



Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Kamu Hukuku Anabilim Dalı
Mali Hukuk Bilim Dalı

VERGİ HUKUKU AÇISINDAN KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI

Pınar NUR

Doktora Tezi

Ankara, 2022

VERGİ HUKUKU AÇISINDAN KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI

Pınar NUR

Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Kamu Hukuku Anabilim Dalı
Mali Hukuk Bilim Dalı

Doktora Tezi

Ankara, 2022

ÖZET

NUR, Pınar. *Vergi Hukuku Açısından Kişisel Verilerin Korunması*, Doktora Tezi, Ankara, 2022.

Kişisel verilerin korunması ve bu hususta verisi işlenen kişilere tanınan haklar, günümüzde önemi gittikçe artan ve ülkeler tarafından çeşitli çözüm önerileri getirilmek istenen konulardan birisini oluşturmaktadır. Nitekim teknolojinin de gelişmesiyle birlikte, kişisel verilerin işlenmesi hem çok daha kolay hale gelmiş hem de işlenen veri sayısı çok daha fazla artmıştır.

Çalışma kapsamında, öncelikle kişisel verilerin korunmasına ilişkin kavramsal açıklamalara ve kişisel verilerin korunması hakkının niteliğine ilişkin tartışmalara yer verilmektedir. Kişisel verilerin korunması, küresel bir konu olduğundan, kişisel verilerin korunması hukukunun gelişiminin değerlendirilmesi de önemlidir. Bu çerçevede, mevzuatımıza da etki eden uluslararası kaynaklar ele alınmıştır. Ülkemizde ise, 2010 yılında yapılan Anayasa değişikliği ile Anayasa'nın 20. maddesinin 3. fıkrasına eklenen hüküm çerçevesinde, kişisel verilerin korunması bir hak olarak Anayasa'da açıkça yer almaya başlamıştır. 2016 yılında da, 6698 sayılı Kanun yürürlüğe girmiştir. Bu çerçevede, çalışma kapsamında 6698 sayılı Kanun'un getirdiği düzenlemelere de ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

Söz konusu Kanun ile getirilen düzenlemeler, vergi mükellefleri açısından da önemlidir. Nitekim uluslararası kaynaklara da benzer şekilde, Kanun ile kişisel verileri işlenen gerçek kişilere oldukça önemli haklar tanınmaktadır. Çalışma kapsamında da, vergi mükelleflerinin kişisel verilerin korunmasına ilişkin hakları, vergi konularına ilişkin istisnalar ışığında ele alınmaktadır.

Anahtar Sözcükler (*En az 3, en fazla 7 kelime*)

Kişisel Veri, Kişisel Verilerin Korunması, Kişisel Verilerin Korunması Hakkı, Vergi, Vergi Mükelleflerinin Hakları

ABSTRACT

NUR, Pınar. *The Protection of Personal Data Interm of Tax Law*, Doctoral Thesis, Ankara, 2022.

The protection of personal data and the rights granted to the people whose data is processed in this regard constitute one of the issues that are increasingly important today and which countries want to offer various solutions. Indeed, by the development of technology, the processing of personal data has become much easier and the number of processed data has increased much more.

Within the scope of the study, first of all, conceptual explanations on the protection of personal data and discussions on the nature of the right to personal data protection are included. Since personal data protection is a global issue, it is also important to evaluate the development of personal data protection law. In this context, international resources that also affect our legislation are discussed. In our country, within the framework of the provision added to the 3rd paragraph of Article 20 of the Constitution with the constitutional amendment made in 2010, the protection of personal data has started to be explicitly included in the Constitution as a right. In 2016, the Law No. 6698 on the Protection of Personal Data entered into force. In this regard, the regulations brought by the Law No. 6698 are also given in detail.

The regulations brought by the aforementioned Law are also important for taxpayers. Hence, similar to international sources, the Law grants very important rights to real persons whose personal data are processed. Within the scope of the study, the rights of taxpayers regarding the protection of personal data are discussed in the light of tax exemptions.

Keywords (*Minimum 3, maximum 7 words*)

Personal Data, Protection of Personal Data, Right to Protection of Personal Data, Tax, Rights of Taxpayers

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY	i
YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI	ii
ETİK BEYAN	iii
ÖZET	v
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER.....	vii
KISALTMALAR DİZİNİ.....	xiv
GİRİŞ	1
1.BÖLÜM:GENEL ÇERÇEVESİYLE KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI.....	5
1.1. KAVRAM OLARAK “KİŞİSEL VERİ”	5
1.1.1. Kişisel Verinin Unsurları.....	8
1.1.1.1. Veri-Bilgi Ayrımı.....	8
1.1.1.2. Kimliği Belirli Veya Belirlenebilir Olma	10
1.1.1.3. Kişi.....	15
1.2. KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI HAKKININ NİTELİĞİ	22
1.2.1. Ekonomik Perspektiften	22
1.2.2. İnsan Hakkı Perspektifinden	24
1.2.2.1. Kişilik Hakkı Perspektifinden	25
1.2.2.2. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı Perspektifinden.....	28
1.2.2.2.1. Özel Hayat Kavramı	28
1.2.2.2.2. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı	32
1.2.2.2.3. Kişisel Verilerin Korunması Hakkı ve Özel Hayatın Gizliliği Hakkı.....	39

1.3. KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI HUKUKUNUN GELİŞİMİ VE ULUSLARARASI KAYNAKLAR	43
1.3.1. Genel Olarak	43
1.3.2. OECD Rehber İlkeleri	48
1.3.2.1. Genel Çerçeve.....	48
1.3.2.2. OECD Tarafından Geliştirilen Rehber İlkelere Göre Uluslararası Veri Akışı	56
1.3.3. 108 Sayılı Kişisel Verilerin Otomatik İşlenmesi Karşısında Bireylerin Korunmasına İlişkin Sözleşme	58
1.3.3.1. Genel Çerçeve.....	58
1.3.3.2. 108 Sayılı Sözleşme Kapsamında Uluslararası Veri Akışı	63
1.3.4. Birleşmiş Milletler İlkeleri	64
1.3.5. 95/46 Sayılı Kişisel Verilerin Korunması Yönergesi	68
1.3.5.1 Yönerge Kapsamında 3. Ülkelere Kişisel Verilerin Aktarımı	75
1.3.5.2. Safe Harbor Sözleşmesi	79
1.3.5.3. Alternatif Yöntemler	82
1.3.6. 108+ Sözleşmesi	83
1.3.6.1. Genel Olarak	83
1.3.6.2. 108+ Sözleşmesi'ne Göre Kişisel Verilerin Sınır Ötesi Akışı ..	89
1.3.7. Genel Veri Koruma Tüzüğü	92
2.BÖLÜM:TÜRKİYE'DE KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI	97
2.1. GENEL ÇERÇEVE	97
2.2. ANAYASAL ZEMİN	97
2.3. 6698 SAYILI KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI KANUNU	99
2.3.1. Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nun Gelişim Süreci.....	99
2.3.2.Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nun Uygulama Alanı	100
2.3.2.1.Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nun Amacı.....	100

2.3.2.2. Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nda Yer Alan Temel Tanımlar	101
2.3.2.3. İstisnalar	104
2.3.2.3.1. Tam İstisnalar	104
2.3.2.3.2. Kısmi İstisnalar	107
2.4. KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI KANUNU'NDA YER ALAN TEMEL İLKELER VE VERİLERİN İŞLENME KOŞULLARI	109
2.4.1. Temel İlkeler	109
2.4.1.1. Hukuka ve Dürüstlük Kurallarına Uygun Olma	109
2.4.1.2. Doğru ve Gerektiğinde Güncel Olma	114
2.4.1.3. Kişisel Verilerin Belirli, Açık ve Meşru Amaçlar İçin İşlenmesi	116
2.4.1.4. Kişisel Verilerin İşlendikleri Amaçla Bağlantılı, Sınırlı ve Ölçülü Olması	119
2.4.1.5. İlgili Mevzuatta Öngörülen Veya İşlendikleri Amaç İçin Gerekli Olan Süre Kadar Muhafaza Edilme	120
2.4.2. Kişisel Verilerin İşlenme Koşulları	122
2.5. KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI KANUNU KAPSAMINDA HAKLAR	124
2.5.1. İlgili Kişinin Hakları	124
2.5.1.1. Kişisel Verisinin İşlenip İşlenmediğini Öğrenme ve Bilgilendirilme Hakkı	124
2.5.1.2. Kişisel Verilerin Düzeltmesini İsteme Hakkı	125
2.5.1.3. Kişisel Verilerin Silinmesini Veya Yok Edilmesini İsteme Hakkı	126
2.5.1.4. Unutulma Hakkı	127
2.5.1.5. İtiraz Etme Hakkı	129
2.5.1.6. Zararın Giderilmesini Talep Etme Hakkı	130

2.6. SUÇ, KABAHAHAT VE YAPTIRIMLAR	131
3. BÖLÜM: VERGİ MÜKELLEFLERİNİN KİŞİSEL VERİLERİNİN KORUNMASI.....	134
3.1. VERGİ MÜKELLEFLERİNİN VERİLERİNİN İŞLENMESİNE İLİŞKİN MEVZUAT.....	134
3.1.1. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın Kuruluş Mevzuatında	135
3.1.2. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Kuruluş Mevzuatında	138
3.1.3. Mevzuat Hükümlerinin Değerlendirilmesi	139
3.2. KİŞİSEL VERİLERİNİN KORUNMASI AÇISINDAN VERGİ MÜKELLEFLERİNİN HAKLARI	140
3.2.1. Vergi Mükelleflerinin Bilgilendirilme Hakkı	140
3.2.1.1. Vergi İdaresi Tarafından Kişisel Verilerin Elde Edilmesi	145
3.2.1.1.1. Mükelleflerin Bilgi Verme Ödevi Çerçevesinde Elde Edilen Veriler.....	147
3.2.1.1.1.1. İsteğe Bağlı Olmayan İdari İşlem Kapsamında Yapılan Bildirimler.....	147
3.2.1.1.1.1.1. Beyannameler Yoluyla Yapılan Bildirimler	147
3.2.1.1.1.1.2. Matrahın Bildirilmesi.....	149
3.2.1.1.1.1.3. Diğer Bildirimler.....	151
3.2.1.1.1.1.4. Özelgeler.....	152
3.2.1.1.1.1.5. Pişmanlık ve Islah	153
3.2.1.1.1.1.6. Transfer Fiyatlandırması İncelemelerinde Veri Tabanları.....	154
3.2.1.1.1.1.7. Peşin Fiyat Anlaşmaları	155
3.2.1.1.1.2. İsteğe Bağlı İdari İşlem Kapsamında Yapılan Bildirimler.....	155
3.2.1.1.2. Mükellefler Dışındaki Kişiler Yoluyla Elde Edilen Veriler	158

3.2.1.1.2.1. İhbar	160
3.2.1.1.2.2. Mali Suçları Araştırma Kurulu	160
3.2.1.1.3. Bilgi Vermekten Çekinme	163
3.2.1.1.4. Vergi Tarhında Ön İşlemler Kapsamında Veri Elde Edilmesi	164
3.2.1.1.4.1. Vergi İncelemesi	164
3.2.1.1.4.2. Yoklama	168
3.2.1.1.4.3. Arama	170
3.2.1.1.4.4. İzaha Davet	172
3.2.1.2. Veri Aktarımı	173
3.2.1.2.1. Yurtdışı Veri Aktarımlarında 108 Sayılı Sözleşme'nin Esas Alınması	176
3.2.1.2.2. Vergi Mükelleflerine İlişkin Bilgilerin Bilgi Değişimi Çerçevesinde Yurtdışına Aktarılması	178
3.2.1.2.2.1. İç Hukuk Kaynakları	184
3.2.1.2.2.2. Uluslararası Kaynaklar	187
3.2.1.2.2.2.1. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları	187
3.2.1.2.2.2.2. Yabancı Hesaplar Vergi Uyum Yasası	191
3.2.1.2.2.2.3. Bilgi Değişimi Anlaşmaları	193
3.2.1.2.2.2.4. Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Anlaşması	194
3.2.1.2.2.2.5. Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması	196
3.2.1.2.2.2.6. Ülke Bazlı Raporların Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması	198
3.2.1.2.3. Vergi Mahremiyeti	200
3.2.1.2.3.1. Vergi Mahremiyetinin İstisnaları	204

3.2.1.2.3.2. Vergi Mahremiyetinin İstisnaları Kapsamında Bilgi Edinme Hakkının Değerlendirilmesi	209
3.2.1.2.3.3. 659 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Vergi Mahremiyeti Açısından Değerlendirilmesi	212
3.2.2. Vergi Mükelleflerinin Kişisel Verilerin Düzeltmesini İsteme Hakkı	213
3.2.3. Vergi Mükelleflerinin Kişisel Verilerin Silinmesini Veya Yok Edilmesini İsteme Hakkı	216
3.2.3.1. Vergi İdaresi Tarafından Vergi Mükelleflerinin Kişisel Verilerinin Kaydedilmesi ve Depolanması	220
3.2.3.1.1. Vergi İstihbarat Arşivi	220
3.2.3.1.2. Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP).....	222
3.2.3.1.3. Veri Ambarı (VERIA)	224
3.2.3.1.4. Gelir İdaresi Başkanlığı Web Portalı (GİBİNTRANET) ...	227
3.2.3.1.5. Kayıtlı Ekonominin Güçlendirilmesine İlişkin Belge Düzeni Uygulamaları	228
3.2.3.1.5.1. E-Defter	229
3.2.3.1.5.2. E-Fatura	230
3.2.3.1.5.3. E-Arşiv Fatura	232
3.2.3.1.6. Ba ve Bs Formları ile Form 11	233
3.2.3.1.7. Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihaz	235
3.2.3.1.8. Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi (GEKSİS).....	237
3.2.3.1.9. Katma Değer Vergisi İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVİRA).....	239
3.2.3.1.10. Riskli İade Takip ve Analiz Programı (RİTAP)	241
3.2.3.1.11. Sahte Belge Risk Analiz Sistemi (SARP)	242

3.2.3.1.12. Elektronik Özel Tüketim Vergisi Takip Sistemi (e-ÖTV Takip Projesi) ve Özel Tüketim Vergisi İadesi Risk Analizi Sistemi (ÖTVİRA Projesi).....	243
3.2.3.1.13. Mükellef Karne Sistemi.....	244
3.2.4. Vergi Mükelleflerinin Unutulma Hakkı	245
3.2.5. Vergi Mükelleflerinin İtiraz Etme Hakkı	251
3.2.6. Vergi Mükelleflerinin Zararın Giderilmesini Talep Etme Hakkı.....	255
3.2.7. Veri Sorumlusunun Aydınlatma Yükümlülüğü Karşısında Vergi Mükellefinin Aydınlatılma Hakkı.....	257
3.2.8. Vergi Mükellefinin Veri Güvenliğine İlişkin Hakları	260
SONUÇ.....	266
KAYNAKÇA	273
EK-1 TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU	307
EK-2 TEZ ÇALIŞMASI ETİK KURUL İZİN MUAFİYET FORMU.....	308

KISALTMALAR DİZİNİ

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AÜHFD	Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
Bkz.	Bakınız
B. No.	Başvuru Numarası
d.n.	Dipnot
E.	Esas
Ed.	Editör
FATCA	Yabancı Hesaplar Vergi Uyum Yasası
GEKSİS	Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GİBİNTRANET	Gelir İdaresi Başkanlığı Web Portalı
GVKT	Genel Veri Koruma Tüzüğü
İTÜ	İstanbul Teknik Üniversitesi
K.	Karar
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVİRA	Katma Değer Vergisi İadesi Risk Analiz Sistemi
KMÜ	Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KVK	Kişisel Verilerin Korunması
KVKK	Kişisel Verilerin Korunması Kanunu
m.	Madde
MASAK	Mali Suçları Araştırma Kurulu
MHD	Mali Hukuk Dergisi
No.	Numara

OECD	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
par.	Paragraf
R.G.	Resmi Gazete
RİTAP	Riskli İade Takip ve Analiz Programı
s.	Sayfa
SARP	Sahte Belge Risk Analiz Sistemi
T.	Tarih
TAAD	Türkiye Adalet Akademisi Dergisi
TBK	Türk Borçlar Kanunu
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TOBB	Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
VEDOP	Vergi Dairesi Otomasyon Projesi
VUK	Vergi Usul Kanunu
YD	Yürütmeyi Durdurma

GİRİŞ

Teknolojinin ilerlemesiyle birlikte, kişisel verilerin korunması ihtiyacı da artmaktadır. Nitekim işlenen kişisel veriler sayı ve boyut olarak artmakla birlikte, bu alandaki hukuki gelişmelerin de teknolojideki ilerlemelerin gerisinde kalmaması gerekmektedir. Bu amaçla birçok ülke kendi mevzuatında düzenleme yapma ihtiyacı duymuş ve uluslararası alanda da çeşitli düzenlemeler öngörülmüştür. Uluslararası alanda yapılan çalışmalar, ülkemizle birlikte pek çok ülkeye de kaynaklık etmiştir.

Kişisel veriler ve bu verilerin işlenmesi, oldukça geniş bir alana yayılmaktadır. Bu anlamda, bu alana ilişkin mevzuatlar da incelendiğinde, kişisel verilerin elde edilmesinden aktarılmasına kadar bu veriler üzerinde gerçekleştirilen birçok işlem kişisel verilerin işlenmesi olarak kabul edilmekte ve hukuki koruma getirilmeye çalışılmaktadır. Ayrıca, kişisel verilerin korunması hakkı, özel hayatın gizliliği gibi birçok temel hak ve özgürlükle bağlantılı olmasına rağmen, diğer haklardan ayrı bir hak olarak kabul edilmeye başlamıştır. Bu tutum, uluslararası düzenlemelere de yansımaktadır.

Ülkemizde de 2010 yılında yapılan Anayasa değişikliği ile kişisel verilerin korunması hakkına ve bu hakkın asgari gereklerine ayrıca yer verilmiş ve kişisel verilerin işlenmesi açısından birtakım işleme koşulları belirlenmiştir. Buna göre, herkes, kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir. Kişisel verilerin korunması hakkı, 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 (Anayasa m. 20/3).

Anayasa'da, kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usullerin kanunla düzenleneceği öngörülmüştür. Bu düzenlemeden 6 yıl sonra; 2016 yılında, 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu yürürlüğe girmiştir.

Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nda çeşitli haklar ve temel ilkeler gibi kişisel verilerin korunması açısından önemli mekanizmalar tanınmış olmakla birlikte, birçok istisna düzenlemesine de yer verilmiştir. Bu anlamda, Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nun 28/2-ç hükmüne göre, kişisel veri işlemenin bütçe, vergi ve mali konulara ilişkin olarak Devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunması için gerekli olması halinde, veri sorumlusunun aydınlatma yükümlülüğünü düzenleyen 10., zararın giderilmesini talep etme hakkı hariç, ilgili kişinin haklarını düzenleyen 11. ve Veri Sorumluları Sicili'ne kayıt yükümlülüğünü düzenleyen 16. maddesi uygulanmayacaktır. Dolayısıyla Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nda yer alan en önemli yükümlülüklerden birisi olan aydınlatma yükümlülüğünün, kişisel veri işlemenin vergi konularına ilişkin olarak devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunması için gerekli olması halinde, uygulanmayacağı öngörülmüştür. Bununla birlikte, aydınlatma yükümlülüğü, bir taraftan veri sorumlusu için önemli yükümlülükler getirirken, verisi işlenen kişiler açısından da önemli birtakım hakları doğurmaktadır. Nitekim bu yükümlülük kapsamında, verisi işlenen gerçek kişi; dolayısıyla Kişisel Verilerin Korunması Kanunu anlamında ilgili kişi, veri sorumlusundan, veri sorumlusunun ve varsa temsilcisinin kimliği, kişisel verilerin hangi amaçla işleneceği, işlenen kişisel verilerin kimlere ve hangi amaçla aktarılacağı, kişisel veri toplamanın yöntemi ve hukuki sebebi ve Kanun'da yer alan hakları hususunda bilgi alabilecektir (KVKK m. 10). Bu çerçevede, aydınlatma yükümlülüğünün yerine getirilmesi, kişisel verisi işlenen kişinin bu durumdan haberdar olması ve haklarını kullanabilmesinin de ilk adımını oluşturmaktadır.

Aydınlatma yükümlülüğü dışında, Kanun'da başka birtakım haklara da yer verilmiştir. Bu anlamda, Kanun'a göre, ilgili kişilerin, veri sorumlusuna başvurarak kendisiyle ilgili veri işlenip işlenmediğini öğrenme ve işlenmişse buna ilişkin bilgi talep etme ve yurt içinde veya yurt dışında kişisel verilerin aktarıldığı üçüncü kişileri bilme hakkı bulunmaktadır (11/1-a,b,ç). Buna ek olarak, kişisel verisi işlenen gerçek kişiler, kişisel verilerin işlenme amacını ve bunların amacına uygun kullanılıp kullanılmadığını öğrenme hakkına da sahiptir

(11/1-c). Bunun dışında, kişisel verilerin düzeltilmesini isteme, kişisel verilerin silinmesini ya da yok edilmesini isteme, itiraz etme ve zararın giderilmesini talep etme gibi önemli haklar da Kanun'da düzenlenmiştir (KVKK m. 11). İlgili kişilerin, veri güvenliğine ilişkin olarak da önemli hakları bulunmaktadır. Söz konusu haklar, kişileri kendilerine ait verilerin işlenmesi sürecine dâhil eden, kişilerin kendilerine ait verileri koruyabilmesine imkân tanıyan ve bir anayasal hak olan kişisel verilerin korunması hakkının uygulamada korunmasını sağlayan en önemli araçlardır. Nitekim Anayasa'da da, kişisel verilerin korunması hakkının, kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de kapsadığı düzenlenmek suretiyle, bu hakkın asgari unsur ve gereklilikleri de açıkça sayılmıştır. Bu çerçevede, Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nda yer verilen birçok hak, Anayasa'da kişisel verilerin korunması hakkının asgari içeriği olarak sayılmıştır. Bu hakların sınırlandırılması ise, kişisel verilerin korunması hakkının sınırlandırılması anlamına gelecektir. Anayasa'nın 13. maddesine göre de, temel hak ve hürriyetler, özlere dokunulmaksızın yalnızca Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Buna ek olarak, yapılacak sınırlamaların, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olmaması gerekmektedir.

Belirtilen çerçevede, kişisel verilerin korunması hususunda vergi konularına ilişkin olarak tanımlanan istisna hükümlerinin uygulanması ve vergi mükelleflerinin kişisel verilerin korunması hakkının sınırlandırılması konusunda oldukça dikkatli olmak gerekmektedir. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinde düzenlenen vergi mahremiyeti kapsamında, mükelleflerle ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olarak öğrenilen sır veya gizli kalması gereken hususların ifşa edilemeyeceği ve kendileri veya üçüncü kişilerin yararına kullanılmayacağı öngörülmekle birlikte, vergi mükelleflerinin verileri, yalnızca bu maddede sayılanlardan ve maddede sayılan hususlara ilişkin sır ya da gizli kalması gereken hususlardan ibaret değildir. Vergi

mükelleflerinin, bu sayılanlar dışında da çok sayıda kişisel verisi bulunmaktadır. Buna ek olarak, kişisel verilerin işlenmesi de vergi mahremiyetinde öngörüldüğü üzere verilerin ifşa edilmesi ya da kendi/ üçüncü kişilerin yararına kullanılmasından çok daha geniş bir kurumdur. Nitekim Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nda da, kişisel verilerin işlenmesinin, bu verilerin elde edilmesi, kaydedilmesi, depolanması, muhafaza edilmesi, değiştirilmesi, yeniden düzenlenmesi, açıklanması, aktarılması, devralınması, elde edilebilir hâle getirilmesi, sınıflandırılması ya da kullanılmasının engellenmesi gibi veriler üzerinde gerçekleştirilen her türlü işlem şeklinde çok çeşitli şekillerde gerçekleşebileceği açıkça düzenlenmiştir. Bu durum da, vergi mükelleflerinin kişisel verilerinin, vergi mahremiyeti dışında da korunmaya muhtaç olduğunu açıkça ortaya koymaktadır.

Çalışma kapsamında da, vergi mükelleflerinin kişisel verilerinin korunmasına ilişkin hakları, Anayasa hükümleri, ilgili mevzuat ve istisna düzenlemeleri çerçevesinde ayrıntılı şekilde ele alınmaktadır. Bu çerçevede, çalışmanın ilk bölümünde, kişisel verilerin korunması hususu genel çerçevesiyle ele alınmıştır. Bu kapsamda, kişisel veri kavramı ve çeşitli görüş ve tartışmalar çerçevesinde kişisel verilerin korunması hakkının niteliği ele alınmıştır. Son olarak da, kişisel verilerin korunması hukukunun gelişimi ile bu alandaki uluslararası kaynaklara yer verilmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde ise, ülkemizde kişisel verilerin korunması hususunda açıklamalara yer verilmiştir. Bu çerçevede, kişisel verilerin korunması hakkının anayasal zemini ele alınarak 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nda yer alan düzenlemeler açıklığa kavuşturulmuştur. Son olarak, üçüncü bölüm kapsamında, vergi mükelleflerinin verilerinin işlenmesine ilişkin mevzuat hükümlerine yer verilerek, Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nda yer alan istisnalar çerçevesinde, vergi mükelleflerinin kişisel verilerinin korunmasına ilişkin hakları ele alınmıştır.

1.BÖLÜM

GENEL ÇERÇEVESİYLE KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI

1.1. KAVRAM OLARAK “KİŞİSEL VERİ”

“Kişisel veri”yi kavramsal olarak ele almak için öncelikle “kişisel” ve “veri” kavramlarının ayrı ayrı ne anlama geldiğine bakmak gerekmektedir. “Kişisel” kelimesi kavramsal olarak neyi ifade etmektedir? Türk Dil Kurumu’nun Güncel Türkçe Sözlüğü’ne göre, kişisel kavramı, kişi ile ilgili, kişiye ilişkin, kişinin kendi malı olan, şahsi anlamlarına gelmektedir¹.

Peki sözlük anlamıyla veri neyi ifade etmektedir? Türk Dil Kurumu’na göre, veri, bir araştırmanın, bir tartışmanın, bir muhakemenin temeli olan ana öge, muta ve done anlamına gelmektedir. Sözlük tanımlarından yola çıkılarak kişisel veri, bir araştırmanın, tartışmanın, muhakemenin temeli olan, kişi ile ilgili ve şahsi ana öge, muta ve done şeklinde tanımlanabilir.

Kişisel verilerin korunmasına ilişkin olarak tezin ilerleyen bölümlerinde de ele alınacak önemli düzenlemelerde kişisel verinin nasıl tanımlandığına bakmak gerekirse, 1980 yılında Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı tarafından kabul edilen Özel Hayatın Gizliliğinin ve Kişisel Verilerin Sınır Ötesi Dolaşımının Korunmasına ilişkin Rehber İlkelerine göre kişisel veriler, belirli veya belirlenebilir bir gerçek kişiye ilişkin tüm bilgilerdir². 1981 yılında Avrupa Konseyi tarafından kabul edilen 108 Numaralı Kişisel Verilerin Otomatik Olarak İşlenmesi Sırasında

¹ <https://sozluk.gov.tr/>, erişim tarihi: 10.05.2020.

² OECD, “Guidelines on the Protection of Privacy and Transborder Flows of Personal Data”, 1980, <https://www.oecd.org/internet/ieconomy/oecdguidelinesontheprivacyandtransborderflowsofpersonaldata.htm>, erişim tarihi: 10.05.2020. Kısaca OECD Rehberi ya da OECD Rehber İlkeleri olarak anılacaktır.

Gerçek Kişilerin Korunmasına İlişkin Sözleşmeye göre de, kişisel veri aynı şekilde tanımlanmıştır³.

1995 yılında kişisel verilerin işlenmesi ve bu bilgilerin serbest dolaşımı kapsamında kişilerin korunmasına ilişkin olarak hazırlanan 95/46 sayılı Avrupa Parlamentosu ve Konseyi Yönergesi'ne⁴ göre de kişisel veri aynı şekilde tanımlanmış olmasına rağmen, Yönerge'de belirlenebilir kişinin tanımına da yer verilmiştir. Buna göre belirlenebilir kişi, özellikle kimlik numarası veya fiziksel, psikolojik, zihinsel, ekonomik, kültürel veya sosyal kimliğe ait bir veya daha fazla faktöre ilişkin olarak doğrudan veya dolaylı olarak belirlenebilen kişidir⁵.

Son olarak, 2016/679 sayılı Genel Veri Koruma Tüzüğü'nün⁶ 4/1 maddesinde de kişisel veri aynı şekilde tanımlanmıştır. Buna ek olarak, işbu maddede, belirlenebilir kişiye ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Buna göre, belirlenebilir gerçek kişi, isim, kimlik numarası, konum verileri, çevrim içi tanımlayıcı ya da fiziksel, fizyolojik, genetik, ruhsal, ekonomik, kültürel veya toplumsal kimliğine özgü faktörlere atıfta bulunularak doğrudan veya dolaylı olarak belirlenebilen kişidir⁷.

Kişisel veri tanımına, Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından 24.03.2016 tarihinde kabul edilen ve 07.04.2016 tarih ve 29677 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan 6698 Sayılı Kanun'da da yer verilmiştir. Kanun'un 3/1-d maddesine

³ Council of Europe, "Convention for the Protection of Individuals with regard to Automatic Processing of Personal Data", *European Treaty Series No. 108*, Strasbourg, 28.01.1981. Kısaca 108 sayılı Sözleşme olarak anılacaktır.

⁴ Kısaca 95/46 sayılı Yönerge olarak anılacaktır.

⁵ Directive 95/46/EC of the European Parliament and of the Council of 24 October 1995 on The Protection of Individuals With Regard To The Processing of Personal Data And on The Free Movement of Such Data, <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31995L0046:en:HTML>, erişim tarihi: 12.03.2020.

⁶ General Data Protection Regulation, <https://gdpr-info.eu/>, erişim tarihi: 12.03.2020. Bundan sonra kısaca GVKT olarak anılacaktır.

⁷ <https://gdpr-info.eu/>, erişim tarihi: 10.03.2020.

göre kişisel veri, kimliği belirli veya belirlenebilir gerçek kişiye ilişkin her türlü bilgiyi ifade etmektedir. Görüldüğü üzere, KVKK da, OECD Rehberi, 108 sayılı Sözleşme, 95/46 sayılı Yönerge ve GVKT’de yer alan kişisel veri tanımını kullanmıştır⁸.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun⁹ 135. maddesinde, kişisel verilerin kaydedilmesi suçu düzenlenmiştir. İşbu Kanun’un gerekçesine göre¹⁰, gerçek kişiyle ilgili her türlü bilgi, kişisel veri olarak kabul edilmelidir. Kişisel veriler, birtakım Anayasa Mahkemesi kararlarında da tanımlanmıştır. Mahkemenin 19.03.2015 tarihli bir kararına göre¹¹, kişisel veri kavramı, belirli veya kimliği belirlenebilir olmak şartıyla, bir kişiye ilişkin bütün bilgileri ifade etmektedir. Bu bağlamda, adı, soyadı, doğum tarihi ve doğum yeri gibi bireyin sadece kimliğini ortaya koyan bilgiler değil; kişiyi doğrudan veya dolaylı olarak belirlenebilir kılan tüm veriler kişisel veri kapsamındadır.

Yargıtay 12. Ceza Dairesi’nin 05.02.2020 tarihli kararında¹² kişisel veri kavramı ve Türk Ceza Kanunu’nda yer alan düzenlemeler değerlendirilerek, herkes tarafından bilinen ve/veya kolaylıkla ulaşılması ve bilinmesi mümkün olan kişisel bilgilerin de, yasal anlamda “kişisel veri” olarak kabul edilmesi gerektiğine hükmedilmiştir.

Bu başlık altında yer verilen tanım ve kararlardan anlaşılacağı üzere, kişisel verilerin tanımı oldukça geniş tutulmuştur. Bunun sebebi olarak, bireylerin mümkün olduğu kadar çok verisinin koruma altına alınması kaygısı gösterilebilir. Bu tez kapsamında da kişisel veri kavramı, OECD Rehberi, 108 sayılı Sözleşme ve 95/46 sayılı Yönerge’ye ve temel mevzuatımız olan KVKK’ya uygun şekilde,

⁸ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi de 27798/95 sayılı kararında kişisel verilere ilişkin olarak aynı tanımı kullanmıştır (Amann-İsviçre, 16.02.2000).

⁹ 12.10.2004 tarih ve 25611 sayılı Resmi Gazete.

¹⁰ <https://www2.tbmm.gov.tr/d222/1/1-0593.pdf>, erişim tarihi: 10.03.2020.

¹¹ Anayasa Mahkemesi, 2014/180 E., 2015/30 K., T. 19.03.2015.

¹² Yargıtay 12. Ceza Dairesi, 2019/3710 E., 2020/1106 K., T. 05.05.2020.

kimliği belirli veya belirlenebilir gerçek kişiye ilişkin her türlü bilgiyi ifade etmek üzere kullanılacaktır.

1.1.1. Kişiisel Verinin Unsurları

Çalışmada, kişiisel verinin, KVKK'da yer alan düzenlemeye de uygun olarak, kimliği belirli veya belirlenebilir gerçek kişiye ilişkin her türlü bilgi olarak ele alınacağı yukarıda izah edilmişti. Bu tanımdan yola çıkılarak, kişiisel verinin, başlıca 3 unsuru bulunmakta olup, söz konusu unsurlar aşağıda ele alınmıştır.

1.1.1.1. Veri-Bilgi Ayrımı

Veri kavramı, bilgi yönetiminin ögelerinden birisini oluşturmaktadır. Bu nedenle, bilgi yönetiminin bir ögesi olarak veriyi ele almakta ve bilgi yönetiminin diğer temel ögeleri ile birlikte bu kavramı açıklamakta fayda vardır.

Bilgi yönetiminde etkinlik, bilgiyi meydana getiren bileşenlerin doğru, yerinde ve dengeli şekilde dağılımı ile sağlanmakta olup, bilgi spektrumu adı verilen bu dağılım içerisinde, veri, enformasyon ve bilgi yer almaktadır¹³.

İşbu bilgi spektrumunda veri, bilginin hammaddesi olarak kabul edilmektedir. Veri bilginin ham hali anlamına geldiğinden, işlenmesi ve anlamlandırılması gerekmektedir¹⁴. Bu anlamda veri, amaçlara bağlı olarak, işlemlerin işlenmemiş bir şekilde kayıt altına alınmasıdır. Yukarıda belirtilen dağılımdan hareket edecek olursak, enformasyon, düzenlenmiş veri olarak tanımlanabilir. Enformasyon anlamlıdır, konu ile ilgilidir ve belirli bir amaç çerçevesinde

¹³ Atik Kulaklı ve Semra Birgün, "Müşteri Merkezli Operasyonel Bilgi Yönetimi İçin Veri Yönetiminin llmesi", *İTÜ Dergisi/b*, 2/1 (2005), s. 38.

¹⁴ Hüseyin Tokcan, "Bilginin retimi ve Kullanımı Açısından Bilgi Yönetimi: Üniversite'de Akademik Yöneticilerin Bilgi Yönetimi Algıları zerine Bir Uygulama", Doktora Tezi, Kırıkkale niversitesi, 2015, s. 18.

şekillenmiştir¹⁵. Dolayısıyla verilerin işe yarar hale gelmesi için işlenmesiyle enformasyon meydana gelmektedir¹⁶.

Bilgi ise, enformasyondan oluşmaktadır. Buna göre, deney, tecrübe, yorum ya da düşüncenin bir araya gelmesi ile oluşan enformasyon, bilgidir¹⁷. Bu anlamda, bilgi yönetiminin öğeleri olarak veri, enformasyon ve bilgi, birbirini meydana getirmektedir.

Bilgi, bilgi yönetimi alanında temel bir kavram olmasına rağmen, tanımlanması ve açıklanmasına ilişkin çalışmalar diğer disiplinlere göre daha geç başlamıştır¹⁸. Dolayısıyla bu noktada, bilgi kavramının farklı disiplinler açısından farklı tanımlanabilecek olduğu da unutulmamalıdır. Ancak tüm kullanımlarda bilgi ile ifade edilmek istenen, yazılı, basılı ve elektronik ortamlarda yer alan ve bilişsel yapıda değişiklik yaratan olgudur. Hukuki düzenlemeler ve bilgi güvenliğine ilişkin olarak literatürde kişisel veri olarak ifade edilen bilgiler de aynı anlama gelecek şekilde kullanılmaktadır¹⁹.

Bu çerçevede belirtmelidir ki, kişisel verilerin korunması hukuku perspektifinden bakıldığında, bilgi yönetimi alanında bilgi, enformasyon ve veri arasındaki farklar anlamını yitirmektedir. Nitekim kişisel verilerin korunmasının sağlanması açısından, kişiyi belirli ya da belirlenebilir kılması durumunda, bilgi yönetimi anlamında bilgi değil bir veri ya da enformasyon bulunması halinde de, işbu verinin kişisel veri sayılarak, mevzuatta kişisel veriler açısından öngörülen güvencelerin uygulamaya geçirilmesi gerekecektir. Bu nedenle, bilgi yönetimi anlamında bu üçü arasında farklılıklar bulunsa dahi, işbu tez açısından belirli

¹⁵ Nezahat Güçlü ve Kseanela Sotirofski, "Bilgi Yönetimi", *Türk Eğitim Bilimleri Dergisi*, 4/4 (2006), s. 54.

¹⁶ Richard C. Hicks, Ronald Dattero ve Stuart D. Galup, "The Five-Tier Knowledge Management Hierarchy", *Journal of Knowledge Management*, 10/1 (2006), s. 21.

¹⁷ Tokcan, "Bilgi Üretimi", s. 62.

¹⁸ Nazan Özenç Uçak, "Bilgi: Çok Yüzlü Bir Kavram", *Türk Kütüphaneciliği*, 24/4 (2010), s. 713.

¹⁹ Türkay Henkoğlu, *Bilgi Güvenliği ve Kişisel Verilerin Korunması*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2015, s. 28.

veya belirlenebilir gerçek kişiye ilişkin her türlü bilgi, veri, enformasyon ya da bilgi niteliğinde olup olmadığı tartışmasına girilmeksizin, kişisel veri kabul edilecektir.

1.1.1.2. Kimliği Belirli Veya Belirlenebilir Olma

Temel mevzuatımız olan KVKK m. 3-1/d'de kişisel veriler, kimliği belirli veya belirlenebilir gerçek kişiye ilişkin her türlü bilgi şeklinde tanımlanmış ancak "kimliği belirli veya belirlenebilir" ifadesinden ne anlaşılması gerektiğine ilişkin bir açıklama yapılmamıştır.

Daha önce de izah edildiği üzere, 95/46 sayılı Yönerge'de de belirlenebilir kişiye ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Yönerge'nin 2/a maddesine göre, belirlenebilir kişi, özellikle kimlik numarası veya fiziksel, psikolojik, zihinsel, ekonomik, kültürel veya sosyal kimliğe ait bir veya daha fazla faktöre ilişkin olarak doğrudan veya dolaylı olarak belirlenebilen kişidir. Benzer şekilde, Yönerge'nin 26. paragrafında da, belirlenebilir olmaya ilişkin birtakım açıklamalara yer verilmiştir.

Bu çerçevede, bir kişinin belirlenebilir olup olmadığına karar vermek için, kullanılması muhtemel tüm makul yöntemleri hesaba katmak gerekmektedir²⁰. Verinin tek başına ilgili kişinin tanımlanmasına yol açması gerekmez. Anlamlı bir şekilde tanımlanabilir bir bireye ilişkin olması yeterlidir²¹. Avrupa Birliği Adalet Divanı, Yönerge'de yer alan tanımdan yola çıktığı bir kararında²², Avrupa Birliği yasama organı tarafından dolaylı olarak ifadesinin kullanılmasının, bilgiyi kişisel veri olarak ele almak için, bilginin tek başına veri sahibinin belirlenmesine izin verecek nitelikte olmasının gerekli olmadığını gösterdiğini belirtmiştir. Mahkemeye göre, 26. paragrafta yer alan ifadeler de bunu desteklemektedir.

²⁰ *Handbook on European Data Protection Law*, 2018, s. 83.

²¹ Lothar Determann, *Kişisel Verilerin Korunması Uygulama Kılavuzu*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2020, s. 26.

²² *Patrick Breyer- Bundesrepublik Deutschland*, No: 582/14, 19.10.2016, § 41.

Kişisel verilerin korunmasına ilişkin en önemli kaynaklardan birisini oluşturan 108 Sayılı Sözleşme'nin modernize edilmesi suretiyle hazırlanan ve tezin ilerleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak ele alınacak olan 108+ Sözleşmesi'nin²³ Açıklayıcı Raporu'nda da belirlenebilir olmaya ilişkin önemli açıklamalara yer verilmiştir²⁴. Söz konusu Açıklayıcı Raporun 17. paragrafına göre, kişi doğrudan ya da dolaylı olarak belirlenebilir olabilecektir. Ancak bir kişinin belirlenmesinin makul olmayan bir zaman, emek ya da kaynak gerektirmesi halinde kişi belirlenebilir kabul edilmeyecektir. Makul olmayan bir zaman, emek ya da kaynakların varlığı hususunda, teknoloji ve diğer gelişmeler de dikkate alınarak, objektif kriterlere göre karar verilecektir.

Açıklayıcı Raporun 18. paragrafına göre, belirlenebilir kavramı, sadece kişisel ya da yasal kimliği değil; kişisel olarak tespit etme ya da diğerlerinden ayırmaya uygun olanları da ifade etmektedir. Açıklayıcı Raporun 17. paragrafında belirtilen ve 95/46 sayılı Yönerge'nin 2/a maddesinde de vurgulanan doğrudan ve dolaylı belirlenebilirlik ayırımına ilişkin olarak, Yönerge'nin 29. maddesine istinaden danışma organı şeklinde faaliyet göstermek üzere oluşturulan Çalışma Grubu'nun kişisel veri kavramına ilişkin olarak aldığı 4/2007 sayılı görüşünde de konuya ilişkin birtakım açıklamalara yer verilmiştir²⁵. İşbu görüş kapsamında, belirleyicilerin belirleyiciliği sağlayıp sağlamadığının, olay bazında değerlendirilmesi gerektiği vurgulanmıştır. Dolayısıyla bilginin ilgili olduğu kişiyi tanımlayıp tanımlamadığı, vakanın koşullarına bağlı olarak değişecektir. Buna göre, kişinin ismi doğrudan belirleyici olabilecekken, bazı durumlarda bu bilginin

²³ Modernised Convention for the Protection of Individuals with Regard to the Processing of Personal

Data, https://search.coe.int/cm/Pages/result_details.aspx?ObjectId=09000016807c65bf, erişim tarihi: 25.05.2020.

²⁴ https://search.coe.int/cm/Pages/result_details.aspx?ObjectId=09000016807c65bf, erişim tarihi: 25.05.2020.

²⁵ Article 29 Data Protection Working Party, "Opinion 4/2007 On The Concept of Personal Data", 20.06.2007, 01248/07/EN WP 136, s. 15, https://ec.europa.eu/justice/article-29/documentation/opinion-recommendation/files/2007/wp136_en.pdf, erişim tarihi: 11.05.2020.

doğum tarihi, ebeveyn isimler, adres gibi kişiye ait başka bilgilerle birleştirilmesi gerekecektir²⁶. Bu çerçevede, veri sahibine ilişkin eldeki veri hâlihazırda veri sahibinin belirlenmesini sağlamıyor ise de, ek veriler elde edilmesi halinde belirlemeyi mümkün kılıyorsa, kişisel veri kabul edilmelidir²⁷.

Bu noktada, literatürde yapılan mutlak ve nispi belirlenebilirlik ayrımından bahsetmek de faydalı olacaktır. Mutlak belirlenebilirlik görüşüne göre, verisi işlenen kişinin kimliğini tespit etmeye hizmet edebilecek nitelikteki 3. kişilerin elindeki bilgiler de veri sorumlusunun hâkimiyetinde kabul edilecektir. Bu anlamda, veri sorumlusunun kimliğinin, verileri işleme amaçlarının ya da 3. kişilerin elindeki bu bilgilere ulaşma imkânının olup olmadığının bir önemi bulunmamaktadır²⁸.

Bu çerçevede, mutlak belirlenebilirlik görüşü kapsamında, 3. kişinin elinde bulundurduğu veri ile birleştirildiğinde veriyle bir kişi arasında bağlantı kurulmasının mümkün olması halinde, söz konusu veri kişisel veri şeklinde nitelendirilecektir. Nispi belirlenebilirlik görüşüne göre ise, sadece veriyi işleyen kişinin kimliği ve bilgisi önemlidir²⁹.

Görüldüğü üzere, mutlak belirlenebilirlik görüşü kapsamında veri sorumlusunun elindeki verinin tek başına anlam ifade edip etmediği ve veri sahibini belirlenebilir kılıp kılmadığı önemli değildir. Nitekim bu verinin 3. kişinin elinde bulunan veri ile birleştirildiğinde veri sahibine ulaşılmasını mümkün hale getirmesi halinde de kişisel veri kabul edilmesi söz konusu olacaktır. 95/46 sayılı Yönerge'nin 26. paragrafında yer verilen ifadeler de, mutlak belirlenebilirlik görüşü ile ilintili kabul edilebilecektir. Dolayısıyla sadece veri

²⁶ Article 29 Data Protection Working Party, "Opinion 4/2007 On The Concept of Personal Data", s. 13.

²⁷ Peter Carey ve Bridget Treacy, *Data Protection*, Oxford: Oxford University, 2015, s. 22.

²⁸ Mesut Serdar Çekin, *Avrupa Birliği Hukukuyla Mukayeseli Olarak 6698 Sayılı Kanun Çerçevesinde Kişisel Verilerin Korunması Hukuku*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2019, s. 43.

²⁹ Çekin, *Avrupa Birliği*, s. 44.

yöneticisinin kullanımında olan araçlar değil; 3. kişilerin elinde olan makul tüm araçlar da veri sahibinin belirlenebilir olup olmadığını saptamak konusunda dikkate alınacaktır.

95/46 sayılı Yönerge'nin 29. maddesi kapsamında, Çalışma Grubu'nun kişisel veri kavramına ilişkin olarak aldığı 4/2007 sayılı görüşte, 3. kişi veya veri yöneticisi tarafından kullanılacak makul tüm araçlar hususunda önemli açıklamalara yer verilmiştir. Buna göre, veri sahibini belirlemenin maliyeti tek faktör değildir; tüm faktörler göz önünde bulundurulmalıdır. Bu anlamda, işlemin nasıl yapılandırıldığı, amaç, veri yöneticisi tarafından beklenen avantaj, 3. kişilerin menfaati, gizliliğin ihlali gibi organizasyonel işlev bozukluklarının riski ve teknik aksaklıklar gibi faktörler de dikkate alınmalıdır³⁰.

Söz konusu 4/2007 sayılı görüşte ayrıca, teknolojinin veri işleme sırasındaki son durumunun ve verinin işleneceği süre boyunca gelişmesinin de dikkate alınması gerektiği vurgulanmıştır. Bu anlamda, günümüzde makul olarak kullanılması muhtemel tüm araçlarla kimlik tespiti mümkün olmayabilir. Ancak verinin 10 yıl saklanması amaçlanıyorsa, veri yöneticisi, ilerleyen yıllarda meydana gelebilecek ve veriyi kişisel veri haline getirebilecek kimlik tespiti olasılığını da göz önünde bulundurmalıdır³¹.

Bu noktada, Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın yukarıda da değinilen 582/14 başvuru numarası ile vermiş olduğu 19.10.2016 tarihli kararına da değinilmelidir. Hatırlanacağı üzere, Mahkeme bu kararında, 95/46 sayılı Yönerge'nin 2/a maddesinde belirlenebilir kişiye ilişkin olarak "dolaylı olarak" ifadesinin kullanılmasının, bilginin kişisel veri olması için, bilginin tek başına veri sahibinin belirlenmesine izin vermesinin gerekli olmadığını gösterdiğine hükmetmiştir. Nitekim Yönerge'nin 26. paragrafında buna ilişkin ifadeler

³⁰ Article 29 Data Protection Working Party, "Opinion 4/2007 On The Concept of Personal Data", s. 15.

³¹ Article 29 Data Protection Working Party, "Opinion 4/2007 On The Concept of Personal Data", s. 15.

bulunmaktadır. Bu anlamda, Mahkemeye göre, veri sahibinin kimliğinin tespit edilmesini sağlayan tüm bilgilerin tek bir kişinin elinde bulunması zorunlu değildir³².

Mahkemenin söz konusu kararı, İnternet Protokol (IP) adreslerinin kişisel veri kabul edilip edilmeyeceği hususunun tartışılması yönünden de önemlidir. Karara göre, bir web sitesinin kullanıcıını belirlemek için gerekli olan ek verilerin çevrim içi medya hizmet sağlayıcısı tarafından değil; o kullanıcının internet servis sağlayıcısı tarafından tutuluyor olması, çevrim içi medya hizmet sağlayıcısı tarafından kaydedilen IP adreslerinin kişisel veri olduğu gerçeğini değiştirmeyecektir³³. Bununla birlikte, dinamik bir IP adresini internet servis sağlayıcısı tarafından tutulan ek verilerle birleştirmenin, veri sahibini belirlemek için makul bir araç oluşturup oluşturmadığının belirlenmesi gerekecektir³⁴.

Hangi bilginin kişisel veri teşkil edip etmediğine, somut olay bazında karar vermek gerekecektir. Bu anlamda, bir yönlendirici ya da diğer bir cihaza ait IP adresi belirli bir kullanıcıya ilişkin ise, kişisel veri teşkil edebilecektir. Ancak herhangi bir kişi ile makul bir bağlantısı olmayan büyük bir işletmeye ait IP adresi ise kişisel veri olarak değerlendirilmeyebilir³⁵. Bunun gibi, bir veri tek başına ele alındığında veri sahibini belirlemeye yetmeyebilir ancak bu veri makul araçlar kullanılmak ya da diğer verilerle bir araya getirilmek suretiyle veri sahibini tanımlamaya yol açıyorsa, bu durumda verinin kişisel veri kabul edilerek koruma kapsamına alınması gerekecektir. Ayrıca verinin uzun yıllar saklanması halinde, o günün teknolojik koşulları çerçevesinde objektif olarak makul araç olduğu değerlendirilemeyecek yöntemlerin teknolojik gelişmeler sonucunda sonradan makul araçlar haline gelmesi ve veri sahibinin tanımlanmasına yol açması halinde, artık o veriyi de kişisel veri kapsamında ele almak isabetli olacaktır.

³² § 41-43.

³³ § 44.

³⁴ § 45.

³⁵ Determann, *Kişisel Verilerin Korunması Uygulama Kılavuzu*, s. 26.

1.1.1.3. Kişi

Kişisel verinin en önemli unsurlarından birisi de, “kişi”dir. Nitekim kişisel veri, kimliği belirli veya belirlenebilir kişiye ilişkin bilgiyi ifade etmektedir. KVKK’da, verisi işlenen kişi, ilgili kişi olarak adlandırılmıştır. Diğer bazı kaynaklarda ise, verisi işlenen kişiye veri öznesi denildiğine rastlanmaktadır. Bu anlamda örneğin; OECD Rehberi, 95/46 sayılı Yönerge ve 108 sayılı Sözleşme’de, verisi işlenen kişiye ilişkin olarak, veri öznesi ibaresi kullanılmıştır.

Anayasa’nın 20/3 hükmünde, KVK açısından gerçek/tüzel kişi ayırımına girmeksizin, kişi kavramına vurgu yapılmıştır. Anayasa Mahkemesi de, 4.12.2014 tarihinde verdiği bir kararında³⁶, Avrupa ve dünyadaki gelişimin, tüzel kişilerin de kişisel verilerin korunması kapsamında dâhil edilmesi gerektiği doğrultusunda olduğunu belirtmiştir.

22.04.2008 tarihinde TBMM’ye sunulan KVKK Tasarısı’nda, tüzel kişilere ait veriler de dâhil edilmiştir. Dahası, madde gerekçesinde, ilgili kişinin tanımıyla ilgili olarak, Avrupa Birliği’nin son direktifleri doğrultusunda veri konusu kişi kapsamına tüzel kişilerin de dâhil edilmiş olduğu vurgulanmıştır³⁷.

Benzer şekilde, Yargıtay Hukuk Genel Kurulu da, 17.06.2015 tarihli kararında³⁸, kişisel verinin tanımını, tüzel kişilere ilişkin her türlü bilgiyi de dâhil edecek şekilde yapmıştır. Temel mevzuatımız olan KVKK’da ise, sadece gerçek kişilere ait veriler kişisel veri şeklinde nitelendirilmektedir. Gerçek kişiler insanlar olduğuna göre, sadece insanlara ait kişisel veriler KVKK kapsamındadır. Konuya ilişkin genel eğilime bakıldığında da, gerçek kişilere ait kişisel verilerin koruma kapsamına alındığı ve tüzel kişilerin verilerinin koruma dışında bırakıldığı görülmektedir.

³⁶ Anayasa Mahkemesi, 2013/84 E., 2014/183 K., T. 04.12.2014.

³⁷ <https://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0576.pdf>, erişim tarihi: 27.06.2020.

³⁸ Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, 2014/4-56 E., 2015/1679 K., T. 17.06.2015.

Bu çerçevede, OECD Rehberi'nde de, gerçek kişilere ait veriler korunmaktadır. Ancak işbu Sözleşme'nin 3/2-b maddesine göre, devletler, bu Sözleşme'nin, topluluklar, dernek ve vakıflar, şirketler, kurumlar ile tüzel kişiliğe sahip olsun ya da olmasın, gerçek kişilerin bir araya gelmesi ile oluşan diğer kuruluşlar hakkında uygulanacağını Avrupa Konseyi Genel Sekreteri'ne bildirebilecektir. Dolayısıyla işbu Sözleşme ile gerçek kişilerin kişisel verileri korunmakta iken, devletler koruma kapsamını tüzel kişileri de içine almak suretiyle genişletebilecektir. Bu husus, taraf devletlerin takdirine bırakılmıştır.

95/46 sayılı Yönerge'nin m. 2'ye göre de, veri öznesi gerçek kişidir. Bununla birlikte, Yönerge'nin 24. paragrafında, tüzel kişilerin korunmasına ilişkin mevzuatların bu Yönerge'den etkilenmeyeceği öngörülmüştür. Buna göre, Yönerge'de gerçek kişilerin koruma altına alınmış olması, ülkelerin mevzuatlarında tüzel kişilerin verilerini de koruma kapsamına alan düzenlemeleri etkilemeyecek, bu düzenlemeler uygulanmaya devam edecektir.

29. madde Çalışma Grubu, yukarıda da bahsi geçen 4/2007 sayılı görüşünde, Yönerge'nin gerçek kişilerin verilerini kapsama aldığını ve tüzel kişilerin verilerine uygulanmayacağını belirtmiş ancak bazı durumlarda, birtakım veri koruma kurallarının dolaylı olarak da olsa tüzel kişilere uygulanabileceğini ifade etmiştir. Buna göre, tüzel kişilere ilişkin bilgilerin de gerçek kişilere ait veriler gibi değerlendirileceği durumlar olabilecektir. Örnek vermek gerekirse, bu durum, tüzel kişinin adının bir gerçek kişinin adından geldiği durumlarda söz konusu olabilecektir. Buna benzer bir durum, belirli bir çalışan tarafından kullanılan kurumsal e-posta adresi hususunda da söz konusu olabilecektir. Çalışma Grubu tarafından, bu şekilde, içerik, amaç ya da sonuç kriterlerinin, tüzel kişiye ya da işletmeye ait verilerin gerçek bir kişi ile ilişkili değerlendirilmesine yol açması halinde, verilerin kişisel veri kabul edilerek, koruma kurallarının uygulanması gerektiğinin altı çizilmiştir³⁹.

³⁹ "Opinion 4/2007 On The Concept of Personal Data", s. 23.

Avrupa Birliği Adalet Divanı da, 06.11.2003 tarih ve C-101/2001 sayılı kararında, üye devletlerin, Yönerge hükümlerini uygulayan ulusal mevzuat hükümlerinin kapsamını, Yönerge'nin kapsamına girmeyen alanlara genişletmesini engelleyen hiçbir durumun olmadığını açıkça belirtmiştir. Bu çerçevede, Çalışma Grubu'nun yukarıda bahsi geçen görüşünde, aşağıda değinildiği üzere İtalya, Avusturya ve Lüksemburg gibi bazı üye devletlerin,⁴⁰ Yönerge uyarınca yürürlüğe koydukları kişisel verilerin korunmasına yönelik düzenlemelerini, tüzel kişileri de kapsayacak şekilde genişlettiklerinin altını çizilmiştir⁴¹.

2016/679 sayılı GVKT'nin "Konu ve Hedefler" başlıklı 1. maddesinin 1. fıkrasına göre de, Tüzük'te gerçek kişilerin kişisel verilerinin işlenmesiyle ilgili olarak korunmasına ilişkin kuralların belirtildiği düzenlenmiştir. İşbu maddenin 2. fıkrasında da açıkça, Tüzük ile gerçek kişilerin temel hak ve özgürlükleri ile kişisel verilerin korunması hakkının korunduğunun altı çizilmiştir.

Ülkelerin düzenlemelerine bakılacak olursa, bazı ülkeler hem gerçek hem tüzel kişileri bazı ülkeler ise sadece gerçek kişileri kişisel verilerin korunması açısından güvence altına almıştır. Bu anlamda hem gerçek hem tüzel kişiyi koruma altına alan ülkeler, bir gerçek kişiyi, tek kişilik bir işi yürüten tüzel kişilerden ayırmanın zorluğundan bahsetmektedir⁴².

Birleşik Krallık, Almanya, Fransa, İspanya, Finlandiya, Belçika ve İsveç gibi ülkelerde, kişisel verilerin korunması açısından gerçek kişiler koruma altına alınmıştır. Çalışma Raporu'nda tüzel kişileri de kapsadığı belirtilen ülkelere bakılacak olursa, bu ülkelere İtalya'da, 196/2003 sayılı Kanun'da yapılan

⁴⁰ "Opinion 4/2007 On The Concept of Personal Data", s. 34.

⁴¹ "Opinion 4/2007 On The Concept of Personal Data", s. 24.

⁴² "Bazı ülkeler sadece gerçek kişileri veri korumasına layık görürler. Şirketler gibi tüzel kişilerin özel hayatın gizliliği ve korunma hakları yoktur. Amerikan Başkanı Woodrow Wilson, şirketlere, ahlaki ve sosyal sorumlulukları olmadığı için kişi denilmemesi gerektiğini bildirdiğinden beri tüzel "kişiler" olarak şirketler kavramı tartışmalı hale gelmiştir". Wayne Madsen, *Handbook of Personal Data Protection*, New York: Stockton Press, 1992, s. 7-8.

değişiklik sonucunda, tüzel kişiler kapsam dışına çıkarılmış olup, GVKT'ye de uygun olarak gerçek kişiler koruma altına alınmıştır. Lüksemburg'da da benzer şekilde, GVKT'ye uygun olarak kişisel veriler, gerçek kişilere ait veriler olarak tanımlanmıştır. Raporda bahsi geçen diğer bir ülke olan Avusturya'da ise, kişisel verilerin korunmasına ilişkin temel haklar ile veri öznesinin bazı temel hakları, tüzel kişilere de uygulanmaktadır⁴³.

Bu çerçevede, Portekiz de kişisel verilerin korunması açısından gerçek kişileri esas almaktadır⁴⁴. Bununla birlikte, Portekiz Anayasası'na bakıldığında, "Temel haklar ve görevler" başlıklı 1. bölümde yer alan 12. maddede, tüzel kişilerin, niteliklerine uygun haklardan yararlandırılacağı öngörülmüştür⁴⁵. Benzer şekilde, Güney Afrika Anayasası'nın 8. maddesine göre, tüzel kişiler, hakların doğası ve tüzel kişinin doğasından kaynaklanan ölçüde Haklar Bildirgesi'nde yer alan haklara sahip olacaktır⁴⁶. KVKK'ya (POPIA) göre, kişisel veri, belirlenebilir, yaşayan bir gerçek kişiye ve uygun olduğu ölçüde, belirlenebilir ve mevcut tüzel kişiye ilişkin bilgi olarak tanımlanmıştır⁴⁷.

Bunun gibi örnekler çoğaltılabilir. Görüldüğü üzere, kişisel verilerin gerçek ve tüzel kişileri kapsamı hususunda görüş birliği bulunmayıp, ülkelerin farklı uygulamaları mevcuttur. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin kanunlarında gerçek kişilerin korunmakta olduğu ülkeler dahi Anayasalarında tüzel kişilerin, niteliklerine uygun haklardan yararlandırılacağı gibi düzenlemeler öngörülebilmektedir. Dolayısıyla tüzel kişilerin verilerinin kişisel veri teşkil edip etmediği hususunun netleştirilmesi gerekmektedir.

⁴³ Kate Lucente ve James Clark (Ed.), *Data Protection Laws Of The World*, DLA Piper's Handbook,

file:///C:/Users/user/Downloads/Data-Protection-Full.pdf, erişim tarihi: 22.10.2020.

⁴⁴ Kate Lucente ve James Clark (Ed.), *Data Protection Laws Of The World*.

⁴⁵ <https://www.wipo.int/edocs/lexdocs/laws/en/pt/pt045en.pdf>, erişim tarihi: 10.03.2020.

⁴⁶ <https://www.gov.za/documents/constitution/chapter-2-bill-rights#8>, erişim tarihi: 22.10.2020

⁴⁷ Kate Lucente ve James Clark (Ed.), *Data Protection Laws Of The World*.

Türk Hukuku açısından konuya bakıldığında, hukuki anlamda kişi, hukuk düzeninde hak ve borçlara sahip olabilen varlıklardır⁴⁸. Tüzel kişilerin, gerçek kişilerden ayrı bir kimliği olup, tüzel kişilere ait birçok veri bulunmaktadır. Öyle ki, firma verisi, ayrıca tanımlanma ihtiyacı hissedilen bir kurumdur. Buna göre, firma verisi, bilgi sistemleri ve teknolojileri, yazılımlar, yöntemler, formlar, kılavuzlar, tasarımlar, hesap numaraları, tahminler, anket yanıtları, geri bildirimler dâhil ancak bunlarla sınırlı olmamak üzere, firma tarafından ya da firma adına sağlanan tüm bilgilerdir⁴⁹. Dolayısıyla tüzel kişilerin de oldukça önemli verileri bulunmaktadır. Gerçek kişiler gibi, tüzel kişiler için de bilgi elinde tutulması zor bir metadır. Bu alandaki koruma, hem bilgi kullanımındaki karmaşayı, yozlaşmayı ve kötüye kullanımı önleyecek hem de tüzel kişilerin haklarının korunmasını sağlayacaktır. Bu anlamda, patent, telif hakları ve ticari marka gibi hakların gelişmesinde, kurumların verilerinin korunması ihtiyacı da önemli olmuştur⁵⁰.

İçel'e göre, bireysel sırların korunmasının anayasal kaynağı olan Anayasa'nın 20. maddesi doğrultusunda mevzuatımızda tüzel kişileri de kapsayacak şekilde çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Bu anlamda, Türk Ceza Kanunu'nun 239. maddesinde ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 159/1 hükmünde 3. kişiler de kapsama alınmıştır⁵¹. Benzer şekilde öğretide, Anayasa'nın 17/1'deki düzenlemenin, ticari sırlar gayri maddi mal olduğu için tüzel kişilerin kişisel verilerinin korunması gerektiğinin dayanaklarından birisini oluşturduğu yönünde görüşler de bulunmaktadır⁵².

⁴⁸ Rona Serozan, *Medeni Hukuk Genel Bölüm Kişisel Hukuku*, İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2018, s. 415.

⁴⁹ "Definition of Corporate Data", Law Insider, <https://www.lawinsider.com/dictionary/company-data>, erişim tarihi: 22.10.2020

⁵⁰ Gürol Canbek ve Şeref Sağıroğlu, "Bilgi, Bilgi Güvenliği ve Süreçleri Üzerine Bir İnceleme", *Politeknik Dergisi*, 9/3 (2006), s. 168.

⁵¹ Kayhan İçel, "Ticari Sır, Bankacılık Sırrı veya Müşteri Sırrı Niteliğindeki Bilgi veya Belgelerin Açıklanması Suçları- Bu Tür Sırlarla İlgili Bilgi İstenmesinin Sınırları", *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 9/18 (2010), s. 28.

⁵² Muhammed Sulu, *Ticari Sırların Korunması*, İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık, 2017, s. 51.

Şen'e göre de, kişilere ait verilerin hukuka uygun olmayan şekilde işlenmesi, Anayasa'nın 17. maddesiyle güvence altına alınan hususların ihlali anlamına gelecektir⁵³. Şen ayrıca, Türk Ceza Kanunu'nun 135. maddesinde tüzel kişi/gerçek kişi ayrımı yapılmadığına dikkat çekmiştir. Buna rağmen gerekçede, gerçek kişilerin verileri vurgulanmış ve tüzel kişilere değinilmemiştir. Oysaki gerçek kişiler gibi ayrı bir hukuki kişiliği olan tüzel kişilerin verileri de korunmalıdır⁵⁴.

Özsunay, tüzel kişilerin, onur ve şeref haklarının ve mesleki ve ticari saygınlık haklarının yanında gizlilik alanlarına ilişkin haklarının olduğunu vurgulamaktadır⁵⁵.

Danıştay 10. Dairesi de, 26.05.2014 tarihli kararından da yola çıkarak, tüzel kişilerde meydana gelen maddi ya da manevi zarar çerçevesinde hem şahıs varlığı hem de malvarlığı haklarının tüzel kişilerin verilerinin korunması talebine dayanak talep edeceğini savunan görüşler de bulunmaktadır⁵⁶.

Bununla birlikte, aksi yöndeki görüşler daha baskındır. Bu görüşlerin temel çıkış noktası, KVK hakkının bir insan hakkı olarak ele alınmasıdır. Bu anlamda, KVK, bireyin temel hak ve özgürlüklerinin korunması ile ilgilidir⁵⁷. Bu çerçevede, özel hayata saygı hakkı ve KVK hakkı yakından ilişkili olup, benzer değerleri muhafaza etmektedir⁵⁸.

⁵³ Ersan Şen, "Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Tasarısı'nın Anayasa ve Türk Ceza Kanunu Hükümleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi", *İstanbul Barosu Dergisi*, 83/8 (2009), s. 1197.

⁵⁴ Şen, "Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Tasarısı", s. 1202.

⁵⁵ Ergun Özsunay, *Medeni Hukukumuzda Tüzel Kişiler*, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları, 1982, s. 69.

⁵⁶ Bkz. Ceren Küpeli, *Tüzel Kişi Verilerinin Korunmasında İdarenin Sorumluluğu*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2020, s. 49.

⁵⁷ Murat Volkan Dülger, *Kişisel Verilerin Korunması Hukuku*, İstanbul: Hukuk Akademisi, 2020, s. 171.

⁵⁸ *Handbook on European Data Protection Law*, s. 19.

Küzeci'ye göre, tüzel kişilerin KVKK kapsamında korunması, kişisel verilerin korunmasının temel felsefesi ile çelişecektir. Nitekim bu düzenlemelerin esas amacı, başta özel yaşamın gizliliği olmak üzere temel hak ve özgürlüklerin korunmasıdır. Tüzel kişilerin de koruma kapsamına alınması, kişisel verilerin korunmasının temel felsefesine aykırı olmanın yanında, korumanın zayıflamasını da beraberinde getirecektir⁵⁹.

Şimşek de, tüzel kişilerin tüm bilgilerinin kişisel veri kabul edilmesinin, kişisel verilerin korunmasının temelinde yatan ve insana özgü bir değer olan insan onuru ve kişiliğin serbest geliştirilmesi hakkı bakımından tartışılabilir olduğunu vurgulamıştır. Nitekim hukukun bu alanında temel düşüncenin insanın ve özgürlüklerin korunması olduğu gözden uzak tutulmamalıdır⁶⁰.

Tezcan ise, özel hayatın esasen gerçek kişilerle ilgili bir kavram olduğunu vurgulamıştır. Tüzel kişiler için ise, ticari gizliliğin korunması söz konusu olabilecektir. Bu anlamda, yazara göre, ticari işletmelerin şeffaflığı bir gereklilik olarak düşünülürse, sadece gerçek kişilerin özel hayatının korunması ile yetinilmesi daha isabetli olacaktır⁶¹.

Konuyu değerlendirirken öncelikle belirtilmelidir ki, tüzel kişilerin, gerçek kişilerden ayrı bir kişiliğinin olduğu ve ticari sırlar gibi önemli verilerinin bulunduğu gözetildiğinde, verilerinin hukuki güvence altına alınması bir zorunluluktur. Nitekim ticari sırlar da, bağımsız bir değeri olan ya da iktisadi faaliyetlerde sahibine rekabet avantajı sağlayan, aleni olmayan ve sahibinin gizli kalmasını istediği bilgilerdir⁶². Dolayısıyla bu tür bilgilerin gizli kalmasında tüzel kişilerin menfaatinin olduğu, tartışılmaz bir gerçektir. Bununla birlikte, tüzel kişilerin de koruma kapsamına alınması, Küzeci'nin de vurguladığı üzere, kişisel

⁵⁹ Küzeci, *Kişisel Verilerin Korunması*, s. 363.

⁶⁰ Oğuz Şimşek, *Anayasa Hukukunda Kişisel Verilerin Korunması*, İstanbul: Beta, 2008, s. 207.

⁶¹ Durmuş Tezcan, "Bilgisayar Karşısında Özel Hayatın Korunması", *Anayasa Yargısı Dergisi*, 8 (1991), s. 389.

⁶² Mehmet Emin Bilge, *Ticari Sırların Korunması*, Ankara: Asil Yayın Dağıtım, 2005, s. 5.

verilerin korunmasının temel felsefesine aykırı olacaktır. Bu anlamda, kişisel verilerin korunması açısından tüzel kişilerin KVKK kapsamına alınmamış olması isabetlidir. Nitekim KVKK da, tartışmaya mahal vermeyecek şekilde, sadece gerçek kişilere ait verileri koruma kapsamına almıştır. Bu çerçevede, veri koruma hukuku, ismi, şekli ve iletişim bilgileri dâhil olmak üzere, tüzel kişilerin verilerini kapsamamaktadır⁶³. Kişisel Verileri Koruma Kurulu da, aynı yönde karar vermiştir⁶⁴.

1.2. KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI HAKKININ NİTELİĞİ

1.2.1. Ekonomik Perspektiften

ABD’de kişisel verilerin korunması, Kıta Avrupası düzenlemelerine göre önemli farklılıklar içermektedir. Bu anlamda, ABD’de tek bir veri koruma düzenlemesi ya da yönergesi bulunmamaktadır. Bunun yerine, çeşitli endüstriler ve iş operasyonları genelinde verilerin işlenmesini yöneten federal ve eyalet kanun ve yönetmelikleri bulunmaktadır⁶⁵.

ABD’de kişisel verilerin korunması hakkına ilişkin görüşlerde ekonomik yaklaşımının esas olduğu belirtilebilir. Nitekim buna göre, kişisel veriler, önemli bir para birimidir ve bu verilerin parasal değeri gün geçtikçe artmaktadır. Öyle ki, şirketler tüketici verilerini satın almayı kolaylaştırmak amacıyla yazılımlara yatırım yapmaktadır. Dahası, kişisel verilerin bir emtia olarak kabul edilmesi görüşü de artmakta ve Amerikalılar, kendi verilerinin metalaştırılması sürecine katılmaktadır⁶⁶.

⁶³ “Handbook on European Data Protection Law”, s. 85.

⁶⁴ Kişisel Verileri Korunması Kurulu’nun 2018/131 sayılı karar özeti, <https://www.kvkk.gov.tr/Icerik/5423/2018-131>, erişim tarihi: 11.11.2020.

⁶⁵ Robert Hasty, Trevor W. Nagel ve Mariam Subjally, “Data Protection Law in the USA”, *Advocates for International Development*, 2013.

⁶⁶ Paul M. Schwartz, “Property, Privacy and Personal Data”, *Harvard Law Review*, 117/ 7 (2004), s. 2056-2057.

Bu görüş esasında, kişisel verilerin mülkiyet hakkı olduğu yönündeki kanıyı ifade etmektedir. Nitekim Anayasa ile ya da tek bir düzenleme ile bu alanın koruma altına alınmamış olması, sektörel çözümler getirilmesi ve geniş bir korumanın ekonomiyi olumsuz etkileyeceği inancı, bu alanın korunmasında ekonomik değeri temel alan bir yaklaşımın benimsenmesiyle sonuçlanmıştır⁶⁷. Bu anlamda, bireylerin, özel verilerine diğer insanların ulaşmasını engelleme hususunda hukuki bir hakları bulunduğundan, erişimi sınırlandırma hakkı gibi, mülkiyet hakkına da sahip oldukları varsayılabilir⁶⁸.

Bu anlamda, ekonomik olarak, özel hayatın gizliliği, bir kişinin eylemlerinin diğer bir kişi üzerinde olumsuz bir dışsallık oluşturduğu bir sosyal maliyet sorunu olarak ele alınabilecektir. Sosyal maliyetteki sorunlar, sistem içerisinde çeşitli ekonomik birimlere tahsis edilen yükümlülükler, işlem maliyetleri ve mülkiyet hakları modellenerek anlaşılabilir ve ekonomik dengeyi sağlamak amacıyla mülkiyet haklarını ve sorumluluğu yeniden tahsis etmek önemlidir⁶⁹. Bununla birlikte, kişisel verilerin korunmasının mülkiyet hakkı olduğu doğrultusundaki bu görüş, kişisel verilerin niteliği itibarıyla mülkiyet hakkına konu olmayacağı ve sorumluluğun bireylerde olmasından dolayı bireyler açısından olumsuz sonuçlar doğurabilmesi nedenleriyle haklı olarak eleştirilmiştir⁷⁰.

ABD’de kişisel verilerin korunması hakkı konusundaki diğer görüş ise, fikri mülkiyettir. Buna göre, fikri mülkiyet hakkı ve verilerin korunmasında benzerlik kurulmakta ve kişisel verilerin, telif hakkına yakın bir perspektif kapsamında ele alınması önerilmektedir⁷¹. Bu anlamda, bilginin katı bir şekilde metalaştırılması gerçekten kaçınılmazsa, bireylerin fikri mülkiyet çatısı altında bunlara sahip çıkmalarının ve verilerin ve bu verilerden kaynaklanan gelirleri kontrol etmenin

⁶⁷ Dülger, *Kişisel Verilerin Korunması Hukuku*, s. 78.

⁶⁸ Pamela Samuelson, “Privacy As Intellectual Property?”, *Stanford Law Review*, 52/5 (2000), s. 1130.

⁶⁹ Prins, “Property and Privacy”, s. 230.

⁷⁰ Dülger, *Kişisel Verilerin Korunması Hukuku*, s. 79.

⁷¹ Küzeci, *Kişisel Verilerin Korunması*, s. 71.

de zamanı gelmiştir⁷². Bununla birlikte, bu görüş de haklı olarak eleştirilmektedir. Nitekim fikri mülkiyet hukukunun ekonomik temeli, fikri ürünlerle ilgili kamusal yarar sorunları ile ilgili olup, kişisel veriler ise fikri ürün olarak nitelendirilemeyecektir⁷³. Ayrıca, kişisel verilerin fikri ürün kurumuna indirgenmesi halinde, bu alanın büyük çoğunlukla korumasız kalacağı izahtan varestedir.

1.2.2. İnsan Hakkı Perspektifinden

Kişisel veriler, insanlığın başından beri mevcut olmakla birlikte, korunması gereken bir hukuki değer olarak görülmemektedir⁷⁴. KVK hakkının tarihsel gelişimine bakıldığında, öncelikle insan onuru ve kişiliğin serbestçe geliştirilmesi hakkı⁷⁵ kapsamında temellendirildiği dikkat çekmektedir. İnsan onuru kavramı, uluslararası hukuk metinlerine 2. Dünya Savaşı'ndan sonra girmiştir. Bu kavram, insan haklarının da temelini oluşturmaktadır⁷⁶.

İnsan onuru, insanı insan yapan ve diğer canlılardan ayıran öz değerdir. İnsan hakları da, insanın sadece insan olmasından kaynaklanan haklardır ve meşruiyetini insanın özündeki onurdan almaktadır⁷⁷. Kişisel Verilerin Korunması Hukuku'nun altında da, insan hakları ve temel hak ve özgürlükler içerisinde değerlendirilen kişisel verinin korunmasını isteme hakkının bulunduğu

⁷² Prins, "Property and Privacy", s. 227.

⁷³ Küzeci, *Kişisel Verilerin Korunması*, s. 72.

⁷⁴ Murat Volkan Dülger, "İnsan Hakları ve Temel Hak ve Özgürlükler Bağlamında Kişisel Verilerin Korunması", *İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5/1 (2018), s. 71.

⁷⁵ Kişiliğin serbestçe geliştirilmesi hakkı, genel kişilik hakkı olarak da ifade edilmektedir (Zafer Gören, *Anayasa Hukuku*, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2006, s. 412).

⁷⁶ İbrahim Korkmaz, "Kişisel Verilerin Ceza Hukuku Kapsamında Korunması", Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, 2017, s. 79.

⁷⁷ Muhammet Fatih Kafadar, "Hukuk, Sivil Toplum ve Demokrasi: 'İnsan Onuru' ", Umut Vakfı Araştırma Merkezi, 3. Hukukun Gençleri Sempozyumu, 11-12 Ekim 2013, Antalya, s. 2.

savunulmaktadır⁷⁸. Bu anlamda, kişisel verilerin korunması ile insan onuru, insan hakları ve temel özgürlükler kavramlarının yakından bağlantılı olduğu belirtilmektedir⁷⁹.

Bu kapsamda, Avrupa'da kişisel verilerin korunmasına ilişkin tartışmalar insan hakları perspektifinden yapılmaya başlanmıştır. Buna göre, mahremiyet, mülki ya da ticari bir kurum olmayıp, kişiye sıkı sıkıya bağlıdır, bundan feragat edilemez ya da bu hak ticari ya da başka nedenlerle başkalarına devredilemez. İnsan hakları bir kişinin kişisel bütünlüğünü oluşturmak ve sürdürmekle yakından ilintilidir ve bu nedenle bunlar metalaştırılamaz haklar olarak görülmektedir⁸⁰. Kişisel verilerin insan hakları perspektifinden incelenmesinde, kişilik hakkı ve özel hayatın gizliliği hakkına da değinilmelidir.

1.2.2.1. Kişilik Hakkı Perspektifinden

Kişilik kavramına ilişkin olarak ilk akla gelen hüküm, Türk Medeni Kanunu'nun⁸¹ 28. maddesidir. Ancak kişilik, kişinin tam ve sağ doğmasından ve hak ehliyeti kazanmasından daha kapsamlı bir kurum olarak kabul edilmektedir.

Kişiliğin gerek devlet gerekse diğer kişiler karşısında korunması hususu, teknolojinin ilerlemesiyle daha da fazla önem kazanmıştır. Resim çekme, ses alma ve dinleme araçlarıyla bilgisayar ve basının teknik açıdan geldiği aşama, bilgi bankalarındaki gelişme ve yaygınlık da göz önüne alındığında, kişinin özel

⁷⁸ Dülger, "İnsan Hakları ve Temel Hak ve Özgürlükler Bağlamında Kişisel Verilerin Korunması", s. 72.

⁷⁹ Corien Prins, "When personal data, behavior and virtual identities become a commodity: Would a property rights approach matter?", *SCRIPT-ed*, 3/4 (2006), s. 275.

⁸⁰ Prins, "When personal data, behavior and virtual identities become a commodity", s. 280.

⁸¹ 08.12.2001 tarih ve 24607 sayılı Resmi Gazete. Bundan sonra kısaca TMK olarak anılacaktır.

hayatı ve sırları yönünden kişiliğinin her an saldırıya uğraması tehlikesi ile karşı karşıya kalınmıştır⁸².

Bu çerçevede, kişinin maddi ve manevi varlıkları gibi kendine ait varlıkları üzerinde kişilik hakkı bulunmakta olup, bu hakkın korunması gerekmektedir. Buna göre, kişilik hakkı, kişinin hayat, vücut bütünlüğü, sağlık, şeref ve haysiyet, özel hayat, isim, resim gibi kişilik değerleri üzerinde kişi olmak sıfatıyla sahip olduğu, kişiliğine bağlı, vazgeçilmez ve devredilmez bir haktır⁸³.

Kişilik hakkının ne olduğuna ve sınırına; dolayısıyla genel bir kişilik hakkının olup olmadığına ilişkin olarak temelde iki görüş bulunmaktadır. Romanist hukukçular tarafından ileri sürülen görüşe göre, kişilik hakkı altında bağımsız bir kavramın kabulüne gerek yoktur. Kişiliği saldırıya uğrayan bir kişi yalnızca saldırganın kusurlu olması ve saldırının haksız fiil teşkil etmesi halinde özel hukuktan doğan tazminat isteme hakkına sahip olabiliyordu⁸⁴. Bu anlamda, hak süjesinin kendi kişiliğini oluşturan maddi ve manevi varlıkları ile ilişkisi, hak mahiyetinde ve niteliğinde sayılmayan hukuki menfaatlerden oluşmaktadır⁸⁵.

Diğer görüşe göre ise, her kişinin kendi kişilik alanını oluşturan varlıkları üzerinde kendisine egemenlik sağlayan bir kişilik hakkı bulunmaktadır. Bu hak sahibine kişisel varlıklarından dilediği gibi yararlanma ve kişisel kudretini dilediği yönde geliştirme yetkilerini vermektedir⁸⁶.

⁸² Mustafa Dural ve Tufan Ögüz, *Cilt II Kişiler Hukuku Gerçek ve Tüzel Kişiler*, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2020, s. 99.

⁸³ Çiğdem Akbulut, "Manevi Tazminat Talebinin Hukuki Niteliği ve Şartları", Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, 1989, s. 2.

⁸⁴ Hüseyin Can Aksoy, "Kişisel Verilerin Korunması", Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, 2008, s. 52.

⁸⁵ Jale Akipek, Turgut Akıntürk ve Derya Ateş, *Türk Medeni Hukuku I. Cilt Başlangıç Hükümleri Kişiler Hukuku*, İstanbul: Beta Basım Yayım, 2020, s. 344.

⁸⁶ Akipek, Akıntürk ve Ateş, *Türk Medeni Hukuku*, s. 344.

Kişinin kişilik hakkı kapsamında korunması gereken varlıklarının ne olduğu hususunda maddi, manevi ve iktisadi varlıklar olmak üzere üçlü ayırım yapılmaktadır. Buna göre, maddi varlıklar, kişinin hayatı ve sağlığı gibi vücut bütünlüğünü oluşturan unsurlardır. Manevi varlıklar ise, kişinin hürriyeti, dini ve vicdani inançları, şeref ve haysiyeti, itibarı, fikir alanındaki faaliyetleri, ismi, resmi, kendi özel hayatıyla ilgili mahremiyet ve sır çevresinden oluşmaktadır⁸⁷. Son olarak, iktisadi varlık ve değerler, mesleki şeref ve haysiyet ile ticari ve mesleki giz çevresi olarak belirtilebilir⁸⁸.

Türk Hukuku'nda kişilik hakkının nasıl düzenlendiğine bakılırsa, hukuk sistemimizin İsviçre ekolünü benimseyerek, genel nitelikli kişilik hakkının varlığını kabul ettiği görülmektedir. Öncelikle, Anayasa'nın 17. maddesinin 1. fıkrası, TMK 24. maddesi ve 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu⁸⁹ m. 49'daki düzenlemeler, genel nitelikte kişilik hakkının kabul edildiğinin göstergesidir. Buna ek olarak, TMK'nın ad üzerindeki hakka ilişkin maddeleri ve 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu⁹⁰ m. 66'daki düzenleme de, kişilik hakkını koruyan hükümlere örnek verilebilir⁹¹.

Bu çerçevede, kişisel verilerin korunması hakkının da kişilik hakkı çerçevesinde düşünülmesi gerektiği ifade edilmektedir. Buna göre, kişilik hakkı çerçevesinde kişi, kendisine ilişkin verilerin hangilerinin bilindiğini yeterli bir güvenlik içinde bilebilmeli, olası iletişim ortamını tahmin edebilmeli ve verilerin akıbetini belirleme hakkına sahip olmalıdır. Ancak bu halde kişi kendisi hayatına yön verebilecek ve karar verme özgürlüğünden istifade edebilecektir. Yasal bir

⁸⁷ Akipek, Akıntürk ve Ateş, *Türk Medeni Hukuku*, s. 342.

⁸⁸ Mine Kaya, "Telekomünikasyon Alanında Kişilik Haklarının Korunması", *Ankara Barosu Dergisi*, 68/4 (2010), s. 281.

⁸⁹ 04.02.2011 tarih ve 27836 sayılı Resmi Gazete. Bundan sonra kısaca TBK olarak anılacaktır.

⁹⁰ 13.12.2011 tarih ve 27836 sayılı Resmi Gazete.

⁹¹ Haluk Tandoğan, "Şahsiyetin Akit Dışı İhlâllere Karşı Korunmasının İşleyiş Tarzı ve Basın Yoluyla Olan İhlâllere Karşı Özel Hayatın Korunması", <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/632430>, erişim tarihi: 28.12.2020.

temele dayanmaksızın ve kişinin rızası dışında zorla ya da gizli şekilde verilerin elde edilmesi ve işlenmesi genel kişilik hakkına müdahale oluşturacaktır⁹².

Bu anlamda değerlendirildiğinde, özellikle manevi varlıklar kapsamında, isim, resim, özel hayat ve sır çevresine ilişkin veriler kişisel verilerdir. İktisadi varlık ve değerlerden de, ticari ve mesleki sır çevresi kişisel veri olarak nitelendirilebilir. Bu çerçevede, doğrudan doğruya ve özel olarak kişisel verilerin korunmasını öngören hukuki düzenlemeler olmadığı takdirde, kişilik hakkını düzenleyen normlar çerçevesinde koruma sağlanması mümkün olabilecektir. Bu durumda, genel kişilik hakkının korunması, bireyin kendisine ilişkin kişisel verilerinin geleceğini belirleme hakkını da koruyacaktır⁹³.

1.2.2.2. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı Perspektifinden

1.2.2.2.1. Özel Hayat Kavramı

Özel hayatın gizliliği hakkını ele almak için, öncelikle özel hayat kavramının açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Bu şekilde, gizli tutulması ve korunması gerekenin ne olduğu daha iyi anlaşılacaktır. Özel hayata ilişkin olarak öğretide kesin bir tanım verilmemiş olmakla birlikte, özel hayatın sözlük anlamı, kişinin kendine özgü yaşayışı, yaşama tarzı, kendisini ilgilendiren tutum ve davranışı, öz yaşam, özel yaşam şeklinde verilmektedir⁹⁴.

Özel hayata ilişkin bir tanımın verilmemiş olduğu, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin⁹⁵ kararlarında da belirtilmektedir. Mahkemeye göre, özel hayat kavramını kapsamlı şekilde tanımlamaya girişmek mümkün ve de gerekli

⁹² Şimşek, *Anayasa Hukukunda Kişisel Verilerin Korunması*, s. 136.

⁹³ Firdevs Yüzbaşı Tobaz, "Uluslararası İnsan Hakları Hukukunda ve Türk Hukukunda Kişisel Verilerin Korunması", Doktora Tezi, Trabzon Üniversitesi, 2020, s. 73.

⁹⁴ <https://sozluk.gov.tr/>, erişim tarihi: 10.03.2021.

⁹⁵ Bundan sonra kısaca AİHM olarak anılacaktır.

değildir. Özel hayatı kişinin kendi hayatını kendi seçtiği gibi sürdürebileceği bir iç çember çerçevesinde sınırlamak ve çembere dâhil olmayan kısmı tamamen dışarıda bırakmak çok kısıtlayıcı olacaktır⁹⁶.

Özel hayata ilişkin kesin ve net bir tanım vermenin zorluğu ve ilişkili olduğu, özerklik, gizlilik ve yalnız başına kalma gibi kavramlarla arasındaki farklılıkların ortaya koyulması ihtiyacı sıklıkla dile getirilmekle birlikte⁹⁷, öğretilerde çeşitli tanımlar verilmeye çalışılmaktadır. Bir tanıma göre, özel hayat, kişilerin hukuken korunan, herkesle paylaşmadığı ve güvendiği kişiler dışında herkesten gizli tuttuğu yaşam alanıdır⁹⁸. Bir başka tanıma göre ise, bireyin kişiliğini geliştirmek ve manevi değerlere güvence sağlamak için başkaları tarafından bilinmesini istemediği hususların oluşturduğu ve korunması gerekli görünen hayat üzerindeki hak, özel hayattır⁹⁹.

Bu tanımlarda ortak nokta, başkalarının müdahale alanının sınırlı tutulmak istenmesidir. Özel hayata ilişkin olarak ayrıca, mahremiyet sözcüğünün kullanıldığı görülmektedir. Bu iki kavram zaman zaman birbirinin yerine kullanılsa da, farklı kavramlardır. Bu anlamda, Türk Dil Kurumu Sözlüğü'nde mahremiyetin sözlük anlamı da, özel hayattan farklı olarak, gizlilik şeklinde ele alınmıştır.

Mahremiyet, "haram" kelimesinden türetilmiştir. Özel hayat ise, kişinin güven duyduğu kişilerle paylaştığı, başka kişilerin bilgisinden uzak tuttuğu ve

⁹⁶ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Niemietz- Almanya, B. N.: 13710/88, T. 16.12.1992, par. 29. Mahkeme, 25.03.1993 tarih ve 13134/87 başvuru numaralı Costello-Roberts-İngiltere kararında da özel hayat kavramının tanımlanmasının zor olduğuna değinmiştir (Bkz. 36. paragraf).

⁹⁷ W.A. Parent, "III. Recent Work On The Concept Of Privacy", *American Philosophical Quarterly*, 20/4 (1983), s. 341.

⁹⁸ M. Ahmet Kılıçoğlu, *Şeref, Haysiyet ve Özel Yaşama Basın Yoluyla Saldırılarından Hukuksal Sorumluluk*, Ankara: Turhan Kitabevi, 2008, s. 112.

⁹⁹ Ersan Şen, *Devlet ve Kitle İletişim Araçları Karşısında Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması*, İstanbul: Kazancı, 1996, s.8

başkalarınca öğrenilmesini istemediği “giz alanı” ve giz alanına dâhil olmayan fakat ailesi, yakınları ve arkadaşları gibi kendisine yakın kişilerle paylaştığı; bunun dışındaki kişiler açısından gizli kalmasını istediği “özel alanı” da içeren daha geniş bir kavramdır¹⁰⁰. Dolayısıyla özel hayat yalnızca mahremiyet yani gizlilik anlamında olmayıp, kişilerin mahrem/gizli/ alanı dışındaki alanları da kapsayabilmektedir¹⁰¹.

Bu çerçevede, özel hayat başlıca 3 alandan oluşmaktadır. Bunlardan ilki, ortak alandır. Ortak alan, başkaları tarafından öğrenilmesinde sorun olmayan kamuya açık alandır. Dolayısıyla bir kişinin kültürel faaliyetlerde bulunması, alışveriş merkezlerine gitmesi, toplu taşıma araçlarına binmesi gibi alanlardaki eylemlerinden oluşan alan ortak alandır¹⁰². Bu anlamda, ortak alan, diğer kişiler tarafından bilinmesinde sakınca olmayan ve yaşanan olayların kamuya açık yerlerde cereyan ettiği alandır¹⁰³. Nitekim kişiler, topluluk içerisinde ve kamuya açık alanlarda iken, başkalarının kendisini izlemesine, gözlemlemesine kısmen zımni rıza göstermiş durumdadır¹⁰⁴. Ancak bu noktada belirtilmelidir ki, zımni rıza gösterilmiş sayılması, bu alanın tamamen korumasız bırakıldığı anlamına

¹⁰⁰ Yaşar Salihpaşaoğlu, “Özel Hayatın Kapsamı: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatları Işığında Bir Değerlendirme”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17/3 (2013), s. 233.

¹⁰¹ Sultan Tahmazoğlu Üzeltürk, *1982 Anayasası ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesine Göre Özel Hayatın Gizliliği Hakkı*, İstanbul: Beta Basım Yayım, 2004, s. 2. Mahremiyet, “kişinin herkesle paylaşmayacağı veya herhangi bir kimse ile paylaşmamak hakkının bulunduğu olay, inanç ve duygularının, isteği üzerine o kişiyle paylaşılması”nı ifade eden intimacy kelimesinin karşılığıdır (Oya Araslı, *Özel Yaşamın Gizliliği Hakkı ve T.C. Anayasasında Düzenlenişi*, Doçentlik Tezi, Ankara, 1979, s. 6, d.n. 12’den aktaran: Küzeci, *Kişisel Verilerin Korunması*, s. 16).

¹⁰² Ergun Özbudun, “Anayasa Hukuku Bakımından Özel Haberleşmenin Gizliliği”, *Ankara Hukuk Fakültesi Ellinci Yıl Armağanı*, Ankara: Sevinç Matbaası, 1997, s. 266’dan aktaran: Doğan Kılınç, “Anayasal Bir Hak Olarak Kişisel Verilerin Korunması”, *AÜHDF*, 61/3 (2012), s. 1101, 1102.

¹⁰³ Sefer Kalaman, “İnternette Özel Hayatın Gizliliğinin İhlal Edilmesi: Facebook”, Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi, 2011, s. 29.

¹⁰⁴ Feyzullah Avcı, “Ceza Yargılamasında Özel Hayatın Gizliliği Hak ve Hürriyetinin Hukuka Aykırı Olarak Elde Edilen Delil Nedeniyle İhlali”, Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi, 2006, s. 8.

gelmemelidir. Kişisel verilerin korunmasının genel ilkelerine, kişinin kamusal alanda cereyan eden hayatı açısından da uyulması gerekmektedir. Bu anlamda kamuya açık alanda da olsa, kişinin rızası dışında sesinin ya da görüntüsünün kaydedilmesi, fotoğrafının çekilmesi de özel hayatın gizliliğinin ihlali anlamına gelecektir¹⁰⁵.

Özel hayatın diğer alanı, özel alandır. Özel alan, gizlidir ve nispi sınırlar barındırmaktadır. Bu alan istenildiğinde en yakın kişilerle paylaşılabilir. Gizli alana göre daha alenidir ancak bu alana dâhil olayların gizli kalması talep edilebilecektir¹⁰⁶. Bu alana yapılan müdahaleler de özel hayatın gizliliğini ihlal olarak kabul edilmelidir.

Özel hayat kapsamındaki son alan ise, gizli alandır. Gizli alan, kişinin sadece kendisine açtığı ve böyle kalmasını istediği alandır. Bu alana giren olay ve olguların yakınlık hissedilen kişilerle paylaşılması söz konusu olabilmekle birlikte, kişi bu alanda başkaları tarafından öğrenilmesini istemediği bir hayat yaşamaktadır. Nitekim gizli hayat alanı, sınırlar, duygu ve düşünceler, dini ve felsefi inançlar, siyasi görüşler, cinsel hayat, sağlık, ümitler, korkular ve tercihler gibi, kişinin en özel ve gizli alanını meydana getirmektedir¹⁰⁷.

Özel hayatın yukarıda belirtilen 3 alanını birbirinden kesin ve net çizgilerle ayırmak çok da olası görünmemektedir. Bu durum somut olayın koşullarına göre değerlendirilmelidir. Nitekim somut olayın koşullarına göre, kamuya açık alanlarda da özel hayatın gizliliğinin ihlal edilmesi mümkün olabilecektir.

¹⁰⁵ Şimşek, *Anayasa Hukukunda Kişisel Verilerin Korunması*, s. 142.

¹⁰⁶ Metin Çokmutlu, "Türk Ceza Hukukunda Kişisel Verilerin Korunması", Doktora Tezi, Kocaeli Üniversitesi, 2014, s. 57.

¹⁰⁷ Çokmutlu, "Türk Ceza Hukukunda Kişisel Verilerin Korunması", s. 57; Kılınç, "Anayasal Bir Hak Olarak Kişisel Verilerin Korunması", s. 1102.

1.2.2.2.2. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı

Özel hayatın tanımlanması ve çerçevesinin net olarak çizilmesinin zor olması gibi özel hayatın gizliliği hakkının sınırlarının belirlenmesi de oldukça güçtür. Bu anlamda, özel hayat kapsamındaki alanların içeriğinin zamanla değişmesine benzer şekilde, özel hayatın gizliliği hakkından ne anlaşılması gerektiğine ilişkin uygulama ve görüşler de teknolojik, sosyal ve kültürel değişimlerle birlikte değişikliğe uğramıştır.

Özellikle teknolojik gelişmelerin bir sonucu olarak, insanların hukuken korunması gereken maddi varlığının yanında, duygu ve düşünceleri ve inancı gibi manevi varlığının da hukuken korunması gereken bir değer olarak algılanmaya başlamasından itibaren yeni teknolojik gelişmelerin de ışığında, özel hayatın gizliliği hakkının kapsamı da gelişmek zorunda kalmıştır. Nitekim hukuki düzenlemelerin yaşanan gelişmelerin gerisinde kalmaması gerekmektedir.

Bu anlamda örneğin özel hayatın gizliliği hakkını ifade etmek üzere söz konusu olan “bir adamın evi onun kalesidir” geleneksel anlayışının da etkisiyle 1791 yılında yapılan Dördüncü Değişiklik ile halkın, şahıs olarak, evlerinde, evrak ve fiillerinde güvende olması hakkı düzenlenmiştir. Amerika Birleşik Devletleri Yüksek Mahkemesi 1886 yılında verdiği bir kararda, bu hakkın “bir adamın evinin kutsallığını ve hayatın özel alanlarını” güvence altına aldığını belirtmiştir¹⁰⁸. 1890 senesinde Samuel Warren, ve Louis Brandeis tarafından yazılan bir makalede ise, Hâkim Thomas Cooley tarafından “yalnız bırakılma hakkı”ndan söz edildiği belirtilmiştir¹⁰⁹.

¹⁰⁸ Irwin R. Kramer, “The Birth of Privacy Law: A Century Since Warren and Brandeis”, *Catholic University Law Review*, 39/3 (1990), s. 705.

¹⁰⁹ Samuel Warren, ve Louis Brandeis, “The Right to Privacy”, *Harvard Law Review*, 4/5 (1890), s. 195. Bu makale, Amerika’da eyalet ve federal mahkeme hakimleri tarafından, özel hayatın gizliliği hakkının orijinal kaynağı olarak addedilmiştir (Ben Bratman, “Brandeis & Warren's 'The

Georgia Yüksek Mahkemesi, 1905 yılında verdiği Pavesich/ New England Life Ins. Co. kararında, özel hayatın gizliliği hakkının doğal hukuktan kaynaklandığını belirtmiştir. Karara göre, bir başkasının resminin izni olmaksızın reklam olarak kullanılması, hukuki bir hak olan özel hayatın gizliliği hakkını ihlal etmektedir. Mahkemeye göre, doğanın içgüdüleri özel hayatın gizliliği hakkının varlığını ortaya koymaktadır ve mahkeme kararlarında ve hukuk tarihinde, bu hakkın varlığını reddetmeyi sağlayacak bir gösterge bulunmamaktadır¹¹⁰.

Yaşanılan gelişmelerin de ardından, özel hayatın gizliliğine verilen önem artmış, bu hakka ilişkin dava ve şikâyet sayılarında artış gözlemlenmeye başlamış ve durum mahkeme kararlarına da yansımıştır. 1939 yılında, Amerikan Hukuk Enstitüsü¹¹¹, “Restatement of Torts” kapsamında, özel hayatın gizliliği hakkına ilişkin düzenlemelere yer vermiştir. Bu çerçevede, bir başkasının, şahsi meselelerinin başkaları tarafından bilinmemesi ya da resminin kamuya sergilenmemesi konusundaki menfaatine makul olmayan ve ciddi bir müdahalede bulunan kişinin diğerine karşı sorumlu olacağına yönelik düzenleme getirilmiştir¹¹².

1977 yılında, özel hayatın gelişen kapsamına koruma sağlayabilmek için Amerikan Hukuk Enstitüsü tarafından, “Restatement of Torts” kapsamında, 4 haksız fiil tanımlanmıştır. Bunlar, bir başkasının tecrit edilmesi hususunda makul olmayan müdahale, başkalarının isim ya da resmini izinsiz olarak sahiplenme, başkalarının özel hayatına makul olmayan düzeyde aleniyet

Right to Privacy and the Birth of the Right to Privacy”, *Tennessee Law Review*, 69/623 (2002), s. 626.)

¹¹⁰ Kramer, “The Birth of Privacy Law”, s. 718.

¹¹¹ Amerikan Hukuk Enstitüsü, 1923 yılında, Hukukun İyileştirilmesi İçin Daimi Bir Teşkilatın Kurulması Komitesi olarak bilinen Amerika’nın önde gelen yargıç, avukat ve öğretmenleri tarafından yürütülen bir araştırma sonucunda kurulmuştur. Enstitü, Amerika Birleşik Devletleri’nin hukuki düzenlemelerine açıklık getirmek, bu düzenlemeleri modernize etmek ve geliştirmek üzere çalışmalar yürüten bağımsız bir kuruluştur (The American Law Institute, <https://www.ali.org/about-ali/>, erişim tarihi: 20.09.2021).

¹¹² Kramer, “The Birth of Privacy Law”, s. 718.

sağlanması ve başkasını halkın önünde makul olmayan bir şekilde yanlış tanıtmak şeklindedir¹¹³.

Bu çerçevede, 1983 yılında Alman Anayasa Mahkemesi'nin, nüfus sayımına ek olarak isim, adres, dini inanç gibi kişisel bilgilerin yanı sıra eğitim geçmişi, mesleği ve konut durumu gibi bilgilerin alınmasına cevaz veren Federal Nüfus Sayımı Kanunu hakkında verdiği karar da özel hayatın gizliliği hakkı açısından önemlidir¹¹⁴. Kanuna ilişkin olarak karar verirken Anayasa Mahkemesi, Anayasa'da da yer alan genel kişilik hakkından yola çıkmıştır. Buna göre, genel kişilik hakkı, bilgilerin geleceğini belirleme hakkından kaynaklanan, özel hayatın ne zaman ve hangi sınırlar dâhilinde aleniyet kazanacağına özerk olarak karar verme hakkını içermelidir. Mahkemeye göre, özgür kişilik gelişimi, kişilerin verilerinin sınırsız olarak toplanması, depolanması, kullanılması ve aktarılmasına karşı korunmasını gerektirir. Bireylerin, verilerinin ifşa edilmesi ve kullanılması konusunda kendilerinin karar verme yetkisi bulunmaktadır¹¹⁵.

Alman Anayasa Mahkemesi kararının bilgilerin geleceğini belirleme hakkını ortaya koyması oldukça önemlidir. Bu hakkın, yalnız bırakılma hakkından da oldukça farklı ve daha fazla koruma sağlayıcı nitelikte olduğu ifade edilmiştir. Buna göre, bilgilerin geleceğini belirleme ve verilerin korunması, bireylerin müdahalelere karşı kendilerini güvende hissedecekleri bir alan yaratır ve vatandaşların demokratik anayasal bir devletin siyasi süreçlerine tarafsız şekilde katılımı için de bir ön koşuldur. Nitekim demokratik anayasal bir devlet büyük ölçüde tüm vatandaşların katılımına dayanmaktadır ve meşruiyetini her bireyin bireysel özgürlüğüne saygı duyulmasından almaktadır. Bu çerçevede, bilgilerin geleceğini belirleme hakkı, yalnızca bireyin iyiliği için değil, aynı

¹¹³ Kramer, "The Birth of Privacy Law", s. 719.

¹¹⁴https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/EN/1983/12/rs19831215_1bvr020983en.html, erişim tarihi: 11.04.2020.

¹¹⁵ <https://www.iitr.us/publications/privacy-laws-in-germany-developments-over-three-decades.html>, erişim tarihi: 12.07.2020.

zamanda, özgür ve demokratik iletişimi garanti altına almak hususundaki kamusal yarar için önemlidir¹¹⁶.

Özel hayatın gizliliği hakkına uluslararası belgelerde yer verilmesi de önemli bir gelişmedir. Bu hakka, İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi m. 12,¹¹⁷ İnsan Haklarının ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Avrupa Sözleşmesi¹¹⁸ m. 8¹¹⁹, Medeni ve Siyasi Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşme m. 17/1 ve Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı¹²⁰ m. 7 kapsamında yer verilmiştir.¹²¹

Uluslararası belgelerin de etkisiyle özel hayatın gizliliği hakkı pek çok ülkenin Anayasası'na girmiştir. Bu anlamda, Güney Afrika Anayasası'nın 14. maddesine göre¹²², "*Herkesin özel hayatın gizliliği hakkı vardır*". İspanya Anayasası'nın 18. maddesine göre¹²³, "*Kanun, vatandaşların onurunu ve kişisel ve aile mahremiyetini ve haklarının tam olarak kullanılmasını garanti etmek için veri işleminin kullanımını kısıtlayacaktır*". Almanya Anayasası'nın 10. maddesine göre¹²⁴, "*Haberleşmenin, mesajların ve iletişimin gizliliği dokunulmazdır*". Gürcistan Anayasası'nın 15. maddesine göre¹²⁵, "*Kişisel ve aile hayatı dokunulmazdır...Kişisel alan ve iletişim dokunulmazdır*". Finlandiya

¹¹⁶ Gerrit Hornung ve Christoph Schnabels, "Data protection in Germany I: The population census decision and the right to informational self-determination", *Computer Law & Security Report*, 25/1 (2009), s. 87.

¹¹⁷ https://www.ohchr.org/en/udhr/documents/udhr_translations/eng.pdf, erişim tarihi: 12.07.2020.

¹¹⁸ Kısaca Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi

¹¹⁹ https://www.echr.coe.int/Documents/Convention_ENG.pdf, erişim tarihi: 12.07.2020.

¹²⁰ Bundan sonra kısaca ABTHŞ olarak anılacaktır.

¹²¹ https://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text_en.pdf, erişim tarihi: 12.07.2020.

¹²² https://www.constituteproject.org/constitution/South_Africa_2012?lang=en, erişim tarihi: 12.07.2020.

¹²³ https://www.constituteproject.org/constitution/Spain_2011?lang=en, erişim tarihi: 12.07.2020.

¹²⁴ https://www.constituteproject.org/constitution/German_Federal_Republic_2014?lang=en, erişim tarihi: 12.07.2020.

¹²⁵ https://www.constituteproject.org/constitution/Georgia_2018?lang=en, erişim tarihi: 12.07.2020.

Anayasası'nın 10. maddesine göre¹²⁶, “*Herkesin özel hayatı, onuru ve konutun kutsallığı garanti altına alınır*”. Yunanistan Anayasası'nın 9. maddesine göre¹²⁷, “*Herkesin konutu kutsaldır. Bireyin özel ve aile hayatı dokunulmazdır*”. İsviçre Anayasası'nın 13. maddesine göre¹²⁸, “*Herkesin özel ve aile hayatında, konutlarında ve posta ve iletişimle ilgili olarak özel hayatın gizliliği hakkı vardır. Herkesin kişisel verilerinin kötüye kullanılmasına karşı korunma hakkı vardır*”. Brezilya Anayasası'nın 5. maddesine göre¹²⁹, “*Kişisel mahremiyet, özel hayat, onur ve itibarı dokunulmazdır ve ihlalinden kaynaklanan maddi ve manevi zararlar için tazminat hakkını garanti eder*”. Anayasamızın 20/1 maddesinde de benzer düzenlemeye yer verilmiştir.

Özel hayatın gizliliği hakkına ilişkin pek çok düzenleme yapılmış ve anayasal düzeyde koruma getirilmiş olmakla birlikte, bu hakkın içerik ve kapsamı daha çok yorum, görüş ve içtihatlarla bırakılmış görünmektedir. Bu çerçevede, bireysellik görüşüne göre, bireyselliğimiz ve farklılığımız bize diğer insanlardan kaçabilecek alan sağlamaktadır. Özel hayatın gizliliği hakkı da, bizi egemen güçlerin kontrolünden ve sosyal baskılardan koruyan ve kişinin deneyimlerini toplayıp anlamlı bir bütün haline getirmesini sağlayan bir haktır. Bu şekilde kişi bireyselliğini ortaya koyabilecektir¹³⁰.

¹²⁶ https://www.constituteproject.org/constitution/Finland_2011?lang=en, erişim tarihi: 12.07.2020.

¹²⁷ https://www.constituteproject.org/constitution/Greece_2008?lang=en, erişim tarihi: 12.07.2020.

¹²⁸ https://www.constituteproject.org/constitution/Switzerland_2014?lang=en, erişim tarihi: 12.07.2020.

¹²⁹ https://www.constituteproject.org/constitution/Brazil_2017?lang=en, erişim tarihi: 12.07.2020.

¹³⁰ Hale Akdağ, *Türk Ceza Kanunu Kapsamında Kişisel Verilerin Korunması*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2013, s. 36'dan aktaran: Tobaz, “Uluslararası İnsan Hakları Hukukunda ve Türk Hukukunda Kişisel Verilerin Korunması”, s. 81.

Bireyselliği de içine alan bir diğer görüşe göre ise, özel hayatın gizliliği, özgürlük, demokrasi, psikolojik refah, bireysellik ve yaratıcılık için gerekli olan temel bir haktır¹³¹.

Bireysellik görüşü ile ilişkili bir diğer görüş ise, otonomi (self determinasyon) görüşüdür. Nitekim otonomi de, bireylerin başkaları tarafından kontrol ve manipüle edilmekten kaçınmasını, davranışlarını düzenlerken bağımsız olmasını ve bireyselliğinin ve bireysel seçimlerinin farkına varmasını sağlamaktadır. Bireyler bu özelliklerini ancak kendilerini güvende hissettikleri bir ortamda aşığılanma ve cezalandırılma korkusu olmadan ortaya çıkaracaktır. Özel hayatın gizliliği hakkı da bu ortamı sağlayarak bireylerin otonomisini koruma altına almaktadır¹³².

Özel hayatın gizliliğinin liberal anlayışını ortaya koyan bir görüşe göre ise, özel hayatın gizliliği, devletin kişilerin fiziksel, bilgisel ve mülki gizliliğindeki menfaatine saygı duyması ve bunları koruması gerektiğini işaret etmektedir. Fiziksel gizlilik ile kastedilen, mekânsal olarak uzak kalabilme ve kendi başınalık; bilgi gizliliği ile ifade edilmek istenen, gizlilik, veri koruması ve kişisel verilerdir. Mülki gizlilik ise, isim ve resim dâhil, sahip olunanlar üzerindeki gizlilik¹³³.

Bu noktada, doktrinde özel hayatın gizliliğine ilişkin olarak yapılan, kişisel verilerin gizliliği, fiziki ve bedensel bütünlüğün gizliliği, iletişimin gizliliği ve hayatın gizliliği yönündeki 4'lü ayırmadan da bahsetmek faydalı olacaktır. Buna göre, kişisel verilerin gizliliği, sağlık ve idare ile ilgili kayıtlar, kredi bilgileri gibi kişisel verilerin ele geçirilmesi, toplanması ve bu verilerin yönetimini kapsamaktadır. Fiziki ve bedensel bütünlüğün gizliliği ise, ilaç testleri ve genetik

¹³¹ Daniel J. Solove, *Understanding Privacy*, Harvard University Press, 2008, s. 5.

¹³² Hale Akdağ, *Türk Ceza Kanunu Kapsamında Kişisel Verilerin Korunması*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2013, s. 51'den aktaran: Tobaz, "Uluslararası İnsan Hakları Hukukunda ve Türk Hukukunda Kişisel Verilerin Korunması", s. 81.

¹³³ Anita L. Allen, "Coercing Privacy", *William and Mary Law Review*, 40/3 (1999), s. 723.

testler gibi, bireyin bedensel bütünlüğüne yapılabilecek müdahalelere karşı koruma altına alınmayı öngörmektedir¹³⁴.

Posta, telefon, elektronik posta gibi iletişim cihazlarıyla iletişimin gizli ve güvenli kalması, bireyin iletişiminin gizliliği olarak ifade edilmektedir. Son olarak, bireyin hayatının gizliliği ise, araştırmalar, kimlik sorgulamaları ve kamera kayıtları gibi, kamusal alan ya da iş ortamında meydana gelmesi muhtemel müdahalelerin ve sınırlamaların düzenlenmesiyle ilişkilidir¹³⁵.

Bir görüşe göre ise, özel hayatın gizliliği, kişisel verilerin gizliliğinden üreme özerkliğine kadar çok geniş bir yelpazede birbirinden tamamen farklı menfaatleri ortaya koymak üzere kullanılan bu kavramın benzeri bir ibaredir¹³⁶.

Konuya ilişkin olarak AİHM kararlarına bakılacak olursa, Mahkeme, özel hayatın gizliliğine ilişkin bir tanım vermekten kaçınmıştır. Nitekim AİHM, “özel hayat” teriminin kısıtlayıcı şekilde yorumlanmaması gerektiğini belirtmekte ve¹³⁷ tanım vermek yerine, önüne gelen olayın özel hayatın kapsamına dâhil olup olmadığını yorumlamaktadır. Bu anlamda Mahkeme örneğin; onur ve itibarın, AİHS’de yer alan özel hayatın gizliliği hakkı kapsamında olduğuna hükmetmiştir¹³⁸. Mahkemenin diğer bir kararına göre, bir bireyin fiziksel ve psikolojik bütünlüğü, özel hayat kavramı kapsamındadır. Özel hayat kavramı, bireylerin kendi aralarındaki ilişkileri alanına da uzanmaktadır¹³⁹. AİHM’nin, kişisel verileri de özel hayatın gizliliği hakkı kapsamında değerlendirdiği kararları bulunmaktadır. Mahkemeye göre, bir bireyin özel hayatına ilişkin verilerin saklanması 8. maddenin uygulamasına girmektedir. Bu çerçevede, özel hayata

¹³⁴ Berat Duman, “Anayasa Hukukunda Kişisel Verilerin Korunması”, Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi, 2020, s. 184.

¹³⁵ Duman, “Anayasa Hukukunda Kişisel Verilerin Korunması”, s. 185.

¹³⁶ Solove, *Understanding Privacy*, s. 7.

¹³⁷ *Amann-İsviçre*, B.No:27798/95, 16.02.2000, , § 65.

¹³⁸ *Chauvy ve Diğerleri - Fransa*, B. No: 64915/01, 29.06.2004, § 70; *White- İsveç*, B. No: 42435/02, 19.09.2006, § 26.

¹³⁹ *A. - Hırvatistan*, B. No: 55164/08, 14.10.2010, § 58.

saygı, başkalarıyla ilişki içinde olmak ile geliştirme hakkını da kapsamaktadır. Mahkeme bu noktada, özel hayata ilişkin kısıtlayıcı yorum yapmamanın, 108 sayılı Sözleşme hükümlerine karşılık geldiğini vurgulayarak bu Sözleşmeye de atıf yapmıştır¹⁴⁰.

Özel hayatın gizliliği hakkına ilişkin tanım ve kararlar değerlendirilecek olursa, bu hakka ilişkin bir tanım vermenin ya da kriterler belirlemenin çok da olası görünmediği belirtilmelidir. Nitekim sosyal, kültürel ya da teknolojik gelişmeler yaşandıkça özel hayat kavramı ve koruma kapsamı da gelişecek ve değişecektir, öyle de olmalıdır. Bu çerçevede, hukukun bu tür gelişmelerin arkasında kalmaması açısından, kısıtlayıcı bir tanım vermemek ya da dar bir yorum kapsamında kriterler koymamak daha isabetli olacaktır.

1.2.2.2.3. Kişisel Verilerin Korunması Hakkı ve Özel Hayatın Gizliliği Hakkı

KVK hakkı ile özel hayatın gizliliği hakkı arasındaki ilişkiye ilişkin olarak ileri sürülen çeşitli görüşler bulunmaktadır. Bu görüşlerden ilkinde göre, bu iki hak birbirine bağlantılı değildir. Buna göre, bu iki hak birbirinden ayrı kavramlara dönüşmüştür¹⁴¹. Özel hayatın gizliliği hakkının temel özgürlüklerle bir alakası kalmamıştır. Nitekim bu hak tamamen bilgi gücünü kontrol etmekle alakalıdır¹⁴². Bu görüşü savunanların önemli bir argümanı da, ABTHŞ'nin 7 ve 8. maddelerinin farklı maddelerde düzenlenmiş olmasıdır¹⁴³.

¹⁴⁰ *Amann-İsviçre Kararı; Leander- İsveç*, B. No: 9248/81, 26.03.1987, § 48.

¹⁴¹ Gloria González Fuster, *The Emergence of Personal Data Protection as a Fundamental Right of the EU*, Law, Governance and Technology Series 16, Switzerland: Springer, 2014, s. 214.

¹⁴² P. Blok, *Het Recht Op Privacy (The Right to Privacy)*, The Hague, Boom Juridische Uitgevers, 2002, s. 326'dan aktaran: Corien Prins, "Property and Privacy: European Perspectives and the Commodification of our Identity", *The Future of the Public Domain*, haz. L. Guibault, P.B. Hugenholtz, *Kluwer Law International*, Hollanda, 2006, s. 227.

¹⁴³ Prins, "Property and Privacy", s. 228.

Diğer görüşe göre ise, KVK, özel hayatın gizliliği hakkının kapsamındadır ve bu alandaki yansımasıdır. Buna göre, KVK hakkı, özel hayatın gizliliği hakkının en iyi versiyonu şeklinde değerlendirilip, birçok sistemde kişisel verilerle ilişki kurulmadan özel hayatın gizliliği hakkının tanımlanamadığı görülmüştür¹⁴⁴. AİHM de, kişisel verilere yetkisiz erişim, verilerin gereğinden uzun süre sistemde tutulması, DNA profillerinin değerlendirilmesi gibi KVK hakkı çerçevesinde ele alınan konulara özel hayatın gizliliği hakkına dair ilkeleri uygulamıştır¹⁴⁵.

Son görüşe göre ise, söz konusu iki hak birbiriyle bağlantılı olmakla birlikte, KVK hakkı bağımsız bir haktır. Bu durumun yansımalarını çeşitli düzenlemelerde de görmek mümkündür. Buna göre, 1995 yılında hazırlanan 95/46 sayılı Avrupa Parlamentosu ve Konseyi Yönergesi kapsamında, özel hayatın gizliliği hakkına çok kere atıf yapılmış ve Yönerge'nin "Yönergenin Amacı" başlıklı 1. maddesinde, üye ülkelerin, kişisel verilerin işlenmesine ilişkin olarak, özel hayatın gizliliği hakkını koruması gerektiği vurgulanmıştır. Yönergenin yerine geçmek üzere Avrupa Parlamentosu tarafından 24 Mayıs 2016 tarihinde onaylanan 2016/679 sayılı GVKT'nin "Konu ve Hedefler" başlıklı 1. maddesinin 2. fıkrasında ise, Tüzük ile KVK hakkının korunduğunun altı çizilmiştir. Dolayısıyla Yönerge kapsamında KVK özel hayatın gizliliği çerçevesinde düzenlenirken, GVKT ile bu anlayıştan vazgeçilerek Yönergede yer alan atıflar kaldırılmış ve kişisel verilerin korunması hakkı bağımsız bir hak olarak öngörülmüştür¹⁴⁶.

¹⁴⁴ Yeşim Çelik, "Özel Hayatın Gizliliğinin Yansıması Olarak Kişisel Verilerin Korunması ve Bu Bağlamda Unutulma Hakkı", *TAAD*, 8/32 (Ekim 2017), s. 395; Aydın Akgül, *Danıştay ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Kişisel Verilerin Korunması*, İstanbul: Beta Yayınevi, 2016, s. 85.

¹⁴⁵ New Technologies: a Challenge to Privacy Protection? (Study prepared by the Committee of experts on data protection (CJ-PD) under authority of the European Committee of Legal Co-Operation (CDCJ), Strasbourg, 1989, s. 41-42'den aktaran: Küzeci, *Kişisel Verilerin Korunması*, s. 83.

¹⁴⁶ Bart van der Sloot, "Legal fundamentalism: is data protection really a fundamental right?", *Data Protection and Privacy: (In)visibilities and Infrastructures*, ed., Ronald Leenes, Rosamunde

Ayrıca, ABTHŞ’de KVK ile özel ve aile hayatına saygı gösterilmesine ilişkin düzenlemenin farklı maddelerde olması da bu ikisinin birbirinden farklı haklar olduğu ve kişisel verilerin bağımsız bir hak olduğunun göstergesidir¹⁴⁷.

Avrupa Birliği Adalet Divanı¹⁴⁸ da, ABTHŞ’nin 8. maddesinin ilk fıkrasında bulunan düzenlemeden yola çıkarak, KVK hakkının, Şartın 7. maddesinde öngörülen özel hayatın gizliliği hakkı ile bağlantılı olduğunu belirtmiştir¹⁴⁹. Dolayısıyla, KVK özel hayatın gizliliğiyle bağlantılı da olsa, temel haktır. Divan’a göre, 95/46 sayılı Yönerge, KVK hakkına riayet edilmesini sağlamak üzere düzenlenmiştir¹⁵⁰.

Gerçekten de, KVK hakkı, özel hayatın gizliliği hakkı ile bağlantılı olmakla birlikte, tek başına ayrı hak olarak kabul edilmelidir. Kişinin özel ve aile hayatına saygı hakkı, her şeyden önce bireyseldir nitekim temelde başkaları tarafından kişinin özel ve aile hayatına karışılmasını önlemeyi öngörür. Bu nedenle statik ve negatif bir koruma şeklidir. Bunun aksine, kişisel verilerin korunması hakkı, dinamik bir koruma türüdür. Nitekim bu hak veri işlemeye ilişkin kuralları belirler

van Brakel, Serge Gutwirth ve Paul De Hert, Cham: Springer, 2017, s. 4; Paul Lambert, *Understanding The New European Data Protection Rules*, Boca Raton: CRC Press, 2018, s. 24, 90. Bu konuda ayrıca bkz. Luiz Costa ve Yves Pouillet, “Privacy and the regulation of 2012”, *Computer Law & Security Review*, 28 (2012).

¹⁴⁷ Sloot, “Legal fundamentalism: is data protection really a fundamental right?”, s. 4.

¹⁴⁸ Bundan sonra kısaca ABAD olarak anılacaktır.

¹⁴⁹ *Volker und Markus Schecke GbR ve Hartmut Eifert*, No: C-92/09 ve C-93/09, 09.11.2010, § 47. Divan bu kararında, kişisel verilerin korunması hakkının mutlak bir hak olmadığını ve toplumdaki işlevi ile ilgili olarak düşünülmesi gerektiğini belirtmiştir (bkz. § 48).

¹⁵⁰ *Deutsche Telekom AG - Bundesrepublik Deutschland*, No: C-543/09, 05.05.2011, § 50; Gloria González Fuster ve Raphaël Gellert, “The fundamental right of data protection in the European Union: in search of an uncharted right”, *International Review of Law, Computers & Technology*, 26/1, (2012), s. 78.

ve kişiyi adım atması için yetkilendirir. Verinin her hareketinin izlenmesini öngörür¹⁵¹.

Ayrıca, kişisel verilerin korunmasına ilişkin olarak gözetim ve yetkiler sadece ilgili kişilere değil; aynı zamanda bağımsız bir makama verilmektedir. Pek çok düzenleme gibi, ABTHŞ'nin 8. maddesinin 3. fıkrasında da, kurallara uyulmasının bağımsız bir makam tarafından denetleneceği öngörülmüştür. Bu şekilde, sosyal ve hukuki yetkiler yeniden dağıtılmaktadır¹⁵².

Böylelikle, özel hayatın gizliliğinin kişisel verileri korumakta yeterli olmaması ve kişisel verilere ilişkin hukuksal değerlerin sır niteliğinde olması gereğinin olmaması nedeniyle KVK'nın diğer insan hakları ile yakın ilişkisine rağmen ayrı düzenleme altına alınması daha isabetlidir¹⁵³. Ayrıca, kişisel verilerin korunmasına ilişkin olarak bu alana özgü denetim ve düzenlemelerin öngörülmesi, bu alanın daha iyi korunmasını sağlayacaktır. Önemli birtakım uluslararası hukuk kaynaklarında da bu anlayışa uygun düzenlemeler getirilmektedir.

Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı'nda aile hayatına saygı gösterilmesine ilişkin düzenlemeden ayrı olarak kişisel verilerin korunması ile ilgili düzenlemenin getirilmesinin¹⁵⁴ dışında, modernize edilen 108+ Sözleşmesi'nin çeşitli hükümlerinde de, ayrı bir hak olarak KVK hakkından söz edilmiştir.¹⁵⁵ Sözleşmenin önsözünde de, kişisel verilerin korunması hakkının önemi

¹⁵¹ Stefano Rodotà, "Data Protection as a Fundamental Right?", *Reinventing Data Protection?*, ed., Serge Gutwirth, Yves Poullet, Paul De Hert, Cécile de Terwangne ve Sjaak Nouwt, Dordrecht: Springer, 2009, s. 79.

¹⁵² Rodotà, "Data Protection as a Fundamental Right?", s. 80.

¹⁵³ Dülger, *Kişisel Verilerin Korunması Hukuku*, s. 82.

¹⁵⁴ Bu durum, özel hayatın gizliliği hakkını kişisel veri koruma kanununun yorumlanması açısından tamamen ilgisiz hale getirmemektedir. AB Hukuku, kişisel verilerin korunması hakkının yorumu hususunda, AİHS'in 8. maddesi kapsamındaki yasal araçların dikkate alınması gerektiğini düzenleme altına almaktadır (Fuster, *The Emergence of Personal Data Protection*, s. 270).

¹⁵⁵ Bkz. madde 3/1 ve 10/3.

vurgulanmıştır. 108 sayılı Sözleşme'nin ilk haline bakıldığında ise, sadece özel hayatın gizliliği hakkından bahsedildiği görülmektedir. Bu durum da, önceleri sadece özel hayatın gizliliğinin bir hak olarak görülmekle birlikte, daha sonradan KVK'nın da ayrı bir hak olarak görülmeye başlandığını göstermektedir.

Son olarak belirtmelidir ki, bu alanın bağımsız olarak görülmeye başlanması, özel hayatın gizliliği hakkı çerçevesinde koruma sağlamak için gerekli olan ortak, özel ya da gizli alan tartışmasına girilerek bazı alanların koruma dışına çıkarılmasının ya da korumanın gevşetilmesinin de önüne geçecektir. Nitekim özel hayatın gizliliği hakkı daha geniş bir alanı içine almakla birlikte, ortak alanlar çerçevesinde meydana gelen ihlallere, ihlalin özel hayat alanı dışında kaldığı gerekçesiyle koruma sağlamama durumu söz konusu olabilir. Kişisel veriler ise daha dar bir alanı kapsamakla beraber, bir verinin kişisel veri olduğunun tespiti, koruma için yeterli kabul edilecektir. Dolayısıyla kişisel veri, ortak alana ait olsa da, kişisel verilerin korunması hakkı dâhilinde korunacaktır.

1.3. KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI HUKUKUNUN GELİŞİMİ VE ULUSLARARASI KAYNAKLAR

1.3.1. Genel Olarak

Ekonomik, sosyal, kültürel ve teknolojik gelişmeler, yeni hakların ortaya çıkmasına ve var olan hakların da içeriğinin değişmesine yol açmıştır. Bu nedenle, kişisel verilerin korunması hususunda da, dünyada yaşanan değişim ve gelişmeler karşısında ortaya çıkan birtakım haklar ve bu hakların birbirleriyle bağlantılı hale getirilmesiyle yeni birtakım hak kavramlarının ortaya çıkışı etkili olmuştur.

İnsanların spiritüel doğası, duyguları ve entelektüel dünyasının varlığı zamanla farkındalık yaratmaya başlamış ve bu doğrultuda, hukuki hakların kapsamı da genişlemeye başlamıştır. Hukukta yaşanan bu gelişme kaçınılmaz olup, düşünce, duygu ve algılar hukuken tanınır hale gelmiştir. Enstantane fotoğraflar

ve gazeteler, özel yaşamı/ ev hayatını ihlal edebilecek nitelikte olarak algılanmıştır¹⁵⁶. Dolayısıyla teknoloji ve özel hayatın gizliliği arasındaki ilişkiye ilişkin teorik ve hukuki tartışmalar 1890'lı yıllarda, taşınabilir fotoğraf aletinin bulunması ve kamu tarafından ulaşılabilir hale getirilmesi ile başlamıştır¹⁵⁷.

Özellikle 2. Dünya Savaşı'nın sonundan itibaren kişisel bilgilerin hükümetler ve özel işletmeler tarafından kullanımı artmış; bu bilgilerin işleme yolları da özellikle ticari işlemler alanında kökten değişmiştir. Hassas bilgilerin veri tabanlarında toplanması, kağıt bazlı bilgilerin gizli tutulmasına yardımcı olan geleneksel bölümlerin ve fiziksel sınırların ortadan kalkmasına neden olmuştur. Bilgi depolama ve işleme tekniklerindeki gelişmeler, hükümetlerin ve işletmelerin olağanüstü miktardaki bilgiyi daha etkili bir şekilde yönetme becerisini artırırken, kişisel verilere ilişkin bir istila yaşanması da kaçınılmaz hale gelmiştir¹⁵⁸.

Böylelikle, kişisel verilerin toplanması, depolanması ve işlenmesine yarayan teknolojinin ilerlemesi, kişisel verilerin yeterince korunamaması sonucunu doğurmuştur. Nitekim enformasyon teknolojisinin hızlı gelişimi kişisel verilerin işlenmesini kaçınılmaz hale getirmiştir. Veri transfer yollarının çeşitlenmesi ve sayılarının artmasıyla birlikte hızlı transferler, kişisel verilerin ulusal ve uluslararası arenada değiş tokuşunu çoğaltmıştır¹⁵⁹.

Teknolojik gelişmeler insan hakları açısından birçok tehdidi ortaya çıkarmış ve bilgisayarların kullanılması ile birlikte veri bankalarında bireylere ait pek çok veri depolanmaya başlanmıştır¹⁶⁰.

¹⁵⁶ Warren ve Brandeis, "The Right to Privacy", s. 193-195.

¹⁵⁷ Rachel Finn, David Wright ve Micheal Friedewald, "Seven Types of Privacy", *European Data Protection: Coming of Age*, ed., Serge Gutwirth, Ronald Leenes, Paul de Hert ve Yves Poullet, London: Springer, 2013, s. 3.

¹⁵⁸ Madsen, *Handbook of Personal Data Protection*, s. 7.

¹⁵⁹ Nilgün Başalp, *Kişisel Verilerin Korunması ve Saklanması*. Ankara: Yetkin, 2004, s. 23.

¹⁶⁰ A.C. Evans, "European Data Protection Law", *The American Journal of Comparative Law*, 29/4, s. 571.

1970’li yıllarda bilgisayar kullanımının artması ile kişisel verilerin manipülasyonu tehdidi kendisini göstermiş ve hukuki düzenlemelerin ise bunun gerisinde kaldığının farkına varılmıştır¹⁶¹. 1970’li yıllar, kişisel verilere ilişkin araştırma ve yasama faaliyetlerinin arttığı yıllar olarak belirtilebilir. Birçok resmi rapor, sorunların politik seviyede ciddiye alındığını göstermektedir. Kamu, kişisel verilerin bilgisayar vasıtasıyla işlenmesine ilişkin risklere odaklanmış ve bazı ülkeler, münhasıran bilgisayar destekli faaliyetler açısından düzenleme getiren kanunlar kabul etmiştir. Diğer bazı ülkeler ise, veri işleme araçlarından bağımsız olarak, daha genel bir yaklaşım tercih etmiştir¹⁶².

Kişisel verilerin korunması ihtiyacına ilişkin olarak, bazı mesleklerde sır saklama yükümlülüğüne de değinilmelidir. Nitekim mesleki sır saklama yükümlülüğü de verilerin korunması ihtiyacını doğurmaktadır. Memurların görev sırrı, banka sırrı, avukatların ve doktorların sır saklama yükümlülüğü de, kişisel verilerin korunması ihtiyacının bir kısmını oluşturmaktadır¹⁶³. Bu çerçevede, KVK’ya ilişkin ilkeler uzun süredir kabul edilmektedir. Bunun örneğini ise, M.Ö. 5. yüzyılda Hipokrat Yemini’nde de yer alan, hekimin sır saklama yükümlülüğü oluşturmaktadır¹⁶⁴.

Sağlık hizmeti sağlayanların hastalara ilişkin olarak tuttıkları kayıtları saklama ve işleme koşullarının belirlenmesi, oldukça önemlidir. Bu hizmeti sağlayanlar tarafından yanlış kayıt tutulması halinde, hastaların yanlış tedavi edilmesi gibi durumlar da oluşabilecektir. Bu duruma ek olarak, sağlık hizmeti sağlayıcılarının bilgisayar ağlarının güvenliğinin sağlanmasına ilişkin olarak da gerekli önlemleri alması gerekmektedir. Sürecin elektronik sağlık bilgilerine ilişkin ulusal altyapının geliştirilmesi yönünde ilerlemesi ile birlikte elektronik verilerin güvenliği daha da önemli hale gelmektedir¹⁶⁵.

¹⁶¹ Carey ve Treacy, *Data Protection*, s. 1.

¹⁶² “OECD Rehber İlkeleri”.

¹⁶³ Şimşek, *Anayasa Hukukunda Kişisel Verilerin Korunması*, s. 6.

¹⁶⁴ Elif Küzeci, *Kişisel Verilerin Korunması*, Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları, 2018, s. 107.

¹⁶⁵ Julie K Taitsman, Christi Macrina Grimm ve Shantanu Agrawal, “Protecting Patient Privacy and Data Security”, *The New England Journal of Medicine*, 386/11 (2013), s. 978.

Bu çerçevede, çeşitli sebeplerle kişisel verilerin korunmasına ihtiyaç duyulmuş olsa da, modern anlamda veri korumaya ilişkin gelişmeler 20. yüzyılda 60'lı yıllarda Amerika Birleşik Devletleri'nde başlamıştır¹⁶⁶. Bununla birlikte, dünyada bu alana ilişkin ilk kanun, 1970'te Batı Almanya'nın Hessen eyaletinde çıkarılmıştır¹⁶⁷. Daha sonra, veri işlemek ve saklamak amacıyla bilgisayar kullanımının çoğalması sonucunda oluşan kamusal endişelere cevap olarak, ulusal veri koruma hukukunun yasalaştırılması amacıyla İsveç tarafından 11 Mayıs 1973 yılında Veri Koruma Kanunu kabul edilmiştir¹⁶⁸.

Bu çerçevede, verilerin korunması, önemli bir hukuk dalı ve siyasa gelişmedir. Aynı zamanda, verilerin korunması, yeni teknoloji ve buluşların gelişmesine yardımcı olan ve uluslararası ticaret ve kalkınmanın ilerlemesi açısından, etkinleştirici düzenlemeler olarak da görülmeye başlanmıştır. İnsan hakları ve tüketicilerin korunmasını da içeren verilerin korunması, pek çok uluslararası anlaşmada temel hak olarak ele alınmıştır.¹⁶⁹

Bu çerçevede, 1970'li yılların sonunda, uluslararası örgütler veri koruma hukukuna ilişkin olarak özel bir çaba göstermeye başlamıştır¹⁷⁰. Kişisel verilerin uluslararası alana taşınması, 1961 yılında kurulan Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (Organisation for Economic Co-operation and Development/ OECD) tarafından gerçekleştirilmiştir¹⁷¹. 1980 yılında OECD tarafından Özel

¹⁶⁶ Şimşek, *Anayasa Hukukunda*, s. 7.

¹⁶⁷ John Bing, "The Council of Europe Convention and the OECD Guidelines on Data Protection", *Michigan Journal of International Law*, 5/1 (1984), s. 271.

¹⁶⁸ Elaine Burke, "GDPR And The Evolution of Data Protection", <https://www.siliconrepublic.com/enterprise/gdpr-history-data-protection-ireland-eu>, erişim tarihi: 08.02.2019.

¹⁶⁹ United Nations Conference on Trade and Development, *Data Protection Regulations and International Data Flows: Implications for Trade and Development*, Newyork and Geneva: United Nations, 2016, s. 3.

¹⁷⁰ Michael Donald Kirby, "Transborder Data Flows and the "Basic Rules" of Data Privacy", *Stanford Journal of International Law* 16/27 (1980): 27.

¹⁷¹ Küzeci, *Kişisel Verilerin Korunması*, s. 120.

Hayatın Gizliliğinin ve Kişisel Verilerin Sınır Ötesi Dolaşımının Korunmasına İlişkin Rehber İlkeler kabul edilmiştir.

1981 yılında Avrupa Konseyi tarafından 108 Numaralı Kişisel Verilerin Otomatik Olarak İşlenmesi Sırasında Gerçek Kişilerin Korunmasına İlişkin Sözleşme kabul edilmiştir.

1982 yılında, İngiltere’de veri korunmasına ilişkin ilk tasarı Lordlar Kamarası’na sunulmuştur¹⁷². İlk genel veri koruma kanununun, Batı Almanya’nın Hessen eyaletinde çıkarıldığı ifade edilmişti. 1983 yılında da kişilerin kişisel verileri üzerinde hakka sahip olduğu kabul edilmiştir. Daha önce de ifade edildiği üzere, Federal Mahkemenin 1983 tarihli Nüfus Sayımı Kararında kişisel veriler üzerinde sahip olunan hak bilgilerin geleceğini belirleme hakkı olarak ifade edilmiştir¹⁷³. Böylelikle bu karar ile Alman Anayasası’nın insan onuru ve kişilik haklarına ilişkin maddelerinden kaynaklanan yeni bir hak ortaya konulmuştur¹⁷⁴. Karar, Almanya’da Federal Veri Koruma Kanunu’nda yer alan güvencelerin güçlendirilmesinin de yanında, Avusturya, Norveç, Finlandiya ve Hollanda gibi ülkelerde yapılan düzenlemeleri de etkilemiştir¹⁷⁵.

1990 yılında Birleşmiş Milletler tarafından Bilgisayara Geçirilmiş Kişisel Veri Dosyalarına İlişkin Rehber İlkeler kabul edilmiştir¹⁷⁶. 1995 yılında ise, kişisel verilerin işlenmesi ve bu bilgilerin serbest dolaşımı kapsamında kişilerin

¹⁷² Bununla birlikte, 1983 yılında yapılan genel seçimlerde yasanın geçişi durdurulmuştur. İkinci tasarı ise, 1984 yılında yasalararak dünyanın ilk önemli veri koruma yasalarından biri haline gelmiştir (Carey ve Treacy, *Data Protection*, s. 4).

¹⁷³ Cemil Kaya, *İdare Hukukunda Bilgi Edinme Hakkı*, Ankara: Seçkin Yayınları, 2005, s. 88.

¹⁷⁴ “Alman Hukuku’nda Gizli Soruşturmacının Kullanılması ve Gizli Soruşturmacının Yetkileri”, Gottfried Plagemann, <https://cdn.istanbul.edu.tr/file/1CD58DF90A/A3A02D2CFACB4FC7B8F12E5A77310DFE?doi=>, s. 162, erişim tarihi: 19.09.2020.

¹⁷⁵ Elif Küzeci, “İstatistiki Birimler ve Bilgilerin Geleceğini Belirleme Hakkı”, *İnsan Hakları Yıllığı*, 32 (2014), s. 54.

¹⁷⁶ United Nations, Guidelines for the Regulation of Computerized Personal Data File, <https://www.refworld.org/pdfid/3ddcafaac.pdf>, erişim tarihi: 03.03.2021.

korunmasına ilişkin olarak 95/46 sayılı Avrupa Parlamentosu ve Konseyi Yönergesi hazırlanmıştır. Bu yönerge, KVK ile bağlantılı olarak kişilerin korunması ve Avrupa Birliği üye ülkelerinin veri korumaya ilişkin düzenlemelerinin uyumlaştırılmasını ilke edinmiştir¹⁷⁷.

1995 yılından beri uygulanmakta olan Yönerge'de benimsenen ilkelerin geliştirilmesi ve bireylerin kişisel verilerin korunması hakkının güvenceye alınması için güncellenmesi amacıyla 2012 yılının Ocak ayından itibaren Avrupa Komisyonu tarafından Avrupa Birliği ülkelerinde uygulanmakta olan kurallarda kapsamlı bir reforma gidilmesi önerilmiştir¹⁷⁸. Bu çerçevede, somut gelişmeler ve Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın verdiği kararları kapsamında, hâlihazırdaki düzenlemelerin yeterli olmaması ve ülkeler açısından bağlayıcı ve değişik uygulamalara sebebiyet vermeyen bir düzenleme ihtiyacı gözetilerek, Avrupa Parlamentosu tarafından 24 Mayıs 2016 tarihinde 2016/679 sayılı GVKT onaylanmıştır. Tüzüğün yürürlüğe giriş tarihi ise, 25 Mayıs 2018 olarak belirlenmiştir¹⁷⁹. GVKT, kişisel verilerin korunması açısından oldukça ayrıntılı ve önemli düzenlemeler öngörmektedir.

1.3.2. OECD Rehber İlkeleri

1.3.2.1. Genel Çerçeve

1961 yılında kurulan OECD tarafından kabul edilen Rehber İlkeler, çok geniş kapsamlı olmasa da, kabul edildiği tarihten itibaren büyük ses getirmiştir. İlkeler

¹⁷⁷ Carey ve Treacy, *Data Protection*, s. 6-7. Çalışmada uluslararası düzenlemeler yanında bu Yönergeye de yer verilmesinin temel nedeni, Yönergenin ülkemiz dâhil pek çok ülkenin veri koruma mevzuatının düzenlenmesinde etkili olmasıdır.

¹⁷⁸ Ayşe Nur Akıncı, "Avrupa Birliği Genel Veri Koruma Tüzüğü'nün Getirdiği Yenilikler ve Türk Hukuku Bakımından Değerlendirilmesi", Çalışma Raporu No. 6, *Kalkınma Bakanlığı Bilgi Toplu Dairesi Başkanlığı Yayını*, 2968 (2007), s. 5.

¹⁷⁹ Dülger, *Kişisel Verilerin Korunması Hukuku*, s. 104.

pek çok ülkenin ulusal veri koruma kanununa yön veren ve ışık tutan düzenlemeler getirmiştir.

OECD ilkeleri değerlendirilirken belirtmelidir ki, OECD, kuruluş amacına da uygun olarak, verilerin korunması konusunda üye ülkeler arasındaki ekonomik işbirliğinin artırılması amacına yönelik düzenlemeler kabul etmiştir. Esas olarak, mahremiyetin korunmasına yönelik düzenlemelerin yapılması, OECD üye ülkelerinin bir özelliği haline gelmiştir. Bu düzenlemeler ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir ve bu farklılık üye ülkeler arasında bilgilerin serbest akışına engel teşkil edebilecektir. Bu bilgi akışının artış gösterdiğinin ve yeni bilgisayar ve iletişim teknolojileri geliştikçe daha da artacağına farkına varılmıştır. OECD ise, ulusal mevzuatlardaki işbu farklılıklarından kaynaklanan problemleri ele almaya karar vermiştir¹⁸⁰.

Bu çerçevede, Rehber İlkelerin oluşturulması amacıyla 1969 yılında ilk uzman grubu kurulmuştur. Uzman Grup Veri Bankası Paneli, dijital bilgiler, kamu idaresi, sınır ötesi veri akışı gibi hususlara ilişkin olarak mahremiyet konusunu farklı yönlerden incelemiş ve bu uzman grubu tarafından 1977 yılında Viyana'da sempozyum düzenlenmiştir. Uluslararası alanda gerçekleştirilmesi muhtemel faaliyetlerin çerçevesini oluşturabilecek hususlar ele alınmıştır¹⁸¹. Bu hususlar¹⁸²,

- Ülkeler arasında devamlı ve kesintisiz bilgi akışı ihtiyacı,
- Ülkelerin kendi güvenlikleri açısından tehlikeli ya da kamu düzeni ve ahlaka ilişkin kanunlarına aykırı olan ya da vatandaş haklarını ihlal eder nitelikteki veri aktarımlarını engellemek hususundaki meşru menfaati,
- Bilginin ekonomik değeri ve adil rekabetin kabul gören kuralları kapsamında veri ticaretini korumanın önemi,

¹⁸⁰ "Rehber İlkeler".

¹⁸¹ "Rehber İlkeler".

¹⁸² "Rehber İlkeler".

- Mülkiyet hakkına ilişkin verilerin ihlali ve kişisel verilerin suiistimalini en aza indirmek için güvenlik önlemleri alma ihtiyacı ve
- Kişisel verilerin korunması için ülkelerin temel ilkelere bağlılığının önemidir.

1978 yılında ise, sınır ötesi veri bariyeri ve özel hayatın korunması üzerine yeni bir uzman grubu oluşturulmuştur. Sonuç olarak, 1980 yılında Rehber İlkeler kabul edilmiştir¹⁸³.

Rehber İlkeler geniş kapsamlı olup, OECD üyesi ülkelerde bir süredir devam etmekte olan tartışma ve yasama çalışmalarını yansıtmaktadır¹⁸⁴. Rehber İlkeler 5 ana bölüme ayrılmaktadır. Bunlar, genel tanımlar, iç hukukta uygulama için temel ilkeler, uluslararası alanda uygulamaya ilişkin temel ilkeler, serbest veri trafiği ve meşru kısıtlamalar, iç hukuka aktarma ve uluslararası işbirliğidir. Buna göre, üye ülkeler tarafından kişisel verilere ilişkin olarak minimum koruma standartlarının kabul edilmesi, üye ülkelerin iç hukuklarındaki düzenleme ve uygulamalar arasındaki farkların minimuma indirilmesi, kişisel verilerin korunması hususunda diğer üye ülkelerin menfaatlerinin ve üye ülkeler arasında kişisel veri trafiğine ilişkin haksız müdahaleden kaçınılması gerektiğinin göz önünde bulundurulması ve üye ülkeleri, sınır ötesi veri trafiğini riskli durumlar açısından sınırlamaya teşvik eden sebeplerin mümkün olabildiğince elimine edilmesi amaçlanmıştır. Bu anlamda, Rehber İlkeler kabul edilerek, hem kişisel verilerin serbest trafiğine ilişkin sınırlamalar getirilmesi hem de bu tür kısıtlamalara duyulan ihtiyacın mümkün olabildiğince azaltılmasını sağlamak istenmiştir¹⁸⁵.

Rehber ilkelerin 4. ve 5. bölümlerinde ise, iç hukukta, özel hayatın ve kişisel özgürlüklerin korunması açısından gerekli tedbirlerin alınmasını, bireyler arasında ayrımcılığa yol açan uygulamalardan kaçınmayı ve uluslararası

¹⁸³ Bing, "The Council of Europe Convention, s. 272.

¹⁸⁴ "Rehber İlkeler".

¹⁸⁵ "Rehber İlkeler".

işbirliğinin devamına ilişkin temellerin oluşturulması ile kişisel verilerin sınır ötesi trafiğine ilişkin her türlü düzenlemede birbiriyle uyumlu usul ve yöntemlerin kabul edilmesini sağlamaya yönelik ilkeler getirilmiştir¹⁸⁶.

Söz konusu ilkelerin 1. maddesine göre, kişisel veriler, belirli veya belirlenebilir bir gerçek kişiye ilişkin tüm bilgilerdir. Veri yöneticisi¹⁸⁷, verinin kendisi tarafından veya kendisi adına bir aracı tarafından toplanmış, depolanmış, işlenmiş veya aktarılmış olup olmadığına bakılmaksızın, verinin kullanımı ve içeriği hususunda hukuken karar vermeye yetkili tüzel veya gerçek kişidir (m. 1). Rehberin detaylı yorum¹⁸⁸ kısmında, veri yöneticisinin iç hukuka göre kişisel verilerin işlenmesine ilişkin uygulamaların esas sorumluluğunu taşıyan kişi olduğu belirtilmiştir.

Rehber ilkeler, kamusal ve özel sektörü kapsayıcı düzenlemeler getirmektedir (m. 2). Detaylı yorumların 3. maddeyi ele aldığı kısma göre, Rehber İlkeler, verinin türü ve veri işleme uygulamalarından bağımsız olarak mekanik bir şekilde uygulanmamalıdır. Bu anlamda, Rehber İlkelerin ülkeler tarafından detaylarıyla yeknesak şekilde uygulanması şart koşulmamaktadır.

6. madde ve detaylı yorumlara göre, Rehber İlkeler, iç hukuka aktarılması amacıyla minimum standartları ortaya koymaktadır. İşbu ilkeler, özel hayatın gizliliği ve bireysel özgürlüklerin korunmasına ilişkin olarak ulusal ve uluslararası düzeyde alınacak ek tedbirlerle desteklenebilecektir.

Bu çerçevede, sekiz ilkeye yer verilmektedir. Söz konusu ilkeler bağlayıcı olmayıp, OECD tarafından tavsiye niteliğinde olduğu kabul edilmektedir. Söz konusu ilkeler¹⁸⁹:

¹⁸⁶ “Rehber İlkeler”.

¹⁸⁷ 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu’nda Uluslararası belgelerde yer alan “veri yöneticisi”, “dosya yöneticisi” ya da “yönetici” kavramları yerine, “veri sorumlusu” ifadesi kullanılmıştır.

¹⁸⁸ Detailed Comments.

¹⁸⁹ “Rehber İlkeler”.

- *Veri Toplamanın Sınırlı Olması:* Bu ilke kapsamında, veriler sınırsız şekilde toplanamayacaktır. Veri toplamanın, hukuka uygun ve adil bir şekilde ve gerektiğinde veri öznesinin bilgisi ya da rızası dâhilinde gerçekleştirilmesi gerekmektedir (m. 7).
- *Veri Kalitesi İlkesi:* Bu ilkeye göre, verinin, kullanılacağı amaca uygun olması gerekmektedir. Bunun dışında, verinin doğru, tam ve güncel olması da veri kalitesinin unsurlarıdır (m. 8).
- *Amacın Belirli Olması İlkesi:* Rehber İlkelerin detaylı yorumlar kısmına göre, amacın belirli olması ilkesi, veri kalitesi ilkesi ve veri toplamanın sınırlı olması ilkeleriyle yakından bağlantılıdır. Bu ilkeye göre, verinin toplanmasından önce ve her durumda, en geç veri toplama anına kadar amacın belirli olması gerekmektedir. Daha sonraki aşamada amacın değişmesi durumunda da aynı durum geçerli olup, amacın belirli olması gerekmektedir. Verinin artık herhangi bir amaca hizmet etmez duruma gelmesi halinde ise, verinin silinmesi veya anonimleştirilmesi önemlidir (m. 9).
- *Kullanımın Sınırlı Olması İlkesi:* Bu ilkeye göre, verinin kullanımı için belirlenen amaçlar esas alınmalıdır. Kişisel veriler, 9. madde doğrultusunda belirtilen amaçlar dışında açıklanmamalı, ulaşılabilir kılınmamalı ve kullanılmamalıdır. Bu ilkenin 2 istisnası bulunmaktadır. Buna göre, veri öznesinin rızası ve bu yönde bir kanun düzenlemesi bulunması halinde, bu ilkeye istisna getirilebilecektir (m. 10).
- *Veri Güvenliği İlkesi:* Kişisel veriler, kaybolma, yetkisiz kişilerce ulaşılma, tahribat, kullanım, değiştirilme veya ifşa edilme gibi risklere karşı makul güvenlik önlemleri ile korunmalıdır (m. 11). Detaylı yorumlara göre, bu ilke doğrultusunda veri kullanımına getirilen sınırlamalar ve verinin ifşası, getirilecek güvenlik önlemleriyle desteklenmelidir. Güvenlik önlemleri,

fiziksel, örgütsel ve özellikle bilgisayar sistemlerinde, enformasyonel olabilecektir.

- *Açıklık İlkesi:* Kişisel verilere ilişkin gelişme, uygulama ve prensiplerin açıklığı ilke olarak kabul edilmelidir. Verinin esas kullanım amacı, veri yöneticisinin kimliği ve ikametgâhının ulaşılabilir olması gerekmektedir (m. 12). Detaylı yorumlara göre, açıklık ilkesi, bir sonraki ilke olan bireyin katılımı ilkesinin bir ön koşulu olarak değerlendirilebilecektir. Bu anlamda, bireyin katılımı ilkesinin etkin olabilmesi için, kişisel verinin toplanması, saklanması veya kullanımına ilişkin bilgi edinmenin mümkün olması gerekmektedir.
- *Bireyin Katılımı İlkesi:* Bu ilkeye göre, kişilerin, veri yöneticisinden ya da başka şekilde, kendisiyle ilgili verinin var olup olmadığını teyit etme hakkı bulunmaktadır. Buna ek olarak, bireyin, kendisiyle ilgili bilgiyi makul bir süre içerisinde, fazla olmamak şartıyla, varsa bir ücret karşılığında ve birey tarafından anlaşılabilir şekilde öğrenme hakkı vardır. Bireylerin belirtilen bu hususlara ilişkin olarak taleplerinin reddedilmesi halinde, işbu redde itiraz etme hakları bulunmaktadır. Son olarak, bireyler, kendilerine ilişkin veriye itiraz edebilme ve bu itirazın başarıya ulaşması halinde de, verinin sildirilmesi, düzeltilmesi, tamamlanması ve değiştirilmesini talep etme hakkını haizdir (m. 13). Detaylı yorumlara göre, itiraz hakkı geniş düşünülmelidir. Nitekim itiraz, iç hukukta uygulanan usullere göre, veri yöneticisine yapılabileceği gibi, mahkemeye, idari makamlara, profesyonel kuruluşlara veya başka kurumlara yapılabilecektir.
- *Hesap Verilebilirlik İlkesi:* Veri yöneticisinin, yukarıda bahsi geçen ilkeler ile getirilen tedbirlere uyulması açısından, hesap verebilir olması gerekmektedir (m. 14). Yine, detaylı yorumlara göre, iç hukuka göre, özel hayatın korunmasına ilişkin kurallara uyulması amacıyla hesap verilebilirlik sağlanmalıdır.

OECD tarafından getirilen işbu ilkeler, pek çok ülkenin veri koruma hukukuna kaynaklık etmiş olsa da, kabul edildikleri 1980 yılından itibaren geçen yıllar içerisinde, bilgisayarlar tarafından üretilen ve işlenen bilgi miktarı ve çeşidi, 1980 yılında pek çok insanın hayal dahi edebileceğinden çok daha fazlası haline gelmiştir¹⁹⁰. Haziran 2008'de kabul edilen Seul İnternet Ekonomisinin Geleceği Bildirgesi ile OECD Rehber İlkelerinin gözden geçirilmesi gündeme gelmiştir. Seul Bildirgesi, OECD'yi, değişen teknoloji, pazarlar, kullanıcı davranışları ve dijital kimliklerin artan önemi ışığında mahremiyet ilkeleri de dâhil olmak üzere, bazı kurumların uygulanması hususunda değerlendirmeye çağırmıştır¹⁹¹.

2013 yılında, rehberin OECD tarafından revize edilmesi gerekmiştir¹⁹². Revize edilen Rehberde, ulusal mahremiyet stratejileri, gizlilik yönetim programları ve veri güvenliği ihlal bildirimleri gibi yeni bazı kavramlar kabul edilmiştir¹⁹³. Revize edilen Rehber ile de 1980 tarihli Rehberde olduğu gibi, kişisel mahremiyet ile veri akışı ve kullanımı arasında denge kurmanın ana amaç olduğu görülmektedir. 2013 tarihli Rehberde, ilkelerin esasının değiştirilmek yerine, açıklığa kavuşturulmaya çalışıldığı görülmektedir. Bunun dışında, hesap verilebilirlik ilkesi, daha geniş kapsamlı hale getirilmiştir¹⁹⁴.

¹⁹⁰ Fred H. Cate, Peter Cullen ve Viktor Mayer-Schönberger, "Data Protection Principles For The 21st Century", 2014, s. 5, https://www.oii.ox.ac.uk/archive/downloads/publications/Data_Protection_Principles_for_the_21st_Century.pdf, erişim tarihi: 27.05.2020.

¹⁹¹ Dominik Horodyski, "2013 OECD Guidelines on the Protection of Privacy and Transborder Flows of Personal Data as an Example of Recent Trends in Personal Data Protection", https://www.researchgate.net/publication/298213444_2013_OECD_Guidelines_on_the_Protection_of_Privacy_and_Transborder_Flows_of_Personal_Data_as_an_Example_of_Recent_Trends_in_Personal_Data_Protection, erişim tarihi: 10.05.2020.

¹⁹² OECD, "Revised Guidelines on the Protection of Privacy and Transborder Flows of Personal Data", 2013, <https://www.oecd.org/internet/ieconomy/privacy-guidelines.htm>, erişim 15.03.2019.

¹⁹³ OECD, "The OECD Privacy Framework", 2013, s. 4, https://www.oecd.org/sti/ieconomy/oecd_privacy_framework.pdf, erişim tarihi: 11.05.2020.

¹⁹⁴ "Data Protection Principles For The 21st Century", s.13.

2013 tarihli Rehber’de yer alan “ulusal mahremiyet stratejileri”ne göre, etkili kanunların kabul edilmesi de önemli olmakla birlikte, devletler tarafından en üst düzeyde koordine edilen çok yönlü bir ulusal stratejinin de oluşturulması gerekmektedir¹⁹⁵. Dolayısıyla OECD üyesi ülkeler, devletin çeşitli seviyelerinde düzenleyici uyumluluk ve bütünlüğü teşvik etmelidir. Devletlerin özel sektör faaliyetleri açısından kural koyucu, belirleyici olarak hareket etmesi halinde, devlet daireleri arasında koordinasyonun sağlanması, ulusal strateji açısından önemli görülmüştür. Buna ek olarak, birçok devlet dairesi kişisel verilerden yararlanırken, koordinasyonun başka bir boyutunu da, devletin organları arasında bu verilerin korunmasının temin edilmesi oluşturmaktadır. Son olarak, ulusal mahremiyet stratejileri, ulusal siber güvenlik stratejileri gibi ilgili alanlarda uyumlu politikalar geliştirme için bir araç sunmaktadır¹⁹⁶.

Gizlilik yönetim programları, kurum ve kuruluşların mahremiyete ilişkin koruma uyguladıkları temel operasyonel mekanizmalardır¹⁹⁷. Buna göre, veri yöneticisinin gizlilik yönetim programı, kendi yönetimi altındaki tüm kişisel veriler için Rehber İlkeleri etkin kılmalıdır. Gizlilik yönetim programı, sadece veri yöneticisinin kendi işlemleri açısından değil, verilerin kime aktarıldığından bağımsız olarak, sorumlu olunabilecek tüm işlemler için geçerli olmalıdır. Bu anlamda alınacak önlemler, sözleşmelerde veri yöneticisinin gizlilik politikaları ve uygulamalarına uyumu ele alan hükümlere yer verilmesi, güvenlik ihlali durumunda veri yöneticisini bilgilendirmek için yapılan protokoller, çalışanların eğitilmesi ve taşeronluk ve gerekli denetimlerin yapılması için sürece ilişkin hükümler şeklinde olabilecektir¹⁹⁸. Bunun dışında, risk değerlendirmesine dayanan güvenceler, bir iç yönetim yapısı, denetim mekanizmaları ve müdahale planları gibi kurumlar da önem kazanmaktadır¹⁹⁹.

¹⁹⁵ “Revised Guidelines”.

¹⁹⁶ “The OECD Privacy Framework”, s. 31.

¹⁹⁷ “Revised Guidelines”.

¹⁹⁸ “The OECD Privacy Framework”, s. 23.

¹⁹⁹ “What Does The Revision of the OECD Privacy Guidelines Mean for Businesses?”, Monika Kuschewsky,

Revize edilen 2013 Rehberi'nde değinilen bir diğer kurum ise, veri güvenliği ihlal bildirimidir. Buna göre, veri güvenliği ihlal bildirimi, hem bir yetkiliye hem de güvenlik ihlallerinden etkilenen bireylere yapılan bildirim kapsamaktadır²⁰⁰. Dolayısıyla revize edilen Rehber'e göre, veri yöneticisi kişisel verilere ilişkin önemli veri ihlallerini yetkililere bildirmekle yükümlüdür. İhlalin bireyleri etkilemesi halinde ise, veri yöneticisinin ilgili bireye ihlali bildirmesi gerekmektedir²⁰¹.

Rehber İlkelerde veri güvenliği ilkesi düzenlenmiş olmakla birlikte, veri güvenliği ihlal bildirimi ile birlikte hem hesap verilebilirlik, açıklık ve bireyin katılımı gibi ilkeler güçlendirilmiş olacak hem de güvenlik ihlallerinin sayısı, ciddiyeti ve nedenleri hakkında bilgi sahibi olunarak, gizlilik ve bilgi güvenliği açısından kanıtı esas alan bir sistem geliştirilmiş olacaktır²⁰².

1.3.2.2. OECD Tarafından Geliştirilen Rehber İlkelere Göre Uluslararası Veri Akışı

Rehber'e göre, üye ülkeler, kişisel verilerin sınır ötesi akışını temin etmek amacıyla tüm uygun ve makul önlemleri almalıdır. Ayrıca, bir üye ülkeden verinin geçişi de kesintisiz ve güvenli olmalıdır (m. 16). Üye ülkelerin, veri akışının sağlandığı ülkenin işbu Rehber İlkelere uymaması ve verinin tekrar ihracının ulusal özel hayatın gizliliği kurallarını ihlal etmesi hali hariç olmak üzere, kişisel verilerin üye ülkeler arasında sınır ötesi akışını engellememesi gerekmektedir. Bir üye ülke ayrıca, iç hukukunun bazı veri türlerinin doğası gereği özel düzenlemeler içerdiği ve diğer üye ülkenin eş değer koruma sağlamadığı belirli kişisel veri kategorileri açısından kısıtlamalar getirebilecektir

https://www.cov.com/~media/files/corporate/publications/2013/10/what_does_the_revision_of_the_oecd_privacy_guidelines_mean_for_businesses.pdf, erişim tarihi: 01.06.2020.

²⁰⁰ "Revised Guidelines".

²⁰¹ "What Does The Revision of the OECD Privacy Guidelines Mean for Businesses?", s. 3.

²⁰² "The OECD Privacy Framework", s. 26.

(m. 17). Buna göre, Detaylı Yorum kısmında da izah edildiği üzere, 17. maddede, genel kural olarak kişisel verilerin üye ülkeler arası serbest akışına engel olunmaması gerektiği vurgulanmakla birlikte, veri akışını kısıtlamak açısından meşru temel teşkil eden husus ve menfaatlere de değinilmektedir.

Detaylı yorum kısmında ayrıca, 17. maddede yer alan, eş değer koruma kavramına da açıklık getirilmektedir. Buna göre, eşdeğer koruma, veri ihraç eden ülkedekine, her bakımdan olmasa dahi, büyük ölçüde benzerlik gösteren korumadır.

Üye ülkeler, özel hayatın korunması ve bireysel özgürlükler adı altında, bu tür bir korumanın gereklerini aşacak şekilde, kişisel verilerin sınır ötesi akışına engel teşkil eden düzenleme ve uygulamalardan kaçınmalıdır (18. m.).

Detaylı yorumlara göre, yabancı veri veya yabancılara ilişkin verilerin dâhil olduğu özel durumlarda, üye ülkeler, veri işlenmesine ilişkin kural ve uygulamaların kabul edilmesi ihtiyacını göz önünde bulundurmaya teşvik edilmektedir. Ancak kişisel verilerin uluslararası akışının teşviki, tartışmasız da değildir. Buna göre, 16. madde kapsamında, veri akışının, kesintisiz ve güvenli olması gerekmektedir. Söz konusu koruma, verinin bir üye ülkeden geçişi ile ilgili olarak da sağlanmalıdır. 1973 tarihli Malaga-Torremolinos Uluslararası Telekomünikasyon Sözleşmesi'ne göre, OECD ülkelerinin de dâhil olduğu Uluslararası Telekomünikasyon Birliği (ITU) üyeleri, en iyi teknik şartlar altında, uluslararası telekomünikasyonun hızlı ve kesintisiz değiş tokuşunu devam ettirmek için gerekli kanal ve tesisatın kurulmasını sağlamayı kabul etmiştir. Dahası, ITU üyeleri, uluslararası yazışmaların gizliliğini sağlamak üzere kullanılan telekomünikasyon sistemiyle uyumlu bütün olası tedbirleri almayı taahhüt etmiştir. İstisnalarla ilgili olarak, uluslararası telekomünikasyon hizmetlerini ve ulusal hukukun veya ITU üyelerinin taraf olduğu uluslararası sözleşmelerin uygulanmasını sağlamak amacıyla yetkili otoritelere uluslararası yazışma hakkını askıya alma hakkı saklıdır. Bu hükümler, veriler telekomünikasyon hatları üzerinden geçtiği sürece geçerlidir. Bu bağlamda da

Rehber İlkeler, kişisel verilerin uluslararası akışının kesintisiz ve güvenli olması anlamında tamamlayıcı bir koruma teşkil etmektedir²⁰³.

Rehber'in 21. maddesine göre, üye ülkeler, Rehber İlkelere ilişkin bilgi değişimi ve usulü ve araştırma konularında karşılıklı yardımı kolaylaştırıcı prosedürler öngörmelidir. Rehber'in 22. maddesinde ise, üye ülkelerin, ulusal ve uluslararası alanda, ilkelerin gelişimiyle kişisel verilerin sınır ötesi transferi kapsamında uygulanacak bir kanun hususunda çalışmaları gerektiğine işaret edilmiştir.

1.3.3. 108 Sayılı Kişisel Verilerin Otomatik İşlenmesi Karşısında Bireylerin Korunmasına İlişkin Sözleşme

1.3.3.1. Genel Çerçeve

OECD tarafından, KVK'ya ilişkin olarak uluslararası alanda bir çalışma yapılmıştır ancak işbu Rehber İlkeler bağlayıcı olmadığı gibi, ulusal mevzuatlar açısından daha kapsamlı düzenlemelere de ihtiyaç duyulmuştur. Bu anlamda, Avrupa Konseyi de, 108 sayılı Sözleşmeyi kabul etmiştir.

Bu Sözleşme, veri gizliliğini koruyan uluslararası ilk ve tek bağlayıcı hukuki düzenleme olması açısından çok önemlidir. Ayrıca işbu Sözleşme, Avrupa Konseyine üye olmayan ülkelerin de imzasına açıktır²⁰⁴.

Sözleşmenin giriş kısmında, sınır ötesi akışın artmasına karşın, temel hak/ özgürlüklerin ve özel hayata saygı hakkının korunması temel değerler olarak ele alınmış ve bu ikisini uzlaştırmanın gerekliliği vurgulanmıştır. Bu çerçevede, bir

²⁰³ "Rehber İlkeler".

²⁰⁴ "Council of Europe Privacy Convention", Electronic Privacy Information Center, 2019, <https://epic.org/privacy/intl/coeconvention/>, erişim tarihi: 10.05.2020; "Modernisation of the Data Protection "Convention 108", Council of Europe, 2018, erişim tarihi: 12.03.2020. <https://www.coe.int/en/web/portal/28-january-data-protection-day-factsheet>

yandan serbest bilgi akışının devamı sağlanmak istenirken, diğer yandan bu durumun bireylerin özel hayata saygı hakkının korunması karşısında sınırlanması ve hukuki zemine oturtulması amaçlanmıştır.

Sözleşmenin “Tarafların Görevleri” başlıklı 4. maddesine göre, tarafların iç hukuklarında verilerin korunmasına ilişkin temel ilkeler açısından gerekli önlemleri sözleşmenin taraf devlette yürürlüğe girdiği zaman alması gerekmektedir. Bu çerçevede, ülkemiz sözleşmeyi 28 Ocak 1981 yılında imzalamış olsa da, uzun süre sözleşmeyi onaylamamıştır. Sözleşme, 17.03.2016 tarihli 29656 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak iç hukukumuza dâhil edilmiştir²⁰⁵.

108 sayılı Sözleşme, üye olmayan devletlerin de imzasına açık olması, bağlayıcı hükümler içermesi ve Sözleşmenin taraf devlet çerçevesinde yürürlüğe girdiği tarihe kadar ilgili devlet tarafından kişisel verilerin korunmasına ilişkin önlemlerin alınmasını şart koşması açısından kişisel verilerin korunması bağlamında oldukça önemlidir.

Sözleşmenin 1. maddesi kapsamında temel amaç, temel hak ve özgürlükleri ve özel hayata saygı hakkını korumaktır. Nitekim önsöz kısmında da özel hayata saygının temel değer olarak alındığı açıkça belirtilmiştir. Tüzel kişilere ilişkin haklara ise değinilmemiştir. Sözleşmede ayrıca, ölen kişinin verilerinin koruma kapsamında olup olmadığı hususunda herhangi bir açıklama yapılmamıştır.

OECD Rehber İlkeleri’nde de söz konusu olduğu üzere, 108 Sayılı Sözleşme ile de gerçek kişiler koruma altına alınmış, tüzel kişilere ilişkin bir koruma sağlanmamıştır. Sözleşmede, otomatik işlenen verilerden bahsedilmiştir ancak 2/1-c hükmüne göre, otomatik işlem, tamamen veya kısmen otomatik yöntemlerle gerçekleştirilebilecektir. O halde, otomatik işlenen veriler açısından

²⁰⁵ “Kişisel Verilerin Korunması Alanında Uluslararası ve Ulusal Düzenlemeler”, Kişisel Verileri Koruma Kurumu, s. 3, <https://www.kvkk.gov.tr/Icerik/4183/Kisisel-Verilerin-Korunmasi-Alaninda-Uluslararası-ve-Ulusal-Düzenlemeler>, erişim tarihi: 22.10.2020.

koruma sağlanmıştır. Ancak kısmen otomatik olan; örneğin bir kısmı yazılı bir kısmı otomatik işlenen veriler de işbu Sözleşme kapsamında korunacaktır.

Sözleşmede ayrıca, dosya yöneticisi kavramı tanımlanmaktadır (madde 2/1-d). Bu çerçevede, dosya yöneticisi, verilere ilişkin karar mercii olarak ele alınmıştır.

Sözleşme ile OECD Rehber ilkeleri gibi bazı ilke ve düzenlemeler kabul edilmiştir. Taraflar, kendi iç hukuklarında bu düzenlemelerin etkin kılınması için gerekli önlemleri almalıdır (4/1).

- Otomatik işleme tabi tutulan kişisel veriler adil bir biçimde ve hukuka uygun surette elde edilmeli ve işlenmelidir (5/1-a). Dolayısıyla OECD Rehberinde Veri Toplamının Sınırlı Olması İlkesi altında düzenlenen bu ilkeye, 108 sayılı Sözleşme'nin veri kalitesi başlıklı işbu maddesinde yer verilmiştir. OECD Rehberinde veri kalitesi altında, verinin, kullanılacağı amaca uygun olması doğru, tam ve güncel olması gibi unsurlara işaret edilmiştir.
- Veriler, belirli ve meşru amaçlar için kaydedilmeli ve bu amaçlara uygun olmayacak şekilde kullanılmamalıdır (5/1-b). Yukarıda da izah edildiği üzere, OECD Rehberinde de amacın belirli olması ilkesi düzenlenmiş ve verinin bir amaca hizmet etmez duruma gelmesi halinde, verinin silinmesi ya da anonimleştirilmesi gerektiği ifade edilmiştir.
- Veriler, kaydedilme amaçları açısından uygun ve bağlantılı olmalı; aşırı olmamalıdır (5/1-c).
- Veriler doğru ve güncel olmalıdır ve kaydedilme amaçlarının gerektirdiğinden fazla veri öznelerinin belirlenmesine izin vermeyecek şekilde saklanmalıdır (5/1-d,e). Bu ilke, amacın belirli olması ile de bağlantılı olarak değerlendirilebilir. Nitekim verilerin işlenmesindeki amaç belirlendikten sonra, işlemenin bu amaç açısından gerekli olmaktan

çıkması halinde ilgili veri silinmeli ya da anonim hale getirilmeli ve böylelikle veri öznesini belirli ya da belirlenebilir kılmaktan imtina edilmelidir.

- İç hukukta uygun önlemler alınmadıkça, ırksal köken, siyasi kanaat veya dini veya diğer inançlar, sağlık veya cinsel hayatla ilgili veriler ve cezai mahkûmiyetle ilgili veriler otomatik olarak işlenmeyecektir (6. madde). Bunun anlamı, bu verilerin, iç hukukta uygun güvenlik önlemleri alınmadıkça otomatik işleme tabi tutulamayacağıdır. Uluslararası bir sözleşme ile ırksal-etnik köken, siyasi düşünceler, inançlar, sağlık verileri gibi veri kategorilerinin özel bir korumaya tabi tutulmuş olması oldukça önemlidir. Yukarıda izah edildiği üzere, OECD Rehberinde de ülkelerin iç hukukunun bazı veri türlerinin doğası gereği özel düzenlemeler içerdiği ve belirli kişisel veri kategorileri açısından kısıtlamalar getirilebileceği belirtilerek özel veri kategorileri dikkate alınmıştır. Ancak Rehberde işbu hassas veri kategorilerinin neler olabileceğine ilişkin herhangi bir belirleme yapılmamış olup, bu konudaki değerlendirme ve inisiyatif tamamen üye ülkelere bırakılmış görünmektedir. 108 Sayılı Sözleşmede ise, özel veri kategorileri sayılmış olup, dini ya da diğer inançlar ibaresinden, bu veri kategorilerinin daha da genişletilebileceği anlaşılmaktadır. Ancak bu noktada vurgulanmalıdır ki, işbu Sözleşmede de iç hukukta uygun güvenlik önlemlerinin nasıl olması gerektiğine ilişkin bir standarda yer verilmemiştir.
- Otomatik veri dosyalarına kaydedilen kişisel verilerin korunması açısından uygun güvenlik tedbirleri alınmalıdır (7. madde). Sözleşmede kişisel verilerin kaza ile ya da izinsiz imhasına ya da kaybolmasına veya izinsiz elde edilmesi gibi hususlara karşı güvenlik önlemlerinin alınması gerektiğine dair düzenleme yer almakla birlikte, uygun önlemlerin ne olduğuna ilişkin bir standarda yer verilmemiştir. Bu anlamda, önlem alınmasının gerektiğini vurgulamakla yetinilmeyip alınacak önlemlerin niteliğine ilişkin bir standart öngörülmesi daha uygun olacaktır. Ayrıca,

Sözleşmede güvenlik önlemlerinin dosya yöneticisi mi yoksa veri işleyen tarafından mı alınması gerektiğine ilişkin bir düzenleme de getirilmemiştir. Sorumluluk dosya yöneticisine verilmiş gibi görünmekle birlikte, veri işleyenin de bu önlemleri almasının sağlanması gerekecektir.

- Sözleşmeye göre, herkes, kişisel veri dosyasının varlığını, temel amaçlarını ve dosya yöneticisinin kimliği, ikametgâhı veya iş yerini öğrenmek; makul zaman aralıklarında ve aşırı gecikme veya harcama olmaksızın, kendisine ait kişisel verinin otomatik veri dosyasında kaydedilip kaydedilmediğini teyit etmek; hukuka aykırı şekilde işlenen verilerin düzeltilmesi veya silinmesini sağlamak ve teyit, düzeltme veya silme talebine uyulmaması halinde, başvuru yolundan yararlanma hakkına sahip olmalıdır (8. madde)²⁰⁶. Böylelikle, alınacak güvenlik önlemlerine ilişkin ayrıntılı bir hüküm getirilmemiş olmakla birlikte, ek birtakım güvenceler öngörülmüştür.
- Peki yukarıda belirtilen temel ilke ve güvenlik tedbirlerine aykırı hareket edilmesi durumunda ne olacaktır? Sözleşmenin 10. maddesinde bu durum açıklığa kavuşturularak, tarafların, uygun yaptırım ve başvuru yolları getirmekle yükümlü olduğu düzenlenmiştir. Dolayısıyla iç hukukta yapılacak düzenlemeler ile yaptırım ve başvuru yollarının neler olacağı belirlenmiş olacak olup, bu husustaki takdir de taraf devletlerin kanun koyucusuna bırakılmıştır.
- 13. maddeye göre, taraflar, Sözleşmenin uygulanması amacıyla birbirlerine karşılıklı yardımda bulunmayı kabul ederler. Ancak 15. maddeye göre, bu kapsamda veriler, yardım talebinde belirtilen amaçlar dışında kullanılamayacaktır. Yurt dışında ikamet eden veri öznesi adına, bu yönde açık rızası bulunmadıkça, yardım talebinde bulunulamayacaktır (16. madde).

²⁰⁶ 14. maddeye göre, taraflar, 8. madde kapsamındaki ilkelerin etkili olabilmesi için, yabancı ülkede ikamet eden kişilere yardım etmelidir.

1.3.3.2. 108 Sayılı Sözleşme Kapsamında Uluslararası Veri Akışı

Uluslararası veri akışına bağlı olarak özel hayatın gizliliği hakkının korunması 1970’li yıllarda dile getirilmeye başlanmıştır. Veri koruması iddiasının arkasında, Avrupa ülkelerinin kendi pazarlarını korumak adına Birleşik Devletler bilgisayar hizmeti tedarikçilerine karşı koyduğu engeller tartışılmıştır. Bu arka plan çerçevesinde, 108 sayılı Sözleşmede, kişisel verilerin uluslararası dolaşımı hususunda veri koruma hukukunun, koruma yanlısı amaçlar için kullanılmaması gerektiği anlayışı hâkim olmuştur²⁰⁷.

Bu anlamda, Sözleşmeye göre, yalnızca özel hayatın korunmasına yönelik olarak kişisel verilerin diğer bir tarafa sınır ötesi aktarımı yasaklanamayacak veya özel izne tabi tutulamayacaktır (Madde 12/2). Bu kurala iki durumda istisna getirilebilecektir. Bunlardan ilki, kendi mevzuatının belirli kategorideki kişisel veri veya otomatik kişisel veri dosyaları açısından, bu verilerin veya dosyaların doğasından kaynaklanan özel düzenlemeler içermesi, diğer tarafın ise eş değer koruma sağlamaması halidir. İstisna getirilebilecek diğer durum ise, veri aktarımının, diğer bir taraf aracılığıyla, taraf olmayan bir ülkeye yapılması durumudur. Bu şekilde, kanun boşluklarından yararlanılarak veri aktarımı yapılmasının önüne geçilmesi hedeflenmektedir (Madde 12/3-a, b).

108 sayılı Sözleşmeye Ek Protokol²⁰⁸ ile de uluslararası veri akışı ve denetletici makamlar üzerine düzenlemeler getirilmiştir. Protokolün 2/1 maddesine göre, Sözleşme tarafı olmayan bir ülke veya kurumun yetki alanındaki bir alıcıya, veri transferi açısından yeterli seviyede korumanın sağlanması halinde ancak kişisel veri aktarımı yapılabilecektir. Ancak taraflar, iç hukukun, veri öznesinin

²⁰⁷ Bing, “The Council of Europe Convention and the OECD Guidelines on Data Protection”, s. 283.

²⁰⁸ Council of Europe, “Additional Protocol to the Convention for the Protection of Individuals with Regard to Automatic Processing of Personal Data Regarding Supervisory Authorities and Transborder Data Flows”, *European Treaty Series 181*.

menfaatleri veya başta önemli kamu menfaatleri olmak üzere, üstün meşru menfaatler söz konusu olması halinde, bunun öngörülmesi ve özellikle sözleşme hükümlerinden kaynaklanan koruma tedbirlerinin veri akışından sorumlu yönetici tarafından sağlanması ve söz konusu tedbirlerin, yetkili makamlarca, iç hukuka göre yeterli bulunması halinde, kişisel veri akışına izin verebilecektir (Madde 2/2).

Sözleşmeye Ek Protokol ile kişisel verilerin aktarılması açısından yeterli seviyede korumanın sağlanmasının aranması, bireylerin kişisel verilerinin korunması açısından oldukça önemlidir. Bununla birlikte, yeterli seviyede korumadan ne anlaşılması gerektiğine ilişkin daha ayrıntılı bir düzenleme öngörülmesi daha isabetli olacaktır. En azından, yeterli seviyede koruma kavramı yerine eş değer koruma ifadesinin tercih edilmesi ile birlikte, yurt dışına aktarım açısından da Sözleşme’de yer alan düzenlemelere eş değer düzenlemelerin getirilmesinin vurgulanması daha uygun olacaktır.

Bu noktada, Sözleşme’nin 12. maddesinde eş değer korumadan bahsedildiği ifade edilebilir. Ancak bu hususta da, eş değer koruma kavramının tanımlanmamış ve açıklığa kavuşturulmamış olduğu belirtilmelidir. Bu çerçevede, Sözleşme ile birlikte Ek Protokol’de de aynı ibarenin yani eş değer koruma ibaresinin kullanılması ve eş değer korumanın nasıl sağlanması gerektiğine ilişkin açıklamaya yer verilmesinin daha uygun olacağı ifade edilmelidir.

1.3.4. Birleşmiş Milletler İlkeleri

Birleşmiş Milletler tarafından, kişisel verilerin korunmasına yönelik olarak, OECD Rehber İlkeleri’ne benzer birtakım ilkeler kabul edilmiştir. OECD tarafından Veri Toplamanın Sınırlı Olması İlkesi başlığı altında yer verilen ilkeye Birleşmiş Milletler İlkeleri’nde hukuka uygun ve adil olma başlığı altında yer verilmiştir. Buna göre, veriler, adil veya hukuki olmayan bir biçimde toplanmamalı ve işlenmemelidir (Madde 1). OECD Rehberi’nde veri kalitesi

ilkesi kapsamında yer verilen düzenlemelere ise, Birleşmiş Milletler Rehberi'nde doğruluk ilkesi başlığı altında yer verilmiş olup, toplanan verilerin doğru, tam ve bağlantılı ve güncel olmasının sağlanmasına ilişkin düzenlemeler getirilmiştir (Madde 2).

3. maddede düzenleme altına alınan ve OECD Rehber İlkeleri'nde de yer alan amacın belirli olması ilkesine göre, toplanan ve kaydedilen tüm kişisel veriler, belirlenen amaçla bağlantılı ve yeterli olmalıdır. Buna ek olarak, OECD Rehberi'nde kullanımın sınırlı olması ilkesi kapsamında yer verilen hususlara da bu madde kapsamında yer verilmiştir. Buna göre, ilgili kişinin onayı olmaksızın, belirlenen amaçlara uygun olmayan amaçlar için hiçbir kişisel veri kullanılmamalı veya açıklanmamalıdır. Ayrıca, belirlenen amaca ulaşılması açısından yeterli olandan fazla süre için kişisel veriler tutulmamalıdır.

Hatırlanacağı üzere, OECD Rehber İlkeleri'nde, bireylerin kendisiyle ilgili veri olup olmadığını teyit etme, bu bilgiyi öğrenme ve bu yöndeki taleplerinin reddi halinde buna itiraz etme hakkını ele almak üzere bireyin katılımı ilkesi düzenleme altına alınmıştır. Dahası, bireyler, kendilerine ilişkin veriye itiraz etme ve verinin silinmesi, düzeltilmesi ya da değiştirilmesi gibi haklara da haiz kılınmalıdır. Birleşmiş Milletler Rehberi'nin 4. maddesine de, bu ilkeye benzer şekilde, ilgili kişinin erişimi ilkesi düzenlenmiştir. Buna göre, göre, herkesin, anlayabileceği şekilde ve aşırı bir gecikme veya harcama olmaksızın, kendisine ait verinin işlenip işlenmediğine ilişkin bilgi alma hakkı bulunmaktadır. Bu verilerin aktarılması halinde, kime aktarıldığı hususunda bilgi almak da bu ilkeye dâhildir. Ayrıca, hukuka aykırı, gereksiz ya da hatalı şekilde veri işlenmesi durumunda, bunların düzeltilmesi ya da silinmesi de talep edilebilecektir.

Birleşmiş Milletler Rehberi'nde yer verilen ilkelere bir diğeri de, ayrımcılık yasağıdır. OECD Rehber İlkeleri kapsamında bu ilkeye ayrıca yer verilmediği görülmektedir. 108 sayılı Sözleşme'de de ayrımcılık yasağı ayrıca düzenlenmemekle birlikte, hatırlanacağı üzere, özel veri kategorilerine ilişkin hüküm çerçevesinde, bireylerin ayrımcılığa uğramasının önünde geçmek üzere,

ırk, siyasi düşünce, din, inançlar, cinsel hayat ve sağlığa ilişkin verilerin, uygun güvenceler sağlanmadığı takdirde işlenemeyeceği öngörülmüştür. Birleşmiş Milletler Rehberi'nde ise, ayrımcılık yasağı açıkça ve ayrı bir hüküm olarak öngörülmüş olup, buna göre, ırksal veya etnik köken, renk, cinsel hayat, siyasi düşünceler, dini, felsefi veya diğer inançlar, sendika gibi herhangi bir birliğe üyelik de dâhil olmak üzere, kanunlara aykırı veya keyfi ayrımcılık yapılmamalıdır (5. madde).

7. maddede, OECD Rehberi ve 108 sayılı Sözleşme'de de düzenlenen veri güvenliği ilkesi düzenlenmektedir. Buna göre, verilerin korunması amacıyla uygun koruma tedbirleri alınmalıdır. 8. maddede düzenleme altına alınan denetim ve yaptırım ilkesine göre, ülkeler, kendi iç hukuk sistemlerine göre, bahsedilen ilkelere uyulup uyulmadığının gözetilmesi açısından kanun ile yetkili bir kurum atamalıdır. Söz konusu yetkili kurum, tarafsız ve bağımsız olmalıdır.

İlkelere uyulup uyulmadığı açısından denetleme görevi yapacak bağımsız ve tarafsız bir kurumun oluşturulmasının ve ayrıca yaptırım uygulanmasının öngörülmesi oldukça önemlidir. Nitekim OECD Rehber İlkeleri gibi Birleşmiş Milletler İlkeleri de bağlayıcı ilkeler getirmemektedir. Bu nedenle, ilkelere uyulma durumunun gözetilmesi ve ilkelerin kanuni düzenleme ile kabul edilmesi halinde yaptırım uygulanmasının vurgulanması önemlidir.

İlkelerin 9. maddesinde, sınır aşan veri akışı düzenlenmiştir. Buna göre, iki veya daha fazla ülkenin sınır aşan veri akışına ilişkin mevzuatının benzer²⁰⁹ koruma tedbiri öngörmesi halinde, verinin serbest dolaşımına izin verilmelidir. Hatırlanacağı üzere, OECD Rehber İlkeleri'ne göre, üye ülkeler, kişisel verilerin sınır ötesi akışını temin etmek amacıyla tüm uygun ve makul önlemleri almalıdır. Birleşmiş Milletler İlkeleri'nde de benzer bir yaklaşım çerçevesinde, verilerin dolaşımı açısından yersiz sınırlamalara yer verilmemesi gerektiği düzenlenmiştir. Bununla birlikte, OECD Rehberi kapsamında Rehber İlkeler

²⁰⁹ Benzer korumayı ifade etmek üzere, "comparable safeguards" ifadesi kullanılmıştır. OECD Rehber İlkeleri'nde ise, "equivalent protection" ifadesi kullanılmaktadır.

uyulmaması ya da özel hayatın gizliliğinin ihlal edilmesi durumlarında verilerin sınır ötesi akışının engellenebileceği de öngörülmüştür. Ayrıca, hatırlanacağı üzere, OECD Rehber İlkeleri'ne göre, iç hukukunun bazı veri türlerinin doğası gereği özel düzenlemeler içerdiği ve diğer üye ülkenin eş değer koruma sağlamadığı belirli kişisel veri kategorileri açısından da kısıtlamalar getirebilecektir²¹⁰. Birleşmiş Milletler İlkeleri'nde ise, benzer koruma önlemleri alınmaması halinde de verilerin dolaşımı açısından yersiz sınırlamalar getirilmemesi gerektiği vurgulanmıştır. Bu durum, kişisel verileri sınır ötesi aktarılan kişilerin kişisel verilerinin korunması hakkı açısından düşündürücüdür. Bu anlamda, Birleşmiş Milletler İlkeleri'nde yer aldığı üzere, benzer bir korumanın aranması yerine, OECD Rehber İlkeleri'nde yer alan eş değer korumanın aranması ve eş değer korumanın sağlanmaması halinde veri aktarımının sınırlandırılması daha isabetli olacaktır. Ayrıca belirtmelidir ki, 108 sayılı Sözleşme'de de münhasıran özel hayatın korunmasına yönelik olarak kişisel verilerin sınır ötesi aktarımının yasaklayamayacağı öngörülmekle birlikte, eş değer koruma sağlanmaması durumunda bu kurala istisna getirilebileceği de açıkça öngörülmüştür.

Bu ilkeler dışında, Birleşmiş Milletler tarafından, pek çok insan hakları belgesiyle de kişisel verilerin korunmasıyla ilgili düzenlemeler öngörülmüştür. Bu anlamda, İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi Bireysel ve Siyasal Haklar Uluslararası Sözleşmesi ile önemli düzenlemeler getirilmiştir.

2013 yılında, Birleşmiş Milletler Genel Kurulu, 68/167 sayılı düzenlemeyi kabul etmiştir. Bu kapsamda Genel Kurul, tüm devletleri, dijital iletişimde de, uygulama, usul ve mevzuatlarını gözden geçirerek, özel hayatın gizliliği hakkına saygı duymaya ve bu hakkı korumaya çağırmıştır²¹¹.

Genel Kurul, İnsan Hakları Yüksek Temsilcisinden, dijital çağda özel hayatın gizliliği hakkına ilişkin bir rapor hazırlamasını istemiştir. Rapor, özel hayatın

²¹⁰ Bkz. OECD Rehber İlkeleri m. 17.

²¹¹ United Nations Conference on Trade and Development, s. 24.

gizliliği hakkının ulusal ve sınır ötesi denetim anlamında korunması ve tanıtımı ile dijital iletişim ve kişisel verilerin toplanmasını incelemek üzere oluşturulacaktır²¹².

Bunun üzerine ise, 2014 yılında detaylı bir rapor yayımlanmıştır: Yüksek Temsilcinin Dijital Çağda Özel Hayatın Gizliliği Hakkı Üzerine İnsan Hakları Çalışması (A/HRC/27/37)²¹³.

1.3.5. 95/46 Sayılı Kişisel Verilerin Korunması Yönergesi

95/46 sayılı Yönerge, verilerin işlenmesinin hangi koşullarda hukuka uygun surette gerçekleşeceğini, veri öznesinin haklarını ve veri kalitesi standartlarını ortaya koymaktadır. Yönerge, Avrupa Birliği kapsamında, kişisel verilerin ulusal sınırlar dışına transferini kolaylaştırmak amacıyla kişisel verilerin eşit düzeyde korunmasının sağlanması amacına yönelmektedir²¹⁴.

Yönerge hükümleri Avrupa Birliği ülkeleri tarafından doğrudan uygulanmamaktadır. Hükümlerin uygulanması için, Avrupa Birliği ülkelerinin ulusal mevzuatına aktarılması gerekmektedir. İşbu Yönerge, sadece Avrupa Birliği kapsamında önemli olmayıp, ülkemiz gibi pek çok ülkenin veri koruma mevzuatının oluşturulması hususunda yol gösterici olmuştur.

Avrupa Birliği kapsamındaki ülkelerin konum olarak yakın olması ve ortak menfaatlerinin bulunması, veri koruma mevzuatının da birbirine yakınlaştırılmasını gerektirmiştir²¹⁵. 95/46 sayılı Yönerge, malların, kişilerin, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımı, iç pazarın kurulması ve ekonomik

²¹² "The Right to Privacy in the Digital Age", United Nations Human Rights Office of the High Commissioner, <https://www.ohchr.org/EN/Issues/DigitalAge/Pages/DigitalAgeIndex.aspx>, erişim tarihi: 08.06.2020.

²¹³ United Nations Conference on Trade and Development, s. 24.

²¹⁴ Carey ve Treacy, *Data Protection*, s. 7.

²¹⁵ Kirby, "Transborder Data Flows and the "Basic Rules" of Data Privacy", s. 40.

ve sosyal birliğin sağlanması açısından kişisel verilerin korunmasına dair önemli düzenlemeler getirmektedir. Dolayısıyla Avrupa Parlamentosu ve Konseyi, Avrupa Birliği'nin kurulma amaçlarından olan ekonomik ve sosyal birliğin sağlanması ve korunması için, kişisel verilerin korunması ve veri transferi hususlarına yönelik olarak işbu Yönergeyi düzenlemiştir. Böylelikle, üye ülkeler tarafından, veri transferi ve verinin serbest dolaşımı hususlarında eşit düzeyde koruma getiren düzenlemelerin getirilmesi sağlanmış olacaktır.

Yönergenin başlangıç bölümünde de işbu husus, malların, kişilerin, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımını öngören iç pazarın kurulması ve işleminin, sadece kişisel verilerin üye ülkeler arasında serbest dolaşımının değil; bireylerin temel haklarının da korunmasını gerektirdiđi²¹⁶; iç pazarın kurulması kapsamında entegrasyonun ülkeler arasında kişisel veri akışında önemli bir artışa neden olacağı²¹⁷ ve kişisel verilerin işlenmesine ilişkin olarak, hak ve özgürlüklerin farklı düzeylerde korunmasının, üye ülkeler arasında veri akışını engelleyeceği, birlik düzeyinde ekonomik faaliyetlerin takibine engel teşkil edeceği ve rekabeti bozacağı²¹⁸ şeklinde ifade edilmiştir. Buna göre, ulusal kanunlarda benzer düzenlemelerin kabul edilmesinden kaynaklanan eşit düzeyde koruma kapsamında, üye ülkeler, bireylerin hak ve özgürlüklerinin korunmasına dayanarak kişisel verilerin serbest dolaşımını engelleyemeyecektir²¹⁹. Bu nedenle, işbu Yönerge, Avrupa Konseyi tarafından hazırlanan 108 Numaralı Sözleşme'de düzenleme altına alınan hususları kuvvetlendirmektedir²²⁰.

Yönerge kapsamında kişisel veri diğer düzenlemelere benzer şekilde yapılmakla birlikte, belirlenebilir kişi de tanımlanmıştır (madde 2/1-a). Yönergede kişisel verilerin işlenmesi de tanımlanmaktadır (bkz. madde 2/1-b).

²¹⁶ § 3.

²¹⁷ § 5.

²¹⁸ § 7.

²¹⁹ § 9.

²²⁰ § 11.

Bu çerçevede, Yönergede, kişisel verilerin işlenmesi tanımı, oldukça geniş tutulmuştur. İç pazar oluşumu ve işleminin önündeki engellerin kaldırılması ve bu amaçla da temel hak ve hürriyetlerin korunması ve üye ülkeler arasında veri transferinin sağlanması amaçlandığından, kişisel verilerin işlenmesi kavramının da oldukça geniş kapsamlı olarak düzenlendiği görülmektedir.

Yönergenin 2/d maddesinde yönetici, 2/1-e maddesinde ise veri işleyicisi tanımlanmıştır. Yönerge'de, OECD Rehber İlkeleri, 108 sayılı Sözleşme ve Birleşmiş Milletler İlkeleri'nden farklı olarak, tanımlar kısmında veri öznesinin rızası da açıklanmıştır. 2/h hükmüne göre, veri öznesinin rızası, özgürce ve spesifik olarak verilmeli ve bilgilendirilme yapılmasına dayanmalıdır.

Yönerge hükümleri, Avrupa Birliği Adalet Divanı kararlarına da konu olmaktadır. Mahkeme kararları, uyumsuzluk durumunda, Yönerge hükümlerini yorumlaması açısından oldukça yol gösterici niteliktedir. Avrupa Birliği Adalet Divanı, 2014 yılında verdiği önemli bir kararında²²¹ 3. kişiler tarafından internete yerleştirilen veya yayımlanan bilgiyi bulmanın, bunu otomatik olarak indekslemenin, geçici olarak depolamanın ve internet kullanıcılarına ulaşılabilir kılmanın, bilginin kişisel veri içermesi halinde, Yönergenin 2/1-b maddesi anlamında kişisel verinin işlenmesi olduğuna hükmetmiştir. Divana göre ayrıca, arama motoru operatörü, 2/d maddesi anlamında yönetici sayılacaktır.

Veri yöneticisi ve işleyicisi arasındaki ilişki, yöneticilerin, zamandan tasarruf, uzmanlık gerektirme gibi çeşitli sebeplerle dışarıdan hizmet alması ve verilerin işlenmesini 3. kişilere bırakmasından kaynaklanmaktadır. Burada önemli olan, veri işleyicisinin verinin işleme amaç ve hangi vasıtalarla işleneceği hususlarında karar veren kişi olmayıp, yöneticinin talimatlarına tabi olmasıdır²²².

²²¹ *Google Spain SL ve Google Inc.- Agencia Española de Protección de Datos (AEPD) ve Mario Costeja González*, No: C-131/12, 13. 05.2014.

²²² Yönerge'de, OECD Rehber İlkeleri, 108 sayılı Sözleşme ve Birleşmiş Milletler İlkeleri'nden farklı olarak, 3. kişi kavramı da tanımlanmıştır. Buna göre, 3. kişi, veri öznesi, yönetici ve işleyici dışında kalan gerçek ve tüzel kişileri, kamu makamını, devlet kurumu ya da başka bir kuruluşu

Website hosting, cloud services gibi uygulamalar buna örnek olarak verilebilir. Veri işleyici ve yöneticisi arasındaki fark, ilgili veri işleme faaliyetleri üzerinde sahip olunan özerklik derecesidir. Bulut sunucular genellikle veri işleyicisidir²²³.

Hatırlanacağı üzere, OECD Rehber İlkeleri ve Birleşmiş Milletler İlkeleri kapsamında ilkeler ayrı başlık ve maddeler halinde verilmiştir. 108 sayılı Sözleşme’de ise, veri kalitesi başlığı altında tüm ilkeler sıralanmıştır. Yönerge ile de 108 sayılı Sözleşme’ye benzer bir yaklaşım sergilenmiş ve “Veri Kalitesiyle İlgili İlkeler” başlığı altında birtakım ilkeler kabul edilmiştir²²⁴. Buna göre;

- Kişisel verilerin, adil ve hukuka uygun olarak işlenmiş (6/1-a) ve belirli, açık ve meşru amaçlar için toplanmış ve bu amaçlara uygun şekilde işlenmiş olması gerekmektedir (6/1-b)²²⁵.
- Kişisel veriler, toplandığı ve/veya daha sonra işlendiği amaçlar açısından yeterli, ilgili ve ölçülü olmalıdır (6/1-c).
- Kişisel verilerin, doğru, güncel olması ve toplanma ve daha sonra işleme amaçları dikkate alındığında doğru olmayan ve tam olmayan bilginin silinmesi veya düzeltilmesi için makul bütün adımların atılması gerekmektedir (6/1-d).
- Veri öznelerinin, toplandıkları veya daha sonra işlendikleri amaçlar açısından gerekli olandan daha fazla belirlenmesine izin vermeyecek

ve işleyici veya yöneticinin doğrudan yetkisi altındaki, veri işlemek için yetkilendirilen kişileri ifade etmektedir.

²²³ Carey ve Treacy, *Data Protection*, s. 267.

²²⁴ 1980’den beri uluslararası alanda kabul edilen ilkeler, rehber ilke veya Yönerge ilkeleri olarak bulunsa ve bu ilkelere ticari, mevzuata ve uygulamaya ilişkin sebeplerle başvurulsa dahi, bu yeterli gelmemiş ve 2016 yılında Genel Veri Koruma Tüzüğü kabul edilmiştir (Haug, 2018, s. 207).

²²⁵ Yönergenin 38. paragrafına göre, veri işlemenin adil olması için, veri öznesinin, işleme faaliyetini öğrenebilecek bir konumda olması gerekmektedir. Ayrıca, verinin kendisinden toplandığı durumlarda, toplama koşulları dikkate alınarak, veri öznesine doğru ve tam bilgi verilmelidir.

şekilde tutulmaları ve tarihi, istatistiki ve bilimsel kullanım için daha fazla süreyle tutulan kişisel veriler açısından uygun önlemlerin alınması gerekmektedir (6/1-e). Belirtilen tüm hususlara uyulmasını sağlamak bakımından yönetici sorumlu tutulmuştur (6/2).

- Yönergenin 7. maddesinde, veri işlemeyi meşru kılan kriterler düzenlenmiştir. Veri işlemenin meşrulaşmasını sağlayan durumların ayrıca düzenlenmesi, önemli bir gelişmedir. Nitekim burada da hem veri öznesini koruyan hükümler sevk edilmiş hem de veri işlemenin meşru olduğu spesifik durumlara işaret edilerek veri işlemenin koşulları düzenlenmiştir. Maddede işbu meşruiyet kriterleri, veri öznesinin açık bir biçimde rıza vermesi veya işlemenin, veri öznesinin tarafı olduğu bir sözleşmenin ifası veya sözleşme yapmadan önce veri öznesinin talebi üzerine girişimde bulunmak; veri yöneticisinin hukuki bir yükümlülüğe uyması; veri öznesinin hayati menfaatlerinin korunması; kamu menfaati kapsamında bir görevin ifası için veya verilerin açıklandığı 3. kişi veya kişiler veya yöneticinin meşru menfaatleri açılarından gerekli olması şeklinde düzenlenmiştir. Ayrıca 8. madde hükmüne göre, maddede istisnaları öngörülmüş olmakla birlikte, ırk veya etnik köken, siyasi görüşler, dini veya felsefi inançlar, sendika üyeliği ve sağlık veya cinsel yaşam gibi özel işleme kategorilerine dâhil verinin işlenmesi için veri öznesinin açık rızasının bulunması şarttır. Böylelikle, 108 sayılı Sözleşme'de özel veri kategorileri kapsamında düzenlenen hassas birtakım verilere benzer bir düzenleme yapılmıştır. Bununla birlikte, 108 sayılı Sözleşme'ye ek olarak, sendika üyeliği de kapsama alınmıştır. Ceza mahkûmiyeti ise, özel işleme kategorileri çerçevesinde değerlendirilmemiştir. Bu konuda Yönerge'yi söz konusu Sözleşmeden farklı kılan diğer bir husus ise, belirtilen hassas verilerin işlenmesine ilişkin olarak veri öznesinin rızasının esas alınması kuralının getirilmesi ve rızanın aranmadığı özel durumların belirtilerek, özel veri işleme koşullarının düzenleme altına alınmış olmasıdır.
- Yönerge'nin 10. maddesinde, veri öznesine bilgi verilmesi yükümlülüğü düzenlenmiştir. Buna göre, veri yöneticisi veya temsilcisi, kendisine ilişkin

olarak veri toplanan veri öznesine, yönetici veya temsilcisinin kimliği, verinin işleme amaçları, verinin alıcıları veya alıcı kategorileri, sorulara verilen cevapların zorunlu veya gönüllü olacağı ile cevap verilmemesinin olası sonuçları ve verilere erişim hakkının ve verinin düzeltilmesi hakkının varlığı konularında bilgi vermelidir. Bu da KVK bakımından önemli bir düzenlemedir. Nitekim KVK hakkının işlerlik kazanması açısından, verileri işlenen kişilerin bilgilendirilmesi, bu kişilerin haklarını kullanmasının da önünü açacaktır. Bu anlamda, verisi işlenen kişilerin bu süreçten haberdar kılınması ve sürece katılımının sağlanması elzemdir. 108 sayılı Sözleşme kapsamında da kişisel verileri işlenen kişilere birtakım ek güvenceler tanınmıştır ancak Yönerge’de bu hak ve güvenceler daha kapsamlı tanınmış olup, haklar ayrı ayrı ele alınmıştır.

- Bu kapsamda, Yönergenin 12. maddesinde, veri öznesinin veriye erişim hakkı düzenlenmiştir. Buna göre, veri yöneticisi, veri öznesine, kısıtlama olmaksızın makul aralıklarla ve aşırı bir gecikme veya harcama olmaksızın, kendisine ilişkin bilginin işlenip işlenmediği konusunda teyit ve işlemenin amaçlarına, ilgili veri kategorilerine ve bilgilerin açıklandığı alıcı ve alıcı kategorilerine ilişkin bilgi verilmelidir. Yönergenin 41. paragrafına göre de, erişim hakkı, verinin doğruluğunu ve işlemenin yasallığını teyit etmek açısından gereklidir.
- Yönergenin 14. maddesine göre, veri öznesinin itiraz hakkı bulunmaktadır. 108 sayılı Sözleşme kapsamında da bilgi alma hakkı, verilerin silinmesini ya da düzeltilmesini talep etme gibi haklar tanınmış olmakla birlikte, itiraz hakkıyla ilgili özel bir hüküm sevk edilmemiştir. Bu anlamda, kişilerin kendileriyle ilgili veri işleme faaliyetlerine itiraz hakkının tanınması önemlidir. Yönergeye göre de, bireylerin kendisiyle ilgili verilerin işlenmesine kendi özel durumuna ilişkin zorlayıcı meşru gerekçelerle itiraz etme hakkı tanınmalıdır (Madde 14/1-a).
- Yönergenin “İşlemenin Gizliliği” başlıklı 16. maddesine göre, kişisel veriye erişimi olan veri işleyici dâhil, veri yöneticisi ve veri işleyicinin yetkisi dâhilinde hareket eden herhangi bir kişi, kanunen zorunlu olmadıkça, denetleyicinin talimatı olmaksızın veriyi işlememelidir.

- Veri yöneticisinin, özellikle veri işlemenin, verinin bir ağ üzerinden iletilmesini gerektirdiği ve diğer tüm kanun dışı hallerinde, kişisel verileri kazara veya kanun dışı tahrip veya kazara kayıp, değiştirme, yetkisiz ifşa veya erişim durumlarına karşı korumak için uygun tüm teknik ve kurumsal önlemleri uygulaması gerekmektedir (Madde 17/1). Verinin veri işleyicisi vasıtasıyla işlenmesi durumunda ise, işleyicinin sadece yöneticiden gelen talimatlara göre hareket etmesini ve 1. fıkradaki yükümlülüklerin işleyicinin görevi olacağını şart koşan ve işleyiciyi yöneticiye bağlı kılan bir sözleşme veya yasal düzenleme olması gerekmektedir.
- 21. maddede, işleme faaliyetlerinin aleniliği ilkesine ilişkin bir düzenleme öngörülmüştür. “İşleme Faaliyetlerinin Duyurulması” başlıklı maddeye göre, işleme faaliyetlerinin duyurulmasını sağlamak için tedbirler alınmalıdır.
- Yönergeye göre, kişisel verileri işlenen herkese, garanti edilen hakların ihlali halinde yargı yoluna gitme hakkı sunulmalıdır (madde 22).
- Yönergenin 23. maddesine göre, kişisel verileri hukuka aykırı şekilde işlenen herkesin, veri yöneticisinden tazminat alma hakkı bulunmaktadır. Hatırlanacağı üzere, 108 sayılı Sözleşme’de de kişisel verilerin korunmasıyla ilgili ilkeleri düzenleyen ulusal kuralların ihlaliyle ilgili yaptırım ve başvuru yollarının öngörülmesi gerektiği öngörülmüştür. Yönerge’de ise, tazminat hakkı açıkça tanımlanmış olup, bu yöndeki hakların netleştirilmesi önemli bir gelişmedir.

Yönergede yer alan ilke ve haklar böylelikle özetlenebilir. Ancak 13. maddede, birtakım muafiyet ve sınırlamalar da öngörülmüştür. Buna göre, maddede yer alan durumlarda, veri kalitesi, veri öznesinin bilgilendirilmesi ve işleme faaliyetlerinin duyurulması kapsamındaki hak ve yükümlülüklerin kapsamını sınırlandıracak yasal tedbirler kabul edilebilecektir.

1.3.5.1 Yönerge Kapsamında 3. Ülkelere Kişisel Verilerin Aktarımı

Yönergenin en önemli kısımlarından birisi de, kişisel verilerin 3. ülkelere aktarımını düzenleyen maddeleridir²²⁶. Kişisel verilerin 3. ülkelere aktarımına ilişkin hükümler getirilmesinin sebebi, Yönerge hükümleriyle bağlı olmayan veya yeterli önleyici kurallar öngörmeyen ülkelere kişisel verilerin aktarımı halinde, kişisel verilerin korunamayacak olmasıdır²²⁷.

Yönergenin 56. paragrafına göre, verilerin sınır ötesi dolaşması, ticaretin gelişmesi açısından önemlidir. Bu anlamda, bireylerin korunması, yeterli koruma sağlayan ülkelere veri aktarımına engel teşkil etmemelidir. 57. paragrafta ise, yeterli korumayı sağlamayan bir ülkeye veri aktarımının yasaklanması gerektiği düzenlenmiştir. 58. paragrafa göre, bu yasaklamaya bazı durumlarda istisnalar getirilebilecektir. Bu kapsamda, veri öznesinin rızasının bulunması, veri aktarımının sözleşmeden veya kanundan kaynaklanan bir hak talebi nedeniyle gerekli olması, vergi ve gümrük idareleri sosyal güvenlik konularında yetkili servisler arasında veri transferi gibi kamu menfaatinin korunmasını gerektiren durumların olması veya aktarımın kanun ile belirlenen bir kayıt ile veya meşru menfaati bulunan kişiler ya da kamu tarafından danışma için yapılması hallerinde istisnalar getirilebilecektir. Ancak veri aktarımının, kayıttaki verinin tamamını veya veri kategorilerinin tamamını kapsamaması ve kaydın meşru menfaati olan kişiler tarafından danışma amacıyla yapıldığı hallerde, aktarımın bu kişilerin talebi üzerine gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Yönergenin 25. maddesinde, 3. ülkelere veri aktarımına ilişkin ilkeler düzenlenmiştir. Bu kapsamda, benzer şekilde, 3. ülkenin yeterli hukuki korumayı sağlaması durumunda ancak veri aktarılabilirliği düzenlenmiştir. 3. ülke tarafından sağlanması gereken yeterli koruma hususunda, veri aktarımı

²²⁶ J. Klosek, "European Court Establishes Broad Interpretation of Data Protection Law". *Corporate Counsel Business Journal*, 2014, <https://ccbjournal.com/articles/european-court-establishes-broad-interpretation-data-privacy-law>, erişim tarihi: 08.02.2019.

²²⁷ Carey ve Treacy, *Data Protection*, s. 67.

işleminin koşulları göz önüne alınmalıdır. Bu anlamda, verinin yapısı, amacı, işleme faaliyetinin süresi, menşe ülkesi, son varış ülkesi, hukuki düzenlemeler, mesleki kurallar, güvenlik tedbirleri gibi hususlar göz önünde bulundurulmalıdır (Madde 25/1-2).

Üye ülkelerin ve Komisyonun, 3. ülkelerin belirtilen hususlar dâhilinde yeterli korumayı sağlamadığı hallerde, birbirini haberdar etmesi ve üye ülkelerin, verinin aktarımı önlemek için gerekli tedbirleri alma yükümlülüğü bulunmaktadır. İşbu durumda Komisyon, uygun bir süre içerisinde çözüm bulmak için müzakerelere başlamalıdır (Madde 25/3-5).

26. maddede ise, yine birtakım istisnalara yer verilmiştir. Buna göre, maddede yer alan durumlarda, 3. ülkenin yeterli korumayı temin etmemesi halinde de kişisel verilerin aktarımı gerçekleştirilebilecektir. 3. ülkelere veri aktarımı, pek çok Avrupa Birliği Adalet Divanı kararına konu olmuştur. Adalet Divanı kararlarında, hangi durumlarda 3. ülkelere veri aktarımının gerçekleşmiş olduğu ve yine hangi durumlarda bu aktarımın Yönergede benimsenen koruma dışına çıkmış olacağı gibi hususları incelemiştir. Divanın işbu kararlarında genel geçer kurallar öngörmeyip, olayları kendi koşulları çerçevesinde değerlendirdiği görülmektedir.

Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın C-362/14 sayılı kararına²²⁸ konu olayda, Avusturya vatandaşı olan Schrems, 2008 yılından beri Facebook abonesidir ve Avrupa Birliği kapsamında ikamet eden ve Facebook abonesi olan herkes gibi Amerika Birleşik Devletlerinde kurulan Facebook Inc.'in (Facebook USA) bağlı kuruluşu olan Facebook Ireland ile sözleşme imzalamıştır. Bu nedenle de, abonelere ait bilgiler, Facebook USA'nın Birleşik Devletlerdeki sunucularına aktarılmaktadır. Aktarılan bilgilere, Birleşik Devletler Ulusal Güvenlik Teşkilatı tarafından da ulaşılabilmektedir. Schrems, Birleşik Devletlerde yeterli koruma sağlanmadığı gerekçesiyle kendisine ait bilgilerin aktarılmasına itiraz etmiş ve bunun üzerine Divan verdiği kararda, 3. ülkenin ulusal hukuku ve uluslararası

²²⁸ Maximillian Schrems- Data Protection Commissioner, No: C-362/14, 06.10.2015.

alanda sahip olduğu yükümlülükler dışında, uygulamada kişisel verilerin ne derece korunduğuna da dikkat edilmesi gerektiğinin altını çizmiştir²²⁹.

Bodil Lindqvist isimli bir İsveç vatandaşının, kendi web sitesinde ve kendi görev yaptığı yerdeki çalışma arkadaşlarına ilişkin olarak, isim, çalıştıkları işler, hobileri, telefon numaraları gibi bilgileri, kendilerinden veya denetleyici kurumdan (Datainspektionen) izin almaksızın paylaşması üzerine, Adalet Divanı, C-101/01 sayılı kararında²³⁰, İsveç'te birinin bilgisayar aracılığıyla İsveç'te bulunan bir sunucudaki internet sitesine kişisel veri girmesinin, verinin 3. bir ülkede yer alan bireyler açısından ulaşılabilir hale getirip getirmediğini incelemiştir. Divan buna ek olarak, 3. ülkede kimsenin veriye ulaşmamış olması veya sunucunun 3. ülkede bulunması halinde nasıl değerlendirme yapılması gerektiği gibi soruların cevabını aramıştır. Bu kapsamda ayrıca, Yönerge hükümleri, AİHS 10. maddesinde yer alan ifade özgürlüğü açısından bir kısıtlama olarak mı görülüp görülmeyeceği de irdelenmiştir.

Divan, yaptığı değerlendirmede öncelikle, "3. ülkeye aktarma" kavramının Yönergede tanımlanmamış olduğunun altını çizmiştir²³¹. Divana göre, bu hususta karar verebilmek için, gerçekleştirilen faaliyete teknik açıdan bakılması gerekmektedir. Buna göre, internet sayfasının yazarı, sayfada yer alan veriyi internette hosting sunucu ile aktarmaktadır. Bu sunucu, veriyi depolamak için gerekli olan bilgisayar altyapısını yönetmektedir. Bu da, internete bağlanan ve ulaşmak isteyen herkese, bir sonraki aktarımı sağlamaktadır. Altyapıyı oluşturan bu bilgisayarlar, genellikle, kullanıcının bilgisi dâhilinde olmamasına rağmen, hosting sunucunun bulunduğu ülkeden farklı ülke/ülkelerde olmaktadır²³².

Buna göre, Lindqvist tarafından verilen veriye ulaşmak için, internet kullanıcılarının, internete bağlanması yetmemekte; ayrıca bu internet sayfasını

²²⁹ § 75.

²³⁰ *Bodil Lindqvist-Göta Hovratt-Sweden*, No: C-101/01, 06.11.2003.

²³¹ § 56.

²³² § 59.

özel olarak açmak için gerekli adımları atmaları gerekmektedir. Nitekim söz konusu internet sayfaları içinde yer alan veriyi otomatik olarak kişilere göndermemektedir²³³. Mahkemeye göre, bu nedenle, başka bir ülkede oturan kişi tarafından internet sayfasına yüklenen bilginin diğer ülkede bulunan birinin bilgisayarında bulunması, bu iki kişi arasında değil; bu internet sayfalarının depolandığı hosting sunucunun bilgisayar altyapısı aracılığıyla aktarımın gerçekleştiği anlamına gelecektir²³⁴. Yönergenin 3. ülkelere veri aktarımını düzenleyen 25. maddesinin de bulunduğu 4. bölümünde ise, internet kullanımına ve hosting sunucu ile gerçekleştirilen faaliyetlerin hizmetin kurulduğu yer veya iş yeri adresinde mi ya da hizmet altyapısını oluşturan bilgisayarların bulunduğu yerde mi gerçekleştirilmiş sayılacağına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır²³⁵.

Mahkemenin kararını dayandırdığı hususların isabetli olduğu söylenebilir. Nitekim aksinin kabulü halinde, kişisel verilerin bir internet sayfasına yüklendiği her durumda, 3. ülkelere yapılan veri transferleri için 25. madde tarafından ortaya konulan özel rejim, internet ile mücadele eden genel bir uygulama rejimi haline gelmiş olacaktır. İnternet sayfasına veri yüklendiği zaman, bu çok fazla ülke tarafından erişime açık hale gelecektir. Bu nedenle de, bu ülkelerden tek birinde dahi yeterli düzeyde koruma sağlanmadığında, üye ülkeler, herhangi bir kişisel verinin internete konulmasını yasaklamak zorunda kalacaktır²³⁶.

Divan sonuç olarak, işbu olayda 3. ülkelere veri aktarımının söz konusu olmadığına ve 3. ülkede yer alan birinin internet sayfasına ulaşıp ulaşmadığı veya sunucunun 3. ülkede olup olmadığını araştırmanın ise gerekli olmadığına

²³³ § 60.

²³⁴ § 61.

²³⁵ § 67.

²³⁶ E.C. Harris, "Personal Data Privacy Tradeoffs and How a Swedish Church Lady, Austrian Public Radio Employees, And Transatlantic Air Carriers Show That Europe Does Not Have The Answers", *American University International Law Journal*, 22/5 (2007), s. 776.

hükmetmiştir²³⁷. Mahkemeye göre ayrıca, Yönergenin 25. maddesi, ifade özgürlüğünü kısıtlayan hükümler içermemektedir²³⁸.

1.3.5.2. Safe Harbor Sözleşmesi

Safe Harbor, bazı özel koşulların sağlanması halinde sorumluluktan veya ceza almaktan kurtaran ve kanunda yer alan bir hüküm veya bir düzenleme şeklinde tanımlanabilir. Bazı durumlarda ise, safe harbor, iyi niyet gösterilmesi halinde sorumluluğu azaltan bir kurum olarak karşımıza çıkmaktadır²³⁹.

ABD ile AB arasında imzalanan safe harbor sözleşmesi ise, AB kapsamındaki herhangi bir ülkeden ABD'ye yapılan kişisel veri transferinin, aktarıma ilişkin kısıtlamaları ihlal etmeksizin gerçekleştirilmesi için yapılan bir düzenlemedir²⁴⁰.

Ekonomik Yaklaşım Perspektifinden başlığı altında da ifade edildiği üzere, Amerika Birleşik Devletleri'nde, kişisel veriler alanı, tek bir düzenleme kapsamında korunmamakta olup, sektörel çözümler getirilmesi tercih edilmiş ve bu alanın korunmasında ekonomik değeri temel alan bir yaklaşım benimsenmiştir²⁴¹. Bu anlamda, ABD'de federal ve federe düzeyde bu alanı ele alan birçok düzenleme olup, işbu düzenlemeler kanun kapsamına giren endüstri/ sektöre bağlı olarak değişiklik göstermektedir²⁴².

²³⁷ §70.

²³⁸ § 79-90.

²³⁹ J. Murray, "What is A Safe Harbor Law or Provision?", 11.02.2019. <https://www.thebalancesmb.com/what-is-a-safe-harbor-law-or-provision-398457>, erişim tarihi: 10.05.2020.

²⁴⁰ Carey ve Treacy, *Data Protection*, s. 140.

²⁴¹ Dülger, *Kişisel Verilerin Korunması Hukuku*, s. 78.

²⁴² A.P. Simpson ve H.A. Kurth, "Safe Harbor and the Privacy Shield". <https://gettingthedealthrough.com/area/52/article/29148/data-protection-privacy-safe-harbor-privacy-shield/>, erişim tarihi: 04.04.2020.

Avrupa ile ABD arasındaki ticaretin gelişmesi açısından, verilerin korunmasına ilişkin olarak aralarındaki hukuki düzenleme farklılıkları sorun olmaya başlamıştır. Avrupa Birliği kapsamındaki veri aktarımına ilişkin kısıtlamalar, 2000 yılında, ABD Ticaret Bakanlığı (US Department of Commerce) ile Avrupa Komisyonu arasında Safe Harbor Sözleşmesi hazırlanmasını gerektirmiştir²⁴³. Safe Harbor Sözleşmesi genel olarak, Amerikan şirketlerinin belirli kurallara uyması durumunda, Avrupa Birliği ülkelerinden ABD'ye bilgi aktarımına izin verilebileceğine dair kuralları düzenlemektedir.

Sözleşmeye göre, ABD Ticaret Bakanlığı'na Safe Harbor ilkelerine uyacağını taahhüt eden ve tescil yaptırarak lisans alabilecek şirketler ile bir internet sitesinin mahremiyet politikalarını denetleyen ve belirli bir ücret karşılığında müşteri şikâyetleri için uyuşmazlık çözüm mekanizması sunan BBOnline ya da TRUST²⁴⁴ gibi güvenilir mahremiyet teminat programlarına kendilerini tescil ettirerek sisteme dâhil olanlar bu kapsamdadır²⁴⁵.

Şirketlerin belirtilen kapsamda sayılması için ayrıca, bildirme, seçim, ileri transfer, güvenlik, veri bütünlüğü, erişim ve uygulama şeklindeki 7 ilkeye uymaları gerekmektedir²⁴⁶.

Avrupa Birliği ile Amerika arasındaki veri transferi, yukarıda da bahsi geçen ABAD'ın 6 Ekim 2015 tarih ve C-362/14 kararına kadar devam etmiştir. Hatırlanacağı üzere, bu kararda, Facebook abonesi olan Avusturya vatandaşı Maximilian Schrems, Amerika Birleşik Devletlerine bilgi aktarımı yapıldığı ve Birleşik Devletlerde, Yönergenin 25. maddesi anlamında yeterli koruma

²⁴³ Simpson ve Kurth, "Safe Harbor and the Privacy Shield".

²⁴⁴ Uyuşmazlık çözüm mekanizması sunan şirketler için bkz. Carey ve Treacy, *Data Protection*, 2015, s. 145.

²⁴⁵ İkbâl Gür, "Kişisel Verilerin Korunması Hususunda AB ile ABD Arasında Çıkan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları", Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, 2009, s. 119.

²⁴⁶ İlkelerin ayrıntılı açıklaması için bkz. <https://www.ftc.gov/tips-advice/business-center/guidance/federal-trade-commission-enforcement-us-eu-us-swiss-safe-harbor>, erişim tarihi: 05.11.2020.

sağlanmadığını belirtmiştir. Adalet Divanı ise, Safe Harbor'un hukuki anlamda birçok boşluk içerdiği ve bu nedenle Birleşik Devletlerin Safe Harbor kapsamında yeterli korumayı sağlayamadığı kanaatine varmıştır²⁴⁷. İlgili kararda Divan, safe harbor ilkelerinin, ulusal güvenlik, kamu menfaati ve kanun uygulaması nedeniyle sınırlanabileceğini ve bu anlamda yetki kullanımı halinde, ilkelere uyulmaması durumuyla karşılaşılabileceğini belirtmiştir²⁴⁸. Buna göre, ulusal güvenlik, kamu menfaati ve kanun uygulaması, safe harbor ilkelerinden önce gelmektedir ve safe harbor ilkelerine uyacağını taahhüt eden şirketler, belirtilen durumlar ile ilkeler arasında çelişki olması halinde, ilkelere uymayı reddedebilecektir²⁴⁹.

Bu kararın yarattığı etki ile Avrupa Komisyonu ve ABD yetkilileri, yeni bir veri transferi anlaşması yapmıştır: AB-ABD Gizlilik Kalkanı Anlaşması²⁵⁰. Avrupa Komisyonu, anlaşmanın uyum sürecini başlatmak için, yeterlilik kararını²⁵¹ da içeren belgeleri ortaya koymuştur²⁵².

Gizlilik Kalkanı Anlaşmasında 3 temel husus üzerinde durulmuştur. Bunlar, Avrupa Birliği'nin kişisel verilerinin ele alınması, Avrupa Birliği vatandaşlarının haklarının korunması ve ABD Hükümetinin verilere ulaşımı şeklinde özetlenebilir. Gizlilik Kalkanına katılan şirketlerin 7 ilkeye uyması gerekmektedir. Bu ilkeler ise, bildirme, seçim, güvenlik, veri birliği ve veri toplamanın sınırlı olması, erişim, hesap verilebilirlik, yasal başvuru, yaptırım ve sorumluluk ilkeleridir. Yeterlilik kararında ayrıca, AB veri özneleri için yasal başvuru yolları da belirtilmiştir. Buna göre, veri özneleri, Gizlilik Kalkanı dâhilindeki şirketlere doğrudan şikâyette bulunabilecektir. Şirketlerin, ABD veya AB'de Gizlilik

²⁴⁷ Daniel Alvarez, "Safe Harbor Is Dead; Long Live the Privacy Shield?", 19.09.2018, https://www.americanbar.org/groups/business_law/publications/blt/2016/05/09_alvarez/, erişim tarihi: 06.05.2020.

²⁴⁸ § 84.

²⁴⁹ § 86.

²⁵⁰ Bkz. Privacy Shield.

²⁵¹ Bkz. Adequacy Decision

²⁵² Alvarez, "Safe Harbor Is Dead; Long Live the Privacy Shield?".

Kalkanı'na uyumu sağlamaya yönelik olarak yaptırım uygulama yetkisine sahip bağımsız uyuşmazlık çözüm merkezleri oluşturması gerekmektedir. Ticaret Bakanlığı, şirketlerin gizlilik politikalarının Gizlilik Kalkanı'na uyumluluğunu doğrulayacaktır. Şirketlerin, AB ulusal veri koruma yetkilileri tarafından takip edilen tüm şikâyetlerin araştırma ve çözümü konusunda işbirliği yapma zorunluluğu bulunmaktadır. Tüm bu yollar tüketilmesine rağmen çözüm bulunamamışsa, taraflar açısından bağlayıcı nitelikte bir tahkim usulü olan Gizlilik Kalkanı Paneli devreye girecektir²⁵³.

1.3.5.3. Alternatif Yöntemler

Yönerge hükümleri incelendiğinde, uluslararası veri transferinin hukuka uygun olması için farklı alternatiflerin de bulunduğu görülmektedir. Komisyona göre, 3. ülke tarafından kabul edilen veri koruma mevzuatının, Yönergenin 29. maddesi kapsamında oluşturulan Çalışma Grubu ve 31. madde Komitesi tarafından yeterli görülmesi ve resmen tanınması gerekmektedir²⁵⁴.

Diğer bir yöntem ise, Yönergenin 26/2 maddesinde yer verilen, veri transferi yasağından kaçınmak için uygun sözleşme hükümleridir²⁵⁵. Yönergenin 26/4 hükmüne göre, Komisyonun, belirli standart sözleşme hükümlerinin yeterli koruma sağladığına karar vermesi halinde, üye ülkelerin Komisyonun bu kararına uygun tedbirleri alması gerekmektedir. Komisyonun ilk sözleşme hükümleri, 3 Eylül 2001'de kabul edilmiştir²⁵⁶. İşbu sözleşme hükümleri, değiştirilemeyecektir²⁵⁷.

3. yöntem ise, bağlayıcı şirket kurallarıdır. 3 Haziran 2003 tarihinde, 29. Madde Çalışma Grubu, çok uluslu kuruluşlar için uluslararası veri transferini

²⁵³ Alvarez, "Safe Harbor Is Dead; Long Live the Privacy Shield?".

²⁵⁴ Gür, "Kişisel Verilerin Korunması", s. 36.

²⁵⁵ Bkz. Appropriate Contractual Clauses

²⁵⁶ Carey ve Treacy, *Data Protection*, s. 147.

²⁵⁷ Alvarez, "Safe Harbor Is Dead; Long Live the Privacy Shield?".

meşrulaştıran yeni bir yöntemle imza atmıştır. Buna göre, uluslararası veri transferine ilişkin olarak, kişilerin hak ve özgürlükleri, bazı iç usulü kuralların kabulü ile korunabilecektir. İlgili şirket tarafından kabul edilen kuralların, üye ülkede yer alan veri koruma yetkili kurumu tarafından onaylanması, bağlayıcı ve hukuken icra edilebilir olması gerekmektedir²⁵⁸.

Belirsizliğe mahal vermeyecek şekilde yapılan bildirim ve kişisel bilgileri aktarılanların açık rızasının alınması da veri aktarımı kurallarına uymak açısından uygulanabilecek bir yöntemdir. Ancak bu yöntem, her durumda rıza alınmasının mümkün olmayabileceği nedeniyle pratik bir yöntem olarak kabul edilmemektedir. Alman veri koruma kurumları tarafından önerilen bir yöntem de, anonim hale getirmedir. Buna göre, şirketler, verinin nasıl kullanılacağına bağlı olarak, aktarıma konu veriyi anonim hale getirebilecektir. Bu durumda, şirketlerin, anonimleştirme sonucunda bireylerin belirlenebilir olmaktan çıkarılmasını temin etmeleri zorunludur²⁵⁹.

1.3.6. 108+ Sözleşmesi

1.3.6.1. Genel Olarak

108 sayılı Sözleşme yürürlükte olmakla birlikte, Bakanlar Komitesi tarafından işbu Sözleşme, CETS 223 numaralı Kişisel Verilerin İşlenmesine İlişkin Bireylerin Korunması ile İlgili Sözleşmede Değişiklik Yapılmasına Dair Protokol ile 18.05.2018 tarihinde modernize edilmiştir²⁶⁰. Bu noktada belirtmek gerekir ki, Türkiye hâlihazırda işbu modernize edilmiş 108+ Sözleşmesi'ni onaylamamıştır.

²⁵⁸ Carey ve Treacy, *Data Protection*, s. 152.

²⁵⁹ Alvarez, "Safe Harbor Is Dead; Long Live the Privacy Shield?".

²⁶⁰ https://search.coe.int/cm/Pages/result_details.aspx?ObjectId=09000016807c65bf, erişim tarihi: 25.05.2020.

İşbu Sözleşmenin Açıklayıcı Raporuna göre, Sözleşmeyi yenileme çalışmaları çerçevesinde sadece 108 Sayılı Sözleşme değil diğer uluslararası veri koruma belgelerinin aynı doğrultudaki düzenlemeleri de dikkate alınmıştır.

CETS-223 sayılı Protokolde vurgulanan hususlara kısaca değinmek gerekirse, orantılılık, veri minimizasyon ilkeleri ve veri işlemenin yasal olmasına ilişkin gereklilikler, yeni Sözleşme ile genetik ve biyometrik verileri, sendika üyeliğini ve etnik kökeni de içerecek olan hassas veri türleri, veri ihlallerini bildirme yükümlülüğü, veri işlemede daha fazla şeffaflık gibi kurumlar vurgulanmıştır. Protokolde ayrıca, yapay zekânın geliştirilmesi ile bağlantılı olan, algoritmik karar verme bağlamındaki yeni haklar, veri yöneticilerinin daha güçlü hesap verebilirliği, sınır ötesi veri akışının açık rejimi ve veri koruma makamlarının yetkilerinin güçlendirilmesi ve bağımsızlığı ile uluslararası işbirliği için yasal zeminin güçlendirilmesi hususlarına değinilmiştir. Son olarak, işbu Protokolde, veri koruma ilkelerinin, olası istisnalarla birlikte, ulusal güvenlik dâhil tüm işleme faaliyetlerine uygulanması vurgulanmıştır²⁶¹.

108+ Sözleşmesinin önsözünde de, işbu Sözleşmenin akdedilme sebeplerine değinilmiştir. Burada, hukukun üstünlüğü ve insan hakları ile temel özgürlüklere saygılı olmanın yanında, Konsey üyeleri arasında yakın işbirliğinin oluşturulması hususu da vurgulanmıştır. Önsözde yer alan önemli hususlardan bir diğeri ise, bireylerin kişisel verileri ve bu verilerin işlenmesini kontrol etme hakkının güvence altına alınması gerektiği inancıyla hareket edildiğinin belirtilmesidir. Dolayısıyla önsöze göre, kişisel özerklik hakkı, özel hayata saygı ve bireylerin saygınlığı gereğince, bireyler nesne olarak değerlendirilmeyecek, verilerinin işlendiğini bilecek ve kontrol edebilecek konuma getirilecektir.

Sözleşmenin 2/1-a maddesi kapsamında, yukarıda irdelenen diğer uluslararası metinler gibi sadece tüzel kişileri koruma kapsamına almıştır. Ancak Açıklayıcı Raporun 30. paragrafında bu durum ele alınarak, tarafların işbu korumayı, kendi

²⁶¹ Council of Europe, "Details of Treaty No. 223", <https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list/-/conventions/treaty/223>, erişim tarihi: 27.10.2020.

iç hukuklarında tüzel kişileri de içine alacak şekilde genişletebileceği vurgulanmıştır. Raporda ayrıca, ölen kişiler açısından da bir açıklama getirilmiş ve Sözleşmenin sağ kişiler için geçerli olduğu; ölen kişilere uygulanmayacağı hususu açıklığa kavuşturulmuştur.

Sözleşmenin 2/1-b maddesinde, veri işleme kavramı tanımlanmıştır. 2/1-c maddesinde ise, otomatik işleme kullanılmadığında veri işlemeye ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Sözleşmede, eski metinden farklı olarak, dosya yöneticisi kavramı yerine, yönetici kavramı kullanılmıştır (2/1-d). Bu madde kapsamında, 108 sayılı Sözleşme'de de olduğu gibi, dosya yöneticisi/ yönetici kavramı oldukça geniş tanımlanmıştır. Açıklayıcı Raporun 22. paragrafında da, yöneticiye ilişkin ifadeler yer verilmiştir. Buna göre, kişi ya da kurumların yönetici olup olmadığı noktasında, veri işlemeyi haklı kılan sebepler, amaçlar, kullanılan vasıta ve yöntemler, veriye erişim olup olmadığı gibi hususlar oldukça önemlidir.

Sözleşmede tanımlanan diğer kavramlardan biri de, ilk metinde yer almayan alıcı kavramıdır. 2/1-e maddesine göre alıcı, verinin açıklandığı ya da ulaşılabilir kılındığı gerçek veya tüzel kişileri, kamu kurumu, servis, birim ya da diğer kuruluşlarını ifade etmektedir. Açıklayıcı Raporun 23. paragrafında da ifade edildiği üzere, alıcı yerine göre yönetici ya da veri işleyen olabilecektir. O halde alıcı kavramı, somut olayın koşullarına göre değerlendirilecektir.

Son olarak, ilk metinden farklı olarak işbu Sözleşmede veri işleyen kurumu tanımlanmıştır (2/1-f). Nitekim yönetici ve veri işleyenin kim oldukları konusunda zaman zaman karışıklık olabilmektedir. Bu nedenle bu iki kuruma ilişkin detaylı tanımlar/açıklamalara yer vermek önem arz etmektedir. Açıklayıcı Raporun 24. paragrafında da, veri işleyenin yöneticinin çalışanı olmadığı vurgulanmıştır.

Sözleşmenin 3/1 maddesi ile tarafların yetki alanı içerisindeki kamu sektörü ve özel sektörde gerçekleştirilen veri işlemlerine bu Sözleşmeyi uygulamayı kabul

ettiklerini taahhüt ettikleri belirtilmekle birlikte, bireylerin kişisel verilerinin korunması hakkını korumayı taahhüt ettikleri de vurgulanmıştır.

3/2 maddesine göre ise, işbu Sözleşme, yalnızca kişisel ya da ev halkıyla ilgili faaliyetler çerçevesinde bireyler tarafından gerçekleştirilen veri işleme faaliyetlerine uygulanmayacaktır.

5. maddede, eski metinden farklı olarak, verilerin niteliğinin yanında, veri işlemenin meşruluğu da düzenlenmiştir (5/1). 5/2 maddesine göre ise, taraflar, veri işlemenin veri öznesinin özgür, spesifik, bilgilendirilmiş ve açık rızasına ya da kanunla düzenlenmiş başka bir meşru temele dayanarak gerçekleşmesini sağlayacaktır.

Sözleşmede, ilk metinden ayrı olarak, verilerin şeffaf şekilde işlenmesi gerektiği de ayrı bir madde olarak vurgulanmıştır (m. 5/4-a). Buna ek olarak, Sözleşme ile 6. maddede yer alan özel veri kategorileri genişletilmiştir. Buna göre, genetik veriler ile kişiyi özellikle belirli kılan biyometrik veriler ve sendika üyeliği de özel veri kategorisi olarak kabul edilmiştir (m. 6/1). Dolayısıyla ilk metinde yer almayan, genetik veriler, biyometrik veriler ve sendika üyeliğiyle ilgili veriler de özel veri kabul edilmiştir. Sözleşmeye göre, kanun ile işbu Sözleşmede öngörülen önlemleri tamamlayan güvencelerin olması halinde ancak bu verilerin işlenmesine izin verilecektir. Bu çerçevede, hem özel veri kategorilerinin genişletilmesi hem de bu verilere ilişkin korumanın devletlerin inisiyatifine bırakılmayarak, kanun ile bu veriler açısından güvence getirilmesinin aranması ve bu güvencelerin işbu Sözleşmede öngörülen önlemleri tamamlayan nitelikte olması halinde ancak veri işlenmesine izin verilmesi, veri sahiplerinin ayrımcılığa uğramaması ve hak ve özgürlüklerinin muhafaza edilmesi açısından oldukça isabetli olmuştur.

Sözleşmede veri güvenliğinin kapsamı da genişletilmiştir. Buna göre 108+ Sözleşmesinin 7. maddesiyle her bir tarafın, yöneticinin ve uygun düşüğü ölçüde veri işleyenlerin, yukarıda sayılanlar ve bu gibi risklere karşı uygun

güvenlik tedbiri almalarını sağlayacağı öngörülmüştür. Dolayısıyla 108+ Sözleşmesi kapsamında, yalnızca maddede sayılan durumlarla sınırlı kalınmayıp, diğer olası riskli durumlar da gözetilerek uygun güvenlik önlemleri alınmalıdır. Burada dikkat çekilmesi gereken bir diğer husus da, ilk metinde güvenlik önlemlerinin kim tarafından alınması gerektiği açısından herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiş olmakla birlikte, modernize edilen Sözleşmede, yöneticilerle birlikte uygun düştüğü ölçüde veri işleyenlerin de uygun tedbirleri almaları gerektiğinin vurgulanmasıdır. Ayrıca, bununla da yetinilmemiş ve 7. maddeye eklenen 2. fıkra ile tarafların, yöneticilerin, veri öznelerinin veri ihlallerini, gecikmeksizin, m. 15. kapsamında bildirmesini sağlaması gerektiği düzenleme altına alınmıştır. Böylelikle, ilk metinde olduğu gibi, taraf devletlerin yaptırım ve başvuru yolları öngörmekle yükümlü kılınması ile yetinilmemiş ve veri ihlallerinin bildirileceği bir denetim mekanizması öngörülmüştür.

Yeni Sözleşme, veri işlemenin şeffaflığı ile ilgili de özel hükümler sevk etmiştir. Buna göre, her bir taraf, yöneticinin, gerekli her türlü bilgiyi de kapsayacak şekilde, 1981 tarihli metinde de yer aldığı üzere, kimliği, mutlak meskeni dışında, işlemenin hukuki dayanak ve sebeplerini, işlenen kişisel verilerin kategorilerini, varsa kişisel verilerin alıcılarını ya da alıcı kategorilerini, 9. maddede yer alan hakların kullanılma yolları hususunda veri öznelerinin bilgilendirmesini sağlamalıdır.

Veri öznesinin haklarını düzenleyen 9. maddeye göre, her bir kişi aşağıda yer alan hakları haizdir:

- Tamamen otomatik yollarla veri işlenmesi halinde, kendi görüşlerine başvurulmaksızın kendisini esaslı şekilde etkileyen bir karara maruz kalmamak,
- Makul aralıklarla ve gecikme ya da masraf söz konusu olmaksızın kendisine ilişkin veri işlemenin teyidini almak,

- İşlenen verilerin kaynağına, ne kadar muhafaza edileceğine ve işlemenin şeffaflığı uyarınca yönetici tarafından sunulması gereken tüm bilgilere ilişkin uygun bilgileri elde etmek,
- Verilerin işlenmesi neticesinde varılan sonuçların uygulanması durumunda veri işlemenin mantığına ilişkin bilgi almak,
- Veri işlemeye itiraz etmek,
- Sözleşmeye aykırı surette veri işlenmesi durumunda herhangi bir masrafa gerek kalmaksızın ve gecikme olmaksızın işbu verileri düzelttirmek ya da sildirmek,
- Haklarının ihlal edilmesi halinde başvuru yolundan faydalanmak,
- Uyuşu ya da ikametgâhından bağımsız olarak gözetim otoritesinin desteğinden faydalanmak.

Sözleşme ile kişisel verilerin korunmasına ilişkin yükümlülükler de genişletilmiş ve ek bazı yükümlülükler getirilmiştir. Bu kapsamda 10. maddeye göre, taraflar, yöneticilerin ve veri işleyenlerin Sözleşmenin getirdiği yükümlülüklerle uymaları için uygun önlemleri almalarını sağlamalıdır (m. 10/1).

Hatırlanacağı üzere, 108+ Sözleşmesi kapsamında, KVK açısından, sadece yöneticilerin değil; veri işleyenlerin de uygun tedbirleri alması gerektiği anlayışı hâkimdir. Bu anlayışın bir örneğine de, 10. maddenin 3. fıkrasında yer verilmiştir. Buna göre, taraflar, yöneticilerin ve uygun düştüğü ölçüde veri işleyenlerin, veri işlemenin bütün aşamalarında teknik ve idari tedbirleri belirlemesini sağlayacaktır.

Modernize edilen Sözleşmede, ilk metne kıyasla istisna ve kısıtlamalara ilişkin olarak da daha ayrıntılı hükümler sevk edilmiştir. Bu çerçevede, ulusal güvenlik ve kamu güvenliğinin, savunmanın ve devletin maddede yer alan menfaatlerinin, yargının tarafsızlığı ve bağımsızlığının muhafaza edilmesi, suçların önüne geçilmesi, soruşturulması ve kovuşturulması ile cezaların infazı ve genel kamu yararının amaçlarının ve veri öznesi ya da diğerlerinin temel hak ve özgürlüklerin özüne saygılı ve demokratik bir toplumda gerekli ve orantılı bir

tedbir oluşturması koşuluyla getirilebilecek istisnalar dışında istisna getirilemeyecektir. Getirilecek istisnalara ilişkin sınırlar konusunda bu dzenleme ile de yetinilmemiştir. Buna gcre, istisna uygulamasına konu olabilecek hususlar, 5/4 hkmnde yer alan veri işlemeye ilişkin kurallar, 7/2 maddesinde yer alan, veri ihlallerinin gzetim otoritesine gecikmeden bildirilmesine ilişkin dzenleme, veri işlemenin Őeffaflıęını ve veri znesinin hangi hususlar konusunda bilgilendirilmesi gerektiğini dzenleme altına alan 8/1 maddesi ile veri znesinin haklarının dzenleyen 9. maddede gngcrülen hususlara ilişkin olacaktır. İşbu hususlar dışında, Sdzleşmenin kişisel verilerin korunmasına ilişkin temel ilkeleri belirleyen 2. bclmnde yer alan dzenlemelere istisna getirilmesi mcmkn olmayacaktır²⁶².

11/3 hkmne gcre, yukarıda belirtilen istisnalar dışında, ulusal gvvenlik ve savunma amacıyla işleme faaliyetleri ccrcevesinde, taraf devletlerin aldığı onlemlerin Komite tarafından değerlendirilmesine ilişkin hkm²⁶³, gzetim otoritesinin birtakım veri aktarımlarına ilişkin bilgilere sahip olmasının sağlanması ve veri aktaran kişinin gvvenlerinin etkin kılınması ya da meşru menfaatlerini ortaya koymasını yetkili olmasını ve veri znelerinin de aktarımları temel hak ve ozgurluklerin korunması açısından yasaklaması, askıya alması ya da şarta bağlamasına ilişkin dzenleme²⁶⁴ ile gzetim otoritelerinin yetkilerine ilişkin dzenleme²⁶⁵ kapsamında istisna getirilmesi de mcmkndur (m. 11/3).

1.3.6.2. 108+ Sdzleşmesi'ne Gcre Kişisel Verilerin Sınır Otcsi Akışı

Daha once de izah edildiği uzere²⁶⁶, 108 sayılı Sdzleşme ile mcnhasıran ozel hayatın korunması amacı ile kişisel verilerin sınır otcsi akışının onlenemeyeceği

²⁶² Bkz. 11. madde.

²⁶³ Madde 4/3.

²⁶⁴ Madde 14/ 5,6.

²⁶⁵ Madde 15/2/a,b,c,d.

²⁶⁶ Bkz. 1.3.3. sayılı "108 Sayılı Kişisel Verilerin Otomatik İşlenmesi Karşısında Bireylerin Korunmasına İlişkin Sdzleşme" başlığı.

öngörülmüştü. Modernize edilen metin ile de, münhasıran kişisel verilerin korunması amacıyla veri aktarımının yasaklanamayacağı ya da özel izne tabi tutulamayacağı düzenlenmiştir (14/1). Dolayısıyla ilk metinde kişisel verilerin korunmasını da içerisine alacak şekilde özel hayatın korunması amacıyla veri aktarımının yasaklanamayacağı öngörülmüşken, modernize edilen metinde, kişisel verilerin korunması amacıyla ibaresi kullanılmıştır. Bu durum da, işbu Sözleşme ile KVK'nın ayrı bir hak olarak ele alındığının bir göstergesidir.

Kural bu şekilde olmakla birlikte, Sözleşme hükümlerinin uygulanmamasına açacak önemli bir riskin bulunması durumunda ve bölgesel uluslararası kuruluş kapsamında ülkeler tarafından verilerin korunmasına ilişkin uyumlaştırılmış kurallara tabi olunması hallerinde bu kurala istisnalar getirilebilecektir (14/1).

Sözleşme ile kişisel verilerin sınır ötesi aktarımına ilişkin olarak getirilen diğer bir kural ise, aktarımın 3. kişiye yapılması durumunda, işbu Sözleşme hükümleri çerçevesinde uygun seviyede korumanın sağlandığı hallerde ancak aktarımın mümkün olmasıdır (14/2).

Hatırlanacağı üzere, 108 sayılı Sözleşmede, yalnızca özel hayatın korunması amacıyla kişisel verilerin sınır ötesi aktarımının yasaklanamayacağı kuralının istisnalarından birisi olarak, taraflardan birisinin mevzuatının, verilerin doğasından kaynaklanan özel düzenlemeler içermesi, diğer tarafın ise eşdeğer koruma sağlamaması hali düzenlenmiştir. Ek protokol ile de 3. kişi alıcılara yapılacak veri aktarımının yeterli seviyede koruma sağlanması halinde ancak mümkün olacağı düzenlenmiştir. Dolayısıyla 108 sayılı Sözleşme ile eş değer korumanın; Sözleşmeye ek protokol ile de yeterli seviyede korumanın sağlanmasının gerektiği kabul edilmekle birlikte, yeterli ya da eş değer korumadan ne anlaşılması gerektiği hususu açıklığa kavuşturulmamıştır. Bu anlamda örneğin; 95/46 Sayılı Yönerge'de, verilerin 3. ülkeye aktarılması hususunda aranılan yeterli koruma seviyesi hususunda, bu koruma seviyesinin yeterliliğinin değerlendirilmesi açısından hangi noktalara dikkat edilmesi

gerektiği konusunda düzenlemeler getirilmiş olup, bu yöndeki hükümlerin önemli olduğu düşünülmektedir.

108+ Sözleşmesi'ne bakıldığında ise, yukarıda da belirtildiği üzere, uygun seviye koruma ifadesi kullanılmış olup, uygun seviye koruma ifadesi de açıklığa kavuşturulmuştur. Buna göre, uygun seviye koruma iki şekilde sağlanabilecektir. Bunlar ise, uygulanacak uluslararası sözleşmeler ve diğer sözleşmeler de dâhil olmak üzere, ülkenin ya da uluslararası kuruluşların kanunları ya da hukuken bağlayıcı ve yaptırım gücü olan metinlerle kabul edilen ve verilerin aktarımına dâhil olan kişiler tarafından uygulanan geçici ya da onaylanan standartlaştırılmış koruma önlemleri olarak öngörülmüştür (14/3-a,b).

Sözleşme ile hangi hallerde kişisel verilerin sınır ötesi aktarılmasına izin verilebileceği de düzenlenmiştir. Bunlardan ilki, veri öznesinin, uygun tedbirlerin olmamasından doğacak risklere karşı bilgilendirilmesinden sonra, açık, belirli ve zgr rızasını vermesidir (14/4-a). Bu düzenleme, 95/46 sayılı Yönergenin 26. maddesi ile de benzeşmektedir. Nitekim işbu hükümde de, veri öznesinin aktarıma açık bir şekilde rıza vermesi durumunda, 3. Ülkenin yeterli koruma temin etmemesi halinde de veri aktarılabileceği düzenlenmiştir.

Sözleşme ile kişisel verilerin sınır ötesi aktarılmasına izin verilebileceği öngörülen diğer bir durum ise, veri öznesinin belirli menfaatlerinin gerektirmesidir (14/4-b). Benzer bir düzenlemeye, 95/46 sayılı Yönerge'de de yer verilmiştir. Ancak Yönerge'de veri öznesinin sadece belirli menfaatleri değil; hayati menfaatlerinin korunması açısından veri aktarımının gerekli olması öngörülmüştür.

Son olarak, üstün meşru menfaatlerin kanunda öngörülmesi ve veri aktarımının ya da ifade özgürlüğü açısından aktarımın, demokratik bir toplumda gerekli ve orantılı olması hallerinde de aktarıma izin verilebilecektir (14/4-c,d).

Sözleşme’de, gözetim otoriteleri, sınır ötesi veri aktarımları hususunda da yetkilendirilmiştir. Buna göre, 14/5 hükmü çerçevesinde, gözetim otoriteleri veri aktarımlarına ilişkin bilgilere haiz kılınacaktır. Daha da ötesi, 6. fıkraya göre gözetim otoritesi, koruma önlemlerinin etkinliği ve meşru menfaatlerin varlığını veri aktaran kişinin ortaya koymasını talep etmeye yetkili olacaktır. Gözetim otoritesi ayrıca, veri aktarımlarını yasaklayabilecek, askıya alabilecek ya da şarta bağlı tutabilecektir. 14. maddenin 6. fıkrasına göre, veri öznelerinin hak ve özgürlüklerinin korunması amacıyla gözetim otoritelerine bu yetki verilmiştir.

Verilerin sınır ötesi transferine ilişkin düzenlemeler getirilirken, bir yandan ülkeler arası ekonomik ilişkiler ve özellikle ticaretin devam etmesi diğer yandan ise bireylerin kişisel verilerinin korunması hakkı arasında denge sağlanmaya çalışılmaktadır. Nitekim devletler arasındaki ticari ilişkilerin sürdürülebilmesi için, bireylere ait kişisel verilerin aktarılması kaçınılmazdır. Ancak zaman içerisinde artarak ortaya çıkan kişisel verilerin korunması ihtiyacı, devletleri, sadece ulusal veri transferleri değil; bireylerin verilerinin sınır ötesi transfer edildiği hallerde de, bu verilerin üzerinde kontrol sahibi olmaya yarayacak düzenlemeler getirmeye mecbur bırakmıştır. Görüldüğü üzere, modernize edilen Sözleşme, ilk metne kıyasla verilerin sınır ötesi aktarımına ilişkin daha ayrıntılı hükümler sevk etmiştir. 108 sayılı Sözleşme kapsamında ülkelerin ticari çıkarlarının korunması anlayışı daha baskındır. Modernize edilen Sözleşmede ise, ilk metne kıyasla, ülkeler arası ilişkiler ile kişisel verilerin korunması arasındaki dengede, kişisel verilerin korunmasına daha fazla ağırlık verilmiş görünmektedir. Ülkelere sınır ötesi veri aktarımına ilişkin olarak verilen yükümlülüklerin artırılması ve veri öznelerinin hak ve özgürlüklerinin korunması amacıyla gözetim otoritelerine yetki verilmesinin öngörülmesi de bu görüşü desteklemektedir.

1.3.7. Genel Veri Koruma Tüzüğü

95/46 sayılı Yönerge’nin yürürlüğe girmesinden itibaren yaşanan teknolojik gelişmeler ve bu gelişmelere ayak uydurulması açısından veri koruma mevzuatının da revize edilmesi gerekmiştir. Buna ek olarak, 95/46 sayılı

Yönerge'nin veri korumasına ilişkin olarak Avrupa Birliği dâhilinde uyumun sağlanması amacıyla kabul edilmesine rağmen uygulamada üye ülkelerin Yönergeyi esas alarak kabul ettikleri veri koruma mevzuatının birbiriyle uyuşmadığı görülmüştür²⁶⁷. Sonuç olarak, Avrupa Parlamentosu tarafından 24 Mayıs 2016 tarihinde 2016/679 sayılı GVKT onaylanmıştır.

Tüzük hem yapısı hem de hükümleri ile 95/46 sayılı Yönerge'ye kıyasen önemli farklılıkları ihtiva etmektedir. Bu anlamda öncelikle, Yönerge'den farklı olarak Tüzük, Avrupa Birliği üye ülkelerinde doğrudan yürürlüğe girmektedir. Tüzüğün kabul edilmesi, tüm Avrupa Birliği genelinde geçerli olması için yeterlidir. Bu şekilde Birlik genelinde yeknesak bir uygulamanın sağlanması ve aşağıda da izah edileceği üzere, Tüzüğün kapsam bakımından geniş etki sağlayacak yapıya kavuşturulmuş olması değerlendirildiğinde, Avrupa ötesinde de veri koruma rejiminin değiştirilmesine yol açılması kaçınılmazdır²⁶⁸. Aynı zamanda, Avrupa Birliği içerisinde veri koruma hukukunun uyumlaştırılmasının artırılarak, kişisel verilerin aktarımının daha da kolaylaştırılması amaçlanmıştır²⁶⁹.

Tüzük kişisel verilerin korunmasına ilişkin olarak oldukça önemli ve ayrıntılı düzenlemeler getirmektedir. Daha önce de açıklandığı üzere Tüzük, 95/46 sayılı Yönerge'den farklı olarak, kişisel verilerin korunmasını bağımsız bir hak şeklinde ele almıştır (m. 1/2).

GVKT ile getirilen en önemli değişikliklerden birisi, "Bölgesel kapsam" başlıklı 3. madde ile getirilmiştir. Buna göre, veri işlemenin Birlik içerisinde gerçekleşip gerçekleşmediği önemsenmeksizin, bu Tüzük, Birlik içerisinde bir yönetici ya da veri işleyen tarafından işletmesinin faaliyetleri kapsamında kişisel verilerin işlenmesine uygulanır. Buna ek olarak, yönetici ya da veri işleyen Birlik

²⁶⁷ Nilgün Başalp, "Avrupa Birliği Veri Koruması Genel Regülasyonu'nun Temel Yenilikleri", *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 21/1 (2015), s. 82.

²⁶⁸ Lambert, *Understanding The New European Data Protection Rules*, s. 101.

²⁶⁹ *EU Personal Data Protection in Policy and Practice*, Information Technology and Law Series, 29, ed. Bart Custers, Alan M. Sears, Francien Dechesne, Ilina Georgieva, Tommaso Tani ve Simone van der Hof, The Hague: T.M.C. Asser Press, 2019, s. 2.

içerisinde olmasa dahi, Birlik içerisindeki veri öznelerine mal veya hizmet sunulması ya da hareketleri Birlik içerisinde gerçekleştiği ölçüde hareketlerinin izlenmesi halinde de Tüzük uygulama alanı bulacaktır. Son olarak, üye devlet hukukunun uluslararası kamu hukuku vasıtasıyla uygulandığı bir yerde bulunan yönetici tarafından kişisel verilerin işlenmesi halinde de Tüzük hükümleri uygulanacaktır. Dolayısıyla Tüzük yer bakımından uygulanma hususunda diğer düzenlemelerden ayrılarak, uygulama alanını genişletmiştir. Nitekim 3. maddede belirtilen koşullar dâhilinde Tüzük, Birlik dışındaki faaliyet ve kişilere de uygulanabilecektir.

Tüzük ile kişisel veri kavramı da teknolojik gelişmeler ve firmaların kişilerin verilerini hangi yollardan topladığı göz önünde bulundurularak genişletilmiştir²⁷⁰. 95/46 sayılı Yönerge'de sayılanlara ek olarak Tüzük kapsamında, konum verileri, çevrim içi tanımlayıcı ya da fizyolojik ve genetik veriler gibi faktörlere yer verilmiştir (4/1). Ayrıca daha önce de izah edildiği üzere, 9. maddede özel kategorilerdeki verileri kapsamında, biyometrik veriler de sayılmıştır.

Tüzük ile veri öznesinin haklarına ilişkin olarak da önemli hükümler sevk edilmiştir. Güçlü veri öznesi haklarının, kişisel verileri üzerindeki kontrol seviyelerini (en azından algılanan kontrol seviyelerini artıracak) ve bunun da veri ekonomisine olan güveni artıracak) düşünülmektedir²⁷¹. Bu kapsamda getirilen önemli hükümlerden birisi de, erişim hakkına ilişkin düzenlemedir. Bu anlamda, 15. maddeye göre, veri öznesinin kendisi ile ilgili kişisel veri işlenmesi halinde, yöneticiden, kişisel verilere erişim talep etme hakkı bulunmaktadır. Bu halde yönetici, kişisel verilerin bir kopyasını ücretsiz olarak veri öznesine sağlamalıdır (15/3). Veri öznesinin erişim hakkıyla veri işlemenin saydamlığına da katkıda bulunmuş olacaktır.

²⁷⁰ "The Data Protection Directive Versus The GDPR: Understanding Key Changes", PrivSec Report, The data protection directive versus the GDPR: understanding key changes - PrivSec Report, erişim tarihi: 16.01.2021.

²⁷¹ *EU Personal Data Protection in Policy and Practice*, s. 2.

Diğer düzenlemelerden farklı olarak, Tüzük ile veri öznelerine getirilen bir diğer hak ise, unutulma hakkıdır. 17. maddeye göre, veri öznesinin, yöneticiden kendisiyle ilgili verilerin silinmesini talep etme hakkı bulunmaktadır. İşbu maddede, hangi durumlarda yöneticinin gecikmeksizin verileri silme yükümlülüğü altında olduğu da sayılmıştır. Yöneticinin kişisel veriyi kamuya ifşa etmiş olması ve veriyi silme yükümlülüğü altında olduğu durumda, yönetici, veriyi işleyen yöneticileri verilere yönelik tüm bağlantı ya da nüshaların silinmesi hususunda bilgilendirmek konusunda tüm makul adımları atmalıdır.

Tüzük kapsamında veri öznesi tarafından verilecek rızanın koşulları da ayrıntılı şekilde düzenlenmiştir. 7/2 maddesine göre, veri öznesinin rızasının diğer konuları da ilgilendiren yazılı bir beyan kapsamında verilmesi halinde, rıza talebinin ayırt edilebilir, sarıh ve yalın olarak sunulması gerekmektedir. Bununla da yetinilmemiş ve beyanın herhangi bir bölümünün Tüzüğü ihlal etmesi halinde, bağlayıcı olmayacağı öngörülmüştür. Rıza verilmesinden sonra da, veri öznesinin rızasını istediği zaman geri alma hakkı bulunmaktadır (7/3).

Tüzük kapsamında veri öznelerine tanınan yeni haklardan birisi de, veri taşınabilirliği hakkıdır²⁷². 20. maddeye göre, veri öznesinin, yöneticiye sağladığı kişisel verilerini yapılandırılmış, yaygın kullanılan ve makineyle okunabilecek formatta alma hakkı ve bu verileri yönetici tarafından engellenmeksizin başka bir yöneticiye aktarma hakkı bulunmaktadır.

Yeni bilgi teknolojileri, verilerin muhafaza edilmesine ilişkin riskli ve tehlikeli durumları arttırırken, gelişen teknoloji aynı zamanda, verilerin korunmasına ilişkin yeni yöntemlerin geliştirilmesine de yol açmaktadır. Gizliliği arttıran teknolojiler isimli bu yöntemlerle kişisel verilerin gizli tutulmasını sağlayan araçlar çeşitlendirilmektedir²⁷³. Tüzüğün 25. maddesinde de, olağan ve tasarım gereği gizlilik ilkelerine yer verilmiştir. 25. maddeye göre yönetici, hem işleme

²⁷² Lambert, *Understanding The New European Data Protection Rules*, s. 229.

²⁷³ Murat Volkan Dülger, "Avrupa Birliği Genel Veri Koruma Tüzüğü Bağlamında Kişisel Verilerin Korunması", *Yaşar Hukuk Dergisi*, 1/2 (Temmuz 2019), s. 139.

yönteminin belirlenmesi hem de verinin işlenmesi sırasında uygun teknik ve organizasyonel tedbirleri almalıdır.

Kişisel verilerin korunmasının garanti altına alınmasını sağlamaya yönelik bir düzenlemeye de, kişisel veri ihlallerinin denetim makamına bildirilmesi başlığı altında yer verilmiştir. Buna göre, yönetici, kişisel veri ihlali durumunda, gereksiz gecikmeye yol açmaksızın ve uygun olması durumunda, ihlali öğrenmesinden itibaren 72 saat içerisinde denetim makamına söz konusu ihlali bildirmelidir (m. 33/1).

Tüzük kapsamında ayrıca, veri işleme faaliyetlerinin birtakım riskleri de ihtiva etmesi göz önünde bulundurularak, veri sorumlularının işleme faaliyetine başlamadan önce, bu risklerin bireylerin hakları açısından doğurabileceği sonuçları incelemesi ve değerlendirmesini sağlayan bir mekanizmaya yer verilmiştir²⁷⁴. “Veri koruma etki değerlendirmesi” başlıklı 35. maddeye göre, yönetici, yeni teknolojiler kullanıldığında ve veri işlemenin gerçek kişilerin hak ve özgürlükleri bakımından yüksek riske yol açmasının mümkün olması durumunda, işleme faaliyetinden önce kişisel verilerin korunmasına olan etkiye ilişkin bir değerlendirme yapmalıdır.

²⁷⁴ Dülger, “Avrupa Birliği Genel Veri Koruma Tüzüğü Bağlamında Kişisel Verilerin Korunması”, s. 130.

2.BÖLÜM

TÜRKİYE'DE KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI

2.1. GENEL ÇERÇEVE

Çalışmanın önceki bölümünde, kişisel veri kavramı ele alınmış, KVK hakkının niteliği konusundaki tartışmalara ve KVK hukukunun gelişimi süreci ile bu alandaki uluslararası kaynaklara yer verilmiştir. Bu bölümde ise, kişisel verilerin korunması hakkının Türk Hukuku'ndaki anayasal zemini ve KVKK'da yer alan düzenlemelere yer verilecektir.

KVK hukukuna dair düzenlemelerin yapılması, diğer ülkeler açısından olduğu gibi ülkemiz açısından da önemlidir. Nitekim teknolojinin gelişmesi ve internet kullanımının artmasıyla bu alanın düzenlenmesi ülkemizdeki hukuki gelişmelerin geride kalmaması kaçınılmaz hale gelmiştir.

Bu anlamda, kişisel verilerin korunması hususunda düzenlemeler getiren genel bir kanunun ihdas edilmesi önemlidir. Bununla birlikte, Kanun'un yürürlüğe girmesine kadar kişisel verilerin korunmasına ilişkin olarak hiçbir kanuni düzenleme öngörülemediği da söylenemez. Nitekim Türk Borçlar Kanunu ve Türk Medeni Kanunu'nda birtakım düzenlemelere yer verilmiştir. Ancak bu çalışmanın konusu sebebiyle, çalışma kapsamında mevzuatımızda kişisel verilerin korunmasıyla ilgili tüm düzenlemelere yer verilmeyecek olup, tezin 3. bölümünde, Vergi Hukuku'na ilişkin düzenlemeler ayrıntılı şekilde ele alınacaktır. Bunun dışında, "Suç, Kabahat ve Yaptırımlar" başlığı altında, Türk Ceza Kanunu'nda yer alan hükümlere değinilecektir.

2.2. ANAYASAL ZEMİN

Hessen eyaletinde veri koruma kanunu çıkarılmış, 80'li yıllarda da uluslararası kaynaklarda kişisel verilerin korunmasına ilişkin çok önemli düzenlemeler

yapılmaya başlamıştır. Ülkemizde de, özellikle Avrupa ülkelerindekine nazaran oldukça geç de olsa, zamanla kişisel verilerin korunması alanına ilişkin düzenleme yapma gereksinimi duyulmaya başlanmış ve bu konuda adımlar atılmıştır.

Bu anlamda, kişisel verilerin korunması hakkının anayasal bir zemine oturtulması oldukça önemlidir. Bununla birlikte, KVK, birçok temel hak ve özgürlükle bağlantılıdır. Dolayısıyla KVK, bu hükümlerde de anayasal temellerini bulabilmektedir²⁷⁵. Nitekim hatırlanacağı üzere KVK hakkını yalnızca özel hayatın gizliliği hakkına ya da kişilik hakkına dayandıran görüşler dahi bulunmaktadır.

Belirtilenler dışında, kişisel verilerin korunmasıyla ilgili bir hüküm de, Anayasa'nın 25. maddesinde yer almaktadır. Bu hüküm ile bireylerin düşünce ve kanaat alanındaki kişisel verileri de bir ölçüde koruma altına alınmış olmaktadır. Bunun dışında, haberleşme özgürlüğü, din ve vicdan hürriyeti, basın özgürlüğü ve konut dokunulmazlığı da, yalnızca sınırlı bir alanda koruma sağlamakla birlikte, kişisel verilerin korunması hakkıyla ilişkilidir²⁷⁶. Dolayısıyla kişisel verilerin korunmasına ilişkin ayrı bir hüküm olmasa da, bu hakkın anayasal korumadan tamamen yoksun kaldığı söylenemez.

Bununla birlikte, bu alanın ayrıca düzenlenmesinde de fayda bulunmaktadır. Nitekim temel hak ve özgürlükler, KVK hakkı konusunda tam koruma sağlamamaktadır. Bu çerçevede, 12 Eylül 2010 tarihli referandum sonucunda Anayasamızın 20. maddesinin 3. fıkrasına hüküm eklenmiş ve hüküm ile birlikte KVK hakkı, ayrı bir hak olarak açıkça düzenlenmiştir. Böylelikle hem anayasal koruma sağlanmış hem de kanun koyucu açısından, KVK alanına ilişkin yasal bir düzenleme yapılması öngörülmüştür.

²⁷⁵ Küzeci, *Kişisel Verilerin Korunması*, s. 320.

²⁷⁶ Küzeci, *Kişisel Verilerin Korunması*, s. 332.

Anayasa'nın 20/3 maddesiyle veri işleme koşulları öngörülmüştür. Buna göre, kişisel verilerin işlenmesi için ilgili kişinin açık rızasının alınması veya kanun ile kişisel verilerin işlenmesinin öngörülmüş olması gerekmektedir. Ancak kişisel verilerin korunması hakkının korunduğundan söz edebilmek için, açık rıza alınması ya da kanuni düzenlemeye dayanılması yeterli olmayacaktır. Nitekim Anayasa m. 20/3 kapsamında KVK hakkının asgari içeriği de düzenleme altına alınmıştır. Buna göre, bu hakkın korunduğundan bahsedebilmek için, ilgili kişiler asgari olarak, kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenme hakkına sahip kılınmalıdır.

2.3. 6698 SAYILI KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI KANUNU

2.3.1. Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nun Gelişim Süreci

Anayasa'nın 20/3 m. ile de KVK hususunda esas ve usullerin kanunla düzenleneceği öngörülmüş ancak uzun bir süre daha KVKK yürürlüğe konmamıştır. Bu çerçevede, bu başlık altında, 6698 sayılı KVKK'nın kabul edilme sebeplerine değinmekte fayda bulunmaktadır.

Kanun'un Genel Gerekçesinde, Kanunun kabul edilme sebeplerine ilişkin pek çok sebebe yer verilmiştir. Bu anlamda, toplumda olumsuz bir algının oluşması, bu alanı düzenleyecek bütüncül bir düzenlemenin olmaması, sürecin kontrol ve denetlenmesini sağlamak üzere bir kurumun öngörülmemesi ve hak ihlallerine yol açılıyor olması gibi nedenler vurgulanmıştır²⁷⁷.

Genel Gerekçeye göre, Avrupa Birliği ile ilişkilerin ve müzakere sürecinin devam ettirilmesi, EUROPOL ve EUROJUST çerçevesinde işbirliği yapılması ve bilgi değişimi sağlanması da kişisel verilerin korunmasına yönelik Kanunun kabul

²⁷⁷ Mehmet Bedii Kaya ve Furkan Güven Taştan, *Kişisel Veri Koruma Hukuku Mevzuat & İçtihat*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2018, s. 46.

edilmesini gerektirmektedir.²⁷⁸. Bu anlamda, Avrupa Birliği ile müzakere sürecinin sağlıklı şekilde devam ettirilmesi amacıyla kişisel verilerin korunmasına ilişkin kanun seviyesinde düzenlemeler yapmak gerekli hale gelmesine rağmen uzun yıllar bu düzenlemenin yürürlüğe konulmadığı görülmektedir. Bu hususta birçok Tasarı hazırlanmış ancak sonuçlanmamıştır. 2003 yılında, Adalet Bakanlığı'nca meydana getirilen bir Komisyon, KVKK Tasarısı hazırlamıştır²⁷⁹. Ancak 3 yıl üzerinde çalışılmış olmasına rağmen, Tasarı 2016 yılına kadar kanunlaşmamıştır. Nihayet, Avrupa Birliği müzakerelerinin yeniden başlaması ve son açılan müzakere başlıklarının kişisel verilerin korunmasını da ihtiva etmesi sebebiyle işbu Tasarı, birtakım değişikliklerle birlikte TBMM'ye sunulmuş, 24.03.2016 tarihinde kabul edilmiş, 29677 sayılı R.G.'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir²⁸⁰.

2.3.2.Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nun Uygulama Alanı

2.3.2.1.Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nun Amacı

Kanun'un "Amaç" başlıklı birinci maddesine göre, Kanun'un amacı, kişisel verilerin işlenmesinde başta özel hayatın gizliliği olmak üzere kişilerin temel hak ve özgürlüklerini korumak ve birtakım yükümlülükler ile uyulacak usul ve esasların düzenlenmesidir.

Madde gerekçesinde de, amacın kişisel verilerin işlenmesinin disiplin altına alınması ve özel hayatın gizliliği başta olmak üzere, Anayasa'da belirtilen temel hak ve özgürlüklerin korunması olduğu vurgulanmıştır. Gerekçeye göre, kişinin mahremiyet hakkı ve bilgi güvenliği hakkının korunması da bu kapsamdadır²⁸¹.

²⁷⁸ Kaya ve Taştan, *Kişisel Veri Koruma Hukuku Mevzuat & İçtihat*, s. 47.

²⁷⁹ Başalp, *Kişisel Verilerin Korunması ve Saklanması*, s. 108.

²⁸⁰ Dülger, *Kişisel Verilerin Korunması Hukuku*, s. 322-323.

²⁸¹ Kaya ve Taştan, *Kişisel Veri Koruma Hukuku Mevzuat & İçtihat*, s. 49.

Görüldüğü üzere, Kanunun, amacı düzenleyen birinci maddesinde de, madde gerekçesinde de, esas olarak, özel hayatın gizliliği hakkı vurgulanmak suretiyle temel hak ve özgürlüklerin korunmasının altı çizilmiştir. Kanunun hazırlanmasında 108 s. Sözleşme ve 95/46 s. Yönerge hükümlerinin etkili olmasının da amacın bu şekilde düzenlenmesine sebep olduğu söylenebilir. Nitekim 108 s. Sözleşme ve 95/46 s. Yönerge'de de özel hayatın gizliliğinin korunması amacı öngörülmüştür. Bununla birlikte, KVK'nın ayrı bir hak olarak kabul edilerek Kanun'da da bu hakkın vurgulanmasının daha isabetli olacağı ifade edilmelidir. Nitekim daha önce de belirtildiği üzere, Kanuna esas alınan belgelerden biri olan 108 sayılı Sözleşme'nin modernize edilmesiyle kabul edilen 108+ Sözleşmesi'nde, kişisel verilerin korunması hakkında ayrıca bahsedilmiştir. Benzer şekilde, 95/46 sayılı Yönerge'nin yerine kabul edilen GVKT'de de, KVK hakkı ayrı bir hak olarak ele alınmıştır.

2.3.2.2. Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nda Yer Alan Temel Tanımlar

Kanunun 2. maddesinde birtakım önemli tanımlara yer verilmiştir. Öncelikli olarak, m. 3/1-d kapsamında, kişisel veri tanımından da anlaşılacağı üzere, KVKK, yukarıda bahsedilen uluslararası belgelerde de yer alan kişisel veri tanımını esas almıştır. Hükümde her türlü bilgi ifadesine yer verilmek suretiyle, hangi çeşit bilginin kişisel veri sayılacağına ilişkin bir ayırım yapılmadığı anlaşılmaktadır. Bu anlamda bir veri, enformasyon ya da bilgi söz konusu olabilecektir. Nitekim kişinin kimliğinin belirli ya da belirlenebilir kılması şartıyla bilgi yönetimi anlamında bir veri ya da enformasyon da kişisel veri sayılacaktır.

Kanunda, özel nitelikli kişisel verilere ilişkin olarak ayrı bir tanım bulunmaktadır. Bu anlamda, söz konusu Kanun ile 108 s. Sözleşme ve 95/46 s. Yönerge'de yer alan özel veri kategorilerine göre daha fazla veri özel nitelikli kişisel veri olarak sayılmıştır. Nitekim kılık kıyafet, sendika ve vakıf üyeliği, güvenlik tedbirleriyle ilgili veriler, biyometrik ve genetik veriler 108 sayılı Sözleşme ile özel veri kategorilerinden sayılmamıştır. 95/46 sayılı Yönerge'de, ceza mahkûmiyeti de bu kapsamda değerlendirilmemiştir. Benzer şekilde, GVKT'de de, ceza

mahkûmiyeti ve güvenlik tedbirlerine ilişkin veriler özel kategorideki kişisel veri olarak sayılmamıştır. Bu çerçevede, Kanun'da yer alan özel nitelikli kişisel veriler tanımının oldukça kapsayıcı olduğu söylenebilir. Bu verilerin neden özel nitelikli olduğuna ilişkin olarak ise, KVKK 6. maddesinin gerekçesinde birtakım açıklamalara yer verilmiştir. Bu anlamda, bu verilerin özel nitelikli kabul edilmesinin sebebi, mağduriyete ve ayrımcılığa uğranmasına sebep olabilecek veriler olmasıdır²⁸².

Kanunun 3/1-e maddesinde ise, kişisel verilerin işlenmesine yer verilmiştir. Bu maddeden anlaşılacağı üzere, kişisel verilerin işlenmesi maddede örneklenen işlemlerle sınırlı olmayıp, oldukça geniş bir yelpazede gerçekleşebilecektir. Bu çerçevede, 95/46 sayılı Yönerge ile GVKT'de de olduğu gibi, KVKK'da da kişisel veri işlemenin tanımı oldukça geniş tutulmuştur.

Kanunda otomatik yolların ne olduğuna ilişkin bir açıklama bulunmamaktadır. Burada yer alan otomatik kavramı, el ile işlenenler dışında, teknik destek alınarak işlenen veriler olarak değerlendirilebilir²⁸³. Tam veya kısmen otomatik ayrımında, verinin işlenmesine ilişkin sistemin tamamen kendi başına mı yoksa insan müdahalesiyle mi çalıştığına bakılmalıdır. İnsan eli müdahalesinin olması durumunda, kısmen otomatik veri kayıt sisteminden bahsedilmelidir²⁸⁴. Ancak otomatik olarak işlenmeye verilerin tamamı kişisel veri olarak değerlendirilmeyecektir şeklinde bir değerlendirme de doğruyu yansıtmamaktadır.

Kanun'da, veri kayıt sistemi de tanımlanmıştır. Madde gerekçesine göre, bu sistemlerin elektronik ya da fiziki ortamda oluşturulması mümkündür. Bu anlamda, isim ve kimlik no. çerçevesinde yapılan sınıflandırmalar ve kredi borcunu ödeyemeyenlere ilişkin sınıflandırmalar veri kayıt sistemini meydana

²⁸² Kaya ve Taştan, *Kişisel Veri Koruma Hukuku Mevzuat & İçtihat*, s. 56.

²⁸³ Küzeci, *Kişisel Verilerin Korunması*, s. 371.

²⁸⁴ Mesut Serdar Çekin, *Avrupa Birliği Hukukuyla Mukayeseli Olarak 6698 Sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2018, s. 22.

getirebilecektir²⁸⁵. Dolayısıyla kişisel verilerin otomatik olmayan yollarla örneğin kağıt üzerinde belirli kriterlere göre sınıflandırılması halinde de kişisel verilerin işlenmesinden söz etmek mümkündür.

Kanunda yer anlam önemli tanımlardan birisi de, açık rızadır. Nitekim rıza verilmesiyle birlikte, kişiler kişisel verilerinin geleceğini tayin hakkını kullanmaktadır²⁸⁶. 3/1-a hükmü çerçevesinde, açık rıza hususunda da 95/46 sayılı Yönerge hükümlerinin esas alındığı söylenebilecektir. Nitekim hatırlanacağı üzere, söz konusu Yönerge ile OECD Rehber İlkeleri, 108 s. Sözleşme ve Birleşmiş Milletler İlkeleri'nden ayrı olarak, veri öznesinin rızası açıklanmış olup, buna göre, açık rızanın, verisi işlenen kişinin kabulüne işaret eden, özgür ve bilgilendirilmeye dayanan bir rıza olması gerekmektedir.

KVKK anlamında açık rızanın verilmiş olduğundan söz etmek için, rızanın genel değil; belli bir konuya ilişkin olmasının gerektiğinin açıkça vurgulanması isabetli olmuştur. Nitekim rızanın özgür bir iradeyle verildiğinin kabul edilmesi için, kişinin hangi konuda verisinin işlendiğini bilmesi çok önemlidir. Bununla birlikte, kişisel verilerin işlenmesi şartı olarak açık rıza öngörüldüğünden, açık rıza hususunda daha kapsayıcı bir düzenleme öngörülmesi önerilebilir. Nitekim GVKT ile de rızaya ilişkin olarak kişisel verilerin işlenmesine onay verildiğinin gösterilmesi, özgür verilmiş ve belirli olma hususları vurgulanmakla birlikte, rızanın bilinçli olması ve şüpheye yer bırakmaması gerektiği de öngörülmüştür²⁸⁷. Tüzük kapsamında, bununla da yetinilmeyerek, rızanın başka konularla da ilgili yazılı bir beyan çerçevesinde verilmesi halinde, açıkça ayırt edilebilir, anlaşılır ve kolayca erişilebilir şekilde sunulması gerektiği vurgulanmıştır. Buna ek olarak, açık ve sade bir kullanılması gerektiği ve söz konusu hususlara aykırı beyanın bağlayıcı olmadığı da açıkça öngörülmüştür. Tüzük kapsamında, rızanın özgür şekilde verilmesi hususu da açıklığa

²⁸⁵ Kaya ve Taştan, *Kişisel Veri Koruma Hukuku Mevzuat & İçtihat*, s. 51.

²⁸⁶ Cihan Avcı Braun, "Kişisel Verilerin İşlenmesinde Rıza", *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15/1 (2018), s. 18

²⁸⁷ Madde 4/11.

kavuşturulmuştur. Bunlara ek olarak, Tüzük ile rızanın geri çekilmesi hakkı da açıkça öngörülmüştür. Bu anlamda, rızanın geri çekilmesi, verilmesi gibi kolay olmalıdır²⁸⁸.

Kanuna göre, kişisel verisi işlenen gerçek kişi, ilgili kişidir (Madde 3/1-ç). Bu anlamda, yukarıda belirtilen uluslararası belgelerde veri öznesi olarak ifade edilen verisi işlenen gerçek kişi, Kanun'da ilgili kişi olarak isimlendirilmiştir. Kanunun 3/1 maddesi kapsamında veri sorumlusu tanımlanmaktadır. Bu tanımın da 95/46 sayılı Yönerge ile paralel olduğu söylenebilir. Söz konusu Yönerge ile veri sorumlusu kavramı yerine, yönetici kavramı kullanılmış olup, yöneticinin, kişisel verinin işlenme amaç ve araçlarını kendisi tek başına ya da başkalarının katılımıyla belirlediği öngörülmüştür. Benzer şekilde, Genel Veri Tüzüğü'ne göre de, yönetici, kişisel verilerin işlenmesine ilişkin amaç ve yöntemleri belirlemektedir.

KVKK'nın 3/1-ğ maddesinde veri sorumlusu tanımlanmıştır. Bu tanım da 95/46 sayılı Yönerge ile uyumludur. Nitekim söz konusu Yönerge de verilerin yönetici adına işlenmesinden söz edilmektedir. Bu anlamda, Kanun'un tanımlamasından da açıkça anlaşılacağı üzere, veri sorumlusu, amaç ile vasıtaları belirleyecek, veri işleyen ise veri sorumlusunun belirlediği sınırlar dâhilinde verileri işleyecektir.

2.3.2.3.İstisnalar

2.3.2.3.1.Tam İstisnalar

KVKK 28. maddesinin 1. fıkrasında, Kanun'un uygulanmayacağı birtakım tam istisna halleri öngörülmüştür. Bu istisnalar tek tek sayılmış olup, sayılan haller dışında istisna öngörülmesi mümkün değildir. Ayrıca, maddede sayılan durumların dar yorumlanması isabetli olacaktır.

²⁸⁸ Madde 7.

Bu istisnalardan ilki, 28/1-a maddesinde düzenlenmektedir. Dolayısıyla başkasına ait bir kişisel verinin, kişinin kendisiyle ilgili olmayan faaliyetler kapsamında ya da aynı konutta da olsalar aile fertleri dışındaki kişilere ilişkin faaliyetler çerçevesinde ya da kendisiyle konutta yaşamayan aile fertlerine ilişkin faaliyetler kapsamında işlenmesi halinde bu istisna uygulanmayacaktır. Buna ek olarak, verinin 3. kişiye verilmemesine ve veri güvenliği kapsamındaki yükümlülüklerle dikkat etmek gerekecektir. Nitekim istisna hali öngörülmuş olması, verinin kişisel veri olarak kabul edilmesine engel olmayıp, veri güvenliği kurallarına riayet edilmesi gerekmektedir.

Diğer tam istisna hallerine, 28/1-b ve 28/1-c hükümlerinde yer verilmektedir. Bu çerçevede belirtilmelidir ki, kişisel verilerin sanat, tarih, edebiyat veya bilimsel amaçlarla işlenmesi yaygın olarak görülebilmektedir. Özellikle bilimsel amaçlarla birçok veri işlenmektedir. Ancak ifade özgürlüğü kapsamında veri işlenmesinin sınırlarının ne olduğunun belirlenmesi uygun olacaktır. Anayasa m. 26'da düşünceyi açıklama ve yayma hürriyeti öngörülmüştür. Söz konusu maddenin ikinci fıkrasında ise, sınırlandırma sebepleri belirlenmiştir. Kanuna göre de, ifade özgürlüğü çerçevesinde kişisel veri işlemenin, millî savunmayı, millî güvenliği, kamu güvenliğini, kamu düzenini, ekonomik güvenliği, özel hayatın gizliliğini veya kişilik haklarını ihlal etmemesi ve suç teşkil etmemesi gerekmektedir. Ancak yine de, bu istisna çerçevesinde, kişisel verilerin açıklanması ya da 3. kişilere verilmesinin geniş bir yorumla ifade özgürlüğü kapsamında değerlendirilerek istisna kapsamına sokulması hak ihlallerine yol açabilecektir.

Diğer bir istisna, 28/1-ç maddesinde öngörülmüştür. Bu istisnanın uygulanabilmesi için, önleyici, koruyucu ve istihbari faaliyetlerin, kamu kurum ve kuruluşları tarafından yürütülmesi gerekmektedir. Buna ek olarak, kamu kurum ve kuruluşlarının, kanun ile yetkilendirilmiş olması lazımdır. Bu istisna ile de KVKK'nın oldukça geniş bir alanda uygulanmasının önüne geçilmektedir. Nitekim kamu kurum ve kuruluşları tarafından birçok alan ve konuda önleyici, koruyucu ve istihbari faaliyetler gerçekleştirilmektedir.

Bu hükmün, Anayasa'ya aykırı olması nedeniyle Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmuştur. Mahkeme, kişisel verilerin korunması hakkının sınırsız olmayıp, Anayasa'nın 13. maddesinin dikkate alınarak sınırlandırılmasının mümkün olduğunu belirtmiştir ²⁸⁹.

Hak ve özgürlükler sınırsız değildir ve demokratik hukuk düzenlerinde de birtakım sebeplerle hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmaları mümkündür. Anayasa m. 13 de birtakım sınırlar dâhilinde, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılabilceğini kabul etmektedir. Ancak birtakım sınırlamalar öngörülürken, sınırlama ölçütlerinin tanımlarının iyi yapılması ve sınırlamanın sınırlarının çizilmesi de önemlidir. Kamu düzeni, kamu güvenliği, milli savunma ve ekonomik güvenlik gibi kavramlar, çok geniş ve soyut kavramlar olup, bu kavramların anlamı ülkeden ülkeye, toplumdaki topluma, değişkenlik göstermektedir. Bu durumun yol açacağı belirsizliğe dikkat çekmenin yanı sıra, kişisel verilerin korunması hakkı ile kişisel verilerin önleyici, koruyucu ve istihbarat faaliyetleri kapsamında işlenmesi arasında makul bir denge kurulması gerektiği de belirtilmelidir²⁹⁰. Aksi halde, kamu düzeni, ekonomik güvenlik, milli savunma gibi geniş kavramlara dayanılarak bireylerin kişisel verilerin korunması hakkına keyfiyete varan müdahalelerde bulunulmasının önü açılmış olacaktır. Bu nedenle, önleyici, koruyucu ve istihbari faaliyetler ile ekonomik güvenlik, milli savunma gibi maddede yer alan kavramların tanımlanması, en azından sınırlarının belirlenmesi ve KVK hakkı ile aralarında makul bir dengenin kurulması isabetli olacaktır.

Bu anlamda konumuz açısından bakıldığında örneğin; vergi mükelleflerinin kişisel verileri ekonomik güvenlik çatısı altında istisna kapsamında değerlendirilerek korunmayacak mıdır? Ekonomik güvenlik kavramının geniş yorumlanması halinde böyle bir sonuca varmak mümkün görünmektedir ancak

²⁸⁹ Anayasa Mahkemesi, 2016/125 E., 2017/143 K., T. 28.09.2017.

²⁹⁰ Tobaz, "Uluslararası İnsan Hakları Hukukunda ve Türk Hukukunda Kişisel Verilerin Korunması", s. 394.

bu halde de, vergi mükelleflerinin kişisel verilerinin korunması hakkı açısından ölçüsüz uygulamaların yapılmasının önü açılacaktır. Ekonomik güvenlik ibaresinden yola çıkılarak vergi mükelleflerine ait kişisel verilerin KVKK'dan istisna edilmesi gibi bir sonuca ulaşılması durumunda, mükelleflerin vergi idaresi karşısında temel bir haklarından yoksun bırakılmasına yol açılacaktır. Dolayısıyla bu yönde bir yorum ve uygulama, Anayasa'nın 13. ve 20/3 maddelerine aykırıdır.

Son olarak, Kanunda, diğer bir istisna ise, 28/1-d maddesinde öngörülmektedir.

2.3.2.3.2.Kısmi İstisnalar

KVKK 28/2 maddesinde de birtakım istisnalara yer verilmiştir. İşbu istisnalar kapsamında, veri sorumlusunun kişisel verilerin elde edilmesi sırasında, ilgili kişilere 10. maddede yer alan bilgileri vermesi zorunlu olmamakla ya da ilgili kişi 11. maddede yer verilen haklarını kullanamayacak olmakla beraber, KVK ile ilgili temel ilkelere ve veri güvenliği yükümlülüklerine uyulması gerekecektir. Ayrıca, verisi işlenen kişinin, zararın giderilmesini talep etme hakkı bulunmaktadır. Dolayısıyla Kanun'un istisna kapsamında kalan hükümleri dışındaki düzenlemeleri açısından hak ve yükümlülükler devam edecektir.

Kısmi istisna kapsamındaki ilk durum, 28/2-a maddesinde öngörülmektedir. Bu istisna esasen kolluk kuvvetleri açısından getirilmiştir. Yukarıda ifade edildiği üzere, yargı makamları tarafından tam istisna öngörülürken, kolluk kuvvetleri açısından kısmi bir istisna getirilmiştir. Nitekim kolluğun suç soruşturması dışında da birçok görevi bulunmaktadır. Suç işlenmesinin önlenmesi ve suç soruşturması açısından aydınlatma yükümlülüğü ve ilgili kişinin hakları açısından sınırlama getirilmiş olması da anlaşılabilir bir durumdur. Bu anlamda, suçu ortaya çıkarmak isteyen kolluk kuvvetlerinin şüpheliyi aydınlatması beklenemeyecektir²⁹¹.

²⁹¹ Dülger, *Kişisel Verilerin Korunması Hukuku*, s. 359.

Diğer bir istisna ise, 28/2-b maddesinde yer almaktadır. Bu anlamda, kişinin kendisine ait veriyi kendisinin alenileştirmesi; dolayısıyla herkese açık ya da ulaşılabilir kılması durumunda, bu veriyi elde eden kişinin aydınlatma ya da veri sorumluları siciline kayıt yükümlülüğünden bahsedilemez. Ancak bu noktada da dikkatli olmak gerekecektir. Nitekim kendisine ait veriyi alenileştiren kişinin iradesi ve kişisel verinin kimlere, hangi amaçla erişilebilir kılındığı gibi hususlar da bu hükmün uygulanması açısından dikkat edilmesi gereken hususlardır.

28/2-c maddesinde yer alan istisna da önemli istisnalardandır. Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının birçok görevi bulunmaktadır. Burada istisna kapsamında olan, denetleme ve düzenleme görevleri ya da disiplin soruşturma veya kovuşturması kapsamında işlenen verilerdir.

Son olarak, 28/2-ç maddesinde önemli bir istisnaya yer verilmiştir. Bu çerçevede, KVKK'da, genel olarak ekonomik ve mali çıkarlar değil; bütçe, veri ve mali konular çerçevesinde ekonomik ve mali çıkarların korunması açısından veri işlemenin gerekli olması istisna kapsamındadır. Ancak burada, diğer tüm istisna hallerinde de olduğu gibi, KVK hakkı temel bir hak olduğundan, Anayasa m. 13'te yer alan sınırlamalara da dikkat edilmesi gerekmektedir. Bu anlamda, KVK hakkına ilişkin sınırlamalar getirilirken, demokratik toplum düzeninin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı hareket etmemeye özen gösterilmelidir. Ayrıca, kısmi istisnalar, KVKK'nın amacıyla temel ilkeleri açısından uygun ve ölçülü şekilde uygulanmalıdır. Kanun kapsamında kabul edilen istisnalar oldukça fazla olup geniş bir alanı kapsadığından, orantısız şekilde uygulanmaması büyük önem arz etmektedir. Nitekim aksi halde devlet birçok alanda bireylerin kişisel verilerini işleyebilecek, bireyler ise bu durum karşısında işbu Kanunda yer alan haklarını kullanamayacak hale gelecektir. Özellikle vergiler alanında, kurumlar vergisi mükelleflerinin tüzel kişiler olduğu gözetildiğinde, zaten hâlihazırda KVKK hükümleri birçok kişiye ait verilere uygulanmamaktadır. Kanunun uygulanma alanının bu tür istisnalarla daha da daraltılması, tezin ilerleyen bölümlerinde ayrıntılı şekilde incelenecek olan vergi

mahremiyetine giren haller hariç olmak üzere, mükelleflerin kişisel verilerini korumasız bırakacak niteliktedir.

2.4. KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI KANUNU'NDA YER ALAN TEMEL İLKELER VE VERİLERİN İŞLENME KOŞULLARI

2.4.1. Temel İlkeler

2.4.1.1. Hukuka ve Dürüstlük Kurallarına Uygun Olma

Anayasa m. 20/3'e göre, KVK ile ilgili esas ve usuller kanunla düzenlenecektir. KVKK'nın m. 4'te de, kişisel verilerin işlenmesine ilişkin birtakım ilkeler kabul edilmiştir. Bu ilkelerden ilki, kişisel verilerin ancak hukuka ve dürüstlük kurallarına uygun olarak işlenmesidir (Kanun m.4/2-a).

Öncelikle dikkat çekmek gerekir ki, KVKK'da kanunlara uygun değil; hukuka uygun ibaresi kullanılmıştır. Hukuka uygun olmaya ilişkin olarak 95/46 sayılı Yönerge'de birtakım açıklamalara yer verilmiştir. Bu anlamda, hukuka uygun işleme için, veri öznesinin rızası olmalı ya da veri öznesiyle ilgili bağlayıcı bir sözleşmenin yerine getirilmesi ya da sona erdirilmesi ya da hukuki bir gerekliliğe istinaden ya da kişinin meşru menfaati için ya da resmi bir yetkinin kullanılması amacıyla ya da kamu menfaati açısından yerine getirilen bir görevin ifası için gerekli olması gerekmektedir. Benzer şekilde, gerçek veya tüzel kişinin meşru menfaati için gerekli olması halinde ya da veri öznesinin hayatı için gerekli bir menfaati korumak için gerçekleştirilmesi halinde de veri işleme hukuka uygun kabul edilmelidir²⁹².

GVKT'nin 5. maddesinde de bu ilkeye yer verilmiştir. Tüzüğün 6. maddesinde ve giriş kısmı 40. paragrafta ise, veri işlemenin hukuka uygunluğu düzenlenmiştir. Bu hükümlerden anlaşıldığı üzere, Yönerge ve GVKT

²⁹² § 30-31.

kapsamında, hukuka uygunluk kapsamında kanunlara uygunluğun mu yoksa bütün olarak hukuka uygunluğun mu sağlanması gerektiğiyle ilgili bir yorum yapılmamıştır. Bunun yerine, veri öznesinin rızası, sözleşmesel ya da hukuki gereklilikler ya da meşru menfaatlerin gerektirmesi gibi durumlarda veri işleminin hukuka uygun sayılacağı belirtilmiştir.

KVKK'da ise, 4. maddede çalışma kapsamında ayrıntılı şekilde incelenecek olan ve hukuka ve dürüstlük kurallarına uygun olmayı da içeren genel ilkelerin düzenlenmesinden sonra, 5. maddede, kişisel verilerin işleme şartları düzenlenmiştir. Dolayısıyla işbu Kanunda veri işleminin hukuka uygun olmasından ne anlaşılacağı açıkça düzenleme altına alınmamıştır. Ancak kişisel verilerin işleme şartları kapsamında yer verilen düzenlemelerin bir kısmının Yönerge ve GVKT'nin veri işleminin hukuka uygunluğu başlığı altında getirdikleri hükümlerle benzeştiği açıktır. Kanunun belirtilen maddelerinde öngörülen hususlara riayet edilmemesi halinde veri işleminin hukuka aykırı hale geleceği de göz önünde bulundurulduğunda, 4. maddede yer alan genel ilkeler ile 5. maddede bulunan kişisel verilerin işleme şartlarının hukuka uygunluğu sağlayan kurumlar olduğu da söylenebilecektir.

Hukuka uygun olmakla ilgili düzenlemeler bu şekilde belirtilebilmekle birlikte, hukuka uygun olmanın çok daha geniş bir kavram olduğu vurgulanmalıdır. Nitekim hukuka uygunluk, Kanunda öngörülen kurallar dışında, genel hukuk kurallarına riayet edilmesi gerekmektedir. Buna ek olarak, evrensel hukuk ilkelerine de dikkat edilmelidir²⁹³. Ayrıca bu uygunluğun, veri işlemeye ilişkin tüm süreçlerde sağlanması gerekmektedir²⁹⁴.

Dürüstlük kurallarına uygun olmaktan ne anlaşılması gerekmektedir? Bu hususta da GVKT hükümlerine bakılabilir. Tüzüğün 5/1-a maddesinde, dürüstlük kurallarına uygun bir işlemeden değil; adil bir işlemeden söz edilmiştir. Tüzüğe göre, adil ve şeffaf işleme ilkeleri, veri öznesinin işleminin varlığı ve

²⁹³ Dülger, *Kişisel Verilerin Korunması Hukuku*, s. 263.

²⁹⁴ Küzeci, *Kişisel Verilerin Korunması*, s. 229.

amaçları hakkında bilgilendirilmesini gerektirir. Bu anlamda, yönetici kişisel verilerin işlendiği koşulları da dikkate alarak, adil ve şeffaf bir işlemeyi sağlamak üzere gerekli bilgileri veri öznesine vermelidir. Buna ek olarak, veri öznesinden kişisel verilerin alındığı hallerde, veri öznesi, bu verileri sağlamakla yükümlü olup olmadığı ve sağlamaması halinde bunun sonuçları hakkında bilgilendirilmelidir²⁹⁵.

Tüzüğün 13. maddesinin 1. fıkrasında, veri öznesine ilişkin kişisel verilerin kendisinden toplanması halinde yöneticinin hangi bilgileri sağlaması gerektiği düzenlenmiştir. Maddenin 2. fıkrasına göre ise, adil ve şeffaf bir veri işleminin sağlanması açısından, bu bilgilere ek olarak sağlanması gereken bilgiler öngörülmüştür. Bu maddeye göre, şeffaflığın yanında adil bir işlemin meydana gelmesi için, kişisel verilerin saklanacağı süre, kişisel verilere erişim, verilerin düzeltilmesini, silinmesini talep, itiraz, verilerin taşınabilirliği, rızayı geri çekme ve denetim makamına şikâyette bulunma hakkının varlığı, veri öznesinin yasal ya da sözleşmesel bir gereklilik olup olmadığı vb hususlarında bilgi verilmesi gerekmektedir.

Tüzük kapsamında adil ve şeffaf bir işlemeden söz edilmesi için yönetici ayrıca, kişisel verilerde yanlışlıklara neden olan faktörlerin düzeltilmesini ve hata riskinin en aza indirilmesini sağlamak için uygun teknik ve organizasyonel önlemleri uygulamalıdır²⁹⁶.

108 sayılı Sözleşme'nin 5. maddesinde de adil işlemeden söz edilmiş ancak buna ilişkin bir açıklamaya yer verilmemiştir. 108 + Sözleşmesi'nin 8. maddesinde ise, adil ve şeffaf işlemin söz konusu olması için gerekli ek bilgiler de dâhil olmak üzere, yöneticinin veri öznelere, kimliği, mutlak meskeni, veri işleminin hukuki temel ve amaçları, kişisel verilerin ve alıcıların kategorileri ile haklarını kullanma yolları hususlarında bilgilendirmesi öngörülmüştür.

²⁹⁵ § 60.

²⁹⁶ § 71.

Görüldüğü üzere, 108 ve 108+ Sözleşmelerinde de, Tüzük'te olduğu gibi adil bir işlemeyi söz edilmiştir. Bu çerçevede, veri işleminin şeffaflığı yanında adil olmasının sağlanması için birtakım bilgi ve belgelerin veri öznesi; dolayısıyla KVKK anlamında ilgili kişiyle paylaşılması gerektiğine işaret edilmiştir.

KVKK kapsamında ise, dürüstlük kurallarına uygun işlemeye ilişkin herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir. Bu kapsamda, bir görüşe göre, dürüstlük kuralına uygun olarak veri işlemek, adil işlemeye göre daha kapsamlıdır²⁹⁷. Diğer bir görüşe göre, burada TMK m. 2 anlamında dürüstlük kuralına uygun işleme söz konusudur. Bu anlamda, kişisel verilerin korunması açısından dürüstlük kuralı, ilgili hukuk kuralınca gerçekleştirilen fiillerde, kural dâhilinde en az miktarda verinin işlenmesi ve verisi işlenen kişinin öngöremeyeceği şekilde işlemde bulunulmaması ve bu kişilerin çıkar ve makul beklentilerinin göz önünde bulundurulmasını gerektirmektedir²⁹⁸. Bir diğer görüş ise, bu ilkenin TMK m. 2'de yer alan kural ile eş anlamlı olmadığı yönündedir. Buna göre, veri işleme süresine dâhil olan kişiler ve özellikle veri sorumluları, Kanun'dan doğan haklarını kullanırken ilgili kişilere adil davranmakla yükümlüdür. Bu ilke, haklı beklenti ve haklı menfaat gibi, tarafların menfaatlerini dengelemeyi amaçlayan hükümler çerçevesinde önem kazanacaktır. Buna ek olarak, rızanın özgür iradeyle verilip verilmediği ve gerekli tedbirlerin alınıp alınmadığı gibi hususlarda da bu ilke göz önünde bulundurulacaktır²⁹⁹.

Görüşler genel hatlarıyla bu şekilde özetlenebilecek olmakla birlikte, dürüstlük kuralına uygun olma, sınırları tam olarak çizilebilecek bir kavram değildir. Nitekim kişisel verilerin korunması alanında dürüstlük kuralına uygunluk, kişisel verilerin korunmasıyla ilgili diğer temel ilkelerle de bağlantılı olan geniş bir kurumdur. Bu anlamda, verilerin dürüstlük kuralına uygun işlenmesi, KVKK 4.

²⁹⁷ Başalp, *Kişisel Verilerin Korunması ve Saklanması*, s. 37.

²⁹⁸ Kişisel Verileri Koruma Kurumu, "Kişisel Verilerin İşlenmesine İlişkin Temel İlkeler", d0fbca08-30af-41fe-a7c9-65663b9c5231.pdf (kvkk.gov.tr), s. 3-4, erişim tarihi: 08.02.2021.

²⁹⁹ Çekin, *Avrupa Birliği Hukukuyla Mukayeseli Olarak 6698 Sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu*, s. 45.

maddesinde yer alan diğer ilkelerle de bağlantılıdır. Bu anlamda örneğin; verilerin doğruyu yansıtmaması ya da meşru amaçlarla işlenmemesi halinde, hukuka uygunluktan da dürüstlük kuralına uygunluktan da söz edilemeyecektir. Yukarıda izah edildiği üzere, GVKT’de de, adil bir işlemeden söz edilmesi için yöneticinin, kişisel verilerde yanlışlıklara neden olan faktörlerin düzeltilmesini ve hata riskinin en aza indirilmesini sağlamak için önlem alması gerektiği öngörülmüştür. Gerçekten de bu şekilde, veri sorumlusu, ilgili kişinin menfaat ve haklarını güvence altına almış olacaktır.

Dürüstlük kuralına uygun veri işlemeden söz edilmesi için, veri sorumlusunun hedeflerine ulaşırken ilgili kişinin çıkarlarını ve makul beklentilerini göz önünde bulundurması gerekmektedir³⁰⁰. İlgili kişilerin güveninin kötüye kullanılmaması ve yanılgılarından yararlanılmaması sağlanmalıdır³⁰¹.

Bunlara ek olarak, hukuka ve dürüstlük kuralına uygunluk çerçevesinde, kişisel verisi işlenen kişinin, aydınlatılması ve ayrıntılı olarak bilgilendirilmesi gerekmektedir³⁰². Bu anlamda, özellikle verilerin şeffaflığına ilişkin düzenlemelerde öngörülen bilgi paylaşımı ve ilgili kişinin hakları hususunda bilgilendirilmesi ve bu haklara riayet edilmesine ilişkin hükümler de, dürüstlük kuralına uygun işleme açısından önemlidir. Nitekim kişisel verilerin hangi amaç için ve nasıl işleneceğinin, ne kadar süre saklanacağıının, kişisel verilere erişim, verilerin düzeltilmesini/ silinmesini talep etme, itiraz ve denetim makamına şikâyetle bulunma hakkının bildirilmesi ve bu hususlara uyulması oldukça önemlidir. Bu anlamda, nasıl ki adil yargılanma hakkının varlığından söz edebilmek için yargılamanın taraflarına savunma ve itiraz haklarını kullanmak üzere gerekli bilgi/ belgelerin sağlanması ve tarafların hakları hususunda

³⁰⁰ Lee A. Bygrave, *Data Protection Law (Approaching Its Rationale, Logic and Limits)*, Hollanda: Kluwer Law International, 2002, s. 58’den aktaran: Küzeci, *Kişisel Verilerin Korunması*, s. 229.

³⁰¹ Nafiye Yücedağ, “Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Kapsamında Genel İlkeler”, *Kişisel Verileri Koruma Dergisi*, 1/1 (24.05.2019), s. 50.

³⁰² Halil Emre Gürler, “Türk Hukukunda Kişisel Verilerin İşlenmesinin Sınırları”, *İstanbul Barosu Dergisi*, 93/5 (2019), s. 44.

bilgilendirilmeleri önemli ise, dürüstlük kuralına uygun ve adil bir veri işlemeden söz edilebilmesi için de, ilgili kişinin, veri sorumlusuna ya da verilerinin işlenmesine ilişkin gerekli bilgilere ulaşabilmesi, hakları hususunda bilgilendirilmesi, aydınlatılmış ve özgür bir rıza vermesinin sağlanması ve tüm veri işleme sürecinin tabiri caizse şeffaflaştırılması önemlidir. Bu çerçevede, aydınlatma yükümlülüğü ve veri güvenliği de bu ilke kapsamında değerlendirilmelidir.

2.4.1.2. Doğru ve Gerektiğinde Güncel Olma

Bu ilke de Kanun'un 4. maddesinde düzenlenmiştir. Aynı ilkeye 108 sayılı Sözleşme'nin 5/1-d maddesinde ve GVKT'nin 5/1-d maddesinde de yer verilmiştir.

Kişisel verilerin işlenmesinden elde edilmek istenen yararın gerçekleşmesi ve kişisel verilerin işlenen kişinin menfaatlerinin zarar görmemesi açısından, işlenen verilerin doğru, eksiksiz ve güncel olması gerekmektedir³⁰³. Bu anlamda, verilerin doğru olması, ilgili kişinin hakları ile olduğu gibi, veri sorumlusunun menfaatleri ile de ilgilidir. Diğer taraftan, veri sorumlusunun kişisel verileri belirli bir hedef doğrultusunda topladığı ve işlediği düşünüldüğünde, yanlış bilgiler dâhilinde verilecek kararlar yanlış sonuçlara ulaşılmasını sağlayacağından, veri sorumlusunun çıkarları açısından da olumsuz bir durum oluşacaktır³⁰⁴.

Bu noktada, güncellikle doğruluğun verisi işlenen kişiye etkisi göz önünde bulundurulmalıdır. Verinin güncel olması ilgili kişi hakkında karar verilmesi hususunda etkili olacak ya da veriler 3. kişilere aktarılacak ve yanlış verinin

³⁰³ Afra Ece Kaya, "Kişilik Hakkı Olarak Kişisel Verileri ve Yeni Kişisel Verilerin Korunması Kanunu", *Terazi Hukuk Dergisi*, 12/125 (2017), s. 73.

³⁰⁴ Küzeci, *Kişisel Verilerin Korunması*, s. 243.

silinmesi/ düzeltilmesi zor olacaksa, güncellik ve doğruluk daha da önemli hale gelecektir³⁰⁵.

29. Madde Çalışma Grubu'na göre, doğru, gerçekte doğruluğu ifade etmektedir. Veri koruma hukukunda doğruluk, yeterlilik ve eksiklik kavramları yakından ilişkilidir³⁰⁶. Bu noktada belirtilmesi gerektiği üzere, doğruluk ile güncelliği sağlamak, veri sorumlusunun görevidir; devredilemez. Bu nedenle, veri işleminin başlangıcında, ilgili kişilerin verilerde sonradan meydana gelen bir değişikliği veri sorumlusuna bildirmesi gerektiği şeklinde bir ifade, bu ilkeye uyulmuş sayılması açısından yeterli kabul edilmeyecektir. Bununla birlikte, bu ilkeyi, veri sorumlularının veri doğruluğunu kontrol etmek için ilgili kişi ve durumları müdahaleci bir şekilde incelemesini gerektirecek şekilde yorumlamak da makul olmayacaktır. Bu anlamda, bu ilkeye uyulması, bazı durumlarda, ilgili kişilerin veri sorumlusu tarafından tutulan verileri kontrol etmesi ve değiştirmesi için bazı yöntemler sağlayarak gerçekleştirilebilecektir³⁰⁷.

Bu çerçevede, doğruluk ve güncelliği teminen, kişisel verilerin elde edildiği kaynaklar belirli olmalıdır. Bununla birlikte, kaynağın doğruluğu da tespit edilmeli, verilerin doğru olmadığı yönündeki uyarı ve talepler göz önünde bulundurulmalı ve makul önlemlerin alınması sağlanmalıdır³⁰⁸. Genel Veri Tüzüğü'nde de, doğru olmayan kişisel verilerin gecikmeksizin silinmesi veya düzeltilmesinin sağlanmasıyla ilgili makul tüm adımların atılması gerektiği belirtilmiştir. Dolayısıyla veri sorumlusunun makul adımları atması ve yanlış ya da güncel olmayan verilerin silinmesi veya düzeltilmesini sağlayan bir sistem

³⁰⁵ Yücedağ, "Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Kapsamında Genel İlkeler", s. 51.

³⁰⁶ Article 29 Data Protection Working Party, "Guidelines on the implementation of the Court of Justice of the European Union judgment on "Google Spain and inc v. Agencia Española de Protección de Datos (AEPD) and Mario Costeja González" C-131/12", 26.11.2014, 14/EN WP 225, s. 15, https://ec.europa.eu/justice/article-29/documentation/opinion-recommendation/files/2014/wp225_en.pdf, erişim tarihi: 14.02.2021.

³⁰⁷ Carey, *Data Protection*, s. 62-63.

³⁰⁸ Kişisel Verileri Koruma Kurumu, "Kişisel Verilerin İşlenmesine İlişkin Temel İlkeler", s. 6.

meydana getirmesi halinde, veri sorumlusunun üzerine düşeni yapmış olduğu kabul edilecektir³⁰⁹.

Verilerin güncel ya da doğru olması için atılması gereken adımlar, işlenen verinin türü ve işlemenin amacına göre de değişecektir. Bu anlamda, bir yönetim kurulu toplantısının kaydında tutulan verilerin, toplantıyı doğru şekilde kayıt etmesi halinde, güncellenmesine gerek olmayacaktır. Öte yandan, kişinin kredi itibarını belirlemek amacıyla tutulan verilerin düzenli olarak güncellenmesi gerekebilir³¹⁰.

2.4.1.3. Kişisel Verilerin Belirli, Açık ve Meşru Amaçlar İçin İşlenmesi

KVKK m. 4'te bulunan bu ilkeye, 108 sayılı Sözleşme kapsamında, verinin kalitesi başlığı altında yer verilmiştir (bkz. m. 5). 108+ Sözleşmesinde, veri işlemenin meşruluğu ve veri kalitesi başlıklı 5. maddesi kapsamında da benzer hususlar öngörüldükten sonra, kişisel verilerin kamu menfaati çerçevesinde arşivlenme amaçları için ve bilimsel ve tarihi araştırma amaçlarıyla ya da istatistiki amaçlarla ikincil işlemenin bu amaçlara uygun olacağı düzenlenmiştir.

GVKT m. 5/1-b de de 108+ Sözleşmesi'ne benzer bir düzenleme öngörülmüştür. Tüzüğe göre, özellikle verilerin işlendiği amaçların açık ve meşru olması; ayrıca da toplandığı tarihte belirlenmiş olması gerekmektedir. KVKK'nın 4. maddesinde de yer alan bu ilkenin temel olarak 2 unsuru bulunmaktadır. Bunlardan ilki, belirli, sarıh, meşru amaçlar için işlenmedir. İkinci unsura göre ise, bu amaçlara aykırı olarak kişisel veriler işlenemeyecektir³¹¹. Bu ikinci unsur 108 sayılı Sözleşme ve GVKT'de açıkça ifade edilmiş olsa da, KVKK kapsamında sadece belirli, açık ve meşru amaçlar için işlenmeden söz edilmiştir. Bu amaçlara aykırı olarak kişisel verilerin işlenemeyeceği açıkça

³⁰⁹ Küzeci, *Kişisel Verilerin Korunması*, s. 244.

³¹⁰ Carey, *Data Protection*, s. 63.

³¹¹ Corien Prins ve Lokke Moerel, "On the Death of Purpose Limitation", <https://iapp.org/news/a/on-the-death-of-purpose-limitation/#>, erişim tarihi: 13.02.2021.

öngörülmüştür. Bununla birlikte, bu hususun ayrıca düzenlenmesine gerek de bulunmamaktadır. Nitekim bu amaçlara aykırı bir kişisel veri işleme faaliyeti, hem belirli, sarı ve meşru amaçlarla işleme ilkesine hem de hukuka ve dürüstlük kuralına uygun işleme ilkesine aykırılık oluşturacaktır.

Veri işlemenin belirli amaçlar için gerçekleştirilmesi açısından, veri sorumlusu, kişisel verilerin hangi amaç ya da amaçlarla işleneceğini belirlemeli ve bu amaçlar açısından gerekli, yeterli ya da ilgili olmayan verileri toplamamalıdır³¹². Kişisel verilerin keyfi olarak belirlenen ya da değişkenlik gösteren amaçlarla işlenememesi gerekmektedir. Nitekim KVKK'da yer alan ve veri sorumlusu tarafından ilgili kişinin rızasının alınması ve aydınlatılması gibi yükümlülüklerin de işaret ettiği üzere, ilgili kişi de veri işleme sürecine dâhil edilmeli ve bu süreç şeffaf olmalıdır. Bu çerçevede veri sorumlusu, hangi amaçla ilgili kişinin verilerinin işleneceğini açıkça belirtmelidir. Amacın keyfi surette belirlenmesi ya da değiştirilmesi kişisel verilerin belirli amaçlarla işlenmesi amacına aykırılık teşkil edecektir. Nitekim veri işleme süreci, verilerin toplanmasından itibaren bir bütündür ve Kanun'da, yalnızca verilerin belirli amaçlarla toplanması/ elde edilmesinden değil; işlenmesinden söz edilmektedir. Bu halde, tüm bu aşamalarda amacın belirli olması ilkesine riayet edilmesi gerekmektedir.

Belirli amaçlarla veri işlenmesinden söz edilmesi için, bu amacın işlemenin en başında belirlenmesi gerektiği ifade edilmelidir³¹³. Nitekim veri işlemeye başlamadan önce hangi verilerin işlenip işlenmeyeceği ve işlenecek verilerin hangi amaçlarla işleneceğinin belirlenmesi gerekmektedir³¹⁴.

³¹² Article 29 Data Protection Working Party, "Opinion 3/2013 On Purpose Limitation", 02.04.2013, 00569/13/EN WP 203, s. 15, https://ec.europa.eu/justice/article-29/documentation/opinion-recommendation/files/2013/wp203_en.pdf, erişim tarihi: 14.02.2021.

³¹³Data Protection Commission, "Principles of Data Protection", <https://www.dataprotection.ie/en/individuals/data-protection-basics/principles-data-protection>, erişim tarihi: 13.02.2021.

³¹⁴ Dülger, *Kişisel Verilerin Korunması Hukuku*, s. 273.

Bu ilke çerçevesinde veri işlenmesi amacıyla, işleme faaliyetiyle amacın, belirliliğini sağlayacak ayrıntıda verilmesi gereklidir³¹⁵. Bu anlamda, belirtilen amaca hangi işlemenin dâhil edilip edilmeyeceğini tespit edecek ve Kanun'a uygunluğunun değerlendirilebilmesine ve veri koruma önlemlerinin uygulanmasına izin verecek derecede detaylı olunması sağlanmalıdır. Bu halde, genel ya da belirsiz bir amacın ortaya konulması bu ilkeye aykırı olacaktır³¹⁶.

İşleme amacının belirliliği dışında, açık olması da önemlidir. Veri toplama amacının belirli ve açık olması, hukuki düzenlemelerde de belirsiz ifadelerden uzak durulmasını gerektirmektedir³¹⁷. Buna ek olarak, veri sorumlusu tarafından belirlenen amaç, anlaşılır, sade ve açık bir şekilde ifade edilmelidir. Bu anlamda, hiçbir şüpheye ya da anlayış güçlüğüne yol açmayacak derecede açıklık sağlanmalıdır. Farklı kültürel/ dil bilimsel geçmişleri, anlayış düzeyleri ya da özel ihtiyaçları ne olursa olsun, amacın herkes için yeterince açık olmasını sağlamak için gerekli özen gösterilmelidir³¹⁸.

Amacın açık şekilde belirtilmesi, şeffaflığa ve öngörülebilirliğe de katkı sağlayacaktır ve ilgili kişilerin korunmasına da yönelik olarak, veri sorumlularının, toplanan kişisel verileri nasıl kullanabileceklerine ilişkin sınırların net bir şekilde tanımlanmasına olanak tanıyacaktır. Bu durum da, ilgili kişilerin beklentilerinin veri sorumlularının beklentilerinden farklı olması riskini azaltacaktır³¹⁹.

Son olarak, veri işlemenin meşru olmasından ne anlaşılması gerekmektedir? Kişisel veri işlemenin meşru olması için, öncelikle yasal bir dayanağın bulunması gerekir. Veri sorumlusu tarafından, belirtilen ilgili amaç için gerekenden daha fazla veri toplanmamalı ve işlenmemelidir³²⁰. Nitekim amacın

³¹⁵ Kişisel Verileri Koruma Kurumu, "Kişisel Verilerin İşlenmesine İlişkin Temel İlkeler", s. 7.

³¹⁶ Article 29 Data Protection Working Party, "Opinion 3/2013 On Purpose Limitation", s. 15,

³¹⁷ Küzeci, *Kişisel Verilerin Korunması*, s. 231.

³¹⁸ Article 29 Data Protection Working Party, "Opinion 3/2013 On Purpose Limitation", s. 17.

³¹⁹ Article 29 Data Protection Working Party, "Opinion 3/2013 On Purpose Limitation", s. 17.

³²⁰ Prins ve Moerel, "On the Death of Purpose Limitation".

meşru olması, veri sorumlusunun işlediği verilerin yaptığı iş ya da hizmetle bağlantılı ve bunlar açısından gerekli olmasını da sağlayacaktır³²¹.

Kişisel verilerin işlenmesinin meşru olması, işlemenin hukuka ve dürüstlük kuralına uygun, belirli ve açık olmasını da gerektiren geniş bir kavramdır. Bu anlamda meşruluk, diğer ilke ve kurallardan bağımsız düşünülmemelidir. Buna göre, çalışmanın ilerleyen bölümlerde de ele alınacak olan kişisel verilerin işleme şartlarından en az birisinin mevcut olması, ilgili kişinin haklarına riayet edilmesi ve veri sorumlusuna getirilen tüm yükümlülüklerle uyulması gerekmektedir. İşlemenin meşru olması için ayrıca, ikincil işlemenin amacının da baştaki meşru amaçla uyumlu olması gerekmektedir³²².

2.4.1.4. Kişisel Verilerin İşlendikleri Amaçla Bağlantılı, Sınırlı ve Ölçülü Olması

KVKK m. 4/2-ç'te düzenlenen bu ilke, bir önceki ilkeyle de yakından ilişkilidir. Nitekim kişisel verileri işlemek için, amacın belirli, açık ve meşru olması ve işleme faaliyetinin, bu nitelikleri haiz bir amaç kapsamında bağlantılı, sınırlı ve ölçülü şekilde gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Konuya ilişkin olarak 108 sayılı Sözleşme'ye bakıldığında, Sözleşmenin 5/1-c maddesine göre, kişisel veriler, kaydedilme amaçlarına göre uygun ve bağlantılı olmalı ve aşırı olmamalıdır. GVKT'nin 5/1-c maddesinde bu ilkeye veri minimizasyonu olarak yer verilmiştir. Bu da özellikle, kişisel verilerin saklandığı sürenin en aza indirilmesini gerektirmektedir. Kişisel veriler, sadece işlemenin amacı başka yollarla makul bir şekilde gerçekleştirilemiyorsa işlenmelidir³²³.

³²¹ Kişisel Verileri Koruma Kurumu, "Kişisel Verilerin İşlenmesine İlişkin Temel İlkeler", s. 8.

³²² Prins ve Moerel, "On the Death of Purpose Limitation".

³²³ § 39.

KVKK kapsamında, 108 sayılı Sözleşme ve Tüzük ile öngörülen düzenlemelere benzer bir düzenleme öngörülmüştür denilebilir. Nitekim işlendikleri amaçla bağlantılı, sınırlı ve ölçülü olma ilkesi ile esas olarak verilerin işlendikleri açık ve meşru amaca bağlılık ve bu amaç açısından ölçülülük aranmaktadır. Veri işlemenin amacı, işleme faaliyetinin sınırlarını da meydana getirecektir. Bu noktada belirtilmelidir ki, yukarıda ifade edildiği üzere, Tüzüğün giriş bölümünde öngörülen, kişisel verilerin, sadece işlemenin amacı başka yollarla makul bir şekilde gerçekleştirilemiyorsa işlenmesi gerektiği şeklinde bir anlam, KVKK'dan çıkarılamamaktadır. Nitekim Tüzük kapsamında veri işlenmesi, ortaya konulan amaç açısından hemen başvurulmaması ve başka yollarla amaca ulaşılmasının mümkün olması halinde tercih edilmesi gerektiği bir kurumdur. KVKK açısından ise, belirli, açık ve meşru bir amaç çerçevesinde ve Kanunda yer alan diğer kurallar da göz önünde bulundurularak, veri işlenebilecektir.

Söz konusu ilke kapsamında, kişisel verilerin elde edilmesi hususunda da işlenmesi hususunda da asgari düzeyde hareket edilmesi gerekmektedir³²⁴. Bu anlamda, veri sorumluları, yalnızca veri işleme amacının gerektirdiği kadar veri toplamalı ve kullanmalıdır. Bu anlamda, öncelikle amacın ne olduğunun iyi belirlenmesi gerekir. Örneğin bir iş başvurusu için bilgi alınmasındaki amaç, bu kişilerin başvuru için iş açısından değerlendirilmesine yarayacak bilgiler olmalıdır. Bu sınırı aşan ve ölçüsüz ya da ilgisiz değerlendirebilecek bir veri toplama faaliyeti ise, Kanuna aykırı hale gelecektir³²⁵.

2.4.1.5. İlgili Mevzuatta Öngörülen Veya İşlendikleri Amaç İçin Gerekli Olan Süre Kadar Muhafaza Edilme

KVKK' da öngörülen ilkelerden birisi de, mevzuat kapsamında öngörülen ya da veri işleme faaliyetinin amacı açısından ihtiyaç duyulan süre kadar verilerin muhafaza edilmesidir (m. 4/2-d). Esasında, bu ilke de yukarıda bahsedilen

³²⁴ Gürler, "Türk Hukukunda Kişisel Verilerin İşlenmesinin Sınırları", s. 45.

³²⁵ Carey, *Data Protection*, s. 60.

ilkelerle yakından ilişkilidir. Nitekim burada da amacın net bir şekilde belirlenmesi önemlidir. Böylelikle, kişisel veri, ilgili mevzuatta bir süre öngörülmemişse, diğer ilkelere de uygunluk gösteren; dolayısıyla hukuka ve dürüstlük kuralına uygun, açık ve meşru temeller üzerinde kurulan amaç çerçevesinde ihtiyaç duyulan süre ne kadarsa, o kadar muhafaza edilecektir. Bu sürenin aşılması halinde ise, veri sorumlusunun sorumluluğu doğacaktır.

Kişisel verilerin ne kadar süreyle muhafaza edilebileceğine ilişkin olarak net ve kesin bir süre bulunmamaktadır. Bu hususta öncelikli olarak, kanunlarda yazılan süreler dikkate alınmalıdır. Kanunda düzenleme olmayan hallerde, KVK Kurulu tarafından alınan ilke kararı ile de süre belirlenmesi mümkündür. Bu belirtilenlerin bulunmaması dışında, genel kural olarak, veri sorumluları kişisel verileri yalnızca işledikleri amaç ile sınırlı olan süreyle muhafaza edebilecektir³²⁶.

KVKK m. 4/2-d kapsamında kişisel verinin hedeflenen amaç açısından gereksiz kalması hali, veri sorumlusunun hedeflediği amacın ulaşması, amacın ortadan kalkması ve belirlemiş olduğu hedefinin olmaması ya da değişmesi durumlarında söz konusu olabilecektir³²⁷. Bu halde, veri sorumlusunun, 28.10.2017 tarihli Kişisel Verilerin Silinmesi, Yok Edilmesi veya Anonim Hale Getirilmesi Hakkında Yönetmelik³²⁸ kapsamında ilgili veriyi silmesi, yok etmesi ya da anonim hale getirmesi söz konusu olacaktır. Bu noktada belirtmek gerekir ki, verinin silinmesi ve yok edilmesi farklı kavramlardır. Nitekim ilgili Yönetmeliğin 8. maddesinde silinme, 9. maddesinde ise, yok edilme düzenlenmektedir.

³²⁶ Sefer Oğuz, “Kişisel Verilerin Korunması Hukukunun Genel İlkeleri”, *Bilgi Ekonomisi ve Yönetim Dergisi*, 13/2 (2018), s. 135.

³²⁷ Dülger, *Kişisel Verilerin Korunması Hukuku*, s. 301-302.

³²⁸ 28.10.2017 tarih ve 30224 sayılı Resmi Gazete.

2.4.2. Kişisel Verilerin İşlenme Koşulları

KVKK m. 5. ve 6 kapsamında, birtakım hukuka uygunluk sebepleri öngörülmüştür. Nitekim bu maddelerde belirtilen sebeplere dayanmaksızın kişisel verilerin işlenmesi, söz konusu işleme faaliyetini hukuka aykırı hale getirecektir. Bu nedenle, belirtilen maddelerde sayılan sebepleri, kişisel verilerin işlenmesinde hukuka uygunluk sebepleri olarak ifade etmek isabetli olacaktır.

KVKK'nın 5/1 maddesinde, açık rıza kuralı düzenlenmektedir. Kanun'un 3/1-a maddesi doğrultusunda, rızanın herhangi bir şekilde değil; belirli bir konuya ilişkin olarak bilgilendirilmeye dayanan ve herhangi bir tereddüde yer vermeyecek bir şekilde verilmesi önemlidir. Veri sorumlusu, ilgili kişinin rızasının hangi konuda alınacağına ilişkin olarak ilgili kişiyi bilgilendirmelidir. Bu noktada, bilgilendirmenin doğru şekilde yapılması da çok önemlidir. Nitekim ilgili kişinin özgür iradesinin geçerli olması için, veri sorumlusunun ilgili kişiyi herhangi bir şekilde yanıltması ya da yanlış yönlendirmesi gibi bir durumun söz konusu olmaması gerekmektedir.

Kanun'da, kişisel verilerin açık rıza aranmaksızın işlenebileceği birtakım hukuka uygunluk sebepleri de öngörülmüştür. Bunlardan ilki, kanunlarda açıkça öngörülmesidir (5/2-a). Anayasa'nın 20/3 maddesinde de bu husus öngörülmüştür. Ancak KVKK kapsamında, kanunlarda açıkça öngörülmesi halinde kişisel verilerin işlenebileceğinden bahsedildiği için, ilgili kanunda kişisel verinin işlenebileceğine ilişkin özel bir hükmün bulunması halinde işlemenin hukuka uygun kabul edilmesi gerektiğinin altı çizilmelidir.

Diğer bir hukuka uygunluk hali, 5/2-b maddesinde öngörülmüştür. Verilerin işlenmesi açısından ilgili kişinin açık rızasını vermesi gerekmele birlikte, fiili imkânsızlığı nedeniyle rıza veremeyecek ya da yaş küçüklüğü veya akıl hastalığı gibi bir sebeple hukuken rızası geçerli sayılmayan kişilerin hayat ya da bedensel bütünlüğünün korunması açısından kişisel verilerinin işlenmesi gerekli

olabilecektir. Kanun'da da bu özel ihtimallere yer verilerek, bu hallerde ilgili kişinin açık rıza vermesine gerek olmadığı öngörülmüştür.

5/2-c maddesinde de önemli bir hukuka uygunluk sebebine yer verilmiştir. Sözleşme akdedilmesi sırasında taraflar birbirinden birçok kişisel veri alması gerekli olmaktadır. Bu durum esasen sözleşme yapmanın doğasından kaynaklanan bir gereklilik olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle de, taraflar sözleşmeyi imza etmekle, sözleşmeden kaynaklı kişisel verilerin işlenmesine de bir anlamda rıza göstermiş sayılmaktadır.

Açık rıza verilmesine gerek olmayan diğer durum ise, 5/2-ç maddesindedir. Gerçekten de, hukuki bir yükümlülüğün yerine getirilmesinde ilgili kişinin rızasının beklenmesi, rızanın verilmemesi gibi bir durumda veri sorumlusunun buna bağlı olarak hukuki yükümlülüğünü yerine getirememesi gibi bir duruma yol açabilecektir.

Bunlara ek olarak, ilgili kişinin kişisel verisi alenileştirmesi durumunda da, rızasının alınmasına gerek bulunmamaktadır (5/2-d). Ancak kişinin verisini alenileştirmesi, verisinin veri sorumlusu tarafından istendiği mecra ve şekillerde kullanılabilmesi anlamına gelmemelidir. Bu anlamda, kişinin verisini neden alenileştirdiği de önemlidir. Nitekim verinin bu amaç çerçevesinde işlenmesi gerekmektedir³²⁹. Buna ek olarak, Kanun m. 4'te bulunan ilkelere riayet edilmesi de oldukça önemlidir³³⁰.

Bir hakkın tesisi, kullanılması veya korunması için veri işlemenin zorunlu olması durumunda da, ilgili kişinin rızası olmaksızın kişisel verinin işlenmesi mümkündür (5/2-e). Ancak burada da veri işlemenin temel ilkelerine uyulması gerekmektedir.

³²⁹ Dülger, *Kişisel Verilerin Korunması Hukuku*, s. 406.

³³⁰ Küzeci, *Kişisel Verilerin Korunması*, s. 399.

Son hukuka uygunluk sebebi ise, 5/2-f maddesinde bulunmaktadır. Kanun gerekçesinde bu hukuka uygunluk sebebine ilişkin olarak, birtakım açıklamalara yer verilmiştir. Bu maddenin uygulanmasında, veri sorumlusu ile ilgili kişinin menfaatleri arasındaki dengenin gözetilmesine dikkat edilmelidir. Bu anlamda, gerekçede verilen örnek üzerinden gidilecek olursa, şirket sahibinin, çalışanların verilerinin işlenmesi amacının sınırları ve ölçülülük ilkesi dâhilinde verileri işleme ve ilgili kişinin temel hak ve hürriyetlerini gözeterek KVK hakkının özüne dokunacak uygulamalara yer vermemesi oldukça mühimdir.

Daha önce de belirtildiği üzere, Kanun'da özel nitelikli kişisel veriler sınırlı olarak sayılmıştır. Bu veriler, veri sahiplerinin farklı muameleye uğranmasına neden olabilecek özel verilerdir. Bu nedenle de, KVKK'da bu verilerin işlenmesi açısından diğer verilerden farklı birtakım düzenlemeler öngörülmüştür. Bu nedenle söz konusu veriler işlenirken, bu düzenlemelere de dikkat edilmesi gerekmektedir.

2.5. KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI KANUNU KAPSAMINDA HAKLAR

2.5.1. İlgili Kişinin Hakları

2.5.1.1. Kişisel Verisinin İşlenip İşlenmediğini Öğrenme ve Bilgilendirilme Hakkı

KVKK'ya göre, ilgili kişinin, veri sorumlusuna başvurarak kendisiyle ilgili veri işlenip işlenmediğini öğrenme, işlenmişse buna ilişkin bilgi talep etme ve yurt içinde veya yurt dışında kişisel verilerin aktarıldığı üçüncü kişileri bilme hakkı bulunmaktadır (11/1-a,b,ç). İlgili kişi ayrıca, kişisel verilerin işleme amacını ve bunların amacına uygun kullanılıp kullanılmadığını öğrenme hakkına da sahiptir (11/1-c).

10.03.2018 t. 30356 s. R.G.'de yayımlanan Veri Sorumlusuna Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Tebliğ'in 5. maddesinde, ilgili kişinin, Kanun'un 11. maddesi kapsamındaki taleplerini, veri sorumlusuna nasıl ileticeği düzenlenmiştir.

Esasen veri sorumlusunun, ilerleyen bölümlerde de ele alınacak olan aydınlatma yükümlülüğü kapsamında, belirtilen hususlarda bilgi verme yükümlülüğü bulunmaktadır (madde 10). Ayrıca, bu hakka, Anayasa m. 20/3 maddesinde de yer verilmektedir.

Bu çerçevede, bireyler, veri işlemeye ilişkin riskler, güvence ve kurallar ve bu işlemlerle ilgili haklarını nasıl kullanacaklarından haberdar edilmelidir. Özellikle, kişisel verilerin işlendiği amaçlar, verilerin elde edilmesi esnasında belirlenmeli, meşru olmalı ve ilgili kişiye açıkça belirtilmelidir. Nitekim verilerin işlenmesinin hukuka ve dürüstlük kurallarına uygun ve şeffaf bir süreç olması gerekmektedir³³¹. Bu hususta önemli hususlardan birisi de, veri sorumlusu tarafından verilen cevabın açık ve kolayca anlaşılabilir olmasıdır³³².

2.5.1.2. Kişisel Verilerin Düzeltmesini İsteme Hakkı

Söz konusu hak, KVKK m.11/1-d'de düzenlenmektedir. Ayrıca, bu hakka da Anayasa m. 20/3'te açıkça yer verilmektedir.

Kişisel verilerin düzeltilmesini isteme hakkı, KVK hususunda temel ilkelerden olan doğru ve gerektiğinde güncel olma ilkesiyle de doğrudan bağlantılıdır. Nitekim kişisel verinin sahibi, aynı zamanda en doğru ve güncel verinin de sahibidir. Bu anlamda, kişisel verinin doğru ve güncel olması için, veri sahibine kişisel verilerin düzeltilmesini isteme hakkı tanınmalıdır.

³³¹ Lydia F de la Torre, "Data Subject Rights Under EU Data Protection Law", <https://medium.com/golden-data/data-subject-rights-under-eu-data-protection-law-7d4e1713099f>, erişim tarihi: 24.02.2021.

³³² "The Data Subject's Rights", <https://www.imy.se/other-lang/in-english/the-general-data-protection-regulation-gdpr/the-data-subjects-rights/>, erişim tarihi: 24.02.2021.

Ayrıca belirtilmelidir ki, hukuka ve dürüstlük kuralına uygun bir veri işlemeden söz edilmesi için de verilerin düzeltilmesinin talep edilmesi hakkına yer verilmelidir. Bu doğrultuda, doğru olmayan bir verinin işlenmesi halinde, hukuk ve dürüstlük kuralı doğrultusunda işleme faaliyeti de söz konusu olmayacaktır.

Son olarak, Kanuna göre ilgili kişinin ayrıca, 11/1-d maddesi kapsamında kişisel verilerin düzeltilmesi halinde, durumun kişisel verilerin aktarıldığı üçüncü kişilere bildirilmesini isteme hakkı bulunmaktadır.

2.5.1.3. Kişisel Verilerin Silinmesini Veya Yok Edilmesini İsteme Hakkı

Anayasa m. 20/3 kapsamında, KVK hakkı, bu verilerin silinmesini talep etmeyi de ihtiva etmektedir. KVKK m. 11/1-e'ye göre de, ilgili kişinin, m. 7 kapsamında verilerin silinmesini/ yok edilmesini talep etme hakkı bulunmaktadır.

KVKK m. 7/1 çerçevesinde, maddede belirtilen durumlarda veriler resen veya talep üzerine veri sorumlusu tarafından silinir, yok edilir veya anonim hâle getirilir. Dolayısıyla 7. maddede, 11. maddeye ek olarak bir de anonim hale getirilmeden bahsedilmiştir. Daha önce de belirtildiği üzere, silme, anonim hale getirme ve yok etme farklı kavramlardır.

Kişisel Verilerin Silinmesi, Yok Edilmesi veya Anonim Hale Getirilmesi Hakkında Yönetmeliğin 8. maddesinde, kişisel verilerin silinmesi; 9. maddesinde, kişisel verilerin yok edilmesi; 10. maddesinde ise anonim hale getirme düzenlenmiştir. Bu çerçevede, verilerin yok edilmesi, silinmesinin daha da ileri bir aşamasını ifade etmekte ve veriler, sadece ilgili kullanıcılar değil; hiç kimse tarafından erişilemez ve kullanılamaz hale getirilmektedir. Anonim hale getirmede ise, verinin kişiyle ilişkilendirilememesinin sağlanması söz konusudur.

Kanuna göre, ilgili kişinin ayrıca, 11/1-e maddesi kapsamında, verilerin silinmesi/ yok edilmesi ve verilerin 3. kişilere aktarılmış olması durumunda, ilgili

kişi bu kişilerin kimler olduğunu araştırmak ve belirlemek zorunda olmaksızın, veri sorumlusuna başvurarak, durumu bildirmesini talep edebilecektir.

2.5.1.4. Unutulma Hakkı

GVKT ile veri öznelerine getirilen bir hak da unutulma hakkıdır. Tüzüğün 17. maddesine göre, veri öznesinin, yöneticiden kendisiyle ilgili verilerin silinmesini talep etme hakkı bulunmaktadır. İşbu maddede, hangi durumlarda yöneticinin gecikmeksizin verileri silme yükümlülüğü altında olduğu da sayılmıştır. Yöneticinin kişisel veriyi kamuya ifşa etmiş olması ve veriyi silme yükümlülüğü altında olduğu durumda, yönetici, veriyi işleyen yöneticileri verilere yönelik tüm bağlantı ya da nüshaların silinmesi hususunda bilgilendirmek konusunda tüm makul adımları atmalıdır. Tüzük kapsamında, kişisel verilerin başlangıçta toplandığı veya işlendiği amaç için artık gerekli olmaması, veri öznesinin rızası ile veri işlenmesi halinde rızanın geri alınması, meşru menfaatlerin veri işleme açısından yasal dayanak olması durumunda veri işlemeye devam etmek için ağır basan meşru menfaatin söz konusu olmaması, verilerin hukuka uygun olmayan şekilde işlenmesi ve bir hukuki yükümlülüğün gerektirmesi gibi hallerde verilerin silinmesi talebinde bulunulabilecektir³³³.

Unutulma hakkı kapsamında, verilerin gereken oranda ve mümkün olduğu kadar az zaman aralığı için tutulması, KVK hakkı açısından oldukça önemlidir³³⁴. Unutulma hakkı ile KVK hakkının diğer önemli bağlantısı ise, her ikisinin özünde de bireylerin onurlu yaşaması, kişiliğini serbestçe geliştirmesi ve kişisel verileri üzerinde serbestçe tasarruf etmesinin yatmasıdır³³⁵.

³³³ Lydia F de la Torre, "What Is The Right To Be Forgotten (a.k.a. right to erase) Under EU Data Protection Law", <https://medium.com/golden-data/what-is-the-right-to-be-forgotten-under-eu-data-protection-law-11ce28518f28>, erişim tarihi: 28.02.2021.

³³⁴ Çelik, "Özel Hayatın Gizliliğinin Yansıması Olarak Kişisel Verilerin Korunması ve Bu Bağlamda Unutulma Hakkı", s. 400.

³³⁵ Aydın Akgül, "Kişisel Verilerin Korunmasında Yeni Bir Hak: 'Unutulma Hakkı' ve AB Adalet Divanı'nın 'Google Kararı', *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 116 (2016), s. 14.

Unutulma hakkı, mutlak olmayıp, bu hakka ilişkin talebin bazı koşullar altında reddedilmesi söz konusu olabilir. Bu anlamda, ifade özgürlüğü, kanuni bir yükümlülüğün bulunması, kamu yararına bir görevin ifa edilmesi ya da bilimsel, tarihsel araştırma gibi durumlarda unutulma hakkının uygulanmasına ilişkin talepler reddedilebilecektir³³⁶.

GVKT'de unutulma hakkının düzenlenmiş olmasına rağmen, bu hakkın duyulması Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın daha önce de bahsedilen 13.05.2014 t. C-131/12 numaralı Google İspanya kararı ile olmuştur. İspanya vatandaşı olan avukat Mario Costeja González, borcundan dolayı evinin açık arttırmaya çıkmasına ilişkin haberin kaldırılmasına ilişkin olarak Avrupa Birliği Adalet Divanı'na başvurmuştur. Buna göre, veri öznesi, kişisel verilerin arama motoru yoluyla aktarılmasının kendisiyle KVK ile ilgili haklarına zarar verdiği durumlarda, kendisiyle ilgili kişisel verilerin bir arama motoru tarafından endekslenmesine karşı çıkabilmelidir. Unutulma hakkını kapsayan özel hayatın gizliliği, arama motoru operatörünün meşru menfaatlerini ve bilgi özgürlüğüne olan genel menfaatini geçersiz kılmaktadır³³⁷.

Mahkemeye göre, yalnızca verilerin yanlış olması durumunda değil; veri işlemenin, amaçları açısından yetersiz, alakasız ya da aşırı olması, güncel olmaması halinde veya verilerin tarihsel, istatistiksel veya bilimsel amaçlarla saklanması gerekmedikçe, daha fazla saklanmaması gerekmektedir. Nitekim veriler, zaman içerisinde, toplandıkları veya işlendikleri amaçların ışığında artık gereksiz, yetersiz, alakasız veya aşırı hale gelebilecektir³³⁸. Burada da böyle bir durum söz konusu olup, aynı zamanda, ABTHŞ'nin 7. ve 8. maddelerinde yer alan hakları çerçevesinde, kendisine ilişkin bilgilerin kamuya ifşa edilmemesini

³³⁶ Torre, "What Is Right To Be Forgotten".

³³⁷ § 91.

³³⁸ § 92-93.

talep edebilecektir. Burada verisi işlenen kişinin hakları, arama motoru operatörünün ekonomik çıkarından önemlidir³³⁹.

Bu anlamda, gerçekten de, güncelliğini yitiren bir verinin datada tutulması ve arama motorlarında çıkması, bireylerin gelecek yaşamını yönetmesini ve özel hayatına saygıyı ihlal etmektedir. Bu durum, verisi işlenen kişinin ekonomik geleceğinin ilerlemesinin önünde de engeller oluşturabilecek olup, unutulma hakkı bu açılarından da oldukça önemlidir³⁴⁰.

2.5.1.5. İtiraz Etme Hakkı

İtiraz hakkı, KVKK'nın 11/1-g maddesinde düzenlenmektedir. Burada, itiraz hakkının söz konusu olması için, verilerin otomatik sistemler vasıtasıyla analizi gerekmektedir. Bu anlamda, analizde insan figürü yer almamalıdır. Otomatik sistemler vasıtasıyla analiz, her tür veriye dayanabilir. Bu anlamda, bir ankete verilen yanıtlar gibi doğrudan ilgili kişiler tarafından sağlanan veriler, konum verisi gibi bir uygulama aracılığıyla toplanan veriler ya da kredi puanı gibi, bir kişinin daha önceden oluşturulan profili gibi türetilmiş veriler söz konusu olabilecektir³⁴¹.

GVKT 4. maddesinde profil çıkarmanın tanımına yer verilmiştir. Bu anlamda, otomatik sistemler vasıtasıyla analiz etme, profil çıkarma ile ya da profil çıkarma olmaksızın yapılabilecektir. Bununla birlikte, profil oluşturma ve otomatik sistemler vasıtasıyla analiz ya da otomatik karar verme birbirinden ayrı

³³⁹ § 97-99.

³⁴⁰ Sabire Sanem Yılmaz, "Kişisel Verilerin Korunması Regülasyonu ve Unutulma Hakkı", *Terazi Hukuk Dergisi*, 13/142 (Haziran 2018), s. 118.

³⁴¹ Article 29 Data Protection Working Party, "Guidelines on Automated individual decision-making and Profiling for the purposes of Regulation 2016/679", 03.10.2017, 17 EN WP 251, s. 8", s. 8, <https://wsge.edu.pl/pl/wytyczne1>, erişim tarihi: 28.02.2020.

faaliyetler değildir. Basit bir otomatik karar verme süreci şeklindeki bir faaliyet, profil oluşturmaya dayalı bir süreç haline gelebilecektir³⁴².

KVKK kapsamında, bu tür faaliyetlerle aleyhe bir durumun oluşmasına itiraz hakkı düzenlenmektedir. Her türlü sonuç, kişinin aleyhine sonuç olarak değerlendirilmemelidir. Bir sözleşmenin sona erdirilmesi ya da talebin reddi gibi ciddi olumsuz etkilere sebep olabilecek aleyhe durumlar bu kapsamda değerlendirilmelidir³⁴³.

2.5.1.6. Zararın Giderilmesini Talep Etme Hakkı

Bu hak, KVKK m.11/1-ğ maddesinde düzenlenmiştir. Kanun hükmünden de açıkça anlaşılacağı üzere, ilgili kişinin zararın giderilmesini istenmesi için, verilerin kanuna uygun olmayan surette işlenmesi gerekmektedir. Bu anlamda, Kanun hükümleri bir bütün olarak değerlendirilmeli ve temel ilkelere ya da ilgili kişinin haklarına riayet edilmemesi veya veri sorumlusunun yükümlülüklerinden herhangi birisini yerine getirmemesi halinde, kanuna aykırılıktan bahsedilmelidir. Ancak zararın giderilmesini talep etme hakkının doğması için yalnızca verilerin kanuna aykırı olarak işlenmesi yetmez; bu sebeple ilgili kişinin bir zarara uğraması da gerekmektedir.

Burada bir haksız fiil söz konusu olup, ilgili kişinin, uğradığı zararın tazmini Borçlar Kanunu genel hükümleri çerçevesinde talep etmesi de mümkündür³⁴⁴. KVKK'nın 14/3 maddesinde de bu durum ifade edilmektedir.

³⁴² Article 29 Data Protection Working Party, "Guidelines on Automated individual decision-making and Profiling for the purposes of Regulation 2016/679", s. 7-8.

³⁴³ Çekin, *Kişisel Verilerin Korunması Hukuku*, s. 136.

³⁴⁴ Dülger, *Kişisel Verilerin Korunması Hukuku*, s. 509.

2.6. SUÇ, KABAHAHAT VE YAPTIRIMLAR

Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nun birtakım maddelerinde yer alan birtakım yükümlülüklerin ihlali karşılığında çeşitli kabahat ve cezalar öngörülmüştür. Bu anlamda, Kanun'un 18/1-a maddesine göre, aydınlatma yükümlülüğünü yerine getirmeyenler hakkında 5.000 Türk lirasından 100.000 Türk lirasına kadar idari para cezası uygulanacaktır.

Kanunda sayılan bir diğer kabahat ise, veri güvenliğine ilişkin yükümlülükleri yerine getirilmemesidir. Bu kişiler hakkında da, 15.000 Türk lirasından 1.000.000 Türk lirasına kadar idari para cezası uygulanacağı öngörülmüştür (18/1-b).

Kanun'da Kişisel Verileri Koruma Kurulu tarafından verilen kararların yerine getirilmemesi de yaptırıma bağlanmıştır. Buna göre, Kurulun verdiği kararlara riayet edilmemesi durumunda, 25.000 Türk lirasından 1.000.000 Türk lirasına kadar idari para cezası uygulanacaktır (18/1-c).

Son olarak, Veri Sorumluları Siciline kayıt ve bildirim yükümlülüğüne aykırı hareket edenler hakkında 20.000 Türk lirasından 1.000.000 Türk lirasına kadar idari para cezası verilir (18/1-ç).

Kanun'da öngörülen cezalar gerçek kişi ile özel hukuk tüzel kişileri olan veri sorumluları hakkında uygulanacaktır (18/2). Ancak kamu tüzel kişileri de veri sorumlusu olabilmektedir. Bu nedenle, kamu tüzel kişilerinin veri sorumlusu olmaları durumunda, onların da yükümlülüklerine uyması gerekecektir. Kanun'da da bu durum gözetilerek, eylemlerin kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları bünyesinde işlenmesi hâlinde, Kişisel Verileri Koruma Kurulu'nun yapacağı bildirim üzerine, ilgili kamu kurum ve kuruluşunda görev yapan memurlar ve diğer kamu görevlileri ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında görev yapanlar hakkında disiplin

hükümlerine göre işlem yapılacağı öngörülmüştür. Sonucun Kişisel Verileri Koruma Kurulu'na bildirilmesi gerekmektedir (18/3).

Kanunda veri sorumluları açısından getirilen önemli bir yükümlülük de, işlenmesini gerektiren sebeplerin ortadan kalkması hâlinde kişisel verilerin silinmesi, yok edilmesi veya anonim hâle getirilmesidir. 7. madde ile getirilen bu yükümlülüğe aykırı olarak kişisel verileri silmeyen ya da anonim hale getirmeyenlerin Türk Ceza Kanunu'nun (TCK) 138. maddesine göre cezalandırılacağı öngörülmüştür. Nitekim Türk Ceza Kanunu'nun 138. maddesinde, verileri yok etmeme suçu düzenlenmiştir. Buna göre, Kanunların belirlediği sürelerin geçmiş olmasına karşın verileri sistem içinde yok etmekle yükümlü olanlara görevlerini yerine getirmediklerinde bir yıldan iki yıla kadar hapis cezası verilecektir. Bu suçun oluşabilmesi için, ilgili Kanun tarafından yükümlülüğün yerine getirilmesi için süre öngörülmesi ve bu süreye riayet edilmemesi gerekmektedir. Bu anlamda, herhangi bir süre öngörülmemişse verilerin yok edilmemesi suç oluşturmayacaktır.

Türk Ceza Kanunu kapsamında kişisel verilere ilişkin başka birtakım suç ve cezalar da öngörülmüştür. Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nda da, kişisel verilere ilişkin suçlar bakımından TCK'nın 135-140 maddelerinin uygulanacağı düzenlenmiştir.

TCK'nın 135. maddesinde, kişisel verilerin kaydedilmesi suçu düzenlenmiştir. Kişisel verilerin hukuka aykırı olarak kaydedilmesi durumunda, 1 yıldan 3 yıla kadar hapis cezası verilecektir. Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nda özel nitelikli kişisel veri olarak sayılan birtakım kişisel verilerin kaydedilmesi ise, suçun nitelikli hali olarak öngörülmüştür. Bu anlamda, kaydedilen kişisel verinin, kişilerin siyasi, felsefi veya dini görüşlerine, ırki kökenlerine; hukuka aykırı olarak ahlaki eğilimlerine, cinsel yaşamlarına, sağlık durumlarına veya sendikal bağlantılarına ilişkin olması durumunda, verilecek ceza yarı oranında artırılacaktır.

TCK'da kişisel verilere ilişkin olarak düzenlenen bir diğer suç ise, bu verilerin hukuka aykırı olarak bir başkasına verilmesi, yayılması ya da ele geçirilmesidir. Bu durumda 2 yıldan 4 yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür (136/1).

3. BÖLÜM

VERGİ MÜKELLEFLERİNİN KİŞİSEL VERİLERİNİN KORUNMASI

3.1. VERGİ MÜKELLEFLERİNİN VERİLERİNİN İŞLENMESİNE İLİŞKİN MEVZUAT

Vergi mükelleflerinin kişisel verilerinin işlenmesine ilişkin olarak mevzuatta birçok hüküm yer almaktadır. Bu anlamda örneğin 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun³⁴⁵ 24. maddesinde, ticaret sicili müdürlükleri tarafından ticaret sicilinin tutulacağı ve ticaret sicili kayıt işlemlerinin elektronik ortamda yapılması için toplanması ve işlenmesi gerekli olan kişisel verilerin, kişisel verilerin korunması ve bilgi güvenliğinin sağlanmasına ilişkin mevzuata uygun bir şekilde korunacağı düzenlenmiştir. Söz konusu Kanun'un 780/2 maddesine göre ise, çek alacaklıları, ellerinde bulunan çek ile çek hesabı sahibine ve bu çeki düzenleyenlere ilişkin verilere karekod aracılığıyla erişim sağlayabilir. Bu çerçevede, çek hesabı sahibinin adı, soyadı, ticaret unvanı gibi çok sayıda veri, rıza aranmaksızın 3. kişilerin erişimine sunulmaktadır. Türkiye Bankalar Birliği Risk Merkezi tarafından da, bu verilere ulaşılmasını sağlayacak karekod okutma ve bilgi paylaşım sistemi oluşturulmakta olup, sistemdeki veriler, bilgi alışverişinin gerçekleştirildiği şirket ile paylaşılabilir.

Benzer şekilde, hizmet sağlayıcı ve aracı hizmet sağlayıcının elde ettiği kişisel verilerin saklanması ve güvenliğinden sorumlu olduğunu ve bu verileri onay olmaksızın üçüncü kişilere iletemeyeceği/ başka amaçlarla kullanamayacağını düzenleyen 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un 10. maddesi, 5421 sayılı Bankacılık Kanunu'nun sırların saklanmasıyla ilgili 73. maddesi, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık

³⁴⁵ Resmî Gazete Tarihi: 14.02.2011 Resmî Gazete Sayısı: 27846.

Sigortası Kanunu'nun³⁴⁶ sağlık hizmeti sunucularının kayıt ve bildirim zorunluluğu ve kontrol yetkisine ilişkin 78. maddesi, 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu'nun³⁴⁷ sır saklama yükümlülüğüne ilişkin 31/A maddesi ile 4857 sayılı İş Kanunu'nun³⁴⁸ işçi özlük dosyasına ilişkin 75. maddesinde de vergi mükelleflerinin verilerinin işlenmesine ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır.

Bunlar dışında, vergi idaresi tarafından, mükelleflere ilişkin verilerin işlenmesiyle ilgili de birçok hüküm yer almaktadır. Bu anlamda, mükelleflerin kişisel verilerin korunmasına ilişkin haklarının ele alınmasından önce, vergi idaresinin veri işlemesine ilişkin olarak mevzuatta yer alan hükümlerin değerlendirilmesinde fayda bulunmaktadır.

Bu çerçevede, bu başlık altında öncelikli olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın kuruluş ve görevlerine ilişkin mevzuat incelenecektir. Daha sonra ise, Gelir İdaresi Başkanlığı'na ilişkin mevzuatta, kişisel verilerin işlenmesine ilişkin hükümler açıklanacaktır.

3.1.1. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın Kuruluş Mevzuatında

178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'na ilişkin önemli hükümler sevk edilmiş olup, bu Kararname yürürlükten kaldırılmıştır. Bununla birlikte, 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin³⁴⁹ 8. bölümünde, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın görev ve yetkilerine ilişkin oldukça kapsamlı hükümlere yer verilmiştir.

Bu çerçevede, m. 217/1-g kapsamında, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın birtakım görevli ve yetkileri sayılmıştır. Buna göre, Bakanlığın temel görev ve yetkilerinden birisi de, vergi inceleme ve denetimlerine ilişkin politika ve

³⁴⁶ Resmî Gazete Tarihi: 16/6/2006 Resmî Gazete Sayısı: 26200

³⁴⁷ Resmî Gazete Tarihi: 14/6/2007 Resmî Gazete Sayısı: 26552.

³⁴⁸ Resmî Gazete Tarihi: 22/5/2003 Resmî Gazete Sayısı: 25134

³⁴⁹ Resmî Gazete Tarihi: 10.07.2018 Resmî Gazete Sayısı: 30474.

stratejilerin belirlenmesi ve buna yönelik çalışmaların yürütülmesidir. Bu anlamda, vergi incelemelerinin yapılması açısından Bakanlığın en önemli yetkilerinden birisini de risk analizleri oluşturmaktadır. Nitekim Hazine ve Maliye Bakanlığı, risk analizi yapmaya yetkilidir (m. 217/1-ğ).

Risk analizleri, vergi incelemelerinin yapılması açısından önemli olmakla birlikte, bu analizlerin yapılması, mükelleflerin verilerinin işlenmesi açısından da en önemli hususlardan birisini oluşturmaktadır. Nitekim Bakanlığın hizmet birimlerinden birisi olarak Risk Analizi Genel Müdürlüğü öngörülmüş ve Müdürlüğe oldukça önemli yetkiler verilmiştir (bkz. m. 222/1-a,b,c)

Risk Analiz Genel Müdürlüğü tarafından ayrıca, veri aktarımı da yapılabilecektir. Nitekim söz konusu Müdürlük tarafından risk analizi ve değerlendirme sonuçların birtakım kurum ve kuruluşlarına iletilmesi mümkündür (m. 222/1-ç). Bununla birlikte, veri aktarımı, verilerin işlenmesinde en dikkat edilmesi gereken başlıklardan birisini oluşturmaktadır ve bu aktarımın yapılmasında gerekli güvenlik önlemlerinin alınması elzemdir. Ayrıca, veri aktarımına ilişkin herhangi bir sınırlama da öngörülmemiştir. Risk analizi çalışmaları çok sayıda kişisel veri içeren çalışmalar olduğundan, hangi koşullar altında verilerin aktarılacağına ilişkin düzenleme getirilmesi ve bu verilerin aktarım yapılan kurum ve kuruluşların görevleriyle ilgili ve sınırlı olarak aktarılmasının sağlanması gerekmektedir.

Son olarak, Risk Analiz Genel Müdürlüğü tarafından, risk analizi ve değerlendirmeleri için ilgili birtakım kurum ve kuruluşların sistemlerine erişim kurulabilecektir. Bu çerçevede, Müdürlük tarafından çeşitli kurum ve kuruluşlara verilerin aktarılmasıyla da yetinilmemiş ve söz konusu kurum ve kuruluşların uhdesinde yer alan verilere erişilmesinin sağlanmasına yönelik düzenleme de öngörülmüştür. Bu noktada KVKK hükümlerine uygun hareket edilmesi gerekmektedir (m. 222/1-d).

Bakanlık bünyesinde risk analizleriyle ilgili yetkili tek kurum olarak Risk Analiz Genel Müdürlüğü öngörülmemiştir. Nitekim Bakanlığın hizmet birimlerinden bir diğeri olan Vergi Denetim Kurulu da, risk analizi yapabilecektir (m. 228/4-b). Bu hususta, Kararname ile Risk Analiz Sisteminin her türlü bilgi ve verinin toplanması suretiyle oluşturulacağına düzenlenmiş olmasına rağmen, yalnızca Vergi Denetim Kurulu'nun görev alanına giren konularla ilgili olarak verilerin toplanması gerektiği vurgulanmalıdır. Ayrıca, bu hususta da KVKK'ya uygun hareket edilmesi önemlidir.

Bu noktada, Mükellef Hakları Kurulu'ndan da bahsetmekte fayda bulunmaktadır. Nitekim Mükellef Hakları Kurulu'na da mükelleflerin verilerinin işlenmesi açısından önemli yetkiler tanınmıştır. Bu anlamda, Kurul, çeşitli kurumlardan bilgi isteyebilecektir. Bu hususta, söz konusu Kurul'un istemeye yetkili olduğu bilgilerin, yalnızca görevi ile ilgili gerekli bilgiler olduğu vurgulanmalıdır. Ayrıca, söz konusu kurumlar talep edilen bilgileri ibraz etmekle yükümlü kılınmıştır; ancak vergi mahremiyetine de uyulmalıdır (m. 238/A/3). Kararname kapsamında kişisel verilerin ifşa edilmesi ve üçüncü kişiler ya da kendileri yararına kullanılması hususunda koruma getirilmiştir. Nitekim ileride de ele alınacağı üzere³⁵⁰, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu³⁵¹ m. 5'e göre de, maddede belirtilen kişilerin sır ya da gizli kalması gereken hususları ifşa etmesi ve kendilerinin veya üçüncü kişilerin yararına kullanmaları yasaklanmaktadır. Bununla birlikte, kişisel verilerin korunması hakkı bu güvencelerden ibaret değildir. Tezin ilerleyen bölümlerinde de ele alınacağı üzere,³⁵² KVKK'da öngörülen temel ilke ve hakların da vergi mükellefleri hususunda uygulanmasının sağlanması gerekmektedir.

³⁵⁰ Bkz. "3.2.1.2.3. Vergi Mahremiyeti".

³⁵¹ Resmî Gazete Tarihi: 10.01.1961 Resmî Gazete Sayısı: 10705.

³⁵² Bkz. "3.2.1. Vergi Mükelleflerinin Bilgilendirilme Hakkı" vd.

3.1.2. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Kuruluş Mevzuatında

5345 s. Kanun'da³⁵³ GİB'in teşkilat, yetki/ sorumluluklarına ilişkin düzenlemeler getirilmiştir. Ancak bu Kanun'un hükümleri yürürlükten kaldırılmıştır. Bununla birlikte, 4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nde³⁵⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görev ve yetkileri düzenlenmektedir.

Bu çerçevede, 4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Gelir İdaresi Başkanlığı'na veri işlenmesine ilişkin veri alışverişi yapmak gibi oldukça geniş yetkiler tanınmıştır (bkz. m. 137). Bununla birlikte, izahtan vareste olduğu üzere, gelir mevzuatının uygulanmasına ilişkin olarak veri aktarımında bulunmak, veri aktarımının çok geniş bir alanda gerçekleştirilmesine yol açacak niteliktedir. Nitekim maddede yer alan gelir mevzuatının uygulanması ifadesi oldukça soyut ve geniş bir ifade olup, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın neredeyse tüm faaliyetleri bu kapsama dâhil edilebilir. Bu nedenle, bu yöndeki düzenlemelerin, Kişisel Verilerin Korunması mevzuatında veri işleme koşullarının belirli ve sınırlı kılınması anlayışı ile çeliştiğini tekraren ifade etmekte fayda bulunmaktadır.

4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'ne göre, Vergi Dairesi Başkanlığı da mükellef hizmetleri ile bilgi işlem ve bilgi toplama hususunda yetkili kılınmıştır. Bunun dışında, Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından veri işlenmesine ilişkin olarak Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği³⁵⁵nde de oldukça ayrıntılı ve geniş yetkiler verilmiştir. Öyle ki, Başkanlığın veri işleme hususunda yetkileri, 4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile öngörülen yetkilerden de geniştir. Buna göre, Vergi Dairesi Başkanlığı, mükelleflerle ilgili olarak bilgi toplamak, araştırmalar yapmak ve bilgi işlem faaliyetlerini yürütmek hususunda yetkilidir (m. 6/1-ğ).

³⁵³ Resmî Gazete Tarihi: 16.05.2005 Resmî Gazete Sayısı: 25817.

³⁵⁴ Resmî Gazete Tarihi: 15.07.2018 Resmî Gazete Sayısı: 30479.

³⁵⁵ Resmî Gazete Tarihi: 08.02.2015 Resmî Gazete Sayısı: 29261.

Söz konusu Yönetmelik ile Kararname'den dahi daha geniş yetkilerin verilmesi oldukça düşündürücüdür. Bunun dışında, bilgi toplama ve veri aktarmaya ilişkin önemli bir yetki de, Yönetmelik ile Denetim Grup Müdürlüğü'ne verilmiştir (m. 17). İlgili birimlerin neler olduğuna ilişkin olarak ise, herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir.

Son olarak, risk analizine ilişkin olarak, önemli bir yetki de, GİB hizmet birimlerinden Uygulama ve Veri Yönetimi Merkezi'ne verilmiştir³⁵⁶. Bu da veri işlenmesine ilişkin olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'na verilen yetkilerin en önemlilerinden birisini oluşturmaktadır.

3.1.3. Mevzuat Hükümlerinin Değerlendirilmesi

Yukarıda yer alan hükümlerden de anlaşılacağı üzere, veri işlenmesi hususunda vergi idaresine çok geniş yetkiler verilmiştir. Vergi idaresi, mükelleflere ilişkin verilerin, elde edilmesi, kaydedilmesi, depolanması, muhafaza edilmesi ve aktarılması gibi birçok şekilde işlenmesi hususunda yetkilerle donatılmıştır. Bununla birlikte, bu düzenlemeler kanun ile değil; Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ya da yönetmelikler vasıtasıyla getirilmektedir. Oysaki daha önce de vurgulandığı üzere, Anayasa'nın 20/3 hükmüne göre, kişisel veriler, kanunda öngörülmesi durumunda ya da açık rıza kapsamında işlenebilir. KVK'ya ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir. KVKK kapsamında da kişisel verilerin işlenmesine ilişkin düzenlemelerin kanun ile öngörülmesi esastır³⁵⁷. Dolayısıyla Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ya da yönetmelikler kapsamında kişisel verilerin işlenmesi hususunda yetki veren düzenlemeler öngörülmesi, kanunilik ilkesi ile çelişmektedir. Bu düzenlemeler ayrıca, Anayasa'nın 104. maddesi ile de açıkça çelişmektedir. Nitekim KVK hakkına ilişkin düzenleme de (m. 20/3), Anayasa'nın ikinci kısmının ikinci bölümündedir.

³⁵⁶ Bkz. 4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi m. 143/1-ğ.

³⁵⁷ Bkz. KVKK m. 4, 5, 6, 8 ve 9.

Son olarak vurgulanmalıdır ki, Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ve yönetmelik hükümleri kapsamında idareye veri işlemeye ilişkin olarak verilen yetkiler, kişisel verilerin korunması hakkını sınırlayıcı niteliktedir. Bu durum Anayasa m. 13 ile çelişmektedir. Bu çerçevede, kanuni bir dayanak olmaksızın Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ve yönetmelik hükümleri ile kişisel verilerin işlenmesine ilişkin bu denli geniş kapsamlı yetkiler verilmesi, Anayasa'nın 13, 20/3 ve 104. maddelerine aykırıdır. 5345 sayılı Kanun ile öngörülen mülga düzenlemelerde olduğu gibi kanun ile kişisel verilerin korunması hakkında ilgili düzenlemeler getirilmesi ve sınırlamalar öngörülmesi halinde ise, bu sınırlamaların Anayasa'nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olmaması gerekmektedir (Anayasa m. 13).

Tezin ilerleyen bölümlerinde, vergi mükelleflerinin kişisel verilerin korunmasına ilişkin hakları ve bu haklar açısından öngörülen sınırlamalar değerlendirilecektir.

3.2. KİŞİSEL VERİLERİNİN KORUNMASI AÇISINDAN VERGİ MÜKELLEFLERİNİN HAKLARI

3.2.1. Vergi Mükelleflerinin Bilgilendirilme Hakkı

Bilgilendirilme hakkı, idarenin işlem ve faaliyetlerinde açıklık ve belirliliği ilkeleriyle de bağlantılı oldukça önemli bir haktır. İdarenin açıklığı ilkesi, bilgi almaktan ibaret olmayıp, yönetsel bilgilerin herkese açık tutulmasının yanında yönetsel yerlerin, faaliyetlerin, dosyaların açık tutulmasını ve talep edilmesi durumunda herhangi bir faaliyete tanıklık edilmesini; dolayısıyla idarenin görülebilir/ öngörülebilir olmasını gerektirmektedir³⁵⁸.

³⁵⁸ Tekin Akıllıoğlu, "Yönetimde Açıklık-Gizlilik ve Bilgi Alma Hakkı", *Ulusal İdare Hukuku Kongresi*, II. Kitap, Kamu Yönetimi, Ankara: Danıştay Yayını, Mayıs 1990, s. 815.

Bu çerçevede, vergi mükellefleri de, vergi sisteminin işleyişi ve vergi matrahının nasıl belirlendiğine ilişkin güncel bilgilere sahip olma hakkına sahiptir³⁵⁹. Dolayısıyla vergi mükelleflerinin, genel bir bilgilendirilme hakkı bulunmaktadır. Bu durum, vergilerin kanuniliği ve hukuki güvenlik ilkeleriyle de yakından ilişkilidir. Nitekim Anayasa m. 73'te de vergilerin kanuniliği ilkesi düzenlenmiştir. Bu anlamda kanunilik ilkesi, mükelleflerin hukuki güvenliğini ve öngörülebilirliği sağlayan anayasal bir ilke olarak düzenlenmiştir. Mükelleflerin vergilendirme sürecinin tamamen dışında tutularak kendilerine bilgi verilmemesi, öngörülebilirliği de içine alan hukuki güvenlik ilkesine aykırıdır. Bu durumda vergilerin kanuniliği ilkesi de ihlal edilmiş olacaktır.

Mükelleflerin bilgilendirilmesi hakkının bir yönünü de, vergileme ile ilgili düzenleme ve kuralların yayımlanması, vergi idarelerinin vergi kanunlarını uygularken kanunları nasıl yorumlayacaklarına ilişkin yorumlarını mükelleflere genel tebliğler vasıtasıyla ya da özgelgeler/ sirkülerler yoluyla gerçekleştirmesi gibi vergilendirmede şeffaflığa ve belirliliğe ilişkin uygulamalar oluşturmaktadır³⁶⁰.

Söz konusu hakkın diğer bir yönünü de, mükelleflerin vergi idaresinin kendilerine ilişkin yaptıkları işlemlere ilişkin bilgileri öğrenme hakları oluşturmaktadır. Bu anlamda, kendisine ilişkin olarak vergi tarhiyatı yapılan vergi mükellefi, tarhiyatın yapılmasına neden olan bilgiler ve kendisine tanınan haklar hususunda bilgilendirilme hakkına sahiptir³⁶¹. Böylelikle mükellefler, kendilerine sağlanan bilginin, vergilendirme ile ilgili karmaşık durumların açıklanmasını ve kendi vergi meselelerini daha iyi anlamalarına imkân tanınmasını umacaktır³⁶².

³⁵⁹ OECD, "Tax Payers' Rights and Obligations", s. 4, https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers%27_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf, erişim tarihi: 24.04.2021.

³⁶⁰ Doğan Gökbel, *Mükellef Hakları*, Eskişehir: Nisan Kitabevi, 2019, s. 39.

³⁶¹ Gökbel, *Mükellef Hakları*, s. 39.

³⁶² Adnan Gerçek, Güneş Çetin Gerger, Çağatan Taşkın, Feride Bakar ve Simla Güzel, *Mükellef Hakları: Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi*, Seçkin Yayıncılık: Ankara, 2015, s. 72.

Vergi mükelleflerinin bilgilendirilmesi hakkının en önemli unsurlarından bir diğeri de, kişisel verilerin korunmasıyla ilgili hususlar meydana getirmektedir. Bu hak temelini Anayasa'dan almaktadır. Nitekim hatırlanacağı üzere, Anayasa m. 20/3 göre, bu hak, bilgilendirilme, erişme ve amaçları kapsamında kullanılıp kullanılmadığını öğrenme hakkını da kapsamaktadır.

Bu çerçevede, bilgilendirilme hakkının sınırlandırılması, kişisel verilerin korunması hakkının da sınırlandırılması anlamına gelecektir. Ayrıca, Anayasa'nın 5. maddesi de bu doğrultuda değerlendirilmelidir.

Ülkemizin de taraf olduğu 108 sayılı Sözleşme'nin 8. maddesine göre de, Sözleşmeye göre, herkes, kişisel veri dosyasının varlığını ve temel amaçlarını öğrenmek ve makul zaman aralıklarında ve aşırı gecikme veya harcama olmaksızın, kendisine ait kişisel verinin otomatik veri dosyasında kaydedilip kaydedilmediğini teyit etmek ile bu bilgilerin kendisine anlaşılabilir bir şekilde iletilmesini sağlamak hakkına sahip olmalıdır. Dolayısıyla bilgilendirilme hakkı, taraf olduğumuz 108 Sayılı Sözleşme'de de düzenlenmiştir.

Konuya ilişkin olarak KVKK hükümlerine bakılacak olursa 11/1-a,b,ç ve 11/1-c maddelerinde bilgilendirilme, verilere erişme ve öğrenme hakkı düzenlenmiştir. Daha önce de belirtildiği üzere, Veri Sorumlusuna Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Tebliğ'de göre, KVKK m. 11 kapsamındaki taleplerin nasıl iletileceği düzenlenmiştir. Dolayısıyla bu husustaki talepler iletilirken söz konusu Tebliğin dikkate alınması gerekmektedir.

Ayrıca belirtilmelidir ki, veri sorumlusunun, aydınlatma yükümlülüğü kapsamında da, bilgi verme yükümlülüğü bulunmaktadır (KVKK m. 10). Dolayısıyla veri işleme süreci, ilgili kişiden bağımsız ve onun bilgisi dışında işleyen bir süreç değildir. İlgili kişinin, öğrenme ve bilgi edinme hakkı da bu sürecin bir parçasıdır. Bu anlamda, aydınlatma yükümlülüğünün, verilerin elde edilmesi esnasında yerine getirilmesi gerektiğinden, veri sorumlusunun ilgili kişiden talep gelmeksizin aydınlatma yükümlülüğü kapsamında bilgileri vermesi

gerekmektedir. Ancak ilgili kişinin veri işleme sürecinin herhangi bir parçasında bu bilgiler dışında bir bilgi talep etmesi durumunda da, veri sorumlusunun bu bilgileri vermesi gerekecektir.

Bununla birlikte, KVKK m. 28/2-ç kapsamında önemli bir istisna hükmü düzenlenmiştir. Ancak bu hüküm kapsamında vergi mükelleflerinin bilgilendirilme hakkına istisna getirilmesi için, devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunması için gerekli ve KVKK'nın amacına ve temel ilkelerine uygun ve orantılı olması gerekmektedir. Bu halde, 28/2-ç ile genel bir istisna hükmü getirildiği ve vergi konularına ilişkin olarak ilgili kişinin haklarının hiç uygulanmayacağına kabulü mümkün değildir. Nitekim bu istisna hükmü ile “*devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunması için gerekli olması halinde*” ancak kişinin 11. maddede yer alan haklarına başvuramayacağı öngörülmektedir. Dolayısıyla istisna hükmünün uygulanması açısından, her somut olay kendi koşulları içerisinde ayrı ayrı değerlendirilmeli ve devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunması için gerekli olup olmadığı ayrıntılı şekilde irdelenmelidir. İstisnanın uygulanması için, bu da yeterli olmayıp, KVKK'nın amacına ve temel ilkelerine uygun ve orantılı olması da gerekmektedir. Ayrıca, Kanun m. 1 kapsamında, Kanun'un amacı, KVK hakkı gibi temel hak özgürlükleri korumaktır. İstisna getirilirken bu amaç da göz önünde bulundurulmalıdır.

Belirtilen çerçevede, KVKK'nın 28/2-ç maddesinin, bütçe, vergi ve mali konularına ilişkin olarak 11. maddede yer alan haklarının hiçbir şekilde uygulanmayacağı şeklinde anlaşılması halinde, ilgili hüküm, Anayasa'nın 20/3 maddesine, 108 sayılı Sözleşmeye ve Kanun'un amacına açıkça aykırı hale gelecektir. Bu halde ilgili hüküm ayrıca, Anayasa m. 13'e aykırı hale gelecektir. Nitekim bu halde, anayasal hak olan KVK hakkı, vergi konuları ve vergi mükellefleri açısından uygulanmaz hale getirilecek ve getirilen istisna ölçülülük ilkesine aykırı olacaktır.

Ayrıca belirtilmelidir ki, 4. maddede belirtilen temel ilkeler kapsamında, vergi mükellefi, öğrenme ve bilgi talep etme hakkına sahip kılınmalıdır. Buna ek olarak, kişisel verilerin belirli, açık ve meşru amaçlarla işlenmesi ilkesi çerçevesinde, vergi mükelleflerinin, kişisel verilerin işlenme amacını ve bunların amacına uygun kullanılıp kullanılmadığını öğrenme hakkına sahip kılınması da gerekmektedir. Dolayısıyla bilgilendirilme hakkı, vergi mükellefleri hakkında da uygulanacak olan ve hiçbir istisnaya konu olmayan genel ilkelerin gereğince uygulanmasının sağlanması açısından da mükelleflere sağlanmalıdır. Aksi halde, KVKK'nın 4. maddesinde yer alan genel ilkelerin öngörülmesinin de vergi mükellefleri açısından herhangi bir anlamı kalmayacaktır.

Bunlara ek olarak, vergi mükelleflerine KVKK kapsamında bilgilendirme yapılmaması halinde, Kanun m. 11/1-ğ'de tanınan hakkın kullanılması da zorlaşacaktır. Nitekim söz konusu hak, KVKK'nın 28/2-ç çerçevesinde herhangi bir istisna ya da kısıtlama konusu değildir ancak vergi mükelleflerine bilgilendirilme hakkının tanınmaması halinde, mükellefler haklarında veri işlenip işlenmediğini öğrenme ve bu verilere erişme hakkından mahrum bırakılacağı için, zararın giderilmesi hakkının kullanılması da zorlaşmış olacaktır.

Belirtilen çerçevede, KVKK'nın 28/2-ç hükmünde belirtilen sınırlamanın ancak somut olay bazında devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunması için gerekli olması halinde uygulanması ve bu halde de, devletin ekonomik ve mali çıkarları ile bireyin kişisel verilerinin korunması hakkı arasında denge kurulması gerekmektedir. Aksi halde, KVKK sadece gerçek kişi vergi mükelleflerine ait verileri kapsamına aldığından, tüzel kişi ve tüzel kişiliği olmayan vergi mükellefleri bakımından neredeyse daha korunaklı bir durum ortaya çıkaracaktır. Nitekim tüzel kişi ve tüzel kişiliği olmayan vergi mükellefleri doğrudan Anayasa'nın 20/3 maddesine dayanarak kişisel verilerinin korunmasını talep edebileceklerdir³⁶³.

Bu noktada ayrıca belirtilmelidir ki, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi de, vergilere ilişkin bilgilerin paylaşılmasını, İnsan Haklarının ve Temel

³⁶³ Başaran Yavaşlar ve Canyaş, "Türkiye'de Vergi Şeffaflığı", s. 20.

Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Avrupa Sözleşmesi m. 8'de bulunan aile ve özel hayata saygı hakkı kapsamında değerlendirmiştir³⁶⁴. Mahkeme, KVK'nın, aile ve özel hayata saygı açısından çok önemli olduğunu belirtmiş ve 8. maddede yer alan hususlarla uyumsuz şekilde kişisel verilerin işlenmesine karşı iç hukukta uygun önlemlerin alınması gerektiğini vurgulamıştır. Benzer şekilde, Avrupa Birliği Adalet Divanı da, vergi otoriteleri tarafından bilgi istenmesinin, ABTHŞ'de KVK (8. madde) ve özel ve aile hayatına saygı gösterilmesine ilişkin düzenlemenin (7. madde) kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini belirtmiştir³⁶⁵.

Dolayısıyla vergi idaresi tarafından elde edilen veriler, KVK hakkı ile doğrudan bağlantılı olup, bu hakkın korunması hususunda özen gösterilmesi gerekmektedir. Devam eden bölümlerde, vergi idaresinin kişisel veri kapsamındaki bilgileri elde etme yöntemleri ele alınacaktır. Nitekim ilerleyen bölümlerde de görüleceği üzere, vergi idaresi çok fazla kaynaktan kişisel veri elde etmektedir. Bu kapsamda, verisi işlenen mükellef ya da diğer kişilere, kendisiyle ilgili veri işlenip işlenmediğini öğrenme ve işlenmişse bu verilere erişme, buna ilişkin bilgi talep etme ve yurt içinde veya yurt dışında kişisel verilerin aktarıldığı üçüncü kişileri bilme hakkının tanınması çok önemlidir. Verisi işlenen mükellef ya da diğer gerçek kişiler ayrıca, verilerinin elde edilmesi esnasında kişisel verilerin işlenme amacını ve takip eden süreçte, bunların amacına uygun kullanılıp kullanılmadığını öğrenme hakkına da sahip kılınmalıdır.

3.2.1.1. Vergi İdaresi Tarafından Kişisel Verilerin Elde Edilmesi

Türk Vergi Hukuku, kamusal güce dayalı bir vergilendirme usulü sistemine sahiptir. Vergilendirme usulünün bütün aşamalarını gerçekleştirme görevi vergi

³⁶⁴ Satakunnan Markkinapörssi Oy and Satamedia Oy- Finlandiya, B. No: 931/13, 27.06.2017.

³⁶⁵ *État du Grand-duché de Luxembourg*, No: 245/19, 02.07.2020.

idaresine aittir. İdare de bu görevi resen araştırma ilkesi kapsamında yerine getirecektir³⁶⁶.

Bu çerçevede, 4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 137. maddesinin g bendinde yer alan, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görevlerinden birisinin de, vergilendirmeye ilgili bilgileri toplamak ve bilgi işlem faaliyetlerini yürütmek olduğuna ilişkin düzenleme de, vergi idaresinin resen araştırma görevini ortaya koymaktadır.

Vergi idaresi ile mükellef arasındaki vergi ilişkisi, vergiyi doğuran olay ile başlamaktadır (VUK m. 213). Bu aşamayı takiben verginin tarh, tebliğ ve tahsil aşamaları gündeme gelecektir. VUK 3/B m. kapsamında, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Dolayısıyla vergiyi doğuran işlem, olay ya da durumlar sadece dış görünüşleri, hukuki biçim ve isimleri ile değil; ekonomik anlam ve içerikleri ile de göz önünde bulundurulacaktır. Bu çerçevede, vergi idaresi, vergiyi doğuran olayın, gerçekleşip gerçekleşmediğini, ekonomik anlam ve içeriğini ve özel hukuk kurumlarının olağan kullanımları dışında kötüye kullanılıp kullanılmadığını ortaya koymak üzere bazı bilgilere ihtiyaç duyacaktır³⁶⁷. Dolayısıyla idarenin bilgi ve resen araştırma ihtiyacı, vergi ilişkisinin en başından itibaren başlamaktadır.

Bunun dışında, Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesine göre, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde, ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir. Bu anlamda, vergi idaresi tarafından iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan ya da mutad olmayan bir durumun ileri sürülmesi halinde, ispat yükü de vergi

³⁶⁶ Funda Başaran Yavaşlar, "Vergilendirme Usulündeki Vergi Ödevleri ve Ödevlerin Yerine Getirilmemesinin Re'sen Araştırma İlkesi Karşısında Anlamı", <https://www.fundabasaran.com/pdf/vergilendirme-usulundeki-vergi-odevleri-ve-odevlerin-yerine-getirilmemesinin-re-sen-arastirma-ilkesi-karsisinde-anlami.pdf>, erişim tarihi: 23.03.2021.

³⁶⁷ Mualla Öncel, Nami Çağan, Ahmet Kumrulu ve Cenker Göker, *Vergi Hukuku*, Ankara: Turhan Kitabevi, 2020, s. 28-29.

idaresine ait olacaktır. Bu halde de vergi idaresinin, ispat külfetini yerine getirmek amacıyla birtakım bilgilere ihtiyacı olacaktır. Nitekim neyin icaplara uyan veya mutad sayılacağına ya da sayılmayacağına net bir şekilde ortaya konulması gerekecektir.

Bu çerçevede, vergi dairesi ile mükellefler arasında devamlı bir ilişki söz konusu olmaktadır. Bu ilişkinin ve vergilendirme işleminin aralıksız ve sağlıklı yürüyebilmesi de, birtakım hususlarda vergi idaresinin bilgi sahibi olmasına bağlıdır. Bu sebeptendir ki, mükellefe önemli görevler verilmiştir³⁶⁸. Nitekim aksi halde, mükelleflerin tamamına erişilerek doğru bilgilerin temini oldukça zor olacaktır.

Mükelleflere verilen görevlerin dışında, vergi idaresi tarafından, vergi denetimlerine başvurulmaktadır. Bu denetimler aracılığıyla da mükellefe ve ödenen vergilerin ve yerine getirilmesi gereken yükümlülüklerin doğruluğuna ilişkin bilgiler elde edilmektedir. Tezin ilerleyen bölümlerinde, mükelleflere kişisel verilerin korunması kapsamındaki haklarının tanınmasının önemine vurgu yapmak amacıyla, vergi idaresi tarafından mükelleflere ilişkin kişisel verilerin elde edilmesi yöntemleri incelenecektir.

3.2.1.1.1. Mükelleflerin Bilgi Verme Ödevi Çerçevesinde Elde Edilen Veriler

3.2.1.1.1.1. İsteğe Bağlı Olmayan İdari İşlem Kapsamında Yapılan Bildirimler

3.2.1.1.1.1.1. Beyannameler Yoluyla Yapılan Bildirimler

Türk Vergi Hukuku kural olarak beyan esasına dayalıdır³⁶⁹. Beyan esasında matrah, vergi mükellefi tarafından vergi idaresine bildirilmektedir. Vergi idaresinin herhangi bir araştırma ya da inceleme yapmaksızın bu beyanla bağlı

³⁶⁸ Mehmet Diri, "Mükellefin Bildirim Ödevi", *Vergi Raporu*, 155 (Ağustos 2012), s. 70.

³⁶⁹ Başaran Yavaşlar, "Vergilendirme Usulündeki Vergi Ödevleri".

kalması gibi bir zorunluluğu olmamakla birlikte, beyannamede bildirilen hususlar oldukça önemlidir. Nitekim bu beyanlar üzerine tarhiyat gerçekleştirilmekte olup, mükellefler, vergi hatası ve ihtirazi kayıtlarla beyan haricinde beyan dâhilindeki matrahlarla vergilere dava açmamaktadır (VUK m. 378).

Beyannamelerde oldukça çeşitli bilgiler verilmektedir. Bu anlamda, sadece gerçekleştirilen faaliyete ve gelir unsurlarından elde edilen kar ya da zarar ve matraha değil ayrıntılı kimlik ve adres bilgilerine ve medeni hal gibi verilere de yer verilmektedir.

Bunlara ek olarak örneğin; kurumlar vergisi beyannamesinde, dar mükellefin temsilcisinin kimlik ve adres bilgileri bulunmaktadır. Veraset ve intikal vergisi beyannamesinde ise, ivazsız intikalde bulunan kişi ve intikal eden mallara ilişkin ayrıntılı bilgiler ile mükelleflerin akrabalık derecesi gibi veriler talep edilmektedir. Ayrıca beyannamelerde, serbest muhasebeci ya da mali müşavirin kimlik bilgileri ile beyanname ve eklerini tasdik eden yeminli mali müşavirin kimlik bilgilerine de yer verilmektedir.

Birtakım vergi türleri açısından beyannamelerin eki niteliğinde olan form, rapor gibi bilgilerin de düzenli olarak vergi idaresine verilmesi söz konusu olabilmektedir. Örneğin, kurumlar vergisi beyannamesine bilanço ve gelir tablosu, transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum ve örtülü sermayeye ilişkin form, yabancı para pozisyonuna ilişkin bilgi formu ve kurum ortakları ve yönetim kurulu üyelerine ilişkin bildirim eklenmesi gerekmektedir. Benzer şekilde, gayrimenkul sermaye iradı sahiplerinin de, ek föy ile gayrimenkulle ilgili bilgileri vermeleri gerekmektedir³⁷⁰. Dolayısıyla beyannameler aracılığıyla vergi idaresi tarafından mükelleflere ve mükellef dışındaki birtakım kişilere ilişkin kişisel veri niteliğindeki birçok veri elde edilmiş olmaktadır.

³⁷⁰ Başaran Yavaşlar ve Canyaş, "Türkiye'de Vergi Şeffaflığı", s. 13.

3.2.1.1.1.2. Matrahın Bildirilmesi

Verginin tarh edilebilmesi için, matrahın da vergi idaresince doğru ve tam olarak tespit edilmesi gerekmektedir. Bu anlamda, matrahın bildirilmesi de, vergi idaresinin mükelleflerden elde ettiği bilgilerden birisini oluşturmaktadır.

VUK m. 20'de verginin tarhı tanımlanmıştır (VUK m. 20). Bu hükümden de anlaşılacağı üzere, kanun koyucu, vergi borcunun hesaplanması hususunda vergi idaresini görevlendirmektedir. Vergi idaresi, vergi tarifesi ya da vergi oranını matraha uygulayarak vergi borcunu bulmak zorundadır³⁷¹.

Anayasa m. 73'te anlatımını bulan mali güce göre vergilendirme ilkesi gereğince, herkesin mali gücü birbirinden farklı olduğundan, tüm mükellefler için uygulanacak tek bir matrahın mevcut olabilmesi mümkün değildir. Bu anlamda, mükellefler farklı vergiyi doğuran olaylar çerçevesinde farklı matrah büyüklüğüne sahip olduğundan, matrah, mükelleften mükellefe değişiklik gösterecektir³⁷². Vergi idaresi de, vergiyi doğuran olay kapsamında mükelleften mükellefe değişiklik gösteren vergi matrahını ve vergi borcunu tespit edecektir. Vergi matrahı, gerekli bilgilerin yazılı olarak vergi idaresine bildirilmesi yani mükellefin beyanıyla belirlenebileceği gibi, idari işlemle de belirlenebilecektir. İdari işlemle tespit hususunda birçok yöntem söz konusu olabilir. Emlak vergisinde arsa ve arazi birim değerlerinin mahalleler itibarıyla belirlenmesi, genel-objektif matrah saptanmasına örnek olarak verilebilecektir. Bunun dışında, ikmalen, resen ve idarece verginin tarhı gibi özel-sübjektif matrah saptanması yöntemleri de bulunmaktadır³⁷³.

VUK m. 29'da ikmalen vergi tarhı düzenlenmiştir. Bu çerçevede, ikmalen vergi tarhının söz konusu olması için, önceden bir vergi tarhının söz konusu olması

³⁷¹ Funda Başaran Yavaşlar, "Mükellef Vergi Borcunu Bildirmek Zorunda Mıdır? Beyannamenin Hukuki Niteliği, İçeriği ve Tarhın Anlamı", *MHD*, 8/94 (2012), s. 5-6.

³⁷² Başaran Yavaşlar, "Mükellef Vergi Borcunu Bildirmek Zorunda Mıdır?", s. 7.

³⁷³ Öncel, Çağan, Kumrulu ve Göker, *Vergi Hukuku*, s. 91-92.

ve sonrasında birtakım kayıt ve belgeler ya da kanunda belirtilen nispetler üzerinden ek bir tarhiyat yapılması gerekmektedir.

Resen vergi tarihinde ise, vergi matrahı defter, kayıt ve belgeler ya da kanuni ölçüler esas alınarak tespit edilememektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinde, hangi durumlarda vergi matrahının tespitinin mümkün olmadığı kabul edileceği öngörülmüştür. Maddede belirtilen durumlarda, takdir komisyonları tarafından verginin takdir edilecek ya da vergi inceleme raporlarındaki matrah ya da matrah kısmı üzerinden vergi tarh edilecektir (VUK m. 30).

Son olarak, mükelleflerin vergi borcuna ilişkin yükümlülüklerini yerine getirmediği ve resen ya da ikmalen tarhiyatın geçerli olmadığı birtakım hallerde matrah idare tarafından tespit edilmektedir. Verginin idarece tarhi, beyan esasının uygulanmadığı durumlarda söz konusu olmaktadır³⁷⁴.

Görüldüğü üzere, beyan usulünün uygulanmaması ve matrahın idari işlemle tespit edilmesinde, ilk olarak defter, kayıt ve belgelere bakılmaktadır. Defter, kayıt ve belgelerden ve kanuni ölçülerden de matrah tespit edilememesi durumunda, diğer yöntemlere başvurulmaktadır. Nitekim Kanuna uygun olarak tutulan defter ve kayıtlar oldukça kapsamlı veriler içermektedir. Bu anlamda VUK m. 171 gereğince, mükelleflerce defter tutulmaktadır (VUK m. 171). Dolayısıyla Kanuna uygun surette tutulan defterlerde, mükellefe ilişkin çok sayıda kişisel veri yer almaktadır. Dahası, aynı maddede, tutulan defterlerin önemli bir amacının da, üçüncü kişilerin vergi karşısındaki durumlarını tespit etmek olarak belirtilmiştir. Bu çerçevede, sadece mükellefe değil 3. kişilere ait verilere de erişilebilmektedir.

Vergi mükellefleri tarafından tutulan kayıt ve belgelerin de, kanunda öngörülen şekilde tevsik edilmesi gerekmektedir. Nitekim Vergi Usul Kanunu'na göre

³⁷⁴ Öncel, Çağan, Kumrulu ve Göker, *Vergi Hukuku*, s. 102.

kayıtların belgelendirilmesi zorunludur. Bu kural, defter tutmak zorunda olmayan mükellefler açısından da geçerlidir. (bkz. VUK m. 227).

Bu noktada vurgulamak gerekir ki, yalnızca ikmalen, resen ya da idarece yapılan tarh işlemlerinde değil, vergi matrahının verginin mükellefinin beyanı ile belirlenmesinde de diğer tarh usullerinde de vergi idaresinin matrahın doğru şekilde belirlenmesi amacıyla birtakım bilgilere ihtiyacı bulunmaktadır. Nitekim verginin mükellef tarafından beyan edilmesi halinde de, vergi idaresinin, mükellef tarafından belirtilen matrahı kabul etmek ve bu matrah üzerinden vergiyi tarh etme zorunluluğu bulunmamaktadır³⁷⁵.

3.2.1.1.1.1.3. Diğer Bildirimler

Mükellefler tarafından, belirli aralıklarla ya da Kanun'da belirtilen durumların ortaya çıkması halinde yapılması gereken bildirimler bulunmaktadır. Bu yükümlülük ve bildirimlerin yerine getirilmemesi durumunda, çeşitli yaptırımlar uygulanmaktadır. Bu bildirimler yoluyla da vergi idaresi birçok veriyi elde etmiş olmaktadır.

Bu yönde yapılan bildirimlerden birisi, işe başlama bildirimidir (bkz. VUK m. 153). VUK m. 158'de ise, iş değişikliği bildirimini düzenlenmektedir. İşin bırakılması durumunda da, mükellef tarafından durumun vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir (VUK m. 160).

Bu çerçevede, işe başlama ya da işi bırakmaya ilişkin bildirimlerde, mükelleflerden birçok bilgi alınmaktadır. Bu anlamda, işletme türü, faaliyet adı, iş yerinde çalışan işçilere ilişkin bilgiler, iş yeri kira ise iş yeri sahibine ilişkin bilgiler ve veri sorumlusuna ilişkin bilgiler gibi birçok bilgiye yer verilmektedir.

³⁷⁵ Başaran Yavaşlar ve Canyaş, "Türkiye'de Vergi Şeffaflığı", s. 11.

Mükellefler tarafından yerine getirilmesi gereken diğer bir bildirim ise, adres değişiklikleridir. Bu çerçevede, yeni adresin vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir (VUK m. 157). Bunun dışında, işyerlerindeki artış veya azalışları bildirmek de zorunludur (VUK m. 159). Belirtilenler dışında, VUK m. 165, 166 ve 167’de da önemli bildirim yükümlülükleri bulunmaktadır.

3.2.1.1.1.1.4. Özelgeler

Vergi suç ve cezalarında kanunu bilmemek mazeret sayılmaz ilkesi, genel ceza hukukunda olduğu gibi sert bir uygulama alanı bulmamaktadır. Bunun en önemli sebeplerinden birisi de, vergi mevzuatının bu işle uğraşanların bile tam olarak kavrayamayacağı ölçüde karmaşık olmasıdır³⁷⁶. Bu anlamda, vergi mevzuatı, oldukça fazla kaynağının olması ve getirdiği yükümlülükler açısından mükellefler açısından oldukça karışık ve anlaşılması zor bir mevzuattır. Vergi idaresinin, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu açısından esas kaynak olarak mükellefi görmesi ve bu çerçevede mükellefin ödevlerinin oldukça fazla olması da, bu karışıklığa yol açan sebeplerden birisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunlara ek olarak, vergi mevzuatının sıklıkla değişmesi de, vergi mükellefi açısından anlaşılması ve içinden çıkılması güç durumlar yaratmaktadır.

Bu hususlar gözetilerek, VUK m. 413’te, mükelleflerin izahat isteyebileceği öngörülmüştür. GİB, mükelleflerin izahat talebini özelge şeklide cevaplandırabileceği gibi, sirküler de yayımlayabilecektir³⁷⁷.

Özelgeler vasıtasıyla hem vergi mükelleflerinin vergi mevzuatına uyumu sağlanmış olacak hem de doğru bir vergi uygulaması gerçekleştirilmiş olacaktır. Buna ek olarak, mükellefe yanlış izahat verilmesi durumunda, vergi cezası kesilmeyecektir (VUK m. 369).

³⁷⁶ Öncel, Çağan, Kurumlu ve Göker, *Vergi Hukuku*, s. 223.

³⁷⁷ Abdurrahman Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi “Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri”*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2013, s. 23.

Bu çerçevede mükellefler, vergisel durumlarını kendiliğinden idareye sunma hususunda dolaylı şekilde teşvik edilmiş olmaktadır³⁷⁸. Nitekim vergi uygulamasına ilişkin en küçük soru işaretinde dahi idareye yazılı şekilde başvurulması durumunda, verilen cevabın doğruluğu dahi önemsenmeksizin mükellefe ceza kesilmeyecektir. Bu halde de mükellefler, vergiye ilişkin bilgilerini vergi idaresi ile paylaşmaya yönlendirilmiş; vergi idaresi de daha fazla kişisel veri elde etmiş olmaktadır.

3.2.1.1.1.1.5. Pişmanlık ve İslah

Mükellefler, işledikleri ve vergi kaybı sonucunu doğuran suçlardan pişmanlık duymaları halinde belli koşullar altında suçluluktan kurtulabilmektedir³⁷⁹. Böylelikle, ziyaa uğratılan vergiler tahsil edilmekte ve idari aşamada, vergi uyuşmazlığının çıkmasının önüne geçilmektedir³⁸⁰.

Pişmanlık kurumu, VUK m. 371’de düzenlenmiştir. Bu anlamda, pişmanlık ve ıslah da, mükelleflerin kendi durum ve hareketlerini vergi idaresine kendiliğinden sunmasını sağlayan kurumlardan birisi olarak karşımıza çıkmaktadır.

VUK kapsamında, pişmanlık ve ıslaha, beyan kapsamındaki vergiler ve emlak vergisi için başvurulabilmektedir. İşbu hükümden yararlanılması ve cezadan kurtulmak için, kanuna aykırı hareketlerin hâlihazırda vergi idaresinin bilgisi dâhilinde bulunmaması gerekmektedir (bkz. VUK m. 371).

Bu çerçevede, pişmanlık ve ıslah müessesesi ile vergi ziyai cezasının kesilmemesi için mükellefler vergi idaresine birtakım bilgiler sunmaya teşvik

³⁷⁸ Başaran Yavaşlar ve Canyaş, “Türkiye’de Vergi Şeffaflığı”, s. 13.

³⁷⁹ Öncel, Çağan, Kumrulu ve Göker, *Vergi Hukuku*, s. 226.

³⁸⁰ Sadık Kırbaş, *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2012, s. 182.

edilmiş ve aynı zamanda da, uyuşmazlıklar idari aşamada çözüme kavuşturulmuş olmaktadır.

3.2.1.1.1.6. Transfer Fiyatlandırması İncelemelerinde Veri Tabanları

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu³⁸¹ m. 13/1'de kazancın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılması düzenlenmiştir. Söz konusu Kanun'da emsallere uygunluk ilkesi de tanımlanmıştır (bkz. m. 13/3).

Vergi dairelerinin, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin vergi incelemelerinde, şirketlerin veri tabanlarından yararlanması gerekmektedir. Bu çerçevede, transfer fiyatlandırması incelemelerinde, vergi daireleri, ulusal veri tabanları başta olmak üzere, özel sektör tarafından oluşturulan çeşitli veri tabanları kullanılmakta ve mükellefler de transfer fiyatlandırması raporlarında bu veri tabanlarından yararlanmaktadır³⁸².

Bu veri tabanlarında, ilişkili kişiler ile yapılan işlemlerde kullanılan fiyatlara ilişkin bir emsal bilgisi bulunmamaktadır. Bu veriler ile incelenen şirketin elde ettiği karlılık ya da sahip olduğu finansal büyüklük, incelenen şirkete emsal olabilecek nitelikteki firmaların mali oranları ya da büyüklükleriyle kıyaslanmakta ve mali tablolar analiz edilmektedir³⁸³. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu m. 1524 kapsamında şirketlerin internet sitesi açma zorunluluğu, elde edilmeye çalışılan diğer verilerle birlikte, transfer fiyatlandırması analizlerinde yerel emsalin bulunması hususunda yardımcı olabilecek niteliktedir³⁸⁴.

³⁸¹ Resmî Gazete Tarihi: 21.06.2006 Resmî Gazete Sayısı: 26205.

³⁸² Serkan Açar, "Vergi Mahremiyeti Vs. Bilgi Edinme Hakkı", *Ankara Barosu Dergisi*, 2 (2012), s. 383.

³⁸³ S. Serdar Sumay, "Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarında Dış Emsallerin Veri Tabanları Vasıtasıyla Tespiti", *Vergide Gündem* (Nisan 2009), s. 4

³⁸⁴ Açar, "Vergi Mahremiyeti Vs. Bilgi Edinme Hakkı", s. 384.

3.2.1.1.1.1.7. Peşin Fiyat Anlaşmaları

Kurumlar Vergisi Kanunu m. 13 kapsamında, uygulanacak fiyatlar birçok yöntemle belirlenebilecektir. İlgili maddenin 5. fıkrası, peşin fiyat anlaşmalarının mevzuatta yer alan temelini teşkil etmektedir.

Peşin fiyat anlaşmasının akdedilmesi durumunda, transfer fiyatlandırma sorunlarından kaynaklanan maliyetli incelemeler ve davalar önlenmektedir³⁸⁵. Bu anlamda, mükellefler anlaşma boyunca koruma altındadır. Nitekim mükellefler peşin fiyat anlaşmalarıyla transfer fiyatlandırması konusunda idareyle sorun yaşama riskinin önüne geçmiş olmaktadır³⁸⁶.

Bu çerçevede, peşin fiyat anlaşmaları ile mükellefler vergi idaresine bilgi vermeye teşvik edilmiş olmaktadır. Peşin fiyat anlaşmaları ile belirlenen yöntemin, üç yıl dâhilinde kullanılacağı da düşünüldüğünde³⁸⁷, mükellefler tarafından tercih edilebilecek bir yöntemdir. Bununla birlikte, anlaşma sürecinde mükellefler kendileri hakkında ticari sırları ve diğer hassas bilgileri vermek zorunda oldukları için bu yöntem mükellefler tarafından çok tercih edilmemektedir³⁸⁸.

3.2.1.1.1.2. İsteğe Bağlı İdari İşlem Kapsamında Yapılan Bildirimler

Mükelleflerin kendilerinden herhangi bir talep yapılmaksızın vermesi gereken bilgiler olduğu gibi, bilgi verilmesi yönünde talebe bağlı olarak, isteğe bağlı idari

³⁸⁵ Kürşat Yalçınar ve Erkan Ertürk, "Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Türkiye'de Yaygın Bir Şekilde Kullanılmama Nedenleri Üzerine Bir Araştırma", *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 16. Özel Sayı (2017), s. 415.

³⁸⁶ Neslihan Karataş Durmuş, "Türk ve Fransız Vergi Hukuku Kapsamında Mükelleflerin Korunması", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 48 (Temmuz-Aralık 2016), s. 116.

³⁸⁷ Kurumlar Vergisi Kanunu m. 13/5.

³⁸⁸ Durmuş, "Türk ve Fransız Vergi Hukuku Kapsamında Mükelleflerin Korunması", s. 117.

işlem çerçevesinde yapılması gereken bildirimler de mevcuttur. Bu anlamda, bilgi verme ödevi, mükelleflerin en önemli ödevlerinden birisini oluşturmakta olup, mükelleflerin, bu ödevi yerine getirirken, verecekleri bilgilerin korunacağına ve vergilendirme dışında başka bir amaçla kullanılmayacağına güvenmesi gerekmektedir³⁸⁹. Böylelikle, mükellefler tam ve doğru bilgilendirme hususunda gönüllü hale gelecektir³⁹⁰.

VUK m. 148 kapsamında, mükellef sıfatını taşıyan kişiler ile birlikte mükellefle işlem yapan 3. kişiler açısından da önemli bir bilgi verme ödevi öngörülmektedir³⁹¹. Bu hüküm kapsamında devamlı bir bilgi verme ödevi söz konusu değildir. Belirli bir hususa ilişkin olarak mükelleften bilgi talep edilmektedir. Ayrıca, mükellefler bilgi almak amacıyla zorla getirilemez (VUK m. 148/2).

Kanun'un 149. maddesinde ise, devamlı bilgi vermeye ilişkin düzenleme getirilmiştir. Mükelleflerin işlemlerinin izlenmesi, elde edilen bilgilerin vergiye ilişkin ödevlerin gerçeğe uygun surette yerine getirilip getirilmediğinin ortaya konulması açısından tüm çağdaş vergi sistemlerinde bilgi toplama sisteminin etkin şekilde oluşturulması ve teknik imkân ve bilgilerin uygulamaya dönüştürülmesi gerekmektedir³⁹². Bununla birlikte, bilgi toplamaya ilişkin olarak belirtilen hükümler kapsamında bilgi talebinin hangi sınırlar dâhilinde yapılacağına ilişkin bir düzenleme öngörülmemiştir. Nitekim talep edilen bilgiler belli bir mükellefe ilişkin olabileceği gibi, belli bir konuya da ilişkin olabilecektir. Bu anlamda, oldukça geniş bir şekilde düzenlenmiş olan bu ödev, ne konu ne de kişi itibarıyla sınırlandırılmaktadır ve bu haliyle bu ödevlerin Anayasa'nın 20.

³⁸⁹ Ali Erol, "Vergi Hukukunda Bilgi Verme Ödevinin Sınırı Olarak Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sonuçları", Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, 2015, s. 54.

³⁹⁰ Muhammet Durdu, "Mükellef Verilerinin Korunması ve Vergi Mahremiyeti", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 27/3 (2019), s. 592.

³⁹¹ Öncel, Çağan, Kumrulu ve Göker, *Vergi Hukuku*, s. 105.

³⁹² Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 114.

maddesi ile ne kadar uyumlu olduğu tartışılabilir³⁹³. Bununla birlikte, buradan mükelleflerin kendilerinden talep edilen her türlü bilgiyi vermekle ödevli olacağı gibi bir sonuç da çıkarılmamalıdır. Nitekim ölçülülük ilkesi gereğince, vergi idaresinin sadece görevini yerine getirmek için gerekli bilgileri talep edebileceği açıktır. Vergi kanunlarında bu yönde bir düzenleme olmadığından, vergi idaresinin vergi politikası veya istatistik amaçlarla bilgi toplaması da mümkün değildir³⁹⁴.

Esasen, talep edilebilecek olan bilgiler, Vergi Usul Kanunu İkinci Kitap Mükellefin Ödevleri başlığı altında düzenlenmiştir. Dolayısıyla bu bölümde yer alan bildirmeler, işe başlama, değişiklikler, iş bırakma, bina ve arazi değişiklikleri, defter tutma, vesikalar, ekim ve sayım beyanı, vergi karnesi ve muhafaza ve ibraz ödevi, vergi mükellefinden istenebilecek bilgilerin sınırını belirlemektedir³⁹⁵.

Bildirimde bulunmaya ilişkin bir hüküm de, 86. maddede yer almaktadır. Bu hükümde açıkça görevlerinin gerektirdiği kişilerden bilgi isteneceği düzenlenmiştir. Bu çerçevede, Anayasa m. 20/3'te de yer verilen KVK hakkı kapsamında yalnızca görevlerinin gerektirmesi halinde ilgili kişilerden görevlerinin gerektirdiği bilgilerin talep edilmesi gerekmektedir.

VUK m. 256 ile muhafaza edilmek zorunda olunan belge ve kayıtların ve bu kayıtlara ilişkin gerekli bilgi ve şifrelerin ibraz ve inceleme için verilmesi yükümlülüğü getirilmiştir. Tüm bu bilgi verme ve bildirim ödevleriyle de yetinilmemiş ve mükerrer madde 257 ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'na birtakım yetkiler daha tanınmıştır. Buna ek olarak, VUK mükerrer 242. m. ile de göre de, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na önemli yetkiler verilmiştir.

³⁹³ Başaran Yavaşlar, "Vergilendirme Usulündeki Vergi Ödevleri ve Ödevlerin Yerine Getirilmemesinin Re'sen Araştırma İlkesi Karşısında Anlamı" (erişim tarihi: 04.04.2021).

³⁹⁴ Başaran Yavaşlar ve Canyaş, "Türkiye'de Vergi Şeffaflığı", s. 14.

³⁹⁵ Nihal Saban, "Vergi İdaresinin Bilgi Toplama Sınırı: Norm ve Normatif Yabancılaşma", *Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırı*, Billur Yaltı (Ed.), İstanbul: Beta Yayınevi, 2016, s. 135.

Bu hükümler kapsamında, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın bilgi verme, bildirim ve ibraz ödevleriyle ilgili yetkileri oldukça geniş tutulmuştur. Hazine ve Maliye Bakanlığı, kendisine tanınan yetkiler çerçevesinde, kişisel verilerin işlenmesine ilişkin esasları da kendisi belirlemiş olmaktadır. Bu hükümlere benzer bir hüküm, Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararına konu olmuştur. Nitekim Anayasa Mahkemesi, 5809 s. Elektronik Haberleşme Kanunu m. 51'de yer alan hükmün iptaline karar vermiştir. Mahkemeye göre, KVK ile ilgili usul ve esasları tespit yetkisini Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu'na veren işbu kural, Anayasa m. 20'de öngörülen güvenceye aykırıdır ve iptali gerekmektedir³⁹⁶. Benzer şekilde, Kanun ile çerçevesini belirlemeksizin Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bilgi verme yükümlülüğüne ilişkin bunca geniş bir belirleme yetkisinin verilmesi de, Anayasa'nın 20/3 maddesine aykırıdır. Nitekim bu bilgi/belge verme ödevinin içerisinde pek çok kişisel veri de herhangi bir kanuni dayanağı olmaksızın elde edilmiş olmaktadır.

3.2.1.1.2. Mükellefler Dışındaki Kişiler Yoluyla Elde Edilen Veriler

Vergi idaresinin mükellefler dışında da bilgi kaynakları bulunmaktadır. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nda, mükellefler dışında, vergi sorumluları ve 3. kişiler açısından da birtakım bilgi verme yükümlülükleri öngörülmüştür.

Vergi Usul Kanunu'nun 150. maddesi bu yükümlülüklere örnek olarak verilebilir. Söz konusu Kanun'un 243. maddesinde ise, ekim sayım beyanı düzenlenmiştir. Buna göre, zirai işletmeleri belirli işletme büyüklüklerini aşan çiftçilerin ekim sayım beyanında bulunması gerekmektedir.

Diğer bir bildirim ödevi ise, tasfiye ve iflas hallerine ilişkin olarak öngörülmüştür (bkz. VUK m. 162). Vergi Usul Kanunu'na göre tasfiye memurları, vergi sorumlusu olarak öngörülmüştür. Vergi sorumlusunun kim olduğu, Kanun'un 8/2 maddesinde düzenlenmiştir. Kanun'un 10/5 maddesine göre de, tasfiye edilen

³⁹⁶ 2013/122 E., 2014/74 K., T. 09.04.2014.

mükelleflerin vergi tarhiyatıyla ceza kesme işlemi, tasfiye memurlarından herhangi birisinin adına yapılacaktır. Dolayısıyla tasfiye memurları, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlı olmak suretiyle vergi sorumlusu olarak öngörülmüştür.

Vergi sorumluluğuna ilişkin bir düzenleme ise, VUK m. 11'de yer almaktadır. Maddede belirtilen kişiler, muhtasar beyanname ile yaptıkları kesintileri ve gerekli bilgileri vergi idaresine bildirmekle ödevlidir.

Bir diğer bildirim yükümlülüğü de noterler açısından söz konusudur. Nitekim noterler, tutulan defterleri tasdik etmektedir (VUK m. 223). Kanun m. 226. kapsamında ise, tasdik edilen defterlere ilişkin bilgiler bulunulan yerin en büyük malmemuruna verilecektir. 406 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde³⁹⁷ de, noterlerin tasdik ettikleri belge ve defterlere ilişkin bilgileri elektronik ortamda Bakanlığa göndermelerinin zorunlu hale getirildiği belirtilmiştir.

Benzer şekilde, matbaalara ilişkin olarak da bildirim ödevi öngörülmüştür. Hazine ve Maliye Bakanlığı'na VUK mükerrer m. 257/4 kapsamında oldukça geniş ve önemli yetkiler tanınmış olup, bu yetki kapsamında, 02.02.1985 tarih ve 18654 sayılı R.G'de yayımlanan, Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmeliğin 14. maddesi ile matbaa işletmecileri bilgi formu oluşturmak ve Hazine ve Maliye Bakanlığı'na göndermekle yükümlü kılınmıştır.

Bunlara ek olarak, VUK m. 148 ve 149 kapsamında da, mükellef dışındaki kişilerin de, kendilerinden bilgi talep edilmesi halinde bu talebi yerine getirme yükümlülüğü söz konusu olmaktadır.

³⁹⁷ Resmî Gazete Tarihi: 02.03.2011 Resmî Gazete Sayısı: 27862.

3.2.1.1.2.1. İhbar

Vergi idaresinin önemli bilgi kaynaklarından birisini de, ihbar oluşturmaktadır. Bu anlamda, vergi mevzuatına aykırı bir durumun oluşması halinde, vergi idaresinin durumdan haberdar edilmesi idare açısından önemlidir. Nitekim idarenin kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmesi ve bir usulsüzlük oluştuğunda bunu ortaya çıkarması her zaman kolay olmamaktadır.

Bu durum dikkate alınarak, yetkili makamlara durumu haber verenleri teşvik etmek amacıyla belirli konularda ve belirli şartlarda ihbarcıya ikramiye ödenerek bu yönde teşvik uygulanmaktadır³⁹⁸. 31.12.1931 t. ve 1990 s. R.G.'de yayımlanan Menkul ve Gayrimenkul Emval İle Bunların İntifa Haklarının ve Daimi Vergilerin Mektuplarını Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanun bu teşviğin kanuni dayanağını oluşturmaktadır.

Bu noktada belirtilmelidir ki, ihbar ikramiyesinin konusuna yalnızca sürekli vergiler ile bu vergi asıllarına bağlı vergi ziyayı cezaları girmektedir. Dolayısıyla gecikme zammı, gecikme faizi, usulsüzlük ve özel usulsüzlük gibi cezalar, süresiz vergiler ve bir defaya mahsus çıkarılan ek vergiler ihbar ikramiyesinin konusuna girmemektedir³⁹⁹.

Vergi Usul Kanunu'nun aramaya ilişkin 142. maddesinde de, ihbarda bulunmaya ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Benzer şekilde, VUK m. 245 kapsamında da ihbarla ilgili önemli bir düzenleme bulunmaktadır.

3.2.1.1.2.2. Mali Suçları Araştırma Kurulu

MASAK, bir mali istihbarat kurumu şeklinde örgütlenmiştir. Bir istihbarat kurumu olmasından dolayı birçok veriyi bünyesinde barındırmaktadır.

³⁹⁸ Ayşe Gınalı, "Vergi İhbarı Sonucu Ödenecek İhbar İkramiyesinin Usul ve Esasları", *Mali Çözüm*, (Eylül-Ekim 2010), s. 143.

³⁹⁹ Gınalı, "Vergi İhbarı Sonucu Ödenecek İhbar İkramiyesinin Usul ve Esasları", s. 145.

I Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 231. maddesinde, Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı'nın görev ve yetkileri düzenlenmiştir. Bu çerçevede, MASAK'ın kişisel verilerin işlenmesine ilişkin yetkileri oldukça fazladır. Nitekim yukarıda da ifade edildiği üzere MASAK, çeşitli kurum ve kuruluşlardan, her türlü bilgiyle belgeyi isteyebilecek, istihbarat ve kolluk birimleri ile yabancı ülkelerdeki mali istihbarat birimleriyle bilgi alışverişinde bulunabilecektir. Bu bilgi verme ve bilgi alışverişinde bulunmaya ilişkin herhangi bir sınırlama da öngörülmemiştir. Buna ek olarak, bu yetkiler bir Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile tanınmıştır. Ancak Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile kişisel verilerin korunması hakkında ilgili sınırlama getiren düzenlemelerin kabul edilmesi, Anayasa'nın 13 ve 20/3 maddelerine aykırıdır. Bu düzenlemeler ayrıca, Anayasa'nın 2. kısmının 1. ve 2. bölümlerindeki temel ve kişi haklarının Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenemeyeceğini öngören Anayasa'nın 104/17 maddesine de aykırı niteliktedir.

Bunun dışında, 5549 s. Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun'da⁴⁰⁰ da MASAK'a önemli yetkiler verilmiştir (bkz. m. 6 ve 7). Bu çerçevede, işbu Kanun ile yalnızca MASAK'a değil denetim elemanlarına da çok geniş yetkiler ihdas edilmiştir.

6415 sayılı Terörizmin Finansmanının Önlenmesi Hakkında Kanun'un⁴⁰¹ 16/1 maddesine göre de, bu Kanun'da düzenleme bulunmaması durumunda, 5549 s. Kanun'un aykırı olmayan hükümleri uygulanacaktır.

İşbu hükümler dâhilinde belirtilebilir ki, MASAK'a tanınan yetkilerin genişliği, kişisel verilerin korunması mevzuatı açısından düşündürücü niteliktedir. 5549 sayılı Kanun'un 22. maddesiyle de yalnızca 5549 sayılı Kanun kapsamında verilen yetkilere ilişkin ve oldukça sınırlı bir koruma öngörülmektedir. Nitekim izahattan varestede olduğu üzere, kişisel veriler yalnızca ifşa edilme/ aktarıma ya da 3. kişiler yararına kullanılma şekilde değil KVKK m. 3/1-e'den de anlaşılacağı

⁴⁰⁰ Resmî Gazete Tarihi: 18.10.2006 Resmî Gazete Sayısı: 26323.

⁴⁰¹ Resmî Gazete Tarihi: 16.02.2013 Resmî Gazete Sayısı: 28561.

üzere, birçok farklı şekillerde işlenebilmektedir. Bu çerçevede, MASAK' a verilen yetkiler açısından, KVKK'da yer alan koruma mekanizmalarının kişisel verisi işlenen kişilere tanınması oldukça önemlidir.

Bununla birlikte, daha önce de belirtildiği üzere, KVKK'nın 28/1-ç hükmünde önemli bir istisnaya yer verilmiştir. Anayasa Mahkemesi de, 28.09.2017 tarihinde verdiği 2016/125 Esas ve 2017/143 karar sayılı kararında, MASAK gibi kamu kurum ve kuruluşlarının millî güvenliği, kamu güvenliğini, kamu düzenini ve ekonomik güvenliği sağlamaya yönelik olarak kanunla görev ve yetki verilen kamu kurum ve kuruluşları olduğunu ve söz konusu kamu kurum ve kuruluşlarının görev ve yetkilerinin ayrıntılı şekilde düzenlenmiş olduğunu vurgulamıştır. Mahkemeye göre, önleyici, koruyucu ve istihbari faaliyetlerin kapsam, sınır ve içeriklerinin ilgili kuruluş kanunlarında ayrıntılı şekilde düzenlenmesi çerçevesinde, KVK hakkının özü zedelenmemektedir.

Mahkemenin yaklaşımı bu yönde olmakla birlikte, belirtilen kavramlar çok geniş ve soyut kavramlardır. Bu kavramlarının içinin nasıl doldurulacağı zamana ve içinde bulunulan koşullara göre değişiklik gösterecektir. Vergi idaresi tarafından bu yöndeki soyut kavramlar gerekçesiyle KVKK'nın tamamen dışına tutulması ve kişisel verilerin kanuni koruma olmaksızın işlenmesi, keyfi uygulamalara yol açacak niteliktedir. Ayrıca, Anayasa'nın 13. maddesine aykırı uygulamalar da gündeme gelecektir.

Anayasa Mahkemesi söz konusu kararında ayrıca, önleyici, koruyucu ve istihbari faaliyetlerin kapsam, sınır ve içeriklerinin ilgili kuruluş kanunlarında ayrıntılı şekilde düzenlendiğini ve yeterli korumanın sağlandığını belirtmiştir. Ancak yukarıda izah edildiği üzere, MASAK'ın görev ve yetkilerinin düzenlendiği 5549 sayılı Kanun ile MASAK oldukça geniş bir bilgi ve belge isteme ve bilgi alışverişinde bulunma yetkileri ile donatılmıştır. İstihbari ya da önleyici ve koruyucu faaliyetlerin kapsam, sınır ve içeriklerinin ayrıntılı düzenlenmiş ya da yasal güvencelerin sağlanmış olduğundan bahsetmek de oldukça güç görünmektedir. Benzer şekilde, 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı

Kararnamesi'nde de Mali Suçlar Araştırma Kurulu Başkanlığı'na çok sayıda ve geniş yetkiler verilmiştir. Ancak istihbari ya da koruyucu faaliyetin sınırının ne olduğuna ilişkin herhangi bir çerçeve çizilmemiştir. Bu halde, Anayasa Mahkemesi kararının aksine, KVK hakkına getirilen sınırlamaların bu hakkının özünü zedeleyecek ve ölçülülük ilkesine aykırı sonuçlar doğuracak nitelikte olduğu belirtilmelidir.

Ayrıca, Anayasa'nın 13. maddesinde temel hak ve hürriyetlerin yalnızca Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplerle sınırlandırılabilmesiyle birlikte, kişisel verilerin korunması hakkının düzenlendiği 20/3 maddesinde, millî güvenlik, kamu güvenliği, kamu düzeni veya ekonomik güvenlik sebepleriyle sınırlandırmadan bahsedilmemiştir. Anayasa'nın 20/3 maddesinde, kişisel verilerin ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebileceği belirtilmiş ve bunlar dışında herhangi bir özel sınırlandırma sebebine yer verilmemiştir⁴⁰².

3.2.1.1.3. Bilgi Vermekten Çekinme

Görüldüğü üzere, Vergi Usul Kanunu'nda bilgi verme ve bildirim yükümlülükleri oldukça fazladır. Nitekim vergi idaresinin vergiye ve vergiyle ilgili ödevlerin yerine getirilip getirilmediğine ilişkin hususlarda en önemli bilgi kaynağını, mükellefler teşkil etmektedir.

Bu çerçevede, bilgi vermekten çekinilmesi yaptırıma bağlanmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesine göre, Kanun'un 86,148,149, 256 ve 257. ve mükerrer 257. maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uyulmaması halinde, özel usulsüzlük cezası uygulanacaktır.

⁴⁰² Tuğçe Karaçoban Güneş, "Vergi Ödevlilerinin Kişisel Verilerinin Korunması ve Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Tasarısı", *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15/1 (2016), s. 820.

Bu noktada belirtilmelidir ki, yukarıda da açıklandığı üzere, bu hükümlerin içerisinde Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından getirilen yükümlülükler de söz konusu olup, bu yükümlülükler uyulmamasının yaptırıma bağlanması, idarenin kanuniliği ilkesine (Anayasa m. 123)⁴⁰³ ve suç ve cezaların kanuniliği ilkesine (Anayasa m. 38)⁴⁰⁴ aykırıdır. Nitekim AİHM de, idari bir yaptırım da söz konusu olsa, burada olduğu gibi caydırıcı ve cezalandırıcı nitelikte bir yaptırım olması durumunda, yaptırımın cezai nitelikte olduğunu kabul etmektedir⁴⁰⁵.

Son olarak, Vergi Usul Kanunu'nda, bilgi vermektan imtina etmek de birtakım kurallara bağlanmıştır (bkz. VUK m. 151).

3.2.1.1.4. Vergi Tarhında Ön İşlemler Kapsamında Veri Elde Edilmesi

3.2.1.1.4.1. Vergi İncelemesi

Vergi incelemesinin amacı, VUK m. 134/1'de düzenlenmektedir. Vergi incelemesi kapsamında, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu saptamak amacıyla her türlü işleme girilmektedir. Bu anlamda, yalnızca defter ve belgelerin incelenmesi ile yetinilmemekte, tanık ifadesi, istihbarat arşivi bilgileri, maddi kontroller, işletmelere dâhil ekonomik değerlerin fiili envanterinin yapılması ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların incelenmesi gibi pek çok işlem ve araştırma gerçekleştirilmektedir⁴⁰⁶. Bu çerçevede vergi incelemesi, vergi idaresinin, mükelleflerin vergiye ilişkin ödevlerini doğru şekilde yapmasını ve vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlayan en önemli araçlarından birisi olarak karşımıza çıkmaktadır.

⁴⁰³ “İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir”.

⁴⁰⁴ Anayasa'nın 38/3 maddesine göre, “Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur”.

⁴⁰⁵ Bkz. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, *Paykar Yev Haghtanak Ltd. –Armenia*, B. No: 21638/03, 20.12.2007.

⁴⁰⁶ Kırbaş, *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, s. 157.

Vergi incelemesine tabi olanlar, VUK m. 137’de; incelemeyi yapabilecek olanlar ise, VUK m. 135’te düzenlenmiştir. Vergi incelemesiyle ilgili önemli bir husus da, yeniden yapılanma sürecinde, incelemeye alınacak mükelleflerin seçiminde risk analiz sistemine geçilmiş olmasıdır⁴⁰⁷. Bu anlamda, hatırlanacağı üzere, I Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’nin 228/4/a maddesine göre, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın görevlerinden birisi de, risk analizidir⁴⁰⁸.

Risk analizi yöntemi, araştırmalar çerçevesinde her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulan sistem üzerinden mükellef faaliyetlerinin grup ve sektörler itibariyle analiz edilmesi, mukayese yapılması ve risk alanlarının tespit edilmesi olup, bu şekilde seçilen mükelleflerin vergi incelemeleri gerçekleştirilmektedir⁴⁰⁹. Ancak Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin⁴¹⁰ 4/2 hükmüne göre, risk analizi neticesinde riskli bulunamaması, ihbar ya da şikâyet olmaması halinde dahi inceleme yapılabilecektir.

Bu çerçevede, sektör ortalamasından sapma, kesin mizan verileri, sicil bilgileri, gider fazlalığı analizleri, örtülü kazanç analizleri, satışlar kaynaklı analizler, malvarlığı bilgileri, yanıltıcı veya hatalı beyan analizleri, karşılaştırmalı beyan ve bildirim analizleri, davranış takibi gibi kriterler kullanılmaktadır⁴¹¹. Bunun dışında, banka hareketleri, çek bilgileri, tapu kayıtları, harcama analizi, belge-

⁴⁰⁷ Fazıl Tekin ve Ali Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, Ankara: Seçkin, 2018, s. 177.

⁴⁰⁸ Aynı şekilde bkz. Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği m. 5/1-b.

⁴⁰⁹ Atilla Ahmet Uğur, “Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analiz Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama)”, https://www.maliyesempozyumu.org/wp-content/uploads/2017/10/Maliye_Sempozyumu_31_243_266.pdf, erişim tarihi: 15.04.2021, s. 253.

⁴¹⁰ Resmî Gazete Tarihi: 31.10.2011 Resmî Gazete Sayısı: 28101.

⁴¹¹ Adem Bilgili, “Vergi İncelemelerinde Kullanılan Yöntemler ve Vergi Denetiminde Güncel Gelişmeler”, <https://slideplayer.biz.tr/slide/10158397/>, erişim tarihi: 15.04.2021.

bilgi karşılaştırması gibi kriterler de kullanılarak analiz edilmekte ve riskli bulunan mükellefler incelemeye tabi tutulmaktadır⁴¹².

Dolayısıyla vergi idaresinin mükelleflere ilişkin olarak elde ettiği çok sayıda ve çeşitli kategorilerde veriler bulunmakta ve bu süreçte de, vergi mükellefleri tarafından sunulan bilgi ve belgelerin yanında finans kuruluşlarından, mükelleflerle iş ilişkisi olanlardan, Sosyal Güvenlik Kurumu, Tapu İdaresi, Gümrük İdaresi gibi kamu kurum ve kuruluşlarından ve diğer her türlü kaynaklardan elde edilen veriler derlenerek nitelikli veri haline getirilmekte ve risk analiz programları aracılığıyla analize tabi tutulmaktadır⁴¹³. Bu çerçevede en azından, risk analizi çerçevesinde kullanılan risk kriterlerinin mükellefler ile paylaşılması sağlanmalıdır. Nitekim objektif kriterler oluşturulmaması ve bunların paylaşılmaması hukuki güvenlik ilkesi açısından düşündürücüdür⁴¹⁴.

Bunlara ek olarak, vergi incelemesi suretiyle daha da fazla veriye ulaşılmakta ve bu veriler de idare tarafından işlenmektedir. Dolayısıyla sürecin tamamı kişilerin özel hayatına ve kişisel verilerin korunması hakkına müdahale oluşturmaktadır. Bu çerçevede, incelemenin gerçekleştirilmesine ilişkin bütün süreçlerde özenli, duyarlı, ilkeli ve hukuki davranılması ve nesnel ve ölçülebilir yöntemlerin geliştirilmesi oldukça önemlidir⁴¹⁵.

Vergi incelemeleri ve kişisel verilerin korunması hususunda değinilmesi gereken hususlardan birisini de vergi tekniği raporlarının tebliği oluşturmaktadır. Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 53. maddesinin 3. fıkrasına göre, vergi incelemelerinde birden fazla mükellefi kapsayan eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespit edilmesi halinde, konunun tek bir raporda ifade edilebilmesi

⁴¹² Tekin ve Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s. 178.

⁴¹³ Uğur, "Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analiz Sisteminin Uygulanabilirliği", s. 254.

⁴¹⁴ Funda Başaran Yavaşlar, "Türk Hukuku'nda Vergi İncelemesi", *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi*, 26-27 Nisan 2010, Ankara: Seçkin, 2010, s. 406.

⁴¹⁵ Uğur, "Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analiz Sisteminin Uygulanabilirliği", s. 244.

amacıyla vergi tekniği raporu düzenlenebilir. Bu raporlar, vergi inceleme raporlarının ekini oluşturmaktadır.

Uygulamada, vergi tekniği raporlarının tebliğ edilmesine ilişkin sorunlar meydana gelmiştir. Nitekim mükelleflerle ilgili olarak düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak bir ceza uygulanması durumunda, rapor ve eklerinin tebliğ edilmesi, savunma hakkı açısından oldukça önemlidir. Ancak vergi inceleme raporu tebliğ edilmekle ve bu konuda bir sorun yaşanmamakla birlikte, vergi tekniği raporları, başka mükelleflere ilişkin bilgiler içermesi gereğince tebliğ edilmeyebilmektedir.

Danıştay, 19.04.2016 tarihinde verdiği kararında, vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemesinin hangi suç ile isnat edildiğini öğrenme ve savunma hakkının ihlal ettiğine karar vermiştir⁴¹⁶. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu ise 18.06.2015 tarihli kararında, hangi suç ile isnat edildiğini öğrenme ve buna göre savunma yapma hakkının ihlal edildiği gibi, mükellefin kendisine ait bilgilerin verilmemesinin, vergi mahremiyeti kapsamında da değerlendirilemeyeceğine hükmetmiştir⁴¹⁷. Bununla birlikte, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 2019 yılında verdiği kararında,⁴¹⁸ ana kuralın vergi tekniği raporunun tebliğ edilmesi olmakla birlikte, raporun tebliğ edilmemesi durumunda da mahkeme tarafından ara karar ile istenmesi ya da idare tarafından resen dava dosyasına sunulması hallerinde, bu eksikliğin yargılama aşamasında giderilmesi mümkündür. Dahası, raporun Mahkeme tarafından istenmesine rağmen idare tarafından sunulmaması halinde, bu durumun yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden hangisine aykırı düştüğü belirlenerek karar verilmesi gerekmekte olup, adil yargılanma hakkının sağlanmadığı gerekçesine dayanılamayacaktır. Bununla birlikte, vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemesi, savunma hakkının kısıtlanması suretiyle adil yargılanma hakkına aykırı durumlar oluşturabilmektedir. Bu anlamda, Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun ana kuralın

⁴¹⁶ Danıştay 4. Dairesi, 2015/7241 E., 2 016/1759 K., T. 19.04.2016.

⁴¹⁷ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 2014/304 E., 2014/563 K., T. 18.06.2015.

⁴¹⁸ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 2019/570 E., 2019/467 K. ve T. 03.07.2019.

vergi tekniği raporunun tebliğ edilmesi olduğunu kabul etmekle birlikte, idare tarafından söz konusu raporun yargılama aşamasında dahi sunulmaması halinde adil yargılanma hakkının ihlal edilmiş sayılmayacağı yönündeki kanaati isabetli değildir. Bu çerçevede, vergi mahremiyeti ve kişisel verilerin korunması hakkı ile savunma hakkı arasında bir dengenin sağlanması ve somut olay bazında buna göre hareket edilmesi gerekmektedir.

Son olarak belirtilmelidir ki, Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 53. maddesine 25.10.2016 tarihinde 4. fıkraya göre, sahte belge düzenleme fiili dolayısıyla düzenlenen vergi tekniği raporunun başka bir mükellefin sahte belge kullandığına ilişkin tespitler içermesi durumunda, bu rapor, sahte belge kullanan mükellef nezdinde düzenlenecek vergi inceleme raporlarına ek yapılmayacaktır. Bununla birlikte, sahte belge kullanma fiili nedeniyle düzenlenecek vergi inceleme raporlarında, sahte belge düzenleyicisinin bu fiili işlediğinin tespitine dair vergi tekniği raporunda yer alan bilgi, belge ve değerlendirmelere ayrıntılı olarak yer verilecektir.

3.2.1.1.4.2. Yoklama

Vergi Usul Kanunu'na göre, vergi incelemesi ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak için yapılırken, yoklama ise, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek amacıyla yönelik olarak gerçekleştirilmektedir. Nitekim mükellefler tarafından, kendileri açısından mükellefiyet doğuracak bazı olay ve durumlar bildirilmeyebilmekte ya da eksik bildirilebilmektedir⁴¹⁹. Bu anlamda, işe başlandığının ya da işin bırakıldığının iş yerinde araştırılması ya da veraset vergisinde bir gayrimenkulün varlığının yerinde saptanması gibi işlem ve faaliyetler, yoklamanın konusunu oluřturmaktadır⁴²⁰. Böylelikle, kısa sürede çok sayıda mükellefe ulaşılması imkânı sağladığı ve çok ayrıntılı teknik

⁴¹⁹ Kırbaş, *Vergi Hukuku*, s. 155.

⁴²⁰ Öncel, Çağan, Kumrulu ve Göker, *Vergi Hukuku*, s. 103.

bilgiye gerek göstermediği için, uygulama bakımından üzerinde yoğunlaşılması gereken bir nitelik ve önem ihtiva etmektedir⁴²¹.

Yoklamaya ilişkin olarak yetkili kişilere oldukça geniş yetkiler verilmiştir. Bu kapsamda, günlük hasılatı tespit etmek, ödeme kaydedici cihaz kullanma ödevine uyulup uyulmadığı, taşıtta bulundurulması gereken belgelerin bulundurulup bulundurulmadığı, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığı ve faturasız mal bulundurulup bulundurulmadığı gibi hususlarda yoklama yapılabilecektir (VUK m. 127). Bu yoklama sonucunda yapılan tespit, vergi idaresinin ileride yapacağı tarh işlemine hazırlık mahiyetinde ön işlemi oluşturmaktadır⁴²².

Buna ek olarak, mükelleflerin vergisel uyum seviyelerine yönelik olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yapılan analizler neticesinde sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu tespit edilen mükellefler nezdinde yoklama yapılacaktır (VUK m. 160/A/1). Yoklamaya yetkili kişiler ayrıca, fatura gibi birtakım belgelerin taşıtta bulunmaması durumunda trafikte alıkoymak ve malın sahibinin belli olmaması halinde malı bekletmek ve muhafaza altına almak gibi yetkileri de haizdir (VUK m. 127).

Yoklamaya yetkili kişiler, kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almaya yetkili kılınmıştır (VUK m. 127/1-c). Dolayısıyla yoklama kapsamında yetkililere ceza hukuku anlamında el koyma yetkisi verilmektedir. Yoklama yetkilileri ise, Kanun'un 128. maddesine düzenlenmiştir. Buna göre yoklama, vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelenmesine yetkili olanlar ve gelir uzmanları tarafından yapılacaktır. Görüldüğü üzere, kolluk kuvveti teşkil etmeyen kişilere el koyma yetkisi verilmiştir. Nitekim Ceza

⁴²¹ Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 104.

⁴²² Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2020, s. 374.

Muhakemeleri Kanunu'nun 127/1 maddesine göre, hâkim kararı üzerine veya gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde Cumhuriyet savcısının, Cumhuriyet savcısına ulaşılamadığı hallerde ise kolluk amirinin yazılı emri ile kolluk görevlileri el koyma işlemini gerçekleştirebilecektir. Ayrıca, hatırlanacağı üzere, Anayasa'nın 20/2 maddesine göre de, millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebepleri kapsamında hâkim kararı olmadıkça ve yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunen merciin yazılı emri bulunmadıkça, kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyası aranmayacak ve bunlara el konulamayacaktır.

Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'nun 127. maddesiyle tanınan el koyma yetkisi, Anayasa'nın 20/2 hükmüne aykırıdır⁴²³. El koyma yetkisi ile ilgili olarak ayrıca belirtmelidir ki, el konulan defter ya da belgelerde karşılaşılan kişisel verilerin niteliği önemlidir. Bu anlamda, kişisel verilerin kaydedilmesi veya ele geçirilmesi suçu açısından, kişilerin siyasi, felsefi veya dini görüşlerine ve ırki kökenlerine ilişkin bilgileri içeren belgelerin kaydı veya zaptı halinde suç oluşacaktır. Yoklama memurunun kişisel veri içeren defter sayfası veya belgeyi, veri içerdiğini bilerek ve isteyerek bu defter veya belgeyi zapt etmesi halinde de Türk Ceza Kanunu'nun 136. maddesi gereğince ele geçirme suçu oluşacaktır⁴²⁴.

3.2.1.1.4.3. Arama

Vergi incelemesi ile defter, belge ve kayıtlar mükelleften talep edilmekte ve mükellefin de kendi isteğiyle bunları inceleme elemanına ibraz etmesi beklenmektedir. Ancak bazı hallerde mükelleflerin rızası dışında da bu defter,

⁴²³ Saban, *Vergi Hukuku*, s. 375.

⁴²⁴ Abdullah Ömercioğlu, "Vergi Denetim Müesseseleri Açısından Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 65/4 (2017), s. 2299.

belge ve kayıtların incelenmesi gerekebilmektedir. Bu ve benzeri hallerde arama kurumundan yararlanılmaktadır⁴²⁵.

Vergi Usul Kanunu'nun 142. maddesine göre, ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir. İlgili hükme göre, arama yapılabilmesi için vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazıyla sulh hâkiminden talepte bulunması ve hâkimin de arama yapılmasına karar vermesi gerekmektedir.

Bu düzenleme ile ceza yargılama hukukunun delil toplama araçlarından olan bu yol vergi usulünde de yer almıştır⁴²⁶. Arama ile ilgili Vergi Usul Kanunu'nda açıkça yazılı olmayan durumlarda Ceza Muhakemeleri Kanunu'nun ilgili hükümleri uygulanacaktır (VUK m. 147).

Arama kapsamında, defter ve belgeler muhafaza altına alınabilecektir. Arama neticesinde alınan defter ve belgeler üzerindeki incelemeler en geç üç ay içinde bitirilerek sahibine geri verilir (VUK m. 145/1). Dolayısıyla arama kurumunda da yoklamada olduğu gibi Ceza Muhakemesi Kanunu anlamında bir el koyma söz konusudur. Bu açıdan, arama esnasında muhafaza altına alınan defter ve belgelerin içerisinde kişisel verilerin de bulunması halinde dikkatli olmak gerekecektir. Nitekim arama, hukuki olarak kişinin hak ve özgürlüklerine ciddi bir müdahale teşkil etmektedir⁴²⁷.

Bu çerçevede, arama esasen vergi kaçakçılığı suçuyla ilgili olarak delil elde edilmesi amacıyla yapılmakta olduğundan, vergiye ilişkin defter ve belgeler ile

⁴²⁵ Ömercioğlu, "Vergi Denetim Müesseseleri Açısından Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar", s. 2284.

⁴²⁶ Öncel, Çağan, Kumrulu ve Göker, *Vergi Hukuku*, s. 104.

⁴²⁷ Orçun Avcı, *Türkiye'de ve Seçilmiş Ülkelerde Vergi İnceleme Sürecinde Mükelleflerin Hak ve Ödevleri*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2019, s. 83.

elektronik kaynaklar haricinde arama yapılmaması gerekmektedir. Arama çerçevesinde kişisel verilere ulaşılması durumunda da bu veriyi içeren kısmın derhal ilgisine iade edilmesi gerekmektedir⁴²⁸. Vergi Usul Kanunu'nun 144/2 hükmünde de, inceleme sırasında vergi ile ilgisi olmayan şahsi ve özel mektup ve diğer evrakın sahiplerine geri verileceği öngörülmüştür.

3.2.1.1.4.4. İzaha Davet

İzaha davet, vergi hukukuna sonradan dâhil olan kurumlardan birisidir. Nitekim 2016 yılında, Vergi Usul Kanunu'nun 370. maddesi yeniden düzenlenerek, izaha davet kurumu kabul edilmiştir.

Vergilendirme ile ilgili süreçlerin açıklığa kavuşturulması hususunda mükelleflerin daha fazla katkıda bulunması ve vergi denetimlerinin kısa sürede sonuçlandırılması gibi amaçlarla izaha davet müessesesi ihdas edilmiştir. Bu çerçevede, İzaha Davet Otomasyon Programı yazılımı hızlı ve sistemli bir şekilde geliştirilmiştir⁴²⁹.

Daha önce de belirtildiği üzere, vergi idaresinin en önemli bilgi kaynağı mükelleftir. Bu nedenle, mükelleften kendiliğinden elde edilen bilgilerin kapsamını arttırmak önemlidir. İzaha davet de buna cevaz veren kurumlardan bir tanesidir. Nitekim buna göre, verginin ziyaa uğradığına ilişkin emareler bulunduğu dair ön tespitler hakkında mükellefler izaha davet edilebilecektir. Bunun için, vergi incelemesine başlanılmaması, takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması ve ihbarda bulunulmamış olması gerekmektedir (VUK m. 370/a).

İzaha davet edilen mükellefin izahatının yeterli bulunması ve bulunmamasına göre farklı işlemler yapılacaktır. Bu anlamda, mükelleflerce yapılan izah sonucu

⁴²⁸ Ömercioğlu, "Vergi Denetim Müesseseleri Açısından Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar", s. 2301.

⁴²⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2019 Faaliyet Raporu, s. 87.

vergi ziyanına sebebiyet verilmediğinin idarece anlaşılması hâlinde mükellefler söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine tabi tutulmayacak ya da takdir komisyonuna sevk edilmeyecektir (VUK m. 370/a-1). Bu nedenle, mükellefin vergi idaresine gerekli bilgileri vermesi kendisinin de yararına olmaktadır⁴³⁰. Böylelikle de mükellefler vergi idaresine bilgi vermeye teşvik edilmiş; vergi idaresi de kolaylıkla birçok veriye daha ulaşmış olmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 370/c maddesine göre, Hazine ve Maliye Bakanlığı, izaha davetin şekli ve kapsamını, davet yapılacakları ve yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. Dolayısıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı, mükelleflerden talep edilecek bilgi ve belgelerin kapsamını belirleme hususunda yetkili kılınmıştır. Bu durum da, kişisel verilerin korunması hakkı açısından olumsuz uygulama ve sonuçların doğmasına sebebiyet verecek düzenlemelerden birisi olarak karşımıza çıkmaktadır.

3.2.1.2. Veri Aktarımı

Kişisel verilerin aktarılması da, kişisel veri işleme şekillerinden birisi olarak karşımıza çıkmaktadır (KVKK m. 3/1-e). Kişisel verilerin aktarılması durumunda söz konusu veri 3. kişiler tarafından da elde edilmiş olacağından, genel veri işleme koşullarından ayrı olarak düzenlenmiştir. Ayrıca, KVKK'da, bilgilendirilme hakkı kapsamında, yurt içinde veya yurt dışında kişisel verilerin aktarıldığı üçüncü kişileri bilme ve kişisel verilerin düzeltilmesi ya da silinmesi/yok edilmesine ilişkin yapılan işlemlerin kişisel verilerin aktarıldığı üçüncü kişilere bildirilmesini isteme hakkı da ayrıca tanınmıştır (KVKK m. 11).

KVKK'da kişisel verinin yurt içine ve yurt dışına aktarılması hususunda da ayrıma gidilmiştir. Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nun 8. maddesine göre, kişisel verilerin yurt içine aktarılması hususunda kural, verisi işlenen gerçek kişinin açık rızasının alınmasıdır. Bununla birlikte, kişisel verilerin işleme

⁴³⁰ Başaran Yavaşlar ve Canyaş, "Türkiye'de Vergi Şeffaflığı", s. 13.

şartlarını düzenleyen 5. maddenin 2. fıkrasında öngörülen hallerin bulunması durumunda, açık rıza olmaksızın kişisel verinin yurt içine aktarılması mümkündür (m. 8/2-a). Bu anlamda, Kanun'un 5. maddesinde düzenlenen veri işleme şartları, özel nitelikli olmayan verilerin aktarılması bakımından da geçerli olacaktır. Sağlık ve cinsel hayat dışındaki özel nitelikli kişisel veriler ise, Kanunlarda öngörülen hallerde açık rıza olmadan aktarılabilecektir. Sağlık ve cinsel hayata ilişkin kişisel veriler de, yeterli önlemler alınmak kaydıyla, yalnızca kamu sağlığının korunması, koruyucu hekimlik, tıbbî teşhis, tedavi ve bakım hizmetlerinin yürütülmesi, sağlık hizmetleri ile finansmanının planlanması ve yönetimi amacıyla, sır saklama yükümlülüğü altında bulunan kişiler veya yetkili kurum ve kuruluşlar tarafından açık rızası aranmaksızın aktarılabilecektir (m. 6/3 ve 8/2-b).

Kişisel verilerin yurt içinde aktarılması hususunda ayrıca, verinin aktarıldığı kişi tarafından benzer şartların sağlanmasına dikkat edilmelidir. Kişisel Verileri Koruma Kurulu, 05.12.2018 tarihli kararında, Kanun'un 8. maddesinde yer alan şartlar sağlanmadan kişisel verilerin 3. kişiyle paylaşılmasını, Kanun'un 12/4 maddesine aykırı bularak idari para cezası uygulanmasına karar vermiştir⁴³¹. Buna göre, yeterli önlemlerin temin edilmesi gerekli olup, veri sorumluları ile veri işleyen kişiler, öğrendikleri kişisel verileri bu Kanun hükümlerine aykırı olarak başkasına açıklamayacak ve işleme amacı dışında kullanamayacaktır.

Kişisel verilerin yurt dışına aktarılması ise, yurt içine aktarılmasından daha sıkı kurallara bağlanmıştır. Nitekim aktarılan kişisel veriler için yurt dışında uygulanacak koruma önlemlerinin ülkemizdeki ile aynı seviyede olmadığı durumlar söz konusu olabilecektir.

KVKK 9. maddesine göre, açık rızanın söz konusu olmadığı hallerde, Kanun'un 5/2 ve 6/3 maddesinde bulunan şartların varlığı da verinin yurt dışına aktarılması açısından yeterli olmamaktadır. Bu şartların varlığına ek olarak,

⁴³¹ Kişisel Verileri Koruma Kurulu, 05.12.2018 tarih ve 2018/143 sayılı Karar Özeti, <https://www.kvkk.gov.tr/icerik/>, erişim tarihi: 05.02.2021.

kişisel verinin aktarılacağı ülkede yeterli korumanın bulunması ya da Türkiye'deki ve ilgili yabancı ülkedeki veri sorumlularının yeterli bir korumayı yazılı olarak taahhüt etmeleri ve Kişisel Verileri Koruma Kurulu'nun izninin bulunması gerekmektedir (m. 9/2-a,b).

Kanun kapsamında, yeterli korumanın bulunup bulunmadığı hususundaki değerlendirme, Kişisel Verileri Koruma Kurulu tarafından yapılacaktır. Nitekim Kanun'un 9. maddesinin 3. fıkrasına göre, yeterli korumanın bulunduğu ülkeler Kurul tarafından belirlenerek ilan edilir. Bu kapsamda, yeterli korumanın bulunup bulunmadığı hususunda değerlendirme kriterlerine de yer verilmiştir. Buna göre Kurul, Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası sözleşmeleri, kişisel veri talep eden ülke ile Türkiye arasında veri aktarımına ilişkin karşılıklılık durumunu, her somut kişisel veri aktarımına ilişkin olarak, kişisel verinin niteliği ile işleme amaç ve süresini, kişisel verinin aktarılacağı ülkenin konuyla ilgili mevzuatı ve uygulamasını ve kişisel verinin aktarılacağı ülkede bulunan veri sorumlusu tarafından taahhüt edilen önlemleri değerlendirerek karar verecektir. Ayrıca, bu hususta ilgili kurum ve kuruluşların görüşü de alınabilecektir (m. 9/4-d).

Bu çerçevede, kişisel verilerin yurt dışına aktarılması açısından, açık rıza olmaması halinde, yeterli korumanın bulunması esas alınmakla birlikte, Kişisel Verileri Koruma Kurulu tarafından yeterli korumanın bulunduğu ülkeler listesi hâlihazırda ilan edilmemiştir. Bu durumda, veri sorumlularının yeterli korumayı taahhüt etmeleri ve Kurulun izninin bulunması ihtimali dışında, yurt dışına kişisel veri aktarılması için Kurul tarafından yeterli korumanın bulunduğu ülkeler listesinin ilan edilmesinin zorunlu olup olmadığı sorusu gündeme gelmektedir. Bu hususun, ülkemizin de taraf olduğu 108 sayılı Sözleşme'nin ilgili hükümleriyle birlikte değerlendirilmesinde fayda vardır.

3.2.1.2.1. Yurtdışı Veri Aktarımlarında 108 Sayılı Sözleşme'nin Esas Alınması

“108 sayılı Sözleşme Kapsamında Uluslararası Veri Akışı” başlığı kapsamında ifade edildiği üzere, 108 Sayılı Sözleşmeye göre, taraflar, münhasıran özel hayatın korunması amacıyla kişisel verilerin diğer bir tarafa sınır ötesi aktarımını yasaklayamayacak veya özel izne tabi tutamayacaktır. Bu kurala taraflar iki durumda istisna getirilebilecektir. Bunlar, kendi mevzuatının belirli kategorideki kişisel veri veya otomatik kişisel veri dosyaları açısından, bu verilerin veya dosyaların doğasından kaynaklanan özel düzenlemeler içermesi, diğer tarafın ise eş değer koruma sağlamaması ve kanun boşluklarından yararlanılması halleridir. Bu hükümlere bakıldığında, Kurul tarafından özellikle eş değer bir korumaya sahip olmadığı belirtilmemiş olan Sözleşme tarafı bir ülkenin kişisel verilerin korunması hakkını özel bir düzenleme aracılığıyla koruma altına almış olması halinde, Kurul tarafından yine de güvenli ülke olarak açıklanmasına ihtiyaç olup olmadığı hususu gündeme gelmektedir⁴³².

108 sayılı Sözleşmeye Ek Protokolün 2/1 maddesine göre, Sözleşme tarafı olmayan bir ülke veya kurumun yetki alanındaki bir alıcıya, veri transferi açısından yeterli seviyede korumanın sağlanması halinde ancak kişisel veri aktarımı yapılabilecektir. Bu hükmün mefhumu muhalifinden de, taraf olanlara yönelik yeterli koruma değerlendirilmesinin yapılamayacağı anlaşılmaktadır. Ek Protokolün 2. maddesinin ikinci fıkrasında ise, birinci fıkraya hangi koşullarda

⁴³² Murat Volkan Dülger, “Kişisel Verileri Koruma Kurulu'nun 108 Sayılı Sözleşme Hakkındaki Kararı ve Yurt Dışına Veri Aktarımı Sorunu”, *Hukuki Haber* (05.10.2020), file:///C:/Users/pinar.nur/Desktop/Do%20C3%A7.%20Dr.%20Murat%20Volkan%20D%20C3%9CLG ER%20-%20Ki%20C5%9Fisel%20Verileri%20Koruma%20Kurulunu%20E2%80%99nun%20108%20Say%C4%B1%C4%B1%20S%C3%B6zleşme%20Hakk%C4%B1ndaki%20Karar%C4%B1%20ve%20Yurt%20Dışına%20Veri%20Aktarım%C4%B1na%20Sorumlu.pdf, erişim tarihi: 14.06.2021.

çekince getirilebileceği düzenlenmiştir. Ancak ülkemiz ilgili düzenleme hakkında herhangi bir beyanda bulunmamıştır⁴³³.

Bununla birlikte, 108 sayılı Sözleşme'nin Açıklayıcı Raporu'nda⁴³⁴, 108 Sayılı Sözleşme'nin 12/2 hükmünde yer alan düzenlemenin, tarafların kendi ulusal veri koruma kanunlarında, aktarımların kendi sınırları içinde veya başka bir ülkede gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılmaksızın, belirli kişisel veri aktarımlarını engelleyen hükümler koyma olasılığını etkilemeyeceği öngörülmüştür. Kişisel Verileri Koruma Kurulu tarafından da 22.07.2020 tarihli karar⁴³⁵ kapsamında, Açıklayıcı Rapor ile tarafların iç hukuklarında belirli durumlarda yurt içinde veya sınır aşan nitelikte aktarımları yasaklamaya yönelik düzenlemeler yapabileme imkânının ortadan kaldırmadığının öngörülmüş olduğu ve Kurul tarafından güvenli ülke olarak ilan edilmemiş ülkelere ilgili kişinin açık rızası olmaksızın yapılacak kişisel veri aktarımlarının ancak KVKK m. 5/2 ve 6/3 kapsamında belirtilen şartlardan birinin varlığı ve tarafların yeterli korumayı yazılı olarak taahhüt etmeleri ve Kurul tarafından aktarıma izin verilmesi halinde gerçekleşmesine imkân tanındığını vurgulamıştır. Kurula göre, KVKK 9/4-a hükmü ile Kurulun veri aktarımına izin verip vermeyeceğine ilişkin değerlendirmede ülkemizin taraf olduğu uluslararası sözleşmelerin de dikkate alınacağı öngörülmüş olmakla birlikte, bu husus, Kurul'un değerlendirmesinde etkili kriterlerden sadece birisidir. Bu anlamda, Kurul'a göre, Kanun'da öngörülen kişisel veri aktarım rejimi 108 sayılı Sözleşme ile uyumludur.

⁴³³ Bilgi Information Technology Institute, Kişisel Verilerin Korunmasına İlişkin Düzenlemeler Çerçevesinde Uluslararası Veri Aktarımı Yeni Gelişmeler ve Uygulamaya İlişkin Hukuki Değerlendirmeler, İstanbul, 30.03.2020, s. 104, https://itlaw.bilgi.edu.tr/media/2020/3/30/Final%20Veri_Aktarimi_Raporu_30.03.2020.pdf, erişim tarihi: 14.06.2021.

⁴³⁴ Council of Europe, "Explanatory Report to the Convention for the Protection of Individuals with regard to Automatic Processing of Personal Data", *European Treaty Series No. 108*, Strasbourg 28.01.1981, § 67.

⁴³⁵ 22/07/2020 tarih ve 2020/559 sayılı Karar Özeti, <https://kvkk.gov.tr/Icerik/6790/2020-559>, erişim tarihi: 14.06.2021.

Belirtilen çerçevede, Kurul tarafından yapılan, 108 sayılı Sözleşme'nin 12. maddesinin taraf ülkelere veri aktarımına esas alınamayacağı yönündeki bu değerlendirme doğrultusunda, yeterli koruma sağlayan ülkelerin listesinin açıklanması, kişisel verilerin hukuka uygun surette aktarılması açısından daha da önemli hale gelmiştir. Nitekim kişisel verilerin yurt dışına aktarılması için her durumda açık rıza alınmasının pratikte oldukça zor olduğu izahı varestedir. Bu halde, açık rızanın bulunmadığı durumlarda, yeterli korumanın bulunduğu ülkeler listesinin hâlihazırda açıklanmadığı da gözetildiğinde, tek ihtimal, veri sorumlularının yeterli korumayı yazılı olarak taahhüt etmeleri ve Kurulun izninin bulunması olarak karşımıza çıkmaktadır. Kurul tarafından da, 10.04.2020 tarihli ilan⁴³⁶ ile bağlayıcı şirket kurallarının kabul edildiği duyurulmuştur. Kurul ayrıca, veri sorumluları tarafından hazırlanan taahhütnamelerde dikkat edilmesi gereken hususlara ilişkin de duyuru yayınlanmıştır⁴³⁷. Bunlar kişisel verilerin korunması bakımından olumlu gelişmeler olarak değerlendirilebilecek olmakla birlikte, her durumda açık rıza alınması ya da yeterli korumanın taahhüt edilerek Kurul'dan izin alınmasının zorluğu dikkate alındığında, kişisel veri içeren bilgilerin yurt dışına aktarılması için yasal zeminin oluşturulması açısından yeterli korumanın bulunduğu ülkelerin ilan edilmesi halen önemini korumaktadır.

3.2.1.2.2. Vergi Mükelleflerine İlişkin Bilgilerin Bilgi Değişimi Çerçevesinde Yurtdışına Aktarılması

Tezin ilerleyen aşamalarında da ele alındığı⁴³⁸ üzere, vergi mükelleflerine ilişkin bilgilerin yurtdışına aktarılması ve bilgi değişimine yönelik birçok düzenleme

⁴³⁶ Bağlayıcı Şirket Kuralları Hakkında Duyuru, 10.04.2020, <https://kvkk.gov.tr/Icerik/6728/YURT-DISINA-KISISEL-VERI-AKTARIMINDA-BAGLAYICI-SIRKET-KURALLARI-HAKKINDA-DUYURU>, erişim tarihi: 15.06.2021.

⁴³⁷ Yurt Dışına Kişisel Veri Aktarımında Hazırlanacak Taahhütnamelerde Dikkat Edilmesi Gereken Hususlara İlişkin Duyuru, 07.05.2020, <https://kvkk.gov.tr/Icerik/6741/YURT-DISINA-KISISEL-VERI-AKTARIMINDA-HAZIRLANACAK-TAAHHUTNAMELERDE-DIKKAT-EDILMESI-GEREKEN-HUSUSLARA-ILISKIN-DUYURU>, erişim tarihi: 15.06.2021.

⁴³⁸ Bkz. 3.2.1.2.2.1. "İç Hukuk Kaynakları" vd.

öngörülmüştür. Bu düzenlemelerde, bilgilerin en kapsamlı şekilde paylaşılmasına/değişimine yönelik kurallar getirilmektedir. Bu yönde kurallar getirilmiş olması, bilgileri paylaşılan vergi mükelleflerinin hakları açısından da birtakım korumaların öngörülmesini gerektirmektedir. Bu anlamda, OECD Mali İşler Komitesi 8 Numaralı Çalışma Grubu tarafından Vergi Mükelleflerinin Hak ve Yükümlülükleriyle ilgili OECD ülkelerindeki yasal duruma ilişkin bir araştırma yapılmıştır. Buna göre, vergi mükelleflerine tanınması gereken en önemli haklardan birisini de, bilgilendirilme hakkı oluşturmaktadır⁴³⁹.

Benzer şekilde, “OECD Ülkeleri Arasında Vergiye İlişkin Bilgi Değişimi” başlıklı rapor kapsamında⁴⁴⁰, OECD’ye göre, vergiye ilişkin bilgi değişiminde vergi mükelleflerine şu haklar tanınmalıdır: (i) bilgi değişimi talebi ve içeriği hakkında bilgilendirilme hakkı (bildirim); (ii) verilerin elde edilmesi sürecine katılım hakkı (danışma) ; (iii) bilgi değişimi talebinin hukukiliğini denetleme ve yargısal başvuru hakkı (müdahale).

Bu çerçevede, OECD tarafından da altı çizildiği üzere, uygulamada vergi mükelleflerinin etkin bir korumadan yararlanmasını sağlamak için ilk önemli husus, mükellefin bilgi değişiminden ne ölçüde haberdar edildiğidir. Nitekim vergi mükellefleri haklarını ancak bilgi değişimi talebinden haberdar oldukları takdirde ve hatta bilgi iletilmeden önce haberdar olmaları halinde etkili şekilde koruyabileceklerdir⁴⁴¹. Bu anlamda bilgi isteyen devlet, bilgi ile ilgili vergiye ait veriler, değişimin hukuki dayanakları ve olası hukuki sonuçlar vergi mükellefine bildirilmelidir. Mükellefler hakları hususunda da ayrıntılı şekilde bilgilendirilmeli ve bu hakların kendisine toplu olarak sağlaması gerekmektedir.⁴⁴² Böylelikle,

⁴³⁹ OECD, *Taxpayers' Rights And Obligations: A Survey Of The Legal Situation In OECD Countries*, Paris: OECD Publishing, 1990, s. 19.

⁴⁴⁰ OECD, *Tax Information Exchange Between OECD Member Countries, Report by the Committee on Fiscal Affairs*, 1994, par. 65.

⁴⁴¹ Xavier Oberson, *International Exchange of Information in Tax Matters: Towards Global Transparency*, Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2015, s. 239.

⁴⁴² Öner, “Uluslararası Bilgi Değişiminde Vergi Mükellefinin Haklarının Korunması: Türkiye Yaklaşımı”, s. 44.

mükelleflere sağlanacak haklar dolayısıyla idarelerin vergi anlaşmaları ya da diğer uluslararası mevzuata uyup uymadığının da denetimi sağlanmış olacaktır⁴⁴³.

Avrupa Birliği Adalet Divanı, 22.10.2013 tarihli kararında⁴⁴⁴, 77/799 sayılı yürürlükten kaldırılan Karşılıklı Yardımlaşma Yönergesi⁴⁴⁵ kapsamında vergiye ilişkin bilgi değişimiyle ilgili olarak mükelleflerin bilgilendirilmesi hakkının kapsamını incelemiştir. Adalet Divanı, söz konusu Yönerge'nin amacının, uluslararası vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma ile mücadele etmek olduğunu ve bu nedenle üye devletlerin vergi idareleri arasındaki işbirliğini yönetmek için kabul edildiğini⁴⁴⁶, bununla birlikte, Yönerge kapsamında, üye devletlerin yetkili makamlarının vergi mükellefine danışması için herhangi bir yükümlülük getirilmediğini belirtmiştir⁴⁴⁷. Mahkeme tarafından, vergi mükellefinin savunma haklarından, bilgi değişimine katılma hakkını elde edip edemeyeceği de değerlendirilmiştir⁴⁴⁸. Bu kapsamda, Avrupa Birliği Hukuku açısından böyle bir hakkın açıkça tanımlanmamış olmadığı belirtilmiştir. Mahkemeye göre, vergi inceleme işlemlerinde, bilgilerin toplandığı ve bir vergi idaresinin diğerine bilgi talebini içeren soruşturma aşaması, vergi idaresi ile mükellef arasındaki çekişmeli aşamadan ayırt edilmelidir⁴⁴⁹. Bununla birlikte Adalet Divanı, bir üye devletin, vergi mükellefini bilgi toplamanın çeşitli aşamalarına dâhil ederek, dinlenilme hakkını, soruşturma aşamasının diğer bölümlerine genişletmesini engelleyecek hiçbir durumun olmadığını da vurgulamıştır⁴⁵⁰.

⁴⁴³ Öner, "Uluslararası Bilgi Değişiminde Vergi Mükellefinin Haklarının Korunması: Türkiye Yaklaşımı", s. 45.

⁴⁴⁴ *Jiří Sabou - Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu*, No: C-276/12, 22.10.2013.

⁴⁴⁵ Söz konusu Yönerge, sayılı 2011/16/EU Vergilendirme Alanında İdari İşbirliği ve 77/799 Sayılı Yönerge'nin Yürürlükten Kaldırılması Hususunda 15.02.2011 Tarihli Yönerge ile yürürlükten kaldırılmıştır. 15.02.2011 tarihli Yönerge'ye <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32011L0016&from=en> adresi üzerinden ulaşılabilir.

⁴⁴⁶ § 32.

⁴⁴⁷ § 36.

⁴⁴⁸ § 37.

⁴⁴⁹ § 40.

⁴⁵⁰ § 45.

Bu çerçevede, Adalet Divanı'nın, uluslararası bilgi değişimini, bilgi toplama aşaması olarak değerlendirdiği ve vergi mükelleflerine haklarının, sonraki bir aşamada; bilgi talep eden ülkenin bu hususta bir karara varması akabinde tanınması gerektiği yönünde bir anlayışa sahip olduğu anlaşılmaktadır⁴⁵¹. Bununla birlikte, bilgilerin toplanması da, veri işleme sürecinin bir parçasıdır. Bu anlamda verilerin korunmasına ilişkin hakların mükellefe her aşamada tanınması önemlidir.

Türk Vergi mevzuatı kapsamında, vergi mükelleflerinin, uluslararası bilgi değişimi çerçevesinde bilgilendirilme hakkına sahip oldukları açıkça öngörülmemiştir. Ancak daha önce de defaatle belirtildiği üzere, bu hakkın tanınmaması durumunda mükelleflerin kendilerine ait verilerin işlenmesi sürecine katılımı ve diğer haklarını kullanması mümkün olmayacaktır. Bu durum, mükellefin savunma hakkını da kısıtlayıcı niteliktedir. Nitekim Anayasa'nın 36. maddesine göre, "*Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.* Benzer şekilde, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin "Adil Yargılanma Hakkı" başlıklı 6. maddesine göre, herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamalar hususunda karar verecek olan ve kanun ile kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından görülmesini talep etme hakkına sahiptir. İlgili hükme göre, bir suç ile itham edilenlerin hakları arasında: i) Kendisine karşı yöneltilen suçlamanın niteliği ve sebebinden haberdar edilmek; ii) Savunmasını hazırlamak için gerekli zaman ve kolaylıklara sahip olmak; iii) Kendisini bizzat savunmak veya seçeceği bir müdafinin yardımından yararlanmak bulunmaktadır. Bunlar, adil yargılanma hakkı kapsamında kişiye tanınması gereken asgari haklardandır. Bu anlamda, bilgilendirilme hakkı ve savunma hakkı, adil yargılanma hakkının bir parçasıdır.

Esasında Avrupa Birliği Adalet Divanı da, savunma hakkının, yetkililerin bir bireyi olumsuz etkileyecek bir önlem almayı düşündükleri durumlarda geçerli

⁴⁵¹ Oberson, *International Exchange of Information in Tax Matters*, s. 232.

olan hukukun genel bir ilkesi olduğunu vurgulamaktadır⁴⁵². Bu anlamda Adalet Divanı'na göre, bu ilkeye uygun olarak, çıkarları önemli ölçüde etkilenen kararların muhatapları, yetkililerin kararlarını dayandırmak istedikleri bilgilere ilişkin görüşlerini etkin bir şekilde bildirebilecekleri bir konuma yerleştirilmeli ve kendilerine yeterli bir süre tanınmalıdır⁴⁵³. Divan kararlarında, bunun yerleşik içtihadı olduğunu kabul etmektedir⁴⁵⁴. Dahası, Adalet Divanı, üye devletlerin makamlarının, mevzuat böyle bir usuli gerekliliği açıkça öngörmese de, birlik hukuku kapsamına giren kararlar alırken bu yükümlülüğe tabi olduğunu belirtmiştir⁴⁵⁵.

Adalet Divanı'nın bu yöndeki yerleşik içtihadına ve mevzuat böyle bir usulü gerekliliği açıkça öngörmese de, bilgilendirilme ve savunma hakkının sağlanması gerektiğini açıkça belirtmesine rağmen, bilgi değişimi açısından, Avrupa Birliği Hukuku çerçevesinde böyle bir hakkın açıkça tanımlanmış olup olmadığını araması, çelişkili sonuçlar doğurabilecek niteliktedir. Ayrıca Adalet Divanı'nın, uluslararası bilgi değişimini, basit bir bilgi toplama aşaması şeklinde değerlendirerek, mükellefe haklarının bu aşamada tanınmaması gerektiği yönündeki anlayışının da, muhatapların, yetkili makamların kararlarını dayandırmak istedikleri bilgilere ilişkin görüşlerini etkin bir şekilde bildirebilecekleri bir konuma yerleştirilmesi gerektiği yönündeki içtihadıyla çelişmekte olduğu belirtilmelidir.

Bu hususta Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarına değinmekte de fayda bulunmaktadır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, 2015 tarihli bir kararında Adalet Divanı'nın Sabou kararına atıf yapmıştır⁴⁵⁶. Mahkeme bu kararında, Adalet Divanı'nın soruşturma aşaması ve çekişmeli aşama arasında yaptığı

⁴⁵² *Sopropé – Organizações de Calçado Lda- Fazenda Pública*, No: C-349/07, 18.12.2008, § 36.

⁴⁵³ § 37. Ayrıca bkz. *M. G., N. R.- Staatssecretaris van Veiligheid en Justitie*, No: C-383/13, 10.09.2013, § 35.

⁴⁵⁴ *Mediocrurso- Commission of the European Communities*, No: C-462/98 P, 21.09.2000, § 36.

⁴⁵⁵ *Sopropé – Organizações de Calçado Lda- Fazenda Pública*, § 38.

⁴⁵⁶ *Othymia Investment BV- Nerherland*, B. No: 75292/10, 16.06.2015, § 43.

ayrımı değerlendirerek, hukuka uygun vergi incelemeleri veya vergiyle ilgili bilgi değişimi için önceden bildirimde bulunulmasının, özel ve aile hayatına saygı hakkının bir gereği olamayacağını belirtmiştir⁴⁵⁷.

Bir diğer kararında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi⁴⁵⁸, İsviçre ile Amerika Birleşik Devletleri (ABD) arasındaki bir karşılıklı yardım anlaşması çerçevesinde bankacılık verilerinin iletilmesini, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 8. maddesi çerçevesinde incelemiştir. Mahkeme, banka hesaplarının Sözleşme'nin 8. maddesi tarafından korunan kişisel verilerden olduğu ve bankacılık verilerinin ABD vergi makamlarına iletiği tarihte, özel hayata saygı hakkına müdahalede bulunulduğunun kabul edilmesi gerektiğini vurgulamıştır⁴⁵⁹. Bununla birlikte, Mahkemeye göre, burada banka verileri diğer bir anlatımla tamamıyla mali veriler söz konusu olup, gelişmiş korumayı hak edecek olan, başvuranın kimliğiyle yakından bağlantılı özel ayrıntıların veya verilerin iletilmesi söz konusu değildir⁴⁶⁰. Ayrıca veriler, bir karşılıklı yardım prosedürü çerçevesinde iletilmektedir. Bu anlamda banka bilgileri, başvuranın vergi yükümlülüklerini gerçekten yerine getirip getirmediğini değerlendirebilmeleri ve aksi takdirde gerekli yasal işlemleri başlatabilmeleri için yetkili ABD makamlarına iletilmiştir⁴⁶¹ ve İsviçre'nin karşılıklı yardım talebine katılma hususunda önemli bir menfaati bulunmaktadır⁴⁶².

Avrupa Birliği İnsan Hakları Mahkemesi'nin Sabou kararında dayanan argümanları kararına esas alması, kişisel verilerin korunması hakkı açısından düşündürücüdür. Ayrıca, Mahkemenin banka verilerinin ya da mali verilerin, kimlikle yakından bağlantılı veriler gibi gelişmiş korumayı hak edecek değerde olmadığı değerlendirmesine katılmak mümkün değildir. Nitekim bu verilerin de kişisel veriler olduğuna ve kimliği belirlenebilir ya da belirli kılan verilerden

⁴⁵⁷ § 44.

⁴⁵⁸ *G.S.B.- Switzerland*, B. No: 28601/11, 22.12.2015.

⁴⁵⁹ § 50-51.

⁴⁶⁰ § 93.

⁴⁶¹ § 95.

⁴⁶² § 94.

olduğuna şüphesiz bulunmamaktadır. Avrupa Birliği İnsan Hakları Mahkemesi de, 2015 tarihli bir kararında, bankacılık belgelerinden alınan bilgilerin, hassas bilgi olup olmadığına bakılmaksızın, şüphesiz, bir kişiyle ilgili kişiisel veriler olduğu kanaatinde olduğunu belirtmiştir. Mahkemeye göre, bu tür bilgiler mesleki işlemlerle de ilgili olabilir ve mesleki veya ticari nitelikteki faaliyetlerin “zel hayat” kavramının dışında tutulmasını haklı çıkarmak için hiçbir ilkesel sebep yoktur⁴⁶³. Bu anlamda, uygulanacak koruma mekanizmaları ve usulü güvenceler açısından kişiisel veriler arasında ayırım yapılması isabetli değildir.

Bu çerçevede, bilgi değişimi esnasında sağlanan hakların açıkça düzenlenmesinde fayda bulunmaktadır. Nitekim bilgi değişimi ve bilgilerin yurt dışına aktarılması, basit bir bilgi toplama süreci değildir ve vergi mükellefleri, bu aşamada da kendi haklarını koruyabilecek bir konumda bulunmalıdır⁴⁶⁴. Aksi bir yorum, kişiisel verilerin korunması hakkı ve savunma hakkına aykırı sonuçlar doğuracaktır. Bu anlamda, bir yandan vergiden kaçınma ve vergi kaçırma ile mücadele edilirken, diğer yandan da vergi mükelleflerinin usulü haklarına saygı gösterilerek aradaki denge sađlanmalıdır⁴⁶⁵.

3.2.1.2.2.1. İç Hukuk Kaynakları

Kişiisel verilerin korunması mevzuatı açısından kişiisel verilerin yurt dışına aktarılması hususunda yaşanan sıkıntılar bu şekilde zetlenebilmekle birlikte, çalışmanın konusu açısından vergi mükelleflerine ilişkin bilgilerin aktarılması hususu ayrıca ele alınmalıdır. Nitekim vergi mükelleflerine ilişkin birçok bilgi yurtdışına aktarılmakta ve vergi konularında işbirliği ve bilgi değişimi yapılmaktadır.

⁴⁶³ *M.N. and Others- San Marino*, B. No: 28005/12, 07.07.2015, ř 51.

⁴⁶⁴ Oberson, *International Exchange of Information in Tax Matters*, s.238.

⁴⁶⁵ Lopez, “The Loss of Balanca Between Tax Administrations’ Powers and Taxpayers’ Rights: Spanish Approach”, s. 128.

Bu anlamda, vergi kayıp ve kaçığıyla mücadelede işbirliğinin ve bilgi değişiminin önemi pek çok devlet tarafından anlaşılmış; bu anlayış ve yaklaşım değişimi, devletleri bu alanda işbirlikleri geliştirme yoluna itmiştir⁴⁶⁶. Bunun dışında, küreselleşme, kara para aklama ve terör gibi sebeplerle de yurt dışı bilgi değişimi talebi artmış olup, teknolojik değişim ve gelişmeler de bilgi değişiminin maliyetini azaltmıştır⁴⁶⁷.

Bu çerçevede, öncelikli olarak, yurt dışına bilgi aktarılmasına ilişkin iç hukuk düzenlemelerine değinmekte fayda vardır. Nitekim KVKK'nın kişisel verilerin yurt dışına aktarılmasına ilişkin 9. maddesinin 6. fıkrasına göre, kişisel verilerin yurt dışına aktarılmasına ilişkin diğer kanunlarda yer alan hükümler saklıdır. Vergi Usul Kanunu'nun 152/A maddesiyle de, Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların, usulüne uygun olarak yürürlüğe girmiş uluslararası anlaşmalarda yer alan bilgi değişimi hükümleri çerçevesinde, Bakanlık tarafından tespit edilecek usullere göre bilgi toplayabileceği öngörülmüştür.

Bu çerçevede, bu maddenin uygulanması için, usulüne uygun olarak yürürlüğe girmiş bir uluslararası anlaşma olmalıdır. Bu anlaşma, temel hak ve özgürlüklerle ilgili olduğundan, Anayasa'nın 13. ve vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağını, değiştirileceğini veya kaldırılacağını öngören 73. maddeleri gereğince, hiçbir kuşkuya yer bırakmayacak şekilde, anlaşmanın tarafı devlete, Türkiye'den bilgi talep etme konusunda hak tanımalı ve talep edilen bilgi, anlaşmada yabancı devlete verilen bilgi talep etme hakkının kapsamı içinde yer almalıdır.

⁴⁶⁶ Funda Başaran Yavaşlar, "Türk Vergi Hukukunda Uluslararası Bilgi Değişimine İzin Veren Hukuki Kaynakların Tespiti ve Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, 401 (Ocak 2015), s. 26.

⁴⁶⁷ Arthur J. Cockfield, "Protecting Taxpayer Privacy Rights Under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange: Toward a Multilateral Taxpayer Bill of Rights", *U.B.C. Law Review*, 42/2 (2010), s. 420.

Söz konusu 152/A maddesinde, Vergi Usul Kanunu'nun 1. maddesinde belirlenen şümulle sınırlı olmaksızın bilgi toplanabileceği belirtildiğinden, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar dışındaki konular açısından da bilgi toplanabilecek ve bilgi değişim hükümleri doğrultusunda verilebilecektir.

Mevzuatımızda uluslararası bilgi değişimine ilişkin önemli bir düzenleme de, 5549 sayılı Kanun'da yer almaktaydı. Buna göre, Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanı, Malî Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı'nın görev alanına giren hususlarda, uluslararası bilgi değişimini sağlamak üzere yabancı ülkelerdeki muadil kurumlarla mutabakat muhtıraları imzalamaya yetkili kılınmıştı. Bu hükme istinaden gerçekleştirilen bilgi değişiminin uluslararası anlaşmalar aracılığıyla yapılmasına da gerek bulunmamaktaydı. Ancak ilgili hüküm, 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname⁴⁶⁸ ile 02.07.2018 tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır. Bununla birlikte, 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile birtakım düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 231. maddesine göre, MASAK, yabancı ülke kanunlarına göre yükümlülük denetimine yetkili mercilerin, merkezi yurtdışında bulunan yükümlülerinin Türkiye'deki birimleri nezdinde yükümlülük denetimi yapmasına ve bu kapsamdaki bilgi taleplerinin cevaplandırılmasına karşılıklılık ilkesi de dikkate alınarak izin vermek; yabancı ülkelerdeki muadil kurumlarla görüş ve bilgi alışverişinde bulunmak, bu amaçla uluslararası anlaşma niteliğinde olmayan mutabakat muhtırası imzalamak hususlarında yetkilidir.

Bu çerçevede, 5549 sayılı Kanun'da yer alan hükümlerin yürürlükten kaldırılmasıyla birlikte, MASAK'ın uluslararası bilgi değişimine ilişkin yetkisinin kaynağı, Kanun değil Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi haline gelmiştir. Söz konusu Kararname ile yapılacak bilgi alışverişi, uluslararası anlaşma yoluyla da değil; uluslararası anlaşma niteliğinde olmayan mutabakat muhtırası suretiyle yapılabilecektir. Daha önce de defaatle ifade edildiği üzere, temel hakları da

⁴⁶⁸ Resmî Gazete Tarihi: 09.07.2018 Resmî Gazete Sayısı: 30473.

ilgilendiren bu tür düzenlemelerin Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile değil, Kanun yoluyla yapılması çok önemlidir.

Son olarak, 4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 137/1-k hükmüne göre, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görevlerinden birisi de, "*Uluslararası vergi ilişkileri ile ikili ve çok taraflı anlaşmalara ilişkin çalışmaları, gerekli koordinasyonu sağlayarak yürütmek, görev alanına giren konularda...Avrupa Birliği, uluslararası kuruluşlar ve diğer devletlerle işbirliği yapmak*" olarak belirlenmiştir. Bu düzenlemenin de Kanun ile değil Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile getirilmiş olması bir yana, bilgi alışverişi ya da bilgi değişimine ilişkin bir yetkinin açıkça verilmemiş olması gözetildiğinde, bu hükme dayanarak bilgi değişimi yapılmaması gerektiği ifade edilmelidir.

3.2.1.2.2.2. Uluslararası Kaynaklar

3.2.1.2.2.2.1. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları

Çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin ikili vergi anlaşmaları, vergiye ilişkin bilgilerin değişimi açısından en önemli araçlardan birisidir. Bu vergi anlaşmaları, yerleşik olmayan bir vergi mükellefinin faaliyetleri hakkında bilgi elde edilmesi üzerine, bu bilginin kendiliğinden paylaşılması; bilgilerin devamlı olarak paylaşılmasına yönelik "otomatik bilgi değişimi" ya da vergi idaresinin yabancı muadilinden bilgi talep etmesi üzerine "talep üzerine bilgi değişimi" şeklinde olabilecektir⁴⁶⁹.

Vergiye ilişkin olarak ülkemizin taraf olduğu birçok uluslararası anlaşma bulunmaktadır. Bu anlamda, 28.05.2021 tarihi itibarıyla ülkemizin taraf olduğu 86 adet Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması bulunmaktadır⁴⁷⁰. Bu

⁴⁶⁹ Cockfield, "Protecting Taxpayer Privacy Rights Under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange", s. 424.

⁴⁷⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı, Uluslararası Mevzuat, Türkiye'nin Sonuçlandırdığı Vergi Anlaşmalarının Listesi,

anlaşmalarda, bilgi değişimine ilişkin hükümlere de yer verilmektedir. Ülkemizin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında genel olarak, Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergiler Üzerine OECD Model Anlaşması'nda⁴⁷¹ bilgi değişimini düzenleyen hükümler takip edilmektedir⁴⁷².

Model Anlaşma'nın "Bilgi Değişimi" başlıklı 26. maddesine göre, taraf devletlerin yetkili makamları, bu Anlaşma hükümlerinin yerine getirilmesine ilişkin olarak öngörülebilir şekilde ilgili olması ya da buna göre vergilendirme Anlaşmaya aykırı olmadıkça, taraf devlet, siyasi alt bölümleri ya da mahalli idareleri adına alınan her tür ve tanımdaki vergilerle ilgili ulusal mevzuat hükümlerinin uygulanması veya yürütülmesi ile ilgili olması halinde bilgileri değişime tabi tutacaklardır (m. 26/1). Model Anlaşma Şerhi'ne göre, öngörülebilir şekilde ilgili olma standardı, vergi konularında mümkün olan en geniş ölçüde bilgi alışverişinin sağlanması ve Akit Devletlerin rastgele incelemelerde bulunmaları ya da vergi ile ilgili olması muhtemel olmayan bilgileri talep etme özgürlüğünün bulunmadığını açıklığa kavuşturmak için öngörülmüştür⁴⁷³. Ayrıca, Şerhe göre, Model Anlaşma m. 26/1 kapsamında bilgi, vergi mükelleflerine özgü bilgiyle sınırlı değildir. Bu anlamda, risk analiz teknikleri, vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma planları gibi vergi idaresine ve vergi uyumunu geliştirmeye ilişkin hassas bilgilerin değişimi de yapılabilecektir⁴⁷⁴.

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm (erişim tarihi: 12.06.2021).

⁴⁷¹ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page47, erişim tarihi: 20.06.2021. Bundan sonra kısaca "Model Anlaşma" olarak anılacaktır.

⁴⁷² Cihat Öner, "Uluslararası Bilgi Değişiminde Vergi Mükellefinin Haklarının Korunması: Türkiye Yaklaşımı", *Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırı*, Billur Yaltı (Ed.), İstanbul: Beta Yayınevi, 2016, s. 41.

⁴⁷³ Commentary on Article 26, par. 5, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page47, erişim tarihi: 11.11.2021.

⁴⁷⁴ Commentary on Article 26, par. 5.4.

Taraf devlet tarafından Model Anlaşma'nın 26. maddesi çerçevesinde elde edilen bilgiler, devletin kendi iç hukuku kapsamında elde ettiği bilgiler gibi gizli tutulacaktır. Bu bilgiler, yalnızca 1. fıkrada belirtilen vergilerin tahakkuk veya tahsili, cebri icra veya kovuşturması ve bu husustaki itirazların karara bağlanmasıyla bunların denetimi ile görevli kişi veya makamlara açıklanabilecektir. Bu kişi ve makamlar, bu bilgileri yalnızca belirtilen amaçlarla kullanabilecek ancak bununla birlikte, mahkeme işlemleri ya da yargı kararlarına ilişkin olarak bu bilgileri ifşa edebilecektir. Bunlar dışında, bir taraf devlet tarafından alınan bilgi, her iki devletin yasaları uyarınca başka amaçlarla kullanılabilir ve bilgiyi sağlayan devletin yetkili makamının izin vermesi halinde başka amaçlarla kullanılabilir (m. 26/2). Model Anlaşma'da ayrıca, bilgi değişiminin 1. ve 2. fıkralar ile sınırlı olmadığı belirtilmiştir. Model Anlaşma Şerhi'ne göre de, vergi idareleri arasında karşılıklı yardım, yalnızca bilgilerin uygun bir gizlilik sağlanacağından emin olunması halinde uygun olacaktır. Bu anlamda, gizliliğe ilişkin kurallar, talep sonucunda sağlanan bilgi ve talep karşılığında verilen cevap da dâhil olmak üzere, 26/1 kapsamında elde edilen her türlü bilgi açısından uygulanacaktır⁴⁷⁵. Şerhe göre ayrıca, Akit Devlet tarafından alınan bilgilerin, Akit Devletler arasındaki anlaşma kapsamında açıklamaya izin veren sarih bir hüküm olmadığı sürece, 3. devlete açıklanmaması gerekmektedir⁴⁷⁶. Buna ek olarak, vergi mükellefine özgü olsun ya da olmasın, 1. fıkra kapsamındaki bilgilerin, bilgi edinme özgürlüğüne ilişkin ulusal kanunlar ya da devlet belgelerine erişime izin veren diğer mevzuat da dikkate alınmaksızın, 2. fıkrada belirtilen kişi ya da makamlar dışında kimseye açıklanmaması gerektiği de, gizliliğe ilişkin olarak Şerh'te vurgulanan önemli hususlardan birisini oluşturmaktadır.⁴⁷⁷

Model Anlaşma'nın 26. maddesinin 3. fıkrasına göre, belirtilen hükümler, taraf devletin, kendisinin veya diğer taraf devletin hukukuna ve idari uygulamalarına aykırı idari önlemler alma; kendisinin veya diğer taraf devletin hukuku veya

⁴⁷⁵ Commentary on Article 26, par. 11.

⁴⁷⁶ Commentary on Article 26, par. 12.2.

⁴⁷⁷ Commentary on Article 26, par. 12.

normal idari işlemleri çerçevesinde elde edilemeyen bilgileri verme ve ticari, sınai, mesleki sırrı veya ticari işlemi ifşa eden bilgileri veya ifşası kamu düzenine aykırı olan bilgileri verme yükümlülüğü altına sokacak şekilde yorumlanamaz.

Bir taraf devlet tarafından bilgi talep edilmesi durumunda, diğer taraf devlet, kendi vergi amaçları yönünden bu bilgilere ihtiyacı olmasa dahi talep edilen bilgiyi sağlamak için kendi bilgi toplama araçlarını kullanacaktır. Bu yükümlülük, 3. fıkradaki sınırlamalara tabi olmakla birlikte, bu sınırlamalar, bir taraf devlete, yalnızca ulusal menfaati olmadığı gerekçesiyle bilgi vermeyi reddetme hakkı verecek şekilde yorumlanmayacaktır (m. 26/4). Model Anlaşma'nın 26/3 maddesinde yer alan hükümler ayrıca, bilginin yalnızca bir banka, diğer finansal kurum, temsilci veya bir acente ya da yediemin gibi hareket eden bir kişide bulunması veya bir kişinin sermaye payı ile ilgili olması nedeniyle bu bilgiyi vermeyi reddetme hakkı verecek şekilde yorumlanmayacaktır (m. 26/5).

Bu çerçevede, Model Anlaşma doğrultusunda bilgi değişimi, kendiliğinden, otomatik ya da talep üzerine olabilecektir. Model Anlaşma Şerhi'nde de, Model Anlaşma kapsamında belirli yöntemin kullanılması yönünde bir kayıt olmadığı, belirtilen yöntemlerin birlikte de kullanılabileceği ya da eş zamanlı inceleme ve yurt dışında inceleme gibi başka yöntemlerin de kullanılabileceği belirtilmiştir⁴⁷⁸. Şerhe göre ayrıca, Model Anlaşma ile bilgilerin mümkün olan en kapsamlı şekilde paylaşımının sağlanmasına yönelik kurallar getirilmiş olup, bilgi değişiminin 1. ve 2. fıkralar ile sınırlı olmadığı da belirtilerek, mukim olmayan kişiler ya da Anlaşma kapsamında atıfta bulunulmayan vergiler açısından ayrıntılı bilgilerin de değişime konu olabileceği vurgulanmıştır⁴⁷⁹.

Bu çerçevede, çifte vergilendirme anlaşmalarında, anlaşmanın amacının yerine getirilmesini sağlamak üzere, en kapsamlı şekilde bilgi değişimi sağlanmaya çalışılmaktadır. Bu durum da, vergi kayıp ve kaçığı ile mücadele ile vergi

⁴⁷⁸ Commentary on Article 26, par. 9.

⁴⁷⁹ Commentary on Article 26, par. 2.

mükelleflerinin hakları arasında kurulması gereken dengeyi ve mükelleflerin ilk aşamadan itibaren süreç dışında bırakılmayarak bilgilendirilmelerini daha da önemli hale getirmektedir.

Ayrıca belirtmelidir ki, ülkemizin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına da esas aldığı OECD Model Anlaşması'nda, bilgi değişimi çerçevesinde talep edilen bilginin ticari, sınai, mesleki sır teşkil etmesi durumunda, bu tür bilgilerin ayrıştırılması gerektiği belirtilmektedir. Bu hüküm çerçevesinde, hangi bilginin ticari, sınai ya da mesleki sır teşkil ettiğine, ilgili ülkenin vergi idaresi karar verecektir. Bu anlamda, mükelleflerin bilgi değişimi sürecine katılımı, vergi idarelerinin geniş yetkilerine de bir denge getirecektir. Mükelleflerin bilgi değişimi çerçevesinde paylaşılan bilgilerin hassas olduğunu bildirmesi halinde, vergi idaresinin gerekli önlemleri alması da sağlanmış olacaktır⁴⁸⁰.

3.2.1.2.2.2.2. Yabancı Hesaplar Vergi Uyum Yasası

2010 yılında kabul edilen Yabancı Hesaplar Vergi Uyum Yasası (Foreign Account Tax Compliance Act- FATCA), offshore hesap ve diğer finansal varlıkları olan ABD'li mükelleflerin elde ettikleri gelirler açısından, vergi kaçakçılığı ile mücadeledeki önemli gelişmelerdendir⁴⁸¹. Bu çerçevede, yabancı finansal kuruluşlar açısından, vergi kayıp ve kaçığının önüne geçebilmek amacıyla birtakım yükümlülükler öngörülmüştür. Bu yükümlülüklere uyulmaması durumunda ise, yüzde 30 stopaj uygulanması gündeme gelmektedir.

⁴⁸⁰ Hugo Lopez Lopez, "The Loss of Balanca Between Tax Administrations' Powers and Taxpayers' Rights: Spanish Approach", *Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırı*, Billur Yaltı (Ed.), İstanbul: Beta Yayınevi, 2016, s. 125-126.

⁴⁸¹ IRS, Summary of FATCA Reporting for U.S. Taxpayers, <https://www.irs.gov/businesses/corporations/summary-of-fatca-reporting-for-us-taxpayers>, erişim tarihi: 30.06.2021.

Bu anlamda, bilgi değişimini öngören iki taraflı vergi anlaşması türlerinden birisi de, FATCA Hükümetlerarası Anlaşmasıdır⁴⁸². Nitekim ABD tarafından, otomatik bilgi değişimine yönelik farklı ülke politikaları ve hukuk sistemleri gözetilerek farklı anlaşma modelleri geliştirilmiştir. Bunlar taraf devletler arasında otomatik bilgi değişimini öngören “Hükümetlerarası Anlaşma” (Model I) ile anlaşmaya taraf ülkelerin kendi ülkelerindeki finansal kuruluşlarının otomatik bilgi değişimi için doğrudan Amerikan Gelir İdaresi ile anlaşma yapmalarını, yetkili makamlarının ise ABD ile talep üzerine bilgi değişimini öngören “İşbirliği Anlaşması”dır (Model II)⁴⁸³. Türkiye, Model 1 üzerinde anlaşmaya varmıştır⁴⁸⁴. Bu çerçevede, OECD Model Anlaşması’na uygun surette akdedilen Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması’nın⁴⁸⁵ bilgi değişimine ilişkin 26. maddesi çerçevesinde, 29.11.2015 tarihinde Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Genişletilmiş Bilgi Değişimi Yoluyla Uluslararası Vergi Uyumunun Arttırılması Anlaşması⁴⁸⁶ imzalanmış ve 6677 sayılı Kanun ile uygun bulunmuştur⁴⁸⁷.

Söz konusu Anlaşmaya göre, hesap numarası, finansal kuruluşun adı, hesap bakiyesi veya değeri, saklama ve mevduat hesaplarına ilişkin bilgiler ve mevduat hesabı açısından hesaba ödenen ya da alacak kaydedilen faiz tutarı gibi bilgiler değişime tabi tutulacaktır. Anlaşma’nın 3/7 hükmüne göre, değiştirilen bilgiler, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması’nda öngörülen

⁴⁸² Ateş, “Türkiye’de Vergi Mahremiyetinin Sınırları: Yurtiçi ve Yurtdışı Bilgi Paylaşımında”, s. 191.

⁴⁸³ Gelir İdaresi Başkanlığı, FATCA Anlaşmasıyla İlgili Sıkça Sorulan Sorular, https://www.gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat/fatca-sorular, erişim tarihi: 30.06.2021.

⁴⁸⁴ Ateş, “Türkiye’de Vergi Mahremiyetinin Sınırları: Yurtiçi ve Yurtdışı Bilgi Paylaşımında”, s. 193.

⁴⁸⁵ https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_mevzuat/TURKCE_METIN/ABD.pdf, erişim tarihi: 30.06.2021.

⁴⁸⁶ 05.10.2016 Tarih ve 29848 sayılı Resmi Gazete.

⁴⁸⁷ 16.03.2016 Tarih ve 29655 sayılı Resmi Gazete.

gizlilik ve diğer koruma hükümlerine tabidir. Bu nedenle, değişime tabi tutulan bilgilerin gizli tutulması ve sadece vergisel amaçlarla kullanılması esastır.

3.2.1.2.2.2.3. Bilgi Değişimi Anlaşmaları

Çifte vergilendirme anlaşmalarında yer alan bilgi değişim hükümleri dışında, vergiye ilişkin bilgi değişimi anlaşmaları da yapılabilmektedir. Bu anlamda, ülkemizin taraf olduğu 5 adet Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması bulunmaktadır. Bu anlaşmalar, Jersey, Bermuda, Guernsey, Man Adası ve Cebelitarık ile yapılmıştır⁴⁸⁸.

Bu anlaşmalarda, OECD Vergi Konularında Bilgi Değişimi Model Anlaşması⁴⁸⁹ kullanılmaktadır. Ülkemiz tarafından akdedilen bilgi değişim anlaşmalarında da bu model kullanılmıştır. Bu çerçevede, OECD Vergi Konularında Bilgi Değişimi Model Anlaşması'nda olduğu üzere, ülkemizin taraf olduğu anlaşmalarda da, talep üzerine bilgi değişimi üzerinde durulmaktadır⁴⁹⁰. Bununla birlikte, yurtdışındaki vergi incelemelerine ilişkin düzenlemelere de yer verilmiştir⁴⁹¹. Buna göre, ilgili kişilerden yazılı izin alınması kaydıyla, kişilerle görüşmek ve kayıtları incelemek üzere yurt dışında vergi incelemesi yapılabilecektir.

OECD Vergi Konularında Bilgi Değişimi Model Anlaşması'nda da gizliliğe ilişkin olarak OECD Model Anlaşması'nda yer alan hükme benzer bir hüküm sevk edilmiştir. Buna göre, bu Anlaşma kapsamında elde edilen tüm bilgiler gizli tutulacaktır. Bilgiler, bilgiyi talep eden ülkenin yetkili makamının yazılı izni olmaksızın başka bir kişi, kuruluş, makam ya da idareye açıklanamayacaktır (m. 8).

⁴⁸⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı, Uluslararası Mevzuat, Türkiye'nin Sonuçlandırdığı Bilgi Değişimi Anlaşmalarının Listesi, https://www.gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat (erişim tarihi: 12.06.2021).

⁴⁸⁹ OECD, Agreement On Exchange Of Information On Tax Matters, <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2082215.pdf>, erişim tarihi: 27.06.2021.

⁴⁹⁰ Bkz. madde 5.

⁴⁹¹ Bkz. madde 6.

Gizliliğe ilişkin maddenin açıklama kısmında da, bilgilerin gizliliğine saygı duyulmasının, vergi mükelleflerinin meşru menfaatlerinin korunması açısından gerekli olduğu belirtilmiştir. Yetkili makamlar arasındaki karşılıklı yardım, ancak her birinin, diğerinin, elde ettiği bilgiler açısından uygun güvenliği sağlayacağından emin olması halinde mümkündür⁴⁹². Bu çerçevede, bilgi değişimi çerçevesinde aktarılan kişisel veriler açısından eş değer bir korumanın aranması oldukça önemlidir.

Bununla birlikte, vergi mükelleflerine sağlanması gereken bilgilendirilme hakkı ve usulü güvence ve korumalarla ilgili olarak OECD Vergi Konularında Bilgi Değişimi Model Anlaşması'nda herhangi bir düzenleme ya da açıklamaya yer verilmemiştir. Ancak bu anlaşmalarla da çok sayıda kişisel veri bilgi değişimine tabi tutulduğu için, vergi mükelleflerinin haklarının bu anlaşmalar yoluyla da koruma altına alınması çok önemlidir.

3.2.1.2.2.2.4. Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Anlaşması

Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Anlaşması⁴⁹³, OECD ve Avrupa Konseyi tarafından 1988 yılında geliştirilmiş olup, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmayla mücadele açısından her türlü vergi işbirliği için kapsamlı bir çok taraflı araç sunmaktadır⁴⁹⁴. Sonrasında, 2009 yılı Nisan Ayı'nda Londra zirvesinde G20 ülkelerinin çağrısına istinaden tadil edilip 2010 yılında bir protokolle herkese açılmıştır⁴⁹⁵.

⁴⁹² Bkz. Commentary, par. 94.

⁴⁹³ OECD, The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/the-multilateral-convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters_9789264115606-en#page1, erişim tarihi: 28.06.2021.

⁴⁹⁴ OECD, Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm>, erişim tarihi: 28.06.2021.

⁴⁹⁵ Betül Gedikli, "Vergilendirmede Otomatik Bilgi Değişimi Üzerine OECD ve ABD Çalışmaları", Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, 2018, s. 54.

Türkiye bu anlaşmayı 03.11.2011 tarihinde imzalamıştır. 7018 sayılı Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesinin Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun, 20.05.2017 tarih ve 30071 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. Anlaşmanın yürürlük tarihi ise, 1 Temmuz 2018 olarak belirlenmiştir⁴⁹⁶.

Anlaşmada, talep üzerine, otomatik ve kendiliğinden bilgi değişimi dışında, eş zamanlı vergi incelemeleri ve yurt dışında vergi incelemelerine de yer verilmiştir⁴⁹⁷. Böylelikle, OECD Model Anlaşması'nda talep üzerine, otomatik ve kendiliğinden bilgi değişimine ve OECD Vergi Konularında Bilgi Değişimi Model Anlaşması kapsamında talep üzerine bilgi değişimi ve yurtdışındaki vergi incelemelerine ilişkin düzenlemelere yer verilirken, Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Anlaşması ile bunlara ek olarak, eş zamanlı vergi incelemelerine de yer verilmiştir. Bu şekilde, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmayla mücadelenin daha etkin şekilde sağlanması da hedeflenmekle birlikte, oldukça geniş kapsamlı bir bilgi değişimine de olanak sağlanmış olmaktadır. Çok taraflı bir anlaşma olması da bu anlamda önemlidir. Nitekim günümüz itibarıyla 141 ülke, bu Anlaşmaya taraf konumundadır⁴⁹⁸.

Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Anlaşması'nın uygulama alanındaki vergilerin kapsamı da oldukça geniştir. Bu anlamda, gümrük vergisi hariç, gelir ve kazanç üzerinden alınan vergiler, bunlardan ayrı olarak sermaye değer artışı kazancı üzerinden alınan vergiler, net servet üzerinden alınan vergiler, alt politik bölüm ya da mahalli idareler adına alınan vergiler, sosyal güvenlik primleri, emlak ve veraset ve intikal vergileri, gayrimenkuller üzerinden alınan vergiler, genel tüketim vergileri, tüketim vergileri gibi mal ve hizmet üzerinden alınan özel vergiler, motorlu taşıtların kullanımı ya da mülkiyeti

⁴⁹⁶ 14.05.2018 tarih ve 2018/1179 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı.

⁴⁹⁷ Bkz. 8. ve 9. maddeler.

⁴⁹⁸ OECD, Jurisdictions Participating in The Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf, erişim tarihi: 28.06.2021.

üzerinden alınan vergiler ile bunun dışındaki menkullerin kullanımı ya da mülkiyeti üzerinden alınan vergiler ve diğer her türlü vergiler Anlaşma'nın kapsamına dâhildir⁴⁹⁹. Bu durum, bir yandan idari yardımlaşmanın kapsamının artırılmasına yol açacak olmakla birlikte, diğer yandan mükelleflerin haklarının da koruma altına alınmasının önemini ortaya koymaktadır.

3.2.1.2.2.2.5. Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması

Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Anlaşması'nın otomatik bilgi değişimini düzenleyen 6. maddesine göre, 2 ya da daha fazla taraf, karşılıklı anlaşma yoluyla belirlenecek yöntemler doğrultusunda bilgileri otomatik değişime tabi tutacaktır. Bu çerçevede, Karşılıklı İdari Yardımlaşma Anlaşması'na göre otomatik bilgi değişimi, 2 ya da daha fazla tarafça anlaşma yoluyla gerçekleştirilebilecektir.

Bu çerçevede, Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması (Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması- Multilateral Competent Authority Agreement- MCAA) Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Anlaşması'nın 6. maddesine dayanılarak çok sayıda anlaşma yapmak yerine, otomatik bilgi değişimine ilişkin çok taraflı anlaşmalar olarak karşımıza çıkmaktadır⁵⁰⁰. Karşılıklı İdari Yardımlaşma Anlaşması'nın ülkemiz tarafından 2011 yılında imzalanmasından 6 yıl sonra, 21.04.2017 tarihinde, uygulamayı düzenleyen ve 2021 yılının Temmuz Ayı itibariyle 110 ülkenin taraf olduğu Finansal Hesap Bilgilerinin Otomatik Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması Türkiye tarafından imzalanmıştır⁵⁰¹. Anlaşmanın yürürlük tarihi, 03.02.2020 olarak belirlenmiştir⁵⁰².

⁴⁹⁹ Bkz. madde 2.

⁵⁰⁰ OECD, What is the Multilateral Competent Authority Agreement, <https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/whatisthemultilateralcompetentauthorityagreement.htm>, erişim tarihi: 29.06.2021.

⁵⁰¹ Gelir İdaresi Başkanlığı, Finansal Hesap Bilgilerinin Vergi Konularında Karşılıklı Olarak Otomatik Değişim Standardı Bilgilendirme Rehberi, s. 4,

Türkiye tarafından ilk otomatik bilgi değişimi, 2018 yılında Norveç ve Letonya ile başlamıştır. Bu çerçevede, otomatik bilgi değişimi süreci, zamanla Anlaşmaya taraf olan tüm ülkeleri de kapsayacak şekilde ilerleyecektir⁵⁰³. Finansal Hesap Bilgilerinin Otomatik Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması⁵⁰⁴ ile hesap numarası, bildirim yapan finansal kuruluşun unvanı, hesap bakiyesi veya değer, hesap kapanışı ve saklama ve mevduat hesabına ilişkin bilgiler gibi finansal hesap bilgileri otomatik olarak bilgi değişimine tabi tutulmaktadır⁵⁰⁵. Anlaşma çerçevesinde, taraf ülkelerin mukimlerine ilişkin finansal hesap bilgileri, finansal kuruluşlardan alınacak ve bilgi değişimine tabi tutulacaktır.

Finansal Hesap Bilgilerinin Otomatik Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması kapsamında, gizlilik ve veri korumasına ilişkin düzenlemeler de yapılmıştır⁵⁰⁶. Buna göre, bilgi değişimine konu olan bilgiler, kişisel verilerin gerekli düzeyde korunmasını sağlayacak seviyede, Anlaşma ile öngörülen gizlilik kuralları ve koruma önlemlerine tabidir. Anlaşma ile ayrıca, ihlal bildirimine ilişkin bir düzenleme de öngörülmüştür. Anlaşmanın 5/2 maddesine göre, yetkili makamlar, her türlü gizlilik ihlali ve koruma önlemlerinin yetersizliğini ve uygulanan yaptırımları Koordinasyon Organı Sekreterliği'ne, bildirecektir. Koordinasyon Organı Sekreterliği ise, bildirimde bulunan yetkili

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/finansalHesapBilgilerininVKKOODSBR Rehberi.pdf?id=2, erişim tarihi: 29.06.2021.

⁵⁰² 01.06.2021 tarih ve 31498 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 4025 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı.

⁵⁰³ Gelir İdaresi Başkanlığı, Finansal Hesap Bilgilerinin Vergi Konularında Karşılıklı Olarak Otomatik Değişim Standardı Bilgilendirme Rehberi, s. 8. Türkiye'nin otomatik bilgi değişimine ilişkin durumu için bkz. OECD, Automatic Exchange Portal, <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/exchange-relationships/>, erişim tarihi: 29.06.2021.

⁵⁰⁴ Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information, <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/multilateral-competent-authority-agreement.pdf>, erişim tarihi: 29.06.2021.

⁵⁰⁵ Bkz. Madde 2.

⁵⁰⁶ Madde 5.

makam ile Anlaşmanın uygulamada olduğu tüm yetkili makamlara durumu bildirmekle yükümlüdür.

3.2.1.2.2.2.6. Ülke Bazlı Raporların Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması

Ülkelerin iç mevzuat ve uygulamalarındaki farklılık, vergi otoritelerinin uluslararası şirketler üzerindeki denetim mekanizmasının azalmasına ve uluslararası şirketlerin işlemlerinde yerel vergi uygulamalarındaki farklılıklara maruz kalmasına neden olmaktadır. Bu anlamda, G-20 ülkeleri ve OECD üye ülkeleri, 2013 yılı itibariyle ülkelerin vergi ve şirketlerin verimlilik kaybının en aza indirilmesine yönelik olarak Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımına (Base Erosion and Profit Shifting-BEPS) ilişkin olarak Eylem Planları üzerinde çalışmaya başlamıştır⁵⁰⁷.

Matrah aşındırma ve kar aktarımı, ülkelerin vergi gelirleri ve vergi adaleti açısından önemli sorunlar oluşturmaktadır. Bu anlamda oluşturulan eylemlerden birisi de, ülke bazlı raporlamadır. Buna göre, tüm büyük çok uluslu şirketlerin, gelir, kar ve ödenen vergilere ve ekonomik faaliyetlerine ilişkin verileri içeren bir ülke bazlı rapor (Country by Country (CbC) Report) hazırlamaları gerekmektedir. Bu rapor, transfer fiyatlandırması ve BEPS risk değerlendirmelerinde kullanılmak üzere vergi idareleriyle paylaşılmaktadır⁵⁰⁸. Böylelikle çok uluslu şirketler operasyon yaptığı tüm ülkeleri içine alan konsolide bir rapor hazırlamakta olup⁵⁰⁹, özellikle gelişmekte olan ülkelerin çok uluslu

⁵⁰⁷ Begüm Kömürcü, "BEPS 13. Eylem Planı Kapsamında Dokümantasyon Yükümlülüklerine Genel Bir Bakış", *Vergide Gündem*, https://www.vergidegundem.com/tr/c/document_library/get_file?uuid=b389d46e-e2cb-4674-a480-69497f3daa96&groupId=10156, erişim tarihi: 01.07.2021. BEPS Eylem Planları için bkz. OECD, BEPS Actions, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>, erişim tarihi: 01.07.2021.

⁵⁰⁸ OECD, Action 13 Country-by-Country Reporting, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/>, erişim tarihi: 01.07.2021.

⁵⁰⁹ Gülşen Gedik, "BEPS Eylem Planları Kapsamında Türk Vergi Mevzuatında Yapılan Değişiklikler", *Namık Kemal Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2 (2020), s. 44

şirketlerin transfer fiyatlandırması risklerini daha iyi değerlendirebilmesi ve kaynakların daha verimli dağıtılması açısından önemlidir⁵¹⁰.

Ülkemizde de, 24.02.2020 tarih ve 2151 sayılı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Cumhurbaşkanlığı Kararı⁵¹¹ ile belgelendirmenin, genel rapor, yıllık transfer fiyatlandırması raporu ve ülke bazlı rapordan oluştuğu belirtilmiştir. Buna göre, *“raporlanan hesap döneminden bir önceki hesap döneminin konsolide finansal tablolarına göre toplam konsolide grup geliri 750 milyon Avro ve üzerinde olan çok uluslu işletmeler grubunun Türkiye’de mukim ana işletmesi”*nin, ülke bazlı rapor hazırlaması gerektiği öngörülmüştür⁵¹².

Ayrıca, 30.12.2019 tarihinde Ülke Bazlı Raporların Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması imzalanmış ve 4026 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla yürürlük tarihi 18.12.2020 olarak belirlenmiştir⁵¹³. Söz konusu Anlaşmaya göre, yetkili makamlar, ülke bazlı raporu, raporlayan işletmenin bağlı olduğu çok uluslu işletmeler grubunun bir ya da daha fazla işletmesinin vergisel amaçlarla mukim olduğu ya da daimi iş yeri vasıtasıyla gerçekleştirdiği faaliyetle ilgili

⁵¹⁰ OECD, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS Progress Report July 2017 - June 2018, s. 19, <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2017-june-2018.pdf>, erişim tarihi: 01.07.2021.

⁵¹¹ 25.02.2020 Tarih ve 31050 Sayılı Resmi Gazete.

⁵¹² 18.11.2007 tarih ve 26704 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 1 Seri Numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği’ne göre, *“Transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülükleri; genel rapor, yıllık transfer fiyatlandırması raporu, ülke bazlı raporlamaya ilişkin bildirim formu ve ülke bazlı rapor ile transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum ve örtülü sermayeye ilişkin formdan oluşur. Söz konusu raporların ve formların 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 148 inci, 149 uncu ve mükerrer 257 nci maddeleri hükümleri uyarınca, bu Tebliğin ilgili bölümlerinde yer alan süre ve formatta hazırlanarak İdareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi gerekmektedir”*.

⁵¹³ 01.06.2021 tarih ve 31498 sayılı Resmi Gazete.

olarak vergiye tabi olduğu diğer tüm ülkelerin yetkili makamlarıyla otomatik olarak değişime tabi tutacaktır⁵¹⁴.

Bilgi değişimine tabi tutulan bilgilerin kullanımı, izin verilen kullanımlarla sınırlıdır. Bu anlamda, sağlanan bilgiler, yüksek transfer fiyatlandırması, matrah aşındırması ve kar aktarımı ile ilgili risklerin değerlendirilmesinde ve ekonomik ve istatistiksel analiz için kullanılacaktır. Buna karşın bilgilerin, tam bir fonksiyon analizi ve karşılaştırılabilirlik analizine dayalı münferit işlemler ve fiyatların ayrıntılı transfer fiyatlandırması analizinin ikamesi olarak kullanılmaması gerekmektedir⁵¹⁵.

3.2.1.2.3. Vergi Mahremiyeti

Veri aktarımına ilişkin olarak üzerinde durulması gereken kurumlardan birisi de, vergi mahremiyetidir. Nitekim 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinde düzenlenen vergi mahremiyetine göre, maddede belirtilen kişiler, “...*mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanamazlar*”. Bu anlamda, kişisel verilerin korunması kapsamında, bu veriler, aktarılmalarını da içerecek şekilde herhangi bir şekilde işlenmeleri halinde koruma altına alınırken, vergi mahremiyeti ile maddede belirtilen sır ya da gizli kalması gereken hususların ifşa edilmeleri; dolayısıyla aktarılmaları ve kendi ya da 3. kişilerin yararına kullanılmaları koruma altına alınmaktadır.

Bu çerçevede, vergi mahremiyeti kapsamındaki hususlara ilişkin her türlü işlem yasak kapsamında değildir. Vergi mahremiyetine uymakla yükümlü olan kişilerin, bu bilgileri ifşa etmeleri ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine

⁵¹⁴ Madde 2.

⁵¹⁵ Bkz. Madde 5/2.

kullanmaları yasaklanmıştır. Ayrıca, ilgili hüküm kapsamında sır veya gizli kalması lazım olan hususların, vergi mahremiyetine uymakla yükümlü olanlar tarafından görevleri dolayısıyla öğrenilmesi gerekmektedir.

İlgili hükümden anlaşılacağı üzere, mahremiyet kapsamında kabul edilen, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olarak öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım olan diğer hususlardır. Gizli kalması lazım olan hususlar, vergi mükellefinin duyulmasını arzu etmediği ve bu nedenle başkasıyla paylaşmadığı bilgidir⁵¹⁶. Sırrın varlığından bahsedebilmek için ise, sır sahibinin bu hususun sır olarak saklanması konusunda sübjektif bir iradesinin bulunması ve onun başkaları tarafından bilinmemesi biçiminde ifade ettiği sübjektif ve objektif iki unsurun varlığını aramak gerekecektir⁵¹⁷.

Vergi Usul Kanunu'na göre mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir. Bu anlamda mükellef, vergi borcunu ödemek zorunda olan ve vergiyi doğuran olayı kendi kişiliğinde gerçekleştiren kişidir⁵¹⁸. Mükellefle ilgili kişilerin kapsamını net olarak belirlemek çok da olası görünmemektedir. Nitekim vergi mükellefleri birçok kişiyle muamelede bulunabilmektedir. Ancak genel olarak, eşi, ortakları, hısımları ve iş ilişkisinde bulunduğu tüzel ve gerçek kişiler mükellefle ilgili kişiler olarak belirlenebilecektir⁵¹⁹.

İlgili hükme göre vergi mahremiyetine uyması gerekenler, vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler ve vergi işlerinde kullanılan bilirkişilerdir. Vergi muamele ve

⁵¹⁶ Funda Başaran Yavaşlar ve Oytun Canyaş, "Türkiye'de Vergi Şeffaflığı", *Vergi Dünyası*, 37/443 (Temmuz 2018), s. 18.

⁵¹⁷ İnci Solak Akman, "Vergi Mahremiyetini İhlal", Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, 2012, s. 54.

⁵¹⁸ Saban, *Vergi Hukuku*, s. 114.

⁵¹⁹ Serhat Tabanca, "Vergi Mahremiyeti İlkesi", Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi, 2018, s. 30.

incelemeleriyle uğraşan memurlar, sadece tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinde değil; vergilendirme sürecinin herhangi bir aşamasında gerçekleşen ve gerekli tüm iş ve işlemleri kapsadığından, bu faaliyetlerden herhangi birisine katılan kamu görevlisi bu kapsamdadır⁵²⁰. Vergi Usul Kanunu'nun 135. maddesine göre, vergi incelemesi, vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.

Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanların belirlenmesinde, bu kişilerin yalnızca yargılama faaliyetinde bulunanlar olarak sınırlandırılmaması gerekmektedir. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nda yargılama faaliyetinde bulunanlar değil; vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar ibaresi kullanılmıştır⁵²¹. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20/1 maddesine göre, Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemeleri, davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar. Gerekli görülen evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler. Resen araştırma ilkesi olarak da ifade edilen bu yetki kapsamında mükelleflere ilişkin bilgi ve belgelere ulaşabilen yargı mercilerinde görevli hâkim ve personel de vergi mahremiyetine uymakla yükümlüdür.

Kanun'un 5/4 maddesinde, kamu görevlilerince yapılan adli ve idari soruşturmalara ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgelerin de verilebileceği düzenlenmiştir. Maddeye göre, bu durumda kendilerine bilgi verilen kişi ya da kurumlar da yasaklara uymak zorundadır⁵²².

⁵²⁰ Çetin Arslan, "Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu (VUK md. 362)", *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 3/2 (2013), s. 20.

⁵²¹ Akman, "Vergi Mahremiyetini İhlal", s. 133.

⁵²² Buminhan Duman, "Ceza Hukuku Bağlamında Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Atıf Problemi", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 65/4 (2016), s. 1586.

Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler ibaresi gereğince, vergi kanunları çerçevesinde kurulan bütün komisyonlara iştirak edenlerin vergi mahremiyetine uyması gerektiği kabul edilmelidir. Bu anlamda, takdir komisyonu, tadilat komisyonu, uzlaşma komisyonu, zirai kazançlar il komisyonu ve zirai kazançlar merkez komisyonları ile vergi kanunlarına göre kurulan diğer komisyonlara iştirak edenlerin vergi mahremiyetine uyması gerekmektedir. Bu kişilerin memur olması şart değildir⁵²³.

Son olarak, vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler de vergi mahremiyetine uymak zorundadır. Maddede yalnızca yargılama esnasında kullanılan bilirkişilerden değil vergi işlerinde kullanılan bilirkişilerden bahsedilmektedir. Bu anlamda, Vergi Usul Kanunu'nun takdir komisyonunun görevlerinin düzenlendiği 74. maddesinde gerektiğinde yararlanılacağı belirtilen bilirkişiler, 79. maddesinde tahrir komisyonlarının gerektiğinde başvurabileceği öngörülen bilirkişiler ile 86. maddesinde zirai kazançlar il ve merkez komisyonlarının gerektiğinde inceleme yaptırabileceği hüküm altına alınan bilirkişiler de vergi mahremiyetine uymakla yükümlüdür.

Vergi Usul Kanunu'nun 362. maddesine göre, vergi mahremiyetinin ihlali halinde Türk Ceza Kanunu'nun 239. maddesi uygulanacaktır. "*Ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması*" başlıklı maddeye 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, şikâyet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi halinde de bu maddeye göre ceza verilir.

Dolayısıyla vergi mahremiyetinin ihlali bir kabahat değil suç olarak öngörülmüştür. Vergi mahremiyetini ihlal suçunun herkes tarafından işlenmesi

⁵²³ Duman, "Ceza Hukuku Bağlamında Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Atıf Problemi", s. 1586.

mümkün olmadığı ve yalnızca maddede sayılan kişilerin bu suçun faili olabileceği için, vergi mahremiyetini ihlal suçu mahsus suçlardandır.

Benzer şekilde, vergilendirme sürecinin son aşaması olan tahsil aşaması açısından uygulanmak üzere, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un⁵²⁴ "Sırrın İfşası" başlıklı 107. maddesine göre, kamu borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına ait öğrenilen sırlarla, gizli kalması lazım gelen diğer hususların ifşa edilmesi halinde vergi mahremiyetinde de olduğu gibi, Türk Ceza Kanunu'nun 239. maddesine göre ceza verilecektir. Bu hükmün kapsamı Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesine göre daha geniş tutulmuştur. Nitekim vergi mahremiyetinde olduğu gibi kimlerin bu yükümlülüğe uyması gerektiği tek tek sayılmamıştır. Bu anlamda, 6183 sayılı Kanun'un tatbikinde vazifeli bulunan kişiler yükümlü sayılmış olup, bu kişilerin görevleri dolayısıyla öğrendikleri maddede belirtilen bilgileri ifşa etmeleri suç olarak düzenlenmiştir.

3.2.1.2.3.1. Vergi Mahremiyetinin İstisnaları

Vergi Usul Kanunu'nda vergi mahremiyetinin birçok istisnası öngörülmüştür. Bu anlamda 5. maddenin 2. fıkrasına göre, gelir vergisi mükelleflerinin yıllık gelir vergisi ve sermaye şirketlerinin kurumlar vergisi beyannamelerinde gösterilen matrah ve tarh olunan vergiler ile mükelleflerin ad ve unvanları bağlı bulunan vergi dairelerine asılacak cetvellerle ilan olunur. Mükellefin bağlı bulunduğu teşekkül varsa, bu ilan orada da yapılacaktır. Maddeye göre, bu yönde bir uygulamaya gidilmesinin sebebi vergi güvenliğinin sağlanmasıdır. Dolayısıyla vergi güvenliğinin sağlanması amacıyla vergi mahremiyeti kapsamına giren bilgilerin cetvellerle ilan olunması hukuka uygunluk sebebi olarak öngörülmüştür.

⁵²⁴ Resmî Gazete Tarihi: 28.07.1953 Resmî Gazete Sayısı: 8469.

Diğer bir istisna ise, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından mükelleflerin vergi tarihine esas beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçmesine rağmen ödenmemiş olan vergi ve cezaların açıklanmasıdır. Hazine ve Maliye Bakanlığı bu yetkisini mahalline devredebilecektir (5/3). Böylelikle mükellefler vergilerini zamanında ödeme ve vergiye uyum hususunda da teşvik edilmiş olacaktır. Bununla birlikte, bu düzenleme, bir istisna hükmünden çok yaptırım niteliğindeki bir düzenleme olup, vergi mükelleflerinin kişisel verilerinin korunması açısından düşündürücü uygulamalara yol açacak niteliktedir.

Daha önce de belirtildiği üzere, kamu görevlilerince yapılan adli ve idari soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgiler verilebilir (5/3). Bu hukuka uygunluk sebebi yalnızca soruşturma aşaması ile ilgilidir.

Vergi Usul Kanunu'nun 5/3 hükmüne göre ayrıca, sahte veya muhteviyatı itibariyle 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 istisnanın uygulanabilmesi için, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanıldığı yönünde yalnızca bir şüphenin oluşması yetmez. Bu hususun vergi inceleme raporuyla da tespiti gerekmektedir. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesiyle kaçakçılık suçu olarak düzenlenmiştir. Ancak bu hukuka uygunluk sebebi kapsamında, suç işlediği mahkeme kararıyla sabit olmayan mükellefler, sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri ya da kullandıkları gereğince vergi inceleme raporuna itiraz dahi etmeksizin ve kendilerine savunma hakkı tanınmaksızın maddede belirtilen kuruluşlara bildirilmektedir. Ancak suç ve cezaların kanuniliği ilkesini düzenleme altına alan Anayasa'nın 38. maddesinin 4. fıkrasına göre, suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz. Dolayısıyla mahkeme kararı beklenmeksizin yalnızca vergi inceleme raporuna dayanarak mükellefler tarafından bir kaçakçılık suçu işlenmişçesine durumun çeşitli kuruluşlara

bildirilmesi, suç ve cezaların kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun bahsi geçen 5/4 maddesi kapsamında kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumlar da vergi mahremiyetine uymak zorundadırlar.

Bir diğer hukuka uygunluk sebebi de, vergi levhasıdır. Vergi Usul Kanunu'nun 5/4 hükmüne göre, gelir vergisi mükellefleri ile sermaye şirketleri her yıl Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarhına esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı almak zorundadırlar. Bu levhaların asılması sonucunda, levhada yer alan bilgiler 3. kişiler tarafından da ulaşılabilecek kılınacaktır.

Kamu kurum ve kuruluşları tarafından ilgili kanunları uyarınca mükelleflerden talep edilebilen, kurum ve kuruluşların görevleriyle doğrudan ilgili ve görevlerinin ifası için zorunluluk ve süreklilik arz eden bilgilerin, bu kurum ve kuruluşlara verilmesi vergi mahremiyetinin ihlali sayılmaz. Bu kapsamda, kendilerine bilgi verilenler de vergi mahremiyetine uymakla yükümlüdür (5/6). Bu düzenleme ile kanun koyucu, vergi mükellefi ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olarak öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken konularla ilgili olarak kamu kurum ve kuruluşları tarafından talep edilebilecek bilgileri vergi mahremiyetinden istisna etmiş ve mahremiyetin kapsamını oldukça daraltmıştır. Bu noktada, mükelleflerden bu bilgilerin talep edilebilmesi için, ilgili kanunda açık hüküm olması gerektiği ifade edilmelidir. Buna ek olarak, bilgileri talep eden kamu kurum ve kuruluşunun görevleriyle doğrudan ilgili olmayan ya da görevlerinin ifası açısından zorunluluk ve süreklilik arz etmeyen bilgilerin vergi mahremiyeti kapsamında kabul edilmesi gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 153/A-11 maddesine göre;

“Birinci fıkrada sayılanlar ile sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç 359 uncu maddede sayılan fiilleri işleyenler Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslara göre duyurulur. Bu kapsamda yapılan

duyurular vergi mahremiyetinin ihlâli sayılmaz. Fiil tüzel kişilik veya tüzel kişiliği olmayan teşekkül bünyesinde işlenmişse, bunlar da duyurulur”.

Dolayısıyla ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirenler (153/A/1) ile Kanun'un 359. maddesi çerçevesinde defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler, defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler, gizleyenler veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler, vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar, belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler ile Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananların işledikleri fiiller Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde duyurulabilecektir.

Bir diğer istisna ise, mükerrer madde 242/2'de öngörülmüştür. Buna göre, Hazine ve Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Hazine ve Maliye Bakanlığı'na veya Bakanlığın gözetim ve denetimine tabi olup, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları Cumhurbaşkanınca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenecek olan özel hukuk tüzel kişiliğini haiz bir şirkete aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir. Dolayısıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda tutulacak defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri özel hukuk tüzel kişisi bir şirkete aktarma zorunluluğu getirebilecektir. Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinde bu kişiler vergi

mahremiyetine uyması gereken kişiler arasında sayılmamakla birlikte, mükerrer madde 242/2'de, vergi mahremiyetine ilişkin hükümlerin, bu kapsamda kurulan şirketin ortak, yönetici ve çalışanları hakkında da uygulanacağı öngörülmüştür.

5549 sayılı Kanun'un⁵²⁵ bilgi ve belge verme başlıklı 7. maddesinin 1. fıkrasına göre, kamu kurum ve kuruluşları, gerçek ve tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan kuruluşlar, Malî Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı ve denetim elemanları tarafından istenilecek her türlü bilgi, belge ve bunlara ilişkin her türlü ortamdaki kayıtları, bu kayıtlara erişimi sağlamak veya okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri tam ve doğru olarak vermek ve gerekli kolaylığı sağlamakla yükümlüdür. Maddede her türlü bilgi, belge ve kayıtlardan bahsedildiği için, vergi mahremiyetine dâhil olan bilgilerin de Malî Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı ve denetim elemanları tarafından istenmesi mümkün olabilecektir. Nitekim Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun'un 7/2 hükmüne göre, savunma hakkı saklı kalmakla birlikte, özel kanunlarda yazılı hükümler ileri sürülerek bilgi ve belge vermekten kaçınılamaz.

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 100/1 maddesine göre, münferit olarak bilgi ve belge istenmesi hariç olmak üzere kamu idareleri ile kanunla kurulan kurum ve kuruluşlar, Sosyal Sigortalar Kurumu Başkanlığı ile yapılacak protokoller çerçevesinde, devletin güvenliği ve temel dış yararlarına karşı ağır sonuçlar doğuracak hâller ile özel hayat ve aile hayatının gizliliği ve savunma hakkına ilişkin hükümler saklı kalmak kaydıyla özel kanunlardaki yasaklayıcı ve sınırlayıcı hükümler dikkate alınmaksızın gizli dahi olsa kişilerin sosyal güvenliğinin sağlanması amacıyla istenecek her türlü bilgi ve belgeyi sürekli ve/veya belli aralıklarla vermeye mecburdur. Bu kapsamda, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Sosyal Güvenlik Kurumu'na her türlü bilgi ve belgeyi vermesi gerektiği belirtilebilirse de, vergi idaresi, vergi

⁵²⁵ Resmî Gazete Tarihi: 16.06.2006 Resmî Gazete Sayısı: 26200.

mahremiyetini gerekçe göstererek vergi levhasında yer alanlar dışında vergiye ilişkin bilgileri paylaşmayı reddetmektedir⁵²⁶.

Vergi mahremiyetinin istisnası olarak kabul edilebilecek bir düzenleme de, 5429 sayılı Türkiye İstatistik Kanunu'nda⁵²⁷ yer almaktadır. İlgili Kanun'un 8. maddesine göre, istatistikî birimler, maddede sayılan diğer alanlarla birlikte ülkenin ekonomi alanındaki resmi istatistikleri üretmek üzere, Anayasa'da belirlenen temel haklar ve ödevler çerçevesinde, kendilerinden istenen veri veya bilgileri vermekle yükümlüdür.

3.2.1.2.3.2. Vergi Mahremiyetinin İstisnaları Kapsamında Bilgi Edinme Hakkının Değerlendirilmesi

Anayasa'nın 74. maddesinde, bilgi edinme hakkı düzenlenmiştir. Nitekim bu maddenin 3. fıkrasına göre, herkes bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkına sahiptir. Benzer şekilde, 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'nun⁵²⁸ 4. maddesine göre de, *"herkes bilgi edinme hakkına sahiptir"*.

Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'nun 5. maddesine göre,

"Kurum ve kuruluşlar, 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".

Bu hükümler çerçevesinde, bilgi edinme hakkı kapsamında istenilen bilgilerin arasında vergi mahremiyetine giren hususların bulunması halinde nasıl hareket

⁵²⁶ Leyla Ateş, "Türkiye'de Vergi Mahremiyetinin Sınırları: Yurtiçi ve Yurtdışı Bilgi Paylaşımında", *Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırı*, Billur Yaltı (Ed.), İstanbul: Beta Yayınevi, 2016, s. 188.

⁵²⁷ Resmî Gazete Tarihi: 18.11.2005 Resmî Gazete Sayısı: 25997.

⁵²⁸ Resmî Gazete Tarihi: 24.10.2003 Resmî Gazete Sayısı: 25269.

edileceği hususunda soru işaretleri oluşabilmektedir. Bilgi edinme hakkı, demokratik ve şeffaf bir yönetimin gereği olan eşitlik, tarafsızlık ve açıklık ilkelerinin doğal bir sonucudur. Bu nedenle bilgi edinme hakkıyla birlikte vergi mahremiyetinin birbirleriyle çelişmeyecek şekilde uygulanması gerekmektedir⁵²⁹.

Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'nun 9. maddesine göre, istenen bilgi veya belgelerde, gizlilik dereceli veya açıklanması yasaklanan bilgiler ile açıklanabilir nitelikte olanlar birlikte bulunuyor ve bunlar birbirlerinden ayrılabilirse, söz konusu bilgi veya belge, gizlilik dereceli veya açıklanması yasaklanan bilgiler çıkarıldıktan sonra başvuranın bilgisine sunulur. Bu madde çerçevesinde, vergi mahremiyetine dâhil olan hususların ifşası yasak olduğundan, bilgi edinme hakkı çerçevesinde bu yöndeki taleplerin reddedilmesi gerekmektedir⁵³⁰.

Ayrıca, 21. maddeye göre ise, kişinin izin verdiği hâller saklı kalmak üzere, haksız müdahale oluşturacak bilgi veya belgeler 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, kişisel bilgi veya belgeler, kurum ve kuruluşlar tarafından, ilgili kişiye en az yedi gün önceden haber verilerek yazılı rızası alınmak koşuluyla açıklanabilir. Vergi mahremiyeti kapsamında mükellef ve mükellefle ilgili kişilerin sır ya da gizli kalması gereken hususlar koruma altına alındığından, bunların özel hayatın gizliliği kapsamında, açıklanması hâlinde meslekî ve ekonomik değerlerine haksız müdahale oluşturacak bilgi veya belgeler niteliğinde olduğu açıktır. Buna ek olarak, Kanun'un 23. maddesine göre de, kanunlarda ticarî sır olarak nitelenen bilgi veya belgeler ile kurum ve

⁵²⁹ Serkan Açar, "Vergi Mahremiyeti Vs. Bilgi Edinme Hakkı", *Ankara Barosu Dergisi*, 2 (2012), s. 380.

⁵³⁰ Hatice Yurtsever ve Burçin Buran, "Bilgi Edinme Hakkı Kanunu Çerçevesinde Vergi Mahremiyetinin Değerlendirilmesi", *Electronic Journal of Vocational Colleges*, (Aralık 2012), s. 51.

kuruluşlar tarafından gerçek veya tüzel kişilerden gizli kalması kaydıyla sağlanan ticarî ve malî bilgiler, bu Kanun kapsamı dışındadır⁵³¹.

Bu çerçevede, Bilgi Edinme Kanunu'nun belirtilen hükümleri kapsamında vergi mahremiyeti teşkil eden bilgilerin paylaşılmasının bilgi edinme hakkı kapsamında değerlendirilemeyeceği sonucuna ulaşılabilir⁵³². Bilgi Edinme Değerlendirme Kurulu'nun, Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinin gerekçe gösterilerek bilgi edinme taleplerinin reddedilemeyeceğine ilişkin kararları bulunmaktadır. Buna göre, bilgi edinme başvuruları ancak Bilgi Edinme Hakkı Kanunu hükümlerine göre değerlendirilerek, bu Kanunda düzenlenen istisna hallerinin söz konusu olması halinde ancak reddedilebilecektir⁵³³. Ancak vergiye ilişkin bilgilerin yukarıda belirtilen istisna hükümleri kapsamında değerlendirilmesi gerektiğinden, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan mahremiyet hükümlerine başvurularak bilgi taleplerinin reddedilmesine gerek bulunmamaktadır.

408 sayılı Vergi Usul Genel Tebliği'ne⁵³⁴ göre, gelir/kurumlar vergisi mükellefleri tarafından gelir/kurumlar vergisi beyannamelerinin verilmesinden sonra vergi levhası, Gelir İdaresi Başkanlığı bilgi işlem sistemi tarafından söz konusu beyannamelerde yer alan bilgilere göre oluşturulacak ve mükellefin internet vergi dairesi hesabına aktarılacaktır. Tebliğe göre ayrıca, mükellefler internet vergi dairesini kullanarak e-vergi levhası sorgulaması yapabileceklerdir. Münferit sorgulamalar için hizmet verecek bu uygulama ile bir mükellefin vergi levhasında yer alan bilgilerine ulaşılacaktır. Çoklu sorgulamalar için ise vergi levhası doğrulama hizmetinden yararlanılabilecektir.

Tebliğ ile vergi levhalarının sorgulanmasının önü açılmıştır. Dolayısıyla vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgilere erişilmesi sağlanmaktadır.

⁵³¹ Bilgi Edinme Değerlendirme Kurulu'nun 21.09.2005 tarih ve 2005/653 sayılı kararında vergiyle ilgili bilgiler ticari ve mali durumu ya da kişisel bilgileri ihtiva eden bilgi sayılmıştır.

⁵³² Açar, "Vergi Mahremiyeti Vs. Bilgi Edinme Hakkı", s. 385.

⁵³³ Bkz. 15.06.2005 tarih ve 2005/438 K. Sayılı karar.

⁵³⁴ Resmî Gazete Tarihi: 27.05.2011 Resmî Gazete Sayısı: 27946.

3.2.1.2.3.3. 659 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Vergi Mahremiyeti Açısından Değerlendirilmesi

Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ve özel bütçeli idarelerin hukuk hizmetlerinin etkili, verimli ve usul ekonomisine uygun şekilde yerine getirilmesine ve bu hizmetlerin yürütülmesinde uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik olarak⁵³⁵ Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Hükmünde Kararname (659 sayılı KHK)⁵³⁶ yürürlüğe konulmuştur.

659 sayılı KHK'nın 5. maddesine göre, idareler, muhakemat hizmetleri ihtiyaçlarını, hukuk birimlerinde istihdam edecekleri hukuk müşavirleri ve avukatlardan ve ihtiyaç duyulması durumunda Hazine ve Maliye Bakanlığı'ndan talep ederek sağlayabilir. (KHK m. 5/1). Cumhurbaşkanlığı, Bakanlıklar ve bağlı kuruluşları muhakemat hizmetlerini yürütmek üzere birbirlerinden hizmet talebinde bulunabilirler (KHK m. 5/2).

Bu çerçevede, ihtisas gerektiren ve ihtiyaç duyulan hallerde, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından kendisinden hizmet satın alınan serbest avukatlara satın alınan hizmetin görülebilmesi için verilmesi gerekli verinin verilmesi söz konusu olabilecektir⁵³⁷.

Bu kapsamda, hizmet satın alınması, hizmet satın alınacak serbest avukatların nitelikleri, görevleri, sorumlulukları, mali hakları ile takip ve denetimine ilişkin usul ve esasları belirlemek üzere⁵³⁸ Serbest Avukatlardan Hizmet Satın Alınmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik⁵³⁹ yürürlüğe

⁵³⁵ KHK 1. madde.

⁵³⁶ Resmî Gazete Tarihi: 02.11.2011 Resmî Gazete Sayısı: 28103.

⁵³⁷ Başaran Yavaşlar ve Canyaş, "Türkiye'de Vergi Şeffaflığı", s. 18.

⁵³⁸ Yönetmelik 1. madde.

⁵³⁹ Resmî Gazete Tarihi: 17.01.2012 Resmî Gazete Sayısı: 28531.

konulmuştur. Yönetmeliğin 4/2 maddesine göre, hizmet alımının konusu bir veya birden fazla dava ve icra işinin takip ve sonuçlandırılması olabileceği gibi belirli bir yerdeki dava ve icra takiplerinin belirli bir süreyle sınırlı olarak görülmesi şeklinde de olabilecektir.

Söz konusu Yönetmeliğin 14. maddesinde, serbest avukatlara ilişkin yasaklar düzenlenmiştir. Bu kapsamda, Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'nun bilgi edinme hakkının sınırlarının öngörüldüğü ve özel hayatın gizliliği kapsamında, açıklanması hâlinde kişinin meslekî ve ekonomik değerlerine haksız müdahale oluşturacak bilgi veya belgelerin bilgi edinme hakkı kapsamı dışında olduğunu düzenleyen 21. maddenin de dâhil olduğu 4. bölümünde düzenlenen nitelikteki bilgiler ile Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinde düzenlenen vergi mahremiyeti ve 6183 sayılı Kanun'un 107. maddesinde düzenlenen sırrın ifşasına ilişkin yasalara uymamak yasak olarak öngörülmüştür (14/1-c,ç). Dolayısıyla 659 sayılı KHK çerçevesinde kendisinden hizmet satın alınan avukatlar ve avukatlık ortaklıkları, vergi mahremiyetine ilişkin hükümlere riayet etmekle yükümlü kılınmıştır.

3.2.2. Vergi Mükelleflerinin Kişisel Verilerin Düzeltilmesini İsteme Hakkı

Hatırlanacağı üzere, kişisel verilerin işlenmesi hususunda temel ilkelerden birisi de, doğru ve gerektiğinde güncel olma ilkesidir. Ayrıca işleme faaliyetinin, hukuka ve dürüstlük kurallarına uygun olması gerekmektedir. Bu ilkelerin hayata geçirilmesi amacıyla, işlenen verilerin gerçeği yansıtması ve yanlış bilgilerden arındırılması gerekmektedir. Bu anlamda, kişisel verilerin düzeltilmesini isteme hakkı da, belirtilen temel ilkelerin uygulanması açısından ilgili kişiye tanınması gereken en önemli haklardan birisi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Anayasa'nın 20. maddesinin 3. fıkrasına göre, kişisel verilerin korunması hakkı, kişinin kendisiyle ilgili kişisel verilerin düzeltilmesini talep etmeyi de kapsamaktadır. KVKK'nın 11/1-d maddesine göre, ilgili kişinin, kişisel verilerin

eksik veya yanlış işlenmiş olması hâlinde bunların düzeltilmesini isteme hakkı bulunmaktadır.

Kişisel verilerin düzeltilmesi hakkıyla ilgili olarak, doğru verinin ne olduğu sorunu ortaya çıkabilir. Bir görüşe göre, kişisel verilerin yanlış işlenmesi hususunda, doğru verinin ne olduğuna karar verebilmek amacıyla verinin objektif içeriği tercih edilmelidir. İşlevsel yoruma göre ise, verinin işleme amacına göre kişi hakkında yanlış bir tablonun ortaya çıkması halinde, verinin yanlış olduğu sonucuna varılmalıdır⁵⁴⁰. Bu noktada belirtilmelidir ki, bazı hallerde, ilgili kişinin kendisine ait verinin düzeltilmesini talep etmesi durumunda bu talebin yeterli sayılması; düzeltme taleplerinin yerine getirilmesi amacıyla yasal belgelerin talebinin zorunlu olması durumunda ise, istenilen kanıtın ilgili kişiye makul olmayan ölçüde yük yüklememesi ve düzeltme hakkını kullanmasını engeller nitelikte olmaması şartıyla, veri sorumlusunun kanıt talep etme yetkisine sahip olacağı kabul edilmelidir⁵⁴¹.

Veri sorumlusunun kanıtları da değerlendirmek suretiyle verilerin doğru olduğu sonucuna varması halinde, ilgili kişiye, verilerin düzeltilmeyeceğini bildirmesi gerekir. Veri sorumlusu ayrıca, ilgili kişiyi talebinin reddi ile ilgili hakları konusunda bilgilendirmelidir⁵⁴².

Bununla birlikte, daha önce de belirtildiği üzere, KVKK'nın 28/2-ç maddesine göre, kişisel veri işlemenin bütçe, vergi ve mali konulara ilişkin olarak devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunması için gerekli olması halinde, KVKK'nın amacına ve temel ilkelerine uygun ve orantılı olmak kaydıyla zararın giderilmesini talep etme hakkı hariç, ilgili kişinin haklarını düzenleyen 11. maddesi hükümleri uygulanmayacaktır.

⁵⁴⁰ Çekin, *Kişisel Verilerin Korunması Hukuku*, s. 125-126.

⁵⁴¹ Tobaz, "Uluslararası İnsan Hakları Hukukunda ve Türk Hukukunda Kişisel Verilerin Korunması", s. 437.

⁵⁴² Lydia F de la Torre, "Right To Rectification Under EU Data Protection Law", <https://medium.com/golden-data/right-to-rectification-35ec099df2fc>, erişim tarihi: 27.02.2021.

Bu doğrultuda, kişisel verilerin düzeltilmesini isteme hakkı da KVKK m. 28/2-ç hükmü kapsamında istisnaya konu olan haklardan birisi olmakla birlikte, bu hakkın vergi mükelleflerine tanınmaması durumunda, mükellefler kişisel verilerin korunması hakkının temel ilkelerinden olan ve KVKK 4/2-b hükmünde düzenlenen doğru ve gerektiğinde güncel olma ilkesinden de yararlanamamış olacaktır. Mükellefleri temel ilkelerin sağladığı güvencelerden mahrum bırakmak ise, kişisel verilerin korunması hakkına ölçüsüz bir müdahale teşkil edecektir. Ayrıca, mükellefe ilişkin olarak işlenen verilerin gerçeği yansıtmaması ve yanlış bilgilerden arındırılmaması halinde, hukuka ve dürüstlük kuralına uygun bir veri işlemeden de söz edilemeyecektir. Nitekim daha önce de belirtildiği üzere, GVKT'de de, adil bir işlemeden⁵⁴³ söz edilmesi için yöneticinin (KVKK anlamında veri sorumlusu) kişisel verilerde yanlışlıklara neden olan faktörlerin düzeltilmesini ve hata riskinin en aza indirilmesini sağlamak için önlem alması gerektiği öngörülmüştür⁵⁴⁴. Dolayısıyla, doğru ve güncel veri işleme ve hukuka ve dürüstlük kuralına uygun veri işleme ilkeleri çerçevesinde, vergi mükellefleri açısından da kişisel verilerin düzeltilmesini isteme hakkı tanınmalıdır. Nitekim Anayasamız da herhangi bir ayrıma yer vermeden, kişisel verilerin korunması hakkının, bu verilerin düzeltilmesini talep etme hakkını da kapsadığını öngörmektedir.

Son olarak, Kanuna göre ilgili kişinin ayrıca, 11/1-d maddesi kapsamında kişisel verilerin düzeltilmesi halinde, durumun kişisel verilerin aktarıldığı üçüncü kişilere bildirilmesini isteme hakkı da bulunmaktadır. Bu çerçevede, vergi mükelleflerinin kişisel verilerinin düzeltilmesi halinde de durumun verilerin aktarıldığı kişilere bildirilmesini isteme hakkı tanınmalıdır.

⁵⁴³ GVKT'de KVKK'daki gibi dürüstlük kuralına uygun yerine, adil bir veri işleme ibaresi kullanılmıştır.

⁵⁴⁴ § 71.

3.2.3. Vergi Mükelleflerinin Kişisel Verilerin Silinmesini Veya Yok Edilmesini İsteme Hakkı

Anayasa'nın 20/3 maddesinde, kişisel verilerin silinmesini talep etme hakkı da öngörülmüştür. Ayrıca, KVKK'nın 11/1-e hükmüne göre, Kanun'un 7. maddesinde öngörülen şartlar çerçevesinde kişisel verilerin silinmesini veya yok edilmesini isteme hakkı bulunmaktadır.

Kanun'un 7/1 maddesine göre, KVKK ve ilgili diğer kanun hükümlerine uygun olarak işlenmiş olmasına rağmen, işlenmesini gerektiren sebeplerin ortadan kalkması hâlinde, kişisel veriler resen veya ilgili kişinin talebi üzerine veri sorumlusu tarafından silinir, yok edilir veya anonim hâle getirilir. Dolayısıyla KVKK'da, verilerin silinmesine ek olarak, yok edilmesi ve anonim hale getirilmesinden de bahsedilmiştir.

Daha önce de belirtildiği üzere, silme, yok etme ve anonim hale getirme kavramları birbirinden farklı olup, Kişisel Verilerin Silinmesi, Yok Edilmesi veya Anonim Hale Getirilmesi Hakkında Yönetmelik'te ayrı ayrı düzenlenmiştir. Buna göre, kişisel verilerin silinmesi, kişisel verilerin ilgili kullanıcılar için hiçbir şekilde erişilemez ve tekrar kullanılamaz hale getirilmesini; kişisel verilerin yok edilmesi, kişisel verilerin kimse tarafından hiçbir şekilde erişilemez, geri getirilemez ve tekrar kullanılamaz hale getirilmesini; anonim hale getirme ise, kişisel verilerin başka verilerle eşleştirilse dahi hiçbir surette kimliği belirli veya belirlenebilir bir gerçek kişiyle ilişkilendirilemeyecek hale getirilmesini ifade etmektedir (Yönetmelik m. 8, 9 ve 10).

Yönetmeliğin 5. maddesine göre, Veri Sorumluları Sicili'ne kayıt olmakla yükümlü olan veri sorumluları, kişisel veri işleme envanterine uygun olarak kişisel veri saklama ve imha politikası hazırlamakla yükümlüdür. Söz konusu Yönetmelik ile kişisel verileri silme, yok etme ve anonim hale getirmenin süreleri de saptanmıştır. Buna göre, kişisel veri saklama ve imha politikası hazırlamış olan veri sorumlusu, kişisel verileri silme, yok etme veya anonim hale getirme

yükümlülüğünün ortaya çıktığı tarihi takip eden ilk periyodik imha işleminde, kişisel verileri siler, yok eder veya anonim hale getirir (m. 11/1). Periyodik imhanın gerçekleştirileceği zaman aralığı, veri sorumlusu tarafından kişisel veri saklama ve imha politikasında belirlenir ancak bu süre 6 ayı geçemez (m. 11/2). Kişisel veri saklama ve imha politikası hazırlama yükümlülüğü olmayan veri sorumlusu, kişisel verileri silme, yok etme veya anonim hale getirme yükümlülüğünün ortaya çıktığı tarihi takip eden 3 ay içinde, kişisel verileri siler, yok eder veya anonim hale getirir (m. 11/3).

Buna ek olarak, verisi işlenen kişinin talep etmesi halinde silme ve yok etme süreleri de Yönetmelik ile belirlenmiştir. Bu anlamda, kişisel verileri işleme şartlarının tamamı ortadan kalkmışsa, ilgili kişinin talebi en geç 30 gün içinde sonuçlandırılmalı ve ilgili kişiye bilgi verilmelidir (m. 12/1-a). Kişisel verileri işleme şartlarının tamamı ortadan kalkmış ve talebe konu olan kişisel veriler üçüncü kişilere aktarılmışsa veri sorumlusu bu durumu üçüncü kişiye bildirmeli ve üçüncü kişi nezdinde gerekli işlemlerin yapılmasını temin etmelidir (m. 12/1-b). Son olarak, kişisel verileri işleme şartlarının tamamı ortadan kalkmamış olması durumunda, veri sorumlusu tarafından gerekçesi de belirtilerek ilgili kişinin talebi reddedilebilecektir. Bu ret cevabının ilgili kişiye 30 gün içerisinde bildirilmesi gerekmektedir (m. 12/1-c).

Kanun'da verilerin silinme, yok edilme ya da anonim hale getirilme sebebi olarak, verinin işlenmesini gerektiren sebeplerin ortadan kalkması gösterilmiştir. Yönetmelikte ise bu haller somutlaştırılarak, Kanun'un 5. ve 6. maddelerinde yer alan kişisel verilerin işleme şartlarının tamamının ortadan kalkması halinde, kişisel verilerin silinmesi, yok edilmesi veya anonim hâle getirilmesi gerektiği öngörülmüştür. Buna göre, ilgili kişinin rızasını geri alması, veri işlemenin kanun ile öngörülmesi halinde ilgili Kanun maddesinin yürürlükten kalkması, kişisel veri her ne amaçla işlenmişse bu amacın artık olmaması ve hukuka ve dürüstlük kuralına aykırı şekilde veri işlenmesi gibi durumlarda kişisel verilerin silinmesi,

yok edilmesi veya anonim hâle getirilmesi gerekmektedir. Veri işlemenin meşru bir temelinin kalmaması halinde de aynı durum geçerlidir⁵⁴⁵.

Bizim hukuk sistemimizde de olduğu üzere, pek çok hukuk sisteminde kişisel verilerin işlenmesi açısından birçok kurala yer verilmiştir. Dolayısıyla ancak bu kurallara uyulması halinde kişisel veriler işlenebilecektir. Bu anlamda, belirli kurallar dâhilinde işlenen verilerin, işlenmesini gerektiren sebeplerin ortadan kalkması hâlinde silinmesi, yok edilmesi ya da anonim hale getirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla veri işlemenin doğasından kaynaklanan kişisel verilerin silinmesi, yok edilmesi ya da anonim hale getirilmesinin, ayrıca bir hak olarak dahi düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

Bu çerçevede, vergi idaresi tarafından vergi mükelleflerine ilişkin olarak işlenen verilerin de, işlenmesini gerektiren sebeplerin ortadan kalkması durumunda, bu verilerin KVKK'nın 7. ve 4. maddesi çerçevesinde silinmesi, yok edilmesi ya da anonim hale getirilmesi gerekmektedir. Nitekim Kanun'un 4/2-d maddesinde de, kişisel verilerin ilgili mevzuatta öngörülen veya işlendikleri amaç için gerekli olan süre kadar muhafaza edilmesi, temel ilke olarak kabul edilmiştir. 108 sayılı Sözleşme'nin 5/1-e hükmüne göre de, kişisel veriler kaydedilme amaçlarının gerektirdiğinden fazla veri öznelerinin belirlenmesine izin vermeyecek şekilde saklanmalıdır.

Buna ek olarak belirtmelidir ki, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi de, kişisel verilerin süresiz olarak saklanmasını, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 8. maddesinde düzenlenen özel hayatın gizliliği hakkına aykırı olarak değerlendirmektedir⁵⁴⁶. Vergi mükellefleri de, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 8. maddesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarından

⁵⁴⁵ Torre, "What Is The Right To Be Forgotten", <https://medium.com/golden-data/what-is-the-right-to-be-forgotten-under-eu-data-protection-law-11ce28518f28>, erişim tarihi: 28.02.2021.

⁵⁴⁶ *M.K. –Fransa*, B. No: 19522/09, 18.04.2013, § 45 vd; *Gaughran- Birleşik Krallık*, B. No: 45245/15, 13.02.2020, § 96 vd.

istifade etmek suretiyle, kişisel verilerinin, işlenmesini gerektiren sebeplerin ortadan kalkması durumunda silinmesini talep edebilecektir.

KVKK'ya göre, ilgili kişinin ayrıca, 11/1-e maddesi kapsamında kişisel verilerin silinmesi veya yok edilmesi halinde, durumun kişisel verilerin aktarıldığı üçüncü kişilere bildirilmesini isteme hakkı bulunmaktadır. Dolayısıyla bu hallerde, verilerin 3. kişilere aktarılmış olması durumunda, ilgili kişi bu kişilerin kimler olduğunu araştırmak ve belirlemek zorunda olmaksızın, veri sorumlusuna başvurarak, durumu bildirmesini talep edebilecektir.

Vergi Usul Kanunu'nda, mükelleflerin elektronik ortamda tutulan verilerinin saklanması ve korunmasına ilişkin herhangi bir düzenleme öngörülmemiş olmakla birlikte⁵⁴⁷, vergi idaresi tarafından vergi mükelleflerine ilişkin olarak birçok şekilde ve çok fazla sayıda veri kaydedilmekte, depolanmakta ve analiz edilmektedir. Bu tür analiz çalışmaları, veri madenciliği olarak ifade edilmektedir. Veri madenciliği, verilerin içerisindeki desenlerin, ilişkilerin, değişimlerin, düzensizliklerin, kuralların ve istatistiksel olarak önemli olan yapıların yarı otomatik olarak keşfedilmesidir ve sınıflama ve regresyon, kümeleme, birliktelik kuralları ve ardışık zamanlı örüntüler, bellek tabanlı yöntemler olmak üzere çeşitli istatistiki yöntemler kullanılmaktadır⁵⁴⁸. Vergi idaresi de, elde ettiği verileri, işleyerek analiz etmekte ve veri madenciliği yöntemlerini kullanmaktadır.

Tezin ilerleyen bölümlerinde vergi idaresi tarafından verilerin kaydedilmesi ve depolanması konusu ele alınmıştır. Nitekim bu verilerin, sonsuza değin tutularak çeşitli analizlere tabi tutulmaması ve işlenmesini gerektiren sebeplerin ortadan kalkması durumunda silinmesi, yok edilmesi ya da anonim hale getirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, verilerin kaydedilmesi ve depolanması hususunda da Anayasa'nın 13. maddesinde yer alan ölçülülük ilkesine uygun hareket

⁵⁴⁷ Akman, Vergi Mahremiyetini İhlal, s. 49.

⁵⁴⁸ Uğur Doğan, "Vergide Teknolojik Uygulamalar", *Vergi Sorunları Dergisi*, 322 (Temmuz 2015), s. 31.

edilmelidir. Bu ilke ve alt ilkeleri olan gereklilik, orantılılık ve elverişlilik ilkeleri kapsamında bakıldığında, en azından gereklilik ve orantılılık ilkeleri ile ilgili sorun olduğu ortaya konulmaktadır⁵⁴⁹.

3.2.3.1. Vergi İdaresi Tarafından Vergi Mükelleflerinin Kişisel Verilerinin Kaydedilmesi ve Depolanması

3.2.3.1.1. Vergi İstihbarat Arşivi

Vergi istihbarat arşivi de esasen mükellefler hakkında bilgi toplamanın/elde etmenin yollarından birisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Nitekim istihbarat arşivi, Vergi Usul Kanunu'nun bilgi toplamaya ilişkin dördüncü bölümünde düzenlenmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 152. maddesine göre, Kanun'un ölüm vakalarını ve intikalleri bildirmeye ilişkin 150. maddesindeki hariç olmak üzere, toplanacak bilgiler istihbarat arşivlerinde gizli olarak saklanacaktır. Bu arşivlerden kimlerin ve ne suretle faydalanabileceği Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecektir.

Bu çerçevede, 1989 yılında Vergi İstihbarat Arşivi meydana getirilmiştir. Vergi İstihbarat Arşivi, Gelirler Genel Müdürlüğü yani yeni adıyla Gelir İdaresi Başkanlığı kapsamında oluşturulmuştur.

Vergi istihbarat arşivinde, bilgi verme hükümleri doğrultusunda elde edilen tüm bilgiler yer almaktadır. Vergi istihbarat uzmanları da, vergi kaçakçılığı ile ilgili olarak mükellef nezdinde bilgi toplamak, inceleme elemanlarının araştırılmasını istedikleri konular hakkında delil toplamak ve ilgili birimlere rapor etmek,

⁵⁴⁹ Eda Özdiler Küçük, "Vergi Hukukunda Kişisel Veriler Bakımından Ölçülülük İlkesinin Uygulanması", *Vergi Hukukunda Genç Yaklaşımlar*, Editör Billur Yaltı. İstanbul: On İki Levha Yayınları, 2013, s. 161

görevleri esnasında öğrendikleri ve suç teşkil eden bilgi ve delilleri ilgililere raporlamak ve mükellef grupları ve sektörlerle ilgili araştırma yapmak görev ve yetkilerini haizdir⁵⁵⁰.

Vergi denetim politikalarının oluşturulması, planlanması ve sonuçlarının izlenmesine yönelik olarak vergi idaresine karar desteği verilmesi ve vergi incelemelerinde etkinlik ve verimliliğin artırılması için vergi denetim birimlerine ihtiyaç duydukları bilgilerin sağlanması amacıyla Denetim Bilgi Sistemi oluşturulmuştur. Bu çerçevede, mükelleflerden, kamu kurum ve kuruluşlarından, mükellefle ilişkide bulunan kişilerden ve iç kaynaklardan sağlanan bilgilerin değerlendirilmesine, karşılaştırılmasına ve elde edilen sonuçların vergi denetimlerinde kullanılmasına başlanmıştır. Bu bilgiler masa başında denetim elemanlarınca çapraz kontrole tabi tutulmaktadır⁵⁵¹.

Bu çerçevede, veriler çapraz denetime tabi tutularak, değerlendirme ve karşılaştırma neticesinde belirlenen sektörler öncelikli olarak incelemeye alınmaktadır. Dolayısıyla bu bilgiler çerçevesinde analiz yapılarak, verimlilik oranlarında önemli farklılıklar olan sektörler, vergi incelemesine tabi tutulmaktadır⁵⁵².

Bununla birlikte, istihbarat arşivinde yer alan bilgilerin tek başına vergi tarhiyatına dayanak alınamayacağına ilişkin yargı kararları bulunmaktadır. Bu çerçevede, Danıştay 4. Dairesi, 1983/477 Esas Sayılı kararında, istihbarat arşivindeki gizli fişlerin, ilgilinin herhangi bir faaliyeti veya kazancına ilişkin inceleme veya yoklama yapılmaksızın vergi tarhiyatına dayanak alınmasına olanak bulunmadığını vurgulamıştır⁵⁵³. Benzer şekilde, Danıştay 3.

⁵⁵⁰ Tekin ve Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s. 126-127.

⁵⁵¹ Keramettin Tezcan, "Vergi İstihbarat Merkezine Gelen Bilgi ve Belgeler Çerçevesinde Kayıt Dışı Ekonominin Önlenmesi", https://www.maliyesempozyumu.org/wp-content/uploads/2017/10/Maliye-Sempozyumu_19_957_989.pdf, erişim tarihi: 12.05.2021, s. 966.

⁵⁵² Tekin ve Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s. 127.

⁵⁵³ 1983/477 E., 1983/9145 K., T. 23.11.1983.

Dairesi de, istihbarat arşivindeki gizli fişlerin vergi tarhiyatına dayanak alınmasına olanak bulunmadığını belirtmiştir. Buna göre, istihbarat fişinden başka dayanağı bulunmayan cezalı tarhiyatta isabet yoktur⁵⁵⁴. Gerçekten de, bu bilgilerin yoklama fişi ya da vergi incelemesine dayanılmaksızın tarhiyata esas alınmaması gerekmektedir.

Vergi istihbarat arşivlerinde çok fazla bilgi depolanmakla, bu veriler çapraz denetime tabi tutularak vergi denetimleri yapılmakla ve yine bu verilere dayanılarak tarhiyat gibi idari işlemler de yapılmış olmakla birlikte, mükelleflerin kişisel verilerinin korunması amacıyla bu arşivlerde verilerin kaydedilmesi ve depolanmasına ilişkin yasal bir düzenleme yapılmamıştır. Bununla birlikte, izahattan vareste olmak üzere, vergi istihbarat arşivlerinde verilerin kaydedilmesi ve depolanması, özel hayatın gizliliği ve kişisel verilerin korunması hakları açısından oldukça önemlidir.

KVKK'da da doğrudan istihbarat arşivleriyle ilgili bir düzenleme öngörülmemiştir ancak Anayasa'nın 20/3 maddesi ve KVKK'nın 7. ve 4. maddeleri çerçevesinde, vergi mükelleflerine ilişkin verilerin de, işlenmesini gerektiren sebeplerin ortadan kalkması hâlinde silinmesi, yok edilmesi ya da anonim hale getirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, KVKK'nın vergi güvenliğine ilişkin 12. maddesi çerçevesinde, kişisel verilere hukuka aykırı olarak erişilmesini önlemek ve kişisel verilerin muhafazasını sağlamak amacıyla uygun güvenlik düzeyini temin edilmesine yönelik gerekli her türlü teknik ve idari tedbirler alınmalıdır.

3.2.3.1.2. Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP)

Vergi İstihbarat Arşivi, 5432 sayılı mülga Vergi Usul Kanunu kapsamında da düzenlenmiş ve buna dayanılarak çıkarılan Mali İstihbarat Yönetmeliği uzun süre yürürlükte kalmakla birlikte 2006 yılında yürürlükten kaldırılmıştır. Daha sonrasında ise istihbarat arşivleri hususunda herhangi bir düzenleme

⁵⁵⁴ 1990/3231 E., 1992/3472 K., T. 19.11.1992.

getirilmemiştir. Yönetmeliğin kaldırılmasının esas sebeplerinden birisi de, teknolojik gelişmeler ışığında istihbarat arşivlerinin büyük ölçüde işlevsiz hale gelmesidir⁵⁵⁵.

Vergi Dairesi Otomasyon Projesi de (VEDOP-I), vergi dairesi işlemlerinin bilişim teknolojileri ile otomasyona geçirilerek iş yükünün azaltılması, çalışmalarda etkinlik ve verimliliğin artırılması ve bilgisayar ortamında elde edilen bilgilerden sağlıklı bir karar destek ve yönetim bilgi sisteminin oluşturulması amacıyla 1998 yılında hayata geçirilmiştir. Bu çerçevede bu proje, bilgisayar teknolojisinin yeni olanaklarıyla vergi dairesi fonksiyonlarının tamamını içine alan bir bilgi işlem uygulamasının yaygınlaştırılması ve bölge ve merkez ağ yapısının kurulmasına işaret etmektedir⁵⁵⁶.

Bu proje ile vergi idaresi, diğer imkânlarının yanında, bilanço esasına göre defter tutan mükellefler için yıllık faaliyet ile mal ve hizmet alımlarına ilişkin bildirim, serbest meslek kazanç defteri veya işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin defter kayıtlarına esas teşkil eden belgelerine ilişkin bildirim, vergi inceleme raporu ile sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığı veya düzenlediği tespit edilen mükelleflere ilişkin form ve bilgileri, mükellefiyet kayıtları vergi dairelerince terkin edilen mükelleflere ilişkin formları, vergi ile ilgili belgeleri kaybolan veya yok olanlarla ilgili formları, tapu sicil müdürlüklerinden alınan, gayrimenkul alım-satımı yapan kişilere ve ipotek işlemlerine ilişkin formları, merkez bankasından alınan, belli tutarların üzerindeki dövizlerin yurtdışına transfer işlemlerine ilişkin bilgileri, kredi kartı ile satış yapan iş yerlerinin satış tutarlarına ilişkin bankalardan alınan bilgileri gibi çok sayıda bilgiyi kaydetme ve depolama imkânını elde etmiştir⁵⁵⁷.

⁵⁵⁵ Akman, "Vergi Mahremiyetini İhlal", s. 46.

⁵⁵⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2004 yılı Faaliyet Raporu, s. 75, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2004/uygulama_bim.pdf, erişim tarihi: 13.05.2021.

⁵⁵⁷ M. Akif Hamzaçebi, "Gelirler Genel Müdürlüğü Bilgi İşlem Projeleri", s. 5-6, archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/58MaliCozum, erişim tarihi: 13.05.2021.

2004 yılında ise, VEDOP-II hayata geçirilmiştir. Nitekim beyannamelerin internet üzerinden alınması, Türkiye Vergi Dairesi, denetim otomasyonu, veri ambarı oluşturulması ve diğer kurum ve kuruluşlarla veri alışverişine imkân tanıyan altyapının oluşturulması amacıyla VEDOP-II meydana getirilmiştir⁵⁵⁸.

Takip eden süreçte de, VEDOP serisinin 3. aşamasına geçilmiştir. Bununla birlikte, Türkiye'deki tüm defterdarlıklar, vergi daireleri, mal müdürlükleri, takdir komisyonları ve Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı bilgi işlem merkezleri tam otomasyona kavuşturulmak istenmiştir. Böylelikle tüm işlemler internet üzerinden gerçekleştirilecektir⁵⁵⁹.

Tam otomasyon sistemine geçilmekle, bilişim altyapısında bu denli önemli gelişmeler yaşanmakla ve bunca veri dijital ortamda kaydedilmiş olmakla birlikte, Vergi Usul Kanunu'nda mükelleflerin elektronik ortamda tutulan verilerinin saklanması ve korunmasına ilişkin herhangi bir düzenleme öngörülmemiştir⁵⁶⁰. Bu durum kişisel verilerin korunması hakkı açısından da düşündürücüdür.

Bununla birlikte, 2005 yılından itibaren, bu projenin 3. aşaması olan vergi daireleri arasındaki duvarları kaldırıp Türkiye Vergi Dairesi'ni (tek vergi dairesi) amaçlayan Elektronik Vergi Dairesine (E-VDO) geçilmeye başlanılmış ve 2009 yılında VEDOP sona ermiştir⁵⁶¹.

3.2.3.1.3. Veri Ambarı (VERIA)

İç ve dış kaynaklardan alınan veriler diğer kamu kuruluşları ve özel sektör kuruluşlarından sağlanan verilerin işlenmesi suretiyle kayıt dışı ekonomi ve

⁵⁵⁸ Ersan Öz ve Doğan Bozdoğan, "Türk Vergi Sisteminde E-Maliye Uygulamaları", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17/2 (2012), s. 77.

⁵⁵⁹ Öz ve Bozdoğan, "Türk Vergi Sisteminde E-Maliye Uygulamaları", s. 79.

⁵⁶⁰ Akman, Vergi Mahremiyetini İhlal, s. 49.

⁵⁶¹ Yavaşlar ve Canyaş, "Türkiye'de Vergi Şeffaflığı", 56. dipnot.

vergi kaçakçılığı ile mücadele edilmesine ilişkin bir sistem kurulması amacıyla bu proje hayata geçirilmiştir⁵⁶². Verilerin elektronik ortamda tutularak takip edilmesine imkân veren bir veri ambarı sistemi, aynı zamanda, gelir idaresinin elinde önemli bir istihbarat kaynağı teşkil etmektedir⁵⁶³.

Veri ambarının meydana getirilmesiyle, beyan dışı kalmış vergisel olayların tespitinin yanında, mükellef beyanlarının doğruluğunun kontrolü, bilgi kaynaklarının araştırılması, tespit edilen bilgi kaynaklarından veri toplanması amacıyla faaliyetlerin yürütülmesi, bilgilerin toplanması ve analizi, vergi incelemelerinde yararlanılmak üzere iç ve dış kaynaklardan alınan bilgilerin veri ambarına aktararak değerlendirilmesi, alınan sonuçların denetim birimlerine gönderilmesi ve veri ambarındaki bilgilerin tüm denetim birimlerinin kullanımına sunulması sağlanmaktadır⁵⁶⁴.

Bu çerçevede, veri ambarında çok fazla veri depolanmaktadır. Bu anlamda, veri ambarında, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin mal ve hizmet alımlarına, mal ve hizmet satışlarına ilişkin bildirim (Form B, Form Ba ve Form Bs), sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanan ya da düzenleyenlere ilişkin bilgiler, kredi kartı ile satış yapan üye iş yerlerinin satış tutarlarına ilişkin bankalardan alınan bilgiler, Devlet Malzeme Ofisi'ne mal ve hizmet satanlar, banka bilgileri, özel finans kurumları bilgileri sigorta şirketleri bilgileri, aracı kuruluşlar, portföy yönetim şirketleri ve diğer borsa aracı kuruluşları bilgileri, posta ve telgraf teşkilatı bilgileri, factoring şirketleri bilgileri,

⁵⁶² Mustafa Çolak, *Elektronik Vergileme Hukuku*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020, s. 227.

⁵⁶³ Elvan Cenikli ve Deniz Şahin, "Türk Gelir İdaresinde Otomasyon Projeleri", *İnternet Uygulamaları ve Yönetimi Dergisi*, 4/1 (2013), s. 42.

⁵⁶⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2006 Faaliyet Raporu, s. 54-55, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/yayinlar/2006_Faaliyet_Raporu.pdf, erişim tarihi: 13.05.2021.

tüketici finansman şirketleri bilgileri, ikrazatçılardan alınan bilgiler ve kıymetli maden aracı kuruluşları bilgileri gibi çok sayıda bilgi bulunmaktadır⁵⁶⁵.

Bu belirtilenler veri ambarında bulunan bilgilerin yalnızca bir kısmını oluşturmakla birlikte, kâğıt ortamında ve manyetik ortamda iç ve dış kaynaklardan elde edilen bilgilerin bilgisayara aktarılması, değerlendirilmesi ve sonuçlarının denetim birimlerinin kullanımına sunulması çalışmaları, mevcut bilgilere ilave olarak alınması gereken bilgilerin araştırılması sürdürülmektedir⁵⁶⁶.

Dolayısıyla vergi idaresi, elinde bulunan verilerle de yetinmemekte ve mükelleflerin üzerindeki denetim ve kontrollerini daha da artırmak istemektedir. Böylelikle toplanan veriler analiz edilerek denetim amaçlı olarak kullanılabilir duruma getirilecektir. Bu sayede vergi yükümlülüklerine uymayanlar, bilgi teknolojilerinden faydalanılarak tespit edilecek ve denetlenecek mükelleflerin risk analizine dayalı olarak seçimini temin edecek sistem kurma çalışmaları en kısa sürede tamamlanacaktır⁵⁶⁷.

Bu çerçevede, vergi idaresinin veri ambarına aktardığı veri büyüklüğü ve kapasitesi öylesine artmaktadır ki, Türk Gelir İdaresi Başkanlığı dünyada bilgi işlem alt yapısı ve veri ambarı kapasitesi en güçlü idarelerden birisi haline gelmiştir⁵⁶⁸. Bu veriler kaydedilirken ve depolanırken, ölçülülük ilkesine dikkat etmek gerekmektedir. Bu anlamda, daha önce de belirtildiği üzere, idarenin

⁵⁶⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2008 Faaliyet Raporu, s. 29, <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2008/faaliyetraporu2008.pdf>, erişim tarihi: 13.05.2021.

⁵⁶⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2006 Faaliyet Raporu, s. 56, <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2006/faaliyetraporu2006.pdf>, erişim tarihi: 13.05.2021.

⁵⁶⁷ Behçet Bal, "Elektronik Vergi Denetimi (E-Denetim)", *Vergi Raporu*, 117 (Haziran 2009), s. 7

⁵⁶⁸ Uğur Doğan, İstanbul YMM Odası Aylık Toplantı Raporu, 18.03.2010, <https://docplayer.biz.tr/2229547-Istanbul-yeminli-mali-musavirler-odasi-18-mart-2010-aylik-toplantisi.html>, erişim tarihi: 25.05.2021.

özellikle gereklilik ve orantılılık ilkelerine göre hareket etmesi şarttır. Vergi mahremiyeti kapsamında bilgilerin kimseyle paylaşılmaması da yeterli olmayacaktır⁵⁶⁹. Veri koruma hukukuna da uygun hareket etmek gerekecektir. Bu doğrultuda, kişinin kendisiyle ilgili kişisel verileri hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini ya da silinmesini talep etme hakları mutlaka sağlanmalıdır⁵⁷⁰.

3.2.3.1.4. Gelir İdaresi Başkanlığı Web Portalı (GİBİNTRANET)

Vergi idaresinin birden fazla elektronik veri bankası bulunmaktadır. GİBİNTRANET de bunlardan birisidir⁵⁷¹. Bu uygulama ile elektronik veri bankası oluşturulması dışında, mükelleflerin işlemlerini daha kolay ve hızlı şekilde tamamlaması da hedeflenmektedir⁵⁷².

Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu tarafından birlikte kullanılan GİBİNTRANET üzerinden, mükelleflerle ilgili demografik bilgiler, malvarlığı, her

⁵⁶⁹ Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi mahremiyeti" başlıklı 5. maddesine göre,

"Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik 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. (Değişik: 23/6/1982-2686/1 md.) Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar;

3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;

4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler".

⁵⁷⁰ Bekir Baykara, "Mükelleflerle İlgili Bilgilerin Toplandığı ve İşlendiği Veri Ambarının Kişisel Verilerin Korunması Hukuku ve Anayasa 20. Madde Bağlamında İncelenmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, 404 (2015), s. 15 vd.

⁵⁷¹ Başaran Yavaşlar ve Canyaş, "Türkiye'de Vergi Şeffaflığı", s. 16.

⁵⁷² Nusret Göksu ve Mehmet Taşkırmaz, "Türk Gelir İdaresinde Çalışanların Örgütsel Bağlılıkları ve Örgütsel Performansları Arasındaki İlişkide Elektronikleşmenin Moderatör Etkisi: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığında EYDS Hizmeti", *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 6/1 (2017), s. 445.

türlü başvuru, bildirim ve beyanname ile onun hakkında yapılan her tür vergisel idari işlem ve süreçle ilgili bilgilere ulaşılabilir⁵⁷³.

GİBİNTRANET Uygulaması, YBS (Yönetim Bilgi Sistemi), VGS (Veri Giriş Sistemi), MBS (Mükellef Bilgi Sistemi), TBL (Elektronik Tebligat Sistemi), MHK (Mükellef Hesap Kartı), TDİ (Toplu Döküm ve İcmaller), EYS (Elektronik Yoklama Sistemi), PBS (Performans Bilgi Sistemi), GMBS (Gayrimenkul Bilgi Sistemi), UVF (Uluslararası Vergi Faaliyetleri), ÖTVBİS (ÖTV Bilgi Sistemi) ve KDVİRA (KDV İadesi Risk Analiz Sistemi), İade Takip Sistemi, ÖZES (Özel Esas Uygulama Sistemi) ve GEKSİS (Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi) bölümlerinden oluşmaktadır⁵⁷⁴.

Hâlihazırda GİBİNTRANET üzerinden çok geniş bir yelpazedeki bilgilere ulaşılabilir olmakla birlikte, bu ve benzeri programların merkez ve taşra teşkilatına yaygınlaştırılmasına ve yazılımlarda yapılan güncellemelere yönelik çalışma ve eğitimlere devam edilmektedir⁵⁷⁵.

3.2.3.1.5. Kayıtlı Ekonominin Güçlendirilmesine İlişkin Belge Düzeni Uygulamaları

Vergi Usul Kanunu kapsamında belge düzenine ilişkin olarak oldukça kapsamlı düzenlemeler öngörülmüştür. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'na göre, defter, kayıt ve belgelerin belirli bir düzen çerçevesinde tutulması ve ibraz edilmesi gerekmektedir. Günümüzde ise, bu defter, kayıt ve belgelerin, kayıtlı

⁵⁷³ Başaran Yavaşlar ve Canyaş, "Türkiye'de Vergi Şeffaflığı", s. 16.

⁵⁷⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2018 Yılı Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler Raporu, s. 14, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Haberler/2018_Kur_Mali_Beklentiler_Raporu.pdf, erişim tarihi: 14.05.2021.

⁵⁷⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2019 Yılı Performans Programı, s. 62, http://www.sp.gov.tr/upload/xSPRapor/files/44xKS+GIB_2019_Performans_Programi.pdf, erişim tarihi: 14.05.2021.

ekonominin güçlendirilmesine ilişkin olarak, elektronik ortama aktarılmasına yönelik uygulama ve çalışmalar gündeme gelmektedir.

Elektronik ortamda belgelendirme altyapısının güçlendirilmesiyle birlikte, vergi idaresi tarafından belge düzeninin takip ve denetimi de daha kolaylıkla sağlanacaktır. Bununla birlikte, sayısallaştırılan belge düzeni sayesinde çapraz kontrol, veri analizi ve risk değerlendirmesi ile vergi idaresinin denetim ve kontrol mekanizmaları daha da etkin hale getirilmek istenmektedir⁵⁷⁶. Bu nedenle de, vergi idaresi tarafından, elektronik ortamda belgelendirme suretiyle daha da fazla veriye erişmek istenmektedir.

Bu çerçevede, aşağıda da açıklandığı üzere, e-defter, e-fatura ve e-arşiv fatura gibi uygulamalara yer verilmiştir. Bunlar dışında, e-serbest meslek makbuzu, e-irsaliye, e-gider pusulası, e-müstahsil makbuzu, e-döviz alım-satım belgesi, e-sigorta komisyon gider belgesi ve e- -sigorta poliçesi uygulaması gibi uygulamalar da bulunmaktadır⁵⁷⁷.

3.2.3.1.5.1. E-Defter

E-defter, şekil hükümlerinden bağımsız olarak Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu hükümleri gereğince tutulması zorunlu defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünüdür⁵⁷⁸.

E-defter uygulaması kapsamında, muhasebe sürecindeki tüm işlemler elektronik ortamda oluşturulmakta ve belirli periyotlarda elektronik berat dosyası

⁵⁷⁶ Çolak, *Elektronik Vergileme Hukuku*, s. 240.

⁵⁷⁷ Ayrıntılı bilgi için bkz. 509 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Resmî Gazete Tarihi: 19.10.2019 Resmî Gazete Sayısı: 30923).

⁵⁷⁸ Çolak, *Elektronik Vergileme Hukuku*, s. 241.

olarak Gelir İdaresi Başkanlığı Sistemi'ne gönderilmektedir⁵⁷⁹. Bu şekilde, vergi incelemeleri de daha kolay şekilde yapılmakta, defterlerde yer alan bilgilere hızlı ve kolay şekilde ulaşım sağlanmakta ve vergi kayıp ve kaçakları da önlenmiş olmaktadır⁵⁸⁰.

Gelir İdaresi Başkanlığı, yapılan analiz ve inceleme çalışmaları doğrultusunda riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük olduğu tespit edilen mükelleflere, e-defter uygulamasına geçme zorunluluğu getirebilecektir⁵⁸¹. Bu çerçevede, risk yönetim sistemi de daha etkin hale getirilmektedir.

Elektronik defter oluşturan mükelleflerin, bilgi işlem sistemini oluşturan yazılım, donanım, dosya, dokümantasyon ve benzeri unsurları, denetim elemanlarının veya Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından görevlendirilecek personelin erişimini ve denetlemesini engelleyecek bir sözleşme veya lisansa konu etmeleri mümkün değildir⁵⁸². Bilgilerin erişime açık olması sağlanmak istenmekle birlikte, bu durum da, verilerin muhafazası ve kişisel verilerin korunması hakkı açısından sorun yaratabilecek uygulamaları gündeme getirebilecektir.

3.2.3.1.5.2. E-Fatura

E-fatura, veri format ve standardı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen, Vergi Usul Kanunu gereği bir faturada yer alması gereken bilgileri içerisinde bulunduran, satıcı ve alıcı arasındaki iletiminin merkezî bir platform üzerinde

⁵⁷⁹ Ramis Elçin, Bilal Gerekan ve Mehmet Usta, "E-Fatura, E-Defter ve E-Arşiv Uygulamalarına Geçiş Sürecinde Yaşanan Sorunlar: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Üzerine Bir Araştırma", *Mali Çözüm* (Mart-Nisan 2018), s. 18.

⁵⁸⁰ Gürbüz Gökçen ve Mustafa Özdemir, "Türkiye'de Muhasebe Uygulamalarından E-Defter Ve E-Fatura Uygulaması", *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 12/46 (Temmuz 2016), s. 150.

⁵⁸¹ Çolak, *Elektronik Vergileme Hukuku*, s. 241.

⁵⁸² 13.12.2011 tarih ve 28141 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan E-defter Genel Tebliği m. 6.6; Mustafa Poyraz Er ve Orhan Yılmaz, "E-Defter Uygulaması ve Uygulamada Ortaya Çıkabilecek Sorunlar", *Vergi Dünyası Dergisi*, 385 (2013), s. 65.

gerçekleştirildiği elektronik bir belgedir⁵⁸³. E-fatura, maliyet etkinliği ve verimlilik artışı sağlamakta, kamu açısından, işlemlerin kayıt altına alınabilmesi beraberinde şeffaflığı getirmekte ve işlemlerin kontrol edilebilirliğini artırmaktadır⁵⁸⁴.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 242/2 maddesine göre, elektronik belge, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünüdür. Aynı hükme göre, "*Maliye Bakanlığı; elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye*" yetkilidir. Dolayısıyla bu hüküm e-fatura uygulamasının temelini teşkil etmektedir.

Elektronik fatura, gönderici tarafından düzenlendikten sonra, merkez platformdaki vergi idaresine ulaşmakta ve veri idaresi tarafından doğruluğu ve tamlığı araştırıldıktan sonra alıcının posta kutusuna düşmektedir. Bu anlamda, bu faturalar, vergi idaresinin faturalaşmanın merkezinde yer alarak doğruluğu ve gerçekliğini denetlediği ve veri topladığı, risk yönetim sistemini etkinleştiren en önemli araçlardan birisini meydana getirmektedir⁵⁸⁵. E-fatura yoluyla, vergi hataları ve sahte fatura düzenlenmesi önlenmektedir ve vergi denetimi daha etkin, kolay ve hızlı yapılmaktadır⁵⁸⁶.

Dahası, e-fatura ile vergi idaresi, veri ambarına aktardığı bilgileri araştırmalarında kullanabilecektir. Tedarik zincirinde yer alan faturalara ilişkin

⁵⁸³ Gökçen ve Özdemir, "Türkiye'de Muhasebe Uygulamalarından E-Defter Ve E-Fatura Uygulaması", s. 143.

⁵⁸⁴ Abdülkadir Işık, Özkan Karagöz ve Gamze Yıldız Şeren, "Türk Vergi Sisteminde Elektronik Fatura ve Uygulaması", *Vergi Sorunları Dergisi*, 314 (Kasım 2014), s. 40.

⁵⁸⁵ Karaçoban Güneş, *Vergi Usul Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesi*, s. 262.

⁵⁸⁶ Özkan Karagöz, "Elektronik Fatura ve Elektronik Defter Uygulaması", Yüksek Lisans Tezi, Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi, 2019, s. 42.

karşılıklı tüm bilgiler veri ambarında bulunduğu için, faturalar tüm katmanlarda elektronik ortamda araştırılabilecektir⁵⁸⁷.

Vergi Usul Kanunu'nun 242/2 maddesine göre, Hazine ve Maliye Bakanlığı;

“... elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya Maliye Bakanlığının gözetim ve denetimine tabi olup, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları Cumhurbaşkanınca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenecek olan özel hukuk tüzel kişiliğini haiz bir şirkete aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye...yetkilidir. Bu Kanunun vergi mahremiyetine ilişkin hükümleri, bu kapsamda kurulan şirketin ortak, yönetici ve çalışanları hakkında da uygulanır.”

Dolayısıyla, elektronik belgelerde yer alan bilgiler, Hazine ve Maliye Bakanlığı ya da özel hukuk tüzel kişisi şirketlere aktarılabilecektir. Vergi mahremiyetine ilişkin hükümlerin, bilgi aktarılan şirketin ortak, yönetici ve çalışanları hakkında da uygulanacağı öngörülmüş olmakla birlikte, yalnızca verilerin paylaşılması ya da kendisi veya 3. kişilerin yararına kullanılmasının engellenmesi anlamında değil; veri koruma hukuku anlamında da hak ve güvencelerin vergi mükelleflerine sağlanması gerekmektedir. Bu anlamda, diğer hakların da sağlanmasıyla birlikte, elektronik faturaların, işlenmesini gerektiren sebeplerin ortadan kalkmasıyla birlikte yok edilmesi oldukça önemlidir.

3.2.3.1.5.3. E-Arşiv Fatura

E-arşiv uygulaması, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen standartlara uygun olarak düzenlenecek faturanın elektronik ortamda oluşturulması,

⁵⁸⁷ Karaçoban Güneş, *Vergi Usul Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesi*, s. 263.

muhafazası, ibrazı ve raporlanmasını kapsayan bir uygulamadır⁵⁸⁸. E-arşiv sisteminin temel amacı, elektronik ortamda hazırlanan faturaların ve defterlerin yine elektronik ortamda muhafaza edilmesine imkân tanımaktır⁵⁸⁹.

E-Arşiv uygulamasına dâhil olma izni alan mükellefler, e-fatura uygulamasına kayıtlı olmayan kullanıcılara düzenleyecekleri faturaları da elektronik ortamda e-arşiv fatura olarak oluşturur, alıcıya iletir ve düzenleyene ait nüshayı ise elektronik ortamda muhafaza ve ibraz ederler⁵⁹⁰.

509 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde⁵⁹¹, e-arşiv faturaya ilişkin önemli düzenlemeler getirilmiştir. Tebliğ kapsamında, e-arşiv fatura uygulaması, bu uygulamaya nasıl dâhil olunacağı, e-arşiv fatura olarak düzenlenme zorunluluğu getirilen diğer faturalar gibi hususlarda açıklamalara yer verilmiştir.

Bu uygulama ile de birçok veri veri ambarına aktarılmış olmaktadır. Bu çerçevede, vergi denetimleri ve risk yönetim sistemi daha da etkin hale gelmektedir.

3.2.3.1.6. Ba ve Bs Formları ile Form 11

Ba ve Bs formları, mal ve hizmet alım ve satışlarına ilişkin bildirim yapılmasına ilişkin formlardır. Bu kapsamda, Ba formu, mal ve hizmet alımlarına ilişkin; Bs formu ise, mal ve hizmet satışlarına ilişkin formu teşkil etmektedir.

İdare tarafından bu formların talep edilmesine ilişkin olarak, Vergi Usul Kanunu'nun bilgi vermeye ilişkin 148., devamlı bilgi verilmesine ilişkin 149. ve

⁵⁸⁸ Gökçen ve Özdemir, "Türkiye'de Muhasebe Uygulamalarından E-Defter Ve E-Fatura Uygulaması", s. 147.

⁵⁸⁹ Elçin, Gerekan ve Usta, "E-Fatura, E-Defter ve E-Arşiv Uygulamalarına Geçiş Sürecinde Yaşanan Sorunlar", s. 20.

⁵⁹⁰ Çolak, *Elektronik Vergileme Hukuku*, s. 251.

⁵⁹¹ Resmî Gazete Tarihi: 19.10.2019 Resmî Gazete Sayısı: 30923.

mükerrer 257. maddeleri gösterilmektedir. Nitekim hatırlanacağı üzere, bilgi verme ödevi ile ilgili olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı'na oldukça geniş yetkiler vermiştir. Bu kapsamda, mükerrer 257. maddeye göre de, Hazine ve Maliye Bakanlığı, defter ve belgelerin ihtiva etmesi gereken bilgileri belirlemeye ve bunlarda değişiklik yapmaya, devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları kullanılmak suretiyle internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesi ve beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgeler ile bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etme hususlarında yetkilidir. Daha önce de vurgulandığı üzere, idarenin kanuniliği ve suç ve cezaların kanuniliği ilkesine aykırı olarak, VUK'un mükerrer 355. maddesine göre, diğer yükümlülüklerle birlikte, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın getirdiği yükümlülüklerle uyulmaması durumunda, özel usulsüzlük cezası kesileceği öngörülmüştür. Dolayısıyla Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarında da değinildiği üzere, burada caydırıcı ve cezalandırıcı; dolayısıyla cezai nitelikte bir yaptırım bulunmakla birlikte, içeriği hukuka aykırı olarak idare tarafından belirlenmektedir.

Ba ve Bs formlarına ilişkin olarak, 362⁵⁹², 381⁵⁹³ ve 396⁵⁹⁴ sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile geniş kapsamlı belirlemeler yapılmıştır. Bu Tebliğler kapsamında, bildirimlerin dönemi, verilme zamanı ve hadlerine, yükümlülük kapsamındaki mükelleflere ve formların nasıl doldurulacağına ilişkin açıklamalara ve bildirimlerin verilme şekli ve zamanına ilişkin esaslara yer verilmiştir.

Bu formlar yoluyla idare, bu formlara konu aylık bilgiler üzerinden mükellef faaliyetlerini kavrayarak, mal ve hizmet alım ve satım bilgilerini çapraz kontrole tabi tutmakta, sektör ve bölge bazında riskli alanları tespit ederek detaylı

⁵⁹² Resmî Gazete Tarihi: 17.08.2006 Resmî Gazete Sayısı: 26262.

⁵⁹³ Resmî Gazete Tarihi: 06.02.2008 Resmî Gazete Sayısı: 26779.

⁵⁹⁴ Resmî Gazete Tarihi: 04.02.2010 Resmî Gazete Sayısı: 27483.

analizler yapmaktadır⁵⁹⁵. Bu sistem ile mükelleflerin alış ve satışlarının karşılaştırılması yapılmakta ve farklılıklar çıktığı takdirde bunun nedenleri sorgulanabilmektedir. Ayrıca sahte belge düzenleyen veya kullananlar da bu sistem sayesinde kolaylıkla tespit edilebilmektedir⁵⁹⁶.

Form 11 ise, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan veya düzenleyenlere ilişkin bilgi formudur. Elektronik vergi denetimi konusunda yapılan çalışmalar kapsamında kullanılan bu bilgi formu, denetim elemanlarına önemli bir veri ağı sağlamaktadır. Bu form sayesinde merkezi veri ambarına oluşturulan bilgi bankasıyla bu alanda inceleme ve/veya araştırma yapacak diğer denetim elemanlarına bilgi sağlanmaktadır⁵⁹⁷.

Vergi Denetimleri esnasında yapılan araştırma doğrultusunda incelenen mükellefin alış yaptığı başka bir ilde yerleşik bir firma da VERİA bilgileri çerçevesinde sorgulanabilmekte ve yazılan raporlar neticesinde sahte belge kullanıcısı ve/veya düzenleyicisi bir firma olup olmadığı görülebilmektedir. Bunun yanı sıra kullanılan bu bilgi formları, vergi denetim elemanları tarafından, vergi iadesi İncelemelerinde de kullanılmaktadır⁵⁹⁸. Dolayısıyla bu formlar da veri ambarının önemli bir bölümünü oluşturmaktadır.

3.2.3.1.7. Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihaz

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2019 yılına ilişkin faaliyet raporuna göre, mükellefler tarafından kullanılmakta olan ödeme kaydedici cihazların gelişen teknolojik

⁵⁹⁵ Doğan Uğur, *Elektronik Vergisel Uygulamalar*, Ankara: TÜRMOB Yayınları, 2014, s. 403 vd.'dan aktaran: Tuğçe Karaçoban Güneş, *Vergi Usul Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesi*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017, s. 259.

⁵⁹⁶ Murat Çağlar, "Kayıtdışı Ekonominin Önlenmesinde Elektronik Vergi Denetimi", Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir Üniversitesi, 2011, s. 107.

⁵⁹⁷ İsmail Hakkı Yücelen, "Türkiye'deki Vergi Denetim Teknikleri ve Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi", Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi, 2009, s. 134.

⁵⁹⁸ Yücelen, "Türkiye'deki Vergi Denetim Teknikleri ve Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi", s. 134.

koşullara uygun hale getirilmesi, bu cihazlar yoluyla gerçekleştirilen işlemlere ilişkin bilgilerin online olarak Gelir İdaresi Başkanlığı ile paylaşılması ve EFT-POS cihazları ve diğer çevre birimlerinin yazar kasalar ile entegre bir yapıda çalışmasını sağlamak üzere yeni nesil ödeme kaydedici cihaz uygulaması başlatılmıştır⁵⁹⁹.

İdarenin bakış açısıyla, kayıt dışı ekonomiyle mücadele stratejisi eylem planı kapsamında kayıt dışı ekonomi ile mücadele edilmesi için etkin bir izleme ve değerlendirme sistemi oluşturulmalıdır. Denetimlerin daha etkin hale getirilmesi ise, mükelleflerin sürekli denetim altında bulundurulması mecburiyetini ortaya çıkarmıştır. Ödeme kaydedici cihazlarda yeni sistemin hayata geçirilmesi de bu esasa dayanmaktadır⁶⁰⁰. Dolayısıyla yeni nesil ödeme kaydedici cihazlar da, idarenin mükellefi denetim ve kontrol altında tutma çabalarının bir ürünü olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu çerçevede de, yeni nesil cihazlar yoluyla, gerçekleştirilen işlemlere ilişkin tüm bilgilerin Gelir İdaresi Başkanlığı'na aktarılması sağlanmaktadır.

Söz konusu cihazlar tarafından kaydedilen bilgiler, vergi idaresi tarafından elektronik ortamda uzaktan erişimle izlenebilmekte ve yönetilebilmektedir. Cihazların risk yönetim sisteminde yer alan diğer araçlarla da daha uyumlu çalışması temin edilmiştir⁶⁰¹. Tüm bildirimler Gelir İdaresi Başkanlığı bilgi sistemlerine yapılı hale geldiğinden, tüm veriler (e-fatura, e-arşiv fatura, defter beyan vs) de konsolide şekilde takip edilebilecektir⁶⁰².

Yeni nesil ödeme kaydedici cihazların bileşenlerinden birisi de, mali hafızadır. Mali hafıza aracılığıyla, günlük satış ve hizmet ifalarıyla katma değer vergisi tahsilatları toplamı, veri tabanı bileşeni üzerinden kaydedilmekte,

⁵⁹⁹ 2019 Faaliyet Raporu, s. 87.

⁶⁰⁰ Hasan Hüseyin Subaşı, "Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihazlar İçin Tümüleşik ve Hibrit TSMmodelinin Geliştirilmesi", Yüksek Lisans Tezi, TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi, 2016, s. 2.

⁶⁰¹ Karaçoban Güneş, *Vergi Usul Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesi*, s. 266.

⁶⁰² Gelir İdaresi Başkanlığı, 2019 Faaliyet Raporu, s. 88.

sorgulanmakta, düzenlenmekte ve raporlanmaktadır. Z raporları, günlük hafıza ve fiş ve bilgileri, veri tabanında saklanan satışlara ilişkin bilgiler, vergi idaresinin belirlediği sektör ve mükellef üzerinden bilgiler anlık olarak raporlanmakta ve vergi idaresine iletilmektedir⁶⁰³.

Böylelikle, yeni nesil ödeme kaydedici cihazlar da veri ambarına birçok veriyi taşımaktadır. Bunun için, idarenin herhangi bir bilgi talep etmesine dahi gerek bulunmamaktadır. Bu verilerin kaydedilmesi ve depolanması açısından ise mükelleflere güvence sağlayıcı herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Ancak bu cihazlar aracılığıyla iletilen bilgilerin de, sürekli olarak tutulmaması ve şartları dâhilinde silinmesi gerekmektedir.

3.2.3.1.8. Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi (GEKSİS)

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun⁶⁰⁴ 94. maddesi ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun⁶⁰⁵ 15. maddesinde, maddelerde belirtilen kurum ve kuruluşlar tarafından istihkak sahiplerinin vergisine mahsup edilmek üzere, maddelerde belirtilen ödemelerinden vergi kesintisi yapılacağı öngörülmüştür. Bu çerçevede, Gelir Vergisi Kanunu'nun 121. maddesine göre, yıllık beyanname gösterilen gelire dâhil kazanç ve iratlardan kesilen vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisine mahsup edilir. Benzer şekilde, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 34. maddesine göre de, beyanname gösterilen kazançlardan, kaynağında kesilmiş olan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

Yine, Gelir Vergisi Kanunu'nun 121/2 maddesine göre, mahsubu yapılan miktar gelir vergisinden fazla olduğu takdirde, aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilir ve ret ve iade olunur. Benzer şekilde, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 34/5

⁶⁰³ Karaçoban Güneş, *Vergi Usul Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesi*, s. 267.

⁶⁰⁴ Resmî Gazete Tarihi: 06.01.1961 Resmî Gazete Sayısı: 10700.

⁶⁰⁵ Resmî Gazete Tarihi: 21.06.2006 Resmî Gazete Sayısı: 26205.

hükmüne göre, mahsup edilecek vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olduğu takdirde, aradaki fark, mükellefe iade olunur.

Verginin iadesine ilişkin önemli bir düzenleme de, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120. maddesinin 5. fıkrasında yer almaktadır. Buna göre, bir önceki takvim yılında altışar aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici vergi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir ancak mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı, mükellefe ret ve iade edilir. Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından da, vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen esaslara göre geçici vergi ödenir. Bu çerçevede, bu vergilerin de iadesi talep edilebilecektir (Kurumlar Vergisi Kanunu m. 32).

Bu kapsamda, 252 sıra numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde⁶⁰⁶ mahsup ve iadeye ilişkin ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiştir. 2014 yılında da, Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi'nin alt yapı çalışmalarına başlanılmıştır. Sistemin uygulamaya konulması ise, 2016 yılının Mart ayı itibariyle ve 2015/1-12 vergilendirme dönemini kapsayacak şekilde olmuştur⁶⁰⁷.

GEKSİS uygulaması ile işlemlerde uygulama hafızasının oluşturulması, hataların önlenmesi, iç ve dış denetimlerde hesap verilebilirliğin sağlanması ve veri ambarının etkin kullanımı hedeflenmektedir⁶⁰⁸. Uygulama kapsamında, mükellefler elektronik ortamda bilgi ve belgelerini göndermekte ve bu bilgi ve belgeler esas alınarak, Gelir-Kurumlar Vergisi iadelerine yönelik kontrol ve analizler yapılarak, özet bir rapor halinde iadeyi yapan birime ve mükellefe sunulmaktadır⁶⁰⁹. Kontrol raporunda kontrol segmentleri yer almaktadır. Kontrol segmentleri üzerinden, mükelleflerin elektronik ortamda gönderdikleri bilgi,

⁶⁰⁶ Resmî Gazete Tarihi: 06.04.2004 Resmî Gazete Sayısı: 25425.

⁶⁰⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2019 Faaliyet Raporu, s. 76.

⁶⁰⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2019 Faaliyet Raporu, s. 76.

⁶⁰⁹ "Gelir/Kurumlar Vergisi İade Talebi Girişi Kılavuzu ve Sık Sorulan Sorular" s. 31, https://intvrg.gib.gov.tr/GEKSIS_Kilavuz.pdf, erişim tarihi: 22.05.2021.

belge ve listelerin veri ambarındaki bilgilerle karşılaştırılması sonucunda başarılı/başarısızlık şeklinde yansıyan kontroller gerçekleştirilmektedir.⁶¹⁰ Ayrıca, bu kontrol raporlarına ilişkin olarak, iade talepleri risk analizine tabi tutulmaktadır⁶¹¹.

Bu çerçevede, bu tür uygulamalarla idare tarafından milyonlarca veri depolanmakta ve bu veriler, çeşitli analiz, kontrol ve karşılaştırmalara tabi tutulmaktadır. Bu durum ise, devletin vergi gelirini elde etmesi ve kayıtlı ekonominin etkinleştirilmesinin, bireylerin veri güvenliği ve veri koruma hukukuna ilişkin haklarının önünde mi tutulduğu gibi haklı endişelere yol açmaktadır.

3.2.3.1.9. Katma Değer Vergisi İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVİRA)

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun⁶¹² 29. maddesine göre, mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, faaliyetlerine ilişkin olarak Kanun'da gösterilen vergileri indirebilecektir. İlgili maddenin 2. fıkrasına göre, mahsuben iade edilmeyen vergi, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen sektörler, mal ve hizmet grupları ve dönemler itibarıyla yılı içinde nakden iade edilebilir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi, izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin Kanun'da öngörülen borçlarına mahsuben iade edilir.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin⁶¹³ "*KDV İadesinde Ortak Hususlar*" başlıklı IV. Bölümünde yer alan 7.1. maddesinde, iade talebinin, 429 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁶¹⁴ ekinde yer alan standart iade talep dilekçeleri kullanılmak suretiyle yapılacağı öngörülmüştür. 429 Seri

⁶¹⁰ "Gelir/Kurumlar Vergisi İade Talebi Girişi Kılavuzu ve Sık Sorulan Sorular" s. 33.

⁶¹¹ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2019 Faaliyet Raporu, s. 76.

⁶¹² Resmî Gazete Tarihi: 02.11.1984 Resmî Gazete Sayısı: 18563.

⁶¹³ Resmî Gazete Tarihi: 26.04.2014 Resmî Gazete Sayısı: 28983.

⁶¹⁴ Resmî Gazete Tarihi: 10.10.2013 Resmî Gazete Sayısı: 28791.

Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin 2. maddesinde ise, iade hakkı doğuran işlemler nedeniyle nakden veya mahsuben yapılacak iade taleplerinin, İnternet Vergi Dairesi üzerinden elektronik ortamda yapılacağı belirtilmektedir. Bu çerçevede, Katma Değer Vergisi İadesi Risk Analiz Sistemi, iade hakkı doğuran işlemlerde mükelleflerin iade-mahsup taleplerine ilişkin listelerini İnternet Vergi Dairesi üzerinden göndermesini ve bu listeler esas alınarak vergi daireleri tarafından kontrol ve analizlerin otomatik olarak yapıp iade talebini sonuçlandırarak olan vergi dairesine rapor edilmesini öngören bir sistemdir⁶¹⁵. Böylelikle, iade işlemlerinin tüm aşamaları idare tarafından takip ve kontrol edilebilecektir⁶¹⁶.

Buna göre, katma değer vergisi iadesi talep edenler mükellefler, e-beyannamelerini İnternet Vergi Dairesi'ne yüklemekte ve gönderilen tüm veriler, Gelir İdaresi Veri Ambarı'na ulaşarak burada saklanmaktadır. Veri ambarında depolanan veriler, risk analizi sisteminde veri madenciliği teknikleriyle analiz edilmekte ve vergi dairesine kontrol raporu üretilerek iletilmektedir⁶¹⁷. Bu doğrultuda risk analizi, veri eşleştirme suretiyle çapraz kontrolle birlikte hiyerarşik kümeleme, regresyon analizi, kural tabanlı analiz gibi veri madenciliği teknikleri üzerinden yapılmaktadır. Böylelikle, iade talep dilekçesi ve ekinde yer alan listeler aynı gün mal alım satımı ve hizmet ifası bilgileri ile iadenin alt ve üst halkalarındaki alıcı, satıcı ve hizmet ifa edenler, ithalat ve ihracat verileri, beyannameler ve teminat mektubu bilgileri de denetlenerek analiz edilmiş olmaktadır⁶¹⁸.

⁶¹⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2019 Faaliyet Raporu, s. 69.

⁶¹⁶ Feride Bakar ve Adnan Gerçek, "Vergi Denetiminde Risk Analizinin Yeri: Bazı Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme", *International Journal of Public Finance*, 1/2 (2016), s. 184.

⁶¹⁷ İlker Calayoğlu, "Elektronik Vergi Denetimindeki Teknolojik Gelişmeler ve Tam Denetime Geçiş Adımları", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 81 (Ocak 2019), s. 146

⁶¹⁸ Karaçoban Güneş, *Vergi Usul Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesi*, s. 283.

3.2.3.1.10. Riskli İade Takip ve Analiz Programı (RİTAP)

Veri ambarında yer alan bilgilerin etkin bir şekilde kullanılması suretiyle, Katma Değer Vergisi iade taleplerinin anlık olarak izlenmesine ve raporlanmasına imkân veren, iadelerin doğruluğunun kontrol edilmesine yönelik olarak mükellef, vergi dairesi, talep türü ve şekli, talep tutarı ve diğer bir takım kriterleri içeren, riski sayısal olarak ölçebilen, aynı zamanda son kullanıcı tarafından belirlenecek kriterlere göre analiz yapılmasına imkân veren RİTAP, bir risk analiz ve denetim uygulaması olarak geliştirilmiştir⁶¹⁹.

Bu çerçevede, bu uygulama da her geçen gün yeni verinin eklendiği veri ambarının etkin şekilde kullanımını esas almaktadır. Burada veriler, anlık olarak izlenmekte ve raporlanmaktadır. Bu program aracılığıyla, çok detaylı risk analizi ve denetim uygulamalarının yapılması hedeflenmektedir. Böylelikle, vergi denetimindeki etkinlik ve verimlilik de artırılmış olacaktır⁶²⁰.

Bununla birlikte, mükelleflerin birçoğunun bu tür uygulamalardan ve verilerinin çeşitli kontrol ve analizlere tabi tutulduğundan haberi dahi olmamaktadır. Ancak mükellef verileri, anlık olarak takibe tabi tutulmakta ve risk analiz ve denetimleri gerçekleştirilmektedir. Bu verilerin içerisinde kuşkusuz ki mükelleflerin geçmiş verileri de yer almaktadır. Oysaki geçmiş ya da işlenmesini gerektiren sebepler açısından artık gereksiz hale gelmiş olan verilerin silinmesi ve verilerin işlendiği amaç açısından gerekli olan süreden daha fazla muhafaza edilmemesine dikkat etmek gerekmektedir. Aksi yöndeki uygulamalar, Anayasa'nın 20/3 maddesi ve KVKK'ya aykırı niteliktedir.

⁶¹⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2019 Faaliyet Raporu, s. 69.

⁶²⁰ Murat Serçemeli, "Risk Odaklı Vergi Denetiminde Elektronik Uygulamalar Üzerine Bir Değerlendirme", *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 12/65 (2019), s. 1238.

3.2.3.1.11. Sahte Belge Risk Analiz Sistemi (SARP)

Sahte Belge Risk Analiz Programı, Katma Değer Vergisi mükelleflerinin sahte belge veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenleme risklerini aylık bazda ölçen detaylı analiz imkânı sağlayan bilgisayar programıdır⁶²¹. Program kapsamında, önceden belirlenmiş olan ve risk kriterleri adı verilen kuralları ihlal eden mükelleflere ihlalin ağırlığına göre puan verilmektedir. Risk kriterlerinin arka planında, Gelir İdaresi Başkanlığı'nda yer alan veriler kullanılarak gerçekleştirilen birçok sorgu bulunmaktadır⁶²².

Bu çerçevede, veri ambarındaki mükellefler ve ticari ilişkide buldukları 3. kişiler tarafından verilen bildirim ve beyannamelerde bulunan bilgiler, başta e-faturalar olmak üzere, tüm bilgilerin kullanıldığı sorgulamalar yapmaktadır. Bu verilere, sisteme daha önceden tanımlanmış olan Form Ba ve Bs üzerinden çapraz kontrol analizi, matrah sıçramalarının, ödeme performansının ve beyanname ödevinin analizi, şirketlere ortak olanların analizi gibi 70 risk kriteri uygulanmaktadır⁶²³. Program ile mükellef bazlı risk analizi yapılabileceği gibi, ülke geneli, bölge, il, ilçe, vergi dairesi, sektör, bilanço aktif büyüklüğü, matrah büyüklüğü, alım-satım tutarı büyüklüğü ve benzeri büyüklükler veya tüm bu verilerin karışımı şeklinde analizler de yapılabilmektedir⁶²⁴. Program aracılığıyla belirlenen yüksek riskli mükellefler ilgili personel tarafından da değerlendirildikten sonra incelenmek üzere Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na gönderilmektedir⁶²⁵.

⁶²¹ Calayoğlu, "Elektronik Vergi Denetimindeki Teknolojik Gelişmeler ve Tam Denetime Geçiş Adımları", s. 149.

⁶²² Doğan, "Vergide Teknolojik Uygulamalar", s. 21.

⁶²³ Doğan, *Elektronik Vergisel Uygulamalar*, s. 485-488'den aktaran: Karaçoban Güneş, *Vergi Usul Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesi*, s. 257.

⁶²⁴ Furkan Beşel ve Cemal Çokgezer, "Maliye Alanında e-Teknolojiler ve Etkinliği", *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 1/1 (2015), s. 21

⁶²⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2019 Faaliyet Raporu, s. 70.

3.2.3.1.12. Elektronik Özel Tüketim Vergisi Takip Sistemi (e-ÖTV Takip Projesi) ve Özel Tüketim Vergisi İadesi Risk Analizi Sistemi (ÖTVİRA Projesi)

Elektronik ÖTV Takip Sistemi, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na⁶²⁶ ekli listelerde yer alan malların takip edilmesi, mevzuat değişikliklerine uyumun sağlanması, etkin bir analiz ve raporlama sisteminin oluşturulması, iade işlemlerinde kolaylık sağlanması ve hata oluşmasının önlenmesine yönelik mekanizmaların kurulması amaçlarıyla oluşturulmuştur. Böylelikle veri ambarının etkin kullanılması ve uygulama hafızasının oluşturulması da hedeflenmektedir⁶²⁷. Ayrıca, denetimin etkinliğine de katkıda bulunulmuş olacaktır⁶²⁸.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2019 yılı faaliyet raporunda ayrıca, üst yönetimin politika oluşturma ve karar verme sürecinde kullanacağı verilerin toplanması, depolanması, analiz edilmesi, kolay erişilebilir hale getirilmesi de bu uygulamaların oluşturulmasındaki en önemli sebepler arasında sayılmıştır⁶²⁹. Bu tür politikaların oluşturulması sürecinde, verilerin hangi zaman diliminde depolanacağı ve silineceği ya da yok edileceği gibi politikaların da oluşturulması önemlidir. Hatırlanacağı üzere, Kişisel Verilerin Silinmesi, Yok Edilmesi veya Anonim Hale Getirilmesi Hakkında Yönetmeliğin 5. maddesine göre de, veri sorumluları, kişisel veri işleme envanterine uygun olarak kişisel veri saklama ve imha politikası hazırlamakla yükümlüdür.

ÖTV İadesi Risk Analizi Projesi ile ise, ÖTV iadelerinin, risk analizi ve otomasyon yazılımları yoluyla, elektronik ortama kademeli olarak taşınması ve bu suretle ÖTV iadelerine ilişkin kontrol ve iade süreçlerinin daha kısa sürede

⁶²⁶ Resmî Gazete Tarihi: 12.06.2002 Resmî Gazete Sayısı: 24783.

⁶²⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2019 Faaliyet Raporu, s. 71.

⁶²⁸ Serçemeli, "Risk Odaklı Vergi Denetiminde Elektronik Uygulamalar Üzerine Bir Değerlendirme", s. 1238.

⁶²⁹ Bkz. s. 71.

ve daha etkin bir şekilde yerine getirilmesinin sağlanması hedeflenmektedir⁶³⁰. Bu çerçevede, bu uygulama da esasında veri ambarı üzerinden gerçekleştirilen kontrol ve denetim mekanizmalarının etkinleştirilmesine yöneliktir.

3.2.3.1.13. Mükellef Karne Sistemi

Mükellef karne sistemi, bir vergisel uyum analiz modeli ve mükellef değerlendirme sistemidir. Mükelleflerin davranış eğilimlerinden yola çıkılarak mükelleflerin uyumları ölçülmek istenmektedir. Bu çerçevede, uyumsuz mükellefler belirlenerek, vergi kaybına yol açılmadan müdahale edilmesi ve uyumlu mükelleflerin bu eğilimlerinin kalıcı hale getirilmesi hedeflenmektedir⁶³¹. Mükellef karne sistemi de, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından veri madenciliği teknikleri kullanılarak geliştirilmiş olan yazılımlardan birisidir⁶³².

Mükellef karne sistemi ile sicil, beyanname, ödeme ve performans olmak üzere 4 farklı kategoride 160 farklı kriterle uyum bozuklukları anlık olarak ölçülerek, her bir mükellef için “Genel Uyum Seviyesi” belirlenmektedir. Bu sonuçlara göre, uyum seviyesi yüksek olan mükelleflere teşvik ve kolaylıklar sağlanması; düşük olan mükellefler açısından ise bilinçlendirme ve gönüllü uyumun sağlanmasına yönelik çalışmalar yapılması amaçlanmaktadır⁶³³.

Bu sistemde, birtakım kriterler üzerinden mükellef profilleri çıkarılmakta, anlık raporlar üretilmekte, ön uyarı yapılabilmekte, elektronik yoklama ile entegre çalışılarak vergi daireleri arasında koordinasyon sağlanabilmektedir⁶³⁴.

⁶³⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2019 Faaliyet Raporu, s. 71.

⁶³¹ Mehmet Arslan ve Mine Biniş, “Vergi Denetiminde Bir Etkinlik Sorunu Olarak Mükellef Seçimi”, 29. *Türkiye Maliye Sempozyumu*, 16-20 Mayıs 2014, s. 458, http://www.maliyesempozyumu.org/wp-content/uploads/2017/10/Maliye_Sempozyumu_29_443_462.pdf, erişim tarihi: 24.05.2021.

⁶³² Doğan, “Vergide Teknolojik Uygulamalar”, s. 31.

⁶³³ Arslan ve Biniş, “Vergi Denetiminde Bir Etkinlik Sorunu Olarak Mükellef Seçimi”, s. 458.

⁶³⁴ Doğan, *Elektronik Vergisel Uygulamalar*, s. 472-476’dan aktaran: Karaçoban Güneş, *Vergi Usul Hukukunda Re’sen Araştırma İlkesi*, s. 256.

Dolayısıyla vergi idaresi çalışanlarının hiçbir müdahalesi olmaksızın, bilgisayar vasıtasıyla otomatik olarak mükellefler hakkında sanal profil oluşturulmaktadır⁶³⁵.

3.2.4. Vergi Mükelleflerinin Unutulma Hakkı

“Unutulma Hakkı” başlığında da ifade edildiği üzere, unutulma hakkı, Genel Veri Tüzüğü’nde düzenlenmiş bir hak olmakla birlikte KVKK’da böyle bir hak öngörülmemiştir.

GVKT’nin 17. maddesine göre, veri öznesinin, yöneticiden gecikmeye mahal vermeksizin kendisiyle ilgili verilerin silinmesini talep etme hakkı bulunmaktadır. Bu çerçevede, kişisel verilerin, toplanma ya da işleme amaçları açısından artık gerekli olmaması, veri öznesinin rızasını geri alması, veri işlenmesi açısından hukuki bir temel kalmaması, veri öznesinin veri işleme faaliyetine itiraz etmesi ve verilerin işlenmesi açısından ağır basan meşru bir sebebin olmaması, kişisel verilerin kanuna aykırı şekilde işlenmesi, yasal bir yükümlülüğe uyulması açısından verilerin silinmesinin zorunlu olması durumlarında kişisel veriler gecikmeksizin silinmelidir. Yöneticinin kişisel veriyi kamuya ifşa etmiş olması ve veriyi silme yükümlülüğü altında olduğu durumda, yönetici, veriyi işleyen yöneticileri verilere yönelik tüm bağlantı ya da nüshaların silinmesi hususunda bilgilendirmek konusunda tüm makul adımları atmalıdır (m. 17/2).

Hatırlanacağı üzere, unutulma hakkının gündeme gelmesini sağlayan Avrupa Birliği Adalet Divanı’nın 13.05.2014 tarih ve C-131/12 numaralı Google İspanya kararında Divan, veri öznesinin, kişisel verilerin yayılmasının kendisine ve temel haklarına zarar verdiği durumlarda, bu verilerin bir arama motoru tarafından endekslenmesine karşı çıkabileceğini ve unutulma hakkını kapsayan mahremiyetin, arama motoru operatörünün meşru menfaatlerini ve bilgi

⁶³⁵ Karaçoban Güneş, *Vergi Usul Hukukunda Re’sen Araştırma İlkesi*, s. 256.

özgürlüğüne olan genel menfaatini geçersiz kılmakta olduğunu vurgulamıştır. Divan'a göre, yalnızca verilerin yanlış olması durumunda değil; veri işlemenin, amaçları açısından yetersiz, alakasız ya da aşırı olması, güncel olmaması halinde daha fazla saklanmaması gerekmektedir. Bu halde, özel ve aile hayatına saygı gösterilmesine ve kişisel verilerin korunmasına ilişkin haklar çerçevesinde, kişisel verilerin kamuya ifşa edilmemesi talep edilebilecektir.

Unutulma hakkının özünde, bireyin onurlu yaşaması, kişiliğini serbestçe geliştirmesi ve kişisel verileri üzerinde özgürce tasarruf etmesi yatmaktadır. Dolayısıyla bu hak kişisel verilerin korunması hakkı ile de yakından bağlantılıdır⁶³⁶. Nitekim kişisel verilerin silinmesini talep etmek, kişinin hayatını özgürce sürdürmesine ve maddi ve manevi varlığını geliştirmesine her durumda yetmeyebilir. Kişisel verilerin sınırsız şekilde kayıt altına alındığı ve hızlı ve geniş paylaşım nedeniyle ortadan kaybolmasının zor olduğu günümüz teknolojisinde, üçüncü kişilerin gözetiminden kurtulma ve hayatı özgür şekilde sürdürme isteği unutulma hakkına olan ihtiyacı ortaya çıkarmaktadır⁶³⁷.

Unutulma hakkı ile verilerin silinmesini ya da yok edilmesini talep etme hakkı benzer amaçlara yönelik haklar olmakla birlikte, unutulma hakkı hem geçmiş hem de geleceği kapsayan daha geniş bir korumaya işaret etmektedir denilebilir. Bu anlamda, unutulma hakkı silinmiş verilere ilişkin olarak dahi gündeme gelebilecektir. Nitekim silinen bir verinin dahi kişinin unutmak istediği geçmişinin herhangi bir şekilde önüne getirilmesine yol açması söz konusu ise, söz konusu veri de unutulma hakkına konu olabilecektir.

Ülkemizde unutulma hakkının net ve kesin bir pozitif temeli olmamakla birlikte, bu hakkın bazı mahkeme kararları ile tanındığını görmekteyiz⁶³⁸. Bu anlamda,

⁶³⁶ Akgül, "Kişisel Verilerin Korunmasında Yeni Bir Hak: 'Unutulma Hakkı'", s. 14.

⁶³⁷ Akgül, "Kişisel Verilerin Korunmasında Yeni Bir Hak: 'Unutulma Hakkı'", s. 15.

⁶³⁸ Oytun Canyaş ve Aslı Bayata Canyaş, "Approach towards the right to be forgotten under Turkish law in comparison with EU and US laws. A need for a reform?", *Juridical Tribune*, 11/2 (2021), s. 183.

unutulma hakkı, Yargıtay kararlarına da konu olmuştur. Hukuk Genel Kurulu, daha önceki bölümlerinde de bahsi geçen 2014/4-56 Esas ve 17.06.2015 tarihli kararında, Adalet Divanı'nın bu kararına değinilmiş ve unutulma hakkı, üstün bir kamu yararı olmadığı sürece, dijital hafızada yer alan geçmişte yaşanan olumsuz olayların bir süre sonra unutulmasını, başkalarının bilmesini istemediği kişisel verilerin silinmesini ve yayılmasının önlenmesini isteme hakkı olarak tanımlamıştır. Buna göre, unutulma hakkı, kişisel verilerin korunması hakkının çatısını oluşturmaktadır. Nitekim karara göre, her iki hakkın da temelinde de, kişilerin verileri üzerinde serbestçe tasarruf edebilmeleri, geçmişin engeline takılmaksızın geleceğe yönelik plan yapabilmesi ve kişisel verilerin aleyhe kullanılmasının engellenmesi yatmaktadır.

Anayasa Mahkemesi de, 03.03.2016 tarihli kararında Yargıtay'ın yukarıda belirtilen kararına atıf yapmıştır. Mahkeme, başvuruçunun hakkında çıkan eski haberlere internet ortamında halen ulaşılabilmesini, Anayasa'nın 17. maddesinde yer alan yaşama, maddi ve manevi varlığını koruma ve geliştirme hakkı ve kişisel verilerin korunması hakkı açısından ele almıştır. Mahkemeye göre, kişisel verilerin ancak kanunla veya kişinin açık rızası ile işlenebileceği belirtilmiş ise de, Anayasa'da tanımlanan ifade ve basın özgürlükleri kapsamında yapılan bir haberin anılan sınırların istisnası mutlaka olacaktır. Burada esas olan, kişilerin geçmişte haber yapılmış ve gerçeğe aykırılığı ileri sürülmemiş davranışlarının artık hatırlanmasının engellenmesidir. İfade ve basın özgürlüğü kapsamında internet ortamına yüklenen haber ve fikirler çoğu kez kişisel verilerin de kullanılmasını ve işlenmesini beraberinde getirir. Dolayısıyla internet ortamındaki ilgili haber arşivlerindeki kişisel verilere veya habere erişimin engellenerek kişilerin yaptıklarının unutulmasının sağlanması söz konusudur⁶³⁹.

Danıştay ise, bireyin kişisel verilerinin basında yer almasını, "bireyin onurlu ve saygın yaşama hakkı" çerçevesinde değerlendirerek, "*davacı, herhangi bir şekilde dayanak gösterilemeyen suçlamalarla karşı karşıya bırakılmıştır. Bu*

⁶³⁹ Anayasa Mahkemesi, 2013/5653 B.N., R.G. Tarih ve Sayı: 24/8/2016-29811.

suçlamalardan dolayı kamuoyunda hakkında şüphe ve tereddütler doğan davacının, toplumdaki her birey gibi onurlu ve saygın yaşama hakkı ağır bir şekilde zedelenmiştir.” Biçiminde karar vermiş ve kişilik hakları ağır biçimde saldırıya uğrayan davacının uğradığı manevi zararının tazmin edilmesine hükmetmiştir⁶⁴⁰.

Bu çerçevede, Anayasa Mahkemesi'nin 2013/5653 başvuru numaralı kararında da izah edildiği üzere, Anayasa'nın 5. maddesinde devletin temel amaç ve görevlerinin arasında insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmanın sayılması; 17. maddede düzenlenen maddi ve manevi varlığını koruma ve geliştirme hakkı ile 20. maddede düzenlenen özel hayatın gizliliği ve kişisel verilerin korunması haklarının, unutulma hakkının mevzuatımızda yer alan temelleri olarak gösterilmesi mümkündür. Bu çerçevede, ilgili Anayasa maddeleri gereğince vergi mükellefleri de unutulma hakkından yararlanabilmelidir.

Bunlara ek olarak, KVKK'da unutulma hakkına ilişkin doğrudan bir düzenleme öngörülmemiş olmakla birlikte, Kanun'un 7. maddesinde yer alan, kişisel verilerin silinmesi, yok edilmesi veya anonim hâle getirilmesine ilişkin düzenleme de unutulma hakkı ile ilişkilidir⁶⁴¹. Ayrıca, 4. maddede yer alan temel ilkeler ve özellikle belirli, açık ve meşru amaçlar için işleme, işlendikleri amaçla bağlantılı, sınırlı ve ölçülü olma ve ilgili mevzuatta öngörülen veya işlendikleri amaç için gerekli olan süre kadar muhafaza edilme ilkeleri çerçevesinde, geçmişe ait, güncelliği kalmamış ve işlendikleri amacın güncelliğini ve geçerliliğini yitirdiği verilerin unutulma hakkına konu olması gerektiği ifade edilebilecektir. Bu çerçevede, vergi mükelleflerini, eskiye ait ve hatırlamak istemedikleri bilgilerle sürekli ve daimi olarak muhatap etmek ve bunlarla yüzleşmek zorunda bırakmak, KVKK'nın amaç ve temel ilkelerine uygun düşmeyecektir.

⁶⁴⁰ Akgül, “Kişisel Verilerin Korunmasında Yeni Bir Hak: “Unutulma Hakkı””, s. 21.

⁶⁴¹ Canyaş ve Canyaş, “Approach towards the right to be forgotten under Turkish law in comparison with EU and US laws. A need for a reform?”, s. 184.

KVK Kurulu tarafından da, 23.06.2020 tarihinde unutulma hakkına ilişkin önemli bir karar verilmiştir⁶⁴². Kararda, mevzuatımızda yer alan düzenlemelerden, Anayasa'nın 20/3 maddesine, KVKK'da yer alan genel ilkelere, KVKK m. 11/1-e bendinde yer alan kişisel verilerin silinmesi/ yok edilmesini talep hakkına, KVKK 7. maddesine ve Kişisel Verilerin Silinmesi, Yok Edilmesi veya Anonim Hale Getirilmesi Hakkında Yönetmeliğin 8. maddelerine vurgu yapılmıştır. Bunlara ek olarak, 5651 sayılı İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanun'un⁶⁴³ "Özel hayatın gizliliği nedeniyle içeriğe erişimin engellenmesi"ne ilişkin 9/A maddesinde yer alan hükmü de⁶⁴⁴, hukukumuzda unutulma hakkını sağlamaya

⁶⁴² Kişisel Verileri Koruma Kurulu'nun 23.06.2020 tarih ve 2020/481 sayılı kararı, <https://kvkk.gov.tr/icerik/6776/2020-481>, erişim tarihi: 05.07.2021

⁶⁴³ Resmî Gazete Tarihi: 23.05.2007 Resmî Gazete Sayısı: 26530.

⁶⁴⁴ "(1) İnternet ortamında yapılan yayın içeriği nedeniyle özel hayatının gizliliğinin ihlal edildiğini iddia eden kişiler, Kuruma doğrudan başvurarak içeriğe erişimin engellenmesi tedbirinin uygulanmasını isteyebilir.

(2) Yapılan bu istekte; hakkın ihlaline neden olan yayının tam adresi (URL), hangi açılardan hakkın ihlal edildiğine ilişkin açıklama ve kimlik bilgilerini ispatlayacak bilgilere yer verilir. Bu bilgilerde eksiklik olması hâlinde talep işleme konulmaz.

(3) Başkan, kendisine gelen bu talebi uygulanmak üzere derhâl Birliğe bildirir, erişim sağlayıcılar bu tedbir talebini derhâl, en geç dört saat içinde yerine getirir.⁽²⁾

(4) Erişimin engellenmesi, özel hayatın gizliliğini ihlal eden yayın, kısım, bölüm, resim, video ile ilgili olarak (URL şeklinde) içeriğe erişimin engellenmesi yoluyla uygulanır.

(5) Erişimin engellenmesini talep eden kişiler, internet ortamında yapılan yayın içeriği nedeniyle özel hayatın gizliliğinin ihlal edildiğinden bahisle erişimin engellenmesi talebini talepte bulunduğu saatten itibaren yirmi dört saat içinde sulh ceza hâkiminin kararına sunar. Hâkim, internet ortamında yapılan yayın içeriği nedeniyle özel hayatın gizliliğinin ihlal edilip edilmediğini değerlendirerek vereceği kararını en geç kırk sekiz saat içinde açıklar ve doğrudan Kuruma gönderir; aksi hâlde, erişimin engellenmesi tedbiri kendiliğinden kalkar.

(6) Hâkim tarafından verilen bu karara karşı Başkan tarafından 5271 sayılı Kanun hükümlerine göre itiraz yoluna gidilebilir.

(7) Erişimin engellenmesine konu içeriğin yayından çıkarılmış olması durumunda hâkim kararı kendiliğinden hükümsüz kalır.

(8) Özel hayatın gizliliğinin ihlaline bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde doğrudan Başkanın emri üzerine erişimin engellenmesi Kurum tarafından yapılır.

yönelik araçlardan birisi olarak ele alınmıştır. Bu çerçevede, Kurul'a göre, bu düzenlemeler yeterli olup, unutulma hakkının ayrı bir hak olarak tanımlanmasına gerek bulunmamaktadır.

Bu noktada belirtilmelidir ki, 5651 sayılı Kanun'un 9/A maddesi çerçevesinde erişimin engellenmesi, özel hayatın gizliliğini ihlal eden yayın, kısım, bölüm, resim, video ile ilgili olarak (URL şeklinde) içeriğe erişimin engellenmesi yoluyla uygulanacaktır. Kurul kararına da konu olduğu üzere, 5651 sayılı Kanun'un 9/A maddesinde, internet ortamında yapılan yayın içeriği nedeniyle özel hayatının gizliliğinin ihlal edildiğini iddia eden kişilerin, içeriğe erişimin engellenmesini talep etme hakkı dışında, 9. maddede de önemli bir düzenlemeye yer verilmiştir. Buna göre, internet ortamında yapılan yayın içeriği nedeniyle kişilik haklarının ihlal edildiğini iddia eden gerçek ve tüzel kişiler ile kurum ve kuruluşları, içerik sağlayıcısına, buna ulaşamaması hâlinde yer sağlayıcısına başvurarak uyarı yöntemi ile içeriğin yayından çıkarılmasını isteyebilecektir. Belirtilen kişiler ayrıca, doğrudan sulh ceza hâkimine başvurarak içeriğin çıkarılmasını ve/veya erişimin engellenmesini de isteyebilecektir. Bu halde hâkim, yalnızca kişilik hakkının ihlalinin gerçekleştiği yayın, kısım, bölüm ile ilgili olarak (URL, vb. şeklinde) içeriğe erişimin engellenmesi yöntemiyle erişimin engellenmesi kararı verir. Bununla birlikte, hâkimin URL adresi belirtilerek içeriğe erişimin engellenmesi suretiyle kişilik hakkı ihlalinin engellenemeyeceğine kanaat getirmesi durumunda, internet sitesindeki tüm yayına yönelik olarak erişimin engellenmesine de karar verilebilecektir (m. 9/4).

Erişimin engellenmesi, yalnızca DNS ve URL tabanlı engelleme şeklinde olmak zorunda değildir⁶⁴⁵. Nitekim 5651 sayılı Kanun'un 2/1-o maddesine göre, erişimin engellenmesi, alan adından erişimin engellenmesi, IP adresinden

(9) Bu maddenin sekizinci fıkrası kapsamında Başkan tarafından verilen erişimin engellenmesi kararı,¹ yirmi dört saat içinde sulh ceza hâkiminin onayına sunulur. Hâkim, kararını kırk sekiz saat içinde açıklar".

⁶⁴⁵ Canyaş ve Canyaş, "Approach towards the right to be forgotten under Turkish law in comparison with EU and US laws. A need for a reform?", s. 185.

erişimin engellenmesi, içeriğe (URL) erişimin engellenmesi ve benzeri yöntemler kullanılarak gerçekleştirilebilecektir. Bu anlamda, özellikle içeriğin yayından çıkarılmadığı ya da erişimin engellenemediği durumlarda platform tabanlı engelleme de çözüm olarak kullanılabilir⁶⁴⁶.

Belirtilen hüküm ve düzenlemeler, Türk Hukuku'nda unutulma hakkının temelleri olarak nitelendirilebilir. Bununla birlikte, unutulma hakkının, kişisel verilerin korunmasına ilişkin diğer haklar gibi, Kanun ile açıkça tanımlanmasında fayda vardır. Ayrıca, kişisel verisi işlenen diğer gerçek kişiler gibi, vergi mükelleflerinin de bu haktan yararlanması sağlanmalıdır. "Vergi Mahremiyeti" başlığı altında da ifade edildiği üzere, Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinde kural olarak vergi mahremiyeti öngörülmüş ancak aynı maddede birtakım istisnalara yer verilmiştir. Bu anlamda, 5. maddenin 3. fıkrasına göre, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından, mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları açıklanabilecektir. Bu anlamda, Maliye ve Hazine Bakanlığı'nın söz konusu istisna kapsamındaki açıklamalarına ilişkin olarak vergi mükellefleri unutulma hakkından yararlanabilmelidir⁶⁴⁷. Benzer şekilde, aynı maddede yer alan, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve birlik ve meslek odalarına bildirilmesinin vergi mahremiyetini ihlal sayılmayacağı düzenlemesi kapsamında yapılan bildirimler de vergi mükelleflerinin unutulma hakkına konu olabilecektir.

3.2.5. Vergi Mükelleflerinin İtiraz Etme Hakkı

İlgili kişinin hakları hususunda daha önce de izah edildiği üzere, kişisel verilerin korunmasına ilişkin olarak sahip olunan haklardan birisi de, işlenen verilerin

⁶⁴⁶ Olgun Değirmenci, "Teknik Açıdan İnternet Erişiminin Engellenmesi Türleri ve Türk Hukukunun Tercih", *Terazi Dergisi* 13/143 (2018), s. 187.

⁶⁴⁷ Canyaş ve Canyaş, "Approach towards the right to be forgotten under Turkish law in comparison with EU and US laws. A need for a reform?", s. 188.

münhasıran otomatik sistemler vasıtasıyla analiz edilmesi suretiyle kişinin kendisi aleyhine bir sonucun ortaya çıkmasına itiraz etmektir.

İtiraz hakkı oldukça önemlidir nitekim bireylerin, haberleri dahi olmaksızın belirli kategorilere dâhil edilmesi ve haklarında varsayımlara dayanılarak karar verilmesi kişilik hakkı ile bağdaşan bir durum değildir. Bu anlamda, farklı kaynaklardan elde edilen verilerin kategorize edilmesi ile reklam ve pazarlama gibi amaçlarla kullanılması, tüketiciyi öngörülebilir kılması ve muhatap kitlelerin kategorize edilmesinin kolaylaştırılması amaçlanmaktadır⁶⁴⁸. Ayrıca, iş performansı, kredi verilebilirlik ya da güvenilirlik gibi hususlarda değerlendirme yapılması amacıyla bu tür sistemler kullanılabilir⁶⁴⁹.

Mükelleflere ilişkin olarak da çok sayıda veri, vergi idaresi tarafından kaydedilmekte, depolanmakta ve bu veriler üzerinde veri madenciliği olarak adlandırılan birçok işlem gerçekleştirilmektedir. Böylelikle, idare tarafından, sistemli ve vergisel durumların ortaya çıkarılmasına yönelik olarak, bilgi toplanması, işlenmesi, saklanması, sınıflandırılması, kullanılması, transfer edilmesi ve değerlendirilmesi süreçlerinden oluşan bilgi yönetimi süreci⁶⁵⁰ olan risk yönetim sistemi araçlarına sıklıkla başvurulmaktadır.

Bu çerçevede, “Kişisel Verilerin Korunması Açısından Vergi Mükelleflerinin Hakları” başlığı altında izah edildiği üzere, Hazine ve Maliye Bakanlığı risk analizi yapmak hususunda yetkili kılınmıştır⁶⁵¹. Vergi Denetim Kurulu da, Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini analiz edebilecek ve risk alanlarını tespit edebilecektir⁶⁵². Ayrıca, vergi kayıp ve kaçığı ile kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin önlenmesine yönelik risk analiz ve değerlendirme çalışmalarını gerçekleştirmek, risk analizi ve değerlendirme çalışmalarını, temin

⁶⁴⁸ Çekin, *Kişisel Verilerin Korunması Hukuku*, s. 135.

⁶⁴⁹ Carey, *Data Protection*, s. 191.

⁶⁵⁰ Karaçoban Güneş, *Vergi Usul Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesi*, s. 223.

⁶⁵¹ Bkz. 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi m. 217/1-ğ.

⁶⁵² Bkz. 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi m. 228/4-b.

edilen her türlü bilgi, belge ve bunlara ilişkin her türlü ortamdaki kayıtlar üzerinden çeşitli analiz araçlarını kullanmak suretiyle gerçekleştirmek gibi yetkilerle donatılmış olan Risk Analizi Genel Müdürlüğü oluşturulmuştur⁶⁵³. Bunlara ek olarak, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın hizmet birimlerinden olan Uygulama ve Veri Yönetimi Merkezi de, Risk Analizi Sistemi üzerinden risk analizi yapmak yetkisini haiz kılınmıştır.⁶⁵⁴ Bu Risk Analiz Sistemi de, her türlü bilgi ve verinin toplanması suretiyle oluşturulacaktır.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik kapsamında da risk analizine yönelik düzenlemeler öngörülmüştür. Buna göre, nezdinde inceleme yapılacak olanla temas kurulamaması veya verilen sürede defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, incelemeye başlama tutanağının imzadan imtina edilmesi gibi hallerde inceleme risk analizi sonuçlarına dayalı olarak yürütülebilecektir (m. 9/4). Ayrıca, vergi incelemesi yapılması için, mükellefin risk analizi neticesinde riskli bulunması zorunlu değildir. Risk analizi neticesinde riskli bulunmaması halinde dahi mükellefler incelemeye alınabilecektir (m. 4/2).

Bu çerçevede, mevzuatta risk yönetim sistemi adı altında bir düzenlemeye yer verilmemiş ancak risk yönetim sisteminin uygulanmasına ilişkin olarak bahsi geçen düzenlemeler öngörülmüştür. Bu kapsamda, ilgili hükümlere binaen sistem şu şekilde işlemektedir: Gelir İdaresi Başkanlığı, mükellefiyet, vergilendirme, denetim ve risk analizine yönelik her türlü bilgi ve veriyi toplayarak ve işleyerek veri ambarında sakladığı verileri vergi incelemesine yetkili birimlerin ve ilgili birimlerin kullanımına sunmakta; Vergi Denetim Kurulu ise, Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini analiz etmekte, mukayeseler yapmakta ve risk alanlarını tespit etmektedir⁶⁵⁵.

Yukarıda izah edilen Katma Değer Vergisi İadesi Risk Analiz Sistemi, sahte belge risk analiz sistemi, mükellef karne sistemi, e-fatura, e-fatura kayıt sistemi,

⁶⁵³ Bkz. 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi m. 222.

⁶⁵⁴ Bkz. 4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi m. 143/1-ğ.

⁶⁵⁵ Karaçoban Güneş, *Vergi Usul Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesi*, s. 225.

katma değer vergisi iade takip sistemi gibi uygulamalar, risk yönetim sisteminin araçlarındandır⁶⁵⁶.

Böylelikle, teknolojik gelişmeler ışığında vergi idaresi de veri madenciliği yöntemlerini kullanmaya başlamıştır. Bu çerçevede, veri ambarında yer alan tüm verilerle, mükellefler listeleri ve hatta mükellef profilleri oluşturulmaktadır. Mevzuatımızda profil çıkarmaya ilişkin bir hüküm bulunmamakla birlikte, hatırlanacağı üzere, GVKT'nin 4. maddesinde profil çıkarmanın tanımına yer verilmiştir. Buna göre profil çıkarma, bir gerçek kişinin iş performansı, ekonomik durumu, sağlığı, kişisel tercihleri, ilgi alanları, güvenilirliği, davranışları, konumu veya hareketlerine ilişkin hususların analiz edilmesi veya tahmin edilmesi gibi gerçek kişiye ilişkin kişisel özelliklerin değerlendirilmesi için otomatik kişisel veri işleme biçimidir. Vergi idaresi tarafından da mükelleflerin tüm hareketleri izlenmekte ve uyuma ilişkin profiller oluşturulmaktadır. Riskli bulunan mükellefler ise vergi denetimine tabi tutulmaktadır.

Bununla birlikte, risk yönetim sistemi kapsamında veri ambarında yer alan verilerin istenildiği şekilde alınarak veri madenciliğine ve analize tabi tutulması için yasal bir zemin oluşturulmalıdır. 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı ile İlgili Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun'da yer alan düzenlemeler yürürlükten kaldırılmasıyla birlikte, bu hususta Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile norm ya da yetki getirilmesi, Anayasa'nın 13, 20/3 ve 104. maddelerine aykırıdır.

Ayrıca belirtmelidir ki, risk yönetim sistemi kapsamındaki uygulamalar ile otomatik olarak sanal profil oluşturulması ve belirlenen uyumsuzluk ya da ihlal riski açısından yüksek puanlar kapsamında mükellef hakkında olumsuz durumların ortaya çıkması halinde, mükellef bu duruma itiraz edebilmelidir. Bu anlamda örneğin; mükellef karne sisteminde, mükellefler hakkında, otomatik olarak sanal profil oluşturulmaktadır. Sanal olarak oluşturulan ve insan müdahalesinin bulunmadığı bu tür otomatik puanlama/ profil oluşturma uygulamaları yoluyla mükellef hakkında vergi incelemesi başlatılması gibi

⁶⁵⁶ Karaçoban Güneş, *Vergi Usul Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesi*, s. 235.

olumsuz durumların ortaya çıkması halinde, mükellefin kişisel verilerinin korunması hakkı ile devletin ekonomik ve mali çıkarları arasındaki denge gözetilerek, mükellefe itiraz hakkı da tanınabilmelidir. Aksi halde, idarenin düzenleyici işlemi niteliğinde olan ve kişisel verilerin korunması hakkına ilişkin düzenleme getiremeyecek olan Cumhurbaşkanı Kararnamesi ile verilen yetkiye dayanılarak vergi idaresinin mükelleflerin kişisel verileri üzerinde dilediği teknikleri kullanarak olumsuz sonuçlar doğurabilecek işlemleri yapabilmesine her durumda izin verilmesi ve mükellefe itiraz hakkı tanınmaması, hukuk devleti ilkesi, kişisel verilerin korunması hakkı ve Anayasa'nın 13. maddesinde yer alan ölçülülük ilkesine aykırı sonuçlar doğuracaktır.

3.2.6. Vergi Mükelleflerinin Zararın Giderilmesini Talep Etme Hakkı

Kanun'un 11/1-ğ maddesine göre, ilgili kişinin, kişisel verilerin kanuna aykırı olarak işlenmesi sebebiyle zarara uğraması hâlinde, zararın giderilmesini talep etme hakkı bulunmaktadır. KVKK'nın 28/2 maddesi çerçevesinde, KVKK m. 11'de belirtilen diğer hakların aksine, zararın talep edilmesi hakkı istisna kapsamına alınmamıştır. Bu çerçevede, bu hak vergi mükellefleri açısından da uygulanacaktır.

Çalışmanın "Zararın Giderilmesini Talep Etme Hakkı" başlığı kapsamında da ifade edildiği üzere, bu hakkın kullanılması için, kişisel verilerin kanuna aykırı işlenmesi gerekmektedir. Buna ek olarak, kişisel verilerin kanuna aykırı olarak işlenmesi nedeniyle ilgili kişi olan mükellefin bir zarara uğraması da gerekmektedir.

Bu anlamda, veri sorumlusunun genel ilkelere ya da veri işleme koşullarına aykırı şekilde veri işlemesi, veri aktarımı kurallarına riayet etmemesi ve aydınlatma yükümlülüğünü ihlal etmesi gibi durumlarda, kanuna aykırılıktan söz edilecektir. Ayrıca, KVKK'nın 12/1 hükmüne göre, veri sorumlusu, kişisel verilerin hukuka aykırı olarak işlenmesini önlemek, kişisel verilere hukuka aykırı olarak erişilmesini önlemek ve kişisel verilerin muhafazasını sağlamak amacıyla

gerekli her türlü teknik ve idari tedbirleri almak zorundadır. Kişisel verilerin veri sorumlusunun adına başka bir kişi tarafından işlenmesi hâlinde, tedbirlerin alınması hususunda bu kişilerle birlikte müştereken sorumludur (m. 12/2).

KVKK'nın 13/1 maddesine göre, verisi işlenen kişi, Kanun'un uygulanmasıyla ilgili taleplerini yazılı olarak veya KVK Kurulu'nun belirleyeceği diğer yöntemlerle veri sorumlusuna iletir. Bu zorunlu başvuru yolunun tüketilmesini takiben, başvurunun reddedilmesi, verilen cevabın yetersiz bulunması veya süresinde başvuruya cevap verilmemesi hâllerinde Kurula şikâyette bulunulabilecektir (m. 14/1). Kişilik hakları ihlal edilenlerin, genel hükümlere göre tazminat hakkı saklıdır (m. 14/3). Nitekim bu noktada bir haksız fiil söz konusudur ve uğranılan zararın tazmininin TBK genel hükümleri çerçevesinde talep etmesi de mümkündür⁶⁵⁷.

Şikâyet üzerine Kurul, talebi inceleyerek ilgililere bir cevap verir. Altmış gün içinde cevap verilmemesi halinde, talep reddedilmiş sayılacaktır (m. 15/4). İhlalin varlığının anlaşılması hâlinde Kurul, tespit ettiği hukuka aykırılıkların veri sorumlusu tarafından giderilmesine karar vererek ilgililere tebliğ eder (m. 15/5). Ayrıca, telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve açıkça hukuka aykırılık olması hâlinde, Kurul tarafından veri işlenmesinin veya verinin yurt dışına aktarılmasının durdurulmasına karar verilebilecektir (m. 15/7).

Konuya vergi mükellefleri açısından bakıldığında, mükellefler, uğradıkları zararın tazmini amacıyla 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu⁶⁵⁸ gereğince tam yargı davası açabilecektir (m. 2/1-b). Ayrıca, olağan başvuru yollarının tüketildiği tarihten itibaren 30 gün içinde Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yapılması da mümkündür⁶⁵⁹. Nitekim 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun⁶⁶⁰

⁶⁵⁷ Dülger, *Kişisel Verilerin Korunması Hukuku*, s. 509.

⁶⁵⁸ Resmî Gazete Tarihi: 20.01.1982 Resmî Gazete Sayısı: 17580.

⁶⁵⁹ Başaran Yavaşlar ve Canyaş, "Türkiye'de Vergi Şeffaflığı", s. 20.

⁶⁶⁰ Resmî Gazete Tarihi: 03.04.2011 Resmî Gazete Sayısı: 27894.

kapsamında, herkes, Anayasa'da güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve buna ek Türkiye'nin taraf olduğu protokoller kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne başvurabilir. Kişisel verilerin korunması hakkı ve özel hayatın gizliliği hakkı, Anayasa'da düzenlenen temel haklardandır.

3.2.7. Veri Sorumlusunun Aydınlatma Yükümlülüğü Karşısında Vergi Mükellefinin Aydınlatılma Hakkı

KVKK kapsamında veri sorumlusunun en önemli yükümlülüklerinden birisi de, ilgili kişiyi aydınlatma yükümlülüğüdür. Buna göre, kişisel verilerin elde edilmesi sırasında veri sorumlusu veya yetkilendirdiği kişi, ilgili kişilere;

- Veri sorumlusunun ve varsa temsilcisinin kimliği,
- Kişisel verilerin hangi amaçla işleneceği,
- İşlenen kişisel verilerin kimlere ve hangi amaçla aktarılabileceği,
- Kişisel veri toplamanın yöntemi ve hukuki sebebi⁶⁶¹ ve
- 11. maddede sayılan diğer hakları

konusunda bilgi vermekle yükümlüdür.

Aydınlatma yükümlülüğüne ilişkin olarak 10.03.2018 tarih ve 30356 sayılı Resmi Gazete'de Aydınlatma Yükümlülüğünün Yerine Getirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ yayımlanmıştır. Buna göre, kişisel verilerin işlendiği her durumda, ilgili kişinin talebi gerekmeksizin aydınlatma yükümlülüğünün yerine getirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla veri işleme ilgili kişinin açık rızası ile gerçekleşmiş olsa dahi aydınlatma yükümlülüğüne riayet edilmelidir (5/1-a,d). Nitekim açık rıza ile veri işlenmesi durumunda açık rıza alınması ve aydınlatma

⁶⁶¹ Hukuki sebep ile kastedilen, kişisel verilerin Kanun'un 5 ve 6. maddelerinde belirtilen işleme şartlarından hangisine dayanılarak işlendiğidir (Aydınlatma Yükümlülüğünün Yerine Getirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ m. 5/1-h).

yükümlülüğünün ayrı ayrı yerine getirilmesi gerekmektedir (5/1-f). Bu yükümlülüğün yerine getirdiğinin ispatı da ilgili kişiye değil; veri sorumlusuna ait olacaktır (5/1-e).

Aydınlatma yükümlülüğünün, anlaşılır, açık ve sade bir dille yerine getirilmesi gerekmektedir. Genel nitelikte ve muğlak ifadeler yer verilmemeli ve gündeme gelmesi muhtemel başka amaçlar için kişisel verilerin işlenebileceği kanaatini uyandıran ifadeler kullanılmamalıdır (5/1-g,ğ). Ayrıca, eksik, ilgili kişileri yanıltıcı ve yanlış bilgilere yer verilmemesi gerekmektedir (5/1-j). Kanun'un 18/1-a maddesine göre, 10. maddede öngörülen aydınlatma yükümlülüğünü yerine getirmeyenler hakkında idari para cezası uygulanacaktır.

Aydınlatma yükümlülüğü kapsamında bilgi verilmesi gereken hususların birçoğu, KVKK'nın 11. maddesinde ilgilinin haklarına ilişkin olarak bilgilendirilme hakkı çerçevesinde ele alınmıştır. Nitekim bilgilendirilme hakkına göre, verisi işlenen kişi, kişisel verilerinin işlenip işlenmediğini öğrenme, kişisel verileri işlenmişse buna ilişkin bilgi talep etme, kişisel verilerin işlenme amacını ve bunların amacına uygun kullanılıp kullanılmadığını öğrenme ve kişisel verilerin aktarıldığı üçüncü kişileri bilme hakkına sahiptir. Hazırlanacağı üzere, Anayasa'nın 20/3 maddesinde de, kişisel verilerin korunması hakkının, kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de kapsadığı öngörülmüştür. Dolayısıyla aydınlatma yükümlülüğü kapsamındaki hususlar, Anayasa'da ve KVKK'nın ilgilinin haklarına ilişkin düzenlemelerinde de açıkça düzenlenmiştir.

Aydınlatma yükümlülüğü kapsamında bilgi verilmesi gereken hususlara bu denli önem verilmesi ve anayasal bir güvence oluşturulmaya çalışılması oldukça isabetlidir. Nitekim kişisel verilerin korunması hakkı kapsamında verisi işlenen kişilere ilişkin koruma sürecinin başlaması ve sürdürülmesi için bu sürecin şeffaflaştırılması gerekmektedir. Vergi mükelleflerinin aydınlatılması da veri

işleme sürecinin şeffaflaştırılması hususunda en önemli kurumlardan birisini oluşturmaktadır.

Ayrıca belirtmelidir ki, vergi mükelleflerine ait kişisel verilerin işlenmesinde temel ilkelere uygun hareket edilmesi açısından da aydınlatılma yükümlülüğüne riayet edilmesi önemlidir. Nitekim kişisel verilerin, özellikle belirli, açık ve meşru amaçlar için işlenmesi ve işlendikleri amaçla bağlantılı, sınırlı ve ölçülü olması ilkeleri açısından, verisi işlenen kişinin, kişisel verilerin hangi amaçla işleneceği ve kişisel verilerin kimlere ve hangi amaçla aktarılacağı hususlarında aydınlatılması gerekmektedir. Aksi halde, KVKK'nın amacına ve temel ilkelerine uygun ve orantılı bir veri işlemeden söz edilmesi zor olacaktır. Nitekim hatırlanacağı üzere, KVKK'ya göre, bu Kanunun amacına ve temel ilkelerine uygun ve orantılı olmak kaydıyla ancak veri sorumlusunun aydınlatma yükümlülüğü, kişisel veri işlemenin bütçe, vergi ve mali konulara ilişkin olarak devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunması için gerekli olması halinde uygulanmayacaktır (m. 28/2-ç). Bu çerçevede, diğer haklar açısından da vurgulandığı ve tekrar pahasına yeniden ifade edilmesinde fayda bulunduğu üzere, bu istisnanın uygulanması açısından, devletin bütçe, vergi ve mali konulara ilişkin ekonomik ve mali çıkarları ile vergi mükelleflerinin kişisel verilerinin korunması hakkı arasında denge kurulması gerekmektedir. Bu anlamda, somut olay bazında değerlendirme yapılarak, devletin bütçe, vergi ve mali konulara ilişkin ekonomik ve mali çıkarları açısından veri işlemenin gerekli olduğunun net bir şekilde ortaya konulamaması durumunda, vergi mükelleflerinin aydınlatılması gerekmektedir. Aksi halde, Anayasa'nın 20/3 maddesinde belirtilmeyen sınırlama sebeplerine dayanılarak, vergi mükelleflerinin kişisel verilerinin korunması hakkı ölçüsüz şekilde sınırlanmış olacaktır.

Kanun'un 18/1-a maddesine göre, aydınlatma yükümlülüğünü yerine getirmeyenler hakkında idari para cezası verilecektir. Kanun'un 18/3 maddesine göre, bu yükümlülüklerin kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları bünyesinde işlenmesi hâlinde, ilgili kamu kurum

ve kuruluşunda görev yapan memurlar ve diğer kamu görevlileri ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında görev yapanların hakkında disiplin hükümlerine göre işlem yapılacağı öngörülmüştür. Bu nedenle, vergi mükelleflerine ilişkin aydınlatma yükümlülüğüne riayet edilmemesi durumunda, disiplin hükümleri devreye girmelidir.

3.2.8. Vergi Mükellefinin Veri Güvenliğine İlişkin Hakları

Kişisel Verileri Korunması Kanunu'nda veri güvenliğine ilişkin olarak önemli düzenlemelere yer verilmiştir. Bu düzenlemelerden, vergi mükellefleri de, herhangi bir istisna söz konusu olmaksızın yararlanacaktır.

Bu çerçevede, Kanun'un 12/1 maddesine göre veri sorumlusu, kişisel verilerin hukuka aykırı olarak işlenmesini önlemek, kişisel verilere hukuka aykırı olarak erişilmesini önlemek ve kişisel verilerin muhafazasını sağlamak amacıyla uygun güvenlik düzeyini temin etmeye yönelik gerekli her türlü teknik ve idari tedbirleri almak zorundadır. Bu anlamda Kanun'a göre, veri sorumlusunun, veri işleme faaliyetinin hukuka ve dürüstlük kuralına uygun olmasını, işleme amacının meşru olmasını ve verilerin bu amaçla sınırlı ve ölçülü olacak şekilde işlenmesini sağlaması gibi temel ilkelere uygunluk da veri güvenliğinin bir parçasıdır. Ayrıca, veri işleme şartlarına uygunluğun temin edilmesi, veri aktarımının Kanun'da öngörülen koşullar çerçevesinde sağlanması gibi hususlar da, veri sorumlusu tarafından veri güvenliği açısından dikkat edilmesi gerekli hususlardandır.

Kişisel verilerin güvenliğinden sadece veri sorumluları sorumlu olmamalıdır. Nitekim kişisel veriler, veri sorumluları tarafından işlenebileceği gibi, veri sorumlusunun verdiği yetkiye dayanarak onun adına kişisel verileri işleyenler de olabilecektir. Bu kişilerin de gerekli güvenlik önlemlerini almamaları halinde, veri korumasının bir anlamı kalmayacaktır. KVKK'da bu husus gözetilerek, veri sorumlusunun, kişisel verilerin kendi adına başka bir gerçek veya tüzel kişi tarafından işlenmesi hâlinde, 12/1 hükmünde belirtilen tedbirlerin alınması

hususunda bu kişilerle birlikte müştereken sorumlu olacağı düzenlenmiştir (12/2).

KVK Kurulu'nun 30.01.2020 tarih ve 2020/71 sayılı kararına göre⁶⁶², veri sorumlusu, kişisel verilerin veri işleyen tarafından işlenmesi halinde, alınan her türlü teknik ve idari tedbirler hususunda bu kişilerle birlikte müştereken sorumlu olmakla birlikte, kişisel veri işleme sözleşmesi ile

- Kişisel verilerin toplanması için hangi bilgi teknolojileri sistemlerinin veya metotların kullanılacağı,
- Kişisel verilerin hangi yöntemle saklanacağı,
- Kişisel verilerin korunması için alınacak güvenlik önlemlerinin detayları,
- Kişisel verilerin aktarımının hangi yöntemle yapılacağı,
- Kişisel verilerin saklanmasına ilişkin sürelerin doğru uygulanabilmesi için kullanılacak metot,
- Kişisel verilerin silinmesi, yok edilmesi ve anonim hale getirilmesi yöntemleri

hususlarında karar verme yetkisini veri işleyene bırakabilecektir.

Veri güvenliği hususunda, alınması gereken güvenlik ve koruma önlemleri, veri sorumlusu ya da onun adına veri işleyen kişinin sahip olduğu teknolojik imkânlarla bırakılmamıştır. Nitekim 12/3 maddesine göre, veri sorumlusu, kendi kurum veya kuruluşunda, bu Kanun hükümlerinin uygulanmasını sağlamak amacıyla gerekli denetimleri yapmak veya yaptırmak zorundadır. Dolayısıyla veri sorumlusu, kendi elindeki imkânlarla yetinmemeli ve veri güvenliği açısından gerekli kontrolleri sağlamalıdır.

Kanun'un veri güvenliği açısından getirdiği bir diğer yükümlülük de, veri sorumluları ile veri işleyen kişilerin, öğrendikleri kişisel verileri bu Kanun

⁶⁶² KVK Kurulu'nun 30.01.2020 tarih ve 2020/71 sayılı karar özeti, <https://www.kvkk.gov.tr/Icerik/6874/2020-71>, erişim tarihi: 04.03.2021.

hükümlerine aykırı olarak başkasına açıklayamayacağı ve işleme amacı dışında kullanamayacağının düzenlenmesidir. Bu yükümlülük görevden ayrılmalarından sonra da devam edecektir (12/4).

Veri güvenliğine ilişkin bir diğer yükümlülük ise, Kişisel Verilerin Silinmesi, Yok Edilmesi veya Anonim Hale Getirilmesi Hakkında Yönetmelik ile getirilmiştir. Yönetmeliğin 5. maddesine göre, Veri Sorumluları Sicili'ne kayıt olmakla yükümlü olan veri sorumluları, kişisel veri işleme envanterine uygun olarak kişisel veri saklama ve imha politikası hazırlamakla yükümlüdür. Bu anlamda, veri sorumluları, kendi politikalarını oluşturmak durumundadır. Kişisel Verileri Koruma Kurumu tarafından hazırlanan Veri Güvenliği Rehberi'ne⁶⁶³ göre de, veri sorumluları, kişisel veri güvenliği politikalarının ve prosedürlerinin belirlenmesi hususunda gerekli çalışmaları yapmalıdır. Buna göre, veri sorumlularınca politika ve prosedürler iyi bir şekilde ve zamanında hazırlanamadığında veya mevcut güvenlik önlemleri kullanılmadığında kişisel veri güvenlik seviyesi de yeteri kadar sağlanamamaktadır⁶⁶⁴.

Veri Güvenliği Rehberi'nde, kişisel verilerin güvenliğini sağlamak üzere veri sorumlusu tarafından alınması gereken teknik ve idari tedbirler belirlenmektedir. Rehberde göre, veri güvenliği ile ilgili politika ve prosedürlerin geliştirilmesi dışında, veri sorumlusu tarafından alınması gereken idari tedbirler, mevcut risk ve tehditlerin belirlenmesi, çalışanların eğitilmesi ve farkındalık çalışmaları, kişisel verilerin mümkün olduğunda azaltılması ve veri işleyenlerle ilişkilerin yönetimi gibi hususlarda gereken tedbirler alınması ve çalışmalar yürütülmesi şeklinde özetlenebilir.

Veri sorumluları, hangi veri koruma tedbirinin uygulanacağı ile ilgili olarak, risk temelli bir yaklaşımı benimsemelidir. Veri güvenliğinin veri işleme faaliyetinin

⁶⁶³ Kişisel Verileri Koruma Kurumu, Veri Güvenliği Rehberi (Teknik ve İdari Tedbirler), https://www.kvkk.gov.tr/yayinlar/veri_guvenligi_rehberi.pdf, erişim tarihi: 03.03.2021.

⁶⁶⁴ Kişisel Verileri Koruma Kurumu, Veri Güvenliği Rehberi, s. 11.

her aşamasında sürdürülmesi gerekmektedir ve veri sorumlularının, değişen teknoloji ve güvenlik prosedürlerine ayak uydurmaları gerekmektedir⁶⁶⁵.

Veri güvenliğinin sağlanması hususunda, kişisel verinin özel nitelikli olup olmadığına ve hangi seviyede gizlilik gerektirdiğine de dikkat edilmesi gerekmektedir. Kişinin güvenlik ihlali durumunda uğrayacağı zararın nitelik ve nicelik açısından değerlendirilmesi de, önemli bir husus olarak ortaya çıkmaktadır⁶⁶⁶.

Veri Güvenliği Rehberi kapsamında, veri sorumlusu tarafından alınması gereken idari tedbirler dışında, teknik tedbirler de öngörülmüştür. Buna göre, veri sorumlusu, kişisel veri güvenliğinin takibi, kişisel veri içeren ortamların güvenliğinin sağlanması, kişisel verilerin bulutta depolanması, bilgi teknolojileri sistemleri tedariki, geliştirme ve bakımı, kişisel verilerin yedeklenmesi ve siber güvenliğin sağlanması hususlarında gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamalıdır⁶⁶⁷.

Kişisel verilerin korunması konusunda siber güvenliğin önemi gün geçtikçe daha da artmaktadır. Nitekim siber ihlaller çok ciddi ve büyüyen bir tehlike oluşturmaktadır. Bu tehlikeyi önleme ya da hafifletmenin maliyet ve zorlukları da tehlikeyle birlikte artmakta olduğundan, birçok işletme bu tehditle baş etmekte oldukça zorlanmaktadır. İşletmelerin kendi içerisinde sahip olduğu veri merkezleri de siber güvenlik tehditlerine karşı koruma sağlamakta güçlük çekmektedir⁶⁶⁸. Rehber’de, kişisel veri içeren bilgi teknoloji sistemlerinin internet üzerinden gelen izinsiz erişim tehditlerine karşı korunmasında alınabilecek öncelikli tedbirler, güvenlik duvarı ve ağ geçidi olarak belirtilmiştir. Ayrıca, yama yönetimi ve yazılım güncellemeleri ve yazılım ve donanımların düzgün bir

⁶⁶⁵ Carey, *Data Protection*, s. 121.

⁶⁶⁶ Kişisel Verileri Koruma Kurumu, Veri Güvenliği Rehberi, s. 8.

⁶⁶⁷ Kişisel Verileri Koruma Kurumu, Veri Güvenliği Rehberi, s. 16 vd.

⁶⁶⁸ Eric G. Troup, “Growing Role of Platforms in Cybersecurity”, *The Cyber Defense Review*, 2/1 (2017), s. 68.

şekilde çalışması ve sistemler için alınan güvenlik tedbirlerinin yeterli olup olmadığının düzenli olarak kontrol edilmesi, kişisel veri içeren sistemlere erişimin sınırlı olması ve erişim yetki ve kontrol matrisi oluşturulması da güvenlik açıklarının kapatılması açısından önemlidir⁶⁶⁹.

Kimliğin doğrulanması için parmak izinin kullanılmasına izin veren şifreli biyometrik erişim sistemlerinin kullanılması, bireylerin kendi kişisel verilerine çevrimiçi erişiminin güvenliğinin sağlanması ve tarayıcıların web sitelerinin gizliliğini otomatik olarak algılamasına olanak tanıyan yazılımların kullanılması da önemlidir⁶⁷⁰.

KVKK'nın veri güvenliğine ilişkin en önemli düzenlemelerinden birisi de, 12/5 maddesi ile getirilmiştir. Buna göre, işlenen kişisel verilerin kanuni olmayan yollarla başkaları tarafından elde edilmesi hâlinde, veri sorumlusu bu durumu en kısa sürede ilgisine ve KVK Kurulu'na bildirmekle yükümlüdür. Kurul, gerekmesi hâlinde bu durumu, kendi internet sitesinde ya da uygun göreceği başka bir yöntemle ilan edebilir. Bu halde, kişisel verilerin hukuka ve dürüstlük kurallarına aykırı veri işlenmesi gibi temel ilkelere, ilgili kişinin haklarına ve veri sorumlusunun yükümlülüklerine aykırılıklar gibi Kanuna aykırılıklar dışında, Kişisel Verilerin Korunması Kurulu'nun kararlarına aykırılığın da ihlal bildirimine konu olması gerektiği belirtilmelidir. Dolayısıyla bir bütün olarak kişisel verilerin korunması mevzuatına uygun olmayan yollarla kişisel verilerin elde edilmesi durumunda, veri sorumlusu bildirimde bulunmalıdır. Böyle bir durumda, veri sorumlusu, kişisel verinin kullanılması, ifşa edilmesi ya da 3. kişilere aktarılmasını beklemeksizin, elde edilmesini takiben en kısa sürede bildirimini gerçekleştirmelidir.

⁶⁶⁹ Kişisel Verileri Koruma Kurumu, Veri Güvenliği Rehberi, s. 16-17.

⁶⁷⁰ Carey, *Data Protection*, s. 125-126.

Kurul tarafından 18.09.2019 tarih ve 2019/271 sayılı Kararda⁶⁷¹, veri ihlal bildiriminde bulunması gereken asgari unsurlar belirlenmiştir. Karara göre, veri sorumlusu tarafından yapılacak ihlal bildiriminde asgari olarak, ihlalin ne zaman gerçekleştiği, kişisel veri kategorileri bazında hangi kişisel verilerin ihlalden etkilendiği, kişisel veri ihlalinin olası sonuçları, veri ihlalinin olumsuz etkilerinin azaltılması için alınan veya alınması önerilen tedbirler, ilgili kişilerin veri ihlali ile ilgili bilgi almalarını sağlayacak irtibat kişilerinin isim ve iletişim detayları ya da veri sorumlusunun web sayfasının tam adresi, çağrı merkezi vb. iletişim yolları unsurlarına yer verilmesi gerekmektedir.

Son olarak belirtilmelidir ki, Kanun'un 18/1-b maddesine göre, 12. maddede öngörülen veri güvenliğine ilişkin yükümlülükleri yerine getirmeyenler hakkında idari para cezası verilecektir. Vergi mükelleflerine ilişkin kişisel verilerle ilgili olarak veri güvenliğine ilişkin yükümlülüklerin yerine getirilmemesi durumunda ise, Kanun'un 18/3 maddesi çerçevesinde, disiplin hükümleri devreye girecektir. Bununla birlikte, vergi mükellefi tarafından bir zarara uğranması halinde, bu zararın tazmini de talep edilebilecektir. Ayrıca Kişisel Verileri Koruma Kurulu, telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve açıkça hukuka aykırılık olması hâlinde, veri işlenmesinin veya verinin yurt dışına aktarılmasının durdurulmasına karar verebilecektir (KVKK m. 15/7).

⁶⁷¹ Kişisel Verileri Koruma Kurulu'nun 18.09.2019 tarih ve 2019/271 sayılı karar özeti, <https://www.kvkk.gov.tr/icerik/5547/2019-271>, erişim tarihi: 04.03.2021.

SONUÇ

Kişisel verilerin korunması hususunda, birçok ülke, mevzuat düzenlemesi yapmakta ve önlemler almaya çalışmaktadır. Bu kapsamda, kişisel verisi işlenen kişilere birçok hak tanınmaktadır. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin uluslararası kaynaklarda da temel ilke ve hakların vurgulanmaya çalışıldığı görülmektedir. Nitekim bu hususta en kapsamlı düzenleme olan Genel Veri Koruma Tüzüğü ile de verisi işlenen kişilerin haklarının artırılması hususunda özen gösterilmiştir. Bu anlamda, diğer uluslararası kaynaklarda olmayan unutulma hakkı ve veri taşınabilirliği hakkı gibi birtakım haklar da kişisel verileri işlenen kişilerin haklarına eklenmiştir. Ülkemizin de taraf olduğu 108 sayılı Sözleşme ile de veri işlenen kişilere birçok hak tanınmış ve bu hakların sınırlandırılması hususunda da sınırlara yer verilmiştir. Nitekim verisi işlenen kişilere tanınan haklar, kişisel verilerin korunması hakkının özünü teşkil etmektedir. Bu anlamda, Anayasa'nın kişisel verilerin korunması hakkını düzenleyen 20. maddesinin 3. fıkrasına göre de, herkes, kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahip olup, 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 kapsamaktadır. Bu çerçevede, Anayasa kapsamında, gerçek ve tüzel kişi ayrımı dahi yapılmaksızın, herkesin kişisel verilerin korunması hakkına sahip olduğu ve bu hakkın asgari içeriği olarak da, verilerin amacı doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını hususu da dâhil olmak üzere bilgilendirilme, verilere erişme, düzeltme ve silme talepleri gibi birtakım hakların tanınması gerektiği öngörülmektedir.

Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nda da kişisel verisi işlenen gerçek kişilere çok önemli haklar tanınmaktadır. Buna göre, ilgili kişiler, veri sorumlusuna başvurarak kendisiyle ilgili veri işlenip işlenmediğini öğrenme ve işlenmişse buna ilişkin bilgi talep etme, yurt içinde veya yurt dışında kişisel verilerin aktarıldığı üçüncü kişileri bilme ve kişisel verilerin işlenme amacı ile bunların amacına uygun kullanılıp kullanılmadığını öğrenme hakkına sahiptir. Bu

sayılanlar dışında, ilgili kişilerin, kişisel verilerin düzeltilmesini isteme hakkı, kişisel verilerin silinmesini ya da yok edilmesini isteme hakkı, itiraz etme hakkı ve zararın giderilmesini talep etme hakkı gibi önemli hakları da bulunmaktadır (KVKK m. 11).

Konuya veri sorumlusunun yükümlülükleri açısından bakıldığında, veri sorumlusunun, kimliği, kişisel verilerin hangi amaçla işleneceği, işlenen kişisel verilerin kimlere ve hangi amaçla aktarılabileceği, kişisel veri toplamanın yöntemi ve hukuki sebebi ve ilgili kişinin hakları hususunda bilgi verme yükümlülüğü bulunmaktadır. Dolayısıyla ilgili kişinin, bu hususlar kapsamında veri sorumlusu tarafından aydınlatılma hakkı bulunmaktadır. Bu hak, esasında ilgili kişilerin bilgilendirilme hakkı ile örtüşmektedir. Nitekim aydınlatılma hakkı kapsamında da esas olan, kişisel verisi işlenen kişilerin kendileriyle ilgili veri işleme süreçlerinden haberdar kılınması ve bu sürece katılarak haklarını etkin şekilde kullanmasının sağlanmasıdır.

Veri sorumlusunun veri güvenliğine ilişkin yükümlülükleri kapsamında da ilgili kişilerin önemli hakları bulunmaktadır. Nitekim Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'na göre, veri sorumlusunun, kişisel verilerin hukuka aykırı olarak işlenmesini önlemek ve bu verilere hukuka aykırı olarak erişilmesini önlemek ile verilerin muhafazasını sağlamak ve gerekli denetimleri yaptırmak gibi yükümlülükleri bulunmaktadır. Bu çerçevede, ilgili kişiler de, veri sorumlusunun veri güvenliği kapsamındaki yükümlülüklerini yerine getirmesini talep edebilecektir. Nitekim bu yükümlülüklerin yerine getirilmemesi halinde, idari para cezası uygulanacaktır.

Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nda yer alan haklar, kişisel verilerin korunması hakkının en önemli unsurlarını meydana getirmektedir. Bu anlamda, Anayasa'da da birçoğuna yer verilen bu hakların, herhangi bir ayrıma gidilmeksizin kişisel verileri işlenen kişilere tanınması gerekmektedir. Nitekim ilgili kişilerin hakları hususunda gerçekleştirilecek olan sınırlamalar, kişisel verilerin korunması hakkının da sınırlandırılması anlamına gelecektir

Anayasa'nın 13. maddesine göre bu sınırlamaların, hakkın özüne dokunulmaksızın, Anayasa'da belirtilen sebeplere bağılı olarak ve kanun ile yapılması şarttır. Buna ek olarak, belirtilen sınırlamaların ölçülülük ilkesine de aykırı olmaması gerekmektedir.

Bununla birlikte, Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nda pek çok istisnaya yer verilmiştir. Bu istisnalar, vergi mükelleflerinin kişisel verilerinin korunması hakkına önemli sınırlamalar getirmektedir. Nitekim söz konusu Kanun'un 28/1-ç hükmüne göre, kişisel verilerin millî savunmayı, millî güvenliği, kamu güvenliğini, kamu düzenini veya ekonomik güvenliği sağlamaya yönelik olarak kanunla görev ve yetki verilmiş kamu kurum ve kuruluşları tarafından yürütülen önleyici, koruyucu ve istihbari faaliyetler kapsamında işlenmesi halinde Kişisel Verilerin Korunması Kanunu uygulanmayacaktır. İlgili 28. maddenin 2. fıkrasının ç bendine göre ise, kişisel veri işlemenin bütçe, vergi ve mali konulara ilişkin olarak devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunması için gerekli olması durumunda, aydınlatma yükümlülüğü ile ilgilinin haklarını düzenleyen 11. madde hükümleri uygulanmayacaktır.

Bununla birlikte, vergi idaresi tarafından, çeşitli yöntemler kullanılarak, vergi mükelleflerine ilişkin çok sayıda veri işlenmekte ve bu veriler üzerinden veri madenciliği olarak adlandırılan işlemler gerçekleştirilmektedir. Mükellefler, verileri üzerinden, haberdar dahi olmadıkları puanlamalara tabi tutulmakta ve bunlara dayanılarak mükellefler hakkında vergi incelemeleri yapılmaktadır. Vergi ambarında yer alan bilgilerin risk analizlerine konu olması ve buna göre mükellefler hakkında işlem yapılması, mükelleflerin kişisel verilerinin korunmasını gerektirmektedir. Bu anlamda, mükelleflerin haklarından mahrum bırakılması, bu alanın tamamen korunması bırakılması anlamına gelecektir.

Bu noktada, vergi mahremiyeti kapsamında vergi mükelleflerinin verileri açısından hâlihazırda bir koruma sağlanmakta olduğu iddia edilebilir. Bununla birlikte, vergi mahremiyeti kapsamında, yalnızca, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine,

servetlerine veya mesleklerine ilişkin sır ya da gizli kalması gereken hususlar koruma altına alınmaktadır. Ancak izahtan vareste olduğu üzere, vergi mükelleflerinin bu sayılanlar dışında çok daha fazla sayı ve çeşitte kişisel verisi bulunmaktadır. Ayrıca, vergi mahremiyeti kapsamında yasaklanan hususların, belirtilen bilgilerin yalnızca ifşa edilmesi ve kendi/ üçüncü kişilerin yararına kullanılması olduğu da düşünüldüğünde, vergi mükelleflerinin kişisel verilerinin vergi mahremiyeti dışında da korunmasına yönelik ihtiyacın azımsanmayacak derecede büyük olduğu anlaşılacaktır. Buna ek olarak, vergi mahremiyetinin istisnalarının genişliği ve kamu kurum ve kuruluşları tarafından mükelleflerden talep edilebilen bilgilerin, bu kurum ve kuruluşlara verilmesinin vergi mahremiyetinin ihlali sayılmayacağı ve Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın verilecek bilgilerin kapsamı ile bilgi paylaşımına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu yönündeki istisnalar ile vergi mahremiyetinin kapsamının çok fazla daratılmış olması da bu önemi ortaya koymaktadır. Son olarak, mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarlarının Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından açıklanabileceği ve sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, mesleki kuruluşlara ve birlik ve meslek odalarına bildirilmesinin vergi mahremiyetinin ihlali sayılmayacağı yönündeki, bir istisnadan çok adeta bir yaptırım niteliğindeki düzenlemelerin varlığı da, vergi mükelleflerinin kişisel verilerinin korunması hakkının korunmasının önemine vurgu yapmaktadır.

Vergi mükelleflerinin kişisel verilerinin korunmasının önemine yönelik bu değerlendirmeler çerçevesinde belirtilmelidir ki, Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nda yer alan istisna hükümleri kapsamında, vergi mükellefleri açısından Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nun ya da Kanun'da yer alan ilgili kişilerin haklarına ilişkin düzenlemelerin uygulanmayacağına kabul edilmesi halinde, kişisel verilerin korunması hakkı tamamen sınırlandırılmış olacağından, belirtilen istisna hükümleri Anayasa'nın 13. maddesine ve 20/3 maddesine ve ayrıca tarafı olduğumuz 108 sayılı Sözleşme'ye aykırı hale gelecektir.

Bu kapsamda, KVKK 28/1-ç maddesinde yer alan istisna bakımından, MASAK'ın faaliyetleri akla gelebilir. Nitekim I Sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ve 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun ile MASAK'a veri işlenmesine yönelik olarak oldukça geniş yetkiler tanınmıştır. Öncelikli olarak vurgulanmalıdır ki, Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile kişisel verilerin korunması hakkında ilgili sınırlama getiren düzenlemelerin kabul edilmesi, Anayasa'nın 13 ve 20/3 maddelerine aykırıdır. Bu düzenlemeler ayrıca, Anayasa'nın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar ve kişi haklarının Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenemeyeceğini öngören Anayasa'nın 104/17 maddesine de aykırı niteliktedir. Ayrıca, söz konusu istisna maddesinde de kanunla görev ve yetki verilmiş kamu kurum ve kuruluşları tarafından belirli faaliyetlerin gerçekleştirilmesi durumunda ancak istisnanın uygulanacağı açıkça öngörülmektedir. Bunun dışında, MASAK'a 5549 sayılı Kanun ile tanınan yetkilerin kullanılması açısından da dikkatli davranmak gerekecektir. Nitekim ilgili Kanun'da çok geniş yetkiler tanınmış olup, bu yetkilerin sınırı olarak, yalnızca öğrenilen sırların ifşa edilemeyeceği veya kendilerinin ya da üçüncü şahısların yararına kullanılamayacağı öngörülmüştür. Bununla birlikte, izahtan vareste olduğu üzere, kişisel veriler bu belirtilenler dışında çok daha çeşitli şekillerde işlenebilecek olup, bu veri işlemleri açısından herhangi bir sınırlama öngörülmemiştir. Ayrıca, kamu düzeni, ekonomik güvenlik, milli savunma gibi kavramlar, belirsiz ve soyut kavramlar olup, içeriği zaman içerisinde ya da yaşanan topluma göre değişiklik gösterecektir. Bu tür kavramlara dayanılarak bireylerin kişisel verilerin korunması hakkına müdahalelerde bulunulmasının önü açılmamalıdır ve müdahale ile kişisel verilerin korunması hakkı arasında makul bir dengenin kurulması gerekmektedir.

KVKK 28/2-ç maddesinde öngörülen istisna açısından da aynı durum geçerlidir. Bu anlamda, vergi idaresi tarafından vergi mükelleflerine ilişkin kişisel verilerin işlendiği her durumda, kişisel verilerin korunması hakkının özüne zarar verecek ve bu hakkı hakkın kullanımını engelleyecek ölçüde sınırlandıracak

uygulamalardan kaçınılması gerekmektedir. Bu çerçevede, tekrar pahasına belirtmekte fayda olduğu üzere, vergi mükelleflerinin kişisel verilerin korunması hakkı kapsamında haklarından tamamen mahrum bırakılması, bu hakkın Anayasa'nın 13. ve 20/3 maddelerine aykırı şekilde sınırlandırılması anlamına gelecektir.

Ayrıca belirtmelidir ki, Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nda yer alan temel ilkelerin uygulanması açısından da vergi mükelleflerinin haklarını kullanması gerekmektedir. Nitekim vergi mükelleflerine ilişkin kişisel verilerin hukuka ve dürüstlük kuralına uygun ve doğru ve güncel olarak işlenmesi amacıyla mükelleflerin kendileriyle ilgili verilerin işlenip işlenmediğini öğrenmesi, bilgilendirilmesi ve bu verilere erişebiliyor olması gerekmektedir. Hatırlanacağı üzere, Genel Veri Koruma Tüzüğü ve 108+ Sözleşmesi ile de adil ve şeffaf bir veri işlemeden söz edilmesi amacıyla veri öznesinin bilgilendirilmesi gerektiği açıkça düzenlenmiştir. Benzer şekilde, vergi mükelleflerinin, kişisel verilerinin belirli, açık ve meşru amaçlar için işlenmesi ilkesinin etkin şekilde uygulamaya geçirilmesi amacıyla, söz konusu verilerin işleme amacını ve amacına uygun kullanılıp kullanılmadığını öğrenme hakkına sahip olması oldukça önemlidir.

Tüm bunlara ek olarak, vergi mükelleflerine de tanınan ve KVKK m. 28/2-ç kapsamında istisnaya konu olmayan zararın giderilmesini talep etme hakkının etkin şekilde kullanılabilmesi açısından da vergi mükelleflerinin bilgilendirilmesi ve işlenen kişisel verilerine erişimlerinin sağlanması gerekmektedir. Bu anlamda, mükelleflerin birtakım haklarından mahrum bırakılması, onların istisnaya konu edilmeyen haklarının da kullanılmasını zorlaştıracaktır.

Bu çerçevede, bütçe, vergi ve mali konularına ilişkin olarak ilgili kişinin haklarının hiç uygulanmayacağı gibi bir sonuca ulaşılmamalıdır. Nitekim KVKK m. 28/2-ç hükmünde de, devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunması için gerekli olması halinde ancak ilgili kişinin haklarının düzenlendiği 11. maddenin uygulanmayacağı öngörülmektedir. Bu anlamda, istisnaların uygulanması açısından her somut olay ayrı ayrı ele alınmalı ve istisna uygulamasının devletin

ekonomik ve mali çıkarlarının korunması için gerekli olup olmadığı ayrıca değerlendirilmelidir. Devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunması için gerekli olması halinde de, söz konusu menfaatler ile vergi mükelleflerinin kişisel verilerinin korunması hakkı arasında makul bir dengenin gözetilmesi gerekmektedir.

Tüm bu hususlara ek olarak, KVKK m. 28/2-ç çerçevesinde, istisna uygulanırken, Kanun'un amacının da göz önünde bulundurulması lazımdır. Kanun'un 1. maddesine göre, Kanun'un amacı, kişisel verilerin işlenmesinde kişilerin temel hak ve özgürlüklerini korumak olup, bu amaç doğrultusunda hareket edilmesi gerekmektedir.

Son olarak belirtilmelidir ki, buraya kadar olan açıklamalardan, vergi idaresinin risk yönetim sisteminin uygulamaya koymaması ya da vergi mükelleflerine ilişkin verilerin elde edilmemesi gerektiği gibi bir anlam da çıkarılmaması gerekmektedir. Vergi idaresi, resen araştırma çerçevesinde gerekli araştırma ve incelemeleri tabii ki yapacaktır. Bu anlamda risk yönetim sistemi araçlarının uygulanması da kaçınılmazdır. Bununla birlikte, kamu düzeni, ekonomik güvenlik ya da devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunması gibi sınırları belirsiz ve içerisine çok sayı ve çeşitte uygulama, ihlal ve müdahalenin dâhil edilebileceği ve bunlara dayanılarak vergi mükelleflerinin haklarından mahrum bırakılmasına cevaz verebilecek ve bu çalışma kapsamında yapılmaya çalışıldığı gibi açıklamaya muhtaç mevzuat hükümleri yerine, mükelleflerin kişisel verilerinin korunması hakkını da dengeli bir şekilde gözetilen ve müdahale sebeplerinin sınırları belirli olan hükümler ihdas edilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Ağar, Serkan. "Vergi Mahremiyeti Vs. Bilgi Edinme Hakkı". *Ankara Barosu Dergisi*. 2 (2012): 361-392.
- Akbulut, Çiğdem. "Manevi Tazminat Talebinin Hukuki Niteliği ve Şartları". Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, 1989.
- Akdoğan, Abdurrahman. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi "Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri"*. Ankara: Gazi Kitabevi, 2013.
- Akgül, Aydın. *Danıştay ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Kişisel Verilerin Korunması*. İstanbul: Beta Yayınevi, 2016.
- Akıllıoğlu, Tekin. "Yönetimde Açıklık-Gizlilik ve Bilgi Alma Hakkı". *Ulusal İdare Hukuku Kongresi*. II. Kitap. Kamu Yönetimi. Ankara: Danıştay Yayını, Mayıs 1990.
- Akıncı, Ayşe Nur. "Avrupa Birliği Genel Veri Koruma Tüzüğü'nün Getirdiği Yenilikler ve Türk Hukuku Bakımından Değerlendirilmesi". Çalışma Raporu No. 6. *Kalkınma Bakanlığı Bilgi Toplu Dairesi Başkanlığı Yayını*. 2968 (2007).
- Akipek, Jale. Akıntürk, Turgut ve Ateş, Derya. *Türk Medeni Hukuku I. Cilt Başlangıç Hükümleri Kişiler Hukuku*. İstanbul: Beta Basım Yayım, 2020.
- Akgül, Aydın. "Kişisel Verilerin Korunmasında Yeni Bir Hak: 'Unutulma Hakkı' ve AB Adalet Divanı'nın 'Google Kararı'". *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. 116 (2016): 11-38.

- Akman, İnci Solak. "Vergi Mahremiyetini İhlal". Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, 2012.
- Aksoy, Hüseyin Can. "Kişisel Verilerin Korunması", Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, 2008.
- Allen, Anita L. "Coercing Privacy". *William and Mary Law Review*. 40/3 (1999): 723-755.
- Arslan, Çetin. "Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu (VUK md. 362)". *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*. 3/2 (2013): 15-30.
- Ateş, Leyla. "Türkiye'de Vergi Mahremiyetinin Sınırları: Yurtiçi ve Yurtdışı Bilgi Paylaşımında". *Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırı*. Billur Yaltı (Ed.). İstanbul: Beta Yayınevi, 2016.
- Avcı, Feyzullah. "Ceza Yargılamasında Özel Hayatın Gizliliği Hak ve Hürriyetinin Hukuka Aykırı Olarak Elde Edilen Delil Nedeniyle İhlali". Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi, 2006.
- Avcı, Orçun. *Türkiye'de ve Seçilmiş Ülkelerde Vergi İnceleme Sürecinde Mükelleflerin Hak ve Ödevleri*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2019.
- Bakar, Feride ve Gerçek, Adnan. "Vergi Denetiminde Risk Analizinin Yeri: Bazı Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme". *International Journal of Public Finance*. 1/2 (2016): 168-193.
- Başalp, Nilgün. "Avrupa Birliği Veri Koruması Genel Regülasyonu'nun Temel Yenilikleri". *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*. 21/1 (2015): 77-105.

- Başalp, Nilgün. *Kişisel Verilerin Korunması ve Saklanması*. Ankara: Yetkin, 2004.
- Başaran Yavaşlar, Funda. "Mükellef Vergi Borcunu Bildirmek Zorunda Mıdır? Beyannamenin Hukuki Niteliği, İçeriği ve Tarhın Anlamı". *MHD*. 8/94 (2012): 3-15.
- Başaran Yavaşlar, Funda. "Türk Hukuku'nda Vergi İncelemesi". *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi*. 26-27 Nisan 2010. Ankara: Seçkin, 2010.
- Başaran Yavaşlar, Funda. "Türk Vergi Hukukunda Uluslararası Bilgi Değişimine İzin Veren Hukuki Kaynakların Tespiti ve Değerlendirilmesi". *Vergi Dünyası Dergisi*. 401 (Ocak 2015): 25-37.
- Başaran Yavaşlar, Funda ve Canyaş, Oytun. "Türkiye'de Vergi Şeffaflığı". *Vergi Dünyası*. 37/443 (Temmuz 2018): 6-24.
- Baykara, Bekir. "Mükelleflerle İlgili Bilgilerin Toplandığı ve İşlendiği Veri Ambarının Kişisel Verilerin Korunması Hukuku ve Anayasa 20. Madde Bağlamında İncelenmesi". *Vergi Dünyası Dergisi*. 404 (2015): 1- 18.
- Beşel, Furkan ve Çokgezer, Cemal. "Maliye Alanında e-Teknolojiler ve Etkinliği". *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*. 1/1 (2015): 13-23.
- Bilge, Mehmet Emin. *Ticari Sırların Korunması*. Ankara: Asil Yayın Dağıtım, 2005.
- Bing, John. "The Council of Europe Convention and the OECD Guidelines on Data Protection". *Michigan Journal of International Law*. 5/1 (1984): 271-303.

- Bratman, Ben. "Brandeis & Warren's 'The Right to Privacy and the Birth of the Right to Privacy'". *Tennessee Law Review*. 69/623 (2002): 623-651.
- Braun, Cihan Avcı. "Kişisel Verilerin İşlenmesinde Rıza". *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 15/1 (2018): 13-33.
- Calayoğlu, İlker. "Elektronik Vergi Denetimindeki Teknolojik Gelişmeler ve Tam Denetime Geçiş Adımları". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 81 (Ocak 2019): 143-162.
- Canbek, Gürol ve Sağıroğlu, Şeref. "Bilgi, Bilgi Güvenliği ve Süreçleri Üzerine Bir İnceleme". *Politeknik Dergisi*. 9/3 (2006): 165-174.
- Canyaş, Oytun ve Canyaş, Aslı Bayata. "Approach towards the right to be forgotten under Turkish law in comparison with EU and US laws. A need for a reform?". *Juridical Tribune*. 11/2 (2021): 174-202.
- Carey, Peter ve Bridget Treacy. *Data Protection*. Oxford: Oxford University, 2015.
- Cenikli, Elvan ve Şahin, Deniz. "Türk Gelir İdaresinde Otomasyon Projeleri", *İnternet Uygulamaları ve Yönetimi Dergisi*, 4/1 (2013): 37/51.
- Cockfield, Arthur J. "Protecting Taxpayer Privacy Rights Under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange: Toward a Multilateral Taxpayer Bill of Rights". *U.B.C. Law Review*. 42/2 (2010): s. 419-471.
- Costa, Luiz ve Poulet, Yves. "Privacy and the regulation of 2012". *Computer Law & Security Review*. 28 (2012).
- Council of Europe. "Additional Protocol to the Convention for the Protection of Individuals with Regard to Automatic Processing of Personal Data

Regarding Supervisory Authorities and Transborder Data Flows”. *European Treaty Series 181*.

Council of Europe. “Convention for the Protection of Individuals with regard to Automatic Processing of Personal Data”. *European Treaty Series No. 108*. Strasbourg 28.01.1981.

Council of Europe. “Explanatory Report to the Convention for the Protection of Individuals with regard to Automatic Processing of Personal Data”. *European Treaty Series No. 108*. Strasbourg 28.01.1981.

Çağlar, Murat. “Kayıtdışı Ekonominin Önlenmesinde Elektronik Vergi Denetimi”. Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir Üniversitesi, 2011.

Çekin, Mesut Serdar. *Avrupa Birliği Hukukuyla Mukayeseli Olarak 6698 Sayılı Kanun Çerçevesinde Kişisel Verilerin Korunması Hukuku*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2019.

Çekin, Mesut Serdar. *Avrupa Birliği Hukukuyla Mukayeseli Olarak 6698 Sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2018.

Çelik, Yeşim. “Özel Hayatın Gizliliğinin Yansıması Olarak Kişisel Verilerin Korunması ve Bu Bağlamda Unutulma Hakkı”. *TAAD*. 8/32 (Ekim 2017): 391-410.

Çokmutlu, Metin. “Türk Ceza Hukukunda Kişisel Verilerin Korunması”. Doktora Tezi, Kocaeli Üniversitesi, 2014.

Çolak, Mustafa. *Elektronik Vergileme Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020.

- Elçin, Ramis, Bilal Gerekan ve Mehmet Usta. "E-Fatura, E-Defter ve E-Arşiv Uygulamalarına Geçiş Sürecinde Yaşanan Sorunlar: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Üzerine Bir Araştırma". *Mali Çözüm* (Mart-Nisan 2018): 13-42.
- Er, Mustafa Poyraz ve Yılmaz, Orhan. "E-Defter Uygulaması ve Uygulamada Ortaya Çıkabilecek Sorunlar". *Vergi Dünyası Dergisi*. 385 (2013): 62-66.
- Evans, A.C. "European Data Protection Law". *The American Journal of Comparative Law*. 29/4 (1981): 571-582
- Değirmenci, Olgun. "Teknik Açından İnternet Erişiminin Engellenmesi Türleri ve Türk Hukukunun Tercihi". *Terazi Dergisi*. 13/143 (2018): 182-188.
- Determann, Lothar. *Kişisel Verilerin Korunması Uygulama Kılavuzu*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2020.
- Diri, Mehmet. "Mükellefin Bildirim Ödevi". *Vergi Raporu*. 155 (Ağustos 2012): 69-83.
- Doğan, Uğur. İstanbul YMM Odası Aylık Toplantı Raporu. 18.03.2010. <https://docplayer.biz.tr/2229547-Istanbul-yeminli-mali-musavirler-odasi-18-mart-2010-aylik-toplantisi.html> (Erişim Tarihi: 25.05.2021)
- Doğan, Uğur. "Vergide Teknolojik Uygulamalar". *Vergi Sorunları Dergisi*. 322 (Temmuz 2015): 9-40.
- Duman, Berat. "Anayasa Hukukunda Kişisel Verilerin Korunması". Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi, 2020.

- Duman, Buminhan. "Ceza Hukuku Bağlamında Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Atıf Problemi". *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 65/4 (2016): 1577-1601.
- Durdu, Muhammet. "Mükellef Verilerinin Korunması ve Vergi Mahremiyeti". *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 27/3 (2019): 589-623.
- Durmuş, Neslihan Karataş. "Türk ve Fransız Vergi Hukuku Kapsamında Mükelleflerin Korunması". *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 48 (Temmuz-Aralık 2016): 99-122.
- Dülger, Murat Volkan. "Avrupa Birliği Genel Veri Koruma Tüzüğü Bağlamında Kişisel Verilerin Korunması", *Yaşar Hukuk Dergisi*, 1/2 (Temmuz 2019): 71-174.
- Dülger, Murat Volkan. "İnsan Hakları ve Temel Hak ve Özgürlükler Bağlamında Kişisel Verilerin Korunması". *İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 5/1 (2018): 71-144.
- Dülger, Murat Volkan. *Kişisel Verilerin Korunması Hukuku*. İstanbul: Hukuk Akademisi, 2020.
- Erol, Ali. "Vergi Hukukunda Bilgi Verme Ödevinin Sınırı Olarak Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sonuçları". Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, 2015.
- EU Personal Data Protection in Policy and Practice*. Information Technology and Law Series. 29. ed. Bart Custers, Alan M. Sears, Francien Dechesne, Illina Georgieva, Tommaso Tani ve Simone van der Hof. The Hague: T.M.C. Asser Press, 2019.

- Finn, Rachel, David Wright ve Micheal Friedewald. “*Seven Types of Privacy*”, European Data Protection: Coming of Age. Serge Gutwirth, Ronald Leenes, Paul de Hert ve Yves Poullet. London: Springer, 2013.
- Fuster, Gloria González ve Gellert, Raphaël. “The fundamental right of data protection in the European Union: in search of an uncharted right”. *International Review of Law, Computers & Technology*. 26/1 (2012): 73-82.
- Fuster, Gloria González. *The Emergence of Personal Data Protection as a Fundamental Right of the EU. Law. Governance and Technology Series 16*. Switzerland: Springer, 2014.
- Gedik, Gülşen. “BEPS Eylem Planları Kapsamında Türk Vergi Mevzuatında Yapılan Değişiklikler”. *Namık Kemal Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 2 (2020): 27-48.
- Gedikli, Betül. “Vergilendirmede Otomatik Bilgi Değişimi Üzerine OECD ve ABD Çalışmaları”. Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi, 2018.
- Gerçek, Adnan, Güneş Çetin Gerger, Çağatan Taşkın, Feride Bakar ve Simla Güzel. *Mükellef Hakları: Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi*. Seçkin Yayıncılık: Ankara, 2015.
- Gınalı, Ayşe. “Vergi İhbarı Sonucu Ödenecek İhbar İkramiyesinin Usul ve Esasları”. *Mali Çözüm*. (Eylül-Ekim 2010): 143-154.
- Gökbel, Doğan. *Mükellef Hakları*. Eskişehir: Nisan Kitabevi, 2019.
- Gökçen, Gürbüz ve Özdemir, Mustafa. “Türkiye’de Muhasebe Uygulamalarından E-Defter ve E-Fatura Uygulaması”. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*. 12/46 (Temmuz 2016): 137-154.

Göksu, Nusret ve Taşkırmaz, Mehmet. "Türk Gelir İdaresinde Çalışanların Örgütsel Bağlılıkları ve Örgütsel Performansları Arasındaki İlişkide Elektronikleşmenin Moderatör Etkisi: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığında EYDS Hizmeti". *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*. 6/1 (2017): 443-457.

Gören, Zafer. *Anayasa Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayınevi, 2006.

Güçlü, Nezahat ve Sotirofski, Kseanela. "Bilgi Yönetimi". *Türk Eğitim Bilimleri Dergisi*. 4/4 (2006): 351-371.

Güneş, Tuğçe Karaçoban. "Vergi Ödevlilerinin Kişisel Verilerinin Korunması ve Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Tasarısı". *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 15/1 (2016): 801-824.

Güneş, Tuğçe Karaçoban. *Vergi Usul Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017.

Gür, İkbâl. "Kişisel Verilerin Korunması Hususunda AB ile ABD Arasında Çıkan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları". Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, 2009.

Gürler, Halil Emre. "Türk Hukukunda Kişisel Verilerin İşlenmesinin Sınırları". *İstanbul Barosu Dergisi*. 93/5 (2019): 38-59.

Handbook on European Data Protection Law, 2018.

Harris, E. C. "Personal Data Privacy Tradeoffs and How a Swedish Church Lady, Austrian Public Radio Employees, And Transatlantic Air Carriers Show That Europe Does Not Have The Answers". *American University International Law Journal*, 22/5 (2007): 745-799.

- Hasty, Robert. Nagel, Trevor W. ve Subjally, Mariam. "Data Protection Law in the USA". *Advocates for International Development* (2013).
- Haug, C. J. "The New European General Data Protection Regulation". *The New England Journal of Medicine*, 379/3 (2018): 207-209.
- Henkoğlu, Türkay. *Bilgi Gvenliği ve Kişisel Verilerin Korunması*. Ankara: Yetkin Yayınları, 2015.
- Hicks, Richard C., Dattero, Ronald ve Galup, Stuart D. "The Five-Tier Knowledge Management Hierarchy". *Journal of Knowledge Management*. 10/1 (2006): 19-31.
- Hornung, Gerrit ve Schnabels, Christoph. "Data protection in Germany I: The population census decision and the right to informational self-determination". *Computer Law & Security Report*. 25/1 (2009): 84-88.
- Işık, Abdülkadir, zkan Karagöz ve Gamze Yıldız Şeren, "Türk Vergi Sisteminde Elektronik Fatura ve Uygulaması", *Vergi Sorunları Dergisi*, 314 (Kasım 2014): 31-40.
- İçel, Kayıhan. "Ticari Sır, Bankacılık Sırrı veya Müşteri Sırrı Niteliğindeki Bilgi veya Belgelerin Açıklanması Suçları- Bu Tür Sırlarla İlgili Bilgi İstenmesinin Sınırları". *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 9/18 (2010): 27-38.
- Kafadar, Muhammet Fatih. "Hukuk, Sivil Toplum ve Demokrasi: 'İnsan Onuru' ". Umut Vakfı Araştırma Merkezi. 3. Hukukun Gençleri Sempozyumu. 11-12 Ekim 2013, Antalya.

Kalamın, Sefer. "İnternette Özel Hayatın Gizliliğinin İhlal Edilmesi: Facebook". Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi, 2011.

Karagöz, Özkan. "Elektronik Fatura ve Elektronik Defter Uygulaması". Yüksek Lisans Tezi, Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi, 2019.

Kaya, Cemil. *İdare Hukukunda Bilgi Edinme Hakkı*. Ankara: Seçkin Yayınları, 2005.

Kaya, Afra Ece. "Kişilik Hakkı Olarak Kişisel Verileri ve Yeni Kişisel Verilerin Korunması Kanunu". *Terazi Hukuk Dergisi*. 12/125 (2017): 67-80.

Kaya, Mehmet Bedii ve Taştan, Furkan Güven. *Kişisel Veri Koruma Hukuku Mevzuat & İctihat*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2018.

Kaya, Mine. "Telekomünikasyon Alanında Kişilik Haklarının Korunması". *Ankara Barosu Dergisi*. 68/4 (2010): 279-334.

Kılıçoğlu, M. Ahmet. *Şeref, Haysiyet ve Özel Yaşama Basın Yoluyla Saldırılardan Hukuksal Sorumluluk*. Ankara: Turhan Kitabevi, 2008.

Kılıncı, Doğan. "Anayasal Bir Hak Olarak Kişisel Verilerin Korunması". *AÜHDF*. 61/3 (2012): 1089-1169.

Kırbaş, Sadık. *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*. Ankara: Siyasal Kitabevi, 2012.

Kirby, Michael Donald. "Transborder Data Flows and the "Basic Rules" of Data Privacy". *Stanford Journal of International Law* 16/27 (1980): 27-42.

- Korkmaz, Ali. "İnsan Hakları Bağlamında Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması". *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*. 16 (Özel Sayı I) (2014): 99-103.
- Korkmaz, İbrahim. "Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Hakkında Bir Değerlendirme". *Türkiye Barolar Birliği*. 124 (2016): 81-152.
- Korkmaz, İbrahim. "Kişisel Verilerin Ceza Hukuku Kapsamında Korunması". Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, 2017.
- Kramer, Irwin R. "The Birth of Privacy Law: A Century Since Warren and Brandeis", *Catholic University Law Review*, 39/3 (1990): 703-724.
- Kulaklı, Atik ve Birgün, Semra. "Müşteri Merkezli Operasyonel Bilgi Yönetimi İçin Veri Yönetiminin Ölçülmesi". *İTÜ Dergisi/b*. 2/1 (2005): 37-48.
- Küçük, Eda Özdiğer. "Vergi Hukukunda Kişisel Veriler Bakımından Ölçülülük İlkesinin Uygulanması". *Vergi Hukukunda Genç Yaklaşımlar*. Editör Billur Yaltı. İstanbul: On İki Levha Yayınları, 2013.
- Küpelî, Ceren. *Tüzel Kişi Verilerinin Korunmasında İdarenin Sorumluluğu*. Ankara: Adalet Yayınevi, 2020.
- Küzeci, Elif. "İstatistikî Birimler ve Bilgilerin Geleceğini Belirleme Hakkı". *İnsan Hakları Yıllığı*. 32 (2014): 53-75.
- Küzeci, Elif. *Kişisel Verilerin Korunması*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2020.
- Lambert, Paul. *Understanding The New European Data Protection Rules*. Boca Raton: CRC Press, 2018.

- Lopez, Hugo Lopez. "The Loss of Balanca Between Tax Administrations' Powers and Taxpayers' Rights: Spanish Approach". *Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırı*. Billur Yaltı (Ed.). İstanbul: Beta Yayınevi, 2016.
- Madsen, Wayne. *Handbook of Personal Data Protection*. New York: Stockton Press, 1992.
- OECD. Tax Information Exchange Between OECD Member Countries. *Report by the Committee on Fiscal Affairs*, 1994.
- OECD. Taxpayers' Rights And Obligations: A Survey Of The Legal Situation In OECD Countries. Paris: OECD Publishing, 1990.
- Oğuz, Sefer. "Kişisel Verilerin Korunması Hukukunun Genel İlkeleri". *Bilgi Ekonomisi ve Yönetim Dergisi*. 13/2 (2018): 121-138.
- Ömercioğlu, Abdullah. "Vergi Denetim Müesseseleri Açısından Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar". *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 65/4 (2017): 2277-2304.
- Öner, Cihat. "Uluslararası Bilgi Değişiminde Vergi Mükellefinin Haklarının Korunması: Türkiye Yaklaşımı". *Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırı*. Billur Yaltı (Ed.). İstanbul: Beta Yayınevi, 2016.
- Öncel, Mualla, Nami Çağan, Ahmet Kumrulu ve Cenker Göker. *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi, 2020.
- Öz, Ersan ve Bozdoğan, Doğan. "Türk Vergi Sisteminde E-Maliye Uygulamaları". *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 17/2 (2012): 67-92.

- Parent, W.A. "III. Recent Work On The Concept Of Privacy". *American Philosophical Quarterly*. 20/4 (1983): 341.
- Prins, Corien. "Property and Privacy: European Perspectives and the Commodification of our Identity". *The Future of the Public Domain*. haz. L. Guibault, P.B. Hugenholtz. *Kluwer Law International*. Hollanda, (2006): 223-257.
- Prins, Corien. "When personal data, behavior and virtual identities become a commodity: Would a property rights approach matter?". *SCRIPT-ed*. 3/4 (2006): 270-303.
- Rodotà, Stefano. "Data Protection as a Fundamental Right?". *Reinventing Data Protection?*. ed., Serge Gutwirth, Yves Poullet, Paul De Hert, Cécile de Terwangne ve Sjaak Nouwt. Dordrecht: Springer, 2009.
- Saban, Nihal. *Vergi Hukuku*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2020.
- Saban, Nihal. "Vergi İdaresinin Bilgi Toplama Sınırı: Norm ve Normatif Yabancılaşma". *Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırı*. Billur Yaltı (Ed.). İstanbul: Beta Yayınevi, 2016.
- Salihpaşaoğlu, Yaşar. "Özel Hayatın Kapsamı: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatları Işığında Bir Değerlendirme". *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 17/3 (2013): 227-266.
- Samuelson, Pamela. "Privacy As Intellectual Property?", *Stanford Law Review*, 52/5 (2000): 1125-1173.
- Schwartz, Paul M. "Property, Privacy and Personal Data". *Harvard Law Review*, 117/ 7 (2004): 2056-2128.

- Serçemeli, Murat. "Risk Odaklı Vergi Denetiminde Elektronik Uygulamalar Üzerine Bir Değerlendirme". *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 12/65 (2019): 1232-1240.
- Serozan, Rona. *Medeni Hukuk Genel Bölüm Kişisel Hukuku*. İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2018.
- Sloot, Bart van der. "Legal fundamentalism: is data protection really a fundamental right?". *Data Protection and Privacy: (In)visibilities and Infrastructures*. ed., Ronald Leenes, Rosamunde van Brakel, Serge Gutwirth ve Paul De Hert. Cham: Springer, 2017.
- Solove, Daniel J., *Understanding Privacy*. Harvard University Press, 2008.
- Subaşı, Hasan Hüseyin. "Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihazlar İçin Tümüleşik ve Hibrit TSMmodelinin Geliştirilmesi". Yüksek Lisans Tezi, TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi, 2016.
- Sulu, Muhammed. *Ticari Sırların Korunması*. İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık, 2017.
- Sumay, S. Serdar. "Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarında Dış Emsallerin Veri Tabanları Vasıtasıyla Tespiti". *Vergide Gündem* (Nisan 2009): 1-11.
- Şen, Ersan. *Devlet ve Kitle İletişim Araçları Karşısında Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması*. İstanbul: Kazancı, 1996.
- Şen, Ersan. "Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Tasarısı'nın Anayasa ve Türk Ceza Kanunu Hükümleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi". *İstanbul Barosu Dergisi*. 83/8 (2009): 1198-1214.

- Şimşek, Oğuz. *Anayasa Hukukunda Kişisel Verilerin Korunması*. İstanbul: Beta, 2008.
- Tabanca, Serhat. "Vergi Mahremiyeti İlkesi". Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi, 2018.
- Taitsman, Julie K, Christi Macrina Grimm ve Shantanu Agrawal. "Protecting Patient Privacy and Data Security", *The New England Journal of Medicine*, 386/11 (2013): 977-979.
- Tekin, Fazıl ve Ali Çelikkaya. *Vergi Denetimi*. Ankara: Seçkin, 2018.
- Tezcan, Durmuş. "Bilgisayar Karşısında Özel Hayatın Korunması". *Anayasa Yargısı Dergisi*. 8 (1991): 385-392.
- Tobaz, Firdevs Yüzbaşı. "Uluslararası İnsan Hakları Hukukunda ve Türk Hukukunda Kişisel Verilerin Korunması". Doktora Tezi, Trabzon Üniversitesi, 2020.
- Tokcan, Hüseyin. "Bilginin Üretimi ve Kullanımı Açısından Bilgi Yönetimi: Üniversite'de Akademik Yöneticilerin Bilgi Yönetimi Algıları Üzerine Bir Uygulama". Doktora Tezi, Kırıkkale Üniversitesi, 2015.
- Troup, Eric G. "Growing Role of Platforms in Cybersecurity". *The Cyber Defense Review*. 2/1 (2017): 61-70.
- Uçak, Nazan Özenç. "Bilgi: Çok Yüzlü Bir Kavram". *Türk Kütüphaneciliği*, 24/4 (2010): 705-722.
- United Nations Conference on Trade and Development. *Data Protection Regulations and International Data Flows: Implications for Trade and Development*. Newyork and Geneva: United Nations, 2016.

Üzeltürk, Sultan Tahmazoğlu. *1982 Anayasası ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesine Göre Özel Hayatın Gizliliği Hakkı*. İstanbul: Beta Basım Yayım, 2004.

Warren, Samuel ve Brandeis, Louis. "The Right to Privacy". *Harvard Law Review*. 4/5 (1890): 193-220.

Oberson, Xavier. *International Exchange of Information in Tax Matters: Towards Global Transparency*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2015.

Yalçiner, Kürşat ve Ertürk, Erkan. "Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Türkiye'de Yaygın Bir Şekilde Kullanılmama Nedenleri Üzerine Bir Araştırma". *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*. 16. Özel Sayı (2017): 413-424.

Yılmaz, Sabire Sanem. "Kişisel Verilerin Korunması Regülasyonu ve Unutulma Hakkı". *Terazi Hukuk Dergisi*. 13/142 (Haziran 2018): 116-121.

Yurtsever, Hatice ve Buran, Burçin, "Bilgi Edinme Hakkı Kanunu Çerçevesinde Vergi Mahremiyetinin Değerlendirilmesi", *Electronic Journal of Vocational Colleges*. (Aralık 2012): 46-56.

Yücedağ, Nafiye. "Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Kapsamında Genel İlkeler". *Kişisel Verileri Koruma Dergisi*, 1/1 (24.05.2019): 47-63.

Yücelen, İsmail Hakkı. "Türkiye'deki Vergi Denetim Teknikleri ve Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi". Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi, 2009.

İnternet Siteleri

Plagemann, Gottfried. "Alman Hukuku'nda Gizli Soruşturmacının Kullanılması ve Gizli Soruşturmacının Yetkileri".

<https://cdn.istanbul.edu.tr/file/1CD58DF90A/A3A02D2CFACB4FC7B8F12E5A77310DFE?doi=> (Erişim Tarihi: 19.09.2020)

United Nations Human Rights Office of the High Commissioner. “The Right to Privacy in the Digital Age”.
<https://www.ohchr.org/EN/Issues/DigitalAge/Pages/DigitalAgeIndex.aspx>
(Erişim Tarihi: 08.06.2020)

Burke, Elaine. “GDPR And The Evolution of Data Protection”.
<https://www.siliconrepublic.com/enterprise/gdpr-history-data-protection-ireland-eu> (Erişim Tarihi: 08.02.2019).

Tandoğan, Haluk. “şahsiyetin Akit Dışı İhlâllere Karşı Korunmasının İşleyiş Tarzı ve Basın Yoluyla Olan İhlâllere Karşı Özel Hayatın Korunması”.
<https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/632430> (Erişim Tarihi: 28.12.2020)

Cate, Fred H., Peter Cullen ve Viktor Mayer-Schönberger, “Data Protection Principles For The 21st Century”, 2014. Erişim 20.03.2019,
https://www.oii.ox.ac.uk/archive/downloads/publications/Data_Protection_Principles_for_the_21st_Century.pdf (Erişim Tarihi: 27.05.2020)

<https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss117.pdf> (Erişim Tarihi: 25.05.2020)

<https://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/2014/4-56> (Erişim Tarihi: 27.06.2020)

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=24455&MevzuatTur=9&MevzuatTertip=5> (Erişim Tarihi: 22.02.2021)

https://search.coe.int/cm/Pages/result_details.aspx?ObjectId=09000016807c65bfv (Erişim Tarihi: 25.05.2020)

Law Insider. "Definition of Corporate Data".
<https://www.lawinsider.com/dictionary/company-data> (Erişim Tarihi:
 22.10.2020)

Kişisel Verileri Koruma Kurumu. Kişisel Verilerin İşlenmesine İlişkin Temel İlkeler. d0fbca08-30af-41fe-a7c9-65663b9c5231.pdf (kvkk.gov.tr) (Erişim Tarihi: 08.02.2021)

<https://www.gov.za/documents/constitution/chapter-2-bill-rights#8> (Erişim Tarihi:
 22.10.2020)

Lucente, Kate ve Clark, James (Ed.), *Data Protection Laws Of The World*, DLA Piper's Handbook. file:///C:/Users/user/Downloads/Data-Protection-Full.pdf (Erişim Tarihi: 22.10.2020)

Kişisel Verileri Koruma Kurumu. "Kişisel Verilerin Korunması Alanında Uluslararası ve Ulusal Düzenlemeler".
<https://www.kvkk.gov.tr/Icerik/4183/Kisisel-Verilerin-Korunmasi-Alaninda-Uluslararası-ve-Ulusal-Duzenlemeler> (Erişim Tarihi:
 22.10.2020)

Article 29 Data Protection Working Party. "Opinion 4/2007 On The Concept of Personal Data". 20.06.2007. 01248/07/EN WP 136.
https://ec.europa.eu/justice/article-29/documentation/opinion-recommendation/files/2007/wp136_en.pdf (Erişim Tarihi: 11.05.2020)

Article 29 Data Protection Working Party. "Opinion 3/2013 On Purpose Limitation". 02.04.2013. 00569/13/EN WP 203.
https://ec.europa.eu/justice/article-29/documentation/opinion-recommendation/files/2013/wp203_en.pdf (Erişim Tarihi: 14.02.2021)

Article 29 Data Protection Working Party. "Guidelines on Automated individual decision-making and Profiling for the purposes of Regulation 2016/679". 03.10.2017. 17 EN WP 251. <https://wsge.edu.pl/pl/wytyczne1> (Erişim Tarihi: 28.02.2021)

Kişisel Verileri Koruma Kurumu. Veri Gvenliği Rehberi (Teknik ve İdari Tedbirler). https://www.kvkk.gov.tr/yayinlar/veri_guvenligi_rehberi.pdf (Erişim Tarihi: 03.03.2021)

"The Data Subject's Rights". <https://www.imy.se/other-lang/in-english/the-general-data-protection-regulation-gdpr/the-data-subjects-rights/>. (Erişim Tarihi: 24.02.2021)

Article 29 Data Protection Working Party. "Guidelines on the implementation of the Court of Justice of the European Union judgment on "Google Spain and inc v. Agencia Espańola de Protecci3n de Datos (AEPD) and Mario Costeja Gonz1lez" C-131/12". 26.11.2014. 14/EN WP 225. https://ec.europa.eu/justice/article-29/documentation/opinion-recommendation/files/2014/wp225_en.pdf (Eriřim Tarihi: 14.02.2021)

Klosek, J. "European Court Establishes Broad Interpretation of Data Protection Law". *Corporate Counsel Business Journal*. 2014. <https://ccbjournal.com/articles/european-court-establishes-broad-interpretation-data-privacy-law> (Erişim Tarihi: 08.02.2019)

Kuschewsky, Monika. "What Does The Revision of the OECD Privacy Guidelines Mean for Businesses?". https://www.cov.com/~/_media/files/corporate/publications/2013/10/what_does_the_revision_of_the_oecd_privacy_guidelines_mean_for_businesses.pdf (Erişim Tarihi: 01.06.2020)

OECD. "The OECD Privacy Framework". 2013. https://www.oecd.org/sti/ieconomy/oecd_privacy_framework.pdf (Erişim Tarihi: 11.05.2020)

OECD. "Tax Payers' Rights and Obligations". https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers%27_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf (Erişim Tarihi: 24.04.2021)

Simpson, A.P. ve Kurth, H.A. "Safe Harbor and the Privacy Shield". <https://gettingthedealthrough.com/area/52/article/29148/data-protection-privacy-safe-harbor-privacy-shield/> (Erişim Tarihi: 04.04.2020).

Data Protection Commission. "Principles of Data Protection". <https://www.dataprotection.ie/en/individuals/data-protection-basics/principles-data-protection>. (Erişim Tarihi: 13.02.2021).

Horodysk, Dominik. "2013 OECD Guidelines on the Protection of Privacy and Transborder Flows of Personal Data as an Example of Recent Trends in Personal Data Protection", https://www.researchgate.net/publication/298213444_2013_OECD_Guidelines_on_the_Protection_of_Privacy_and_Transborder_Flows_of_Personal_Data_as_an_Example_of_Recent_Trends_in_Personal_Data_Protection (Erişim Tarihi: 10.05.2020)

OECD. "Revised Guidelines on the Protection of Privacy and Transborder Flows of Personal Data". 2013. <https://www.oecd.org/internet/ieconomy/privacy-guidelines.htm> (Erişim Tarihi: 10.05.2020)

OECD. "Guidelines on the Protection of Privacy and Transborder Flows of Personal Data". 1980. <https://www.oecd.org/internet/ieconomy/oecdguidelinesontheProtectionof>

privacyandtransborderflowsofpersonaldata.htm (Erişim Tarihi: 10.05.2020)

<https://sozluk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 10.05.2020)

Directive 95/46/EC of the European Parliament and of the Council of 24 October 1995 on The Protection of Individuals With Regard To The Processing of Personal Data And on The Free Movement of Such Data. <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31995L0046:en:HTML> (Erişim Tarihi: 12.03.2020)

Council of Europe. "Modernisation of the Data Protection "Convention 108". 2018. <https://www.coe.int/en/web/portal/28-january-data-protection-day-factsheet> (Erişim Tarihi: 12.03.2020)

<https://www.kvkk.gov.tr/Icerik/5423/2018-131> (Erişim Tarihi: 11.11.2020)

<https://gdpr-info.eu/> (Erişim Tarihi: 10.03.2020)

<https://www.wipo.int/edocs/lexdocs/laws/en/pt/pt045en.pdf> (Erişim Tarihi: 10.03.2020)

<https://www.gov.za/documents/constitution/chapter-2-bill-rights#8> (Erişim Tarihi: 10.05.2020)

Murray, J. "What is A Safe Harbor Law or Provision?". 11.02.2019. <https://www.thebalancesmb.com/what-is-a-safe-harbor-law-or-provision-398457> (Erişim Tarihi: 10.05.2020)

Prins, Corien ve Moerel, Lokke. "On the Death of Purpose Limitation". <https://iapp.org/news/a/on-the-death-of-purpose-limitation/#>, (Erişim Tarihi: 13.02.2021)

Electronic Privacy Information Center. "Council of Europe Privacy Convention". 2019. <https://epic.org/privacy/intl/coeconvention/> (Erişim Tarihi: 10.05.2020)

"The Data Protection Directive Versus The GDPR: Understanding Key Changes". PrivSec Report. <https://www.grcworldforums.com/gdpr/the-data-protection-directive-versus-the-gdpr/26.article> (Erişim Tarihi: 16.01.2021)

Torre, Lydia F de la. "Right To Rectification Under EU Data Protection Law". <https://medium.com/golden-data/right-to-rectification-35ec099df2fc> (Erişim Tarihi: 27.02.2021)

Torre, Lydia F de la. "Data Subject Rights Under EU Data Protection Law". <https://medium.com/golden-data/data-subject-rights-under-eu-data-protection-law-7d4e1713099f> (Erişim Tarihi: 24.02.2021)

Torre, Lydia F de la. "What Is The Right To Be Forgotten (a.k.a. right to erase) Under EU Data Protection Law". <https://medium.com/golden-data/what-is-the-right-to-be-forgotten-under-eu-data-protection-law-11ce28518f28> (Erişim Tarihi: 28.02.2021)

Tezcan, Keramettin. "Vergi İstihbarat Merkezine Gelen Bilgi ve Belgeler Çerçevesinde Kayıt Dışı Ekonominin Önlenmesi". https://www.maliyesempozyumu.org/wp-content/uploads/2017/10/Maliye-Sempozyumu_19_957_989.pdf (Erişim Tarihi: 12.05.2021)

https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/EN/1983/12/rs19831215_1bvr020983en.html (Erişim Tarihi: 11.04.2020)

<https://www.iitr.us/publications/privacy-laws-in-germany-developments-over-three-decades.html> (Erişim Tarihi: 12.07.2020)

https://www.ohchr.org/en/udhr/documents/udhr_translations/eng.pdf (Erişim Tarihi: 14.08.2020)

https://www.echr.coe.int/Documents/Convention_ENG.pdf (Erişim Tarihi: 22.09.2020)

<https://www.ohchr.org/EN/ProfessionalInterest/Pages/CCPR.aspx> (Erişim Tarihi: 22.12.2020)

https://www.constituteproject.org/constitution/Switzerland_2014?lang=en (Erişim Tarihi: 12.07.2020)

https://www.constituteproject.org/constitution/German_Federal_Republic_2014?lang=en (Erişim Tarihi: 12.07.2020)

https://www.constituteproject.org/constitution/Georgia_2018?lang=en (Erişim Tarihi: 12.07.2020)

https://www.constituteproject.org/constitution/Finland_2011?lang=en (Erişim Tarihi: 12.07.2020)

https://www.constituteproject.org/constitution/Greece_2008?lang=en (Erişim Tarihi: 12.07.2020)

https://www.constituteproject.org/constitution/Brazil_2017?lang=en (Erişim Tarihi: 12.07.2020)

https://www.constituteproject.org/constitution/Spain_2011?lang=en (Erişim Tarihi: 12.07.2020)

https://www.constituteproject.org/constitution/South_Africa_2012?lang=en

(Erişim Tarihi: 12.07.2020)

https://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text_en.pdf (Erişim Tarihi:

22.12.2020)

Alvarez, Daniel. "Safe Harbor Is Dead; Long Live the Privacy Shield?".
19.09.2018.

https://www.americanbar.org/groups/business_law/publications/blt/2016/05/09_alvarez/ (Erişim Tarihi: 06.05.2020)

Bilgili, Adem. "Vergi İncelemelerinde Kullanılan Yöntemler ve Vergi Denetiminde Güncel Gelişmeler". <https://slideplayer.biz.tr/slide/10158397/> (Erişim Tarihi: 15.04.2021).

Uğur, Atilla Ahmet. "Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analiz Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama)". https://www.maliyesempozyumu.org/wp-content/uploads/2017/10/Maliye_Sempozyumu_31_243_266.pdf (Erişim Tarihi: 15.04.2021).

Council of Europe. "Details of Treaty No. 223".

<https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list/-/conventions/treaty/223>

(Erişim Tarihi: 27.10.2020)

[https://www.ftc.gov/tips-advice/business-center/guidance/federal-trade-](https://www.ftc.gov/tips-advice/business-center/guidance/federal-trade-commission-enforcement-us-eu-us-swiss-safe-harbor)

[commission-enforcement-us-eu-us-swiss-safe-harbor](https://www.ftc.gov/tips-advice/business-center/guidance/federal-trade-commission-enforcement-us-eu-us-swiss-safe-harbor) (Erişim Tarihi: 05.11.2020)

Kişisel Verileri Koruma Kurulu. 18.09.2019 tarih ve 2019/271 sayılı Karar Özeti.

<https://www.kvkk.gov.tr/icerik/5547/2019-271> (Erişim Tarihi: 04.03.2021)

Kişisel Verileri Koruma Kurulu. 30.01.2020 tarih ve 2020/71 sayılı Karar Özeti.
<https://www.kvkk.gov.tr/Icerik/6874/2020-71> (Erişim Tarihi: 04.03.2021)

Kişisel Verileri Koruma Kurulu. 05.12.2018 tarih ve 2018/143 sayılı Karar Özeti.
<https://www.kvkk.gov.tr/Icerik/> (Erişim Tarihi: 05.02.2021)

Kişisel Verileri Koruma Kurulu. 22/07/2020 tarih ve 2020/559 sayılı Karar Özeti.
<https://kvkk.gov.tr/Icerik/6790/2020-559> (Erişim Tarihi: 14.06.2021)

Başaran Yavaşlar, Funda. “Vergilendirme Usulündeki Vergi Ödevleri ve Ödevlerin Yerine Getirilmemesinin Re’sen Araştırma İlkesi Karşısında Anlamı”. <https://www.fundabasaran.com/pdf/vergilendirme-usulundeki-vergi-odevleri-ve-odevlerin-yerine-getirilmemesinin-re-sen-arastirma-ilkesi-karsisinda-anlami.pdf> (Erişim Tarihi: 23.03.2021)

Gelir İdaresi Başkanlığı. 2004 yılı Faaliyet Raporu.
https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2004/uygulama_bim.pdf (Erişim Tarihi: 13.05.2021)

Gelir İdaresi Başkanlığı. 2006 Faaliyet Raporu.
https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/yayinlar/2006_Faaliyet_Raporu.pdf (Erişim Tarihi: 13.05.2021)

Gelir İdaresi Başkanlığı. 2019 Faaliyet Raporu. http://gib-gov.info/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2019/2019_faaliyet_raporu.pdf#page=93&zoom=100,90,409 (Erişim Tarihi: 13.05.2021)

Gelir İdaresi Başkanlığı. 2008 Faaliyet Raporu.
<https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2008/faaliyetraporu2008.pdf> (Erişim Tarihi: 13.05.2021)

Hamzaçebi, M. Akif. "Gelirler Genel Müdürlüğü Bilgi İşlem Projeleri". s. 1-6. archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/58MaliCozum (Erişim Tarihi: 13.05.2021)

Gelir İdaresi Başkanlığı. 2018 Yılı Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler Raporu. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Haberler/2018_Kur_Mali_Beklentiler_Raporu.pdf (Erişim Tarihi: 14.05.2021)

Gelir İdaresi Başkanlığı. 2019 Yılı Performans Programı. http://www.sp.gov.tr/upload/xSPRapor/files/44xKS+GIB_2019_Performans_Programi.pdf (Erişim Tarihi: 14.05.2021)

"Gelir/Kurumlar Vergisi İade Talebi Girişi Kılavuzu ve Sık Sorulan Sorular", https://intvrg.gib.gov.tr/GEKSIS_Kilavuz.pdf (Erişim Tarihi: 22.05.2021)

Arslan, Mehmet ve Biniş, Mine. "Vergi Denetiminde Bir Etkinlik Sorunu Olarak Mükellef Seçimi". 29. *Türkiye Maliye Sempozyumu*. 16-20 Mayıs 2014. s. 443-462. http://www.maliyesempozyumu.org/wp-content/uploads/2017/10/Maliye_Sempozyumu_29_443_462.pdf (Erişim Tarihi: 22.05.2021)

Dülger, Murat Volkan. "Kişisel Verileri Koruma Kurulu'nun 108 Sayılı Sözleşme Hakkındaki Kararı ve Yurt Dışına Veri Aktarımı Sorunu". *Hukuki Haber* <file:///C:/Users/pinar.nur/Desktop/Do%C3%A7.%20Dr.%20Murat%20Volkan%20D%C3%9CLGER%20-%20Ki%C5%9Fisel%20Verileri%20Koruma%20Kurulu%E2%80%99nun%20108%20Say%C4%B1%C4%B1%20S%C3%B6zle%C5%9Fmesi%20Hakk%C4%B1ndaki%20Karar%C4%B1%20ve%20Yurt%20D%C4%B1%C5%9F%C4%B1na%20Veri%20Aktar%C4%B1m%C4%B1%20Sorunu.pdf> (Erişim Tarihi: 14.06.2021)

Bilgi Information Technology Institute. Kişisel Verilerin Korunmasına İlişkin Düzenlemeler Çerçevesinde Uluslararası Veri Aktarımı Yeni Gelişmeler ve Uygulamaya İlişkin Hukuki Değerlendirmeler, İstanbul. 30.03.2020. https://itlaw.bilgi.edu.tr/media/2020/3/30/Final%20Veri_Aktarimi_Raporu_30.03.2020.pdf (Erişim Tarihi: 14.06.2021)

Bağlayıcı Şirket Kuralları Hakkında Duyuru. 10.04.2020. <https://kvkk.gov.tr/Icerik/6728/YURT-DISINA-KISISEL-VERI-AKTARIMINDA-BAGLAYICI-SIRKET-KURALLARI-HAKKINDA-DUYURU> (Erişim Tarihi: 15.06.2021)

Yurt Dışına Kişisel Veri Aktarımında Hazırlanacak Taahhünamelerde Dikkat Edilmesi Gereken Hususlara İlişkin Duyuru. 07.05.2020. <https://kvkk.gov.tr/Icerik/6741/YURT-DISINA-KISISEL-VERI-AKTARIMINDA-HAZIRLANACAK-TAAHHUTNAMELERDE-DIKKAT-EDILMESI-GEREKEN-HUSUSLARA-ILISKIN-DUYURU> (Erişim Tarihi: 15.06.2021)

OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page47 (Erişim Tarihi: 20.06.2021)

OECD. Agreement On Exchange Of Information On Tax Matters. <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2082215.pdf> (Erişim Tarihi: 27.06.2021)

OECD. Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters. <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm> (Erişim Tarihi: 28.06.2021)

OECD. The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/the-multilateral-convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters_9789264115606-en#page1 (Erişim Tarihi: 28.06.2021)

OECD. Jurisdictions Participating in The Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters. https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf (Erişim Tarihi: 28.06.2021)

OECD. What is the Multilateral Competent Authority Agreement. <https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/whatisthemultilateralc-ompetentauthorityagreement.htm> (Erişim Tarihi: 29.06.2021)

Gelir İdaresi Başkanlığı. Finansal Hesap Bilgilerinin Vergi Konularında Karşılıklı Olarak Otomatik Değişim Standardı Bilgilendirme Rehberi. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/finansalHesapBilgilerininVKKOODSBR Rehberi.pdf?id=2 (Erişim Tarihi: 29.06.2021)

OECD. Automatic Exchange Portal. <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/exchange-relationships/> (Erişim Tarihi: 29.06.2021)

IRS. Summary of FATCA Reporting for U.S. Taxpayers. <https://www.irs.gov/businesses/corporations/summary-of-fatca-reporting-for-us-taxpayers> (Erişim Tarihi: 29.06.2021)

Gelir İdaresi Başkanlığı. FATCA Anlaşmasıyla İlgili Sıkça Sorulan Sorular. https://www.gib.gov.tr/uluslararası_mevzuat/fatca-sorular (Erişim Tarihi: 30.06.2021)

Kömürcü, Begüm. "BEPS 13. Eylem Planı Kapsamında Dokümantasyon Yükümlülüklerine Genel Bir Bakış". *Vergide Gündem*.

https://www.vergidegundem.com/tr/c/document_library/get_file?uuid=b389d46e-e2cb-4674-a480-69497f3daa96&groupId=10156 (Erişim Tarihi: 01.07.2021)

OECD. BEPS Actions. <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/> (Erişim Tarihi: 01.07.2021)

OECD. Action 13 Country-by-Country Reporting. <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/> (Erişim Tarihi: 01.07.2021)

OECD. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS Progress Report July 2017 - June 2018. <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2017-june-2018.pdf> (Erişim Tarihi: 01.07.2021)

The American Law Institute. <https://www.ali.org/about-ali/> (Erişim tarihi: 20.09.2021)

Avrupa Birliği Adalet Divanı Kararları

Mediocurso- Commission of the European Communities, No: C-462/98 P, 21.09.2000

Bodil Lindqvist- Göta Hovratt-Sweden, No: C-101/01, 06.11.2003

Sopropé – Organizações de Calçado Lda- Fazenda Pública, No: C-349/07, 18.12.2008

Volker und Markus Schecke GbR ve Hartmut Eifert, No: C-92/09 ve C-93/09, 09.11.2010

Deutsche Telekom AG - Bundesrepublik Deutschland, No: C-543/09,
05.05.2011

M. G., N. R.- Staatssecretaris van Veiligheid en Justitie, No: C-383/13,
10.09.2013

Jiří Sabou- Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, No: C-276/12,
22.10.2013

Google Spain SL ve Google Inc.- Agencia Española de Protección de Datos (AEPD) ve Mario Costeja González, No: C-131/12, 13.05.2014

Maximillian Schrems- Data Protection Commissioner, No: C-362/14, 06.10.2015

Patrick Breyer- Bundesrepublik Deutschland, No: 582/14, 19.10.2016

État du Grand-duché de Luxembourg, No: 245/19, 02.07.2020.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları

Niemietz- Almanya, B. No: 13710/88, 16.12.1992

Costello-Roberts-İngiltere, B. No: 13134/87, 25.03.1993

Amann-İsviçre, B.No:27798/95, 16.02.2000

Chauvy ve Diğerleri - Fransa, B. No: 64915/01, 29.06.2004

White- İsveç, B. No: 42435/02, 19.09.2006

Paykar Yev Haghtanak Ltd. –Armenia, B. No: 21638/03, 20.12.2007

A. - Hırvatistan, B. No: 55164/08, 14.10.2010

Othymia Investment BV- Nerherland, B. No: 75292/10, 16.06.2015

M.N. and Others- San Marino, B. No: 28005/12, 07.07.2015

G.S.B.- Switzerland, B. No: 28601/11, 22.12.2015

Satakunnan Markkinapörssi Oy and Satamedia Oy- Finlandiya, B. No: 931/13,
27.06.2017

Gaughran- Birleşik Krallık, B. No: 45245/15, 13.02.2020

Anayasa Mahkemesi Kararları

2013/84 E., 2014/183 K., T. 04.12.2014

2013/122 E., 2014/74 K., T. 09/04/2014

2014/74 E., 2014/201 K., T. 25.12.2014

2014/180 E., 2015/30 K., T. 19.03.2015

2014/196 E., 2015/103 K., T. 12.11.2015

2014/122 E., 2015/123 K., T. 30.12.2015

2016/125 E., 2017/143 K., T. 28.09.2017

Yargıtay Kararları

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, 2014/4-56 E., 2015/1679 K., T. 17.06.2015.

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, 2017/4-1330 E., 2018/1622 K., T. 06.11.2018.

Yargıtay 12. Ceza Dairesi, 2019/3710 E., 2020/1106 K., T. 05.05.2020.

Danıştay Kararları

Danıştay 4. Dairesi, 1983/477 E., 1983/9145 K., T. 23.11.1983.

Danıştay, 3. Daire, 1990/3231 E., 1992/3472 K., T. 19.11.1992.

Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, YD/İtiraz No: 2013/372, T. 26/09/2013

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 2014/304 E., 2014/563 K., T. 18.06.2015

Danıştay 4. Dairesi, 2015/7241 E., 2 016/1759 K., T. 19.04.2016.

Danıştay 15. Dairesi, 2015/8920 E., 2018/8112 K., T. 05.12.2018

Danıştay 15. Dairesi, 2014/4562 E., T. 05.12.2018.

Danıştay 13. Dairesi, E. 2012/3152, K. 2018/4283, T. 21.12.2018

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 2019/570 E., 2019/467 K., T. 03.07.2019

Danıştay 8. Dairesi, 2016/3316 E., 2020/280 K., T. 28.01.2020

Bilgi Edinme Değerlendirme Kurulu Kararları

2005/653 K., T. 21.09.2005

2005/438 K., T. 15.06.2005

EK-1 TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU

EK-2 TEZ ÇALIŞMASI ETİK KURUL İZİN MUAFİYET FORMU