

Vergi Mahremiyeti Kapsamındaki Bilgilerin Basında Yayınlanması

Arş. Gör. GÜLŞEN GEDİK
Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Maliye Anabilim Dalı

Başlangıç

Vergi Usul Kanunu'nun (VUK)¹ 5.maddesinde düzenlenen vergi mahremiyeti, beyan esasına dayanan Türk vergi sisteminde, mükelleflerin verecekleri bilgilerin açıklanmayacağına güven duymaları ve bu sayede doğru beyanda bulunmalarını sağlamak için getirilmiştir². Beyan esasına dayalı vergi sistemleri, idarenin yetkilerini kullanırken mükellefin gerek özel hayatına, gerekse meslek ve sanatına veya ticari muamelelerine ait gizli kalması gereken sırları öğrenmesine neden olur³. Vergi kanunlarının uygulanmasında görev alan kimseler, verginin tarhi, tahakkuku ve tahsili sürecinde veya vergi incelemeleri ve yoklamalar sırasında mükellefler hakkında önemli bilgiler elde etmektedir⁴. Devletin, mükellefin vergi ile ilgili hesapları üzerinde sahip olduğu bu yetkiye karşılık, mükellefe bazı güvenceleri sağlaması gerekir ve vergi mahremiyetine uyma görevi de bu güvencelerden biridir⁵.

VUK 5.maddesine göre; "Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimsele-

rin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanamazlar;

1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;

2. Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar;

3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;

4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.

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

Vergi mahremiyeti ile ilgili bu düzenleme, kuralları koymuş, kavramın sınırlarını çizmiş, vergi mükellefi hakkındaki bilgilerin kötüye kullanılmayacağını ve kimlerin bu bilgilere sahip olacağı ve koruması gerektiğini belirlemiştir⁶. Söz konusu hükme göre, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına,

1 RG 10.01.1961/10703-10705

2 Sonsuzoğlu Elif, "Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları, Sayı:141, Haziran 2000, s.116.

3 Eroğlu Nurettin, Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu, Ankara,1989, s. 11.

4 Nazalı Ersin, "Türkiye ve ABD Mevzuatlarına Göre Vergi Mahremiyeti ve Bilgi Edinme Hakkı", Vergi Dünyası, Sayı: 279, Yıl:23, Kasım 2004, s. 67.

5 Ünal Noyan Alper, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti Esası", Yaklaşım, Sayı:133, Yıl: 12, Ocak 2004, s. 100.

6 Saban Nihal, "Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri" XII. Türkiye Maliye Sempozyumu "Anayasal Mali Düzen", 14-16 Mayıs 1998, İstanbul 2000, s.268.

muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin öğrenilen sırların veya gizli kalması gereken hususların açıklanmaması kural olmakla beraber⁷, maddenin 2.fıkrasında buna bazı istisnalar getirilerek, her türlü açıklamanın vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilmeyeceği belirtilmiştir⁸.

Vergi mükellefi hakkında VUK 5'te oluşturulan koruma alanı, iki yaptırım düzenlemesi ile de tamamlanmıştır. Bunlardan birincisi, VUK 5/5'te yer alır. Belirtilen fıkra; "Açıklanan bu bilgiler ele alınarak, mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez. Aksine hareket edenler hakkında Türk Ceza Kanununun 480, 481 ve 482'inci maddelerindeki cezalar üç misli olarak hükmolunur"⁹ şeklindedir.

İkinci koruma alanı, vergi mükelleflerinin kişisel, mali ve ticari sırları bakımından vergi idaresine getirilen açıklamama yükümlülüğüne cezai yaptırım sonuçlarının bağlanmasıdır VUK 362.maddesinde; "Bu kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymağa mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenlere Türk Ceza Kanununun 198'inci maddesinde yazılı cezanın iki katı hükmolunur. Bu ceza iki aydan az olmaz" denilerek vergi mahremiyetini ihlal edenlere cezai müeyyide uygulanacağı hükme bağlanmıştır¹⁰.

Vergi mükellefi hakkındaki bilgilerin açıklanmaması yükümlülüğü, vergi idaresi elemanları, vergi yardımcılar ve bilirkişiler gibi kamu görevlilerini kapsar, ancak söz konusu bilgilerin zaman zaman basında yer aldığı da görülmektedir. Vergi mükellefinin gizli kalmasını isteyeceği bazı vergisel bilgilerinin basın yoluyla kamuya açıklanması durumunda, vergi mükellefinin vergi mahremiyetinin/özel yaşam hakkının ihlal edildiği düşünülebilir. Buna karşılık basın açısından baktığımızda ise basının ifade özgürlüğünü kullandığı da söylenebilir. Vergi mükellefinin vergisel bilgilerinin basında yayımlanması halinde, hangi hakka üstünlük tanınacağı, çözülmesi gereken bir sorudur ve bu makale, bu sorunun yanıtını aramak için kaleme alınmıştır.

Makalede öncelikle vergi mahremiyetinin konusunu oluşturan ve mükellefinin özel yaşam alanına dahil bulunan "şahsi sır, ticari sır ve meslek sırrı" kavramları açıklanacak ve daha sonra, mükellefin özel yaşam alanı; vergi mahremiyetinin dayanağını teşkil eden, Anayasa ile İHAS'ın "özel yaşam hakkı" hükümleri çerçevesinde değerlendirilecektir. İzleyen bölümde vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgilerin basında yayımlandığı haller, ifade özgürlüğüne ilişkin düzenlemeler çerçevesinde incelenecek ve böylesi bir durumda "özel yaşam hakkı" ile "ifade özgürlüğüne"

7 Saban Nihal, Vergi Hukuku, Beta Yayınları, 4.Bası, İstanbul, Aralık 2006, s. 210.

8 VUK 5/2: "Vergi güvenliğini sağlamak amacıyla Gelir Vergisi mükelleflerinin yıllık Gelir Vergisi, sermaye şirketlerinin Kurumlar Vergisi beyannamelerinde gösterdikleri matrahları (zarar dahil) ve beyanları üzerinden tarh olunan Gelir ve Kurumlar Vergileri ile mükelleflerin ad ve unvanları, bağlı oldukları vergi dairelerince beyannamelerinin verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerine asılacak cetvellerle ilan olunur. Mükellefin bağlı bulunduğu teşekkül yarsa, bu ilan orada da yapılır.

Gelir Vergisi mükellefleri (Kazancı basit usulde tespit edilenler dahil) ile sermaye şirketleri her yıl Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarihine esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı merkezlerine, şubelerine, satış mağazalarına iş sahipleri ile mükellefler tarafından kolayca okunup görünecek şekilde asmak zorundadırlar. İlan ve levhalara ilişkin diğer hususlar Maliye Bakanlığınca belli edilir.

Mükelleflerin vergi tarihine esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığınca açıklanabilir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini mahalline devredebilir.

Ayrıca, kamu görevlilerince yapılan adli ve idarî soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgiler verilebilir. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir. 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 vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz. Bu takdirde kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumlar da bu maddede yazılı yasaklara uymak zorundadırlar. Maliye Bakanlığı bilgilerin açıklanmasıyla ilgili usulleri belirlemeye yetkilidir".

9 "Bu cezai hükmün amacı, vergilendirme işlemlerinde mükelleflerin güvenliğinin sağlanmasıdır", Öncel Mualla, Kumrulu Ahmet, Çağan Nami, Vergi Hukuku, 13.Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2005, s.215.

Madde metninde geçen 765 Sayılı Eski TCK 480,481 ve 482.maddeleri, hakaret suçuna ilişkin düzenlemeleri içermekte idi. 5237 Sayılı TCK'da (RG. 12.10.2004/ 25611) ise bu suçun karşılığı, 125 ve 127.maddede yer almaktadır.

10 VUK 362.maddedeki vergi mahremiyetini ihlal suçu, 765 Sayılı Eski TCK 198.maddeye atıf yapmıştır; ancak 198.madde yürürlükten kalkmıştır. Aynı suça ilişkin düzenlemenin yer aldığı 5237 Sayılı TCK 239.madde uygulama alanı bulacaktır, Şen Erşan, Yeni Türk Ceza Kanunu Yorumu, Cilt 1, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2006, s. 597-598.

ilişkin haklardan hangisine öncelik tanınacağı; söz konusu hakların, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi (İHAS) ile belirlenmiş sınırları ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin (İHAM) örnek kararları çerçevesinde araştırılacaktır.

I. Vergi Mahremiyetinin Kapsamı: Mükellefin Özel Yaşam Alanına Dahil Sırlar

1) Özel Yaşam Alanı

İnsan hayatının iki yönü olduğu kabul edilir. Bunlar, hayatın genel yönü ve özel yönüdür. Özel hayat, istenirse ancak en yakın bir veya birkaç kişiyle paylaşılabilen, esasen gizli olan, nispi sınırları barındırır¹¹. Bireylerin, özel yaşam alanı, özel hayatına ilişkin bilgilerden oluşur ve dokunulmazdır. Zira bu alanın ihlali, kişinin onuru ve dolayısıyla kişiliğini serbestçe geliştirme hakkını da ortadan kaldırır¹².

Kişi ancak diğer kişilerin müdahalesi ve bakışları dışında, sadece kendisine ait olduğunu bildiği bir yaşam alanında kişiliğini geliştirebilir. Bu bağlamda kişiye hukuk düzeni tarafından garanti altına alınmış bir özel yaşam alanı tanınmıştır¹³.

Bununla birlikte, topluma mal olmuş kişi ile diğer kişilerin özel yaşam sınırları farklıdır. Örneğin kamusal hayata katılmış bir kişinin özel yaşam sınırları biraz daha geniştir ve bu kişinin, özel yaşamının belirli noktalarda açıklanması, kişilik haklarına tecavüz teşkil etmeyebilir¹⁴. Ancak, sözkonusu kişiler için özel hayatın ihlali korumasından çıkarak, "şeref ve haysi-

yetlerinin ihlali" korumasından faydalanmaları mümkündür¹⁵. Aynı hususun normal bir kişi hakkında açıklanması ise, özel yaşamın açıklanması sayılarak hukuka aykırı davranış olarak kabul edilmektedir¹⁶.

Vergilendirme alanına geçildiğinde; "birey" kavramı, vergi hukukunda "vergi mükellefi" ve "bireyin özel yaşam alanı" kavramı da vergi mahremiyeti açısından "vergi mükellefinin özel hayatı, ticari ve mesleki sırları" olarak tanımlanabilir¹⁷.

VUK 5.maddede, "mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik sırlar veya gizli kalması lazım gelen diğer hususlar" koruma altına alınmıştır. Buna göre, mükellefin ve mükellef ile ilgili kimselerin¹⁸ şahıslarına ait, "şahsi sır", iş hayatına ait "ticari sır" ve meslek hayatına ait "meslek sırrı" niteliğindeki bilgiler, vergi mahremiyetinin konusunu oluşturmaktadır¹⁹.

Genel anlamı itibarıyla sır, bir kimsenin herhangi bir surette vakıf olduğu ve gizli tutmak zorunda bulunduğu bilgiler ve genel olarak herkes tarafından bilinmeyen ve açıklanması sahibinin şeref ve menfaatine zarar verme tehlikesi gösteren hususlar olarak tanımlanabilir²⁰. Bir bilginin sır niteliğinde olması veya gizli kalmasının gerekli bulunması, onun açıklandığında, sahibinin şahsına, ailesine, mesleki ve ticari itibar ve çıkarlarına zarar verebilecek nitelikte olma-

11 Özbek Veli Özer, Ceza Muhakemesi Hukukunda Koruma Tedbiri Olarak Arama, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1999, s.28.

12 Özbek, s.29.

13 a) Serdar İlknur, Radyo ve Televizyon Yoluyla Kişilik Hakkının İhlali ve Kişiliğin Korunması, Seçkin Yayınevi, Ankara, Ekim 1999, s. 37. Özel Sibel, Uluslararası Alanda Medya ve İnternette Kişilik Hakkının Korunması, Seçkin Yayınları, Ankara 2004, s.32.

b) "Bir kişinin yalnız kendisine saklı tutmak istediği, diğer kişilerce bilinmesini istemediği hayat olayları ise, "gizlilik alanını" oluşturur. Özel yaşam ile gizli yaşam arasında nitelik yönünden değil, nicelik yönünden fark vardır. Her iki yaşam alanı da kişinin özel yaşam alanını teşkil eder; ancak gizli yaşam özel yaşama göre kişiye daha sıkı surette bağlıdır", Özel Sibel, s.32.

14 Donay Süheyl, Meslek Sırrının Açıklanması Suçu, İstanbul 1978, s. 22.

15 "Şeref ve haysiyet, kişiye toplum tarafından verilen manevi değerlerin tümünü ifade etmektedir ve her şeyden önce insanın insan olması nedeniyle sahip olduğu temel hakları kapsamaktadır. Kişinin toplum nazarında itibarının düşmesini veya üçüncü kişilerin onunla temastan kaçınmalarını sağlayacak nitelikteki eylemler, şeref ve haysiyetin ihlalidir", Özel Sibel, s. 33-34,

16 Donay, s. 22.

17 Saban, Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri, s. 262

18 "Mükellef ile ilgili kişi" kavramı, bir taraftan mükellefin eşi, usul ve furuu civar hısımlarını, diğer yandan iş dolayısı ile münasebette bulunduğu gerçek ve tüzel kişileri ifade eder", Özbacı Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, İstanbul 1982, s. 14.

19 Saban, Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri, s. 268.

20 Donay, s. 4.

sı demektir²¹. Gizli olan ve açıklanması halinde; kişinin şahsına zarar verebilecek nitelikte olan şahsi sırlar, mesleki ve ticari itibarına zarar verebilecek nitelikte olan ticari ve mesleki sırlar, kişilerin sınırlı kişileri tarafından bilinmesini istediği ve özellikle kamudan saklı tuttuğu olaylardan oluşan²² ve devlet müdahalesine karşı korunmakta²³ olan özel yaşam alanını oluşturmaktadır.

2) Özel Yaşam Alanına Dahil Sırlar

a) Şahsi Sırlar

Şahsi sırlar, kişinin üçüncü kişilerden gizlediği ya da sadece kendilerine açıkladığı kişilerce bilinmesini istediği gizli bilgileri içeren "gizlilik alanı" 24 içerisinde değerlendirilen ve kişinin kendi iç dünyasına ait sırlardır.

b) Ticari Sırlar

Ticari sırlar, ticari işletmelerin, işletmeleri ile ilgili her türlü gizli bilgidir. Ticari yaşamda oldukça önemli bir koruma alanına sahip olması gereken ticari sırlar ile ilgili, kavramın içeriğini netleştirmek ve farklı uygulama ile karışıklıkların önlenmesi amacıyla Ticari Sırlar Kanunu Tasarısı hazırlanmıştır²⁵. Söz konusu Tasarı'nın 3.maddesinde "ticari sır" şöyle tanımlanmaktadır: "Ticari sır, bir ticari işletme veya şirketin faaliyet alanı ile ilgili yalnızca belirli sayıdaki mensupları ve diğer görevlileri tarafından bilinen, elde edilebilen, rakiplerince bilinmemesi ve üçüncü kişilere ve kamuya açıklanmaması gereken işletme ve şirketin ekonomik hayattaki başarı ve verimliliği için büyük önemi bulunan;

iç kuruluş yapısı ve organizasyonu, malî, iktisadî, kredi ve nakit durumu, araştırma ve geliştirme çalışmaları, faaliyet stratejisi, hammadde kaynakları, imalatının teknik özellikleri, fiyatlandırma politikaları, pazarlama taktikleri ve masrafları, pazar payları, toptancı ve perakendeci müşteri potansiyeli ve ağları, izne tâbi veya tâbi olmayan sözleşme bağlantılarına ilişkin bilgi, belge, elektronik ortamdaki kayıt ve verilerden oluşur.

Ticari sır, bu Kanun ve diğer kanunlarda öngörülen esas ve sınırlamalara tâbi olmak kaydıyla açıklanamaz, kullanılamaz ve verilemez".

c) Meslek Sırları

Bir mesleğin icrası sırasında öğrenilen, sır sahibi tarafından açıklanmaması öngörülen ve objektif olarak başkaları tarafından bilinmeyen, bireyin özel yaşamına ilişkin bilgi ve olaylar²⁶, meslek sırtını oluşturmaktadır.

II- Vergi Mahremiyeti İle Korunan Değer: Mükellefin Özel Yaşam Hakkı

1) Anayasa: Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması

Anayasa'nın "Kişinin Hakları ve Ödevleri"nin düzenlendiği 2. Bölümü'nün "Özel hayatın gizliliği ve korunması" başlıklı 20. maddesi hükmü şöyledir: "Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz.

Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın korunması veya başka-

21 a) Çandan Turgut, Vergi Suçları ve Cezaları, 2.Baskı, Süryay Yayınları, İstanbul, Kasım 2004, s. 314.

b) Dural ve doktrindeki bazı yazarlar tarafından "sır" kelimesi yerine "giz" kelimesi kullanılmaktadır. "Bir şeyin sır olup olmadığı kural olarak ilgili kişinin iradesine bağlıdır. Bu irade iki yönde önemlidir: 1) Söz konusu olayın sır olup olmadığının tespiti, 2) Kimlere karşı sır olarak saklanması gerektiği. Bazı hallerde kişinin iradesinin tespiti mümkün olmayabilir. Bu durumda sırta vakıf olan kişi, normal, mantıklı bir insan gibi hareket ederek, bunun sır olarak saklanmasıyla ilgili kişinin çıkarı olup olmadığına kendisi Dural ve doktrindeki bazı yazarlar tarafından "sır" kelimesi yerine "giz" kelimesi kullanılmaktadır. Dural Mustafa, Türk Medeni Hukukunda Gerçek Kişiler, Filiz Kitabevi, İstanbul 1995, s.132.

c) "Bir olayın giz alanı kapsamında yer alabilmesi için objektif ve subjektif olmak üzere iki şartın gerçekleşmesi zorunludur: Objektif olarak, olayın herkes tarafından bilinebilir veya izlenebilir olmaması gerekir. Bu itibarla kişinin gizli tutulan düşünce ve inançları, yazışmaları (mektup, hatıra defteri vb gibi), aile iç ilişkileri giz alanına girmektedir. Burada önemli olan olayın bilinmeyen bir olay olmasıdır. Zira bir olay kişinin iradesiyle veya iradesi dışında herkesçe bilinir hale gelmişse artık giz alanı kapsamında değildir. Bir olayın giz alanı kapsamında yer alabilmesi için objektif ve subjektif olmak üzere iki şartın gerçekleşmesi zorunludur: Objektif olarak, olayın herkes tarafından bilinebilir veya izlenebilir olmaması gerekir. Bu itibarla kişinin gizli tutulan düşünce ve inançları, yazışmaları (mektup, hatıra defteri vb gibi), aile iç ilişkileri giz alanına girmektedir. Burada önemli olan olayın bilinmeyen bir olay olmasıdır. Zira bir olay kişinin iradesiyle veya iradesi dışında herkesçe bilinir hale gelmişse artık giz alanı kapsamında değildir", Özel Sibel, s: 32.

22 Dural, s.132.

23 Özbek, s.27.

ların 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 yirmidört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırksekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar²⁷".

Özel yaşamın gizliliğini ihlalin, diğer özel ve tüzel kişiler tarafından; kişinin yaşamının, başkalarınca bilinmesini istemediği bölgelerine fiziksel güç kullanarak veya başka bir yolla sızılması, bu şekilde veya meşru görülmeyen bir yolla kişinin yaşamının, başkalarına açık olmayan bölgesi hakkında bilgi, belge ve veriler edinilmesi ve edinilmiş olan bu bilgi, belge ve verilerin, kamuya açıklanması veya başka bir amaçla kullanılması yolları ile gerçekleştirildiği görülmektedir²⁸.

Devlet veya birtakım kurumlar, denetim, gözetim ve düzenleme görevlerin yerine getirirken, bireylerin özel yaşamlarına ilişkin birtakım bilgiler edinmek ve bunları biriktirmek zorunluluğunu duyabilirler. İşte kişinin özel yaşamı hakkında gerek meslek sırrı olarak, gerekse bir görevin yerine getirilmesi için edinilmiş veya gizli kalacağı güvencesi içerisinde, belli bir konuda kullanılmak üzere birtakım kurum veya kimselere kişinin kendisi tarafından verilmiş bu tür bilgi ve belgelerin, alındıkları amaç dışında kullanılmaları, kamuya açıklanmaları veya başka ellere geçmeleri

halinde, kişinin özel yaşamının gizliliğinin büyük ölçüde zedeleneyeceği ortadadır. Bu durumda ise, özel yaşamın gizliliğinin sağlanabilmesi için, kişiye ilişkin bu tür belge ve bilgilerin kişinin izni olmaksızın kamuya açıklanmasının, birtakım resmi kayıt ve sicillerin herkes tarafından incelenmesinin hukuken önlenmesi, bir zorunluluk haline gelmektedir²⁹.

Özel yaşamın gizliliği hakkı, eşit koşullara ve yetkilere sahip olan ve devlet-kişi ilişkilerinde olduğu gibi bir diğerinden üstün sayılmayan kişiler arasındaki ilişkileri düzenleyen özel hukuk alanında da çeşitli görünümeler içerisinde düzenlenmiş bir "özel hak" olarak ortaya çıkmaktadır. Özel yaşamın gizliliği hakkının bir kamu hakkı olarak düzenlendiği durumlarda ise, bu koruma, devlet iktidarına çekilen bir sınır haline dönüşmektedir³⁰.

Vergi alanında ise, kapsamını mükellefin özel yaşam alanına dahil şahsi, ticari ve meslek sırları olarak belirlediğimiz vergi mahremiyeti kurumunun kaynağını Anayasa'nın 20.maddesinden aldığını³¹ ve özel yaşam hakkının bir uzantısı³² olduğunu söyleyebiliriz.

2) İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi: Özel Yaşama Saygı Gösterilmesi Hakkı

İç hukukumuzun bir parçası olan İHAS'ın³³ 8.maddesinde "özel yaşama saygı gösterilmesi hakkı," şöyle düzenlenmiştir: "Herkes özel ve aile yaşamına, konutuna ve haberleşmesine saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir.

Bu hakların kullanılmasına ulusal güvenlik, kamu güvenliği, ülkenin ekonomik refahı, suçun veya düzensizli-

24 Dural, s. 132.

25 <http://www.kgm.adalet.gov.tr/ticarisirbankasirrimusterisirrikanunu.htm> (13.10.2007)

26 "Sırrın yapılan faaliyet veya işlemlerle ilgisi bulunması yeterli olup, failin bunu öğreniş biçimi önemli değildir. Bu itibarla failin kendi görevine giren bir işlemde bulunurken, örneğin verilen vergi beyannamesini veya mükellefin defterlerini incelerken sırda vakıf olması şart değildir; görev sınırının aşılması hatta görevin kötüye kullanılması yolu ile öğrenilen sırlar da görev dolayısı ile öğrenilmiş sayılır", Donay,s.11.

27 Değişik: 3.10.2001-4709 Sayılı Kanun 5.maddesi

28 Araslı Oya, Özel Yaşamın Gizliliği Hakkı ve TC Anayasası'nda Düzenlenişi, Doçentlik Tezi, Ankara 1979. s. 13.

29 Araslı, s. 59-60.

30 Araslı, s.99-100.

31 Sonsuzoğlu, s. 117.

32 Araslı, s. 100.

33 www.ihami.anadolu.edu.tr (13.10.2007), İnsan Haklarını ve Temel Özgürlükleri Korumaya Dair Avrupa Sözleşmesi, 4.11.1950 tarihinde Roma'da imzaya açılmış, 3.9.1953 tarihinde yürürlüğe girmiştir ve Türkiye tarafından 18.05.1954 tarihinde 6366 Sayılı Yasa (RG: 19.03.1954 / 8662) ile onaylanmıştır.

ğin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın korunması, başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması amacıyla hukuka uygun olarak yapılan ve demokratik bir toplumda gerekli bulunan müdahalelerin dışında, kamu makamları tarafından hiçbir müdahale yapılamaz".

8.madde, "özel yaşam, aile yaşamı, konut ve haberleşmeye" ilişkin haklar bütün olarak düzenlenmiş olup, Sözleşme'nin en açık uçlu maddelerinden biridir ve içeriği içtihatlarla belirlenmiştir³⁴. Bu haklara yapılan herhangi bir müdahale, hükmün 2.fıkrasında belirtilen bütün kriterlere ve özellikle "kanunlara uygun olmalı", ikinci fıkrada belirtilen "meşru amaçlardan birini gütmeli, demokratik bir toplumda gerekli olmalı" ve sözkonusu "amaçla oranlı olmalıdır"³⁵.

İHAM, 8/2.maddede özel yaşam hakkının sınırlandırılması bir istisna olduğu için bunun dar yorumlanması gerektiğini belirtir. Sözleşmede güvence altına alınan özel yaşam hakkına müdahale mümkündür; fakat bu müdahalenin meşru olması gerekir. Bir müdahale önlemine, ancak sözleşmede sayılan amaçları gerçekleştirmede "kesinlikle gerekli olduğu ölçüde" katlanılabilir³⁶.

Vergi mükellefi açısından bakıldığında ise, İHAS ile bireylere tanınan, "özel yaşamına saygı gösterilmesi- ni isteme hakkı", bir birey olarak mükellefe de "yaşamının özel ve gizlilik alanlarına saygı gösterilmesini isteme hakkı" verecektir. Aynı şekilde, mükellefin özel yaşam ve gizlilik alanı dahilinde bulunan vergi sırları da

"özel yaşama saygı gösterilmesi hakkı"nın koruma alanında.

III. Vergi Mahremiyeti Kapsamındaki Bilgilerin Basında Yayınlanması: Korunan Değer: İfade Özgürlüğü

Mükellefin vergisel sırlarının, VUK 5.maddede gösterilmiş olan görevli kişiler tarafından öğrenilerek ifşa edilmesi veya 3) kişilere aktarılması cezai yaptırıma bağlanmıştır. Ancak, söz konusu sırları görevli memur veya başka vasıtalar ile öğrenen ve açıklayan 3.kişilerin hukuki sorumluluğu da önem taşımaktadır. Çünkü bu sırların açıklanması, mükellefin özel yaşam hakkının ihlali anlamına gelebilecektir. Şöyle ki, vergi mükellefi açısından baktığımızda; vergi mahremiyetinin kamusal bir hak olarak özel yaşam hakkının³⁷ bir uzantısı olduğu ve VUK 5.maddede sayılan görevlilere, "mükellef hakkındaki bilgileri açıklamama yükümlülüğü" getirilerek, mükellefin özel yaşam hakkının koruma altına alındığı belirlenmiştir. Buna karşılık, özel yaşam hakkı aynı zamanda özel bir haktır³⁸, dolayısıyla basının vergi mükellefi ile ilgili vergisel bilgileri yayımladığı hallerde mükellefin özel yaşam hakkının ihlal edildiği düşünülebilir. Bu çerçevede, genel olarak kişilerin özel yaşam hakkına saldırı durumunda açılacak özel hukuk davaları, Medeni Kanun'un 25 ve Borçlar Kanunu'nun 49.maddesinde düzenlenir. Ceza davaları ise TCK 125 (Hakaret), TCK 134 (özel hayatın gizliliğini ih-

34 "Mahkeme, "özel yaşam" kavramı için etraflı bir tanım verme girişiminde bulunmayı olanaksız ve gereksiz olarak nitelendirmiştir. Mahkemeye göre kavram, bireyin şahsi yaşamını seçimine göre yaşadığı iç dünyası ile sınırlanamaz ve dış dünya dışında bırakılamaz. Bu anlamda özel yaşam hakkı, diğer insanlarla ilişki kurmayı ve geliştirmeyi de bir dereceye kadar kapsar. Bu açıdan bireyin profesyonel ve ticari yaşamı da özel yaşam hakkının kapsamına girer", Yaltı Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Yayınevi, 1.Bası, Eylül 2006, s.166.

35 Kil Kelly Ursula, Özel Hayata ve Aile Hayatına Saygı Gösterilmesi Hakkı", Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 8.Maddesi'nin Uygulanmasına İlişkin Kılavuz, İnsan Hakları El Kitapları, N:1, Kasım 2001, s. 25.

36 a) Yaltı Billur, Elektronik Ticarette Vergilendirme, Der Yayınları, İstanbul 2003, s. 276.

b) "Bir bireyin Sözleşme'nin 8.maddesi çerçevesindeki şikayeti konusunda karar verme, iki aşamalı bir test yapılmasını gerektirmektedir. Birinci aşama, 8.maddenin uygulanabilirliği ile ilgilidir, bir başka deyişle, bir bireyin müdahale edildiği için şikayette bulunduğu hak, gerçekten de Sözleşme'nin 8/1 maddesinde teminat altına alınan bir hak mıdır? Eğer, bu kapsamda ise, değerlendirilmenin ikinci aşamasına geçilir. En sık rastlanan durum, davacının, devletin 8.madde haklarını ihlal edecek biçimde bir harekette bulunduğu iddiasında olmasıdır, bu durumda Mahkeme, 8.maddeye müdahalenin 8/2 şartlarına göre açıklanıp açıklanmayacağını değerlendirir", Kil Kelly, s: 7

37 Araslı, s. 100.

38 Araslı, s.99.

lal)³⁹ ve TCK 239 (Ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması)dır⁴⁰. Fakat basın bu yöndeki sorumluluklarının maddi içeriğinden ziyade öncelikle değerlendirilmesi gereken konu, basın hürriyetinin içeriği ve sınırlarıdır.

1. Anayasa: Basın Hürriyeti

Anayasa'nın 28.maddesine göre: "Basın hürdür, sansür edilemez. Basımevi kurmak izin alma ve mali teminat yatırma şartına bağlanamaz.

Devlet, basın ve haber alma hürriyetlerini sağlayacak tedbirleri alır.

Basın hürriyetinin sınırlanmasında, Anayasanın 26 ve 27 nci maddeleri hükümleri uygulanır.

Devletin iç ve dış güvenliğini, ülkesi ve milletiyle bölünmez bütünlüğünü tehdit eden veya suç işlemeye ya da ayaklanma veya isyana teşvik eder nitelikte olan veya Devlete ait gizli bilgilere ilişkin bulunan her türlü haber veya yazıyı, yazarlar veya bastırılanlar veya aynı amaçla, basanlar, başkasına verenler, bu suçlara ait kanun hükümleri uyarınca sorumlu olurlar....."

Basın hürriyetinin sınırı konusunda atıf yapılan 26/2 maddesindeki düzenleme şöyledir: "Bu hürriyetlerin kullanılması⁴¹ millî güvenlik, kamu düzeni, kamu güvenliği, Cumhuriyetin temel nitelikleri ve Devletin ülkesi ve milleti ile bölünmez bütünlüğünün korunması, suçların önlenmesi, suçluların cezalandırılması, Devlet sırrı olarak usulünce belirtilmiş bilgilerin açıklanmaması, başkalarının şöhret veya haklarının, özel ve aile hayatlarının yahut kanunun öngördüğü meslek sırlarının korunması veya yargıla-

ma görevinin gereğine uygun olarak yerine getirilmesi amaçlarıyla sınırlanabilir".

Basın Hürriyeti Anayasa'da "temel hak ve özgürlükler" olarak belirlenmiş haklardan birisidir ve bu hürriyetin sınırlanmasına ilişkin 13.madde hükmü burada geçerli olacaktır. Buna 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 lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz"⁴².

Basın, kamu görevi icra ettiği için toplumu ilgilendiren olaylar hakkında halkı objektif ve gerçekleri yansıtacak biçimde aydınlatmak, çeşitli sorunlarda kamuoyunu düşünmeye sevk edecek tarzda tartışmalar açmak, yöneticileri eleştirmek ve uyarmak, bireyleri içinde yaşadığı toplumun ve tüm insanlığın sorunları bakımından bilinçlendirmekle görevlidir⁴³. Basın hürriyeti ise, fikir açıklama hürriyetinin bir çeşidi olup⁴⁴, faaliyet alanı sadece haber vermek değildir. Günümüzde basın, hemen her konu ile ilgili haber, resim, röportaj, hikaye, roman vs. alanlarını kapsayan bir vasıta haline gelmiştir⁴⁵ ve bu nedenle basının özgürlüğünün sınırlarının da açık ve net bir biçimde tespit edilmesi gerekmektedir.

2) Basın Kanunu: Basın Özgürlüğü

Basın Kanunu⁴⁶ 3.maddesine göre; " Basın özgürdür. Bu özgürlük; bilgi edinme, yayma, eleştirme, yorumlama ve eser yaratma haklarını içerir.

Basın özgürlüğünün kullanılması ancak demokratik bir toplumun gereklerine uygun olarak; başkalarının şöh-

39 TCK, 134'e göre, "Kişilerin özel hayatının gizliliğini ihlal eden kimse, altı aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezası ile cezalandırılır. Gizliliğin görüntü veya seslerin kayda alınması suretiyle ihlal edilmesi halinde, cezanın alt sınırı bir yıldan az olamaz.

Kişilerin özel hayatına ilişkin görüntü veya sesleri ifşa eden kimse, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Fülün basım ve yayım yoluyla işlenmesi halinde, ceza yarı oranında arttırılır".

40 TCK 239'a göre, "Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikayet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır".

41 Ek ibare: 3.10.2001-4709 Sayılı Kanun 9 maddesi

42 Değişik: 3.10.2001-4709 Sayılı Kanun 2.maddesi

43 Özel Sibel, s. 44.

44 Armağan Servet, Basın Hürriyeti ve Sınırları, Prof.Dr. İhsan Tarakçıoğlu'na Armağan, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Haziran-Aralık 1998, Cilt II, Sayı:1-2, s. 198.

45 Armağan, s.198

46 5187 Sayılı Kanun (RG. 26.6.2004/25504)

ret ve haklarının, toplum sağlığının ve ahlakının, milli güvenlik, kamu düzeni, kamu güvenliği ve toprak bütünlüğünün korunması, Devlet sırlarının açıklanmasının veya suç işlenmesinin önlenmesi, yargı gücünün otorite ve tarafsızlığının sağlanması amacıyla sınırlandırılabilir".

Basın Kanunu'nda özgürlüğün içeriği, "bilgi edinme, yayma, eleştirme, yorumlama ve eser yaratma hakları" olarak belirtilmiştir. Basının görevi, siyasal gücü ve devlet kuruluşlarını gözetim altında tutmak, açıklanmasında kamu yararı bulunan konularda gerçeğe uygun haberler vermek, olayları ve olayların içinde yer alan kişi ve kurumları eleştirmek ve kamuoyu oluşturmaktır. Ve basının bu görevlerini yerine getirebilmesi için özgür olması gerekmektedir⁴⁷.

Ayrıca vatandaşlar bakımından "haber alma hakkı"; basın mensupları bakımından ise "habere ulaşmak ve haberleri toplamak hakkını" içeren bu gereklilik Anayasa'nın 28. maddesinde de yer almakta olup⁴⁸, basın özgürlüğü hakkının bir anlam ifade edebilmesi için, haber, düşünce ve bilgi kaynaklarının çeşitliliğine ve onlara ulaşma kanallarının açık olması gerekmektedir⁴⁹.

Basının haber verme hakkının hukuka uygun olması için gerekli olan kriterler ise, haberin gerçek olması, güncel olması, açıklanmasında kamu yararı bulunması ve açıklanma biçimi ile haberin konusu arasında bir fikir birliği bulunması gerekmektedir⁵⁰.

3) İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi: İfade Özgürlüğü

a) Kural

İHAS'ın 10.madde düzenlemesi şöyledir: "Herkes, ifade özgürlüğü hakkına sahiptir. Bu hak kamu makamlarının müdahalesi olmaksızın ve ulusal sınırlarla kısıtlan-

maksızın, bir görüşe sahip olma, haber ve düşünceleri elde etme ve bunları ulaştırma özgürlüğünü de içerir. Bu madde Devletin radyo yayıncılığını, televizyon ve sinema işletmeciliğini izne bağlamasına engel değildir.

Bu özgürlükleri kullanırken ödev ve sorumluluk içinde hareket edilmesi gerektiğinden, ulusal güvenlik, ülke bütünlüğü veya kamu güvenliği, suçun veya düzensizliğin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın korunması, başkalarının şeref ve haklarının korunması, gizli bilgilerin açığa vurulmasının önlenmesi, yargı organının otorite ve tarafsızlığının korunması amacıyla, demokratik bir toplumda gerekli bulunan ve hukukun öngördüğü formalite-lere, şartlara, yasaklara ve yaptırımlara tabi tutulabilir".

İfade özgürlüğünün iki görünüm veya aşaması bulunmaktadır: Bunlardan ilki kanaat oluşturma, bu kapsamda bilgi edinebilme; bilgilere ulaşabilme; ikincisi ise bunları her türlü araçla açıklayabilme özgürlüğünü içermektedir. Şu halde bu özgürlük, bir yandan kişinin iç dünyasına özgürce kanaat oluşturabilmesini öte yandan özgürce oluşturabileceği bu kanaat ve düşüncelerini dışa vurabilmeyi, açıklayabilme ve yayabilmeyi içerir. Böylelikle ifade özgürlüğü, serbestçe oluşturulan kanaat ve düşüncelerin açığa vurulması suretiyle serbest bir tartışma ortamı yaratılmasına ve kamuoyu oluşturulmasına olanak sağlamaktadır⁵¹.

Her ne kadar 10.madde basın özgürlüğünün açıkça sözünü etmiyorsa da İHAM, bu maddede ele alınan özgürlüklerin kullanılması bakımından basına özel statü tanıyan bir dizi ilke ve kuralı ortaya çıkaran kapsamlı bir içtihat hukuku geliştirmiştir⁵² ve bu özgürlük; düşünceyi yayma özgürlüğünün ayrılmaz bir parçası olarak değerlendirilmektedir⁵³. Düşünceyi açıklama, haber ve bilgi alıp verme hakkına sahip olma özgürlüğünü koruma altına alan 10.maddenin de-

47 Çetin Erol, *Basın Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, 3.Baskı, Ankara 2007, s.39.

48 İçel Kayhan, Ünver Yener, *Kitle Haberleşme Hukuku*, 7.Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2007, s. 58.

49 Salihpaşaoğlu Yaşar, *Türkiyede Basın Özgürlüğü*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2007, s. 27.

50 Çetin, s. 277. Ayrıca ayrıntılı bilgi için bkz., Kılıçoğlu Ahmet, Şeref Haysiyet ve Özel Yaşama Basın Yoluyla Saldırlardan Hukusal Sorumluluk, Ankara 1982, s. 26 vd

51 Kocasakal Ümit, Aksoy Emine Eylem, Memiş Pınar, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında İfade Özgürlüğü", İfade Özgürlüğü ve Türk Ceza Hukuku, Ceza Hukuku Derneği Yayınları, N:1, İstanbul 2003, s. 28.

52 Tüfek Ömer Faruk, *Basın Yoluyla Kişilik Haklarının İhlali ve Bu İhlale Karşı Özel Hukuk Ceza Hukuku ve İHAS Koruması*, Adalet Yayınevi, Ankara 2006, s.172

53 Tezcan Durmuş, Erdem Mustafa Ruhan, Sancaktar Oğuz, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Işığında Türkiye'nin İnsan Hakları Sorunu*, Seçkin Yayınevi, 2.Baskı, Ankara 2004, s.433.

mokratik toplumdaki önemini; İHAM, bu konuya ilişkin davaların hemen tamamında açık bir dille ve altını çizerek ifade etmiştir⁵⁴.

10.maddenin koruduğu "ifade", yazılı ya da sözel kelimelerle sınırlı olmayıp, bir fikir ifade etmeyi ya da bir bilgi sunmayı amaçlayan resimleri, görüntüleri ya da eylemler ile bunların ifade edildikleri biçimleri de (basılı belge, radyo yayınları tablolar, filmler ve elektronik bilgi sistemleri) korur⁵⁵.

İHAS'nin 10.maddesi, iki fıkra temelinde oluşturulmuştur. İlk fıkra, korunacak özgürlükleri tanımlar, ikinci fıkra ise, bir devletin ifade özgürlüğünün kullanılmasına müdahalesinin meşru olacağı durumları sayar⁵⁶.

2.fıkra da belirtilen, "demokratik toplumda gereklilik" ölçütü; hakkın kullanılmasını daha az sınırlandıracak bir tedbir varken, bu tedbirin alınmamış olmasını ifade etmektedir. Hakkın kullanılmasına ilişkin getirilen sınırlandırmanın, amaca ulaşılması için vazgeçilmez olması gerekmektedir⁵⁷.

Akıt devletlerin herhangi birinde ülkenin yetkili mercileri ancak şu koşullarda ifade özgürlüğünün kullanılmasına müdahale edebilirler: Birincisi, "müdahale yasalarda öngörülmüş olmalı"dır. Bu koşul, kanunların öngörülebilirliği ve ulaşılabilirliği ile ilgili olup, ulaşılabilirlik, inceleme konusu yapılan olayda uygulanan yasal kurullarla ilgili olarak vatandaşların ye-

terli bilgi sahibi olması gerekliliğini; öngörülebilirlik ise, vatandaşların davranışlarını ayarlamalarına imkan sağlayacak ve davranışlarının sonuçlarını bilebileceği ölçüde kuralların açıklıkla formüle edilmesi⁵⁸ ifade etmektedir. Bir başka koşul ise, "sınırlamanın meşru bir amaca sahip olması"dır. İfade özgürlüğüne müdahale ancak, "ulusal güvenlik, toprak bütünlüğü, kamu emniyeti, kamu düzeninin sağlanması ve suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın korunması, ahlak, başkalarının şöhret veya haklarının korunması, gizli tutulması kaydıyla alınmış bilginin açıklanmasının engellenmesi ve yargı gücünün otorite ve tarafsızlığının sağlanması"nı korumaya yönelik olabilir⁵⁹.

Basının ifade özgürlüğü üzerindeki her tür kısıtlama, koşul, sınırlama ya da herhangi bir müdahale biçimi, bu özgürlüğün sadece belirli bir kullanımı üzerinde uygulanabilir ve hakkının içeriğine asla dokunulamaz⁶⁰. Bu açıdan 17.maddé şöyle demektedir: "Bu İHAS hükümlerinden hiçbirisi, bir devlete, topluluğa veya kişiye, İHAS'da tanınan hak ve özgürlüklerin yok edilmesine veya burada öngörüldüğünden daha geniş ölçüde sınırlamalara uğratılmasına yönelik bir etkinliğe girişme ya da eylemde bulunma hakkını sağlar biçimde yorumlanamaz".

Tüm bu değerlendirmelerden sonra şöyle bir durum ile karşılaşırız: Özel yaşam hakkı ile basın öz-

54 a)Tüfek,s.172.

b)İHAM, Oberschlick/Avusturya davasında, basın özgürlüğünün demokratik toplumdaki önemini bir kez daha vurguladıktan sonra 10.maddé hükmünün bu alanda doğurduğu sonuçları, yerleşmiş içtihat olarak, ilkeler halinde belirlemiştir. Mahkemeye göre: " Basın, her ne kadar özellikle "başkalarının onurunu korumak" amacıyla konmuş bulunan sınırları aşmamak zorunda ise de politik sorunlar ve genel yararı ilgilendiren öteki konulara ilişkin haber ve düşünceleri iletmekle de görevlidir....Basın özgürlüğü, kamuoyuna, yöneticilerin fikir ve davranışlarını öğrenme ve değerlendirmede kullanılacak en uygun araçlardan birini sağlamaktadır. 10.maddé bu hususu, kamunun bilgi ve haber alma hakkına sahip bulunduğunu belirtmek suretiyle ifade etmiştir. Daha genel şekliyle söylemek gerekirse, hür siyasi tartışma, bütünüyle Sözleşme'ye egemen demokratik toplum kavramının öz unsurunu oluşturur. Bu nedenledir ki hoşgörülebilir eleştiri sınırları kamusal kişi sıfatıyla hareket eden siyaset adamı konusunda, sade vatandaş konusundakinden daha geniştir ...Kuşkusuz siyaset adamı da özel hayatı çerçevesinde dışında dahi onurunun korunması hakkına sahiptir.; fakat bu himayenin gerekleri, siyasi konuların serbestçe tartışılmasının sağlayacağı yararlar dengelenmek zorundadır, Gözübüyük Şeref, Gölcüklü Feyyaz, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulanması, Turhan Kitabevi, 6.Bası, Ankara 2005, s.361.

55 Macovei Monica, İfade Özgürlüğü, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 10.maddesinin Uygulanmasına İlişkin Kılavuz, İnsan Hakları El Kitapları, N.2, 1.Baskı, Kasım 2001, s. 7.

56 Macovei s. 6.

57 Uzeltürk Sultan, 1982 Anayasası ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesine Göre Özel Hayatın Gizliliği Hakkı, Beta Yayınları, 1.Bası, Mayıs 2004, s. 245.

58 Bıçak, Vahit, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında İfade Özgürlüğü, Liberal Düşünce Topluluğu, 2002, 1.Basım, Temmuz 2002, s. 21.

59 Tezcan, Erdem, Sancakdar, s. 444.

60 Macovei, s. 16

gürlüğü, hem Anayasa ve hem de İHAS ile koruma altına alınmış haklardır; ancak her ikisi de farklı sınırlandırmalara tabi tutulmuştur. Biz, bu makale çerçevesinde sadece İHAS'da özel yaşama saygı gösterilmesi hakkı ve ifade özgürlüğünün sınırları çerçevesinde İHAM'ın vergisel bilgilerin basında açıklandığı hallerde yaptığı değerlendirmeleri inceleyeceğiz.

b) İHAM Pratiği

İHAS 8.maddede, özel yaşama saygı gösterilmesi hakkı da 10.maddede yer alan ifade özgürlüğü hakkı da, çok geniş anlamda koruma alanına sahip haklar olarak düzenlenmiştir ve bu haklara müdahalenin sınırları da yine Sözleşme'de belirtilmiştir. Şimdi, konumuz açısından vergi mahremiyeti kapsamındaki sınırların basında yayınlanması halinde söz konusu haklar açısından nasıl bir değerlendirme yapılabileceğini inceleyelim.

Vergi mükellefi, vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgilerinin basında yayınlanması halinde, "özel yaşam" hakkının ihlal edildiğini ileri sürecek ve yayınlanan haberlere karşı hukuki yollara müracaat edebilecektir. Ancak, bu hak, çoğu kez korunan başka bir hak ile karşılaşacaktır: Başının ifade özgürlüğü. Hukuk düzeninin bu iki yararı aynı anda koruması mümkün değildir. Bu durumda yararlardan biri objektif açıdan hukuka uygun kabul edilecektir⁶¹. İfade özgürlüğünün, özel yaşama saygı gösterilmesi hakkı ile karşılaşmasında, tartma ve öncelikler ihdas etme gerektiren bir sorunun varlığından⁶² söz edebiliriz. Ancak, burada "hakların çatışması" kavramını kullanarak bir değerlendirme yapamayız. Çünkü "özel yaşam hakkı" ile "ifade özgürlüğü", aynı konuda birbirine zıt düzenlemeler getiren iki hüküm değil; farklı alanlara ilişkin koruma alanı getirmiş olan düzenlemelerdir. Dolayısıyla vergi sınırlarının yayınlanması halinde uyumsuzluk, sadece mükellefin özel yaşam hakkı veya sadece başının ifade özgürlüğü açısından değil; ancak bu iki

hakkın sınırları belirtilmek suretiyle ve birlikte ele alınarak çözümlenebilecektir.

Bu hakların sınırlarını yargısal uygulamalarla doğru bir biçimde çizersek, asla bu ikisi karşı karşıya gelip, çatışmadığını da görürüz. Birininkinin başladığı yerde diğerinki sona erer. Aynen iki kişinin haklarının karşı karşıya gelmesinde sorunu nasıl çözüyorsak, burada da öyle çözeriz. Birini diğerine tercih etmeyiz. Adalet, her ikisinin de korunmasıdır⁶³.

Dünyada, bu hususta yerleşmiş ilke ve kurallara göre, ifade özgürlüğü; gerçek ve tüzel, resmi ve özel kişilere, hakaret, küfür, sövme, yalan beyan, aşağılama veya onların beden ve kişilik bütünlüğüne saldırı veya saldırıyı kışkırtma veya ticari amaçlı bir araç yapılamaz. Çünkü bu tür ifadede, ifade özgürlüğünün işlevi olan ve Anayasal korunma alanını oluşturan bir fikir, düşünce, bilgi, mesaj, eleştiri ve benzeri bir "içerik" yoktur. İşlev ve içerik ise, içinde bilgi veya mesaj vermek, aydınlatmak, eleştiri getirmek, denetim sağlamak veya düşünce, sanat, fikir, görüş haber bulunan içerikli ve topluma bunları aktararak katkıda bulunmak "işlevli" ifade faaliyetleridir⁶⁴.

Bir bireyin özel hayatı ve aile hayatı açısından, kişisel verilerinin korunması temel bir öneme sahiptir. Bu nedenle, bu verilerin üçüncü taraflara veya kamuya ifşası, bilgilerin sadece saklanmasına kıyasla açıklanması, daha zor bir biçimde özel hayata müdahale anlamına gelmektedir. Genel olarak, ulaşılmaya çalışılan amaç ve verilerin kullanımı hakkındaki önlemler göz önünde bulundurularak, bilgilerin ifşasındaki kamu yararı, bireyin özel yaşam hakkından daha ağırlıklı olmalıdır⁶⁵.

Basın yoluyla özel yaşamı ihlal eden açıklama, uygun bir amaca ulaşmak için uygun bir araç ise, ferdi kişisel varlığına ilişkin yararına nazaran üstün tartılacak ve hukuka uygun olarak değerlendirilecektir⁶⁶.

61 Özel Sibel, s. 40.

62 Schauer Frederick (Çev: M.Bahattin Seçilmişoğlu), İfade Özgürlüğü Felsefi Bir İnceleme, Liberal Düşünce Topluluğu, 2002, s. 185.

63 "Yayıncılar da kişiler de aynı haklara sahiptir, sadece farklı yanında yer almaktadırlar sahanın. Ancak, birbirlerine rakip olmayıp, aynı insanlık amacı açısından farklı görevlerde bulunmaktadırlar....Bu yüzden birini diğerine üstün tutamayız. Sadece halkın olduğu bir alanda terazinin küfesi ağır basabilir. Yoksa birinin haklarının başladığı yerde diğerlerinin hakları biter ve s.98.

64 Güran Sait, "Özel Yaşam ve İfade Özgürlüğü", Sahir Erman'a Armağan, İ.Ü.Hukuk Fakültesi Eğitim, Öğretim ve Yardımlaşma Vakfı Yayın No: 8, İstanbul 1999, s. 404.

65 Kilkelly, s. 40.

66 Kılıçoğlu, s. 123.

Buna karşılık belli sıfatları taşıyan kişilerin vergi mahremiyeti hükmüne ne ölçüde tabi olacağı sorusunu yanıtlarken; özel yaşam-siyasi sorumluluk kavramları üzerinden yapılacak bir okuma, ölçünün demokratik toplum gerekleri ve bu bağlamda şeffaflık olarak ortaya konabildiğini göstermektedir⁶⁷. Örneğin, İHAM, Wypych v. Poland Davası'nda; siyasi organlarda görev alan kişilerin özel yaşam haklarının sıradan vergi mükelleflerine nazaran daha sınırlanabilir olduğunu ve böyle olduğu takdirde bunun demokratik toplum gereklerine aykırı olmadığını/ olamayacağını ifade etmiştir⁶⁸.

İHAM'ın, vergi mükellefinin özel yaşam alanında yer alan sırlarının basın organları tarafından yayınlanması halinde, ifade özgürlüğüne daha geniş bir koluma alanı yarattığı görülmektedir. Örneğin, Fressoz And Roire /Fransa davasında; gazeteci olan başvuruçular, "bir vergi memuru tarafından mesleki güvenin ihlali yoluyla elde edilmiş olan vergi beyannamelerinin fotokopilerini ellerinde bulundurmaları nedeni" ile mahkum edilmelerinin ifade özgürlüğü haklarını ihlal ettiğini" ileri sürmüşlerdir. İHAM, "bu olayda sadece vergi memurlarının gizlilikle ilgili yükümlülükleri bulunduğunu, gazetecilerin isimsiz olarak kendilerine gönderilen vergi beyanamesi fotokopilerinin mesleki güvenin ihlali yoluyla elde edildiğini bilecek durumda olmadıklarını, ellerindeki bu belgelerin bir kısmını basarak, bilgilerin doğru olduğunu göstermiş yani görevlerini yapmış olduklarını" belirterek, "demokratik toplumun çıkarının ifade özgürlüğünün sağlanması olduğunu" ve "başvurucu gazetecilerin mahkum edilmelerinin amaçlanan meşru amaç ile kullanılan araç arasında orantılılık ilişkisi bulunmadığı" gerekçesi ile 10.maddenin ihlal edildiğine karar vermiştir⁶⁹.

Aynı şekilde, Verlagsgruppe News Gmbh V. Avusturya davasında da, başvuru gazete kuruluşunun, kamu yararını ilgilendiren bir konuyu haber eden bir makale bağlamında, vergi kaçakçılığına ilişkin soruşturma devam ederken, mükellefin fotoğrafının yayınlanması nedeniyle mahkumiyetine karar verilmiş olmasını; "basının demokratik bir toplumda temel bir işlev gördüğünü, her ne kadar basın özellikle başkalarının hakları ve şöhretlerinin sınırlarını aşmaması gerekse de, görevi kamu yararına ilişkin bütün meseleler hakkındaki bilgi ve düşünceleri yükümlülük ve sorumluluklarıyla tutarlı bir biçimde bildirmek olduğunu" ifade ettikten sonra, şöyle devam etmiştir: "...Bununla birlikte Mahkeme, 10. maddede güvenceye alındığı biçimiyle ifade özgürlüğü ile bir kimsenin fotoğrafının ya da 8. madde anlamında özel yaşamına ait diğer unsurların korunması arasında bir denge kurmak zorunda kaldığı durumlarda, her zaman, basında yayınlanan fotoğraf ya da makalenin kamuoyu tartışması yaratmaya olan katkısının önemini vurgulamaktadır. İHAM, mükellefin, fotoğrafının yayınlanmasının mutlak surette yasaklanmasının, "izlenilen meşru amaçla orantılı olmadığına" ve dolayısıyla, başvuru basın kuruluşunun ifade özgürlüğüne yapılan müdahalenin "demokratik bir toplumda gerekli" olmadığına ve Sözleşme'nin 10. maddesinin ihlal edildiğine karar vermiştir⁷⁰.

Ancak Worm-Avusturya davasında, İHAM, eski bir maliye bakanının işlerini araştıran bir gazeteci, bakanın vergi kaçırmaktan ötürü davası sürerken, "vergiden kaçırıldığını ve mahkum edilmesi gerektiğini" savunan bir makale yayınladığında, "devam eden ceza davasında yargıyı etkileme" suçu işlediği gerekçesi ile hüküm giyen başvuru gazetecinin makalesinin, eski bakanın adil yargılanmasını etkileyecek nitelikte ol-

67 Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s.175.

68. "....Başvurucu Yerel Meclis üyesinin görevi, yerel toplum için önemli olan bir dizi kararı veren yerel meclis olduğuna göre, nitelik olarak siyasiydir. Seçmenlerin yerel meclis üyelerinin siyasi vekaletlerini kullanırken davranışlarına meşru ilgi göstermeleri, demokratik siyasi sürecin doğasında vardır. Böyle bir görevi olanların mali durumları da meşru kamu menfaat ve ilgi alanlarından biridir....Yani bu davadaki sorunlar, bu kişilerin davranışlarını yönetmesi gereken ilkeler ve kamunun yerel siyasi süreci denetleme usulü ile ilgilidir...Başvurucunun mal beyanında bulunma yükümlülüğü bakımından, Mahkeme, bunun yerel politik süreçlerde şeffaflığı sağlama amacına hizmet ettiğini belirtir", Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s.175. Kararın ayrıntısı için, bkz. Yaltı, s. 172-175.

69 a) Bıçak, s. 187-207.

b) Bradley Anthony, İfade Özgürlüğü Tebliği, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve İdari Yargı, Türkiye Barolar Birliği Sempozyumu, Ankara, 24-25 Ekim 2003, s. 102, "Belgeler büyük ihtimalla vergi yetkililerinin onayı olmaksızın elde edilmiştir ve gazeteciye karşı kovuşturma başlatılmıştır. Strasbourg Mahkemesi, vergi belgelerinin yayınlanmasını madde 10'un koruduğu durumların dahilinde bulur".

70 Verlagsgruppe News Gmbh v. Austria (No. 2), (Application No. 10520/02, <http://cmiskp.echr.coe.int> (13.10.2007)

duğu gerekçesi ile 10.maddenin korumasının dışında bırakmıştır⁷¹ yani 10.maddenin ihlal edilmediğine karar vermiştir. Fakat burada dikkat edilmesi gereken, İHAM'ın yaptığı tartışma, ifade özgürlüğü ve özel yaşama saygı gösterilmesi hakkı değil; ifade özgürlüğü ve adil yargılanma hakları arasındaki değerlendirmeye ilişkindir.

İHAM'ın yukarıdaki kararları açısından baktığımızda, ifade özgürlüğünün, özel yaşam hakkına karşı daha fazla yoğun korumadan faydalandığı görülmektedir⁷². İHAM, basının belli sınırları aşmaması gerektiğini belirtmekte; fakat kamunun çıkarını gerektiren her konuda haber ve bilgi akışının sağlanmasının da basının görevi olduğunu vurgulamaktadır⁷³.

Sonuç

Anayasa'da basın hürriyetinin "... başkalarının şöhret veya haklarının, özel ve aile hayatlarının yahut kanunun öngördüğü meslek sırlarının korunması veya yargılama görevinin gereğine uygun olarak yerine getirilmesi amaçlarıyla..." sınırlanabileceği ifade edilmiştir. Yani, kişilerin özel yaşam haklarının korunması amacıyla basın hürriyetinin sınırlanabileceği düzenlenmiştir. Fakat bu sınırlama, Anayasanın 13.maddesi çevresinde "hakkın özüne dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gerekliliğine ve ölçülülük ilkesine..." aykırı olamayacaktır.

Basın Kanunun, 3. maddesinde ise "... demokratik bir toplumun gereklerine uygun olarak; başkalarının şöhret ve haklarının, ... korunması, ... yargı gücünün otorite ve tarafsızlığının sağlanması amacı" ile basın özgürlüğünün sınırlanabileceği görülmektedir.

Basın Kanunu'nda yer alan basın özgürlüğüne ilişkin düzenlemeye göre, basının haber verme, denetim ve eleştiride bulunma ve kamuoyu oluşturma görevlerinin basın için aynı zamanda bir hak ve hukuka uy-

gunluk sebebi olduğu kabul edilmektedir⁷⁴. Ancak bu hukuka uygunluk sebepleri, haberin gerçek olması, haberin verilmesinde kamu yararı bulunması ve toplumsal ilgi ve güncellik ve konu ile ifade arasında ölçülülük⁷⁵ ile sınırlıdır.

İHAS 10.maddede ise, "ifade özgürlüğü"nin "... başkalarının şeref ve haklarının korunması, ... yargı organının otorite ve tarafsızlığının korunması amacıyla, demokratik bir toplumda gerekli bulunan ve hukukun öngördüğü formalitelere, şartlara, yasaklara ve yaptırımlara tabi tutulabileceği" düzenlenmiştir.

İfade özgürlüğü açısından baktığımızda, Anayasa ve İHAS'da ortak sınırlama ölçütü olarak "demokratik toplumda gereklilik" ölçütünün yer aldığını görmekteyiz. İHAM da bu tür davalarda, özel yaşam hakkı ve ifade özgürlüğü arasındaki dengeyi, "demokratik toplumda gereklilik" kriteri çerçevesinde değerlendirmektedir. Demokratik toplumda gereklilik, hakkın kullanılmasını daha az sınırlandıracak bir tedbir varken, bu tedbirin alınmamış olmasını ve hakkın kullanılmasına ilişkin getirilen sınırlandırmaların, amaca ulaşılması için vazgeçilmez olması gerekliliğini⁷⁶ ifade etmektedir. İHAM, vergisel bilgilerin basında yer aldığı hallerde ise basın ifade özgürlüğünün sınırlanmasının demokratik toplumda gerekli olmadığı sonucuna varmaktadır. Yani, söz konusu vergisel bilgilerin basında yer alması, kamu yararı çerçevesinde, kamusal tartışmaya katkısı bağlamında, kamuoyu yaratıcı etkisi etrafında değerlendirilmektedir.

Basının görevi, toplumu ilgilendiren konularda gerçeğe uygun haber vermek, olayları ve olayların içinde yer alan kişi ve kurumları eleştirmek ve kamuoyu oluşturmaktır. Bu görevini yerine getirebilmesi için basının mutlaka özgür olması⁷⁷ ve özellikle kamuyu ilgilendiren konularda yapmış olduğu yayınların, "ifade özgürlüğü" kapsamında korumadan yararlanması gerekmektedir.

71 Bradley, s. 102

72 Uzeltürk s. 225

73 Uzeltürk, s. 226

74 İçel, Ünver, s. 310.

75 Çetin, s. 313.

76 Uzeltürk, s. 245

77 Çetin, s. 161

Basının sosyal fonksiyonunu yerine getirebilmek için hem özgür olması, hem de sorumluluk taşıması gerekmektedir⁷⁸. Kural bu olmakla birlikte, kişinin rızası ya da bazı kişilerin kamu nazarında taşıdıkları önem, o kişilerin özel hayatlarına ilişkin bazı faaliyetlerinin kamuoyuna açıklanmasını hukuka uygun hale getirecektir⁷⁹.

Mükellefin "özel yaşam hakkının" ihlal edildiği gerekçesi ile basının sorumluluğuna gidilmek istendiğinde, mükellefin özel yaşam hakkı ve basın özgürlüğü arasında bir dengenin kurulabilmesi için her iki hak ve özgürlüklerin sınırlarının net bir biçimde belirlenmesi zorunludur⁸⁰; çünkü ifade özgürlüğü, hiçbir zaman, devlet ve kamu otoriteleri karşısında daha korumasız ve güçsüz durumda olan vergi mükellefinin haklarını ihlal edici nitelikte olmamalıdır. Vergi mükellefinin vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgilerinin basında yayımlandığı hallerde, basının ifade özgürlüğü ile mükellefin özel yaşam hakkının değerlendirilmesi sonucunda, ifade özgürlüğüne mükellefin özel yaşam hakkının korunması amacıyla ve demokratik toplumda gereklilik kriterine uygun olarak müdahale edilebileceği kabul edilebiliyorsa, basının sorumluluğuna gidilebilir⁸¹.

Bir tarafta bireyin, onu kişi yapan en doğal, dokunulmaz ve mahrem olmak niteliklerini taşıyan özel yaşam hakkı; diğer tarafta da, bütün hürriyetlerin keşme noktası mevkiindeki ifade özgürlüğünde duyarlı dengenin nasıl kurulacağı⁸² ile ilgili bir ölçü norm geliştirmek istediğimizde; kişinin özel yaşam hakkının bir parçası olan meslek sırrı/ vergi sırlarının sadece "kamuya ilişkin veya kamuyu ilgilendiren" hususlarda "kamuyu bilgilendirmek" "yarar" ve "kapsamı" çerçevesinde⁸³ olması gerektiğini söyleyebiliriz. Burada özel yaşam hakkı ve özgürlüğüne karşı, ifade hak-

kı ve özgürlüğü meselesi; unsurlarını ifadenin aktörü kişinin, konusunun, kullanılan aracın, işlev-amacın ve ifadenin alıcısı kişinin oluşturduğu bir "sebebe-sonuç-oranlılık" bağlamında değerlendirilecektir⁸⁴. Kamunun düşünceleri öğrenme ve haber alma hakkı ile diğer hak ve özgürlüklerin yarıştığı yerlerde bir sınıra ihtiyaç vardır; ancak bu sınırlar haber verme hakkını kullanılamaz hale getirmemelidir⁸⁵.

KAYNAKLAR KİTAPLAR

Araslı Oya, Özel Yaşamın Gizliliği Hakkı ve TC Anayasası'nda Düzenlenişi, Doçentlik Tezi, Ankara 1979.

Avşar B.Zakir, Öngören Gürsel, Radyo ve Televizyon Hukuku, Ankara 2003.

Bıçak, Vahit, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında İfade Özgürlüğü, Liberal Düşünce Topluluğu, 2002, 1.Basım, Temmuz 2002.

Candan Turgut, Vergi Suçları ve Cezaları, 2.Baskı, Süryay Yayınları, İstanbul, Kasım 2004.

Çetin Erol, Basın Hukuku, 3.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2007.

Donay Süheyl, Meslek Sırrının Açıklanması Suçu, İstanbul 1978.

Dural Mustafa, Türk Medeni Hukukunda Gerçek Kişiler, Filiz Kitabevi, İstanbul 1995.

Dönmezer Sulhi, Basın ve Hukuku, 4.Bası, İstanbul 1976, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 2213, Hukuk Fakültesi Yayınları No: 500.

Erman Sahir, Vergi Suçları, İstanbul 1988.

Eroğlu Nurettin, Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu, 1989.

Gözübüyük Şeref, Gölcüklü Feyyaz, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması, Turhan Kitabevi, 6.Bası, Ankara 2005.

78 Dönmezer Sulhi, Basın ve Hukuku, 4.Bası, İstanbul 1976, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 2213, Hukuk Fakültesi Yayınları No: 500, s. 96

79 Salihpaşaoğlu, s. 61

80 Salihpaşaoğlu, s.56

81 Erol, s. 161

82 Güran, s. 402.

83 Güran, s. 404.

84 Güran, s. 404.

85 Erman Sahir, Türkiye'de Kitle İletişim Özgürlüğü, Prof.Dr.Sahir Erman'a Armağan, İ.Ü. Hukuk Fakültesi Eğitim, Öğretim ve Yardımlaşma Vakfı, Yayın No:8, İstanbul, 1999, s. 23.

İçel Kayıhan, Ünver Yener, Kitle Haberleşme Hukuku, 7.Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2007.

Kılıçoğlu Ahmet, Şeref Haysiyet ve Özel Yaşama Basın Yoluyla Saldırılarından Hukuksal Sorumluluk, Ankara 1982.

Kilkelly Ursula, Özel Hayata ve Aile Hayatına Saygı Gösterilmesi Hakkı", Avrupa

İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 8.Maddesi'nin Uygulanmasına İlişkin Kılavuz, İnsan Hakları El Kitapları, N:1, Kasım 2001.

Macovei Monica, İfade Özgürlüğü, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin

10.maddesinin Uygulanmasına İlişkin Kılavuz, İnsan Hakları El Kitapları, N.2, 1.Baskı, Kasım 2001.

Öncel Mualla, Kumrulu Ahmet, Çağan Nami, Vergi Hukuku, 13.Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2005.

Özbalcı Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, İstanbul 1982.

Özbek Veli Özer, Ceza Muhakemesi Hukukunda Koruma Tedbiri Olarak Arama, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1999.

Özel Sibel, Uluslararası Alanda Medya ve İnternette Kişilik Hakkının Korunması, Seçkin Yayınları, Ankara 2004.

Saban Nihal, Vergi Hukuku, Beta Yayınevi, 4.Baskı, İstanbul, Aralık 2006.

Salihpaşaoğlu Yaşar, Türkiye'de Basın Özgürlüğü, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2007.

Schauer Frederick (Çev: M.Bahattin Seçilmişoğlu), İfade Özgürlüğü Felsefi Bir İnceleme, Liberal Düşünce Topluluğu, 2002.

Serdar İlknur, Radyo ve Televizyon Yoluyla Kişilik Hakkının İhlali ve Kişiliğin Korunması, Seçkin Yayınevi, Ankara, Ekim 1999.

Şen Erşan, Yeni Türk Ceza Kanunu Yorumu, Cilt 1, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2006

Tezcan Durmuş, Erdem Mustafa Ruhan, Sancaktar Oğuz, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Işığında Türkiye'nin İnsan Hakları Sorunu, Seçkin Yayınevi, 2.Baskı, Ankara 2004.

Tüfek Ömer Faruk, Basın Yoluyla Kişilik Haklarının İhlali ve Bu İhlale Karşı Özel Hukuk Ceza Hukuku ve İHAS Koruması, Adalet Yayınevi, Ankara 2006.

Uzeltürk Sultan, 1982 Anayasası ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesine Göre Özel Hayatın Gizliliği Hakkı, Beta Yayınları, 1.Bası, Mayıs 2004.

Yaltı Billur, Elektronik Ticarete Vergilendirme, Der Yayınları, İstanbul 2003.

Yaltı Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Yayınevi, 1.Bası, Eylül 2006.

MAKALELER

Armağan Servet, "Basın Hürriyeti ve Sınırları" Prof.Dr. İhsan Tarakçıoğlu'na Armağan,

Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Haziran-Aralık 1998, Cilt II, Sayı:1-2.

Bradley Anthony, "İfade Özgürlüğü" Tebliği, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve İdari Yargı, Türkiye Barolar Birliği Sempozyumu, Ankara, 24-25 Ekim 2003.

Ermann Sahir, "Türkiye'de Kitle İletişim Özgürlüğü", Prof.Dr.Sahir Ermann'a Armağan, İ.Ü. Hukuk Fakültesi Eğitim, Öğretim ve Yardımlaşma Vakfı, Yayın No:8, İstanbul, 1999.

Güran Sait, "Özel Yaşam ve İfade Özgürlüğü", Sahir Ermann'a Armağan, İ.Ü.Hukuk Fakültesi Eğitim, Öğretim ve Yardımlaşma Vakfı Yayın No: 8, İstanbul 1999.

Kocasakal Ümit, Aksoy Emine Eylem, Memiş Pınar, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında İfade Özgürlüğü", İfade Özgürlüğü ve Türk Ceza Hukuku, Ceza Hukuku Derneği Yayınları, N:1, İstanbul 2003.

Nazalı Ersin, "Türkiye ve ABD Mevzuatlarına Göre Vergi Mahremiyeti ve Bilgi Edinme Hakkı", Vergi Dünyası, Sayı: 279, Yıl:23, Kasım 2004.

Saban, Nihal, "İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa ile Bir Vergi Kavramını Okumak; Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri", XII. Türkiye Maliye Sempozyumu "Anayasal Mali Düzen", 14-16 Mayıs 1998, İstanbul 2000.

Sonsuzoğlu Elif, "Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları, Sayı:141, Haziran 2000.

Ünal Noyan Alper, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti Esası", Yaklaşım, Sayı:133, Yıl: 12, Ocak 2004.

DİĞER KAYNAKLAR

www.ihami.anadolu.edu.tr

<http://cmiskp.echr.coe.int>

<http://www.kgm.adalet.gov.tr>