

BİLGİ EDİNME HAKKININ KULLANILMASINDA BİR İSTİSNA: “VERGİ MAHREMİYETİ”

Işıl Fulya ORKUNOĞLU ŞAHİN*

ÖZET

Bilgi edinme hakkı, demokratik ülkelerde vatandaşlarla idare arasındaki ilişkilerin düzenlenmesinde başvurulan, vatandaşlarca kaleme alınan dilekçelerin idare tarafından hızlı ve güvenilir şekilde yanıtlandırılmasına katkı sağlayan kurumlardandır. Bu hak, Türkiye’de 2003’te 4982 sayılı Kanun ile kabul edilip, 2004’te yürürlüğe girmiştir. Bilgi Edinme Hakkı Kanunu’na göre; tüm kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, kanunda yer alan istisnai durumlar dışında her türlü bilgi veya belgeyi başvuranların yararlanmasına sunmakla yükümlüdürler. Vergi mahremiyeti ise; mükelleflerle ilgili bilgilerin ifşa edilmemesi ve diğer kişiler yararına kullanılmaması gereğine ilişkindir. Bu nedenle çalışmada birbirinden farklı misyonlara sahip olsalar da vatandaş haklarının ve mükellef haklarının korunması için getirilmiş düzenlemeler olmaları bakımından benzerlik gösteren; bilgi edinme hakkı ve vergi mahremiyeti arasındaki ilişkiye değinilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Mahremiyeti(Gizliliği), Vergi Güvenliği, Bilgi Edinme Hakkı, Bilgi Edinme Hakkı Kanunu, Bazı OECD Ülkelerinde Vergi Mahremiyeti

AN INTENSIVE ABOUT THE USING OF RIGHT TO INFORMATION: “TAX CONFIDENTIALITY”

ABSTRACT

Right to Information is an act regulates relations between citizens and government in democratic countries, it’s contribute to replaying of forms quickly and trustworthy which was filled up from citizens. This right was accepted in 2003 in Turkey with Information Right Act 4982, which was came into force in 2004. According to Right to Information Act; all public institutions and enterprises and professional organizations with the status of a public entity responsible for the

* Arş.Gör., Gazi Ün. İİBF Maliye Bölümü, (iforkunoglu@gazi.edu.tr)

Işıl Fulya ORKUNOĞLU ŞAHİN

offering all information and documents to applicants except exemptional conditions which is in act. But tax confidentiality is related to not disclosure of information and documents about taxpayers and not give permission to right using of taxpayers informations and documents for other person's advantage. Therefore in this study, although they have different missions, they are similar to each other about making protective legal regulations about citizens and taxpayers rights, are mentioned relations between the right to information and tax confidentiality.

Key Words: *Tax Confidentiality(Secrecy), Tax Privacy, Right to Information, Right to Information Act, Tax Confidentiality in some OECD Countries*

GİRİŞ

Devletin ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının en temel görevlerinden birisi de vatandaşların özel yaşamlarının gizliliğini korumaktır. Dolayısıyla mükellefler vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirirken, mükelleflerin özel hayatlarına ilişkin mali verilerin korunması Maliye Bakanlığı'nın ve bu kuruma bağlı olarak vergi işlemlerinde, vergi incelemelerinde çalışan görevlilerin ve İdari Yargılama Usul Kanunu'na tabi idari kurumlarla, burada yürütülen vergisel işlemlerde çalışan bilirkişilerin vb. diğer kurumların teminatı altındadır. Uygulamada sözü edilen bu görevin gerçekleştirilmesinde, Anayasa'daki, VUK'daki, TCK'daki, Bilgi Edinme Hakkı Kanunu gibi çeşitli kanunlardaki hükümlerden yararlanılmaktadır. Ancak vergi mahremiyetine ilişkin hükümler özellikle Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmektedir ve bu kanuna 1949 yılında 5432 sayılı Kanun ile yeni bir kurum olarak dahil edilmişlerdir.

Çalışmada vergi mahremiyetinin tanımı ve önemine, vergi mahremiyetinin unsurlarına, kapsamına ve vergi mahremiyetinin bilgi edinme hakkı ile ilişkisine yer verilmektedir.

1.VERGİ MAHREMİYETİNİN TANIMI ve ÖNEMİ

Vergi idaresi ile mükellefler arasındaki ilişkide mükellefler hakkında edinilen bilgilerin güvenliğinin sağlanması, mükelleflerle ilgili bilgilerin ifşa

Bilgi Edinme Hakkının Kullanılmasında Bir İstisna: “Vergi Mahremiyeti”

edilmemesi ve diğer kişiler yararına kullanılmaması gerekleri mükelleflerin “vergi mahremiyeti” olarak adlandırılan temel haklarından birini oluşturur.

Mükelleflerin genel ve özel hakları bulunmaktadır. Mükelleflerin özel hakları; vergi kanunlarındaki özel durumlar, işlemlerle ilgili iken, vergi idaresi, mükellef ilişkisinde ortaya çıkan haklar ise genel haklar olup bu haklar arasında; mükellefle ilgili bilgilerin gizliliği hakkı, özel hayatın gizliliği hakkı da sayılabilir¹.

Ekonomide kutsal kazanç felsefesine, hukukta ise demokrasiye ve güvenliğine bağlanan vergi mahremiyeti kavramı; vergileme sürecinde, mükellefle idare arasında kurulan vergileme ilişkisinde gizli tutulması gerekli bilgileri ve belgeleri ifade eder². Bu uygulamaya beyan esasına dayalı vergi sistemimizde mükelleflerin özel bilgilerinin açıklanmayacağına güven duyarak, doğru beyanda bulunmalarının sağlanması için başvurulmuştur³. Bu kurum aynı zamanda vergilendirme işlemlerinde elde edilen mükelleflerle ilgili bilgilerin kullanılması ile ticari rakiplerinin mükelleflere karşı haksız rekabet gücü elde etmelerini önlemektedir⁴.

Vergi mahremiyetini ihlal suçunun diğer vergi suçları ile benzerlikleri ve farklılıkları incelendiğinde; vergi mahremiyetini ihlal suçunun diğer vergi suçlarından farklı olarak mükellefi cezalandırmaya yönelik olarak getirilmeyip, mükellefin işlemleri ile sorumlu olan görevlilere ilişkin olduğu görülmektedir. Diğer yandan vergi mahremiyetini ihlal suçunda takdir edilen adli para cezasının, diğer vergi cezalarının tutarı ile karşılaştırılması durumunda ise, maddi amacın vergi mahremiyetini ihlal suçunda mükelleflerin korunmasına ilişkin ilksel hedefin önüne geçtiği görülmektedir. Bunun nedenlerinden birisi, yasada cezanın infazının geriye yönelik olması gibi yararlı bir uygulama bulunmasına rağmen, vergi mahremiyetini ihlal suçunu işleyenlerin meslekten men edilmelerine ilişkin hukuki bir düzenlemenin olmamasıdır. Bu konudaki hukuki eksiklik giderilmelidir. Diğer bir neden ise örneğin; 2012 yılı için yıllık satışları üzerinden fatura vermeyenlere kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı

¹ GERÇEK, 2006, s.127.

² YAYLA, 2011, s.123.

³ SONSUZOĞLU, 2000, s.125.

⁴ ÜNSAL, 2003, s.46.

Işıl Fulya ORKUNOĞLU ŞAHİN

88 bin TL'yi aşamayacakken, vergi mahremiyetini ihlal suçunda 5 bin güne kadar adli para cezasının azami tutarının, özel usulsüzlük suçunun cezasına oranla 500.000 TL gibi oldukça yüksek bir tutara tekabül etmesidir. Bunun nedeni; TCK'nın 52. maddesinde düzenlenen adli para cezası uyarınca; [1] Adli para cezası, beş günden az ve kanunda aksine hüküm bulunmayan hâllerde yediyüzotuz günden fazla olmamak üzere belirlenen tam gün sayısının, bir gün karşılığı olarak takdir edilen miktar ile çarpılması suretiyle hesaplanan meblağın hükümlü tarafından Devlet Hazinesine ödenmesinden ibaret olması ve [2] En az yirmi ve en fazla yüz Türk Lirası olan bir gün karşılığı adli para cezasının miktarının, kişinin ekonomik ve diğer şahsî hâlleri göz önünde bulundurularak takdir edileceğinin öngörülmekte olmasıdır. Buradan yola çıkılarak; 5 bin güne kadar olan adli para cezasının azami tutarı günlük 100 TL'den hesaplanabilir; Buna göre 5 bin güne kadar olan adli para cezasının azami tutarı; 100TL*5.000 gün=500.000 TL'dir.

2.VERGİ MAHREMİYETİNİN UNSURLARI

Vergi mahremiyetinin unsurları olarak vergi mahremiyetini ihlal suçunu oluşturan unsurlar ile vergi mahremiyetinin sağlanması ve korunmasında görevli olan kamu görevlilerinin uymakla yükümlü oldukları unsurlara yer verilmektedir.

2.1.Vergi Mahremiyetinin İhlalini Oluşturan Suç Unsurları

Vergi mahremiyetini ihlal suçu; şahısların muamele veya hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken diğer konuları ifşa etmeleri veya kendilerinin, üçüncü şahısların yararına kullanmalarını içerir.

2.2.Vergi Mahremiyetinin Sağlanması ve Korunmasında Görevli Olan Kamu Görevlileri ve Uymakla Yükümlü Oldukları Unsurlar

Vergi mahremiyetinin sağlanması ve korunmasında görevli olan kamu görevlileri vergi işlemleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar; vergi mahkemeleri, bölge idari mahkemeleri, Danıştay'da görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler, vergi işlerinde kullanılan bilirkişilerdir.

Bilgi Edinme Hakkının Kullanılmasında Bir İstisna: “Vergi Mahremiyeti”

2.2.1.Vergi İşlemleri ve İncelemeleri İle Uğraşan Memurlar

Vergi işlemleri ile uğraşan memurlar; verginin tarhında, tahakkukunda, tahsili aşamasında ya da düzeltilmesinde, tecilinde görevli olanlar ile vergi cezası kesilecek durumların belirlenmesi ve cezalarının kesilmesinde, gecikme zammı ve gecikme faizi hesaplarının yapılmasında görevli olanları ifade etmektedir.

VUK’un 135. maddesine göre; vergi incelemeleri ile uğraşan memurlar; 07.07.2011 tarihinde 646 sayılı KHK’nin 4. maddesi ile değişen VUK’un 135. maddesine göre; vergi incelemeleri ile uğraşan memurlar; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri, Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlardır.

Arama işleminde görevli polis vergi idaresi dışında olmasına rağmen vergi mahremiyetine uymalıdır. Benzer şekilde il özel idareleri, belediyeler, köylerde vergi ile uğraşan memurlar da vergi mahremiyeti kapsamındadırlar⁵.

2.2.2.Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri, Danıştay`da Görevli Olanlar

VUK’un 5. maddesindeki “..görevli olanlar..” ifadesi ile kanunun lafzından görevli olanların kapsamının geniş tutulmak istenildiği anlaşılmaktadır.Nitekim Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri, Danıştay`da çalışan görevlilerin de vergi mahremiyetine tabi oldukları anlaşılmaktadır.

Yargıda görevli hakim veya savcılarının yanı sıra raportörler, yazı işlerinde çalışan memurlar, mübaşir ve teftiş işlerinde görevli personeli de mükellefle ilgili sırlara vakıf olabileceklerinden ötürü vergi mahremiyeti ile ilgili yasaklara uymak zorundadırlar⁶.

⁵ ORTAÇ, 1986, s.30.

⁶ KANDEMİR, 2011, s.174.

2.2.3.Vergi Kanunlarına Göre Kurulan Komisyonlara İştirak Edenler

VUK'un dördüncü kısmında takdir, zirai kazançlar ve özel komisyonlar başlığı altındaki komisyonlar arasında; takdir komisyonu, tahrir komisyonu, tadilat komisyonları, zirai kazançlar il ve merkez komisyonları, uzlaşma komisyonları sayılabilir. VUK'ta komisyonlara iştirak edenler ibaresi bulunduğundan, komisyonları oluşturan kişilerin dışındaki diğer görevlilerin de komisyon üyeleri gibi vergi mahremiyetine uymak zorunda oldukları çıkarımında bulunulabilir. Nitekim ilgili komisyonlardaki diğer görevlilerden örneğin; tahrir komisyonları için VUK'un 79. maddesinde belirtilen komisyonlar dışındaki kişilerin ve kurumlardan; kendilerinden bilgilendirme istenilen muhtar ve ihtiyar meclisleri, ticaret ve tarım odaları, belediyeler ve noterler gibi resmi veya yarı resmi teşekküllerle özel teşekküller ve şahıslarla, gayrimenkulün genel durumu, kullanım tarzı, kira veya hasılat miktarı ve tahmine yarayacak gerekli bilgilerin istenilebileceği mükelleflerin ve kiracıların vergi mahremiyetinin kapsamında buldukları düşünülmektedir.

2.2.4.Vergi İşlerinde Kullanılan Bilirkişiler

Çeşitli vergisel uzlaşmazlıkların çözümünde gerek yargı aşamalarında gerek de yargıdan önceki süreçte ilgili olaylara ya da uzlaşmazlıklara uzmanlık alanlarının uygunluğuna göre idare tarafından belirli bilirkişilerin görüşlerine başvurulmaktadır. Bu şekilde görüşleri alınan bilirkişilerin de vergi mahremiyetine uymaları gerekmektedir.

3. VERGİ MAHREMİYETİNİN İSTİSNALARI

Vergi mahremiyetini ihlal suçunu oluşturmayan unsurlar; mükellef beyanlarının vergi dairelerinde ve mükelleflerin tabi oldukları mesleki odalarda ilanı, vergi levhalarının mükelleflerce alınması, vergi ve cezaların Maliye Bakanlığı'na açıklanması, idari ve adli soruşturmalara yönelik kamu görevlilerine bilgi verilmesi ve bankalara yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgi verilmesi, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların kanunla kurulmuş meslek kuruluşlarına ve 3568 Sayılı Kanunla kurulan meslek odalarına bildirilmesidir.

Bilgi Edinme Hakkının Kullanılmasında Bir İstisna: “Vergi Mahremiyeti”

1.Mükellef beyanlarının vergi dairelerinde ve mükelleflerin tabi oldukları mesleki odalarda ilanı; Vergi güvenliğinin sağlanması amacıyla, gelir vergisi mükelleflerinin yıllık gelir vergisi, sermaye şirketlerinin kurumlar vergisi beyannamelerinde gösterilen matrahların (zarar da dahil) ve beyanları üzerinden tarh olunan gelir ve kurumlar vergisi ile ad ve ünvanlarının, bağlı buldukları vergi dairelerince, beyannamelerin verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerine asılacak cetvellerle ilanı vergi mahremiyetini ihlal sayılmamaktadır.

2-Vergi levhaları; Gelir Vergisi Mükellefleri ile sermaye şirketlerinin her yıl Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarhına ilişkin tutarı ve bunlara isabet eden vergiyi **gösteren levhayı merkezlerine, şubelerine, satış mağazalarına, iş sahipleri ve mükellefler tarafından kolayca okunup görülecek şekilde asmaları,** gerekmekteydi ancak 6111 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonucunda; “...gösteren **levhayı almak zorundadırlar.**” olarak düzenlenmiştir. Dolayısıyla Gelir Vergisi mükellefleri ile sermaye şirketlerinin her yıl Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarhına ilişkin tutarı ve bunlara isabet eden vergiyi gösteren levhayı almaları gerekmektedir.

3-Vergi ve cezaların Maliye Bakanlığı’na açıklanması;

Mükelleflerin vergi tarhına esas beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarlarının Maliye Bakanlığınca açıklanması vergi mahremiyetinin dışında tutulmuştur. Vergi Usul Kanunu 5. maddenin alt bendinde, Maliye Bakanlığının bu yetkisini mahalline devredebileceği de öngörülmektedir.

4-İdari ve adli soruşturmalara yönelik kamu görevlilerine bilgi verilmesi ve bankalara yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgi verilmesi; kamu görevlilerince yapılan idari ve adli soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgelerin verilmesi ile bankalara yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgilerin verilmesi vergi mahremiyetini ihlal suçuna neden olmamaktadır. Ancak kuşkusuz ilgili kişilerin görevlerini kötüye kullanarak mükellef bilgilerini kendilerinin ya da başkalarının yararlarına kullanmaları durumu vergi mahremiyetini ihlal suçunu oluşturacaktır.

5-Maliye Bakanlığı’na sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit

olunanların kanunla kurulmuş meslek kuruluşlarına ve 3568 Sayılı Kanunla kurulan meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal suçunu oluşturmamaktadır.

4.VERGİ MAHREMİYETİNİN HUKUKİ KAPSAMI

Anayasa'nın 20. maddesinde herkesin özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahip olduğu, özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamayacağı öngörülmektedir. Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmi dört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırk sekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar. Herkes, kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir. Bu hak; kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de kapsar. Kişisel veriler, ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebilir. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir." Bu madde ile Anayasamızda özel hayatın gizliliği korunmaktadır. Ancak milli güvenlik, kamu düzeni, genel sağlık gibi durumlarda kanuna uygun olarak bu gizlilik sınırlandırılabilir.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 8. maddesinde de herkesin özel ve aile hayatına, konutuna, haberleşmesine saygı gösterilmesi hakkına sahip olduğuna, bu hakkın kullanılmasına bir kamu otoritesinin müdahalesinin ancak ulusal güvenlik, kamu emniyeti, ülkenin ekonomik refahının, dirlik ve düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın ve ahlâkın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için demokratik bir toplumda zorunlu olan ölçüde ve kanunla öngörülmüş olmak koşuluyla söz konusu olabileceğine yer verilmektedir.

Bilgi Edinme Hakkının Kullanılmasında Bir İstisna: “Vergi Mahremiyeti”

Bu açıdan Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi(AİHM) kararlarından iki örneğe değinilebilir. Vergi kaçakçılığı suçunun incelenmesinde mükellefin telefonunun dinlenilmesi özel hayatın gizliliğine müdahale kabul edilmiştir. Ancak bu tür bir faaliyet ilgili devletin bir kanununa dayanarak yapılması gerektiğinden ve olayın geçtiği Fransa’da bu tür bir kanun olmadığından AİHM tarafından “Huving Davası” reddedilmiştir. Diğer yandan mahkemenin “Funke Davası” kararında; gümrük vergisi yetkililerinin, yargıç kararı olmadan mükellefin evinde yaptıkları aramaların kişinin özel yaşamına müdahale olsa da, ülke ekonomik çıkarı ve suçun önlenmesi bakımından meşruluğu ifade edilmiştir. Buradaki olumlu mahkeme kararına rağmen, ilgili olayda hakim kararı olmadan mükellefin evinde arama yapıldığından mükellefin vergi mahremiyetinin ihlal edildiği görülmektedir⁷.

4.1.VERGİ HUKUKU VE VERGİ İCRA HUKUKU BAKIMINDAN

Bir suçun maddi unsurunu; faaliyette bulunmak, sonuç, faaliyetle sonuç arasındaki nedensellik ilişkisi, suçun manevi unsurunu ise; kusur oluşturur. Dolayısıyla vergi mahremiyeti suçunun maddi unsuru; gizli kalması gereken bilginin ifşası veya kullanılmasıdır⁸. Vergi mahremiyeti suçunun manevi unsuru ise; kasıttır. Ancak suçun oluşumunda failin açıkladığı unsurun gizli kalması gereken bir bilgi olduğunu bilmesi ve bunu açıklamayı istemesi gerekirken, suçun oluşumunda sır sahibine zarar vermek gibi özel bir kast gerekmez, genel kast yeterlidir⁹.

Mükelleflerin özel yaşamlarına müdahale edilmemesine yönelik getirilen ve Vergi Usul Kanunu (VUK)’ta verginin tahakkuk aşamasına ilişkin “vergi mahremiyeti” kurumu ile 6183 sayılı Kanun’da bulunan verginin tahsil aşamasına ilişkin “sırrın ifşası” kurumundan söz edilebilir¹⁰.

⁷ 25.02.1993 tarihli karar, <http://cmiskp.echr.coe.int/tpk197/view.asp?item=1&portal=hbkm&action=html&highlight=funke&sessionid=63347130&skin=hudoc-en>, 24.04.1990 tarihli karar <http://cmiskp.echr.coe.int/tpk197/view.asp?item=1&portal=hbkm&action=html&highlight=huving&sessionid=63346021&skin=hudoc-en>, (ŞARMAN, 2011, s.206-207).

⁸ ERDEM, 2005, s.251.

⁹ ERMAN, 1998, s. 103.

¹⁰ ÖZBALCI, 2006, s.886.

Işıl Fulya ORKUNOĞLU ŞAHİN

6183 Sayılı Kanun'un(AATUHK) 107. maddesinde; "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 gereken diğer hususları ifşa ettikleri takdirde TCK'nın 239. Maddesine göre cezalandırılırlar. Kanun'un 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. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir." hükmü yer almaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinde düzenlenen vergi mahremiyeti kurumunda ise;

-Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurların;
-Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ile Danıştay'da görevli olanların;
-Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenlerin;
-Vergi işlerinde kullanılan bilirkişilerin; görevleri dolayısıyla, 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 ifşa edemeyecekleri ve kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına(menfaatine) kullanamayacakları öngörülmektedir. Bu yasak, yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılırsalar dahi devam eder.

Benzer şekilde; Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı Usul Müdürlüğü'nün vergi mahremiyeti konusundaki B.07.4.DEF.0.07.11/VUK.02.137/ sayılı bir özelgesine göre; vergi mükellefleri ile ilgili olup gizli kalması gereken ve vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilen bilgilerin, vergi dairesi yetkililerince ifşa edilmemesi gerekir. Buna karşılık bir hakkın ispatı için mahkemelerce zorunlu görülerek istenilmesi halinde, mahkemelere bilgi verilmesi tabiidir,

Bilgi Edinme Hakkının Kullanılmasında Bir İstisna: “Vergi Mahremiyeti”

ancak adres dahil mükellefin şahsına ait bilgiler avukatlara yada diğer üçüncü şahıslara verilmemelidir¹¹.

Gelir İdaresi tarafından 16.01.2010 tarihinde uygulamaya konulduğu duyurulan “özelge otomasyon sistemi” ne göre de; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 413. maddesi ile “Sirküler ve vergi mahremiyetine ilişkin hükümler göz önünde bulundurulmak şartıyla özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığı’na internet ortamında yayımlanır.” hükmü uygulanmaktadır. Bu uygulama ile farklı vergi dairesi başkanlıklarında (veya defterdarlıklarda) aynı konuya ilişkin farklı görüşlerin verilebilmesinin önlenmesi ve ilgili idarelerin birbirlerinin verdikleri özelgelerden haberdar olmalarının sağlanması, internetten yayın yoluyla şeffaflık sağlamak, idarenin iş yükünün hafifletilmesi hedeflenmiştir ki vergi mahremiyetinin korunmasına özen gösterilerek, mükelleflerin ve vergi sorumlularının tereddüt ettikleri konularda idarenin görüşüne başvurabilmeleri ve bu açıklamaların yayımlanabilmesi uygulamadaki olası karışıklıkların çözümüne oldukça yardımcı olacaktır.

4.2.TÜRK CEZA HUKUKU BAKIMINDAN

Vergi mahremiyetini ihlal suçu VUK’un 362. maddesinde 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu(TCK)’nın 239. maddesine gönderme yapılarak cezaya tabi tutulmaktadır. Türk Ceza Kanunu’nun 239. maddesine göre; vergi mahremiyetini ihlal suçu için uygulanacak ceza, şikâyet üzerine, hapis ve adli para cezası olarak öngörülmüştür.

“Ticarî Sır, Bankacılık Sırrı Veya Müşteri Sırrı Niteliğindeki Bilgi Veya Belgelerin Açıklanması” başlıklı TCK’nın 239. maddesinde; “(1) Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu **ticarî 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 beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi hâlinde de bu fıkraya göre cezaya hükmolunur. (2)Birinci fıkra hükümleri, fennî keşif ve buluşları veya sınaî uygulamaya ilişkin

¹¹ Özelgeler, <http://www.ant-vdb.gov.tr/ozelgeler/ozelge.php?islem=goster&ozid=118>.

Işıl Fulya ORKUNOĞLU ŞAHİN

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 hâlde 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” hükümleri yer almaktadır.

VUK 362. maddede TCK 239. maddeye gönderme yapılmıyorsa vergi mahremiyetini ihlal suçunun TCK'nın 239, 258, 134'üncü maddelerine uyan vergi mahremiyetinin ihlali suçunun cezalandırılmasında hangi maddeden yararlanılacağı konusunda karışıklık ortaya çıkabilirdi. Bunun nedeni; suçun cezasının TCK'nın ilgili maddelerinde, memurlar ve diğer kişiler için ayrı şekilde belirlenmiş olmasıdır. Şöyle ki memurlar için TCK 239. ve 258. maddelerde sırasıyla suçun niteliğine göre; 1 yıldan 3 yıla kadar hapis ve ayrıca para cezası ile 1 yıldan 4 yıla kadar hapis cezası öngörülürken, TCK 134. maddeye göre kişilerin özel hayatının gizliliğini ihlâl eden kimse, altı aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezası ile cezalandırılır. Nitekim TCK'nın “Göreve İlişkin Sırrın Açıklanması” başlıklı 258. maddesine göre; “(1) Görevi nedeniyle kendisine verilen veya aynı nedenle bilgi edindiği ve gizli kalması gereken belgeleri, kararları ve emirleri ve diğer tebligatı açıklayan veya yayınlayan veya ne suretle olursa olsun başkalarının bilgi edinmesini kolaylaştıran kamu görevlisine, bir yıldan dört yıla kadar hapis cezası verilir. (2) Kamu görevlisi sıfatı sona erdikten sonra, birinci fıkrada yazılı fiilleri işleyen kimseye de aynı ceza verilir”. 134. madde uyarınca ise; 1.Gizliliğin görüntü veya seslerin kayda alınması suretiyle ihlâl edilmesi hâlinde, cezanın alt sınırı bir yıldan az olamaz. 2. Kişilerin özel hayatına ilişkin görüntü veya sesleri ifşa eden kimse, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Fiilin basın ve yayın yoluyla işlenmesi hâlinde, ceza yarı oranında artırılır” denilmektedir. Ancak TCK'nın 134. maddesini takip eden nitelikli haller başlıklı 137. maddesinde; “Yukarıdaki maddelerde tanımlanan suçların; a)kamu görevlisi tarafından ve görevinin verdiği yetki kötüye kullanılmak suretiyle, b)belli bir meslek ve sanatın sağladığı kolaylıktan yararlanmak suretiyle, işlenmesi halinde, verilecek ceza yarı oranında artırılır” ibaresine yer verilmektedir. Ancak yukarıda görüleceği üzere sözü edilen bu maddelerdeki farklı niteliklerle işlenen suçların

Bilgi Edinme Hakkının Kullanılmasında Bir İstisna: "Vergi Mahremiyeti"

belirtilerek tek bir maddenin alt bentleri halinde düzenlenmesinin, VUK vb. diğer kanunlar tarafından da TCK'ya atıfla yapılan düzenlemelerde de daha açıklayıcı ve hukuki karışıklıklara imkan vermeyecek şekilde olacağı düşünülmektedir.

4.3.BİLGİ EDİNME KANUNU BAKIMINDAN

4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu(BEHK)'nun 5. maddesine göre; kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının faaliyetlerinde, bu Kanunda yer alan istisnalar dışındaki her türlü bilgi veya belgeyi başvuranların yararlanmasına sunmak ve bilgi edinme başvurularını etkin, süratli ve doğru sonuçlandırmak üzere, gerekli idarî ve teknik tedbirleri almakla yükümlüdürler.

Bilgi edinme hakkının sınırları BEHK'da belirlenmiştir. Buna göre açıklanması hâlinde kamunun veya kişilerin zarar görebileceği bilgi belgeler bu kanun kapsamı dışındadır.

BEHK'da vergi mahremiyeti kapsamında istenilen bilgilerin, BEHK'nın kapsamı dışında olduğuna ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak ilgili kanunda vergi mahremiyetine ilişkin yasakları içerebilecek hükümler sırasıyla; Kanunun 9. maddesindeki "Gizli bilgileri ayırarak bilgi ve belge verme", 21. maddesindeki "Özel hayatın gizliliği" ile 23. maddesindeki "Ticari sır" dır. 9. madde uyarınca istenen bilgi veya belgelerde, gizlilik dereceli veya açıklanması yasaklanan bilgiler ile açıklanabilir nitelikte olanların birlikte bulunmaları durumunda, gizli ya da açıklanması yasaklanan bilgilerin çıkarıldıktan sonra kalan diğer bilgilerin başvurana sunulmakta ve bilgi ayırım gerekçesinin yazılı bildirim yapılmaktadır. 21. maddede; kişinin izin verdiği hâllerde özel hayatın gizliliği kapsamında, açıklanması hâlinde kişinin sağlık bilgileri ile özel ve aile hayatına, şeref ve haysiyetine, meslekî ve ekonomik değerlerine haksız müdahale oluşturacak bilgi veya belgeler, bilgi edinme hakkı kapsamı dışındadır. Kamu yararının gerektirdiği hâllerde, bu bilgi ve belgelerin ilgili kişiye en az yedi gün önceden haber verilerek kişinin yazılı rızası alınarak açıklanabileceği yer almaktadır. 23. maddede ise; "Kanunlarda ticarî sır olarak nitelenen bilgi veya belgeler ile, kurum ve kuruluşlar tarafından

Işıl Fulya ORKUNOĞLU ŞAHİN

gerçek veya tüzel kişilerden gizli kalması kaydıyla sağlanan ticarî ve malî bilgiler, bu Kanun kapsamı dışındadır” ibaresi bulunmaktadır.

Dolayısıyla BEHK'nın 9., 21. ve 23. maddelerine göre; VUK'un 5'inci maddesinde vergi mahremiyeti çerçevesinde edinilen bilgilerin paylaşılmasının yasak olduğu belirtilen durumlar için; Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'ndan yararlanılması mümkün değildir. Bunun nedeni Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'nun özellikle de 23. maddesinde ifade edilen “gerçek ve tüzel kişilerden gizli kalması kaydıyla sağlanan ticari ve mali bilgiler bu kapsam dışındadır” şeklindeki ibaresi bilgi edinme hakkına yönelik taleplerin reddini gerektirmektedir. Benzer şekilde Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'nun 21. maddesinde de belirtildiği üzere; vergisel bilgilerin kamuoyu ile paylaşılması kişinin mesleki, ekonomik çıkarlarına haksız müdahaleye neden olmaktadır.

395 sıra no'lu VUK Genel Tebliğinde ve 28.08.2010 tarihli 27686 sayılı Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelikte “özelge talebinin kapsamı” incelendiğinde de; 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu uyarınca yapılan taleplerin, özelge talebinin kapsamı dışında bırakıldığı görülmektedir.

5. BAZI OECD ÜLKELERİNDE VERGİ MAHREMİYETİ VE BİLGİ EDİNME KANUNU

Vergi mahremiyeti ile ilgili olarak OECD ülkelerin çoğunda izlenen politikanın yalnızca vergi beyannamelerinin kamuoyuna açıklanması veya yalnızca vergi kaçırancının kamuoyuna açıklanması ve vergisel işlemlerin yapılmasına yardımcı olan görevlilerin(tax preparers) uyması gereken kuralların belirlenmesini kapsayacak şekilde uygulandığı görülmektedir. Örneğin; OECD ülkelerinden Japonya, Norveç, İsveç ve Finlandiya'da bazı kamu kuruluşlarının kurumlar vergisi beyannameleri ile ilgili bilgilere erişimine izin verilmekte iken, Norveç'te vergilendirilebilir gelir ve gelir vergisi ödemeleri hem kurumlar hem de bireyler için internette erişilebilirdir. Kanada, Yunanistan, İrlanda ve Yeni Zelanda'da vergi kaçırancılar ilan edilmektedir¹². ABD'de 6103 sayılı Gelir Vergisi Kanunu

¹² SLEMROD, 2006, s. 13.

Bilgi Edinme Hakkının Kullanılmasında Bir İstisna: “Vergi Mahremiyeti”

eyalet ve yerel vergi çalışanlarının mükelleflerin vergi beyannameleri ile ilgili bilgilerin açıklanmasını sınırlandırmakta ve bu bilgilerin güvenliğini sağlamaktadır ki ABD’de eyalet yönetimine bağlı olarak vergilendirmeye ilişkin bilgilerin açıklanmasına ilişkin limitler değişmektedir¹³.

Ancak ABD’de vergi beyannamelerinin doldurulmasına yardımcı olan görevlilerin(tax preparers) uyması gereken kurallar ise, 1 Ocak 2009’da güncellenerek yeniden yürürlüğe girmiş olan 7216 sayılı Kanun uyarınca belirlenmiştir. Buna göre; “tax preparers” ibaresinin kapsamındaki görevliler; mükelleflerin vergisel işlemlerinin hazırlığına yardımcı olan firmalara bağlı çalışan herhangi bir kişi, vergisel işlemlerin hazırlığı ile ilgili hizmetlerle ilişkili kişiler ve bilerek ya da ihmalle mükelleflerin vergi beyanı ile ilgili bilgileri, mükelleflerin zararına olacak şekilde açıklayanlar ya da bu tür bir bilgiyi herhangi bir amaçla kullanan ya da suç oluşturabilecek nitelikte bulunarak bu bilginin kullanılmasına yardımcı olanlar, 1.000 \$’dan daha az ya da 1 yıldan daha fazla cezalandırılmazlar veya her iki cezanın kovuşturmasına ilişkin maliyetlere bir arada katlanırlar¹⁴.

Ülkemizdekine benzer şekilde OECD’de de birçok ülkenin Bilgi Edinme Hakkı Kanunlarında vergi mahremiyeti kapsamında istenilen bilgilerin, BEHK’nın kapsamı dışında olduğuna ilişkin doğrudan hükümlere rastlanılmamaktadır. Ancak ilgili ülkelerin BEHK’larında vergi mahremiyetine ilişkin yasakları içerebilecek hükümlerin "ticari sır", "ticari veya mali bilgilerin ayrıcalığı" başlıkları ile istisnai hükümler içinde yer aldıkları görülmektedir. Örneğin ABD’de Teksas Mahkemesi(The Texas Supreme Court) tarafından ticari sırrın belirlenmesinde benimsenen yöntemlerle ilgili olarak Bilgi Edinme Hakkı Kanunu’nun 757. maddesine göre; bir bilginin ticari sır olarak değerlendirilebilmesi için getirilmiş 6 unsuru içinde barındıran bir liste oluşturulmuştur. Buna göre ticari sır niteliği taşıması gereken bilginin özellikleri şöyledir; 1. bilginin işletme dışında bilinirliği, 2. bilginin bilinme sınırının tespitinde bilginin işyerindeki personelden hangisi tarafından bilinir olduğu, 3. işletme tarafından bilginin korunmasına yönelik alınmış önlemlerin miktarı, 4. bilginin işletme ve rakipleri için değeri, 5. bilginin geliştirilmesi için işletme tarafından

¹³ LAURY- WALLACE, 2005, s.2.

¹⁴ WALKER, 2008, s.1.

harcanan güç ve para miktarı, 6. bilginin edinilmesi veya kopyalanmasının zorluğu ya da kolaylığıdır¹⁵. Kanun'un ticari ve mali bilgilerin ayrıcalığı ve yasa ile güvenliği başlıklı kısmında da; Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'ndaki istisna 552. maddenin b bendinin 4. bendinde; mali ya da ticari bilgiyi edinen kişilerin, bilgisi edinilenlerin rekabet pozisyonları açısından ciddi zarara yol açacağı durumlarda, mali veya ticari bilgilerin gizliliğinin korunması hükmünün uygulanacağı ibaresi bulunmaktadır¹⁶.

6.SONUÇ

Vergi mahremiyeti düzenlemesinde mükelleflerin korunması, vergi idaresine güven duyulmasının sağlanması ve dolayısıyla maddi ve manevi kamu yararı sağlanması amaçlanmaktadır. Bunun için idare tarafından yoklama, inceleme, arama, bilgi toplama gibi çeşitli denetim yolları ile mükelleflerle ilgili elde edilen bilgilerin, mükelleflerin özel yaşamlarının gizliliğinin korunması ve diğer bir deyişle vergi mahremiyeti çerçevesinde saklanması, ifşa edilmemesi, kendilerinin ya da üçüncü kişilerin yararına kullanılmaması gereklidir. Vergi mahremiyetini ihlal suçu sözü edilen vergi mahremiyeti ile ilgili hükümlere mükellefle ilgili işlemlerin yapılmasında sorumlu olan görevlilerce uyulmaması durumunda ortaya çıkmaktadır. Vergi mahremiyetine uygulanacak ceza VUK'un 362. maddesinde TCK'nın 239. maddesine atıfta bulunarak düzenlenmiştir. Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun oluşmadığı durumlar ise; VUK'un 5. maddesinde ve AATUHK'nın 107. maddesinde sayılmaktadır.

Bilgi edinme hakkı ile vergi mahremiyeti konularının birbirleri ile olan ilişkileri incelendiğinde ulaşılan sonuçlar ise şöyledir; birçok ülkenin Bilgi Edinme Hakkı Kanunlarında vergi mahremiyeti kapsamında istenilen bilgilerin, BEHK'nın kapsamı dışında olduğuna ilişkin doğrudan hükümlere yer verilmemiştir. Ancak çoğu ülkenin BEHK'larında vergi mahremiyetine ilişkin yasakları içerebilecek hükümler "ticari sır", vb. başlıklar ile istisnai hükümlerde bulunmaktadırlar. Türkiye'de BEHK'da vergi mahremiyeti kapsamında istenilen bilgilerin, BEHK'nın kapsamı dışında olduğuna ilişkin bir hüküm yer almamasına rağmen, BEHK'nın 9. maddesinde "Gizli

¹⁵ OAG, 2012, s.555.

¹⁶ OAG, 2012, s. 107-108.

Bilgi Edinme Hakkının Kullanılmasında Bir İstisna: "Vergi Mahremiyeti"

bilgileri ayırarak bilgi ve belge verme", 21. maddesinde "Özel hayatın gizliliği" ve 23. maddesindeki "Ticari sır" hükümlerinin bulunduğu görülmektedir. Sözü edilen bu maddeler uyarınca sırasıyla 9. madde uyarınca istenen bilgi veya belgelerde, gizlilik dereceli veya açıklanması yasaklanan bilgiler ile açıklanabilir nitelikte olanların birlikte bulunmaları durumunda, gizli ya da açıklanması yasaklanan bilgilerin çıkarıldıktan sonra kalan diğer bilgiler başvurana sunulurken, 21. maddede; kişinin izin verdiği hâllerde özel hayatın gizliliği kapsamında, açıklanması hâlinde kişinin sağlık bilgileri ile özel ve aile hayatına, şeref ve haysiyetine, meslekî ve ekonomik değerlerine haksız müdahale oluşturacak bilgi veya belgeler, bilgi edinme hakkı kapsamı dışında tutulmuştur. Kamu yararının gerektirdiği hâllerde, bu bilgi ve belgelerin ilgili kişiye en az yedi gün önceden haber verilerek kişinin yazılı rızası alınarak açıklanabileceği yer almaktadır. Benzer şekilde ilgili Kanun'un 23. maddesinde; "Kanunlarda ticarî sır olarak nitelenen bilgi veya belgeler ile kurum ve kuruluşlar tarafından gerçek veya tüzel kişilerden gizli kalması kaydıyla sağlanan ticarî ve malî bilgilerin de bu Kanun'un kapsamı dışında olduğu öngörülmektedir.

KAYNAKÇA

ERDEM Tahir, "Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu Ve Yeni Ceza Yasası Sonrasında Bu Suça Uygulanacak Ceza-I", Yaklaşım, Sayı: 155, Kasım 2005, s. 244-252.

ERMAN Sahir, Vergi Suçları, İ.Ü.Fen Fakültesi Basım Atölyesi, İstanbul, 1998.

GERÇEK Adnan, "Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi", Vergi Sorunları, Şubat 2006, Sayı 209, s.121-149.

KANDEMİR Mevlüt, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti", Vergi Sorunları, Haziran 2011, Sayı 273, s.171-180.

LAURY Susan, WALLACE Sally, "Tax Confidentiality and Tax Compliance: An Experimental Analysis", 19 May 2005, National Tax Association Symposium Washington,

Işıl Fulya ORKUNOĞLU ŞAHİN

<http://classes.igpa.uiuc.edu/jgiertz/NTA-SS/Wallace-Tax%20Confidentiality%20and%20Tax%20Compliance.doc>, s.1-11.

ORTAÇ F.Rifat, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti ve Yasaklar”, Yayınlanmamış Master Tezi, G.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 1986.

ÖZBALCI Yılmaz, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, 2006.

Özelgeler:<http://www.antvdb.gov.tr/ozelgeler/ozelge.php?islem=goster&ozid=118>.

SLEMROD Joel, “Taxation and Big Brother: Information, Personalisation and Privacy in 21st Century Tax Policy”, Fiscal Studies, Vol. 27, no. 1, pp. 1–15 (2006) 0143-5671.

SONSUZOĞLU Elif, “Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları, Haziran 2000, s.116-122.

ŞARMAN Ceren, “Vergilendirme ve Özel Hayatın Gizliliği”, Vergi Dünyası, Mart 2011, Sayı 355, s.200-207.

Office of Attorney General(OAG), “Public Information 2012 Hand Book”, Rev:11/11, Austin Teksas, https://www.oag.state.tx.us/ag_publications/pdfs/publicinfo_hb.pdf, 2012.

ÜNSAL Hilmi, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, Sağladığı Yararlar ve Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler”, Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF, Cilt 8, Sayı 3, 2003, s.27-48.

WALKER Steve, “Tax Return Preparation And Data Confidentiality: Obligation of Tax Preparer”, 24 Aralık 2008, <http://www.articlesbase.com/taxes-articles/tax-return-preparation-and-data-confidentiality-obligation-of-tax-preparer-696129.html>.

YAYLA İlyas Emre, “Türkiye’de Vergi Mahremiyeti ve AB Mevzuat Uyumu Çerçevesinde Alman Vergi Mahremiyeti Uygulaması”, Vergi Dünyası, Temmuz 2011, s.119-123.