

## Kişisel Verilerin Korunmasının Vergi Mahremiyeti ile Etkileşimi

*Yiğit, Yıldız*

*Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Ankara, Türkiye, yigitt1607@gmail.com*

*ORCID: orcid.org/0000-0001-7797-8240*

### ÖZ

Bilindiği üzere modern vergi sistemleri büyük ölçüde beyan esasına dayalıdır. Beyan esasında mali idare, vergilendirme işlemlerine esas olmak üzere mükelleflere özgü bazı verileri kullanır. Bu durum gayet olağandır. Burada üzerinde önemli durulması gereken konu ise mali idarenin elde ettiği bu verileri muhafaza etmesi ve icabında hukuka uygun şekilde paylaşmasıdır. “6698 sayılı *Kişisel Verilerin Korunması Kanunu*” nun yürürlüğe girmesiyle mali idarenin iktisap ettiği bilgilerin toplanması, uluslararası bilgi değişimi kapsamında iletilmesi, muhafazası, imhası son derece mühim bir hale bürünmüştür. Nitekim Türk Vergi Hukukunda mükelleflere bir hak olarak tanınan “Vergi Mahremiyeti”nin veri gizliliği ile çok yakın bir ilişkisi vardır. Bu çalışmanın amacı; 6698 sayılı KVKK’ nın yürürlüğe girmesiyle literatüre giren veri koruma hukuku uygulamalarının, Türk Vergi Hukukuyla gerektiği gibi bütünleştirilmemesinin neden olabileceği vergisel belirsizlikleri ortaya koymaktır. Çalışmada, yapılan çözümlenmelerle; mevcut vergisel belirsizliklerin vergi hukuku metinlerinde bir mali veri tanımının olmamasından kaynaklandığı sonucuna varılacak ve söz konusu belirsizliklerin giderilmesi konusunda bazı önerilerde bulunulacaktır.

*Anahtar Sözcükler: Kişisel Veri, Mali Veri, Vergi Mahremiyeti, Ticari Sır.*

## Interaction of protection of personel data with tax confidentially

### ABSTRACT

As it is known, modern taxation systems are largely based on declarations. On the basis of the declaration, the Financial Administration uses certain data specific to the taxpayers as the basis for taxation. This is quite normal. The important point to be emphasized here is that the Financial Administration should keep these data obtained and, if necessary, share it in accordance with the law. With the entry into force of the Act Numbered 6698 on the Protection of Personal Data, the collection, transfer, preservation and destruction of the financial information obtained by the Tax Administration became very important. As a matter of fact, “Tax Confidentiality”, which is recognized as a right to taxpayers in Turkish Tax Law, has a very close relationship with data privacy. The aim of this study; is to reveal the tax uncertainties that may result from the failure to properly integrate the data protection law practices entered into the literature with the entry into force of law number 6698. In this study, it will be concluded that the current tax uncertainties are caused by the lack of a definition of financial data in the tax law texts and some suggestions will be made to eliminate these uncertainties.

*Keywords: Personal Data, Financial Data, Tax Confidentially, Business Secret*

*Atıf Gösterme*

Yıldız, Y., (2019). *Kişisel Verilerin Korunmasının Vergi Mahremiyeti ile Etkileşimi*, *Kişisel Verileri Koruma Dergisi*. 1(2), 1-16.

## GİRİŞ

Çağımızdaki ekonomik ve siyasi yapıyla bütünleşmiş devletler, kanunilik ilkesi gereğince, çeşitli amaçlarla, ülke sınırları içinde cereyan eden faaliyetlerden vergi almaktadır. Bu vergiler; gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınmaktadır. Ayrıca modern vergi sistemlerinin bir gereği olarak vergileme mükellefin beyanına dayanmaktadır. Beyan esaslı vergi sistemlerinde idare, elde ettiği mali veriler sayesinde bir idari işlem olan vergi tarhını gerçekleştirmektedir. İdare, edindiği bu verileri ise bir veri depolama alanında muhafaza etmektedir.

Diğer yandan günümüzde bilişim teknolojilerinde yaşanan gelişmeler, idarenin sahip olduğu, gerçek ve tüzel kişilere ait söz konusu verilerin güvenliğini tehdit eder olmuştur. Sahip olunan verilerin gerek hukuki gerekse ekonomik açıdan değerinin yükselmesine neden olmuştur. Zira muhtemel bir siber saldırı, gizli kalması gereken bilgilerin üçüncü kişilerin eline geçmesine neden olup, şirketlerin değerini ve ticari itibarını zedelemekle kalmayacak; kamu kurumlarının güvenilirliğine de gölge düşürecektir. Dolayısıyla, idarenin elde ettiği her türlü verinin güvenliğinin sağlanması kamu kurumları için olduğu gibi özel sektör için de temel bir yükümlülük biçimini almıştır.

Ülkemizde de bu minvalde, anayasal düzenlemeler yapılmıştır. 2010 yılı anayasa değişikliği ile kişisel verilerin muhafazası, tıpkı yaşama hakkı gibi, temel bir insan hakkı şeklinde Anayasanın 20. Maddesinde güvence altına alınmış ve ayrıntıların yasa ile deruhte edilmesi değerlendirilmiştir. Bilhassa 95/46/EC sayılı Avrupa Birliği Direktifi gibi uluslararası düzenlemeler ışığında kişisel verilerin işleme koşullarının, fertlerin aydınlatılmasının, bu sahayı kontrol ve tanzim edecek bir sultanın teşekkülünün, veri güvenliğine ilişkin temel ilkelerin düzenlendiği 6698 Sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu (KVKK), 07 Nisan 2016 tarih ve 29677 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Ayrıca 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK)’nın 135 ve takip eden maddelerinde ise kişisel verilerin hukuka aykırı olarak iktisap edilmesi, kaydedilmesi veya açığa vurulması eylemleri suç sayılmış ve bu fiiller için hapis cezası öngörülmüştür. KVKK ile birlikte kişisel verilerin işlenmesine dönük hususi bir kanuni düzenleme ile kişisel verilerle ilgili eylemlerin hangi durumlarda hukuka uygun, hangi hallerde hukuka aykırı olarak işlendiğinin belirlenmesi de netleştirilmiştir.

İlave olarak, Bilgi ve İletişim Güvenliği Tedbirleri ile ilgili 2019/12 sayılı Cumhurbaşkanlığı Genelgesi, 06 Temmuz 2019 tarihli 30823 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Bahse konu genelgede, “*milli güvenliği tehdit edebilecek veya kamu düzeninin bozulmasına yol açabilecek kritik türdeki verilerin güvenliğini sağlamaya yönelik tedbirlere*” yer verilmektedir.

6698 sayılı KVKK’ nın yürürlüğe girmesi aynı zamanda vergi yönetiminin iktisap ettiği mali verilerin toplanması, uluslararası bilgi değişimi dâhil olmak üzere iletilmesi, muhafazası ve silinmesi konularının büyük bir öneme kavuşmasına neden olmuştur. Çünkü yukarıda da ifade edildiği üzere, vergileme döngüsü içerisinde, mali idare, mükellefler ile ilgili olarak bazı veriler elde etmektedir. Devletin; kişilerin mali ve vergisel durumlarıyla ilgili bilgilere sahip olması ve bu bilgileri kanunun belirlemiş olduğu sınırlar içerisinde aktarma ve koruma zorunluluğu da bulunmaktadır. Devletin bu yükümlülüğü ise vergi hukukumuzda güvence altına alınan vergi mahremiyetinin korunması esasına dayalı temel hak ve özgürlüklerin tesis edilmesine yöneliktir. Ancak bu hususta, mahremiyetin kapsamının nasıl saptanacağı büyük önem arz etmektedir.

Vergilendirme sürecinde vergi borcuyla yükümlü olanlar, vergilendirmeye dönük bilgilerini mali idareye teslim etmeleri sebebiyle vergi mahremiyetinden faydalanırlar. Vergi mahremiyeti, vergi ile ilgili bir iş veya işlemde bulunan ilgili kurum personelinin, iş veya işleme konu verginin mükellefine ilişkin kişisel ve ticari nitelikteki sırlarını ömür boyu ifşa etmemesi ve kendisinin ya da üçüncü kişilerin menfaatine kullanmamasıdır (Aktaş, 2015). Vergi mahremiyetine yönelik verilerin korunması, fiziki ortamda da olsa, elektronik ortamda da olsa özel önem verilmesi gereken noktalardan birisidir.

Bilişim teknolojilerindeki yenilikler sayesinde ülkemizde vergilendirme sürecinin büyük bölümü elektronik ortamda yapılmakta olup, vergilendirmede e-dönüşüm sürecine adım atılmıştır. Yaşanan bu e-dönüşüm ise mükelleflerin; temel hakları ve özel yaşamın gizliliğini ihlal edici yapıda bulunan, öğrenilmeleri halinde özellikleri gereği veri sahibinin mağduriyetine yol açma ihtimali olan, mali verilerinin ne kadar güvende olduğu konusunu gündeme getirmektedir.

Sahip olduğu bu kritik yapı nedeniyle, kişisel veri kapsamında olan mali verilerin, vergi mahremiyeti ile olan ilişkisi çalışma konusu olarak seçilmiştir. Çalışmanın amacı ise; 6698 sayılı KVKK' nın yürürlüğe girmesi ile gündeme gelen kişisel verileri koruma hukuku uygulamalarının, Türk Vergi Mevzuatına tam olarak entegre edilmemesinin neden olabileceği vergisel belirsizlikleri ortaya koymaktır.

Çalışma ortaya konurken şu yöntem izlenmiştir: Çalışma; 6698 sayılı Kanun ile literatüre giren kişisel verinin, Türk Vergi Hukukunda bir yansıması var mıdır sorusundan yola çıkmaktadır. Bu bağlamda çalışmanın ilk bölümünde vergi mahremiyeti, kişisel veri kapsamında olan mali veri ve ticari sır kavramları detaylıca analiz edilip bazı bulgular elde edilmiştir. Sonrasında vergi mahremiyetinin, ticari sır ve mali veri ile olan bağlantısı incelenmiş ve yine birtakım bulgulara ulaşılmıştır. Çalışma, söz bulguların değerlendirildiği sonuç bölümü ile son bulmaktadır.

## **VERGİ MAHREMİYETİ, MALİ VERİ VE TİCARİ SIR KAVRAMLARI**

### **Vergi Mahremiyeti**

Vergisel işlemlerle yükümlü olan kişiler ister gerçek ister tüzel kişi olsun, üçüncü kişilerle paylaşmaktan kaçındıkları bazı kişisel verileri, vergilendirme işlemi sırasında idare ile paylaşmaktadırlar. İdare ise devletin yürütme gücünden kaynaklanan söz konusu bilgilere erişim gücünü, mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği hakkına ve mükelleflerin özel yaşamının gizliliğine saygılı biçimde kullanmaktadır.

Vergilendirme işlemleri esnasında idare, aslında kişilerin mülkiyet haklarına yönelik bir müdahalede bulunmaktadır. Anayasanın 73. Maddesi ise bu müdahalenin sınırlayıcıdır. İdare, mükelleflerin mülkiyet haklarına yaptığı bu müdahale esnasında hukuk kuralları çerçevesinde hareket etmelidir. Aksi durumda, bir yandan hukuki güvenlik ilkesi zedelenirken diğer yandan fertlerin devlete olan güveni de sarsılabilecektir.

Ülkemizde de mali idare, vergisel işlemlerle ilgili olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)' un 148. Maddesi mucibince mükelleflerden, üçüncü kişilerden ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarından bilgi istemeye yetkilidir. Ayrıca mezkûr kanununun 256. Maddesinde, idarenin mükelleflerin tüm kayıtlarının gösterilmesini talep etmeye yetkili olduğu belirtilmektedir. Yine aynı kanununun 142. Maddesinde ise mükellefin rızası olmadan usulüne uygun arama izniyle işyerine veya konutuna girmeye ve başka kamu idaresinin yardımı olmadan sulh ceza hâkiminden arama izni istemeye yetkili olduğu da vurgulanmaktadır. Böylelikle, hukuk devleti sınırları ve mükellef ile güven ilişkisi içerisinde bir

vergilendirme süreci hâsıl olmaktadır. Bahse konu güven ilişkisinin hukuki dayanakları ise 213 sayılı VUK' un 5. Maddesinde yer alan vergi mahremiyetine ilişkin hükümler ve bütünüyle diğ er mevzuattır. Buna göre vergi mahremiyeti, mükelleflerin “Vergi Mükelleflerine İlişkin Bilgilerin Gizliliğ i Hakkı” ndan kaynaklanan, yasal çerçevede kullanımı ve paylaşımı mümkün verileri içeren sırlardır (Gökb el, 2000).

Vergi mahremiyeti, vergi mükellefi ya da mükellefle bağlantılı kişilere ilişkin bilgilerin 213 sayılı VUK 5. Madde ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) 107. Maddesinde sayılan görevliler tarafından ifşa edilmemesi ve menfaat elde etmek amacıyla kullanılmamasıdır. Burada üzerinde durulması gereken önemli bir nokta; sır olarak yahut gizli kalması gereken bilgilerin mükellef veya bağlantılı kişilerin şahsiyetlerine, işlerine, işlemlerine, işletmelerine, servetlerine veya meslek sırlarına ait olması mecburiyettir. Buna, mükelleflerin kazançları, servetleri, iş bağlantıları örnek verilebilir.

213 sayılı VUK ve 6183 sayılı AATUHK' nun ilgili hükümlerinde bahsi geçen görevliler ise vergilendirme ve vergi denetim sürecinde çalışanlar, vergi alacağına ilişkin tahsil ile yetkili kamu kurum ve kuruluşlarının ve anlaşmalı PTT ve bankaların personeli, vergi uyuşmazlıkları ile ilgili yargı organlarında görev alanlar, vergi kanunları uyarınca oluşturulan komisyonların üyeleri, vergi ile ilgili işlerdeki kullanılan bilirkişiler, TÜRMOB, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları ile kanunla kurulmuş meslek kuruluşlarının ilgili kurul üyeleri ve personeli, mükellefin elektronik defter, belge ve kayıtlarındaki bilgileri aktardığı şirketlerin ortakları, yöneticileri ve personelidir. Bu görevliler, iş ile ilişkileri sona erse dahi vergi mahremiyeti çerçevesinde öğrendiğ i bilgileri kullanamaz ve paylaşamaz. Vergi mahremiyetinin ihlal edilmesinin yaptırımı ise VUK 362. Maddede yer almaktadır. Söz konusu kanun maddesi uygulanacak olan ceza ile ilgili olarak Türk Ceza Kanunu' nun 239. maddesine atıfta bulunmaktadır.

213 sayılı VUK 5. Maddede vergi mahremiyetinin istisnalarına da yer verilmiştir. Buna göre; Hazine ve Maliye Bakanlığı ve diğ er vergi idaresi birimlerince açıklanabilir ya da paylaşılabilir bilgiler, kanuni zorunluluk gereğ i vergi levhası asması gerekenlerin levhalarında yer alacak bilgiler vergi mahremiyetinin dışında tutulmuştur. Bakanlık veya yetki verdiğ i vergi idaresi birimi, tarha esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiğ i halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarlarını açıklayabilir.

VUK 5/f-4 madde hükmüne göre ise adli ve idari soruşturmalarda istenilen bilgi ve belgelerin verilmesi, vergi borcunu tahsil edecek bankaların konu hakkında bilgilendirilmesi gerekir. Ayrıca sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediğ i kanıtlanmış kişiler, hem kanunla kurulmuş meslek kuruluşlarına hem de serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlere ilişkin kurulan birlik ve odalara kanun gereğ i bildirilir. Ancak bilgiye sahip olan kurum ve kuruluşlar da vergi mahremiyetine uymakla yükümlüdür.

Devletin sahip olduğ u gelir kaynakları içinde hacimce önemli bir yer işgal eden vergiler, toplanırken devletin sınırsız bir yetkisi yoktur. Vergilendirme işlemleri sırasında uyulması gereken kurallar ve bunların sınırları Anayasanın 73. Maddesinde belirtilmiştir. Devlet, her ne kadar vergilendirme konusunda önemli ayrıcalıklara sahip olsa da mükelleflerinin haklarının korunması konusunda üzerine düşen bazı sorumlulukları vardır. Bunların önde gelenlerinden biri olan ve yukarıda detaylandırılan vergi mahremiyetinin korunması, bir anlamda devletin vergilendirme yetkisinin kullanılması anındaki bir denetim mekanizmasıdır.

Vergilendirme işlemleri sırasında devletin mükellefin şahsına, ailesine ve faaliyetine dönük bilgi sahibi olması hayatın olağan akışına uygun bir durumdur. Ölçülülük ilkesi çerçevesinde her çeşit bilgiyi isteme yetkisine sahip olan devlet, yükümlülerin vermiş oldukları bilgiler yardımıyla sadece vergisel durumları konusunda değil, onların alışkanlıkları, tercihleri, yakınları, servetleri gibi birçok konuda da bilgi sahibi olmaktadır (Taş, 2008). Zira söz konusu bilgiler yardımıyla mali idare, vergilendirme işlemlerini doğru ve objektif bir şekilde yapabilmektedir.

Devletin, sahip olduğu yetki çerçevesinde edindiği bu bilgileri aynı zamanda koruma yükümlülüğü de vardır. Bu yükümlülük, kişilerin devlete olan itimadın sağlanmasında önemli rol oynar. Bu minvalde Danıştay, vergi mahremiyetinin, mükellefler açısından kendilerine ait gizli bilgileri güvenle vergi dairesine verebilmelerini ve vergi idaresi açısından vergilendirme sürecinin kolay ve sağlıklı olmasını sağladığını vurgulamıştır ( Akgül, 2014). Burada belirtilmesi gereken diğer bir konu ise; mali idarenin, kanunda belirtilen açık hükümler dışında, mükelleflerle ilgili bilgilerin bizzat kendilerince talep edilmesi durumunda verilmek zorunda olduğudur. Farklı bir söylemle mükellefler, mali idarelere karşı temel hak ve özgürlükler kapsamında değerlendirilebilecek olan bilgilendirilme hakkına sahiptir (Seer, 2010).

Çalışmanın önceki bölümlerinde ifade edildiği üzere, idare vergilendirme işlemlerinde kullanmak üzere yükümlülerden bazı bilgiler elde eder. Her ne kadar idarenin mükellefleri denetleme mekanizmaları mevcut olsa da beyan esasına dayalı olan modern vergi sistemlerinde mükelleflerin kendileri ile ilgili bilgilerin gizli kalacağına olan inancı, beyanların doğru yapılmasında önemli bir etkidir (Sonsuzoğlu, 2000). Bu nedenle vergi mahremiyetinin kapsamının belirlenmesi büyük önem arz eder.

Vergi mahremiyetinin kapsamının belirlenmesinde ilk aşama, kanun maddesinde yer verilen mükellef ve mükellef ile ilgili kişilerin kimleri temsil ettiğinin netleştirilmesidir. VUK Madde 8 ' e göre, mükellef, "vergi kanunlarına göre üzerine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi" olarak tanımlanmaktadır. Ancak mükellefin kim olduğu konusunda açık, net bir tanım mevcut değildir. Her kanun kendi uygulama alanı içerisinde yükümlünün kim olduğunu ilk maddelerinde belirtmektedir. Mükellefin eşinin, çocuklarının, ortaklarının, vergi sorumlusunun, ticari ve mesleki ilişki içinde olduğu kişilerin bu kapsamda olduğu konusunda en ufak bir çekince olmamakla birlikte mükellefin yanında çalışanların bu kapsama girip girmediği, olay bazında ayrı değerlendirilebilecek nitelikte bir durumdur (Karakoç 2014; Karataş, 2017).

VUK Madde 5' te yer verilen "mükellefle ilgili kimseler" ifadesini yorumlamak gerekecektir. Eğer "mükellefle ilgili kimseler" ifadesi dar yorumlanacak olursa hangi şahısların kapsamda olduğu nettir ancak bu şekilde bir yorum vergi mahremiyetinin varlık amacına aykırı (Yavaşlar, 2012) bir durumdur. Yine de "mükellef ile ilgili kimseler" ifadesi kapsam yönünden geniş yorumlanabilme ihtimali olan bir kavramdır. Örneğin, mükellefin yanında istihdam edilen bir çalışan nezdinde icra takibi başlatılmış olmasının, o işçinin mali durumunun bozukluğu, işten çıkarılması gibi konuların ifşa edilmesi mükellefin vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilemeyeceği açıkça ortadadır (Karataş, 2017). Belirtilen bu durum ilgili çalışanın şahsına özel konular olup kişisel verilerin korunması kapsamında değerlendirilmelidir. Fakat örneğin, müşterilerinin ihtiyaçlarına özel olarak geliştirdiği yazılımlarla onlara maliyet avantajı sağlayan bir çalışanın yaşadığı mesele yüzünden işten çıkacak olması gibi bir bilginin ifşa edilmesini vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirmek olanak dâhilindedir. Çünkü bu örnekte mükellefin, aldığı siparişlerin iptal edilmesi ve bundan ötürü mali darboğaz içine girme gibi bir ihtimali vardır.

Örnekteki diğer önemli bir husus ise ifşa eylemini gerçekleştirenin kimliğidir. Eğer bu malumat vergilendirme işlemleri ile görevli bir kişi, örneğin vergi incelemesine yetkili olan kimse tarafından ifşa

edilirse vergi mahremiyeti ihlal edilmiştir denilebilir. Fakat bu malumat işletmede çalışan yahut işletme dışından herhangi bir kişi tarafından ifşa edilmiş ise bu durumda vergi mahremiyeti hükümleri cari olmayacak, diğer şartların da sağlanmış olması durumunda, Türk Ceza Kanununun özel hayatın gizliliğini ihlal (m. 134,137), ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması (m.239) veya göreve ilişkin sırrın açıklanması(m.258) hükümleri geçerli olabilecektir (Arslan, 2013).

Vergi mahremiyeti ile ilgili olarak akıllardan çıkarılmaması gereken diğer önemli bir konu ise VUK Madde 5'te belirtilen konularla ilgili her bilginin mali ve vergisel nitelikli olmayabileceğidir. VUK 5. Madde' de mükellef ve mükellef ile ilgili kişilerle alakalı bilgilerin, vergi mahremiyeti kapsamında olduğu belirtilmiştir. Ancak bu, kanunda sayılan konularla ilgili bilgiler direkt olarak vergisel ve mali veri niteliğindedir anlamına gelmez. Bahse konu bilgilerin ifşa edilmesi yahut kendileri ya da başkaları menfaatine kullanılması halinde, mükellefi mali açıdan zor durumda bırakacak, ticari saygınlık ve menfaatlerine zarar verebilecek (Karakoç, 2014) özellikte olması icap eder.

İlaveten; bu bilgiler, sır veya gizli kalması gereken diğer konular niteliğine de sahip olmalıdır. Ancak hangi bilgilerin sır, hangilerinin açık bilgi niteliğinde olduğunun saptanması olay bazında farklılık arz edebilir. Bir mükellefin veya mükellefle ilgili kişilerin işlerine işletmelerine dönük her nevi bilgi, sır özelliğine sahip olmayabilir. Çalışma sahası, faaliyette bulunulan endüstri, şube ağı gibi bilgiler kolaylıkla erişilebilir özellikte olup, genel bilgi kapsamında değerlendirilir. Ancak mükellefin yaşamış olduğu ödeme güçlüğü, ticari ya da finansal bir açmaz, yabancı ortağı ile olan anlaşmazlık nedeniyle ortaklığını sona erdirecek olması veya katılacağı ihale için teklif edeceği fiyat bilgisi gibi gizli kalması gereken, açığa vurulması durumunda mükellefin işlerinin bozulma ihtimalini doğuran bilgiler mahremdir.

Görüldüğü üzere mükelleflerin ve mükellefle ilgili kişilerin işleri, işletmeleri ile ilgili bazı bilgiler ticari sır özelliğine de sahiptir. Farklı bir şekilde ifade edecek olursak, kimi hallerde vergi mahremiyeti ile ticari sır iç içe geçmiş bir yapı arz eder. Ticari sır nitelikli bir bilginin vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilebileceği bu gibi durumlarda, bilgiyi açığa vuranın veya kendisi ya da başkası menfaatine kullanan kişinin kimliği, görevi belirleyici olmaktadır. Mükellefin şahsı, işleri ya da işletmeleri ile ilgili bilgileri ifşa eden ve kendisi ya da başkası yararına kullanan kişilerin statüleri, vergi mahremiyetinin ihlali olarak nitelendirmede önemli bir unsurdur. Kanunda sayılan kişilerin "*görevleri dolayısıyla elde etmiş oldukları bilgileri*" açığa vurmaları gerekmektedir. Bu açıdan vergi mahremiyetini ihlal, sadece kanunda sayılanlar tarafından gerçekleştirildiği için özgü suç olarak da değerlendirilmektedir (Şenyüz, 2015).

VUK Madde 5'te sayma suretiyle bir sınırlama mevcutmuş gibi gözükse de bazı hallerde kanunda açıkça sayılan kişiler dışına da çıkılabilmektedir. Burada temel belirleyici, maddede sayılan şahısların yükümlü ve onunla ilgili kimselerle alakalı bilgileri görevleri nedeniyle elde etmiş olmalarıdır. Bahse konu kişiler görevlerinden ayrılırsalar dahi mahremiyet ihlalinde bulunmamak zorundadırlar (Öncel, Kumrulu, Çağan, 2014).

Üzerinde durulması gereken diğer bir konu ise vergilendirme işlemleri ile ilgili olmadığı halde bir şekilde vergi muamelelerine tanık olanların durumudur. Vergilendirme işlemleri ile bağı olmadığı halde vergi dairesinde hizmetli veya çaycı kadrosunda çalışan bir kişinin, görevleri dolayısıyla çalışan memurların işlemlerini yaptıkları esnada öğrenmiş oldukları bilgileri açığa vurmaları acaba vergi mahremiyetinin ihlali midir? Eğer yasa hükmü dar yorumlanırsa bu sorunun cevabı hayır olacaktır. Çünkü bu kişiler vergi muameleleri ile ilgilenmemektedirler. Yasada, "görevleri dolayısıyla" ibaresi olduğu için söz konusu kişiler bu fiili işleyemezler. Tersine yasa hükmü geniş yorumlanacak olursa



vergi mahremiyetinin ihlal edildiği sonucuna ulaşılabilecektir. Zira bahse konu şahıslar vergisel işlemlerin yapıldığı yer olan vergi dairesinde çalışmaktadırlar. Ayrıca doğrudan vergisel işlemleri gerçekleştirmeseler de ifa ettikleri görev hasebiyle vergisel işlemlere tanık olmaları kaçınılmazdır. Bu bağlamda mükelleflerle ilgili bilgileri gizli tutma yükümlülüğünün bu şahıslar için de geçerli olacağı açıktır. Mükelleflerin devlete olan güven duygusunun zedelenmemesi adına geniş yoruma başvurulmasının doğru olacağı kanaatindeyiz.

İfşa eylemini işleyen kişi, görevi sebebiyle değil de dolaylı yollardan mükellef veya mükellefle ilgili kişiler hakkında bilgi edinir ve bunu açığa vurursa, acaba vergi mahremiyeti ihlal edilmiş olur mu (Uğur, Elibol, 2016)? Dolaylı yollardan elde edilip, mükellef veya mükellefle ilgili kişiler hakkındaki bilgilerin açığa vurulması durumunda vergi mahremiyeti ihlal edilmiş olmaz. Bir örnek üzerinden durumu açıklamaya çalışalım: Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunda görevli bir hâkim, yeminli mali müşavirlik faaliyeti ile uğraşan çocukluk arkadaşını ziyaret etsin. Bu esnada yeminli mali müşavirin mükellefinin vergisel bilgilerini öğrensin. Daha sonra da bu bilgileri ifşa etsin. Söz konusu kurguda hâkim açısından vergi mahremiyetini ihlal ettiği söylenemez. Çünkü hâkim, vergisel bilgileri görevi dolayısıyla değil, müşavirle olan dostluk ilişkisi çerçevesinde öğrenmiştir. Ancak örnek olayda diğer şartların sağlanmış olması koşuluyla TCK m.239 veya TCK m.134 ve devamı hükümlerinin uygulanabileceği izahtan varestedir (Sonsuzoğlu, 2000).

*Vergi mahremiyetinin kapsamı ile ilgili önem arz eden diğer bir konu ise;* vergi dairesinin içerisinde olmayıp vergi muameleleri ile muhatap olan diğer kişilerin, kanun hükmünde belirtilen kişiler arasında olup olmadığıdır. Bilindiği üzere 213 sayılı VUK' un 142.-147. Maddelerinde aramalı inceleme kurumundan bahsedilir. Acaba aramalı incelemeye hükmeden hâkimler yahut aramalı inceleme esnasında görev yapan polis memurları da vergi mahremiyetine tabi olan kişiler arasında mıdır? VUK 5. Maddenin geniş yorumlanması neticesinde bu soruya verilecek yanıt, evet olacaktır. Çünkü aramalı incelemeye hükmeden hâkim, kararını verirken, hakkında aramalı inceleme istenen mükellefin vergisel bilgilerini görür. Benzer şekilde aramada hazır bulunan kolluk görevlileri de iş yerinin aranması esnasında mükellefin mali verileri hakkında bilgi sahibi olabilmektedirler.

VUK 5/1-2. Maddesinde “*Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay’da görevli olanlar*” ibaresi mevcuttur. Bu ifade ile kast edilen sadece hâkim ve savcılar değil aynı zamanda ilgili mahkemelerde görevli olan, kalem memuru, zabıt kâtabi, yazı işleri müdürü gibi kişilerdir (Sonsuzoğlu, 2000). Yukarıda belirtilen kişiler de mükelleflerin, vergi mahremiyetini muhafaza etmekle yükümlüdürler. Vergi kanunları gereğince kurulan komisyonlara (uzlaşma, takdir, tadilat vb.) iştirak eden memur ya da memur olmayan kişiler ile vergi işlemlerinde faydalanılan bilirkişiler de vergi mahremiyetine uymak zorunda olan kişiler arasında sayılmışlardır (Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, 2007).

Vergi mahremiyeti ile ilgili hükümlerin yer aldığı diğer bir kanun ise 6183 sayılı AATUHK’ dur. Bu kanun; tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından oluşan vergilendirme döngüsünün son aşaması olan tahsil sürecini konu alır. Çalışmamızın odak noktası olan vergi mahremiyeti ise 6183 sayılı Kanun’un 107. Maddesinde “*Sırrın İfşası*” olarak karşımıza çıkar. İlgili kanun hükmüne göre; “*amme borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına ait sırlarla, gizli kalması lazım gelen diğer hususların*” açığa çıkarılması suç addedilmektedir. Mezkûr maddenin ikinci fıkrasında ise paylaşılan bilgilerin hangi hallerde suç teşkil etmeyeceği vurgulanmıştır. Diğer önemli bir konu, 6183 sayılı Kanun kapsamında sorumlu olanların birer birer sayılmayıp, “kanunun uygulanmasında yetkili olanlar” biçiminde ifade edilmesidir. Böylece karşılaşılan her olayın kendi özelliğine göre sorumlu olanlar belirlenebilecektir.

İlk bakışta 6183 sayılı Kanunun 107. Maddesinin 213 sayılı VUK 5. Madde ile özdeş hükümlere sahip olduğu söylenebilir. Ancak iki kanun hükmü arasında ufak bir farklılık vardır. Vergi mahremiyetinin

kimler tarafından ihlal edilebileceği konusunda VUK 5. Maddedeki düzenleme, 6183 sayılı Kanununun 107. Maddesine göre daha dar kapsamlıdır. 6183 sayılı Kanun'un 107. Maddesinde *"Bu kanunun tatbikinde vazifeli bulunan kişiler"* ibaresine yer verilerek çerçeve bir hayli geniş belirlenmiştir. Böylece her olayın içinde barındırdığı özelliklere göre bir ihlal olup olmadığı analiz edilebilecektir. Daha önce de ifade edildiği üzere VUK 5. Maddedeki düzenleme vergilendirme sürecinin tahakkuk aşamasına, 6183 sayılı Kanun 107. Maddesi ise tahsil aşamasına dönüktür. Buna karşılık, 6183 sayılı Kanunda yer verilen ilgili kişilerin elde etmiş oldukları bilgiler yalnızca tahsil aşaması ile ilgili değildir. 6183 sayılı Kanun hükmü vergilendirme sürecinin tüm aşamalarında öğrenilen bilgileri kapsamakta ve bunları muhafaza yükümlülüğü getirmektedir.

Her iki kanun hükmünün ortak noktalarından biri ise cezalandırma konusudur. Her iki kanun da TCK'ya atıf yaparak, TCK 239. Maddeye göre cezalandırma öngörür. Ancak yine her iki kanun arasında ince bir ayırım vardır. Söz konusu ayırım suçun oluşumu üzerinedir. 6183 sayılı Kanun'un 107. Maddesi kapsamında bir suç nitelendirmesi yapılabilmesi için sırların ve gizli kalması lazım gelen diğer hususların ifşa edilmesi yeterli iken, VUK 5. Maddede mahremiyetin ihlali için ifşa edilme yeterli olduğu gibi kişi ifşa etmesizin bir bilgiyi kendisi veya başkası lehine kullansa da suç meydana gelmiş olur (Şenyüz, 2015).

Vergi mahremiyetinin muhafaza yükümlülüğüne dem vuran diğer bir yasal düzenleme ise 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkındaki Kanunda yer almaktadır. İlgili kanununun 22. Madde hükmü, *"kanunda sır saklama yükümlülüğü olanlar görevleri dolayısıyla kişilerin ve bu kişilerle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine ve mesleklerine ilişkin olarak öğrendikleri sırları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanamazlar"* biçimindedir. 5549 sayılı Kanun 22. Maddesi de VUK 5. Maddenin aksine tıpkı 6183 sayılı Kanununun 107. Maddesi gibi geniş kapsamlıdır. Madde hükmünde *"görevleri dolayısıyla"* ibaresine yer verilerek bu kanun uygulamasında bilgi sahibi olanlara bir sorumluluk yüklenmiştir.

Vergi mahremiyeti ile belirtilmesi gereken son bir husus ise idarenin sorumluluğudur. Vergi mahremiyetinin ihlal edilmesinde, bilgileri ifşa eden kişinin hukuki sorumluluktan kurtulması acaba devletin sorumluluğunu nasıl etkiler? Herhangi bir şekilde mahremiyeti ihlal eden kişinin hukuki sorumluluktan kurtulmuş olması idarenin sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır (Bayraklı, 1999).

## **Mali Veri**

Türk Hukuk Sisteminin hiçbir unsurunda mali veriye ait bir tanımlama yoktur. Bu nedenle çalışmamızın odak noktası olan mali verilerin korunmasının vergi mahremiyeti ile olan etkileşimini analiz etmeden önce kişisel veri kavramına kısaca değinmenin yararlı olacağı kanısındayız.

Verilerin korunması konusunda, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), Avrupa Birliği ve Birleşmiş Milletler gibi uluslararası kurumlar nezdinde imzalanan belge metinlerinde kişisel veri; kişisel verinin doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak bir gerçek kişi ile ilintili olabilecek ve onu belirlenebilir kılacak her türlü bilgi olarak tanımlanmaktadır. Bu bağlamda kişisel verinin tanımı konusunda uluslararası düzeyde bir fikir birliği olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nun 3. Maddesinde ise kişisel verinin tanımı şöyle yapılmıştır: *"Kimliği belirli veya belirlenebilir gerçek kişiye ilişkin her türlü bilgi."* Kanun metnindeki



tanımdan anlaşılacağı üzere, ülkemizdeki kişisel verilerin korunmasına ilişkin hukuki düzenlemelerde yukarıda bahsedilen uluslararası belgelerden esinlendiği çok açıktır.

Yukarıda yapılan kişisel veri tanımlarından hareketle, bir kişisel verinin dört temel unsuru vardır. Bunlar;

- ✓ **Bilgi:** Kişisel verinin yukarıda verilen tanımından hareketle ortaya konacak ilk unsuru bilgidir. Bilgi ile anlatılmak istenen, kendisine anlam yüklenebilen her türlü veridir. Bu bağlamda, anlam verilemeyen veriler, kişisel veri addedilemeyecektir. Söz gelimi; “Kemal, Eskişehir, 2010” biçimindeki sözcükler bir veridir. Zira bu halleri ile hiçbirine birer anlam yüklenememektedir. Ancak bir veri tabanında Kemal sözcüğünün “Baba Adı”, Eskişehir sözcüğünün “Nüfusa Kayıtlı Olduğu İl”, 2008 ifadesinin ise “Diploma Yılı” sütunlarında yer alması halinde, söz konusu verilere birer anlam yüklenebilecek, bu veriler bilgiye hatta kişisel bilgiye dönüşecektir. Kazandığı bu özellik nedeniyle de veri koruma hukukunun kapsama alanına girecektir.
- ✓ **Kimliğin Belirli veya Belirlenebilir Olması:** Kişisel veriden bahsedebilmek için öncelikle ortada kimliği açık olan yahut yapılacak bir araştırma ile bu kimliğe ulaşılabilecek bir fert olması gerekir. Bir ferdin, içinde bulunduğu toplumun diğer bireylerinden ayırt edilmesine imkân veren, her çeşit bilgi onun kimliğinin tespit edilmesinde etkin bir rol oynar. Kimliğin tayinine dönük yapılan her açıklama kişisel verinin bir çeşididir. Adı, soyadı, yaş ve cinsiyet bu bağlamda örnek olarak verilebilir. Hatta internete bağlanılan bilgisayarların kimlik bilgileri olarak tabir edilen IP (Internet Protocol) adresi de kimlik tespit edici bir bilgidir.
- ✓ **Kişiyeye Ait Olma:** 6698 sayılı Kişisel Verileri Koruma Kanununda açıkça belirtildiği üzere, bir bilginin kişisel bilgi statüsü kazanması, onun bir gerçek kişiye ait olmasıyla mümkündür. Bu belirleme ise tüzel kişilere ait bilgilerin kişisel veri kapsamında olup olmadığı sorunsalını gündeme getirmektedir. Bu noktada Anayasa Mahkemesi devreye girmiştir. Yüksek mahkeme, 13 Mart 2015 Tarihli ve 29294 Sayılı Resmî Gazete’ de yayımlanan, 2013/84 Esas ve 2014/183 Karar sayılı kararında, “...Tüzel kişilerin reklam ve tanıtım amacıyla da olsa fiziki ve elektronik adreslerinin rızaları dışında bir başka özel hukuk tüzel kişisi ticari işletme tarafından ticari amaçlarla kullanmak üzere yasayla yetkilendirilmesi, adaletsiz ve hakkaniyete aykırı olduğundan, hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmaz...” ifadesine yer vermiştir. Mahkeme bu karar metni ile kişisel bilgilerin gerçekte yalnızca gerçek kişilere ilişkin olmayıp aynı zamanda tüzel kişilere de ait olabileceğini vurgulamıştır.
- ✓ **İlişkin Olma:** Bir şey ile ilgili olan bilgi, o şeye ilişkin bir bilgidir. Yani, bir bilginin kişisel veri olarak kabul görmesi, o bilginin kişiye ilişkin olması ve de belirli veya kimliği belirlenebilir nitelikte olmak koşuluyla bir kişiye ilişkin “her türlü bilgi” veya “bütün bilgiler” olmasıdır (Akgül, 2016). Farklı bir söylemle; bu koşulları sağlamayan, şahsa dönük olmayan bilgilerin kişisel veri kapsamında değerlendirilmesi olanak dışıdır.

Yukarıda tanımına ve unsurlarına yer verilen kişisel verilerin, hassas kişisel veriler ve hassas olmayan kişisel veriler olmak üzere iki türü vardır. Hassas kişisel veriler; temel hakları ve özel yaşamın gizliliğini ihlal edici yapıda bulunan, öğrenilmeleri halinde özellikleri gereği veri sahibinin mağduriyetine ve ayrımcılığa maruz kalma ihtimalinin olduğu veriler olarak tanımlanmıştır (Özdemir, 2009; Henkoğlu, 2015). 24 Ekim 1995 tarihli 1995/46/EC sayılı Kişisel Verilerin İşlenmesi ve Bu Tür Verilerin Serbest Dolaşımına Dair Bireylerin Korunması Direktifi Madde 8/1’de, “ırksal ve etnik kökene, düşünce ve ifade özgürlüğüne ve genel anlamda sağlık verilerine ilişkin veriler, hassas kişisel veriler” olarak kabul edilmiştir. 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanununda da aynı yaklaşım görülmektedir. Hassas olmayan kişisel veriler ise kişinin diğer bireylerden ayırt edilmesini sağlayan ve hassas kişisel verilerin dışında kalan verilerdir. Kişinin ismi, cep telefonu numarası bu bağlamda örnek olarak verilebilir.

Hukuk metinlerinde tanımı yapılmayan, ancak yürürlükteki kanun hükümlerinden yapılan çıkarım neticesinde mali veri şu şekilde tanımlanabilir: Mali veri, yükümlülerin ve onlarla ilişkili kişilerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin her türlü vergisel ve finansal bilgi biçiminde tanımlamak mümkündür. Yine de mali veri, Türk Hukuk Sistemine göre hassas kişisel veri kapsamında yer almamaktadır. Çünkü 6698 sayılı Kanun'un 6. Maddesinde düzenlenen hassas kişisel veriler, sınırlı sayıdadır. Mali veri ise bu kapsamda ilgili kanun maddesinde sayılmamıştır. Elbette sahip olduğu önem nedeniyle söz konusu verilerin hukuki korumadan yoksun olduğunu da düşünülemez. Hassas veri kapsamında yer almasa da mali veri, niteliği gereği üst düzey bir korumayı hak etmektedir.

### Ticari Sır

Hukuk yazınıımızda sır kavramı birçok kanunda düzenlenmiştir. Buna karşılık, henüz kanunlaşmamış olan "Ticari sır, Banka sırrı, Müşteri Sırrı Hakkında Kanun Tasarısı" hazırlanana değin ticari sır ilgili kanuni bir tanım yapılmamıştır. Bahse konu tasarıda, "Tanımlar" başlıklı 2. Maddede ticari sır şu şekilde tanımlanmaktadır: "*Ticari Sır; Bir ticarî işletme veya şirketin faaliyet alanı ile ilgili yalnızca belirli sayıdaki mensupları ve diğer görevlileri tarafından bilinen, elde edilebilen, özellikle rakipleri tarafından öğrenilmesi halinde zarar görme ihtimali bulunan ve üçüncü kişilere ve kamuya açıklanmaması gereken, işletme ve şirketin ekonomik hayattaki başarı ve verimliliği için büyük önemi bulunan; iç kuruluş yapısı ve organizasyonu, malî, iktisadî, kredi ve nakit durumu, araştırma ve geliştirme çalışmaları, faaliyet stratejisi, hammadde kaynakları, imalatının teknik özellikleri, fiyatlandırma politikaları, pazarlama taktikleri ve masrafları, pazar payları, toptancı ve perakendeci müşteri potansiyeli ve ağırları, izne tâbi veya tâbi olmayan sözleşme bağlantılarına ilişkin veya bu gibi bilgi ve belgeleri ifade eder.*" (KGM, 2011) Tanımdan anlaşılacağı üzere, tasarıda sır kavramının öğelerine genel olarak yer verilmiştir. Ayrıca ilgili maddenin sonunda geçen "*veya bu gibi bilgi ve belgeler*" ifadesiyle de düzenlemenin sınırlı sayıda olmadığı belirtilmiştir.

Ticari sır doktrinde bir şirket veya ticari işletmeyi ilgilendiren bütün her şey olarak addedilmektedir (Turanboy, 2006). Farklı bir söylemle şirket ya da işletme açısından iktisadi manada bir fayda arz eden, herkes tarafından bilinmeyen ve kolayca temin edilmesinin olanaklı olmadığı her çeşit bilgi ticari sırı oluşturmaktadır (Landes ve Posner, 2003). Diğer bir tanıma göre; patent, marka veya telif hakkı gibi kanuni koruma altında olan bilgilerin dışında ve fakat kanunen korunması gerekli olan ticari işletmeye ait bilgi veya belgeleri ifade etmekte olup bu kapsamda ticari işletme dışında kimse tarafından bilinmeyen, ticari işletme içerisinde de bilmesi gereken kişiler tarafından bilinen, sırrın sahibinin öğrenilmemesi yönünde bir iradesi olan, açıklanmaması halinde ticari işletmeye bir değer katan, oluşumunda ticari işletmeye zaman ve emek harcatan, başkaları tarafından kolaylıkla öğrenilmeyecek nitelikte olan bilgileri ifade etmektedir ( Barringer, 2010).

*Poroy ve Yasaman'*a göre (2018) ticari sır olarak ifade edilen hususu kısmen açık da olsa değer yaratan, üretime ve ticarete dair her türlü bilgi, veri, iş yönetimi ve teknik yöntemler oluşturabilir. Bu minvalde ticari sırlara örnek olarak; işyeri planları, parasal projeler, müşteri listeleri, maliyet ve fiyatlandırma bilgileri, meta veya girdilerin sağlandıkları yerleri gösteren tedarik listeleri, iş metodları ve planlamaları, stratejik planlar ve raporlar, bilgisayar programları ve veri tabanları, imalat teknikleri, personel kayıtları, müşteri listeleri, stok bilgileri, satış verileri verilebilir (Bilge, 2005; Usluel, 2009).

Yargıtay 11. Hukuk Dairesi' nin, E:2004/7827, K:2005/5755, kararında *ticari sır*; "*bir ticari işletme ve şirketin faal olduğu alanla ilgili olarak belli sayıdaki mensuplarınca bilinen, rakiplerince bilinmemesi gereken ve üçüncü kişilere (kamuya) açıklanmaması gereken, işletmenin başarısı için gerekli olan bilgi*

*olduğu" biçiminde tanımlanmaktadır.* Söz konusu tanımlamadan yola çıkarak, bir bilginin ticari sır olarak nitelendirilebilmesinin bazı unsurların varlığına bağlı olduğu sonucuna ulaşılabacaktır. Bu unsurlara aşağıda yer verilmiştir:

- Sahip olunan bir bilginin ticari sır kapsamında olabilmesi için o bilginin, öncelikle bir iktisadi işletme veya şirketin ticari faaliyeti ile ilgili olup gizli kalması gereken bir bilgi olması icap eder. İlave ten bu bilginin işletme veya şirketin ticari hayattaki sürekliliğini ve başarısını doğrudan tesir edebilecek özellikte de olması gerekir. Bu bağlamda bir örnek verilecek olursa; bir şirketin ürettiği ürün ile ilgili formül ticari sırdır. Zira bu bilginin duyulması durumunda şirketin rakip firmalar ile rekabet etme gücü zayıflayabilir (Turanboy, 2006).
- Sahip olunan bilgi, ticari işletme ya da şirket için ticari bir değer ifade etmelidir. Farklı bir söylemle alıcı açısından değerli olmayan ancak şirket hakkında değerli bir bilginin ifşa edilmesi de ticari sırrın ifşası anlamındadır (Kurt, 2019). Üzerinde önemle durulması gereken diğer bir husus ise bu bilginin maliki tarafından fiilen kullanılmıyor oluşu, onun ticari bir değeri olmadığı anlamına gelmemektedir (Baykara, 2015). Örneğin, sağlık sektöründeki bir şirketin yurt dışında ürün sattığı şirketlerin listesinin inşaat sektöründeki başka bir şirketin eline geçmiş olması durumunda ticari bir sırrın ifşası söz konusu olmaktadır. İnşaat sektöründeki bir firma için değer arz etmeyen müşteri listesi ilgili şirket açısından değerlidir ve onun ticari sırrıdır (Erdem, 2018).
- Diğer bir unsur ise çıkar etmenidir. Zira ticari bilginin sır olarak saklanması işletme ya da şirketin çıkarının olması bahse konu bilgilerin üçüncü kişilerin eline geçmesi halinde sır sahibinin zarar görebilecek olması anlamına gelir.
- Gizlilik konusunda yer verilmesi icap eden diğer bir konu ise işletme, şirket ya da tacirin ticari nitelikteki bilgilerin saklanması konusunda tedbir alması üzerinedir. Ancak burada kastedilen makul nitelikteki önlemlerin alınmasıdır, ticari sır sahibine aşırı maddi yük getirecek önlemlerin bunun dışında olduğu açıktır (Usluel, 2009). Bu konuda ana belirleyici ise ticari örf ve adetlerdir.

Gizli kalması gereken, bir hassas veri niteliğindeki ticari sırların mahremiyetinin ihlalden bahsedilmek için, yukarıda özellikleri sayılmış olan bilgilerin haksız olarak elde edilmiş olması, bu bilgilerin haksız şekilde kullanılması, haksız olarak ifşa edilmiş olması ve menfaat sağlanması gerekmektedir.

Öğretide ticari sırlarla alakalı olarak "*vergi mahremiyeti ile mükelleflerin ticari sırlarının korunması amaçlanmıştır*" (Aslan, 2008) ve "*vergi gizliliğine ilişkin hükümler ticari hayatın korunmasına yöneliktir*" biçiminde görüşler de mevcuttur (Edizdoğan ve diğerleri, 2007). Ancak ticari sır ile vergi mahremiyeti birbiriyle yakından ilgili olup çeşitli halleri anlatmaktadır. Önceki bölümde detaylıca açıklandığı üzere vergi mahremiyetinde yükümlülerin iş ve işletmelerine dönük bazı bilgilerin öğrenilmesine dem vurulmaktadır. Farklı bir söylemle, yükümlülerin finansal veya vergisel bakımdan güç durumda kalması daha önde olup, mikro bir bakış açısı vardır. Ancak ticari sırda ise kapsam daha geniştir. Ticari sırda, işletme veya ortaklık finansal açıdan güç duruma sokmayan ancak ticari itibarına zarar verecek nitelikteki bir bilgi bile ticari sır olarak addedilebilmektedir.

## **VERGİ MAHREMİYETİNİN TİCARİ SIR VE KİŞİSEL VERİLER İLE OLAN BAĞLANTISI**

Önceki bölümlerde detaylıca açıklandığı üzere vergi mahremiyeti, gerek ticari sır ile gerekse de bir kişisel veri niteliğinde olan mali verilerle doğrudan bir etkileşim halindedir. Çalışmamızın bu bölümünde vergi mahremiyetinin ticari sır ve kişisel verilerle olan ilişkisi incelenecektir.

### **Vergi Mahremiyetinin Ticari Sır İle Olan Bağlantısı**

İlk bakışta ticari sır ile vergi mahremiyeti benzer iki kavram gibi görünebilir. Ancak aralarında bazı farklılıklar vardır. Bu farklılıklar ilgili kanun maddeleri çerçevesinde şu şekilde açığa çıkarabilir: Öncelikle, kanun, vergi mahremiyetinden bahsedebilmek için mahrem kalması gereken bilgilerin ancak belirli bazı kimselerce ifşa edilme şartını arar. Farklı şekilde ifade edecek olursak vergi mahremiyetini ihlal etme suçunu yalnızca memur, işçi gibi idari kadrolarda görev yapan kişiler işleyebilmektedirler. Bu özelliği ile vergi mahremiyetini ihlal suçu bazı çalışanlara özgülenmiş bir suç biçimidir. Ticari ortaklık yapısında yer alan bir işçi veya ortak vergi mahremiyetinin ihlali suçunun faili olamaz. Ticari sırda durum daha farklıdır. Öncelikle, ticari sırrın kapsamı vergi mahremiyetine göre daha geniştir. Vergi mahremiyetinin ihlal edilmesi sonucunu doğurmayacak bir bilgi çoğu zaman ticari sırrın ifşası olabilmektedir. Kapsamın geniş olması ise ticari sırların ifşa edilmesi fiilini işleyebilecek fail sayısının da artması anlamına gelmektedir.

Ticari sırla ilgili diğer önemli bir konu ise ticari sırrın vergi kaçırılmasını önlemek amacıyla ifşa edilmesidir. Bu durumda yaptırım söz konusu olacak mıdır? Bu sorunun yanıtı 1905 sayılı Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Haklarının ve Daimi Vergilerin Mektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanun ve Yargıtay 8. Hukuk Dairesinin E:1987/1469, K:1987/2337, T:17.03.1987 sayılı kararında yer almaktadır.

Bilindiği üzere, kamu yararını korumak ve vergi kaçırmanın önlenmesini sağlamak gayesiyle 1905 sayılı Kanun çıkarılmıştır. Söz konusu kanun hükümleri mucibince, şirket bünyesinde yer alan bir işçi veya muhasebecinin, ortaklığın vergi kaçırıldığına dair somut bilgiler vererek, ihbarda bulunması halinde diğer şartların da sağlanması koşuluyla ihbar ikramiyesi ödenir.

Yargıtay'ın ilgili kararı ise şöyledir: "... vergi mükelleflerinin, kanunlar icabı mecbur buldukları vergileri tam ve zamanında vermeleri esas olup aksi halde devletin bunu temin için gerekli araştırmaları ve işlemleri yapması yetki ve görevi icabı olduğu cihetle, vergi kaçırmanın ve bunun yöntemlerinin kanunla korunan iş sırrı olarak kabulü, bir kanunla gayrimeşru kabul edilenin bir diğer kanunla korunması olur ki; kanun vazının amacının bu olmadığı aşikardır. Bu sebeplerle; sanığın eylemi daha önce ortağı ve muhasebecisi olduğu şirketin vergi kaçırıldığını resmi makamlara ihbar etmekten ibaret olup mahkemenin kabulü de bu yönde olduğuna göre, bu eylemin Türk Ticaret Kanununun 363. maddesinde yaptırım altına alınan iş sırrının korunması ile ilgili olmadığı dikkate alınmaksızın beraatı yerine yazılı gerekçelerle mahkûmiyet kararı verilmesi, Yasaya aykırı ..."

Yukarıda yer verilen karar metninden çıkarılacak sonuç şudur: Vergi kaçırıldığına dair bir durumun şirkette çalışan işçi ya da muhasebeci tarafından yetkili makamlara ihbar edilmek suretiyle ifşa edilmiş olması, 1905 sayılı Kanun hükümlerine riayet etmek kaydıyla, ticari sırrın ifşası veya vergi mahremiyetinin ihlali anlamına gelmez.

### **Vergi Mahremiyetinin Kişisel Veriler İle Olan Bağlantısı**

Kişisel verilerin korunması hakkı sayesinde bireye ilişkin verilerin toplanması, işlenmesi ve devri esnasında bireylerin temel hak ve özgürlükleri ile bireylerin kendilerine ait verilerle ilgili olarak karar

verme özgürlüğü korunmaktadır (Şimşek,2008). Böylece kişisel verilerin korunması hakkı, Anayasa ile güvence altına alınan bir hak olup, özel hayatın gizliliği kapsamında yer almaktadır.

Özel hayatın gizliliğine ilişkin esas düzenleme ise normlar hiyerarşisinin tepesinde yer alan anayasada mevcut olup, bu konu çeşitli kanunlarda da kendine uygulama alanı bulmuştur. Fakat söz konusu yasal düzenlemeler sürekli gelişen sosyal ve ekonomik yapının ihtiyaçlarına cevap veremez olmuş ve yeni, bütüncül, çağın ihtiyaçlarını karşılayan bir düzenlemeyi mecbur kılmıştır. Bu bağlamda 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu (KVKK) kabul edilmiştir.

Vergi mahremiyetinin kişisel verilerle olan ilişkisinin analizi için kişisel verinin tanımı çok önemlidir. Çalışmamızın ilgili bölümünde de yer verildiği üzere kişisel veri, 6698 sayılı Kanunun 3. Maddesinde "*Kimliği belirli veya belirlenebilir gerçek kişiye ilişkin her türlü bilgiyi*" biçiminde tanımlamıştır. Bu tanımlamadan korumanın sadece gerçek kişilere özgü olduğu, tüzel kişiler koruma kapsamında olmadığı gibi bir sonuç çıkarılabilir. Ancak 6698 sayılı Kanundan farklı olarak, vergi mahremiyetinin yer aldığı VUK 5. Maddede yasa koyucu "*mükellef ve onunla ilgili kimseler*" ibaresine yer vermiştir. Aynı durum 6183 sayılı Kanunun 107. Maddesinde de yer almaktadır. İlgili madde hükmünde "*amme borçlusunu ve onunla ilgili kimseler*" ibaresi karşılık bulunmaktadır. Bütün bu açıklamalar neticesinde şu sonuca varmak kanaatimizce yanlış olmayacaktır: Mahremiyeti korunacak veya sırrı gizlenecek olanlar yalnızca gerçek kişiler değildir. Gerçek kişilerle birlikte tüzel kişilerin de bu korumadan yararlanabilecektir. Zira Türk Vergi Kanunlarında mükellefiyet kurulması hem gerçek kişiler hem de tüzel kişiler için caridir.

Türk Vergi Sisteminde, mahremiyet kapsamında olan bilgiler 213 sayılı VUK ve 6183 sayılı AATUHK' da iki ayrı madde düzenlenmesine rağmen, ticari sır, mali veri, vergisel bilgi gibi kavramların tanımlarına yer verilmemiştir. Bu durum ise hangi olayda hangi kanun hükmünün dikkate alınacağı hususunda bir karışıklığa yol açmaktadır. Kişisel verilerin korunması konusunda, güncel hukuki gelişmeler doğrultusunda Türk Vergi Hukukunun revize edilmesi ise yaşanan bu karmaşaya son verebilir. Gerek VUK 5. Madde gerekse 6183 sayılı Kanun 107. Maddesini içine alan, vergi hukuku şümulünde korunması icap eden verileri belirtmek amacıyla bir "*mali veri*" tanımlaması yapılmasının ilerleyen süreçte karşılaşılabilecek muhtemel sorunların önüne geçeceği kanaatindeyiz. Çünkü mükelleflerin mali verilerinin korunması, mahremiyetlerinin ihlal edilmemesi, devletin üzerine düşen bir yükümlülük, mükellefler için de bir hak olup, vergi mahremiyeti ile ilgili düzenleme hem mükellef hem de idare açısından olumlu sonuçlar doğurmaktadır (Ünsal, 2003). Vergisel ödevlerle yükümlü kılınanlar kendileri ve kendileriyle ilgili kişilerle ilgili bilgilerin emniyetli bir şekilde muhafaza edildiğine inanırlarsa gönül rahatlığıyla mali idareyle bilgilerini paylaşırlar. Belki de böylece mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu konusunda büyük bir adım atılmış olacak ve kayıt dışılıkla mücadeleye yeni bir boyut kazandırılacaktır.

## SONUÇ

Gelişen bilişim teknolojileri fertlerin özel hayatının gizliliğini ve kişisel bilgilerini ekonomik açıdan daha kıymetli hale gelmesine neden olmuştur. Bu durum ise özel hayatın gizliliğini ve kişisel bilgilerin hukuki açıdan daha nitelikli bir şekilde korunmasını gündeme getirmiştir. Bu doğrultuda gerek uluslararası, gerekse ulusal hukukta yasal düzenlemeler yapılmış ve kişisel bilgilerin korunması bir temel hak statüsüne kavuşmuştur.



Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 20. Maddesinde özel hayatın gizliği ve bunun korunmasının nasıl olacağı ile ilgili düzenleme yapılmış olup, bu hak anayasal güvenceye kavuşmuştur. Buna rağmen özel hayatın ne anlama geldiği tanımlanmamıştır. 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanununda ise kişisel verinin tanımlaması uluslararası mevzuat paralelinde yapılarak söz konusu eksiklik giderilmeye çalışılmıştır.

6698 sayılı KVKK' nın yürürlüğe girmesi ile gündeme gelen kişisel verileri koruma hukuku uygulamalarının, Türk Vergi Mevzuatına tam olarak entegre edilmemesinin neden olabileceği vergisel belirsizlikleri ortaya koymak amacıyla vücuda getirilen bu çalışmanın ilgili bölümlerinin incelenmesi neticesinde aşağıda yer verilen bulgulara ulaşılmıştır: İlk bulgu, kişisel verilerin korunmasının kapsamı açısından 6698 sayılı Kanun metni ile Türk Vergi Mevzuatının farklılık arz etmesidir. Şöyle ki; 6698 sayılı Kanun metninden yalnızca gerçek kişilere ait bilgilerin, verilerin korunması gibi bir sonuç çıkmaktadır. Ancak bu durumun, vergi mahremiyeti özelinde Türk Vergi Kanunlarındaki yansımaları farklı yöndedir. Zira Türk Vergi Sisteminde vergilendirme gerçek ya da tüzel kişiye göre değil, mükellef olup, olmamaya göre yapılmakta yahut yapılmamaktadır. Mali idare açısından önemli olan karşıdaki kişinin mükellef olmasıdır. Gerçek veya tüzel kişi olup olmamasının önemi yoktur.

Diğer bir bulgu, çalışmanın odak noktası olan mali veri kavramının, Türk Vergi Sistemini oluşturan kanun metinlerinin hiçbirinde bir tanımlanmamasının, hukuki olayın özelliğine göre farklı yorum yapılmasına neden olduğudur. Önceki bölümlerde yer verildiği üzere, mali idarenin gerçek veya tüzel kişi mükelleflerinden elde ettiği veriler, hassas nitelikli kişisel veri kapsamında yer alması da üst düzeyde bir korumayı gerektirir. Mevcut durumda vergi kanunlarında mali verilerin; nasıl korunacağı bir yana, tanımının yapılmaması, hukuk sisteminin paydaşlarını vergi hukukumuzda mükelleflerin vergisel bilgilerini ilgilendiren çeşitli hükümler aramaya yöneltmektedir.

Söz konusu kanun hükümlerinin belki de başında, 213 sayılı VUK 5. Madde ve 6183 sayılı Kanununun 107. Maddesi gelmektedir. Yasa koyucu anılan kanun maddelerinde açık somut bir mali veri tanımı yapmayı, gizli kalması gereken vergisel bilgilerden söz etmiştir. Bu bağlamda 6698 sayılı Kanun' un yürürlüğe girmesi ile kişisel verinin vergi mevzuatındaki yansımaları olan mali verinin gerek 213 sayılı VUK gerekse de 6183 sayılı Kanunlarda tanımlanması gerektiği kanaatindeyiz.

Önem arz eden diğer bir bulgu ise bir önceki ile aynı doğrultudadır. Mali idare beyan esas gereğince elde ettiği mükellef bilgilerini muhafaza etmek zorundadır. Bu zorunluluk ise vergi mahremiyetinin doğmasına neden olmaktadır. Vergi mahremiyetine riayet etmek zorunda olanlar ise VUK 5.Madde'de tahdidi bir şekilde sıralanmıştır. Vergi mahremiyeti ile ilgili olarak 6183 sayılı Kanununun 107. Madde hükmünde ise geniş yorumlamayı gerektiren bir söylem vardır. Bu hususların, vergi mahremiyeti ile ilgili olarak ikircikli bir yapının oluşmasına neden olduğu kanaatindeyiz.

Elde edilen diğer bir bulgu ise; vergi mahremiyetinin ihlal edilmesi durumunda yaptırım anlamında hangi kanun hükümlerinin uygulanacağını belirsiz olmasıdır. Vergi mahremiyetinin ihlal edilmesi durumunda 213 sayılı VUK 362. Madde mi, yoksa 6698 sayılı KVKK veya TCK' nın ilgili hükümleri mi uygulanacaktır? Kanaatimizce burada ana belirleyici "*vergi muameleleri ile uğraşan memurlar*" ifadesidir. Bu ifadenin kapsamı ise geniş ve dar yorumlamaya göre değişiklik arz etmektedir. Çalışmanın önceki bölümlerinde yer verildiği üzere vergisel işlemlerle iştigal etmemesine rağmen vergi idaresinde kamu hizmetinde çalışan fertler olabilmektedir. 213 sayılı VUK 5. Madde hükmü dikkate alınırsa söz konusu çalışanlar vergi mahremiyetini ihlal edebilecek kişiler kapsamında yer almayacaktır. Ancak mükelleflerin vergisel bilgilerinin ekonomik değerinin yüksekliği akıllara getirildiğinde, madde hükmünün, geniş yorumlanması gerektiği kanaatindeyiz. Fakat geniş yorumlamada bulunurken bu kez

de elde edilen bilgilerin, kişilerin görevleri nedeniyle öğrenilmiş olması şartı aranmalıdır. Eğer bu şart yoksa farklı bir söylemle, mükellefe ait bilgiler, yasada ifade edilen şahıslarca görevleri icabı öğrenilmeyip açığa vurulmuşsa bu halde vergi mahremiyetinin ihlalden bahsedilemez. TCK ve/veya KVKK hükümlerinin uygulanması gerekecektir.

Üzerinde önemle durulması gereken bir bulgu da, 213 sayılı VUK 362.Maddenin, Türk Ceza Kanunu'nun 239. Maddesine atıf yapması ile ilgilidir. VUK 362.Maddede; VUK 5. Maddede sayılan kişilerin, vergi mahremiyetini ihlal etmesi halinde TCK 239.Madde hükümlerinin uygulanacağı belirtilmektedir. Ancak VUK 362. Maddenin başlığı “**Vergi Mahremiyetinin İhlali**” iken, TCK 239.Maddenin ne başlığında ne de madde hükmünde vergi mahremiyetine dair bir ifade yoktur. TCK 239.Maddenin başlığı “**Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması**” olup, madde metni bu kavramları işlemektedir.

Çalışmanın ilgili bölümlerinden elde edilen bütün bu bulgular bize; hukuk sistemimizde bir mali veri tanımı olmadığı için vergi mahremiyetinin çoğunlukla ticari sır, bankacılık sırrı, müşteri sırrı gibi kavramlarla iç içe geçmesine neden olduğunu göstermektedir. Ancak önceki bölümlerde belirtildiği üzere söz konusu kavramlar, ince bir çizgi ile birbirinden ayrılırlar. Yaşanan bu kavram karmaşasını gidermek adına; öncelikle hiçbir vergi kanunu metninde tanımı yapılmayan mali veri kavramı, hem 6183 sayılı Kanunda hem de 213 sayılı VUK’ ta tanımlanmalıdır. Sonrasında vergi mahremiyetine uymamanın yaptırımı, bizzat 213 sayılı VUK 362.Madde ile hüküm altına alınmalı, TCK 239. Maddeye atıf yapılmamalıdır. Böylece vergi hukukunun anayasası olarak da nitelenen 213 sayılı VUK’ un daha sistematik bir yapıya kavuşacağı ve karşılaşılan hukuki olaylarda yapılması muhtemel yorum hatalarının en aza ineceği kanaatindeyiz.

Sonuç olarak, bilişim teknolojilerinde ortaya çıkan gelişmeler neticesinde yürürlüğe giren 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu hukuk sistemimizde yer alan birçok kanunun revize edilmesi gerekliliğini doğurmuştur. Bu bağlamda Türk Vergi Kanunları belki de başı çekmektedir. Kişisel verileri koruma hukuku uygulamalarının, vergi hukukumuzda tam olarak entegresi ise, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Kişisel Verileri Koruma Kurumu’nun işbirliğine bağlıdır. Özellikle veri korumasına dönük mükellef haklarını ve yukarıda belirtilen hususları içerecek şekilde yapılacak olan kanuni düzenlemelerin, mevcut belirsizlikleri giderme konusunda önemli katkı sağlayacağı şüphesizdir.

## KAYNAKLAR

- Akgül, A. (2014). *Danıştay ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Kişisel Verilerin Korunması*. İstanbul: Beta Yayınevi.
- Akgül, A. (2016). *Kişisel Verilerin Korunması*. İstanbul: Beta Basım Yayın.
- Aktaş, D. (2015). *Bilişim Alanındaki Gelişmeler Karşısında Vergi Mahremiyeti* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Arslan, Ç. (2013). Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu (VUK md.362). *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 3(2) 2013, 15-29.
- Aslan, M. (2008). *Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Barringer B. (2010). *Protecting Your Business' Intellectual Property: Patents, Trademarks, Copyrights, and Trade Secrets*. FT Press.
- Bayraklı, H. H. (1999). *Türk ve Alman Vergi Hukukunda Vergi Gizliliğine Uymama Suçu*. Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi İdari Mali İşler Daire Başkanlığı.
- Bilge M. E. (2005). *Ticari Sırların Korunması*. Ankara: Asil Yayın Dağ. Ltd. Şti.

- Edizdoğan, N., Taş M. ve Çelikkaya A. (2007). *Vergi Ceza ve Yargulama Hukuku*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Henkoğlu, T. (2015). *Bilgi Güvenliği ve Kişisel Verilerin Korunması*. Ankara: Yetkin Yayınları
- Gökbel, D. (2000). *Mükellef hakları* (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Karakoç, Y. (2014). *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karataş, N. (2017). Ticari Sırların ve Kişisel Verilerin Korunması Kapsamında Vergi Mahremiyeti. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 31, 371-409.
- KGM, T. A. (2011). *Ticari sır, Banka sırrı, Müşteri Sırrı Hakkında Kanun Tasarısı* <http://www.kgm.adalet.gov.tr/tasariasamalari/tbmmkms/tbmmkom/ticarisir.pdf> adresinden alındı.
- Landes, W. M. ve Posner R. A. (2003). The Economic Structure of Intellectual Property Law. *The Belknap Press of Harvard University Press*.
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2014). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitapevi.
- Özdemir, H. (2009). *Elektronik Haberleşme Alanında Kişisel Verilerin Özel Hukuk Hükümlerine Göre Korunması*. Ankara: Seçkin Yayıncılık
- Poroy R. ve Yasaman H. (2018). *Ticari İşletme Hukuku*. İstanbul: Vedat Kitapçılık.
- Seer, R. (2010) Almanya'da Vergi Yükümlülerinin Verilerinin Korunması (Oğuz Şimşek, Çev.): B. Öztürk ve F. Başaran Yavaşlar (Ed.) *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı*, (s. 371-380) içinde, Ankara: Seçkin Yayınları.
- Sonsuzoğlu, E. (2000). Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 141, 116-134.
- Şenyüz, D. (2015). *Vergi Ceza Hukuku*. Bursa: Ekin Yayınları.
- Şimşek, O. (2008). *Anayasa Hukukunda Kişisel Verilerin Korunması*. Ankara: Beta Yayınevi.
- Taş, F. (2008). *Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Turanboy, A. (2006). *Ticari Sır*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Uğur, H. ve Elibol, M. (2016). *Açıklamalı İçtihatlı Vergi Suçları*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Usluel A. G. (2009). *Türk Özel Hukukunda Özellikle Anonim Şirketlerde Ticari Sırların Korunması*. İstanbul: Vedat Kitapçılık.
- Ünsal, H. (2003). Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, Sağladığı Yararlar ve Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler. *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, 8(3), 27-48.
- Yavaşlar, F.B. (2012). “ *Vergi Kabahat ve Suçları* ”. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi AÖF Yayınları.
- 95/46/EC Sayılı Kişisel Verilerin İşlenmesi ve Serbest Dolaşımı Bakımından Bireylerin Korunmasına İlişkin Avrupa Parlamentosu ve Avrupa Konseyi Direktifi