# Bu yazı, Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 464) Taslak Halinde İken Sayın Prof. Dr. Ersan ŞEN tarafından Haber 7 internet sitesinde yayımlanmıştır.

**Vergi Usulünde Kişisel Veri Aktarılması**

Kazanç elde edenlerin Devlete ödeyecekleri vergilerle ilgili düzenleme öngören 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) 148. ve 149. maddelerinde, Maliye Bakanlığı veya vergi incelemesi yapmaya yetkisi olanların isteyecekleri bilginin verilmesine ilişkin genel zorunluğa yer vermiştir.

**“Bilgi verme:” başlıklı VUK m.148’e göre;** “Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzelkişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar.

Bilgiler yazı veya sözlü istenilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile tekit ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur. Bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez.

Memleket dışı imtiyazlarından faydalanan yabancı Devlet memurları bilgi verme mecburiyetine tabi olamazlar”.

**“Devamlı bilgi verme:” başlıklı VUK m.149’a göre;** “Kamu idare ve müesseseleri (kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dahil) ile gerçek ve tüzelkişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasılalarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar”.

VUK m.148 ve 149 yasal dayanak alınarak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan gerçek ve tüzel kişilerden gerekli bilgilerin toplanmasına ilişkin “Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ Taslağı” hazırlandığı ve Taslak üzerinde çalışmaların devam ettiği görülmektedir.

Taslakta; VUK m.148 ve m.149’a atıf yapıldığı, Maliye Bakanlığı ile vergi incelemesi yapmaya yetkisi olanların isteyecekleri bilgilerin ilgilerce verilmesinin zorunlu olduğu, buna ek olarak vergilendirmeye ilişkin konular hakkında gerekli tüm bilgilerin de talep edildiği takdirde ilgili makama verilmesinin aynı şekilde zorunluğa tabi olduğu ifade edilmiştir.

Tebliğ Taslağında “Aracı Hizmet Sağlayıcıları” başlığı açılarak, internet ortamında ticaret yapan, yani “sanal mağazacılık” olarak bilinen işle uğraşıp, satıcı ve alıcıların internette açtığı sitede yer alan mağazalarda buluşturan kişi ve firmaların, bir aylık sürede gerçekleştirdikleri ticari faaliyetlere ilişkin olarak;

1. Aracılık hizmetinin sağlandığı internet adres veya adreslerini,

2. Aracılık hizmeti verilen gerçek ya da tüzel kişi satıcılara (kiralayanlara ait bilgiler dahil) ait ad soyad /unvan, TCKN/VKN bilgileri ile telefon ve adres bilgilerini,

3. Aracılık hizmeti verilen her bir gerçek ya da tüzel kişi için sağlanan aracılık hizmetinin başlangıç tarihini ve hizmetin sona ermesi halinde bitiş tarihini,

4. Aracılık hizmeti verilenler adına gerçekleştirilen mal ve hizmet satış/kiralama işlemlerine ilişkin her bir tahsilat tutarı ve tarihini,

Gelir İdaresi Başkanlığı’na ulaştırmakla yükümlü olacaktırlar. Bankalar, reklamcılık hizmeti aracıları, kargo ve lojistik şirketleri için benzer yükümlülükler öngörülmüştür. Ancak bankalar bir nebze bu yükümlülükten muaf tutulmuş ve Gelir İdaresi Başkanlığı’nı bilgilendirme yükümlülüğü ile ilgili 5411 sayılı Bankacılı Kanunu’na atıf yapılmıştır.

Bu yükümlülükleri, Anayasa m.13 ve m.20/3 açısından incelemeden önce, Tebliğ Taslağında “5. Sorumluluk ve Cezai Müeyyide” başlıklı hükmünü kısaca açıklamak gerekir. Tebliğ Taslağının 5. maddesinin son fıkrasına göre, “Bu Tebliğ ile getirilen zorunluluklara uymayanlar hakkında işledikleri fiillere göre, Vergi Usul Kanunu’nda yazılan cezalar tatbik edilir”.

“Suçta ve cezada kanunilik” prensibi uyarınca, suç ve cezalar kanunla koyulup kaldırılırlar. Tebliğle suç ve ceza koyulamaz. Bu sebeple, Tebliğ Taslağının 5. maddesinin son fıkrasında yer alan düzenlemenin bir bağlayıcılığı bulunmamaktadır. Tebliğle getirilen zorunluluklar kanunda yer almadıkça, bu zorunluluklara uymamaktan dolayı ceza tayini yoluna gidilemez. Anayasa m.38’in gerekçesinde öngörülen “açık suç hükmü”, yani cezanın kanunda gösterilip suçun tanımının yürütme organı ve idari makamlara bırakılması fikrini reddetmekteyiz. Anayasa m.38’in metninde yer almayıp yalnızca gerekçesinde yazılı olan bu fikir, hem bu nedenle bağlayıcı olmadığı gibi ve hem de “suçta ve cezada kanunilik ilkesi” başlıklı Türk Ceza Kanunu m.2/2’ye aykırıdır. TCK m.2/2’ye göre, “İdarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamaz”. Ayrıca, Tebliğde bu yönde, yani suçu belirtip karşılığında VUK Mükerrer m.355’de gösterilen cezanın uygulanacağına dair bir hüküm de bulunmamaktadır.

**“Bilgi vermekten çekinenler ile 256, 257 ve mükerrer 257 nci madde hükmüne uymayanlar için ceza” başlıklı Mükerrer m.355/1-2-3’e göre;**

“Bu Kanunun 86,148,149,150,256 ve 257 nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257 nci madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan (kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dahil);

1. Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.000 (1.300 TL) Türk Lirası,

2. İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 500 (660 TL) Türk Lirası,

3. Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 250 (330 TL) Türk Lirası, Özel usulsüzlük cezası kesilir.

Bu hükmün uygulanması için, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır. Ancak, bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde, ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirilme şartı aranmaz.

Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunur. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde yukarıda yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır”.

Kanun koyucu, bilgi vermekten itina edenler hakkında para cezası öngörmüştür. Bu hukuka aykırılık “kabahat” olduğundan, 5326 sayılı Kabahatler Kanunu’nun “Kast ve taksir” başlıklı 9. maddesi uyarınca kast veya taksirle işlenebilir. Bilerek ve isteyerek veya meslekte gerekli özeni ve dikkati göstermemesi sebebiyle bu yükümlülüğünü yerine getirmeyen yükümlü arasında, Mükerrer m.355 uygulanacak ceza bakımından fark bulunmamaktadır.

Kanun koyucu, VUK m.148 ve m.149’da ilgili Bakanlığa ve idari makama verilecek bilgi konusunda bir ayrıntıya yer vermediği gibi, bu konunun ayrıntılarının bir alt norm tarafından düzenleneceğine dair hükmü de öngörmemiştir. Bu sebeple, “bilgi” kavramından ne anlaşılması gerektiği ön plan çıkmıştır. Kanaatimizce, konu VUK m.149 bakımından kolaydır. Bu maddede, net bir şekilde “vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak” ibaresine yer verildiği görülmektedir. Devamlı bilgi vermeye konu olacak husus, yalnızca vergilendirmeye neden olan olayla sınırlandırılmıştır.

Asıl mesele; VUK m.148’de yer alan soyut, genel ve hangi bilgileri içerdiği anlaşılamayan hükümden kaynaklanmaktadır. Tebliğ Taslağında, bu bilgi kapsamının geniş tutulduğu ve “kişisel veriler” kapsamına giren bilgilerin de verilmesi yükümlülüğünün getirilmesi çalışıldığı görülmektedir. Bu doğru mudur? Kanaatimizce, Anayasa m.13 ve m.20/3 uyarınca bu genişlikte ve vergi ile ilgisi olmayan konularla ilgili bilgi verme zorunluluğunun getirilmesi doğru değildir. Bir an için bu zorunluluk getirilecekse bile, bunun Anayasa m.13’de öngörülen şartlara uygun şekilde yalnızca kanunla düzenlenmesi mümkündür.

Tebliğ Taslağında kapsama alınan bilgilere bakıldığında; bunların kişisel verilerle ilgili olmakla birlikte, Vergi Hukuku bakımından gerekli bilgiler olduğu da görülecektir. Bu noktada, VUK m.148’in yeterli yasal dayanağı oluşturduğu, “vergi” konusu bakımından gerekli bilgilerin Bakanlığa ve ilgili idari makama verilmesi için yapılan talebi haklı kıldığı ileri savunulabilir. Elbette yasal dayanağın varlığı, kapsama giren bilgilerin her durumda alınabileceği ve verilmesinin zorunlu olduğu, bu yetkinin keyfi veya kötüye kullanılabileceği anlamına gelmez.

**Anayasa m.20/3'e göre;** “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”.

Dikkat edilecek olursa hüküm, kişisel verilere nasıl müdahale edileceğini değil, kişisel verilerin mutlak korunmasını öngörmektedir. Hükümde, kişisel verilerin ancak bireyin açık rızası ile işlenebileceği, kişisel verilerin nasıl korunacağına ilişkin esas ve usullerin kanunla düzenleneceği ifade edilmiştir. Ayrıca Anayasa hükmünde, kanunla öngörülen hallerde de kişisel verilerin işlenebileceği belirtilmesine rağmen, "sonuç" olan bu uygulamaya dayanak olabilecek sebeplere hükümde yer verilmediği görülmektedir. **Oysa “Temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması” başlıklı Anayasa m.13'e göre,** “Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz”.

**İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi’nin “özel ve aile hayatına saygı hakkı” başlıklı 8. maddesinin 1. fıkrasına göre,** “Herkes, özel ve aile hayatına, konutuna ve yazışmalarına saygı gösterilmesi hakkına sahiptir”. Bu hükümde geçen “özel hayata saygı hakkı”, beraberinde kişisel verileri de kapsamaktadır. **Sözleşmenin m.8/2 hükmüne göre,** “Bu hakkın kullanılmasına bir kamu makamının müdahalesi, ancak müdahalenin yasa ile öngörülmüş ve demokratik bir toplumda ulusal güvenlik, kamu güvenliği, ***ülkenin iktisadi*** ***refahı***, düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için gerekli bir tedbir olması durumunda mümkün olabilir”. Ancak belirtmeliyiz ki, bir an için kişisel verilerin kaydedilmesinde İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi’nin bu hükmünün hukuki dayanak bulabileceği söylense de, elbette bu soyut hüküm kişisel verilerin kaydı yoluyla özel hayat hakkının sınırlanmasının somut gerekçesi olamaz. Gerek Anayasa m.13 ve 20/3, gerekse de İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi m.8/2’nin açık hükümleri uyarınca, kişisel verilerin korunması ve işlenmesi ile ilgili yasal düzenleme gerekliliği tartışmasızdır.

Anayasa m.13 ve 20/3’e göre çıkarılmış “Kişisel Verilerin Korunması Kanunu” adlı bir yasal düzenlemenin olmaması Türk Hukuku’nun önemli bir eksiği olarak gözükmektedir.

Bundan başka, kişisel verilerin korunmasını düzenleyen Anayasa m.20/3’ün özel sınırlama sebeplerine yer vermediğini, bu nedenle de Anayasa m.13 delaleti ile Anayasa m.20/3 dayanak alınarak, kanunla dahi kişisel verilerin gizliliği ve korunma hakkının sınırlandırılamayacağı ve bu sebeple, kişisel verilerin gizliliği ve korunması hakkının kanunla sınırlanmasına gidilebilmesi için öncelikle, Anayasa m.20/3’ün son cümlesinde yer alan “Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir.” hükmüne, hangi özel nedenlerle kişisel verilerin gizliliği ve korunması hakkına sınırlama getirilebileceğine ilişkin ekleme yapılması gerektiği ileri sürülebilir.

Bir diğer düşünceye göre; İHAS m.8/2’de yer alan sebeplerin “özel sınırlama sebebi” sayılarak, kişisel verilerin Anayasa m.13’e göre kanunla sınırlandırılabilir. “Haklara getirilecek kısıtlamaların sınırlanması” başlıklı İHAS m.18’e göre; “Anılan hak ve özgürlüklere bu Sözleşme hükümleri ile izin verilen kısıtlamalar, öngörüldükleri amaç dışında uygulanamaz”.

Kişisel verilerin korunması konusunda Türk Hukuku’nun yetersiz olduğu, Anayasa m.13 ve m.20/3’e uygun kanun ve alt düzenlemelerin çıkarılmadığı bir gerçektir. Ancak bu şartlarda bile, Anayasa m.20/3’ün üçüncü cümlesinde yer alan “Kişisel veriler, ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebilir.” hükmünden dolayı yasal düzenlemede Anayasa m.13’e uygunluk önşartının sağlanması kaydıyla Vergi Hukuk ile ilgili kişisel verilerin ilgili Bakanlığa ve idari makama aktarılması mümkün olabilir. Ancak bunun için yasal düzenlemede; hangi kişisel bilgilerin ne şekilde toplanıp, işlenip, saklanıp aktarılacağına, aktarılan yerde bu bilgilerin nasıl korunup kullanılacağına ilişkin ayrıntılı kurallara yer verilmesi gereklidir.

VUK m.148 ve m.149’da; Anayasa m.11 nedeniyle normlar hiyerarşisinin tepesinde olan Anayasa m.13 ve m.20/3 hükümlerine uygunluğun sağlanmadığı, özel hayatın gizliliği ve korunması hakkının önemli bir unsuru olan kişisel verilere kamu otoritesinin aşırı veya keyfi müdahalesine izin verildiği, hatta kişisel verilerin elde edilebileceğine dair bir zorunluluğun da tanımlanmadığı görülmektedir.

Kişinin şahsi, mesleki ve ailevi özelliklerini gösteren, kişiyi diğerlerinden ayırmaya ve niteliklerini ortaya koymaya elverişli her türlü bilgiye kişisel veri adı verilir. Kişinin vücut ölçüleri, göz, ten rengi, kan gurubu, kan tahlili sonuçları, kullandığı telefon numaraları, iş ve ev adresleri, mensubu olduğu dernek ve vakıflar dahil olmak üzere kişi hakkında bilgi veren tüm unsurları “kişisel veri” olarak değerlendirmek gerekir. Tüzel kişileri tanımlayan özel bilgileri, onlar açısından “kişisel veri” kabul edilmeli ve Anayasa m.13 ile m.20/3 kapsamında koruma görmelidir.

**Sonuç olarak;** kişisel veri kapsamına giren bilgilerin VUK m.148 ve m.149 kapsamında temin edilmesinde yasal eksikliğin olduğu, bu hükümlerden hareketle çıkarılacak bir tebliğin yükümlü olarak gösterilen kişileri sorumlu hale getirmeyeceği ve bu şartlar altında “kişisel veri” kapsamına giren verileri aktarmayanlar hakkında yaptırım uygulanamayacağı söylenebilir.