sebeple söz konusu kavramların kullanılmasının bilinçli olarak tercih edildiği düşünülmektedir. Anayasa madde 20 ile ilgili olarak Danışma Meclisi gerekçelerinde, yargılama sırasında kişinin özel hayatına dair hususların açıklanmasının anayasal dayanağı olarak madde 20’nin ilk halinde yürürlükte olan “Adli kovuşturma ve soruşturmanın gerektirdiği istisnalar

³⁴⁰ Centel – Zafer, age., s. 377’den aynen aktarılmıştır.

³⁴¹ Özbek, Veli Özer, **Ceza Muhakemesi Hukukunda Koruma Tedbiri Olarak Arama**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1999, s. 56’den aynen aktarılmıştır.

³⁴² Araslı, age., s. 173’ten aynen aktarılmıştır.

³⁴³ Danışma Meclisi’nde maddeler üzerinde yapılan görüşmelerde de arama ve el koyma kavramları ceza muhakemesi hukuku ile sınırlı olarak tartışma konusu yapılmıştır.

Danışma Meclisi Tutanak Dergisi, 131. Birleşim, s. 252 vd.

saklıdır.” hükmü gösterilmiş ve bunun kişinin üstünün, kâğıtlarının, eşyalarının aranmasından daha geniş kapsamlı olduğu vurgulanmıştır.³⁴⁴ Başka bir ifadeyle, söz konusu fıkra ile arama ve el koyma dışında özel hayata müdahale yollarına da kapı aralanması düşünülmüştür. Ancak söz konusu fıkra, 2001 yılı Anayasa değişikliği ile Anayasa’dan çıkarılmıştır.

Anayasa’daki arama ve el koyma terimlerinin sadece ceza muhakemesi hukukundaki tanımlarına hasredilmemesi gerekmektedir. Yasa koyucunun adına arama dememekle birlikte, kişinin konutuna veya işyerine rızası hilafına girme ve evrakları eşyaları tetkik etme yetkisi veren düzenlemelerin de arama kavramı içinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Yine yasa koyucunun adına el koyma dememekle birlikte kişinin evrakları, eşyaları ve malları üzerindeki hâkimiyetini sona erdiren düzenlemelerin de el koyma kapsamında ele alınması gerekmektedir. Aksi düşünce, söz konusu müdahale yönteminin Anayasa’ya uygunluğu için adına mutlaka arama denmesi gerektiği şeklinde hukuk dışı ve bir değerlendirmeye yol açacaktır. Bu sebeple söz konusu kavramlar ceza muhakemesi hukukundaki teknik anlamı itibarıyla değerlendirilmemelidir.

Anayasa Mahkemesinin, arama ve el koyma dışındaki diğer müdahale yöntemlerinin, sınırlandırma sebebi içermeyen hakların da sınırlandırılabilceği yönündeki değerlendirmesini, Anayasa madde 13’le bağdaştırabilmek zordur. Zira Anayasa madde 20 ve 21’de sınırlandırma sebebi bulunmakta olup, ortada sınırlandırma sebebi içermeyen bir haktan söz edilemez. Ayrıca bu içtihada göre, ek güvenceler sadece arama ve el koyma niteliğindeki müdahaleler için geçerli olacaktır.

³⁴⁴ 1982 Anayasası madde 20 Danışma Meclisi Gerekçesi, TBMM, Ankara, Haziran 2011, s. 37.

Anayasa madde 20/2 ve 21, arama ve el koyma dışında hakkın nasıl sınırlandırılabilceği konusunda hiçbir çözüm ileri sürmemektedir.³⁴⁵ Müdahale yöntemlerinin hâkim kararı şartındaki gibi ek güvence niteliği taşıyıp taşımadığı değerlendirilmelidir. Ek güvencelerin kapsamı sınırlı tutulmuştur. SAĞLAM'a göre bunlar; hâkim kararı şartı, izne bağlama yasakları, sansür yasakları ile eziyet ve işkence yasağı, gözaltına alma sürelerini aşma yasağı, gazete ve dergi çıkarma hakkının malî teminat yatırma şartına bağlanamaması gibi belirli hakların norm alanını sağlamlaştıran düzenlemelerdir.³⁴⁶ Bunların ortak özelliği, yasa koyucunun temel hakları sınırlama yetkisine kesin bir engel teşkil etmesidir.³⁴⁷ Arama ve el koymayı ek güvence saymak kolay değildir. Bu konu, doktrinde ek güvenceler için verilen örneklerden uzak olduğu gibi, bu yönde bir görüş veya mahkeme kararı bulunmamaktadır. Ancak Anayasa'nın arama ve el koyma dışında sınırlamaya imkân tanımaz şekilde düzenlenişi, bunlar dışında hakkı sınırlandıran diğer yasal düzenlemelerin hukuka uygunluğunu tartışılır kılmaktadır.

Kişisel verilerin korunmasını isteme hakkının özü ile ilgili olarak doktrinde ayrıntılı bir değerlendirme yapılmamıştır. Anayasa Mahkemesi ise, hakkın özüne müdahale ettiği gerekçesiyle bir iptal kararı vermemekle birlikte, bazı kararlarında, Anayasa'ya aykırılığı iddia edilen kanun maddelerinin, neden hakkın özüne müdahale etmediğini kısaca açıklamıştır.

Anayasa Mahkemesi 1961 Anayasası yürürlükteyken verdiği bir kararında, sendika yöneticilerinin malvarlığı bildirimlerinin idare ile paylaşılmasının Anayasa'ya

³⁴⁵ Yaltı, Billur; "Türk Vergi Mükellefi Perspektifinden Otomatik Bilgi Değişimi", **Otomatik Bilgi Değişimi ve Türk-Alman İş Birliği Olanakları**, On İki Levha Yayıncılık A.Ş., İstanbul, Aralık 2018, s. 186, 187.

³⁴⁶ Sağlam, Fazıl, age., s. 156-158.

³⁴⁷ Sağlam, Fazıl, age., s. 158, 159.

aykırı olduğu iddiası ile ilgili olarak, bildirim herkeşeye yapılmayacağı için özel hayatın alenileştirilmesinden söz edilemeyeceği gerekçesiyle özel hayatın özüne dokunulmadığını belirtmiştir.³⁴⁸ Daha yakın tarihli kararda ise, Sağlık Bakanlığı ve bağlı kuruluşlarına, bütün kamu ve özel sağlık kurum ve kuruluşlarından sağlık hizmeti alanların, hizmetin gereği olarak vermek zorunda oldukları kişisel bilgileri ve hizmete ilişkin bilgileri her türlü vasıtayla toplama, işleme ve paylaşma yetkisi veren yasa hükmünü değerlendirmiştir. Kişilerin her türlü kişisel bilgilerinin değil, sadece sağlık hizmetinin gereği olarak ilgili sağlık kurum ve kuruluşuna vermek zorunda oldukları bilgilerin toplanması, işlenmesi ve paylaşılması yetkisi verildiği için, hükmün özel hayatın ve kişisel verilerin korunması haklarını bütünüyle ortadan kaldırmadığını veya ciddi surette güçleştirip amacına ulaşmasına engel olmadığını belirtmiştir.³⁴⁹

Başka bir kararda, kamu kurum ve kuruluşlarıyla özel kurum ve kuruluşların uhdesinde bulunan bilgi, belge, veri ve kayıtların Milli İstihbarat Teşkilatı (MİT) tarafından temin edilebileceği ve ilgili kurumların bundan kaçınamayacaklarına ilişkin hükmü değerlendirmiştir. Mahkeme, sınırlamanın, millî güvenliği, kamu düzenini ve suç işlenmesinin önlenmesini sağlamak amacıyla demokratik toplum düzeni bakımından alınması gereken tedbirler kapsamında olduğunu, sınırlama amacıyla araç arasında dengeyi koruyacak yasal güvenceler içerdiğini, böylece hem hakkın özünü koruduğunu hem de makul dengeyi sağladığını belirtmiştir. Söz konusu yetkinin kanundaki görevle sınırlı kullanılacağını, elde edilen bilgilerin gizli tutulmasının sağlandığını, bilgilerin istisnalar dışında adli mercilerce istenemeyeceğini, bilgilerin yetkisiz kişilerce alınması, ifşa edilmesinin suç olarak düzenlendiğini, denetim mekanizması oluşturulduğunu, meclis denetimini sağlayacak hükümlerin bulunduğunu belirten Anayasa Mahkemesi,

³⁴⁸ AYM, E.1963/336, K.1967/29, 26-27.09.1967.

³⁴⁹ AYM, E.2013/114, K.2014/184, 4.12.2014:

belirtilen güvencelerle sınırlamanın hakkın özünü zedelediğini ve demokratik toplum düzeninin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olmadığını belirtmiştir.³⁵⁰ Başka bir kararda yine benzer bir değerlendirme yapmıştır.³⁵¹

Söz konusu iki kararda, milli güvenlik sebebiyle gösterilen bir hassasiyet de söz konusudur. Ancak her iki kararda da ölçülülük ve öz birlikte kullanılmış olup, hangi kıstas için bu güvenceleri değerlendirdiği net olarak anlaşılamamaktadır. Bu haliyle Anayasa Mahkemesinin henüz kişisel verilerin korunmasını isteme hakkının özü ile ilgili bir içtihat oluşturmadığından söz etmek mümkündür.

³⁵⁰ AYM, E.2014/122, K.2015/123, 30.12.2015.

³⁵¹ AYM, E.2010/40, K.2012/8, 19.1.2012: *“Terörle mücadele alanında strateji ve politikalar geliştirmekle görevli olan Kamu Düzeni ve Güvenliği Müsteşarlığının kendisine verilen görevleri yerine getirebilmesi için kişisel veriler de dahil olmak üzere bir takım bilgi ve belgelere ihtiyacının bulunması kaçınılmazdır. İptali istenen kuralda, veri ve bilgilerin terörle mücadele alanıyla sınırlı olacağı açıkça ifade edilmiştir. Kuralda kişisel verilerin korunmasıyla ilgili olarak Anayasa'nın 20. maddesinde öngörülen güvencelere aykırı bir hüküm de yer almamaktadır. Türk Ceza Kanunu'nun kişisel verilerin korunmasına ilişkin cezai hükümleri, Müsteşarlık personeli için de geçerlidir. Bu nedenle, dava konusu kuralla Kamu Düzeni ve Güvenliği Müsteşarlığına terörle mücadele alanıyla sınırlı olmak üzere verilen veri ve bilgi toplama yetkisinin özel hayatın gizliliği kapsamında kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına ölçüsüz bir müdahale olduğu söylenemez. Ayrıca, söz konusu düzenlemenin kişisel verilerin korunmasını isteme hakkını aşırı derecede zorlaştıran ya da ortadan kaldıran, dolayısıyla hakkın özüne dokunan bir sınırlama olmadığı da açıktır.”*

b. Ölçülülük

Ölçülülük, temel hak ve hürriyetlerin sınırlanmasında hakkın özünden önce uyulması gereken bir kıstastır.³⁵² Sınırlandırma amacı ile aracı arasındaki ilişki değerlendirilmektedir.³⁵³ Temel hak ve hürriyeti sınırladığı iddia edilen yasanın ölçülü olması, “sınırlamada başvuru aracının sınırlama amacını gerçekleştirmeye elverişli olması, bu aracın, sınırlama amacı açısından gerekli olması ve araçla amacın ölçüsüz bir oran içinde bulunmaması” anlamına gelmektedir.³⁵⁴

Ölçülülüğün alt unsurlarından elverişlilik ilkesi uyarınca, söz konusu müdahalenin sınırlandırma amacının gerçekleşmesine katkı sağlaması gerekmektedir ve bir katkı sağlamıyorsa bu durumda elverişlilik ilkesine aykırıdır.³⁵⁵ Gereklilik, temel

³⁵² Sağlam, Fazıl, age., s. 144.

³⁵³ Başaran Yavaşlar, “Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır”, s. 187.

³⁵⁴ Özbudun, age., s. 114’ten aynen aktarılmıştır. AYM, E.2007/4, K.2007/81, 18.10.2007: “Amaç ve araç arasında makul bir ilişkinin bulunmasını, diğer bir deyişle yapılan sınırlamayla sağladığı yarar arasında hakkaniyete uygun bir dengenin bulunması gereğini ifade eden ölçülülük ilkesinin, sınırlayıcı önlem ile sınırlama amacı arasındaki ilişkinin denetiminde, yasal önlemin sınırlama amacına ulaşmaya elverişli olup olmadığını saptamaya yönelik “elverişlilik”, sınırlayıcı önlemin sınırlama amacına ulaşma ve demokratik toplum düzeni bakımından zorunlu olup olmadığını arayan “zorunluluk”, ayrıca amaç ve aracın ölçüsüz bir oranı kapsayıp kapsamadığını, bu yolla ölçüsüz bir yükümlülük getirip getirmediğini belirleyen “oranlılık” ilkeleri olmak üzere üç alt ilkesi bulunmaktadır.”

³⁵⁵ Sağlam, Fazıl, age., s. 114; Gözler, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, s. 132.

hakka müdahale amacını gerçekleştirmeye yönelik en yumuşak, başka bir deyişle hakkı en az sınırlandıran aracın seçilmesidir.³⁵⁶ Orantılılık ise sınırlandırma amacı ile araç arasında ölçüsüz bir oranın bulunmaması durumudur.³⁵⁷

Anayasa Mahkemesi, özel hayatın gizliliği ile ilgili kararlarda hakkın özüne nazaran ölçülülük ilkesine daha fazla başvurmuştur. Özel hayatın gizliliğine müdahale yetkisi veren kanun hükümleri yeterli sınırları ihtiva etmiyorsa, ölçülülük ilkesine aykırı olarak iptal edebilmektedir. Bir kararında, internet sitesindeki sakıncalı içerik nedeniyle şartları oluşmadan en ağır şekilde sitenin bütününe erişime engellenmesini gereklilik (zorunluluk) bakımından eleştirmiş ve ölçülülük ilkesine aykırı bulmuştur.³⁵⁸

Kişisel verilerin korunması bakımından da, benzer gerekçelerle ölçülülük ilkesine başvurmuştur. Kişisel verilerin rıza olmaksızın üçüncü kişilere aktarımı sonucunu doğuracak şekilde elektronik kart bilgilerinin kulüpler adına reklam ve pazarlamasında ilgili federasyonların yetkili kılınmasının, sporda şiddeti önleme amacını gerçekleştirmeye elverişli olmadığını ve ölçülülük ilkesine aykırı olduğunu belirtmiştir.³⁵⁹ Bir başka kararda ise, kişilere ait her türlü kişisel veri, bilgi ve belgelerin konu, amaç ve kapsam bakımından yeterli sınırlamaya tabi kılınmaksızın koşulsuz olarak Telekomünikasyon İletişim Başkanlığı'na verilmesine ilişkin düzenlemelerin, kişileri idareye karşı korumasız hale getirdiğine, düzenlemenin belirli ve öngörülebilir olmaması sebebiyle hakkı ölçüsüzce sınırlandığına karar vermiştir.³⁶⁰

³⁵⁶ Sağlam, Fazıl, age., s. 115.

³⁵⁷ Sağlam, Fazıl, age., s. 116.

³⁵⁸ AYM, E.2014/149, K.2014/151, 02.10.2014.

³⁵⁹ AYM, E.2014/196, K. 2015/103, 12.11.2015.

³⁶⁰ AYM, E.2014/87, K.2015/112, 08.12.2015.

Anayasa Mahkemesi ölçülülük ilkesi kapsamında, sınırlama aracının sınırlama amacına uygun ve orantılı şekilde kullanılmasını sağlayacak yasal güvencelere yer verilip verilmediği de değerlendirmektedir. Bu değerlendirmeye genellikle özel hayatın gizliliğini sınırlandıran yasaların zorlayıcı toplumsal ihtiyacı karşıladığını veya birtakım sınırları ihtiva ettiğini düşündüğünde başvurmaktadır. Bir kararında, makul şüphenin yeterli görülmesine ilişkin yasal düzenlemenin, arama kararına başvurulmasını daha kolay hale getireceğini kabul etmekle birlikte, müdahalenin ölçülü olup olmadığını değerlendirebilmek için kanundaki güvencelere bakılması gerektiğini belirtmiştir. Devamında, arama tedbirine ilişkin ayrıntılı düzenlemelere dikkat çekmiş ve bunun anılan haklara keyfi olarak müdahalede bulunulmasını önleyici güvenceler olduğuna kanaat getirmiştir.³⁶¹

Anayasa Mahkemesi, kişisel verilerin korunmasını isteme hakkı bakımından da benzer bir değerlendirme yapmaktadır. Açık rıza olmaksızın kişisel verilerin işlenmesi yetkisi veren hükümlerin sınırlı olduğunu ve gereklilik veya zorunluluk hallerinde ortaya çıkacak bir ihtiyacın karşılanmasını sağladığını belirttikten sonra, ölçülülük ilkesi kapsamında sınırlama aracının amacına uygun ve orantılı şekilde kullanılmasını sağlayacak yasal güvencelere yer verildiğini ve amaçla araç arasında makul dengenin kurulduğunu tespit etmiştir.³⁶² Bu konuda benzer başka kararlar da bulunmakta olup, başvuruyu reddetse de sınırlandırmanın neden ölçülü olduğunu açıklamaktadır.³⁶³

³⁶¹ AYM, E.2014/195, K.2015/116, 23.12.2015.

³⁶² AYM, E.2016/125, K.2017/143, 28.09.2017.

³⁶³ AYM, Bir. Baş. No: 2014/5671, 07.06.2018, par. 53-55: “53. Somut olayda başvurucunun ceza mahkumiyetine esas olan hırsızlık suçunun Yönerge'nin 9. maddesinin (b) fıkrasında yer alan suçlar arasında olduğu görülmektedir. Bu verilerin polis ve idari merciler tarafından kullanılmasının gizlilik kurallarına tabi olduğu, açık şekilde

Anayasa Mahkemesinin sınırlama aracının sınırlama amacına uygun ve orantılı olarak kullanılmasını temin edecek güvencelere yer verilmediği gerekçesiyle düzenlemeyi ölçülülük ilkesine aykırı bularak verdiği iptal kararı da bulunmaktadır.³⁶⁴ Ancak kararda

belirlenmiş durumlarla sınırlı tutulduğu, ilgili bilgilerin toplanma, paylaşım, kullanım ve silinmesine ilişkin hususların ayrıntılı olarak düzenlendiği anlaşılmaktadır.

54. Bunun yanı sıra 24/3/2016 tarihli ve 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanununun 17. maddesinde kişisel verilere ilişkin suçlar bakımından 26/9/2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 135 ila 140. maddeleri hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. 5237 sayılı Kanunun 136. maddesi uyarınca da kişisel verileri hukuka aykırı olarak başkasına vermek, yaymak veya ele geçirmek suç olarak düzenlenmiştir. Dolayısıyla elde edilen bilgilerin amacı dışında kullanılmasını önleyecek ve kişilerin özel hayatına dair bilgilerin ve kişisel verilerin ifşa edilmesini önleyecek yasal güvencenin mevcut olduğu görülmektedir.

55. ... Bu nedenlerle başvuruya konu müdahalenin demokratik toplumda gerekli ve ölçülü olmadığı söylenemez.”

³⁶⁴ AYM, E.2013/114, K.2014/184, 04.12.2014: “Ancak kuralda söz konusu kişisel bilgilerin "her türlü vasıta" toplanmasına, işlenmesine ve paylaşılmasına izin verilmesi, sınırlamayı, öngörülme amacının ötesinde kişisel bilgilerin gizliliğinin keyfi şekilde ihlal edilmesi sonucunu doğurabilecek bir araca dönüştürmektedir. Bu ise sınırlama aracıyla sınırlama amacı arasında bulunması gereken makul dengiyi bozmakta, özel hayatın ve kişisel verilerin korunmasını isteme haklarına kuralda belirtilen sınırlama amacı dışında ölçüsüz bir şekilde müdahale edilebilmesine imkân tanımaktadır.

47. maddenin dava konusu (2) numaralı fıkrasında da (1) numaralı fıkrada belirtilen yöntemlerle toplanan ve işlenen kişisel verilerin ilgili üçüncü kişiler ile kamu kurum ve

ayrıntılı bir değerlendirme de bulunmadığı gibi, iptal kararının tek gerekçesi güvencelerin eksikliği değildir. Bunun dışında, Anayasa Mahkemesinin kanunda güvencelere yer verilip verilmediğini hem ölçülülük hem de hakkın özü kapsamında değerlendirdiği kararları da bulunmaktadır.³⁶⁵

kuruluşlarıyla paylaşılması öngörüldüğünden yukarıda belirtilen aynı gerekçelerle bu düzenleme de ölçülülük ilkesini ihlal etmektedir.

47. maddenin dava konusu (3) numaralı fıkrasında ise Bakanlık ve bağlı kuruluşlarının, mevzuatla kendilerine verilen görevleri yerine getirebilmek için gereken bilgileri, kamu ve özel ilgili bütün kişi ve kuruluşlardan istemeye yetkili olduğu ve ilgili kişi ve kuruluşların istenilen bilgileri vermekle yükümlü oldukları düzenlenmektedir.

Bakanlık ve bağlı kuruluşlarına verilen görevler çok geniş bir alanı kapsamakta olup bu görevlerin tamamının kişilerin özel hayatlarına müdahale edilmesini gerektirecek bir toplumsal zorunluluğu bünyesinde barındırdığı söylenemez. Dolayısıyla dava konusu kuralla sadece demokratik toplum düzeni yönünden zorunlu olan sınırlamalara değil, özel hayatın ve kişisel verilerin korunması haklarına yapılabilecek her türlü sınırlamaya izin verilmesi, bir başka ifadeyle, kuralda anılan haklara sınırlama getirilirken sınırlama aracının sınırlama amacına uygun ve orantılı olarak kullanılmasını temin edecek güvencelere yer verilmemesi ölçülülük ilkesine aykırı düşmektedir.”

³⁶⁵ AYM, E.2012/100, K.2013/84, 04.07.2013: “Diğer taraftan, kuralla bazı suçlar yönünden özel hayatın gizliliği hakkına ve haberleşme hürriyetine bir sınırlama getirilmekle birlikte getirilen sınırlama söz konusu suçların niteliğinden kaynaklanan bir zorunluluğa dayanmaktadır. Zira, söz konusu suçlar örgütlü terör suçları olup, bu suçların kişi hak ve özgürlükleri ile demokratik toplum düzeni ve güvenliği yönünden ortaya çıkardığı tehdidin ağırlığı nedeniyle bu suçlara ilişkin delillerin ele geçirilmesi ve bu delillerin karartılmaması ayrı bir önem arz etmekte ve bu durum kuralda belirtilen suç

Özel hayatın gizliliği adı altındaki temel hak ve hürriyetlere müdahale yetkisi veren kanun hükümlerinin sınırlı bir müdahaleye izin vermesi, ölçülülük ilkesi açısından önemlidir. Ancak bu her durumda yeterli olmayıp, kanunda kişiler lehine birtakım güvencelere de yer verilmelidir. Özellikle kişisel verilerin korunmasını isteme hakkı kapsamında sayılan, bilgilendirilme, erişme, düzeltilmesini veya silinmesini talep etme, amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmenin doğrudan Anayasa madde 20/3'te düzenlenmek suretiyle çitanın yükseğe koyulması, bu konuda kanunda kişiler lehine birtakım güvencelere yer verilmesini de gerektirmektedir.

Anayasa Mahkemesinin, özel hayatın gizliliği adı altındaki temel hak ve hürriyetleri sınırlandıran düzenlemelerin ölçülü olup olmadığı noktasında, sınır ve güvencelere göz atması kuşkusuz temel hak ve özgürlükler alanını genişletici bir bakış

soruşturmalarında, bazı hallerde iletişimin dinlenmesi, kayda alınması veya sinyal bilgilerinin değerlendirilmesi ile gizli soruşturmacı görevlendirilmesi ve teknik takip tedbirine başvurulması zorunluluğunu ortaya çıkarmaktadır.

Ancak bu zorunluluğun varlığı tek başına özel hayatın gizliliği hakkının ve haberleşme hürriyetinin sınırlandırılması için yeterli olmamakta, bu sınırlamanın hakkın özüne dokunmaması, demokratik toplum düzeni gereklerine ve ölçülülük ilkesine uygun olması için kanunda gerekli önlemlere yer verilmiş olması da gerekmektedir.

Dava konusu kural ve 5271 sayılı Kanunun 135., 139., ve 140. maddeleri incelendiğinde söz konusu güvencelere ayrıntılı bir şekilde yer verildiği böylece kuralda, demokratik toplum düzeni bakımından alınması gereken zorunlu tedbirler kapsamında bir taraftan özel hayatın gizliliği hakkı ve haberleşme hürriyeti sınırlandırılırken, diğer taraftan yasada belirtilen önlemlerle sınırlandırmaların hakların özüne dokunmaması ve ölçülü olmasının sağlandığı görülmektedir.” Benzer başka kararlar için bkz: AYM, E.2014/122, K.2015/123, 30.12.2015; AYM, E.2016/179, K.2017/176, 28.12.2017.

açısıdır.³⁶⁶ Zira sınırlı ve kişiler lehine yeterli güvenceleri içeren bir kanun hükmü ölçülü olacaktır. Bununla birlikte Anayasa Mahkemesi, güvenceleri genellikle yeterli bulma

³⁶⁶ Elektronik kart oluşturulması amacıyla alınan kişisel bilgilerin, federasyon bünyesindeki merkezi veri tabanında tutulacağı, veri tabanının ise Maliye ve İçişleri Bakanlıklarının erişimine açık olacağına ilişkin düzenlemeyle ilgili olarak Anayasa Mahkemesi, kanundaki sınır ve güvenceleri hukuki güvenlik ilkesine uygun bulduktan sonra, sınırlamanın ölçülü olduğuna karar vermiştir: “Söz konusu veriler, gerek kamu güvenliğinin gerekse vergi denetiminin sağlanması bakımından tutulmaktadır. Söz konusu veri tabanının, vatandaşların çok daha ayrıntılı ve hassas verilerinin bulunduğu Maliye ve İçişleri Bakanlıklarının erişimine açılması veri güvenliği açısından sorun teşkil etmez. Elektronik kart almak isteyenlerin başvuruları sonucu elde edilen verilerin amaç ve kapsam dışında depolanması ve kullanılması hâlinde, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunundaki kişisel verilerin korunmasına ilişkin ceza hükümlerinin uygulanacak olması nedeniyle bu konuda kanuni güvence de bulunmaktadır. Belirtilen amaçlarla sınırlı olarak ve spor müsabakalarının güvenli bir biçimde gerçekleştirilmesini sağlamaya yönelik olarak tutulan bu verilerin, temin edilme sebebine ilişkin olarak konu, amaç sınırlaması ve bu verilerin kapsamı ile kullanılma şekline dair bir belirsizlik bulunmadığından söz konusu kurallar hukuki güvenlik ilkesine aykırılık teşkil etmez.

İtiraz konusu kurallar, sporda şiddetin önlenmesi, kamu düzeninin ve güvenliğinin sağlanması, bireylerin can ve mal güvenliğinin temin edilmesi, vergi kaçırılmasını engellemek gibi demokratik toplum düzeni yönünden zorlayıcı toplumsal ihtiyaçları karşılamaya yöneliktir. Kurallar ile özel hayatın ve kişisel verilerin korunması haklarına bir sınırlama getirilmiş ise de bu sınırlandırma Anayasa ile Devlete yüklenen demokratik toplum düzeni bakımından alınması gereken tedbirler kapsamında kalmaktadır. Ayrıca öngörülen sınırlandırma için kullanılan araç, hak ve özgürlüğü en az sınırlayacak, amaca

eğiliminde olup, buna katılmak mümkün değildir. Öyle ki kanunda kişilerin lehine yer alması gereken güvencelerin eksikliği, ölçülülüğü de aşır hakkın özüne müdahale edebilecek boyutlara da varabilir. Örnek olarak vergi yükümlüsünün kendisi hakkındaki mali bilgiler konusunda bilgilendirilmemesi durumunda, Anayasa madde 20/3'te hakkın kapsamında sayılan unsurların bir kıymeti kalmamaktadır.³⁶⁷ Bu sebeple güvencelerin, demokratik toplum düzeninin gereklerine uygun olduğu düşünülen bir düzenlemenin ölçülü olduğunu kanıtlama aracı olmaktan çıkarılıp, hakkın özü ve ölçülülük ilkeleri yönünden masaya yatırılması gerekmektedir.

c. Anayasa'nın Sözüne ve Ruhuna Uygun Olma

Anayasa'nın ruhuna uygun olma, "Anayasa'nın bütününe ve ondan çıkan temel anlama da aykırı olmaması" şeklinde tanımlanmaktadır.³⁶⁸ Bununla birlikte, doktrinde söz konusu kavramın hukuk dışı olduğu ve bunun sınırlamanın sınırı olarak dikkate alınmaması gerektiği ileri sürülmektedir.³⁶⁹ Tez konusu itibarıyla söz konusu tartışmanın ayrıntısına girilmeyecek olup, Anayasa'nın ruhu kıstası değerlendirme konusu yapılmayacaktır.

uygun dengeli bir orantı oluşturmakta, kamu düzeni ve güvenliğinin korunması şeklindeki kamu yararı ile kişisel verilerin korunması hakkı arasında makul denge kurmaktadır. Dolayısıyla sınırlamanın, ölçülülük ve demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırılık teşkil ettiği söylenemez." AYM, E.2014/196, K. 2015/103, 12.11.2015.

³⁶⁷ Öner, age., s. 240.

³⁶⁸ Özbudun, age., s. 113, 114'ten aynen aktarılmıştır.

³⁶⁹ Gözler, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, s. 128.

Anayasa'nın sözüne uygun olma hususunda, ek güvenceler üzerinde durulmaktadır.³⁷⁰ Anayasa madde 20/2, 21 ve 22/2 uyarınca sınırlamanın hâkim kararı şartıyla yapılması da hakkın özü dışında,³⁷¹ ayrıca Anayasa'nın sözüne aykırılık olarak da değerlendirilmektedir.³⁷² Ek güvenceler, Anayasa'da açıkça düzenlenmiş hususlar olduğu için aynı zamanda Anayasa'nın sözü kapsamında da değerlendirilmesinde bir sorun bulunmamaktadır.³⁷³

d. Demokratik Toplum Düzeninin Gerekleri

Danışma Meclisi gerekçesine demokratik toplum düzeninin gerekleri, hakkın sınırlandırılmasının demokratik rejim anlayışına aykırı olmaması, genel olarak kabul edilen demokratik rejim ile uzlaşabilir olmasıdır. Hakkın özüne nazaran daha belirgin ve uygulaması daha kolay olduğu, uluslararası sözleşmelerde veya diğer bildirilerde de yer aldığı belirtilmekle birlikte,³⁷⁴ bu değerlendirme doktrinde genel olarak kabul

³⁷⁰ Özbudun, age., s. 113; Gözler, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, s. 127, 128.

³⁷¹ Özbudun, agm., s. 292; Sağlam, Fazıl, age., s. 158, 159.

³⁷² Özbudun, age., s. 113.

³⁷³ Sağlam, Fazıl, age., s. 158, 159.

³⁷⁴ **Danışma Meclisi Tutanak Dergisi**, C. 8, TBMM, Yasama Yılı 1, 130. Birleşim, 19.08.1982, s. 129.

görmemiş,³⁷⁵ Anayasa madde 13'e sınırlamanın sınırı olarak hakkın özünün tekrar eklenmesi gerektiği belirtilmiştir.³⁷⁶

2001 Anayasa değişikliği öncesi demokratik toplum düzeninin gereklerini hakkın özü ile ilişkilendirerek birlikte kullanan Anayasa Mahkemesi,³⁷⁷ günümüzde içtihadını değiştirmiş, ölçülülük gibi özden önce uyulması gereken bir kıstas olarak ele almaya başlamıştır.³⁷⁸ Mahkeme, söz konusu kavramın, bir sınırlamanın demokratik bir toplumda zorlayıcı bir toplumsal ihtiyacın karşılanması amacına yönelik ve ölçülü olması anlamına geldiğini belirtmektedir. Söz konusu kavram ile ölçülülük arasında ilişki kurmakta, hakka yönelen bir sınırlandırmanın, demokratik toplum düzeni için gerekli yani öngörülen

³⁷⁵ Turhan, Mehmet, "Anayasamız ve Demokratik Toplum Düzeninin Gerekleri", **Anayasa Yargısı Dergisi**, C. 8, 1991, s.403; Teziç, Erdoğan, "Kanunların Anayasaya Uygunluğunun "Esas" Açısından Denetimi", **Anayasa Yargısı Dergisi**, C. 2, 1985, s. 31; Gözler, **Türk Anayasa Hukuku**, s. 235, 236.

³⁷⁶ Soysal, Mümtaz, "İnsan Hakları Açısından Temel Hak ve Özgürlüklerin Niteliği", **Anayasa Yargısı Dergisi**, Anayasa Mahkemesi Yayınları, C. 3, 1986, s. 46.

³⁷⁷ Özbudun, age., s. 117.

³⁷⁸ AYM, E.2016/36, K.2016/187, 14.12.2016: "*Temel hak ve özgürlüklerin özlerine dokunulmaksızın yapılan sınırlamalar yönünden ise bu sınırlamaların, demokratik toplum düzeninin gerekleri ile ölçülülük ilkesine aykırı olamayacağı belirtilmiştir. Bir başka deyişle, öze dokunan sınırlamalar, "demokratik toplum düzeninin gerekleri" ve "ölçülülük" ilkelerine evleviyetle aykırı olacağından, temel hak ve özgürlüklerin özüne dokunan sınırlamalar yönünden "demokratik toplum düzeninin gerekleri" ve "ölçülülük" ilkeleri bakımından ayrıca inceleme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.*" Benzer başka bir karar, AYM, E.2016/165, K.2017/76, 15.03.2017.

amacı sağlamanın yanı sıra, hakka en az müdahale eden ölçülü bir sınırlandırma olup olmadığının incelenmesi gerekliliğine işaret etmektedir.³⁷⁹

Anayasa Mahkemesi, özel hayatın gizliliği ve bu kapsamdaki hakları sınırlandıran düzenlemelerin Anayasa'ya aykırı olup olmadığını değerlendirirken, demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olup olmadığını da bazen kısaca açıklamaktadır. Söz konusu kararlardan birinde, şiddet kullanılarak, hayvanlarla, ölmüş insan bedeni üzerinde veya doğal olmayan yoldan yapılan cinsel davranışlara ilişkin yazı, ses veya görüntüleri içeren ürünlerin üretilmesinin, ülkeye sokulmasının vs. cezai müeyyideye bağlanmasını Anayasa'ya aykırı olup olmadığını değerlendirmiştir. AİHM'in çocukların müstehcen ürünlere erişimini önlemeye ve yetişkinlerin kişisel kullanım dışında, özel bir tedbir alınmaksızın bu ürünleri başkalarına yayması veya erişimine açık tutmasını engellemeye yönelik cezai müeyyideleri AİHS'e aykırı bulmadığına işaret etmiştir. Başkalarına yayma veya iletme amaçlı doğal olmayan yoldan cinsel davranış içeren ürünlerin depolanmasının cezai müeyyideye bağlanmasını toplumun genel ahlakının korunması ve dolayısıyla kamu yararı amacına yönelik ve müdahalenin amaçla orantılı olduğuna karar vermiş demokratik toplum düzeninin gereklerine uygun bulmuştur.³⁸⁰

Anayasa Mahkemesinin bu konuda verdiği bir başka karar ise, elektronik kart oluşturulması amacıyla alınan kişisel bilgilerin, Maliye ve İçişleri Bakanlığının erişimine açık olacak şekilde federasyon nezdindeki veri tabanında tutulması ile yasanın Anayasa'ya aykırı olup olmadığı ile ilgilidir. Söz konusu düzenlemenin sporda şiddetin önlenmesi, kamu düzeninin ve güvenliğinin sağlanması, bireylerin can ve mal güvenliğinin temin edilmesi, vergi kaçırılmasını engellemek gibi demokratik toplum

³⁷⁹ AYM, E.2016/36, K.2016/187, 14.12.2016; AYM, E.2016/165, K.2017/76, 15.03.2017.

³⁸⁰ AYM, E.2014/118, K.2015/3, 1.4.2015.

düzeni yönünden zorlayıcı toplumsal ihtiyaçları karşılamaya yönelik olduğunu tespit etmiştir. Sonrasında ise ölçülülük ilkesine de uygun olduğunu belirtmiş ve hükmün Anayasa'ya aykırı olmadığına karar vermiştir.³⁸¹ MİT'e kamu ve özel kurum ve kuruluşların uhdesindeki bilgi, belge, veri ve kayıtları temin edebilme yetkisi veren yasanın özel hayatın gizliliği ve kişisel verilerin korunması haklarına sınırlama getirildiğini kabul etmekle beraber, bu yetkinin millî güvenliği, kamu düzenini ve suç işlenmesinin önlenmesini sağlamak amacıyla verildiğini ve demokratik toplum düzeni bakımından alınması gereken tedbirler kapsamında olduğunu belirtmiştir.³⁸²

Vergilendirme, anayasal dayanağı olan bir yetkidir. Verginin toplanabilmesi, yükümlüler hakkında doğru bilgi ve belgelere bağlıdır. Bu amaçla yükümlülerin özel hayatlarına müdahale edilmesinde zorlayıcı bir toplumsal ihtiyacın karşılanmasından söz etmek mümkündür.³⁸³ Bu sebeple vergilendirme söz konusu olduğunda, demokratik toplum düzeninin gerekleri konusunda biraz daha müsamaha gösterilmektedir. Ancak, vergilendirme eliyle özel hayatın gizliliği kapsamındaki temel hak ve hürriyetlere yapılacak müdahale ölçülülük süzgecinden geçmediği takdirde, bu değerlendirmenin hukuken bir kıymeti olmayacaktır.

³⁸¹ AYM, E.2014/196, K.2015/103, 12.11.2015.

³⁸² AYM, E.2014/122, K.2015/123, 30.12.2015.

³⁸³ Başaran Yavaşlar, Funda; "Bankaların Bilgi Verme Yükümlülüğünün Sınırları Ve Bilgi Vermemeye Bağlı Özel Usulsüzlük Suçu, -Müşteri Sırrını Saklama Yükümlülüğü İle Özel Usulsüzlük Suçu Arasında Bir Gri Bölge", **Vergi Sorunları Dergisi**, Ağustos 2000, S.143, s. 186.

2. AİHS Bakımından

a. Yasallık

AİHS'nin İngilizce metni madde 8/2'de "in accordance with the law" şeklinde ifade edilen şart, Türkçe metinde "yasayla öngörülmüş olma" şeklinde yer almıştır. AİHS madde 9, 10 ve 11. maddelerin ikinci fıkralarındaki "prescribed by law" ifadesi ise Türkçe metinde "yasayla" şeklinde çevrilmiştir. AİHM'e göre, Sözleşme'nin 9, 10 ve 11. maddelerinin 2. fıkralarındaki "prescribed by law" ifadesi, diğer resmi dil olan Fransızca metindeki "prévues par la loi" ifadesi ile aynı anlamdadır. Ancak Fransızca metindeki bu ifade, madde 8/2, 1. Protokol madde 1 ve 4. Protokol madde 2'de de yer almaktadır. Bağlayıcı olan her iki metindeki ifadeler farklı olmakla birlikte, AİHM bunların uzlaştırmacı biçimde yorumlanması gerektiğini belirtmiştir.³⁸⁴

Yasallık kıstası uyarınca müdahale yasadâ düzenlenmiş olmalıdır.³⁸⁵ Yasa ile kastedilen maddi anlamda yasadır. Yönetmelik, tüzük gibi düzenleyici işlemler dışında, hukuk sistemine göre yazılı olmayan hukuk da bu kavrama dâhildir.³⁸⁶ AİHM yasanın belli niteliklere haiz olmasını da ayrıca aramaktadır. Buna göre söz konusu yasa, vatandaşların bilgi sahibi olmasını sağlayacak şekilde mümkün olduğunca ulaşılabilir olmalıdır. Ayrıca vatandaşların davranışlarını düzenleyebilmesi için yeterli açıklıkta

³⁸⁴ Sunday Times v. United Kingdom, App. No: 6538/74, 26.04.1979, pg. 48.

³⁸⁵ Doğru – Nalbant, age., s. 11; Arslan Öncü, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Özel Yaşamın Korunması Hakkı**, s. 366; Kilkelly, age., s. 25.

³⁸⁶ Doğru – Nalbant, age., s. 11; Arslan Öncü, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Özel Yaşamın Korunması Hakkı**, s. 366.

olmalıdır.³⁸⁷ Bu, özellikle gizli dinleme ile ilgili durumlarda, bireylerin kendilerinin ne zaman dinleneceğini bilmesi anlamına gelmemektedir.³⁸⁸ Ancak, bireylerin gizli denetlenmelerine ilişkin yeterince fikir sahibi olmalarına da imkân verir nitelikte olmalıdır.³⁸⁹ Bunlar dışında yasa hukukun üstünlüğe ilkesine uygun olmalıdır. Keyfi müdahalelere karşı yeterli güvenceler ihtiva etmelidir.³⁹⁰ İdareye tanınan takdir yetkisinin de kapsamı ve yöntemi açık olmalıdır.³⁹¹

b. Demokratik Toplumda Gerekli Olma

AİHM, demokratik toplum ile çoğulculuk, hoşgörü, açık fikirliliğe saygının anlaşılması gerektiğini belirtmektedir.³⁹² Gereklilik kavramının ise ne mutlaka gerekli ya da kesinlikle gerekli anlamına geldiğini ne de kabul edilebilir, arzu edilebilir ya da

³⁸⁷ Sunday Times v. United Kingdom, 6538/74, 26.04.1979, pg. 49.

³⁸⁸ Kilkelly, age., s. 27.

³⁸⁹ Malone v. United Kingdom, App. No: 8691/79, 2.08.1984, par. 67; Doğru – Nalbant, age., s. 11; Kilkelly, age., s. 27.

³⁹⁰ Doğru – Nalbant, age., s. 13; Arslan Öncü, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Özel Yaşamın Korunması Hakkı**, s. 368.

³⁹¹ Olsson v. Sweden, App. No: 10465/83, 24.03.1988, par. 62.

³⁹² Kilkelly, age., s. 32; Üzeltürk, age., s. 244; Arslan Öncü, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Özel Yaşamın Korunması Hakkı**, s. 374; Doğru – Nalbant, age., s. 15; Roagna, age., s. 45. Söz konusu kararlara örnek olarak şunlar gösterilebilir: Handyside v. United Kingdom, App. No: 5493/72, 07.12.1976, para. 49; Dudgeon v. United Kingdom, App. No:7525/76, 22.10.1981, par. 53.

makul terimlerinin içerdiği esnekliğe de sahip olduğunu vurgulamaktadır.³⁹³ AİHM gereklilik konusunda, müdahalenin acil bir toplumsal ihtiyaca cevap verip vermediği ve meşru amaçla orantılı olup olmadığı sorularına cevap aramaktadır.³⁹⁴ Acil toplumsal ihtiyaç, devletin aldığı tedbirin meşruluğu ile bağlantılı olup, devletin takdir yetkisi değerlendirmede dikkate alınmaktadır.³⁹⁵ AİHM ilgili devletin ileri sürdüğü nedenleri her somut olayın şartlarına göre titizlikle değerlendirmektedir.³⁹⁶

Orantılılık, bireyin menfaati ile toplumun menfaatleri arasındaki dengenin sağlanmasıdır.³⁹⁷ Söz konusu dengenin sağlanması açısından meşru amaca ulaşmayı sağlayacak müdahalelerden, hakka daha az zararı verecek olanın seçilmesi gerekmektedir.³⁹⁸ Örnek olarak kişinin GPS cihazı ile izlenmesi ile ilgili olarak, GPS cihazı yerleştirilmesinden önce daha hafif yöntemlere başvurulmasına rağmen bir sonuç alınmadığını vurgulamış ve müdahaleyi orantılı bulmuştur.³⁹⁹ Bunun dışında AİHM, yasada bireye koruma sağlayan etkili hükümlerin yer alıp almaması hususunu da orantılılık kapsamında ele almaktadır. Devlete etkili bir denetim yetkisi tanınmasına rağmen, kişilerin korunması hususunda yeterli düzenlemelerin bulunmamasını orantılı

³⁹³ Handyside v. United Kingdom, App. No: 5493/72, 07.12.1976, para. 48.

³⁹⁴ Doğru – Nalbant, age., s. 41; Arslan Öncü, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Özel Yaşamın Korunması Hakkı**, s. 374. Söz konusu kararlar: W. v. United Kingdom, App. No: 9749/82, 08.07.1987, par. 60/b; Olsson v. Sweden, App. No: 10465/83, 24.03.1988, par. 67.

³⁹⁵ Üzeltürk, age., s. 245.

³⁹⁶ Doğru – Nalbant, age., s. 16, 17.

³⁹⁷ Kilkelly, age., s. 54; Doğru – Nalbant, age., s. 15.

³⁹⁸ Üzeltürk, age., s. 247; Doğru – Nalbant, age., s. 16.

³⁹⁹ Uzun v. Germany, App. No: 35623/05, 02.09.2010, par. 80.

bulmamaktadır.⁴⁰⁰ Dengenin nasıl sağlanabileceği ile ilgili farklı bir çözüm, Gaskin kararında yer almaktadır. Mahkeme, devletin elindeki gizli bilgilerin talep edilmesine bilgi sahibinin rıza göstermemesi durumunda, kişiler arasındaki menfaat çatışmasını nihai olarak karara bağlayacak bağımsız bir merciin gerekliliğini orantılılık açısından aramıştır.⁴⁰¹

D. Olağanüstü Durumlarda Hakkın Durdurulması

1. 1982 Anayasası Bakımından

1982 Anayasası madde 15/1 uyarınca savaş, seferberlik veya olağanüstü hallerde temel hak ve hürriyetlerin kullanılması kısmen veya tamamen durdurulabilmesi veya Anayasa'daki güvencelere aykırı tedbirler alınabilmesi, milletlerarası hukuktan doğan yükümlülükler ihlâl edilmemek ve durumun gerektirdiği ölçüde yapılması kaydıyla mümkündür. Aynı maddenin 2. fıkrasına göre ise, savaş, seferberlik ve olağanüstü hallerde dahi dokunulmaması gereken çekirdek alan⁴⁰² düzenlenmiştir. Buna göre, savaş hukukuna uygun fiiller sonucu meydana gelen ölümler dışında, kişinin yaşama hakkına, maddî ve manevî varlığının bütünlüğüne dokunulamaz; kimse din, vicdan, düşünce ve kanaatlerini açıklamaya zorlanamaz ve bunlardan dolayı suçlanamaz; suç ve cezalar geçmişe yürütülemez; suçluluğu mahkeme kararı ile saptanıncaya kadar kimse suçlu sayılamaz.

Görüldüğü üzere söz konusu madde ile Anayasa'daki madde 13 veya başka bir maddede yer alan güvencelere aykırı düzenlemeler yapılabilecektir. Bununla birlikte bu

⁴⁰⁰ Funke v. France, 10828/84, 25.2.1993, par. 57.

⁴⁰¹ Gaskin v. United Kingdom, App. No: 10454/83, 7.7.1989.

⁴⁰² Özbudun, age., s. 122; Gözler, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, s. 135.

da birtakım şartlara tabidir. Bunlardan ilki, Anayasa madde 119 vd. maddeler uyarınca savaş, seferberlik veya olağanüstü hal söz konusu olmalıdır. Bir diğer şart, milletlerarası hukuktan doğan yükümlülükler ihlal edilmemelidir. Bu hükümle Türkiye'nin tarafı olduğu insan haklarına ilişkin uluslararası anlaşmaların kastedildiği belirtilmektedir. Durumun gerektirdiği ölçüde ifadesinden anlaşılması gerekense ölçülülük ilkesidir.⁴⁰³

İkinci fıkrada ise asla dokunulamayacak alan düzenlenmiştir. Bunlardan biri, kişinin maddi ve manevi varlığının bütünlüğüdür. Birinci bölümde görüldüğü üzere, özel hukuk bakımından özel hayat kişinin manevi varlığı kapsamında ele alınmaktadır. Ancak 1982 Anayasası'nda özel hayat, Anayasa madde 17'den ayrı maddelerde ve ayrıntılı düzenlenmektedir. Anayasa madde 15/2'deki dokunulamayacak alanların ayrıntılı ve kesin ifadelerle düzenlenmiş olması karşısında, anayasa koyucunun özel hayatı konutu ayrıca belirtme gereği duyması durumunda, bunu manevi varlık ifadesi ile değil, açıkça düzenleyeceği düşünülebilir. Kaldı ki savaş, seferberlik halinde kişinin konutunun veya üstünün aranmaması, bizzat olağanüstü yönetim rejiminin varlığı ile çelişmektedir.

Bu durumda savaş, seferberlik ve olağanüstü hallerde, Anayasa madde 20, 21 ve 22'nin Anayasa madde 13'e ve maddelerdeki ek güvencelere uymaksızın sınırlandırılabilmesi mümkündür. Zira Anayasa madde 15/1'de genel olarak Anayasa'daki güvencelere aykırı tedbirler alınabileceğinden bahsedilmektedir. Bu durumda mahkeme kararı olmaksızın bir vergi yükümlüsünün işyerinin aranması, defter ve vesikalara el koyulması mümkün olacaktır. Alınacak tedbirler ise madde 15/1 uyarınca milletlerarası hukuktan doğan yükümlülükler ihlâl edilmemek kaydıyla, durumun gerektirdiği ölçüde olmalıdır. Bunun dışında söz konusu tedbirler yer ve zaman açısından savaş, seferberlik veya olağanüstü hallerle sınırlı olarak alınmalıdır.

⁴⁰³ Özbudun, age., s. 122; Gözler, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, s. 136.

2. AİHS Bakımından

AİHS madde 15'te olağanüstü hallerde temel hak ve özgürlüklerin askıya alınması düzenlenmiştir. Söz konusu hükmün ilk fıkrası uyarınca, savaş veya ulusun varlığını tehdit eden başka bir genel tehlike halinde, sözleşmede öngörülen yükümlülüklere aykırı tedbirler alabilecektir. Alınacak tedbirlerin şartı ise, durumun gerektirdiği ölçüde olma ve uluslararası hukuktan doğan başka yükümlülüklere ters düşmeme olarak belirtilmiştir. Yine savaş veya ulusun varlığını tehdit eden genel tehlike halinin söz konusu olması da bir başka şarttır.

Alınacak tedbirlerin sınırı ise, maddenin 2. fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre, ilk fıkradaki hüküm, meşru savaş fiilleri sonucunda meydana gelen ölüm hali dışında, 2. madde ile 3. ve 4. maddelerin 1. fıkraları ve 7. maddeye aykırı tedbir alma yetkisi vermemektedir. Söz konusu maddeler arasında madde 8 yer almadığı için Sözleşme tarafı devlet, madde 15/1'deki şartlara aykırı olmadan özel hayatın gizliliğine aykırı tedbirler almak yetkisine haizdir.

E. Özel Hayatın Gizliliğini Sınırlandıran Yasal Düzenlemelerin Değerlendirilmesi

1. Yoklama

Yoklama, VUK madde 127/1-c ve d uyarınca yükümlünün işyerinde ve aracında yapılmaktadır. VUK madde 127/1-a,b,c'de günlük hasılatın, ödeme kaydedici cihaz kullanılıp kullanılmadığının, defter ve belgelerin bulunup bulunmadığının, bunlardaki kayıtların uygunluğunun, faturasız mal bulunup bulunmadığının tespiti; VUK madde 127/1-d,e'de ise aracın durdurulması, fatura, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi gibi belgelerin tetkiki, yolcu ve malların miktarını, mahiyetini ölçme yetkileri düzenlenmiştir. Bu

durumda VUK madde 127/1-a,b,c bentlerindeki yetkiler konut dokunulmazlığı, madde 127/1-d,e bentlerindeki yetkilerse özel hayatın gizliliği kapsamında düşünülmelidir.

Yükümlünün istenen belgeleri ibraz etmemesi durumunda VUK madde 353/4, ikaza rağmen aracını durdurulmaması durumunda da VUK madde 353/10 uyarınca para cezası kesilmektedir. Doktrinde, vergi yükümlüsünün kendisi veya başkası hakkında suçlayıcı mahiyette ifade, bilgi, belge vermemesi durumunda, para cezası, hapis cezası dâhil her türlü yaptırımın uygulanması, susma hakkı kapsamında zorlama sayılmaktadır.⁴⁰⁴ Özel hayatın gizliliği ve konut dokunulmazlığı kapsamında, para cezası tehdidi ile yükümlünün defter ve belgelerinin tektik edilmesi, aracının durdurulması da bir zorlamadır. Bu durumda, yükümlünün işyerinde veya durdurulan araçta yapılan tespit işlemlerinin adı arama olmamakla birlikte, mahiyeti itibarıyla arama olarak kabul etmek gerekecektir. Zira burada kişinin rızası hilafına defterlerin belgelerin eşyaların araştırılması ve tetkikinden söz etmek mümkündür. Kişinin üstünün, özel kâğıtlarının konutunun aranması için Anayasa madde 20/2 ve madde 21 uyarınca hâkim kararı gerekmektedir. VUK madde 127 vd. maddelerde ise bu güvenceler karşılanmamaktadır. Bu durumda, doktrin ve Anayasa Mahkemesinin içtihadı uyarınca bahsedilen yetkileri hakkın özüne müdahale saymak gerekecektir.

Doktrinde, VUK madde 127/1-c ve e'deki yetkilerin el koyma olduğu, Anayasa'nın özel hayatın gizliliğine ilişkin getirdiği ek güvenceleri içermediği için de Anayasa'ya aykırılığı ileri sürülmektedir.⁴⁰⁵ Söz konusu hükümlere yakından

⁴⁰⁴ Yaltı, Billur, “Vergi Hukukunda Susma Hakkı – VUK 359(a)(2)’nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu” **Vergi Dünyası**, S. 285, Mayıs 2005, s. 4, www.vergidunyasi.com.tr, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

⁴⁰⁵ Kaneti, Selim, “Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişikliklerle Vergi İdaresine Tanınan Yetkilerin Değerlendirilmesi”, İktisat ve Maliye, C. XXXIII, S. 3, Haziran 1986,

bakıldığında, VUK madde 127/1-c’de “kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak” yetkisi verilmiştir. Anayasa madde 21’de sadece eşyaya el koymaya izin verilmiştir. Defter ve belgelerin eşya olarak tanımlanması mümkün gözükmediği için, defter ve belgelerin alınması ile ilgili hükümler Anayasa’da düzenlenen müdahale yöntemleri dışında sayılmalıdır. Vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden delil ise geniş kapsamlı bir kavram olup eşyanın da kapsamına girebilir. Bu durumda delilin alınması ile ilgili kısmın Anayasa madde 21’e uygunluğu incelenebilir. Araçta yapılan yoklamayla ilgili olarak ise VUK madde 127/1-e uyarınca “...nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak...” ifadesi, madde 20/2 uyarınca eşyaya el koyma olarak düşünülebilir. Bu durumda, doktrindeki görüşlere katılmakla birlikte, VUK madde 127/1-c’deki delillere el koyma yetkisinin Anayasa madde 21’in, VUK madde 127/1-e’de bahsedilen yetkinin ise VUK madde 20’nin özüne müdahale ettiği düşünülmektedir. VUK madde 127/1-c’deki defter ve belgelere el koyma yetkisinin ise, Anayasa madde 21’in sadece eşyaya el koyma yetkisi vermesi sebebiyle, Anayasa’ya aykırı olduğu değerlendirilmektedir.

2. İnceleme

Bir diğer vergi denetimi türü olan vergi incelemesi, VUK 134 vd. maddelerde düzenlenmiştir. İnceleme, VUK madde 139 uyarınca kural olarak işyerinde yapılmaktadır. Maddenin ikinci fıkrasında ise bunun istisnası, yani vergi dairesinde inceleme yapılacak haller düzenlenmiş olup, bunlardan birisi de yükümlünün talebidir. Bu sebeple kişinin rızası hilafına işyerine girilmesi gibi bir durum söz konusu değildir.

s. 99; Kaneti, age., s. 140-141; Güneş, Gülsen, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 2. B., On İki Levha Yayınları, İstanbul 2008, s. 54;Saban, **Vergi Hukuku**, s. 449.

Vergi incelemesi vergi dairesinde yapılacaksa, VUK madde 139/4 uyarınca, yükümlüden defter ve vesikaların ibrazı istenecektir. İbraz etmeme VUK madde 359/2 uyarınca hapis cezasını gerektiren bir suçtur. Bu sebeple burada iradi bir teslimden söz etmek mümkün değildir. Bununla birlikte, yükümlünün işyerinde yapılan aramadan da bahsedilemez. Söz konusu yetki Anayasa madde 20/2 uyarınca el koyma mahiyetindedir. Nitekim defter ve vesikalar üzerindeki yükümlünün tasarruf yetkisi geçici olarak ortadan kalkmaktadır. Gerçi, VUK madde 140/6 uyarınca inceleme süreye tabi olup, VUK madde 144/3 ve 4 uyarınca yükümlü, vergi idaresi nezdindeki evraklarını inceleyebilir, kopya çıkarabilir. Ancak özel hayatın gizliliği, kişinin özel hayatının bir parçası olan mali bilgileri de korumakta olup, söz konusu evraklar vergi idaresi nezdinde incelenmektedir. Bu sebeple her ne kadar adı el koyma olmasa da, buradaki yetkinin el koyma olduğunu söylemek mümkündür. Bununla birlikte, Anayasa'daki ek güvenceler yer almadığından hakkın özüne müdahale olarak düşünülmesi gerekir.

VUK madde 141/2 uyarınca, yükümlüler tutanakları imzalamadıkları takdirde tutanakta bahsedilen olay ve hesap durumlarını içeren defter ve vesikaların yükümlünün rızasına bakılmaksızın alınacağı ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmeyeceği düzenlenmiştir. Bu da bir el koyma olarak ele alınmakta olup⁴⁰⁶ ve yine ilgili maddede Anayasa'daki ek güvenceler yer almamaktadır. Bu sebeple bu madde açısından da hakkın özüne müdahale ettiği belirtilebilir.

Anayasa madde 20/2'de arama ve el koyma, kişinin üstü, özel kâğıtları ve eşyasına, madde 21'de ise eşyaya hasredilmiştir. Tezin birinci bölümünde bahsedildiği

⁴⁰⁶ Çavuş, Adnan, **Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı, İstanbul, 2006, s. 231.

üzere, defter ve vesikaların eşya veya özel kâğıt olarak nitelenmesi tam olarak mümkün değildir. Bununla birlikte, vesika, kapsamı geniş bir kavram olduğu için özel kâğıt olarak nitelenebilecek hususları da içerebilir. Bu sebeple vergi incelemesinde el konulan evrakların bir kısmı Anayasa madde 20/2'nin öngördüğü sınırlı müdahale yöntemleri ile örtüşmektedir. Bununla birlikte Anayasa'daki ek güvenceler karşılanmadığı için hakkın özüne müdahale ettiği düşünülmektedir. Özel kâğıt sayılabilecek vesikalar dışındaki diğer defter ve vesikalara el koyulması ise, Anayasa'nın izin vermediği bir müdahale yöntemi olup, Anayasa'ya aykırı olarak nitelenmesi gerekir. İnceleme işyerinde gerçekleşiyor ve yükümlü tutanağı işyerinde imzalamaktan kaçınıyorsa, bu durumda defter ve vesikalar eşya sayılmadığı için VUK madde 141/2'deki yetkinin, Anayasa madde 21'e aykırı olduğu değerlendirilmektedir.

3. Arama

Arama, VUK madde 142 vd. maddelerde düzenlenmiştir. VUK md 142/1'deki "kişilerin nezdinde" ifadesi sebebiyle arama, kişinin konutu ve işyerinde gerçekleştirileceği gibi, yine aynı hüküm uyarınca kişinin üzerinde de yapılması mümkündür.⁴⁰⁷ Bu sebeple konu hem Anayasa madde 20 hem de madde 21'in kapsamına girebilmektedir. Öncelikle, Anayasa'da ek güvenceler arasında yer alan hâkim kararı şartı VUK madde 142/2'de karşılanmıştır. Ancak gecikmesinde sakınca bulunan haller söz konusu olduğunda ne yapılacağı tartışmalıdır. Bir görüşe göre, VUK'ta gecikmesinde sakınca bulunan hallerle ilgili olarak bir düzenleme bulunmadığı için, VUK madde 147'nin CMK'ya atfı uyarınca, önceden gecikmesinde sakınca bulunması halinde savcılık veya kolluk yetkilidir. Yazar, vergi incelemesini suç kolluğu olarak nitelemekte ve

⁴⁰⁷ Öncel – Kumrulu – Çağan, age., s. 103.

nöbetçi Cumhuriyet Savcısı'nın bulunması nedeniyle sadece savcılığın yetkili olduğunu belirtmektedir.⁴⁰⁸ Diğer görüşe göre ise, VUK madde 142 özel hüküm olduğu için gecikmesinde sakınca bulunan hallerde dahi arama ancak sulh yargıcı kararı ile mümkündür.⁴⁰⁹ VUK'ta bu konuda açıkça yazılı olmayan hükümden söz etmek mümkün olmayıp, özel hükümden bahsetmek gerekir. Bu sebeple ikinci görüşe uyarak, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde dahi yine VUK madde 142/2 uyarınca sulh yargıcı kararı ile ancak arama yapılabileceği düşünülmektedir.

Arama esnasında da el koyma niteliğindeki hükümlere rastlamak mümkündür. Bu konuda doktrinde, VUK madde 143/3'te yer alan "bulunan" ve 145/1'de yer alan "alınan" ifadeleri ile kastedilenin el koyma olduğu belirtilmektedir.⁴¹⁰ VUK madde 143/3'te "bulunan" ifadesinden ziyade, defter ve vesikaların "kabler içinde daireye nakledilmesi" hükmünün asıl el koyma addedilmesi gerekir. Zira bulunan defter ve vesikalar işyerinde tetkik edilip orada bırakılabilir. Bu durumda el koymadan bahsedilmez. Madde 145/1'deki "alınan" ifadesi ise aslında el koyma yetkisi vermeyip, çok daha önce el konulan defter ve vesikalar üzerinde incelemenin ne zaman biteceğini düzenlemektedir. Bu sebeple doktrinde VUK madde 145/1'deki hükmü el koyma olarak niteleyen görüşe katılmak mümkün değildir. Bunun dışında, VUK madde 145/3'te tutanağın imzalanmaktan çekinilmesi durumunda vergi ve cezalar kesinleşene kadar defter ve vesikaların kendisine geri verilmeyeceğine ilişkin hüküm de aslında el koyma niteliğindedir.

⁴⁰⁸ Taşdelen, Aziz; "Vergisel Arama", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 5, S. 2, 2003, s. 163.

⁴⁰⁹ Yerci, Cahit, "Aramalı Vergi İncelemesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:250, 2009, s. 3, <http://vergisorunlari.com.tr>, Erişim Tarihi: 20.11.2018; Akdemir – Baş, agm., s. 130.

⁴¹⁰ Taşdelen, agm., s. 177.

El koyma yetkisi veren düzenlemelerde, kararının 24 saat içinde görevli hâkimin onayına sunulması, 48 saat içinde karar verilmemesi durumunda el koymanın kendiliğinden kalması gibi Anayasa'daki ek güvenceler karşılanmamıştır. Bu sebeple arama esnasında el koyma ile ilgili söz konusu düzenlemelerin, doktrin ve Anayasa Mahkemesinin içtihadı uyarınca hakkın özüne müdahale sayılması gerekir.

Konu ile ilgili belirtilmesi gereken bir başka durum, işyerinde arama yapılması durumunda, Anayasa madde 21'in sadece eşyaya el koymayı içermesi sebebiyle defter ve vesikalara el koyulmasının Anayasa'ya aykırı olabileceği hususudur. Kişinin üzerinde yapılan aramada ise, Anayasa madde 20 uyarınca özel kâğıt sayılabilecek vesikalara el koyulması ancak Anayasa kapsamında değerlendirilebilecek bir müdahale olup, defter ve özel kâğıt sayılmayacak vesikalara el koyulması Anayasa'nın izin vermediği bir müdahale sayılmalıdır.

4. Bilgi Toplama

Bilgi toplama, VUK madde 86 ile 148 vd. maddelerde düzenlenmektedir. Tezin birinci bölümünde bahsedildiği üzere, gizli kalması lazım gelen bilgiler de kişinin özel hayatı kapsamındadır. Bunların zorla toplanması durumunda hakka müdahale söz konusudur.⁴¹¹ Bunun dışında kişisel veri niteliğindeki bilgiler açısından konu, kişisel verilerin korunmasını isteme hakkı kapsamına da girmektedir. Söz konusu yükümlülüğün yerine getirilmemesi durumunda VUK mük. madde 355 uyarınca özel usulsüzlük cezası

⁴¹¹ Başaran Yavaşlar, "Bankaların Bilgi Verme Yükümlülüğünün Sınırları Ve Bilgi Vermemeye Bağlı Özel Usulsüzlük Suçu, -Müşteri Sırrını Saklama Yükümlülüğü İle Özel Usulsüzlük Suçu Arasında Bir Gri Bölge-", s. 186.

kesilmektedir. Bu durumda, yaptırım tehdidi ile bilgi toplanmaya çalışıldığı için bir zorlamadan bahsetmek mümkündür.⁴¹²

Doktrinde, bilgi toplanabilmesi için hâkim kararı, istisnai durumlarda ise yetkili mercilerin yazılı emri gerektiği ifade edilmektedir.⁴¹³ Ancak bu görüşe katılmak mümkün değildir. Özel hayatın gizliliği açısından, Anayasa madde 20/2’de hakkın sadece arama ve el koyma ile sınırlanmasına imkân vermektedir.⁴¹⁴ Anayasa Mahkemesi konu ile ilgili olarak verdiği kararlarında, sınırlandırma sebeplerinin arama tedbirine özgü olduğunu, bilgi toplama için bir sınırlandırma sebebi yer almadığını, Anayasa’nın diğer maddelerinde devlete bir görev olarak yüklenen millî güvenliğin ve kamu düzeninin sağlanması ile suç işlenmesinin önlenmesinin sınırlandırma sebebi olarak alınabileceğini belirtmiştir.⁴¹⁵ Bununla birlikte bu karardaki çözümün Anayasa madde 13’e aykırı olduğu düşünülmektedir.

Konu, kişisel verilerin korunması açısından da değerlendirilmelidir. VUK madde 86 ve 148’de bilginin niteliği ve bilgi istenecek kişi veya kurumlar sınırsız olarak düzenlenmiştir. VUK madde 149’da da bilgi istenecekler sınırsız olarak düzenlenmekle birlikte, istenecek bilgiler, vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgilidir. VUK madde 86 ve 148 uyarınca istenecek bilgilerin en nihayetinde Anayasa madde 73 uyarınca vergilendirmeye ilgili olacağı, hatta vergi idaresinin görev ve yetkilerinin yasa ile düzenlendiği, hangi bilginin isteneceğinin belirsiz oluşuna ilişkin yasada açıkça bir kayıt

⁴¹² Yaltı, “Vergi Hukukunda Susma Hakkı – VUK 359(a)(2)’nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu” s. 4.

⁴¹³ Solak Akman, age., s. 35.

⁴¹⁴ Yaltı; “Türk Vergi Mükellefi Perspektifinden Otomatik Bilgi Değişimi“, s. 186, 187.

⁴¹⁵ AYM, E.2014/122, K.2015/123, 30.12.2015; AYM, E.2012/100, K.2013/84, 4.7.2013.

yer almamasının sınırsız olduğu anlamına gelmeyeceği belirtilebilir. Ancak, kişinin ticari hayatı yanında, aile hayatı, sosyal hayatı ve hatta cinsel hayatına ait bilgiler de vergilendirmeye ilişkin olabilir ve bu ifade başlı başına istenecek bilgiyi aslında sınırlamamaktadır. Nitekim VUK madde 148 özelinde, istenecek bilgilerin VUK ikinci kitapta yer alan mükellefin ödevleri ile sınırlı olması gerektiği halde, vergi idaresinin düzenleyici işlemleri ile yükümlülerin özel hayatları aleyhine düzenlemeler yaptığı belirtilmektedir.⁴¹⁶

Vergiyi doğuran olay birçok şekilde ortaya çıkabilmekte, vergi yükümlüsü, devlet veya özel sektör fark etmeksizin herkesle ilişki kurabilmektedir. Bir vergi yükümlüsü, bir kamu kurumundan ihale üstlenmiş, bir müteahhitten daire satın almış veya bir şirketle sözleşme akdetmiş olabilir. Hatta doktrinde VUK md. 148/1'deki “mükelleflerle muamelede bulunan gerçek ve tüzel kişiler” ifadesinin, bir hukuki ilişkinin tarafı olmak anlamına gelmediği, ön görüşmenin de muamele olarak değerlendirilebileceği ileri sürülmektedir.⁴¹⁷ Aksi görüş ise, bilgi verilmemesi durumunda yaptırım uygulanacakların VUK mük. md. 355/1 hükmü ile sınırlandırıldığını belirtmektedir.⁴¹⁸ Sonuç olarak, kanun koyucunun VUK md. 86, 148 ve 149 uyarınca bilgi ve toplanacağı kesimi geniş tutması,

⁴¹⁶ Saban, Nihal, “Vergi İdaresinin Bilgi Toplama Sınırı: Norm ve Normatif Yabancılaşma”, **Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırları**, Beta, İstanbul, 2016, s. 135, 136.

⁴¹⁷ Özbalcı, Yılmaz, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Feryal Matbaacılık, San. ve Tic. Ltd. Şti, Ankara, 1988, s. 402.

⁴¹⁸ Başaran Yavaşlar, “Bankaların Bilgi Verme Yükümlülüğünün Sınırları Ve Bilgi Vermemeye Bağlı Özel Usulsüzlük Suçu, -Müşteri Sırrını Saklama Yükümlülüğü İle Özel Usulsüzlük Suçu Arasında Bir Gri Bölge-“, s. 179, dipnot 3.

verginin niteliği gereği zorunludur. Ancak bu sınırlamanın hakkın özüne dokunmaması ve ölçülü olması gerekmektedir.

Belçika vergi idaresi, yükümlünün vergi iadesinden şüphelenmesi üzerine, yükümlünün ilgili döneme ait tüm harcama ve gelirlerinin özetini istemiştir. Yükümlü ise, bu talebin kişisel hayatının tüm mahrem detaylarını ortaya çıkaracağından itiraz etmiştir. AİHM, bilgi toplamanın mali işlerin gizli tutulması hakkına prensipte müdahale ettiğini, devletin bu müdahaleyi haklı çıkarabilmesi için kanuna uygun, demokratik toplum düzeni açısından gerekli ve orantılı olduğunu ortaya koyması gerektiğini belirtmiştir.⁴¹⁹ AİHM, yükümlülerin iade talebini doğrulamak için bilgileri idareye sunmakla yükümlü olduğunu, böylece mevzuatta verginin tam olarak toplanması, dolandırıcılık ve vergi kaçakçılığının önlenmesinin amaçlandığını, bu durumda müdahalenin Belçika'nın ekonomik refahı için gerekli olduğunu vurgulamıştır. Ancak asıl sorunun, verginin tam olarak toplanması amacının, demokratik toplumda yükümlüyü varlıklarını neye harcadığını bildirmesini gerektirip gerektirmeyeceği veya ne oranda gerektireceğidir. Komisyon, yükümlünün harcadığını kanıtlamadığı veya kanıtlayamadığı miktarın çokluğuna dikkat edildiğinde, vergi idaresinin özel hayatla ilgili olsa bile detayları istemesinin mantıksız olmadığını belirtmiştir. Komisyon nihayetinde izlenen sürecin amaçla orantılı olduğuna işaret etmiş ve başvuruyu kabul edilemez bulmuştur.⁴²⁰

⁴¹⁹ X v. Belgium, App. No: 9804/82, 07.12.1982; Aktaran: Baker, Philip, "Taxation and Human Rights", **GITC Review**, London, Vol I., Number I, November 2001, s. 9, 10, http://taxbar.com/wp-content/uploads/2016/01/gitc_review_v1_n1.pdf, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

⁴²⁰ X. v. Belgium, App. No: 9804/82, 07.12.1982.

Kanunda bilgi ve istenecek kişi veya kurumlarla ilgili tek sınırlama, VUK madde 151'dedir. Bilgi istenen gerçek ve tuzel kişilerin ozel kanunlardaki mahremiyet hukumlerine dayanamayacakları, devamında sayılanların bilgi vermekten imtina edebilecekleri duzenlenmiştir. Bu duzenleme, hem bilgi istenecek kişi veya kurumlar hem de istenecek bilgi konusunda getirilmiş bir sınırlama hukmudur. Bununla birlikte, maddenin guncel olmaması ve kapsamının sınırlı olması eleştirilebilir. Ozneğin, Posta, Telgraf, Telefon İdaresinin gunumuzdeki karşılığı Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim şirketi sayılacaksa, mobil ve sabit hatlı telefon hizmeti sunan şirket ve kurumların bilgi vermekten imtina edip edemeyeceği bilinmemektedir.

Vergi mahremiyeti de toplanan bilgilerin gizliliğini sağlamaktadır. VUK madde 5/1 uyarınca mukelef ve mukelefele ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin sırlar veya gizli kalması lazım gelen diğer hususlar mahremiyet kapsamında olup, bunların ifşası, kendi veya ucuucu kişi yararına kullanılması suctur. Hukmun devamında bunun istisnaları duzenlenmiş olup, soz konusu istisnaların kapsamının geniş tutulması ve bunun vergi mahremiyeti uzerindeki etkisi eleştiriye auctır.

Guvence olarak duşunuilebilecek bir başka hukum, VUK madde 152'dir. Hukme gore, VUK madde 150 dişında, yazılı kaynaklardan toplanacak bilgilerin istihbarat arşivlerinde gizli olarak saklanacağı duzenlenmiştir. Hukmun ikinci fıkrasına gore, soz konusu arşivlerden kimlerin ve ne suretle faydalanabileceği Maliye Bakanlığınca tespit edilecektir. Bu konuda uygulamaya ilişkin bir bilgi bulunmamakta, duzenleyici işlemler de bu konuda bir auctırma getirmemektedir.⁴²¹ Hal boyle iken soz konusu hukmun, toplanan verilerin bilgilerin gizliliği ile ilgili bir guvence sağladığını ifade etmek zordur.

⁴²¹ Buna ilişkin Mali İstahbarat Arşiv Yonetmeliği cıkarılmış, 2006 yılında yururluktan kaldırılmıştır. Sonrasında 2014 yılında VUK 443 sayılı Tebliğ ile e-arşivle ilgili birtakım

VUK ve diğerk kanunlardaki bazı hükümlerin hakkın korunmasına fayda sağlayıp sağlamayacağı tartışılabilir. Örnek olarak yazılı bilgi talebine karşı iptal davası açılması düşünülebilir. Zira söz konusu bilgi talebi kişisel verilerin korunmasını, özel hayatı, müşterisinin sırrını ilgilendiriyor olabilir.⁴²² Bu durumda menfaat ihlali gerçekleşmiş sayılabilir. Ancak vergi denetimi esnasındaki işlemler kural olarak tek başına davaya konu edilebilir kesin ve yürütülebilir işlem sayılmamaktadır.⁴²³ Bu sebeple idarenin yazılı bilgi talebine karşı açılan iptal davasının henüz ilk incelemede reddedilmesi ihtimal dâhilindedir. Bu konuda henüz bir mahkeme kararına rastlanılamamıştır.⁴²⁴ Bunun

düzenlemeler yapılmıştır. Ancak kimin ne şekilde yararlanacağı ile ilgili bir açıklama bulunmamaktadır. Solak Akman, age., s. 46; Saban, “Vergi İdaresinin Bilgi Toplama Sınırı: Norm ve Normatif Yabancılaşma”, s. 137.

⁴²² Başaran Yavaşlar, “Bankaların Bilgi Verme Yükümlülüğünün Sınırları Ve Bilgi Vermemeye Bağlı Özel Usulsüzlük Suçu, -Müşteri Sırrını Saklama Yükümlülüğü İle Özel Usulsüzlük Suçu Arasında Bir Gri Bölge-“, s. 180, 181.

⁴²³ Furtun, agm., s. 303.

⁴²⁴ Vergi yükümlüsü açısından kişisel verilerin korunmasını isteme hakkı ile ilgili sayılabilecek kararlar ise tamamen farklı gerekçelerle kaleme alınmıştır. Vergi yükümlülerinin sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği veya kullandığı konusunda tespit edilmiş bulunanlar listesine alınmasına ilişkin işlemlerin iptali talebiyle açılan davalarda verilen kararlar örnektir. Danıştay, yükümlülerin söz konusu listelere alınmaları ve bu sebeple özel esaslara tabi tutulmalarına ilişkin işlemleri iptal ederken, vergi idaresinin mükellefleri bu şekilde sınıflandırmasının yasal temelden yoksun olduğunu, bunun vergi barışını bozucu etki yaratacağını, çalışma ve sözleşme hürriyetini ihlal edeceğini belirtmektedir. (Dan. 3. D., E.2009/6111, K.2011/6209, 24.10.2011; Dan. 4. D., E.2007/3328, K.2008/1162, 27.03.2008.) Söz konusu listedeki bilgiler kişisel

dışında söz konusu işlem kesin ve yürütülebilir sayılsa bile, bilgi talebi yükümlüye değil, yükümlü ile işlem yapan kişi veya kuruma yapılmaktadır. Yükümlünün söz konusu işleme karşı dava açma ehliyetinin olduğu düşünüldüğünde dahi, söz konusu davanın açılabilmesi, yine bu işlemten haberdar olmasına bağlıdır. VUK madde 149 uyarınca devamlı bilgi verilmesi durumunda ise, bilgi verilmesi yönündeki ilk talep dışında, belirli aralıklarla devamlı verilen bilgiler için yapılabilecek bir husus bulunmamaktadır.

Yükümlünün bilgi sahibi olabilmesi ile ilgili VUK madde 413'ün uygulanıp uygulanamayacağı tartışılmaktadır. Yasa çerçevesinde bilgi alınmasına yönelik söz konusu hükmün, idare cevap vermediğinde bir çözüm sunmadığı belirtilmekte ve İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK) madde 10 ve 11 uyarınca yapılacak başvuru dışında izlenecek bir yol olmadığı ileri sürülmektedir.⁴²⁵ Bilginin düzeltilmesi veya silinmesi talebiyle yapılan başvuru reddedildiğinde, süresi içinde iptal davası açılabilir. Ancak bu yol, vergi yükümlüsünün durumdan haberdar olması durumunda işletilebilir.

Yükümlünün Bilgi Edinme Hakkı Kanunu kapsamında vergi idaresine başvuru yapması da düşünülebilir. Doktrinde, BEHK madde 23'te ticari sır olarak belirtilen bilgilerin, vergi yükümlüsü açısından bilgi edinme hakkının sınırı olarak ele alınabileceği ileri sürülmekteyse de,⁴²⁶ bu görüş başka bir vergi yükümlüsü hakkında yapılan

veridir. Yükümlü söz konusu dava ile Anayasa madde 20/3 uyarınca silinmesini veya düzeltilmesini sağladığı da düşünülebilir. Zira gerçek durumu yansıtmayan hatalı veriler sebebiyle yükümlü listeye alınmaktadır.

⁴²⁵ Saban, Nihal “İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa ile Bir Vergi Kavramını Okumak; Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri”, **Vergi Sorunları**, S. 118, Temmuz 1998, s. 7, <http://vergisorunlari.com.tr>, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

⁴²⁶ Şenyüz, age., s. 408 dp. 594.

başvuruyla ilgilidir. Yeminli mali müşavirler, yükümlülere ait bilgi ve belgelere erişebilmekte hatta karşıt inceleme yapabilmekteyken,⁴²⁷ yükümlülerin kendileri hakkındaki bilgilere ulaşamamaları düşünülemez. Yükümlünün kendisi hakkındaki mali bilgileri öğrenmek istemesi durumunda bunun reddedilmesi, Anayasa madde 20/3 uyarınca kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme haklarına uygun gözükmemektedir. Bununla birlikte, yükümlünün kendi çabasıyla yapacağı başvuruların, Anayasa madde 20/3 uyarınca bilgilendirilme olarak addetmek mümkün değildir.

Bunlar dışında, Anayasa Mahkemesinin kararlarında belirtildiği üzere, TCK'da yer alan kişisel verilerin korunmasına ilişkin hükümler, Devlet Denetleme Kurulunun denetimi vergi idaresi için de bağlayıcıdır. Ancak, bunlar, yetkiyi sınırlandırmadığı gibi, yükümlünün bilgilendirilmesi imkânı da vermemektedir. Öyle ki vergi yükümlüsü kendisi hakkında hangi bilgilerin toplandığını, bunların doğruluk payını, kimlerle veya hangi devletlerle paylaşıldığını bilmemektedir.⁴²⁸ Vergi idaresi, yükümlü hakkında istediği bilgiye ulaşabilirken, söz konusu yetkinin sınırlandırıldığından ve vergi yükümlüsüne yeterli güvence tanınmasından söz etmek mümkün değildir. Devletin yükümlüler hakkında bilgi toplaması, zorlayıcı toplumsal ihtiyacın karşılanmasına hizmet etse de, VUK ve diğer kanunların Anayasa madde 20/3'ün gerektirdiklerini karşılayamaması,

⁴²⁷ Tekin, Fazıl – Çelikkaya, Ali, **Vergi Denetimi**, 7. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Ocak 2016, s. 77.

⁴²⁸ Saban, “İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa ile Bir Vergi Kavramını Okumak; Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri”, s. 10; Öner, Cihat, “Uluslararası Bilgi Değişiminde Vergi Mükellefinin Haklarının Korunması: Türkiye Yaklaşımı”, **Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırları**, Beta, İstanbul, 2016, s. 48.

müdahalenin Anayasa'ya aykırılığını gündeme getirmektedir. Bu durum, AİHS madde 8'deki yasallık ilkesi kapsamındaki öngörülebilirlik açısından da birçok eleştiriyi beraberinde getirmektedir.⁴²⁹

Sonuç olarak, VUK madde 86, 148 ve 149'da bilgi toplama yetkisine ilişkin hiçbir sınır çizilmediği düşünülmektedir.⁴³⁰ Anayasa Mahkemesi, her türlü veriyi tüm kişi ve kuruluşlardan toplama yetkisi veren düzenlemeleri hakkı ölçüsüzce sınırlandırdığı gerekçesiyle iptal edebilmektedir.⁴³¹ Bunun dışında, VUK ve ilgili kanunlarda yükümlü lehine yeterli güvenceye de yer verilmediği belirtilebilir. Kimden hangi bilgilerin alınacağını dahi bilmeyen vergi yükümlüsü, bu bilgilerin doğru olup olmadığını, amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını da haliyle bilmemektedir. Anayasa Mahkemesi, sınırlama aracının sınırlama amacına uygun ve orantılı olarak kullanılmasını temin edecek güvenceye yer verilmediği gerekçesiyle verdiği iptal kararı bulunmakla birlikte,⁴³² genellikle yasal güvenceleri yeterli bulmaktadır.⁴³³ Ancak vergi yükümlüsü açısından Kanun'daki güvencelerin yeterli olduğundan söz etmek mümkün değildir. Bu sebeple söz konusu üç maddenin, kimden hangi bilgilerin isteneceği hususunu

⁴²⁹ Shimovolos v. Russia, App. No: 30194/09, 21.06.2011, par. 67.

⁴³⁰ Başaran Yavaşlar, "Bankaların Bilgi Verme Yükümlülüğünün Sınırları Ve Bilgi Vermemeye Bağlı Özel Usulsüzlük Suçu, -Müşteri Sırrını Saklama Yükümlülüğü İle Özel Usulsüzlük Suçu Arasında Bir Gri Bölge-", s. 186; Öner, age., s. 300.

⁴³¹ AYM, E.2014/87, K.2015/112, 08.12.2015; AYM, E.2013/114, K.2014/184, 04.12.2014.

⁴³² AYM, E.2013/114, K.2014/184, 04.12.2014.

⁴³³ AYM, Bir. Baş. No: 2014/5671, 07.06.2018, par. 53-55; AYM, E.2014/196, K. 2015/103, 12.11.2015; AYM, E.2012/100, K.2013/84, 04.07.2013; AYM, E.2014/122, K.2015/123, 30.12.2015; AYM, E.2016/179, K.2017/176, 28.12.2017.

sınırlandırmaması ve sınırlama aracının amaçla orantılı kullanımını sağlayacak güvenceleri içermemesi sebebiyle ölçülülük ilkesine aykırılığı dışında, kişisel verilerin korunmasını isteme hakkının kullanılmasını aşırı zorlaştırdığı ve ciddi surette güçleştirdiği gerekçesi ile hakkın özüne müdahale ettiği de düşünülebilir.

Bilgi toplama ile ilgili bir diğer hüküm VUK madde 150'dir. Söz konusu hüküm VUK madde 149'a benzer olarak devamlı bilgi verme yükümlülüğü getirmekle birlikte, diğer maddelerle arasında önemli bir fark vardır. Burada toplanacak bilgi ve bilginin toplanacağı kişi veya kurumlar doğrudan Kanun tarafından sınırlanmıştır. Ancak neticede kişinin rızası hilafına kişisel veriler toplanmaktadır. Bu sebeple kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına müdahaleden söz etmek mümkündür. Bu durumda söz konusu müdahalenin hakkın sınırlamanın sınırını oluşturan ölçütler açısından değerlendirilmesi gerekmektedir.

Hükme göre toplanacak bilgiler sadece ölüm ve intikallerdir. Başka bir bilgi söz konusu maddeye dayanılarak vergi idaresi ile paylaşılmayacaktır. Bunun dışında, bilgi vereceklerden ilk üç fıkra da sayılanlar kamu görevlisi, diğerleri banka ve şirketlerdir. Devletin vatandaşın ölümünü ve bu sebeple malvarlığının intikalini bilmesinde menfaatinin olduğu tartışmadan uzaktır. Belirtilen sebeplerle, sınırlandırmanın ölçülü olduğu düşünülmektedir.

5. Vergi Mahremiyetinin İstisnaları

Vergi idaresinin yükümlüye ait bazı bilgileri açıklaması, kurum ve kuruluşlarla paylaşması ile ilgili hükümler VUK madde 5'te bulunmaktadır. Tezin ilk bölümünde üzerinde durulduğu üzere, vergi mahremiyeti hem özel hayatın gizliliği hem de kişisel verilerin korunması kapsamındadır. Söz konusu bilgilerin açıklanması, paylaşılması ise iki hakka da müdahale niteliğindedir. Bununla birlikte, Anayasa madde 20/2'nin sadece arama ve el koymaya izin verir şekilde düzenlenmesi sebebiyle, bunun dışındaki

müdahale yöntemlerinin Anayasa'ya aykırı oldukları düşünülmektedir. Söz konusu düzenlemelerin, Anayasa madde 20/3 uyarınca kişisel verilerin korunmasını isteme hakkı kapsamında ele alınması gerekmektedir.

VUK madde 5/3'te gelir vergisi mükellefleri ile sadece sermaye şirketlerinin kurumlar vergisi beyannamelerinde gösterdikleri matrah ve beyan üzerinden tarh edilen vergilerin, adlarının, unvanlarının beyan edilen yıl içinde ilan olunacağı belirtilmiştir. Söz konusu düzenlemenin amacı aynı fıkrada vergi güvenliğini sağlamak olarak düzenlenmiştir. İlan ise mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairesinin münasip yerlerine asılacak cetvellerle yapılacaktır. Bunun dışında mükellefin bağlı bulunduğu teşekkül varsa ilan orada da yapılacaktır.

Tezin ilk bölümünde bahsedildiği üzere açıklama veya alenileştirme kişisel verilerin işlenmesi yöntemlerinden biridir. Söz konusu düzenlemenin sınırlandırmanın sınırı sayılan ölçütler açısından ayrıca değerlendirilmesi gerekmektedir. Açıklanacak bilgiler, mükelleflerin adı veya unvanı ile beyannamede gösterilen matrah ve buna göre tarh edilen vergilerdir. Ad veya unvan dışında, matrah ve ödenecek vergi de kişinin kimliğini belirlebilir kılabilir ve kişisel veridir. İlan usulü de sınırlı tutulmuş olup sadece vergi dairesi ve bağlı olunan teşekküllerde yapılacaktır. Görüleceği üzere mükellefe ait tüm mali bilgilerin, ülke çapında alenileştirilmesi gibi bir husus söz konusu değildir. Bu sebeple söz konusu fıkrada hakkın özüne müdahale edildiği düşünülmemektedir. Bununla birlikte ölçülülük ilkesi açısından üzerinde durulması gereken hususlar vardır.

Doktrinde, sadece yıllık beyanname veren gelir vergisi mükellefleri ve kurumlar vergisi mükelleflerinden sermaye şirketlerinin seçilmesi eleştirilmektedir.⁴³⁴ Bu eleştiriler ışığında, düzenleme vergi güvenliğini sağlamaktan uzaktır. Bu durum, müdahalenin sınırlandırma amacına kısmen de olsa katkı sağlamasını gerektiren elverişlilik ilkesine aykırıdır.⁴³⁵ Bunun dışında fıkra başka bir husus yer almadığı için güvencelerin eksikliği konusunda bilgi toplama başlığı altında belirtilenler bu fıkra açısından da geçerlidir.

Vergi mahremiyetinin istisnası niteliğindeki diğer bir düzenleme olan VUK madde 5/4'te ise birden fazla husus düzenlenmiştir. Mükelleflerin vergi tarihine esas beyanları, kesinleşen vergi ve cezalar ve vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarlarının açıklanması yetkisi veren ilk cümle, bir önceki fıkradaki düzenlemeyi de kapsamaktadır. Bu sebeple düzenlemenin mükerrer olduğu eleştiri konusu yapılmakla beraber, bir önceki fıkradaki vergi türü, yıllık beyanname verme, sermaye şirket gibi ayrımların terk edilmesi isabetli bulunmaktadır.⁴³⁶

Cümlede açıklanacak olanlar, vergi beyanları, vergi ve cezalardır. Söz konusu bilgiler, kişinin kimliğini belirlelenebilir kıldığından kişisel veridir. Söz konusu cümlenin amacı madde gerekçesinde şu şekilde aktarılmıştır: “Vergi mahremiyetinin istisnası

⁴³⁴ Taş, Fatma, **Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s. 109; Ürol, Gürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 6. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Haziran 2016, s. 76.

⁴³⁵ Anayasa Mahkemesi, rıza olmaksızın elektronik kart bilgilerinin kulüpler adına reklam ve pazarlamasında ilgili federasyonların yetkili kılınmasını, sporda şiddeti önleme amacını gerçekleştirmeye elverişli olmadığına karar vermiştir. AYM, E.2014/196, K.2015/103, 12.11.2015.

⁴³⁶ Solak Akman, age., s. 67, 68.

olarak getirilen bu düzenleme ile hem kamuoyunun vergi konusunda bilgilendirilmesi hem de kamuoyu denetimi yoluyla mükelleflerin ödevlerini tam ve zamanında yapmalarının sağlanması amaçlanmaktadır.”⁴³⁷ Ödevlerin yerine getirilmesi için etkin bir kamuoyunun yaratılması amaçlanmaktadır. Nitekim düzenleme kamuoyunda “vergi yüzsüzlerinin açıklanması”⁴³⁸ olarak bilinmektedir.

Maddeye göre açıklanacak olanlar, vergi tarhına esas beyanlar, kesinleşen vergi ve cezalar ve vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarlarıdır. Ancak vergi tarhına esas beyanlar ifadesi, “sır veya gizli kalması lazım gelen diğer hususlar” kavramının büyük kısmını tek başına oluşturmaktadır. Bu vergi mahremiyetinin koruduğu bilgilerin çoğunluğuna tekabül etmektedir. Kesinleştiği halde ödenmeyen vergi ve cezaların açıklanmasında kamuoyunun denetimi yadsınamaz. Ancak kişinin beyannamelerinin de açıklanabilmesi, müdahaleyi amacından uzaklaştırmakta, kesinleşen ve ödenmeyen vergi ve cezalar, amaç için en yumuşak aracın seçilmesini sağlarken, buna beyanların da eklenmesi bu dengeyi bozmaktadır.⁴³⁹

Maddede vergi yükümlüsü lehine bir güvence düzenlenmediği için VUK'ta yükümlü lehine güvencelerin eksikliği ile ilgili yapılan eleştiriler burada da geçerlidir. Bunun dışında, hükmün sonundaki “açıklanabilir” ifadesinden de anlaşılacağı üzere,

⁴³⁷ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/6183/tvk_4369_sayili_kanun_1.pdf, Erişim Tarih: 20.11.2018.

⁴³⁸ <http://www.yenicaggazetesi.com.tr/maliye-bakanligi-vergi-yuzsuzlerini-acikladi-107481h.htm>, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

⁴³⁹ Anayasa Mahkemesi bir kararında, internet sitesindeki sakıncalı içerik nedeniyle şartları oluşmadan en ağır şekilde sitenin bütününe erişime engellenmesini gereklilik bakımından eleştirmiş ve ölçülülük ilkesine aykırı bulmuştur. AYM, E.2014/149, K.2014/151, 02.10.2014.

bakanlığın açıklayıp açıklamama ve mahalline devretme konularında takdir yetkisi vardır. Bu yetki uyarınca, vergi idaresi hükmün nasıl uygulanacağını düzenleyici işlemlerle belirlemektedir. Bu konu eleştirilmektedir. Örneğin 293 sayılı Genel Tebliğ’de fon payı, gecikme faizi ve zamlar da VUK madde 5/4 uyarınca açıklanacak bilgiler kapsamına alınmaktadır. Bu durum, VUK madde 5/4’ün açıklanacak bilgilerin kapsamını belirleme yetkisi vermemesi ve temel hak ve hürriyetleri sınırlandıran düzenlemelerin yasa ile yapılması gerektiği sebepleri ile eleştirilmektedir.⁴⁴⁰

VUK madde 5/4’ün 3. ve 4. cümlelerinde mahremiyetine ilişkin iki istisna daha düzenlenmiştir. Bunlar, kamu görevlilerince yapılan adli ve idarî soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgilerin verilmesidir. Bu konuda yine Maliye Bakanlığına usul ve esasları belirleme yetkisi verilmektedir. Söz konusu düzenlemeler değerlendirildiğinde, yolsuzlukla mücadele⁴⁴¹ ve vergi alacağının tahsili bakımından zorlayıcı toplumsal ihtiyacın karşılandığı belirtilebilir. Bununla birlikte bu düzenlemelerin Anayasa madde 13’e uygunluğu değerlendirilmelidir.

Hükümde ilk düzenlenen, kamu görevlilerince yürütülecek adli ve idari soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgelerin verilmesidir. “Bilgi ve belgeler” ifadesi ile paylaşılacakların kapsamı geniş tutulmakla beraber, yetkili kamu görevlisince yürütülen adli veya idari bir soruşturma ve bununla ilgili bir talep olması bizzat hükümde yer alan önemli bir sınırdır. Söz konusu hüküm daha yürürlükte değilken

⁴⁴⁰ Solak Akman, age., s. 72, dp. 139; ATEŞ, Leyla, “Türkiye’de Vergi Mahremiyetinin Sınırları: Yurtiçi ve Yurtdışı Bilgi Paylaşımında”, **Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırları**, Beta, İstanbul, 2016, s. 183.

⁴⁴¹ **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara Nisan 2007, s. 100.

doktrinde, Alman Vergi Usul Kanunu (Abgabenordnung - AO) madde 30/4-5'teki kaçınılmaz kamu yararı olması durumunda hangi bilgilerin açıklanacağına açıkça düzenlendiği hükme binaen, Türk hukukunda söz konusu istisnanın genişletilmeksizin açıkça düzenlenmesi gerektiği savunulmuştur.⁴⁴² Burada doktrinde ileri sürüldüğü kadar ayrıntılı bir düzenleme olmamakla birlikte, en azından yetkili kamu görevlisinin yürüttüğü adli veya idari bir soruşturma ile ilgili olması da yetkiyi sınırlandırmaktadır. Ancak altı çizilmesi gereken önemli bir husus bulunmaktadır. Vergi idaresi, soruşturma ve banka ile bilgi ve belge paylaşmak zorunda değildir. “Verilebilir” ifadesi sebebiyle vergi idaresi takdir yetkisine sahiptir ve istenen bilgi veya belgeyi mahremiyet kapsamında görüp reddedebilir.⁴⁴³ Bu husus yükümlü lehinedir. Ancak bu konudaki değerlendirmeyi vergi idaresi tek başına yapmaktadır.

Cümlenin devamında, vergi tahsiline ilişkin bilgilerin bankalara verileceği düzenlenmiştir. Burada da bilginin vergi tahsili ile ilgili olacağı ve sadece banka ile paylaşılacağı düzenlenmek suretiyle yetki, kanun koyucu tarafından sınırlandırılmıştır. Bununla birlikte söz konusu hüküm, kamu alacağının tahsili ile ilgili genel hüküm olan AATUHK madde 107'de de benzer bir hüküm olması sebebiyle eleştirilmektedir.⁴⁴⁴ Doktrinindeki bu eleştiri haklı olup, gereksiz çifte vurgulama, yasama organının bu konudaki özensizliği ile açıklanabilir.

Vergi idaresinin elindeki bilgi ve belgeler güncel, gerçek ve hukuka uygun olmayabilir ve bu konuda yükümlünün müdahale imkânı bulunmamaktadır. Bu ise, Anayasa madde 20/3 ile VUK arasındaki en büyük uyumsuzluklardan biri olup, bu

⁴⁴² Çağan, Nami, “Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler”, Bülent N. ESEN'e Armağan, Ankara 1977, s. 103, 104.

⁴⁴³ **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s. 100, 101.

⁴⁴⁴ Solak Akman, age.,s. 81.

güvencelerin eksikliği, ölçülülük ilkesinin ihlal edildiği şeklinde yorumlanabilir. Nitekim vergi idaresinin yanlış bir bilgi veya belge paylaştığı düşünüldüğünde, vergi yükümlüsü aleyhine birçok hukuka aykırı sonuç doğabilecektir. Bunun dışında söz konusu fıkra bakımından da Maliye Bakanlığına usul ve esasları belirleme yetkisi verilmesi Anayasa madde 13 ve 20/3 hükümleri bakımından eleştirilmektedir.⁴⁴⁵

VUK madde 5/4'te son olarak düzenlenen husus, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, mesleki kuruluşlarına, birlik ve meslek odalarına bildirilmesi hususudur. Söz konusu hüküm, vergi kaçakçılığı suçu ile etkin mücadeleyi amaçlamakta olup, suçun bildirilmesinde devletin meşru bir amacından söz etmek mümkündür. Bununla birlikte, bildirim için vergi inceleme raporu ile tespit yapılmasının yeterli görülmesi, özellikle masumiyet karinesi bakımından tartışılmaktadır. Söz konusu bildirim yapılabilmesi için inceleme raporunun değil, kesinleşmiş mahkeme kararının aranması gerektiği belirtilmektedir.⁴⁴⁶ Buna karşın başka bir görüşe göre, inceleme raporu ile tespit birlik ve meslek odaları için yeterlidir. Çünkü bu müesseseler de idare adına denetim yapmakta olup bu konuda bilgilendirilmelerinde hukuka aykırılık yoktur. Ancak ticaret odası gibi mesleki kuruluşlara kesinleşmeksizin yapılan bildirim hukuka aykırı sonuç doğurabileceği, sonradan yükümlü lehine gelen yargı kararı örneği ile belirtilmektedir.⁴⁴⁷ Meslek odası, meslek kuruluşu, birlik fark etmeksizin, hangisine bildirim yapılırsa yapılsın, bunun için inceleme raporu yeterli görülüyorsa, masumiyet karinesinin ihlal edildiğinin kabul edilmesi gerekmektedir.

⁴⁴⁵ Ateş, agm., s. 185.

⁴⁴⁶ Taş, age., s. 128-130; Ateş, agm., s. 186.

⁴⁴⁷ **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s. 101.

Özel hayatın gizliliği açısından değerlendirmek gerekirse, diğer hükümlerdeki gibi güvenceler açısından lehe söylenecek bir husus bulunmamaktadır. Bunun dışında, sahte fatura ile mücadele amacı ile yapılacak bildirim sadece inceleme raporuna bağlamak, sınırlandırma amacını gerçekleştirmeye katkı sağlamaktan uzak durmaktadır.

VUK madde 5/5'te vergi mahremiyetinin istisnalarından bir başkası olan vergi levhası hususu düzenlenmiştir. Hükme göre, gelir vergisi mükellefleri ile sermaye şirketleri her yıl mayıs ayının son gününe kadar tarha esas kazanç tutarları ile vergi miktarlarını gösteren levhayı almak zorundadırlar. Söz konusu yükümlülük "asmak" şeklindeyken bu, 6111 sayılı Kanun madde 82 ile "almak" olarak değiştirilmiştir. Buna göre artık levhanın asılmak suretiyle yükümlüye ait bilgilerin üçüncü kişilerce öğrenilmesi şeklinde hakka bir müdahaleden söz etmek mümkün değildir.⁴⁴⁸

Anılan fıkranın ikinci cümlesinde, ilan ve levhalara ilişkin diğer hususların Maliye Bakanlığınca belli edileceği düzenlenmiştir. Buna ilişkin çıkarılan 408 sıra nolu VUK Genel Tebliğ madde 1'de söz konusu levhanın asılma zorunluğunun ortadan kalktığı, madde 2.4'te isteyen mükelleflerin kendilerine ait vergi levhalarını işyerlerine asabilecekleri veya internet sitelerinde yayımlayabilecekleri düzenlenmiştir. Ancak Tebliğ'in 3. maddesinde, mükelleflere internet vergi dairesi aracılığı ile vergi levhası sorgulama imkânı tanınması doktrinde eleştirilmekte, bu düzenleme ile kişilerin bir başka mükellefin bilgilerine rahatlıkla ulaşma imkânına sahip oldukları belirtilmektedir.⁴⁴⁹ Özellikle ulaşılacak bilgiler göze alındığında,⁴⁵⁰ kişisel verilerin korunmasını isteme

⁴⁴⁸ Ateş, agm., s. 183; Solak Akman, age., s. 76, 77.

⁴⁴⁹ Ateş, agm., s. 183; Solak Akman, age., s. 78.

⁴⁵⁰ 408 sıra nolu VUK Genel Tebliği madde 2.2 Vergi Levhalarında Bulunacak Bilgiler:

"Mükellefin;

a) Adı ve soyadı,

hakkını sınırlandırdığı düşünülebilir. Ancak tebliğde söz konusu bilgilerin paylaşılması tamamen yükümlünün rızasına bırakılmıştır. Bu da her ne kadar tebliğ ile yapılmış olsa da Anayasa madde 20/3'teki açık rızaya tekabül etmektedir.

VUK madde 5'e 21.03.2018 tarihli 7103 sayılı Kanununun 8. maddesi ile yeni bir fıkra daha eklenmiştir. Söz konusu fıkrada, kamu kurum ve kuruluşları tarafından ilgili kanunları uyarınca mükelleflerden talep edilebilen, kurum ve kuruluşların görevleriyle doğrudan ilgili ve görevlerinin ifası için zorunluluk ve süreklilik arz eden bilgilerin, bu kurum ve kuruluşlara verilmesinin vergi mahremiyetinin ihlali sayılmayacağı düzenlenmiştir. Bilgi verilenlerin VUK madde 5'teki yasaklara uymak zorunda oldukları, bilgilerin muhafazası için tedbirleri almakla yükümlü oldukları vurgulanmış, son cümlede de yine Maliye Bakanlığına verilecek bilgilerin kapsamı ile bilgi paylaşımına ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi verilmiştir.

b) Ticaret unvanı,

c) İş yeri adresi,

ç) Vergi kimlik numarası,

d) Bağlı bulunduğu vergi dairesi,

e) Vergi türü,

f) İşe başlama tarihi,

g) Ana faaliyet kodu ve faaliyet türü,

h) Faaliyet durumu (faal, terk, tasfiye halinde)[8],

ı) Beyan edilen son üç yıla ait matrahlar ve bu matrahların ait olduğu takvim yılı için tahakkuk eden vergiler,

i) Gelir İdaresi Başkanlığı bilgi işlem sistemi tarafından üretilecek onay kodu.”

www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

Kanunun genel gerekçesinde şu hususlar vurgulanmıştır: “*Kamu kurum ve kuruluşları arasında işbirliğini artırmak suretiyle bu kurumların görevlerini yerine getirirken zorunlu olarak ihtiyaç duyduğu verilerin paylaşılmasına imkân sağlanmaktadır.*”⁴⁵¹ Söz konusu fıkra uyarınca kurum ve kuruluşlara verilecek bilgiler;

- kamu kurum ve kuruluşları tarafından ilgili kanunları uyarınca mükelleflerden talep edilebilen,

- kurum ve kuruluşların görevleriyle doğrudan ilgili ve görevlerinin ifası için zorunluluk ve süreklilik arz eden bilgilerdir.

Paylaşılacak bilgiler kullanım amacı itibarıyla sınırlandırılmıştır. Bunun dışında, paylaşılacak bilginin zaten ilgili kanun uyarınca kurum tarafından da elde edilebilmesi sebebiyle, söz konusu yetkinin süreci hızlandırdığı da belirtilebilir. Ancak “talep edilebilen” ifadesi, zora dayalı olarak bilgiyi alma yetkisini ifade ediyorsa bu değerlendirme mümkündür. Aksi halde, ilgili kanunlarda bilginin mükelleften zora dayalı olarak elde etme yetkisi verilmediğinde cevap değişmektedir. Zira bu durumda o kurumun elde edemeyeceği bilgiyi, vergi idaresi paylaşmış olacaktır. Bunun dışında, kamu kurum ve kuruluşlarının hangileri olduğu konusunda da tek sınırlandırma ilgili kanunlarında bilgi talep edebilme yetkisi olanlardır. Bu ifade, vergi yükümlüsü hakkındaki mali bilgilerin tüm kamu kurum ve kuruluşları ile paylaşılmasındaki tek engeldir.

Anayasa Mahkemesinin konu ile ilgili kararlarına tekrar bakıldığında, kişisel verilerin rıza olmaksızın üçüncü kişilere aktarımı sonucunu doğuracak şekilde elektronik kart bilgilerinin kulüpler adına reklam ve pazarlamasında ilgili federasyonların yetkili kılınmasının, sportif faaliyetlerde yaşanan şiddeti önleme amacını gerçekleştirmeye

⁴⁵¹ <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss533.pdf>, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

elverişli olmadığını ve ölçülülük ilkesine aykırı olduğunu belirtmiştir.⁴⁵² Sağlık Bakanlığı ve bağlı kuruluşlarının kişisel verileri ilgili üçüncü kişiler ile kamu kurum ve kuruluşlarıyla paylaşma yetkisi veren düzenlemeyi ise sınırlama aracıyla sınırlama amacı arasında bulunması gereken makul dengeyi bozduğu, özel hayatın ve kişisel verilerin korunmasını isteme haklarına kuralda belirtilen sınırlama amacı dışında ölçüsüz bir şekilde müdahale edilebilmesine imkân tanıdığı gerekçeleriyle iptal etmiştir.⁴⁵³

Vergi yükümlüsü hakkındaki mali bilgilerin, başka kurum ve kuruluşlar tarafından görevlerin ifası için ihtiyaç duyulması sebebiyle paylaşılmasında, zorlayıcı toplumsal ihtiyacın karşılanmasından söz etmek mümkün olabilir. Ancak bilgilerin hangi kurumlarla paylaşılacağı konusunda bir sınırlandırma bulunmamaktadır. Söz konusu kurumların tamamıyla bilgilerin paylaşılmasının, toplumsal ihtiyacın karşılanmasına hizmet etmediği düşünülmektedir.⁴⁵⁴

İlgili kanunları uyarınca bilgi talep edebilme yetkisine sahip her kuruma göreviyle alakalı bilgi verildiğinde, vergi mahremiyeti de anlamını yitirmektedir. Bilginin görevle doğrudan ilgili olması, görevlerin ifası için zorunluluk ve süreklilik addetmesi mahiyeti gereği önemli sınırlar olmakla birlikte, yeterli değildir. Anayasa madde 20/3 uyarınca hakkın kapsamında sayılan yükümlünün bilgilendirilmemesi ilgili eleştiriler söz konusu fıkra için de geçerlidir. Bunun dışında, o kurumdaki görevlilerin VUK madde 5'teki yasaklara tabi olması önemli bir güvence olmakla birlikte, bu bilgi paylaşılan kurumun bilgiyi başka bir kuruma daha iletmesini engellememektedir. Bu sebeplerle söz konusu fıkranın kişisel verilerin korunmasını isteme hakkını ölçüsüz bir şekilde sınırlandırdığı düşünülmektedir. Bu hususların hiçbirisi Kanun'da açıklığa kavuşturulmayıp, Maliye

⁴⁵² AYM, E.2014/196, K.2015/103, 12.11.2015.

⁴⁵³ AYM, E.2013/114, K.2014/184, 04.12.2014.

⁴⁵⁴ AYM, E.2013/114, K.2014/184, 04.12.2014.

Bakanlığına düzenleme yetkisi verilmesi ise, önceki fıkralarla ilgili doktrindeki eleştiriler doğrultusunda, Anayasa madde 13 ve Anayasa madde 20/3'e aykırı olarak değerlendirilmektedir.

6. AATUHK'da Düzenlenen Sırrın İfşasının İstisnası

AATUHK madde 107'deki hüküm vergi mahremiyetine oldukça benzemekte olup, sırrı ifşasının suç olduğu düzenlenmiştir. Hükümün 2. fıkrasındaki istisnalara göre, madde 41 uyarınca amme alacağını tahsil yetkisi verilen kuruluşlara tahsile ilişkin bilgilerin ve madde 22/A uyarınca borcun olmadığına dair belgeyi arama zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlara, ödeme ve işleme taraf olanlara ilişkin borç bilgilerinin verilmesinin sırrın ifşası olarak nitelenemeyeceği düzenlenmiştir. Bu kurumlardaki kişilerin de ilk fıkra uyarınca ifşa yasağı ile bağlı olup, usul ve esasların belirlenmesinde Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.

Her iki hükümde de bilgilerin kimlerle paylaşılacağı net olarak düzenlenmiştir. Paylaşılacak bilgiler de sınırlı olup bunlar, tahsile ilişkin bilgiler ile ödeme ve işleme taraf olanlara ilişkin borç bilgileridir. Bu iki husus, bizzat istisna hükmünde yer alan ve hakka müdahaleyi sınırlandıran düzenlemelerdir. Paylaşılacak bilgiler özel hayat ve kişisel veri kapsamında olmakla birlikte, vergi idaresi adına tahsil gibi işlemler yapmaya yetkili olan bu kuruluşların, yükümlü ve borç bilgisine ihtiyaç duymaları olağandır. Bu sebeple ölçülülük ilkesine aykırı bir husus bulunmadığı düşünülmektedir.

F. Uluslararası Anlaşma ve Metinler

Bu başlık altında, uluslararası bilgi değişimi müessesesi değerlendirilecektir. Uluslararası bilgi değişimi, uluslararası anlaşmalarla düzenlenmektedir. Her ne kadar VUK madde 152/A'de bir hüküm bulunsa da, bu yabancı vergi idaresi için bilgi

toplantması ile ilgilidir.⁴⁵⁵ Bununla birlikte söz konusu düzenleme ile bilgi toplamanın uluslararası anlaşmalarda yer alan bilgi değişimi hükümleri çerçevesinde ve Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esas ve usullere göre yapılacağı düzenlenmiş ve yine kaynak olarak uluslararası anlaşmalara işaret edilmiştir.

Anayasa madde 90/5 uyarınca, kanun hükmünde olan milletlerarası anlaşmaların Anayasa'ya aykırılığı tespit edilse dahi, iptali için Anayasa Mahkemesine başvurulamayacaktır. Yine Anayasa madde 90/5 son cümle uyarınca, temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası anlaşmalar kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi durumunda milletlerarası anlaşma hükümleri dikkate alınacaktır. Bu hüküm, hangi anlaşmanın “temel hak ve özgürlüklere ilişkin” sayılacağı sorusunu da beraberinde getirmiştir.

Doktrinadaki görüşlerden birine göre, temel hak ve özgürlüklere ilişkin yasa ile aynı hükümleri içeren anlaşma iç hukuk açısından doğrudan uygulanabilir olmalıdır. Yasama organının düzenleme yapmasını gerektiren, doğrudan uygulanabilir olmayan bir anlaşma, Anayasa madde 90/5'in dışındadır.⁴⁵⁶ Başka bir görüş, BM, Avrupa Birliği gibi uluslar üstü kuruluşlar bünyesinde akdedilen anlaşmaların temel hak ve özgürlüklere ilişkin sayılması gerektiği yönündedir. Buna ilave olarak söz konusu anlaşmanın doğrudan uygulanabilir nitelikte olması gerektiği de ayrıca vurgulanmıştır.⁴⁵⁷ Başka bir görüşe göre ise, bu hüküm sadece insan hakları ile ilgili sınırlı anlaşmalara

⁴⁵⁵ Başaran Yavaşlar, Funda, “Türk Vergi Hukukunda Uluslararası Bilgi Değişimine İzin Veren Hukuki Kaynakların Tespiti ve Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, S. 401, 2015 Ocak, s. 27.

⁴⁵⁶ Aybay, Rona, “Uluslararası Antlaşmaların Türk Hukukundaki Yeri”, **TBB Dergisi**, S. 70, 2007, s. 205-211.

⁴⁵⁷ Teziç, Erdoğan, **Anayasa Hukuku**, 16. Bası, Beta, İstanbul, 2013, s. 14.

hasredilmemelidir. Söz konusu hüküm, “doğrudan insan hakları ile ilgili” anlaşmaları kasteder şekilde kaleme alınmamış olup temel hak ve özgürlüklere ilişkin olması yeterlidir.⁴⁵⁸

Üzerinde durulan uluslararası vergi anlaşmaları, iç hukukta doğrudan uygulanabilir nitelikte olup,⁴⁵⁹ birden fazla temel hak ve hürriyeti ilgilendirebilmektedir. Özellikle, vergi yükümlüsü hakkındaki mali bilgilerin başka bir devletle paylaşılmasına ilişkin maddeler, kişisel verilerin korunmasını isteme hakkı ve özel hayatın gizliliğini sınırlandırmaktadır.⁴⁶⁰ Ancak bu, temel hak ve özgürlüklere ilişkin anlaşma kavramı içine sokmak için yeterli olmamalıdır. Zira tüm uluslararası anlaşmalarda birden fazla temel hak ve özgürlüğe ilişkin hüküm yer alabilir. Nitekim Anayasa’daki madde de tüm uluslararası anlaşmaları kapsayacak şekilde kaleme alınmamıştır. Bu sebeple bahsedilen uluslararası vergi anlaşmalarının temel hak ve özgürlüklere ilişkin olmadıkları düşünülmektedir. Bu görüş, iç hukuktaki hakkın korunması ile ilgili hükümlere atıf yapan anlaşma hükümleri ile de uyumludur. Ancak doktrinin de işaret ettiği üzere, Anayasa hükmündeki özensizlik, bu görüşün tam aksi şekilde düşünülmesini de mümkün

⁴⁵⁸ Yazar vergi anlaşmalarının da temel hak ve özgürlüklere ilişkin olarak görülebileceğini belirtmiş ve sorunun Anayasa’daki hükmünün bir tespit yapmayı zorlaştırıcı şekilde kaleme alınmasından kaynaklandığını belirtmiştir. Gözler, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, s. 280, 281.

⁴⁵⁹ Yaltı, Billur, "Türk Vergi Anlaşması Uygulamasına İlişkin Gözlemler", Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi ve İsviçre- Türkiye Araştırmalar Vakfı, **İsviçre- Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın Temel Esasları Sempozyumu**, 08.04.2011, s. 2, <http://www.khas.edu.tr/uploads/pdf-docvb/Prof.Dr.BillurYalti.doc>, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

⁴⁶⁰ F.S. v. Germany, App. No: 30128/96, 27.11.1996.

kılmaktadır.⁴⁶¹ Bununla birlikte hangi görüş tercih edilirse edilsin sonuç aynı olacaktır. Çünkü vergi kanunlarında kişisel verilerin korunmasına ilişkin güvenceler mevcut değildir. Haliyle uluslararası vergi anlaşmaları ile kanun hükümlerinin çatışmasından söz etmek mümkün değildir.

Türkiye, tarafı olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında, genellikle Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergiler Üzerine OECD Model Anlaşma'yı dikkate almakta⁴⁶² ve 26. maddesinde düzenlenen bilgi değişimi hükmü anlaşmalarda yer almaktadır.⁴⁶³ Bunun dışında, Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma

⁴⁶¹ Aybay, agm., s.202; Gözler, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, s. 280.

⁴⁶² Yaltı, “Türk Vergi Anlaşması Uygulamasına İlişkin Gözlemler”, s. 3; Öner, age., s. 28.

⁴⁶³ Türkiye'nin tarafı olduğu vergi anlaşmalarında, bilgi değişimi ile ilgili madde genellikle yer alan hüküm şu şekildedir: “1. *Akit Devletlerin yetkili makamları, bu Anlaşma hükümlerinin uygulanmasıyla ilgili veya Anlaşma ile uyumsuzluk göstermediği sürece bir Akit Devlet, eyaleti, politik alt bölümleri veya mahalli idareleri adına alınan her tür ve tanımdaki vergilerle ilgili iç mevzuat hükümlerinin uygulanması veya idaresi ile ilgili olduğu öngörülen bilgileri değişime tabi tutacaklardır. Bilgi değişimi 1 inci ve 2 nci maddelerle sınırlı değildir.*

2. *Bir Akit Devlet tarafından 1 inci fıkra uyarınca alınan her türlü bilgi, bu Devletin kendi iç mevzuatı çerçevesinde elde ettiği bilgiler gibi gizli tutulacak ve yalnızca 1 inci fıkroda bahsedilen vergilerin 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.*

Sözleşmesi (VKKIYS), 03.11.2011 tarihinde imzalanmış, 7018 sayılı Kanun'la onaylanması uygun bulunmuş ve 2017/10969 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile

Bu kişi veya makamlar, söz konusu bilgileri mahkeme duruşmalarında veya adli kararlar alınırken açıklayabilirler.

3.1 inci ve 2 nci fıkra hükümleri hiçbir surette bir Akit Devleti:

a) bilgi temini için 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.

4. 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.

5. 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.”

http://www.gib.gov.tr/uluslararası_mevzuat, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

onaylanmıştır.⁴⁶⁴ Çok taraflı olan bu Sözleşme’de de bilgi değişimi hususu düzenlenmiştir. Türkiye, vergisel meselelerde bilgi değişimi anlaşmaları da akdetmekle birlikte, bunlar diğerlerine nazaran birkaç devletle sınırlı kalmıştır. Bu sebeple değerlendirmeler, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında dikkate alınan OECD Model Anlaşma’nın 26. maddesi ve VKKIYS kapsamında yapılacaktır.

1. Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma ve Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmaları

Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin OECD Model Anlaşma madde 26’da bilgi değişimi düzenlenmiştir. Model Anlaşma’da bilgi değişimi yöntemlerine yer verilmemekle birlikte, 26. maddeyle ilgili yorumda, istek üzerine, otomatik ve kendiliğinden bilgi değişimi yöntemlerine cevaz verdiği ifade edilmiştir.⁴⁶⁵ Bununla birlikte, 26. madde kapsamında en çok istek üzerine bilgi değişimi yöntemi uygulanmaktadır.⁴⁶⁶ Bu sebeple, değerlendirmeler ağırlıklı olarak istek üzerine bilgi değişimi odaklı olarak yapılacaktır.

26. maddenin ilk fıkrasında istenecek bilgilerin ne olduğu düzenlenmiş olup bunlar; Anlaşma hükümlerinin uygulanmasıyla ilgili bilgiler ve akit devlet, eyaleti, politik

⁴⁶⁴ <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/11/20171126-12.pdf>, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

⁴⁶⁵ OECD Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, madde 26’ya ilişkin yorum par. 9, s. 369, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Mevzuat_DisIliskiler/OECD_Model_Yorum_Kitabi_2014.pdf, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

⁴⁶⁶ Öner, age., s. 71.

alt bölümleri veya mahalli idareleri adına alınan her tür ve tanımdaki vergilerle ilgili iç mevzuat hükümlerinin uygulanması veya idaresi ile ilgili olduğu öngörülen bilgilerdir.⁴⁶⁷ İlk fıkranın son cümlesinde, bilgi değişiminin 1 ve 2. maddelerle sınırlı olmadığı kaydı yer almaktadır. 1. maddede Anlaşma hükümlerinin akit devletlerin biri veya ikisinde mukim kişilere uygulanacağı, 2. maddede ise Anlaşma'nın gelir ve servet üzerinden alınacak vergiler hakkında uygulanacağı düzenlenmiştir. Buna göre bilgiler, mukim olmayan kişiler hakkında olabileceği gibi, 2. madde kapsamı dışındaki vergilerle alakalı da olabilir.⁴⁶⁸ OECD Model Anlaşma madde 26 hakkındaki yorumlara bakıldığında, özellikle madde 7 ve devamında istenebilecek bilgilere ilişkin örnekler sıralanmıştır. Mükelleflerin işlemleri, malvarlığı değerleri, finansal hareketleri, şirketlere ilgili ortak, yönetici, kazanç, kar, ilişkili şirketler ve bunlar arasındaki para akışı gibi birçok bilgi değişime konu edilebilir.⁴⁶⁹

⁴⁶⁷ Söz konusu ifade, eski tarihli anlaşmalarda “gerekli olan” şeklinde kaleme alınmıştır. Örnek olarak Türkiye Cumhuriyeti ile Avusturya Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması madde 25/1, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/TURKCE_METIN/AVUSTURYA_REV.pdf, Erişim Tarihi: 20.11.2018. OECD'nin internet sitesinde yer alan metinde madde 26/1'deki ifade “öngörülebilir” şeklindedir. **Model Tax Convention on Income and on Capital**, 15.07.2014, OECD, s. M. 62, <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2315271e.pdf?expires=1507209240&id=id&accname=ocid41019259&checksum=6585924BB53CB917C989A1C9E584BB3C>, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

⁴⁶⁸ OECD, Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma s. 364.

⁴⁶⁹ OECD Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma s. 367 vd.

Anlaşma'daki bilgi değişimi ile ilgili sınır ve güvencelere göz atmak gerekirse, ilk sınır vergilendirmenin anlaşma hükümleri ile uyumsuzluk göstermemesidir. Burada her ne kadar bu koşul Türkçe metinlerde “bilgiler” için getirilmiş olsa da, aslında uyumsuzluk göstermeme şartının OECD Model Anlaşma ve Türkiye'nin tarafı olduğu uluslararası vergi anlaşmalarının İngilizce metinlerdeki gibi “vergilendirme” için kabul edilmektedir.⁴⁷⁰

Model Anlaşma madde 26/2'nin ilk cümlesinde, akit devlet tarafından alınan bilginin, kendi iç mevzuatında elde edilen bilgi gibi gizli tutulacağı düzenlenmiştir. Fıkranın devamında, bilginin paylaşılacağı kişiler ve kullanım amacına ilişkin sınırlar yer almaktadır. Buna göre bilgiler; vergilerin tahakkuk veya tahsilleri veya cebri icra ya da kovuşturmasıyla veya bu hususlardaki itirazlara bakmakla görevli kişi veya makamlara veya bunları denetlemekle görevli olan kişilere verilebilecektir. Bahsedilen kişi ve kurumlar ise bu bilgileri ancak bu amaçlarla kullanacaklardır. Bunun dışında belirtilen kişi veya makamların bu bilgileri duruşmalarda veya adli kararlar alınırken açıklayabilecekleri düzenlenmiştir. Fıkroda son olarak bilginin başka amaçla kullanımının, her iki devletin kanunları uyarınca farklı amaçlarla kullanılabilme ve bilgiyi sağlayan devletin izin vermesi durumunda mümkün olduğu düzenlenmiştir.

Söz konusu fıkra, bilginin korunmasını, sınırlı kişilere verilmesini ve sınırlı amaçlarla kullanılmasını düzenlemekte olup, bunlar vergi yükümlülere açısından önemli güvencelerdir. Bilgi talep eden devletin iç hukukunda bilgilerin korunmasından söz etmek mümkün değilse, bilgi talep edilen devlet bu talebi askıya alma imkânına da sahiptir.⁴⁷¹

⁴⁷⁰ Öner, age., s. 35-37.

⁴⁷¹ OECD, Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, madde 26'ya ilişkin yorum par. 11, s. 372.

OECD Model Anlaşma madde 26/3'te yükümlüler lehine başka bir düzenleme yer almaktadır. Söz konusu fıkroda, 1. ve 2. fıkraların yorumlanamayacağı durumlar 3 bent halinde düzenlenmiştir. Buna göre, söz konusu fıkralar Akit Devleti;

- kendisinin veya diğer akit devletin mevzuatına ve idari uygulamalarına aykırı idari önlemler alma;
- kendisinin veya diğer Akit Devletin mevzuatı veya normal idari işlemleri çerçevesinde elde edilemeyen bilgileri sunma;
- 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.

Belirtilen durumlar, bilgi değişimini kati suretle engellemekte, akit devlete bilgi talebini reddetme hususunda takdir yetkisi sağlamaktadır. Bununla birlikte akit devlet söz konusu talebi reddetmeyip bilgiyi diğer devlete sağladığında da yine anlaşma hükümleri çerçevesinde kalınmış olunacaktır.⁴⁷²

OECD Model Anlaşma madde 26/4 ve 5 uyarınca akit devletlerin bilgi vermekten çekinemeyecekleri durumlar düzenlenmiştir. 4. fıkroda düzenlenen, akit devletin ulusal çıkarları olmaması sebebiyle bilgi talebinin keyfi şekilde reddedilememesidir. Bir önceki fıkradaki sınırlandırmalar bu fıkra açısından yine geçerli olup, bilgi talep edildiğinde akit devlet ihtiyacı olmasa bile kendi yöntemleri ile bu talebi karşılayacaktır. 5. fıkroda düzenlenen husus ise, 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 olmasının, akit devlete 3. fıkra uyarınca bilgi talebini reddetme imkânı

⁴⁷² OECD, Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, madde 26'ya ilişkin yorum par. 17, s. 375.

vermeyeceğinin vurgulanmasıdır. Bu durumda, akit devletin bilgi talebini reddedebilmesi için madde 26/5’de sayılanlar dışında başka gerekçelere ihtiyacı vardır.⁴⁷³

Söz konusu güvencelerin, Anayasa madde 20/3 uyarınca yeterli sayılması mümkün gözükmemektedir. Bilgi değişimi hususunda da yükümlü bilgilendirilmemekte olup, söz konusu hak, bilgi değişimi esnasında vergi yükümlülerinin sahip olması gereken haklar arasında ilk sırada sayılmaktadır.⁴⁷⁴ Bir diğer husus, söz konusu maddedeki değiştirilecek bilgi hususudur. OECD Model Anlaşma ve buna göre hazırlanmış uluslararası vergi anlaşmalarında değiştirilecek bilgi sınırlıdır. Madde 26/3-3’te herhangi bir ticari, sınai, mesleki sırrı veya ticari işlemi aleni hale getiren bilgilerin veya aleniyeti kamu düzenine aykırı düşen bilgilerin vermekle yükümlü olunmadığı düzenlenmiştir. Bu

⁴⁷³ OECD, Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, madde 26’ya ilişkin yorum par. 19.14, s. 379. Hatta söz konusu yorumda konu ile ilgili şu örnek kullanılmıştır: “*Bir müvekkil için hareket eden hukuki temsilci bir temsilci sıfatıyla hareket ediyor olabilir, ancak avukatlar, hukuk danışmanları veya diğer hukuki temsilciler ve müvekkilleri arasındaki gizli iletişim olarak korunan herhangi bir bilgi için 3’üncü fıkra bilginin temin edilmesini reddetmek için olası bir dayanak sağlamaya devam eder.*”

⁴⁷⁴ OECD, **Tax Information Exchange Between OECD Member Countries**, OECD, Paris, 1994, par 66; Calderon, Jose M. “Taxpayer Protection within the Exchange of Information Procedure Between State Tax Administrations”, **Intertax**, 2000, Vol.28, Is.12, s. 468; McCracken, Sara K., “Going, Going, Gone . . . Global: A Canadian Perspective on International Tax Administration Issues in the “Exchange-of-Information Age”, **Canadian Tax Journal**, Vol. 50, No: 6, 2002, s. 1894; Oberson, Xavier, “The OECD Model Agreement on Exchange of Information – a Shift to the Applicant State”, **Bulletin for International Fiscal Documentation**, 2003, s. 17.

hüküm, VUK'un bilgi toplama ile ilgili hükümlerinde dahi yer almayan önemli bir sınırdır. Ancak bunun takdiri vergi idaresindedir. Örnek olarak, gelir vergisi beyannamesindeki indirimler, giderler, matrah bilgi değişimi kapsamında görülebilir. Ancak, bu bilgiler, piyasadan saklanan bir ürünün bileşenlerini ortaya çıkarabilir. İşte tüm bu sebeplerle, amaçla araç arasında dengeyi sağlayacak yükümlü lehine yeterli güvencelere yer verilmediği düşünülmektedir.⁴⁷⁵

2. Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi

Türkiye'nin de tarafı olduğu VKKIYS madde 1 uyarınca bilgi değişimi, eş zamanlı vergi incelemesi, vergi incelemesine katılma, tahsilatta yardımlaşma ve tebligat konularında işbirliği yapılacaktır. Sözleşmenin 2. maddesinde hangi vergilerin kapsam içinde olacağı belirtilmişse de, bu konudaki çekince dikkate alındığında, kapsam Türkiye açısından daralmaktadır. Eş zamanlı vergi incelemesi ile vergi incelemesine katılma ile ilgili hükümler, vergi incelemesinde belirtilen hususların dışında ayrıntılı bir değerlendirmeyi gerektirmemektedir. Bununla birlikte bilgi paylaşımı konusu üzerinde durulması gerekmektedir.

Sözleşmenin 5, 6 ve 7. maddelerinde talep üzerine, otomatik ve kendiliğinden bilgi değişimi usulleri düzenlenmiştir. Söz konusu bilgi değişimi usullerinden otomatik bilgi değişimi usulü, güncel bir konu olduğundan, diğerlerine nazaran üzerinde biraz daha fazla durulacaktır.⁴⁷⁶ Sözleşmenin 6. maddesinde otomatik bilgi değişimi tanımlanmış

⁴⁷⁵ Öner, age., s. 309.

⁴⁷⁶ Türkiye, otomatik bilgi değişimine Eylül 2018 tarihinde başlayacağını belirtmiştir.

<http://www.oecd.org/tax/transparency/statement-of-outcomes-gfberlin.pdf>, Erişim

Tarihi: 20.11.2018. T. C. Maliye Bakanı AB ülkeleri ve diğer ülkelerle bilgi paylaşımına

olup,⁴⁷⁷ kapsamı finansal hesap bilgileri ile sınırlı tutulmuştur. Sözleşmenin 5 ve 7. maddelerinde düzenlenen talep üzerine ve kendiliğinden bilgi değişimi usullerinde ise, otomatik bilgi değişiminin aksine paylaşılacak bilgi konusunda bir sınır yer almamaktadır.

Talep üzerine bilgi değişiminde talepte bulunulan devlet, belirli kişi veya işlemlerle ilgili olmak üzere, Sözleşme kapsamına giren vergilere ilişkin iç mevzuat hükümlerinin yürütülmesi ve uygulanması ile ilgili her türlü bilgiyi sağlamakla yükümlüdür. “Her türlü bilgi” ifadesinden de anlaşılacağı üzere, talep edilebilecek bilgiler, 4. madde ve belirli kişi veya işlemlerle ilgili olmak şartları dışında sınırsızdır. Kendiliğinden bilgi değişiminde ise, Sözleşme’nin 7. maddesinde 5 alt bentte sayılan durumlarda, diğer tarafa kendiliğinden bu bilgileri sağlanacaktır. Bunlar, genel olarak vergi kaybı ihtimaliyle ilgili olup, kapsamı oldukça geniştir.

Otomatik bilgi değişimine konu olan hesap sahibinin adı, hesap numarası, hesap bakiyesi gibi bilgiler hem özel hayat hem de kişisel veri kapsamındadır. Bu durumda 1982 Anayasası bakımından her iki hakkı da sınırlandırmaktadır. Paylaşılacak bilgilerin kapsamının belirsiz olduğu, talep üzerine ve kendiliğinden bilgi değişimi usullerinde ise müdahale daha da belirgindir. Anayasa madde 20/2’nin arama ve el koyma dışında sınırlandırılması mümkün olmadığı için, konunun Anayasa madde 20/3 uyarınca kişisel verilerin korunmasını isteme hakkı kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

başlanması için gerekli idari, teknik ve yasal yapının 2019 yılının sonuna kadar tamamlanacağını belirtmiştir. <http://www.maliye.gov.tr/haberler/agbal-otomatik-bilgi-degisimi-tartismalarina-aciklik-getirdi>, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

⁴⁷⁷ VKKIYS madde 6: “İki veya daha fazla Taraf konu kategorileri itibarıyla ve karşılıklı anlaşma yoluyla belirleyecekleri yöntemler uyarınca, otomatik olarak 4. maddede belirtilen bilgileri değişime tabi tutacaklardır.”

Sözleşme’de birtakım sınırlar ve güvenceler de yer almaktadır. Madde 21/1’de Sözleşme’deki hiçbir hükmün, talepte bulunulan devletin mevzuatı ve idari uygulamaları ile kişilere sağlanmış olan hak ve güvenceleri etkilemeyeceği belirtilmiştir. Bu husus, kişilerin korunması adına önemli bir güvence olmakla birlikte, talepte bulunulan devletin hukuk sistemi kapsamında değerlendirilmeye muhtaçtır. Aynı maddenin 2. fıkrasında ise, bir kısmı tahsilatta yardımlaşmayı da ilgilendirmekle birlikte, 8 alt bent halinde başka güvenceler de yer almıştır. Ancak bunlar Anayasa madde 20/3 uyarınca hakkın kapsamında sayılan hususları teminat altına alacak mahiyette değildir.

Sözleşme’nin 22/1. maddesi uyarınca söz konusu bilgiler, bunları sağlayan devletin koruma tedbirleri ile uyumlu olarak bilgiyi alan tarafın kendi iç mevzuatı kapsamında elde etmiş gibi korunacaktır. İzleyen fıkrada ise, söz konusu bilgilerin hangi kişi veya makamlara hangi amaçlarla verileceği de düzenlenmiştir. Bu fıkra önemli olmakla birlikte ilk fıkra ülkemiz açısından tartışılmalıdır. Zira ülkemizde söz konusu bilgilerin korunmasından ziyade istisna hükümleri daha ağır basmaktadır. Bilgilerin ülkemize nazaran daha az korunduğu bir ülke ile otomatik paylaşılması durumunda, gizliliğin sağlanmasından söz etmek çok mümkün olmayacaktır.

Son olarak Sözleşme’nin 4/3 hükmüne değinmek gerekmektedir. Maddeye göre, madde 5 ve 7’de düzenlenen talep üzerine ve kendiliğinden bilgi değişimi usullerine uygun olarak kendi mukimi veya vatandaşına ilişkin bilgileri iletmeden önce, iç mevzuat uyarınca bu kişilerin bilgilendirilmesi depoziterlerden birine bildirilecektir. Madde 6’da düzenlenen otomatik bilgi değişimi, madde kapsamı dışında tutulmuş olup, bu süreçte vergi yükümlüsünün önceden bilgilendirilmesi mümkün değildir. Ancak ülkemizde önce veya sonra yükümlülerin bilgilendirilmesini sağlayacak bir düzenleme de bulunmamaktadır.

Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi amacıyla, devletlerin birbirleriyle bilgi paylaşmasında meşru menfaatlerinden söz edilebilir.⁴⁷⁸ Otomatik bilgi değişimi usulünde paylaşılacak bilgiler sınırlı tutulmuştur. Bu bilgilerin kimlerle ve ne amaçla paylaşılacağı da bellidir. Ancak paylaşılacak bilgiler kişisel veri olup, Anayasa madde 20/3'te düzenlenen kişisel verilerin korunmasını isteme hakkını sınırlandırmaktadır. Bu durumda, amaçla araç arasında denge sağlayacak bazı güvencelere ihtiyaç bulunmaktadır. Sözleşme'ye göre, yükümlerin sonradan bilgilendirilmesi mümkün olmasına rağmen, iç hukuk bunu sağlamamaktadır. Oysa otomatik bilgi değişimine tabi tutulan bilgilerin hatalı olması durumunda düzeltilmesi, silinmesi talep edilebilir.⁴⁷⁹ Bunun dışında, Sözleşme'de, iç hukuktaki koruma hükümlerine yapılan atıflar da yükümlü açısından bir anlam ifade etmemektedir. Zira ülkemizdeki mevzuat hükümlerinin özel hayatın gizliliğini ne kadar koruduğu tartışmalıdır. Bu sebeple, otomatik bilgi değişimine ilişkin hükümler açısından da amaçla araç arasında dengeden bahsetmek güçleşmektedir.

Talep üzerine ve kendiliğinden bilgi değişimi usullerinde ise, paylaşılacak bilgileri sınırlandırmak çok mümkün gözükmemektedir. Sözleşme'deki bilgi değişiminin kapsamını sınırlandıran birkaç maddeye aykırı düşmemek kaydıyla, yatırımlar, akdedilen sözleşmeler, üretilen ürünler, bunların kime ne kadar satıldığı gibi birçok bilgi, talep edilebilir, vergi kaybına uğratabileceği şüphesi ile kendiliğinden paylaşılabilir. Bu durumda, iç hukukta yükümlü lehine yer alacak güvenceler daha da önem kazanmaktadır.

⁴⁷⁸ OECD, **Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters**, OECD Publishing, 2014, s. 9, par. 1, <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2314131e.pdf?expires=1520407626&id=id&accname=guest&checksum=E769543511541725EA2D17C5CAAC88F4>, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

⁴⁷⁹ Yaltı; "Türk Vergi Mükellefi Perspektifinden Otomatik Bilgi Değişimi", s. 196.

Ancak otomatik bilgi değişimi açısından yeterli görülmeyen bu husus, diğer bilgi değişimi usulleri için öncelikle yetersizdir. Bu sebeple diğer bilgi değişimi usullerinin de ölçsüz biçimde Anayasa madde 20/3' sınırlandırdığı düşünülmektedir.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

OLMASI GEREKEN HUKUK YÖNÜNDEN VERGİLENDİRME ARACILIĞIYLA ÖZEL HAYATIN GİZLİLİĞİNİN HUKUKA UYGUN SINIRLANDIRILABİLMESİ

Çalışmanın ilk bölümünde, vergilendirmenin ödev adı altında siyasi haklar ve ödevler bölümünde düzenlenmesi eleştirilmiş, söz konusu hükme “vergilendirme” adı altında iktisadi ve mali hükümler bölümünde yer verilmesi gerektiği önerilmiştir. Sonrasında özel hayatın gizliliği incelenmiş, vergilendirme ilişkisinde yükümlü açısından neleri kapsadığı değerlendirilmiştir.

İkinci bölümde, özel hayatın gizliliğinin sınırlandırılmasının şartlarına göz atılmış, özel hayatın gizliliğini sınırlandırdığı düşünülen kanun hükümlerinin Anayasa madde 13’e uygunluğu tartışılmıştır. Bu esnada tartışılması gereken birçok sorun tespit edilmiştir. Bunlardan ilki, Anayasa madde 20, 21 ve 22’deki sınırlandırma sebepleri ile vergilendirme arasındaki uyumsuzluktur. Bunun dışında, Anayasa’nın arama ve el koyma dışında müdahaleye imkân vermemesi, hatta arama ve el koymayı da eşya, kişinin üstü, özel kâğıt gibi tanımlanması güç kavramlara indirgemesi başka bir sorun olarak değerlendirilmiştir. Bu sebeple arama ve el koyma dışındaki müdahale yöntemleri içeren kanun hükümlerinin bir kısmının Anayasa’ya aykırı olduğu düşünülmüştür. Kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına ilişkin Anayasa hükmü de eleştirilmiştir. Söz konusu hükmün, hakkın kapsamında sayılan güvencelere açıkça yer vermesi, bu güvenceleri yeteri kadar sağlamayan kanun hükümlerinin Anayasa aykırı oldukları yönünde yorumlanmıştır.

Bu bölümde olması gereken hukuk yönünden, özel hayatın gizliliğine ilişkin Anayasa maddeleri ve bunu sınırlandıran kanun hükümleri tekrar ele alınacaktır. Yükümlü açısından özel hayatın gizliliğinin, vergilendirme aracılığıyla Anayasa’ya

uygun şekilde sınırlandırılabilmesi için bazı önerilerde bulunulacaktır. Üçüncü bölümde son olarak vergi yükümlüsü açısından özel hayatın gizliliğine yapılacak hukuka aykırı müdahalenin sonuçlarından da bahsedilecektir. Bu esnada AİHS ve AİHM kararları dışında yeri geldikçe karşılaştırmalı hukuktan da faydalanılacaktır.

A. 1982 Anayasası Bakımından Öneriler

1. Konunun Düzenlendiği Maddeler

1982 Anayasası'nda "IV. Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması" başlığı altındaki temel hak ve hürriyetler, birbirine oldukça benzeyen üç maddede düzenlenmiştir. Birinci bölümde bahsedildiği üzere, kişinin üstü, özel kâğıtları ve eşyası da ayrı maddede düzenlenmesi durumunda,⁴⁸⁰ Anayasa'da birbirinin aynısı dört madde yer alacaktır. Hal böyle iken, madde sayısını artırılması yerine, yürürlükteki birbirine benzer ve aynı üst kavrama dâhil üç maddenin tek bir madde şeklinde kaleme alınması düşünülebilir.⁴⁸¹

Uluslararası anlaşma ve metinlerde özel hayatın gizliliği genellikle tek bir maddede düzenlenmektedir. AİHS "Özel ve Aile Hayatına Saygı Hakkı" başlıklı madde 8'de, İHEB madde 12'de, BM Kişisel ve Siyasal Haklar Haklar Uluslararası Sözleşmesi "Mahremiyet Hakkı" başlıklı madde 17'de ve Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı "Özel ve Aile Yaşamına Saygı" başlıklı madde 7'de özel hayat, aile yaşamı, konut ve haberleşme birlikte kaleme alınmıştır. Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı dışında, diğer üç metinde kişisel verilerin korunması ise ayrı bir madde şeklinde düzenlenmemiştir.

⁴⁸⁰ Araslı, age., s. 108; Üzeltürk, age., s. 61.

⁴⁸¹ Danışma Meclisinde yapılan görüşmeler esnasında da bu öneri dile getirilmiş ancak kabul edilememiştir. **Danışma Meclisi Tutanak Dergisi**, 131. Birleşim, s. 252 vd.

Yabancı ülkelere ait anayasalar açısından da durum uluslararası anlaşma ve metinlere benzemektedir. Özel hayatın gizliliği, en fazla iki maddede düzenlenmektedir. Federal Almanya Cumhuriyeti Anayasası'nda⁴⁸² kişi mahremiyetinin anayasal dayanağı olarak madde 10 ve 13 gösterilmektedir.⁴⁸³ Anayasa madde 10'da mektup, posta ve telekomünikasyonun gizliliği, madde 13'te ise konut dokunulmazlığı düzenlenmiştir.⁴⁸⁴

⁴⁸² <http://www.gesetze-im-internet.de/gg/GG.pdf>, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

⁴⁸³ Epping, age., s. 291.

⁴⁸⁴ Federal Almanya Cumhuriyeti Anayasası Madde 10. Mektup, Posta ve Telekomünikasyon Gizliliği: *“Mektup ile posta ve telefon haberleşmelerinin gizliliğine dokunulamaz.*

Bu haklar, ancak bir yasaya dayanarak sınırlandırılabilir. Bu hakların sınırlandırılması özgürlükçü demokratik temel düzeni veya Federasyon veya bir eyaletin varlık ve güvenliğini koruma amacını güttüğü takdirde, yasada, sınırlamaların ilgiliye bildirilmemesi ve denetimin hukuk yolu yerine

Parlamento tarafından tayin edilen organ ve yardımcı organlarca yerine getirilebileceğini belirtilebilir.”

Madde 13. Konut dokunulmazlığı: *“Konuta dokunulamaz.*

Aramalar, ancak yargıç kararı, gecikmesinde sakınca bulunan durumlarda yasaların öngördüğü diğer organların kararı üzerine ve yalnız yasalarda yazılı şekilde yapılabilir.

Bir kimsenin, yasada özel hüküm ile belirlenmiş gayet ağır suç işlediği kuşkusunu uyandıran belirli vakıalar olduğu durumunda ve durumun araştırılması olağanüstü zorluklarla karşılaşılıyor veya başarıya varılması mümkün görülüyorsa, suçun kovuşturulması amacıyla, mahkeme kararı ile konutun gözlenmesi için dinleme cihazlarının kullanılmasına izin verilebilir. İşbu önlemin icrası, belli bir süre ile

sınırlandırılır. Karar, üç yargıçlı bir mahkeme heyeti tarafından verilir. Gecikmesinde sakınca bulunan hallerde, karar tek yargıç tarafından da verilebilir.

Kamu güvenliğine yönelik baş gösteren ağır tehlikeleri, özellikle genel bir tehlikeyi veya ölüm tehlikesini savuşturmak amacıyla, konutların gözetlenmesinde teknik araçlar ancak yargıç kararıyla kullanılabilir. Bu önlem, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde ve yargıç kararı derhal telafi edilmek şartıyla, yasayla belirlenen başka bir organ tarafından da emredilebilir.

Teknik araçlar, yalnızca konutlarda görevli olan kişilerin korunması için öngörülüyorsa, önlem yasayla belirlenen bir organ tarafından emredilebilir. Bu sırada elde edilen bilgiler diğer amaçlarla ancak önlemin yasallığı yargıç tarafından tespit edilmesi şartıyla ve sadece cezai kovuşturma ve kamu düzeninin korunması amacıyla değerlendirilebilir; gecikmesinde sakınca bulunan hallerde yargıç kararı derhal telafi edilir.

Federal Hükümet, Federal Meclise her yıl, 3. fıkraya, Federasyonun görev ve yetki alanına sınırlı olarak 4. fıkraya ve yargıç denetimi gerektirdiği derece ile sınırlı olarak 5. fıkraya dayalı teknik araçların kullanımı hakkında bilgi verir. Federal Meclis tarafından seçilen bir kurul, bu rapora dayanarak parlamenter denetimde bulunur. Eyaletler eşdeğer bir parlamenter denetimi sağlarlar.

Bunun dışında müdahale ve sınırlamalar ancak, genel bir tehlikeye veya bir kimsenin yaşamını tehdit eden bir tehlikeye karşı önlem almak, bir yasaya dayanmak şartıyla kamu güvenliği ve düzenini tehdit eden tehlikelere karşı önlem almak, özellikle konut kılığının giderilmesi, salgınlara karşı savaşıma veya gençleri kötü yollara düşmelerinden korumak amacıyla mümkündür.” <https://www.constituteproject.org/constitution/Netherlands/2008?lang=en>, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

Kişisel verilerin korunması ile ilgili bir hüküm yer almamaktadır. Tezin ilk bölümünde bahsedildiği üzere anayasal dayanak olarak, madde 1/1'deki insan onur ve haysiyetinin dokunulmazlığı ve 2/1'deki kişiliğin serbestçe geliştirilmesi hakkı göstermektedir.⁴⁸⁵

Hollanda Krallığı Anayasası'nda da benzer biçimde özel hayatın gizliliği ile ilgili iki madde yer almaktadır. Bunlar, madde 12'deki konut dokunulmazlığı, madde 13'teki haberleşmenin gizliliğidir.⁴⁸⁶ Bunun dışında kişisel verilerin korunması ile ilgili bir hüküm bulunmamaktadır.

⁴⁸⁵ Bundesverfassungsgericht, 15.12.1983, 65, 1; <http://www.servat.unibe.ch/dfr/bv065001.html#Opinion>, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

⁴⁸⁶ Hollanda Krallığı Anayasası madde 12: *“Konut sakininin isteği dışında bir konuta girmek, sadece kanunen belirlenmiş durumlarda ve kanunun yetkili kıldığı kişiler tarafından yapılabilir.*

Kanunla belirlenmiş istisnalar haricinde, bir önceki fıkra uyarınca konuta girilmesi halinde önceden kimlik göstermek ve eve giriş amacını bildirmek şarttır.

Konut sakinine mümkün olan en kısa sürede yazılı olarak konuta girişin raporu verilir. Devletin güvenliği veya ceza kovuşturması sebebiyle konuta girilmiş ise, kanunda belirtilen kurallara uygun olarak raporun düzenlenmesi geciktirilebilir. Raporun düzenlenmesinin devletin güvenliğine aykırı olacak, kanunda belirtilen hallerde bu rapor düzenlenmeyecektir.”

Madde 13:

“Kanunen belirlenmiş durumlar ve hâkim emri haricinde, mektuplaşmanın gizliliğine dokunulamaz.

Telefon ve telgraf hakkı dokunulmazdır. Kanunla belirlenen durumlarda, kanunun yetkili kıldığı veya onların yetkilendirdiği diğer kimselerce bu hakka istisnalar getirilebilir.”

İspanya Anayasası'nda ise konu tek bir maddede düzenlenmiştir.⁴⁸⁷ Söz konusu maddenin ilk fıkrasında kişinin onuru, özel hayatı, aile hayatı, kendi görüntüsü üzerindeki hakkı birlikte ele alınmış, 4. fıkrada sınırlanmasının şartları belirtilmiştir. 2. ve 3. fıkralarda ise konut dokunulmazlığı ve haberleşme hürriyeti düzenlenmiştir. Kişisel verilerin korunması ile ilgili bir hüküm ise Anayasa'da yer almamaktadır.

ABD Anayasası'nda, özel hayatın gizliliği ile ilgili doğrudan bir düzenleme yer almamaktadır. Bununla birlikte, özel hayat kapsamındaki hususlar korunmaktadır. 4.

https://www.constituteproject.org/constitution/Netherlands_2008?lang=en Erişim

Tarihi: 20.11.2018.

⁴⁸⁷ 1978 tarihli İspanya Anayasası madde 18: “*Namus, kişi ve aile mahremiyeti ve kişinin kendi görüntüsüyle ilgili hakları teminat altındadır.*

Konuta dokunulamaz. Suçüstü durumları hariç, ev sahibinin rızası veya yasal belge olmaksızın eve girilemez, arama yapılamaz.

Aksine bir mahkeme kararı olmaksızın, özellikle posta, telgraf, telefon haberleşmesi olmak üzere, haberleşmenin gizliliği teminat altındadır.

Kanun, namus, kişi ve aile mahremiyeti ve kişinin kendi görüntüsüyle ilgili haklarını teminat altına almak için, veri işlemeye sınır koyar.” https://www.constituteproject.org/constitution/Spain_2011?lang=en, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

Değişiklik⁴⁸⁸ buna örnek olarak gösterilmektedir.⁴⁸⁹ Kişisel verilerin korunması ile ilgili olarak da ABD Anayasası'nda doğrudan bir hüküm yer almamaktadır.

Görüldüğü üzere, özel hayatın gizliliği en fazla iki madde şeklinde düzenlenmektedir. Bu durumda madde sayısı artırılması, ülke anayasaları ve uluslararası anlaşmalar tarafından benimsenen bir fikir değildir. 1982 Anayasası'nda “IV. Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması” başlığı altındaki maddelerde sınırlandırma sebepleri, ek güvenceler gibi birçok husus aynı şekilde düzenlenmiştir. Bu durumda “Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması” başlığı altında, Anayasa madde 20, 21 ve 22'nin tek madde şeklinde düzenlenmesi düşünülebilir. Nitekim doktrinde de özel hayatın gizliliği konu ile ilgili üst başlık olarak ele alınmaktadır.

Anayasa madde 20/1, 21 ilk cümle ve 22/1'de “haberleşme gizlidir”, “konuta dokunulamaz” gibi benzer ifadeler yer almaktadır. Anayasa madde 20/1 ve 22/1'de ilk cümlede hakkın ne olduğu açıklanmış, sonraki cümlelerde dokunulmaz olan belirtilmiştir. Madde 21'de ise sadece dokunulmaz olan vurgulanmıştır. Madde 20/1, 21 ilk cümle ve 22/1'deki hükümler, tek cümle içinde olacak şekilde kaleme alınabilir. Bu durumda ilk fıkra şu şekilde düşünülebilir: “*Kimsenin, özel hayatına, aile hayatına, konutuna ve haberleşmesine dokunulamaz.*”

⁴⁸⁸ ABD Anayasası IV. Değişiklik: “*Kişilerin, üstlerinin, evlerinin, belgelerinin ve eşyalarının gereksiz aranması ve bunlara el konulmasına karşı bağımsızlıkları ihlal edilemeyecek ve bu yetkiyi veren müzekkere mutlaka muhtemel bir nedene dayanacak, yemin ve beyanla desteklenecek ve özellikle aranacak yeri, tutuklanacak kişi ile el konacak eşyaları belirleyecektir.*” https://www.constituteproject.org/constitution/United_States_of_America_1992?lang=en, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

⁴⁸⁹ Salihpaşaoğlu, Yaşar, “Özel Hayatın Kapsamı: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatları Işığında Bir Değerlendirme”, **GÜHFD**, C. XVII, 2013, S. 3, s. 230, 231.

2011-2013 Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) Anayasa Uzlaşma Komisyonu'nun çalışmaları neticesinde yayınlanan Anayasa taslağında, üzerinde uzlaşılan maddelerden 10, 12 ve 13'ün ilk fıkralarındaki düzenlemeler 1982 Anayasası ile büyük ölçüde benzerlik göstermektedir.⁴⁹⁰ İlk fıkralarda dokunulamaz olan vurgulanmakta, sonrasında hakkın ne olduğu belirtilmektedir. Bu formül, hepsinin tek fıkra şeklinde düzenlenmesini kolaylaştırmaktadır. 1982 Anayasası'ndaki maddelerle aralarındaki farklar ise, konut dokunulmazlığına ilişkin hükümde 1982 Anayasası'ndan farklı olarak işyeri dâhil edilmiş ve 1982 Anayasası'ndaki hükmün benzerinden sonra bir cümle daha eklenmiştir. Anayasa Mahkemesi ve AİHM'in içtihadı dikkate alındığında, konut dışında işyerinin de ayrıca vurgulanmasına gerek olmadığı düşünülmektedir. 1982 Anayasası'ndan farklı olarak taslaktaki bir diğer farklılık, madde 10/2'deki kişilerin özel ve aile hayatına ilişkin bilgilerin, işitsel ve görsel medya ile internet ve diğer ortamlarda kişilerin rızası olmadıkça yayınlanamayacağı hükmüdür. Bu fıkra, konunun tek maddede düzenlenmesini zorlaştırmakla birlikte, buna Anayasa'da yer verilmesi gerektiği

⁴⁹⁰ Anayasa Uzlaşma Komisyonu'nun açıkladığı anayasa taslağında madde 10, 12 ve 13'ün ilk fıkralarındaki düzenlemeler şu şekildedir:

Madde 10/1: “*Özel hayatın (yaşamın) ve aile hayatının (yaşamının) gizliliğine dokunulamaz. Herkes, özel hayatına (yaşamına) ve aile hayatına (yaşamına) saygı gösterilmesi ve korunması hakkına sahiptir.*”

Madde 12/1: “*Hiç kimsenin konutuna ve kamuya açık olmayan özel işyerine dokunulamaz. Herkes, konutuna ve işyerine yönelik hukuk dışı müdahale ve saldırılara karşı korunma hakkına sahiptir.*”

Madde 13/1: “*Herkes haberleşme hürriyetine (özgürlüğüne) sahiptir. Haberleşmenin gizliliği ve dokunulmazlığı esastır.*”

konusunda da kuşku söz konusudur. Zira söz konusu fıkra ile basın özgürlüğüne bizzat Anayasa tarafından sınırlanmış olacaktır.

Benzer değerlendirmeler 1982 Anayasa madde 20/2, 21 ve 22/2 hükümleri açısından da yapılabilir. Anılan hükümlerde, söz konusu hakların sınırlandırılmasının şartları düzenlenmektedir. Sınırlandırma sebepleri, hâkim kararı ve yetkili merciin yazılı emrinin hâkim onayına sunulması üç maddede de yer almaktadır. Hükümler arasındaki farklılık, müdahale yöntemi olarak madde 20/2’de arama ve el koyma, 21’de konuta girme, arama ve eşyaya el koyma ve madde 22/2’de haberleşmenin engellenememesi ve gizliliğine dokunulamayacağı ifadeleridir. Dikkat edileceği üzere madde 22/2’deki müdahale yöntemi, madde 20/2 ve 21’deki müdahale yöntemlerine nazaran kapsam olarak daha geniştir.

Anayasa Uzlaşma Komisyonu tarafından açıklanan Anayasa taslağındaki hakkın sınırlandırılmasına ilişkin fıkralardaki ek güvenceler de birbirine benzemektedir.⁴⁹¹

⁴⁹¹ Anayasa taslağında özel hayatın gizliliğine ilişkin hükümlerin sınırlandırılmasına ilişkin hükümler şu şekildedir:

Madde 10/3: “*Kamu düzeninin, genel sağlığın veya başkalarının hak ve hürriyetlerinin korunması veya kuvvetli şüphenin varlığı halinde suç işlenmesinin önlenmesi amacıyla usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; ayrıca bu sebeplere ve adli soruşturma gereklerine bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde cumhuriyet savcısının yazılı emri bulunmadıkça, kimsenin üstü, özel kâğıtları ve hiçbir eşyası aranamaz; bunlara el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmi dört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırk sekiz saat içinde açıklar; aksi halde el koyma kararı kendiliğinden kalkar.*”

Madde 12/2: “*Genel sağlığın veya başkalarının hak ve hürriyetlerinin korunması veya kuvvetli şüphenin varlığı halinde suç işlenmesinin önlenmesi amacıyla usulüne göre*

Sınırlandırma sebeplerinden başkalarının hak ve hürriyetlerinin korunması, kuvvetli şüphenin varlığı ve suç işlenmesinin önlenmesi de her üç maddede aynı şekilde kaleme alınmıştır. Ancak kamu düzeni madde 10’da yer alırken diğerlerinde bulunmamaktadır. Yine genel sağlık madde 10 ve 12’de yer alırken madde 13’te bulunmamaktadır. Son olarak milli güvenlik ise sadece madde 13’te yer almaktadır.

Taslakta sınırlandırma sebeplerinin özensizce seçildiği düşünülmektedir. Örneğin ülkede yaşayanların sağlığını tehdit edebilecek kimyasal bir maddenin takibi için şüphelilerin telefonlarının dinlenmesi mümkün değildir. Bu, “kuvvetli şüphenin varlığı

verilmiş hâkim kararı olmadıkça; ayrıca bu sebeplere ve adli soruşturma gereklerine bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde cumhuriyet savcısının yazılı emri bulunmadıkça, kimsenin konutuna girilemez, konutunda arama yapılamaz ve buradaki eşyaya el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmi dört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hakim, kararını el koymadan itibaren kırk sekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kararı kendiliğinden kalkar.”

Madde 12/3: “*İdari kolluğun genel sağlığın korunmasına ilişkin yetkileri saklı kalmak kaydıyla, kimsenin konutunda ve kamuya açık olmayan özel işyerlerinde önleme araması yapılamaz”*

Madde 13/2: “*Millî güvenliğin, başkalarının hak ve hürriyetlerinin korunması veya kuvvetli şüphenin varlığı halinde suç işlenmesinin önlenmesi amacıyla usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; ayrıca bu sebeplere ve adli soruşturma gereklerine bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde cumhuriyet savcısının yazılı emri bulunmadıkça haberleşme engellenemez ve haberleşmenin gizliliğine dokunulamaz. Cumhuriyet savcısının yazılı emri yirmi dört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, müdahaleyi izleyen en geç kırk sekiz saat içinde kararını verir; aksi halde karar kendiliğinden ortadan kalkar.”*

halinde suç işlenmesinin önlenmesi” kapsamında da düşünülebilir. Ancak o zaman da diğer iki maddede genel sağlığın neden ayrıca vurgulandığı sorusu cevapsız kalmaktadır. Madde 12/3 hükmü de eleştiriye açıktır. “Kuvvetli şüphenin varlığı halinde suç işlenmesinin önlenmesi” sebebiyle konut dokunulmazlığına müdahale mümkünken, önleme aramasının sadece genel sağlığın korunması için idari kolluğa bırakılması çelişkilidir.

1982 Anayasası’nda özel hayatın gizliliğine ilişkin maddelerdeki sınırlandırma ile ilgili fıkra ve cümlelerin tek bir fıkra şeklinde kaleme alabilmek için öncelikle sınırlandırma sebepleri, müdahale yöntemleri ve bunlar için getirilen ek güvenceler konuları üzerinde biraz daha durmak gerekmektedir. Sonrasında, Anayasa madde 20/3’teki kişisel verilerin korunması ve 22/3’teki haberleşme özgürlüğünün istisnası niteliğindeki fıkralar değerlendirilecektir.

2. Sınırlandırma Sebepleri

Çalışmanın ikinci bölümünde görüldüğü üzere, 1982 Anayasası’nda özel hayatın gizliliğine ilişkin hükümlerdeki sınırlandırma sebepleri ile vergilendirme arasında uyumsuzluk söz konusudur. Bu uyumsuzluğun en önemli sebebi, 2001 Anayasa değişikliği ile madde 13’te yer alan genel sınırlandırma sebeplerinin Anayasa’dan çıkarılmasıdır. Bu değişiklik, özel sınırlandırma nedeni içermeyen hakların sınırlanıp sınırlanamayacağı veya özel sınırlandırma nedeni içeren hakların başka amaçlarla da sınırlanıp sınırlanamayacağı gibi tartışmaları beraberinde getirmiştir.⁴⁹² Oysa genel sınırlandırma sebepleri Anayasa madde 13’te yer alsaydı, bu tartışmaya gerek

⁴⁹² Gözler, “Anayasa Değişikliğinin Temel Hak ve Hürriyetlerin Sınırlandırılması Bakımından Getirdikleri ve Götürdükleri”, s. 64, 65.

kalmayacaktı. Zira genel sınırlandırma sebeplerinden biri de kamu yararıdır. Söz konusu kavram, “değişik sosyal menfaatler arasında bir hakemliği, bir dengelemeyi ifade etmektedir.”⁴⁹³ Mülkiyet hakkı bakımından kamu yararı ile Anayasa madde 73 arasındaki ilişki,⁴⁹⁴ özel hayatın gizliliği açısından da düşünülebilir.

AIHS madde 8’de, meşru amaçlar arasında ülkenin ekonomik refahı yer aldığı için, 1982 Anayasası bakımından sınırlandırma sebepleri ile tartışılan hususlar, AIHS bakımından geçerli değildir. Bunun dışında, Anayasa madde 20/3’te yer alan basit yasa kaydı sebebiyle, vergilendirme aracılığıyla kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına müdahale edilebilmesi için sınırlandırma sebebine dayanma zorunluluğu bulunmamaktadır.

Konu bu yönü ile şimdiye kadar tartışma konusu yapılmamış, ilgili maddedeki sınırlandırma sebeplerine dayanılmadığı gerekçesi Anayasa Mahkemesinin önüne gitmemiştir. Bununla birlikte, yakın tarihli bir kararında, çalışma ve sözleşme hürriyetine müdahale olarak nitelediği VUK mük. md. 257/6’nın, anayasal meşru amacı olduğunu belirtmiştir.⁴⁹⁵ Anayasa madde 48’de sınırlandırma sebebi yer almazken, diğerlerinde

⁴⁹³ Tanör, age., s. 134’ten aynen aktarılmıştır.

⁴⁹⁴ Başaran Yavaşlar, “Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır”, s. 160.

⁴⁹⁵ AYM, E.2014/87, K.2015/112, 8.12.2015: “İptali istenilen kural ile Maliye Bakanlığına verilen yetki, çalışma özgürlüğünün güvence alanının kanun koyucu tarafından daraltılması niteliğinde olduğundan Anayasanın 13. maddesi anlamında bir sınırlandırma niteliğindedir. Bu sınırlama ticaret yapmak isteyen kişilerin vergi borcu dahil kamuya olan borçlarını ödemeye zorlayıcı nitelik taşıdığından anayasal açıdan meşru bir amaca dayanmaktadır. Ancak iptali istenilen kural ile getirilen sınırlamanın demokratik toplum düzeni için gerekli nitelikte, başka bir ifadeyle güdülen kamu yararı

görüldüğü üzere sınırlandırma sebepleri bulunmaktadır. Nitekim başka bir kararında, Anayasa madde 20/2 ve 21'deki sınırlandırma sebeplerinin arama tedbirine özgü olarak düzenlendiğini, bilgi toplama için bir sınırlandırma sebebi yer almadığını belirtmiş, çözüm olarak, Anayasa'nın diğer maddelerinde devlete bir görev olarak yüklenen millî güvenlik, kamu düzeninin sağlanması ile suç işlenmesinin önlenmesini sınırlandırma sebebi olarak ele almıştır.⁴⁹⁶ Bu değerlendirmenin, Anayasa madde 13'teki temel hak ve hürriyetlerin yalnızca Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak sınırlanabileceği kuralına uygun olmadığı düşünülmektedir.

Sorunun çözümü bir Anayasa değişikliğidir. Özel hayatın gizliliği ile ilgili Anayasa hükmüne genel sınırlandırma sebepleri arasında yer alan kamu yararı kavramının eklenmesi düşünülebilir. Nitekim kamu yararı ile Anayasa madde 73 arasındaki ilişki kurulabilmektedir.⁴⁹⁷ Bunun dışında, AİHS madde 8'deki ülkenin ekonomik refahı da vergilendirmeyi kapsayan bir kavramdır. Ülkenin ekonomik refahı 1982 Anayasası'na yabancı olmayıp, Anayasa madde 23'ün yürürlüğe girdiği halinde de yer almaktadır. İkisi arasında seçim yapmak gerekirse, temel hak ve özgürlüklerin geniş yorumlanması gerektiği yönündeki ilke uyarınca, vergilendirme aracılığıyla özel hayatı gizliliğine müdahale edilebilmesi için ülkenin ekonomik refahı yeterlidir. Her ne kadar yasama organı dayandığı sınırlandırma sebebini kanun hükmünde somutlaştırmak

amacını gerçekleştirmekle birlikte, temel haklara en az müdahaleye olanak veren ölçülü bir sınırlama niteliğinde olup olmadığının incelenmesi gerekir.”

⁴⁹⁶ AYM, E.2014/122, K.2015/123, 30.12.2015; AYM, E.2012/100, K.2013/84, 4.7.2013.

⁴⁹⁷ Başaran Yavaşlar, Funda, “Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır”, s. 160.

zorunda olsa da,⁴⁹⁸ kamu yararının kapsamı oldukça geniş olup, vergilendirme dışında da özel hayatın gizliliğini sınırlandırabilecek birçok kanun hükmü için sınırlandırma sebebi sayılabilecek mahiyettedir.⁴⁹⁹ Bu ise ilgili maddedeki sınırlandırma sebebine dayanma zorunluluğunu biraz aşındıracaktır.

Bu durumda önerilen Anayasa hükmünde, millî güvenlik, kamu düzeni, suç soruşturma ve kovuşturması, başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması ve ülkenin ekonomik refahı sınırlandırma sebeplerinin seçilmesi tavsiye edilmektedir. Böylece vergilendirme adı altında yükümlülerin özel hayatlarına müdahale yetkisi veren kanun hükümleri, ilgili maddedeki sınırlandırma sebebine dayanmış olacaktır.

3. Ek Güvenceler ve Müdahale Yöntemleri

Anayasa koyucu, “Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması” başlığı altındaki temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması ile ilgili bölümlerde, ek güvenceler ve müdahale yöntemlerini belirlemek suretiyle sınırlandırma konusunda oldukça hassas davranmıştır. Bunlar, özel hayatın gizliliğinin sınırlandırılmasını zorlaştırmaktadır. Ancak Anayasa koyucu, ceza muhakemesi müesseseleri dışında, özel hayatın gizliliğine müdahale edilebileceği hususunu göz ardı etmiştir. Vergilendirme de göz ardı edilenler arasında en önemlilerinden biridir.

Önceki bölümlerde belirtildiği üzere, 1980’li yıllarda arama ve el koymanın sınırlandırmak istenmesi anlaşılabilir bir bakış açısidir. Belirtilen iki müessese halen özel hayata, konuta yapılabilecek en ağır müdahalelerden biridir. Bununla birlikte, özel hayata

⁴⁹⁸ Sağlam, Fazıl, age., s. 113, 114.

⁴⁹⁹ Akıllıoğlu, Tekin, “Kamu Yararı Kavramı Üzerine Düşünceler”, **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi**, C. 9, S. 1-3, 1988, s. 11.

arama ve el koyma dışında çok farklı yollarla müdahale edilebilmesi mümkündür. Her ne kadar arama ve el koyma, tezin ikinci bölümünde belirtildiği gibi ceza hukukundaki teknik anlamı ile sınırlı olarak tanımlanmasa da, yine de bu düzenleme birçok müdahale yöntemini Anayasa'nın kapsamı dışında bırakmaktadır.⁵⁰⁰

Anayasa koyucunun bazı müdahale yöntemleri ile hakka müdahaleyi sıkı şartlara tabi tutmak isterken, bunlar dışındakileri yasaklamak istemesi düşünülemez. Bu olsa olsa Anayasa koyucunun bu konudaki özensizliği, dikkatsizliği veya aceleciliği ile açıklanabilir. Nitekim Anayasa madde 21'de el koymanın sadece eşyaya hasredilmesi, bunun en önemli örneklerinden biridir. Anayasa madde 21'e göre, vergi idaresi adına görevliler yükümlünün işyerine zorla girebilir, kasadaki sözleşmeleri, harici belleği, ticari defterleri ve diğer tüm defter, belge ve delilleri tespit edebilir, ama ancak bunlardan eşya sayılanlara el koyabilir. Burada eşya tanımının önemli ve zor olması dışında, bu kavramı tanımlamak zorunda kalmak dahi, konuyu gerçekten içinden çıkılmaz bir noktaya taşımaktadır. Kavram yazılı dokümanları da içerecek şekilde tanımlandığında, bu durumda eşya kavramına Anayasa'da neden yer verildiği sorusu havada kalmaktadır. Kaldı ki Anayasa koyucu madde 20/2'de eşya dışında özel kâğıt kavramını da kullanabilmektedir. Bu durumda en azından eşya kavramının özel kâğıtları içermediği tespiti yapılabilir.

Müdahale yöntemleri, eşya, özel kâğıt gibi tanımlanması zor kavramlar, temel hak ve hürriyeti sınırlandıran kanunların Anayasa'ya uygunluğunu değerlendirmeyi imkânsız kılmaktadır. Bu kavramların dışında kalan müdahalelerin ise Anayasa'ya aykırı olacağı değerlendirilmektedir. Ayrıca, ek güvenceler de doğrudan Anayasa'da yer aldığı için, buna aykırı her kanun maddesi, daha önce de görüldüğü üzere Anayasa'nın sözüne aykırı kabul edilmekte ve hakkın özüne müdahale sayılmaktadır. Söz konusu eleştirileri

⁵⁰⁰ Yaltı; "Türk Vergi Mükellefi Perspektifinden Otomatik Bilgi Değişimi", s. 186, 187.

giderebilecek bir öneri için öncelikle AİHS hükümleri, AİHM kararları ve diğer ülkelerin anayasalarına göz atılacaktır.

AİHS madde 8/2’de özel hayatın gizliliğinin nasıl sınırlandırılacağı hususu düzenlenmiştir. Fıkroda, en geniş anlama gelebilecek “müdahale” terimi kullanılmış ve 1982 Anayasası’ndaki maddelere benzer bir ek güvenceye yer verilmemiştir. AİHM, arama ve el koyma yetkisi söz konusu olduğunda, hâkim veya yetkili merci kararı başta olmak üzere, kişiler lehine yeterli güvence tanınıp tanınmadığını araştırmaktadır.⁵⁰¹ Gümrük idaresi yetkililerinin, yükümlünün evinde yurtdışı gelirleri ile ilgili olarak arama yapması ve bazı dokümanlara el koyması üzerine AİHM, hâkim kararının gerekli olmadığı durumda, kanunda yer alan sınırlamalar ve şartların, başvuranın haklarına yapılan müdahale ile meşru amaç arasındaki orantıyı sağlamaktan uzak, gevşek ve hukuki boşluklarla dolu olduğuna karar vermiştir.⁵⁰² Bununla birlikte arama için hâkim kararı şartı, başlı başına olması gereken bir şart olarak yorumlanmamaktadır.⁵⁰³

⁵⁰¹ Stes Colas Est and Others v. France, App. No: 37971/97, 16.04.2002, par. 48.

⁵⁰² Funke v. France, 25.02.1993, App. No:10828/84, par. 56, 57.

⁵⁰³ Camenzind v. Switzerland, 21353/93, 16.12.1997, pg. 42, 43. Söz konusu kararda AİHM, hedeflenen amaçla orantılı bulunduğu güvenceleri tespit etmiştir. İsviçre Federal İdari Ceza Kanununda üzerinde durulan güvenceler şunlardır (par 46):

- Aramanın yalnızca bir sınırlı sayıda görevlendirilmiş kıdemli devlet memurunun yazılı emir üzerine bu amaca yönelik olarak eğitilmiş yetkili kişiler tarafından yürütülmesi,
- Yetkililerin tarafsızlıklarını etkileyebilecek şartlar mevcutsa, görevden ayrılmakla yükümlü olmaları,

Görüldüğü üzere, AİHS madde 8/2'de söz konusu güvenceler yer almamakla birlikte, AİHM hâkim veya yetkili merci kararına önem atfetmektedir. Bununla birlikte, yine bu güvenceler içtihadı olarak geliştirildiği için, hâkim kararı olmasa da, yasada yeterli güvencelere yer verilmesi durumunda müdahaleyi hukuka uygun sayabilmektedir. Nitekim Niemietz kararında, mahkeme tarafından verilmiş bir arama kararı olmasına rağmen, müdahaleyi amaç ile orantısız bulmuştur. Avukat ofisinde yapılacak arama kararının kapsamının oldukça geniş tutulduğuna ve mesleki gizlilik ilkesine gerekli

-
- Aramanın yalnızca şüphelinin orada saklanması ya da bir suçun işlenmesine neden olan nesnelere veya değerli eşyaların orada bulunması ihtimalinde halinde konutlarda ve diğer yerleşim yerlerinde yapılması,
 - Pazar günleri, bayram günleri ya da geceleri önemli durumlar veya yakın tehlike söz konusu olmadıkça aramanın yapılmaması,
 - Aramanın başında yetkili kişinin kimlik kartını göstermesi, aramanın amacı konusunda bilgilendirmesi ve ilgili kişiyi, yoksa bir akraba veya hane halkından birinin katılmasını istemesi,
 - Aramanın amacından uzaklaşmamasını sağlamak üzere bir kamu görevlisinin arama esnasında bulunması,
 - Arama ile ilgili raporun katılanların huzurunda derhal hazırlanması, talep durumunda arama emrinin ve kaydın bir kopyasının verilmesi,
 - Belge aramasının özel kısıtlamalara tabi tutulması,
 - Şüphelilerin her durumda temsil edilme haklarının olması,
 - Arama kararı ile ilgili korunmaya değer bir hukuki çıkarı olan herkesin federal mahkemelere şikâyet imkanının olması,
 - Kendisi hakkında bir suçlama yapılmasını gerektirebilecek bir durum ortaya çıkmadığında, şüphelinin zararını tazmin imkânının olması.

özenin gösterilmediğine işaret eden AİHM, yasada yeterli güvencelerin yer almadığına karar vermiştir.⁵⁰⁴

Ülke anayasalarına göz atıldığında, en ayrıntılı hükümlerin Federal Almanya Cumhuriyeti Anayasası'nda olduğu söylenebilir.⁵⁰⁵ Konut dokunulmazlığının sınırlanması ile ilgili madde 13/2'de arama, 3, 4, 5 ve 6. fıkralarda teknik araçlarla konutun izlenmesi düzenlenmiş, 7. fıkroda ise diğer müdahale ve sınırlandırmaların nasıl yapılacağı ifade edilmiştir. 2-6. fıkralarda hâkim kararı ve veya yasa ile yetkili kılınmış merciin kararı gibi ek güvencelere yer verilirken, 7. fıkroda herhangi bir ek güvenceye yer verilmemiştir. Madde 13'te arama müessesesinin yer alması 1982 Anayasası madde 21'i anımsatsa da, hakkın arama dışındaki yöntemlerle de sınırlandırılabilir şekilde kaleme alınması, 1982 Anayasası ile ilgili yapılan birçok eleştiriyi Almanya bakımından sona erdirmektedir.

Federal Almanya Cumhuriyeti Anayasası "Mektup, Posta ve Telekomünikasyon Gizliliği" başlıklı madde 10/2'de hakkın sınırlandırılması düzenlenmiştir. İlk cümlede sınırlamanın yasayla yapılacağı, ikinci cümlede ise sınırlandırmanın belirli amaçlarla yapılması durumunda yasada, ilgiliye bildirmeme ve parlamento tarafından tayin edilen organ ve yardımcı organlarca denetlenmenin mümkün olabileceği düzenlenmiştir. Düzenleme, 1982 Anayasası madde 22'den oldukça farklı olup, 1982 Anayasası'ndaki ek güvencelere yer verilmemiştir.

Hollanda Krallığı Anayasası⁵⁰⁶ konut dokunulmazlığına ilişkin madde 12'de konuta girilmesi ifadesi kullanılmış, arama ve el koymaya yer verilmemiştir. Hükümde,

⁵⁰⁴ Niemietz v. Germany, App. No: 13710/88, 16.12.1992, pg. 37.

⁵⁰⁵ <http://www.gesetze-im-internet.de/gg/GG.pdf>, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

⁵⁰⁶ https://www.constituteproject.org/constitution/Netherlands_2008?lang=en, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

konuta giriş amacını bildirilmesi, konuta girişin raporunun verilmesi hususları düzenlenmişse de, bunlar 1982 Anayasası'nda belirtilen ek güvencelerden farklıdır. Haberleşme hürriyetine ilişkin madde 13'te ise hâkim kararı şartı mektuplaşma, yazışma anlamlarına gelen "correspondence" kavramı için yer almaktadır. Telefon ve telgraf hakkı bakımından ise kanunda belirtilen durumlarda yine kanunen yetkili kılınan merciin istisna getirebileceği düzenlenmektedir.

İspanya Anayasası⁵⁰⁷ madde 18/2'de konut dokunulmazlığı hususu düzenlenmiş olup, suçüstü hali dışında konuta girme ve arama için rıza veya yasal belge şart koşulmuştur. Burada müdahale yöntemleri konuta girme ve arama ile sınırlı tutulmuştur. Eşyaya el koyma gibi sınırlayıcı bir düzenleme yer almamaktadır. Yasal belge ile kastedilenin ise 1982 Anayasası'ndaki yetkili merci tarafından verilmiş arama kararı olduğu düşünülmektedir. Aynı maddenin 3. fıkrasında haberleşme hürriyetinin sınırlandırılmasının şartı olarak da mahkeme kararı gösterilmiştir.

ABD Anayasası'nda, 4. Değişiklik⁵⁰⁸ arama ve el koymaya ilişkindir. Kişilerin üstlerinin, evlerinin, belgelerinin ve eşyalarının mesnetsiz aranmayacağı ve el konulamayacağı düzenlenmiştir. Bunun istisnası ise, söz konusu emrin makul bir sebebe dayanması, yemin ve beyanla desteklenmesi ve arama, el koyma ve tutuklamanın sınırlarını çizmesidir.

Görüldüğü üzere, özel hayatın gizliliği en ayrıntılı düzenleyen 1982 Anayasası, hakkın sınırlandırılmasını da ciddi ölçüde zorlaştırmaktadır. Arama, el koyma, ek güvenceler çoğu anayasada yer almakla birlikte, bu güvenceler daha çok konut

⁵⁰⁷ https://www.constituteproject.org/constitution/Spain_2011?lang=en, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

⁵⁰⁸ https://www.constituteproject.org/constitution/United_States_of_America_1992?lang=en, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

dokunulmazlığı ve haberleşme hürriyeti ile ilgili maddelerde yer almaktadır. Özel hayat ise çoğu zaman düzenlenmemekte, kişinin maddi manevi varlığı, kişilik hakkı kapsamında değerlendirilmektedir.

Eleştiri ve incelemeler doğrultusunda, ilk olarak önerilmesi gereken, hakka arama ve el koyma dışında da müdahale edilebilmesinin mümkün olmasıdır. Anayasa madde 20/2, 21 ve 22/2 ek güvenceler ve sınırlandırma sebepleri bakımından birbirine oldukça benzemektedir. Bu sebeple, söz konusu hükümler, tek madde şeklinde kaleme alınabilir. Müdahale türü olarak ise, arama el koyma, engelleme yerine, AİHS madde 8'deki gibi "müdahale" veya "sınırlandırma" ifadesi kullanılabilir. Bunu somut olarak ortaya koymak gerekirse, her üç madde için de geçerli olabilecek şöyle bir fıkra düşünülebilir:

"Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması veya ülkenin ekonomik refahı sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak ancak kanunla sınırlama mümkündür."

Madde ile hem ek güvencelere hem müdahale yöntemi hem de eşya, özel kâğıt gibi kısıtlamalara tabi olmaksızın, Anayasa madde 13'e uygun olmak şartıyla hakkın sınırlandırılabilmesi mümkün olacaktır. Ayrıca müdahale yöntemi kapsamı dışında kalınması ve ek güvencelerin karşılanamaması sebebiyle Anayasa'ya aykırı olduğu düşünülen birçok yasa hükmü ile ilgili eleştiriler de sona erecektir. Böylece eşya, kişinin üstü, özel kâğıt arama, el koyma gibi kavramları tanımlama zorunluluğu da ortadan kalkacaktır.

Diğer taraftan bakıldığında ise, yasa koyucunun hakkı sınırlandırmak istediğinde, hâkim kararı şartı gibi ek güvencelere yer verme zorunluluğu olmayacaktır. Ancak bu Anayasa Mahkemesinin denetimine bir engel olmayıp, yasada kişilerin lehine yeterli güvencelerin tanınıp tanınmadığı hususunu AİHM gibi değerlendirebilir. Nitekim tezin ikinci bölümünde bahsedildiği üzere bu yönde içtihadı da bulunmaktadır.

Bununla birlikte, anayasa koyucunun müdahale yöntemleri ve ek güvenceler konusundaki hassasiyeti de gözetilebilir. Nitekim ülke anayasalarında bu tür düzenlemeler dikkati çekmektedir. Bu durumda, yukarıda tasarlanan fıkradan sonra gelmek üzere şu şekilde bir fıkra da düşünülebilir:

“Yukarıdaki sınırlandırma sebeplerine dayanmak kaydıyla, kişinin zorla konutuna girilmesi, konutun, üstün, aracın, aranması veya araştırılması, tespit edileceklere el koyulması veya tespit edilenler üzerinde kişinin hâkimiyetinin zorla sona erdirilmesi, usulüne göre verilmiş hâkim kararı ile mümkündür. Gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri gerekmekte olup, söz konusu emir yirmi dört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını müdahaleden itibaren kırk sekiz saat içinde açıklar; aksi halde, müdahale kendiliğinden kalkar.”

Bu durumda, zora dayalı olarak yükümlünün konutuna, işyerine girilmesi, arama, el koyma veya başka adla olsa bile zorla araştırma ve hâkimiyeti sona erdirme şeklinde müdahalede bulunulması için hâkim/yetkili mercii kararı aranacaktır. Burada sadece arama, el koyma kavramlarına yer verilmediği için zorla yükümlünün işyerine girip defter ve vesikaları tetkik etme, bunları alma yetkisi sağlayan adı ne olursa olsun tüm yetkiler hükmün kapsamına girecektir. Başka bir deyişle adı arama el koyma olmasa da, mahiyeti itibarıyla arama ve el koyma yetkisi sağlayan tüm hükümler için ek güvenceler aranacaktır. Ayrıca eşya, özel kâğıt gibi tanımlanması güç kavramlar da yer almadığından, işyerinde yapılan arama sonucu defter ve vesikalara el koyulması mümkün olacaktır.

AİHS madde 8 ve AİHM içtihadı dikkate alındığında ise, bu fıkranın gereksiz olabileceği düşünülebilir. Nitekim kişiler lehine yeterince güvence tanınıp tanınmadığı hususu yargı organı tarafından da değerlendirilebilir. Bunun dışında, madde yine ceza muhakemesi hukuku penceresinden bakılarak kaleme alınmış olacaktır. Zira vergi hukuku özelinde işyerinde gerçekleştirilecek denetim türleri arama ile sınırlı değildir. Bu

fıkranın yürürlükte olduğu bir an için düşünüldüğünde, vergi hukukundaki farklı denetim türlerinin tamamı için aynı ek güvenceler aranacak, bu da yoklama ve incelemeyi arama müessesesine yaklaştıracaktır. Burada haberleşme hürriyeti de ayrıca düşünülmelidir. Haberleşme hürriyetinin sınırlandırılması ile ilgili maddede ek güvenceler yer alacaksa, ikinci fıkrada buna ilişkin bir hüküm düşünülebilir:

*“Yukarıdaki sınırlandırma sebeplerine dayanmak kaydıyla, kişinin zorla konutuna girilmesi, konutun, üstün, aracın, aranması veya zorla belirtilenlerin araştırılması, tespit edileceklere el koyulması veya kişinin tespit edilen üzerindeki hâkimiyetinin zorla sona erdirilmesi, **haberleşmesinin engellenmesi veya gizliliğine dokunulması** usulüne göre verilmiş hâkim kararı ile mümkündür. Gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri gerekmekte olup, söz konusu emir yirmi dört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını hakka müdahale edilmesinden itibaren kırk sekiz saat içinde açıklar; aksi halde, müdahale kendiliğinden kalkar.”*

Eklenen ifadeler haberleşme hürriyetine yönelik tüm müdahaleleri kapsam içine alacaktır. Ancak bu fıkra, vergi denetimi türleri açısından ek güvencelerle ilgili eleştirileri gidermeyecektir. Bu durumda, ek güvencelerin yer almadığı ilk önerilen fıkra, haberleşme hürriyetini de kapsadığı için düşünülebilir. Ancak bunun için, haberleşme hürriyeti açısından da, ek güvencelerin Anayasa’da yer alması gerekip gerekmediği değerlendirilmelidir. Burada bir çözüm getirebilmek, hiç kuşkusuz yargı organının kuvvetler ayrılığı ilkesi bakımından ne kadar bağımsız olduğu ile de yakından ilgilidir. Yargı bağımsızlığından söz edilemiyorsa, ek güvenceler birer usul işleminden ibaret olacaktır. Ancak yargı bağımsızlığı sağlanmışsa, Anayasa’da ek güvencelere yer verilme dahi, yargı organı kişiler lehine yasada yer alması gereken güvencelerin varlığını araştıracaktır. Bu sebeple hakkın sınırlandırılması ile ilgili fıkranın, AİHS

madde 8/2'ye benzer biçimde, yukarıda belirtilen ilk öneri şeklinde olması gerektiği düşünülmektedir.

Şimdiye kadar tartışılanlar üzerinde tekrar durmak gerekirse, özel hayatın gizliliği ile ilgili hükümler şu şekilde kaleme alınabilir:

“Kimsenin, özel hayatına, aile hayatına, konutuna ve haberleşmesine dokunulamaz.

Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması veya ülkenin ekonomik refahı sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak ancak bir kanunla sınırlama mümkündür.”

4. Kişisel Verilerin Korunmasını İsteme Hakkı

Kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına ayrı bir anayasal dayanak sağlayan Anayasa madde 20/3, önceki bölümlerde belirtildiği üzere birçok açıdan eleştirilmiştir. Öncelikle, hükmün koruduğu kişisel verinin tanımı ve bir bilginin kişisel veri sayılıp sayılmayacağına tespiti kolay değildir. Kişisel veri, kanuna göre kişinin kimliğini belirlenebilir kılan her türlü bilgidir. Her ne kadar Anayasa Mahkemesi, kişiye ait her türlü bilgiyi kişisel veri saysa da, bu tanım kanunla örtüşmemektedir. Kanundaki tanıma uygun bilgiler, özel hüküm gereği Anayasa madde 20/3 kapsamında, uygun olmayanlar ise kişinin özel hayatı kapsamında korunmaktadır. Hangi bilginin kişinin kimliğini belirlenebilir kılacağı, kişisel veri sayılacağı ise kolay bir tespit değildir.

Anayasa madde 20/3'ü sınırlandırdığı düşünülen yasa hükümlerinin kişilerin lehine yeterli güvenceye sahip olmadığı tespit edilmiştir. Bunun sebebi, doğrudan Anayasa'da hakkın kapsamında sayılan hususların VUK ve diğer ilgili kanunlarda güvence altına alınmamasıdır. Kişisel veri niteliğinde sayılmayanlar ise Anayasa madde 20/1 kapsamındadır. Ancak madde 20/2'nin sadece arama ve el koyma ile hakkın sınırlandırılmasına izin vermesi, konuyu içinden çıkılmaz bir noktaya getirmiştir. Bir

önceki başlık altında, özel hayatın gizliliği üst başlığı için önerilen iki fıkra, tartışmayı en azından özel hayat kapsamında sona erdirmekte, arama el koyma dışında hakkın sınırlandırılabilmesine kapı aralamaktadır.

Anayasa madde 20/3, özel hayatın gizliliğine ilişkin diğer maddelerden farklıdır. Sınırlandırma sebebi yer almayan fıkroda, hâkim kararı, müdahale yönteminin belirlenmesi gibi şartlar da bulunmamaktadır. Ancak bu fıkroda hakkın kapsamında sayılanlar, yasalarda göz ardı edilmektedir. Bu durumda, söz konusu yasaların ölçülülük ilkesi açısından Anayasa'ya aykırı olabileceği düşünülmüştür. Anayasa koyucunun kişi lehine güvenceleri de belirtecek şekilde bir düzenleme yapması, kuşkusuz temel hak ve özgürlükler lehinedir. Ancak bu güvencelere mutlak yer verme zorunluluğu, hukuken bazı sorunlara yol açabilecektir. Örneğin Anayasa madde 20/3 uyarınca bilgilendirilme, kişisel verilerin korunmasını isteme hakkı kapsamındadır. Vergi kaçakçılığı soruşturmasında, şüphelilerin kişisel verileri diğer kurumlar veya ülkelerle paylaşılırken, şüphelilere bu paylaşımlarla ilgili önceden bilgi verilmesi, soruşturmanın seyrini olumsuz etkileyebilir.⁵⁰⁹ Bu konuyla sınırlı olarak, yükümlüye bilgi verilmemesinde ölçülülük ilkesinin ihlal edilmediği belki düşünülebilir. Ancak bu durumda da hakkın kapsamında sayılan söz konusu güvencelere Anayasa'da yer verilmesinin bir anlamı kalmayacaktır.

Anayasa madde 20/3'e eklenen fıkra sayesinde kişisel verilerin daha fazla korunduğunu belirtmek hukuken mümkün değildir. Tezin birinci bölümünde üzerinde ayrıntılı durulduğu üzere, gerek Federal Alman Cumhuriyeti Anayasası'nda gerekse AİHS'de söz konusu hak ayrı bir madde şeklinde düzenlenmemiştir. Buna rağmen Federal Alman Anayasa Mahkemesi ve AİHM kişiler hakkında bilgi toplanması, depolanması, kullanılması ile ilgili hükümleri ve hak ihlali iddialarını değerlendirmiştir. Federal Alman Anayasa Mahkemesi, Anayasa madde 1/1'deki insan onur ve haysiyetinin

⁵⁰⁹ Öner, age., s. 257.

dokunulmazlığı ve 2/1'deki kişiliğin serbestçe geliştirilmesi hakkı kapsamında konuyu ele almakta, kendisine ait bilgilerin akıbetini belirleme hakkı şeklinde nitelemektedir.⁵¹⁰ AİHM ise AİHS madde 8 kapsamında konuyu değerlendirmektedir. Mahkeme, kişinin kendisi hakkındaki mali bilgileri, özel hayatının kapsamı içinde saymaktadır.⁵¹¹

Bu durumda, önceki başlık altında önerilen iki fıkra örneğinde olduğu gibi arama ve el koyma dışında da özel hayatın sınırlandırılabilmesinin önü açıldığında, madde 20/3'e Anayasa'da yer verilmemesi düşünülebilir. Zira daha önce bahsedildiği üzere özel hayat kavramı, kişiye ait sırları, bilgileri içermektedir. Bu bilgilerin toplanması, depolanması, kullanılması da haliyle özel hayata müdahaledir. Bu sebeple kişisel verilerin korunmasını isteme hakkı, anayasal dayanaktan yoksun kalmayacaktır. Hakkın sınırlandırılması durumunda ise, sadece arama ve el koymaya izin verilmesi gibi bir husus söz konusu olmayacağından, tezin ikinci bölümünde belirtilen eleştiriler de giderilmiş olacaktır. Ayrıca, yasa koyucu sınırlandırma sebeplerine uymak zorunda kalacağından, bu durum kişisel verilerin korunmasını isteme hakkının lehine olacaktır. Zira madde 20/3'te sınırlandırma sebebi yer almamakta olup, sebebin kanunda gösterilmesi yeterli

⁵¹⁰ Bundesverfassungsgericht, 15.12.1983, 65, 1; <http://www.servat.unibe.ch/dfr/bv065001.html#Opinion>, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

Bundesverfassungsgericht, 10.03.2008 - 1 BvR 2388/03, http://www.bverfg.de/e/rs20080310_1bvr238803.html, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

Bundesverfassungsgericht, 13.06.2007 - 1 BvR 1550/03, http://www.bverfg.de/e/rs20070613_1bvr155003.html, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

⁵¹¹ Leander v. Sweden, App. No: 9248/81, 26.03.1987, par. 48; Gaskin v. United Kingdom, App. No: 10454/83, 07.07.1989, par. 48, X. v. Belgium, App. No: 9804/83, 07.12.1982.

sayılmıştır. Bu durum Anayasa madde 13'te düzenlenen temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması rejimi ile de uyumsuzdur.⁵¹²

Konu özel hayat kapsamında ele alındığında, yine ölçülülük ve hakkın özü kistasları uyarınca yasanın Anayasa'ya uygun olup olmadığı değerlendirilecektir. Anayasa Mahkemesi, yasada kişilerin lehine yeterli güvencelerin yer alıp almadığını inceleyebilir. Anayasa madde 20/3'te yer alan bilgilendirilme, silinmesini talep etme gibi hususların artık Anayasa'da yer almayacak olması belki eleştiri konusu yapılabilir. Ancak Anayasa madde 20/3 yürürlükteyken, Anayasa Mahkemesinin söz konusu güvenceleri dikkate almaksızın yasada kişilerin lehine yeterli güvencelere yer verildiği sebebiyle hükmün Anayasa'ya aykırı olmadığına ilişkin kararları söz konusudur.⁵¹³ Bu durumda Anayasa madde 20/3'teki ayrıntılı düzenlemenin hakkı ne kadar koruduğu belirsizdir. Anayasa Mahkemesinin içtihadının Anayasa ile örtüşmediği ileri sürülebilir. Ancak bu durumda da vergi kaçakçılığı örneğindeki gibi, Anayasa madde 20/3'teki güvencelerin tamamının her durumda aranması, hakkın sınırlandırılmasını imkânsız kılacağı gibi, devletin suçla, vergi kaçakçılığı ile mücadelesini de sona erdirebilecektir. Belirtilenler ışığında, madde 20/3'ün Anayasa'dan çıkarılması önerilmektedir.

5. Haberleşme Hürriyetinin İstisnasının Uygulanacağı Kamu Kurum ve Kuruluşları

Anayasa madde 22/3'te istisnaların uygulanacağı kamu kurum ve kuruluşlarının kanunda belirtileceği düzenlenmiştir. Bu hüküm de bir önceki fıkra gibi sınırlandırmayı düzenlemekle birlikte, önceki fıkradan farklı olarak kamu kurum ve kuruluşlarında genel olarak hürriyete istisna getirilmesi düzenlenmektedir.

⁵¹² Küzeci, age., s. 266.

⁵¹³ AYM, E:2014/122, K.2015/123, 30.12.2015; AYM, E.2010/40, K.2012/8, 19.1.2012.

5275 sayılı Kanun madde 68/2 uyarınca, hükümlülerin gönderdiği ve kendisine gelen mektup, faks ve telgrafların komisyon veya üst amir tarafından denetleneceği hükmü bu konuda örnek olarak gösterilebilir. Bu şekilde bir denetimin yapılmasında devletin meşru menfaatinden söz etmek mümkündür. Nitekim Anayasa Mahkemesi söz konusu maddeyi demokratik toplum düzeninin gereklerine uygun bulmuştur.⁵¹⁴ Bununla birlikte, bu düzenlemeye dayanak Anayasa hükmünün, madde 13'te düzenlenen temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılması rejimi ile örtüştüğünü düşünmek mümkün değildir. Öncelikle söz konusu fıkrada sınırlandırma sebebi yer almamaktadır. Her ne kadar Anayasa Mahkemesi söz konusu kararında, belirtilen yasa hükmünün Anayasa madde 22'deki sınırlandırma sebeplerine dayandığını belirtse de, söz konusu sınırlandırma sebepleri madde 22/2'de yer almaktadır. Anayasa madde 22/3'de düzenlenen başka bir husustur.

Değinilmesi gereken bir başka konu da, fıkradaki “istisna” ifadesidir. Anayasa 13'te temel hak ve hürriyetlere istisna getirilmesi değil; belirli sebeplerle, öze dokunmadan, ölçülü şekilde sınırlandırılması düzenlenmektedir. Sebep gösterilmeksizin bazı kamu kurum ve kuruluşlarında haberleşme hürriyetine istisna getirilmesi ile öze dokunma yasağını bir arada düşünmek mümkün değildir. Burada belli bir kamu kurumunda haberleşme hürriyeti açısından adeta olağanüstü hal yetkileri tanınmış olacaktır. Şayet “istisna” ifadesi ile kastedilen sınırlandırma ise, bu durumda fıkraya sınırlandırma sebeplerinin eklenmesi gerekmektedir. Anayasa Mahkemesinin kararındaki gibi madde 22/2'deki sınırlandırma sebepleri bu madde için de geçerli olacaksa, bu durumda Anayasa madde 22/3'ün gerekli olup olmadığı tartışması doğacaktır. Anayasa Mahkemesi “istisna” ifadesini sınırlandırma olarak ele almakta ve söz konusu fıkra uyarınca yapılabilecek müdahalenin Anayasa madde 13'e uygunluğunu incelemektedir.

⁵¹⁴ AYM, E.2013/54, K.2013/161, 26.12.2013.

Anayasa madde 22/3'ün Anayasa'da yer almadığı düşünülürken, önerilen Anayasa hükmü uyarınca, söz konusu yasanın çıkarılabilmesi mümkündür. Nitekim AIHS madde 8'de, Anayasa madde 22/3'tekine benzer bir düzenleme yer almamasına rağmen, AIHM tutuklu veya mahkûmların haberleşme hürriyetine yönelik müdahalelerin AIHS madde 8/2'ye uygun olduğunu değerlendirmektedir. Hatta bu değerlendirme esnasında, özgür bir kişiye kıyasla cezaevindeki bir kişiye karşı daha kapsamlı önlemler alınabileceği sonucuna, Anayasa madde 22/3 benzeri bir hüküm olmaksızın ulaşmaktadır.⁵¹⁵ Sonuç olarak söz konusu fıkranın Anayasa metninden çıkarılması önerilmektedir.

B. Yasal Düzenlemeler ile İlgili Öneriler

Tezin ikinci bölümünde, mevcut Anayasa hükümleri dikkate alınarak başta VUK olmak üzere ilgili kanunlardaki düzenlemelerle ilgili bazı tespit ve eleştiriler yapılmıştır. Bu başlık altında ise önerilen Anayasa hükmü ve ikinci bölümdeki tespit ve eleştiriler dikkate alınarak, kanunlarla ilgili önerilerde bulunulacaktır. Anayasa'daki mevcut hükümlerin vergilendirme aracılığıyla özel hayatın gizliliğini sınırlandırmaya imkân vermemesi sebebiyle, önerilen Anayasa hükmü dikkate alındığında, yasal düzenlemelerle ilgili birçok eleştiri giderilmiş olacaktır. Öneri ve değerlendirmelerde bulunulurken de Anayasa madde 13'teki sınırlamanın sınırını oluşturan ölçütlere uygun olmasına gayret edilecektir. Bunlardan ölçülülük ilkesi özellikle dikkate alınacaktır. Zira temel hak ve hürriyetin özüne dokunmayan veya demokratik toplum düzeninin gereklerine uygun olan bir öneri ölçülü olmadığı takdirde Anayasa'ya uygun sayılmayacaktır.

⁵¹⁵ Golder v. United Kingdom, App. No:4451/70, 21.02.1975, par. 45.

1. Yoklamayla İlgili Öneriler

Yoklama ile ilgili hükümlerden, el koyma ve arama yetkileri sağlayanlar, mevcut Anayasa hükümleri dikkate alındığında hakkın özüne müdahale olarak değerlendirilmiştir. Bu başlık altında ise, önerilen Anayasa hükmü dikkate alınarak yoklama ile ilgili eleştirilen maddeler hakkında bazı önerilerde bulunulacaktır.

VUK madde 127/1-c’de düzenlenen “kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybına işaret edebilecek defter, belge ve delillerin” alınması yetkisi, yükümlünün özel hayatına ait evraklar üzerindeki hâkimiyetini sona erdirebilecek, oldukça geniş kapsamlı bir yetkidir. Kişinin işyerindeki özel mektupları, görüntülerinin yer aldığı CD veya bir kamu kurumu için geliştirilen gizli bir silahın üretimine ilişkin belgeler de vergi kaybına işaret edebilecek delil sayılabilir. Oysa VUK madde 127/1 uyarınca yoklamanın maksadı, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir. Ancak el konulacakların bu şekilde belirtilmesi durumunda, yükümlüyle ilgili maddi olayları, mevzuları araştırmak amacıyla işyerine giren yoklama memurunun, vergi kaybına işaret ettiği şüphesi ile özel görüntülerinin yer aldığı CD’yi alabilmesi mümkündür.

El konulacakların kapsamının geniş tutulması, sınırlama amacı ile araç arasında ölçüsüz bir orana sebebiyet verdiğini ve düzenlemenin orantılılık ilkesine aykırı olduğunu düşündürmektedir. Bunun dışında, mükellef ve mükellefiyetle ilgili maddi olay, kayıt ve mevzuları araştırma amacıyla, vergi kaybına işaret edebilecek defter, belge ve delilleri alma yetkisi verilmesi, özel hayatın gizliliğine en az zarar verecek aracın seçilmediği gerekçesiyle elverişlilik ilkesine aykırı olduğu şeklinde de yorumlanabilir. Yükümlü açısından en ağır vergi denetimi müessesesi olan aramada dahi el konulacaklar defter ve vesikalarla sınırlandırılmıştır.

Olaya vergi idaresi açısından bakıldığında ise, tablo biraz değişmektedir. Yıllık gelirini 50.000TL olarak beyan eden avukatın işyerinde yapılan yoklama esnasında,

masanın üzerinde bir müvekkilinden vekâlet ücreti adı altında 1.000.000TL tutarındaki paranın nakden elden alındığına ilişkin imzalı bir evraka rastlanması durumunda, yoklama memurunun bunu alamaması düşünülemez. Zira avukatın beyan ettiği gelirin çok üstünde bir vergi kaybı ihtimali söz konusudur. Bu durumda söz konusu yetkinin zorlayıcı toplumsal ihtiyacın karşılanmasına hizmet ettiği düşünülebilir. Ancak bu yeterli olmayıp söz konusu yetkinin ölçülü olabilmesi için yükümlü lehine birtakım güvenceleri içermesi gerekmektedir. Doktrinde, yoklama memuruna bu yetkinin ancak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde verilmesi, yükümlü için de hâkime itiraz edebilme imkânı tanınması gerektiği belirtmiştir.⁵¹⁶ Söz konusu görüşe katılmak mümkündür.

Söz konusu defter, belge ve deliller vergi kaybı gerekçesi ile alındığında, yoklamanın vergi incelemesine dönüşmesi düşünülebilir.⁵¹⁷ Ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, detaylı bir vergi incelemesini gerektirmektedir. Ancak öncesinde, defter belge veya deliller alındığında, öncelikle vergi mahkemesinin onayına sunulması, yükümlü veya idarenin de bu karara bir kez itiraz edebilmesi imkânı tanınabilir. Önerilen Anayasa hükmü düşünüldüğünde, sadece CMK'daki güvencelerin uygulanması zorunluluğu ortadan kalkmaktadır. Söz konusu yetki, suç delili şüphesiyle değil, vergi kaybı şüphesiyle kullanılmaktadır. Bu yüzden sulh ceza hâkimindense vergi mahkemesinin daha hukuka uygun bir değerlendirme yapabileceği düşünülmektedir. Kaldı ki, AATUHK madde 15 uyarınca ihtiyaten haczin hukuka uygunluğunu denetleyen vergi mahkemesi, defter, belge ve delillere el koyulmasının hukuka uygunluğunu da değerlendirebilir. Vergilendirme ve mülkiyet hakkı arasında bir seçim yapan mahkeme,

⁵¹⁶ Kaneti, agm., s. 98 – 99; Kaneti, age., s. 140-141.

⁵¹⁷ Mösbauer, Heinz – Mösbauer, Theresia, **Steuerliche Außenprüfung**, 2. Auflage, R. Ooldenbourg Verlag, München 2005, s. 394.

itiraza konu defter veya vesikalar bakımından da özel hayatın gizliliği ve vergilendirme yetkisi arasında bir seçim yapabilir.

Teknolojik gelişmeler de sorunun çözümüne katkı sağlayacaktır. E-defter, e-fatura uygulamaları ile yükümlüler bilgisayar ortamında bazı defter ve belgeleri düzenleyebilmekte ve saklayabilmektedirler. Bunların yükümlüye ait bir alanda kaydedilmesi, bunların denetlenmesi için yükümlüye ait bir alana girilmesi gibi tezde tartışılan konularda sağlayacağı kolaylıklar, özel hayatın gizliliği lehinedir. Zira vergi idaresinin işyerine gelip, defterlerin, belgelerin alınmasındansa, bunlara uzaktan erişip denetlemesi, aynı amaca ulaşmada temel hak ve hürriyeti daha az sınırlandıran amacın da seçilmiş olduğunu gösterecektir.

Tezin ikinci bölümünde üzerinde durulan ve doktrin tarafından el koyma olarak nitelenen⁵¹⁸ VUK madde 127/1-e'deki yetkilerin, önerilen Anayasa hükmü düşünüldüğünde hukuka uygun olacağı değerlendirilmektedir. Aracı trafikten alıkoymak yetkisi evraklar gelene kadar uygulanan bir yetkidir. Malın sahibi belli olmadığında malı bekletmek ve muhafaza altına almak yetkisi de malın sahibi tespit edilene kadar uygulanmaktadır. Söz konusu yetkiler kullanıldıktan sonra, belli bir süre içinde hâkimin onayına sunulması özel hayatın gizliliği lehine değildir. Her iki durumda da alıkoyma veya bekletme yerine para cezası kesilmesi belki düşünülebilir. Ancak, plaka dışında cezanın kime kesileceği ile ilgili bir bilgi bulunmamaktadır. Ürünlerin kim tarafından kime taşındığı konusunda bilgi sahibi olmayan vergi idaresinin söz konusu yetkileri uygulamak dışında bir çaresi bulunmamaktadır. Hâkimin onayına sunulana kadar olan sürede, malın sahibinin gelmesi veya evrakların getirilmesi kuvvetle muhtemeldir. Bu durumda da mal ve nakliye araçları derhal bırakılacaktır.

⁵¹⁸ Kaneti, agm., s. 99; Kaneti, age., s. 140-141; Güneş, Gülsen, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 2. B., On İki Levha Yayınları, İstanbul 2008, s. 54; Saban, **Vergi Hukuku**, s. 449.

Yukarıda belirtilenler kapsamında, yoklama ile ilgili öneriler şunlardır:

- VUK madde 127/1'den sonra gelmek üzere aşağıdaki hususları içeren bir fıkra eklenmesi önerilmektedir.

Kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin alınması durumunda, 24 saat içinde yetkili vergi mahkemesi hâkiminin onayına sunulması, aksi halde alınan evrakların yükümlüye iadesi düşünülebilir. Hâkimin 48 saat içinde vereceği karara taraflar bir hafta gibi kısa sürede itiraz edebilmelidir. Bölge İdare Mahkemesinin yine bir hafta gibi kısa sürede vereceği kesin karar üzerine itiraza konu belge yükümlüye iade edilmeli veya vergi incelemesi yapılmak üzere inceleme yetkisine sahip memura verilmelidir. Karar vergi idaresi lehine kesinleşene kadar, alınan evraka dayanarak idare yükümlü hakkında bir işlem tesis edememeli, ancak bu süre de tarh zamanaşımına eklenmelidir.

2. İncelemeyle İlgili Öneriler

Tezin ikinci bölümünde inceleme başlığı altında el koyma olarak nitelenen hükümlerle ilgili eleştiriler, önerilen Anayasa hükmü düşünüldüğünde, büyük ölçüde ortadan kalkmış olacaktır. Burada ise, önerilen Anayasa hükmünün çözüm getiremediği maddelerle ilgili önerilerde bulunulacaktır.

Tutanak, VUK madde 141/1 uyarınca vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumlarının, varsa ilgililerin itiraz ve mülahazalarının yer aldığı belgedir. Aynı fıkradaki “lüzum görülen hallerde” ifadesi sebebiyle, inceleme neticesinde tutanak düzenlenmesi

zorunlu olmayıp, bu konuda takdir yetkisi söz konusudur.⁵¹⁹ İdari işlem teorisi açısından asıl icrai işlem tarh ve ceza sayıldığından, inceleme tutanağı kesin ve yürütülebilir işlem sayılmamaktadır.⁵²⁰ Bu konuda Danıştay da benzer görüştedir.⁵²¹

Tutanağın düzenlenip düzenlenmemesi konusunda takdir yetkisi verilmesine rağmen, VUK madde 141/2 hükmü uyarınca tutanağın ilgililer tarafından imzalanmamasına kanun koyucu tarafından önem atfedilmiştir. Anılan hükme göre ilgilerin tutanakları imzalamaktan çekinmeleri durumunda, konu ile ilgili defter veya vesikaların alınacağı, vergi ve cezalar kesinleşene veya ilgililer tarafından imzalanana kadar geri verilmeyeceği belirtilmiştir. Ancak bu defterlerin suç delili olmaması şarttır.

⁵¹⁹ Candan, Turgut, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, 2. Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s. 167; Nas, Adil, “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, **AÜHFD**, 2012, C.61, S.4, s. 1325.

⁵²⁰ Başaran Yavaşlar, “Türk Hukuku’nda Vergi İncelemesi”, s. 396; Doğrusöz, Bumin; “Vergi İnceleme Raporlarının Dava Edilebilirliği”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 210, 2010, s. 20; Kaplan, Recep, “Mükellefçe Gösterilen Kişi Beyanlarının Vergi İnceleme Tutanaklarındaki Yeri”, **GÜHFD**, C. 17, S. 4, 2013, s. 160.

⁵²¹ Dan. 4. D., E.1994/3073, K.1995/21, 16.1.1995: “*Fiili bir durumun tespiti yolundaki ... tutanak, idarenin bir irade açıklaması niteliğinde olmadığından, idari davaya konu olabilecek bir idari işlem niteliğinde kabul edilemez. Bu tutanağın usule aykırı olarak düzenlendiği ya da gerçeği ifade etmediği yolundaki iddialar, ancak bu tutanak üzerine kesilen ceza hakkında açılacak davada incelenir ve bu davanın sonucunu etkileyebilir.*”

Aynı Yönde bir başka karar: Dan. 4. D., E.1995/2467, K.1996/2078, 21.05.1996; Aktaran: Kaplan, agm., s. 160.

VUK md. 141/2 dikkate alınmak suretiyle doktrinde, tutanağın imzalanması durumunda bağlayıcı olduğu belirtilmektedir.⁵²² Bu yönde Danıştay kararları bulunmakla birlikte,⁵²³ tutanakla tespit edilen hususların aksinin geçerli delillerle ispatlanabileceğine yönelik kararlar da söz konusudur.⁵²⁴ Ayrıca, tarhiyat sadece tutanağa göre yapılması zorunlu olmayıp, başka delillere göre da yapılabilir.⁵²⁵ Hatta imzasız tutanağa göre bulunan matrah farkları üzerinden gerekli tarhiyatlar yapılması da mümkündür.⁵²⁶

⁵²² Başaran Yavaşlar, “Türk Hukuku’nda Vergi İncelemesi”, s. 419 (Yazar, dipnot 69’da değindiği kararda Danıştayın sonradan bunlara itirazı kabul ettiğini, kesin delil saymadığını belirtmiştir. Dan. VDDK, E.1999/335, K.2000/98, 25.02.2000); Candan, age., s. 167.

⁵²³ Dan. 13. D., E.1977/591, K.1978/775, 28.03.1978; Aktaran: Kaplan, agm., s. 165. Dan. 3. D., E.1986/2264, K.1987/2468, 04.11.1987; Dan. 3. D., E.1987/1924, K.1988/1647, 08.06.1988; Dan. 3. D., E.1987/2990, K.1988/1280, 25.04.1988; Dan. 3. D., E.1993/1541, K.1994/145, 26.01.1994; Aktaran: Candan, age. s. 167.

⁵²⁴ Dan. 3. D., E.2000/2786, K.2000/3290, 28.5.2003; Dan. 4. D., E.1975/932, K.1975/2911, 12.11.1975; Aktaran: Kaplan, agm., s. 165. Danıştay sonradan bu konudaki itirazları kabul etmiş ve tutanağı kesin delil saymamıştır. Dan. VDDK, E.1999/335, K.2000/98, 25.02.2000; Aktaran: Başaran Yavaşlar, “Türk Hukuku’nda Vergi İncelemesi”, s. 419, 420, dp. 69.

⁵²⁵ Demirci, Azmi, Vergi İnceleme Tutanakları-I, Yaklaşım Dergisi, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=218>, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

⁵²⁶ Alptürk, Ercan, ”Vergi İnceleme Tutanakları ve Özellikleri”, **EYaklaşım**, Ocak 2005, Sayı 18, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler>, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

Bu madde ile kanun koyucunun, tarhiyata dayanak olan defter ve vesikaların yükümlüye bırakılmamasının amaçladığı düşünülebilir. Zira bu durumda yükümlü defter ve vesikalar üzerinde yapacağı tahrifatlar ile vergi kaybını olmamış gibi gösterip, tutanak ve vergi inceleme raporundaki tespitleri çürütebilir. Bunun dışında, söz konusu maddenin hangi amaca hizmet ettiğini çözmek zordur. Defter ve vesikalara göre yapılan tespit hukuka aykırı ise ve mükellef buna karşı itirazlarını ileri sürmüştü, bu durumda imzalamaması için hiçbir sebep bulunmamaktadır. Zira tarh işlemine karşı dava açıldığında, defter ve vesikalarla tutanaktaki tespitlerin hatalı olduğunu ortaya koyabilir.

Yükümlü, inceleme sırasında beyannameye nazaran daha fazla gelir elde ettiğini veya fatura bedelinin gerçekte farklı olduğunu belirtip tutanağı imzalamadığında ve bu yönde başka bir delil bulunmadığında, bu hüküm ile yükümlü zorlanmış olacaktır. Zira tutanak imzalanmadığında bu yönde tarhiyat yapılması mümkün değildir.⁵²⁷ Doğruluğu delillerle teyit edilemeyen bir ifadeye dayanarak yapılacak tarhiyatın Anayasa madde 73 ve VUK madde 3'e uygunluğu ise tartışmalı olacaktır. Üstelik bu inceleme ve tarhiyattan yükümlü ile iş yapan diğer kişiler de olumsuz etkileneceklerdir. Sonuç olarak bir vergi yükümlüsünün inceleme sırasında kendi aleyhine beyanda bulunması hayatın olağan akışına da aykırıdır. Bu sebeplerle tutanağın imzalanmaması durumunda defter ve vesikaların alınmasına ilişkin hüküm zorlayıcı toplumsal ihtiyacı karşılamamaktadır ve demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırıdır.

Bunun dışında, kanuna aykırı görülen olaylar ve hesap durumları içeren tutanağın mükellef tarafından imzaya zorlanması, Anayasa madde 38/5 uyarınca hiç kimsenin kendisi ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan beyanda bulunmaya veya delil göstermeye zorlanamayacağı kuralı kapsamında da değerlendirilmelidir. Tutanağın

⁵²⁷ Yazar bu yönde görüş bildirmekle beraber, aksi yönde Dan. 3. D., E.1988/2277, K.1989/1068 sayılı ve 11.04.1989 tarihli karara da işaret etmektedir. Candan, age., s. 169.

imzalanmaması durumunda defter ve vesikalara el koyma bir tehdit olarak kanunda yer almaktadır. Doktrinde zorlama konusundaki verilen örnekler her türlü yaptırım, para ve hapis cezası olmakla birlikte, tanımı itibarı ile kapsamı daha geniş olup “cebiri altında ve arzusu hilafına, yetkili makamlara vermesini sağlamak için iradesini etkileme” şeklindedir.⁵²⁸ AHİM de suçlanan kişinin iradesinin aksine baskı veya baskı yöntemleri kanıt elde edilmesini kişinin kendi kendini suçlamama hakkına aykırı bulmaktadır.⁵²⁹ Söz konusu düzenlemeye tekrar dönüldüğünde, yükümlü defter ve vesikalara el koyma tehdidi altında imzaya zorlanarak kanıt elde edilmeye çalışılmaktadır. Bunun Anayasa madde 38/5 uyarınca zorlama olarak kabulü gerekmektedir. Dolayısıyla düzenleme Anayasa madde 38/5’e de aykırıdır.

Yükümlülerin tutanağı imzalamamasının sebebinin, itiraz ve mülhazaların inceleme elemanı tarafından tutanağa geçirilmemesi olarak belirtilmekte ve bu düzenleme ticari hayatı etkileyen bir yaptırım olması sebebiyle eleştirilmektedir. Çözüm olarak da olay ve ifade tutanaklarının ayrı tutulup, bunların imzalanmamasının defterlerin geri verilmemesi nedeni olmaktan çıkarılması önerilmektedir.⁵³⁰ Bu görüşe katılmak mümkün gözükmemektedir. Düzenlenip düzenlenmeyeceği inceleme elemanının takdirine bırakılmış tutanağı imzaya zorlamak çelişkilidir. AO’da düzenlenen vergi inceleme tutanağının yükümlü tarafından imzalanmaması durumunda defter ve vesikalara el koyma yetkisi veren bir düzenleme yer almamaktadır. Sadece vergi incelemesi

⁵²⁸ Yaltı, “Vergi Hukukunda Susma Hakkı – VUK 359(a)(2)’nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu”, s. 4’ten aynen aktarılmıştır.

⁵²⁹ J.B. v. Switzerland, App. No: 31827/96, 03.05.2001, par. 64.

⁵³⁰ Baykara, Bekir, “Vergi İncelemesi Sırasında Mükellefin Hakları”, **Vergi Dünyası**, Ekim 2007, S. 314, s. 15.

tamamlandıktan sonra AO madde 202 uyarınca inceleme raporu düzenlenip yükümlüye tebliğ edilmektedir.

VUK madde 141/2'nin Kanun'dan çıkarılması önerilmektedir. Yükümlünün defter ve vesikalar üzerinde tahrifat yapabileceği ihtimaline karşı, inceleme elemanının defter ve vesikalardan örnek almasını sağlamak daha yerinde olacaktır. Bu sayede defter ve vesikalar yükümlü nezdinde bırakılsa bile üzerlerinde oynama yapılmasının önemi bulunmayacaktır. Bunun dışında e-defter, e-fatura uygulamalarının yaygınlaştırılması ile sorun daha kalıcı bir çözüme de kavuşmuş olacaktır. Defterlerin suç delili olması durumunda, devletin suçla mücadele amacını gerçekleştirebilmek için bunların alınması ve yükümlüye verilmemesi demokratik toplum düzeninin gereklerine uygundur. Ancak bunun, yükümlülere tutanağı imzalamaya zorlayan fıkra yerine, ayrı bir maddede düzenlenmesi ve hâkimin onayına sunulması, yükümlüye itiraz imkânı sağlanması gibi CMK'daki güvencelerin uygulanması gerekmektedir. Zira artık bir suç şüphesi söz konusudur. Bununla birlikte, fıkroda sadece defterlerin suç delili olması hususu belirtilmiş olup, buna vesikaların da eklenmesi gerekmektedir. Aksi halde faturanın suç delili olması durumunda, defter ve vesikaların alınamaması gibi bir durum ortaya çıkacaktır.

Yukarıda belirtilenler kapsamında, inceleme ile ilgili öneriler şu şekildedir:

- VUK madde 141/2 fıkrasının Kanun'dan çıkarılması önerilmektedir.
- VUK madde 140/2'den sonra gelmek üzere aşağıdaki hususları içeren bir fıkra eklenmesi önerilmektedir.

İnceleme elemanına inceleme konusu defter ve vesikalardan suret çıkarabilme yetkisi verilmelidir. Defter ve vesikalar suç delili teşkil ediyorsa, vergi inceleme elamanı bunları tutanak düzenlemek suretiyle alabilmelidir. Sonrasında vakit kaybetmeksizin mütalaa ile birlikte durumu Cumhuriyet Başsavcılığına bildirmelidir. El koyma kararının sulh ceza hâkiminin onayına sunulması, bu karara itiraz edilebilmesi gibi güvenceler CMK'na göre yapılmalıdır.

3. Aramayla İlgili Öneriler

İkinci bölümde arama başlığı altında el koyma yetkisi veren düzenlemelerle ilgili eleştiriler, önerilen Anayasa hükümleri dikkate alındığında büyük ölçüde giderilmiş olacaktır. Bu başlık altında ise Anayasa madde 13'teki ilkelere uygun olmak kaydıyla bazı önerilerde bulunulacaktır.

VUK madde 143/3'te kablarda içinde daireye nakledilmesi hükmü dışında, el koyma yetkisi veren bir düzenleme yer almamaktadır. Sulh ceza hâkimi kararıyla yapılan arama esnasında, müfredatlı bir tutanak düzenlenmesine zaman yeterli olmazsa, mühürlenip yükümlü nezdinde bırakılmakta veya tutanağın düzenlenmesi için daireye nakledilmektedir. VUK madde 144/2 uyarınca vergi ile ilgisi olmayan şahsi evraklar iade edilmektedir. İade edilmeyenler içinse düzenlenmeyen el koyma yetkisi devam edecektir. Görüldüğü üzere, Kanun'da açıkça el koyma yetkisi verilmediği için, tezin ikinci bölümünde VUK madde 143/3'teki kablarda içinde daireye nakledilmesine ilişkin hüküm el koyma olarak nitelenmiştir. Bu sebeple Kanun'da el koyma yetkisinin açıkça düzenlenmesi önerilmektedir. Müfredatlı tutanağın düzenlenmesi üzerine, yetkili mercinin verdiği el koyma kararı, CMK'daki düzenlemeler kapsamında hâkim onayına sunulmalı, taraflar itiraz edebilmelidir. Vergi suçu ile bağlantısı olmayan özel hayat kapsamındaki evraklar da, el koymaya karar veren vergi idaresi kararı ile değil, CMK madde 122/3 hükmündeki gibi hâkim kararı ile iade edilmelidir.

Bu hükümde, el konulacaklar defter ve vesikalarla sınırlanmamalı, vergi suçu işlendiğini ortaya çıkarabilecek delillere de el konulabilmelidir. Vergi kaçakçılığı suçunun sadece defter ve vesikalarla ispat edilebilmesi mümkün değildir. Bulunan bir harici belleğin içinde ülkedeki mükelleflerin bir kısmının vergi kaçakçılığı suçunu işlediği yönünde delil bulunabilir. Bu sebeple vergi idaresi arama esnasında defter ve vesika dışında delillere de el koyabilmelidir.

Önerilen el koyma yetkisi sağlayan hükümde, VUK madde 147'nin atfının, CMK madde 127'deki güvencelerin vergi yükümlüsü açısından uygulanması için yeterli olmayacağı düşünülmektedir. Bu konuda arama kararı ile ilgili olarak VUK madde 142 örneğindeki gibi yine VUK'a hüküm eklenmek suretiyle düzenleme yapılması tartışmaya mahal vermemek adına daha yerinde olacaktır.

Bu şekilde bir düzenleme yapıldığında yükümlü, neye ne zaman el konulacağını öğrenecek, bu karar hâkim onayına sunulacak, hâkimin kararına taraflar itiraz edebilecektir. El koyma kararı onaylandığı takdirde vergi idaresi vergi incelemesine başlayacaktır. Vergi kaçakçılığı suçunun olduğu tespit edildiğinde ise VUK madde 367 uyarınca durum Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilecektir.

VUK madde 143/6'da alınan defter ve vesikaların iyi saklanması gerektiği belirtilmiştir. Vergi idaresindeki çalışanlara uyarı niteliğindeki bu hükme, Kanun'dan ziyade ayrıntılı biçimde düzenleyici işlemde yer verilmesi önerilmektedir. VUK madde 143/7'de ise iyi saklanmamadan kaynaklı doğacak zararı idarenin tazmin etmesinin zorunlu olduğu düzenlenmiştir. Bu hüküm kuşkusuz yükümlü lehine önemli bir güvence olmakla birlikte, Anayasa madde 125/7 karşısında gereksiz bir tekrardan ibarettir. Bu sebeplerle madde 143/6 ve 7'nin Kanun'dan çıkarılması önerilmektedir.

VUK madde 145/1 ve 2'de arama neticesinde alınan defter ve vesikalar üzerindeki incelemelerin en çok üç ay içinde bitirilip sahiplerine tutanakla geri verileceği, üç ayın yeterli olmaması durumunda, sulh yargıcının vereceği karar üzerine bu sürenin

uzatılabileceği düzenlenmiştir. Üç aylık sürenin yeterli olmaması durumunda ne kadar uzayacağı konusunda hiçbir sınırlandırma bulunmamaktadır. Mükellefin defter ve vesikalarına yıllarca el koyulması Kanun'a göre mümkündür. Bu, kuşkusuz vergi kaçakçılığı ile mücadele amacını aşan bir sınırlandırma olacaktır. Burada ek sürenin sınırsız şekilde artırılması yerine, VUK 140/6'ya benzer biçimde yine belirli bir süre daha uzatılması düşünülebilir. Bu durumda vergi yükümlüsü de en fazla ne kadar süre defter ve vesikalara el konulacağını önceden bilecektir. Bu sayede sınırlandırma ölçülü ve öngörülebilir olacaktır.

VUK madde 145/3 ve devamındaki düzenlemenin, vergi incelemesindeki benzerinden farkı, burada tutanağın düzenlenmesinin zorunlu olmasıdır. Onun dışında, geri kalan hükümler aynıdır. “İncelemeyle İlgili Öneriler” başlığı altındaki eleştiriler burada da geçerlidir. Söz konusu maddenin 3. fıkrasının ikinci cümlesinin Kanun'dan çıkarılması önerilmektedir. Bunun dışında, madde 145/5'te, “defter ve vesikaların suç delili teşkil etmemesi şarttır” hükmü, arama müessesesinin amacı ile çelişmektedir. Zira arama, vergi kaçakçılığına delalet eden emare bulunması durumunda söz konusudur. Suç delili teşkil edebilecek defter ve vesikalara el koyulmasında devletin meşru menfaatinden söz etmek mümkündür. Bu sebeple VUK madde 145/5'in de Kanun'dan çıkarılması önerilmektedir.

Yukarıda belirtilenler kapsamında aramayla ilgili öneriler şu şekildedir:

- VUK madde 143'e aşağıdaki hususları içeren bir fıkra eklenmesi önerilmektedir.

Arama neticesinde bulunan ve incelemesine lüzum görülen defter, vesika ve delillere yetkili merciin kararıyla el koyma yetkisi veren bir düzenleme gerekmektedir. Söz konusu yetkili mercii, inceleme elemanından hiyerarşik olarak üst konumda olmalıdır. Söz konusu karar, CMK'daki gibi 24 saat içinde sulh ceza hâkiminin onayına sunulmalı, aksi halde el koyma kendiliğinden kalkmalıdır. Hâkim kararını 48 saat içinde vermeli ve taraflar bu karara itiraz edebilmelidir.

- VUK madde 143/6 ve 7. fıkraların Kanun'dan çıkarılması önerilmektedir.
- VUK madde 144/2'deki yetki hâkim tarafından kullanılacağından, Kanun'dan çıkarılması önerilmektedir.
- VUK madde 145/3'teki ikinci cümlenin Kanun'dan çıkarılması önerilmektedir.
- VUK madde 145/5'in Kanun'dan çıkarılması önerilmektedir.
- VUK madde 145/1'e, suç delili teşkil eden defter, vesika ve delillerin yükümlüye iade edilmeyeceği, vergi suçu raporu ile birlikte Cumhuriyet Başsavcılığına gönderileceği yönünde hüküm eklenmelidir.
- VUK madde 145/2, sürenin 3 ay daha uzatılabileceği yönünde kaleme alınmalıdır.

4. Bilgi Toplamayla İlgili Öneriler

İkinci bölümde bilgi toplama başlığı altında, VUK'ta yetkinin sınırlandırılmaması ve yükümlü lehine güvencelere yer verilmemesi eleştirilmiştir. Önerilen Anayasa hükmü düşünüldüğünde, eleştirilerin bir kısmı giderilmiş olacaktır. Anayasa'ya aykırı olduğu düşünülen diğer konularla ilgili olarak bazı önerilerde bulunulacaktır.

Bilgi toplama ile ilgili hükümlerde, VUK madde 151 dışında, bilgi ve bilginin toplanacağı kişiler konusunda bir sınır yer almamaktadır. VUK madde 86, 148 ve 149 uyarınca vergi idaresi ünlü bir firmanın herkesten sakladığı ve henüz piyasaya sürmediği

ürününün üretiminde hangi maddelerin kullanıldığını, bunları nereden aldığını, fiyatını firmanın kendisinden veya üçüncü kişilerden sorabilir. Bir vergi yükümlüsüne kiralık kasasında ne sakladığını sorabilir. Savunma sanayi sektöründe çalışan bir şirkete, yurtdışından ithal ettiği ham maddenin ne olduğunu, nereden ve ne kadar aldığını, fiyatını, bununla hangi ürünlerin üretildiğini, devletin bu üründen ne kadar satın aldığını sorabilir. Bir masaj salonu sahibine, müşterilerinin adını, haftada kaç kez geldiklerini sorabilir. Bu örnekler çoğaltılabilir ve bunların sorulmasını sınırlandıran bir hüküm bulunmamaktadır. Bu bilgilerin verilmemesi durumunda ise para cezası uygulanacaktır. Söz konusu yetkiye karşın, yükümlüye bir güvence tanınmamaktadır.

AO'da vergi idaresinin, yükümlü ve üçüncü kişilerden bilgi toplama yetkisiyle ilgili olarak sınırlar ve güvenceler söz konusudur. Bunlardan biri, bilgi talebinin kademeli olarak yapılabilmesidir.⁵³¹ AO madde 93/1 uyarınca vergi idaresi üçüncü kişilerden bilgi talep edebilmesinin şartı, katılımcı⁵³² vasıtasıyla olayın aydınlatılmasını mümkün olmamasıdır. Araştırma amacını tehlikeye düşürmedikçe, vergi idaresi üçüncü kişiden bilgi talep etmeden önce katılımcıyı bilgilendirecektir.⁵³³

Bunun dışında istenecek bilgi konusunda da gerek Kanun'da gerekse uygulamada sınırlar söz konusudur. AO madde 93'ün ilk cümlesinde katılımcı ve diğer kişilerin vergilendirme bakımından önem taşıyan durumların tespiti için gerekli bilgileri vermek

⁵³¹ Başaran Yavaşlar, Funda, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Ağustos 2013, s. 144.

⁵³² Abgabenordnung madde 78: “*Katılımcı; dilekçe veren ve karşı taraf, maliye makamlarının hakkında idari işlem tesis ettiği veya edeceği kişiler, maliye makamlarının kendisi ile idari sözleşme akdettiği veya akdetmek istediği kişilerdir.*”

https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/AO.pdf, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

⁵³³ Başaran Yavaşlar, age., s. 145.

zorunda oldukları düzenlenmiştir. Bu noktada aşırı yükümlendirme yasağı, uygulama için önemli bir sınır oluşturmaktadır. Söz konusu ilke uyarınca talepler olayın açıklığa kavuşturulabilmesi için uygun, gerekli ve ölçülü olmalıdır.⁵³⁴ Ayrıca, Alman vergi hukukunda bilgi talebi idari işlem sayıldığı için ilgilinin söz konusu bilgi talebine itiraz etmesi ve iptal davası açması mümkündür.⁵³⁵

Bir başka önemli güvence, Kanun'da kaçınma imkânı tanınmasıdır. AO madde 393 uyarınca kişilerin haklarındaki cezai usul veya vergi kabahati ile ilgili olarak kendilerini suçlayıcı bilgi vermeleri hususunda zorlanmaları yasaklanmıştır. AO 103'te ise katılımcı olmayan veya bir katılımcı için bilgi vermekle yükümlü olmayan kişilerin cevaplamaları durumunda, kendileri veya yakınları için cezai usul veya kabahatler kanununa göre ceza kesilmesini gerektirecek soruları cevaplamaktan kaçınmaları düzenlenmiştir. AO madde 101 uyarınca katılımcı yakınlarının da bilgi vermekten kaçınma hakları vardır. AO madde 102'de, belli bazı meslek mensuplarının bilgi vermekten kaçınmaları hususu düzenlenmiştir. Söz konusu düzenleme VUK'taki benzerine kıyasla oldukça kapsamlıdır. Bunun dışında, AO madde 106 uyarınca, bilgi ya da ibraz, üst federe veya federal merci tarafından federal veya federe devletlerin menfaatini olumsuz etkileyecekse bu durumda talep edilmeyecektir.

Bilgi toplamanın kademeli olarak yapılabilmesi, söz konusu yetkiye ilişkin önemli bir sınır olup, VUK bakımından da önerilmektedir.⁵³⁶ Vergi idaresinin kural olarak önce yükümlünün, daha sonra üçüncü kişilerin bilgisine başvurması düşünülebilir. Bu sayede mükellef öncelikle bilgilendirilmiş, sürece katılmış ve gerektiğinde müdahale edebilme

⁵³⁴ Tipke, Klaus – Lang Joachim, **Steuerrecht**, 18. Auflage, Dr. Otto Schmitt Verlag, Köln, 2005, s. 872.

⁵³⁵ Başaran Yavaşlar, age., s. 146.

⁵³⁶ Öner, age., s. 298, 299.

imkânına kavuşmuş olur. Yükümlünün söz konusu işleme karşı dava açabilmesi için 2577 sayılı Kanun'daki hükümler yeterlidir. Yargı organının, kişinin özel hayatını sınırlandıran bilgi talebini kesin ve yürütülebilir işlem sayması yeterli olacaktır. Ancak, açılacak iptal davasında yürütmenin durdurulması talebinin karara bağlanması uzun sürebilir. Bu sebeple bilgi talebine karşı iptal davası açıldığında, tarh işlemindeki gibi dava sonuna kadar söz konusu işlemin yürütmesinin durması düşünülebilir. Zira mali bilgiler yükümlünün özel hayatı kapsamındadır. Vergi idaresi açısından ise bilgi talebinin uzun süre sürüncemede kalmaması için, İYUK'taki sürelerin kısa olduğu özel yargılama usullerine benzer bir düzenleme mümkün olabilir. Bu sayede vergilendirme ile özel hayatın gizliliği dengelenmiş olacaktır.

Bilgi toplamının kademeli şekilde yürütülmesi önerisi, yükümlünün hak arama hürriyetini de yakından ilgilendirmektedir. Aksi halde, daha önceki paragraflarda verilen örneklerdeki gibi, ailesinden gizlediği özel harcamaları, henüz piyasaya sürmediği bir ürünün formülü gibi özel hayat kapsamındaki bilgiler, üçüncü kişilerden temin edilmiş olacaktır. Süreç yükümlünün bilgisi dışında işlediği için, istenen bilgilerin özel hayata ait olması sebebiyle itiraz imkânına da sahip olmayacaktır.

Ana kural bu olmakla birlikte, istisnası da mümkün olmalıdır. Her durumda önce yükümlüye başvuru zorunlu tutulduğunda, vergi kayıp ve kaçığının azaltılması ve vergi suçu ile mücadele imkânsız hale de gelebilir. Alman vergi hukukuna göre, yükümlünün bilgilendirilmesi durumunda vergi denetimi tehlikeye girecekse, yükümlü, hakkında bilgi toplandığı konusunda önceden bilgilendirilmeyebilir.⁵³⁷ Ancak bu yükümlünün sonradan bilgilendirilmesine engel değildir.

⁵³⁷ Anwendungserlass zur Abgabenordnung 93/1.2.6; http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Weitere_Steuerthemen/Abgabenordnung

Bunun dışında, AO'daki düzenlemelere paralel biçimde, kişinin kendini veya yakınlarını suçlayıcı bilgi talep edilmesi durumunda kaçınma imkânına sahip olması gerekmektedir. Zira Anayasa madde 38/5 yürürlükte oldukça, aksini düşünmek mümkün değildir. Ayrıca VUK madde 151 hükmünün günün ihtiyaçlarına uyarlanması da gerekmektedir. Söz konusu hükmün kabul edildiği haliyle halen yürürlükte olması, vergi yükümlüsünün özel hayatın gizliliğinin öznesi olarak görülmediğini kanıtlamaktadır.

Bilgi toplama müessesesi bu şekilde düzenlendiğinde, devamlı bilgi verme ile ilgili VUK madde 149'daki düzenleme bilgi toplama ile uyumsuz olacaktır. Her seferinde önce yükümlüden bilgi istenmesi, yükümlünün buna dava açması, mümkün gözükmemektedir. Vergi idaresinin yüzlerce kurum, gerçek veya tüzel kişiyi bu konuda yükümlendirdiği düşünüldüğünde, bu şekilde bir düzenlemeyi idarenin yetki alanına bırakmak, Anayasa madde 13'e aykırı olabilir. Bu sebeple söz konusu maddenin VUK'tan çıkarılması önerilmektedir. Devamlı bilgi verme yükümlülüğü VUK madde 150'de olduğu gibi kanunla ve sınırları belli bir şekilde yapılması gerekmektedir.

VUK madde 152'deki istihbarat arşivi ile ilgili düzenlemeye de değinmek gerekmektedir. Vergi idaresi yükümlülerden ve üçüncü kişilerden bilgi toplaması ve bunları kullanmak üzere saklamasında zorlayıcı toplumsal ihtiyacın karşılanmasından söz etmek mümkündür. Bununla birlikte, vergi yükümlüsü hakkındaki bu bilgiler özel hayat kapsamındadır. Üçüncü kişiden alınan bilgi, hatalı olabilir veya güncel olmayabilir. Bu bilgilere dayanarak yükümlü hakkında vergi incelemesi yapılmasının bile başlı başına maddi sonuçları bulunmaktadır.

AİHM'e göre, kişilere ait bilgilerin idare tarafından sistematik olarak toplanması ve saklanması özel hayat kapsamına girmektedir. Bu bilgilerin saklanmasına itiraz

/AO-Anwendungserlass/2014-01-31-Neubekanntmachung-AEAO.pdf?__blob=publicati onFile&v=2, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

edebilme ya da aksini kanıtlayabilme mümkün değilse, bu durumda hukuka aykırıdır.⁵³⁸ Kişilere ait bilgilerin veri tabanında belirsiz süre saklanması ile ilgili bir başvuruda ise bazı güvenceler üzerinde durmuştur. Bunlar; verilerin saklanma amaçlarına uygun ve aşırı olmaması, verilerin saklanma amacının gerektirdiğinden daha uzun süre tutulmaması, kişinin tespitini sağlayan bir biçimde muhafaza edilmesi, verilerin hatalı ya da kötüye kullanılmaya karşı etkili bir şekilde korunmalarını sağlayacak yeterli güvencelerin varlığıdır.⁵³⁹

Doktrinde bu bilgilerin korunması konusunda bir düzenleme yapılmaması ve uygulamaya dair bir hususun bilinmemesi eleştirilmektedir.⁵⁴⁰ Bu görüşlere paralel olarak, öncelikle söz konusu yetkinin biraz daha somutlaştırılması, önerilmektedir. Bu Anayasa madde 13 uyarınca yasallık ilkesinin de bir gereğidir. Tüm hususların yasa ile düzenlenmesi mümkün olmamakla birlikte, en azından bilgilerin hangi hüküm uyarınca korunacağı, erişim yetkisi olanların hangi görevliler olacağı, bu bilgilerin ne kadar süre ile saklanacağı belirlenebilir. Süre konusunda tarh zamanaşımı süresi ile paralel bir düzenleme getirilebilir. Zira bu bilgiler en nihayetinde tarh ve ceza işlemleri için tutulmaktadır.

Bunun dışında yükümlü hakkında tutulan bilgileri öğrenebilme, hatalı veya hukuka aykırı bilgilerin silinmesini veya düzeltilmesini isteme gibi yükümlü lehine güvenceler de önemlidir. VUK'ta yer almasa da diğer kanunlarda bunları sağlayabilecek hükümler bulunmaktadır. Yükümlünün kendisi hakkında tutulan bilgileri öğrenebilmesi

⁵³⁸ Rotaru v. Romanya, App. No: 28341/95, 04.05.2000, par. 43.

⁵³⁹ S. and Marper v. United Kingdom, App. No: 30562/04 - 30566/04, 04.12.2008, par. 103.

⁵⁴⁰ Solak Akman, age., s. 46; Saban, "Vergi İdaresinin Bilgi Toplama Sınırı: Norm ve Normatif Yabancılaşma", s. 137.

için, Bilgi Edinme Hakkı Kanunu bu kapsamda yeterlidir. Söz konusu bilgilerin hukuka aykırı olması veya hatalı olması durumunda da düzeltilmesi ve silinmesi İYUK madde 10 uyarınca talep edilebilir.⁵⁴¹ Bu konuda ihtiyaç duyulan, vergi idaresi ve yargı organının kişiler hakkındaki mali bilgilerin bir temel hak ve hürriyet olan özel hayatın gizliliği kapsamında olduğunun bilincinde olmasıdır.

Son olarak, VUK madde 150'de düzenlenen devamlı bilgi verme yükümlülüğü kapsamındaki bilgilerin yanı sıra, uluslararası bilgi değişimi yoluyla edinilen bilgilerin de istihbarat arşivinde saklanması önerilmektedir. Böylelikle, istihbarat arşivi kapsamında bilgilerin korunması, sınırlı erişim, yükümlüler lehine güvenceler bu bilgiler açısından da geçerli olacaktır.

Yukarıda belirtilenler kapsamında bilgi toplamayla ilgili öneriler şu şekildedir:

- VUK madde 148/1'in aşağıdaki hususları içerecek şekilde tekrar kaleme alınması önerilmektedir.

Mükelleflerin istenen bilgiyi vermekle zorunlu oldukları belirtilebilir. Mükellef kendisinden istenen bilgiyi vermediğinde, yanlış veya yanıltıcı bilgi verdiğinde, kamu idare ve müesseseleri, mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden bilgi talep edilebileceği düzenlenebilir. Bilginin mükelleften istenmesi amaca ulaşmayı engelleyecekse, bu durumda doğrudan kamu idare ve müesseseleri, mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden bilgi istenebileceği de ayrıca kararlaştırılmalıdır. Cevap alındıktan sonra mükellef durumdan haberdar edilmelidir.

- Bu öneri, VUK madde 86/2 için de uygulanabilir.

⁵⁴¹ Saban, “İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa ile Bir Vergi Kavramını Okumak; Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri” s. 7.

- Bilgi talep edilmesi durumunda dava açılabilmesi için aşağıdaki hususları içerecek şekilde bazı düzenlemelerin yapılması önerilmektedir.

Mükellef, bilgi talep edilmesi durumunda vergi mahkemesinde iptal davası açılabilmelidir. Karara karşı taraflar Bölge İdare Mahkemesine itiraz edebilme hakkına sahip olmalı ve itiraz üzerine verilen karar kesin sayılmalıdır. Bilginin verilmesi ile özel hayata müdahale edilmiş olacağından, tarh işlemindeki gibi dava sonuna kadar söz konusu işlemin yürütmesinin durması düşünülebilir. Kısa yargılama süreleri, vergi idaresi açısından bilgi talebinin uzun süre süruncemede kalmasını engelleyecektir. İptal davasının 5 gün içinde açılması, tarafların birer kez dilekçe verebilmesi, yargılamanın, itirazın ve itirazın incelemesinin birer hafta içinde yapılması, buna örnek gösterilebilir.

- VUK madde 149'un Kanun'dan çıkarılması önerilmektedir.

- VUK madde 151'in güncellenmesi, maddenin ilk fıkrasının ilk bendindeki Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin, Posta ve Telgraf Teşkilatı A.Ş. şeklinde düzeltilmesi önerilmektedir. Bunun dışında söz konusu maddeye aşağıdakine benzer bir bent eklenmesi önerilmektedir.

Kişiler kendilerini veya yakınlarını suçlayıcı bilgi vermeye zorlanamamalıdır.

- VUK madde 152 ile ilgili olarak aşağıdaki hususları içeren bazı düzenlemelerin yapılması önerilmektedir.

İstihbarat arşivlerinde saklanacak bilgilerin arasına, VUK madde 150 ve uluslararası bilgi değişimi kapsamında edinilecek bilgilerin de eklenmesi önerilmektedir. Söz konusu bilgilerden Maliye Bakanı ve yetkilendireceği kişiler, yoklama ve vergi incelemesi yetkisine haiz olanların faydalanabileceği düzenlenebilir. Söz konusu bilgilerin, edinme tarihini izleyen yılın başından başlamak kaydıyla 5 yıl geçtikten sonra arşivlerden silineceği şeklinde bir hüküm, bilgilerin süresiz saklanabilmesinin önüne geçecektir.

5. Vergi Mahremiyetinin İstisnalarıyla İlgili Öneriler

Tezin ikinci bölümünde, vergi mahremiyetinin istisnaları ile ilgili eleştiriler, Anayasa'nın aradığı güvencelere yer verilmemesi ve hükümlerin bir kısmının ölçülülük ilkesine aykırı bulunmasıdır. Önerilen Anayasa hükmü ile eleştirilerin bir kısmı giderilmiş olmakla birlikte, diğerleriyle ilgili özellikle ölçülülük ilkesi dikkate alınarak bazı önerilerde bulunulacaktır.

Vergi mahremiyetinin istisnaları ile ilgili olarak eleştirilerden biri, VUK madde 5/3'tür. Söz konusu fıkra uyarınca özel hayatın gizliliğine yapılan müdahale, madde gerekçesinde açıklandığı gibi vergi güvenliğini sağlama amacına katkı sağlamamaktadır. Nitekim sonraki fıkra, VUK madde 5/3'ü de kapsamakta olup, bu çifte vurgu yasama organının özensizliğini de ortaya çıkarmaktadır. Bu durumda, amacı gerçekleştirmeye elverişsiz ve zorlayıcı toplumsal ihtiyacı karşılamaktan uzak olan bu hükmün VUK'tan çıkarılması önerilmektedir.

VUK madde 5/4'ün ilk cümlesindeki hüküm uyarınca borcu olan yükümlülerin açıklanması, gerekçede de belirtildiği üzere manevi baskı altına alarak yükümlülerin ödevlerini zamanında ve eksiksiz yapmalarını sağlayabilir. Vergi idaresinin çabasına rağmen tahsil edemediği bu alacakların, özel hayatlarına müdahale ederek bu şekilde tahsil etmeye çalışmasında zorlayıcı toplumsal menfaat söz konusudur. Ancak vergi tarhına esas beyanlar da açıklanacaklar arasındadır. Bu, bizatihi vergi mahremiyetinin de koruduğu birçok bilgiyi açığa çıkarabilir. Oysa amacı gerçekleştirecek araçlar arasında yükümlüye en az zarar verecek olan aracın seçilmesi gerekmektedir. Borçların açıklanması bu konuda yeterliyken, vergi tarhına esas beyanların açıklanması yükümlüye ciddi ölçüde zarar verebilir. Örnek olarak rakip firmalar, vergi yükümlüsü karşısında avantaj elde edebilecekleri bilgileri öğrenebilirler. Ayrıca sınırlandırma amacı gerçekleştirmeye bir katkı da sağlamayacaktır. Bu sebeplerle söz konusu hükümdeki

“vergi tarhına esas olan beyanları” ifadesinin Kanun’dan çıkarılması tavsiye edilmektedir.

İkinci bölümdeki eleştiriler doğrultusunda, VUK madde 5/4’te yer alan kamu görevlilerince yapılan adli ve idarî soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgelerin verilmesi ile ilgili olarak da birkaç hususun üzerinde durmak gerekmektedir. Adli ve idari soruşturmalar ile ilgili olarak yükümlülere ait bazı bilgi ve belgelerin verilmesinde meşru bir amaçtan söz etmek mümkündür. Bir vergi yükümlüsünün vergi borcunu menfaat karşılığı hukuka aykırı şekilde terkin eden veya kişisel husumeti sebebiyle vergi ve ceza tesis edilmesini sağlayan vergi memuru hakkında adli ve idari soruşturmada, vergi yükümlüsünün işlem dosyası haliyle soruşturma mercileri ile paylaşılacaktır. Bu olmadan görevlinin hakkındaki soruşturma veya kovuşturmanın sağlıklı şekilde yürütülmesi de imkânsızdır.

AO madde 30/4’te, vergi mahremiyeti kapsamında korunan bilgilerin açıklanmasına belirtilen durumlarda izin verildiği düzenlenmiştir. Bunlardan biri, doktrinin de işaret ettiği madde 30/4-5’teki zorlayıcı kamu yararı olması durumunda, sayılan durumlarda bilgilerin paylaşılmasına izin verilmesidir.⁵⁴² AO madde 30/4 incelendiğinde, bilginin hangi soruşturma ve kovuşturmalar için paylaşılacağı somut olarak düzenlenmiştir. Ancak VUK’taki hüküm incelendiğinde adli ve idari soruşturmalar şeklinde ifade edilerek kapsam geniş tutulmuştur. Yükümlü hangi soruşturma için hangi bilgi ve belgelerin kimlerle paylaşıldığı konusunda bir bilgi sahibi değildir. Ünlü bir vergi yükümlüsünün, herkesten gizlediği hastalığı ile ilgili sağlık harcamaları, ilçe sağlık müdürlüğünde bir memurun idari soruşturması için paylaşılabilir.

⁵⁴² Çağan, “Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler”, s. 103, 104; Başaran Yavaşlar, age., s. 105.

Mahremiyet kural, bilgi ve belgelerin paylaşılması istisna olduğuna göre, burada yükümlünün şüpheli statüsünde olduğu durumlar hariç önceden bilgilendirilmesi düşünülebilir. Bu sayede özel hayatına ait bilgi ve belgelerle ilgili olarak vergi yükümlüsü de söz hakkı elde etmiş olur. Ancak, vergi yükümlüsü soruşturmada şüpheli konumundaysa, bilgi ve belgelerin soruşturma veya kovuşturma mercii ile paylaşılacağını yükümlüye bildirmek, suçla mücadele amacını tamamen sona erdirecektir. Soruşturma veya kovuşturma sürecinde zaten yükümlünün de sürece katılımı soruşturma ve kovuşturma makamları tarafından sağlanacaktır. Bu sebeple ikinci bölümde de vurgulandığı üzere, yükümlünün soruşturmada şüpheli olduğu durumlar dışında, bilgilendirmek suretiyle itiraz edebilme imkânı sağlandığında, vergi yükümlüsü ile vergi idaresinin menfaatleri arasında denge sağlanmış olacaktır. Yükümlünün açacağı davada, bilgi toplamayla ilgili önerilerde belirtildiği gibi, söz konusu işlemin dava sonuna kadar yürütmesinin durması, yargılamanın ise hızlı yapılabilmesi için özel yargılama usullerine benzer bir düzenleme yapılması tavsiye edilmektedir.

VUK madde 5/4'te yer alan bir başka konu, bankalara yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgilerin verilmesi hususudur. Tahsil sürecine ilişkin düzenlemelerin yeri, AATUHK olmalıdır.⁵⁴³ Nitekim AATUHK madde 107/2'de de benzer bir hüküm yer almaktadır. Bu durumda, VUK madde 5/4'teki düzenleme aynı konunun çifte vurgulanmasından ibarettir. Düzenlemenin VUK'tan çıkarılması önerilmektedir.

VUK madde 5/4'teki bir diğer düzenleme, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, mesleki kuruluşlarına, birlik ve meslek odalarına bildirilmesidir. Söz düzenleme ile ilgili ikinci bölümde yapılan eleştiriler doğrultusunda, bildirim

⁵⁴³ Solak Akman, age., s. 81.

kesinleşmiş mahkeme kararı üzerine yapılması önerilmektedir.⁵⁴⁴ Söz konusu düzenlemenin madde gerekçesinde “meslek mensuplarının mükellefler hakkında bilgi sahibi olabilmelerinin, müteselsil sorumluluğu bulunan mesleklerini daha sağlıklı olarak yürütebilmelerinin ve ayrıca vergi denetim ve güvenliğine daha fazla katkıda bulunabilmelerinin amaçlandığı” belirtilmiştir.⁵⁴⁵ Ancak bildirim için inceleme raporunun yeterli sayılması, belirtilen amacın gerçekleşmesini sağlamaktan uzaktır. Yükümlünün vergi kaçakçılığı suçunu işlemediği sabit olduğunda, paylaşılan bu bilgiler özel hayatın gizliliğine haksız bir müdahale olması dışında, masumiyet karinesinin de ihlali anlamına gelecektir. Üstelik bu bildirim yapılması, yükümlü açısından ağır ekonomik sonuçları beraberinde getirecek, iş yaptığı diğer yükümlülerle olan ilişkilerini zedeleyecektir. Gerekçede belirtilen amaçlara, ancak hakkında kesinleşmiş mahkûmiyet kararı bulunan yükümlü hakkında yapılacak bildirimle ulaşılabilecektir.

Vergi mahremiyetinin istisnaları bakımından son olarak üzerinde durulacak konu, VUK madde 5’e 21.03.2018 tarihli 7103 sayılı Kanun’un 8. maddesi ile eklenen 6. fıkradır. Tezin ikinci bölümündeki yapılan eleştiriler doğrultusunda, ilk öneri, bilginin paylaşılacağı kurum ve kuruluşların sınırlandırılmasıdır. Fıkroda, hangi kamu kurum ve kuruluşlar ile bilgi paylaşılacağı konusunda tek sınır, ilgili kanunları uyarınca bilgi talep edebilme yetkisine sahip olanlardır. Düzenlemenin bu haliyle hangi kurumları işaret ettiği belirsizdir. Kurum ve kuruluşlar sınırlandırılmadığı takdirde, vergi yükümlüsü hakkındaki bilgiler birçok kurum ve kuruluşun erişimine açık hale gelecek ve vergi mahremiyeti tüm kamu kurum ve kuruluşlarında uygulanan genel bir hüküm olacaktır.

⁵⁴⁴ Taş, age., s. 128-130; Ateş, agm., s. 186.

⁵⁴⁵ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/6183/tvk_4369_sayili_kanun_1.pdf, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

Paylaşılacak bilgiler ise kanun tarafından sınırlanmıştır. Bunlar, kurum ve kuruluşların görevleriyle doğrudan ilgili olacak ve görevlerinin ifası için zorunluluk ve süreklilik arz edecektir. Madde, vergi idaresine de paylaşıp paylaşmama konusunda takdir yetkisi vermektedir. Zira söz konusu bilgi kurum veya kuruluşun göreviyle doğrudan ilgili değilse, vergi idaresi paylaşmak zorunda değildir. Bu, kuşkusuz yükümlülerin lehinedir. Ancak, bilginin görevle ilgili olup olmadığı konusundaki değerlendirmeyi sadece vergi idaresi yapmakta, vergi yükümlüsünün haberi olmadığı gibi müdahale imkânı da olmamaktadır.

Kurumlar arası işbirliğini sağlamak amacıyla, vergi idaresinin elindeki mali bilgilerin, ihtiyaç duyan kamu kurum ve kuruluşları ile paylaşılması, meşru bir amaç içermektedir. Ancak, söz konusu bilgiler özel hayatın gizliliği korumasındadır. Anayasa'nın koruduğu bu bilgileri Kanun'un korumaması düşünülemez. Bilginin paylaşılacağı kamu kurum ve kuruluşlarının sınırlandırılabilmesi düşünülebilir. Ancak vergi idaresinin elinde yükümlüye ait sayısız bilgi bulunmakta olup, bunlardan paylaşılacak olanların sınırlandırılması zordur. Zira bu hangi kamu kurum ve kuruluşlarının seçileceği ile bağlantılıdır. Ayrıca bir kurumun hangi bilgiye ihtiyaç duyabileceğini önceden kestirebilmek de kolay değildir. Bunu dengeleyebilmek için yükümlüler lehine birtakım güvencelerin yasa metnine eklenmesi önerilmektedir. Vergi yükümlüsü kural olarak paylaşımın önce bilgilendirilmelidir. Bu sayede yükümlü, söz konusu paylaşımın hukuka aykırı olacağını düşünüyorsa dava açabilecektir. Söz konusu davada ise, yargılamanın sonuna kadar bilgi paylaşımının yürütmesinin durması, yargılamanın ise hızlı yapılabilmesi için özel yargılama usulü gerekmektedir. Bu şekilde, yükümlüye ait mali bilgilerin paylaşılacak suretiyle özel hayatın gizliliğinin sınırlandırılması ölçülü olacaktır.

VUK madde 5'te Maliye Bakanlığına düzenleme yetkileri verilmiştir. Bu yetkiler, bilgilerin açıklanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme, bilgilerin verilmesine ilişkin

usul ve esasları belirleme, verilecek bilgilerin kapsamını belirleme şeklindedir. Söz konusu yetkiler, tezin ikinci bölümünde belirtildiği üzere doktrin tarafından eleştirilmiştir.⁵⁴⁶ Kişiler hakkındaki mali bilgiler özel hayat kapsamında olup, bunların açıklanması, paylaşılması, kapsamının belirlenmesine ilişkin düzenlemelerin Anayasa madde 13 uyarınca kanunla yapılması gerekmektedir. Bu sebeple, doktrindeki görüşlere paralel biçimde, hangi bilgilerin nasıl açıklanacağı ve paylaşılacağı ile ilgili temel öğeler kanunla düzenlenmeden,⁵⁴⁷ bakanlığa düzenleme yetkisi verilmesi hukuka aykırı olacaktır.

Yukarıda belirtilenler kapsamında vergi mahremiyetinin istisnalarıyla ilgili öneriler şunlardır:

- VUK madde 5/3'ün Kanun'dan çıkarılması önerilmektedir.
- VUK madde 5/4'ün ilk cümlesindeki "vergi tarhına esas beyanlar" ifadesinin Kanun'dan çıkarılması önerilmektedir.
- VUK madde 5/4'ün 3. cümlesindeki düzenlemeyle ilgili olarak aşağıdaki hususları içerecek değişikliklerin yapılması önerilmektedir.

Kamu görevlilerince yapılan adlî ve idarî soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler konusunda, mükelleflerin önceden bilgilendirilmesi hususu düzenlenmelidir. Mükellefin şüpheli olması durumu, önceden bilgilendirilme kuralının istisnası olarak düşünülebilir.

⁵⁴⁶ Solak Akman, age., s. 70-75; ATEŞ, agm., s. 181-185.

⁵⁴⁷ Göker, Cenker, "Vergilerin Yasallığı İlkesi Kapsamında Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Üzerine", **Prof. Dr. Muallâ Öncel'e Armağan**, C. II, Ankara Üniversitesi Yayınları, Ankara, 2009, s. 1048.

- VUK madde 5/4'ün 5. cümlesindeki sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen veya kullananların bildirilmesi, kesinleşmiş mahkeme kararı şartına bağlanmalıdır.

- VUK madde 5/6 ile ilgili olarak, bilginin hangi kurumla paylaşılacağına mükellefe önceden bildirilmesi hususu düzenlenmelidir.

- VUK madde 5'teki Maliye Bakanlığına verilen esas ve usulleri, bilgilerin kapsamını belirleme yetkilerinin Kanun'dan çıkarılması önerilmektedir.

- Bilginin açıklanması veya paylaşılmasına karşı dava açılabilmesi için aşağıdaki hususları içeren bazı düzenlemelerin yapılması önerilmektedir.

Mükellef önceden bilgilendirildiğinde, vergi mahkemesinde iptal davası açılabilir. Karara karşı taraflar Bölge İdare Mahkemesine itiraz edebilmeli ve itiraz üzerine verilen karar kesin sayılmalıdır. Bilginin ve/veya belgenin paylaşılması neticesinde özel hayata müdahale edilmiş olduğundan, tarh işlemindeki gibi dava sonuna kadar söz konusu işlemin yürütmesinin durması düşünülebilir. Kısa yargılama süreleri, vergi idaresi açısından işlemin uzun süre süruncemede kalmasını engelleyecektir. İptal davasının 5 gün içinde açılması, tarafların birer kez dilekçe verebilmesi, yargılamanın, itirazın ve itirazın incelemesinin birer hafta içinde yapılması, buna örnek gösterilebilir.

C. Uluslararası Anlaşma ve Metinlerle İlgili Öneriler

1. Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma ve Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmalarıyla İlgili Öneriler

Tezin ikinci bölümünde, çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmalarında yararlanılan OECD Model Anlaşma'nın bilgi değişimine ilişkin 26. maddesinin Anayasa'ya uygunluğu değerlendirilmiştir. Önerilen Anayasa hükmü düşünüldüğünde,

eleştirilerin bir kısmı giderilmiş olmakla birlikte, halen Anayasa'ya aykırı olduğu düşünülen hususlarla ilgili bazı önerilerde bulunulacaktır.

Konu ile ilgili en çok eleştirilen iki husus, yükümlünün bilgilendirilme ve itiraz edebilme imkânının olmamasıdır.⁵⁴⁸ Öyle ki, değiştirilecek bilgiler anlaşmalarda sınırlanmış olsa bile, bunun takdiri yine vergi idaresine bırakılmıştır. Bu noktada, yükümlü lehine bazı güvencelerin tanınması gerekmektedir. Bu sayede, bilgi değişiminin meşru amacı ile vergi yükümlülerinin anayasal hakları arasında denge sağlanacaktır.⁵⁴⁹ AİHM, Alman vergi idaresinin vergi kaçırıldığı gerekçesiyle Hollanda vergi idaresine yükümlü hakkında mali bilgileri göndermesini, bunun için ileri sürülen nedenleri uygun ve yeterli olarak görmüştür. Ancak, yükümlünün bilgi paylaşılacağı hususunda bilgilendirildiği ve buna dava açtığı, yargı organının bu paylaşımı orantılı bulduğu hususlarının altını çizerek söz konusu sonuca varmıştır.⁵⁵⁰

OECD vergi yükümlüsüne tanınması gereken hakları 6 başlık altında sıralamıştır. Bunlar; bilgilendirilme, yardım alma ve dinlenme hakkı, itiraz hakkı, olması gerekenden daha fazla vergi ödememe hakkı, kesinlik hakkı, özel hayatın gizliliği hakkı, mahremiyet hakkıdır.⁵⁵¹ Uluslararası bilgi değişimi açısından ise, haklar üç kategoride toplamıştır.

⁵⁴⁸ Saban, “İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa ile Bir Vergi Kavramını Okumak; Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri”, s. 10, 11; Öner, agm., s. 48.

⁵⁴⁹ Oberson, agm., s. 17.

⁵⁵⁰ F.S. v. Germany, App. No: 30128/96, 27.11.1996.

⁵⁵¹ OECD, **Taxpayers Rights and Obligations: A Survey of the Legal Situation in OECD Countries**, OECD Paris, 1990, par. 2.16-2.26.

Bunlar; bilgi talebi ve içeriği hakkında bilgilendirilme hakkı, sürece katılma hakkı, itiraz edebilme ve sürecin hukukiliğini denetleyebilme hakkı olarak belirtilmektedir.⁵⁵²

Aynı OECD, üç kategoride topladığı hakların vergi yükümlüsüne istisnasız tanınmasını mümkün görmemekte, bunun yine dengeyi bozacağını belirtmektedir. İsviçre örneği, bu tartışma açısından oldukça önemlidir. 01.08.2014 tarihine kadar, Vergi İdari Yardımlaşma Kanunu'na (Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen) göre, gerekli şartlara haiz bilgi değişimi talebi mükellefe bildirilmekte, mükellef dosyaya erişip söz konusu işleme karşı dava açabilmektedir. Bilgilendirme kuralının istisnası ise, bilginin federal vergi idaresine ulaşmasına kadar, ilgili kişinin bilgilendirilmesinin ertelenmesiydi.⁵⁵³ OECD, 2011 tarihli ülke değerlendirme raporunda, kanundaki tek istisnaya da vurgu yaparak, hak ve güvencelerle ilgili söz konusu hükümlerin yerinde olduğu belirtilmekle beraber, bazı yönlerin ıslah edilmesinin gerektiği vurgulanmıştır.⁵⁵⁴

01.08.2014 tarihinde yapılan değişiklikle yürürlüğe giren madde 21a/1 uyarınca, bilgi talep eden kurum, önceden bilgilendirilenin, idari işbirliği amacını ve soruşturmanın başarıya ulaşmasını engelleyeceğini ispat ettiğinde, itiraz etme hakkına sahip kişiler bilgi

⁵⁵² OECD, **Tax Information Exchange Between OECD Member Countries**, par 66.

⁵⁵³ Simonek, Madeleine, “Bilgi Değişimi Usulünde Vergi Mükellefinin Bilgilendirilme ve Dinlenilme Hakkının Önemi: İsviçre Yaklaşımı”, **Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırları**, Beta, İstanbul, 2016, s. 12.

⁵⁵⁴ OECD, **Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Switzerland 2011**, OECD Publishing, June 2011, s. 54, par. 166, http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews_2219469x, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

değişiminden sonra bilgilendirilecektir.⁵⁵⁵ OECD, söz konusu değişiklikten sonraki 2016 tarihli değerlendirme raporunda ise, söz konusu istisna ile ilgili birtakım eleştirilerde bulunmuştur. Bunlardan biri, araştırmanın amacını ve soruşturmanın başarısını tehlikeye atma şartlarının ikisinin birden gerçekleşmesinin gerektiği halde, biri gerçekleşmeden diğerinin nasıl gerçekleşeceğinin anlaşılabilmesidir. Bununla birlikte, İsviçre makamlarının aciliyetin iki şartı da sağlayacağı yönündeki cevabına işaret edilmiştir.⁵⁵⁶ Bunun dışındaki en önemli eleştiri ise, İsviçre'nin söz konusu istisnayı oldukça sınırlı uygulamasıdır.⁵⁵⁷ Eleştirilerin iç hukuktaki hükümlerden uygulamaya doğru kayması, OECD nezdinde söz konusu düzenleme ile dengenin sağlanması adına bir adım daha atılmış olabileceği tespitini de beraberinde getirmektedir.

Ülkemiz açısından, söz konusu düzenlemenin özel hayatın gizliliği ile vergilendirme arasındaki dengeyi sağlayabileceği belirtilebilir. Bunun için, VUK'a yükümlünün bilgilendirilmesi ile ilgili hüküm eklenmelidir. Nitekim bilgi toplama ve vergi mahremiyetinin istisnaları ile ilgili olarak da aynı öneride bulunulmuştur. Bunun dışında, vergi yükümlüsünün söz konusu bilgi talebi işlemine karşı dava açabilmesi için gerekli düzenlemeler 2577 sayılı Kanun'da mevcuttur. Sadece dava açıldığında bilgi

⁵⁵⁵ <https://www.admin.ch/opc/de/classified-compilation/20110630/index.html>, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

⁵⁵⁶ OECD, **Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Switzerland 2016**, OECD Publishing, July 2016, s. 101, par. 322, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews-switzerland-2016_9789264258877-en, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

⁵⁵⁷ OECD, **Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Switzerland 2016**, s. 104, par. 332.

talebi işleminin yürütmesinin kendiliğinden durması ve yargılamanın hızlı bir şekilde sonuçlandırılması hususunda Kanun'a bazı maddelerin eklenmesi yeterli olacaktır. Ana kural bu olmakla birlikte, vergi kaçakçılığı örneğindeki gibi, yükümlünün önceden bilgilendirilmeksizin bilgi değişimine imkân verecek istisnalar da gerekmektedir. Ancak söz konusu istisnaların kapsamı kanun koyucu tarafından sınırlandırılmalıdır.

2. Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesiyle İlgili Öneriler

Uluslararası anlaşma ve metinler başlığı altında değerlendirilen bir başka konu, Türkiye'nin de tarafı olduğu çok taraflı VKKIYS'dir. Otomatik bilgi değişimi usulü başta olmak üzere, Sözleşme'deki bilgi değişimi usulleri ölçülülük ilkesine aykırı oldukları gerekçesiyle eleştirilmiştir. Bu başlık altında ise, önerilen Anayasa hükmü ve konu ile ilgili eleştiriler dikkate alınarak, bazı önerilerde bulunulacaktır.

Bilgi değişimine konu bilgiler özel hayat kapsamındadır. Sözleşmenin başlangıç kısmında görüldüğü üzere, vergi kayıp ve kaçığı ile mücadele amaçlı söz konusu hükümler, demokratik toplum düzeninin gereklerine uygundur. Ancak bu tespit, sınırlandırma ölçülü olduğu müddetçe geçerlidir.

Otomatik bilgi değişiminde yükümlünün sonradan bilgilendirilmesi, Sözleşme hükümlerine göre mümkündür. Nitekim Vergilendirmede Otomatik Bilgi Değişimi Hakkında İsviçre Federal Kanunu madde 19/2 ve 3'te bilgiye erişim, yanlış bilgilerin düzeltilmesini talep edebilme hakları söz konusudur.⁵⁵⁸

⁵⁵⁸ Bu hükümler dışında;

- Madde 4'te vergi kaçakçılığı riskinin düşük olması gibi durumlarda bazı hesapların otomatik bilgi değişiminden istisna tutulması,

İç hukuk açısından, yükümlünün sonradan bilgilendirilmesine ilişkin düzenleme yapılmalıdır. Bu halledildikten sonra, yükümlü İYUK madde 10 uyarınca söz konusu bilginin düzeltilmesini veya silinmesini talep edebilir, talebi reddedildiği takdirde de iptal davası açabilir. İşlemin iptaline karar verildiğinde, karar geçmişe etkili olup, idari işlemin yapıldığı tarihe yürümektedir. Eski durumun kendiliğinden geri gelmesine bir engel varsa, idare bu engelleri kaldırmak ve davacının durumunu düzeltmek zorundadır.⁵⁵⁹ Vergi idaresi bu durumda, söz konusu bilgiyi düzeltmeli veya silmeli, ayrıca yükümlünün durumunu düzeltebilmek için iptal davasına konu bilginin otomatik paylaşıldığı ülkelere de söz konusu bilginin düzeltildiğini veya silindiğini bildirmelidir.

-
- Madde 6'da anlaşmada verilerin korunmasına ilişkin asgari standartların bu kanun ve "Dataların Korunması Hakkındaki Federal Kanun"a göre belirlenmesi,
 - Madde 7'de federal meclisin yapacağı birtakım değişikliklerin kişi ve kurumların yükümlülüklerini artıramayacağı,
 - Madde 14'te hak sahibine bildirim kopyasının verilmesi,
 - Madde 15'te gönderilen bilgilerin başka amaçlarla kullanımı ve üçüncü devletlere gönderilmesi konusundaki sınırlar,
 - Madde 16'da zamanaşımı,
 - Madde 23 ve 24'te İsviçre vergi idaresinin kişisel verileri işleme yetkisinin sınırları,
 - Madde 38'de taraf devletlerin veri koruma düzenlemelerinin değerlendirilmesi düzenlenmiştir.

<https://www.admin.ch/opc/de/official-compilation/2016/1297.pdf>, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

⁵⁵⁹ Gözübüyük, Şeref, **Yönetmelik Yargı**, 22. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, Eylül 2005, s. 247, 248.

Diğer bilgi değişimi usullerinde ise, paylaşılacak bilgilerin kapsamı geniş olup, bunu sınırlandırabilmek için mahiyeti gereği m¼mk¼n g¼z¼kmemektedir. Ancak S¼zleřme’de, talep ¼zerine ve kendiliğinden bilgi değişimi usulleri ile ilgili olarak y¼k¼ml¼lerin ¼nceden bilgilendirilmesine izin verilmektedir. OECD de uluslararası bilgi değişimi açısından, y¼k¼ml¼lere tanınması gereken hakları, bilgi talebi ve içeriği hakkında bilgilendirilme hakkı, s¼rece katılma hakkı, itiraz edebilme ve s¼recin hukukiliğini denetleyebilme hakkı olarak belirtmektedir.⁵⁶⁰ Y¼k¼ml¼ lehine g¼venceler arasında ilk sırada ¼nerilen bilgilendirilme hakkı hususunda,⁵⁶¹ iç hukukta gerekli d¼zenlemelerin yapılması gerekmektedir. Zira daha ¼nceki ¼nerilerde de belirtildiği ¼zere, s¼z konusu işleme karşı dava açılmasına mevcut h¼k¼mler cevaz vermektedir. Bilgi talebi veya kendiliğinden bilgi değiştirilmesi kararı ¼zel hayatın gizliliğini sınırlandıracağından, kesin ve y¼r¼t¼lebilir işlemdir ve menfaati ihlal edilenlerce iptali talep edilebilir. Ancak, bu konuda dava açılınca bilgi değişiminin kendiliğinden y¼r¼tmesinin durması ve davanın hızlı bir şekilde sonuçlanması için yargılama usul¼ ile alakalı d¼zenlemelerin kanuna eklenmesi yeterli olacaktır.

Yukarıda belirtilenler kapsamında uluslararası bilgi değişimi ile ilgili ¼neriler şu şekildedir:

- VUK madde 152/A’ya 1. fıkradan sonra gelmek ¼zere, aşağıdaki hususları içerecek bir fıkranın eklenmesi ¼nerilmektedir.

⁵⁶⁰ OECD, **Tax Information Exchange Between OECD Member Countries**, par 66.

⁵⁶¹ OECD, **Tax Information Exchange Between OECD Member Countries**, par 66; Calderon, agm., s. 468; McCracken, agm., s. 1894; Oberson, agm., s. 17.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların, usulüne uygun olarak yürürlüğe girmiş uluslararası anlaşmalarda yer alan bilgi değişimi hükümleri çerçevesinde, yabancı ülkelerin yetkili mercileri ile bilgi paylaşımı yapmadan önce mükellefi bilgilendirmeleri gerektiği hususu düzenlenmelidir. Mükellefin önceden bilgilendirilmesi, amaca ulaşmayı engelleyecekse, bu durumda mükellef bilgi değişimi yapıldıktan sonra bilgilendirilmelidir. Usulüne göre yürürlüğe girmiş uluslararası anlaşmalar çerçevesinde, mükellefin önceden bilgilendirilmesine izin verilmediğinde veya devletlere bu konuda bırakılan takdir hakkı çerçevesinde mükellefin önceden bilgilendirilmeyeceği konusunda bildirimde bulunulduğunda, bu durumda önceden bilgilendirmeye ilişkin hükmün uygulanmaması önerilmektedir.

- Bilgi değişimi talebine karşı dava açılabilmesi için aşağıdaki hususları içeren bazı düzenlemelerin yapılması önerilmektedir.

Mükellef, bilgi değişimi konusunda bilgilendirildiğinde, söz konusu işlemin iptali için vergi mahkemesinde iptal davası açılabilmelidir. Karara karşı taraflar Bölge İdare Mahkemesine itiraz edebilmeli ve itiraz üzerine verilen karar kesin sayılmalıdır. Dava sonuna kadar söz konusu işlemin yürütmesinin durması düşünülebilir. Kısa yargılama süreleri, bilgi değişiminin uzun süre sürüncemede kalmamasını sağlayacaktır. İptal davasının 5 gün içinde açılması, tarafların birer kez dilekçe verebilmesi, yargılamanın, itirazın ve itirazın incelemesinin birer hafta içinde yapılması, buna örnek gösterilebilir.

D. Vergi Yükümlüsü Açısından Özel Hayatın Gizliliğine Yapılacak Hukuka Aykırı Müdahalenin Sonuçları

Üçüncü bölümde buraya kadar olan kısımda, vergi yükümlüsü açısından özel hayatın gizliliğinin Anayasa'ya uygun şekilde sınırlandırılabilmesi için Anayasa ve kanunlarla ilgili bazı önerilerde bulunulmuştur. Bu başlık altında ise, vergi yükümlüsü açısından özel hayatın gizliliğine hukuka aykırı şekilde müdahale edildiğinde bunun hüküm ve sonuçları üzerinde durulacaktır.

Vergi yükümlüsü açısından özel hayatın gizliliğine Anayasa ve kanuna aykırı şekilde müdahale edilmesi durumunda, bunun çeşitli hukuki sonuçları doğacaktır. Söz konusu işlem veya eylem neticesinde kişisel hakkı ihlal edilen vergi yükümlüleri, Anayasa madde 129/5 uyarınca idare aleyhine tam yargı davası açabileceklerdir. Bunun dışında, özel hayatın gizliliğine yapılacak hukuka aykırı müdahaleler, TCK'da "Özel Hayata ve Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar" başlıklı 9. bölümde suç olarak düzenlenmiştir. Anayasa ve kanuna aykırı şekilde elde edilen delillere dayanılarak tesis edilen vergi ve cezalar da hukuka aykırı olacaktır.⁵⁶²

Kanuna aykırı şekilde elde edilmiş bir bilgiye dayanarak vergi yükümlüsünün özel hayatına müdahale edilip edilemeyeceği konusu ise tartışmalıdır. Günümüzde, kimliği belirsiz bir kişi tarafından, içinde vergi yükümlülerine ait mali bilgilerin yer aldığı CD'ler para karşılığı ilgili devletlere satılabilmekte, bir internet sitesinde vergi kaçakçılığı suçunun işlendiği ile ilgili bilgiler yayınlanabilmektedir. Bu bilgilere dayanarak, ilgililer

⁵⁶² Dan. 4. D., E.2006/451, K.2006/2009, 20.10.2006: "*Davacının işyerinde yapılan arama ve defterlere el konulması işlemlerinin Anayasada ve Kanunda öngörülen usule aykırı olması nedeniyle, usulüne uygun olarak başlanılmayan vergi incelemesine dayanılarak yapılan tarhiyatta hukuka uyarlık görülmemiştir.*"

hakkında vergi denetimi yapılmakta, vergi kaçakçılığı suçu sebebiyle soruşturma açılmakta, haklarında vergi ve ceza tesis edilmektedir.

AİHM kararına konu bir olayda, 2006 yılında Alman İstihbarat Servisi, Lihtenştayn'daki bir bankanın çalışanından banka bilgilerini içeren CD'yi satın almıştır.⁵⁶³ Bunun üzerine, Alman bir çift hakkında 2002-2006 yılları arasında vergi kaçakçılığı suçu işlendiği şüphesi ile arama kararı çıkarılmıştır. Söz konusu arama kararına karşı Alman çift dava açmıştır. Davada, delillerin ulusal ve uluslararası hukuka aykırı olarak elde edildiği, verilerin Alman İstihbarat Servisine bu şekilde verilmesinin hukuka aykırı olduğu ve cezayı gerektirdiği, Alman İstihbarat Servisinin söz konusu verileri vergi idaresine ve savcılığa iletmesi konusunda bir yetkisi olmadığı ileri sürülmüştür. İtirazları reddedilmesi üzerine, Federal Alman Anayasa Mahkemesine itirazda bulunmuşlardır.⁵⁶⁴

Alman Federal Anayasa Mahkemesi, arama kararının dayanağı olarak, yapılan soruşturmalarda şikâyetçilerin Lihtenştayn'da varlıklarının olduğu ve bunlardan elde edilen iratların bildirilmediğine işaret etmiştir. Mahkemeye göre, delillerin yasaya aykırılığı, otomatik olarak kullanımına bir yasak getirmemektedir. Bu hatalı arama kararında da böyledir. Delil değerlendirme yasağı, temel hak ve özgürlüklerin planlı veya sistematik olarak göz ardı edildiği, kasti veya keyfi usul ihlalleri durumunda söz konusu olur. Doğrudan temel hak ve özgürlüklerden kaynaklı, mutlak bir delil değerlendirme yasağı, ancak özel hayatın mutlak çekirdek alanına müdahale ettiğinde geçerlidir. Arama kararının verilebilmesinde şüphenin mahkemelerin takdirinde olduğunu vurgulayan Mahkeme, karşılıklı çatışan çıkarları değerlendirdikten sonra, Lihtenştayn'dan elde

⁵⁶³ <http://www.spiegel.de/wirtschaft/soziales/steuer-cds-europaeischer-gerichtshof-fuer-menschenrechte-erlaubt-nutzung-a-1115425.html>, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

⁵⁶⁴ K.S. AND M.S. v. Germany, App. No: 33696/11, 06.10.2016, par. 57.

edilen verilerin arama kararı için şüphe sayılabileceğini belirtmiştir. Bu bilgilerin kullanımının özel hayatın mutlak çekirdek alanını etkilemeyeceğini, bunların sadece şikâyetçilerin banka ile olan ticari ilişkileri olduğunu değerlendirmiştir. Bu değerlendirmeler esnasında Federal İstihbarat Servisinin bu olayda bir rolü olmadığını, kişinin kendisinin istihbarat servisi ile iletişime geçtiğinin, idari yardım amacıyla verilerin paylaşıldığının altını da ayrıca çizmiştir.⁵⁶⁵

Alman çift, son olarak konuyu AİHM'e taşımıştır. AİHM madde 8'deki haklarının ihlal edildiği iddiasıyla ilgili olarak, Federal Alman Anayasa Mahkemesinin kararına da atıfla, ulusal hukuka göre devletlerin hangi durumlarda arama kararı verebileceklerine dair sahip oldukları takdir yetkisine işaret etmiş, arama kararının Lihtenştayn verilerine dayandırılmasını izlenen meşru amaçla orantılı bulmuştur.⁵⁶⁶

Daha önce de belirtildiği üzere, özel hayatın gizliliği, üçüncü kişiler tarafından da ihlal edilebilir. Bankadaki verilerin izinsiz kopyalanması, bunun yabancı bir devletin istihbarat servisine satılması TCK bakımından da suçtur.⁵⁶⁷ Bununla birlikte, bu bilgilerin arama kararına dayanak alınmasında Alman yargı organı ve AİHM tarafından bir hukuka aykırılık bulunmamıştır. Vergi idaresi, bir yükümlüyü vergisel açıdan denetleyip denetlememe konusunda takdir yetkisine sahiptir.⁵⁶⁸ Ülkemizdeki mevcut hükümlere

⁵⁶⁵ Bundesverfassungsgericht, 09.11.2010 - 2 BvR 2101/09; http://www.bundesverfassungsgericht.de/entscheidungen/rk20101109_2bvr210109.html, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

⁵⁶⁶ K.S. AND M.S. v. Germany, App. No: 33696/11, 06.10.2016, par. 57.

⁵⁶⁷ Başaran Yavaşlar, Funda, "Vergilendirmede Gizli Servisler Savaşı", **Dünya**, 16.09.2017, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergilendirmede-gizli-servisler-savasi/381902>, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

⁵⁶⁸ Başaran Yavaşlar, "Türk Hukuku'nda Vergi İncelemesi", s. 411, 412.

bakıldığında, yükümlüler hangi verilere dayanarak kendisinin denetlendiğini veya hakkındaki bilgilerin nerede ve nasıl kullanıldığını bilmemektedir.⁵⁶⁹ Bununla birlikte, bu takdir hakkı mutlak olmayıp, 1982 Anayasası ve kanunlarla sınırlıdır.

Bu konudaki en önemli sınır, 1982 Anayasası madde 38/6'da, kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulguların delil olarak kabul edilemeyeceği hükmüdür. Söz konusu hüküm, sadece ceza muhakemesi hukukuna hasredilmemekte,⁵⁷⁰ vergilendirme sürecinde de bağlayıcılığı kabul edilmektedir.⁵⁷¹ Bu madde kapsamında, hukuka aykırı yollarla elde edilen delilin meydana çıkardığı şüphe ile koruma tedbirine de karar verilmemesi gerektiğinin altı çizilmekte,⁵⁷² arama, el koyma kararı açısından da esas alınamayacağı belirtilmektedir.⁵⁷³

Bu sonuca Anayasa madde 38/6 hükmü dışında da ulaşmak mümkündür. Hukuk devletinin gereklerinden biri olan kanuni idare ilkesi, “idarenin teşkilatına ve faaliyetine kanunun hâkim olmasıdır.”⁵⁷⁴ Anayasa madde 8 uyarınca yürütme yetkisi ve görevinin Anayasa'ya ve kanunlara uygun olarak kullanılacağı ve yerine getirileceği ve md. 123/1

⁵⁶⁹ Saban, “İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa ile Bir Vergi Kavramını Okumak; Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri”, s. 10; Öner, agm., s. 48.

⁵⁷⁰ Özbek – Kanbur – Doğan – Bacaksız – Tepe, age., s. 729; Öztürk, Bahri – Tezcan, Durmuş – Erdem, Mustafa Ruhan – Sırma, Özge – Saygılar, Yasemin – Alan, Esra, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010, s. 369.

⁵⁷¹ Saban, **Vergi Hukuku**, s. 557; Biyan, Özgür, **Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil**, Adalet, Ankara, 2012, s. 43.

⁵⁷² Özbek – Kanbur – Doğan – Bacaksız – Tepe, age., s. 729.

⁵⁷³ Öztürk – Tezcan – Erdem – Sırma – Saygılar – Alan, age., s. 370.

⁵⁷⁴ Gnday, age., s.42 ve Akyılmaz – Sezginer – Kaya, age., s. 136'dan aynen aktarılmıştır.

uyarınca da idarenin kuruluş ve görevleriyle bir bütün olarak kanunla düzenleneceği hükmü, kanuni idare ilkesinin anayasal temelleridir.⁵⁷⁵ Söz konusu ilke uyarınca, idarenin tesis edeceği işlem veya eyleminde yasal dayanak olmalı⁵⁷⁶, kişilerin temel hak ve özgürlüklerini ilgilendiren ve yükümlülük altına sokan durumlarda yasa açıkça yetki vermelidir.⁵⁷⁷ İdarenin görevleri kanunla düzenlenmiştir. Bunun dışında işlem veya eylem tesis etmesi durumunda bunlar kanuna aykırı olacaktır. Bu durumda, kanuna aykırı bulgu elde etmeye çalışması, bu bulguları kullanması, bunlara dayanarak kişileri denetlemesi kanuni idare ilkesine de aykırı olacaktır.

Vergi hukuku doktrininde, kanuna aykırı bulgularla yükümlülerin özel hayatlarına müdahale edilip edilemeyeceği konusu çok fazla ele alınmamıştır. Anayasa madde 38/6 hükmü yürürlükte olmadığı dönemde ileri sürülen bir görüşe göre, hukuka aykırı deliller vasıtasıyla elde edilen delillerin değerlendirilmesi gerekmektedir. Yazar, bir şekilde mahkemenin önüne sunulan bir delilin hüküm verilirken dikkate alınmamasının mümkün olmadığını, bu yollarla elde edilen delilin, hâkimin kanaatinin oluşmasında etkili olmayacağını belirtmenin ancak teorik olarak mümkün olduğunu belirtmiştir.⁵⁷⁸ Buna karşın, başka bir görüş, hukuka aykırı yollarla elde edilen delilin uluslararası bilgi değişimine konu edilmesinin hukuka aykırı olacağını, bunun temel hak ve güvenceleri açık biçimde zedeleyeceğini ifade etmiştir.⁵⁷⁹

⁵⁷⁵ Günday, age., s.42; Gözübüyük – Tan, age., s. 41.

⁵⁷⁶ Akyılmaz – Sezginer – Kaya, age., s. 136.

⁵⁷⁷ Gözübüyük – Tan, age., s. 41.

⁵⁷⁸ Karakoç, Yusuf, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, Denge, İzmir 1994, s. 21.

⁵⁷⁹ Öner, age., s. 326.

AİHM'in de işaret ettiği üzere, vergi idaresi takdir yetkisine sahip olmakla birlikte, bu yetki Anayasa ve kanunlara uygun olarak kullanılabilir. Anayasa madde 38/6 hükmü ve kanuni idare ilkesi dikkate alındığında, idarenin hukuka aykırı şekilde vergi denetimi yoluna başvurması, bu yolla elde edilen bilgilere dayanarak vergi ve ceza tesis etmesi, kanuna aykırı şekilde elde edilen verileri yine kanuna aykırı şekilde temin ederek, bunları başka devletlerle paylaşması, bunlara dayanarak vergi denetimi gerçekleştirilmesi hukuka aykırı olacaktır. Mevcut hükümlere göre bir vergi yükümlüsü kanuna aykırı verilere dayanarak hakkında vergi incelemesi yapıldığını bilmesi mümkün değildir. Ancak önceki başlıklar altında önerilen yükümlünün bilgilendirilmesi, bilgi sahibi olabilmesi, itiraz edebilmesi sağlandığında, bu sorun da ortadan kalkmış olacaktır.

SONUÇ

Devlet, vergilendirme yetkisini kullanırken birçok temel hak ve hürriyeti sınırlandırabilmektedir. Özel hayatın gizliliği de bunlardan biridir. Çünkü vergilendirme için ihtiyaç duyulan bilgi ve belgeler, özel hayatın gizliliği kapsamındadır. Olması gereken, vergi yükümlüsünün özel hayatın gizliliğinin korunması altında olması, devletin ise vergilendirme aracılığıyla özel hayatın gizliliğini anayasaya uygun şekilde sınırlandırabilmesidir. Ancak 1982 Anayasası ve ilgili kanunlar bakımından bu mümkün gözükmemektedir. Anayasa vergilendirmeyi, kanunlar ise özel hayatın gizliliğini göz ardı etmektedir. Vergilendirme yetkisi ile özel hayatın gizliliği arasında dengenin sağlanması için Anayasa ve kanunlar bakımından bazı sonuçlara varılmıştır.

1982 Anayasası'nda vergilendirmenin ödev olarak düzenlenmesi, Anayasa Mahkemesi tarafından bazen hakkın sınırı olarak yorumlanabilmektedir. Bu Anayasa ile bağdaşamayan bir değerlendirmedir. Vergi ödevi, temel hak ve hürriyetlerin içkin sınırı değildir. Bunu engellemek için vergilendirme Anayasa'da ödev olarak değil, yetki olarak "Mali Hükümler" başlıklı bölümde düzenlenmesi gerekmektedir.

1982 Anayasası'ndaki özel hayatın gizliliğine ilişkin maddeler, ceza muhakemesi hukukuna ait müesseseler dışında, temel hak ve hürriyetin sınırlandırmasına imkân vermemektedir. Öncelikle, vergilendirmeyi de kapsayacak sınırlandırma sebeplerine yer verilmelidir. Bunun dışında, arama ve el koyma, eşya, özel kâğıt gibi tanımlanması güç ve müdahaleyi tür itibarıyla da sınırlandıran kavramlar Anayasa'dan çıkarılmalıdır. Özel hayatın gizliliği arama, eşyaya el koyma dışındaki yöntemlerle de sınırlandırılabilir hale gelmelidir.

1982 Anayasası'ndaki özel hayatın gizliliğine ilişkin maddelerde yer alan ek güvencelerin, mutlaka Anayasa'da yer alması gerekmektedir. Yargının bağımsız olmadığı bir anayasal düzende, ek güvenceler usuli bir işlemde öteye geçmeyecektir.

Ancak yargı bağımsızsa, ek güvenceler Anayasa'da yer almasa bile, Anayasa Mahkemesi tarafından Anayasa madde 13 kapsamında değerlendirilebilir. Bu sebeple ek güvencelerin Anayasa'da yer alması gerekmemektedir.

1982 Anayasası ile ilgili varılan sonuçlar, konunun Anayasa'da birbirine benzer üç maddede düzenlenmesini de gereksiz kılmaktadır. Özel hayatın gizliliği tek madde şeklinde düzenlenebilir. Bu maddede kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına yer verilmesine de gerek bulunmamaktadır. Özel hayat, kişiye ait bilgileri zaten kapsamakta ve korumaktadır. Böylelikle Anayasa, özel hayatın korunmasına fayda sağlamayan madde fazlalığından da arınmış olur.

1982 Anayasası ile ilgili öneriler, bazı düzenlemelerdeki Anayasa'ya aykırılıkların giderilmesini sağlamıştır. Ancak bu tek başına yeterli değildir. Vergilendirme yetkisine ilişkin kanunların, özel hayatın gizliliğini Anayasa'nın koyduğu kurallar çerçevesinde sınırlandırabilmesi için, kanunlarla ilgili olarak da bazı sonuçlara varılmıştır. Bunlar kısaca, yetkinin sınırlı olması ve yükümlü lehine bazı güvenceleri ihtiva etmesidir.

Yoklama esnasında, vergi kaybının bulunduğu emare teşkil edecek defter, belge ve delillerin alınmasında, devletin meşru bir amacı bulunmaktadır. Ancak, vergi idaresinin bu yetkiye mutlaka sahip olması gerekiyorsa, bunu dengeleyebilecek, yükümlü lehine güvenceler de yer almalıdır. Bu sebeple, el koymanın hâkimin onayına sunulması, kararın idare lehine kesinleşmesi durumunda söz konusu delilin incelenebilmesi gerekir. Aksi halde özel hayatın gizliliği ölçüsüz biçimde sınırlanmış olur.

Vergi incelemesi sonucu defter ve vesikaları alma tehdidiyle tutanağı imzaya zorlamak, bu şekilde delil elde etmeye çalışmak Anayasa'ya aykırıdır. Bu düzenleme ile yükümlünün defter ve vesikalar üzerinde sonradan tahrifat yapması engellenmek isteniyorsa, bunun yerine vergi idaresine defter ve vesikalardan kopya alabilme yetkisi verilmelidir. Suç delili sayılabilecek defter ve vesikaların alınması yerinde bulunmakla

birlikte, vakit kaybetmeksizin vergi suçu raporuyla birlikte Cumhuriyet Başsavcılığına gönderilmesi ve yükümlü açısından ceza muhakemesindeki güvencelerin devreye girmesi gerekir. Aksi halde yükümlünün özel hayatına ağır bir şekilde müdahale edilmiş olur.

Arama müessesesinde el koyma yetkisi, açıkça düzenlenmelidir. Bu karar hâkim onayına sunulmalı, el konularının vergi kaçakçılığı suçu ile ilgisi olup olmadığını, vergi idaresi yerine objektif biçimde hâkim değerlendirmelidir. Vergi incelemesi bundan sonra başlamalı ve süreci yükümlü açısından daha da katlanılmaz kılmamak adına, inceleme süresinin uzatılabileceği üst sınır düzenlenmelidir. El konular arasında suç delili olabilecek defter, vesika ve deliller, vergi suçu raporu ile birlikte, vakit kaybetmeksizin Cumhuriyet Başsavcılığına gönderilmelidir.

Vergi idaresi, kural olarak önce mükelleften bilgi talep etmeli, mükellef bu işleme karşı dava açabilmelidir. Bununla birlikte, istisnai durumlarda vergi idaresinin doğrudan üçüncü kişinin bilgisine başvurması da mümkün olmalıdır. Aksi halde vergi kayıp ve kaçağı ile mücadele imkânsız hale gelebilir. Bilginin yanlış ve hukuka aykırı olması ihtimali üzerine, yükümlü sonradan bilgilendirilmelidir. Devamlı bilgi verme yükümlülüğü idari işlemle değil, kanunla sınırlı şekilde düzenlenmelidir. Bilgi toplamanın istisnaları günün gereklerine göre gözden geçirilmelidir. Son olarak istihbarat arşivinin işleyişine ilişkin temel hususların kanunla düzenlenmesi gerekmektedir. Bilgilere kimin erişeceği, ne kadar süre saklanacağı gibi hususlar somutlaştırılmalıdır.

Vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgi ve belgelerin açıklanması ve paylaşılması konusu sınırlı olmalı, beklenen amacı gerçekleştirmenin ötesine geçip, yükümlüye ait gizli kalması gereken hususlara aleniyet kazandırmamalıdır. Bunun dışında, açıklama ve paylaşım öncesinde yükümlü kural olarak durumdan haberdar edilmelidir. Böylece dava açmak suretiyle özel hayatına yönelik müdahaleyi önleme imkânı elde etmiş olur.

Uluslararası bilgi değişiminde de yükümlü kural olarak önceden bilgilendirilmeli, itiraz edebilme imkânına kavuşmalıdır. Aksi halde, özel hayatına ait mali bilgilerin

kontrolünü kaybetmiş olur. Yüklünün önceden bilgilendirilmesi, bilgi değişimi ile amaçlananı engelleyecekse, sonradan bilgilendirilmelidir. Böylece hukuka aykırı veya yanlış bir bilgi paylaşımın doğurabileceği sonuçlar giderebilir.

Vergi yükümlüsü bakımından özel hayatın gizliliğini sınırlandırdığı düşünülen bu müesseselerle ilgili olarak varılan sonuçlar, özel hayatın gizliliğinin vergilendirme aracılığıyla Anayasa'ya uygun şekilde sınırlanabilmesini sağlayacaktır. Bunlar dışında gerçekleştirilecek hukuka aykırı müdahalelerin ise, hukuka uygun sonuç doğurması mümkün değildir. Vergi idaresi, bu şekilde elde ettiği bilgi ve belgeleri vergilendirme, denetim için kullanamaz.

Tüm bu sonuçlar birlikte değerlendirildiğinde, vergilendirme yetkisi ile özel hayatın gizliliği arasında dengenin bu şekilde sağlanacağı düşünülmektedir. Vergi idaresi, yükümlüler hakkındaki bilgi ve belgelere ulaşabilecek ve bunları kullanabilecek, bu yetkiler de Anayasa'ya uygun, ölçülü ve vergi yükümlüleri açısından katlanılabilir olacaktır.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- Akad, Mehmet – DİNÇKOL, Abdullah, 1982 Anayasası, Alkım Yayınevi, İstanbul, 1998.
- Akdoğan, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara. 2007.
- Akıllıoğlu, Tekin, İnsan Hakları, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi İnsan Hakları Yayınları No: 17, Ankara, 1995.
- Akyılmaz, Bahtiyar – Sezginer, Murat – Kaya, Cemil, Türk İdare Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009.
- Anayurt, Ömer, Avrupa İnsan Hakları Hukukunda Kişisel Başvuru Yolu, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2004.
- Araslı, Oya, Özel Yaşamın Gizliliği Hakkı ve T.C. Anayasasında Düzenlenişi, Yayınlanmamış Doçentlik Tezi, Ankara 1979.
- Başaran Yavaşlar, Funda, Vergi Ödevi İlişkinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Ağustos 2013.
- Bilge, Mehmet E. Ticari Sırların Korunması, 2. B., Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2005.
- Birtek, Fatih, Haberleşmenin Gizliliğini İhlal Suçları, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013.
- Bıyan, Özgür, Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil, Adalet, Ankara, 2012.
- Boillat, Philippe – Kjaerum, Morten, Handbook on European Data Protection Law, European Union Agency for Fundamental Rights, Belgium, 2014.
- Bygrave, Lee A., Data Protection Law, Kluwer Law International, New York, 2002.
- Candan, Turgut, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, 2. Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.
- Centel, Nur – Zafer, Hamide, Ceza Muhakemesi Hukuku, 9. Bası, Beta, İstanbul, 2012.
- Çağın, Nami, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.
- Çolak, Nusret, Kitle İletişim Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007.

- Çavuş Adnan, Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı, İstanbul, 2006.
- Danışman, Ahmet, Ceza Hukuku Açısından Özel Hayatın Korunması, Selçuk Üniversitesi Yayınları, No: 99, Konya, 1991.
- Donay, Süheyl, Meslek Sırrının Açıklanması Suçu, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1978.
- Doğru, Osman – Nalbant, Atilla, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi, Cilt 2, Legal, Ankara, 2012.
- Ekinci, Hüseyin – Sağlam, Musa, 66 Soruda Bireysel Başvuru, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, 2015;
- Epping, Volker, Grundrechte, 4. Auflag, Springer Verlag, Berlin Heidelberg, 2010.
- Erman, Sahir, Vergi Suçları, İstanbul Üniversitesi Fen Fakültesi İşletmesi Prof. Dr. Nâzım Terzioğlu Atölyesi, İstanbul, 1988.
- Gemalmaz, H. Burak, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı, Beta, İstanbul, 2009.
- Gözler, Kemal, Türk Anayasa Hukuku Dersleri, 12. Baskıdan Tıpkı Ek Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, Şubat 2012.
- Gözler, Kemal, Türk Anayasa Hukuku, Ekin, Bursa, Temmuz 2000.
- Gözler, Kemal, Anayasa Hukukunun Genel Teorisi, Cilt II, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, Haziran 2011.
- Gözler, Kemal – Kaplan, Gürsel, İdare Hukuku Dersleri, 14. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, Ağustos 2013.
- Gözler, Kemal, İdare Hukuku, II. Cilt, Ekin Yayınevi, Bursa, 2003.
- Gözübüyük, Şeref – Gölcüklü, Feyyaz, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması, 8. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2009.

- Gözübüyük, Şeref – Tan, Turgut, İdare Hukuku, Cilt 1, 7. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010.
- Gözübüyük, Şeref, Yönetim Hukuku, 26. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008.
- Gözübüyük, Şeref, Yönetimsel Yargı, 22. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, Eylül 2005.
- Günday, Metin, İdare Hukuku, 10. Baskı, imaj Yayınevi, Ankara, Ekim 2011.
- Güneş, Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, 2. Baskı, On İki Levha Yayınları, İstanbul 2008.
- Gürbüz Usluel, Aslı, Türk Özel Hukukunda Özellikle Anonim Şirketlerde Ticari Sırların Korunması, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2009.
- Güriz, Adnan, Hukuk Başlangıcı, 6. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2003.
- Güriz, Adnan, Hukuk Felsefesi, 6. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2003.
- Hofstadter, Samuel – Horowitz, George, The Right of Privacy, Central Book Company, New York, 1964.
- İçel, Kayıhan – Ünver, Yener, Kitle İletişim Hukuku, Beta Yayınları, İstanbul, 2012.
- Kabul Edilebilirlik Kriterlerini Uygulama Rehberi, 3. Baskı, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, 2014.
- Kaboğlu, İbrahim, Ö, Özgürlükler Hukuku, 6. Baskı, İmge Kitabevi, Ankara, Kasım 2002.
- Kaboğlu, İbrahim, Özgürlükler Hukuku – İnsan Haklarının Hukuksal Yapısı, 5. Baskı, Alfa Yayınları, İstanbul 1999.
- Kaneti, Selim, Vergi Hukuku, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1986/1987.
- Karahan, Sami – Suluk, Cahit – Saraç, Tahir – Nal, Temel, Fikri Mülkiyet Hukukunun Esasları, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012.
- Karakoç, Yusuf, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, Denge, İzmir 1994.
- Kılıçoğlu, Ahmet, Şeref, Haysiyet ve Özel Yaşama Basın Yoluyla Saldırlardan Hukuksal Sorumluluk, 3. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008.
- Kilkelly, Ursula, Hayata ve Aile Hayatına Saygı Gösterilmesi Hakkı, AİHS 8. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Klavuz, İnsan Hakları El Kitapları, No: 1.

- Küzeci, Elif, Kişisel Verilerin Korunması, Turhan Kitabevi, Ankara, Haziran 2010.
- Mösbauer, Heinz – Mösbauer, Theresia, Steuerliche Außenprüfung, 2. Auflage, R. Ooldenbourg Verlag, München 2005.
- OECD, Taxpayers Rights and Obligations: A Survey of the Legal Situation in OECD Contries, OECD Paris, 1990.
- OECD, Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, OECD Publishing, 2014, <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2314131e.pdf?expires=1520407626&id=id&accname=guest&checksum=E769543511541725EA2D17C5CAAC88F4>, Erişim Tarihi: 20.11. 2018.
- OECD, Tax Information Exchange Between OECD Member Countries, OECD, Paris, 1994.
- OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Switzerland 2011, OECD Publishing, June 2011, http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews_2219469x, Erişim Tarihi: 20.11.2018.
- OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Switzerland 2016, OECD Publishing, July 2016, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews-switzerland-2016_9789264258877-en, Erişim Tarihi: 20.11. 2018.
- OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, 15.07.2014, OECD, <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2315271e.pdf?expires=1507209240&id=id&accname=ocid41019259&checksum=6585924BB53CB917C989A1C9E584BB3C>, Erişim Tarihi: 20.11.2018.
- OECD Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Mezuat_DisIliskiler/OECD_Model_Yorum_Kitabi_2014.pdf, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

- Okay Tekinsoy, Özge, İdare Hukukunda Kamu Düzeni Kavramı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, Mart 2011.
- Onar, Sıddık Sami, İdare Hukukunun Umumi Esasları, Cilt III, 3. Bası, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1966.
- Öncel, Mualla – Kumrulu, Ahmet – Çağan, Nami, Vergi Hukuku, 27. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2018.
- Arslan Öncü, Gülay, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Özel Yaşamın Korunması Hakkı, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, Mart 2011.
- Öner, Cihat. Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010.
- Özbalcı, Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Feryal Matbaacılık, San. ve Tic. Ltd. Şti, Ankara, 1988.
- Özbek, Veli Özer – Kanbur, Mehmet Nihat – Doğan, Koray – Bacaksız, Pınar – Tepe, İlker, Ceza Muhakemesi Hukuku, 6. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2014.
- Özbek, Veli Özer, Ceza Muhakemesi Hukukunda Koruma Tedbiri Olarak Arama, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1999.
- Özel, Sibel, Uluslararası Alanda Medya ve İnternette Kişilik Hakkının Korunması, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2004.
- Özbudun, Ergun, Türk Anayasa Hukuku, 14. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2013.
- Özsunay, Ergun, Gerçek Kişilerin Hukuki Durumu, 2. Bası, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 1952, İstanbul, 1974.
- Öztürk, Bahri – Tezcan, Durmuş – Erdem, Mustafa Ruhan – Sırma, Özge – Saygılar, Yasemin – Alan, Esra, Ceza Muhakemesi Hukuku, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010.

- Roagna, Ivana, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Özel Hayata ve Aile Hayatına Saygı Gösterilmesi Hakkının Korunması, Avrupa Konseyi İnsan Hakları El Kitapları, Strazburg, 2012.
- Saban, Nihal, Vergi Hukuku, 7. Baskı, Beta, İstanbul, Ekim 2015.
- Sağlam, Fazıl, Temel Hakların Sınırlanması ve Özü, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 506 Ankara, 1982.
- Solak Akman, İnci, Vergi Mahremiyetini İhlal, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Ankara, 2012.
- Soysal, Mümtaz, 100 Soruda Anayasanın Anlamı, 10. Baskı, Gerçek Yayınevi, İstanbul, 1993.
- Şen, Ersan, Devlet ve Kitle İletişim Araçları Karşısında Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1996.
- ŞENYÜZ, Doğan, Vergi Ceza Hukuku, 9. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2016.
- Şimşek, Oğuz, Anayasa Hukukunda Kişisel Verilerin Korunması, Beta, İstanbul, Şubat 2008.
- Tan, Turgut, Ekonomik Kamu Hukuku, Türkiye Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları, Ankara, 1984.
- Tanör, Bülent – Yüzbaşıoğlu, Necmi, Türk Anayasa Hukuku, 9. Bası, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2009.
- Tanör, Bülent, Siyasi Düşünce Hürriyeti ve 1961 Anayasası, Öncü Kitabevi, İstanbul, 1969.
- Taş, Fatma, Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008.
- Tekin, Fazıl – Çelikkaya, Ali, Vergi Denetimi, 7. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Ocak 2016.
- Tekşen, Gökhan M., Ticari Sır, Bankacılık Sırrı veya Müşteri Sırrı Niteliğindeki Bilgi veya Belgelerin Açıklanması Suçu, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012.
- Teziç, Erdoğan, Anayasa Hukuku, 16. Bası, Beta, İstanbul, 2013.

- Tipke, Klaus – Lang Joachim, Steuerrecht, 18. Auflage, Dr. Otto Schmitt Verlag, Köln, 2005.
- Tunaya, Tarık Z, Siyasal Kurumlar ve Anayasa Hukuku, 4. Bası, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1980.
- Ürol, Gürel, Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 6. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Haziran 2016.
- Üzeltürk, Sultan, 1982 Anayasası ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'ne Göre Özel Hayatın Gizliliği Hakkı, Beta Basım A.Ş., İstanbul, Mayıs 2004.
- Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara Nisan 2007.
- Yaltı, Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, Eylül 2006.
- Westin, F. A., Privacy and Freedom, Atheneum, New York, 1970.
- Zafer, Hamide, Özel Hayatın ve Hayatın Gizli Alanının Ceza Hukukuyla Korunması (TCK m. 132 – 134), Beta Basım, İstanbul 2010.
- Zengi, Ufuk Utku, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Kitle İletişim Özgürlüğü, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014.
- 1982 Anayasası madde 20 Danışma Meclisi Gerekçesi, TBMM, Ankara, Haziran 2011; www.tbmm.gov.tr, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

Makaleler

- Akdemir, Tuğçe – Baş, Eylem, “Aramalı Vergi İncelemelerinin Ceza Muhakemesi ve Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 314, Kasım 2014.
- Akıllıoğlu, Tekin, “Kamu Yararı Kavramı Üzerine Düşünceler”, İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi, Cilt 9, Sayı 1-3, 1988.
- Alptürk, Ercan, “Vergi İnceleme Tutanakları ve Özellikleri”, EYaklaşım, Ocak 2005, Sayı 18, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler>, Erişim Tarihi: 20.11. 2018.

- Arslan Öncü, Gülay; “Özel Yaşama ve Aile Yaşamına Saygı Hakkı“, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa, Beta Yayınevi, İstanbul, 2013.
- Ateş, Leyla, “Türkiye’de Vergi Mahremiyetinin Sınırları: Yurtiçi ve Yurtdışı Bilgi Paylaşımında”, Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırları, Beta, İstanbul, 2016.
- Aybay, Rona, “Uluslararası Antlaşmaların Türk Hukukundaki Yeri”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı 70, 2007.
- Baker, Philip, “Taxation and Human Rights”, GIRC Review, London, Volume I, Number I, November 2001, http://taxbar.com/wp-content/uploads/2016/01/girc_review_v1_n1.pdf, Erişim Tarihi: 20.11.2018.
- Banisar, David – Davies, Simon, “Global Trends in Privacy Protection: In International Survey of Privacy, Data Protection and Surveillance Laws and Developments”, The John Marshall Journal of Information Technology and Privacy Law, Volume 18, 1999.
- Başaran Yavaşlar, Funda; “Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır”, Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009.
- Başaran Yavaşlar, Funda, “Vergilendirmede Gizli Servisler Savaşı”, Dünya, 16.09.2017, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergilendirmede-gizli-servisler-savasi/381902>, Erişim Tarihi: 20.11.2018.
- Başaran Yavaşlar, Funda; “Bankaların Bilgi Verme Yükümlülüğünün Sınırları Ve Bilgi Vermemeye Bağlı Özel Usulsüzlük Suçu, -Müşteri Sırrını Saklama Yükümlülüğü İle Özel Usulsüzlük Suçu Arasında Bir Gri Bölge-“, Vergi Sorunları Dergisi, Ağustos 2000, Sayı143.

- Başaran Yavaşlar, Funda, “Türk Hukuku’nda Vergi İncelemesi”, Türk Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010.
- Başaran Yavaşlar, Funda, “Türk Vergi Hukukunda Uluslararası Bilgi Değişimine İzin Veren Hukuki Kaynakların Tespiti ve Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, Sayı 401, 2015 Ocak.
- Başaran Yavaşlar, Funda, “Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu”, İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi tarafından düzenlenen “Vergi Yaptırım Hukuku Sisteminin Sorunları ve Yeniden Yapılandırılması” Başlıklı Uluslararası Sempozyum, İstanbul, 20-21 Mart 2013, <http://www.fundabasaran.net>, Erişim Tarihi: 20.11.2018.
- Baykara, Bekir, “Vergi İncelemesi Sırasında Mükellefin Hakları”, Vergi Dünyası, Ekim 2007, Sayı 314.
- Bloustein, Edward, J.; “Privacy as an Aspect of Human Dignity”, New York University Law Review, 1964.
- Calderón, Jose M. “Taxpayer Protection within the Exchange of Information Procedure Between State Tax Administrations”, Intertax, 2000, Volume 28, Issue 12.
- Çağan, Nami; “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme” AÜHFĐ, Cilt 37, Sayı 1-4, 1980.
- Çağan, Nami, “Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler”, Bülent N. ESEN’e Armağan, Ankara 1977.
- Danışma Meclisi Tutanak Dergisi, Cilt 8, Yasama Yılı 1, 131. Birleşim, 20.08.1982 Cuma; www.tbmm.gov.tr, Erişim Tarihi: 20.11.2018.
- Danışma Meclisi Tutanak Dergisi, Cilt 8, TBMM, Yasama Yılı 1, 130. Birleşim, 19.08.1982, https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/DM_/d02/c008/dm__02008130.pdf, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

- Demirci, Azmi, Vergi İnceleme Tutanakları-I, Yaklaşım Dergisi, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=218>, Erişim Tarihi: 20.11. 2018.
- Diggelmann, Oliver – Cleis, Maria Nicole, “How the Right to Privacy Became a Human Right”, Human Rights Law Review, Oxford, 2014, Volume 14, Issue 3.
- Donay, Süheyl; “Özel Hayata Saygı Gösterilmesi Hakkı Üzerine Kuzey Ülkeleri Hukukçularının Kongresi”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt 39, Sayı 1-4, 1974.
- Doğrusöz, Bumin; “Vergi İnceleme Raporlarının Dava Edilebilirliği”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 210, 2010.
- Duran, Lütfi; “Sosyal Hareketler ve Mili Güvenlik”, İktisat ve Maliye, Cilt XVII, Sayı 4, Temmuz 1970.
- Furtun, İdris Hakan, “Türk Hukuku’nda Vergi Mükellefini Denetleme Araçları”, Türk Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010.
- Göker, Cenker, “Vergilerin Yasallığı İlkesi Kapsamında Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Üzerine”, Prof. Dr. Muallâ Öncel’e Armağan, Cilt II, Ankara Üniversitesi Yayınları, Ankara, 2009.
- Gözler, Kemal, “Anayasa Değişikliğinin Temel Hak ve Hürriyetlerin Sınırlandırılması Bakımından Getirdikleri ve Götürdükleri”, Ankara Barosu Dergisi, 2001-4.
- Gözübüyük, Şeref; “Avrupa İnsan Hakları Komisyonuna Kimler Kime Karşı Başvurabilir?”, İnsan Hakları Yıllığı, Cilt 13, Yıl 1991.
- İmre, Zahit; “Şahsiyet Haklarından Şahsın Özel Hayatının ve Gizliliklerinin Korunmasına İlişkin Meseleler”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt XXXIX, Sayı 1-4.
- İnceoğlu, Sibel; “ABD Anayasa Hukukunda Mahremiyet Hakkı”, İnsan Hakları Yıllığı, Cilt 19-20, 1997, 1998.

- Kanadoğlu, Korkut; “Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Özel Yaşam”, Özel Yaşamın Gizliliği Paneli, Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 154, Ankara, 18.10.2008.
- Kaneti, Selim, “Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişikliklerle Vergi İdaresine Tanınan Yetkilerin Değerlendirilmesi”, İktisat ve Maliye, Cilt XXXIII, Sayı 3, Haziran 1986.
- Kaplan, Recep, “Mükellefçe Gösterilen Kişi Beyanlarının Vergi İnceleme Tutanaklarındaki Yeri”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakóltesi Dergisi, Cilt 17, Sayı 4, 2013.
- Kırca, Çđidem, “Know How Sözleşmesinin Hukuki Niteliği”, Prof. Dr. Ali BOZER’e Armağan, Ankara, 1998.
- Lewinski, Von Kai, “Zur Geschichte von Privatsphäre und Datenschutz – eine rechtshistorische Perspektive”, Datenschutz, Bundeszentrale für politische Bildung, Bonn, 2002.
- McCracken, Sara K., “Going, Going, Gone . . . Global: A Canadian Perspective on International Tax Administration Issues in the “Exchange-of-Information Age”, Canadian Tax Journal, Volume 50, No: 6, 2002.
- Nas, Adil, “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakóltesi Dergisi, 2012, Cilt 61, Sayı 4.
- Oberson, Xavier, “The OECD Model Agreement on Exchange of Information – a Shift to the Applicant State”, Bulletin for International Fiscal Documentation, 2003.
- Öner, Cihat, “Uluslararası Bilgi Değişiminde Vergi Mükellefinin Haklarının Korunması: Türkiye Yaklaşımı”, Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırları, Beta, İstanbul, 2016.
- Özbudun, Ergun, “Anayasa Hukuku Bakımından Özel Haberleşmenin Gizliliği”, Ellinci yıl Armağanı 1925-1975, Cilt 1, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakóltesi Yayınları No: 406, Ankara.
- Prosser, William L., “Privacy”, California Law Review, Voume 48, No: 3, August 1960.

- Rubinfeld, Jed, “The Right of Privacy”, Harvard Law Review, Volume 102, No: 4, February 1989.
- Saban, Nihal “İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa ile Bir Vergi Kavramını Okumak; Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri”, Vergi Sorunları, Sayı 118, Temmuz 1998.
- Saban, Nihal, “Anayasa ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ile Bir Vergi Hukuku Kavramını Okumak: Arama”, Polis Dergisi, Sayı 36, 2003.
- Saban, Nihal, “Vergi İdaresinin Bilgi Toplama Sınırı: Norm ve Normatif Yabancılaşma”, Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırları, Beta, İstanbul, 2016.
- Sağlam, Mehmet, “Ekim 2001 Tarihinde Yapılan Anayasa Değişiklikleri Sonrasında, Düzenlendikleri Maddede Hiçbir Sınırlama Nedenine Yer Verilmemiş Olan Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırı Sorunu” Anayasa Yargısı Dergisi, Cilt 19, 2002.
- Salihpaşaoğlu, Yaşar, “Özel Hayatın Kapsamı: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatları Işığında Bir Değerlendirme”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt XVII, Sayı 3, 2013.
- Seer, Roman, “Datenschutz in Besteuerungsverfahren”, Festschrift für Wienand Meilicke, Nomos, Baden, 2010.
- Simunek, Madeleine, “Bilgi Değişimi Usulünde Vergi Mükellefinin Bilgilendirilme ve Dinlenilme Hakkının Önemi: İsviçre Yaklaşımı”, Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırları, Beta, İstanbul, 2016.
- Soysal, Mümtaz, “İnsan Hakları Açısından Temel Hak ve Özgürlüklerin Niteliği”, Anayasa Yargısı Dergisi, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Cilt 3, 1986.
- Tandoğan, Haluk, “Şahsiyetin Akit Dışı İhlallere Karşı Korunmasının İşleyiş Tarzı ve Basın Yoluyla İhlallere Karşı Özel Hayatın Korunması”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 20, Sayı 1, 1963.

- Taşdelen, Aziz; “Vergisel Arama”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 5, Sayı 2, 2003.
- Tosun, Öztekin; “Özel Hayatın Gizliliğini İhlâl Suçları”, Değişen Toplum ve Ceza Hukuku Karşısında Türk Ceza Kanununun 50 Yılı ve Geleceği Sempozyumu, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul 1977.
- Turhan, Mehmet, “Anayasamız ve Demokratik Toplum Düzeninin Gereklere”, Anayasa Yargısı Dergisi, Cilt 8, 1991.
- Teziç, Erdoğan, “Kanunların Anayasaya Uygunluğunun “Esas” Açısından Denetimi”, Anayasa Yargısı Dergisi, Cilt 2, 1985.
- Ulusoy, Ali, “Hukuk-Ekonomi İlişisine İdeolojik Yaklaşımlar ve Ekonomik Kamu Düzeni Kavramı”, Ankara Barosu Uluslararası Hukuk Kurultayı 2008, Ekonomi ve Hukuk, Ankara Barosu Yayınları, Ankara, 2009.
- Yaltı Soydan, Billur; "İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği", Vergi Dünyası, Yıl: 21, Sayı: 254, Ekim 2002, www.vergidunyasi.com.tr, Erişim Tarihi: 20.11.2018.
- Yaltı, Billur, "Türk Vergi Anlaşması Uygulamasına İlişkin Gözlemler", Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi ve İsviçre- Türkiye Araştırmalar Vakfı, İsviçre-Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın Temel Esasları Sempozyumu, 8 Nisan 2011, [http://www.khas.edu.tr/uploads/pdf-docvb/ Prof.Dr.BillurYalti.doc](http://www.khas.edu.tr/uploads/pdf-docvb/Prof.Dr.BillurYalti.doc), Erişim Tarihi: 20.11.2018.
- Yaltı, Billur; "Türk Vergi Mükellefi Perspektifinden Otomatik Bilgi Değişimi", Otomatik Bilgi Değişimi ve Türk-Alman İş Birliği Olanakları, On İki Levha Yayıncılık A.Ş., İstanbul, Aralık 2018.
- Yaltı, Billur, “Vergi Hukukunda Susma Hakkı – VUK 359(a)(2)’nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu” Vergi Dünyası, Sayı 285, Mayıs 2005, www.vergidunyasi.com.tr, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

Yaltı Soydan, Billur; “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı- II”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 144.

Yaltı, Billur; “Vergi Borcu Nedeniyle Yurt Dışına Çıkış Yasağı”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı 66, 2006.

Yıldırım, Gülşen, “Özel Hayat, Aile Hayatı, Haberleşme ve Mesken: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinin 8. Maddesinin Genişlemiş Yorumu İle Sağlanan Koruma”, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Adli Yargı, Türkiye Barolar Birliği Yayınları No: 72, Ankara, Aralık 2004.

Warren, Samuel – Brandeis, Louis, “The Right to Privacy”, Harward Law Review, Volume IV, 1890, http://groups.csail.mit.edu/mac/classes/6.805/articles/privacy/Privacy_brand_warr2.html, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

Yerci, Cahit , “Aramalı Vergi İncelemesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:250, 2009.

İnternet Siteleri

https://www.constituteproject.org/constitution/Netherlands_2008?lang=en,

Erişim Tarihi: 20.11.2018.

https://www.constituteproject.org/constitution/Spain_2011?lang=en,

Erişim Tarihi: 20.11.2018.

https://www.constituteproject.org/constitution/United_States_of_America_1992?lang=en,

Erişim Tarihi: 20.11.2018.

<https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss533.pdf>, Erişim Tarihi: 20.11. 2018.

http://www.gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_mevzuat/TURKCE_METIN/AVUST_URYA_REV.pdf, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/AO.pdf, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/6183/tvk_4369_sayili_kanun_1.pdf,

Erişim Tarih: 20.11.2018.

<https://www.admin.ch/opc/de/classified-compilation/20110630/index.html>,

Erişim Tarihi: 20.11.2018.

<https://www.admin.ch/opc/de/official-compilation/2016/1297.pdf>,

Erişim Tarihi: 20.11.2018.

<http://www.spiegel.de/wirtschaft/soziales/steuer-cds-europaeischer-gerichtshof-fuer-menschenrechte-erlaubt-nutzung-a-1115425.html>, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

<http://www.gesetze-im-internet.de/gg/GG.pdf>, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Mevzuat_DisIliskiler/OECD_Model_Yorum_Kitabi_2014.pdf, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/11/20171126-12.pdf>,

Erişim Tarihi: 20.11.2018.

<http://www.oecd.org/tax/transparency/statement-of-outcomes-gfberlin.pdf>,

Erişim Tarihi: 20.11.2018.

<http://www.maliye.gov.tr/haberler/agbal-otomatik-bilgi-degisimi-tartismalarina-aciklikgetirdi>, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/6183/tvk_4369_sayili_kanun_1.pdf,

Erişim Tarihi: 20.11.2018.

<http://www.yenicaggazetesi.com.tr/maliye-bakanligi-vergi-yuzsuzlerini-acikladi107481h.htm>, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

http://www.echr.coe.int/Documents/Convention_TUR.pdf, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

<http://www.edb.adalet.gov.tr/mevzuat/Avrupa%20C4%B0nsan%20Haklar%C4%B1%20S%C3%B6zle%C5%9Fmesi%20.pdf>, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=OJ:C:2007:306:FULL&format=EN>, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ%3AC%3A2007%3A303%3A001%3A0016%3AEN%3APDF>, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32016R0679>, Erişim Tarihi:
20.11.2018.

<http://www2.tbmm.gov.tr/d26/1/1-0541.pdf>, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/03/20160317-2.pdf>, Erişim Tarihi: 20.11. 2018.

www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Weitere_Steuerthemen/Abgabenordnung/AO-Anwendungserlass/2014-01-31-Neubekanntmachung-AEAO.pdf?__blob=publicationFile&v=2, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

<http://www.servat.unibe.ch/dfr/bv065001.html#Opinion>, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

<http://www.bundesverfassungsgericht.de>, Erişim Tarihi: 20.11.2018.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları

Amann v. Switzerland, App. No: 27798/95, 16.02.2000.

Bernh Larsen Holding AS and Others v. Norway, App. No: 24117/08, 14.03.2013.

Bykov v. Russia, App. No: 4378/02 10.03.2009, para. 76.

Camenzind v. Switzerland, App. No: 21353/93, 16.12.1997.

Comingersoll S.A. v. Portugal, App. No:35382/97, 06.04.2000.

Dudgeon v. UK, App. No:7525/76, 22.10.1981.

F.S. v. Germany, App. No: 30128/96, 27.11.1996.

Funke v. France, App. No:10828/84, 25.02.1993.

Gaskin v. United Kingdom, App. No: 10454/83, 07.07.1989.

Giacomelli v. Italy, App. No: 59909/00, 02.11.2006.

Gillan and Quinton v. United Kingdom, App. No: 4158/05, 12.12.2010.

Gillow v. United Kingdom, App. No: 9063/80, 24.11.1996.

Golder v. United Kingdom, App. No:4451/70, 21.02.1975.

Handyside v. United Kingdom, App. No: 5493/72, 07.12.1976.

Islamic Republic of Iran Shipping Lines v. Turkey, App. No: 40998/98, 13.12.2007.

J.B. v. Switzerland, App. No: 31827/96, 03.05.2001.

Keegan v. Ireland, App. No: 16969/90, 26.05.1994.

Khatun and Others v. United Kingdom, App. No: 38387/97, 01.07.1998.

Kroon and the Others v. The Netherlands, App. No:18535/91, 27.10.1994.

K.S. AND M.S. v. Germany, App. No: 33696/11, 06.10.2016.

Leander v. Sweden, App. No: 9248/81, 26.03.1987.

L.H. v. Latvia, App. No: 52019/07, 29.04.2014.

Marckx v. Belgium, App. No: 00006833/74, 13.06.1979.

Malone v. United Kingdom, App. No: 8691/79, 2.08.1984.

Menteş and Others v. Turkey, App. No: 23186/94, 28.11.1997.

M.K. v. France, App. No: 19522/09, 18.04.2013.

Murray v. United Kingdom, App. No: 14310/88, 28.10.1994.

Niemetz v. Germany, App. No: 13710/88, 16.12.1992.

Olsson v. Sweden, App. No: 10465/83, 24.03.1988.

Österreicher Rudfunk v. Austria, App. No: 35841/02, 07.12.2006.

Petri Sallinen and Others v. Finland, App. No: 50882/99, 27.09.2005.

Pfeifer v. Austria, App. No: 12556/03, 15.11.2007.

Radio France and Others v. France, App. No:53984/00, 23.09.2003.

Reklos and Davorlis v. Greece, App. No: 1234/05, 15.01.2009.

Riener v. Bulgaria, 23.08.2006, App. No: 46343/99.

Rotaru v. Romania, App. No: 28341/95, 04.05.2000

Rothenthurm Commune v. Switzerland, App. No: 13252/87, 14.12.1988.

S. and Marper, v. United Kingdom, App. No: 30562/04 - 30566/04, 04.12.2008.

Shimovolos v. Russia, App. No: 30194/09, 21.06.2011.

Stes Colas Est and Others v. France, App. No: 37971/97, 16.04.2002.

Sunday Times v. United Kingdom, App. No: 6538/74, 26.04.1979.

The Holy Monasteries v. Greece, App. No: 13092/87 13984/88.

Uzun v. Germany, App. No: 35623/05, 02.09.2010.

von Hannover v. Germany no:2, App. No: 40660/08 - 60641/08, 07.02.2012.

W. v. United Kingdom, App. No: 9749/82, 08.07.1987.

Wieser and Bicos Beteiligungen GMBH v. Austria, App. No: 74336/01, 16.10.2007.

X. v. Belgium, App. No: 9804/82, 07.12.1982.

X. v. Iceland, 18.05.1976, App. No: 6825/84.

X. v. United Kingdom, App. No: 9702/82, 06.10.1982.

Anayasa Mahkemesi Kararları

E.1962/208, K.1963/1, 04.01.1963.

E.1963/17, K.1963/84, 08.04.1963.

E.1963/128, K.1964/8, 28.01.1964.

E.1963/336, K.1967/29, 26-27.09.1967.

E.1973/1, K.1974/13, 25.04.1974.

E.1973/41, K.1974/13, 25.4.1974.

E.1985/8, K.1986/27, 26.11.1986.

E.1989/6, K.1989/42, 07.11.1989.

E.1999/33, K.1999/51, 29.12.1999.

E.2000/74, K.2004/9, 10.2.2004.

E.2001/303, K.2001/333, 19.7.2001.

E.2002/112, K.2003/33, 10.4.2003.

E.2004/31, K.2007/11, 31.01.2007:

E.2005/60, K.2008/162, 13.11.2008.

E.2006/121, K.2009/90, 18.6.2009.

E.2007/4, K.2007/81, 18.10.2007.

E.2009/1, K.2011/82, 18.5.2011.

E.2010/40, K.2012/8, 19.1.2012.
E.2012/100, K.2013/84, 4.7.2013
E.2013/10, K.2013/130, 14.11.2013.
E.2013/54, K.2013/161, 26.12.2013.
E.2013/84, K.2014/183, 04.12.2014.
E.2013/114, K.2014/184, 04.12.2014
E.2013/122, K.2014/74, 09.04.2014.
E.2014/36, K.2015/51, 27.05.2015.
E.2014/74, K.2014/201, 25.12.2014.
E.2014/87, K.2015/112, 8.12.2015.
E.2014/118, K.2015/3, 01.04.2015.
E.2014/122, K.2015/123, 30.12.2015.
E.2014/149, K.2014/151, 02.10.2014.
E.2014/176, K.2015/53, 27.05.2015.
E.2014/180, K.2015/30, 19.03.2015.
E.2014/195, K.2015/116, 23.12.2015.
E.2014/196, K.2015/103, 12.11.2015.
E.2015/32, K.2015/102, 12.11.2015.
E.2016/36, K.2016/187, 14.12.2016.
E.2016/125, K.2017/143, 28.09.2017.
E.2016/165, K.2017/76, 15.03.2017.
E.2016/179, K.2017/176, 28.12.2017.
Bir. Baş. No: 2012/1184, 16.07.2014.
Bir. Baş. No: 2013/1123, 2.10.2013.
Bir. Baş. No: 2013/1614, 03.04.2014.
Bir. Baş. No: 2013/2187, 19.12.2013.

Bir. Baş. No: 2013/2284, 15.04.2014.

Bir. Baş. No: 2013/4825, 24.03.2016.

Bir. Baş. No: 2013/5126, 2.7.2015.

Bir. Baş. No: 2013/5653, 03.03.2016.

Bir. Baş. No:2013/6617, 08.04.2015.

Bir. Baş. No: 2013/7666, 10.12.2015.

Bir. Baş. No: 2013/9047, 7.5.2015.

Bir. Baş. No:2013/9660, 21.01.2015.

Bir. Baş. No: 2014/5671, 07.06.2018.

Bir. Baş. No. 2014/8334, 21.05.2015.

Bir. Baş. No: 2014/20364, 05.10.2017.

Danıştay Kararları

3. D., E.1986/2264, K.1987/2468, 04.11.1987.

3. D., E.1987/1924, K.1988/1647, 08.06.1988.

3. D., E.1987/2990, K.1988/1280, 25.04.1988.

3. D., E.1988/2277, K.1989/1068, 11.04.1989.

3. D., E.1993/1541, K.1994/145, 26.01.1994.

3. D., E.2000/2786, K.2000/3290, 28.5.2003.

3. D., E.2009/6111, K.2011/6209, 24.10.2011.

4. D., E.1975/932, K.1975/2911, 12.11.1975.

4. D., E.1994/3073, K.1995/21, 16.1.1995.

4. D., E.1995/2467, K.1996/2078, 21.5.1996.

4. D., E.2006/451, K.2006/2009, 20.10.2006.

4. D., E.2007/3328, K.2008/1162, 27.03.2008.

13. D., E.1977/591, K.1978/775, 28.3.1978.

VDDK, E.1999/335, K.2000/98, 25.02.2000.

Diğer Kararlar

Bundesverfassungsgericht, 15.12.1983, 65, 1.

Bundesverfassungsgericht, 09.11.2010 - 2 BvR 2101/09.

Bundesverfassungsgericht, 10.03.2008 - 1 BvR 2388/03.

Bundesverfassungsgericht, 1.3.06.2007 - 1 BvR 1550/03.



ÖZET

Vergilendirme, kamu giderlerinin karşılanması için devletin sahip olduğu anayasal bir yetkidir. Devletin yükümlüleri vergilendirebilmesi, haklarında doğru bilgileri elde edebilmesine bağlıdır. Ancak bu bilgi ve belgeler, özel hayatın gizliliği koruması altındadır. İşte bu noktada, vergilendirme yetkisi ile özel hayatın gizliliği karşı karşıya gelmektedir. Bir hukuk devletinde, vergilendirme aracılığıyla özel hayatın gizliliği, ancak anayasaya uygun olmak şartıyla sınırlandırılabilir. Fakat 1982 Anayasası açısından bu mümkün değildir. Anayasa’da, özel hayatın gizliliğinin vergilendirme yetkisi aracılığıyla sınırlandırabileceği dikkate alınmamıştır. Bunun dışında, vergi kanunlarında ise özel hayatın gizliliğinin bir temel hak ve hürriyet olduğu göz ardı edilmiştir. Vergilendirme ile özel hayatın gizliliği arasındaki sorunun çözümü için, Anayasa ve vergi kanunları ile ilgili bazı önerilerde bulunulmuştur. Bu amaçla önce, birer hukuki kavram olarak vergilendirme yetkisi ve özel hayatın gizliliği araştırılmıştır. Vergilendirme yetkisi tartışıldıktan sonra, özel hayatın gizliliği ile vergilendirme yetkisi arasındaki ilişki gözden geçirilmiştir. Özel hayatın içeriği, Anayasa’daki temelleri ve vergi yükümlüsü bakımından anlamı incelenmiştir. Sonra hangi koşullar altında özel hayatın gizliliğinin sınırlandırılabilceği araştırılmıştır. Son olarak özel hayatın gizliliği ve vergilendirme yetkisi arasındaki sınır belirlenmeye çalışılmıştır. Özel hayatın gizliliği, ceza muhakemesi kanunları dışında da sınırlandırılabilmelidir. Vergi kanunları ise özel hayatın gizliliğinin özüne dokunmamalı, ölçülülük ilkesine uygun olmalıdır. Bu ise kanunların sınırlı olması ve yükümlüler lehine birtakım güvenceler içermesi durumunda mümkündür.

SUMMARY

Taxing power is a constitutional power vested in the state to finance public expenditures. State's authority on imposing levies depends on acquiring accurate information about the taxpayers. However, such data and documents are protected by the right to privacy. Herein, there is a conflict of interest between the taxing power and the right to privacy. In a constitutional state, the right to privacy can only be limited by means of taxation depending on the constitutionality of the levy. However, this is not possible with regards to the 1982 Constitution. In the Constitution, limitation of the right to privacy by means of taxation is disregarded. Apart from that, tax law ignores the fact that the right to privacy is one of the fundamental rights and liberties. To solve the conflict between the taxing power and the right to privacy, certain suggestions are made regarding both the Constitution and tax legislation. For this purpose, first, the taxing power and the right to privacy are investigated as legal concepts. After arguing on the taxing power, the relationship between the taxing power and the right to privacy is reviewed. The substance of the right to privacy, its foundation in the Constitution and its meaning with regards to the taxpayers are studied. Then, argument is made for under which circumstances the right to privacy can be limited. Finally, attempt is made to establish the boundary between the taxing power and the right to privacy. The right to privacy should also be limited aside from the law of criminal procedure. Tax legislation should not impair the essence of the right to privacy, conforming to the principle of proportionality. That is only possible if it provides certain safeguards in favor of taxpayers together with a narrow construction of the legislation.