

KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI ve LEKELENMEME HAKKI AÇISINDAN VERGİ MAHREMİYETİ

Dr. Öğr. Üyesi Elif YILMAZ FURTUNA * Dr. Öğr. Üyesi Sibel BİLGİN **

Öz

Vergi mahremiyeti, beyana dayalı vergi sistemlerinin sağlıklı işleyebilmesi için taşıdığı önemin yanı sıra vergilendirme ilişkisinde hukuki güvenliğin bir gereğidir. Vergi mahremiyetinin sağladığı koruma, mükelleflerin maddi haklarının yanı sıra manevi haklarını da kapsamaktadır. Zira vergi mahremiyeti kapsamında korunan bilgilerin sızdırılması, mükellefin toplum nezdinde saygınlığını zedeleyebilir. Hakkında henüz kesin hüküm verilmemiş kişinin masumiyetine zarar verecek her türlü davranıştan kaçınma olarak tanımlanan lekelenme hakkı da mükelleflerin şeref ve haysiyetleri ile saygınlığı gibi manevi haklarını korumaktadır. Bu niteliği itibarıyla, vergi mahremiyeti ile bağlantılı olup mükelleflere hukuki koruma sağlamaktadır.

Konunun önemine binaen bu çalışmada, öncelikle vergi mahremiyeti kavramının kişisel verilerin korunması ile olan ilişkisi ortaya konacaktır. Bu bağlamda Vergi Usul Kanunu ile Kişisel Verileri Koruma Kanunu mukayeseli şekilde ele alınarak hangisinin mali veriler anlamında daha güçlü bir koruma sağladığı

* Dr. Öğr. Üyesi, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı, Ankara, Türkiye | Asst. Prof., Ankara Hacı Bayram Veli University Faculty of Law Department of Financial Law, Ankara, Turkey

✉ elif.yilmaz@hbv.edu.tr • ORCID 0000-0003-3087-2988

** Dr. Öğr. Üyesi, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Bankacılık ve Sigortacılık Yüksekokulu, Finans ve Bankacılık Bölümü, Ankara, Türkiye | Asst. Prof., Ankara Hacı Bayram Veli University, School of Banking and Insurance, Department of Finance and Banking, Ankara, Turkey.

✉ b.sibel@hbv.edu.tr • ORCID 0000-0001-6892-2093

✎ **Atf Şekli** | Cite As: FURTUNA YILMAZ, Elif / BİLGİN, Sibel, "Kişisel Verilerin Korunması Ve Lekelenme Hakkı Açısından Vergi Mahremiyeti SÜHFD., C. 30, S. 2, 2022, s.727-753

✎ **İntihal** | Plagiarism: Bu makale intihal programında taranmış ve en az iki hakem incelemesinden geçmiştir. | This article has been scanned via a plagiarism software and reviewed by at least two referees.

✎ Bu eser Creative Commons Atf-GayriTicari 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır | This work is licensed under Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.

değerlendirilecektir. Akabinde lekelenmeme hakkının vergi hukukunda uygulanabilirliği çerçevesinde vergi mahremiyeti - lekelenmeme hakkı bağlantısı ortaya konacak, adil yargılanma hakkının temel unsurlarından ve sanık haklarından olan lekelenmeme hakkının vergi ceza yargılamasındaki işlevi ele alınacaktır.

Anahtar Kelimeler

Vergi Mahremiyeti • Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu • Kişisel Verilerin Korunması • Lekelenmeme Hakkı • Vergi Ceza Yargılamasında Sanık Hakları

TAX PRIVACY IN TERMS OF PROTECTION OF PERSONAL DATA AND THE RIGHT TO NOT TO BE LABELLED AS CRIMINAL

Abstract

Tax privacy is a requirement of legal security in the taxation relationship, as well as its importance for the healthy functioning of the declaration-based tax systems. The protection provided by tax privacy covers the moral rights of taxpayers as well as their material rights. Because leaking information protected within the scope of tax privacy may damage the reputation of the taxpayer in the eyes of the society. The right not to be labelled as criminal, which is defined as the avoidance of any behavior that will harm the innocence of a person for whom a final judgment has not yet been rendered, also protects the moral rights of the taxpayers, such as their honor, dignity and prestige. Due to this nature, it is related to tax privacy and provides legal protection to taxpayers.

Based on the importance of the subject, in this study, first of all, the relationship between the concept of tax privacy and the protection of personal data will be revealed. In this context, the Tax Procedure Law and the Personal Data Protection Law will be discussed in a comparative way and it will be evaluated which one provides a stronger protection in terms of financial data. Then, within the framework of the applicability of the right not to be labelled as criminal in tax law, the link between tax privacy and the right not to be labelled as criminal will be revealed, and the function of the right not to be labelled, which is one of the basic elements of the right to a fair trial and the rights of the accused, in tax criminal proceedings will be discussed.

Key Words

• Tax Privacy • Violation of Tax Privacy Crime • Protection of Personal Data • Right to not to be Labelled as Criminal • Defendant Rights in Tax Criminal Judgment

I. GİRİŞ

En genel ifadesiyle güvenme ihtiyacı, hukuki güvenlik ilkesini doğurmuş olup hukuki güvenlik hukuk devletinin olmazsa olmaz ilkelereinden biri olarak değerlendirilmektedir. Hukuki güvenlik, her hukuki ilişkide olduğu gibi, bir kamu hukuku ilişkisi olan vergilendirme ilişkisinde de mutlak suretle karşılanması gereken bir ihtiyaçtır. Vergilendirme ilişkisinde hukuki güvenlik ihtiyacının karşılanması hem vergisel idari düzen hem de kamu düzeninin temini bakımından önem arz etmektedir.

Büyük oranda beyan esasına dayanan Türk vergi sisteminde vergilendirme sürecinin sağlıklı bir biçimde işlemesi, mükelleflerin beyan ettikleri, vergi idaresi ile paylaşmak durumunda oldukları bilgilerin başkalarıyla paylaşılmayacağına güven duymalarına bağlıdır. Bir diğer anlatımla, beyan usulüne dayanan vergi sistemlerinin sağlıklı işleyebilmesi ve gerçek gelire ulaşabilmek açısından mükelleflerin vergi idaresine güvenmesi en az denetim mekanizmaları kadar önemlidir¹. Bu güvenini tesis edebilmek adına getirilen bir düzenleme olan vergi mahremiyeti, vergilendirme sürecindeki görevlilerin öğrendiği, mükelleflerin özel yaşamlarına ilişkin bazı sırlarla gizli kalması gereken hususları korumayı hedeflemektedir. Bu hedef doğrultusunda, 213 s. Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde vergi mahremiyetine uymakla yükümlü olan kişiler ve vergi mahremiyetinin istisnaları hüküm altına alınmıştır. Söz konusu yükümlülüğün ihlali haline ilişkin olarak ve konunun önemine binaen kanun koyucu VUK'un 362'nci maddesi ile vergi mahremiyetinin ihlali suçunu düzenlemiş, söz konusu maddede bu suçu işleyenlerin Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesine göre cezalandırılacağını hüküm altına almıştır. Vergi mahremiyetini ihlal suçu, ceza hukuku anlamında, hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren bir suç olup yargılaması ceza mahkemelerince yapılmaktadır.

Bu çalışmada vergi mahremiyeti kavramı, kişisel verilerin korunması ve lekelenmeme hakkı özelinde incelenmektedir.

¹ DURDU, Muhammet, Mükellef Verilerinin Korunması ve Vergi Mahremiyeti", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 27, Sayı: 3, 2019, s. 592.

II. VERGİ MAHREMİYETİ KAVRAMI ve KAPSAMI

“Mahremiyet” kısaca “gizlilik”² olarak tanımlanırken; kelimenin kökenini oluşturan Arapça kökenli “mahrem” kelimesi ise sözlükte “başkalarına söylenmeyen, gizli”³ şeklinde ifade edilmektedir. Mahremiyet, vergi hukukunda vergi mahremiyeti olarak karşılık bulmaktadır. Vergi mahremiyeti, Türk vergi sistemine 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ile girmiş olup, getirilen istisnalar dolayısıyla zamanla kapsamı daraltılmış olmasına rağmen varlığını 213 s. Vergi Usul Kanunu ve 6183 s. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile sürdürmektedir⁴.

Vergilendirme süresince mükellefe ait gizli kalması gereken birçok bilgi vergi idaresine verilmekte olup vergilendirme sürecinde görevli olan kişilerin görevleri gereği edindikleri bilgilerin gizli tutulması ihtiyacı, vergi hukukuna özgü bu mahrem alanın korunması gereğini ortaya çıkarmıştır. İşte vergi mahremiyeti bu bilgilerin korunması noktasında devreye girmektedir. Devletin sağlamayı taahhüt ettiği vergi mahremiyeti sayesinde mükellefler vergi dairesi ile paylaştıkları bilgilerin gizli tutulacağına inanmakta ve bu güven mükellefleri doğru beyan vermeye teşvik ederek beyan sisteminin sağlıklı bir şekilde işlemesine katkı sağlamaktadır⁵.

Vergi mahremiyeti; vergi uygulaması kapsamında ele geçen bilgilerin, bilgiyi veren mükellef ve bilgiyi elde edenlerin dışında kalan hiçbir kişiye aktarılmamasıdır⁶. Zira bu bilgilerin ifşası hukuk güvenliği ilkesini zedeleyerek kamu düzenine zarar verecektir⁷.

² TDK Sözlük, <https://sozluk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 12.11.2021.

³ TDK Sözlük, <https://sozluk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 12.11.2021.

⁴ KARA, Şerafettin, “Vergi Mahremiyeti Kapsamına Giren Hususların Yargı Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi (TAAD)*, Yıl: 8, Sayı: 32, Ekim 2017, s. 272.

⁵ SONSUZUOĞLU, Elif, “Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 2000, Sayı: 141, s. 116.

⁶ KARATAŞ DURMUŞ, Neslihan, “Ticari Sırların Ve Kişisel Verilerin Korunması Kapsamında Vergi Mahremiyeti”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Temmuz 2017, Sayı: 31, s. 377.

⁷ ÜNAL, Noyan Alper, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti Esası”, *Yaklaşım Dergisi*, Ocak 2004, Sayı: 133, s. 100.

Vergi mahremiyetine uyulması, mükellefin özel hayatının gizliliğinin vergi idaresince sınırlandırılabilmesinin temel koşuludur⁸. Vergi mahremiyetinin çıkış noktası, temel hak ve hürriyetlere zarar verecek hareketlerden kaçınmaktır. Dolayısıyla vergi mahremiyeti mükellef için bir hak⁹ iken, vergi idaresi için bir ödevdir¹⁰.

Türk hukukunda vergi mahremiyetiyle ilgili birçok kanuni düzenleme bulunmakla birlikte¹¹ bu düzenlemelerde vergi mahremiyetine ilişkin bir tanıma yer verilmemiştir¹². Söz konusu düzenlemelerden vergi mahremiyetinin kapsamının açıklandığı VUK m. 5'e göre; *“mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanamazlar.”*

Görüldüğü üzere; vergi mahremiyetinden faydalanacak kişiler, *“mükellef ve mükellefle ilgili kimseler”* olarak belirlenmiştir. Mükellef; *“vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir”* (VUK m. 8/1). Mükellefle ilgili kimseler arasında ise mükellefin eşi, usul ve furuğu, ortakları, vergi sorumlusu, ticari ve mesleki ilişki içinde olduğu kişiler bir diğer ifadeyle münasebette bulunduğu her bir kişi yer

⁸ BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, *“Türkiye’de Vergi Şeffaflığı”*, s. 17, <https://www.fundabasaran.com/pdf/turkiye-de-vergi-seffafligi.pdf>, Erişim Tarihi: 15.03.2022.

⁹ EGELİ Haluk / DAĞ Mehmet, *“Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi”*, *Maliye Dergisi*, Sayı: 163, 2012, s. 134.

¹⁰ BAŞARAN YAVAŞLAR, s. 17.

¹¹ Bkz. 6183 sayılı AATUHK m. 107, 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkındaki Kanun m. 22.

¹² 5432 sayılı mülga Vergi Usul Kanununda ise vergi mahremiyetine ilişkin şu açıklamalar yer almaktadır:

“Modern vergilerin iyi tatbik edilebilmesi idareye geniş salâhiyetler verilmesini icap ettirmektedir. Bunun tabii bir neticesi olarak da «Vergi mahremiyeti» telâkkisi doğmaktadır. Vergi mahremiyeti her ne suretle olursa olsun, vergi tatbikatı dolayısıyla öğrenilen ticari veya şahsi sırların mutlaka gizli kalacağı ifade eder. Gelir ve Servet vergileri gibi, mükellefin şahsına ve işine müteallik en gizli ve hurda teferruatı araştıran modern şahsi vergilerin tatbiki idare cephesinden vergi mahremiyetinin büyük bir titizlik ile muhafaza edilmesine ve mükellefin bu bakımdan en ufak bir şüpheye düşmemesine bağlıdır”.

<https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c019/tbmm08019080s0175.pdf>, Erişim Tarihi: 12.11.2020.

alabilecektir¹³. Zira Kanunda mükellefle ilgili kimseler arasında yer alanlar belirtilmemiş ve bu hususa ilişkin geniş yorumlamaların önü açılmıştır¹⁴.

VUK m. 5'e göre vergi mahremiyetinin konusu; mükellef ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olarak öğrenilen sırlar ve gizli kalması gereken diğer hususların tamamı olabilecektir. Göreviyle bağlantılı olarak bu bilgileri öğrenen kişi, bunları ifşa edemez ve kendisi veya üçüncü bir kişi yararına da kullanamaz. Hükümde yer alan "gizli kalması gereken diğer hususlar" ibaresinden sayılanlar dışındaki birçok bilgi ve verinin de vergi mahremiyetine konu olabileceği sonucuna ulaşılmaktadır. Zira kanunda belirtilen bu hususların neler olduğu muğlak¹⁵ olup nelerin vergi mahremiyeti kapsamına gireceği açıkça ortaya konulmuş değildir. Ancak elbette mükellef ve mükellefle ilgili kimselere ilişkin her türlü bilgi "gizli kalması gereken bir husus" teşkil etmeyecektir. Bir bilginin gizli kalması gereken hususlar arasında olup olmadığı her olayın özelliğine göre değişecektir. Örneğin; kişinin işletmesinin faaliyet gösterdiği alan veya bu işlemenin var olan şubelerinin sayısı gizlilik vasfı taşımamaktadır¹⁶. Ancak başkaları tarafından öğrenilmesi durumunda ticari rekabet açısından olumsuz neticeler doğurması kuvvetle muhtemel olduğu için, örneğin; mükelleflerin hâsılatlarının ne olduğu, kâr mı zarar mı beyan ettikleri ve vergi ödevlerini yerine getirip getirmediği hususlarının vergi mahremiyeti kapsamında olduğu mahkeme kararlarına yansımıştır¹⁷. Ancak herhangi bir yorum farklılığına sebebiyet vermeksizin vergi mahremiyetinden beklenen faydanın sağlanabilmesi için mahremiyet kapsamındaki hu-

¹³ KARATAŞ DURMUŞ, s. 378.

¹⁴ ÜNSAL, Hilmi, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, Sağladığı Yararlar ve Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 8, Sayı: 3, 2003, s. 33.

¹⁵ KARA, s. 272.

¹⁶ KARATAŞ DURMUŞ, s. 379.

¹⁷ Dan. 9. D., 20.01.2010 gün, E: 2008/3402, K: 2010/84 sayılı kararı; KARA, s. 273.

hususların neler olduğunun, bir diğer ifadeyle, gizli kalması gereken mali verinin VUK'ta açıkça tanımlanması gerektiği kanaatindeyiz¹⁸.

VUK m. 5 hükmünde vergi mahremiyetine uymakla yükümlü kişiler; vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler, vergi işleminde kullanılan bilirkişiler olarak sayılmıştır. Her ne kadar Kanunda vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgileri gizli tutması gereken kişiler sınırlı olarak sayılmış gibi görünse de mükellef ve mükellefle ilgili kimselere ilişkin hususları göreviyle bağlantılı olarak öğrenen her bir kamu görevlisi vergi mahremiyetine uymakla yükümlüdür¹⁹.

Belirtmek gerekir ki; vergi mahremiyeti, VUK'a tabi olan vergiler hakkında tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamasında iken VUK m. 5 kapsamında; tahsil aşamasında ise AATUHK 107'nci maddesinde kapsamında korunmaktadır²⁰. Bir diğer anlatımla, VUK m. 5 hükmü verginin tahakkuk aşamasındaki vergi mahremiyetiyle ilgili uygulanmaktadır; verginin tahsil ve takibi aşamasında ise mahremiyete ilişkin olarak 6183 s. AATUHK'nin "sırrın ifşası" başlığını taşıyan 107'nci maddesi devreye girmektedir²¹. 6183 s. AATHUK m. 107'ye göre; "Bu kanunun tatbikinde vazifeli bulunan kimseler, bu vazifeleri dolayısıyla amme borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına ait öğrendikleri sırlarla, gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa ettikleri takdirde Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesine göre cezalandırılır...". 6183 s. Kanunun 107'nci maddesinde VUK m. 5'ten farklı olarak mükellef yerine "amme borçlusu" ibaresi kullanılmış ve mahremiyete ilişkin korumanın çerçevesi sadece mükellefleri değil; tüm "kamu borçlularını" koruyacak şekilde geniş tutulmuştur. Yine bu Kanunda sır saklama yükümlülüğü altında olan kişiler sayılmamış, kanunun uygulanmasında görevli olan her bir kişinin söz konusu yükümlülüğe uymak durumunda olduğu belirtilmiştir.

¹⁸ Aynı yönde bkz. YILDIZ, Y. "Kişisel Verilerin Korunmasının Vergi Mahremiyeti ile Etkileşimi", *Kişisel Verilerin Korunması Dergisi*, Cilt: 1, Sayı: 2, 2019, s. 15.

¹⁹ KARATAŞ DURMUŞ, s. 379-380.

²⁰ SONSUZOĞLU, s. 120.

²¹ KARATAŞ DURMUŞ, s. 382.

Nihayetinde hem VUK hem de 6183 s. AATHUK'a göre gizli kalması gereken bir bilgiye görevleriyle bağlantılı olarak erişenler mahremiyet kuralına tabiidir. Bu kişiler, gizli kalması gereken bilgileri ifşa edemez, kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanamaz ve hatta görevlerinden ayrılışları dahi vergi mahremiyetine uymakla yükümlü olmaya devam ederler. Vergilendirme işlemleriyle ilgilenen memurdan arama işleminde görevlendirilen kolluk görevlisine, bölge idare mahkemesindeki zabıt kâtibinden bilirkişilere kadar herkes bu kural ile bağlıdır²². Ancak kişinin ifşa ettiği bilgi vergi mahremiyeti kapsamında olsa da görevi dolayısıyla elde ettiği bir bilgi değilse, sorumluluğu yoluna gidilemeyecektir²³. Zira mahremiyet kapsamındaki bilginin açıklanmasının suç oluşturabilmesi için ise bu bilgilerin görev dolayısıyla elde edilmiş olması esastır²⁴.

Vergi mahremiyetinin ihlali açısından, açıklamanın bir yahut çok birden kişiye yapılmasının veya yazılı yahut sözlü yapılmasının herhangi önemi bulunmamaktadır²⁵.

1964 yılından itibaren vergi mahremiyetine ilişkin istisnalar kabul edilmeye başlanmış²⁶ olup VUK'un 5'inci maddesinin iki ve devamındaki fıkralarında vergi mahremiyetine getirilen istisnalar düzenlenmektedir. Bu istisnalardan ilki vergi ilan cetvelleriyle yapılan ilanlardır. Vergilerin ilan edilmesi, kamu yararı düşüncesinden kaynaklanmakta olup vergi güvenliğini sağlama amacıyla getirilmiştir²⁷. VUK m. 5/2 hükmüne göre; "...*vergi güvenliğini sağlamak amacıyla Gelir Vergisi mükelleflerinin yıllık Gelir Vergisi, sermaye şirketlerinin Kurumlar Vergisi beyannamelerinde gösterdikleri matrahları (zarar dahil) ve beyanları üzerinden tarh olunan Gelir ve Kurumlar Vergileri ile mükelleflerin ad ve unvanları, bağlı oldukları vergi*

²² Vergi mahremiyetine uymakla yükümlü olanlar hakkında detaylı bilgi için bkz. ÜNSAL, s. 33-34; KARATAŞ DURMUŞ, s. 379-383.

²³ KARATAŞ DURMUŞ, s. 381.

²⁴ OKTAR, S. Ateş, Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2018, s. 406.

²⁵ OKTAR, s. 406.

²⁶ OKTAR, s. 407.

²⁷ TAŞ, Fatma, Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2008, s. 145.

dairelerince beyannamelerin verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerine asılacak cetvellerle ilan olunur”.

Vergi mahremiyetiyle ilgili bir başka istisna; Maliye Bakanlığı tarafından yapılan ve mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarlarını içeren açıklamalardır (VUK m. 5/3). Ayrıca, kamu görevlilerince yapılan adli ve idari soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgiler verilebilmektedir (VUK m. 5/3).

Yine *“sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz”* (VUK m. 5/3). Ancak bu durumda kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumlar da vergi mahremiyetine uymak zorundadırlar (VUK m. 5/3).

Vergi mahremiyeti kapsamı dışında olan bir diğer husus vergi levhalarıyla ilgilidir. Buna göre vergi levhalarında bulunan ve: *“Mükellefin; a) Adı ve soyadı, 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), 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”* (408 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, m. 2.2) olarak sıralanan bilgiler vergi mahremiyetinin konusunu oluşturmayacaktır (VUK m. 5/4).

Son olarak belirtmek gerekir ki; 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 verilmesi vergi mahremiyetinin ihlali sayılmayacaktır (VUK m. 5/5). Bu durumda kendilerine bilgi verilenler vergi mahremiyeti yükümlülüğü altındadır.

Vergi mahremiyetine uymakla yükümlü olup, bu yükümlülüğe aykırı davranılması halinde ise *“vergi mahremiyetinin ihlali suçu”* mey-

dana gelmektedir. VUK'un "vergi mahremiyetinin ihlali" başlıklı 362'nci maddesine göre; mahremiyeti ihlal eden kişiler, "Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi ve belgelerin açıklanması" başlıklı TCK m. 239'a göre hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacaktır. Vergi mahremiyetinin, ticari sırrın korunması ile bağlantılı düzenlendiği açıktır. İhlalin, VUK m. 5'te sayılan kişilerin dışında bir kimse tarafından gerçekleştirilmesi durumunda sorumluluk TTK m. 55 kapsamında doğacaktır²⁸.

III. KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI ve VERGİ MAHREMİYETİ

A. Genel Olarak Kişisel Veri Kavramı ve Kişisel Verilerin Korunması

24.03.2016 tarihli ve 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu m. 3/1-d hükmüne göre kişisel veri, "kimliği belirli veya belirlenebilir gerçek kişiye ilişkin her türlü bilgiyi" ifade etmektedir. Madde gerekçesinde de belirtildiği üzere; kişisel veri sadece bireyin adı, soyadı, doğum tarihi ve doğum yeri gibi onun kesin teşhisini sağlayan bilgilerden ibaret değildir; aynı zamanda kişinin fiziki, ailevi, ekonomik, sosyal ve sair özelliklerine ilişkin bilgiler de kişisel veri olarak kabul edilmektedir²⁹. Bu doğrultuda, VUK m. 5'e göre vergi mahremiyetine konu olan mükellef ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap duruma-

²⁸ BİLGİN, Sibel/ YILMAZ, Arzu, "Vergi Güvenliği Açısından Otomatik Bilgi Değişimi", *ASSAM Uluslararası Hakemli Dergi, Eylül 2019*, s. 371.

²⁹ KVKK m. 3/1-d hükmüne ilişkin madde gerekçesinin tamamı şu şekildedir: "Bu bağlamda sadece bireyin adı, soyadı, doğum tarihi ve doğum yeri gibi onun kesin 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 dolaylı da olsa kişiyi belirlenebilir kılabilmek özellikleri nedeniyle kişisel verilerdir."

rına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olarak öğrenilen sırlar ve gizli kalması gereken diğer hususların tamamının KVKK kapsamında kişisel veri niteliğinde olduğu söylenebilir. Ancak KVKK m. 3/1-d hükmüne göre kişisel veri yalnızca gerçek kişiye ait bilgiler olabilecektir ve KVKK m. 2 hükmünde bu Kanunun kişisel verileri işlenen gerçek kişiler hakkında uygulanacağı belirtilmiştir. Oysaki VUK m. 8/1 hükmüne göre yalnızca gerçek kişiler değil; tüzel kişiler, hatta tüzel kişiliği olmayan bazı oluşumlar da mükellef vasfını haizdir.

Kişisel verilerin korunması hususunda KVKK gerçek kişilerle sınırlı bir koruma getirmiş olsa da Anayasa m. 20/3 hükmü kişisel verilerin korunmasının kapsamını geniş tutarak herkesin kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahip olduğunu belirtmiştir. Böylelikle KVKK'nın alanı dışında bırakılan tüzel kişilerin kişisel verileri Anayasa ile koruma altına alınmıştır. Anayasa m. 20/3 hükmüne göre; kişisel verilerin korunması hakkı, "kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de kapsar".

KVKK'nın uygulanmayacağı haller KVKK m. 28 hükümlerinde açıklanmaktadır. Bunlardan vergi mahremiyeti ile bağlantılı olanlar KVKK m. 28/1-c, m. 28/1-ç ve m. 28/2-ç olarak sıralanabilir. KVKK m. 28/1-c'ye göre; "Kişisel verilerin millî savunmayı, millî güvenliği, kamu güvenliğini, kamu düzenini, ekonomik güvenliği, özel hayatın gizliliğini veya kişilik haklarını ihlal etmemek ya da suç teşkil etmemek kaydıyla, sanat, tarih, edebiyat veya bilimsel amaçlarla ya da ifade özgürlüğü kapsamında işlenmesi" ve KVKK m. 28/1-ç'ye göre "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" hallerinde KVKK hükümleri uygulanmayacaktır.

KVKK m. 28/2-ç'ye göre ise, "kişisel veri işlemenin bütçe, vergi ve mali konulara ilişkin olarak devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunması için gerekli olması" halinde, Kanunun amacına ve temel ilkelere uygun ve orantılı olmak kaydıyla veri sorumlusunun aydınlatma

yükümlülüğünü düzenleyen KVKK m. 10, ilgili kişinin haklarını düzenleyen KVKK m. 11 (zararın giderilmesini talep etme hakkı hariç) ve Veri Sorumluları Siciline kayıt yükümlülüğünü düzenleyen KVKK m. 16³⁰ uygulanmayacaktır.

Belirtmek gerekir ki; KVKK m. 28/2-ç hükmünün uygulanmasında son derece dikkatli hareket edilmelidir. Zira bu hükmün geniş yorumlanması halinde mükellef KVKK kapsamındaki haklarının çoğunu kullanamayacaktır³¹. Şöyle ki; mükellef, veri sorumlusunun ve varsa temsilcisinin kimliği, kişisel verilerin hangi amaçla işleneceği, işlenen kişisel verilerin kimlere ve hangi amaçla aktarılacağı ve kişisel veri toplamanın yöntemi ve hukuki sebebi hakkında bilgi edinemeyeceği gibi, KVKK m. 11 kapsamındaki haklarını öğrenme imkânından mahrum kalacaktır (KVKK m. 10/1)³². Ayrıca mükellef, “a) Kişisel verilerinin işle-

³⁰ Madde 16- (1) Kurulun gözetiminde, Başkanlık tarafından kamuya açık olarak Veri Sorumluları Sicili tutulur.

(2) Kişisel verileri işleyen gerçek ve tüzel kişiler, veri işlemeye başlamadan önce Veri Sorumluları Siciline kaydolmak zorundadır. Ancak, işlenen kişisel verinin niteliği, sayısı, veri işlemenin kanundan kaynaklanması veya üçüncü kişilere aktarılma durumu gibi Kurulca belirlenecek objektif kriterler göz önüne alınmak suretiyle, Kurul tarafından, Veri Sorumluları Siciline kayıt zorunluluğuna istisna getirilebilir.

(3) Veri Sorumluları Siciline kayıt başvurusu aşağıdaki hususları içeren bir bildirimle yapılır:

a) Veri sorumlusu ve varsa temsilcisinin kimlik ve adres bilgileri.

b) Kişisel verilerin hangi amaçla işleneceği.

c) Veri konusu kişi grubu ve grupları ile bu kişilere ait veri kategorileri hakkındaki açıklamalar.

ç) Kişisel verilerin aktarılacağı alıcı veya alıcı grupları.

d) Yabancı ülkelere aktarımı öngörülen kişisel veriler.

e) Kişisel veri güvenliğine ilişkin alınan tedbirler.

f) Kişisel verilerin işlendikleri amaç için gerekli olan azami süre.

(4) Üçüncü fıkra uyarınca verilen bilgilerde meydana gelen değişiklikler derhâl Başkanlığa bildirilir.

(5) Veri Sorumluları Siciline ilişkin diğer usul ve esaslar yönetmelikle düzenlenir. (KVKK m. 16)

³¹ BAŞARAN YAVAŞLAR, s. 18.

³² Madde 10- (1) Kişisel verilerin elde edilmesi sırasında veri sorumlusu veya yetkilendirdiği kişi, ilgili kişilere;

a) Veri sorumlusunun ve varsa temsilcisinin kimliği,

b) Kişisel verilerin hangi amaçla işleneceği,

nip işlenmediğini öğrenme, b) Kişisel verileri işlenmişse buna ilişkin bilgi talep etme, c) Kişisel verilerin işlenme amacını ve bunların amacına uygun kullanılıp kullanılmadığını öğrenme, ç) Yurt içinde veya yurt dışında kişisel verilerin aktarıldığı üçüncü kişileri bilme, d) Kişisel verilerin eksik veya yanlış işlenmiş olması hâlinde bunların düzeltilmesini isteme, e) Kişisel verilerin silinmesini veya yok edilmesini isteme, f) (d) ve (e) bentleri uyarınca yapılan işlemlerin, kişisel verilerin aktarıldığı üçüncü kişilere bildirilmesini isteme, g) İşlenen verilerin münhasıran otomatik sistemler vasıtasıyla analiz edilmesi suretiyle kişinin kendisi aleyhine bir sonucun ortaya çıkmasına itiraz etme, ğ) Kişisel verilerin kanuna aykırı olarak işlenmesi sebebiyle zarara uğraması hâlinde zararın giderilmesini talep etme” (KVKK m. 11) haklarına da sahip olmayacaktır.

Bahsedilen hak ve imkânların yokluğunda vergi mükellefinin kişisel verilerinin işlenmesi ile ilgili ilkelere³³ uygun hareket edilip edilmediğini anlaması mümkün değildir. Özellikle de kişisel verilerinin işlendiğini öğrenemeyen bir kişinin bu husustaki diğer haklarına ulaşması mümkün değildir. Dolayısıyla KVKK m. 28/2-ç hükmündeki sınırlamanın “KVKK’nın amacına ve temel ilkelerine uygun ve orantılı” olabilmesi, bu sınırlamanın somut olayın özelliklerine göre devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunması için gerekli olduğu durumlarda uygulanmasına bağlıdır³⁴. Ayrıca aksinin kabulü halinde KVKK yalnızca gerçek kişi olan mükelleflere uygulandığından tüzel kişi ve tüzel kişiliği olma-

c) İşlenen kişisel verilerin kimlere ve hangi amaçla aktarılabileceği,

ç) Kişisel veri toplamanın yöntemi ve hukuki sebebi,

d) 11’ inci maddede sayılan diğer hakları, konusunda bilgi vermekle yükümlüdür.

³³ Madde 4- (1) Kişisel veriler, ancak bu Kanunda ve diğer kanunlarda öngörülen usul ve esaslara uygun olarak işlenebilir.

(2) Kişisel verilerin işlenmesinde aşağıdaki ilkelere uyulması zorunludur:

a) Hukuka ve dürüstlük kurallarına uygun olma.

b) Doğru ve gerektiğinde güncel olma.

c) Belirli, açık ve meşru amaçlar için işlenme.

ç) İşlendikleri amaçla bağlantılı, sınırlı ve ölçülü olma.

d) İlgili mevzuatta öngörülen veya işlendikleri amaç için gerekli olan süre kadar muhafaza edilme. (KVKK m. 4)

³⁴ BAŞARAN YAVAŞLAR, s. 19.

yan mükellefler, gerçek kişi mükelleflere göre daha korunaklı hale gelecektir³⁵. Zira gerçek kişi mükellefler KVKK'ya tabi olduğundan bu sınırlamalara tabi olacakken; tüzel kişi veya tüzel kişiliği olmayan mükellefler KVKK'ya göre daha koruyucu olan Anayasa m. 20/3'e göre kişisel verilerinin korunmasını talep edebilecektir³⁶.

B. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ile Kişisel Verilerin Korunması Arasındaki İlişki ve Mükelleflerin Kişisel Verilerinin Korunması

Gelişen teknoloji karşısında vergi idaresinin mükelleflerin verilerini kolay ve hızlı bir şekilde sınıflandırma, işleme, kullanma ve muhafaza etmesi mümkündür³⁷. VUK, bu hususta hüküm içermediğinden konuya ilişkin KVKK hükümleri uygulanabilecektir. KVKK m. 3/1-e hükmünde kişisel verilerin işlenmesi "kişisel verilerin tamamen veya kısmen otomatik olan ya da herhangi bir veri kayıt sisteminin parçası olmak kaydıyla otomatik olmayan yollarla elde edilmesi, kaydedilmesi, depolanması, muhafaza edilmesi, değiştirilmesi, yeniden düzenlenmesi, açıklanması, aktarılması, devralınması, elde edilebilir hâle getirilmesi, sınıflandırılması" olarak tanımlanmaktadır.

Kişisel veriler kural olarak ilgili kişinin açık rızası olmaksızın işlenemez (KVKK m. 5) ve gerek yurtiçine gerekse yurtdışına aktarılamaz (KVKK m. 8, KVKK m. 9). Bu kuralın istisnaları; veri işleme bakımından KVKK m. 5/2 hükmünde; verilerin yurtiçine aktarılması bakımından KVKK m. 8/2 hükmünde; verilerin yurtdışına aktarılması bakımından ise KVKK m. 9/2 hükmünde yer almaktadır. Sayılan düzenlemelere göre KVKK m. 5/2 hükmünde sayılan hallerin varlığı halinde veri sahibinin açık rızası olmaksızın veriler işlenebilir ve yurtiçi ve yurtdışına aktarılabilir. KVKK m. 5/2 hükmü ise: "*Aşağıdaki şartlardan birinin varlığı hâlinde, ilgili kişinin açık rızası aranmaksızın kişisel verilerinin işlenmesi mümkündür:*

³⁵ BAŞARAN YAVAŞLAR, s. 19.

³⁶ BAŞARAN YAVAŞLAR, s. 19. Madde ve Gerekçesi İle Kişisel Verilerin Korunması Kanunu ve Kişisel Verilerin Korunmasına İlişkin Terimler Sözlüğü, <https://www.kvkk.gov.tr/SharedFolderServer/CMSFiles/062384e3-d18c-4c38-b108-3a7a2a28e849.pdf>

³⁷ KOCATEPE, Metin, Türk Vergi Hukukunda Mükellefin Vergi Mahremiyeti Hakkı, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2019, s. 35.

a) Kanunlarda açıkça öngörülmesi.

b) Fiili imkânsızlık nedeniyle rızasını açıklayamayacak durumda bulunan veya rızasına hukuki geçerlilik tanınmayan kişinin kendisinin ya da bir başkasının hayatı veya beden bütünlüğünün korunması için zorunlu olması.

c) Bir sözleşmenin kurulması veya ifasıyla doğrudan doğruya ilgili olması kaydıyla, sözleşmenin taraflarına ait kişisel verilerin işlenmesinin gerekli olması.

ç) Veri sorumlusunun hukuki yükümlülüğünü yerine getirebilmesi için zorunlu olması.

d) İlgili kişinin kendisi tarafından alenileştirilmiş olması.

e) Bir hakkın tesisi, kullanılması veya korunması için veri işleniminin zorunlu olması.

f) İlgili kişinin temel hak ve özgürlüklerine zarar vermemek kaydıyla, veri sorumlusunun meşru menfaatleri için veri işlenmesinin zorunlu olması.”

KVKK m. 5/2 hükmü konumuzla bağlantılı olarak değerlendirilecek olursa; örneğin vergisel amaçlı veri işlenmesi ve yurtiçi veya yurtdışına aktarılması söz konusu olduğunda, veri sorumlusu, KVKK m. 5/2-ç hükmüne dayanarak veri sahibinin açık rızasını almaksızın hareket edebilecektir. Yine vergi geliri elde edilmesi, vergi kayıp ve kaçığıyla mücadele edilmesi kapsamında KVKK m. 5/2-f hükmüne dayanılarak veri sahibin rızası almaksızın veri işleme ve aktarma yapılabilecektir.

Doktrinde KVKK'nun mükelleflere sunduğu korumanın teorik kaldığı ve pratikte gereken katkıyı sağlamadığı ileri sürülmektedir. Gerek KVKK m. 5, 8 ve 9 gerekse KVKK m. 28 hükümlerine bakıldığında vergisel amaçlı verilerin işlenmesi veya aktarılmasında açık rızaya ihtiyaç bulunmamaktadır. Yine gerçek kişi mükelleflere ilişkin olan verilerle ilgili olarak KVKK m.28/2-ç uyarınca devletin ekonomik ve mali çıkarları için gerekli olması halinde, veri sorumlusunun haklarına ilişkin KVKK m. 11 ve veri sorumluları siciline kayıt yükümlülüğünün düzenlendiği KVKK m. 16'nın uygulanmasından imtina edilebilecektir. Tüm bunlardan yola çıkılarak KVKK'nun getirdiği istisna ve sınırlandırmaların, kişi-

sel verilerin korunmasına değil; toplanması ve ilgili otoriteler tarafından özgürce kullanılmasına hizmet ettiği değerlendirilmektedir³⁸.

IV. LEKELENMEME HAKKI ve VERGİ MAHREMİYETİ

A. Genel Olarak Lekelenmeme Hakkı

Bilindiği gibi ceza muhakemesi; bir suç işlenip işlenmediği, işlenmişse failinin veya faillerinin kim olduğu, ceza sorumluluklarının bulunup bulunmadığı, sorumluluğun bulunması durumunda failer hakkında hükmedilecek yaptırımın türü ve miktarının belirlenmesi ve infaz edilebilir bir yaptırımın ortaya konulması amacıyla yapılan bir dizi faaliyetten oluşmaktadır³⁹. Ceza muhakemesi süreci ile ilgili olarak, hukukun temel kuralları, uluslararası hukuk normları, ulusal mevzuat ve içtihatlar, sanığın haklarını belirleyerek koruma altına almıştır. Bu hakları tam bir liste halinde sıralamak ise oldukça zordur zira hakların birçoğu birbirleriyle iç içedir. Ayrıca Ceza Muhakemesi Kanunu'nda da ceza muhakemesine hâkim olan ilkeler ayrıca bir başlık olarak düzenlenmiş de değildir⁴⁰.

Ceza muhakemesinde sanık ve şüphelinin sahip olduğu hakların aynı olduğunu söylemek yanlış olmaz. Zira sanık ve şüpheli aynı kişi olup soruşturma ve kovuşturma aşamasına göre aldıkları isimler farklılaşmakta, sahip olunan haklar tüm muhakeme sürecini kapsamaktadır. Başka bir ifadeyle; şüpheli ve sanık, değişik muhakeme aşamalarında aynı kişiye verilen hukuki kimliktir⁴¹. Dolayısıyla şüpheli ve sanık tüm muhakeme sürecinde aynı haklara sahip olmaktadırlar. Bu kapsamda; adil yargılanma hakkı, masum sayılma hakkı, işkence ve onur kırıcı ceza ve muameleye tabi olmama hakkı, lekelenmeme hakkı gibi hakları saymak mümkündür.

Esasen KVKK' nin yürürlüğü girmesi ile gelişimi hızlanan lekelenmeme hakkı ile ilgili hukukun pek çok dalında düzenlemeler bulun-

³⁸ KOCATEPE, s. 36-37.

³⁹ ŞAHİN, Cumhur / GÖKTÜRK, Neslihan, Ceza Muhakemesi Hukuku 1, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021, s. 21.

⁴⁰ ERCAN, Mehmet Sercan (2019), Kovuşturma Evresinde Sanığın Hakları, *İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 6, Sayı: 1, s. 181- 197.

⁴¹ ŞAHİN/GÖKTÜRK, s. 137.

maktadır. Fakat bu hakkın, bilhassa ceza ve ceza yargılaması hukukunda önemi büyüktür⁴².

Ceza muhakemesine hâkim olan haklardan biri olan lekelenmeme hakkını, hakkında henüz kesin hüküm verilmemiş kişinin masumiyetine zarar verecek, kişiyi toplum nezdinde mahkûm edecek her türlü söz, yayın, haber gibi davranışlardan kaçınma⁴³ olarak özetlemek mümkündür. Bu yolla, kişinin toplumsal saygınlığının zedelenmemesi, şeref, onur ve haysiyetinin zarar görmemesi hedeflenmektedir. Zira ceza adaletinin sağlanması sürecinde henüz mahkûm sıfatını almamış; şüpheli veya sanık sıfatındaki kişiye ait bilgilerin haber yapılması ve/veya paylaşılması, zihinlerde suçlu olduğu önyargısını oluşturarak bu kişinin toplum içindeki statüsünün ve itibarının derinden sarsılmasına neden olmaktadır⁴⁴.

Lekelenmeme hakkında geçen lekelenmeme kelimesi, lekelenme kelimesinin olumsuzluğundan oluşmuş olup lekelenme; TDK sözlüğünde, “*adı kötüye çıkma, kötü tanınma*” olarak açıklanmaktadır⁴⁵. Esasen lekelenmeme hakkı, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) m. 6’da ve Anayasa m. 36’da düzenlenmekte⁴⁶ olan adil yargılanma hakkının temel unsurlarındandır. Adil yargılanma hakkı, toplumsal barışın ve düzenin tesisi ve gelişiminde önemli rol oynamaktadır. Adil yargılanma hakkı, yargı organları tarafından verilen kararlardan çok söz konusu kararların oluşma

⁴² GÜLSÜN, Ramazan, “İnsan Onuru ve Lekelenmeme Hakkı (Human Dignity and Right not to be Labelled as Criminal)”, *International Journal Of Legal Progress*, ISSN: 2149-6021, Cilt: 1, Sayı: 2, 2015, s. 18.

⁴³ KARA, Eyüp, “Lekelenmeme Hakkı”, *Adalet Dergisi*, Sayı: 43, 2012, s. 257.

⁴⁴ GÜLSÜN, s. 20.

⁴⁵ TDK Sözlük. <https://sozluk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 15.04.2021.

⁴⁶ Anayasa m. 36: “Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.”

AİHS Adil Yargılanma Hakkı başlıklı m. 6/1: “Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir. Karar alenî olarak verilir. Ancak, demokratik bir toplum içinde ahlak, kamu düzeni veya ulusal güvenlik yararına, küçüklerin çıkarları veya bir davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliği gerektirdiğinde veyahut, aleniyetin adil yargılamaya zarar verebileceği kimi özel durumlarda ve mahkemece bunun kaçınılmaz olarak değerlendirildiği ölçüde, duruşma salonu tüm dava süresince veya kısmen basına ve dinleyicilere kapatılabilir.”

sürecinde işlev görmektedir. Aynı koruma lekelenmeme hakkı için de söz konusu olduğu için bu iki hakkın birbiriyle sıkı sıkıya bağlantılı olduğunu ifade etmek gerekir. Bu bağlantı çerçevesinde olmak üzere, adil yargılanma hakkının unsurlarından olan makul sürede yargılanma hakkı, kişinin uzun yıllar ceza tehdidi ve suç şüphesi altında kalmasını önlemek yoluyla lekelenmeme hakkına hizmet etmektedir.

Suçlu sayılmama ya da masumiyet karinesi, kişinin suç işlediğine dair kesinleşmiş bir yargı kararı olmadan suçlu olarak kabul edilmemesini güvence altına almaktadır. Bu karineye uyarınca; suçluluğu ispat külfeti iddia makamına ait olup kimse suçsuzluğunu ispatla yükümlü değildir. Zira suç şüphesi altında bulunma hali, sanıklık, kendine özgü bir statü olup suç şüphesi altındaki kişi henüz suçlu ilan edilmiş değildir⁴⁷. Dolayısıyla kişi, ne suçlu ne de masumdur; sadece suçlu olduğu tahmin⁴⁸ edilmektedir. Bu noktada işlev gören masumiyet karinesi, hakkında kesin hüküm verilinceye kadar kimseye suçlu damgası vurulmasını temin etmektedir. Dolayısıyla lekelenmeme hakkı masumiyet karinesinin bir sonucu olarak değerlendirilebilmektedir⁴⁹. Zira masumiyet karinesi, kişinin hakkında kesin hüküm tesis edilene kadar suçlu gibi muamele görmesini engellemeyi hedeflerken; lekelenmeme hakkı kişinin toplum önündeki saygınlığını korumasını hedeflemektedir. Lekelenmeme hakkı masumiyet karinesinden kaynaklanmaktadır.

Lekelenmeme hakkı, soruşturma aşaması ve kovuşturma aşamasında olmak üzere iki farklı şekilde ele alınabilir. Ceza Muhakeme Kanunu m. 157'de yer alan "*Kanunun başka hüküm koyduğu hâller saklı kalmak ve savunma haklarına zarar vermemek koşuluyla soruşturma evresindeki usul işlemleri gizlidir.*" Hükmü gereğince soruşturma aşamasının gizli bir şekilde yürütülmesi esastır. Nitekim TCK m. 285'te yer alan "*Soruşturmanın gizliliğini alenen ihlal eden kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis veya adli para cezası ile cezalandırılır. ...*" hükmü, hürriyeti bağlayıcı bir ceza ile

⁴⁷ CENTEL, Nur / ZAFER Hamide, Ceza Muhakemesi Hukuku, 7. Bası, Beta Yayınevi, İstanbul, 2010, s. 152.

⁴⁸ ÜZÜLMEZ, İlhan, Türk Hukukunda Suçsuzluk Karinesi ve Sonuçları, TBB Dergisi, Sayı 58, 2005, s. 44.

⁴⁹ ÜNVER, Yener/ HAKERİ, Hakan, Ceza Muhakemesi Hukuku, Adalet Yayınevi, Ankara, 2017, s. 223.

soruşturmanın gizliliği ilkesini koruma altına almıştır. Gizlilik esaslı soruşturma, gerek masumiyet karinesinin gerekse lekelenmeme hakkının hayata geçirilmesini sağlamaktadır. Dolayısıyla ceza yargılamasında maddi gerçek; lekelenmeme hakkı, insan onurunun korunması, gizlilik esaslı soruşturma ilkesi gibi ceza yargılaması hukukunun temel ilkelerini esas alarak, hukuka uygun biçimde ortaya çıkarılmalıdır⁵⁰. Burada amaç, sanık veya şüphelinin toplum nezdinde küçük düşmesini engelleyerek kişinin lekelenmesini önlemektir. Ancak günümüzde basın ve yayın organları sebebiyle bu hakkın çok yaygın bir şekilde ihlal edildiği görülmektedir.

Lekelenmeme hakkı, soruşturma evresinde olduğu gibi kovuşturma evresi için de esastır⁵¹. Zira sanığın suçu henüz sabit değildir ve sanık yargı kararı kesinleşinceye kadar suçlu bulunmadığı bu süreç boyunca suçlu olarak nitelendirilemez. Dolayısıyla kovuşturma evresinde lekelenmeme hakkı masumiyet karinesinin yansıması olarak karşımıza çıkmaktadır⁵².

B. Vergi Mahremiyeti Açısından Lekelenmeme Hakkı

Yukarıda da belirttiğimiz gibi, vergi mahremiyetinin gereği olarak devlet, vergilendirme sürecinde öğrenmiş olduğu bu bilgileri korumak zorundadır. Zira vergi mükellefleri ve/veya sorumlularının temel hak ve özgürlüklerinden birini oluşturan özel hayatlarının gizliliğine uymak ve bu doğrultuda vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgilerini üçüncü kişilere karşı korumak devletin görevlerindedir⁵³. Ayrıca çağdaş vergi sistemleri, beyan sistemi üzerine inşa edilmiştir. Beyan sisteminde vergilendirme işlemleri esnasında elde edilen bilgilerin, bilgiyi elde eden tarafından ve kanunda belirtilen kişilerce saklanması ve korunması, mükelleflerin idareye olan güveninin ve vergi sisteminin doğru ve sıhhatli şekilde işlediğine olan inancının artması dolayısıyla kendini daha fazla hukuki güvenlikte hissetmesine vesile olmakta, bu sayede sistem daha

⁵⁰ ÇALIŞKAN, "Lekelenmeme Hakkı", hukukihaber.net, Erişim Tarihi: 26.11.2020.

⁵¹ ÇALIŞKAN, "Lekelenmeme Hakkı", hukukihaber.net, Erişim Tarihi: 26.11.2020.

⁵² Bkz. ÖZBEK, Veli Özer/ DOĞAN, Koray/ BACAŞIZ, Pınar, Ceza Muhakemesi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020.

⁵³ ARSLAN, Çetin, "Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu (VUK md. 362)", Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, 3(2) 2013, s. 16.

sağlıklı bir şekilde işlemektedir. Dolayısıyla; vergi mahremiyetinin hem mükellef hem de vergi idaresinin yararına bir düzenleme olduğunu belirtmek gerekir.

Vergi mahremiyeti, mükelleflerin sadece maddi haklarına ilişkin değil; manevi haklarına ilişkin de bir koruma sağlamaktadır. Çünkü vergi mahremiyeti kapsamında korunan belge ve bilgilerin sızdırılması, mükellefin sadece iş hayatını olumsuz etkilemez aynı zamanda onun toplum nezdinde saygınlığını da sarsabilir. Nitekim lekelenmeme hakkı da kişinin şeref ve haysiyetini, insanlık onurunu, saygınlığını korumaktadır. Dolayısıyla mükelleflerin manevi haklarını koruyucu muhtevasıyla lekelenmeme hakkı, vergi hukuku açısından vergi mahremiyeti kavramı ile uygulama kabiliyeti bulmakta ve hayata geçirilmektedir. Lekelenmeme hakkı, vergi mahremiyeti ile mükellef haklarına hizmet etmekte, mükelleflerin ve bağlantılı olduğu kişilerin hukuki güvenlikleri bu yolla korunmaktadır. Dolayısıyla vergi mahremiyetinin ihlali aynı zamanda lekelenmeme hakkının da ihlali anlamına gelmektedir. Vergi mahremiyeti, vergi hukuku açısından bilhassa vergi ceza yargılamasında lekelenmeme hakkına hizmet eder mahiyettedir.

Vergi mahremiyeti ile ilgili temel düzenleme olan VUK' un 5'inci maddesinin 5'inci fıkrası da vergi mahremiyeti kavramının lekelenmeme hakkı ile olan bağlantısı noktasında dikkat çeken bir düzenlemedir. Söz konusu düzenleme; *"açıklanan bu bilgiler ele alınarak yükümlülerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez"* şeklindedir. Bu hüküm ile bilgilerinin kullanılması suretiyle mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına saldırılmasının önlenmesi ve saldırılması halinde ilgililerin cezalandırılması amaçlanmaktadır⁵⁴. Kanun koyucu, bu düzenleme ile vergilendirme işlemlerinde mükelleflerin hukuki güvenliğini temin etmektedir⁵⁵. Dolayısıyla bu düzenleme de kişinin şeref ve haysiyetini koruyucu muhtevasıyla lekelenmeme hakkıyla direkt bağlantılı bir düzenlemedir.

Vergi ceza hukuku açısından bakıldığında, lekelenmeme hakkı basın özgürlüğü ile de bağlantılı olup bu bağlantı, özellikle vergi ceza yar-

⁵⁴ KARAKOÇ, Yusuf, Vergi Ceza Hukuku, Yetkin, Ankara 2016 s.531.

⁵⁵ KARAKOÇ, s.314; ÖNCEL, Mualla/KUMRULU, Ahmet/ÇAĞAN, Nami, Vergi Hukuku, 24. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2015, s. 215.

günlüklerinde büyük önem taşımaktadır. Bilindiği gibi, Anayasa'nın 28'inci maddesi ile basın özgürlüğü anayasal düzlemde koruma altına alınmıştır⁵⁶. Bir yandan basın özgürlüğü koruma altına alınırken bir yandan da yargılamaların ancak anayasal sınırlar içerisinde yayın yasağına konu olacağı hükme bağlanmıştır. Bu sınırlamada, Anayasa'nın 26 ve 27'nci maddeleri hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Buradan hareketle, basın özgürlüğünün sınırlarını, "başkalarının şöhret ve haklarının korunması", "devletin ve toplumun korunması" ve "ahlakın korunması" olmak üzere üç genel kategori altında toplamak mümkündür⁵⁷. Dolayısıyla lekelenmeme hakkı, basın özgürlüğü ile yakın bağlantılıdır. Zira bu hak, basın yayın organlarına çeşitli yükümlülükler yüklemektedir. Vergi mahremiyetinin ihlali kapsamında değerlendirildiğinde, kovuşturmayla ilişkin mahkemeye yansıyan bilgi ve belgeler yargılamanın aleniliği ilkesi gereği, basın yoluyla kamuya yansıtılabilecektir. Ancak bu paylaşımların belirlenen kriterlere uygun olarak, farklı ithamlar içermeksizin yapılması, lekelenmeme hakkının gereğidir. Ayrıca uyumsuzluk konusu dışında yer alan ve vergi mahremiyetine giren bilgi ve belgelerin, basına yansımaları halinde, bilgi ve belgeleri paylaşanlar vergi mahremiyetini ihlal suçunu işlemiş olacaktır.

Vergi ceza yargılamasında örneğin; vergi kaçakçılığı suçundan yargılanmakta olan bir mükellef hakkında kesin hüküm verilmeye kadar mükellefin basın yayın yoluyla vergi kaçakçısı ilan edilmesinin önüne geçilmesi bakımından gerek vergi mahremiyeti gerek lekelenmeme hakkı korumayı hedeflediği amaç itibarıyla birbirleriyle örtüşmektedir. Ancak bu noktada örneğin; vergi mahremiyetinin istisnalarından olan "sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandık-

⁵⁶ "Basın hürdür, sansür edilemez. Basımevi kurmak izin alma ve mali teminat yatırma şartına bağlanamaz....

Devlet, basın ve haber alma hürriyetlerini sağlayacak tedbirleri alır.

Basın hürriyetinin sınırlanmasında, Anayasanın 26 ve 27'nci maddeleri hükümleri uygulanır....

Yargılama görevinin amacına uygun olarak yerine getirilmesi için, kanunla belirtilecek sınırlar içinde, hakim tarafından verilen kararlar saklı kalmak üzere, olaylar hakkında yayım yasağı konamaz."

⁵⁷ SALİHPAŞAOĞLU, Yaşar, Türkiye'de Basın Özgürlüğü, Seçkin Yayınları, 1. Baskı, Ankara, 2007, s. 44

ları **vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi**" uygulaması ve **vergi yüzüzlerinin ilanı** uygulamasının lekelenmeme hakkının sağladığı korumayı zayıflattığı hatta mükelleflerin lekelenmeme hakkını ihlal ettiği açıktır. Zira yargı mercilerince kişi hakkında henüz kesin hüküm tesis edilmiş değildir.

Sonuç olarak, basına yansıyan haberler ve yorumlar neticesinde, suç isnadı altında olanlar ve yakınları nezdinde telafisi güç zararlar doğmaktadır. Basın aracılığıyla oluşturulan suçluluk ya da suçsuzluk algısı, mahkemeleri doğrudan tesiri altına alabilmektedir. Kesinleşmiş bir hüküm bulunmaksızın, emarelerden yola çıkılarak toplumda oluşturulan algı neticesinde, tarafların kesinleşmiş bir hükümle suçlu ya da suçsuz bulunması halinde toplum üzerinde vicdani bir tatmin sağlanamamaktadır. Buna ilaveten, toplum nezdinde adalet sistemine olan güvenin azalması da kaçınılmaz olmaktadır. Bu nedenle, basın özgürlüğünün masumiyet karinesine ve lekelenmeme hakkına azami derecede özen gösterilerek kullanılması şarttır. Bunu sağlamayabilmek adına, bu minvalde yapılan yayınlar açısından hukuki danışmanlık alınması gerektiği kanaatindeyiz. Bu sayede adli olaylar basına yansımadan hukuki bir süzgeçten geçirilerek lekelenmeme hakkı gibi hak ihlallerinin önüne geçilebilecektir.

V. SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

Kişisel verilerin dünya genelinde kolayca paylaşılır hale gelmesinin doğurduğu sorunlar, ülkeleri kişisel verilerin korunması konusunda hukuki düzenlemeler yapmaya sevk etmiştir⁵⁸. Vergi hukuku açısından konuya bakıldığında, Devlet, mükellefler ve/veya sorumlularının, temel hak ve özgürlüklerinden birini oluşturan özel hayatlarının gizliliğine uymak ve bu bağlamda vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgilerini üçüncü kişilere karşı korumak zorundadır⁵⁹. KVKK'nın yürürlüğe girmesinden sonra konuya olan ilgi artmış olsa da VUK ve AATUHK kapsamında karşımıza çıkan vergi mahremiyeti, bu minvalde vergisel veri-

⁵⁸ AKGÜL, Aydın, "Danıştay Kararları Işığında Kişisel Sağlık Verilerinin Korunması", Danıştay Dergisi, Yıl: 2013, Sayı: 133, s. 25.

⁵⁹ ARSLAN, Çetin, "Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu (VUK md. 362)", Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 3, Sayı: 2, 2013, s. 16.

lerin korunmasına hizmet eder mahiyettedir. Bir diğer anlatımla, kişisel verilerin korunması, vergi hukukunda vergi mahremiyeti olarak karşılık bulmaktadır.

KVKK gerçek kişilerle sınırlı bir koruma getirmiş olduğu için, gerçek kişi mükellefler KVKK'ya tabi olup bu kapsamdaki sınırlamalara tabi iken; tüzel kişi mükellefler veya tüzel kişiliği olmayan mükellefler KVKK'ya göre daha koruyucu olan Anayasa m. 20/3'e göre kişisel verilerinin korunmasını talep edebilecektir. Zira Anayasa m. 20/3 hükmü, kişisel verilerin korunmasının kapsamını geniş tutarak herkesin kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahip olduğunu belirtmiştir. Ayrıca KVKK m. 5, 8, 9 ve KVKK m. 28 hükümleri gereği, mali verilerin işlenmesi veya aktarılmasında açık rızaya ihtiyaç bulunmamaktadır. Yine gerçek kişi mükelleflere ilişkin olan verilerle ilgili olarak KVKK m.28/2-ç uyarınca devletin ekonomik ve mali çıkarları için gerekli olması halinde, veri sorumlusunun haklarına ilişkin KVKK m. 11 ve veri sorumluları siciline kayıt yükümlülüğünün düzenlendiği KVKK m. 16'nın uygulanmasından imtina edilebilecektir. Dolayısıyla KVKK'nın getirdiği istisna ve sınırlandırmalar, kişisel verilerin korunmasına değil; toplanması ve ilgili otoriteler tarafından özgürce kullanılmasına hizmet eder mahiyettedir.

Vergi mahremiyeti, ceza yargılamasında sanık ve/veya şüpheli hakları kapsamında yer alan lekelenmeme hakkı ile de yakın temas halinde olup düzenleniş amaçları itibariyle birbirlerine hizmet eder nitelik taşımaktadır. Zira vergi mahremiyeti yoluyla mükellefin mali verilerinin korunması, sonuçları itibariyle, mükellefin sadece maddi alanına değil; manevi alanına ilişkin de bir koruma sağlamaktadır. Çünkü vergi mahremiyeti kapsamında korunması icap eden bilgilerin sızdırılması, mükellefin iş hayatını etkilemenin ötesinde onu toplum nezdinde de zor duruma düşürebilecek, saygınlığını sarsabilecektir. Aynı şekilde, lekelenmeme hakkı da kişinin şeref ve haysiyetini, insanlık onurunu, saygınlığını korumakta olup manevi alanına ilişkin bir koruma sağlamaktadır. Ancak bu noktada VUK m. 5'te yer alan ve lekelenmeme hakkını ihlal eder mahiyette düzenlemeler içeren vergi mahremiyetindeki bu istisnai durumların tekrar gözden geçirilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

Her ne kadar ceza yargılamasında amaç maddi gerçeği ortaya çıkarmak olsa da burada insanlık onuru, şeref ve haysiyetinin korunması esastır. Bir diğer anlatımla, maddi gerçeğin, insanın manevi haklarını hiçe sayarak, ne pahasına olursa olsun ortaya çıkarılması hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmaz. Buna binaen lekelenmeme hakkının önemi, hukukun her sahasında her geçen gün artmaktadır. Dolayısıyla lekelenmeme hakkı, hukuk devleti olmanın bir gereği olarak adil yargılanma hakkı ve onunla bağlantılı olarak masumiyet karinesi gibi haklar kapsamında, vergi ceza yargılamasında da gerek soruşturma gerekse soruşturma aşamasında riayet edilmesi gereken ilkeler arasındadır.

Öte yandan, lekelenmeme hakkı ile basın özgürlüğü ile korunan menfaatler kimi zaman çatışma halindedir. Bu noktada lekelenmeme hakkı, insan şeref ve onurunu koruyucu muhtevasıyla, basın özgürlüğü açısından da bir sınır niteliğindedir. Zira suçluluğu kesinleşmiş yargı kararı ile sabit olmadıkça, kişilerin suçsuzluğu esastır. Bu anayasal hükmü zedeleyici her yayın/paylaşım, toplum nezdinde kişileri suçlu ilan edebilmekte ve telafisi imkânsız sonuçlar doğurabilmektedir. Sonuç olarak bu durum, basın yayın kuruluşları dâhil toplumu oluşturan herkese, suç şüphesi altındaki kişilerin toplum nezdinde mahkûm edilmesine, manevi alanının zedelenmesine neden olacak her türlü davranıştan kaçınma şeklinde bir yükümlülük getirmektedir.

KAYNAKLAR

- AKGÜL, Aydın, “Danıştay Kararları Işığında Kişisel Sağlık Verilerinin Korunması”, *Danıştay Dergisi*, Sayı: 133, 2013.
- ARSLAN, Çetin, “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu (VUK md. 362)”, *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 3, Sayı: 2, 2013, s. 15-30.
- BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, Türkiye’de Vergi Şeffaflığı, *Vergi Dünyası*, Yıl: 37, Sayı: 443, Temmuz 2018 s. 17, <https://www.fundabasaran.com/pdf/turkiye-de-vergi-seffafligi.pdf>, Erişim Tarihi: 15.03.2022.
- BİLGİN, Sibel / YILMAZ, Arzu, “Vergi Güvenliği Açısından Otomatik Bilgi Değişimi”, *ASSAM Uluslararası Hakemli Dergi*, Eylül 2019, s. 358-375.
- CENTEL, Nur / ZAFER Hamide, Ceza Muhakemesi Hukuku, 7. Bası, Beta Yayınevi, İstanbul, 2010.
- ÇALIŞKAN, Suat, “Lekelenmeme Hakkı”, hukukihaber.net, Erişim Tarihi: 26.11.2020.
- DURDU, Muhammet, Mükellef Verilerinin Korunması ve Vergi Mahremiyeti, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 27, Sayı: 3, 2019, s. 589-623.
- EGELİ Haluk / DAĞ Mehmet, “Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 163, Aralık 2012, s. 130-146.
- ERCAN, Mehmet Sercan, Kovuşturma Evresinde Sanığın Hakları, *İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 6, Sayı: 1, 2019, s. 181- 197.
- GÜLSÜN, Ramazan, “İnsan Onuru ve Lekelenmeme Hakkı (Human Dignity and Right not to be Labelled as Criminal)”, *International Journal Of Legal Progress*, ISSN: 2149-6021, Cilt: 1, Sayı: 2, 2015 s. 17-42.
- KARA, Eyüp, “Lekelenmeme Hakkı”, *Adalet Dergisi*, Sayı: 43, 2012, s. 257-266.

- KARA, Şerafettin, "Vergi Mahremiyeti Kapsamına Giren Hususların Yargı Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi (TAAD)*, Yıl: 8, Sayı: 32, Ekim 2017, s. 269-281.
- KARATAŞ DURMUŞ, Neslihan, "Ticari Sırların Ve Kişisel Verilerin Korunması Kapsamında Vergi Mahremiyeti", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi (TAAD)*, Temmuz 2017, Sayı: 31, s. 371-409.
- KOCATEPE, Metin, Türk Vergi Hukukunda Mükellefin Vergi Mahremiyeti Hakkı, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2019.
- OKTAR, S. Ateş, Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2018.
- ÖNCEL, Mualla/KUMRULU, Ahmet/ÇAĞAN, Nami, Vergi Hukuku, 24. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2015.
- ÖZBEK, Veli Özer / DOĞAN, Koray / BACAŞIZ, Pınar, Ceza Muhakemesi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2000.
- SALİHPAŞAOĞLU, Yaşar, Türkiye'de Basın Özgürlüğü, Seçkin Yayınları, 1. Baskı, Ankara, 2007.
- SONSUZOĞLU, Elif, "Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları*, Sayı: 141, 2000, s. 116-134.
- ŞAHİN, Cumhur / GÖKTÜRK, Neslihan, Ceza Muhakemesi Hukuku 1, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021.
- TAŞ, Fatma, Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2008.
- ÜNAL, Noyan Alper, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti Esası", *Yaklaşım Dergisi*, Ocak 2004.
- ÜNSAL, Hilmi, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, Sağladığı Yararlar ve Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 8, Sayı: 3, 2003, s. 27-48.
- ÜNVER, Yener / HAKERİ, Hakan, Ceza Muhakemesi Hukuku, Adalet Yayınevi, Ankara, 2017.
- ÜZÜLMEZ, İlhan, Türk Hukukunda Suçsuzluk Karinesi ve Sonuçları, *Türkiye Barolar Birliği (TBB) Dergisi*, Sayı: 58, 2005, s. 41-72.

YILDIZ, Yiğit, “Kişisel Verilerin Korunmasının Vergi Mahremiyeti ile Etkileşimi”, *Kişisel Verilerin Korunması Dergisi*, Cilt: 1, Sayı: 2, 2019, s. 1-16.

TDK Sözlük, <https://sozluk.gov.tr> Erişim Tarihi: 12.11.2021.

TDK Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/> Erişim Tarihi: 15.04.2021.

Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Ve Kişisel Verilerin Korunmasına İlişkin Terimler Sözlüğü, <https://www.kvkk.gov.tr/SharedFolderServer/CMSFiles/062384e3-d18c-4c38-b108-3a7a2a28e849.pdf>, Erişim Tarihi: 15.04.2021.

KVKK Gereçesi, <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss117.pdf>, Erişim Tarihi: 15.04.2021.