

VERGİ İDARESİNİN KAMU KURUM ve KURULUŞLARI ile BİLGİ PAYLAŞIMI

INFORMATION SHARING OF TAX ADMINISTRATION WITH PUBLIC INSTITUTIONS AND ORGANISATIONS



Kerem ÖNCÜ*

ÖZ

Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesine eklenen 6. fıkra ile vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgilerin kamu kurum ve kuruluşları ile paylaşılması hususu düzenlenmiştir. Bunun için ilgili kurum veya kuruluşlar bilgi talep edebilme yetkisine sahip olmalı; paylaşılacak bilgi ise kurum ve kuruluşların görevleriyle doğrudan ilgili olmalı ve görevlerinin ifası için zorunluluk ve süreklilik arz etmelidir. Anılan düzenlemenin kurumların görevlerini yerine getirmelerinde hız ve kolaylık sağlaması mümkündür. Ancak vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgiler vergi yükümlülerine ait sırlar olup, özel hayatın gizliliği, kişisel verilerin korunmasını isteme hakkı gibi temel hak ve hürriyetlerin korunması altındadır. Bu durumda temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasının şartlarını düzenleyen Anayasa'nın 13. maddesindeki ilkelere uygun olması gerekmektedir. Bu makalede anılan fıkranın Anayasa'ya uygunluğu

ABSTRACT

Paragraph 6, added to Article 5 of the Tax Procedure Law, regulates the sharing of information within the scope of tax privacy with public institutions and organizations. For this purpose, the relevant institutions or organizations should have the authority to request information, the information should be directly related to the duties of the institutions and organizations and must be obligatory and continuous for the performance of their duties. It is possible that the above mentioned regulation will provide speed and ease in performing the duties of the institutions. However, the information within the scope of tax confidentiality is the secret of taxpayers and it is under the protection of fundamental rights and freedoms such as right to privacy and protection of personal data. In this case, it should be in accordance with the principles of Article 13 of the Constitution that regulates the conditions for the limitation of fundamental rights and freedoms. In

* Dr. Araş. Gör., Çukurova Üni., Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı, keremnc@hotmail.com, ORC-ID: 0000-0003-1045-2273.

Öncü, K. (Kasım 2019). Vergi İdaresinin Kamu Kurum ve Kuruluşları ile Bilgi Paylaşımı, *Vergi Raporu*, 242, (46-56).

M.G.T.: 06.09.2019 / M.K.T.: 04.10.2019

değerlendirilecek; tespit ve eleştiriler doğrultusunda bazı önerilerde bulunulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi mahremiyeti, kişisel verilerin korunması, özel hayatın gizliliği, sır, ölçülülük.

JEL Sınıflandırması Kodları: K34, K38.

GİRİŞ

Devletle kişiler arasındaki vergilendirme ilişkisinde kişilere ait mali bilgiler büyük rol oynamaktadır. Vergi idaresinin süreci kontrol edip gerektiğinde müdahale edebilmesi, vergi yükümlülükleri hakkında gerçek mali bilgilere ulaşabilmesine bağlıdır. Söz konusu bilgiler yükümlüler tarafından bizzat paylaşılabilmesi gibi, vergi idaresi de yükümlülerden, üçüncü kişilerden, kurumlardan ve yabancı devletlerden bu bilgileri temin edebilmektedir. Bu bilgilerin gizliliğinin sağlanması da haliyle büyük önem arz etmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 5. maddesinde düzenlenen vergi mahremiyeti müessesesi söz konusu gizliliği sağlamaktadır.

Vergi mahremiyeti, özel hayatın gizliliği ve kişisel verilerin korunmasını isteme hakkı gibi temel hak ve hürriyetlerin korunmasını sağlayan bir müessesedir. Bununla birlikte, söz konusu koruma mutlak olmayıp, bu korumanın istisnaları da bulunmaktadır. 7103 sayılı Kanunun 8. maddesi ile VUK madde 5'e eklenen fıkra bunlardan biridir. Söz konusu fıkra ile, belirli şartlar altında bazı bilgilerin kamu kurum ve kuruluşları ile paylaşılması hususu düzenlenmiştir.

Kamu kurum ve kuruluşlarının vergi idaresi nezdindeki mali bilgilere ihtiyaç duyabilmesi mümkündür. Bununla birlikte, vergi mahremiyeti kapsamındaki mali bilgilerle özel hayat ve kişisel veriler arasında bir bağ bulunmaktadır. Bu durumda söz konusu fıkranın Anayasa'ya uygun olup olmadığının değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda ilk olarak VUK madde 5/6'nın kapsamı ele alınacaktır. Sonrasında söz konusu

this article, the accordance of Article 5 paragraph 6 of the Tax Procedure Law with the Constitution will be discussed and some suggestions will be made in line with the findings and criticisms.

Keywords: Tax privacy, protection of personal data, right to privacy, secret, proportionality

JEL Classification Codes: K34, K38

düzenlemenin özel hayatın gizliliği ve kişisel verilerin korunmasını isteme hakkını sınırlandırıp sınırlandırmadığı ve bunun Anayasa'ya uygunluğu üzerinde durulacaktır. Tüm değerlendirme ve eleştiriler doğrultusunda yeri geldikçe olması gereken hukuk yönünden bazı önerilerde de bulunulacak ve çalışma tamamlanacaktır.

1- DÜZENLEMENİN KAPSAMI

VUK madde 5/6'daki düzenleme, kamu kurum ve kuruluşları ile vergi idaresi arasında vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgilerin paylaşımını düzenlemektedir. Paylaşılacaklar sadece bilgiler olup, VUK madde 5/4'teki gibi bilgi dışında ayrıca belge paylaşımı söz konusu değildir. Bu durumda vergi idaresinden belge talep edilmesi, vergi idaresinin de bu talebi yerine getirmesi hukuka aykırı olacaktır.

Anılan fıkra uyarınca bilgi;

- Kamu kurum ve kuruluşlarınca ilgili kanunları uyarınca mükelleflerden talep edilebilmeli,
- Kurum ve kuruluşların görevleriyle doğrudan ilgili ve görevlerinin ifası için zorunluluk ve süreklilik arz etmelidir.

Bu şartların birlikte gerçekleşme zorunluluğu, paylaşılacak bilgileri ve bilgilerin kullanım amacını sınırlandırmaktadır. Buna göre, bir kamu kurum veya kuruluşu ilgili kanuna göre mükelleften bilgi talep edebilme imkanına sahip değilse veya bu yetkiye sahip olmakla birlikte, söz konusu bilgi görevin ifası için doğrudan ilgili değilse, zorunluluk ve süreklilik arz etmiyorsa, söz konusu paylaşım hukuka aykırı olacaktır. Kamu

kurum ve kuruluşunun bilgi talep edebilme yetkisine sahip olup olmadığı, ilgili kanuna göre tespit edilecektir. Anılan fıkradaki “talep edilebilen” ifadesi dikkate alındığında, kurumun mükelleften bilgi talep ederken zora dayanma yetkisine sahip olup olmadığı anlaşılacaktır. Mükellef bilgi vermediğinde, kurum vergi idaresinin aksine mükellefi zorlama imkanına sahip değilse, anılan fıkra ile normalde elde edemeyeceği bilgiyi vergi idaresi aracılığıyla elde etmiş olacaktır. Ancak söz konusu ifade, zora dayalı olarak bilgi temin edebilme anlamına geliyorsa, bu durumda kurum bilgiyi bizzat toplayabileceğinden, vergi idaresinin paylaşımına ihtiyaç duymayacaktır. Bu sebeple “talep edilebilen” ifadesinin zora dayalı olarak bilginin teminini kapsamadığı düşünülmektedir.

7103 sayılı Kanunun genel gerekçesinde, söz konusu madde ile amaçlanan şu şekilde vurgulanmaktadır: “Kamu kurum ve kuruluşları arasında işbirliğini artırmak suretiyle bu kurumların görevlerini yerine getirirken zorunlu olarak ihtiyaç duyduğu verilerin paylaşılmasına imkan sağlanmaktadır.”¹ Söz konusu fıkra, kurumlar arasındaki işbirliğinden ziyade, kamu kurum ve kuruluşlarının vergi yükümlüleri hakkındaki mali bilgilere ulaşabilmelerine ve böylelikle görevlerini daha hızlı yerine getirmelerine imkan sağlamaktadır. Bu durumda söz konusu düzenleme ile kamu kurum ve kuruluşları kişilerden temin edilemeyen bilgilere ulaşabilme imkanına kavuşmuş, vergi idaresinin diğer kurumlardan gelen bilgi taleplerini vergi mahremiyetine dayanarak reddetmesi ihtimali de ortadan kalkmış olacaktır.

Bilginin kamu kurum ve kuruluşunun göreviyle doğrudan ilgili olması ve görevin ifası için zorunluluk ve süreklilik arz etmesi, paylaşılacak

bilgiler konusunda önemli bir sınır getirmektedir. Ancak bu vergi idaresi tarafından değerlendirilecek olup, vergi yükümlüsünün bu konuda bir söz hakkı bulunmamaktadır. Başka bir deyişle yükümlü, vergi idaresinin hangi kurumlarla hangi bilgileri paylaşacağı ya da paylaştığı konusunda bilgi sahibi değildir. Bu durum, hukuki güvenlik ilkesi bakımından eleştiriye açıktır.²

Paylaşım yapıldıktan sonra, kendilerine bilgi verilenler, VUK madde 5'teki yasaklara uymak zorundadır. Kurumun ilgili kanununda, bilgilerin korunmasına ilişkin daha ayrıntılı hükümler düzenlenmiş olsa da, kişi VUK madde 5'e uymak ve bu bilgilerin muhafazası için gerekli tedbirleri almak zorundadır. Anılan fıkranın son cümlesinde ise, Maliye Bakanlığına, verilecek bilgilerin kapsamı ve paylaşımına ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi verilmiştir.

2- KONUNUN ÖZEL HAYATIN GİZLİLİĞİ ve KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASINI İSTEME HAKKI KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

VUK madde 5'te düzenlenen vergi mahremiyeti, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin sırları veya gizli kalması gereken diğer hususları korumaktadır. Maddenin ilk fıkrasında, dört bentte sayılan görevlilerin, görevleri dolayısıyla öğrendikleri bu bilgileri ifşa etmeleri, kendileri veya üçüncü kişiler lehine kullanmaları suç olarak düzenlenmiştir.

“Sır, genel olarak herkes tarafından bilinmeyen ve açıklanması sahibinin şeref ve menfaatine zarar verme tehlikesi gösteren hususlardır.”³ Doktrinde, sırrın korunmasının anayasal day-

¹ (<https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss533.pdf>). Erişim tarihi: 18 Temmuz 2019.

² Mualla ÖNCEL ve Ahmet KUMRULU ve Nami ÇAĞAN. Vergi Hukuku. 27. Baskı. Turhan Kitabevi. Ankara. Eylül 2018. s. 48.

³ Süheyl DONAY. Meslek Sırrının Açıklanması Suçu. İstanbul Üniversitesi Yayınları. İstanbul. 1978. s. 4'ten aynen aktarılmıştır.

nağı olarak özel hayatın gizliliği gösterilmekte; bu alana ait olan sırların açığa çıkarılması, özel hayata müdahale anlamına gelmektedir.⁴ Vergi mahremiyeti de özel hayatın gizliliği temeline oturmaktadır.⁵ Bu noktada VUK madde 5'te koruma altında olan "gizli kalması lazım gelen diğer hususlar" kavramını, içerdiği gizlilik unsuru sebebiyle, mahiyeti itibarıyla sır kavramından uzak düşünmemek gerekmektedir. VUK madde 5'e eklenen fıkra ile, vergi mahremiyeti kapsamındaki sırlar vergi yükümlülerinin rızalarına dayanmaksızın başka kurumlarla paylaşıldığı için özel hayata müdahale olarak nitelenmelidir.

Bunun dışında konu, Anayasa madde 20/3'te düzenlenen kişisel verilerin korunmasını isteme hakkını da ilgilendirmektedir. Kişisel veri, Kişisel Verilerin Korunması Kanunu (KVKK) madde 3/d uyarınca, "kimliği belirli veya belirlenebilir gerçek kişiye ilişkin her türlü bilgi" şeklinde tanımlanmaktadır. Vergi yükümlüsüne ait bazı sırların, yükümlünün kimliğini belirlenebilir kılması mümkündür. Şirketin iş hacmi, henüz piyasaya sürülmemiş bir ürünün formülü, faaliyet konusu, mali yapısı gibi bilgiler, bu konuda örnek olarak düşünülebilir.

Anayasa madde 20/3 uyarınca kişisel veriler, ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebilir. Kişisel verilerin işlenmesi, KVKK madde 3/e uyarınca "tamamen veya kısmen otomatik olan ya da herhangi bir veri

kayıt sisteminin parçası olmak kaydıyla otomatik olmayan yollarla elde edilmesi, kaydedilmesi, depolanması, muhafaza edilmesi, değiştirilmesi, yeniden düzenlenmesi, açıklanması, aktarılması, devralınması, elde edilebilir hâle getirilmesi, sınıflandırılması ya da kullanılmasının engellenmesi gibi veriler üzerinde gerçekleştirilen her türlü işlem" şeklinde tanımlanmaktadır. Kamu kurum ve kuruluşları ile yapılacak paylaşım da bu kapsamda bir işlemdir. Bu durumda söz konusu fıkranın aynı zamanda kişisel verilerin korunmasını isteme hakkını sınırladığı belirtilebilir.

2.1- Özel Hayatın Gizliliği Boyutu

Anayasa madde 20/2'de özel hayatın sınırlandırılmasının şartları düzenlenmiştir. Söz konusu fıkrada yer alan sınırlandırma sebeplerine dayanılarak kişinin üstünün, özel kağıtlarının ve eşyasının aranması ve bunlara el koyulması mümkün olup, bunlar özel hayata müdahale yöntemlerinden biridir. Anayasa koyucu bu konuyu doğrudan düzenlemek suretiyle oldukça hassas davranmış; hakim kararı gibi ek güvencelerle de müdahaleyi sıkı kayıt altına almıştır. Ancak, arama ve el koyma dışında, söz konusu temel hak ve hürriyetin nasıl sınırlandırılacağı konusunu cevapsız bırakmıştır.⁶

Anayasa Mahkemesi, Anayasa madde 20/2'deki sınırlandırma sebeplerinin arama tedbirine özgü olarak düzenlendiğini belirtmiş; çözüm olarak da Anayasa'nın başka maddelerinde

⁴ Doğan ŞENYÜZ. Vergi Ceza Hukuku. 9. Baskı. Ekin Basım Yayın Dağıtım. Bursa, 2016. s. 407, 408; Oya ARASLI. Özel Yaşamın Gizliliği Hakkı ve T. C. Anayasasında Düzenlenişi. (Yayımlanmamış Doçentlik Tezi). Ankara. 1979. s. 58-60; Sultan ÜZELTÜRK. 1982 Anayasası ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'ne Göre Özel Hayatın Gizliliği Hakkı. Beta. İstanbul. Mayıs 2004. s. 109; DONAY. s. 11-18.

⁵ ŞENYÜZ. s. 407, 408, İnci SOLAK AKMAN. Vergi Mahremiyetini İhlal. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı. (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Ankara. 2012. s.17. 18; Elif SONSUZÖĞLU. "Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 141. Haziran 2000. s. 117. 118; Fatma TAŞ. Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu. Yaklaşım Yayıncılık. Ankara. 2008. s. 80; Şafak Ertan ÇOMAKLI. "Mahremiyet Kavramı ve Türk Hukukunda Vergi Mahremiyeti". Vergi Dünyası. Ağustos 2007. s. 2. (<http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4483>). Erişim Tarihi: 18 Temmuz 2019.

⁶ Billur YALTI. "Türk Vergi Mükellefi Perspektifinden Otomatik Bilgi Değişimi". Editör: Leyla ATEŞ ve Joachim ENGLİSCH Otomatik Bilgi Değişimi ve Türk-Alman İş Birliği Olanakları. On İki Levha Yayıncılık A.Ş.. İstanbul. Aralık 2018. s.186, 187.

yer alan millî güvenlik, kamu düzeninin sağlanması ile suç işlenmesinin önlenmesini, bilgi toplama için sınırlandırma sebebi olarak saymıştır.⁷ Ancak Yüksek Mahkemenin kararına katılmak mümkün gözükmemektedir. Belirtilen kavramlar devlete yüklenen görev değil, farklı temel hak ve hürriyetler için düzenlenmiş sınırlandırma sebepleridir. Bu içtihat, ilgili maddede yer alan sınırlandırma sebebine dayanılması yönündeki Anayasa madde 13 ile uyumsuzdur. Bu durumda, kişiye ait sırların kamu kurum ve kuruluşları ile paylaşılması özel hayata müdahale olmakla birlikte, Anayasa'nın izin vermediği bir müdahale yöntemidir.⁸

2.2- Kişisel Verilerin Korunmasını İsteme Hakkı Boyutu

Anayasa madde 20/3 uyarınca kişisel verilerin işlenmesi, kanunda öngörülen haller ve kişinin açık rızası durumunda mümkündür. Kamu kurum ve kuruluşları ile bilgi paylaşımı ise kanuna dayanmakta ve yükümlülerin rızası hilafına yapılmaktadır. Bununla birlikte kanunda öngörülen haller, müdahalenin Anayasa'ya uygun olduğu

anlamına gelmemekte olup, kanunun Anayasa madde 13'teki sınırlandırmanın sınırını oluşturan ölçütlere uygun olması gerekmektedir.⁹

Ölçülülük, sınırlandırma sebebi ile kanun arasındaki ilişkinin değerlendirildiği bir kıstastır.¹⁰ Temel hak ve hürriyetin sınırlama esnasında mümkün olduğu kadar korunması amaçlanmaktadır.¹¹ Anayasa Mahkemesine göre ise ölçülülük ilkesi, amaçla araç arasındaki makul bir ilişkinin bulunmasını, yapılan sınırlamayla sağlanan yarar arasında hakkaniyete uygun bir dengenin bulunması konusunda bir gerekliliği ifade etmektedir.¹² Bu değerlendirme esnasında, ölçülülük ilkesi kapsamında üç alt ilke dikkate alınmakta olup bunlar; sınırlamada başvuru aracının sınırlama amacını gerçekleştirmeye elverişli olması; bu aracın, sınırlama amacı açısından gerekli olması ve araçla amacın ölçüsüz bir oran içinde bulunmamasıdır.¹³

Daha önce de belirtildiği üzere, VUK madde 5/6 uyarınca bilginin paylaşılabilmesi için bilgi bir kamu kurum veya kuruluşu tarafından ilgili kanununa göre mükelleften talep edilebilmeli; ayrıca söz konusu bilgi, görevin ifası için doğrudan

⁷ AYM, E.2014/122, K.2015/123, 30.12.2015: "...Ancak 20. maddenin ikinci fıkrasında söz konusu sınırlandırmanın "arama" tedbirine özgü olarak yapılabileceği belirtildiğinden, bu sebepler 20. madde bağlamında dava konusu kural yönünden meşru bir sınırlandırma nedeni olarak kabul edilmeyebilir. Bununla birlikte, özel hayatın düzenlendiği maddede dava konusu kuralda belirtilen bilgi toplama yetkisi yönünden özel sınırlama sebeplerine yer verilmediğinin kabulü halinde bile bu hakkın Anayasa'nın diğer maddelerinde devlete bir görev olarak yüklenen millî güvenliğin ve kamu düzeninin sağlanması ile suç işlenmesinin önlenmesi amaçlarıyla sınırlandırılması mümkündür." Benzer başka bir karar: AYM, E.2012/100, K.2013/84, 4.7.2013.

⁸ Kerem ÖNCÜ. Vergi Yükümlüsü Açısından Özel Hayatın Gizliliği. Seçkin Yayıncılık. Ankara. Temmuz 2019. s. 113.

⁹ Elif, KÜZECİ. Kişisel Verilerin Korunması. Turhan Kitabevi. Ankara. Haziran 2010. s.266.

¹⁰ Sibel İNCEOĞLU. "Hak ve Özgürlükleri Sınırlama ve Güvence Rejimi". Editör: Sibel İNCEOĞLU. İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa. Beta. İstanbul. 2013. s. 38, 39.

¹¹ Eda ÖZDİLER KÜÇÜK. "Vergi Hukukunda Kişisel Veriler Bakımından Ölçülülük İlkesinin Uygulanması". Editör: Billur YALTI. Vergi Hukukuna Genç Yaklaşımlar. XII Levha Yayınları. İstanbul. Mayıs 2013. s. 148.

¹² AYM, E.2007/4, K.2007/81, 18.10.2007: "Ölçülülük ilkesinin, sınırlayıcı önlem ile sınırlama amacı arasındaki ilişkinin denetiminde, yasal önlemin sınırlama amacına ulaşmaya elverişli olup olmadığını saptamaya yönelik "elverişlilik", sınırlayıcı önlemin sınırlama amacına ulaşma ve demokratik toplum düzeni bakımından zorunlu olup olmadığını arayan "zorunluluk", ayrıca amaç ve aracın ölçüsüz bir oranı kapsayıp kapsamadığını, bu yolla ölçüsüz bir yükümlülük getirip getirmediğini belirleyen "oranlılık" ilkeleri olmak üzere üç alt ilkesi bulunmaktadır."

¹³ Fazıl SAĞLAM. Temel Hakların Sınırlanması ve Özü. Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 506. Ankara. 1982. s. 114; Ergun ÖZBUDUN. Türk Anayasa Hukuku. 14. Baskı. Yetkin Yayınları. Ankara. 2013. s.114.

ilgili olmalı, zorunluluk ve süreklilik arz etmelidir. Bu durumda, vergi idaresinin elindeki tüm bilgilerin, kamu kurum ve kuruluşlarının kullanımına açık olmasından söz edilemez. Bununla birlikte bu sınırlar, hangi bilgilerin hangi kurum ve kuruluşlarla paylaşılacağı sorusuna bir cevap vermemektedir.

Anayasa Mahkemesi, kişilere ait her türlü kişisel bilginin değil, sadece sağlık hizmetinin gereği olarak ilgili sağlık kuruluşuna vermek zorunda oldukları bilgilerin toplanması, işlenmesi ve paylaşılması yetkisi verilmesinin, özel hayatın ve kişisel verilerin korunması haklarını bütünüyle ortadan kaldırmadığını veya ciddi surette güçleştirip amacına ulaşmasına engel olmadığını belirtmiştir. Ancak Yüksek Mahkeme tarafından bu husus yeterli görülmemiştir. Nitekim kişisel bilgilerin “her türlü vasıtayla” toplanmasına, işlenmesine ve paylaşılmasına izin verilmesinin, sınırlamayı, öngörülme amacının ötesinde kişisel bilgilerin gizliliğinin keyfi şekilde ihlal edilmesi sonucunu doğurabilecek bir araca dönüştürdüğüne ve sınırlama aracıyla sınırlama amacı arasında bulunması gereken makul dengeyi bozduğuna karar vermiştir. İptal edilen fıkranın devamında ise, VUK madde 5/6’ya oldukça benzeyen, 3. kişiler ve kamu kurum ve kuruluşları ile bilgileri paylaşma yetkisi veren düzenlemeyi¹⁴ aynı gerekçelerle ölçülülük ilkesine aykırı bularak iptal etmiştir.¹⁵

Vergi mahremiyeti, kamu kurum ve kuruluşlarının tamamında geçerli olan bir müessese değildir. Amacı, bilgiyi kural olarak vergi idaresi nezdinde korumaktır. Bu konudaki istisnalara bakıldığında, VUK madde 5/4’te kamu görevlilerince yapılan adlî ve idarî soruşturmalar ile ilgili

olarak bilgi ve belge paylaşımı, bankalara yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgi paylaşımı, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi düzenlenmiştir. Bu istisnalar, VUK madde 5/6’ya nazaran kapsam olarak daha sınırlı ve belirlidir. Bu noktada VUK madde 5/6, diğer istisnalardan ayrılmaktadır.

Olaya idare tarafından bakıldığında ise, vergi idaresinin elindeki paylaşılması gereken bilgileri ve bu bilgilere ihtiyaç duyabilecek kurumları sınırlamak da kolay değildir. Bu yönde bir düzenleme yapıldığında, kanunun kapsamı dışında kalan bir kurum, ihtiyaç duyduğu bir bilgiye ulaşamayacağı için görevini yerine getirememeye ihtimali söz konusu olabilecektir. Bu noktada kanunda kişilerin lehine yer alacak güvenceler de söz konusu yetki ile temel hak ve hürriyet arasında denge sağlayabilecek başka bir önemli müessesedir. Anayasa koyucu, madde 20/3’te herkesin kendisi ile ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahip olduğunu düzenledikten sonra, hakkın kapsamını da belirlemiştir. Buna göre söz konusu hak; kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de kapsamaktadır. Bu noktada özellikle bilgilendirilme hakkı oldukça önemli olup, belirtilen hakların çoğu, kişilerin bu konuda bilgi sahibi olması durumunda ancak bir anlam ifade edebilir.¹⁶ Vergi yükümlüsü hakkındaki ticari sırrın paylaşılması durumunda, yükümlü bilgi-

¹⁴ 663 sayılı KHK madde 47/2: “(Değişik: 12/7/2013-6495/73 md.) Bakanlık ve bağlı kuruluşları işlediği kişisel sağlık verilerini ilgili üçüncü kişiler ve kamu kurum ve kuruluşları ile ancak bu kişi ve kurumların bu verilere erişebileceği hususunda kanunen yetkili olması hâlinde görevlerini yapmalarına yetecek derecede paylaşabilir.”

¹⁵ AYM, E.2013/114, K.2014/184, 4.12.2014.

¹⁶ Cihat ÖNER. Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi. Yetkin Yayınları. Ankara. 2010. s. 240.

lendirilmediği takdirde, düzeltilmesini veya silinmesini isteme gibi sürece müdahale imkanına da sahip olamayacaktır. Söz konusu hak, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) tarafından da vergi yükümlülerinin sahip olması gereken haklar arasında sayılmaktadır.¹⁷

Anayasa koyucu madde 20/3'te kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usullerin kanunla düzenleneceğini belirtmiştir. Bununla birlikte, bir usul kanunu olan VUK'ta, kişisel verilerin korunmasına ilişkin bir hüküm yer almamaktadır.¹⁸ Konu ile ilgili genel kanun sayılabilecek KVKK, kişisel verilerin devlet tarafından işlenmesi durumunda uygulama alanı bulsa da, Kanun'un uygulanmayacağı durumlara ilişkin istisnalar, devletle birey arasındaki vergilendirme ilişkisini kapsam dışı bırakmaktadır. KVKK madde 28/1-ç uyarınca kişisel verilerin millî savunmayı, millî güvenliği, kamu güvenliğini, kamu düzenini veya ekonomik güvenliği sağlamaya yönelik olarak kanunla görev ve yetki verilmiş kamu kurum ve kuruluşları tarafından yürütülen; önleyici, koruyucu ve istihbari faaliyetler kapsamında işlenmesi durumunda KVKK uygulanmayacaktır. Madde gerekçesinde de belirtildiği üzere, kamu düzenini veya ekonomik güvenliği sağlamak amacıyla yetkili kurumlarla verilerin paylaşılması kanun kapsamı dışında olup, bu ise VUK madde 5/6'daki istisnaya benzemektedir.¹⁹

Kişisel Verilerin Otomatik İşleme Tabi Tutulması Karşısında Bireylerin Korunması Sözleşmesi açısından da durum benzerdir. Sözleşme'nin 1. maddesi uyarınca sadece gerçek kişiler koruma altındadır. Sözleşme madde 3/2-b uyarınca Türkiye Cumhuriyeti bildirimde bulunmadığı için; topluluklar, dernekler, vakıflar, şirketler, kurumlar ve tüzel kişiliğe sahip olsun veya olmasın, doğrudan veya dolaylı olarak gerçek kişilerin bir araya gelmesiyle oluşmuş her çeşit diğer kuruluş hakkında Sözleşme uygulama alanı bulamayacaktır. Vergi yükümlüleri sadece gerçek kişilerden ibaret olmadığı için bu kapsamı daraltmaktadır.

Sözleşme'nin 9. maddesinin 2. fıkrasında, Sözleşme hükümlerinden bazılarının vergilendirme ilişkisinde uygulanmasını engelleyebilecek kısmî bir istisna yer almaktadır. Anılan fıkra uyarınca, taraf devletlerin kanunlarında öngörölmüş olması ve demokratik bir toplumda; devlet güvenliğinin korunması, kamu güvenliği, devletin mali menfaatleri veya suçların önlenmesi ile ilgili kişinin veya başkasının hak ve özgürlüklerinin korunmasının sağlanması için gerekli bir önlem oluşturması durumunda, Sözleşme'nin 5, 6 ve 8. maddelerine istisna getirilmesi mümkündür. Bu noktada mali menfaat, devletle birey arasındaki vergilendirme ilişkisini kapsayabilecek bir ifadedir. Nitekim ka-

¹⁷ OECD, Taxpayers Rights and Obligations: A Survey of the Legal Situation in OECD Countries. OECD. Paris. 1990. par. 2.16.

¹⁸ Nihal SABAN. "İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa ile Bir Vergi Kavramını Okumak; Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri". Vergi Sorunları Dergisi. S. 118. Temmuz 1998. s.7. (<http://vergisorunlari.com.tr>). Erişim tarihi: 20 Kasım 2018. s.10; SOLAK AKMAN. s. 49; Cihat ÖNER. "Uluslararası Bilgi Değişiminde Vergi Mükellefinin Haklarının Korunması: Türkiye Yaklaşımı" Editör: Billur YALTI. Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırları. Beta. İstanbul. 2016. s.48.

¹⁹ KVKK madde 28/2 uyarınca alt bentlerde belirtilen durumlarda madde 10, 11 ve 16 uygulanmayacaktır. Söz konusu istisnalara bakıldığında VUK madde 5/6 uyarınca kamu kurum ve kuruluşları ile bilgilerin paylaşımına dayanak olabilecek ifadeler bulunmaktadır. Örnek olarak b bendi uyarınca denetleme veya düzenleme görevlerinin yürütülmesi, ç bendi uyarınca bütçe, vergi ve mali konulara ilişkin olarak devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunması için gerekli olması şeklinde ifade edilen istisnalar anılan fıkra kapsamında düşünülebilir.

nun koyucu KVKK madde 28 ile söz konusu istisnayı iç hukukta da düzenlenmiştir.²⁰

Vergilendirme ilişkisinde uygulama alanı bulunan diğer ilgili kanunlarla Anayasa madde 20/3 arasında da uyumsuzluk söz konusudur. İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK), Bilgi Edinme Hakkı Kanunu, vergi yükümlüsüne başvuru imkanı sağlasa da, kişilerin kendi çabalarıyla yaptıkları başvuruları Anayasa madde 20/3 uyarınca bilgilendirilme hakkı kapsamında görmek mümkün değildir. Bunun dışında, vergi yükümlüsünün bir şekilde söz konusu paylaşımından haberdar olması durumunda ise, yine sürece müdahale edebilme imkanı bulunmamaktadır. Yargı organının vergi ve ceza tarhi dışındaki işlemleri kesin ve yürütülebilir işlem saymaması, vergi yükümlüsü söz konusu paylaşımına karşı dava açtığı ilk inceleme aşamasında davanın reddedilmesi ihtimalini artırmaktadır.

Bunun dışında, İYUK'ta yer alan iptal davası ve yürütmenin durdurulması müesseseleri de kişisel verilerin korunmasını tam olarak sağlayamamaktadır. Vergi yükümlüsü bir şekilde haberdar olup söz konusu paylaşımın iptali için dava açtığı, mahkeme yürütmenin durdurulmasına karar verene kadar paylaşımın engellenmesi mümkün değildir. Söz konusu bilginin verilmesi ile birlikte hakka müdahale edilmiş olacağından,

mahkeme sonradan yürütmenin durdurulması veya iptal kararı verdiğinde, hukuka aykırı işlemin doğurduğu tüm sonuçlarla hukuk aleminin nasıl silineceği, hakka yönelik müdahalenin nasıl giderileceği belirsizliğini korumaktadır. Bu noktada, İYUK madde 27/4'teki vergi ve ceza tarhiyatına karşı dava açıldığında tahsil işlemlerinin kendiliğinden durması gibi bir çözüm mümkün olabilir. İdarenin faaliyetlerinin aksamaması için de yargılamanın, ivedi yargılama usulünde olduğu gibi hızlı sonuçlanması sağlanabilir.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) kişisel verilerin korunmasını Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) madde 8 kapsamında görmekte; kişisel nitelikli verilerin bu maddede öngörülen güvencelere uygun olmayan şekilde kullanımını engellemek için iç hukukta gerekli güvencelerin sağlanmasına işaret etmektedir.²¹ Güvenlik soruşturması sebebiyle işini kaybeden başvurusunun söz konusu bilgilere erişememesi ve aksini kanıtlama imkanına sahip olmaması ile ilgili olarak verdiği kararında, iç hukuktaki güvenceleri yeterli bulmuştur.²² Bir başka kararda AİHM, Alman vergi idaresinin Hollanda vergi idaresine vergi kaçakçılığı şüphesi ile bazı bilgileri iletmesi için ileri sürülen sebepleri uygun ve yeterli bulmuştur. Ancak söz konusu kararda, başvurusunun bilgi paylaşılacağı hususunda bil-

²⁰ Vergilendirme ilişkisi bakımından Sözleşme'nin kapsamını daraltan başka hususlar da bulunmaktadır. Bunlardan biri, Sözleşme madde 3/2-a uyarınca Türkiye Cumhuriyeti'nin;

- Gerçek kişilerin tamamen kişisel veya aynı konutta yaşayanlarla ilgili faaliyetlerine ilişkin olarak işlenmesine,

- Kanun tarafından öngörülen kamu kayıtlarına,

- Kanuna uygun olarak kamu bilgisine sunulan bilgilere,

- Devlet kurumlarının millî güvenlik, savunma ile soruşturma ile suç önleme amacıyla işlenen verilere, Sözleşme'nin uygulanmayacağını bildirmesidir. Anılan düzenlemenin devamına göre Sözleşme'nin uygulanmayacağı haller ulusal hukukta koruma altına alınmadığı için vergilendirme ilişkisindeki birçok müessese Sözleşme kapsamında değildir.

²¹ S. and Marper v. United Kingdom, App. No: 30562/04 - 30566/04, 04.12.2008, par. 103.

²² Leander v. Sweden, App. No: 9248/81, 26.03.1987, par. 62'de AİHM bazı güvencelere işaret etmiştir. Bunlar; personelin kontrolünün mevzuatla ilan edilmiş olması, hassas pozisyonların farklı kategorilerde sınıflandırılması, yalnızca ilgili bilgilerin toplanıp paylaşılabilmesi, bilginin ancak resmi görevliden talep edilebilmesi, milletvekillerinin söz konusu kurulun üyesi olması, bilginin ilgili kişiye iletilmesi, ilgili kişinin atanıp atanmamasına ilişkin kararın bilgiyi talep makama ait olması, bu karara karşı itirazın hükümete yapılabilmesi, Adalet Bakanı, Adalet Şansölyesi, Parlamento Ombudsmanı ve Parlamento Adalet Komitesi tarafından sürecin denetlenmesidir.

gilendirildiğini ve söz konusu işleme karşı dava açtığına ilişkin AİHM'in tespitlerini de göz önüne almak gerekmektedir.²³

Anayasa Mahkemesi de sınırlama aracının sınırlama amacına uygun ve orantılı olarak kullanılmasını temin edecek güvenceleri ölçülülük ilkesi kapsamında ele almaktadır.²⁴ Hangi güvencelere yer verileceği sorusuna ise cevabı Anayasa madde 20/3 vermektedir. Ancak kanunlar vergi yükümlüsüne bu güvenceleri tanımamaktadır. Vergi yükümlüsü, hakkındaki sırların hangi kurumlarla paylaşıldığı konusunda bilgi sahibi olmamakla birlikte, müdahale edebilme imkanına da sahip değildir.

Bu eksiklik, sadece VUK madde 5/6 özelinde tartışılması gereken bir eksiklik olmayıp, vergi yükümlüsü açısından kişisel verilerin korunmasını isteme hakkını sınırlandıran diğer müesseseler için de söz konusudur. VUK başta olmak üzere ilgili kanunlar, Anayasa madde 20/3'teki hakkın kapsamında sayılan güvenceleri karşılayamadığı için, vergilendirme ilişkisi açısından kişisel verilerin korunmasını isteme hakkı söz konusu olduğunda, sınırlandırma amacı ile araç arasında dengeyi sağlayacak birtakım güvencelerin eksikliğinden söz etmek zaruri olmaktadır.²⁵

3- HAZİNE ve MALİYE BAKANLIĞINA VERİLEN DÜZENLEME YETKİSİ

VUK madde 5/6'nın son cümlesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığı, verilecek bilgilerin kapsamı ile bilgi paylaşımına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır. Anayasa madde 13 uyarınca temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması ancak kanunla mümkündür. Anayasa madde 20/3'te ise, hem kişisel verilerin işlenmesi hem de korunmasına ilişkin esas ve usullerde yine kanunilik ilkesine işaret edilmiştir. Bu noktada paylaşılacak bilgilerin bakanlık tarafından düzenlenmesinin, Anayasa'ya uygun olup olmadığı değerlendirilmelidir.

Doktrinde vergi mahremiyetinin istisnası niteliğindeki diğer fıkralarda, bakanlığa verilen usul ve esasları belirleme, mahalline devretme yetkileri eleştirilmektedir.²⁶ Bakanlığa açıklanacak bilgilerin kapsamını belirleme yetkisi verilmesine rağmen, bakanlığın bu yönde düzenleyici işlemler yapması Anayasa'ya aykırı bulunmaktadır.²⁷ Anayasa Mahkemesi de kişisel verilerin işlenmesi ile ilgili usul ve esasların idare tarafından belirlenmesini Anayasa madde 20/3'teki kanunla düzenleme kuralına aykırı bulmaktadır.²⁹

²³ F.S. v. Germany, App. No: 30128/96, 27.11.1996.

²⁴ AYM, E.2013/114, K.2014/184, 04.12.2014: "Maddenin dava konusu (3) numaralı fıkrasında ise Bakanlık ve bağlı kuruluşlarının, mevzuatla kendilerine verilen görevleri yerine getirebilmek için gereken bilgileri, kamu ve özel ilgili bütün kişi ve kuruluşlardan istemeye yetkili olduğu ve ilgili kişi ve kuruluşların istenilen bilgileri vermekle yükümlü oldukları düzenlenmektedir.

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

²⁵ ÖNCÜ, s. 146.

²⁶ SOLAK AKMAN, s. 70-75; Leyla ATEŞ. "Türkiye'de Vergi Mahremiyetinin Sınırları: Yurtiçi ve Yurtdışı Bilgi Paylaşımında". Editör: Billur YALTI. Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırları. Beta. İstanbul. 2016. s. 183.

²⁷ ATEŞ, s. 183.

²⁸ AYM, E. 2013/122, K. 2014/74, 09.04.2014: "Yasama yetkisinin devredilemezliği ilkesi gereğince, Anayasa'nın açıkça kanunla düzenlenmesini öngördüğü konularda yürütme organına doğrudan ve ilk elden düzenleyici işlem yapma yetkisi verilemez. Elektronik haberleşme sektörüyle ilgili kişisel verilerin işlenmesi ve gizliliğinin korunmasına yönelik usul ve esasları belirleme yetkisini Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumuna veren itiraz konusu kural, Anayasa'nın 20. maddesinde öngörülen kişisel verilerin korunmasına ilişkin usul ve esasların ancak kanunla düzenlenebileceğine ilişkin güvenceye aykırıdır."

VUK madde 5/6 uyarınca vergi idaresinin hangi kamu kurum ve kuruluşu ile hangi bilgileri paylaşacağı konusu belirsizliğini korurken, kanun koyucunun bu konuda düzenleyici işlemlere işaret etmesi kanımızca Anayasa madde 20/3'e uygun olmayacaktır. Doktrin ve Anayasa Mahkemesinin işaret ettiği üzere bu konuda yapılacak düzenlemeler kanun konusudur. Bu sebeple anılan fıkra da bakanlığa verilen düzenleme yetkisinin Anayasa'ya aykırı olduğu düşünülmektedir. Kanun koyucu Anayasa'da belirtilen konularla ilgili düzenlemeyi bizzat yapmak zorundadır. Bunların dışında kalan konularda ancak idarenin düzenleme yapması mümkündür. Onun için de kanunla idareye düzenleme yetkisi verilmesine gerek olmayıp, düzenleme yetkisinin genelliği ilkesi uyarınca idare zaten bu yetkiye sahiptir.²⁹

SONUÇ

Vergi mahremiyeti, yükümlülerine ait sırları koruyan bir müessesedir. Kişiye ait sırlar özel hayat kapsamında olmakla birlikte, aynı zamanda kişinin kimliğini belirlebilir kılabilirdiğinden, vergi mahremiyeti özel hayatın gizliliği ve kişisel verilerin korunmasını isteme hakkı temeline oturmaktadır. Bununla birlikte söz konusu koruma mutlak olmayıp, bu korumanın istisnaları da bulunmaktadır. 21.03.2018 tarihli 7103 sayılı Kanunun 8. maddesi ile Vergi Usul Kanunu'na eklenen 6. fıkra da bu istisnalardan biri olup, kamu kurum ve kuruluşlarının görevlerinin ifası için gerekli bilgilerin paylaşımı konusunda vergi idaresini yetkilendirmektedir. Vergi yükümlülerinin rızasına dayanmaksızın yapılan söz konusu paylaşım, haliyle anılan temel hak ve hürriyetleri sınırlandırmaktadır.

Düzenleme çeşitli açılardan eleştirilmiştir. Paylaşılacak kurumun ilgili kanuna göre bilgi talep edebilme yetkisine sahip olması, bilginin de

görevle doğrudan ilgili ve görevin ifası için zorunluluk ve süreklilik arz etmesi şart olarak düzenlenmiş olsa da, söz konusu sınırlara rağmen vergi yükümlüsü hangi bilgilerin hangi kurumlarla paylaşılacağını bilememektedir. Bu durum hukuki güvenlik ilkesinin yanında ölçülülük ilkesi açısından da eleştirilmiştir. Bunun dışında, kişisel verilerin korunmasını isteme hakkı kapsamında sayılan güvencelerin, devletle birey arasındaki vergilendirme ilişkisinde dikkate alınmaması, ölçülülük ilkesi kapsamında eleştiri konusu yapılan başka bir husustur. Yükümlünün bilgilendirme, sürece müdahale edebilme gibi önemli güvencelerden mahrum olması, sınırlandırma amacı ile araç arasında dengenin sağlanamadığını göstermektedir.

Anayasa madde 20/3'teki güvencelerin vergi yükümlüsü açısından tanınması çözüm olabilecektir. Nitekim Anayasa'nın öngördüğü güvenceleri kanunların sağlamaması düşünülemez. Bu sayede yükümlü bilgi sahibi olup, itiraz edebilme imkanına da kavuşacaktır. Düzenlemenin ancak bu durumda kişiler açısından sınırlı, katlanılabilir ve öngörülebilir olacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- ARASLI, O. (1979). *Özel Yaşamın Gizliliği Hakkı ve T. C. Anayasasında Düzenlenişi*. (Yayımlanmamış Doçentlik Tezi). Ankara.
- ATEŞ, L. (2016). Türkiye'de Vergi Mahremiyetinin Sınırları: Yurtiçi ve Yurtdışı Bilgi Paylaşımında. Editör: YALTI, B. *Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırları*. Beta. İstanbul.
- ÇOMAKLI, Ş. E. (Ağustos 2007). Mahremiyet Kavramı ve Türk Hukukunda Vergi Mahremiyeti, *Vergi Dünyası*, (<http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4483>). Erişim Tarihi: 18 Temmuz 2019.

²⁹ Ali ULUSOY. Türk İdare Hukuku. Yetkin Yayınları. Ankara. 2019. s. 285-288.

- DONAY, S. (1978). *Meslek Sırrının Açıklanması Suçu*, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- İNCEOĞLU, S. (2013). Hak ve Özgürlükleri Sınırlama ve Güvence Rejimi. Editör: İNCEOĞLU, S. *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa*. Beta. İstanbul.
- KÜZECİ, E. (Haziran 2010). *Kişisel Verilerin Korunması*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- OECD. (1990). *Taxpayers Rights and Obligations: A Survey of the Legal Situation in OECD Countries*, OECD, Paris.
- ÖNCEL, M. ve KUMRULU, A. ve ÇAĞAN, N. (Eylül 2018). *Vergi Hukuku*, 27. Baskı, Turhan Kitabevi. Ankara.
- ÖNCÜ, K. (Temmuz 2019). *Vergi Yükümlüsü Açısından Özel Hayatın Gizliliği*, Seçkin Yayıncılık. Ankara.
- ÖNER, C. (2010). *Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- ÖNER, C. (2016). Uluslararası Bilgi Değişiminde Vergi Mükellefinin Haklarının Korunması: Türkiye Yaklaşımı. Editör: YALTI, B. *Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırları*. Beta. İstanbul.
- ÖZBUDUN, E. (2013). *Türk Anayasa Hukuku*, 14. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.
- ÖZDİLER KÜÇÜK, E. (Mayıs 2013). *Vergi Hukukunda Kişisel Veriler Bakımından Ölçülülük İlkesinin Uygulanması*". Editör: YALTI, B. *Vergi Hukukuna Genç Yaklaşımlar*. XII Levha Yayınları. İstanbul.
- SABAN, N. (Temmuz 1998). İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa ile Bir Vergi Kavramını Okumak; Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri. *Vergi Sorunları Dergisi*. S. 118. (<http://vergisorunlari.com.tr>). Erişim Tarihi: 20.11.2018.
- SAĞLAM, F. (1982). *Temel Hakların Sınırlanması ve Özü*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 506, Ankara.
- SOLAK AKMAN, İ. (2012). *Vergi Mahremiyetini İhlal*. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı. (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Ankara.
- SONSUZOĞLU, E. (Haziran 2000). Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi, *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı 141.
- ŞENYÜZ, D. (2016). *Vergi Ceza Hukuku*, 9. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- TAŞ, F. (2008). *Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu*. Yaklaşım Yayıncılık. Ankara.
- ULUSOY, A. (2019). *Türk İdare Hukuku*. Yetkin Yayınları. Ankara.
- ÜZELTÜRK, S. (Mayıs 2004). *1982 Anayasası ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'ne Göre Özel Hayatın Gizliliği Hakkı*, Beta, İstanbul.
- YALTI, B. (Aralık 2018). Türk Vergi Mükellefi Perspektifinden Otomatik Bilgi Değişimi. Editör: ATEŞ, L. ve ENGLİSCH, J. *Otomatik Bilgi Değişimi ve Türk-Alman İş Birliği Olanakları*. On İki Levha Yayıncılık A.Ş.. İstanbul.