

VERGİ MAHREMİYETİ
VS.
BİLGİ EDİNME HAKKI

Dr. Serkan AĞAR*

* Avukat (Ankara Barosu), Kamu Hukuku Doktoru (Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı).

1. GİRİŞ

Ne zaman “vergi” lafı etsem, çevremde bulunanların yüzünde istemsiz bir tebessüm oluştuğunu görüyorum. Böyle durumlarda aklıma hep aşağıdaki fıkra geliyor:

“Evvel zaman içinde vergileri arttıran padişah, kimsenin gıkının çıkmamasından fena halde kuşkulandı. Vergileri önce iki katına, sonra dört katına çıkarmış. Ahalide yine çıt yok. Hemen vezirini çağırmış. Durumu karşılıklı değerlendirmişler ve bir karara varmışlar. Galata köprüsünün her iki başına iri yapılı ikişer tane zenci yerleştirmişler. Zencilerin görevi, köprüden gelip geçen herkesi pataklamakmış. Ama ahaliden yine ses yok. Padişahı almış bir endişe. Bir süre sonra ahaliden bazıları sarayın önünde toplanıp, padişahla görüşmek istediklerini söylemişler. Padişah bu tepki karşısında sevinmiş ve bu kimselerin huzura alınmasını istemiş. Huzura alınan ahaliyi gören padişah sertçe sormuş;

- Tebaam ne ister?!

İçlerinden en yaşlısı bir adım öne çıkıp cılız bir ses tonuyla cevap vermiş;

- Padişahım bağışlayın, vergi koydunuz sesimizi çıkarmadık, arttırdınız sesimizi çıkarmadık, köprüden her geçişimizde dayak yedik sesimizi çıkarmadık. Lakin bir maruzatımız var.

- Çekinme söyle, demiş padişah.

- Padişahım, sabah ve akşam köprüde çok kuyruk oluyor. Sabah işe, akşam da eve geç kalıyoruz. Sizden istirahatımız, şu zencilerin sayısını dörtten sekize çıkarsanız da biz de köprüden rahat rahat geçsek.”

Bizde de köprü geçişleri ücretli, ama çok şükür henüz zencilerden dayak yemedik. Hatta sadece köprü geçişleri değil; sabah yüzünüzü yıkamanız, haccetinizi görmeniz, peyniri buzdolabında saklamanız, ekmeğinize yağ sürmeniz, arabanıza binmeniz, telefonla eşinizi aramanız, hatta o telefonda eşinizle tartışıp bir sigara tellendirmeniz, akşam televizyon izlemeniz, bir de üstüne efkârlanıp bir kadeh içmeniz, kafanızı dağıtmak için sinemaya, tiyatroya, konsere gitmeniz de ücretli. Yani hepsi vergiye tâbi...

Orhan Veli'nin aşağıdaki şiiri aslında vergiyle ilgili olduğunu söylesem, sanırım itiraz eden olmaz:

Bedava yaşıyoruz, bedava;

Hava bedava, bulut bedava;

Dere tepe bedava;

Yağmur çamur bedava;

Otomobillerin dışı,

Sinemaların kapısı,

Camekanlar bedava;

Peynir ekmek değil ama

Acı su bedava;
Kelle fiyatına hürriyet,
Esirlik bedava;
Bedava yaşıyoruz, bedava.

Toplum olarak vergilerden şikâyet etme kültürüne, daha doğrusu vergi sistemini eleştirme kültürüne sahip değiliz. Bununla beraber her fırsatta demokrasimizle övünürüz. Oysa vergi sistemi demokratik olmayan bir ülkede gerçek bir demokrasiden söz edilemez. Gelir vergisi mükelleflerinin ancak %2'sinin denetlenebildiği, 3 yılda bir mali affın çıkarıldığı, vergi gelirlerinin dörtte üçünün dolaylı vergilere dayandığı bir ülkede demokrasiden söz edilebilir mi?

Daha açık ve şeffaf bir idare için bilgi edinme hakkı kanunda düzenlendi. Hatta 12 Eylül 2010 değişiklikleriyle Anayasa'ya da girdi. Ama durumumuzun aşağıdaki fıkradan bir farkı yok:

“Komşulardan biri Nasreddin Hoca'nın kapısını çalmış, çamaşır ipi istemiş. Ama Nasreddin Hoca ipi vermeye pek niyetli değilmiş:

- Komşum, sen hele biraz bekle, ben bir karıma danışayım, demiş.

Az bekleddikten sonra geri dönmüş, komşusuna:

- Benim hatun, ipe un sermiş, demiş.

Komşusu bu cevaba çok şaşırılmış:

- Yahu Hocam, hiç ipe un serilir mi? demiş.

Nasreddin Hoca;

- İnsanın vermeye gönlü olmayınca elbet ipe un da serilir, demiş.”

Yakın zamanda anayasal güvenceye de bağlanan bilgi edinme uygulaması ülkemizde maalesef böyle. İdarenin bilgi vermeye gönlü yok. Uygulama, idarenin ipe un serdiği sayısız örnekle dolu. Hele vergi uygulaması, bilgi edinmenin kapısından bile giremediği bir alan. Oysa vergi dairesi sizin her şeyinizi biliyor; kullandığınız arabayı, eşinize ve/veya sevgilinize aldığınız arabanın marka ve modelini, vejetaryen olup olmadığınızı, eşinizin ve/veya sevgilinizin bedenini, hangi mağazadan giyindiklerini, kızınızın kullandığı parfümü, sevgilinizle

buluşmak için hangi oteli tercih ettiğinizi, hepsini bilmiyor mu? Sadece uyurken vergi ödemiyoruz. Vergi hayatımızın her zerresinde. Bununla beraber vergi dairesi hayatımızla ilgili her şeyi bilebilecek bir güce sahip. Bazı mahkeme ve savcıların “*özel yetkili*” olmalarının tartışıldığı ülkemizde vergi dairelerinin bu “*genel*” yetkilerine de dikkat çekmek gerekiyor. Peki siz vergi dairesinden bilgi talep edebilir misiniz? Hayır. Neden? Çünkü vergi mahremiyeti var. İşte tuvaletten bile ödediğiniz, yukarıda değindiğim kadar aleni, ama bir o kadar da mahrem olan bir kavramdır “*vergi*”. Mahremiyet ve bilgi edinme kavramlarını bir arada kullanıyor olmamın kendisi bile başlı başına ironik bir durum.

Biz avukatlar için vergi dairelerinden bilgi almak oldukça zor, hatta çoğu kez imkânsızdır. Vergi dairelerinde bu konuda ilginç uygulamalar vardır. Örneğin; avukatların iki yılı aşkın süreli vekâletnamelerinin zamanlaşımına uğradığı gerekçesi ile kabul edilmediği veya vekili adına her konuda yetkiliymişçesine tebligatların avukata yapılmaya çalışıldığı, istediği bilgilerin veya örneklerinin kendisine verilmediği veya zorluk çıkartıldığı görülür.^[1] Sadece avukatlar için değil, bilgi edinme çabasındaki her yurttaş için vergi mahremiyeti aşılması zor bir duvardır.

Günüşğında/şeffaf idare, demokratik idare ve idarede demokrasi kavram ve ilkeleri ile doğrudan ilişkilidir.^[2] Antonio Marongiu’nun dediği gibi, kamu hukuku dış görüntüsü özenli ve tertemiz bir yapıya benzer. Bu yapının içi ise, hiçbir zaman uyulmamış ilkeler ve uygulanmamış kurullarla doludur.^[3] Günüşğı ise her zaman güzeldir. ABD Federal Yüksek Mahkeme yargıçlarından Brandeis’in dediği gibi, “*Güneş mikroplara karşı en etkin öldürücü, ışık da en iyi koruyucudur.*”^[4]

Günüşğında idarenin^[5] en önemli unsurlarından biri “*bilgi edinme özgürlüğü*”dür. Genel idari usul kanunları idarenin elindeki bilgilere ulaşabilmek imkânının bulunmadığı yerlerde hiçbir anlam taşımaz.^[6] Hukuk devleti ile idare hukuku arasında bağ o denli yoğundur ki hukuk devleti en çok idare

[1] DOĞRUSÖZ, B., Referans, 09/08/2007.

[2] ÖZAY, İ. H., Günüşğında Yönetim, Politik Yozlaşma ve Şeffaf Yönetim Sempozyumu, İzmir Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, İzmir, 14-15 Nisan 1994, Günüşğında Yönetim, İstanbul, 1996, s. 1.

[3] A. Marongiu’dan aktaran ÖZAY, İ. H., Devlet İdari Rejim ve Yargısal Korunma, İstanbul, 1986, s. 97.

[4] Schwartz’dan aktaran GÜRAN, S., Yönetimde Açıklık, İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi, Y. 3, S. 1-3, Sarıca’ya Armağan, 1982, s. 105.

[5] “*Günüşğında idare*” tanımlaması, ABD’de idarenin karar alma süreci içinde yapılan bütün kurul toplantılarının ilgilenen ve dileyen herkese açık olmasını öngören 1976 tarihli “*Günüşğında İdare Kanunu (Government in the Sunshine Act)*” isimli düzenlemeden gelmektedir.

[6] ÖZAY, a.g.e., s. 2-3.

hukuku ile özdeşleşir. Ancak Türk kamu idaresi, gizlilik ve kapalılık üzerine inşa edilmiştir.

“*Bilgi edinme hakkı*” günümüz gelişmiş demokrasilerinde en temel vatandaşlık haklarından biridir. Bu hakkın kullanımıyla vatandaşlar idarenin yaptığı işlemler hakkında bilgi sahibi olabilir ve böylece idarenin işlemlerini denetleyebilir. Bilgi edinme hakkının kullanılması; idarenin işlemlerinin denetlenmesi, yönetimde şeffaflık ve açıklık ilkelerinin gerçekleştirilmesi için demokratik yönetim için bir zorunluluktur. Bilgi edinme hakkının yasada düzenlenmiş olması, çoğu zaman idarenin eski alışkanlıkları veya bazı yasal sınırlamalar nedeniyle tam anlamıyla kullanılabilirdiği anlamına gelmez. Bilgi edinme hakkı yönünden vergi hukukunda, hem eski alışkanlıkların devam etmesi ve hem de yasal sınırlamanın varlığı bizi “*vergi mahremiyeti*” kavramına götürür. Vergi hukuku alanı, bilgi edinme hakkı ile bazen “*devlet sırrı*”na varacak kadar önem atfedilen vergi mahremiyetinin bazen çatışmaya dönüşen mücadelesine sahne olur. Bu tebliğin başlığında da bu duruma uygun olarak Latince’de taraf belirten “*versus (v.s.)*” ifadesi kullanılmıştır.

2. BİLGİ EDİNME HAKKI

İdarenin karar alma sürecinin gözlem ve katılıma açık olduğu, kamu yönetiminin elindeki bütün bilgi ve belgeler ulaşma imkânının bulunduğu ve en önemlisi, ilgililer ya da kendisini ilgili görenlerin karar alma sürecine yetkiyle donatılmış bir şekilde katılmaları bir yana, o mekanizmanın ilk adımından son aşamasına kadar izleyeceği yol ve yöntemin önceden yasalarla belirlenmiş bulunduğu bir düzen “*günüşiğinde yönetim*”dir.^[7]

Günüşiğinde (şeffaf ve açık) yönetim, siyasi rejimlere ve ülkelerin yönetim geleneklerine göre değişse bile, karar alma süreçlerinin önceden belli olan usul ve esaslara göre belirlenmesi; idare dışında olanların gizliliği olmayan bilgi ve belgelere kolayca ulaşabilmesi (bilgi edinme hakkı) ve vatandaşın katılımını kolaylaştıracak şekilde yönetimin “*aleni*”, yani açık olması unsurlarını içerir. Birtakım yasal düzenlemeler çıkarılmış olsa da, gizlilik ve kapalılık anlayışı üzerine kurgulanan Türk kamu idaresinde açıklık ve şeffaflık açısından sorunlar çözülebilmiş değildir. Kamu hizmeti sunanlar verimli, etkin, katılımcı, açık ve şeffaf hizmet sunmada yetersiz ve isteksizdir.

Demokratik ilkelerin kamu yönetimine uygulanmasını ifade eden demokratik yönetim anlayışının geliştirilmesi dünyada olduğu gibi Türkiye’de de tartışılan bir konudur. 2000 yılından bu yana kamu yönetiminin demokratikleşmesi yönünde bazı gelişmeler yaşanmıştır. Demokratik yönetim anlayışının önemli

[7] ÖZAY, a.g.e., s. 6.

ilkeleri arasındaki “açıklık” ve “şeffaflık”, bu süreçte ele alınmıştır. Ancak kamu yönetiminde açıklık ve şeffaflığın sağlanması yönünde tatminkâr bir sonuca ulaşılamamıştır.

Dünya ölçeğinde yıllardır tartışılmasına rağmen Türk kamu yönetimi açıklık ve şeffaflık kavramlarıyla çok yakın bir tarihte tanışmıştır. 2002 yılında Bakanlar Kurulu kararıyla “*Türkiye’de Saydamlığın Arttırılması ve Kamuda Etkin Yönetimin Geliştirilmesi Eylem Planı*”nın kabulünün ardından 2003 yılında çıkarılan 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu^[8] ile şeffaflık ve açıklık uygulamalarında önemli bir adım atılmıştır. ABD’de şeffaflık ve açıklık uygulamalarının geçmişçi çok eskiye dayanır. 1966 yılında çıkarılan Bilgi Edinme Özgürlüğü Kanunu’nu (Freedom of Information Act), 1970’lerin başında Kongre’nin Watergate skandalı ve diğer gizlilik karşıtı yasalara bir cevap olarak 1976 yılında hükümet müzakerelerini kamuoyu denetimine açan Günışığında Yönetim Kanunu (Government in the Sunshine Act) takip etmiştir.^[9] Aynı yıllarda Avrupa’da da benzer gelişmeler yaşanmıştır. Örneğin 1978’de Fransa’da Bilgi İşlem, Fişler ve Özgürlükler Kanunu çıkarılmıştır.^[10] ABD’de idari usul kanununun^[11] 1946, bilgi edinme özgürlüğü kanununun da 1966 yılında yayımlanması dikkat çekicidir. SSCB eski Genel Sekreteri M. Gorbachev, “*glasnost (açıklık)*” ve “*prestorika (yeniden yapılanma)*” adıyla yürütülen reform çalışmalarının gerekliliğini şu sözlerle ifade etmiştir: “*Kamusal işlerde ve hayatın her sektöründe daha çok açıklık istiyoruz. Temel gerçek budur. Bize daha çok ışık gerekmektedir.*”^[12]

Avrupa Birliği, şeffaflık ve açıklık uygulamalarını üyelerinin müktesebatlarının bir parçası haline getirmeye çalışır. Kamu yönetimi alanında Kopenhag ve Madrid kriterlerinin uygulamaya geçirilebilmesi için 1999 yılında kabul edilen 27 no.lu SIGMA (Support for Improvement in Governance and Management in Central and Eastern European Countries) Raporu’nda, “*Avrupa İdari Alanı*” kamu yönetimi ilkeleri, güvenilirlik ve hukuk güvenliği (yasal kesinlik); açıklık ve şeffaflık; hesap verebilirlik; etkinlik ve etkililik olarak açıklanmıştır.

Geniş anlamda yönetimde açıklık ve şeffaflık, halkın yönetim tarafından yürütülen iş ve işlemlerden haberdar olması, gerekli bilgi ve belgelere ulaşabilmesi, yönetime katılması, yapılanları denetleyebilmesi veya yanlışlıklardan hesap sorabilmesi gibi demokratik, temiz ve dürüst yönetim anlayışını ifade

[8] RG, 24/10/2003, 25269.

[9] BUGARİC, B., Openness And Transparency in Public Administration: Public Law, Wisconsin International Law Journal, Vol. 22, No. 3, s. 490-491.

[10] ARSLAN, N. T., Yönetimde Açıklık ve Gizlilik, Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi, 2010-1, s. 191.

[11] Administrative Procedure Act.

[12] EKEN, M., Kamu Yönetiminde Gizlilik Geleneği ve Açıklık İhtiyacı, Amme İdaresi Dergisi, C. 27, S. 2, Haziran, 1994, s. 53.

eder.^[13] Yönetimde gizlilik, bilgi, belge ve diğer verilerin açıklanmaması anlamına gelirken; kapalılık, kamu kurum ve kuruluşlarının dıştan gelen her türlü etkilere karşı duyarsız kalması, yürütülen iş ve işlemlerin dışarıdakilerce bilinmemesi, bilinenlerin de gerekçelerinin açıklanmaması gibi hususları içerir.^[14] Şeffaflık ve açıklık yönetimin vatandaşa bir ikramı değil, hesap vermesini sağlayan görevidir.^[15]

Açıklık ve şeffaflık konusunda 1982 Anayasası'nda 12 Eylül 2010 referandumuyla önemli bir değişiklik yapılmış ve dilekçe hakkını düzenleyen 74. madde başlığı "*Dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkı*" şeklinde yeniden düzenlenmiştir. Bu hükümlerle bilgi edinme hakkına anayasal güvence getirildiği söylenebilir de, bunun yetersiz olduğu açıktır. Yine de bu düzenlemeyle bilgi edinmenin anayasal bir hak haline gelmesi, 4982 sayılı kanundaki sınırlamaların yeniden sorgulanmasını gerektirir.

Gizlilikle ilgili düzenlemelerin büyük bölümünün bilgi edinmeyi bir hak olarak tanıyan 4982 sayılı kanunda yer alması ilginçtir. Kanunun dördüncü bölümü, 15 ilâ 28. maddeleri olmak üzere toplam 13 madde (33 maddeden oluşan kanunun neredeyse üçte biri), tamamen bilgi edinme hakkının sınırlarının açıklanmasına ayrılmış, hatta bazı başlıklar oldukça ayrıntılı şekilde düzenlenmiştir. Buna göre, yargı denetimi dışında kalan işlemler, devlet sırrına ilişkin bilgi veya belgeler, ülkenin ekonomik çıkarlarına ilişkin bilgi veya belgeler, istihbarata ilişkin bilgi veya belgeler, idari soruşturmaya ilişkin bilgi veya belgeler, adli soruşturma ve kovuşturmaya ilişkin bilgi veya belgeler, özel hayatın gizliliği, haberleşmenin gizliliği, ticari sır, fikir ve sanat eserleri, kurum içi düzenlemeler, kurum içi görüş, bilgi notu ve tavsiyeler, tavsiye ve mütalaa talepleri bu kanunun kapsamı dışındadır. Geriye ne kaldı denilebilir. Anayasal güvence altındaki bilgi edinme hakkını çeşitli nedenlerle sınırlayan bu hükümlerin çokluğu ve muğlaklığı; gizliliği esas, açıklık ve şeffaflığı istisna kabul eden anlayışın devam ettiğini gösterir.

Doğu toplumlarında devlet algısına mistisizm egemendir. "*Devletin işine akıl ermez. Devlet en iyisini bilir.*" anlayışı yaygındır. Bu anlayış içinde yürütülen iktidar mücadelesi özellikle "*güvenlik*" anlayışıyla da birleşince yönetimin gizliliği ve kapalılığını ortaya çıkar.^[16] İdare hukukunun ilgililere açık bir biçimde uygulanması süreci maalesef halen yargıda başlayıp yargıda sonuçlanır.

[13] AKPINAR, M., Gün Işığında Yönetim Açısından Türk Kamu Yönetiminde Açıklık ve Şeffaflık Sorunu, Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, 2011, C. 16, S. 2, s. 241.

[14] EKEN, a.g.m., s. 56.

[15] KALKAN, A., ALPASLAN, M., Şeffaflık, İletişim ve Hesap Verebilirliğin Yerel Yönetim Başarılarına Etkileri, Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi, C. 1, S. 1, 2009, S. 27.

[16] ARSLAN, a.g.m., s. 175.

3. VERGİ MAHREMİYETİ

Arapça kökenli “mahremiyet” sözcüğü, dilimizde “gizlilik” anlamında kullanılır.^[17] Vergi mahremiyeti düzenlemesi, mükelleflere ait bazı bilgilerin gizliliğinin korunmasına yönelik olarak getirilmiş olup, “vergi ile ilgili gizlilik” şeklinde ifade edilebilir.^[18] Vergi ile ilgili gizlilik kavramı, vergi uygulamasında görev alan memurların görevlerini ifa ederlerken mükelleflerin şahısları, ailevi durumları, servetleri, faaliyetleri ve faaliyet alanları, gelir durumları, meslek sırları ve benzeri durumlarıyla ilgili olarak öğrendikleri bilgilerin açıklanmaması ve kendileri ile üçüncü kişilerin kullanımına sunulmamasıdır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’ndan önce yürürlükte bulunan 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun vergilendirmeye ilgili gerekçesinde, vergi mahremiyeti şu şekilde tanımlanmıştır: “*Vergi mahremiyeti, her ne suretle olursa olsun, vergi tatbikatı dolayısıyla öğrenilen ticari ve şahsi sırların mutlaka gizli kalacağını ifade eder.*”^[19]

Türk vergi idaresinde vergi mahremiyeti, vergiyle ilgili bilgi ve belge talebinin, sanki Coca Cola’nın formülü istenmiş gibi, reddedilmesinin yasal gerekçesidir. Bu hüküm, vergiyle ilgili her türlü bilgi ve belgeyi kapsayan “torba” bir düzenleme haline gelmiştir. Kavramdaki “mahremiyet” sözcüğü maalesef tam tersi bir uygulamaya imkân sağlamıştır. Dikkati çeken husus, bilgi edinme taleplerini reddederken vergi dairelerinin, 4982 sayılı kanunu telaffuz etmeyip, doğrudan 213 sayılı VUK’nun 5. maddesine dayanmalarındır. 4982 sayılı kanunun vergi daireleri tarafından “fıilen” uygulanmadığı açıktır. Daha doğrusu; vergi daireleri için 4981 sayılı kanun^[20] vardır, 4983 sayılı kanun^[21] vardır, ancak bu ikisi arasındaki 4982 sayılı kanun “yok”tur. 4982 sayılı kanun, vergi dairelerinin kapısından giremeyen ender kanunlardan biri olarak mevzuattaki yerini halen korur.

Vergi mahremiyeti ile ilgili yasal düzenlemeler, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da (AATUHK) yer almıştır.

[17] http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.4f0975f3c30bc1.31963659,08/01/2012.

[18] ORTAÇ, F. R., Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti ve Yasaklar, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 1986, s. 1.

[19] 5432 sayılı VUK Gerekçesi, TBMM Tutanak Dergisi, VII. Dönem, C. 9-1, Ankara, 1949, s. 79-89.

[20] 02/10/2003 tarih ve 4981 sayılı Türkiye Cumhuriyeti ve Yemen Cumhuriyeti Arasında Yatırımların Karşılıklı Teşviki ve Korunmasına İlişkin Anlaşmanın Onaylanmasının Uygun Bulduğuna Dair kanun, RG, 09/10/2003, 25254.

[21] Kuzey Atlantik Anlaşmasına Bulgaristan Cumhuriyetinin Katılımına İlişkin Protokolün Onaylanmasının Uygun Bulduğuna Dair Kanun, RG, 21/10/2003, 25266.

213 sayılı VUK'nun "Vergi mahremiyeti" başlıklı 5. maddesi aşağıdaki şekildedir:

"Vergi Mahremiyeti"

Madde 5–Aşağıda yazılı kimseler **görevleri dolayısıyla mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin** şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lâzım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanamazlar;

1. **Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;**
2. (2686 sayılı kanunun 1'inci maddesiyle değişen bent) **Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar;**
3. **Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;**
4. **Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.**

Bu yasak, yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılırlar dahi devam eder.

(2365 sayılı kanunun 2'nci maddesiyle değişen fıkra) Ancak, vergi güvenliğini sağlamak amacıyla Gelir Vergisi mükelleflerinin yıllık Gelir Vergisi, sermaye şirketlerinin Kurumlar Vergisi beyannamelerinde gösterdikleri matrahları (zarar dâhil) ve beyanları üzerinden tarh olunan Gelir ve Kurumlar Vergileri ile mükelleflerin ad ve unvanları, bağlı oldukları vergi dairelerince beyannamelerinin verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerine asılacak cetvellerle ilân olunur. Mükellefin bağlı bulunduğu teşekkül varsa, bu ilân orada da yapılır.

(4369 sayılı kanunun 1'inci maddesiyle eklenen fıkra) **Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığınca açıklanabilir.** Maliye Bakanlığı bu yetkisini mahalline devredebilir (4962 sayılı kanunun 17/A-a maddesiyle değişen ibare yürürlük: 07/08/2003) Ayrıca, kamu görevlilerince yapılan adli ve idarî soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgiler verilebilir. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir. **Sabte 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 ihlâl sayılmaz.** Bu takdirde kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumlar da bu maddede yazılı yasalara uymak zorundadırlar. Maliye Bakanlığı bilgilerin açıklanmasıyla ilgili usulleri belirlemeye yetkilidir.

(2365 sayılı kanununun 2'nci maddesiyle değişen fıkra) Gelir Vergisi mükellefleri (4369 sayılı kanununun 81/A-1'nci maddesiyle değiştirilen ibare) (Kazancı basit usulde tespit edilenler dâhil) ile sermaye şirketleri her yıl Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarihine esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren (6111 sayılı kanunla değiştirilen ibare yürürlük: 25/02/2011) levhayı almak^[22] zorundadırlar. İlân ve levhalarla ilişkin diğer hususlar Maliye Bakanlığınca belli edilir.

(5728 sayılı kanununun 272'nci maddesiyle değişen fıkra) Açıklanan bu bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez.”

6183 sayılı AATUHK'nun “Sırrın ifşası” başlıklı 107. maddesi ise şu şekildedir:

“Bu kanunun tatbikinde vazifeli bulunan kimseler, bu vazifeleri dolayısıyla amme borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına ait öğrendikleri sırlarla, gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa ettikleri takdirde Türk Ceza Kanununun 239. maddesine göre cezalandırılır. Bu Kanununun 41 inci maddesine göre amme alacağını tahsil yetkisi verilen kuruluşlara, yapacakları tahsile yönelik bilgilerin ve 22/A maddesine göre borcun olmadığına dair belgeyi arama zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlara, ödeme ve işleme taraf olanlara ilişkin borç bilgilerinin verilmesi sırrın ifşası sayılmaz; bu kurum ve kuruluşlarda vazifeli bulunan kimseler edindikleri bilgileri ifşa ettikleri takdirde birinci fıkra hükmüne göre cezalandırılırlar.”

213 sayılı VUK'nun 5. maddesine göre, aşağıdaki istisnalar dışında vergi mahremiyetine uyulması esastır:

- ✓ **Vergi güvenliğini sağlamak amacıyla gelir vergisi mükelleflerinin yıllık gelir vergisi, sermaye şirketlerinin kurumlar vergisi beyannamelerinde gösterdikleri matrahlar (zarar dâhil) ve beyanları üzerinden tarh olunan gelir ve kurumlar vergileri ile mükelleflerin ad ve unvanları, bağlı oldukları vergi daireleri tarafından beyannamelerin verildiği yıl içinde dairenin uygun bir yerine asılacak cetvelle ilân olunur. Mükellefin bağlı bulunduğu bir kuruluş varsa, bu ilân orada da yapılır.**

[22] Gelir vergisi mükellefleri ile sermaye şirketlerinin, iş sahipleri ile mükellefler tarafından kolayca okunup görünecek şekilde merkezlerine, şubelerine ve satış mağazalarına vergi levhası asmaları zorunluluğu 6111 sayılı kanunla kaldırılmış olup, “vergi levhası alma” zorunluluğu devam etmektedir. Dolayısıyla 23/02/2011 tarihi itibarıyla vergi mükelleflerinin vergi levhalarını asıp asmamak kendi bilecekleri iştir (!). Anlaşılan odur ki, kişi ve kuruluşların hangi yıl ne miktarda vergi ödediğini vatandaşın bilmesine gerek yoktur; bunu sadece vergi dairesinin bilmesi yetmektedir. Diğer yandan, levha asma kalktığı halde asmama cezası artmıştır. 2012 yılında “Vergi levhası asma mecburiyetine uymamanın cezası” 26/12/2011 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 411 sıra numaralı VUK Genel Tebliği ile 180,00 liraya yükseltilmiştir.

213 sayılı VUK'nun 5/2 maddesinde, vergi güvenliğini sağlamak amacıyla gelir vergisi mükelleflerinin yıllık gelir vergisi, sermaye şirketlerinin kurumlar vergisi beyannamelerinde gösterdikleri matrahları (zarar dâhil) ve beyanları üzerinden tarh olunan gelir ve kurumlar vergileri ile mükelleflerin ad ve unvanlarının, bağlı oldukları vergi dairelerince beyannamelerinin verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerine asılacak cetvellerle ilân olunacağı, mükellefin bağlı bulunduğu teşekkül varsa, bu ilânın orada da yapılacağı yazılıdır. Bu düzenlemenin amacı 2365 sayılı kanunun gerekçesinden şu şekilde ifade edilmiştir: “Mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere mutlak bir vergi mahremiyeti ihdas olunmuştur. Getirilen alenilik prensibi, bu mutlak mahremiyet esasına, sadece kamu yararı düşüncesine dayanan bir istisna teşkil etmektedir.”

Vergilerin ilânı konusunda uygulama vergi daireleri sadece faaliyette bulunan iller itibarıyla en yüksek vergi tahakkuk ettirilen mükelleflerin isimlerini kendilerinden izin alarak açıklar. Ayrıca daha kapsamlı bir açıklama yapılmaz. Vergi dairelerinin mükellef adına tarh edilen vergilerin ilânı ve açıklamasıyla ilgili düzenlemeler, sadelikten uzak, karmaşık ve dağınıktır. Uygulama büyük ölçüde vergi dairelerinin takdir ve insafına terk edilmiştir.^[23]

Bu uygulama, 213 sayılı VUK'nun 5. maddesine aykırıdır. 213 sayılı VUK'nun 5. maddesi, bu madde kapsamına giren bütün mükelleflerin vergi matrahının açıklanması gerektiğini belirtir. Vergiler ilân edilirken sadece bir kısım mükelleflerin vergilerinin ilân edilmesi ve ayrıca onlardan izin alınması hatalıdır. Yasayla vergi daireleri bu işlemleri yapmak için yetkili kılınmıştır. Vergi dairelerinin bu konudaki yetkisi bağlı olup, takdir yetkisinden söz edilemez.

✓ **Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığı tarafından açıklanabilir.**

Bu hüküm uyarınca ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlar dolayısıyla kesinleşen vergi ve cezalar ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş vergi ve cezaların açıklanmasına ilişkin usuller 293 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği^[24] ile belirlenmiştir. 409 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği^[25] ile 2011 yılındaki uygulama şu şekilde tespit edilmiştir:^[26]

- 2011 yılında yapılacak açıklamaların, Türkiye genelindeki vergi dairelerinde (vergi dairesinin ilân koymaya mahsus yerlerinde asılmak suretiyle) 15

[23] TAŞ, F., Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, Ankara, 2008, s. 93.

[24] RG, 27/01/2001, 24300.

[25] RG, 30/06/2011, 27980.

[26] Makalenin yazıldığı tarihte 2012 uygulaması henüz belirlenmediğinden okuyucuya fikir vermesi açısından zorunlu olarak 2011 uygulamasından söz edilmiştir.

Temmuz 2011 ilâ 15 Ağustos 2011 tarihleri arasında, 5 Eylül 2011 tarihinden itibaren de Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesinde yapılması,

- Açıklama kapsamına, her bir vergi dairesine 200.000,00 TL ve daha fazla borcu olan veya bu tutar ve üzerinde kesinleşen vergi ve cezası bulunan mükelleflerin alınması,
- Yapılacak açıklamada, 31/12/2010 itibariyle vadesi geçtiği halde 30/06/2011 tarihi itibariyle ödenmemiş ve nev'i itibariyle 293 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği ile açıklama kapsamına alındığı belirtilen vergi ve cezalar ile 01/06/2010-31/05/2011 tarihleri arasında kesinleşen tarhiyatların dikkate alınması,
- Açıklanacak bilgiler, açıklamanın yapılacağı yer ve diğer hususlarda 293 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği ile belirlenen esaslara uyulması,
- Açıklama kapsamına,
 - 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun Geçici 3. maddesi ve 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun Geçici 5. maddesi uyarınca Hazine Müsteşarlığı Belediye Uzlaşma Komisyonu Başkanlığı'na yaptıkları takas ve mahsuba ilişkin başvuruları kabul edilen, büyükşehir belediyeleri/belediyeler ve bunlara bağlı kuruluşlar ile sermayesinin %50'sinden fazlası büyükşehir belediyelerine/belediyelere ait şirketlerin vadesi 31/12/2004 tarihi ve öncesine rastlayan,
 - 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun Geçici 3. maddesi kapsamında daha önce uzlaşmaya girmemiş olan büyükşehir belediyeleri ve bağlı idareleri ile üyeleri belediyelerden oluşan mahalli idare birliklerinden Hazine Müsteşarlığı'na borçlu olan ve 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 167. maddesine istinaden başvuruda bulunmuş olanlara ait vadesi 31/12/2004 tarihi ve öncesine rastlayan,
 - 5569 sayılı Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Mali Sektöre Olan Borçlarının Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun'a göre taksitlendirilen ve ödeme süresi henüz sona ermemiş,
 - 5228 sayılı Bazı Kanunlarda ve 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un Geçici 6. maddesi ile 5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un Geçici 2. maddesine göre taksitlendirilen,

- 5667 sayılı Bankacılık İşlemleri Yapma ve Mevduat Kabul Etme İzni Kaldırılan Türkiye İmar Bankası Türk Anonim Şirketince Devlet İç Borçlanma Senedi Satışı Adı Altında Toplanan Tutarların Ödenmesi Hakkında Kanun'un, 5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'la değişik Geçici 1. maddesi kapsamında ertelenen,

- 6111 sayılı kanun hükümlerine göre yapılandırılan, alacaklar alınmamıştır.

Eğri oturup, doğru konuşmak gerekiyor: Vergi mükelleflerine ait bazı bilgilerin kamuoyuna açıklanması, mükellefler üzerinde otokontrol sisteminin oluşmasını sağlayarak, vergi ödeme bilinci ve alışkanlığını geliştirip, kişileri vergisini zamanında ödemeye teşvik etmiyor. Bu nedenle, vergi borçluları listesinde isimleri yer alanların tümüne “*vergi yüzsüzü*” sıfatını yakıştırmak da doğru değil. Gerçekten, bu listede yer alanların önemli bir kısmı, faaliyetini vergi dairesine bildirerek mükellefiyet kaydı yaptırmış, gelirini beyan etmiş ve bu gelir üzerinden tarh edilen vergiyi herhangi bir nedenle kısmen veya tamamen vadesinde ödeyememiş gerçek ve tüzel kişilerdir. Kayıtdışılığın yaygın olduğu, beyanname verenlerin sayısının nüfusun %2'sini aştığı ülkemizde, mükellefiyet kaydı yaptırmak ve beyanname vermek gibi en başta gelen vergi ödevlerini yerine getirmek bile önemlidir. Faaliyetini vergi dairesine bildirmiş, beyanname vermiş bir kişiyi, vergi borcunu zamanında ödemedi diye “*vergi yüzsüzü*” ilân etmek yanlıştır. Bu durumun belirttiğimiz mükellef grubu üzerinde olumsuz etkiler yaratabilmesi mümkündür. Vergi yüzsüzü ifadesi, vergi borcunu zamanında ödemiş/ödeyememiş olan mükelleflerden çok, faaliyetini ve gelirini vergi dairesine beyan etmemiş veya birkaç günlük gelirini yıllık geliri olarak beyan edip bunun üzerinden vergi ödemiş olanlar için kullanılmalıdır.

Maliye Bakanlığı'na mükelleflerin beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geldiği halde ödenmemiş borçlarını açıklama yetkisini veren hüküm, 213 sayılı VUK'na 4369 sayılı kanunla eklenmiştir. 4369 sayılı kanunun gerekçesi şu şekildedir: “(...) *Vergi mahremiyetine istisnai olarak getirilen bu düzenleme ile hem kamuoyunun vergi konusunda bilgilendirilmesi, hem de kamuoyu denetimi yoluyla mükelleflerin ödevlerini tam ve zamanında yapmalarının sağlanması amaçlanmaktadır.*” Bu düzenlemeyle, 213 sayılı VUK'nun 5. maddesinde öteden beri uygulanmakta olan vergilerin ilânına ait hükmün kaldırılması gerekirdi. Genel bir düzenleme yapılırken, eski hükmün de korunmuş olmasının uygulamada karışıklığa neden olduğu görülüyor. Bu hüküm, teknik yönden yasa tekniğine

uygun olmayıp, kendi içinde çelişkiler taşıyor. Örneğin; vadesinde ödenmeyen vergi ve cezaların ilân edileceği belirtilirken, vadesinde ödenen vergi ve cezaların ilân edilemeyeceği gibi bir sonuç çıkıyor. Aynı madde içinde kesinleşen vergi ve cezaların da açıklanacağına ilişkin düzenleme yapılmıştır.^[27]

✓ **Kamu görevlileri tarafından yapılan adli ve idari soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belge ile yapacakları vergi tahsiline yönelik olarak bankalara bilgi verilebilir.**

Bu hükmü getiren 4369 sayılı kanunun 1. maddesi gerekçesi şu şekildedir: *“Bu fıkrada yer alan ikinci hüküm, kamu görevlilerince yapılan adli ve/veya idari soruşturmalarla ilgili olarak talep edilen ve vergi mahremiyeti kapsamına giren bilgi ve belgelerin verilebilmesine olanak tanımaktadır. Vergi mahremiyetinin bir istisnası olarak yapılan bu düzenleme ile soruşturma yapanların görevlerini daha etkin olarak yapabilmeleri, kamu görevlileri için öngörülen disiplin ve adli cezaların işlerliğinin ve caydırıcılığının artırılması, daha şeffaf bir kamu yönetimi anlayışı içinde yolsuzlukların önlenmesi ve hukuk devletinin daha da yüceltilmesi amaçlanmaktadır. Ayrıca, kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumlar da vergi mahremiyeti kapsamına alınarak, bu yetkilerini kötüye kullanılmalarının önlenmesi hedeflenmektedir.”*^[28]

Bu düzenlemeden önce de kamu adına inceleme, araştırma, soruşturma ve denetim faaliyetinde bulunan kamu görevlilerine vergi daireleri tarafından bilgi verilmesi vergi mahremiyeti kapsamında kabul edilmiyordu. Ancak bu düzenlemeyle, bu konudaki tartışmayı sona erdirmeye yönelik olmak üzere bahse konu istisna, pozitif bir dayanağa kavuşturulmuştur.

213 sayılı VUK'nun 5. maddesi, mutlak bir yasaklamayı emreder biçimde anlaşılacak olursa, bilgi ve belgenin, vergi idaresinin başında bulunan ve bunun siyasal sorumluluğunu taşıyan Maliye Bakanı'na, hatta mahkemelere verilmemesi gerekir ki, bunun kabul edilebilir bir yanı yoktur. Söz konusu bilgi ve belge yargı hizmetinin gereği gibi yürütülmesi için ne ölçüde gerekli ise yürütme ve yönetim görevinin gereği gibi yürütülmesi için de o ölçüde gereklidir. 1982 Anayasası'nın 123. maddesinde, idarenin, kuruluş ve görevleriyle bir bütün olduğu belirtilir. Bu yönden idarenin bir birimindeki bilgi ve belge, kamu görevinin gereği gibi yürütülmesi için gerekli görüldüğünde öteki biriminde de kullanılabilir. Bilgi ve belge gizli olsa bile bundan kaçınılamaz. 213 sayılı VUK'nun 5. maddesi, bu zorunluluğu engeller biçimde yorumlanamaz.

[27] ÜREL, G., Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Ankara, 2003, s. 68.

[28] Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, Ankara, Aralık, 2002, s. 349, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/6183/tvk_4369_sayili_kanun_1.pdf, 08/01/2012.

Kaldı ki gizli olanın, kamu idaresince bilinmiş olması, gizlinin ifşa edilmesi anlamına gelmez.

Mükellefler, esasen, doğru beyanda bulunmak zorundadır. Bu zorunluluğa uyulmamasının yaptırımları 213 sayılı VUK'da yer almıştır. Kanun koyucu, bununla da yetinmemiş, denetim elemanları aracılığıyla beyanların incelettirilmesi, doğru olup olmadığının araştırılması ve doğrusunun saptanması yollarını da aynı kanunda öngörmüştür. Mükellef için doğru beyan lütuf değil, yaptırıma bağlanmış bir zorunluluktur. Devlet, bu zorunluluğun sağlanması için taviz veremez. Aslında 213 sayılı VUK'nun 5. maddesiyle ifşanın yasaklanmasından amaç, mükellefin ticari ve kişisel sırlarının ortaya dökülmesini önlemek ve böylece özel hayatın ve aile hayatının gizli olduğu yolundaki anayasal kuralın gereğini yerine getirmek ve işletmenin bilimsel, teknolojik ve diğer sırlarının rakip firmalar tarafından öğrenilmesiyle haksız kazançlar yaratılmasına meydan vermemektir. Vergiye ilişkin hususların, yürüttüğü hizmet yönünden buna ihtiyaç bulunan kamu görevlisine verilmesinin mükellefe sağlanmak istendiği ileri sürülen görevini ortadan kaldıracağı düşünülemez.

Bu hükümlerle, mükellefin vergi dairesine güvenini sağlamak amaçlanmıştır. Bildirimlerin, vergi işlemleri dışında, başka hiçbir amaçla kullanılmayacağına inanan mükellef doğru beyanda bulunmaya teşvik edilmiş olur. Aksine tutumlar, mükellefin sırlarını vergi dairesinden de saklamasına ve sonuçta vergi ziyanına neden olur. Kanunun "*mahrem*" olarak nitelediği bir hususun, mahremiyetin korunması kendisine emanet edilen devlet dairesince mutlaka korunması ve amacı dışında herhangi bir işleme esas alınarak sahibi aleyhine bir sonuç doğurmaması esastır. Mahrem bir hususun, üçüncü bir şahsa söylenmesi, açıklanması, bu mahremiyetin ihlâli, başka bir deyişle, sırrı ifşa anlamına gelir. Açıklamanın birden çok kişiye söylenmesi, yayımlanması gibi eylemler, ihlâlin derecesini ve sonuçta ihlâl edene uygulanacak cezanın artmasına yol açabilir.

Vergi mahremiyeti; memurların görevleri nedeniyle öğrendikleri gizli belgeleri açıklayamayacaklarına ilişkin 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 31. maddesindeki genel yasaklamadan ayrı ve özel bir yasağı öngörür. 213 sayılı VUK'nun yürürlüğe girdiği tarihte yürürlükte bulunan 788 sayılı Memur Kanunu'nun 33. maddesi, "*memuriyetine ait mahrem dosyalar münderecatını ifşa etmek*" halini, memuriyetten ihraç cezasıyla cezalandırmıştır. Bu hükme rağmen 213 sayılı VUK'na, ayrıca, mükellef sırlarının ifşa edilemeyeceği yolunda konulan

hükümün özel bir anlamının olduğu açıktır. Her iki kanunda da mahremiyetin açıklanması yasaklanırken, “ifşa” kelimesi kullanılmıştır. Bu durumda kelimenin etimolojik olarak incelenmesi suretiyle yapılan sözel yorumun, amaçsal yorumla ulaşılan sonucu değiştirmeyeceği ortadadır.^[29]

213 sayılı VUK'nun 5/5 maddesi, 4962 sayılı kanununun 13/A-a maddesiyle değiştirilerek yürürlükteki halini almıştır. Buna göre, bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgilerin verilmesi de vergi mahremiyetinin istisnası olarak kabul edilmiştir. Bu düzenleme, bankaların vergi tahsilâtı dolayısıyla yapacakları işlemlerin çabuklaştırılması ve bu işlemlerin hızlandırılması amacıyla kendilerine bilgi aktarılmasına vergi mahremiyetinin engel olmasını önlemek üzere getirilmiştir.^[30] Tahsilât işlemleriyle sınırlı olmak üzere bankalara bilgi aktarımına imkân tanınmıştır. Bu kapsamda 6183 kanununun 107. maddesinde de aynı yönde değişiklik yapılmıştır.

✓ **Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları (213 sayılı VUK m. 359/a-2 ve 359/b) vergi inceleme raporuyla belirlenenler, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilebilir. Ancak kendilerine bu şekilde bilgi verilen kişi ve kurumlar da bu maddede yazılı yasaklara uymak zorundadırlar.**

Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir (213 sayılı VUK m. 359/a-2). Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge ise, sahte belgedir (213 sayılı VUK m. 359/b).

4369 sayılı kanunla eklenen bu fıkranın gerekçesi şu şekildedir: “*Bu fıkra yer alan üçüncü hüküm, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıktan vergi inceleme raporu ile saptananların kanunla kurulmuş (örneğin Baro, Tabipler Odası, Ticaret Odası ve/veya bunların bağlı oldukları birlikler gibi) kendi mesleki kuruluşlarına ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Yeminli Mali Müşavirler Odası ve odaların bağlı olduğu Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'ne bildirilmesi, vergi mahremiyetinin bir başka istisnasını ifade etmektedir. Bu düzenleme ile serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin müşterileriyle sözleşme imzalanması, muhasebe kayıtlarının tutulması, rapor ve mali tabloların düzenlenmesi, denetim, karışit inceleme ve tasdik*

[29] Dan. 1. D., 20/12/1984, E. 1984/291, K. 1984/294.

[30] <http://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-0636.pdf>, 08/01/2012.

gibi işlemleri sırasında mükellefler hakkında bilgi sahibi olabilmeleri, müteselsil sorumluluğu bulunan mesleklerini daha sağlıklı olarak yürütebilmeleri ve ayrıca vergi denetim ve güvenliğine daha fazla katkıda bulunabilmeleri amaçlanmaktadır. Ancak kendilerine bilgi verilen tüm meslek mensupları, odaları ve birlikleri de vergi mahremiyeti kapsamına alınmakta ve elde ettikleri bilgileri kötüye kullanmalarının önlenmesi hedeflenmektedir.”^[31]

Bu düzenleme, kişisel yarar-kamu yararı dengesini kişisel yarar aleyhine bozarak vergi mahremiyeti kuralının etkinliğini büyük ölçüde azaltmıştır.^[32] Ceza yargılaması süreci tamamlanmadan, sadece idari bir tespite dayanılarak yapılacak bildirimle ilişkin bu istisna hükmü, Anayasa'nın çeşitli maddelerinde düzenlenen hukuk devleti (m. 2), devletin temel amaç ve görevleri (m. 5), kanun önünde eşitlik (m. 10), temel hak ve hürriyetin sınırlandırılması (m. 13), özel hayatın gizliliği (m. 20), suçsuzluk karinesi (m. 38), çalışma ve sözleşme hürriyeti (m. 48) ile Anayasa'nın bağlayıcılığı ve üstünlüğü ilke ve kurumlarına aykırıdır.^[33] Yargılama süreci sonunda belki de beraat edecek bir mükellefin sadece vergi inceleme elemanının kanaatine dayanılarak hazırlanan raporuyla meslek odasına bildirilerek suçlu sayılması, hukuk devletinde yer almaması gereken bir düzenlemedir.^[34]

213 sayılı VUK'nun 5. maddesinde belirtilen istisnalar dışında vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler ve vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken diğer hususları açıklayamazlar ve kendilerinin veya üçüncü kişilerin yararına kullanamazlar.

213 sayılı VUK'nun 362. maddesine ve 6183 sayılı 107. maddesine göre, vergi mahremiyetine uymak zorunda olan kimselerden, bu mahremiyeti ihlâl edenler, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun (TCK) 239. maddesine göre cezalandırılır. 5237 sayılı TCK'nun 239. maddesi aşağıdaki şekildedir:

“Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması

[31] Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, Ankara, Aralık, 2002, s. 350, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/6183/tvk_4369_sayili_kanun_1.pdf, 08/01/2012.

[32] TAŞ, a.g.e., s. 111.

[33] OKTAR, A., Vergi Mahremiyeti Kuralının Bir İstisnasının Bazı Anayasal İlkeler Karşısındaki Durumu, Mükellefin Dergisi, Mart, 2003, S. 123, s. 26-30.

[34] SONSUZOĞLU, E., Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi, Vergi Sorunları, S. 141, s. 129.

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

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

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

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

Kanun koyucu, vergi mahremiyetine uymak zorunda olan kimseler tarafından gerçekleştirilen “*vergi mahremiyetinin ihlâli*” suçunu, doğrudan 5237 sayılı TCK’nun “*ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması*” kapsamında değerlendirerek ağır yaptırımlara tâbi tutmuştur.

4. VERGİ MAHREMİYETİ YÖNÜNDEN BİLGİ EDİNME HAKKI

4982 sayılı kanunda bilgi edinme hakkının elde edilebileceği kamu kurum ve kuruluşları yönünden herhangi bir sınırlamaya gidilmemiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Dairesi Başkanlıkları ve Vergi Daireleri, 4982 sayılı kanun kapsamındadır. 4982 sayılı kanunda, “*vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgiler bu kanun kapsamı dışındadır.*” şeklinde açık bir düzenleme yoktur. Bilgi edinme hakkının sınırları arasında vergi mahremiyetine yer verilmediğinden talep edilen bilgi, vergi mahremiyeti kapsamına girse bile, 4982 sayılı kanundaki istisnalardan olmaması kaydıyla talep eden gerçek veya tüzel kişiye verilebileceği sonucuna ulaşılabilir. Ancak vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgilerin genellikle “*ticari sır*” olarak anlaşılması nedeniyle bu konudaki taleplerin 4982 sayılı kanun gerekçe gösterilerek reddedilmesi de mümkündür.

“*Vergi mahremiyeti*”, vergi güvenliğini sağlamak amacıyla getirilmiştir. Nitekim vergi mahremiyetinin ihlâli, “*suç*” kabul edilerek 5237 sayılı TCK’nun 239. maddesinde yaptırıma bağlanmıştır. 4982 sayılı kanunda, bu kanunun uygulanmasında ihmali, kusuru ve kastı olan memurlar ve diğer kamu görevlileri

hakkında, işledikleri fiillerin genel hükümler çerçevesinde ceza kovuşturması gerektirmesi hususu saklı kalmak kaydıyla tâbi oldukları mevzuatta yer alan disiplin cezalarının uygulanacağı belirtilmiştir. Bilgi edinme hakkı çerçevesinde talep edilen bilgi ve belgelerin talep eden kişiye verilmemesi halinde bu işlemi yapan memurlar için devlet memurları hakkında geçerli olan disiplin cezaları uygulanmakta iken vergi mahremiyetinin ihlâli durumunda vergi mahremiyetini ihlâl eden memurlar hakkında 5237 sayılı TCK'daki düzenleme uygulanacaktır. Eş anlatımla, bilgi edinme talebinin yerine getirilmemesi kural olarak “*idari kabahat*”, buna karşılık vergi mahremiyetinin ihlâli ise ceza hukuku kapsamında “*suç*”tur. Vergi mahremiyetinin ihlâli karşısında öngörülen ağır yaptırım, kanun koyucunun vergi mahremiyetine verdiği önemi gösterir.

Bilgi edinme hakkı, demokratik ve şeffaf yönetimin gereği olan eşitlik, tarafsızlık ve açıklık ilkelerinin doğal bir sonucudur. Bu nedenle bilgi edinme hakkı ile birlikte vergi mahremiyetinin birbiriyle çelişmeyecek bir şekilde uygulanması zorunludur. Ancak bunun nasıl sağlanacağı ciddi bir sorun alanıdır. 1950 yılından beri mevzuatımızda yer alan vergi mahremiyeti düzenlemesi, 4982 sayılı kanun karşısında özel bir hüküm olarak kabul edildiğinde, 4982 sayılı kanunun hiçbir anlamı kalmayacaktır.

4982 sayılı kanunun 9. maddesine göre; istenen bilgi veya belgelerde, gizlilik dereceli veya açıklanması yasaklanan bilgiler ile açıklanabilir nitelikte olanlar birlikte bulunuyor ve bunlar birbirlerinden ayrılabilirlerse, söz konusu bilgi veya belge, gizlilik dereceli veya açıklanması yasaklanan bilgiler çıkarıldıktan sonra başvuranın bilgisine sunulur ve ayırma gerekçesi başvurana yazılı olarak bildirilir. Dolayısıyla herhangi bir gerçek veya tüzel kişinin bir başka mükellefe ait olan ve bu nedenle vergi mahremiyeti kapsamına giren bir bilgiyi bilgi edinme hakkı kapsamında talep etmesi durumunda, talep edilen bilginin 4982 sayılı kanunun 9. maddesi gereğince vergi mahremiyeti kapsamına girdiği, bu nedenle söz konusu bilginin açıklanmasının 213 sayılı VUK ile yasaklandığı ve vergi mahremiyeti kapsamına giren bilgiler çıkarıldıktan sonra diğer bilgilerin verilmesinin mümkün olabileceği şeklinde bir yaklaşım benimsenebilir. Yine, 4982 sayılı kanunun 23. maddesine göre, kanunlarda ticari sır olarak nitelenen bilgi veya belgeler ile kurum ve kuruluşlar tarafından gerçek veya tüzel kişilerden gizli kalması kaydıyla sağlanan ticari ve mali bilgiler kanun kapsamı dışındadır. 213 sayılı VUK'nun vergi mahremiyetinin ihlâli durumunda uygulanacak ceza için 5237 sayılı TCK'nun “*ticari sırrın açıklanması*” halinde uygulanacak cezayı öngörmesi karşısında vergi mahremiyeti kapsamına giren bir bilginin bilgi edinme hakkı kapsamında talep edilmesi halinde talep edilen bilginin “*ticari sır*” mahiyetinde olduğu ve bu nedenle 4982 sayılı kanun kapsamına girmediği ileri sürülebilir. 4982 sayılı kanunun 21/1 maddesinde ise, kişinin izin verdiği hâller saklı kalmak üzere, özel hayatın gizliliği kapsamında, açıklanması hâlinde

kişinin sağlık bilgileri ile özel ve aile hayatına, şeref ve haysiyetine, mesleki ve ekonomik değerlerine haksız müdahale oluşturacak bilgi veya belgelerin, bilgi edinme hakkı kapsamı dışında olduğu yazılıdır. Vergi mahremiyeti kapsamına giren bir bilginin 4982 sayılı kanun çerçevesinde talep edilmesi durumunda, bu bilginin özel hayatın gizliliği kapsamında açıklanması halinde kişinin mesleki ve ekonomik değerlerine haksız müdahale oluşturacak bilgi ve belgelerden olduğu ve bu nedenle 4982 sayılı kanun kapsamında dışında olduğu söylenebilir.

Bu çerçevede, 4982 sayılı kanuna, “*Doğrudan doğruya vergi mahremiyeti kapsamına giren bilgiler, bu kanun kapsamı dışındadır.*” şeklinde bir hükmün eklenmesi doğru olacaktır. 4982 sayılı kanunun yürürlükteki 9, 21 ve 23. maddelerinde yer alan hükümler değerlendirildiğinde, vergi mahremiyeti kapsamına giren bilgilerin 4982 sayılı kanun çerçevesinde talep edilemeyeceği açıktır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun (TTK) 1524. maddesine göre, her sermaye şirketi, bir internet sitesi açmak zorundadır. 6102 sayılı TTK’nun 01/07/2013 tarihinde yürürlüğe girecek 1524. maddesi aşağıdaki şekildedir:

“D) Elektronik işlemler ve bilgi toplumu hizmetleri

I-İnternet sitesi

MADDE 1524- (1) Her sermaye şirketi, bir internet sitesi açmak, şirketin internet sitesi zaten mevcutsa bu sitenin belli bir bölümünü aşağıdaki hususların yayımlanmasına özgülemek zorundadır. Yayımlanacak içeriklerin başlıcaları şunlardır:

- a) Şirketçe kanunen yapılması gereken ilanlar.
- b) Pay sahipleri ile ortakların menfaatlerini koruyabilmeleri ve haklarını bilinçli kullanabilmeleri için görmelerinin ve bilmelerinin yararlı olduğu belgeler, bilgiler, açıklamalar.
- c) Yönetim ve müdürler kurulu tarafından alınan; rüçhan, değiştirme, alım, önerilme, değişim oranı, ayrılma karşılığı gibi haklara ilişkin kararlar; bunlarla ilgili bedellerin nasıl belirlendiğini gösteren hesapların dökümü.
- d) Değerleme raporları, kurucular beyanı, payların halka arz edilmesine dair taahhütler, bunlara ait teminatlar ve garantiler; iflasın ertelenmesine veya

benzeri konulara ilişkin karar metinleri; şirketin kendi paylarını iktisap etmesi hakkındaki genel kurul ve yönetim kurulu kararları, bu işlemlerle ilgili açıklamalar, bilgiler, belgeler.

e) Ticaret şirketlerinin birleşmesi, bölünmesi, tür değiştirmesi hâlinde, ortakların ve menfaat sahiplerinin incelemesine sunulan bilgiler, tablolar, belgeler; sermaye arttırımı, azaltılması dâhil, esas sözleşme değişikliklerine ait belgeler, kararlar; imtiyazlı pay sahipleri genel kurulu kararları, menkul kıymet çıkarılması gibi işlemler dolayısıyla hazırlanan raporlar.

f) Genel kurullara ait olanlar dâhil her türlü çağrılara ait belgeler, raporlar, yönetim kurulu açıklamaları.

g) Şeffaflık ilkesi ve bilgi toplumu açısından açıklanması zorunlu bilgiler.

h) Bilgi alma kapsamında sorulan sorular, bunlara verilen cevaplar, diğer kanunlarda pay sahiplerinin veya ortakların aydınlatılması için öngörülen hususlar.

ı) Finansal tablolar, kanunen açıklanması gerekli ara tablolar, özel amaçlarla çıkarılan bilançolar ve diğer finansal tablolar, pay ve menfaat sahipleri bakımından bilinmesi gerekli finansal raporlamalar, bunların dipnotları ve ekleri.

i) Yönetim kurulunun yıllık raporu, kurumsal yönetim ilkelerine ne ölçüde uyulduğuna ilişkin yıllık değerlendirme açıklaması; yönetim kurulu başkan ve üyeleriyle yöneticilere ödenen her türlü paralar, temsil ve seyahat giderleri, tazminatlar, sigortalar ve benzeri ödemeler.

j) Denetçi, özel denetçi, işlem denetçisi raporları.

k) Yetkili kurul ve bakanlıkların konulmasını istedikleri, pay sahiplerini ve sermaye piyasasını ilgilendiren konulara ilişkin bilgiler.

(2) Birinci fıkrada öngörülen yükümlülükler uymaması, ilgili kararların iptal edilmesinin sebebini oluşturur; Kanuna aykırılığın tüm sonuçlarının doğmasına yol açar ve kusuru bulunan yöneticiler ile yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna neden olur. Ceza hükümleri saklıdır.

(3) İnternet sitesinin bilgi toplumu hizmetlerine ayrılmış bölümü herkesin erişimine açıktır. Erişim hakkının kullanılması, ilgili olmak veya menfaati bulunmak gibi kayıtlarla sınırlandırılmayacağı gibi herhangi bir şarta da bağlanamaz. Bu ilkenin ihlali hâlinde herkes engelin kaldırılması davasını açabilir.

(4) İnternet sitesinin bu maddenin amaçlarına özgülünmüş kısmında yayımlanan içeriğin başına tarih ve parantez içinde “yönlendirilmiş mesaj” ibaresi

konulur. Bu ibareli mesaj ancak Kanuna ve ikinci fıkrada anılan yönetmeliğe uyulmak suretiyle değiştirilebilir. Özgülenen kısımda yer alan bir mesajın yönlendirildiği karinedir. Sitenin, bir numara altında tescili ve ilgili diğer husular Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından bir yönetmelikle düzenlenir.

(5) Bu Kanun ve ilgili diğer kanunlarda veya idari düzenlemelerde daha uzun bir süre öngörülmedikçe, şirketin internet sitesine konulan bir içerik, üzerinde bulunan tarihten itibaren en az altı ay süreyle internet sitesinde kalır; aksi hâlde konulmamış sayılır. Finansal tablolar için bu süre beş yıldır.

(6) Yönlendirilmiş mesajların basılı şekilleri 82 nci madde uyarınca saklanır. İnternet sitesinde yer alacak bilgiler metin hâline getirilip şirket yönetimi tarafından tarih ve saati gösterilerek noterlikçe onaylı bir deftere sıra numarası altında yazılır veya yapıştırılır. Daha sonra sitede yayımlanan bilgilerde bir değişiklik yapılırsa, değişikliğe ilişkin olarak yukarıdaki işlem tekrarlanır.”

Yukarıda sayılan unsurlardan birçoğu, vergi mahremiyetiyle uyumlu değildir. Bu düzenlemeyle şirketlerin hesap durumlarıyla ilgili rapor ve bilgileri internet sitesine koymaları zorunlu hale gelmektedir. Bu düzenlemeyle diğer bazı bilgiler de vergi dairesi tarafından verilemezken, ilgili kişiden açıklaması istenmektedir.^[35]

Diğer yandan, özellikle 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde düzenlenen “*Transfer fiyatlandırması (TF) yoluyla örtülü kazanç dağıtımı*” konusundaki vergi incelemelerinde vergi dairelerinin veya kendi transfer fiyatlarını tespit etmek için şirketlerin veri tabanlarından yararlanmaları gerekir. Uluslararası veri tabanları, belirli bir coğrafyada mukim milyonlarca firmaya ait güncel mali ve istatistiki verileri içerir ve yoğun olarak kullanılır. Mükellefler ve vergi idareleri grup içi işlemlerin emsallere uygunluğunu ispat etmek için şirket veya grup içindeki karşılaştırılabilir fiyatlardan, veri tabanlarındaki dış emsal araştırmalarına kadar çeşitli kaynakları kullanabilirler.^[36] TF incelemelerinde birçok vergi idaresi ulusal veri tabanları başta olmak üzere özel sektör tarafından oluşturulan çeşitli veri tabanlarını kullanır ve mükellefler de TF raporlarında bu veri tabanlarından yararlanır. Veri tabanlarından emsal fiyat veya bedele değil, incelenen şirketin kâr durumunun veya sahip olduğu finansal oran veya büyüklüğün incelenen şirkete emsal olabilecek nitelikteki

[35] 6102 sayılı TTK, 1 Temmuz 2012 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmekle birlikte, internet sitesine ait hükümler içeren 1524. maddesi, 1 Temmuz 2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girecektir. Yürürlük tarihinden (1 Temmuz 2013) itibaren üç ay içinde internet sitesini oluşturmayan veya “*bilgi toplumu*” hizmetlerini uygulamayan şirket yöneticileri, 6 aya kadar hapis ve 300 güne kadar, bilgilerin usulüne uygun şekilde konulmadığı durumlarda da 3 aya kadar hapis ve 100 güne kadar adli para cezasına çarptırılacaktır (6102 sayılı TTK m. 562/12). Şu anda web adresine sahip şirket sayısı 130 bin civarındadır.

[36] EU, Joint Transfer Pricing Forum, Draft Revised Secretariat Discussion Paper on Documentation Requirements, 31/08/2004.

firmaların mali oranları veya büyüklükleriyle karşılaştırılabilmesine imkân verecek bilgilere ulaşılır.^[37]

Emsal araştırmalarında ülke veri tabanları ile Pan-Avrupa veri tabanlarından hangisine öncelik verileceği konusu tartışmalıdır.^[38] Ancak Türkiye’de halka açık Şirket sayısının azlığı ve bu Őirketler tarafından açıklanan bilgilerin yetersizliği dikkate alındığında yabancı ülkelerdeki veri tabanlarına başvurulması kaçınılmazdır. Türkiye’de faaliyet gösteren Şirketlerin verilerinin kamuyla paylaşılacağı bir veri tabanının oluşturulması zorunludur.

Uluslararası uygulamalarda Amadeus (Analyze Major Databases from European Sources), Bankscope, Isis, Orbis, Oriana, Osiris, Standart&Poor’s Compustat, Worldscope Disclosure Database, EdgarStat gibi yaygın olarak kullanılan veri tabanları vardır.^[39] özel girişim tarafından oluşturulan bu veri bankalarından firmalar veya danışmanlık Şirketleri belli bir ücret karşılığında yararlanabilir. Ancak bu veri tabanlarında Türk firmalarıyla ilgili bir bilgi yoktur. Bu nedenle yurt dışı pazar imknlarının farklılığı, coğrafi konum, hukuki nitelik gibi birçok unsurun etkisi altındaki dış emsallerin bu Şekilde tamamen dışarıdan alınması uygulamada sıkıntılar yaratacaktır.

Türk vergi sisteminde firmaların mali bilgilerini içeren ve ücret karşılığı bile olsa kamunun kullanımına açık bir veri tabanı bulunmadığından emsal için kaynak araştırmasına ihtiyaç vardır. Halka açık Şirketlerin finansal tabloları, T. Cumhuriyet Merkez Bankası, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, meslek odaları ile gayri resmi kuruluşları bu konuda kaynak olabilir. Ancak sayılan kaynaklardan bilgi temin edilmesinin sakıncaları vardır.

Vergi mahremiyetini ihlâl edeceğinden vergi idaresinin tüm mükelleflere açık bir veri tabanı oluşturması mümkün değildir. Firmalara denetlenmiş mali tablolarını açıklama zorunluluğu getiren 6102 sayılı (Yeni) TTK’nun 1524. maddesi yürürlüğe girdiğinde, emsal temini kolaylaşacak ve bilgiler daha sağlıklı veriler içerecektir. 6102 sayılı TTK’nın yürürlüğe girmesiyle Şirketlerin web sayfası amaları zorunlu olacağından fiyatların web sitelerinde yer alması TF analizlerinde emsal belirlenmesini kolaylaştıracaktır.

Emsal araştırmasında vergi idaresinin, ulaşılması ve denetlenebilmesi nispeten daha kolay olması ve benzer piyasa Őartları sebebiyle yerli emsallerin kullanılmasını tercih etmesi daha doğru sonuçlar verecektir. Yerli ve yabancı firmalar araştırmalarını öncelikle yerli piyasa verileri üzerinde yapar. Ancak

[37] SUMAY, S. S., Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarında Dış Emsallerin Veri Tabanları Vasıtasıyla Tespiti, Vergide Gündem, Nisan, 2009, http://www.vergidegundem.com/files/DisEmsallerinTespiti14_09_2009.pdf, s. 4, 03/01/2012.

[38] EU, Joint Transfer Pricing Forum, Pan-European Versus Country-Specific Searches and Pan-European Versus Country Specific Databases: Not a Clear-Cut Issue, 24/02/2004.

[39] Sumay, a.g.m., s. 4.

emsal bulunamaması veya bulunan emsallerin sınırlı bilgi içermesi durumunda yabancı emsallere başvurulması kaçınılmazdır.

Vergi idarelerinin incelemelerde veya beyan usulü gereği mükelleflerden tedarik ederek kullandığı, ancak mükellefe açık olmayan emsaller “*gizli emsal* (*secret comparables*)” olarak nitelenir.^[40] Gizli emsalin kullanılması, hakkında vergi tarhiyatı yapılan mükellefin, fiyat veya bedel farklılığını açıklayabilecek şartlara ilişkin herhangi bir bilgisinin bulunmamasıdır.^[41]

Gizli emsal, vergi idaresi tarafından “*doğrulanamayan*” bir iddia ve mükellefçe “*bilinmeyen*” bir emsal olduğundan OECD Rehberi’nde belirlenen ilke ve tavsiyelere uygun değildir.^[42] Gizli emsal uygulaması, OECD Rehberi’nin 3.30 numaralı paragrafındaki ilkelere ve 4.16 numaralı paragrafındaki TF’nin emsallere uygun olarak gerçekleştirildiğini iyi niyetle ortaya koyma yükümlülüğüne açıkça aykırıdır.^[43] Kanada, Meksika ve Japonya gibi ülkelerde vergi idareleri karşılaştırmada emsal aldıkları kontrol dışı işlemin kaynağını, işlemleri incelenen mükelleflere açıklamaz. Böylece mükellefler kendilerini bu tür gizli emsallere karşı savunma imkânından yoksun bırakılır.^[44]

Emsal araştırmasında firmalarla vergi idaresi eşit imkâna sahip değildir. Vergi idaresinin diğer firmaların mali tablolarına ulaşması mümkündür. Ancak bu bilgiler firmalar için kolayca erişilebilir değildir. Firmaların iyi niyetli çabalarla ulaştıkları emsaller vergi idaresi tarafından erişilebilen emsallere göre yetersiz kalabilir. Vergi idaresi bu şekilde tedarik ettiği gizli emsalleri kullanarak TF yoluyla örtülü kazanç tarhiyatı yapmamalıdır. Türk vergi mevzuatında vergi idaresinin tedarik ettiği gizli emsale göre tarhiyat yapmasını engelleyen açık bir düzenleme yoktur. Ancak böyle bir uygulamanın Anayasa’nın 73/3 maddesinde düzenlenen vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı olacağı ve aynı zamanda 213 sayılı VUK’nun 5. maddesinde düzenlenen vergi mahremiyetinin ihlali anlamına geleceği açıktır.^[45]

Diğer yandan, ülkemizde internet yoluyla da olsa vergi hukuku alanında bilgi edinme hakkını sağlamaya yönelik düzenlemeler de yapılmaktadır. Örneğin; 408 Sayılı VUK Genel Tebliği^[46] ile mükelleflerin ve ilgili diğer kişilerin vergi levhası, vergi kimlik numarası doğrulaması ve vergi levhası sorgulamasına

[40] OECD, Comparability: Public Invitation to Comment on a Series of Draft Issues Notes, CTPA/CFA, 2006, 31, 10 May 2006, para. 8, p. 24.

[41] YALTI, B., Transfer Fiyatlandırmasında “*Gizli Emsal*”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 251, Ağustos, 2009, s. 10.

[42] A.y.

[43] Confédération Fiscale Européenne, CFE Opinion Statement on Comparability Issues, European Taxation, December, 2003, p. 475.

[44] ÖZ, N. S., Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri, Ankara, Mart, 2005, s. 297.

[45] AĞAR, S., Transfer Fiyatlandırması–Örtülü Kazanç Dağıtımı, Ankara, 2011, s. 149.

[46] RG, 27/05/2011, 27946.

imkân sağlanmıştı. Böylece vergi mahremiyetinin daraltıldığı söylenebilir. Mükellefler internet vergi dairesini kullanarak e-vergi levhası sorgusu yapabilir. Bireysel sorgulamalar için hizmet veren bu uygulama ile bir mükellefin vergi levhası doğrulama hizmetinden yararlanılabilir. Bu hizmetle fatura düzenleme veya diğer işlemlerinde muhataplarının vergi kimlik numarasına ihtiyaç duyan kurum ve kuruluşlar, sorgulama yapılan mükellefin vergi kimlik numarası veya TC kimlik numarası anahtar alan olmak kaydıyla sorgulanan mükellefin; vergi kimlik numarasının doğruluğunu, faal mükellef olup olmadığını ve unvanını sorgulayabilmektedir. Yine, özel/kamu kurum ve kuruluşları, kendilerine sunulan vergi levhasının onay kodu ile vergi levhasının doğruluğunu ve güncelliğini sorgulayabilirler. Bu hizmetten yararlanan özel/kamu kurum ve kuruluşlarına, sorgulama yaptıkları vergi levhası güncel değilse “*Bu mükellefin yeni vergi levhası bulunduğu*” kendilerine mesajla bildirilir. İstenmesi durumunda da güncel vergi levhası gösterilir. Vergi levhası doğrulaması yapılan mükellefin sorgulama ânı itibariyle işi terk etmiş olduğu durumlarda, bu hizmetten yararlananlara sorgulama yapılan vergi levhası ile birlikte mükellefin işi terk ettiği hususu, terk tarihi de belirtilerek sorgulama sonucunda gösterilir.

5. MALİYE’NİN BAKIŞI

Maliye, vergi mahremiyetini çok sıkı bir biçimde uygulama eğiliminde olup, mükellefin kendisi dışında başka hiçbir kişi veya kuruluşa bilgi vermemektedir. Maliye’den mükellefin adresini öğrenmek bile mümkün değildir. Aşağıdaki özetler, Maliye’nin vergi mahremiyeti uygulamasını göstermektedir:

“(...) *Köyü Tarımsal Kalkınma Kooperatifi’nin denetimi sırasında Kontrolörler tarafından kooperatifin vergi borçları ile ilgili bilgi talep edildiği, ancak Vergi Dairesinin 20.04.2004 tarihli yazısında söz konusu bilgilerin, vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirildiğinden, verilmesine imkan bulunmadığının belirttiği anlaşılmıştır. Söz konusu bilgiler 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 5. maddesiyle hükme bağlanan vergi mahremiyeti kapsamında olduğundan, bu bilgilerle ilgili olarak bir açıklama yapılması mümkün değildir.*”^[47]

“*Vergi mahremiyeti gereği mükellefle ilgili bilgiler sadece mükellefe verilmelidir.*”^[48]

“(...) *Anonim Şirketi’nin mükellefe ait kesinleşmiş herhangi bir cezası bulunup bulunmadığına ilişkin bilgi içeren belge istemesi, kamu görevlilerince yapılacak adli ve idari soruşturmalara ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler kapsamında*

[47] Gelirler Genel Müdürlüğü, 28/08/2004, B.07.0.GEL.0.28/2803-5-933 sayılı özelge.

[48] Gelirler Genel Müdürlüğü, 12/07/2004, B.07.0.GEL.0.28/2803-5/933/32709 sayılı özelge.

değerlendirilemeyeceğinden (...) Anonim Şirketi'nin, istediği belgenin verilmesi Bakanlığımızca uygun bulunmamıştır. Öte yandan; mükelleflerin rızalarına dayalı olarak, kendilerine ait bilgileri, vergi dairelerinden istemeleri ve bu bilginin yine kendilerine verilmesi durumlarında vergi mahremiyetinden söz edilemeyeceği tabiidir. Bu nedenle, mükellefin bizzat kendisinin, kesinleşmiş herhangi bir cezası bulunup bulunmadığına ilişkin belge istemesi halinde, konunun Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesine göre vergi mahremiyetine girmeyeceği sonucuna varılmıştır.”^[49]

“(…) Üniversitesi Hukuk Müşavirliği'nce adı geçen öğretim üyesinin adına kayıtlı işyerinde serbest meslek faaliyetinden dolayı mükellefiyet kaydının bulunup bulunmadığına yönelik olarak istenilen bilgilerin kamu görevlilerince yapılacak adli ve idari soruşturmalarla ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmaktadır. Bu itibarla, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun vergi mahremiyetine ilişkin 5. maddesi hükmüne uyulması gerektiği hususu hatırlatılmak kaydıyla (...) Üniversitesi Hukuk Müşavirliği'nce istenilen bilgilerin yukarıdaki açıklamalar dairesinde verilmesinde herhangi bir sakınca bulunmamaktadır.”^[50]

“Mükelleflerle ilgili olup vergi dairelerinde gizli kalması gereken hususların yukarıda belirtilen kişiler tarafından ifşa edilmemesi kanun hükmünden doğan bir zorunluluktur. Bu itibarla, Sanayi ve Ticaret İl Müdürlüğü'nce istenilen vergi inceleme raporu vergi mahremiyeti kapsamına girdiğinden söz konusu raporun verilmesi Bakanlığımızca uygun bulunmamıştır.”^[51]

“Bir şirketin en son adresinin ve ortaklarının ad ve soyadlarının özel bütçeli bir kuruluşa verilmesi vergi mahremiyeti kapsamına girmektedir.”^[52]

6. YARGININ BAKIŞI

Vergi mahremiyeti ve bilgi edinme hakkı kavramlarının yargı tarafından ne şekilde anlaşıldığı önemlidir. Örneğin; Maliye Bakanlığı'nın, bilgi talebine konu tarihlerde Bergama/Ovacık'taki altın madenini işleten Eurogold–Newmont/Normandy isimli çok uluslu şirkete ait vergi bilgilerini 213 sayılı VUK'nun 5. maddesindeki “*vergi mahremiyeti*” düzenlemesini gerekçe göstererek açıklamaması

[49] Gelirler Genel Müdürlüğü, 08/09/2000, B.07.0.GEL.0.28/2803-5-805/41932 sayılı özelge.

[50] Gelirler Genel Müdürlüğü, 04/08/2000, B.07.0.GEL.0.28/2803-5-803/37030 sayılı özelge.

[51] Gelirler Genel Müdürlüğü, 29/04/1997, B.07 .0.GEL.0.28/2803-5- 746/ 16933 sayılı özelge.

[52] Gelirler Genel Müdürlüğü, 01/04/1997, B.07.0.GEL.0.28/2803-5-744/13562 sayılı özelge.

üzerine, Ankara (4). İdare Mahkemesi, vergi mahremiyetinin, istenilen gelir ve kurumlar vergisi bilgilerini açıklamaya engel teşkil etmediğine hükmetmiştir.^[53]

Mükellefe ait vergi işlemlerine ilişkin tarh, tahakkuk, tahsilat evrakları ve ödeme suretiyle diğer bilgi belgelerin, mükellefin vekili olan avukata verilmesi vergi mahremiyeti kapsamında değildir. Davacı vekilinin idareye yaptığı başvuru davacının işleri için ve vekil sıfatıyla yapılan bir müracaat olup bu istemin reddi üzerine menfaati ihlâl edilen kişi vekil olmayıp, davacının kendisidir.^[54]

İdare hukukunun olmadığı ileri sürüldüğü ABD’de fakülte programlarında yer alan bu dersin içeriği idarenin yargısal denetimi ve başta Supreme Court olmak üzere yüksek mahkemelerin kararlarının işlendiği örnek olaylardan oluşur. Buna benzer şekilde; vergi mahremiyeti ve bilgi edinmenin, vergi idaresi ile Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) arasında bile uyumsuzluk konusu olabildiğini gösteren yakın tarihli iki mahkeme kararından söz edebiliriz. Buradan şu sonuç rahatlıkla çıkarılabilir: Devletin kurumları bile birbirine bilgi vermezken, vatandaş ne yapsın?!

İlk karara konu olayda, Gölbaşı Vergi Dairesi Müdürlüğü’nden vergi mükellefine ait müstahsil alımlarının aylar itibariyle 5510 sayılı kanununun 100. maddesine göre bildirilmesi istenmiş ve bu bilgilerin süresinde gönderilmediğinden bahisle aynı kanununun 102/i maddesi uyarınca Ankara Sosyal Güvenlik İl Müdürlüğü Yenişehir Sosyal Güvenlik Merkezi, Gölbaşı Vergi Dairesi Müdürlüğü’ne 3.300,00 TL idari para cezası kesmiştir. Uyuşmazlığı inceleyen Ankara (5). İdare Mahkemesi, aşağıdaki gerekçeyle dava konusu işlemi hukuka uygun bularak **davayı reddetmiştir**.^[55]

“Olayda, 213 sayılı VUK’nun vergi konusunda özel kanun niteliğinde olduğuna şüphe bulunmamakla birlikte bu kanundan sonra yürürlüğe giren ve sosyal güvenlik konusunda genel kanun olduğu tartışmasız bulunan 5510 sayılı kanun hükümlerinin uygulanması gerekmekte olup, kurumun kamu alacağı niteliğindeki müstahsil alımlarına ilişkin istenilen bilgilerin ilgililerce karşılanması gerekmektedir. 5510 sayılı kanununun 100. maddesi uyarınca bu bilgilerin Sosyal Güvenlik Kurumu ile Gelir İdaresi Başkanlığı arasında imzalanan 14/06/2007 tarihli protokol kuralları uyarınca iletilmesi ve veri akışının sağlanmasının amaçlandığı görülmektedir. Buna göre, istenilen bilginin vergi mahremiyeti kapsamında kaldığı tartışmasız olmakla birlikte 5510 sayılı kanununun 100. maddesi gereğince ve Sosyal Güvenlik Kurumu ile Gelir İdaresi Başkanlığı arasında imzalanan protokol kurallarınının 2. maddesi uyarınca bilgi istenilen şirketin beyannamelerinde yer alan ve kamu alacağına dayanak teşkil eden müstahsil alımlarına ilişkin bilgi ve

[53] <http://www.memurlar.net/haber/74506>.

[54] Dan. 4. D., 16/03/2011, E. 2009/695, K. 2011/1094.

[55] Ankara (5). İdare Mahkemesi’nin 27/01/2011 tarih ve E. 2010/874, K. 2011/76 sayılı kararı.

belgelerin verilmesi gerektiğinden bu bilgilerin verilmediğinden tesis edilen idari para cezası işleminde hukuka ve mevzuata aykırılık görülmemiştir.”

İkinci karara konu olayda da, aynı şekilde, yine Gölbaşı Vergi Dairesi Müdürlüğü'nden bu kez bir başka vergi mükellefine ait müstahsil alımlarının aylar itibariyle 5510 sayılı kanununun 100. maddesine göre bildirilmesi istenmiş ve bu bilgilerin süresinde gönderilmediğinden bahisle aynı kanununun 102/i maddesi uyarınca Ankara Sosyal Güvenlik İl Müdürlüğü Yenişehir Sosyal Güvenlik Merkezi, Gölbaşı Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne 3.300,00 TL idari para cezası kesmiştir. Uyuşmazlığı inceleyen Ankara (14). İdare Mahkemesi, aşağıdaki gerekçeyle **davayı kabul etmiş** ve dava konusu işlemi hukuka aykırı bularak **iptal etmiştir**:^[56]

“5510 sayılı kanununun 100. maddesi uyarınca kamu idareleri ile kanunla kurulan kurum ve kuruluşların ilgili Sosyal Güvenlik Kurumu ile yapacağı protokoller çerçevesinde bilgi verileceği, münferit olarak bilgi verilmeyeceği ve istenen bilgilerin adli idari soruşturma kapsamında olmadığı, ayrıca 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesi gereğince istenen bilgilerin vergi mahremiyeti kapsamında kaldığı anlaşıldığından, dava konusu işlemle verilen idarî para cezasında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.”

Vergi mahremiyeti ve bilgi edinme hakkı kavramlarıyla ilgili olarak mahkemelerin de kafasının karışık olduğu bellidir. Aynı konuda vergi mahremiyetini tamamen farklı yorumlayan mahkeme kararlarıyla karşı karşıyayız. İşin esasına baktığımızda, SGK'ya bile bilgi vermeyen vergi dairesinden vatandaşın ne şekilde bilgi talep edebileceğini varsın okuyucu düşünsün.

7. SONUÇ

Bilgi edinme hakkının sınırları belirlenmiş ve açıklanması hâlinde kamunun zarar görebileceği bilgi veya belgeler ile kişilerin zarar görebileceği bilgi veya belgeler, 4982 sayılı kanun kapsamı dışında tutulmuştur. Mükelleflerin vergi beyanlarına ilişkin bilgi ve belgeler; kişilerin zarar görebileceği bilgi ve belgelerden mi sayılmalıdır? İçinde yaşadığımız toplum; etrafında olup biten her şeyi sorgulayan ve denetleyen bir yapıya sahip olmalıdır. Bilgi edinme hakkı bize bu yolu açabilir. Ticari sır sayılmayan ve servet düşmanlığına yol açmayacak bazı masum bilgilerin bilinmesinde hiçbir sakınca yoktur. Türk vergi sisteminin en büyük zaafı kayıt dışı ekonomi ve belge düzeninin bir türlü yerleşmemiş olmasıdır. Herkesin anayasal vergileme ilkesi olan mali güce göre vergi ödeyip ödemediği, toplumun bilgisine ve takdirine sunulmalıdır. Vergide adaletin

[56] Ankara (14). İdare Mahkemesi'nin 02/12/2010 tarih ve E. 2010/798, K. 2010/1713 sayılı kararı.

sağlanmasına yetecek kadar vergide şeffaflık şarttır. Mükelleflerin (örneğin aylık KDV, muhtasar, yıllık gelir ve kurumlar gibi) beyanname özetlerinin Gelir İdaresi Başkanlığı'nın web sitesinde yayınlanması vergi mahremiyetinin ihlâli anlamına gelmez. Kaldı ki bunun için yeni bir yasal düzenlemeye de ihtiyaç yoktur. 213 sayılı VUK'nun 5. maddesi bunun için yeterlidir.

Yukarıda belirtilen düzenlemeler çerçevesinde, 4982 sayılı kanundaki “*ticari sır*”^[57] kavramı ile bilgi güvenliği mevzuatı dikkate alınarak vergi mahremiyetiyle ilgili 213 sayılı VUK'nun 5. maddesi ve 6183 sayılı kanununun 107. maddesinin yeniden gözden geçirilmesi zorunludur.

Hız. İbrahim'in içine atıldığı ateşe su taşıyan minik serçeye; “*Senin taşıdığın bir damlacık su ile bu kocaman ateş söner mi?*” demişler. Minik serçe; “*Ateşi söndüremeyeceğimi biliyorum. Önemli olan tarafımız belli olsun.*” karşılığını vermiş. Anlattıklarımız da, serçenin ateşe su taşıması misalidir. Ankara Barosu mensubu bir meslektaşınız olarak inandığı uğruna ateşe su taşıyan ve devlet karşısında adaleti savunan biz avukatları simgeleyen o minik serçe gibi, benim de hukukun üstünlüğüne meyylim var; dilerim ki devletin de tarafı bu olsun...

[57] Ticari Sırlar Kanunu Tasarısı m. 3: “*Ticari sır, bir ticari işletme veya şirketin faaliyet alanı ile ilgili yalnızca belirli sayıdaki mensupları ve diğer görevlileri tarafından bilinen, elde edilebilen, rakiplerince bilinmemesi ve üçüncü kişilere ve kamuya açıklanmaması gereken işletme ve şirketin ekonomik hayattaki başarı ve verimliliği için büyük önemi bulunan; iş 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 bilgi, belge, elektronik ortamdaki kayıt ve verilerden oluşur. Ticari sır, bu Kanun ve diğer kanunlarda öngörülen esas ve sınırlamalara tâbi olmak kaydıyla açıklanamaz, kullanılamaz ve verilemez.*”

KAYNAKÇA

- AĞAR, S., *Transfer Fiyatlandırması-Örtülü Kazanç Dağıtımı*, Ankara, 2011.
- AKPINAR, M., *Gün Işığında Yönetim Açısından Türk Kamu Yönetiminde Açıklık ve Şeffaflık Sorunu*, Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, 2011, C. 16, S. 2.
- ARSLAN, N. T., *Yönetimde Açıklık ve Gizlilik*, Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi, 2010-1.
- BUGARIC, B., *Openness And Transparency in Public Administration: Public Law, Wisconsin International Law Journal*, Vol. 22, No. 3.
- Confédération Fiscale Européenne, *CFE Opinion Statement on Comparability Issues*, European Taxation, December, 2003.
- DOĞRUSÖZ, B., *Referans*, 09/08/2007.
- EKEN, M., *Kamu Yönetiminde Gizlilik Geleneği ve Açıklık İhtiyacı*, Amme İdaresi Dergisi, C. 27, S. 2, Haziran, 1994.
- EU, *Joint Transfer Pricing Forum, Draft Revised Secretariat Discussion Paper on Documentation Requirements*, 31/08/2004.
- EU, *Joint Transfer Pricing Forum, Pan-European Versus Country-Specific Searches and Pan-European Versus Country Specific Databases: Not a Clear-Cut Issue*, 24/02/2004.
- GÜRAN, S., *Yönetimde Açıklık*, in *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, Y. 3, S. 1-3, Sarıca'ya Armağan, 1982.
- KALKAN, A., ALPASLAN, M., *Şeffaflık, İletişim ve Hesap Verebilirliğin Yerel Yönetim Başarılarına Etkileri*, Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi, C. 1, S. 1, 2009, S. 27.
- OECD, *Comparability: Public Invitation to Comment on a Series of Draft Issues Notes*, CTPA/CFA, 2006, 31, 10 May 2006.
- OKTAR, A., *Vergi Mahremiyeti Kuralının Bir İstisnasının Bazı Anayasal İlkeler Karşısındaki Durumu*, Mükellefin Dergisi, Mart, 2003, S. 123.
- ORTAÇ, F. R., *Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti ve Yasaklar*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 1986.
- ÖZ, N. S., *Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri*, Ankara, Mart, 2005.
- ÖZAY, İ. H., *Devlet İdari Rejim ve Yargısal Korunma*, İstanbul, 1986.
- ÖZAY, İ. H., *Günüşiğında Yönetim, Politik Yozlaşma ve Şeffaf Yönetim Sempozyumu*, İzmir Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, İzmir, 14-15 Nisan 1994, in *Günüşiğında Yönetim*, İstanbul, 1996.
- SONSUZOĞLU, E., *Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi*, Vergi Sorunları, S. 141.
- TAŞ, F., *Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu*, Ankara, 2008.
- ÜREL, G., *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Ankara, 2003.
- YALTI, B., *Transfer Fiyatlandırmasında "Gizli Emsal"*, Vergi Sorunları Dergisi, S. 251, Ağustos, 2009.

ELEKTRONİK KAYNAKÇA

- SUMAY, S. S., Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarında Dış Emsallerin Veri Tabanları Vasıtasıyla Tespiti, Vergide Gündem, Nisan, 2009, http://www.vergidegundem.com/files/DisEmsallerinTespiti14_09_2009.pdf, 03/01/2012.
- http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gereklere/6183/tvk_4369_sayili_kanun_1.pdf, 08/01/2012.
- http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gereklere/6183/tvk_4369_sayili_kanun_1.pdf, 08/01/2012.
- http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gereklere/6183/tvk_4369_sayili_kanun_1.pdf, 08/01/2012.
- <http://www.memurlar.net/haber/74506>.
- <http://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-0636.pdf>, 08/01/2012.
- http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.4f0975f3c30bc1.31963659, 08/01/2012.