

VERGİ MAHREMİYETİ KAPSAMINA GİREN HUSUSLARIN YARGI KARARLARI BAĞLAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

*Assessment of the Subjects Covered By Tax Confidentiality in the Context of
Judicial Decisions*

Dr. Seyfettin KARA¹

Geliş Tarihi: 28.12.2016

Kabul Tarihi: 10.05.2017

ÖZET

Hukuk Devleti temel hak ve özgürlüklerin azami ölçüde koruma altına alındığı devlettir. Kişisel verilerin korunması da temel hak ve özgürlüklerin ve dolayısıyla Hukuk Devleti ilkesinin sağlanması bakımından çok büyük bir önem arz eder. Kişilerin (mükelleflerin) vergiye ilişkin bilgileri de kişisel veri olup, mahrem olduğundan dolayı korunması ve ifşa edilmemesi gerekir. Kişilerin (mükelleflerin) özel hayatlarına, gelirlerine, servetlerine, mesleklerine ve faaliyet alanlarına ilişkin bilgileri vergi dairesine verirken bu bilgilerin gizli kalmasını istemeleri en doğal haklarıdır. Bu alanlara ilişkin bilgilerin vergi görevlilerince de gizli tutulması gerekir. Bu bağlamda, vergi mahremiyeti ilkesi söz konusu olup, bu ilke Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş ve vergi mahremiyetine uymamanın hürriyeti bağlayıcı suç olduğu hükme bağlanarak vergi mahremiyetine uymama hapis cezası gibi ağır bir yaptırıma bağlanmıştır.

Diğer vergi cezalarında korunan yarar kamu yararı iken, vergi mahremiyetini ihlal suçunda korunan kişisel yarar yani mükellefin yararadır. Çünkü mükellef hakkında elde edilen bilgilerin zararına kullanılması söz konusu olur. Vergi mahremiyeti kapsamına giren hususlar kişisel veri olduğundan dolayı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu ile koruma altına alınmıştır. Bu suçun ihlali sonucunda uygulanacak ceza da Türk Ceza Kanununda değil, vergi usulünü düzenleyen Vergi Usul Kanununda özel olarak düzenlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Mahkeme, İdari yargı, Danıştay, vergi mahremiyeti, özel hayat, mükellef.

ABSTRACT

The State of Law is the state in which fundamental rights and freedoms to the greatest extent are protected. The protection of personal data is also of great importance in terms of ensuring fundamental rights and freedoms and therefore the rule of law principle. The protection of personal data includes the information related to taxpayers and such information must be treated as confidential, protected or not be disclosed. It is natural for a taxpayer to expect from his state (and tax authorities) to keep his information on his private lives, income, wealth, professions and fields of activity as confidential. Tax authorities must respect such expectation. This principle are protected by law and the ones violating the law can be subject to punishment including imprisonment.

In other tax penalties, the protected benefit is the public interest, protecting confidentiality however aims to protect taxpayers' personal interest instead. Because the information received by tax authorities about any taxpayer can be used for blackmailing or unfair advantage. Therefore such personal data are strictly protected by the Law on Protecting Personal Data. In case of violation, the infringer shall be punished in accordance with the law.

Keywords: Court, administrative justice, Council of State, taxation, confidentiality, private life, taxpayer.

¹ Muğla İdare Mahkemesi Başkanı, seyfettinkara@yahoo.com

GİRİŞ

İnsanoğlu hayatını iki türlü yaşar. Bunlardan birincisi, insanın herkesin gözü önünde ve herkese açık; herkesin bildiği, gördüğü ve duyduğu hayatıdır. İkincisi ise, “*özel hayat*” dediğimiz hayat olan ve başkalarının bilgisine kapalı olmakla beraber başkalarının da bilinmesi istenmeyen veya belirli sayıda insanın bilebileceği hayattır. İnsanın saygınlığı ve onur duygusunun kökleri bu özel hayatına kadar uzanır. Daha doğru bir ifadeyle, insanın saygı ve onur duygusunu kişinin herkese açık hayatının yanında özel hayatı da besler².

Mahremiyet, toplumsal ve bireysel yaşamların temel öğelerinden biridir. Mahremiyet, güncel tartışma konuları arasında çok önemli bir yer tutmaktadır. Bu bağlamda, söz konusu tartışmalar çerçevesinde de kişilerin sağlık, mali ve sabıka durumlarına ilişkin kayıtların mahremiyetinden ve kişisel verilerin korunmasından sıklıkla söz edilmektedir.

Kişisel verilerin korunması çok büyük bir önem arz etmektedir. Günümüzde, bilgi ve iletişim teknolojilerindeki hızlı gelişme ve değişimler insanların özel yaşam alanlarına ihlalleri oldukça kolaylaştırmaktadır. Özellikle de medyanın özel yaşam alanına yönelik müdahalelerinden yakınılmaktadır. Gerek Devletin ve gerekse özel kuruluşların eriştiği gözetleme imkanları ile birlikte insanların özel hayatlarına ve mahrem bilgilerine erişme çok daha kolay hale gelmektedir. Bu gelişmelerden dolayı da kişilerin özel yaşam alanları daralmakta ve mahrem bilgilerine erişimi kolay olunca söz konusu bilgilerin mahrem kalma özelliği de ortadan kalkmaktadır.

Vergilendirme sürecinde görevli olan kimselerin edindikleri bilgilerin gizli tutulması konusunda bir düzenlemenin olması gerekir. Nitekim bu düzenleme de Vergi Sistemimizde vergi mahremiyeti kavramını karşımıza çıkarır³. Vergi mahremiyeti, vergilendirme süreciyle ilgili olarak ortaya çıkan ve vergilendirme ilişkisi içinde öğrenilen bilgilerin, mükellefler ile bilgi sahibi kişiler arasında gizli kalması gerektiğini ve üçüncü kişilere açıklanmaması gerektiğini ifade eder. Bu bağlamda, vergi mahremiyeti insanların özel yaşam alanları ile ilgili olup başkaları tarafından bilinmesi istenmeyen ve bilinmesi durumunda da çok büyük olumsuz sonuçlara yol açabilecek bir durumdur.

Vergi işlemleri dolayısıyla öğrenilen vergisel boyuta ilişkin bilgilerin kullanılması, açıklanması, vergi mükellefleri olan kişileri maddi ve manevi zarara sokabileceği gibi mükelleflerin vergi dairelerine ve dolayısıyla Devlete olan güvenlerinin de sarsılmasına neden olur. Öte yandan, bu bilgilerin

² Doğan Soyaslan, Ceza Hukuku, Özel Hükümler, 5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2005, s.267.

³ Mevlüt Karademir, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 273, Haziran 2011, s. 179.

açıklanması ve ifşası hukuk güvenliği ilkesini zedeleyerek kamu düzenine de zarar verir⁴. Vergi mahremiyeti kurumu, beyan esasına dayalı Türk Vergi Sisteminde, vergi mükelleflerinin vergi dairelerine vergi ile ilgili verecekleri bilgilerin açıklanmayacaklarına güven duymalarını ve bu sayede de doğru beyanda bulunmalarını sağlamak amacıyla getirilmiş bir düzenlemedir. Bu sebeple, beyan esasının geçerli olduğu vergi sistemimizde vergilendirilmenin sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi mükelleflerin doğru beyanda bulunmasına bağlıdır. Vergi daireleri vergi mükelleflerini çok sıkı bir şekilde denetlese de, mükelleflerin vergi dairesine vermiş olduğu bilgilerin gizli tutulacağına ilişkin inançları sayesinde doğru beyan vermeye teşvik edecek ve böylece beyan sisteminin geçerli olduğu vergi sistemimizin daha güvenilir bir şekilde yürütülmesine katkı sağlayacaktır⁵.

Makale konumuz da vergi mahremiyeti kapsamına giren hususların Danıştay, İdare ve Vergi Mahkemesi kararları bağlamında değerlendirilmesi olduğundan öncelikli olarak mahremiyetin ne anlama geldiği, vergi mahremiyetinin ne olduğu ve hukuki niteliği, nelerin vergi mahremiyeti kapsamına girip, nelerin girmediği ve istisnaları mahkeme kararları ışığında değerlendirilip sonrasında vergi mahremiyetine uyulmamasının sonuçları üzerinde durulacaktır.

VERGİ MAHREMİYETİ KAPSAMINA GİREN HUSUSLARIN YARGI KARARLARI BAĞLAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

I- GENEL OLARAK

Bu konunun incelenmesinde öncelikle mahremiyet kavramının üzerinde durulması gerekir. Mahremiyet kavramı birçok yerde karşımıza çıkmaktadır. (Devlet sırrı, ticari sır, vergi mahremiyeti ve benzeri). Mahremiyet sözcüğü, Arapça “*harem, haram*” köklerinden türetilmiş olup, gizli, herkese söylenemez, herkesçe bilinmemesi gereken anlamlarına gelmektedir. Bir kimsenin mahremiyetine girmek onun özel hayatını öğrenecek kadar ona yakın olmak anlamında dilimizde kullanılmaktadır⁶. Sözlük anlamı itibarıyla de Türk Dil Kurumu, bir amaca ulaşmak için kullanılan, başvuru özel ve gizli yöntem olarak tanımlamıştır⁷. Bu kavram, herkes tarafından bilinmeyen, yalnızca belirli kişi ve kurumlar tarafından bilinen ve açıklanması durumunda hak ve menfaatlerin zarar görmesine neden olacak kamuya açıklanmayan

⁴ Noyan Alper Ünal, Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti Esası, Yaklaşım Dergisi, Ocak 2004, S. 133, s. 100.

⁵ Elif Sonsuzoğlu, Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi, Vergi Sorunları Dergisi, S. 141, s.116.

⁶ Hüseyin Çetinalp, “Hasta Mahremiyeti”, [http:// www.ism.gov.tr/hastahaklari/makale/hastamahremiyeti](http://www.ism.gov.tr/hastahaklari/makale/hastamahremiyeti).

⁷ Tdkterim.gov.tr/bts

bilgi ve belgeler demektir. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 8. maddesi ile mahremiyet hakkı, “*bir kişinin hayatını minimum müdahaleyle yaşama hakkı*” olarak tanımlanmıştır.

Mahremiyet kavramı niteliği gereği, bir yanda kamusal yarar ya da zarar riski gereği korunması gereken bilgi ve belgeleri ifade ederken, diğer yanda kişilerin hak ve menfaatleri gereği gizli kalması gereken bilgi ve belgeleri ifade etmekle birlikte bu kavramın temel hareket noktası temel hak ve özgürlüklere olumsuz yönde etkide bulunabilecek bilgi ve belgelerin gizlenmesidir⁸. Bireylerin hak ve özgürlük alanlarına müdahale anlamında olan vergilendirmede Devlet bireylerin hak ve özgürlüklerine egemenlik hakkına dayalı olarak müdahale ederken onlar hakkında sahip olduğu bilgilerin gizli kalması büyük önem arz eder. Bu bağlamda, vergileme alanında, vergileme amacına uygun olarak bireylerin Devlete verdiği ve Devletin topladığı bilgilerin gizli kalmasına yönelik olarak Vergi Usul Kanununun 5. maddesinde “*vergi mahremiyeti*” başlığı altında düzenlenmiştir. Buna göre söz konusu Kanunda yazılı kişilerin görevleri dolayısıyla, mükellef ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, işlem ve hesap durumlarına, iş ve işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa etmeleri ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef’ine kullanmaları yasaklanmıştır.

Bu düzenleme çerçevesinde, vergileme amacı ve süresi içinde Devlet tarafından ve Devletin ajanı olan kamu görevlileri tarafından öğrenilen bilgilerin vergi mükellefi lehine korunması ve gizli tutulması esası benimsenmiştir. Mükellef lehine sonuçlar doğuran bu düzenlemeye aykırı hareketler ise vergi mahremiyetinin ihlali kapsamında suç olarak tanımlanmış ve meslek sırrının ifşası suçunun özel bir şekli olan vergi mahremiyetinin ihlali suçu için hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmüştür.

II- VERGİ MAHREMİYETİNİN KAPSAMI

Vergi mahremiyeti ilkesi vergi sistemimize ilk olarak 1950 yılında 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ile girmiş olup zamanla kapsamı daraltılmış olmasına rağmen varlığını halen sürdürmektedir. Vergi Usul Kanununun 5. maddesinde, gerek mükellefler gerekse mükelleflerle ilgili kişilerin; - şahıslarına, - muamele ve hesap durumlarına, - işlerine ve işletmelerine, - servetlerine ve mesleklerine ait öğrenilen sırlar ile gizli kalması gereken diğer hususların açıklanmasının yasak olduğu ve açıklanması durumunda da vergi mahremiyetinin ihlali suçunun oluşacağı ifade edilmiştir. Ancak Kanunda belirtilen bu hususlar muğlak olup nelerin vergi mahremiyetine gireceği hususları açık ve net olarak ortaya konulmamıştır.

⁸ N. İlker Çolak, Avrupa Birliği Uyum Sürecinde İdari Reformlar İngiltere ve Türkiye, Ankara 2005, İdari Reformlar, s. 541.

Kişilerin kendilerine ya da işletmelerine ait olan bilgilerin hangilerin mahremiyet kapsamına girdiği hangilerinin girmediği konularında net bir husus mevcut değildir. Bu sebeple mahremiyet kavramının kapsamı çok geniş tutulmamalıdır. Zira vergi mahremiyeti kapsamında mükellef hakkında öğrenilen bilgilerin neredeyse tamamı sır olabilecektir. Bu konuda nelerin vergi mahremiyetinin kapsamına gireceği konularında mahkeme kararları bize yol gösterici olmaktadır. Davacı şirketin sahte fatura kullandığından bahisle re'sen tarh edilen vergi ziyayı cezalı katma değer vergisi ile özel usulsüzlük cezasının kaldırılması istemiyle açılan davada vergi mahkemesince katma değer vergisi ile vergi ziyayı cezasında hukuka aykırılık görülmediği, ancak usulsüzlük cezasında hukuka aykırılık görülerek kaldırılması üzerine davacı şirket tarafından yapılan temyiz sonucu Yüksek Mahkemece; *“ticari yaşamda malı satın alan mükellefin, malı satanın, vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirip getirmediği hususunda bilgi sahibi olması, bir başka deyişle, bir mükellefin katma değer vergisi beyannamelerini verip vermediği, hasılatının ne kadar olduğu, kullandığı belgelerin (şekil şartlarının doğru olması kaydıyla) vergi dairesinin izniyle bastırılıp bastırılmadığı konularında diğer mükelleflerin bilgisinin olmaması olağan bir durumdur. Esasen vergi mevzuatında bu düşüncenin aksine bir hüküm olmadığı gibi Vergi Usul Kanununun “vergi mahremiyeti” başlıklı 5. maddesi de bu düşünceyi destekler niteliktedir.... Bir mükellefin vergi ile ilgili sorumluluklarını yerine getirmeyerek yasal olmayan fiillerinden doğan mali sonuçlardan iyi niyetli ve olayla irtibatı olup olmadığı somut olarak ortaya konulmadan bir başka mükellefi sorumlu tutmak hukukun temel ilkeleriyle bağdaşmayacaktır.”* denilerek mahkeme kararının vergi ziyayı cezalı katma değer vergisine ilişkin kısmının bozulması yönünde karar vermiştir⁹. Anılan karardan da görüleceği üzere mükelleflerin hasılatlarının ne olduğu, kâr mı zarar mı beyan ettikleri ve vergi ödevlerini yerine getirip getirmediği hususlarının vergi mahremiyeti kapsamında olduğu vurgulanmıştır. Çünkü ticari firmaların söz konusu hususlara ilişkin bilgilerinin başkaları tarafından öğrenilmesinin rekabet açısından olumsuz sonuçlar doğuracağı muhakkaktır.

Konya İdare Mahkemesinin bir kararında; davacının 29.08.2006 tarihinde fotokopi çektiği dükkanda kendisine fiş verilmemesi üzerine Ereğli Kaymakamlığı'na başvurarak, işletme sahibi hakkında gereğinin yapılmasını, yapılacak işlemlerden ve tutulacak tutanaklardan kendisine fotokopiler verilmesini ve dilekçesinin Ereğli Vergi Dairesi Müdürlüğüne havale edilmesini istediği, bunun üzerine işletme sahibi hakkında V.U.K. hükümleri uyarınca yasal işlem yapıldığı ve durumun Ereğli Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından 04.09.2006 tarih ve 12288 sayılı yazı ile davacıya bildirildiği, sonrasında davacının 07.09.2006 tarihinde Ereğli Vergi Dairesi Müdürlüğü kayıtlarına giren dilekçe ile yeniden idareye başvurarak kesilen cezayı gösterir belge, olay

⁹ Dan. 9. D., 20.01.2010 gün , E: 2008/3402, K: 2010/84 sayılı kararı (Yayınlanmamıştır).

tespit tutanağı, kesilen cezanın tahsil edildiğini gösterir makbuz ile bununla ilgili diğer belgelerin istemesine rağmen kendisine verilmediğinden bahisle bütün bu belgelerin kendisine verilmesini istediği, ancak davacının talep etmekte olduğu belgelerin Vergi Usul Kanununun 5. maddesi gereğince vergi mahremiyetine girmesi nedeniyle başka belge ve bilgi verilemeyeceğinden bahisle reddedilmesi üzerine açılan davada Mahkemece; şikayet edilen kişi hakkında V.U.K. hükümleri uyarınca yasal işlem yapıldığı ve kişiye 129,00 TL özel usulsüzlük cezası verildiği hususlarının belirtildiği, belirtilen bu hususların şikayet eden davacı açısından yeterli olduğu, öte yandan davacının talep ettiği tutanak ve makbuzların yukarıda yer verilen kanun hükmünde yer alan vergi mahremiyeti kapsamında olduğu, bütün bu hususlar birlikte değerlendirildiğinde dava konusu işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı belirtilerek davanın reddine karar verilmiş¹⁰ ve söz konusu Mahkeme kararı Danıştay'ca onanmıştır¹¹. Nitekim mükellefler hakkında kesilmiş olan cezaların vergi mahremiyeti bağlamında üçüncü kişiler tarafından bilinmemesi gerekmekte olduğundan kesilen cezaya ilişkin bilgi ve belgelerin verilmemesi gerektiği yönündeki mahkeme kararı kanımızca isabetlidir.

Peki, vergi mahremiyetine uyması gerekenler kimlerdir? Bu VUK 5. maddede tek tek saymak suretiyle belirtilmiştir. Bunlar; 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 olarak sayılmıştır. Ayrıca bu vergi mahremiyeti yasağı, yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılırsalar dahi devam edecektir.

Mahremiyet kapsamındaki bilginin açıklanmasının suç oluşturabilmesi için bu bilgilerin görev dolayısıyla elde edilmiş olması gerekir¹². Görev dolayısıyla öğrenilmemiş olan bilgiler Vergi Usul Kanunu bağlamında vergi mahremiyetini ihlal suçunu da oluşturmayacaktır.

III- VERGİ MAHREMİYETİNİN İSTİSNALARI

Vergileme alanının hassasiyetinden dolayı vergi mahremiyetinin istisnaları da yine kanunla düzenlenmiştir. Vergi mahremiyetini düzenleyen Vergi Usul Kanununun 5. maddesinde aynı zamanda istisnalara da yer verilmiştir. Bu istisna durumların da vergi mahremiyetinin ihlali suçu söz konusu olmaz. Bu istisnalardan birincisi, matrahların ve vergilerin ilan edilmesidir. Vergi güvenliğini sağlamak amacıyla gelir vergisi mükelleflerinin yıllık gelir vergisi,

¹⁰ Konya 2. İdare Mahkemesi'nin 25.06.2009 gün, E: 2008/1287, K: 2009/725 sayılı kararı (Yayınlanmamıştır).

¹¹ Dan. 10. D., 31.03.2010 gün, E: 2009/11795, K: 2010/2449 sayılı kararı (Yayınlanmamıştır).

¹² S. Ateş Oktar, Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2005, s. 186.

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 dairelerince beyannamelerin verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerine asılacak cetvellerle ilan olunacağı ve mükellefin bağlı bulunduğu teşekkül varsa, bu ilanın orada da yapılacağı ifade edilmiştir. Vergilerin ilan edilmesi, kamu yararı düşüncesiyle vergi güvenliğini sağlama amacına yönelik olarak hazırlanmıştır¹³. Bu istisnaya ilişkin bir mahkeme kararında; Bergama Ovacık'ta maden işleten Eurogold-Newmont / Normandy isimli şirkete, siyanür kullanımı nedeniyle çevreye ve insan sağlığına zarar verdiği iddiasıyla kapatılması için mücadele veren davacılar Maliye Bakanlığına başvurarak anılan şirketin kurum kazancı, vergi borcunun olup olmadığı, kurum kazancı üzerinden devlet hakkı ödeyip ödemediği konuları ile ilgili bilgi almak için başvuruda buldukları, ancak yapılan başvurunun vergi mahremiyeti gerekçe gösterilerek reddedilmesi sonucu açılan davada Ankara 4. İdare Mahkemesince; 4982 sayılı Bilgi Edinme Kanununun "amaç" başlıklı 4. maddesinde belirtildiği gibi kamu kurum ve kuruluşları demokratik ve şeffaf yönetimin gereği olan eşitlik, tarafsızlık ve açıklık ilkesine uygun olarak kişilerin bilgi edinme hakkını kullanmalarına ilişkin yine bu kanunda belirtilen istisnalar dışındaki her türlü bilgi ve belgeyi başvuranların yararlanmasına sunmakla yükümlü oldukları; 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 5. maddesi ile vergi güvenliğinin sağlanması ile vergi mükelleflerinin güvence altına alınması öngörülmüş ise de Gelir Vergisi veya Kurumlar Vergisi mükelleflerinin beyanları üzerine tarh olunan vergiler ile kesinleşmiş vergi ve cezalarının miktarlarının Maliye Bakanlığı veya Bakanlığın yetkili kıldığı birimlerce açıklanabileceği ve bu konuların sır niteliği taşımadığı belirtilmekle vergi mahremiyetinin sınırlarının belirlendiği; bu durumda, davacıların Eurogold-Newmont / Normandy isimli şirket hakkında, şirketin kurum kazancı, vergi borcunun olup olmadığı, kurum kazancı üzerinden devlet hakkı ödeyip ödemediği gibi konuları kapsayan ve Vergi Usul Kanununun 5. maddesinde belirtilen vergi mahremiyeti ilkesi kapsamında sır niteliği taşımadığı açık olan bilgi edinme taleplerinin Bilgi Edinme Kanunu kapsamından istisna edilen hususlarından olması halinde reddedilmesi gerekirken, adı geçen kanunun kamu kurumlarına yüklediği yükümlülük gözardı edilerek ve Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesindeki vergi mahremiyeti ilkesi gerekçe gösterilerek reddedilmesine yönelik davalı idare işleminde hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle başvurunun reddi yönündeki işlemin iptaline karar vermiş¹⁴ olup söz konusu Mahkeme kararı Danıştay'ca da onanmıştır¹⁵.

¹³ Fatma Taş, Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2008, s. 145.

¹⁴ Ankara 4. İdare Mahkemesi'nin 28.02.2007 gün, E: 2005/1732, K: 2007/155 sayılı kararı (Yayınlanmamıştır).

¹⁵ Dan. 10. D., 06.10.2010 gün, E: 2008/18765, K: 2010/4348 sayılı kararı (Yayınlanmamıştır).

Kanımızca da söz konusu mahkeme kararı çok isabetlidir. Her ne kadar bir şirketin kurum kazancının ne kadar olduğu, vergi borcunun olup olmadığı, kurum kazancı üzerinden devlet hakkı ödeyip ödemediği hususları konusunda vergi mahremiyetinin istisnası bağlamında Maliye Bakanlığına yetki verilmiş olup Bilgi Edinme Hakkı Kanunu kapsamında bu konuda başvuruda bulunanların bilgilendirilmesi de oldukça yerinde bir uygulamadır. Çünkü yargı denetimi dışında kalan işlemlerin, Devlet sırrına ilişkin belgelerin, ülkenin ekonomik çıkarlarına ilişkin belgelerin, istihbarata adli ve idari soruşturmaya ilişkin belgelerin, özel hayatın ve haberleşmenin gizliliğine aykırı belgelerin ve kanunlarda ticari sır olarak nitelenen bilgi ve belgelerle mali sırların Bilgi Edinme Kanununun kapsamına girmediği adı geçen Kanunun Bilgi Edinme Hakkının sınırları başlıklı dördüncü bölümünde açıkça belirtilmiştir. Söz konusu mahkeme kararında da anılan hususlara değinildikten sonra Vergi Usul Kanunu bağlamında vergi mahremiyeti kapsamına girip girmediği hususu da ayrıca irdelenmiştir.

İkinci istisna ise, vergi levhalarının asılmasıdır. Gelir Vergisi mükellefleri (Kazancı basit usulde tespit edilenler dahil) (...) ile sermaye şirketleri her yıl Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarihine esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı almak zorunda oldukları VUK'un 5. maddesinde belirtilmiştir. Ancak kooperatiflerin vergi levhası asmak zorunda olup olmadıkları konusu ile ilgili çıkan ihtilaf sonucu açılan davada Danıştay'ca, kurumlar vergisi mükelleflerinden vergi levhası asacak olanların sermaye şirketlerinden ibaret olduğu ve dolayısıyla kooperatiflerin sermaye şirketlerinden olmadığından vergi levhası asmak zorunluluğu bulunmadığı, bu bağlamda kesilen usulsüzlük cezasında hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle kaldırılması yönünde karar vermiştir¹⁶. Bu istisna ile ilgili bir mahkeme kararında; mükelleflerin vergi levhalarını 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına da tasdik ettirebileceklerine dair 272 No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde ve serbest mali müşavir olan davacının vergi levhasını tasdik ettiği mükelleflere ilişkin listeyi vergi dairesine vermemesi nedeniyle kesilen özel usulsüzlük cezasının iptali istemiyle açılan davada söz konusu düzenlemenin vergi mahremiyeti kapsamına girmediği ve vergi mahremiyetinin istisnalarından olduğu, yasal düzenlemeye aykırılık bulunmadığı belirtilerek açılan davanın reddine karar vermiştir¹⁷.

Ancak 6111 sayılı Yasa'nın 82. maddesiyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinde yapılan değişiklik çerçevesinde, 13.02.2011 tarihinden itibaren "Vergi Levhası Asma" zorunluluğu, "Vergi Levhası Bulundurma"

¹⁶ Dan. 4. D., 08.04.1985 gün , E: 1984/867, K: 1985/1103 sayılı kararı. (Kazancı İçtihat Programı).

¹⁷ Dan. Vergi Dava Daireleri, 24.03.2006 gün, E: 2005/327, K: 2006/55 sayılı kararı, (Yayınlanmamıştır).

yükümlülüğüne dönüştürüldüğünden, bu durum söz konusu Yasa'nın yürürlük tarihinden itibaren istisna olmaktan çıkarılmıştır.

Üçüncü istisna, vergi ve cezaların Maliye Bakanlığınca açıklanmasıdır. Dördüncü istisna ise; adli ve idari soruşturma yapan kamu görevlilerine ve bankalara bilgi ve belge verilmesine ilişkin istisnadır. Söz konusu bu istisna hükmüne Kanunda yer verilmeden önce de soruşturma ve denetim faaliyetinde bulunanlara vergi dairelerince bilgi verilmesi gerektiği yönünde yargı kararlarının mevcudiyeti söz konusu idi¹⁸. Böyle bir durumda yalnız VUK'un 5. maddesinde sayılan kişiler için değil aynı zamanda soruşturma ve denetim kapsamı sonucu bu bilgileri edinenler için de vergi mahremiyeti söz konusu olacaktır¹⁹. Vergi mahremiyetinin beşinci istisnası da; sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, meslek odalarına bildirilmesinin vergi mahremiyetinin ihlali sayılmayacağı belirtilmiştir.

Burada avukatların vergi mahkemelerindeki ya da vergi dairesindeki dosyaları inceleme yetkisinin olup olmadığı konusuna değinmek yerinde olacaktır. Bu bağlamda, Avukatlık Kanununun vermiş olduğu yetki uyarınca avukatın vekaletname sunmak kaydıyla her türlü bilgi ve belgeyi inceleyebileceği ve örnek alabileceği izahıta varestedir. Ancak uygulamada bunun aksi durumlarla da karşılaşıldığı görülmektedir. Nitekim bir avukatın müvekkilleri ile ilgili haciz işlemleri süreci hakkında bilgilendirme istemiyle vergi dairesine yapmış olduğu başvurusunun müvekkillerinin her biri için ayrı ayrı vekaletname aslı olmadığı ve vergi mahremiyeti bulunduğu için reddedilmesi üzerine açılan davada Mahkemece; avukatın müvekkilleri ile ilgili haciz işlemleri süreci hakkında bilgilendirme istemiyle yaptığı başvurusunun 1136 sayılı Avukatlık Kanunu uyarınca avukatlarca takip edilebileceği, vekaletname belgesinin aslının sunulmasının resmi dairelerde takip yapabilmemenin bir şartı olmadığı gibi avukatlara Avukatlık Kanunu uyarınca örnek vekaletnameleri onaylayarak kullanma yetkisi verildiği, ayrıca müvekkili şirketin haciz işlemleri süreci hakkında bilgilendirmeye ilişkin istenen bilgi ve belgelerin vergi mahremiyeti bağlamında sır olarak nitelendirilebilecek hususlar da arz etmediğinden söz konusu belgelerin verilmemesinin hukuka aykırı olduğu yönünde karar vermiştir²⁰. Kanımızca anılan mahkeme kararı çok isabetlidir. Çünkü avukatlık hizmeti kamu hizmeti olup müvekkilleri hakkındaki bilgileri öğrenmek de avukatın en doğal hakkıdır. Ancak burada şu hususa değinmekte yarar görmekteyiz. Her ne kadar avukatlar VUK'un 5. maddesinde sayılan

¹⁸ Dan. İdari İşler Kurulu, 14.03.1985 gün, E: 1985/42, K: 1985/42 sayılı kararı, Danıştay Dergisi, S. 60-61, 1986, s. 77-78.

¹⁹ Fatma Taş, a.g.e., s. 119.

²⁰ Gaziantep 2. İdare Mahkemesi'nin 18.12.2009 gün, E: 2009/66, K: 2009/1209 sayılı kararı (Yayınlanmamıştır).

vergi mahremiyetini ihlal edecek kişiler arasında sayılmasa da bu bilgileri edinmiş olmaları durumunda vergi mahremiyeti kendileri için de söz konusu olduğundan dolayı bu bilgilerin açıklanması durumunda vergi mahremiyetinin ihlali suçunu işlemiş olacaktırlar.

Akla avukatlar ile ilgili ve uygulamada da sıkça karşılaşılan şu soru gelmektedir: Vergi mahremiyeti söz konusu olduğuna ve Kanunda açıkça düzenlendiğine göre bir avukatın vekaletname ibraz etmeden ya da yanında bizzat davacısı olmadan herhangi bir vergi mahkemesi dosyasını inceleyip inceleyemeyeceği sorusudur. 1136 sayılı Avukatlık Kanununun 4667 sayılı Kanun ile değişik ikinci maddesinin üçüncü fıkrasında; yargı organlarının, emniyet makamlarının, diğer kamu kurum ve kuruluşları ile kamu iktisadi teşebbüslerinin, özel ve kamuya ait bankaların, noterlerin, sigorta şirketleri ve vakıfların avukatlara görevlerinin yerine getirilmesinde yardımcı olmak zorunda oldukları ve Kanunlarındaki özel hükümler saklı kalmak kaydıyla, bu kurumların avukatların gerek duyduğu bilgi ve belgeleri incelemelerine sunmakla yükümlü oldukları, söz konusu belgelerden örnek alınmasının ise vekaletname ibrazına bağlı olduğu hükme bağlanmıştır. Bu hüküm, avukatlık hizmetinin anayasal güvencesi olan hak arama hak arama özgürlüğünü daha etkin ve hızlı kılmak amacıyla getirilmiştir²¹. Ancak söz konusu Kanunun bu açık hükmüne rağmen avukatlara vergi mahkemelerinde vergi mahremiyet ilkesi gerekçe gösterilerek dosyaların vekaletname sunulmadan incelettilmemesi olaylarının sıkça yaşanması üzerine konu Danıştay'a intikal ettirilip Yüksek Mahkemenin görüşü istenilmiştir. Danıştay da; özellikle yargı organları da dahil olmak üzere maddede sayılan kamu kurum ve kuruluşlarının avukatlara görevlerinin yerine getirilmesinde yardımcı olması gerektiği ve bu bağlamda kanunlardaki özel hükümler saklı kalmak kaydıyla avukatın gerek duyduğu bilgi ve belgelerin avukatın incelemesine sunma yükümlülüğü bulunduğu açıkça ifade edilmiştir²². Danıştay'ın istişari nitelikte olan bu kararı Avukatlık Kanununun tekrarı mahiyetinde olmasına rağmen kanımızca da çok isabetlidir. Kamu hizmeti ifa eden avukatların vergi mahkemelerindeki dosyaları vekaletname ibrazı olmadan inceleyebilmeleri, işlerinin kamu hizmeti niteliğinden kaynaklanan en doğal haklarıdır.

Son olarak Vergi Mahremiyeti İlkesi ile Bilgi Edinme Hakkına değinmek yerinde olacaktır. Devlete olan güveni artırmak ve bu yolla vergi güvenliğini sağlamak için getirilen vergi mahremiyeti ilkesi ile Hukuk Devleti olmanın gereği olarak ortaya çıkan bilgi edinme hakkı eş güdümlü olarak korunması gereken iki temel hak²³. Dolayısıyla, vergi mahremiyetinin bilgi edinme

²¹ Cemil Kaya, İdare Hukukunda Bilgi Edinme Hakkı, Seçkin Yayınları, Ankara 2005, s. 294.

²² Dan. 1. D., 10.04.2002 gün , E: 2002/26, K: 2002/52 sayılı kararı (Yayınlanmamıştır).

²³ Recep Çerçi-Mehmet Altıntaş-H. Elif İplikçi, "Vergi Mahremiyeti İlkesinin Bilgi Edinme Yasası

hakkı karşısındaki durumunu, mükellef ile toplum arasındaki hassas denge çözümlenmektedir. Bu bağlamda, gerek beyan esasına dayalı olarak mükelleflerden gizli kalmaları koşuluyla ve vergi mahremiyeti garantisini altında temin edilen bilgiler ve gerekse idari faaliyetlerle vergilemeye yönelik olarak temin edilen bilgi ve belgeler vergileme amacı dışında kullanılamaz. Bu çerçevede, vergi mahremiyeti kapsamına giren söz konusu bilgilerin Bilgi Edinme Hakkı Kanunu kapsamında açıklanması mümkün değildir. Ancak, Vergi Usul Kanununun vergi mahremiyetinin istisnaları olarak belirlediği ve kamuoyuna çeşitli araçlarla açıklama konusu yapılabilecek bilgiler, 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu kapsamında isteyenlere verilebilmelidir. Nitekim konuya ilişkin mahkeme kararları da fikrimizi destekler niteliktedir²⁴.

ve Avukatlık Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, Mali Pusula, Mart 2007, s. 13.

²⁴ Konya 2. İdare Mahkemesi’nin 25.06.2009 gün, E: 2008/1287, K: 2009/725 sayılı kararı, “...davacının 29.08.2006 tarihinde fotokopi çektiği dükkanda kendisine fiş verilmemesi üzerine Ereğli Kaymakamı’na başvurarak; işletme sahibi hakkında gereğinin yapılmasını, yapılacak işlemlerden ve tutulacak tutanaklardan kendisine fotokopiler verilmesini ve dilekçesinin Ereğli Vergi Dairesi Müdürlüğüne havale edilmesini istediği, bunun üzerine işletme sahibi hakkında V.U.K. hükümleri uyarınca yasal işlem yapıldığı ve durumun Ereğli Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından 04.09.2006 tarih ve 12288 sayılı yazı ile davacıya bildirildiği, sonrasında davacının 07.09.2006 tarihinde Ereğli Vergi Dairesi Müdürlüğüne kayıtlarına giren dilekçe ile yeniden idareye başvurarak; kesilen cezayı gösterir belge, olay tespiti tutanağı, kesilen cezanın tahsil edildiğini gösterir makbuz ile bunlarla ilgili diğer belgelerin istemesine rağmen kendisine verilmediğinden bahisle bütün bu belgelerin Bilgi Edinme Kanunu kapsamında kendisine verilmesini istediği, bu başvurusunun dava konusu işlemle; davacının talep etmekte olduğu belgelerin Vergi Usul Kanununun 5. maddesi gereğince vergi mahremiyetine girmesi nedeniyle başka belge ve bilgi verilemeyeceğinden bahisle reddedilmesi üzerine bakılmakta olan davanın açıldığı... Olayda, davacının 07.09.2006 tarihli ikinci başvurusu üzerine tesis edilen dava konusu işlemde, şikayet edilen kişi hakkında V.U.K. Hükümleri uyarınca yasal işlem yapıldığı ve kişiye 129,00 TL özel usulsüzlük cezası verildiği hususlarının belirtildiği, belirtilen bu hususların şikayet eden davacı açısından yeterli olduğu, öte yandan davacının talep ettiği tutanak ve makbuzların yukarıda yer verilen kanun hükmünde yer alan vergi mahremiyeti kapsamında olduğu, bütün bu hususlar birlikte değerlendirildiğinde dava konusu işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı...” (yayınlanmamıştır); Ankara 5. İdare Mahkemesi’nin 10.01.2012 gün, E: 2011/1097, K: 2012/11 sayılı kararı, “...davacı tarafından istenmiş olan şirketin mali durumunu gösterir bilanço, gelir tablosu ve bunlara ait dipnotların 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 5. maddesinde geçen vergi mahremiyeti kapsamında olduğu ve 4982 sayılı Kanun’un 23. maddesi uyarınca ticari sır niteliğinde belgelerden olması nedeniyle kanuni temsilci sıfatını haiz olmayan davacıya verilmemesi yönünde tesis edilen dava konusu işlemde yasal isabetsizlik bulunmadığı, öte yandan; davacının ortağı bulunduğu şirketin mali durumunu denetleme hakkının kanundan doğan bir hak olması nedeniyle, söz konusu hakkın, Türk Borçlar Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu’nun konuya ilişkin hükümlerine istinaden genel mahkemelerde dava açılmak suretiyle elde edilmesinin mümkün olduğu...” (yayınlanmamıştır); Danıştay 10. Dairesinin 03.12.2015 gün, E: 2012/5021, K: 2015/5517 sayılı kararı, (yayınlanmamıştır).

SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

İnsanoğlu bilmeyi sever, bilgiyi de paylaşmaktan hoşlanır. Ancak müeyyidesi hürriyeti bağlayıcı bir ceza olan vergi mahremiyeti ihlal suçuna muhatap kalmamak için, bu suçun muhataplarının bu konuda gerekli ihtimamı göstermeleri gerekir.

Kişisel verilerin korunması temel hak ve özgürlüklerin ve dolayısıyla Hukuk Devleti ilkesinin sağlanması bakımından çok büyük bir önem arz etmektedir. Günümüzde, bilgi ve iletişim teknolojilerindeki hızlı gelişme ve değişimler insanların özel yaşam alanlarına ihlalleri oldukça kolaylaştırmış olup her türlü bilgi ve belgeye erişim ve bu bilgilerin yayımı çok kolay hale gelmiştir. Teknolojik gelişmelerden dolayı da kişilerin özel yaşam alanları daralmakta ve mahrem bilgilerine erişimi de kolay olunca söz konusu bilgilerin mahrem kalma özelliği de söz konusu olamamaktadır.

Kişilerin (mükelleflerin) vergiye ilişkin bilgileri de mahrem olduğundan dolayı korunması ve ifşa edilmemesi gerekir. Bu bağlamda, vergi mahremiyeti ilkesi Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş ve vergi mahremiyetine uymamanın hürriyeti bağlayıcı suç olduğu hükme bağlanarak vergi mahremiyetine uymama konusunda yaptırım öngörülmüştür.

Mükellefler özel hayatlarına, gelirlerine, servetlerine, mesleklerine ve faaliyet alanlarına ilişkin bilgileri vergi dairesine verirken bu bilgilerin gizli kalmasını istemeleri en doğal haklarıdır. Bu sebeple de, vergilendirme sürecinde görevli olan kimselerin edindikleri bilgilerin gizli tutulması konusunda bir düzenlemenin olması gerekir. Nitekim bu düzenleme de, Türk Vergi Sistemimizde vergi mahremiyeti kavramı olarak karşılık bulur.

Vergi mahremiyeti suçunun faili, 213 sayılı Yasa'nın 5. maddesinde sayılmıştır. Ancak kanımızca bunlar tahdidi olmayıp, mükellefler hakkında vergi işlemleri dolayısıyla görevleri nedeniyle, bilgi sahibi olan tüm kişi ve kuruluşların da bu kapsamda dikkate alınarak, suçun faili konumunda olabileceklerini söylemek gerekir.

Vergi mahremiyeti düzenlemesine aykırı davranılmasının yaptırımı olarak hapis cezası öngörülmüştür. Diğer vergi cezalarında korunan yarar kamu yararı iken, vergi mahremiyetini ihlal suçunda korunan kişisel yarar yani mükellefin yararlarıdır. Çünkü mükellef hakkında elde edilen bilgilerin zararına kullanılması söz konusu olmaktadır. Bu suçun ihlali sonucunda uygulanacak ceza da VUK'un 362. maddesinde düzenlenmiştir.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun cezası hürriyeti bağlayıcı cezadır. Bu nedenle, vergi mahremiyeti kapsamına nelerin girip girmediğinin net bir şekilde ortaya konulması gerekir. Ancak bu konuda bir netlik bulunmamaktadır. Bu sebeple, mahremiyet kavramının kapsamı geniş tutulmamalıdır. Zira vergi mahremiyeti kapsamında mükellef hakkında öğrenilen bilgilerin tamamı neredeyse sır niteliğinde olabilecektir.

KAYNAKÇA

ÇETİNALP, Hüseyin, “Hasta Mahremiyeti”, [http:// www.ism.gov.tr/hastahaklari/makale/hastamahremiyeti](http://www.ism.gov.tr/hastahaklari/makale/hastamahremiyeti).

ÇERÇİ Recep-ALTINTAŞ Mehmet-İPLİKÇİ H. Elif, “Vergi Mahremiyeti İlkesinin Bilgi Edinme Yasası ve Avukatlık Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, Mali Pusula, Mart 2007.

ÇOLAK, N. İlker, Avrupa Birliği Uyum Sürecinde İdari Reformlar İngiltere ve Türkiye, Ankara 2005, İdari Reformlar.

KARADEMİR Mevlüt, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 273, Haziran 2011.

KAYA Cemil, İdare Hukukunda Bilgi Edinme Hakkı, Seçkin Yayınları, Ankara 2005.

OKTAR, S. Ateş, Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2005.

SONSUZOĞLU, Elif Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi, Vergi Sorunları Dergisi, S. 141.

SOYASLAN, Doğan: Ceza Hukuku, Özel Hükümler, 5. Baskı Yetkin Yay., Ankara, 2005.

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, S. 133.

Tdkterim.gov.tr/

