



**T.C.
AKSARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
DİSİPLİNLERARASI MALİYE VE MALİ YÖNETİM ANABİLİM DALI**

**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI
VE VERGİ MAHREMİYETİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

BÜŞRA NUR GÜNİNDİ

**DANIŞMAN
DR. ÖĞR. ÜYESİ ORÇUN AVCI**

AKSARAY 2023

AKSARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
DİSİPLİNLERARASI MALİYE VE MALİ YÖNETİM ANABİLİM DALI

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI
VE VERGİ MAHREMİYETİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

BÜŞRA NUR GÜNİNDİ

DANIŞMAN
DR. ÖĞR. ÜYESİ ORÇUN AVCI

AKSARAY 2023

TELİF HAKKI VE TEZ FOTOKOPİ İZİN FORMU

Bu tezin tüm hakları saklıdır. Kaynak göstermek koşuluyla tezin teslim tarihinden itibaren(....) ay sonra tezden fotokopi çekilebilir.

YAZARIN

Adı : Büşra Nur

Soyadı : GÜNİNDİ

Bölümü : Disiplinlerarası Maliye ve Mali Yönetim

İmza :

Teslim tarihi :

TEZİN

Türkçe Adı : Türk Vergi Hukukunda Kişisel Verilerin Korunması ve Vergi Mahremiyeti

İngilizce Adı : Protection of Personal Data and Tax Privacy in Turkish Tax Law

ETİK İLKELERE UYGUNLUK BEYANI

Tez yazma sürecinde bilimsel ve etik ilkelere uyduğumu, yararlandığım tüm kaynakları kaynak gösterme ilkelerine uygun olarak kaynakçada belirttiğimi ve bu bölümler dışındaki tüm ifadelerin şahsıma ait olduğunu beyan ederim.

Yazar Adı Soyadı: Büşra Nur GÜNİNDİ
İmza:

T.C.
AKSARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
JÜRİ ONAY SAYFASI

Büşra Nur GÜNİNDİ tarafından hazırlanan “Türk Vergi Hukukunda Kişisel Verilerin Korunması ve Vergi Mahremiyeti” başlıklı tez çalışması aşağıdaki jüri tarafından oy birliği ile Aksaray Üniversitesi Disiplinlerarası Maliye ve Mali Yönetim Anabilim Dalı’nda Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Orçun AVCI

İmza

(Mali Hukuk A.B.D. / Aksaray Üniversitesi)

.....

Üye: Prof. Dr. Süleyman BOLAT

(Mali İktisat A.B.D. / Aksaray Üniversitesi)

.....

Üye: Dr. Öğr. Üyesi Ali EROL

(Maliye A.B.D. / Kırklareli Üniversitesi)

.....

Tez Savunma Tarihi: 15.06.2023

Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu’nun tarih ve sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

Doç. Dr. Sevilay USLU DİVANOĞLU

İmza



Babama...

TEŞEKKÜR

Bu çalışmanın her aşamasında bilgisini ve emeğini esirgemeyen çok kıymetli danışman hocam Sayın Dr. Öğr. Üyesi Orçun AVCI'ya ve tecrübeleriyle çalışmama katkı sağlayan değerli jüri üyelerine teşekkür ederim. Bu süreçte beni her daim destekleyen sevgili aileme ve dostlarıma şükranlarımı sunarım.



AKSARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
TÜRK VERGİ HUKUKUNDA KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI
VE VERGİ MAHREMİYETİ

(Yüksek Lisans Tezi)

Büşra Nur GÜNİNDİ, Aksaray 2023

ÖZET

Kişisel veriler, hayatın her alanında karşımıza çıkmaktadır. Bu yüzden ki kişisel verilerin korunmasına yönelik son yapılan yasal düzenlemeyle birlikte konuya duyulan ilgi daha da artmıştır. Kişisel verilerin korunması anayasal bir hak olduktan sonra 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle bireyler için yeni bir dönem başlamıştır. Dolayısıyla da toplum içerisinde olan bireyin mahremiyetini korumak oldukça önemlidir. Bunun yanı sıra çeşitli ihtiyaçları karşılamak ya da çeşitli vatandaşlık ödevlerini yerine getirmek için mahremiyet alanına giren bilgilerin başkaları ile paylaşılması gerekebilmektedir. Vergileme süreci de bu alanlardan biridir. Vergi mahremiyetinin devreye girdiği bu noktada güvenceler yeni bir boyuta kavuşmuş olmaktadır. Bu süreçte devletin ilgili kurumlarının ve buralarda çalışan görevlilerin, kişisel verilere erişme ve kullanma gücünü hukuki kurallar içinde gerçekleştirmesi büyük önem arz etmektedir. Böylelikle mükellefler vergi idaresine güven duyabileceklerdir. Bu bağlamda birbirini destekleyen bu iki disiplinin ilişkisi ve etkinliği vergi hukuku açısından analiz edilmelidir. Bu çalışmada, mükelleflerin bilgilerinin korunması kapsamında iki önemli husus olan kişisel verilerin korunması ve vergi mahremiyeti konusu ele alınmıştır. Bu kapsamda karşılaştırmalı analiz yapılarak, iki konu arasındaki bağ tartışılmıştır. Ayrıca bu ilişki sonucunda ortaya çıkan sorunlar değerlendirilmiştir.

Bilim Kodu : 112005

Anahtar Kelimeler : Kişisel Verilerin Korunması, Vergi Mahremiyeti, Kişisel Mali Veriler, Özel Hayatın Gizliliği

Sayfa Adedi : 134

Danışman : Dr. Öğr. Üyesi Orçun AVCI

AKSARAY UNIVERSITY
GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES
PROTECTION OF PERSONAL DATA AND TAX PRIVACY IN
TURKISH TAX LAW
(M.A. Thesis)

Büşra Nur GÜNDİ, Aksaray 2023

ABSTRACT

Personal data is encountered in all areas of life. For this reason, with the recent legal regulation on the protection of personal data, interest in the subject has increased even more. After the protection of personal data became a constitutional right, a new era began for individuals with the entry into force of the Personal Data Protection Law No. 6698. Therefore, it is very important to protect the privacy of the individual in the society. In addition, in order to meet various needs or fulfill various civic duties, it may be necessary to share confidential information with others. The taxation process is one of these areas. At this point where tax privacy comes into play, the assurances have gained a new dimension. In this process, it is of great importance that the relevant institutions of the state and the officials working there realize the power of accessing and using personal data within the legal rules. Thus, taxpayers will be able to trust the tax administration. In this context, the relationship and effectiveness of these two disciplines that support each other should be analyzed in terms of tax law. In this study, the protection of personal data and tax privacy, which are two important issues within the scope of the protection of taxpayers' information, are discussed. In this context, a comparative analysis was made and the link between the two subjects was discussed. In addition, the problems arising as a result of this relationship were evaluated.

Science Code : 112005

Key Words : Protection of Personal Data, Tax Privacy, Personal Fiscal Data,
Privacy of Private Life

Page Number : 134

Supervisor : Assist. Prof. Dr. Orçun AVCI

İÇİNDEKİLER

TELİF HAKKI VE TEZ FOTOKOPİ İZİN FORMU.....	i
ETİK İLKELERE UYGUNLUK BEYANI	ii
JÜRİ ONAY SAYFASI.....	iii
TEŞEKKÜR	v
ÖZET	vi
ABSTRACT.....	vii
İÇİNDEKİLER	viii
SİMGELER VE KISALTMALAR LİSTESİ	xiii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KİŞİSEL VERİ KAVRAMI, UNSURLARI, TARİHSEL GELİŞİMİ VE KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASINA İLİŞKİN ÇEŞİTLİ HUKUKİ DÜZENLEMELER

1.1. Kişisel Veri Kavramı	3
1.1.1. Kişisel Mali Veri Kavramı.....	6
1.2. Kişisel Veri Kavramının Unsurları	7
1.2.1. Bilgi ve Veri	8
1.2.2. Kimliği Belirli veya Belirlenebilir Kişinin Varlığı	9

1.2.3. Bilginin Kimliği Belirli veya Belirlenebilir Kişiyile İlişkili Olması	10
1.3. Kişisel Verilerin Hukuki Niteliği	11
1.3.1. Mülkiyet Hakkı Görüşü	11
1.3.2. Fikri Mülkiyet Hakkı Görüşü.....	12
1.3.3. Kişilik Hakkı Görüşü	13
1.4. Kişisel Verilerin Korunmasının Tarihsel Gelişimi	14
1.5. Kişisel Verilerin Korunmasına İlişkin Hukuki Düzenlemeler	15
1.5.1. Kişisel Verilerin Korunmasına İlişkin Uluslararası Düzenlemeler	15
1.5.1.1. OECD	16
1.5.1.2. Birleşmiş Milletler	17
1.5.1.3. Avrupa Konseyi.....	20
1.5.1.4. Avrupa Birliği.....	21
1.5.2. Kişisel Verilerin Korunmasına İlişkin Ulusal Düzenlemeler	22
1.5.2.1. Anayasa	22
1.5.2.2. Kişisel Verilerin Korunması Kanunu	24
1.5.2.3. Türk Medeni Kanunu.....	25
1.5.2.4. Türk Borçlar Kanunu	26
1.5.2.5. Türk Ticaret Kanunu.....	27
1.5.2.6. Türk Ceza Kanunu	28
1.5.2.7. İş Kanunu	29

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ MAHREMİYETİ

2.1. Vergi Mahremiyeti Kavramı.....	31
2.2. Vergi Mahremiyeti Unsuru Olan Sır.....	33
2.2.1. Ticari Sır	33
2.2.2. Müşteri Sırrı	34
2.2.3. Bankacılık Sırrı.....	35
2.3. Vergi Mahremiyeti ve Bankacılık İşlemleri	36
2.4. Vergi Mahremiyetine İlişkin Hukuki Düzenlemeler	38
2.4.1. Anayasa.....	39
2.4.2. Vergi Usul Kanunu.....	42
2.4.3. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun	43
2.4.4. Diğer Kaynaklar	44
2.5. Vergi Mahremiyetinin İstisnaları	45
2.5.1. Vergi Levhasının Alınması	46
2.5.2. Matrah ve Vergilerin İlanı	47
2.5.3. Vergi/Ceza Miktarlarının Hazine ve Maliye Bakanlığı’nca Açıklanması	49
2.5.4. Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleyenlerin ve Kullananların Meslek Odalarına ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği’ne Bildirilmesi	51
2.5.5. Bankalara Gerçekleştirecekleri Vergi Tahsiline Yönelik Bilgilerin Verilmesi.....	52

2.5.6. Kamu Görevlilerince Yapılan Adli ve İdari Soruşturmalara İlişkin Talep Edilen Bilgilerin ve Belgelerin Verilmesi	53
2.6. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu	54
2.6.1. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçunun Unsurları	55
2.6.1.1. Kanuni Unsur.....	55
2.6.1.2. Maddi Unsur.....	56
2.6.1.3. Manevi Unsur	61
2.6.1.4. Hukuka Aykırılık Unsuru	62
2.6.2. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçunun Cezası	63
2.6.3. Vergi Mahremiyetinin İhlali ve İdarenin Mali Sorumluluğu	64

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASININ VERGİ MAHREMİYETİ İLE OLAN İLİŞKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. Kişisel Veri ve Kişisel Mali Verinin Vergi Mahremiyeti ile Olan İlişkisi	66
3.2. Ticari Sırrın Vergi Mahremiyeti ile Olan İlişkisi	68
3.3. Kişisel Verilerin Korunması ve Vergi Mahremiyeti Kapsamında Değerlendirilebilecek Haklar	69
3.3.1. Bilgi Edinme Hakkı	69
3.3.2. Unutulma Hakkı	75
3.4. Kişisel Verilerin Korunması ve Vergi Mahremiyeti Hakları Bağlamında Özel Hayatın Gizliliği.....	78
3.4.1. Anayasa'nın 20'nci Maddesi Kapsamında Müdahalenin Meşruluğu	78

3.4.2. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 8'inci Maddesi Kapsamında Müdahalenin Meşruluğu	80
3.5. Özel Hayatın Gizliliğini Sınırlandırması Bağlamında Vergi Denetim Yolları	81
3.5.1. Yoklama	82
3.5.2. Vergi İncelemesi.....	84
3.5.3. Arama.....	85
3.5.4. Bilgi Toplama.....	87
3.6. Kişisel Verilerin Korunması Bağlamında Vergi Mahremiyeti İstisnaları	89
3.6.1. Vergi Levhasının Alınması	89
3.6.2. Matrah ve Vergilerin İlanı	90
3.6.3. Vergi/Ceza Miktarlarının Hazine ve Maliye Bakanlığı'na Açıklanması	91
3.6.4. Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleyenlerin ve Kullananların Meslek Odalarına ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'ne Bildirilmesi	92
3.6.5. Bankalara Gerçekleştirecekleri Vergi Tahsiline Yönelik Bilgilerin Verilmesi.....	93
3.6.6. Kamu Görevlilerince Yapılan Adli ve İdari Soruşturmalara İlişkin Talep Edilen Bilgilerin ve Belgelerin Verilmesi	93
GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ	95
KAYNAKÇA.....	100
AKSARAY ÜNİVERSİTESİ TEZ DEĞERLENDİRME FORMU	117

SİMGELER VE KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devleti
ABTŞ	: Avrupa Birliği Temel Şartları
ADNKS	: Adrese Dayalı Nüfus Kayıt Sistemi
AIHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AIHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AK	: Avrupa Konseyi
APEC	: Asya-Pasifik Ekonomik İşbirliği
AYM	: Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Mahkemesi
BEHK	: Bilgi Edinme Hakkı Kanunu
BM	: Birleşmiş Milletler
CMK	: Ceza Muhakemesi Kanunu
Ed.	: Editör
EUR- Lex	: Avrupa Birliği hukuku ve Avrupa Birliği'nin diğer kamu belgelerinin resmi internet sitesidir
GDPR	: Genel Veri Koruma Tüzüğü
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVKT	: Avrupa Birliği Genel Veri Koruma Tüzüğü
KVKK	: Kişisel Verilerin Korunması Kanunu
Md.	: Madde

MERNİS	: Merkezi Nüfus İdare Sistemi
M.Ö.	: Milattan Önce
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
PTT	: Türkiye Cumhuriyeti Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi
SBB	: Strateji ve Bütçe Başkanlığı
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
TAKBİS	: Tapu ve Kadastro Bilgi Sistemi
TBK	: Türk Borçlar Kanunu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TCMB	: Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
TDK	: Türk Dil Kurumu
TMK	: Türk Medeni Kanunu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Günümüzde yaşanan hızlı teknolojik gelişmelerle birlikte, kişisel verilerin korunması konusu daha çok önem kazanmıştır. Değişen sadece kişisel verilerin nitelik ve niceliğindeki artış veya değişim değildir. Değişim esasen gelişen kamusal hayat ve ekonomi ile bu verilere olan ihtiyacın artmasıdır. Dolayısıyla kişisel verilerin toplanması, depolanması, işlenmesi ve aktarılması ile ilgili teknolojinin ulaştığı nokta, bununla birlikte kişilik haklarının zarar görme tehlikesini ortaya çıkarmaktadır. Eskiden kâğıt üzerinde dosyalar halinde depolarda saklanan, kamyonlarla nakledilen veriler, bugün çok daha az yer kaplayacak ve çok hızlı taranıp bulunacak biçimde saklanabilmektedir. Beraberinde bir tuşa basılarak hızlı biçimde dünyanın öbür ucuna aktarılabilir. Hâl böyle olunca da kişisel verilerin korunması çok daha fazla ön plana çıkmaktadır. Bu konuda Türkiye’de 2010 yılında Anayasa’nın 20’nci maddesinde yapılan değişiklikle kişisel verilerin korunması temel bir insan hakkı olarak güvence altına alınmıştır. Fakat kişisel verilerin korunmasını doğrudan ele alan 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu 2016 yılında yürürlüğe girmiştir.

Vergi idaresinin nihai görevi olan vergi tahsilatının gerçekleştirilebilmesi için mükellef veya mükellefiyet ile ilgili kimselere ilişkin gerekli birçok bilgi elde edilmekte, kaydedilmekte, depolanmakta ve muhafaza edilmektedir. Dolayısıyla vergi uygulamalarında kişisel veriler hayati önemi sahiptir. Türk vergi hukukunda bu verilerin vergisel amaç dışında kullanılmaması vergi mahremiyeti ile düzenlenmiştir. Vergi idaresinin bu konuda hassas davranması büyük önem arz etmektedir. Vergi idaresi açısından uyumu zorunlu olan vergi mahremiyeti, mükellef açısından da hak olarak düşünülmektedir. Vergi mahremiyeti, kapsam açısından oldukça dar bir alanı korumaktadır. Nitekim muamele ve hesap durumları, iş, işletme, servet veya meslek dışında da birçok bilgi vardır. Vergi düzenlemeleri hemen hemen tüm hak ve özgürlükleri ilgilendirmekte ve de müdahale etmektedir. Ayrıca bu müdahalenin sınırları da oldukça önemlidir. Ancak vergileme sürecinin etkin biçimde sağlıklı işleyebilmesi adına mükellefler vergi idaresine bilgilerini güven içinde paylaşabilmelidir. Vergi mahremiyeti Anayasa’da özel hayatın gizliliği hakkında

düzenlenirken, aynı zamanda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun başta olmak üzere çeşitli kanunlarda düzenlenmiştir.

Kişisel verilerin korunması, hukuki açıdan çok boyutludur ve hemen hemen tüm hukuk dallarıyla yakın bir ilişki içerisinde. Vergi hukuku da bu hukuk dallarından biridir. Mükelleflerin verilerinin gizliliği ve güvenliği hususunda kişisel verilerin korunması ve vergi mahremiyeti oldukça önemlidir. Geçmişten bugüne uygulamada olan vergi mahremiyeti Kişisel Verilerin Korunması Kanunu aracılığıyla yeni bir döneme girmiştir.

Son yıllarda teknoloji ve bilişim alanında yaşanan yenilikler vergi mahremiyetinin sınırlarının tartışılmasına sebebiyet vermiştir. Bu bağlamda çalışmada kişisel verilerin korunması hakkının vergi mahremiyeti ile ilişkisi değerlendirilmiştir. Çalışma üç bölüme ayrılmıştır. Birinci bölümde kişisel veri kavramı, unsurları, tarihsel gelişimi ve kişisel verilerin korunması ile ilgili çeşitli hukuki düzenlemeler ele alınmıştır. İkinci bölümde Türk vergi hukukunda vergi mahremiyeti konusu kapsamlı bir biçimde değerlendirilmiştir. Bu bağlamda vergi mahremiyetinin kavramsal çerçevesi, vergi mahremiyeti unsuru olan sır, vergi mahremiyeti ve bankacılık işlemleri, vergi mahremiyetine ilişkin hukuki düzenlemeler, vergi mahremiyetinin istisnaları, vergi mahremiyetinin ihlali suçu ve cezası ile idarenin mali sorumluluğu ele alınmıştır. Üçüncü bölümde ise kişisel veri ve kişisel mali verinin vergi mahremiyeti ile olan ilişkisi, ticari sırrın vergi mahremiyeti ile olan ilişkisi, kişisel verilerin korunması ve vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilebilecek haklar ve özel hayatın gizliliği, özel hayatın gizliliğini sınırlandırması bağlamında vergi denetim yolları ve son olarak kişisel verilerin korunması bağlamında vergi mahremiyeti istisnaları değerlendirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

KİŞİSEL VERİ KAVRAMI, UNSURLARI, TARİHSEL GELİŞİMİ VE KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASINA İLİŞKİN ÇEŞİTLİ HUKUKİ DÜZENLEMELER

1.1. Kişisel Veri Kavramı

Kişisel veri kavramı tahlil edilirken ilk önce “kişisel” ve “veri” kavramlarını ayrı ayrı irdelemek gerekmektedir. Kişisel kavramı, Türk Dil Kurumu’nun (TDK) güncel Türkçe sözlüğünde “*kişi ile ilgili, kişiye ilişkin, kişinin kendi malı olan, şahsi, zati*” anlamları ile tanımlanmaktadır. Burada bahsedilmekte olan kişi, gerçek kişilerdir. Yine aynı şekilde TDK’nın tanımına göre veri kavramı, “bilgi, data” olarak yer almaktadır. TDK’da yer alan tanımlarda veri ve bilgi kavramları her ne kadar eş tutuluyor olsa bile iki kavram birbirini karşılamamaktadır. Fakat hukuki düzenlemelerde ve uygulamada bilgi ile veri kavramları eş anlamlı olarak kullanılmaktadır (Özkan, 2020: 5). Bundan dolayı bu çalışmada bilgi ve veri kavramları eş anlamlı olarak yer alacaktır.

Kişisel veri kavramına, ulusal hukukta olduğu kadar uluslararası hukukta da değinilmiştir. Ekonomik Kalkınma ve İş Birliği Örgütü (OECD) Rehber İlkeleri, Avrupa Konseyi (AK) tarafından hazırlanan 108 No’lu Sözleşme ile Avrupa Birliği (AB), Kişisel Verilerin Korunması Kanunu’na¹ (KVKK) temel oluşturan 95/46/EC sayılı Direktifi gibi birçok uluslararası düzeyde kaynakta kişisel verilere değinilmiştir (Özkan, 2020: 6-7). Kişisel verilerin korunması, tüm dünya tarafından hassasiyet gösterilen bir konudur. Örneğin, Yunanistan Veri Koruma Kurumu şikâyet üzerine bir şirketin kişisel verilerinin işlenmesine ilişkin re’sen bir soruşturma başlatmıştır. Yürütülen soruşturma sonucunda çalışanların kişisel verilerinin Genel Veri Koruma Tüzüğü’ne (GDPR) uygun olmadığı görülmüştür. GDPR, AB tarafından hazırlanan ve kabul edilen dünyadaki en katı gizlilik ve güvenlik

¹ 07.04.2016 tarihli ve 29677 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

tüzüğüdür. GDPR, AB'deki insanlara ait verileri toplayan tüm kuruluşlara, gizlilik ve güvenlik standartları getirmiştir. Yukarıdaki soruşturmada bahsi geçen şirketin, GDPR'nin 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının “(a), (b) ve (c)”² bentlerindeki hükümlerine aykırı bir şekilde kişisel veri işlediği tespit edilmiş ve ceza verilmesine karar verilmiştir. Kontrolör³ olarak kararın gerekçelerine uygun biçimde GDPR'nin 6'ncı maddesinin 1'inci fıkrası ile bağlantılı olarak 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendinin doğru şekilde uygulanmasını sağlamak gibi düzenleyici önlemler alınmıştır. Buna ek olarak GDPR'nin 83'üncü maddesi uyarınca 150.000 € tutarında orantılı ve caydırıcı idari para cezası verilmesi hükmedilmiştir (European Data Protection Board, 2019). Ülkemizde de kişisel verilere oldukça önem verilmiş ve geniş kapsamlı bir tanım yapılmıştır. 6698 sayılı KVKK'nın 3'üncü maddesinin (d) bendine göre kişisel veri kavramı; “*Kimliği belirli veya belirlenebilir gerçek kişiye ilişkin her türlü bilgi*” şeklinde tanımlanmıştır. Kişisel verilerin gerçek kişiye ait doğum tarihi, kimlik numarası, telefon numarası gibi her türlü bilgiyi içermesi sebebiyle kişisel verilen işlenmesi ve işlenen bu verilerin korunması oldukça önemlidir.

Kişisel verilerin işlenmesi, KVKK'nın 3'üncü maddesinin (e) bendinde⁴ yer almaktadır. Kanun maddesi göz önüne alındığında görülmektedir ki gerçek kişiye ait bilgiler kayıt altına alınabilmektedir. Fakat kişisel verilerin işlenmesi; işlendikleri amaçla bağlantılı olma, açık ve meşru amaçlar gibi çeşitli esaslara uygun olmalıdır. Kamu yararına uygun bilimsel ve tarihi araştırma veya çeşitli istatistikî çalışmalar gibi kişisel verilerin belirli, meşru, açık amaçlar ile işlenmesi amaca uygun işleme olarak kabul edilmektedir (Yücedağ, 2019: 52). KVKK'nın 5'inci maddesinde⁵ kişisel verilerin işlenmesi şartları yer almaktadır. Kişisel

² GDPR'nin 5'inci maddesine göre; “(a)Veri konusuyla ilgili olarak yasal, adil ve şeffaf bir şekilde işlenir (“yasaya uygunluk, adillik ve şeffaflık”); (b)Belirli, açık ve meşru amaçlar için toplanmalı ve bu amaçlarla bağdaşmayacak şekilde daha fazla işlenmemelidir; kamu yararına arşivleme amaçları, bilimsel ve tarihi araştırma amaçları veya istatistiksel amaçlar için daha fazla işleme, Madde 89 (1) uyarınca, başlangıç amaçlarıyla bağdaşmaz (“amaç sınırlaması”); (c)işlendikleri amaçla ilgili olarak yeterli, ilgili ve gerekli olanla sınırlı (“veri minimizasyonu”)”.

³ Denetçi (TDK, 2022).

⁴ “Kişisel verilerin tamamen veya kısmen otomatik olan ya da herhangi bir veri kayıt sisteminin parçası olmak kaydıyla otomatik olmayan yollarla elde edilmesi, kaydedilmesi, depolanması, muhafaza edilmesi, değiştirilmesi, yeniden düzenlenmesi, 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 yer almaktadır.

⁵ “(1) Kişisel veriler ilgili kişinin açık rızası aranmaksızın işlenemez. (2) Aşağıdaki şartlardan birinin varlığı hâlinde, ilgili kişinin açık rızası aranmaksızın kişisel verilerinin işlenmesi mümkündür:

a) Kanunlarda açıkça öngörülmesi. b) Fiili imkânsızlık nedeniyle rızasını açıklayamayacak durumda bulunan veya rızasına hukuki geçerlilik tanınmayan kişinin kendisinin ya da bir başkasının hayatı veya beden bütünlüğünün korunması için zorunlu olması. c) Bir sözleşmenin kurulması veya ifasıyla doğrudan doğruya ilgili olması kaydıyla, sözleşmenin taraflarına ait kişisel verilerin işlenmesinin gerekli olması. ç) Veri sorumlusunun hukuki yükümlülüğünü yerine getirebilmesi için zorunlu olması. d) İlgili kişinin kendisi

verilerin hukuka aykırı olarak kaydedilmesi ise 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'na⁶ (TCK) göre suç sayılmaktadır. Kişisel veriler ülkemizde olduğu gibi tüm dünyada da hassasiyet gösterilen bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kişisel veriler, kişilere ait özel bilgilerdir. Bu bağlamda kişilere bağlı veya bağlantılı olabilecek her türlü veri, kişisel veri olarak karşımıza çıkmaktadır (Alkan, Menteş ve İnceefe, 2020: 3). Örneğin, işe kabul edildiğimiz takdirde işe başlayacak kişiden kan grubu, sağlık raporu, diploma, ikametgâh adresi ve adil sicil kaydı gibi çeşitli kişisel veriler istenmektedir. Bu veriler, ancak kanunda öngörülen hallerde veya açık rıza ile işlenebilmektedir (Küzeci, 2021: 264-265). Açık rıza, KVKK'nın 3'üncü maddesine göre belirli bir konunun, bilgilendirmeye dayalı olarak ve özgür irade ile açıklanmasıdır.

Açık rıza alınması sonrasında işlenecek verilere ilişkin şartlar KVKK'nın 4'üncü maddesinde de yer almaktadır. Bu şartlar şu şekildedir:

“(1) Kişisel veriler, ancak bu Kanunda ve diğer kanunlarda öngörülen usul ve esaslara uygun olarak işlenebilir. (2) Kişisel verilerin işlenmesinde aşağıdaki ilkelere uyulması zorunludur:

- a) Hukuka ve dürüstlük kurallarına uygun olma.*
- b) Doğru ve gerektiğinde güncel olma.*
- c) Belirli, açık ve meşru amaçlar için işlenme.*
- ç) İşlendikleri amaçla bağlantılı, sınırlı ve ölçülü olma.*
- d) İlgili mevzuatta öngörülen veya işlendikleri amaç için gerekli olan süre kadar muhafaza edilme”.*

Kişisel verilerin açık rıza halinde işlenebileceği Anayasa ile teminat altına alınmıştır. Açık rıza harici kişisel verilerin işlenmesi ancak kanun ile düzenlenmektedir. Kanunla düzenleme yapılsa dâhi Anayasa'nın 13'üncü maddesine göre, hakkın özüne dokunacak mahiyette olmaması gerekmektedir. Örneğin, kişisel verilerin işlenmesi açık rıza bulunmadığı takdirde kurumun hazırlayacağı bir düzenleme ile yapılamamaktadır. Aksi halde, kişisel verilerin korunması hakkı Anayasa'ya aykırı şekilde kısıtlanmış olmaktadır (Özkan, 2020: 82).

Kanun koyucu kişisel verilerin alınıp işlenilmesinden, saklanıp verilerin depolanmasına kadar her süreci kanun ile koruma altına almıştır. Kişisel veriler 2010 yılında ülkemizde Anayasa ile teminat altına alınmış ve Anayasa'nın 20'nci maddesine yeni bir fıkra⁷

tarafından alenileştirilmiş olması. e) Bir hakkın tesisi, kullanılması veya korunması için veri işlemenin zorunlu olması. f) İlgili kişinin temel hak ve özgürlüklerine zarar vermemek kaydıyla, veri sorumlusunun meşru menfaatleri için veri işlenmesinin zorunlu olması”.

⁶ 12.10.2004 tarihli ve 25611 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁷ *“(Ek fıkra: 7/5/2010-5982/2 md.) Herkes, kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir. Bu hak; kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de kapsar. Kişisel veriler, ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebilir. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir”.*

eklenmiştir (Henkoğlu, 2015: 72). Bu maddeye göre kişisel veriler ancak kanunda öngörülen ve kişinin açık rızası ile işlenebilmektedir. Günümüzde kişisel veriler, büyük çoğunlukla otomatik olarak işlenmektedir. Daha öncesinde otomatik olarak işlenmeyen veriler ise pek çok yerde elektronik ortama aktarılmaktadır. “*Tamamen veya kısmen otomatik yollarla işlenen veriler*” ve “*herhangi bir veri kayıt sisteminin parçası olmak kaydıyla otomatik olmayan yollarla işlenen veriler de*” KVKK kapsamında koruma altına alınmıştır (Kişisel Verileri Koruma Kurumu, 2022: 4).

Kişisel verilerin elde edilmesinden kullanılmasına kadar olan süreç genellikle dört aşamada şekillenmektedir. Bunlardan ilki verilerin toplanması, ikincisi verilerin birleştirilmesi ve depolanması, üçüncüsü verilerin analiz edilmesi ve aktarılması, dördüncüsü ise derlenen saklanan ve analiz edilen bilginin toplanması şeklinde sıralanabilmektedir. Bununla birlikte kişisel verilerin korunması da dört ana başlık altında değerlendirilmektedir. Bu başlıklar altında kişisel verilerin işlenmesi ile ilgili kriterler, verilerin taşınması gereken özellikler, veri ile ilişkilendirilen özne ve veri güvenliğine dair hususlar yer almaktadır. İlkeler ve yaklaşımlar politik ve yönetsel açılardan ülkeden ülkeye farklılık gösterebilmektedirler. Örneğin Amerika Birleşik Devletleri’nde (ABD) bankacılık sektörü, şirketlerin kendi düzenlemeleri çerçevesinde ele alınırken AB belgeleri açısından kişisel verilerin gizliliği temel insan hakları kapsamında değerlendirilmiştir (Kutlu ve Kahraman, 2017: 47).

Kişisel verilerin korunmasına yönelik hukuki düzenlemeler, gelişen teknoloji ve artan bilgi akışı açısından tam bir koruma sağlamamakla birlikte yine de rızamız dışındaki teşebbüslere karşı güvence sağlamaktadır (Küzeci, 2021: 16). Bu düzenlemeler Anayasa başta olmak üzere; KVKK, Türk Medeni Kanunu⁸ (TMK), Türk Borçlar Kanunu⁹ (TBK), Türk Ticaret Kanunu¹⁰ (TTK), TCK ve İş Kanunu’nda¹¹ yer almaktadır. Bu düzenlemelerde kişisel verilerin güvenliğini artırmak için çeşitli hükümler bulunmaktadır. Aynı hükümler, kişisel mali veriler için de geçerli olmaktadır. Bu husus ilerleyen bölümlerde ayrıntılı bir şekilde ele alınacaktır.

1.1.1. Kişisel Mali Veri Kavramı

Vergi hukuku kapsamında; vergi sırrı, mali sır ya da kişisel mali veri gibi kavramların tanımı bulunmamaktadır. Kişisel verilerin korunmasındaki gelişmeler göz önünde

⁸ 08.12.2001 tarihli ve 24607 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁹ 04.02.2011 tarihli ve 27836 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁰ 14.02.2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹¹ 10.06.2003 tarihli ve 25134 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

bulundurulduğunda uygulamada bütünlük sağlanması adına vergi hukukunda veri ile ilgili bir tanımın yapılması gerekliliği görülmüştür. Buna istinaden literatürde vergi hukuku kapsamında korunması gereken bilgi ve verileri ifade etmek için “kişisel mali veri” kavramı kullanılmaya başlanmıştır (Karataş Durmuş, 2017: 391-394). Karataş Durmuş’un (2017) mevzuat hükümlerinden yola çıkılarak yaptığı tanıma göre; *“Kişisel mali veri, bir mükellefin kendisi ve çevresi ile ilgili olarak vergisel, mali ve ekonomik durumu yanında şahıslarına, mesleklerine, işlerine, servetlerine, muamele ve hesap durumlarına yönelik her türlü bilgiyi ifade etmektedir”* şeklinde tanımlanmıştır.

Kişisel mali veri, yükümlüler ve onlarla ilişkili kişilere ait çeşitli kişisel verileri içermektedir. Ancak bu bilgiler, Türk hukuk sistemine göre hassas kişisel veri olarak kabul edilmemektedir. Bunun nedeni ise KVKK’nın 6’ncı¹² maddesinde düzenlenen hassas kişisel verilerin Kanun’da belirtilen hallerle sınırlandırılmış olmasıdır. Kişisel mali veri ise, ilgili Kanun maddesinde sayılmamıştır. Sahip olduğu önem nedeniyle mali verilerin hukuki korumadan yoksun bırakılması söz konusu olmayıp hassas veri kapsamında yer alması dâhi, niteliği gereği üst düzey koruma gerektirmektedir (Yıldız, 2019b: 10). Dilibal’a (2021) göre, *“beyan edilen matrahlar, bağlı bulunan vergi daireleri, vergi kimlik numarası, vergi borcu miktarları, vergi ceza tutarları, vergi suçu kayıtları, kredi borçları, defter ve vesikalardaki bilgiler, alış-satış bilgileri, harcamalar, gelirler, malvarlıkları, sendikalılık bilgisi, banka hesabı”* gibi bilgiler kişisel mali veri niteliği taşımaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu¹³’nda (VUK) mükellefin verilerine ilişkin düzenlemeler genellikle vergi idaresinin vergi toplama görevine yöneliktir. Bu sebeple düzenlemeler genellikle bu alanda usul ve maddi kuralları içermektedir. Vergi idaresinin görevlerine ilişkin düzenlemelerde veri toplama ve işleme birimlerine ilişkin kurallar düzenlenmektedir (Başaran Yavaşlar ve Canyaş, 2018: 19).

1.2. Kişisel Veri Kavramının Unsurları

Kişisel veri kavramı; “bilgi ve veri”, “kimliği belirli veya belirlenebilir kişi” ve “bilginin kimliği belirli veya belirlenebilir kişiyle ilişkili olması” unsurlarından oluşmaktadır. Bu

¹² “Kişilerin ırkı, etnik kökeni, siyasi düşüncesi, felsefi inancı, dini, mezhebi veya diğer inançları, kılık ve kıyafeti, dernek, vakıf ya da sendika üyeliği, sağlığı, cinsel hayatı, ceza mahkûmiyeti ve güvenlik tedbirleriyle ilgili verileri ile biyometrik ve genetik verileri özel nitelikli kişisel veridir”.

¹³ 10.01.1961 tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

unsurlar aracılığıyla hangi verilerin kişisel veri kapsamına gireceğini değerlendirmek mümkün olmaktadır (Yüzbaşı Tobaz, 2021: 23).

1.2.1. Bilgi ve Veri

Bilgi ve veri kavramları kişisel veri kavramının temel unsurları arasında yer almaktadır. KVKK'nın 3'üncü maddesinin (d) bendine göre, “*Kişisel veri, kimliği belirli veya belirlenebilir gerçek kişiye ilişkin her türlü bilgi*” olarak tanımlanmaktadır. Fakat veri ve bilgi kavramı anlam olarak birbirlerinden ayrılmaktadır. Verinin sözlük anlamı, “*bir araştırmanın, bir tartışmanın, bir muhakemenin temeli olan ana öge, muta, done*” iken bilginin sözlük anlamı, “*insan aklının erebileceği olgu ve ilkelerin bütünü, malumat ve kurallardan yararlanarak kişinin veriye yönelttiği anlam*” şeklinde yer almaktadır (Türk Dil Kurumu, 2022). Sözlük anlamları incelediğinde verinin, tek başına bir anlam ifade etmediği belirli bir anlam yüklenmesi halinde işlevsel bir hale geldiği diğer bir deyişle bilgiye dönüştüğü görülmektedir. Kişisel veri koruma hukukuna ilişkin düzenlemelerde bilgi kavramı kişi tarafından anlam yüklenmiş veri olarak yorumlanmaktadır (Taştan, 2017: 29). Başka bir ifadeyle veriyi, işlenmemiş bilgi veya hammadde olarak tanımlayabilmek mümkündür (İşevi ve Çelme, 2005: 263). Neticede veri, sonuç çıkarmayı sağlayacak olgular, bilgiler ve sayılardan oluşmaktadır (Tekinalp, 2002: 123).

Kişinin yaşı, medeni hali, adı, soyadı gibi açık bilgiler ile kredi kartı şifresi gibi gizli bilgiler ise kişisel veriyi oluşturmaktadır (Aydın, 2020: 1). Kişisel verileri, kişinin sadece özel hayatı ve aile yaşantısı gibi bilgiler olarak düşünmemek gerekmektedir. Kişinin sosyal, ekonomik ve çalışma yaşamına ilişkin bilgiler de kişisel veri sayılmaktadır (Özkan, 2020: 11). Veri ve bilgi tanım olarak farklı anlamlar taşısa dâhi hukukta kişisel verilerin korunmasına ilişkin yararlandıkları hukuki dayanak iki kavram arasında farklılık göstermemektedir. Her türlü bilgi¹⁴ kapsamında isim, soy isim, doğduğu yer, doğum tarihi ve kimlik numarası gibi

¹⁴ Bu bilgilere, “*Anne adı ve baba adı, adli sicil kaydı, ikamet ettiği adresi, eğitim durumu, mesleği, banka hesap bilgileri, telefon numarası, elektronik posta adresi, medeni hali, kan grubu, parmak izi, DNA'sı, saç, tükürük, tırnak gibi biyolojik örnekleri, cinsel ve ahlaki eğilimi, sağlığına ilişkin bilgileri, etnik kökenine ilişkin bilgiler, siyasi görüşü, felsefi görüşü ve dini inancı, sendikal bağlantıları, bireyin özel ve aile yaşamına, iş ilişkilerine, ekonomik ve sosyal ilişkilerine ilişkin bilgileri, kişinin konum verileri, fiziksel özelliklerine, fizyolojik, genetik özelliklerine ilişkin bilgileri, biyometrik, ekonomik, kültürel yaşamdaki kimliği veya sosyal kimliğine ilişkin verileri, kişiye ilişkin objektif nitelikte olan bilgiler yanında sübjektif nitelikte olup üçüncü bir kişinin değer yargısını taşıyan güvenilirliğine, dürüst olup olmadığına, çalışkan olup olmadığına ilişkin bilgiler*” örnek olarak gösterilebilir (Türkan Şimşek, 2020: 6-7).

bilgiler yer almaktadır ve bunlar kişisel veri kapsamında değerlendirilmektedir (Türkan Şimşek, 2020: 6-7).

1.2.2. Kimliği Belirli veya Belirlenebilir Kişinin Varlığı

Kişisel verinin ikinci unsuru kapsamında kimliği belli ve belirlenebilir olmak üzere iki farklı durum karşımıza çıkmaktadır. Kişi kavramı hukukta, haklara sahip olabilen ve borç altına girebilme ehliyetine sahip varlık olmakla birlikte gerçek ve tüzel olarak ikiye ayrılmaktadır. Çağdaş hukuk sistemlerinin tamamında, tüm insanların gerçek kişi olarak kabul edildikleri görülmektedir (Türkan Şimşek, 2020: 8). TMK'nın 47'nci maddesinin birinci fıkrasında tüzel kişilik tanımlanmıştır. Bu tanıma göre, başlı başına bir varlığı olmak üzere örgütlenmiş kişi toplulukları ve belli bir amaca özgülenmiş olan bağımsız mal toplulukların tüzel kişilik kazandığına hükmedilmiştir. Yine aynı fıkra da amacı hukuka veya ahlaka aykırı olan kişi ve mal topluluklarının tüzel kişilik kazanamadığı belirtilmiştir. Kişi hukukunda kişi, hak ehliyeti olan varlık olarak değerlendirilmektedir. Hak ehliyeti ise hak sahibi olabilme ve borç altına girebilme ehliyeti olarak tanımlanmaktadır (Özkan, 2020: 13). Buna göre kişi ile hak ehliyetinin denk olduğu kabul edilmektedir (Akıntürk ve Ateş Karaman, 2019: 107). Bütün insanlar kişidir ve TMK'nın 8'inci maddesine göre; *“Her insanın hak ehliyeti vardır. Buna göre bütün insanlar hukuk düzeyinin sınırları içinde, haklara ve borçlara ehil olmada eşittirler”* hükmüne yer verilmiştir.

KVKK yalnızca gerçek kişilerin bilgisini korumaktadır. Tüzel kişilere ilişkin veriler ise bu Kanun kapsamında değerlendirilmemektedir. Doktrinde tartışmalı bir konu olmakla beraber KVKK kapsamında verisi korunmakta olan kişiler gerçek kişilerdir (Dülger, 2019b: 9). Bu kapsamda KVKK'nın 3'üncü maddesinin (d) bendi uyarınca kişisel veriler kapsamında sadece gerçek kişiler yer almaktadır. Gerçek kişinin kişisel verisi harici olan bir bilgi, tüzel kişiye ait olsa bile bir gerçek kişi ile ilişkilendirilebilir ve o kişiyi tanımlayabilir nitelikte ise bu veri de kişisel veri olarak değerlendirilmektedir (Aydın, 2020: 2). KVKK ile yalnızca gerçek kişilere ait verilerin korunması ve tüzel kişilere ait verilerin bu kapsamda değerlendirilmemesine ilişkin benzer düzenleme OECD Rehber İlkeleri 108 sayılı Sözleşme'de yer alan 95/46 sayılı Direktif'te yer almaktadır. Buna göre aynı değerlendirme yapılmış ve yalnızca gerçek kişilere ait bilgilere koruma sağlanmıştır.

“Kişisel Verilerin İşlenmesi ve Bu Tür Verilerin Serbest Dolaşımına Dair Bireylerin Korunmasına İlişkin 95/46/EC sayılı Direktif'in” 2'nci maddesinin (a) bendine göre belirlenebilir kişi; kimlik

numarası, ekonomik, kültürel, fiziksel veya sosyal kimliğine ait bir veya daha fazla faktöre atıf yapılarak doğrudan ya da dolaylı bir şekilde tespit edilmektedir (EUR-Lex, 2022). Gerçek kişi bir küme içerisinde diğer küme üyelerinden tamamıyla ayırt edilebiliyorsa kimliği belirli kişi olarak tanımlanmaktadır. Fakat gerçek kişinin kimliği henüz belli olmayan ama tespitinin mümkün olduğu durumdaysa kimliği belirlenebilir kişi olarak tasvir edilmektedir. Kimliklendirme bir kişi ile yakın ilişkiye sahip bilgiler aracılığıyla yapılmaktadır. Buna göre kişinin boyu, kilosu, göz rengi, saç rengi gibi dış görüntüsü ile ilgili bilgiler olabileceği gibi kişinin yaptığı meslek, adres, medeni hal ve iş statüsü gibi bilgiler ile de yapılabilmektedir (Uygun, 2010: 43). Diğer bir deyişle eldeki veri ile kişi arasında bağlantı kurularak o kişiye erişilmiş ve verinin o kişiye ait olduğunun tespit edilmesi belirlenmiş olmaktadır (Dülger, 2019b: 10).

1.2.3. Bilginin Kimliği Belirli veya Belirlenebilir Kişiyle İlişkili Olması

Kişisel veri kavramının son unsurunu bilginin kimliği belirli veya belirlenebilir kişiyle ilişkili olması oluşturmaktadır. Hukukta kişi, haklara sahip olabilen ve borç ehliyeti bulunan varlık olup gerçek ve tüzel kişi olarak ikiye ayrılmaktadır. Bu ayrım şirket, vakıf, sendika gibi oluşumların ayrı kanunlar karşında hak ve yükümlülük sahibi olabilmeleri için yapılmıştır. Gerçek kişi kavramından bahsedebilmek için tam ve sağ doğum olmuş olması gerekmektedir. Her gerçek kişilik kanunen borçlu ve alacaklı olma hakkını bulundurmaktadır. Çeşitli ticari ve sosyal amaçlar doğrultusunda bir araya gelen gerçek kişilerin oluşturduğu kişiliğe tüzel kişilik adı verilmektedir. Tüzel kişilik, gerçek bir kişi olarak kabul edilmemektedir. Ancak kanunlar önünde gerçek kişilik olarak değerlendirilmektedir (Bilgiyi Ticarileştirme Merkezi, 2021). Kişisel veriden söz edilmek için öncelikle kimliği açık veya araştırma sonucunda kimliğine ulaşılabilecek bir fert olması gerekmektedir (Yıldız, 2019b: 9). Veri ile gerçek kişi arasında bağlantı kurulabiliyorsa ve gerçek kişiyi tasvir ediyorsa bu veri bir kişisel veridir (Dülger, 2019b: 13).

Veriler kişinin karakterine, hislerine ya da davranışlarına değiniyorsa o veri kişi ile ilgili demektir (Data Protection Working Party, 2005: 8). Günlük hayattaki birçok olayda bu ilişkiden bahsedebilmek mümkündür. Örneğin, hastanede hastaya yapılan testler sonucunda çıkan sonuçlar ve hastalık bilgisi kişiye ait veri olarak görülmektedir. Bilginin kişi ile ilişkili olabilmesinden bahsedebilmek için bilgi ve kişi arasındaki ilişkinin varlığı açık olsa dâhi doğrudan kişi ile ilgili olmamakla birlikte söz konusu bilginin kişi ile ilgili dolaylı ilişkisi de

olabilir. Kimi durumlar da bilgiler doğrudan kişiler yerine nesneler ile ilgili olmaktadır ve böyle durumlarda bilgi ve kişi arasında dolaylı bir ilişki kurulmaktadır. Örneğin, bir evin bedeli kişi ile doğrudan ilgili değildir. Söz konusu bilgi nesne ile ilgilidir. Bu bilgi ülkedeki ev piyasası, fiyat tespiti için kullanılıyor ise veri koruma kuralları açıkça uygulanmamaktadır. Ancak kişi ile dolaylı olarak ilişki kurulduğu takdirde evin bedeli bilgisi kişisel veri kapsamında değerlendirilecektir. Ayrıca bu duruma evin bedeli bilgisinin bilinmesiyle evin sahibi olan kişinin arabadan kaynaklanan vergi yükümlülüğü tespiti örnek olarak gösterilebilir. Bir bilginin kişi ile ilişkisinin varlığı; içerik, amaç ve sonuç olarak üç unsur ile tespit edilmektedir. Bu unsurlar seçimlik unsurlar olup, kişi ile bilgi arasındaki ilişkinin kurulabilmesi için bütün unsurların bir arada olması gerekmektedir. Üç unsurdan birinin olması ilişki kurulabilmesi için yeterli olmaktadır (Data Protection Working Party Concept, 2007: 9-10).

1.3. Kişisel Verilerin Hukuki Niteliği

Kişisel verilerin korunmasını ekonomik bir hak olarak gören ve insan hakları kapsamında inceleyen yaklaşım olmak üzere iki temel yaklaşım ele almaktadır. Kişisel verilerin korunması ile amaçlanan çıkarın ne olduğu, ABD ile Avrupa arasında farklı bir açıdan tartışılmaktadır. Tartışma, kişisel verilerin üzerinde tasarrufta bulunulabilen bir mal olarak mı yoksa bireylere doğuştan gelen bir hak mı olarak değerlendirileceği temeline dayanmaktadır (Küzeci, 2021: 67). Kişisel verilerin nasıl korunacağını belirlenmesi için öncelikle hukuki niteliğinin tespit edilmesi ve özünü oluşturan hakkın belirlenmesi gerekmektedir (Özkan, 2020: 24). Bu alanda söz konusu görüşler; “mülkiyet hakkı görüşü”, “fikri mülkiyet hakkı görüşü” ve “kişilik hakkı görüşü” dür.

1.3.1. Mülkiyet Hakkı Görüşü

Kişisel bilgilerin denetimi kişiye bağlıdır, kişi bilginin idaresi ve bilgiyi saklayıp paylaşma konusunda özgürdür. Kişisel verilerin bir mülkiyet gibi değerlendirilip hukuki niteliğini de mülkiyet hakkı kapsamında ele alan görüş ABD’de karşımıza çıkmaktadır (Avcıoğlu, 2018: 16). Kişisel verilere, mülkiyet hakkı temeline dayanan bir koruma sağlandığı takdirde ilgili kişinin tam bir denetime sahip olacağı ve geniş yasal korumadan yararlanacağı düşünülmektedir (Küzeci, 2021: 69). Mülkiyet hakkı, eşya üzerinde en geniş yetki barındıran aynı bir hak olarak görülmektedir (Kaya, 2022: 34). ABD’de veri korumasının, sektörel bazlı

olmasından dolayı öncelikle veri ekonomisi korunmaktadır. Avrupa’da ve ülkemizdeki düzenlemeler açısından kişisel verilerin korunmasını isteme hakkının bir insan hakkı niteliğine sahip olduğu fakat ABD’de ise bir mülkiyet hakkı olarak ele alındığı görülmektedir (Dülger, 2019b: 17).

Mülkiyet hakkı görüşünde, ilk olarak kişisel verilerin ticari değerleri ön plana çıkmaktadır. Amerikan hukuk sistemi kaynaklarında karşımıza çıkan bu görüşe göre kişisel verilerin sahibi olan birey, bu verilerin kullanılmasına izin verdiği takdirde çeşitli anlaşmalar ile maddi ve manevi karşılığını alması mümkün olmaktadır (Dede, 2022: 82). Dolayısıyla bireyler kendilerine ait bilgileri satma yetkisine sahiptirler. Mülkiyet hakkına ilişkin çeşitli eleştiriler geliştirilmiştir. Bunlardan ilki, mülkiyet hakkı ile amaçlanan doğadaki sınırlı kaynakların adil bir şekilde pay edilmesinin söz konusu olduğudur. Fakat doğada kişisel veriler ile ilgili bir eksilmenin veya tükenmenin söz konusu olmaması sebebiyle, kişisel verilerin hukuki niteliği ile mülkiyet hakkı arasında yapılacak değerlendirmenin yanlış olacağı belirtilmektedir (Aksoy, 2010: 66). Bir diğer eleştiri ise, kişisel verilerini bir başka kişi veya şirket ile paylaşan veri sahibinden tekrardan onay alınmadan başka kişi veya kurumlar ile veri paylaşımı yapılabilmesidir. Bu bağlamda kişisel verilerini devreden kişi kendisine ait kişisel verilerden soyutlanmış olacak ve mülkiyet hakkı ile kişisel verilerin yapısının örtüşmediği değerlendirilmesi yapılabilecektir (Dede, 2022: 82-83).

1.3.2. Fikri Mülkiyet Hakkı Görüşü

Fikri mülkiyet hakkı görüşünde, ilgili kişinin sahip olduğu verileri hangi şartlarda kimler ile paylaşacağını seçme ve veri öznesi ile ilişkili verilerin bütünlüğü ve doğruluğunun korunmasını talep etme yetkisi bulunmaktadır (Dede, 2022: 83). Bu yaklaşımda genel olarak fikri mülkiyet hakkı ile kişisel verilerin korunması arasında benzerlik kurularak kişisel verilerin telif hakkı benzeri bir yaklaşım ile korunması önerilmektedir. Hem fikri mülkiyet hakkında hem de kişisel verilerin korunmasında bireye ait denetimini kaybedebileceği bir değer bulunmaktadır. Birinci durumda fikri mülkiyet hakkı telif hakkı kapsamında yer alırken, ikinci durumda gerçek kişiye ait bir bilgi kapsamında yer almaktadır. Her iki durum için de bilişim teknolojileri denetim kaybına etki edebilmektedir. Bilişim teknolojileri aracılığıyla telif hakkı ile korunan eserlerin tam ve bedava kopyaları çıkarılıp kolaylıkla yayılmasına neden olabilmektedir. Aynı şekilde kişisel verilerin korunması açısından

bakıldığında bilişim teknolojileri ile davranışlarımız sürekli gözetimi elverişli hale getirebilmektedir (Küzeci, 2021: 71-72).

Eser sahibinin, fikri mülkiyet hukukundan doğan manevi hakları ile kişisel verilerin veri sahibine sağladığı haklar arasında bağlantı kurulabilmektedir. Fikri mülkiyet hakkı kapsamında olan haklara benzer şekilde kişisel veri sahibinin, kendisine ait verilerinin bütünlüğünün ve doğruluğunun korunmasını isteme hakkı ve verilerin kimler ile hangi koşullarla paylaşılacağını tespit etme yetkisi bulunmaktadır (Mendos Kuşkonmaz, 2013: 22-23). Fikri hak ile kişisel verilerin korunması arasında amaç yönünden benzerlik bulursa dâhi bu iki hak birbirinden ayrılmaktadır. Söz konusu farklılık irade hususunda ortaya çıkmaktadır. Kişilerin çabası sonucunda fikri ürünler meydana gelmektedir. Fakat kişisel veriler gösterilen çabanın bir ürünü değildir. Bu nedenle fikri hak görüşü, kişisel verilerin hukuki temelini tam olarak karşılamamaktadır (Özkan, 2020: 30).

1.3.3. Kişilik Hakkı Görüşü

Kişilik kavramına ilişkin ilk akla gelen hüküm, TMK'nın 28'inci maddesinde yer almaktadır. Bu maddeye göre; *“Kişilik, çocuğun sağ olarak tamamıyla doğduğu anda başlar ve ölümle sona erer. Çocuk hak ehliyetini, sağ doğmak koşuluyla, ana rahmine düştüğü andan başlayarak elde eder”* şeklinde tanımlanmaktadır. Kişilik hakkı, kişilik değerlerini kapsayıcı genel bir haktır. Günümüzde bilişim teknolojileri karşısında kişisel bilgilerin sınırsız bir şekilde toplanarak, kullanılması kişinin aleyhinde dengesizliğin meydana gelmesine neden olmaktadır. Kişisel verilerinin korunması hakkı kapsamında bu hususun giderilmesi ve kişinin hukuki güvenceye sahip olması ilk önce insan onuru ile ilgili bir husustur (Küzeci, 2021: 75). Kişisel verilerin korunmamasının insan onuruna verdiği tahribat göz önünde bulundurulduğu takdirde kişisel verilerin korunması bir insan hakkı olarak değerlendirilmeli veya insan hakları muhtevasına dâhil edilmelidir (Sadık, 2020: 15). Özel hayatın gizliliği kavramı medeni hukuk terminolojisinde yer alan kişilik hakkı kapsamındaki kişisel değerlerdendir (Hatemi, 2018: 66). Kişisel verilerin korunması sadece kişisel çıkarların korunması ile ilişkili değildir aynı zamanda kişisel verilerin korunması hakkı, insan onuru ve temel özgürlükler olmak üzere daha geniş bir alana değinmektedir (Küzeci, 2021: 75). Bu görüşe yönelik yapılan eleştiriler, kişilik hakkı kapsamında özel hayatın gizliliğinin korunmasına ilişkin kuralların her türlü verinin korunmasına yeterli olmaması noktasındadır (Akkurt, 2020: 26). Kişinin; aile hayatı, sağlık verileri, kazancı ve inancı gibi verileri kural

olarak mahrem kabul edilse bile alenileştirilmiş olan fotoğraf, sosyal medyada kamuya açık bir şekilde paylaşılmış olan ad-soyad, medeni durum gibi kişisel verilerin kural olarak özel hayatın gizliliği kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmamaktadır (Taştan, 2017: 63-64).

1.4. Kişisel Verilerin Korunmasının Tarihsel Gelişimi

Kişisel verilerin korunması günümüzdeki anlamını tam olarak taşımıyor olsa dâhi kavram çok eskilere dayanmaktadır. Günümüzden 2500 yıl öncesine dayanan sır saklama yükümlülüğü, belirli bir meslek grubuyla kurulan güven ilişkisine dayalı olarak özel yaşamlarını açan bireylerin bilgilerinin korunması gereği ile ortaya çıkmıştır (Akgül, 2013: 109). Örneğin, milattan önce (M.Ö.) 5'inci yüzyılda ortaya çıkan ve geçerliliğini koruyan hipokrat yemininde, hastanın tedavi sırasında ve dışında gördüğü, duyduğu ama dışarıda konuşulmaması gereken insanların tasarrufundaki şeyleri saklayacağı ve buna benzer şeyleri konuşmayacağına dair yemin edilmektedir. Sır saklama yükümlülüğü günümüz haliyle olmasa bile güven ilişkisi ile bireyin hastalığının bilinmesi durumunda yaşayacağı sosyal çevrede zarar görmesi engellenerek kişilik haklarının korunması amaçlanmıştır. Tarihsel süreç içerisinde hekimlerde görüldüğü gibi avukatlar ve memurlar gibi birçok meslek mensubu için sır saklama yükümlülüğü doğmuştur (Şimşek, 2008: 6). Dolayısıyla sır saklama yükümlülüğü çerçevesinde kişisel verilerin korunması büyük önem arz etmektedir.

16'ncı yüzyılda modern devletin geliştirdiği bürokrasiyle birlikte, devletler güvenlik nedeniyle vatandaşların bilgilerini kütüklerde toplamaya başlamışlardı fakat bu durum halk tarafından fişlenmenin bir aracı olarak algılanmış korku ve endişeye neden olmuştur (Yüksel Civelek, 2011: 8). 2'nci Dünya Savaşı sonrası gelişen teknoloji ile gerek devlet tarafından gerekse diğer bireyler tarafından kolayca ihlal edilmesi sonucu korunma ihtiyacı artmıştır ve böylece kişisel verilerin korunması hakkı da 1960'lı yıllarda tartışılmaya, 1970'li yıllar da ise hukuksal metinlere konu olmaya başlamıştır (Köse Aysun, 2018: 17). Modern teknolojiler, arama ve araştırma yöntemlerini kolaylaştırmıştır, bu kolaylık sayesinde büyük veri setlerini elektronik ortamlarda paylaşmak veya sorgulamak daha kolay hale gelmiştir, işlemlerin daha güvenilir olması adına çeşitli yasal düzenlemeler için çalışmalar başlatılmıştır (Yüksel Civelek, 2011: 9). Verilerin korunmasına dair ilk hukuksal çalışmalar 1970'li yıllarda başlamıştır ve konuya ilişkin ilk düzenlemeler 1970 yılında Almanya'nın Hessen eyaletinde çıkarılmıştır. Hessen eyaletinde yapılan düzenlemeler bir başka

düzenlemenin getirilmesini sağlamıştır. Bununla beraber federe düzeydeki hukuki düzenleme, Almanya’da federal bir düzenlemenin gelmesine etki etmiş ve 1977 yılında Federal Almanya Koruma Kanunu kabul edilmiştir (Mendos Kuşkonmaz, 2013: 33).

Kişisel verilerin korunması hakkı, tarihi süreç içerisinde tek başına bir hak olarak ortaya çıkmamış ve kişinin yaşam hakkı, vücut bütünlüğü hakkı, özel yaşamın gizliliği hakkı gibi haklarla beraber anılmıştır. Özel yaşamın gizliliği hakkı, birçok ulusal ve uluslararası metinde yer alsa da bu hakkın ayrılmaz parçası olan kişisel veriler kavramına evrilmiştir. İlerleyen süreçte yapılan düzenlemeler ile kişisel veri kavramı bağımsız bir karakter kazanmıştır. Bu doğrultuda 1980’li yıllardan sonra kişisel verilerin korunmasında yeni bir döneme girilmiştir. Bu kapsamda Birleşmiş Milletler, OECD, AK, Asya Pasifik Ekonomik İşbirliği (APEC) gibi uluslararası kuruluşların kişisel verilerin korunması ve sınır ötesi aktarımı hakkında düzenlenen genellikle tavsiye niteliği taşıyan metinleri kabul edilmeye başlanmıştır (Hatipoğlu, 2019: 41-42).

1.5. Kişisel Verilerin Korunmasına İlişkin Hukuki Düzenlemeler

Kişisel verilerin korunmasına ilişkin hukuki düzenlemeler ulusal ve uluslararası olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Ulusal düzenlemeler anlamında 1982 Anayasası içerisinde doğrudan kişisel verilere atıf yapılmamış olsa bile kişisel verilerin korunmasına yönelik düzenlemeler bulunmaktadır. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin başlıca ulusal düzenlemeler; Anayasa, KVKK, TMK, TBK, TTK, TCK ve İş Kanunu’dur. Uluslararası düzenlemeler açısından ilk kapsamlı yasal düzenleme 1970 yılında Almanya’da yapılmış olmakla birlikte, 1973 yılında İsveç’te, ardından 1974 yılında ABD’de düzenlemeler yapılmıştır (Alkan vd., 2020: 7). Kişisel verilerin korunmasına ilişkin uluslararası düzenlemeler; AB, AK, Birleşmiş Milletler (BM) ve OECD tarafından oluşturulmuştur.

1.5.1. Kişisel Verilerin Korunmasına İlişkin Uluslararası Düzenlemeler

Kişisel veriler çeşitli uluslararası düzenlemeler ile koruma altına alınmıştır. Bu düzenlemeye esas teşkil eden OECD, BM, AK ve AB gibi örgütlere aşağıda değinilmektedir.

1.5.1.1. OECD

OECD, 30.09.1961 tarihinde kurulmuş aktif 38 ülkenin üye olduğu uluslararası bir örgüttür (OECD, 2022). OECD'nin temel amaçları arasında ekonomik büyüme, mali istikrar, teknoloji, yenilik, girişimcilik ve kalkınma iş birliği yolu ile refahın sağlanması ve yoksullukla mücadele gibi amaçlar yer almaktadır (Türkiye Cumhuriyeti Dışişleri Bakanlığı, 2022a). Fakat OECD, sadece ekonomik ve mali amaçları hedef almamaktadır. Aynı zamanda kişisel verilerin korunmasına da önem vermektedir. OECD'nin, 1980 yılında doğrudan kişisel verilerin korunmasına ilişkin ilk uluslararası düzenlemeler arasında sayılan “Mahremiyet Rehber İlkeleri” yer almaktadır (Yüksel Civelek, 2011: 11). OECD bu ilkeler ile uluslararası zeminde özel hayatın gizliliği ve kişisel verilerin korunmasına yönelik bazı güvenceler oluşturmayı amaçlamıştır (Değirmenci, 2019: 32).

Kişisel verilerin korunmasına ilişkin düzenlenen OECD Rehber İlkeleri'ni aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür. Buna göre (Çokmutlu, 2014: 76-77):

1. Veri toplamanın sınırlı olması ilkesi (madde 7): Bu ilke kişisel verilerin toplanmasını sınırlamaktadır. Kişisel verilerin toplanması ancak veri sahibinin rızası sonrası, dürüst araçlarla ve kanunlara uygun şekilde gerçekleşmelidir.
2. Veri niteliği ilkesi (madde 8): Kişisel veriler amacına uygun olmalıdır ve bu amaç doğrultusunda gerekli ölçüde, güncel olmalıdır.
3. Amacın belirli olması gerektiği ilkesi (madde 9): Kişisel verilerin neden toplandığı, hangi amaç için toplandığı, verilerin toplanma anında belirlenmiş olması önemlidir. Toplanan veriler daha sonra amacı haricinde kullanılmaması gerekmektedir.
4. Kullanmanın sınırlanması ilkesi (madde 10): Bu ilkeye göre kişisel veriler ifşa edilemez ve amaçları haricinde kullanılamaz.
5. Veri güvenliği ilkesi (madde 11): Kişisel veriler, kaybolma, yetkisiz erişim, kullanma, değiştirilme ve ifşa edilme gibi çeşitli riskler bulundurmaktadır. Bu risklere karşı kişisel veriler uygun güvenlik yöntemleri ile koruma altına alınmalıdır.
6. Açıklık ilkesi (madde 12): Kişisel veriler ile yapılacak işlemler ve alınacak önlemler aleniyet politikası çerçevesinde gerçekleştirilmelidir.
7. Bireyin katılımı ilkesi (madde 13): Bireyin katılım hakkı ile bireylerin veri sorumlusundan kişisel verilerin mevcut olup olmadığının onaylanmasını talep etme hakkı bulunmaktadır. Hakların kullanılması reddedildiği takdirde talebin

neden reddedildiğinin gerekçeleri ve ret kararına ilişkin hukuki yollara başvurabilme hakkı düzenlenmiştir. Veri sahibi kişi hakkında toplanan bilgilerin işlenmesine itiraz edebilme hakkı bulunmakta olup itirazında haklı bulunduğu takdirde kendisine ait verilerin silinmesini, düzeltilmesini, eksikliklerin tamamlanmasını veya değişiklik yapılmasını isteme hakkı da tanınmıştır.

8. Hesap verme zorunluluğu ilkesi (madde 14): Veri sorumlusu yukarıda bahsedilen ilkelere uymak için gerekli önemlere riayet etmek ve hesap verebilir olmak zorundadır.

OECD'nin temel hedefleri büyümeyi desteklemek, iş alanlarını artırmak, yaşam standartlarını yükseltmek, finansal dengeyi korumak gibi hedeflerden oluşmaktadır. İlkelerin düzenlenmesindeki asıl amaç, devletlerin ekonomik alanda gelişmesini sağlamaktan kaynaklanıyor olsa dâhi bireylerin kişisel verilerinin tamamı ile incelenmesini sağlamıştır (Dülger, 2019b: 50). OECD Rehber İlkeleri, uyulması zorunlu ilkeler değildir. Hukuksal açıdan bu ilkeler tavsiye niteliği barındırmaktadır. Dolayısıyla OECD üyesi devletler bu ilkelere iç hukuklarında uyup uymama konusunda serbestlerdir. OECD Rehber İlkeleri, konuya ilişkin ilk önemli düzenlemedir. Bu bağlamda söz konusu ilkeler kişisel verilerin korunmasının uluslararası alanda çözüm aranan bir konu olduğunun ilk göstergesidir. Kuzey Amerika, Avrupa ve Asya gibi çeşitli kıtalardan katılan temsilciler ile sekiz ilke belirlenmiştir. Bu ilkeler ışığında bilginin hızlı yayıldığı çağımızda, kişisel verilerin ilgili kişi tarafından denetim ve kullanım şekillerinin nasıl belirlenebileceğine dair geniş kapsamlı bir uzlaşdır. 2013 yılında OECD Rehber İlkeleri küresel düzeyde veri koruma gereksiniminin artması sonucunda 33 yıl sonra yedinden düzenlenmiştir (Küzeci, 2021: 129-133). Söz konusu ilkeler, verilerin elle veya otomatik yollar ile kaydedilmesini ayırmayarak tüm kişisel verileri kapsayacak şekilde geniş bir koruma tasarlamıştır (Yüzbaşı Tobaz, 2021: 134).

1.5.1.2. Birleşmiş Milletler

BM, 2'nci Dünya Savaşı'ndan sonra 1945 yılında kurulan ve günümüzde Türkiye'nin de aralarında bulunduğu 193 üye devletten oluşan uluslararası bir örgüttür (United Nations, 2022). BM Sözleşmesi'nin 1'inci maddesinde yer alan amaçlardan biri, uluslararası sorunlar olan ekonomik, sosyal, kültürel veya insani nitelikteki sorunların çözümünde din, dil, ırk ayrımı yapılmaksızın herkese eşit haklar ve temel özgürlüklere saygının gösterilmesinin teşvik edilmesi ve geliştirilmesinde uluslararası iş birliğinin sağlanmasıdır.

İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi, BM Genel Kurulu tarafından 2'nci Dünya Savaşı'ndan yaklaşık üç yıl sonra 10.12.1948 tarihinde kabul edilmiştir (Hekimler, 2009: 3). İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi'nin bağlayıcılığı olmamasına rağmen yayımlanmasının ardından insan hakları, düşünce ve siyaset dünyasına önemli etkilerde bulunmuş ve küresel bir norm haline gelmiştir (Birinci, 2017: 50). İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi'nin 12'nci maddesinde özel hayatın gizliliği hakkı düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, hiç kimse bireylerin özel hayatına, ailesine, evine veya yazışmasına keyfi şekilde karışamaz. Yine aynı şekilde hiç kimse bireylerin şeref ve onurlarına karşı müdahaleye maruz bırakılamaz. Kişilerin gerçekleştirebilecek müdahalelere karşı kanun ile korunma hakkı bulunmaktadır. BM Medeni ve Siyasi Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşme'nin 17'nci maddesinde kişilerin özel hayatına keyfi ve yasal olmayan şekillerde müdahale edilmesinin uygun olmadığı belirtilmiştir. BM İnsan Hakları Komitesi, mahremiyet hakkının incelendiği 32'nci Oturumu'nun 16'ncı genel yorumu, madde 17'yi¹⁵ açıklamaktadır. Kişilerin kendi verilerine ilişkin süreçlerin tamamında bilgilendirilmesi gerektiği vurgulanmaktadır. BM, kişisel verilerin korunması hakkını özel hayatın gizliliği çerçevesinde değerlendirmektedir (Dülger, 2019a: 75).

1990 yılında BM doğrudan kişisel verilerin korunması adına Bilgisayarla İşlenen Kişisel Veri Dosyalarına İlişkin Rehber İlkeleri düzenlemiştir. BM Rehber İlkeleri bağlayıcı nitelikte olmayıp tavsiye amaçlıdır. Söz konusu Rehber İlkeler bakıldığında:

1. Hukuka uygunluk ve adalet ilkesi: Kişilere ait bilgiler hukuka aykırı şekilde toplanmamalı ve işlenmemelidir. Kişisel veriler amaç ve ilkelere aykırı şekilde kullanılmamalıdır.
2. Doğruluk ilkesi: Dosyaların derlenmesinden veya saklanmasından sorumlu kişiler, kaydedilen verilerin doğruluğunu ve konuyla ilintisini düzenli olarak kontrol etmek, olası hataları önlemek için bunların mümkün olduğunca eksiksiz tutulmasını sağlamakla yükümlüdür.

¹⁵ “Kamu otoritelerinin, özel kişi ve kurumların bilgisayarlarda, veri bankalarında veya benzeri cihazlarda kişisel bilgileri toplaması veya saklaması hukuki düzenlemeye tabi olmalıdır. Devletler, bir kimsenin özel hayatına dair bilgilerin hukukken bu bilgilere sahip olma ve kullanma yetkisine sahip olmayanların eline geçmesini ve bu bilgilerin Sözleşme'nin amaçlarına aykırılık teşkil edecek şekilde kullanılmasını engellemek için etkili tedbirler almalıdır. Özel hayatın gizliliğinin en etkili şekilde korunabilmesi için, her birey kişisel dosyalarda veya veri tabanlarında kendisiyle ilgili bilgiler saklanmışsa bu bilgilerin ne tür bilgiler olduğunu ve ne amaçla saklandığını öğrenme hakkına sahiptir. Ayrıca, her birey hangi kamu otoritelerinin, özel kişilerin veya kurumların bu dosyaları kontrol altında tuttuğunu veya tutabileceğini öğrenebilmelidir. Söz konusu dosyaların, yanlış kişisel bilgilere yer vermesi halinde veya bu bilgilerin hukuka aykırı şekilde toplanması veya kullanılması halinde her birey düzeltme veya bilgilerin ortadan kaldırılmasını talep etme hakkına sahiptir”.

3. Amacın belirliliği ilkesi: Verilerin hangi amaca hizmet ettiği ve verilerin meşru şekilde kullanıldığı veri sahibine bildirilmelidir. Veriler belirtilen amaç ve kişinin rızası dışında kullanılamaz ve ilaveten ifşa edilemez. Ayrıca saklama süresinin amaca uygun olması gerekmektedir.
4. İlgili kişinin erişimi ilkesi: Veri sahibi kişi, bilgilerinin kullanılıp kullanılmadığını bilme hakkına sahiptir ve hatalı bilgi olduğu takdirde yanlışın düzeltilmesi gerekmektedir. Sorun oluştuğunda çözüm için 8'inci maddede yer alan denetim ilkesine başvurulmalıdır. Herhangi bir düzeltmenin varlığında maliyet veri sorumlusuna aittir. Bu ilke uyruk ya da ikamet yeri ayırt etmeksizin herkes için geçerli olmalıdır.
5. Ayrımcılık yapmama ilkesi: Irk veya etnik kökene dayalı bilgiler dâhil olmak üzere köken, renk, cinsel yönelim, siyasi görüş, dini ve felsefi bilgiler ayrımcılığa yol açacak şekilde derlenmemelidir.
6. İstisna oluşturma ilkesi: İlk 4 ilkeden sapmaya yalnızca ulusal güvenliğin, kamu düzeninin, kamu sağlığının veya ahlakın yanı sıra başkalarının, özellikle de zulüm gören kişilerin hak ve özgürlüklerinin korunması için gereklyse izin verilebilir. Bu tür sapmaların sınırlarını açıkça belirten ve uygun güvenceleri belirleyen iç hukuk sistemine göre çıkarılan bir kanun veya eşdeğeri bir yönetmelikte açıkça belirtilmesi şarttır. Ayrımcılık yapmama ilkesine ilişkin istisna kapsamına, ilk dört ilkeye ilişkin istisnalar için öngörülen güvencelerin aynısına tâbi olmanın yanı sıra, yalnızca Uluslararası İnsan Hakları Beyannamesi ve ilgili diğer kanunlarda belirtilen sınırlar dâhilinde izin verilebilmektedir.
7. Güvenlik ilkesi: Kişisel verileri hem kazara kayıp veya tahribat gibi doğal tehlikelere hem de yetkisiz erişim, verilerin hileli bir şekilde kötüye kullanılması veya bilgisayar virüslerinin bulaşması gibi insani tehlikelere karşı korumak için uygun önlemler alınmalıdır.
8. Denetim ve yaptırım ilkesi: Her ülkenin hukuku, kendi iç hukuk sistemine uygun olarak, yukarıda belirtilen ilkelere uyulup uyulmadığını denetlemekten sorumlu olacak merciidir. Bu makam, verilerin işlenmesinden ve oluşturulmasından sorumlu kişilere veya kurumlara karşı tarafsızlık, bağımsızlık ve teknik yeterlilik garantileri sunacaktır. Yukarıda belirtilen ilkeleri uygulayan ulusal kanun hükümlerinin ihlali durumunda uygun münferit hukuk yollarıyla birlikte cezai veya diğer yaptırım biçimleri öngörülmelidir.

9. Sınır ötesi veri akışı ilkesi: Sınır ötesi veri akışıyla ilgili iki veya daha fazla ülkenin mevzuatı mahremiyetin korunması için karşılaştırılabilir güvenceler sunduğunda, bilgi ilgili bölgelerin her birinde olduğu gibi serbestçe dolaşabilmelidir. Karşılıklı güvenceler yoksa bu tür dolaşıma sınırlamalar yalnızca özel hayatın korunmasının gerektirdiği ölçüde konulabilir.
10. Uygulama alanı: Mevcut ilkeler olarak, bilgisayarlardaki dosyalara ve ayrıca isteğe bağlı genişletme yoluyla ve uygun ayarlamalara tabi olarak, manuel haldeki kişisel verilere uygulanabilir hale getirilmelidir. Özellikler bireyler hakkında bazı bilgiler içerdiğinde, ilkelerin tamamının veya bir kısmının tüzel kişiler hakkındaki dosyalara genişletilmesi için isteğe bağlı da olsa özel hüküm konulabilir.

1.5.1.3. Avrupa Konseyi

Türkiye'nin kurucu üyesi olduğu AK, 2'nci Dünya Savaşı'nın bitmesiyle 1949 yılında insan hakları, hukukun üstünlüğü, ırkçılık, yabancı düşmanlığı ve sosyal dışlanma gibi sorunlara çözüm bulmak amacıyla kurulmuştur (Türkiye Cumhuriyeti Dışişleri Bakanlığı, 2022b). AK, kişisel verilerin korunmasına ilişkin ilk uluslararası nitelikte olan 108 sayılı “*Kişisel Verilerin Otomatik İşleme Tabi Tutulması Karşısında Bireylerin Korunmasına İlişkin Sözleşme*” ile Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde (AİHS) bağımsız bir hak olarak yer almayan kişisel verilerin korunmasına yönelik eksikliğin giderilmesi amaçlanmıştır (Uncular, 2012: 16). Türkiye, 108 sayılı Sözleşme'yi 1981 yılında imzalayan ilk ülkeler arasında olmasına rağmen sözleşmenin iç hukuka dâhil olması başka bir ifadeyle onay sürecinin tamamlanması 2016 yılında olmuştur. AK üyesi olmayan ülkeler arasında Sözleşme'yi kabul eden il ülke Uruguay'dır. 108 sayılı Sözleşme'yi Uruguay 2013 yılında imzalamış ve yürürlüğe sokmuştur (Kalyon, 2020: 19).

108 sayılı Sözleşme'nin temel amacı, gerçek kişilerin uyruğu veya ikametgâhı ne olursa olsun temel hak ve özgürlüklerini, kendilerini ilgilendiren kişisel verilerin otomatik yollar ile işleme tâbi tutulmasına karşın özel yaşam haklarının güvence altına alınmasıdır. Türkiye, 08.11.2001 tarihinde “*Ek Denetleyici Makamlar ve Sınır Aşan Veri Akışına İlişkin Protokol'ü*” imzalamıştır. Bu Protokol'e göre taraf devletler, ülkelerine uygulamak üzere kişisel verilerin korunması alanında görevlerini tam bağımsızlık ile yerine getirecek denetim makamlarının kurulmasını taahhüt etmişlerdir (Kişisel Verilerin Korunması Alanında Uluslararası ve Ulusal Düzenlemeler, 2023: 4). 108 sayılı Sözleşme'nin 4'üncü maddesine göre, taraf devletlerin sözleşmede yer alan ilkeleri uygulayabilmek için iç hukuklarında

gerekli önemleri almaları büyük önem arz etmektedir. Taraf olan devletler açısından en geç Sözleşme'nin yürürlüğe girdiği tarihte önlemler alınmış olması gerekmektedir. 108 sayılı Sözleşme ve Bakanlar Komitesi'nin yayımlamış olduğu kararların yanı sıra AİHS de kişisel verilerin korunmasına ilişkin önemli rol oynamaktadır. AİHS'de kişisel verilerin korunması için doğrudan bir düzenleme yer almamaktadır. Fakat özel hayatın gizliliğini koruyan 8'inci madde¹⁶ kişisel verilerin korunmasını da kapsamaktadır. Buna duruma istinaden sözleşme hükümlerinin üye devletlerde uygulanmasını izlemekle yükümlü olan Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM), 8'inci maddenin sağladığı korumanın kişisel verileri de kapsadığı yönünde kararlar vermiştir (Atak, 2010: 90-94; Kişisel Verilerin Korunması Alanında Uluslararası ve Ulusal Düzenlemeler, 2023: 5).

1.5.1.4. Avrupa Birliği

AB, demokratik Avrupa ülkelerinden oluşan, vatandaşlarının hayatını iyileştirmek ve daha iyi bir dünya yaratmak için çalışan bir birliktir (Avrupa Birliği Türkiye Delegasyonu, 2022). 01.12.2009 tarihli Lizbon Anlaşması'nın kabul edilmesi ile bağlayıcılık kazanmış olan Avrupa Birliği Temel Şartları (ABTŞ), kişisel verilerin korunması hakkını ayrı ve bağımsız bir hak olarak düzenlemiştir (Dülger, 2019a: 79). ABTŞ'de hakların altı bölümden oluştuğu görülmektedir. Bunlar “saygınlık, özgürlük, eşitlik, dayanışma, vatandaşlık hakları ve adalet” şeklinde sayılmıştır (Avrupa Birliği Türkiye Delegasyonu, 2022). ABTŞ'nin özgürlükler başlığı altında yer alan kişisel verilerin korunması yan başlıklı 8'inci maddesi aşağıdaki şekildedir:

“Herkes, kendisine ilişkin kişisel bilgilerinin korunmasını isteme hakkına sahiptir. Bu tür bilgiler, belirtilen amaçlar için ve ilgili kişinin muvafakatine veya yasada öngörülen başka meşru temele dayalı olarak adil şekilde kullanılmalıdır. Herkes, kendisi hakkında toplanmış olan bilgilere erişme ve bunlarda düzeltme yaptırma hakkına sahiptir. Bu kurallara uyulması, bağımsız bir makam tarafından denetlenenektir”.

Hükümde görüldüğü üzere herkes kişisel verilerin korunması hakkına sahiptir, burada yer alan herkes kelimesinin kapsamına gerçek kişilerin yanı sıra tüzel kişilerin de girip girmediği açık değildir. Ancak kişisel verilerin korunması hukukunun temel ilkeleri ile AB Veri Koruma Yönergesi göz önünde bulundurulduğunda koruma alanının öncelikle gerçek kişileri kapsadığı görülmektedir (Küzeci, 2021: 181).

¹⁶ “1. Herkes özel ve aile hayatına, konutuna ve yazışmasına saygı gösterilmesi hakkına sahiptir. 2. Bu hakkın kullanılmasına bir kamu makamının müdahalesi, ancak müdahalenin yasayla öngörülmüş ve demokratik bir toplumda ulusal güvenlik, kamu güvenliği, ülkenin ekonomik refahı, düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için gerekli bir tedbir olması durumunda söz konusu olabilir”.

1980’li yıllardan itibaren ilerleyen veri işleme teknolojisi nedeniyle, AB vatandaşlarının üçüncü kişilere verdikleri verilerin kontrolü konusunda tereddütler yaşanmaktaydı. Söz konusu kişisel verilerin ticari amaçlar ile kullanıldığı ve Tek Pazar bakımından üye devletlerde farklı uygulamaların ortaya çıkmasına neden olduğu görülmüştür. OECD Rehber İlkeleri ve AK’nın ilgili sözleşmeleri kişisel verilerin korunması açısından beklenen somut adımları sunamamış ve AB üyesi ülkeler açısından ulusal kanunlar arasında uyum ve standartlaşma tam manasıyla sağlanamamıştır. Tüm bu gelişmeler neticesinde yeni bir düzenlemeye ihtiyaç duyulmuştur. Bu bağlamda Avrupa Komisyonu 1990 yılında taslak Veri Koruma Direktifi’ni yayımlamıştır. Bunun üzerine Komisyon tarafından hazırlanan bu metin daha sonra yapılan çalışmalar da gözden geçirilerek Bakanlar Konseyi’nce “*Kişisel Verilerin İşlenmesi ve Serbest Dolaşımı Bakımından Bireylerin Korunmasına İlişkin 95/46/AT sayılı Direktif*” adı ile 20.02.1995 tarihinde kabul edilmiştir. Veri Koruma Direktifi kişisel verilerin korunmasına ilişkin düzenlenen ulusal mevzuatların uyumlaştırılarak, kişisel verilerin AB ülkeleri arasında standartlaşması ve benzer ilkeler çerçevesinde korunması ve bu yolla kişisel verilerin söz konusu ülkelerde herhangi bir güvenlik riski bulundurmada serbest dolaşımının sağlanması hedeflenmiştir (Akıncı, 2017: 6). Yedi bölümden oluşan Direktif sırasıyla, “*genel hükümler, hukuka uygunluk sebepleri, hukuki tedbirler, sorumluluk ve yaptırımlar, kişisel verilerin üçüncü ülkelere transferi, davranış kuralları, denetleyici (teftiş) otorite ve topluluk düzeyinde uygulama tedbirleri*” bölümlerinden oluşmaktadır (Yüksel Civelek, 2011: 73).

1.5.2. Kişisel Verilerin Korunmasına İlişkin Ulusal Düzenlemeler

Mevzuatımızda yer alan kişilik haklarının korumasına ilişkin düzenlenen hükümlerin incelenmesi, KVKK’ya zemin hazırlayan hukuki ortamın görülebilmesi açısından önem arz etmektedir (Tolun, 2020: 3). Bu bölümde Anayasa, KVKK, TMK, TBK, TTK, TCK ve İş Kanunu’nda yer alan ilgili hükümlere değinilmiştir.

1.5.2.1. Anayasa

1982 Anayasası’nda özel hayatın gizliliği yan başlığı altında kişisel verilerin korunmasına ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Özel hayatın gizliliği hususu Anayasa’nın 20’nci maddesinde¹⁷ hüküm altına alınmıştır. İdare, yürüttüğü kamu faaliyetleri gereği olarak

¹⁷ “**Madde 20** – Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz (Mülga üçüncü cümle: 3/10/2001- 4709/5 md.)”.

kişisel verileri işlemesi ve bu gücün yasal sınırlarının belirlendiği kanunlar kapsamında bilgileri kullanması, özel yaşam hakkı ve düşünce özgürlüğünün korunması açısından oldukça önemlidir. Bu kapsamda 2010 yılında Anayasa'nın 20'nci maddesine yeni bir madde hüküm eklenmiştir. Anayasa'nın 20'nci maddesinin 3'üncü fıkrası gereğince:

“(Ek fıkra: 7/5/2010-5982/2 md.) Herkes, kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir. Bu hak; kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de kapsar. Kişisel veriler, ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebilir. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir”.

Bu hüküm ile kişisel verilerin korunması temel hak olarak güvence altına alınmış, esas ve usullerin kanun ile düzenleneceği ayrıca belirtilmiştir. Bu açıdan kişisel verilerin korunması, bireyler yönünden bir hak, idare yönünden ise bir yükümlülüktür. Bireylere, kendileriyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme, verilere erişme, kişisel verilerin amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenme hakkını, 12.09.2010 tarihinde yürürlüğe giren 5982 sayılı Kanun'un 20'nci maddesine eklenen ek fıkra ile (7/5/2010-5982/2 madde) sağlanmıştır (Henkoğlu, 2015: 72). Kişisel verilerin açık anayasal güvence ile korunması önemli bir düzenlemedir. Fakat hüküm incelendiğinde çeşitli eksiklikler görülmektedir. Anayasa'nın 20'nci maddesinin 3'üncü fıkrasınca kişisel verilerin işlenmesini denetleyecek bağımsız bir organdan bahsedilmemiştir. Kişisel verilerin korunmasında hâkim olan ilkelerin uygulamaya geçmesinde bağımsız bir denetim organının önemli rolü bulunmaktadır. Etkin korumanın sağlanabilmesi için tam bağımsız denetim otoritesinin bulunması gerektiği unutulmamalıdır (Küzeci, 2021: 324). Dolayısıyla güçlü ve tam bağımsız bir denetim organına ihtiyaç duyulmaktadır.

Kişisel verilerin korunmasına ilişkin diğer bir hüküm de Anayasa'nın 25'inci maddesinde yer almaktadır. Bu madde ile bireylerin düşünce ve kanaat alanındaki kişisel verileri büyük ölçüde koruma altına alınmıştır (Nur, 2022: 98). Bunun yanı sıra haberleşme özgürlüğü, din ve vicdan hürriyeti, basın özgürlüğü ve konut dokunulmazlığı da kişisel verilerin korunması hakkı ile ilişkili olup sınırlı bir alanda koruma sağlamaktadır (Küzeci, 2021: 332). Kişisel verilerin korunmasına ilişkin doğrudan bir hüküm olmasa dâhi bu hakkın Anayasa'dan tamamen yoksun bırakıldığı söylenememektedir (Nur, 2022: 98).

1.5.2.2. Kişisel Verilerin Korunması Kanunu

Kişisel verilerin korunması Türkiye'nin gündemine ilk olarak 1981 yılında “*Kişisel Nitelikteki Verilerin Otomatik İşleme Tabi Tutulması Karşısında Şahısların Korunmasına Dair Sözleşme*” ile girmiştir (Ayözger, 2016: 109). Kişisel verilerin korunmasına ilişkin birçok kez kanun tasarısı çalışması yapılmıştır. En son yapılan düzenleme 2014 yılındaki KVKK Tasarısı’dır, bu Tasarı AB uyum sürecinden geçmiş olmasına rağmen mecliste tartışmalara neden olmuştur (Avcıoğlu, 2018: 55). Nihayetinde ise 6698 sayılı KVKK Türkiye Büyük Millet Meclisi’nde kabul edilmiştir. 2016 yılında gerçekleşen düzenlemenin yapılmasına, KVKK’nın Türkiye’nin AB’ye giriş sürecinde vize muafiyeti için yapılan görüşmeler sırasında sunulan şartlar arasında kişisel verilere ilişkin genel koruma getiren bir kanun yapılması şartının öne sürülmesi, Anayasa madde 20/3’ün kanun düzeyinde somutlaşmaması, Avrupa Polis Teşkilatı (EUROPOL)¹⁸ ve EUROJUST¹⁹ ile iş birliği yapılamaması gibi nedenler gerekçe olmuştur (Küzeci, 2021: 348-349).

Dünyada kişisel veriler ile ilgili çalışmalar 1970’li yıllarda başlamıştır. Türkiye’de kişisel verilere ilişkin uluslararası anlaşmalar imzalanmış olmasına rağmen uzunca bir süre iç hukuka dâhil edilmemiştir. TCK’nın 135’inci maddesinde de 2004 yılında, KVKK yürürlüğe girmeden önce kişisel verilerin sadece ceza alanında korunmasını sağlamaktaydı. Bu hükme göre:

“Hukuka aykırı olarak kişisel verileri kaydeden kimseye bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası verilir. Kişisel verinin, kişilerin siyasi, felsefi veya dini görüşlerine, ırkı kökenlerine; hukuka aykırı olarak ahlaki eğilimlerine, cinsel yaşamlarına, sağlık durumlarına veya sendikal bağlantılarına ilişkin olması durumunda birinci fıkra uyarınca verilecek ceza yarı oranında artırılır”.

Hüküm gereğince hukuka aykırı olarak işlenen kişisel veriler TCK kapsamında suç sayılmaktadır. Aynı madde içerisinde suçu ağırlaştıran nedenlere de yer verilmektedir. Yine aynı şekilde çeşitli kanunlarda yer alan düzenlemelerde KVKK yürürlüğe girmeden önce kişisel verilerin korunmasına ilişkin dolaylı maddeler yer almaktaydı (Börekçi, 2019: 34).

¹⁸ Avrupa Polis Teşkilatı olan EUROPOL’ün, 07.02.1992 tarihli AB Maastricht Antlaşması kapsamında kurulmasına karar verilmiştir. Merkezi Hollanda’nın Lahey şehrinde bulunmaktadır. 03.01.1994 tarihinde Avrupa Uyuşturucu Birimi (EDU), adı altında sadece uyuşturucu suçları ile sınırlı faaliyetler göstermiş olsa bile zamanla önemli diğer suç alanları da kapsam alanına alınmıştır. EUROPOL 01.10.1998 tarihinde üyeler tarafından yürürlüğe girmiş ve 01.07.1999 tarihinde tam olarak faaliyetine başlamıştır (T.C. İçişleri Bakanlığı Emniyet Genel Müdürlüğü, 2013).

¹⁹ EUROJUST, AB alanında iş birliği kapsamında atılan önemli bir adımdır. EUROJUST’ın genel yetki alanları, “*yasadışı uyuşturucu trafiği, karapara aklama, insan kaçakçılığı ve ticareti, radyoaktif madde ticareti, motorlu taşıtlarla ilgili suçlar, bilgisayar suçları, yolsuzluk ve dolandırıcılık suçları, suçtan kaynaklanan kazanımların aklanması suçları, çevre suçları, 21 Aralık 1988 tarihli Avrupa Birliğine üye devletlerde bir suç örgütüne katılmayı suç sayan Ortak Eylem anlamında cezaî bir suç örgütüne katılma suçları ve EUROJUST’ın kuruluş amacı çerçevesinde kalan diğer suçlardır*”.

Örneğin, TBK'nın 419'uncu maddesinde işverenin, işçiye ait verileri hizmet sözleşmesi ifası için gerekli olan ölçüde kullanabileceği öngörülmüştür. İşverenin işçiye ait verileri, hizmet sözleşmesi ifası veya iş ile bağlantılı olmayan hallerde kullandığı takdirde suç olarak sayılmaktadır. Bir başka düzenleme ise 6563 sayılı “*Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un*²⁰” 10'uncu maddesinde²¹ yer almaktadır.

Kişisel verilerin korunması hakkı, Anayasa'da ve diğer kanunlarda tam anlamıyla yer alamamasından dolayı TCK'da yer alan ilgili hükümler yetersiz kalmaktaydı. 2010 yılında yapılan değişiklikler ile Anayasa'ya kişisel verilerin korunmasına ilişkin madde eklenmiştir. Anayasa'nın yapmış olduğu atıf gereği veri alanını koruyan doğrudan özel bir düzenlemeye ihtiyaç duyulmuştur. Tüm bunlara ek olarak 2016 yılında AK 108 sayılı Sözleşme'nin Türk hukukuna dâhil olması yeni bir kanunu gerekli kılmıştır (Özkan, 2020: 83).

KVKK'nın 1'inci maddesi²² incelendiğinde, Kanun'un temel amacının hak ve özgürlüklerin korunması olduğu görülmektedir. KVKK yedi bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde amaç, kapsam ve tanımlar yer almaktadır. KVKK'nın 2'nci maddesinde Kanun'un kapsamı yer almaktadır, içeriğinde gerçek ve tüzel kişilere uygulanacağına değinilmektedir. Kanun'un 3'üncü maddesinde ise açık rıza, ilgili kişi gibi tanımlar yer almaktadır. İkinci bölümde kişisel verilerin işlenmesi, üçüncü bölümde haklar ve yükümlülükler, dördüncü bölümde başvuru, şikâyet ve veri sorumluları sicili, beşinci bölümde suçlar ve kabahatler, altıncı bölümde kişisel verileri koruma kurumu ve teşkilat yer alırken son olarak ise yedinci bölümde çeşitli hükümler yer almaktadır (KVKK, 2022).

1.5.2.3. Türk Medeni Kanunu

Kişisel verilerin korunmasını isteme hakkı, Anayasa'nın 2'nci bölümünde kişinin hak ve ödevleri başlığı altında ele alınmıştır. Bu sebeple bu hak, kişilik hakkının bir uzantısı olarak değerlendirilebilmektedir (Küzeci, 2021: 447; Tolun, 2020: 5). 4721 sayılı TMK'da yer alan

²⁰ 05.11.2014 tarihli ve 29166 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²¹ “Hizmet sağlayıcı ve aracı hizmet sağlayıcı: a) Bu Kanun çerçevesinde yapmış olduğu işlemler nedeniyle elde ettiği kişisel verilerin saklanması ve güvenliğinden sorumludur. b) Kişisel verileri ilgili kişinin onayı olmaksızın üçüncü kişilere iletmez ve başka amaçlarla kullanamaz”.

²² “Bu Kanunun amacı, kişisel verilerin işlenmesinde başta özel hayatın gizliliği olmak üzere kişilerin temel hak ve özgürlüklerini korumak ve kişisel verileri işleyen gerçek ve tüzel kişilerin yükümlülükleri ile uyacakları usul ve esasları düzenlemektir”.

23'üncü²³, 24'üncü²⁴ ve 25'inci²⁵ maddelerinde kişiliğin korunmasına ilişkin hükümler yer almaktadır. TMK'nın 23'üncü maddesi, kişiyi rızası ile kişiliğine yönelik olarak gerçekleştirilecek saldırılara karşı korumaktadır. TMK'nın 24'üncü maddesi, kişinin rızası dışında gerçekleştirilecek saldırılara karşı güvence sağlamaktadır. Böylelikle TMK'nın 24'üncü maddesine getirilen koruma, kural olarak kişiye ait gizli ve özel hayat alanlarını korumaya yöneliktir. Fakat bu alanların belirli kişilere açık olması, kişileri kamuya açık hale getirmemektedir (Akgül, 2013: 50). TMK'nın 25'inci maddesinde ise kişiliğe yönelik saldırılar ve kişilik ihlali halinde başvurulabilecek koruma yolları düzenlenmiştir.

Kişisel veriler, kişilik hakkı ve özel hayatın gizliliği kapsamında genel hükümler ile korunmaktadır. Diğer bir ifadeyle kişinin, gizli ve özel yaşam alanına yönelik saldırılara karşı yukarıda verilen TMK'da yer alan Kanun maddeleri ile belirli bir oranda koruma sağlanmaktadır. TMK içerisinde yer alan kişilik hakkı hükümleri kişisel verilerin korunması hususunda tek başına yeterli görülmemektedir. Kişisel verilerin korunması için düzenlenen kanunlar bu noktada TMK'nın sağlayamadığı korumayı sağlamakta ve medeni hukuk hükümlerini tamamlamaktadır (Baskın, 2020: 19-20; Küzeci, 2021: 448-452).

1.5.2.4. Türk Borçlar Kanunu

6098 sayılı TBK'da, kişilerin kişilik haklarının korunmasına ilişkin hükümler genel hatlarıyla bulunmaktadır. Bu hükümler kişisel verilerin korunmasını da sağlamaktadır. TBK kapsamında kişiliğin korunmasına ilişkin hükümler 58'inci maddede yer almaktadır. Bu maddeye göre; *“Kişilik hakkının zedelenmesinden zarar gören, uğradığı manevi zarara karşılık manevi tazminat adı altında bir miktar para ödenmesini isteyebilir”* hükmü yer almaktadır. TBK

²³ *“Kimse, hak ve fiil ehliyetlerinden kısmen de olsa vazgeçemez. Kimse özgürlüklerinden vazgeçemez veya onları hukuka ya da ahlâka aykırı olarak sınırlandırmaz. Yazılı rıza üzerine insan kökenli biyolojik maddelerin alınması, aşılması ve nakli mümkündür. Ancak, biyolojik madde verme borcu altına girmiş olandan edimini yerine getirmesi istenemez; maddî ve manevî tazminat isteminde bulunulamaz”*.

²⁴ *“Hukuka aykırı olarak kişilik hakkına saldırılan kimse, hâkimden, saldırıda bulunanlara karşı korunmasını isteyebilir. Kişilik hakkı zedelenen kimsenin rızası, daha üstün nitelikte özel veya kamusal yarar ya da kanunun verdiği yetkinin kullanılması sebeplerinden biriyle haklı kılınmadıkça, kişilik haklarına yapılan her saldırı hukuka aykırıdır”*.

²⁵ *“Davacı, hâkimden saldırı tehlikesinin önlenmesini, sürmekte olan saldırıya son verilmesini, sona ermiş olsa bile etkileri devam eden saldırının hukuka aykırılığının tespitini isteyebilir. Davacı bunlarla birlikte, düzeltmenin veya kararın üçüncü kişilere bildirilmesi ya da yayımlanması isteminde de bulunabilir. Davacının, maddî ve manevî tazminat istemleri ile hukuka aykırı saldırı dolayısıyla elde edilmiş olan kazancın vekâletsiz iş görme hükümlerine göre kendisine verilmesine ilişkin istemde bulunma hakkı saklıdır. Manevî tazminat istemi, karşı tarafça kabul edilmiş olmadıkça devredilemez; miras bırakan tarafından ileri sürülmüş olmadıkça mirasçılara geçmez. Davacı, kişilik haklarının korunması için kendi yerleşim yeri veya davalının yerleşim yeri mahkemesinde dava açabilir”*.

hükümleri genel nitelikli hükümler olup kişisel verilerin korunması açısından yeterli kapsayıcılığa sahip değildir (Uyan, 2022: 41).

TBK hükümlerinin kişilere sağladığı haklara çeşitli örnekler vermek mümkündür. Örneğin, TBK'nın 419'uncu maddesinde; işveren tarafından işçinin kişisel verilerinin hizmet sözleşmesinin ifası için zorunlu olduğu sürece kullanabileceği belirtilerek kişisel verilerin kullanımı sınırlandırılmıştır. Sözleşme ifası nedeniyle işveren tarafından kullanması zorunlu olan işçinin adı-soyadı, kimlik numarası, adresi ve telefon numarası gibi birçok kişisel veriye işverence erişilmektedir (Şekerbay, 2022: 12). Kişisel verilerin hukuka aykırı olarak işlenmesi sonucunda ilgili kişinin TMK ve TBK hükümleri çerçevesinde tazminat davası açabilme hakkı bulunmaktadır. Kişisel verilerin, veri işleme şartlarına uymadan işlenmesi sonucunda veri sorumlusu bir kazanç elde ediyorsa kişisel veri sahibi bu kazancı geri isteme hakkına sahiptir. Kişisel verilerin işlenmesi hukuka aykırıysa ilgili kişi veri sorumlusunun elde ettiği kazancı TBK'nın 530'uncu maddesi hükmünce geri isteyebilmektedir (Karataş, 2022: 92-93).

1.5.2.5. Türk Ticaret Kanunu

Kişisel veriler genellikle maddi değeri olmayan verilerdir. Ancak bazı koşullar altında kişisel veriler, veri sahibine veya bu veriyi hukuka aykırı bir şekilde işleyen kişi veya kuruluşlara maddi değer kazandırabilmektedir. Örneğin, bir işletme pazar payı yüksek profilli abonelerin kişisel verilerini paylaşp haksız rekabete neden olabilir. İşletmeler abonelerine veya üçüncü kişilere ait kişisel verileri internet üzerinden satış yapan ya da market zinciri olan firmalara veri sahibinin rızası olmadan, verilerin satılması suretiyle aktarabilmektedir. Bilgilerin izinsiz aktarımı sonucunda haksız rekabet hükümleri ihlal edilmiş sayılmaktadır. Bu ve benzeri durumlarda TTK'nın 56'ncı maddesinde²⁶ düzenlenen haksız rekabet hükümlerine

²⁶ “(1) Haksız rekabet sebebiyle müşterileri, kredisi, meslekî itibarı, ticari faaliyetleri veya diğer ekonomik menfaatleri zarar gören veya böyle bir tehlikeyle karşılaşabilecek olan kimse; a) Fiilin haksız olup olmadığının tespitini, b) Haksız rekabetin men'ini, c) Haksız rekabetin sonucu olan maddi durumun ortadan kaldırılmasını, haksız rekabet yanlış veya yanıltıcı beyanlarla yapılmışsa bu beyanların düzeltilmesini ve tecavüzün önlenmesi için kaçınılmaz ise, haksız rekabetin işlenmesinde etkili olan araçların ve malların imhasını, d) Kusur varsa zarar ve ziyanın tazminini, e) Türk Borçlar Kanunu'nun 58 inci maddesinde öngörülen şartların varlığında manevi tazminat verilmesini, isteyebilir. Davacı lehine ve (d) bendi hükmünce tazminat olarak hâkim, haksız rekabet sonucunda davalının elde etmesi mümkün görülen menfaatin karşılığına da karar verebilir.

(2) Ekonomik çıkarları zarar gören veya böyle bir tehlikeyle karşılaşabilecek müşteriler de birinci fıkradaki davaları açabilirler, ancak araçların ve malların imhasını isteyemezler.

(3) Ticaret ve sanayi odaları, esnaf odaları, borsalar ve tüzüklerine göre üyelerinin ekonomik menfaatlerini korumaya yetkili bulunan diğer meslekî ve ekonomik birlikler ile tüzüklerine göre tüketicilerin ekonomik menfaatlerini koruyan sivil toplum kuruluşlarıyla kamusal nitelikteki kurumlar da birinci fıkranın (a), (b) ve (c) bentlerinde yazılı davaları açabilirler.

dayanılarak tazminat talebinde bulunulabilmektedir (Özdemir, 2009: 96). Haksız rekabet TTK'nın 56'ncı maddesi ve onu izleyen üç madde de düzenlenmiştir. Burada TTK'nın ticari iş ve davalarda uygulanabildiği fakat kişisel verilerin hukuka aykırı bir şekilde kullanılması halinde TTK'nın ilgili hükümlerine başvurulamayacağı düşünülse de Batu (2022)'ya göre, kişisel verileri hukuka aykırı şekilde kullanan tacir (gerçek kişi) hakkında, TTK'nın ilgili hükümlerine başvurmak mümkündür.

1.5.2.6. Türk Ceza Kanunu

5237 sayılı TCK'nın 1'inci maddesinde Kanun'un amacına yer verilmiştir. Bu maddeye göre TCK'nın amaçları arasında; kişilerin hak ve özgürlüklerinin korunması, kamunun düzenin ve güvenliğinin sağlanması, hukuk devletini, kamu sağlığını ve çevreyi korumak, toplum barışının sağlanması, korunması ve suç unsurunun önlenmesi yer almaktadır. Kanun'da bu amaç doğrultusunda ceza sorumluluğunun temel esasları ile suçlar, ceza ve güvenlik tedbirlerinin düzenlendiği görülmektedir.

TCK kapsamında kişisel verilerin tanımı yapılmamıştır fakat 135'inci maddenin gerekçesinde, gerçek kişiye ait tüm bilgilerin kişisel veriler olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Bu belirleme, kişisel verilerin korunması açısından oldukça önem arz etmektedir. TCK'nın 134'üncü maddesinde “*Özel Hayatın Gizliliğini İhlal*” başlığı altında, kişilerin özel hayatlarını ihlal eden kimselerin cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu maddeye göre; gizlilik görüntü veya seslerin kayıt altına alınması suretiyle ihlal edildiği takdirde verilecek ceza bir kat artırılmaktadır. Özel hayatın gizliliğini ihlal suçu görüntü ve ses kaydı alınması sureti ile yapılması halinde daha ağır ceza uygulanacağı görülmektedir. Özel hayatın gizliliği ihlali suçu ile korunan hukuki yararlar, kişisel verilerin korunması hakkı ile gözetilen menfaatler örtüşmektedir (Kılıç, 2016: 69-70).

TCK'nın bahsi geçen 135'inci maddesinde “*Kişisel Verilerin Kaydedilmesi*” suçu yer almaktadır. TCK'da yer alan kişisel verilerin kaydedilmesi suçu, KVKK ile en yakın ilişkisi olan suçtur (Tolun, 2020: 8). TCK'nın 135'inci maddesine göre; hukuka aykırı şekilde kişisel verileri kaydeden kişiler bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadır. Kişilere ait kişisel veriler, siyasi, felsefi veya dini görüşlerine, kökenine, hukuka aykırı

(4) Bir kimse aleyhine birinci fıkranın (b) ve (c) bentleri gereğince verilmiş olan hüküm, haksız rekabete konu malları, doğrudan veya dolaylı bir şekilde ondan ticari amaçla elde etmiş olan kişiler hakkında da icra olunur”.

şekilde ahlaki eğilimlerine, cinsel yaşamlarına, sağlık durumlarına veya sendikal bağlantılarına ilişkin olduğu takdirde ceza yarı oranda artırılmaktadır. Kanun'un ilgili maddesi incelendiğinde suçun oluşabilmesi için kişisel verilerin hukuka aykırı olarak kaydedilmesi gerekmektedir.

TCK'nın 136'ncı maddesinde, verileri hukuka aykırı verme veya ele geçirme suçuna karşın kişisel verilerin hukuki olarak koruma altına alındığı görülmektedir. Bu maddeye göre; kişisel verileri, hukuka aykırı bir şekilde başkasına veren, yayan veya ele geçiren kişiye, iki yıldan dört yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılması hükmedilmiştir. Kişisel verileri veren veya yayan kişinin kamu görevlisi olması durumunda cezayı artırıcı neden sayılmaktadır ve bu durum kişisel veriler için önemli bir husustur (Kılınç, 2012: 1133). Bu hususa nitelikli haller yan başlığı altında 137'nci maddede²⁷ değinilmiştir.

TCK'nın 138'inci maddesinde verileri yok etmeme suçuna ilişkin düzenleme yer almaktadır. Bu maddeye göre:

“Kanunların belirlediği sürelerin geçmiş olmasına karşın verileri sistem içinde yok etmekle yükümlü olanlara görevlerini yerine getirmediklerinde bir yıldan iki yıla kadar hapis cezası verilir.

(Ek: 21/2/2014-6526/5 md.) Suçun konusunun Ceza Muhakemesi Kanunu hükümlerine göre ortadan kaldırılması veya yok edilmesi gereken veri olması hâlinde verilecek ceza bir kat artırılır”.

Kaydedilen verilerin işlenme sebebi ortadan kalktıktan sonra verilerin yok edilmesi kişisel veriler için büyük önem taşımaktadır (Değirmenci, 2019: 45). KVKK'nın 17'nci maddesinde; KVKK'nın 7'nci maddesi hükmüne aykırı şekilde kişisel verileri silmeyen kişilerin TCK'nın 138'inci maddesine göre cezalandıracağına hükmedilmiştir.

1.5.2.7. İş Kanunu

Kişilerin iş hayatına katılımlarıyla birlikte iş hukuku kapsamında kişisel verilerin korunması önemli bir konu olarak gündeme gelmektedir. Kişisel verilerin işlenme süreci, işçinin işe girmesiyle başlayıp iş ilişkisi sürdüğü süre boyunca devam etmektedir (Batu, 2022: 50). İşveren kanundan doğan yükümlülüklerini yerine getirmek, iş sağlığı ve güvenliğine dair önlemlerin alınabilmesi için veri işlemektedir. Bunun sonucunda işçiye ait özlük dosyasında, işçinin özel hayatı ve mesleki yaşamını kapsayan, işçiyi doğrudan veya dolaylı olarak

²⁷ “Yukarıdaki maddelerde tanımlanan suçların;

a) Kamu görevlisi tarafından ve görevinin verdiği yetki kötüye kullanılmak suretiyle,

b) Belli bir meslek ve sanatın sağladığı kolaylıktan yararlanmak suretiyle, İşlenmesi halinde, verilecek ceza yarı oranında artırılır”.

ilgilendiren bütün bilgiler kişisel verileri oluşturmaktadır (Manav, 2015: 99). İşçi-işveren arasındaki iş ilişkisinde, işçinin sadakat borcu bulunurken işverenin de işçinin kişiliğini koruma borcu bulunmaktadır (Özdemir, 2010: 253). Bu çerçevede 4857 sayılı İş Kanunu’nda kişisel verilerin korunmasına ilişkin çeşitli düzenlemelere yer verilmiştir. İş Kanunu’nu 75’inci maddesinde²⁸, işverenin çalıştırdığı her bir işçisi için özlük dosyası oluşturması gerekmektedir. İlgili maddenin ikinci fıkrasında işverene, sır saklama yükümlülüğü getirilmiştir. İşveren İş Kanunu’nun 75’inci maddesi hükümlerine uymadığı takdirde uygulanacak yaptırım yine aynı Kanun’un 104’üncü maddesinin 1’inci fıkrasında öngörülen para cezasıdır (Manav, 2015: 106). Yine aynı Kanun’un 24’üncü maddesinin 2’nci fıkrası gereğince işçi haklı nedenle istifa edip genel hükümlere göre işverenden tazminat talep edebilmektedir.

²⁸ “İşveren çalıştırdığı her işçi için bir özlük dosyası düzenler. İşveren bu dosyada, işçinin kimlik bilgilerinin yanında, bu Kanun ve diğer kanunlar uyarınca düzenlemek zorunda olduğu her türlü belge ve kayıtları saklamak ve bunları istendiği zaman yetkili memur ve mercilere göstermek zorundadır. İşveren, işçi hakkında edindiği bilgileri dürüstlük kuralları ve hukuka uygun olarak kullanmak ve gizli kalmasında işçinin haklı çıkarı bulunan bilgileri açıklamamakla yükümlüdür”.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ MAHREMİYETİ

2.1. Vergi Mahremiyeti Kavramı

Mahremiyet kişisel ve toplumsal yaşamın önemli parçalarından biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu açıdan mahremiyet kavramı bireylerin gizli kalmasını istediği ve gizli kaldığı takdirde fayda sağlayacağı sırlar olarak ifade edilebilmektedir. Mahremiyet kavramı özel hukukta temel kişilik hakları kapsamında değerlendirilmektedir (Orkunoğlu Şahin, 2012: 201). Bulunduğumuz çağ ve teknoloji dikkate alındığında bireyler ve kurumlar için mahremiyet kavramının önemi gitgide artmaktadır. TDK’da mahremiyet kavramı, “gizlilik” olarak tanımlanmaktadır. Gizlilik, bilgi veya olgunun sadece belirli kimselere açık veya aleni oluşudur (Kaya, 2005: 46). Kamuya açık ve aleni olan bilgi ve olgular gizlilik kapsamında değerlendirilmemektedir (Dural ve Ögüz, 2014: 136). Gizlilik kavramı kapsamında olan bilgilerin, üçüncü kişiler tarafından öğrenilmemesi hususunda kişinin menfaati bulunması gerekmektedir (Güneş Kurt, 2020: 6). Bu durum göz önüne alındığında kişinin gizlilik kavramı içerisinde öngörülen bilginin rızası dışında aleniyet kazandırılması hukuka aykırı olacaktır.

Vergi mahremiyeti kavramına kanun koyucu büyük önem vermiştir. Vergi mahremiyeti düzenlemesine aykırı davranılması halinde bu suçun faili ceza mahkemesinde yargılanmaktadır. Vergi mahremiyeti mükelleflerin hukuki güvenliğini amaçlarken koşulsuz bir koruma sağlamak yerine kamusal yararı da göz önünde bulundurarak bu müesseseye bir sınırlama getirmiştir. Bu nedenle vergi mahremiyeti için çeşitli istisnalar uygulamaya konulmuştur. Verilen hak ve özgürlüklerin tek taraflı olması durumunda diğer tarafın haklarına zarar verebileceğinden dolayı vergi mahremiyeti istisnaları getirilmiştir (Uyanık, 2008: 42). Böylece mükellefe güvence sağlanmış olurken aynı zamanda devletin de menfaatleri göz önünde bulundurulmuş olacaktır.

Vergi mahremiyeti unsurlarından olan sır kavramının öğretide kesin bir tanımı olmamakla birlikte, herkes tarafından bilinmeyen, yalnızca belirli insan topluluğu tarafından bilinen, açıklandığı takdirde kişinin onurunu ve yaşamını tehlikeye sokabilecek bilgi ve belgeler olarak tanımlanmaktadır (Çiftçioğlu, 2017: 25). Sır ve gizlilik kavramı arasında bağlantı bulunmakta olup gizli olmayan bir bilgi ya da olgu sır olarak değerlendirilmemektedir (Pekbak Ertan, 2021: 42). Bir bilgi veya olgunun sır kapsamında değerlendirilerek hukuki korumadan faydalanabilmesi için mutlak sır vasfında olmaması gerekmektedir. Aksi takdirde mutlak sır vasfındaki bilgi kimse tarafından bilinmeyen, keşfedilmemiş bilgi olması dolayısıyla hukuki korumaya ihtiyaç duymamaktadır (Erdem, 2018: 30).

Modern devletler, kamu hizmetlerini yerine getirebilmek adına vatandaşlarının çeşitli kişisel bilgilerine ihtiyaç duymaktadırlar. Örneğin vergi dairesinin, vergi mükelleflerinin saptanması ve doğru bir şekilde vergilendirilebilmesi adına kişilere ait bilgilere erişmesi gerekmektedir (Dilibal, 2021: 35). Vergi alacaklısı olan devlet ve vergi borçlusu olan mükellef arasında karşılıklı bir ilişki doğmaktadır. Bu ilişki sonucunda devlet, vergi kanunlarının verdiği yetkiler doğrultusunda mükellefler hakkında birçok konuda bilgi sahibi olmaktadır (Kocabiçak, 2016: 15). Beyan esasına dayalı olan Türk vergi sisteminde, mükellefler vergileme sürecinde verecekleri bilgilerin açıklanmayacağına dair güven duymaları gerekmektedir (Üstün, 2001: 68). Başka bir deyişle, mükellefler kendilerine verilen vergi ödevlerini yerine getirirken verdikleri bilgilerin büyük bir çoğunluğu özel hayatlarına ilişkin bilgilerdir ve bu bilgilerin korunacağına inanmak istemektedirler. Dolayısıyla vergi mahremiyeti kavramı mükellefler açısından bu güveni sağlamaya yönelik koruma alanlarından birini oluşturmaktadır (Solak Akman, 2012: 6).

Vatandaş devlet ilişkisi, kişi mahremiyetinin üçüncü kişiler tarafından ihlal edilmesinden daha önemli bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Kamu hizmeti sunumunda vatandaş ile devlet arasında eşitsizlik meydana gelmektedir. Sunulan hizmet, hizmete erişim şartları ve ilişki biçimini devlet belirler ve vatandaşlar ise belirlenen bu kurallara uymak zorundadırlar. Elektronik devlet (e-devlet) hizmetleri kapsamında bulunan kurumlardan birçok bilgi talep edilebilmektedir. Vatandaşlık numarası, yaş, eğitim, banka hesabı ve adres gibi bilgilerin

eksik olması halinde erişim kesilmektedir. Kişi bilgilerinin çoğu MERNİS²⁹, ADNKS³⁰, TAKBİS³¹ gibi sistemlerden toplanarak kullanılmaktadır. Bilgi teknolojilerinden önce fiziki arşivlerde ve kâğıtlar üzerinde bulunan kişisel bilgiler gelişen teknoloji sonrası e-devlet bünyesinde dijital ortamda saklanmaya başlanmıştır. Kişisel bilgilerin güvenliği tedbirler alınmasına rağmen dijital ortamın getirdiği riskler dolayısıyla eskiyle kıyaslanamayacak büyüklükte kitlesel bilgiler, üçüncü kişilerin saldırısına maruz kalabilmektedir. E-devlet bünyesindeki kurumlarda toplanan kişisel bilgilerin korunamaması nedeniyle kişilerin aleyhine kullanılması ve ilgili kurumlar tarafından bilgi saçılması şeklinde yayılması tehlikesi, bireylerde korku ve güvensizlik hissine neden olabilmektedir (Tataroğlu, 2013: 264). Fakat dijitalleşmenin, bulunduğumuz çağın bir gerekliliği olduğu unutulmamalıdır. Kamu kurumlarının dijitalleşmesi, kurumlar üzerindeki iş yükünü azaltarak verimliliği artırmaktadır (Ergün, 2022: 402).

2.2. Vergi Mahremiyeti Unsuru Olan Sır

Sır, vergi mahremiyetinin önemli bir unsurudur. Vergi mahremiyeti kapsamında ticari sır, bankacılık sırrı ve müşteri sırrına yer verilmiştir.

2.2.1. Ticari Sır

Ticari işletmelerin maddi değerlerinin oluşmasında gösterdikleri faaliyetlerin yanı sıra gizli nitelikteki bilgileri de oldukça önemlidir. Bu bilgiler ticari işletmelerin ekonomik hayatta rekabet gücünün ve işletme değerinin artmasını sağlamaktadır (Çiftçioğlu, 2017: 30). Ticari sırrın kanuni bir tanımı bulunmamaktadır. Fakat Rekabet Kurulu'nun 2010/3 sayılı Tebliği'nde³² ticari sırrın tanımı yapılmıştır. Söz konusu Tebliğ'e göre ticari sır,

²⁹ “Merkezi Nüfus İdaresi Sistemi (MERNİS), kâğıt ortamında bulunan nüfus kayıtlarının elektronik ortama aktararak merkezi bir yapıda tutulmasını sağlayan bilişim teknolojileri ve ortak veritabanı işlemciliği açısından Türkiye Cumhuriyeti'nin en önemli ve temel projesidir” (MERNİS, 2023). “Türkiye’de e-devlet uygulamalarının geçmişini İçişleri Bakanlığı Nüfus ve Vatandaşlık İşleri Genel Müdürlüğü’nün 1970’li yılların başında başlattığı MERNİS’e kadar götürmek mümkündür” (Avcı, 2022: 21).

³⁰ “Adrese Dayalı Nüfus Kayıt Sistemi (ADNKS), Türkiye Cumhuriyeti içerisinde daimi olarak ikamet eden Türkiye Cumhuriyeti vatandaşları ve yine Türkiye Cumhuriyeti içerisinde daimi olarak ikamet eden yabancı uyruklu vatandaşların adres bilgileri ile kimlik bilgilerinin eşleştirilmesi esasına dayanan geniş kapsamlı bir çalışmadır” (Ünal, 2016: 23).

³¹ “Tapu ve Kadastro Bilgi Sistemi (TAKBİS), Türkiye genelinde Tapu ve Kadastro kayıtlarındaki mülkiyet verilerinin elektronik ortama aktarılması ve işlemlerin elektronik ortamda yürütülmesi, takip ve kontrolünün etkin ve hızlı bir şekilde yapılması amacıyla oluşturulmuş e-devlet projesidir” (TKGM, 2023).

³² 18.04.2010 tarihli ve 27556 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

teşebbüslerin faaliyetleri ile ilgili olan, gizli tutma iradesine sahip oldukları, sadece belirli kimselerin bilgi sahibi olduğu, rakiplerin ve üçüncü kişilerin öğrenmesi halinde büyük zarara sebebiyet verebilecek bilgi ve belge olarak tanımlanmaktadır. Başka bir deyişle ticari sır, bilinmesi halinde şirketin veya tacirin rakiplerine ya da üçüncü kişilere karşı ekonomik ve ticari anlamda zor durumda kalmasına neden olacak bilgilerdir (Avcı, 2021: 11). Kısaca ticari sır kavramı; ticari olarak bir değer ifade eden, kolayca elde edilmesi mümkün olmayan, sahibi tarafından gizli tutulmak istenen ve bu sayede rekabet etme gücü elde edilmesini sağlayan her türlü bilgi olarak görülmektedir (Yılmaz, 1995: 21).

Bir mükellefin veya ilgili kişilerin işleri ve işletmeleriyle alakalı her türlü bilgi, sır niteliği taşımamaktadır. Faaliyet alanı, sektörü ve şubeleri gibi bilgiler genel bilgiler kapsamındadır. Ancak mükellefin yaşamış olduğu ticari sıkıntı veya iş ortaklığını sonlandıracak olması gibi bilgiler ifşa edildiği takdirde mükellefin işlerinin bozulmasına neden olabilecek mahrem bilgilerdir. Bu açıdan bakıldığında vergi mahremiyeti ile ticari sır iç içe geçmiş kavramlardır. Ticari sırların ifşası ise, işletmelerin ve şirketlerin ticari, ekonomik ve mali açıdan zor durumda kalmasına neden olabilmektedir (Karataş Durmuş, 2017: 375-379).

2.2.2. Müşteri Sır

5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nda³³ müşteri tanımı tam olarak yapılmamış olmasına rağmen ilgili Kanun'un 76'ncı maddesinden yola çıkarak bankaların hizmet verdikleri tüm gerçek ve tüzel kişilerin banka müşterisi olarak kabul edilebileceği anlaşılmaktadır (Ekici, 2007: 52). 01.11.2001 tarihli ve 1012 No'lu Türkiye Bankalar Birliği Tebliği'ne göre müşteri sırrına 8'inci maddede değinilmiştir. Bu maddeye göre, mevzuat gereğince yetkili mercilere yasal olarak verilen bilgi ve belgeler hariç, müşterilere ait her türlü bilgi ve belge gizli tutulmak ve özenle saklanmak zorundadır.

Tasarruf mevduatı sahibi gerçek kişiler, kamu tüzel kişileri, konsolosluklar, uluslararası kuruluşlar, dernek, vakıf ve odalar gibi birçok kişi banka müşterisi olarak kabul edilmektedir. Bankalardan hizmet alan müşterilerin kullandıkları krediler, değerli eşyaların muhafazası, bankada bulunan mevduatları ve ödemeleri gibi kişisel bilgilerinin paylaşılmasını istememektedirler. Özellikle ticari işletmeler ve kuruluşlar için bu husus çok önemlidir. Çünkü finansal ve yönetsel bilgilerin üçüncü kişilerle paylaşılmasının şirket

³³ 01.11.2005 tarihli ve 25983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

rekabet gücünü azaltabileceği düşünülmektedir. Bankaların verdikleri hizmetler dolayısıyla öğrendikleri müşteri bilgilerinin paylaşılma ihtimali aradaki güven ilişkisini zedelemesi yanı sıra müşteri ve bankanın her işlem için sırların saklanması için yazılı mutabakat yapılması, uygulamada zorluğa neden olacağı için müşteri sırlarının kanun ile korunması kaçınılmaz olmuştur (Ekici, 2007: 53).

Bankaların müşteri ile görüşme sırasında öğrendikleri bilgiler de sır kapsamında olmaktadır. Sözleşme kurulmasa bile müşteri sözleşme kurulacağına dair güvenerek bankaya verdikleri bilgi ve belgelerin dürüstlük kuralı gereğince korunması gerekmektedir. Bankalar sözleşme kurmadıkları müşterilerin de bilgi ve belgelerinin gizliliğini korumakla yükümlüdürler (Kandıralıoğlu, 2010: 79). Dolayısıyla görüldüğü üzere müşteri sırrı mevzuatımız açısından oldukça dikkatli bir biçimde korunmaktadır.

2.2.3. Bankacılık Sırrı

Bankacılık sırrına ilişkin en temel düzenleme Bankacılık Kanunu'nun 73'üncü maddesinde ele alınmıştır. “Sırların saklanması” yan başlıklı madde 73'te, kurul başkan ve üyeleri ile kurum personelleri, fon kurulu başkan ve üyeleri ile fon personeli, bankalar ve bunların bağlı ortaklıkları, iştirakları, birlikte kontrol edilen ortaklıkları ve banka müşterilerine ait sırları ilgili kanun ve özel kanunlara göre yetkili kılınmamış kişiler harici paylaşılması veya başkalarının yararına sunulması yasaklanmıştır. Yine aynı şekilde kurumun dışardan destek hizmetli aldığı kişi ve kuruluşlar için de aynı hüküm geçerlidir. Sır saklama yükümlülüğü görevden ayrıldıktan sonra da devam etmektedir. Bankalar için sır saklama yükümlülüğü yapılan sözleşmenin gerekliliği olmayıp kanuni bir yükümlülüktür. Fakat bu durum sır saklama yükümlülüğünün banka sözleşmelerinde ayrıca yer almasına engel teşkil etmemektedir (Tekşen, 2012: 42).

Bankacılık sırrının, bankada çalışan memurlar tarafından ifşa edilmesi halinde sırrı ifşa eden memur işlediği fiil doğrultusunda TTK ve Bankacılık Kanunu kapsamında yaptırıma tâbi tutulabilmektedir. VUK'un 5'inci maddesinde hangi fiil ve kişilerin suç kapsamına girdiği yer almaktadır. Kanun sadece lafzi olarak yorumlandığı takdirde banka memurlarının suç failleri arasında olmadığı görülmektedir. Fakat doktrinde banka memurlarının görevleri dolayısıyla elde ettikleri sırlar, vergi mahremiyeti kapsamına girmektedir. Aynı zamanda

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un³⁴ (AATUHK) 107'nci maddesine göre de sır saklama yükümlülüğüne uymamaktan sorumlu tutulmaları söz konusu olmaktadır (Karataş Durmuş, 2017: 397).

2.3. Vergi Mahremiyeti ve Bankacılık İşlemleri

Bankacılığın tarihi, M.Ö. 3500 yılındaki Babil ve Sümer medeniyetlerine kadar dayanmaktadır. Sümerlilerde çek ve bonoya benzeyen çeşitli belgeler kullanıldığı ve bankacılık işlemlerinin gerçekleştirildiği kabul edilmektedir. Temel kuralların ise Hammurabi Kanunları'nda düzenlendiği ileri sürülmektedir. Bu Kanun içerisinde ödünç işlemlerinin nasıl olacağı, borcun nasıl tahsil edileceği gibi konulara yer verilmiştir (Pehlivan, 2022: 9).

1900'lü yılların başında ise modern bankacılığa geçilmeye başlanmıştır. Ülkemizde Osmanlı Devleti döneminde Tanzimat'ın ilanı ile yabancı bankalarla, bankacılık sektörü tarihimiz başlamıştır (Yetiz, 2016: 108). Osmanlı Devleti'nde bankacılıktan söz edebilmek için 19'uncu yüzyıl dönemine gitmek gerekmektedir. Osmanlı Devleti bankacılık faaliyetleri bu yüzyıl içerisinde görülmektedir. 19'uncu yüzyıl öncesi Osmanlı Devleti döneminde ihtiyaç duyulan bankacılık ve finansman hizmetlerini ise devletin kendine özgü geliştirdiği kurumlar, sarraflar ve bankerler yerine getirmektedir (Uluyol, 2019: 20-21). Ermeni, Rum ve Yahudi kökenli azınlık durumunda olan gayrimüslimler tarafından yapılan bankerlik, sarraflık faaliyetleri zaman içerisinde bankacılık faaliyetlerine evrilmiştir (Sümer, 2016: 488). Osmanlı Devleti döneminde özellikle iç borçlanma politikalarında Galata Bankerleri bir dönemin en önemli borçlanma unsuru olarak karşımıza çıkmaktadır (Çalışkan, Eryılmaz ve Oğlakçı, 2021: 969). Osmanlı Devleti'nde borsanın ortaya çıkışında da Galata Bankerleri aktif rol oynamıştır. Osmanlı Devleti'nde azınlıklar; ticaret, bankerlik, gemi taşımacılığı ve benzeri işler ile uğraşan kesim, bir hayli zenginleşmiş ve batı ile sürekli iletişim halinde olmuşlardır. Ticarete oldukça büyük sermayelere sahip olan azınlıklar zamanla sarayın iç işlerinde ve devlet maliyesi için vazgeçilmez konuma gelmiştir. Osmanlı Devleti'nin son dönemlerinde savaşlar, hatalı politikalar ve sarayın savurganlığının getirdiği borçlar, devletin azınlık tüccarlardan özellikle Galata Bankerlerinden borç almasını gerektirecek duruma getirmiştir. Devlet bunun bedelini ağır ödemiştir (Köse, 2001: 229).

³⁴ 28.07.1953 tarihli ve 8469 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Cumhuriyet öncesinde 1911 ile 1923 yılları arasında milli sermaye finansman kaynağı ile 21 banka kurulmuştur. Fakat sektörde halihazırda faaliyet gösteren yabancı bankaların kredi piyasalarına hâkim olmaları nedeniyle faaliyetlerini sürdürmekte zorlanmışlardır. Karşılaşılan zorluklar neticesinde 18 banka Cumhuriyet dönemine geçebilmiştir. Cumhuriyetin ilanı ile ekonomik kalkınmaya önem verilmiştir. Sınai ve ticari faaliyetlerin canlanabilmesi için ulusal bankacılığın gelişimine önem verilmeye başlanmıştır. Bunun doğrultusunda Türkiye İş Bankası ile Türkiye Sanayi ve Maadin Bankası gibi bankalar devlet teşviki ile kurulmuştur (Atlı ve Demir, 2015: 112). Ülkede liberal ekonomi politikalarının benimsenmesi ile özel sektör bankaları kurulmaya başlanmıştır. 1930 yılında Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) kurulmasıyla birlikte Osmanlı Bankası'nda bulunan emisyon yetkisi TCMB'ye devredilmiştir (Sümer, 2016: 489).

24 Ocak 1980 Kararları, Türk bankacılığının gelişimi açısından önemli bir yer edinmektedir. Bu kararlar ile Türkiye'de köklü değişikliklerin yaşandığı ve kapalı ekonomiden dışa açık bir ekonomiye geçiş ile ihracata dayalı büyüme politikasının hedeflendiği görülmektedir (Sümer, 2013: 37).

Bankalar, mevduat kabul eden ve fon toplayan finansal kurumlardır. Bununla birlikte bankalar topladığı kaynakları fon ihtiyacı duyan devlete, gerçek ve tüzel kişilere, kısa ve uzun vadeli kredi olarak aktarmaktadırlar (Yetiz, 2016: 107). Fakat günümüzde bankalar, kredi ve mevduat dışında iç ve dış ticaret işlerine aracılık etmek gibi birçok farklı işlemleri³⁵ üstlenmektedirler (Akkoç, 2022: 5-6). Bankalar yürüttükleri faaliyetler dolayısıyla, gelişmiş ve gelişmişte olan ülkelerin endüstriyel gelişimi ve ekonomik kalkınması yönünden finans sistemi içerisinde önemli bir yere sahiptirler (Reis, Kılıç ve Buğan, 2016: 22).

Bankalar; kredi kullandırmak, finansal işlemlere aracılık ve kiralık kasa gibi hizmetleri sunarken, bütün bu hizmetler doğrultusunda kişilerin birçok özel bilgisine ulaşabilmektedirler. Buna istinaden bankalar, ulaşılan bilgileri saklamak ve korumakla yükümlüdürler. Esasen bankaların sırlarının kaynağı, müşteri ve banka arasındaki ilişkidir. Üçüncü kişilerin banka sırrını öğrenmeleri halinde banka ile müşterisi arasındaki ilişki zarar görmekte ve güven ilişkisi zedelenmektedir (Ergüney, 2014: 140). Bankacılık Kanunu'nun

³⁵ Bu işlemler kısaca şöyledir; “Ülkedeki kredi ve para politikalarının uygulanmasını destekler, finansal işlemlerde aracılık görevini üstlenir, menkul kıymet alım ve satımı işlemlerini gerçekleştirir, kiralık kasalar sayesinde, kıymetli varlıkların korunmasını sağlar, kredi kartı, banka kartı gibi ödeme kolaylıklarının kullanımını sağlar, iç ve dış ticaret işlemlerinde aracılık görevini üstlenir” (Yetiz, 2016: 107).

73'üncü maddesinde yer alan sır saklama yükümlülüğüne uyulmadığı takdirde suçu işleyenler aynı Kanun'un 159'uncu³⁶ maddesi gereğince cezalandırılmaktadırlar.

AATUHK'nın 41'inci maddesi gereğince, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca tayin edilen yetkili bankalar³⁷ ve T.C. Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi (PTT) tarafınca kamu alacaklarını tahsil etme yetkisi verilmiştir. Verilen yetki doğrultusunda tahsile yönelik bilgilerin bu kuruluşlara verilmesi vergi mahremiyeti ihlali sayılmamaktadır. Vergi tahsiline yetkili banka çalışanları, yaptıkları görev dolayısıyla mükellef ve mükelleflerle ilişkili kişiler hakkında öğrendikleri bilgileri ifşa etmeleri ve üçüncü kişilerin yararına kullanmaları yasaklanmıştır. Kamu alacağına yetkili kılınmış bankalar ve çalışanları vergi mahremiyetine uymadığı takdirde, AATUHK'nın 107'nci maddesi gereğince TCK'nın 239'uncu maddesi³⁸ gereği cezalandırılmaları hükmedilmiştir.

2.4. Vergi Mahremiyetine İlişkin Hukuki Düzenlemeler

Vergi mahremiyetini ihlal suçu, kişilere ait sır sayılabilecek hesap durumu, servetleri ve işletmelerine dair bilgilerin açıklanması veya kendilerinin ya da üçüncü kişilerin yararına kullanılması ile oluşmaktadır (Orkunoğlu Şahin, 2012: 202). Mükellef ve mükellef ile ilgili kimselerin vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgi ve belgelerinin açıklanması veya fayda sağlamak amacı ile kullanılması vergi suçu sayılmaktadır. Vergi mahremiyeti ihlal edildiğinde suçun mağduru olan mükellef, maddi ve manevi zarara uğrayabilir. Zarara uğrayan mağdurun kamuya duyduğu güven sarsılabilir ve kamu düzeninin bozulmasına

³⁶ “Bu Kanunun 73'üncü maddesinin birinci ve üçüncü fıkralarında belirtilen yükümlülüğe uymayanlar için bir yıldan üç yıla kadar hapis ve bin günden ikibin güne kadar adli para cezası hükmolunur. Banka ve müşterilere ait sırları açıklayan üçüncü kişiler hakkında da aynı cezalar uygulanır.

Yukarıdaki fıkra da belirtilen kimseler sırları kendileri ya da başkaları için yarar sağlamak amacıyla açıklamış olursa verilecek cezalar altıda bir oranında artırılır. Ayrıca, fiilin önemine göre sorumluların bu Kanun kapsamına giren kuruluşlarda görev yapmaları, iki yıldan aşağı olmamak üzere geçici veya sürekli olarak yasaklanır”.

³⁷ Yetkili kılınan bankalar “‘Anlaşmalı Bankalar (Vergi Tahsil Yetkisi Verilen Bankalar)’” başlığı altında Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (GİB) adresinden paylaşılmaktadır (GİB, 2023).

³⁸ “(1) 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 beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi halinde de bu fıkra ya göre cezaya hükmolunur.

(2) Birinci fıkra hükümleri, fenni keşif ve buluşları veya sınai uygulamaya ilişkin bilgiler hakkında da uygulanır.

(3) Bu sırlar, Türkiye'de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklandığı takdirde, faile verilecek ceza üçte biri oranında artırılır. Bu halde şikâyet koşulu aranmaz.

(4) Cebir veya tehdit kullanarak bir kimseyi bu madde kapsamına giren bilgi veya belgeleri açıklamaya mecbur kılan kişi, üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır”.

neden olabilir. Bilgilerinin güvenliğınden kuşku duyan bir mükellef vergi idaresi ile iş birliği yapmaktan ve bilgilerini paylaşmaktan kaçınabilir. Vergi mahremiyetinin sağlanması, mükelleflere güvence ve mükellef hakkı olarak devlet tarafından sunulmuştur (Kuzucu Yapar, 2021: 71). Vergi mükelleflerine, devletle arasındaki vergilemeden doğan hukuki ilişki çerçevesinde tanınan haklara “mükellef hakları” adı verilmektedir. Mükellef hakları ile ilgili genel kabul görmüş bir tanım bulunmamakla birlikte mükelleflerin korunmasının gündeme gelmesiyle bu hak önem kazanmıştır. Bireyler vergi mükellefi olsunlar ya da olmasınlar hukuki düzenin sağladığı çeşitli temel haklara sahiptirler. Bu bağlamda bireyin temel haklarının vergi hukukundaki karşılığı, vergi mükellefinin hakları olarak şekillenmiştir (Avcı, 2019: 104-105). Ülkemizde yeni bir kavram olan mükellef hakları, kanunlarımızda dağınık olarak yer almaktadır. Kanunlarımızda mükelleflere tanınan haklar şöyledir (Taş, 2007: 45):

- ‘‘Mükelleflerin hakları konusunda bilgilendirilmeleri ve haklarının korunması,
- Mahremiyet ve gizliliğe riayet,
- Mükelleflere mesleki ve nazik muamele yapılması,
- Mükellefin temsil edilme hakkı,
- Mükellefin doğru vergi miktarını ödemesi,
- İtiraz ve yargıya başvurma hakkı,
- Çözülmemiş vergi problemleri için yardım,
- İyi niyetli mükelleflerin ceza ve faizlerinin kaldırılması,
- Bilgi isteme hakkıdır’’.

Vergi mahremiyeti, beyan esasına dayalı olan vergi sisteminin sağlıklı yürümesi için son derece önemlidir. Yukarı da bahsedildiği gibi mükelleflerin kamuya duyduğu güvenin zedelenmemesi için mahremiyet kavramına önem verilmektedir. Dolayısıyla vergi mahremiyeti ve özel hayatın gizliliğinin sağlanabilmesi için Türk hukukunda birçok düzenleme yapılarak mükellef hakları güvence altına alınmıştır. Vergi mahremiyeti kavramının ulusal düzeydeki hukuki dayanakları olan başta Anayasa olmak üzere VUK, AATUHK ve diğer iç hukukta yer alan düzenlemelere değinilecektir.

2.4.1. Anayasa

Beyan usulüne dayalı vergi sistemlerinde mükellefler kişisel bilgilerinin birçoğunu kamuya vermektedirler. Mükellefler verecekleri bilgilerin korunacağına inandıkları takdirde doğru beyanda bulunma ihtimalleri artmaktadır. Bu yüzden vergi mahremiyeti oldukça önemli bir güvencedir (Durdu, 2019: 590). Anayasa’da mahremiyet bir hak olarak düzenlenmemiş olsa bile özel hayatın gizliliği maddesi ile güvence altına alınmıştır (Güneş Kurt, 2020: 18). Özel

hayatın gizliliği kapsamında vergi mahremiyetinin korunmasının ilk aşaması idarenin bilgi edinme süreci, ikinci aşamasında ise elde edilen bilgilerin gizli tutulması vardır (Pekbak Ertan, 2021: 47).

Mahremiyet ve özel hayatın gizliliği hakkının temeline baktığımızda kişi hak ve özgürlükleri anayasal zeminde ilk kez 1876 tarihli Kanun-i Esasi’de 8’inci ve 26’ncı maddeler arasında sıralanmıştır (Kanun-i Esasi, 1876). 4’üncü Anayasa olan 1961 Anayasası’nda ilk defa temel hak ve özgürlüklerin yer alması ile mahremiyet hak olarak özel hayatın gizliliği başlığı altında düzenlenmiştir (Güneş Kurt, 2020: 18). 1961 Anayasası’nın 2’nci bölümü olan özel hayatın gizliliği başlığı altında, 15’inci maddede özel hayatın gizliliği, 16’ncı maddede konut dokunulmazlığı ve 17’nci maddede ise haberleşme hürriyetine değinilmiştir. Anayasal düzlemde bireylerin özel hayatları, konut dokunulmazlıkları ve haberleşme hürriyetleri koruma altına alınmıştır. Günümüzde yürürlükte olan 1982 Anayasası’nda “*Özel Hayatın Gizliliği*” yan başlığı altında düzenlenen 20’nci madde, 1961 Anayasası’nda bulunan benzer düzenlemeye göre kapsamı genişletilmiş ve özel hayatın yanında ayrıca aile hayatına saygı duyulması ve gizliliğin sağlanması eklenmiştir. Kişisel verilerin korunması gerekliliğinin artması sonucunda 2010 yılında bir fıkra daha eklenerek bu alanda anayasal güvence sağlanmıştır (Güneş Kurt, 2020: 22).

Özel hayatın gizliliğinin, Anayasa’nın ikinci kısmında yer alan “*Kişinin Hak ve Ödevleri*” başlığı altında düzenlendiği görülmektedir. Vergi mahremiyeti, daha önceden de değinildiği gibi vergileme sürecinde vergi idarelerinin bireylere ait sır kabul edilebilecek bilgilerinin özel hayatın gizliliği kapsamında korunmasına yöneliktir. 1982 Anayasası’nın 20’nci maddesinde, herkesin özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkının bulunduğunu, özel hayatın ve aile hayatının gizliliğinin dokunulmaz olduğu hükmedilmiştir.

Özel hayatın korunması, Anayasa’nın 20’nci maddesinin gerekçesinde de belirtildiği üzere kişilerin özel hayatlarının gizliliğinin korunması ve başkalarının önüne serilmemesi anlamına gelmektedir (Ramazanoğlu, 2012: 220). İlgili hükmün ilk fıkrasında özel hayatın ve aile hayatının gizliliği hakkına yer verilmiştir. Devamında³⁹ ise bu hakkın sınırlandırılmasına

³⁹ “Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmi dört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırk sekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar”.

ilişkin usul ve sebeplerine değinilmiştir. Hükümün son fıkrasında⁴⁰ kişisel verilerin korunması hakkı düzenlenmekte olup bu hakkın kişisel verilere ilişkin bilgilendirilme, verilere erişimi, düzeltilmesi ve silinmesi hakkını kullanarak verilerin amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenme haklarını da kapsadığı belirtilmektedir (Akgül, 2016: 242).

Anayasa'nın 21'inci⁴¹ maddesinde konut dokunulmazlığına da değinilmektedir. Vergi denetim yöntemi olan aramanın bu madde ile ilişkisi bulunmaktadır. Arama, vergilemenin adaletli gerçekleştirilmesi için kullanılan bir denetim yöntemidir (Avcı, 2019: 25-26). İlgili Kanun lafzı incelendiğinde, konut dokunulmazlığının sınırları ve konutta bulunan eşyalar için önemli bir koruma sağlandığı görülmektedir. TCK'nın 116'ncı maddesi⁴² de konut dokunulmazlığının ihlal suçunu hüküm altına almıştır.

Esas anlamda anayasal düzenlemeler ile vergiye ilişkin bilgileri tam ve etkin bir biçimde korumanın hedeflendiği görülmektedir. Özel hayatın gizliliği ile kişisel verilerin korunmasını isteme hakkı tümüyle bir kişilik hakkı olarak temel haklar içerisinde yer alarak anayasal güvence altına alındığı karşımıza çıkmaktadır. Özel hayatın gizliliği hakkı ile vergi mahremiyeti hakkının mükellefin bilgilerinin toplanması aşamasından sonra ilişkili hale geldiği söylenebilmektedir (Kocatepe, 2019: 12). Anayasa'da ilgili hükümler incelendiğinde görülmektedir ki vergileme sürecinde istisnai durumlar hariç tutulmak üzere mükelleflere ilişkin bilgilerin açıklanmaması konusu koruma altına alınmıştır (Ünsal, 2003: 4).

⁴⁰ “Herkes, kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir. Bu hak; kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de kapsar. Kişisel veriler, ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebilir. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir”.

⁴¹ “Kimsenin konutuna dokunulamaz. Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin konutuna girilemez, arama yapılamaz ve buradaki eşyaya el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmidört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırksekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar”.

⁴² “(1) Bir kimsenin konutuna, konutunun eklentilerine rızasına aykırı olarak giren veya rıza ile girdikten sonra buradan çıkmayan kişi, mağdurun şikayeti üzerine, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

(2) Birinci fıkra kapsamına giren fiillerin, açık bir rızaya gerek duyulmaksızın girilmesi mutata olan yerler dışında kalan işyerleri ve eklentileri hakkında işlenmesi hâlinde, mağdurun şikâyeti üzerine altı aydan bir yıla kadar hapis veya adli para cezasına hükmolunur.

(3) Evlilik birliğinde aile bireylerinden ya da konutun veya işyerinin birden fazla kişi tarafından ortak kullanılması durumunda, bu kişilerden birinin rızası varsa, yukarıdaki fıkralar hükümleri uygulanmaz. Ancak bunun için rıza açıklamasının meşru bir amaca yönelik olması gerekir.

(4) Fiilin, cebir veya tehdit kullanılmak suretiyle ya da gece vakti işlenmesi halinde, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur”.

2.4.2. Vergi Usul Kanunu

213 sayılı VUK'da vergi mahremiyeti hakkı, birinci bölümde yer alan "*Vergi Mahremiyeti*" yan başlığı altında 5'inci madde ile güvence altına alınmıştır. Hükümde⁴³ vergi mahremiyeti hakkı ile görevleri dolayısıyla öğrendikleri mükellef ve mükellefle ilişkili kimselere ait sırlar veya gizli kalması gereken diğer hususların ifşa edilmesi yasaklanmıştır. Bir başka deyişle hükmün birinci fıkrasında vergileme sürecinde görevleri dolayısıyla vergi mükellefi veya mükellef ile ilişkili kimselerin sırları ve gizli kalması gereken bilgilerinin açıklanmayıp, bu bilgilerin kendileri ve üçüncü kişilerin yararına sunulmaması vergi mahremiyeti çerçevesindedir (Oktar, 2017: 381). İlgili düzenleme incelendiğinde görülmektedir ki mükelleflerin kişisel bilgileri, bu bilgilere erişen kişi veya kurumlara karşı kanun yolu ile korunmaktadır. VUK'un 5'inci maddesi sırlar ve gizli kalması gereken hususlardan söz etmekte ve vergi mahremiyetinin çerçevesini çizmektedir (Solak Akman, 2012: 11). Maddenin ikinci fıkrasında vergi mahremiyetine uymakla yükümlü kimselere ve bu kimselerin görevlerinden ayrılırlar bile vergi mahremiyetine uyma yükümlülüklerinin devam etmesi gerektiğine değinilmiştir. Hükümün diğer fıkralarında vergi mahremiyeti ihlali sayılmayan istisnai durumlar ve vergi mahremiyetine uyması mecbur kılınan kimselerin bu mahremiyeti ihlal etmeleri halinde uygulanacak ceza ve bu cezayı artırıcı haller hükmedilmiştir.

Vergi mahremiyeti, Anayasa kapsamında ele alındığı takdirde kişilik hakları ve özel hayatın gizliliği ihlali suçu olarak değerlendirilirken, VUK kapsamında daha geniş kapsamlı ele alınmış ve TCK hükümleri gereğince hapis cezası gerektiren bir eylem olarak değerlendirilmiştir. Mükelleflerin vergileme süreçlerine ilişkin bilgilerin ifşa edilmesi ile vergi mahremiyetinin ihlal edilmesi, işletmeler ve yakın ilişki içerisinde bulunan ortaklarına zarar verebilmektedir. Bu açıdan vergi mahremiyetinin ihlal edilmesi hukuki olarak suç sayılması ve hapis cezası gibi ağır cezalar verilmesi vergi mahremiyeti ihlalinin engellenmesi için önem arz etmektedir (Dilibal, 2021: 42).

⁴³ "*Görevleri dolayısı ile, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefine kullanamazlar*".

2.4.3. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

Vergi ve diğer kamu alacaklarının güvence altına alınması için cebren takip ve tahsil usulünü düzenleyen 6183 sayılı AATUHK kapsamında takip ve tahsil usulleri düzenlemiştir. Kamu alacağının tahsili sürecinde görev alan kimseler yaptıkları işin mahiyeti ile kamu borçlusu veya onunla ilişkili üçüncü kişilere ait sırları ve gizli kalması gereken hususları elde edebilmektedirler (Ateşgaoğlu, 2019: 22). Vergileme süreci içerisinde mahremiyetin korunması konusu sadece tahakkuk aşamasında öğrenilen bilgiler ile sınırlandırılmamaktadır. Hem VUK hem de AATUHK birlikte değerlendirildiğinde tahakkuktan tahsile kadar bütün bu süreçte elde edilen bilgileri gizli tutup korumak amaçlanmaktadır (Akdeniz, 2021: 113).

AATUHK incelendiğinde, VUK'un 5'inci maddesinde olduğu gibi vergi mahremiyetine doğrudan yer verilmediği görülmektedir. AATUHK'nın 2'nci bölümünde yer alan “*Sırrın İfşası*” yan başlıklı 107'nci maddede mahremiyet unsuruna yer verilmiştir. Bu hükme göre:

“Bu kanunun tatbikinde vazifeli bulunan kimseler, bu vazifeleri dolayısıyla amme borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına ait öğrendikleri sırlarla, gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa ettikleri takdirde Türk Ceza Kanunu'nun 239 uncu maddesine göre cezalandırılır”.

AATUHK'nın 107'nci maddesi ve VUK'un 362'nci maddesine göre sır ve gizli kalması gereken hususların ifşası veya vergi mahremiyetinin ihlaline ilişkin TCK'nın 239'uncu maddesine atıf yaparak cezalandırılması hüküm altına alınmıştır. Bu düzenleme ile uygulamada birlik sağlanmıştır (Erol, 2015: 46). İlgili Kanun'un 2'nci fıkrasında⁴⁴ ise, amme alacağının tahsili için verilen bilgiler ve borcu yoktur yazıları ile istisnalar getirilmiştir.

Hem VUK hem de AATUHK, tahakkuk aşamasından tahsil usulüne kadar tüm vergileme sürecini kapsayıcı geniş bir perspektif sunarak vergi mahremiyetini sağlamaya çalışmaktadır. İlgili madde doğrultusunda vergi alacağının tahsili konuları hariç aynı Kanun'un 1'inci maddesinde yer alan “*resim, harç, ceza tahkiki, vergi cezası ve gecikme zammı*” gibi alacaklar için de mahremiyet ilkesinin uygulanması gerekmektedir (Demircan, 2014: 186).

⁴⁴ “Bu Kanunun 41'inci maddesine göre amme alacağını tahsil yetkisi verilen kuruluşlara, yapacakları tahsile yönelik bilgilerin ve 22/A maddesine göre borcun olmadığına dair belgeyi arama zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlara, ödeme ve işleme taraf olanlara ilişkin borç bilgilerinin verilmesi sırrın ifşası sayılmaz; bu kurum ve kuruluşlarda vazifeli bulunan kimseler edindikleri bilgileri ifşa ettikleri takdirde birinci fıkra hükmüne göre cezalandırılırlar. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir”.

2.4.4. Diğer Kaynaklar

Diğer kaynaklar başlığı altında mevzuatta birçok düzenleme yer almaktadır. Bu kapsamda TMK’da kişilik hakkı kavramı, ‘*Kişiliğin Korunması*’ yan başlığı altında yer alan 23’üncü madde ve ‘*Davalar*’ yan başlığı altında yer alan 25’inci madde ile hüküm altına alınmıştır. Kişilik hakkı, bireyin bulunduğu sosyal grup içerisindeki yerini ve sahip olduğu kişiliğini sınırlandırmaksızın geliştirebildiği ortamı niteleyen ve kişinin hukuki olarak korunan şahsi değerleri ve bu değerler üzerinde sahip olduğu haklardır (Atlı, 2020: 5-6). Daha önce bahsedildiği üzere TMK’nın 23, 24 ve 25’inci maddeleri kişiliği genel olarak düzenlerken, 26’ncı ve 27’nci maddelerinde kişilik hakkı özel olarak korunmaktadır. Özel hayatın gizliliği ilkesi başka bir deyişle vergi mahremiyeti kavramı kişilik hakları kapsamında ele alınmaktadır (Taş, 2007: 9).

TBK’da da özel hayatın gizliliği kişilik hakları kapsamında değerlendirilmektedir. TBK’da mahremiyet kavramına ilişkin düzenleme ‘*Kişilik Hakkının Zedelenmesi*⁴⁵’ yan başlığı altında düzenlenmiştir. Buna göre Kanun’un 58’inci maddesinde yer alan hüküm ile kişiliğin koruma altına alınması amaçlanmıştır. Kişilik hakları ihlal edilen kişi, manevi tazminat davasının yanında fiili işleyen kişinin cezalandırılmasını talep edebilir ve bu hususa istinaden ayrıca ceza davası açılması gerekmektedir (Taş, 2008: 26).

TTK’nın ‘*Denetçilerin Sır Saklamadan Doğan Sorumluluğu*’ yan başlığı altında düzenlenen 404’üncü maddesine göre, ‘*denetçi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ile denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri*’ denetimi dürüst ve tarafsız yapmakla yükümlüdürler. Sır saklamakla yükümlü olan görevlilerin faaliyetleri sırasında öğrendikleri sırları izinsiz olarak kullanmaları yasaklanmıştır. Dolayısıyla mahremiyet konusuna önem verildiği aşikârdır.

Tüm bu bahsedilen kanunlara ilaveten yeni sayılabilecek bir kanun olan 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu⁴⁶’nu (BEHK) da ele almak yerinde olacaktır. Türkiye’de bilgi edinme hakkı, idarenin iyileştirilmesi, şeffaflık ve idari usul konuları çerçevesinde gelişme göstermiştir. Bilgi edinme hakkının hukuki dayanağının oluşturulması için ilk tasarı 25.05.2003 tarihinde Başbakanlık tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM)

⁴⁵ ‘*Kişilik hakkının zedelenmesinden zarar gören, uğradığı manevi zarara karşılık manevi tazminat adı altında bir miktar para ödenmesini isteyebilir. Hâkim, bu tazminatın ödenmesi yerine, diğer bir giderim biçimi kararlaştırabilir veya bu tazminata ekleyebilir; özellikle saldırıyı kınayan bir karar verebilir ve bu kararın yayımlanmasına hükmedebilir*’.

⁴⁶ 24.10.2003 tarihli 25269 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Başkanlığı'na sunulmuştur. TBMM Başkanlığı ise 27.06.2003 tarihinde AB Uyum Komisyonu'na iletmiştir. Daha sonra BEHK yürürlüğe girmiştir (Canöz, 2008: 146). BEHK'nın 7'nci maddesinin 1'inci fıkrası gereğince; bilgi verme yükümlüğü, idarenin elinde mevcut bulunan veya bulunması gereken bilgi ve belgelerle sınırlıdır. İdarenin sorumluluğunda olmayan ve görev alanına girmeyen konularla ilgili belge taleplerine yanıt verme yükümlülüğü bulunmamaktadır. Aynı maddenin 2'nci fıkrasında, kurum ve kuruluşların, ayrı veya özel çalışma, araştırma, inceleme ya da analiz yapılmasını gerektirecek türden bir bilgi ve belgenin istenmesi halinde olumsuz cevap verme hakkı mevcuttur. BEHK içerisinde, başvuruların nasıl olacağı ve diğer hukuki yollar gibi çeşitli bilgiler maddeler halinde düzenlenmiştir. Koçak (2010) yaptığı çalışmada, BEHK'nın anayasal güvenceye sahip olmadığı sonucuna varmıştır. Bu durumun ilgili Kanun'un herhangi bir yasama döneminde değiştirilip kaldırılabilirliğine işaret ettiği söylenmiştir. Bu hakka yeterli özenin gösterilmemesi eleştirilmiştir. Fakat 2010 yılının ilerleyen aylarında *“07.05.2010 tarihli ve 5982 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un”* 8'inci maddesi ile bilgi edinme hakkı temel bir hak olarak kabul edilmiş ve kanuni dayanağı olmuştur (Avcıoğlu Aksoy, 2022: 473).

Devlete olan güveni artırma ve vergi güvenliğini sağlamak adına getirilen “vergi mahremiyeti ilkesi” ile hukuk devletinin gereği olan “bilgi edinme hakkı” birlikte korunması gereken bir haktır. BEHK'nın hükümleri incelendiğinde de vergi mahremiyetini ihlal edici bir hüküm yer almadığı görülmektedir.

2.5. Vergi Mahremiyetinin İstisnaları

Günümüzde devletlere, klasik görevleri olan adalet, güvenlik ve vergilerin toplanması gibi görevlerin yanı sıra eğitim, sağlık gibi alanlarla yeni fonksiyonlar yüklendiği görülmektedir. Devletin artan fonksiyonlarını karşılayabilmesi ancak gelirlerinin artırılması ile gerçekleşebilecektir (Avcı, 2019: 12). Devletin en önemli geliri ise şüphesiz vergilerdir. Bu husus göz önüne alındığı takdirde vergi tabanının genişletilmesi, vergi kayıp ve kaçığının azaltılması vergi gelirlerinin artması hususunda önem arz etmektedir (Abdioğlu, 2007: 162-163). Türk vergi hukukuna ilk olarak VUK ile giren vergi mahremiyeti ilkesinin 1964 yılından itibaren mevzuatımızda yer alan çeşitli istisnai halleri bulunmaktadır (Erol, 2015: 90). VUK'un 5'inci maddesine, 26.06.1964 tarihli ve 485 sayılı Kanun ile ilk istisna olan “vergilerin açıklanması” hususu eklenerek vergilemede aleniliğin sağlanmasıyla vergi

ziyanın azalması ve vergilemede adaletin sağlanması amaçlanmıştır (Sonsuzoğlu, 2000: 128).

Vergi mahremiyeti istisnası sayılan haller:

“Vergi levhasının alınması, matrah ve vergilerin ilanı, mükelleflere ait vergi ve ceza miktarlarının Hazine ve Maliye Bakanlığı’na açıklanması, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenlerin ve kullananların meslek odalarına ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirler (YMM) Odaları Birliği’ne bildirilmesi, bankalara gerçekleştirecekleri vergi tahsiline yönelik bilgilerin verilmesi, kamu görevlilerince adli ve idari soruşturmalara ilişkin talep edilen bilgi ve belgelerin verilmesi” başlıklarından oluşmaktadır.

2.5.1. Vergi Levhasının Alınması

Vergi mahremiyetinin istisnaları arasında sayılan hallere, VUK’un 5’inci maddesinde değinilmektedir. İlgili Kanun’un 5’inci maddesinin 5’inci fıkrasında kazancı basit usulde tespit edilenler dâhil olmak üzere gelir vergisi mükellefleri ile sermaye şirketleri, her sene mayıs ayının son gününe kadar kazançlarını ve kazançlarına ait vergi miktarlarını gösteren vergi levhasını almak zorunda oldukları düzenlenmiştir.

VUK’un 5’inci maddesinin 5’inci fıkrasının ilk hali, ilgili değişiklik öncesinde *“levhayı merkezlerine, şubelerine, satış mağazalarına iş sahipleri ile mükellefler tarafından kolayca okunup görünecek şekilde asmak zorundadırlar”* şeklinde düzenlenmişti (Gülerci, 2015: 66). Ancak hükümde yer alan *“vergi levhası asmak zorundadırlar”* ibaresi, 6111 sayılı Kanun’un⁴⁷ 82’nci maddesinin eklenmesi ile *“vergi levhası almak zorundadırlar”* şeklinde değiştirilmiştir. Vergi levhasının asılması matrah ile ödenen vergilerin ilan edilmesi durumudur (Akdeniz, 2021: 198). Bu yöntemin amacı, mükelleflerin kendilerini baskı altında hissederek doğru beyanda bulunamaya daha istekli olacakları düşünülerek getirilmiş psikolojik bir denetimdir (Taş, 2008: 109). Fakat bahsedilen düzenleme ile vergi levhası asılma zorunluluğu kaldırılmış yerine vergi levhası alınma zorunluluğu getirilmiştir. Esasen bu düzenleme mahremiyetin temel bir göstergesi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın vergi levhasına ilişkin hususları 142 sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nde⁴⁸ düzenlemiştir. Tebliğ’e göre vergi levhası almak zorunda olanlar:

“Gelir vergisinde, ticari kazanç sahipleri, zirai kazanç sahipleri (Gelir Vergisi Kanunu’nun 52’nci maddesinin altıncı fıkrasında sözü edilen yazıhaneyi aşmış olanlar), Serbest meslek erbabı, Adi ortaklık, kolektif ve adi komandit şirket şeklindeki işletmelerde her bir ortak için ayrı ayrı vergi levhası alınacak ve bu Tebliğin 2.5. bölümünde sayılan yerlerde her bir ortak için

⁴⁷ 25.02.2011 tarihli ve 27857 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁴⁸ 19.02.1981 tarihli ve 17256 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

ayrı ayrı bulundurulacaktır. Kurumlar vergisinde, Anonim şirketler, Limited şirketler, Eshamli komandit şirketler''dir.

Vergi levhasında bulunması gereken bilgiler mükellefin; adı soyadı, ticaret unvanı, iş yeri adresi, vergi kimlik numarası, bağlı bulunduğu vergi dairesi, vergi türü, işe başlama tarihi, ana faaliyet kodu ve faaliyet türü, faaliyet durumu diğer bir ifadeyle faal, terk ya da tasfiye halinde oluşu, beyan edilen son üç yıla ait matrahlar ve bu matrahların ait olduğu takvim yılı için tahakkuk eden vergiler GİB bilgi işlem sistemi tarafından üretilcek onay kodudur. 408 sıra No'lu VUK Genel Tebliği'ne⁴⁹ göre, vergi levhası asma zorunluluğu kaldırılmış olsa bile mükellefler kendi istekleri üzerine iş yerlerinde vergi levhalarını asabilmektedirler. Yine aynı Tebliğ'e göre, vergi levhası alma mecburiyetinde bulunan mükellefler, iş yerlerinin merkezlerinde, şubelerinde, satış mağazalarında, çiftçilerin zirai faaliyetleri ile ilgili alım satım yaptıkları yazıhanelerinde, taşıt işletmeleri için ayrıca taşıtların vergi levhalarını istenildiğinde ibraz etmek üzere bulundurmak zorundadırlar. VUK'un 5'inci maddesinin 5'inci fıkrasında sadece vergi alma zorunluluğuna değinilmiş olmasına rağmen 408 sıra No'lu Tebliğ'de e-vergi levhası sorgulama ve doğrulama hizmetine ilişkin yapılan düzenlemeler ile vergi mahremiyetini düzenleyici bir istisna getirilmiştir. Bu uygulama ile tüm vatandaşlara e-vergi levhası sorgulama sistemi üzerinden başka mükelleflere ait vergi levhalarına ulaşabilme imkânı tanınmıştır (Güneş Kurt, 2020: 102). İnteraktif vergi dairesi sistemi üzerinden, vergi numarası veya T.C. kimlik numarası ile mükelleflere ait bilgilere ulaşabilmektedir. Fakat Tebliğ' de mükellefin vergi mahremiyeti hakkına yeni bir istisna teşkil eden bu hususun yasallık ilkesine⁵⁰ aykırılık gösterdiği düşünülmektedir (Solak Akman, 2012: 79).

2.5.2. Matrah ve Vergilerin İlanı

Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi devletin en önemli gelir kaynağı olan vergilerin tahsili konusunda önem arz etmektedir. Vergi yükümlülüğünün sağlanması ve vergi kaçakçılığının azaltılması, vergi denetim yolları ve kanunlarda yer alan müesseseler ile psikolojik baskı unsurları kullanılarak sağlanabilmektedir (Taş, 2007: 91). Vergi levhasında yer alan matrah ve vergilerin ilan edilmesi psikolojik baskı unsuru oluşturmakta ve

⁴⁹ 27.05.2011 tarihli ve 27946 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

⁵⁰ Yasallık ilkesi (kanunilik ilkesi); bireyin hak ve özgürlüklerini güvence altına alarak, kanunların açık olmasını ve geriye yürümemesini gerektiren yasal bir terimdir (Aygün Eşitli, 2013: 225-226).

mükellefleri doğru beyanda bulunmaya zorlamaktadır. VUK'un 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasında:

“Vergi güvenliğini sağlamak amacıyla Gelir Vergisi mükelleflerinin yıllık Gelir Vergisi, sermaye şirketlerinin Kurumlar Vergisi beyannamelerinde gösterdikleri matrahları (zarar dahil) ve beyanları üzerinden tarh olunan Gelir ve Kurumlar Vergileri ile mükelleflerin ad ve unvanları, bağlı oldukları vergi dairelerince beyannamelerin verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerine asılacak cetvellerle ilan olunur. Mükellefin bağlı bulunduğu teşekkül varsa, bu ilan orada da yapılır” hükmü düzenlenmiştir.

Bu hüküm çerçevesinde ilanlar, vergi mahremiyetinin ihlali olarak değerlendirilmemektedir. Mükellef bilgilerinin ifşası, sözü edilen hüküm çerçevesinde vergi mahremiyetinin istisnalarından birini oluşturmakta ve bu durum bilgilerin ifşasının kanuni dayanağını oluşturmaktadır (Gülerci, 2015: 65). Bilgilerin ifşasının, vergi güvenliği ve kamu yararını sağlamak amacıyla kabul edilmiş olan vergide aleniyet ilkesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir (Solak Akman, 2012: 62).

İlan kapsamına kurumlar vergisi mükelleflerinden sadece sermaye şirketleri dâhil edilmiş olup, sermaye şirketi dışında kalan kooperatif, iktisadi kamu teşekkülleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler gibi kurumlar dâhil edilmemiştir (Kuzu Yapar, 2021: 83). Bu ayrışmanın sebebi ise sermaye şirketleri haricinde olan kurumların vergiden kaçınma ve vergi kaçırma ihtimallerinin düşük olması nedeniyle, ilan yoluyla üzerlerinde bir kamuoyu baskısı oluşturulmasına gerek duyulmamasıdır. Vergi daireleri tarafından yapılan bu ilanlar beyannamelerin verildiği yıl içerisinde yapılması gerekmektedir. Aynı kural mükelleflerin bağlı olduğu meslek teşekkülleri için de geçerli olup, ilgili süre dışında yapılan ilanlar hukuka uygunluk sebepleri kapsamı dışarısında kalacağı için vergi mahremiyeti ihlali suçuna neden olacaktır (Taş, 2007: 92).

İnternet vergi dairesi şifresiz işlemler sekmesinden, e-vergi sorgulama ile mükellefe ait vergi kimlik numarası, il ve bağlı olduğu vergi dairesi bilgileri girilerek geçmiş yıllara ait beyan edilen matrah ve tahakkuk eden vergi miktarlarını görmek mümkündür. E-vergi levhası sorgulama ile mükelleflere ait matrah ve tahakkuk eden vergi miktarları ilan olmaktadır.

2.5.3. Vergi/Ceza Miktarlarının Hazine ve Maliye Bakanlığı'na Açıklanması

VUK'un 5'inci maddesinin 4'üncü fıkrasına, 4369 sayılı Kanun'un⁵¹ 1'inci fıkrası ile bir düzenleme getirilmiştir. Bu düzenleme ile vergi mahremiyetine yeni bir istisna uygulamaya konulmuştur. Bu maddeye göre:

“Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığınca açıklanabilir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini mahalline devredebilir” hükmüne yer verilmiştir.

Eklenen bu istisnanın gerekçesi, kamuoyunun vergi konusunda bilgilendirilmesine, bilinçlendirilmesine ve aynı zamanda mükelleflerin ödevlerini doğru ve zamanında yapmasına teşvik etmektir (Erol, 2015: 93). Düzenlemenin gerekçesi incelendiğinde vergi tarhına esas beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş vergi borç ve ceza miktarlarının Bakanlık tarafından açıklanması vergi mahremiyeti kapsamı dışında bırakılmıştır. Vergi mahremiyeti istisnası olarak kabul edilen bu düzenleme ile kamuoyunun vergileme hakkında bilgilendirilmesi ve kamuoyunun denetimi yolu ile mükelleflerin ödevlerini tam ve zamanında yapmalarının sağlanması amaçlanmıştır. Vergi borç ve ceza miktarlarının Bakanlık tarafından açıklanmasına ek olarak mahalli teşkilatlara devredilebileceği de hüküm altına alınmıştır.

İdareye, bilgilerin açıklanmasına ilişkin yetki veren usul ve esaslar 293 sıra No'lu VUK Genel Tebliği⁵² ile hüküm altına alınmıştır. Tebliğ'e göre; ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler ve bu tarhiyatlara ilişkin olarak kesilen cezalar, kesinleştikleri takdirde açıklanacaklardır. Tarhiyatların dava konusu yapılması halinde kesinleşme yargı yolunun tükendiği takdirde gerçekleşecektir. Her sene 31 Mayıs tarihi itibarıyla kesinleşen vergi ve cezalar açıklamaya konu edilebilecektir. Açıklanacak tutar, tespit aşamasında 1 Haziran-31 Mayıs döneminde kesinleşmiş olan tarhiyatların toplamı dikkate alınacak olup vergi, fon payı ve ceza tutarlarının yanı sıra gecikme faizi de değerlendirilecektir.

Borcu bulunan mükelleflerin bilgilerini içeren listede mükelleflerin adı soyadı veya unvanı, vergi kimlik numarası, esas faaliyet konusu, kesinleşen vergi ve ceza toplamı, gecikme faizi tutarlarını içeren açıklama sütunlarının yer alması gerektiği belirtilmiştir. Birden fazla vergi dairesinde mükellefiyeti bulunan mükelleflerin borçları birleştirilmemekte ve buna göre açıklanacak borçları olup olmadığı değerlendirilmektedir. Açıklamaya konu olacak her bir

⁵¹ 29.07.1998 tarihli ve 23417 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵² 27.01.2001 tarihli ve 24300 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

vergi dairesine ait tutar, ayrı ayrı değerlendirileceği için belirlenen tutar altında kalan alacağı olan vergi dairesince mükellefler hakkında ilan yapılmamaktadır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2019 yılına ait açıklama usulüne ilişkin 508 sıra No'lu VUK Genel Tebliği'ni⁵³ yayımlamıştır. Söz konusu Tebliğ'e göre, açıklama kapsamına 250.000 TL ve daha fazla borcu olan veya bu tutar üzerinde vergi ve cezası bulunan mükellefler dâhil edilmiştir. 2019 yılında gerçekleştirilecek açıklamaların, vergi dairesinin ilan koymaya mahsus yerlerinde asılmak suretiyle 26.08.2019 ile 09.09.2019 tarihleri (bu tarihler dâhil olmak üzere) arasında Türkiye genelindeki vergi dairelerinde, 10.09.2019 ile 24.09.2019 tarihleri arasında ise GİB'in internet sitesinde yayımlanması hüküm altına alınmıştır. Bu bağlamda zaman zaman GİB vergi yüzüstülerini açıklamaktadır.

GİB'in, en çok vergi ödeyen mükellefleri "vergi rekortmeni", en çok borcu olan mükellefleri ise "vergi yüzüstü" olarak tanımladığı görülmektedir. En çok borcu olan mükelleflerin vergi yüzüstü olarak tanımlanması hakaret niteliği taşımakta olup mükellefin kişilik hakları kapsamında saygınlık ve onurunu zedeleyici olmasından dolayı lekelenmeme hakkına zarar vereceği düşünülmektedir (Yılmaz Furtuna, 2022: 616). Fakat VUK'un 5'inci maddesinde "açıklanan bu bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez" hükmüne yer verilmiştir. VUK'un 5'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında düzenlenen, kesinleşen vergi ve cezalarının vadesi geçtiği halde ödenmemiş vergi ve cezalarının Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından açıklanabileceği uygulamada vergi yüzüstüleri listesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Kesinleşen vergi ve cezaları açıklanacak listede mükellefin (Armağan, 2017: 2410):

- "Adı, soyadı veya unvanı,
- Vergi kimlik numarası,
- Esas faaliyet konusu,
- Kesinleşen vergi toplamı,
- Kesinleşen ceza toplamı ve gecikme faizi tutarları" sütunları ile gösterilecektir.

Kayıt dışılık oranının yüksek olduğu Türkiye'de, bu ilanların vergi işlemlerinde toplumsal kontrolü sağlayarak vergiye uyumun amaçlandığı görülmekle birlikte amacına ne kadar uygun olduğu tartışılmaktadır (Durdu, 2019: 600-601).

⁵³ 03.08.2019 tarihli ve 30851 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2.5.4. Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleyenlerin ve Kullananların Meslek Odalarına ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'ne Bildirilmesi

Kamuoyunda “naylon fatura” olarak tanımlanan “sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge” düzenleme ve kullanma fiilinin çok ağır yaptırımları bulunmaktadır (Kurşun, 2019: 16). VUK’un 359’uncu maddesinde sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullanılması kaçakçılık suçu sayılmış olup tanımlamalar şöyle yapılmıştır; sahte belge, “Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge” muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ise, “Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge” şeklindedir. Aynı hükme göre; defter, kayıt ve belgeleri değiştirenler, gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, 18 aydan 5 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacakları hükmolunmuştur. Ticari faaliyetin içerisinde bilmeden kullanılan sahte faturalar hapis cezası gerektirmemektedir. Söz konusu durumun kaçakçılık suçu olarak değerlendirilmesi için sahte fatura bilerek kullanılmış olmalıdır (Gider, 2012: 85).

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme tespiti; kişi, işletme veya kurumlar hakkında gerçekleştirilen araştırma ve inceleme sırasında, yetkili makamların yazısıyla yahut elektronik ortamda vergi idaresine bildirilmesiyle olmalıdır (Aykar, 2019: 170). Bu konuda vergi incelemesinin oldukça önemli bir yeri vardır. Vergi incelemesi, vergi denetiminin uygulamadaki en geniş ve kapsamlı denetim türüdür (Avcı, 2019: 31). VUK’un 5’inci maddesinin 4’üncü fıkrasına göre, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen ve kullananların vergi inceleme raporu ile tespit olunması halinde kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve “3568 sayılı SMMM ve YMM Kanunu⁵⁴” ile kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyeti istisnası sayılmıştır. Kanun ile kurulmuş olan Baro, Tabipler Odası, Ticaret Odası, 3568 sayılı Kanun’a tâbi birlik ve meslek odaları olan Türkiye SMMM ve YMM Odaları Birliği, YMM Odası ve SMMM Odası’na 4369 sayılı Kanun Gerekçesinde belirtildiği üzere vergi raporu ile tespit edilen sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullananların bildirilmesi vergi mahremiyeti ihlali sayılmamıştır. Düzenlemede sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen ve kullananların vergi inceleme raporuyla tespit edilmiş olma şartı bulunmakta olup inceleme

⁵⁴ 13.06.1989 tarihli ve 20194 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

elemanlarının düzenlediği raporlar mükellefin suçlu olduğunu kanıtlamamaktadır (Dilibal, 2021: 51). Vergi idaresinin hazırlanan inceleme raporu ile mükellefi zan altında bırakması masumiyet karinesini ihlal edip mükellefin aleyhine bir durum oluşturmaktadır (Başaran Yavaşlar, 2013: 5). İnceleme raporu kaynak gösterilerek savcılığa suç duyurusunda bulunulduğu zaman, savcılık makamı raporda yer alan iddia ve delilleri yeterli bulduğu takdirde iddianame düzenlemektedir (Akdeniz, 2021: 203). Sanığın suçluluğu konusunda yapılan yargılama sonucunda mahkemece karar verilmektedir (Sonsuzoğlu, 2000: 19). Mevcut kesinleşmiş bir mahkeme kararı bulunmadan ilgili mesleki kuruluşlarla, meslek ve birlik odalarına bildirimde bulunmanın Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) ve Anayasa'nın 38'inci maddesine aykırı olduğu savunulmaktadır (Solak Akman, 2012: 93). Anayasa'nın 38'inci maddesine göre; *“Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz”* hükmü verilmiştir. Mükellefin bağlı bulunduğu oda ve meslek birliğine bildirimde bulunulmadan önce yapılacak bildirimde ait mahkeme kararının kesinleşmesi şartına bağlanması gerektiği düşünülmektedir (Kocatepe, 2019: 74).

2.5.5. Bankalara Gerçekleştirecekleri Vergi Tahsiline Yönelik Bilgilerin Verilmesi

4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun'un⁵⁵ 17'nci maddesi ile VUK'un 5'inci maddesine vergi mahremiyetine ilişkin istisna eklenmiştir. Bu maddeye göre, bankalara yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgi verilmesi vergi mahremiyeti istinası sayılmıştır. Kamu görevlilerince gerçekleştirilen adli ve idari soruşturmalar kapsamında verilen bilgi ve belgelerde olduğu gibi, bankalara gerçekleştirecekleri vergi tahsiline yönelik bilgi verilen kişi ve kurumlar da Kanun'un gerekliliklerine uymak ve mükelleflere saygı duymak zorundadırlar (Güneş Kurt, 2020: 97). Bankalara yapacakları vergi tahsiline yönelik mükellef bilgilerinin verilme takdiri vergi idaresine bırakılmıştır. Vergi idaresi, bankalara vergi tahsiline yönelik bilgi verebileceği gibi, hiçbir bilgi paylaşmama yolunu da tercih edebilir. Mükellef bilgilerinin bankalar ile paylaşılmasının hukuka uygunluk teşkil edebilmesi için verilen bilgilerin vergi tahsiliyle doğrudan veya dolaylı olarak illiyet bağı içerisinde olması gerekmektedir (Özcan, 2014: 292). Daha önce de değinildiği gibi AATUHK'nın 107'nci maddesine göre görevleri dolayısıyla sahip olunan mükelleflere ait sır ve gizli kalması gereken hususların ifşa edilmesi

⁵⁵ 07.08.2003 tarihli ve 25192 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

halinde TCK'nın 239'uncu maddesine göre cezalandırılmaktadırlar. AATUHK'nın 107'nci maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan hükümde, yine aynı Kanun'un 41'inci maddesi işaret edilmiştir. Buna göre tahsil yetkisi verilen kuruluşlara (amme alacakları ödeme şekilleri, vekaletçe isimleri belirtilecek bankalar delaletiyle veya postaneler) yapacakları tahsile yönelik bilgilerin ve aynı Kanun'un 22/A maddesine göre borcun olmadığına dair belgeyi arama zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlara, ödeme ve işleme taraf olan kimselerin borç bilgilerinin verilmesi sırrın ifşası sayılmamaktadır.

AATUHK'da yer alan düzenleme ile bankalara tahsile yönelik bilgi verilebilecek olması nedeniyle VUK'da ayrıca bir düzenleme ile bankalara vergi tahsiline yönelik bilgilerin verilmesine ilişkin istisna hükmünün düzenlenmesi gereksiz görülmüş ve eleştirilmiştir (Solak Akman, 2012: 80-81).

2.5.6. Kamu Görevlilerince Yapılan Adli ve İdari Soruşturmalara İlişkin Talep Edilen Bilgilerin ve Belgelerin Verilmesi

VUK'un 5'inci maddesinin 4'üncü fıkrasına göre kamu görevlilerince gerçekleştirilen adli ve idari soruşturmalarla ilgili talep edilmiş olan bilgi ve belgelerin verilmesi vergi mahremiyeti istisnası olarak sayılmaktadır. İlgili madde 4369 sayılı Kanun'un 1'inci maddesi ile eklenmiştir. Bilgi ve belge talep edebilecek kişiler kamu görevlileridir, bu nedenle üçüncü kişilerin bilgi ve belge talebinde bulunma hakları bulunmamaktadır.

4369 sayılı Kanun ile eklenen fıkranın gerekçesinde, mükelleflerle ilgili yapılan soruşturmaların daha etkin olmasını sağlayarak adli ve idari soruşturmaların doğru bir şekilde sonuçlandırması hedeflenmiştir (Erol, 2015: 96). Madde gerekçesi incelendiğinde düzenlemenin hukuk devleti gereği olarak yasa dışı işlemlerin kontrol altına alınması ve devletin mali haklarının korunması amaçlandığı yer almakta olup bu doğrultuda soruşturma yapan görevlilere bilgi verilmesi, hukuki bir ihlal sayılmamıştır (Güneş Kurt, 2020: 94). Hüküm lafzı itibarıyla, vergi idarelerine adli ve idari soruşturma yapan kamu görevlilerince talep edilen bilgi ve belgelerin verilip verilmemesi hususunda takdir hakkı tanımıştır (Özcan, 2014: 291).

Kamu görevlilerince yapılan soruşturmalarla ilgili talep edilen bilgi ve belgelerin verilmesi vergi mahremiyet ihlaline neden olabileceğine ilişkin tartışmalar bulunmaktadır. Fakat VUK'un 5'inci maddesine 4'üncü fıkranın eklenmesinden önce de kamu yararına araştırma, soruşturma ve denetim kapsamında faaliyette bulunanlara vergi idareleri tarafından bilgi ve

belge verilmesinin yasak kapsamında bulunmayacağına dair yargı kararları yer almaktadır (Erol, 2015: 98). “Sanayi ve Ticaret Bakanlığı müfettişlerince, görevleri ile ilgili olarak, vergi dairelerinden istenen bilgi ve belgelerin verilmesinin VUK’un 5’inci maddesindeki yasak kapsamına girip girmediğine ilişkin Danıştay 1’inci Daire’nin 20.12.1984 tarih ve E: 1984/291, K: 1984/294 sayılı Kararına istinaden Danıştay İdari İşler Kurulu’nun vermiş olduğu karar” şöyledir:

“Anayasamızın 123’üncü maddesinde; İdarenin kuruluş ve görevleriyle bir bütün olduğu kabul edilmiştir.

...Bakanlıklar, birbirlerinden idarelere değil bir bütünün görev ve yetki yönünden değişik konum ve görünümünün ifade eden idari yapılarıdır. Ekonomik alandaki kamu hizmetinin yürütmekle görevli Bakanlıkların görev ve yetki alanları ise bu bütünlüğü teyid edecek şekilde daha çok iç içe ve yan yanadır. Bu yüzden değişik ve fakat birbirleriyle ilgili kamu hizmetlerinin ifa eden bakanlıkların, tek bir idarenin organları olarak ellerindeki bilgi ve belgeleri birbirlerine karşı, ancak açık bir kanun hükmüyle gizlemeleri mümkündür. Bütün bu sebeplerle Vergi Usul Kanununu 5’inci maddesi ile konulan yasaklamaların, bakanlıkların kendilerine mevdu kamu hizmetlerinin yerine getirmek üzere ihtiyaç duydukları ve vergi mükellefleri hakkında olup, Maliye Bakanlığı’nın elinde bulunan bilgileri kapsamayacağı açıktır”.

Yine aynı şekilde kamu görevlileri tarafından yapılan incelemelerle ilgili olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı iç genelge yayımlamıştır. Bu genelgeye göre:

“Bakanlığımıza intikal eden olaylardan, icra müdürlüklerince zaman zaman defterdarlık ve vergi dairelerinden mükellefler hakkında bilgi istenildiği, istenilen bilgilerin VUK’un 5’inci maddeyi ihlal etmediği ileri sürülerek Cumhuriyet Başsavcılığına şikayetler olmuştur. Konuyla ilgili olarak Adalet Bakanlığı ile yapılan yazışmalar sonucunda alınan kararda; icra müdürlüklerinin kamu hizmeti yaptıkları belirtildiğinden, kamu hizmeti gören bu tür gerçek ve tüzel kişilerin istedikleri bilgilerin aşağıdaki çerçevede verilmesi mümkün bulunmaktadır. Bu tür gerçek ve tüzel kişilere verilecek bilgiler; ayrı veya özel bir çalışma, araştırma, inceleme ya da analiz gerektirmeden mükellefin tarh dosyasından temin edilebilmeli ve Vergi Usul Kanunun mahremiyet hükümlerini ihlal edecek nitelikte olmamalıdır. Buna göre hakkında bilgi istenen mükellefin vergi levhasında bulunan bilgilerle ikametgâh adresi ve halen mükellef olup olmadığı gibi hususların bildirilmesi mahremiyetin ihlali anlamına gelmeyeceğinden, bu bilgilerin icra müdürlüklerine verilmesinde bir sakınca bulunmamaktadır”.

2.6. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu

Vergi memurlarının ve bu iş ile ilgili diğer kimselerin görevleri dolayısıyla elde ettikleri gizli bilgi ve belgeleri ifşa edememeleri, bu bilgileri kendilerinin ve üçüncü kişilerin yararına kullanamamaları vergi mahremiyetidir. Vergi mahremiyetinin ihlali suçu ilk kez, 5432 sayılı VUK⁵⁶’da düzenlenmiştir. Zaman içerisinde kapsamı daralmış ve cezası hafifletilmiş olsa bile vergi mahremiyetinin ihlali suçu 213 sayılı VUK’un 362’nci⁵⁷ maddesinde varlığını

⁵⁶ 15.06.1949 tarihli ve 7233 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁵⁷ “Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanunu’nun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır”.

sürdürmekte olup bu maddede TCK'nın 239'uncu maddesine atıf yapılarak, uygulanacak cezai yaptırıma değinilmiştir (Kuzucu Yapar, 2021: 75).

Benzer şekilde AATUHK'nın 107'nci maddesinde yer alan mahremiyet ile ilgili yasaklara uyulmadığı takdirde TCK'nın 239'uncu maddesine göre cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır. Yine vergi mahremiyeti konusuna ilişkin düzenlemelere paralel olarak 3568 sayılı SMMM ve YMMM Kanunu'nun 43'üncü maddesinde de meslek mensupları ve yanında çalışan kimselerin işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa etmesi yasaklanmıştır (Yılmaz, Erdoğan ve User, 2013: 5).

2.6.1. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçunun Unsurları

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun unsurları üç ana başlık altında incelenmektedir. Bu başlıklar; kanuni unsur, maddi unsur ve manevi unsurdur.

2.6.1.1. Kanuni Unsur

Hukuka aykırı eylemin cezalandırılabilmesi için her şeyden önce bu eylemin ceza hukuku tarafından ele alınmış olması gerekmektedir (Keyman, 1980: 73). Kanunilik unsuru gereğince, bir fiil kanunla düzenlenmeli ve fiilin kanundaki tipe uygun olması gerekmektedir. Suçun kanuni unsuru "tipiklik" olarak da ifade edilmekte olup ceza hukuku normlarında yer alan tanımlara uygun olması anlamına gelmektedir (Artuk, Gökçen ve Yenidünya, 2009: 229). Bu bilgiler ışığında bir fiilin cezalandırılabilmesi için kanunun aradığı tipiklik kriterine uygun ve içerisinde hukuka uygunluk sebeplerinden birinin bulunduğu bir fiilin olması gerektiği söylenebilmektedir.

Daha önce de değinildiği gibi, vergi mahremiyetinin ihlali suçu VUK'un 362'nci maddesinde, vergi mahremiyetine uymakla yükümlü olan kimseler VUK'un 5'inci maddesinde, vergi mahremiyetinin ihlali suçu cezası ise TCK'nın 239'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Vergi mahremiyetinin ihlali suç ve cezasının kanun ile düzenlenmiş olması sebebiyle kanunilik sağlanmış olmaktadır (Kocacı, 2016: 49). Suç ve cezalarda kanunilik ilkesine ilk defa 1939 yılında Gülhane Hattı Humayyun⁵⁸ metni ile değinilmiş, daha sonra

⁵⁸ 03.11.1839 tarihinde ilan olunan Gülhane Hattı devlet anlayışımızda ve devlet idaresinde modernleşmenin başlangıcı olarak görülmektedir (İnalçık, 1964: 603). Modernleşmenin başlangıcı olan ferman Gülhane Parkı'nda okunmuştur ve okunduğu yer dolayısıyla Gülhane Hattı Humayyunu olarak adlandırılmıştır.

sırayla 1876 Anayasası'nın 10'uncu maddesinde, 1924 Teşkilat-ı Esasiye Kanunu'nun 68'inci maddesinin 3'inci fıkrasında, 1961 Anayasası'nın 33'üncü maddesinde ve günümüzde hala yürürlükte olan 1982 Anayasası'nın 38'inci maddesinin 1, 2 ve 3'üncü fıkralarında yer verilmiştir (Baykara, 2005: 2-3). İlgili hüküm:

“Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez. Suç ve ceza zamanaşımı ile ceza mahkumiyetinin sonuçları konusunda da yukarıdaki fıkra uygulanır. Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur” şeklinde düzenlenmiştir.

Bir suçta kanuni unsurun varlığı incelenirken işlenen suçun ilgili kanunda açık ve nesnel bir şekilde tarifinin olup olmadığına bakılmalıdır (Taş, 2007: 19). Kanunilik unsuruna uygun bir suç tanımı; faili, konuyu, hareketi ve suçun manevi unsurunu içermesi gerekmektedir. Aksi takdirde söz konusu fiil için kanun unsurlarını içerisinde barındıran bir tanım yok ise bu fiil suç olarak değerlendirilemeyecektir (Pekbak Ertan, 2021: 62).

2.6.1.2. Maddi Unsur

Suçun maddi unsuru, vergi mahremiyetinin ihlal edilmiş olmasıdır. Bir suçun oluşabilmesi için kanuni tanımlara uygun tipik bir eylemin kasıtlı veya ihmali bir davranış ile gerçekleşmesi gerekmektedir (Akdeniz, 2021: 316). Hareket suçun temel unsurları arasındadır. Fakat bir suçun oluşabilmesi için sadece hareketin oluşması yeterli olmamaktadır. Gerçekleşen hareket sonucunda dış alemde bir netice oluşturmalı ve oluşan bu neticenin hareket ile arasında illiyet bağı olmalıdır (Artuk vd., 2009: 236). Bahsedilen tüm bu hareket, netice ve illiyet bağı, vergi mahremiyetinin ihlali suçunun maddi unsurunu oluşturmaktadır. VUK'un 5'inci maddesi uyarınca vergi mahremiyeti ihlali suçunun maddi unsurunun gereği olan hareket iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Bunlar sırrın açıklanması ve sırrın kullanılmasıdır (Ünsal, 2003: 35).

Vergi sırrının ifşası, sırları öğrenmemesi gereken kişilerin fail tarafından açıklanması veya bilgilerin ifşasına elverişli hareketleri sonucunda öğrenilmesi hali olarak tanımlanabilmektedir (Şenyüz, 2013: 413). Sırrın açıklanması öğrenmeyi elverişli kılan; söylemek, yazmak, ilan etmek, bilgi ve belgeleri okutturmak gibi doğrudan hareketle olabileceği gibi ihmal ile de olabilmektedir (Dilibal, 2021: 68). Örneğin, failin yaptığı

Tanzimat Fermanı olarak da bilinen Gülhane Hattı Humayyunu ile yeni reformlar ile Türk tarihinde Batılılaşmanın ilk gözle görülür adımları atılmıştır (Noviçev, 1997: 279-280).

açıklamanın muhataba sır hakkında bilgiyi vermeden muhatabını meraklandırmış, araştırma yapmasına veya ihtimaller ileri sürmesine yol açmış ve bunlar neticesinde ticari sır öğrenmiş ise failin hareketi ile sırrın öğrenilmesi arasında illiyet bağı bulunmamakta ve fiil suç unsuru teşkil etmemektedir (Demircan, 2014: 187). Vergi sırrının kullanılması, sırrı açıklamadan menfaat sağlanmasıdır çünkü sır açıklanarak kullanıldığı takdirde ifşa fiili gerçekleşmiş olmaktadır. Kullanma ile elde edilen menfaat, maddi olabildiği gibi manevi de olabilmektedir. Sırrın kullanılmış kabul edilebilmesi için sırrı kullanılan mükellefin zarar görme şartı aranmamaktadır (Dilibal, 2021: 69).

Vergi mahremiyetinin ihlali suçundan bahsedebilmek için herhangi bir vergi sırrını değil, suçu işleyen kimsenin görevi dolayısı ile öğrenmiş olduğu vergi sırrının ifşası veya kullanılmış olması gerekmektedir (Solak Akman, 2012: 163). TCK'nın 239'uncu maddesi kapsamında suçun cezalandırılabilmesi için madde içerisinde yer alan "*sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu*" bilgiler ifşa edilmeli veya kullanılmalıdır. Burada dikkat edilmesi gereken diğer husus ise failin⁵⁹ suçu, görev süresi içerisinde gerçekleştirmesidir (Güneş Kurt, 2020: 130). Vergi mahremiyetinin ihlali suçu, Kanun'da sayılan kişilerin işleyebileceği bir suç olması dolayısıyla özgü başka bir deyişle mahsus bir suçtur ve ilgili suçu yalnızca vergi mahremiyetine uymakla yükümlü olan kimseler işleyebilmektedir (Pekbak Ertan, 2021: 65).

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun mağduru için akla ilk önce suç fiili ile saldırıya uğrayan kişi veya suçun kurbanı gelmektedir. Suç birden fazla kişiye zarar verebilmektedir (Katoğlu, 2012: 659). Vergi mahremiyetinin ihlali suçu mağdurları VUK'un 5'inci maddesinde düzenlenmiştir. Mükellef ve mükellef ile ilgili kimseler, vergi mağduru olarak işaret edilmiştir. Bu maddeye göre mükellef ve mükellefle ilgili kimselerin gizli kalması gereken bilgileri veya sırları koruma altına alınmıştır. Bahsedilen bilgi ve sırların ifşası ile kullanılması yasaklanmıştır.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu failleri, ilgili maddede yer alan sıraya göre aşağıda maddeler halinde verilmiştir.

1) "*Vergi muameleleri ve incelemesi ile uğraşan memurlar*";

Vergi mahremiyetine uymak zorunda olan kişilerin başında vergi incelemesi ile ilgilenen memurların geldiği görülmektedir. Çünkü mükelleflerin iş ve hesap durumları ile özel

⁵⁹ Vergi mahremiyetinin ihlali suçu failleri VUK'un 5'inci maddesinde düzenlenmiştir. Bu konu daha detaylı bir biçimde açıklanacağı için dipnotta detaya yer verilmemiştir.

hayatlarına en fazla nüfuz eden ve bu verilere en kolay erişme imkânı bulunan meslek grubu içerisinde vergi incelemesi yapan memurlar bulunmaktadır (Nas, 2012: 1330). Vergi incelemelerinde yetkili kılınan kişiler VUK'un 135'inci maddesinde hüküm altına alınmıştır. Bu maddeye göre; *“Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, İlin en büyük mal memuru, Vergi dairesi müdürleri, Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar”* şeklinde sıralanmıştır. Bu sayılan kişiler vergi inceleme yetkisine sahip olan görevli memurlar arasında yer almaktadır.

Vergi muameleleri; tarh, tahakkuk ve tahsilin de dâhil olduğu vergileme sürecinde yer alan tüm iş ve işlemlerin tamamından oluşmaktadır. Vergi muameleleri ile ilgilenen memurlar idari işler ve vergi ödevlerine karşı sonuç doğuracak işlemleri gerçekleştiren memurlardır (Arslan, 2013: 20). Vergi muameleleri ile uğraşmayanlar suçun faili olamayacaklardır. Fakat vergi muameleleri ile uğraşan memurların bazen geniş anlamda düşünülmesi gerekmektedir. Örneğin, arama dolayısıyla görevlendirilen kolluk personeli konut araması halinde vergi muamelesi ile ilgili görev icra etmiş olmaktadır ve arama işlemi esnasında görevli kılınan kolluk personeli de suçun faili olarak değerlendirilmektedir (Taş, 2007: 78).

2) *“Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay’da Görevli Olanlar”*;

Vergi işlemleri ve vergileme sürecinde gerçekleşen uyuşmazlıkların çözümü için vergi yargısı birimleri olarak Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay görev almaktadır. Uyuşmazlıklar sonucu gidilen yargılama sürecinde görevli kişiler, mükellefler ve ilgili diğer kişilere has birçok önemli bilgiye erişmektedirler. Vergi mahremiyeti mükellef ve mükellefle ilişkili kişilerin özel hayatlarını korumak amacıyla öngörülmüş olduğu göz önüne alındığı takdirde vergi sırlarını görevleri dolayısıyla öğrenen ve öğrenme fırsatı bulunan kimselerin vergi mahremiyetine uymakla yükümlü olması gerekmektedir (Solak Akman, 2012: 132). Dolayısıyla yargı birimlerinde görev alan kimseler, VUK'un 5'inci maddesi gereğince vergi mahremiyetine uymakla yükümlü suç faileri arasında sayılmaktadır. Yargı süreci göz önüne alındığında bu kimselerin sadece hâkimler ve savcılar olduğu düşünülmemelidir. Kapsam içerisine idare memurları, katipler, röportörler ve mahkeme kaleminde görevli olan diğer tüm görevli personeller vardır ve yasaklara uyma zorunlulukları bulunmaktadır (Kocabiçak, 2016: 53).

3) *“Vergi Kanunlarına Göre Kurulan Komisyonlara İştirak Edenler”*;

Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlar, VUK ve bu Kanun hükümlerine tâbi vergi, resim ve harç kanunlarına göre kurulan komisyonları nitelendirmektedir. Bunun neticesinde,

vergi kanunları ile düzenlenmiş olan takdir, tahrir ve tadilat gibi vergi kanunları ile kurulan komisyonlara iştirak eden kimseler vergi mahremiyeti kapsamında görevleri gereği öğrendikleri bilgileri gizli tutmak ve bunları kendileri veya üçüncü kişilerin yararına kullanmamaları zorunlu hale gelmiştir (Özcan, 2014: 264). Takdir komisyonları, tadilat komisyonları, uzlaşma komisyonları, zirai kazançlar il ve merkez komisyonları, zirai kazançlar merkez komisyonları, ortalama kâr hadleri komisyonları ve iştirak edenler ibaresinden dolayı komisyonları oluşturan kişiler dışındaki diğer görevliler de komisyon üyeleri gibi değerlendirilip, vergi mahremiyetine uymakla yükümlü oldukları çıkarımını yapmak mümkündür (Orkunoğlu Şahin, 2012: 204).

4) “Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler”;

Bilirkişi, eski bir kavram olup tarihsel geçmişinin mitolojik çağlara kadar dayandığı bilinmektedir. TDK’da bilirkişi⁶⁰ kavramı, “Çözümlemesi özel veya bilimsel bilgiye dayanan konularda oyuna veya düşüncesine başvurulanan kimse, ehlihibre, ehlivukuf” olarak tanımlanmaktadır. Bilirkişilik müessesesi, “vergi uyuşmazlığı” kavramı ile yakından ilgilidir. Vergi uyuşmazlığı, vergi alacaklısı olan vergi idaresi ile vergi borçlusu konumunda olan mükellefler arasında meydana gelen görüş farklılıkları ve anlaşmazlıklardır (Biniş, 2013: 16). Vergi yargılaması ise, mükellefler ve vergi idaresi arasında gerçekleşen vergi uyuşmazlıklarının dava yolu ile çözümlemesidir. Bilirkişilik kurumu, vergi yargılama sürecinde var olan uyuşmazlık konusuna ilişkin hususların kanıtlanması için kullanılan bir ispat aracıdır (Organ ve Sevinç, 2016: 119-200).

Hukuki uyuşmazlıklarda çözüm aracı olarak, alanında uzman kişilerin yardımına ihtiyaç duyulabilmektedir. Bazı uyuşmazlık hallerinde sadece hâkimin hukuk bilgisiyle çözümlemesi mümkün olamayıp, özel ve teknik bilgilere sahip bilirkişilere ihtiyaç duyulabilmektedir. Tüm yargı kollarında önemli bir rol oynayan bilirkişilik müessesesinden, vergi hukukunda da uzmanlık bilgisi gerektiren konulara sık rastlandığı için faydalanılmaktadır. Bilirkişiler, konumu gereği birçok özel bilgiye vakıf olmaktadır. Vergileme alanında bilirkişilerin görevleri gereği elde ettikleri bilgilerin gizliliği vergi mahremiyeti ile sağlanmaktadır (Akdeniz, 2021: 179; Yurtsever ve Buran, 2012: 54).

⁶⁰ 6754 sayılı Bilirkişilik Kanunu’nun Tanımlar kenar başlığı altında yer alan 2/1’inci maddesinde bilirkişi kavramı ise, “Çözümü uzmanlığı, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hâllerde oy ve görüşünü sözlü veya yazılı olarak vermesi için başvurulanan gerçek veya özel hukuk tüzel kişisini” ifade etmektedir.

- 5) “Adli ve idari soruşturmalarla ilgili olarak bilgi ve belge talep eden kamu görevlileri”;

Adli⁶¹ soruşturma, TCK ve diğer ceza hükümlü kanunlara göre işlenmiş veya işlenmesi muhtemel olan bir suçun makul şüphenin olması halinde suç sayılan eylemler, cürüm⁶² ve kabahatler ile ilgili Cumhuriyet Savcıları tarafından yürütülen ve eylemin kamu davası açılmasının gerekip gerekmediğinin tespiti amacıyla 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu⁶³ (CMK) kapsamında gerçekleştirilen soruşturmalardır. İdari soruşturma ise, idarenin mevzuat ile belirlenen iç işleyişe aykırı eylem ve işlemleri görülen memurun idari, hukuki, mali ve cezai sorumluluk durumunu ortaya çıkarmak amacıyla idare tarafından gerçekleştirilen araştırma ve inceleme işlemlerine denilmektedir.

VUK’un 5’inci maddesinin 4’üncü fıkrası ile, adli ve idari soruşturma yapan kamu görevlilerinin vergi mahremiyeti kapsamında olan bilgi ve belgeleri vergi ile ilgili kurumlardan isteyebilmesi öngörülmüş olup, yine aynı düzenleme ile adli ve idari soruşturmalar kapsamında bilgi ve belge talep eden kamu görevlilerine söz konusu elde ettikleri bilgi ve belgelerin vergi mahremiyetine uyma yükümlüğü getirilmiş ve vergi ihlali suçu failleri arasına alınmıştır. Soruşturma evresinde bilgi ve belgeyi mahkeme ve savcılık isteyebilmektedir (Özcan, 2014: 267).

CMK 163/1’e göre, suçüstü gecikmesi problem teşkil edecek hallerde, Cumhuriyet Savcısı’na ulaşamıyor ise gecikme yaşanmaması için veya olay genişliği dolayısıyla Cumhuriyet Savcısı’nın iş gücünü aşıyor ise sulh ceza hâkimi de savcılık makamı gibi bütün soruşturma işlemlerini yapabilmektedir. Adli soruşturma esnasında bilgi ve belge talebi yetkisi Cumhuriyet Savcısında olmasına rağmen CMK 163/1’e göre soruşturmanın sükûneti için sulh ceza hâkiminin de soruşturma yapabileceği öngörülmüştür. Dolayısıyla sulh ceza hâkiminin de VUK’un 5’inci maddesine göre vergi mahremiyetine ilişkin yasaklara uyması gerektiği söylenebilir.

- 6) “Mensuplarının, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri ya da kullandıkları kendilerine bildirilen kanunla kurulmuş mesleki teşekküller, birlik ve meslek odaları”;

⁶¹ TDK’ya göre kelime anlamı “adaletli ilgi” şeklindedir.

⁶² Hukuk terimi, suç anlamında kullanılmaktadır.

⁶³ 17.12.2004 tarihli ve 25673 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

VUK'un 5'inci maddesine göre, mükellef ve ilgili kişilere ait sırların ifşa edilmesi ve bu sırların failin kendisi ve üçüncü kişilerin yararına kullanmaları yasaklanmıştır. SMMM ve YMM Kanunu'nun 43'üncü maddesine göre, meslek mensupları ve yanında çalıştırdıkları kişiler, görevleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemezler. Ayrıca çeşitli kanunlarla muhbirlerle tanınan hak ve menfaatlerden yararlanamazlar. Fakat suç teşkil eden hallerde yetkili makama duyurulması mecburi kılınmaktadır. Adli ve idari soruşturma/inceleme hallerinde birinci fıkra hükmü geçersiz sayılmıştır. Bu durum tanıklı sırrın ifşası olarak sayılmamaktadır. İlgili madde hükümlerine oda ve birlik personelleri de tâbi tutulmuştur.

7) *“Gelir İdaresi Başkanlığının görev alanına ilişkin işlerde hizmet alımı yoluyla çalıştırılanlar ile hizmet alımı yapılanların ortak ve yöneticileri”;*

VUK'un 5'inci maddesinin 6'ncı fıkrasına göre, 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un⁶⁴ 13'üncü maddesi ile eklenen hükme göre, GİB'in görev alanına ilişkin hizmet alımı yoluyla çalıştırılanlarla hizmet alımı yapılanların ortak ve yöneticileri, vergi mahremiyetine görevleri süresince veya görevlerinden ayrıldıktan sonra vergi mahremiyeti kapsamında öğrendikleri sır ve gizli bilgileri saklamakla yükümlüdürler.

2.6.1.3. Manevi Unsur

Vergi mahremiyetinin manevi unsuru, kasttır. Olası kast ile suç işlenebilir olmasına rağmen kanunda açık bir düzenlemeye yer verilmemesinden dolayı fiilin taksirli hali suç kabul edilmemektedir (Arslan, 2013: 21). Kast, suçun kanuni tanımlarında yer alan unsurların bilerek ve isteyerek gerçekleştirilmesidir. Kast kusurun tipik halidir ve suçların cezalandırılabilmesi için ancak kasten işlenmiş olması gerekmektedir (Karakehya, 2007: 120-121). TCK'nın 21'inci⁶⁵ maddesinde kast hüküm altına alınmıştır.

Olası kast, fail gerçekleştirmedığı planladığı hedef için hareket ederken elde etmek istediği netice haricinde ortaya çıkan yan neticeleri öngördüğü halde bu neticeyi değiştirmek için

⁶⁴ 26.10.2021 tarihli ve 31640 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶⁵ *“(1) Suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir. (2) Kişinin, suçun kanuni tanımındaki unsurların gerçekleşebileceğini öngörmesine rağmen, fiili işlemesi halinde olası kast vardır. Bu halde, ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektiren suçlarda müebbet hapis cezasına, müebbet hapis cezasını gerektiren suçlarda yirmi yıldan yirmi beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur; diğer suçlarda ise temel ceza üçte birden yarısına kadar indirilir”.*

hiçbir şey yapmadığı durumda meydana gelmektedir (Dölger, 2005: 21). Örneğin, mükellefe zarar vermek amacıyla ticari bir sır açığa çıkarıldığı takdirde mükellefin zarar görmesi kasttır. Fakat mükellefe ait bir işletmede çalışan personellerin de zarara uğraması öngörölür ve olasıdır. Bu durum ise olası kasttır.

Taksir de ise, fail dikkatsiz ve özensiz davranışı sonucunda meydana gelebilecek suçta öngörmekte fakat suçun meydana gelmesini istememektedir (Göltekin Diken, 2018: 97). TCK'nın 22'nci⁶⁶ maddesinde taksirle işlenen suçun ceza artırıcı ve azaltıcı sebeplerine değinilmiştir. Görüldüğü üzere vergi mahremiyetinin ihlali suçunun işlenmiş sayılabilmesi için failin, açıklamış olduğı bilgi ve sırları ifşa ettiğı veya kendisi ya da üçüncü kişilere yarar sağladığını bilmesi ve istemesi gerekmektedir.

Bir kişinin işlediğı suçtan sorumlu tutulabilmesi için bir diğerk husus isnat yeteneğidir. Isnat, kusur yeteneğı, failin gerçekleştirdiğı fiilin hukuki anlamı ve sonuçlarını algılamasıdır. Isnat yeteneğı ise failin gerçekleştirdiğı fiili nedeniyle suçlu veya suçlu sayılabilmesi için bulunması gereken unsurdur (Turabi, 2012: 271). Dolayısıyla isnat yeteneğı olmayan bir kişinin fiili suç olarak kabul edilebilecek fakat cezalandırılmayacaktır (Solak Akman 2012: 200).

2.6.1.4. Hukuka Aykırılık Unsuru

Hukuka aykırılık, işlenen fiilin kanundaki tarifeye uygun ve hukuk düzeni ile çelişki içerisinde bulunma halidir. Söz konusu fiil, hukuk tarafından korunan veya yetki ve hakka dayanan bir fiil olmamalıdır. Kısaca fiiller hukuka aykırı olmalıdır (Erol, 2015: 62).

Hukuka uygunluk nedenleri, TCK'nın “*Ceza Sorumluluğunu Kaldıran veya Azaltan Nedenler*” başlığı altında kusurluluğı etkileyen nedenlerle beraber düzenlenmiştir. Ancak burada yer alan hükümlerin hangilerinin hukuka uygunluk nedenleri, hangilerinin hukuku etkileyen nedenler olduğı açıkça belirtilmemiştir (Arslan, 2013: 21). Kanun koyucu VUK'un 5'inci maddesinin 2'nci ve 3'üncü fıkralarında hangi durumlarda bilgilerin paylaşılabileceğini hüküm altına almıştır. Vergi mahremiyeti istisnası olarak incelenen bu maddeler aynı

⁶⁶ “(1) Taksirle işlenen fiiller, kanunun açıkça belirttiğı hallerde cezalandırılır. (2) Taksir, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörölmeyle gerçekleştirilmesidir. (3) Kişinin öngördüğü neticeyi istememesine karşın, neticenin meydana gelmesi halinde bilinçli taksir vardır; bu halde taksirli suçta ilişkin ceza üçte birden yarısına kadar artırılır. (4) Taksirle işlenen suçtan dolayı verilecek olan ceza failin kusuruna göre belirlenir. (5) Birden fazla kişinin taksirle işlediğı suçlarda, herkes kendi kusurundan dolayı sorumlu olur. Her failin cezası kusuruna göre ayrı ayrı belirlenir”.

zamanda vergi mahremiyetinin ihlali suçunda hukuka uygunluk nedenleri olarak da nitelendirilebilir (Karataş Durmuş, 2017: 394).

2.6.2. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçunun Cezası

Mükelleflerin beyanlarıyla veya idarenin re'sen elde ettiği vergi ile ilgili kişisel bilgilerin korunması; vergi kaçakçılığının ve usulsüzlüklerin önlenmesi, eşitliğin sağlanması, etkin ve adil vergi sistemi oluşturulması adına oldukça önemlidir (Duman, 2016: 1579). Bahsedilen düzeni ve korumayı sağlayan ilke ise vergi mahremiyeti ilkesidir.

Vergi mahremiyetinin ihlali görevden doğan bir suçtur ve kamu düzenini bozucu nitelik taşımasından dolayı fiil ceza mahkemelerinde yargılanmaktadır (Yurtsever ve Buran, 2012: 53). Vergi mahremiyetinin ihlali suçu cezası, VUK'un 362'nci maddesinde TCK'nın 239'uncu maddesine atıf yapılarak belirlenmiştir ve vergi mahremiyetini ihlal edenler TCK'nın bahsedilen maddesine göre yargılanacaklardır. TCK'nın 3'üncü kısım, 9'uncu bölümü altında yer alan *“Ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması”* başlığı altında TCK'nın 239'uncu maddesi düzenlenmiştir.

Bu maddeye göre görevi, sanatı, mesleği veya sıfatı gereği ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi ve belgelere vakıf olan kişinin üçüncü kişilere bahsedilen bilgi ve belgeleri vermesi veya ifşa etmesi halinde şikâyet edilirse bir yıldan üç yıla kadar hapis) ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılması öngörülmüştür. Bilgi ve belgelerin, hukuka aykırı yollar ile elde eden kişiler tarafından üçüncü kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi halinde ise yine 1'inci fıkraya göre cezalandırılması hükmolmuştur. Fenni⁶⁷ keşif ve buluşlar veya sınai⁶⁸ uygulamalara ilişkin bilgiler için 1'inci fıkra hükümleri uygulanmaktadır. Sırlar, Türkiye'de ikamet etmeyen bir yabancıya veya onun memurlarına açıklandığı takdirde cezayı artırıcı neden ortaya çıkmaktadır. Faile verilecek ceza üçte bir oranında artırılmaktadır. Bu durum gerçekleştiği takdirde şikâyet koşulu aranmamaktadır. Cebir veya tehdit ile bir kimsenin vergi mahremiyeti kapsamında sayılan bilgi ve belgelerini açıklamaya mecbur bırakan kişi, üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadır.

TCK 239'uncu madde incelendiğinde, ticari sırların, bankacılık ve müşteri sırrının ifşası suçu şikâyet koşuluna bağlanmıştır. Başka bir ifadeyle, fiilin cezalandırılması için mağdurun

⁶⁷ TDK 'ya göre, fen ile ilgili anlamına gelmektedir.

⁶⁸ TDK 'ya göre, endüstriyel anlamına gelmektedir.

ya da mağdurların yetkili makamlara şikâyetle bulunması gereklidir. Şikâyet hakkına sahip olan mağdurun, suç fiilini ve failini öğrenmelerinden itibaren altı ay içerisinde şikâyet haklarını kullanmaları gerekmektedir. Belirtilen süre içerisinde şikâyet hakkı bulunan kişi fiili ve faili için şikâyetle bulunmazsa soruşturma ve kovuşturma yapılmayacaktır. Şikâyetle bağlı dava açılması halinde ise hüküm kesinleşene kadar şikâyetçi şikâyetini geri alma hakkına sahiptir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2020: 285). TCK'nın 239'uncu maddesinin 3'üncü fıkrası gereğince sırların Türkiye'de ikamet etmeyen yabancılara veya onun memurlarına açıklandığı hallerde suçun soruşturulması ve kovuşturulması şikâyet koşuluna bağlanmamıştır (Kuzucu Yapar, 2021: 84).

2.6.3. Vergi Mahremiyetinin İhlali ve İdarenin Mali Sorumluluğu

İdarenin, özel hukuka ait faaliyetlerinden meydana gelen sorumluluğu “idari hukukuna” tâbidir. İdarenin, idare hukukuna tâbi faaliyetlerinden meydana gelen sorumluluğu ise “idare hukuku” kurallarına göre düzenlenmektedir. Anayasa'nın 125'inci maddesinin son fıkrasında yer alan hükmünde, “*İdare kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür*” yer almaktadır. Bu düzenlemeye göre ayırım yapılmaksızın genel anlamda idarenin mali sorumluluğu ifade edilmiştir. İdarenin mali sorumluluğu, idarenin bir kişiye verdiği zararın idarenin mal varlığından zarar gören kişinin mal varlığına aktararak tanziminin sağlanmasıdır (Deniz, 2021: 189-192). Yine Anayasa'nın 40'ıncı maddesinde yer alan hükme göre, “*Kişinin, resmi görevliler tarafından vaki haksız işlemler sonucu uğradığı zarar da kanuna göre, Devletçe tazmin edilir. Devletin sorumlu olan ilgili görevliye rücu hakkı saklıdır*”. Bireylerin, kamu gücünü elinde bulunduran üstün yetkilere sahip idare karşısında koruma altına alınması, idarenin hem hukuki hem de mali sorumluluğunun kabul edilmesiyle mümkün olacaktır (Yaşar, 2008: 205-206).

Vergi idaresi, gerek vergi denetimi esnasında bilgi edinme yollarına başvurduğunda, gerekse vergi mahremiyetinin ihlali neticesinde mükelleflerin özel hayatları ve vergi gizlilikleri ihlal edilebilmektedir. İdarenin, mükellefin özel hayatı ve vergi gizliliğini ihlal etmesi sonucunda mükellefler maddi ve manevi olarak zarar görebileceklerdir. Bu durum neticesinde idare kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür. İdarenin bahsedilen mali sorumluluğunu oluşturan unsur kusurdur. İdarenin mali sorumluluğunu oluşturan kusur, genel niteliklidir diğer bir deyişle kamu görevlisinin kusurlu olup olmadığı incelenmeksizin,

hizmetin kurulmasındaki, düzenlenmesindeki ve işlenmesindeki bozukluk ve aksaklıkları ifade etmektedir (Uyanık, 2008: 76-77).



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASININ VERGİ MAHREMİYETİ İLE OLAN İLİŞKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. Kişisel Veri ve Kişisel Mali Verinin Vergi Mahremiyeti ile Olan İlişkisi

Kişisel verilerin korunması hakkı, anayasal olarak güvence altına alınan bir hak olup özel hayatın gizliliği kapsamında yer almaktadır. Kişisel verilerin ve vergi mahremiyetinin koruduğu değer benzer olmakla birlikte bazı farklılıkları da içermektedir. Çalışmanın bu bölümünde her iki konu arasındaki ilişki incelenmiştir. Aynı zamanda kişisel verilerin korunmasının vergi hukukundaki yansıması olan kişisel mali veri kavramıyla bağlantısı üzerinde durulmuştur.

Türk vergi hukukunda kişisel mali veri kavramına ilişkin bir tanımlama bulunmamaktadır. Bundan dolayı vergi mahremiyeti ile kişisel mali veri ilişkisinin değerlendirilebilmesi için kişisel veri kavramı üzerinden açıklama yapmak gerekmektedir. Kişisel veriler üç temel unsurdan oluşmaktadır. Bunlar; “bilgi”, “kimliği belirli veya belirlenebilir bir kişi” ve “bilginin kişiye ilişkin olması” unsurlarıdır. Kişisel veri, KVKK’nın 3’üncü maddesinde yer alan tanıma göre, kimliği belirli veya belirlenebilir gerçek bir kişiye ait her türlü bilgi olarak yer almaktadır. Her türlü bilgi kavramı, kimliği belirli veya belirlenebilir olan gerçek kişinin adı, soyadı, doğum tarihi, etnik kökeni, genetik verileri, telefon numarası, parmak izi ve e-postası gibi birçok özelliği içinde barındıran bilgilerin tamamıdır (Batu, 2022: 4). Kişisel mali veri ise, yükümlülerin ve onlarla ilişkili kişilerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin her türlü vergisel ve finansal bilgi olarak tanımlanmaktadır. Kişisel verilerin “*Kimliği belirli veya belirlenebilir gerçek kişiye ilişkin her türlü bilgi*” olarak tanımlanması, korumanın sadece gerçek kişilere özgü olduğu ve tüzel kişilerin bu korumadan müstesna olduğu sonucunun çıkarılabilmesini

sağlamaktadır. Ancak KVKK'da farklı olarak vergi mahremiyetinin yer aldığı VUK'un 5'inci maddesinde "*mükellef ve onunla ilgili kimseler*" ibaresi yer almaktadır. Aynı husus AATUHK'nın 107'nci maddesinde "*amme borçlusunu ve onunla ilgili kimseler*" ibaresiyle karşılık bulmaktadır. Bütün bu açıklamalar neticesinde, mahremiyeti korunacak veya sırrı gizlenecek olanların sadece gerçek kişiler olmadığı kanısına varılabilir. Zira Türk vergi kanunlarında mükellefiyet hem gerçek hem de tüzel kişiler için geçerlidir (Yıldız, 2019b: 13).

Kişisel veri tanımında yer alan her türlü bilgi unsuru, geniş bir kavram olup kişiye ait her türlü bilginin korunacağına işaret etmektedir. Diğer bir deyişle kimliği belirli veya belirlenebilir olmak şartıyla bir kişiye ait bilgilerin kişisel veri kabul edilmesi için sözü edilen bilginin gizli ya da sır niteliğini taşıması gerekli değildir. Bu açıdan kişinin özel hayatı ve aile hayatının yanında iş hayatı, ekonomik ve sosyal yaşamına ilişkin bilgiler de kişisel veri kabul edilmektedir. Fakat vergi mahremiyeti kapsamında, "*mükellefin muamele ve hesap durumları, işleri, işletmeleri, servetleri veya mesleklerine*" yönelik bilgiler olmakla birlikte burada kastedilen mükellefin tüm bilgileri değil, sır ve gizli kalması gereken bilgilerdir. Açıklandığında mükellefin şahsına, ailesine, mesleki ve ticari itibarına zarar verebilecek nitelikteki bilgiler bu kapsama alınmıştır. Dolayısıyla VUK'un 5'inci maddesince, mükellefe ait bilginin korunabilmesi için bilginin sır veya gizli nitelikte bir bilgi olması gerekmektedir (Dilibal, 2021: 76).

KVKK'nın yürürlüğe girmesi vergi mahremiyetinin sağlanmasına olumlu katkı sunmaktadır. KVKK'nın 28'inci maddesinin 2'nci fıkrasının (ç) bendinde yer alan hükme göre, "*kişisel veri işlemenin bütçe, vergi ve mali konulara ilişkin olarak devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunması için gerekli olması*" gerekmektedir. Bahsi geçen hükmün kapsamı belirsizliklerin yaşanması sorununa neden olabilecektir. Yine aynı hükümde vergisel işlemlere ilişkin genel bir istisna getirilmemiştir. Bu nedenle istisnanın uygulanacağı hallerde "*ekonomik ve mali çıkarların korunması için gerekli olması*" şartı dikkate alınmalıdır (Küzeci, 2021: 578-579). Madde hükmünün bütüncül bir yaklaşımla uygulanması halinde, mükellef KVKK'nın sağladığı korumadan büyük ölçüde yararlanamayacaktır. Bu açıdan istisna hükmü bütüncül ele alınmadan somut olay çerçevesinde devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunmasının gerekli görüldüğü hallerde uygulanması, Kanun'un amacına ve temel ilkelerine uygun olacaktır (Başaran Yavaşlar ve Canyaş, 2018: 19).

Ülkemizde kişisel verilerin korunması ve vergi mahremiyeti için destekleyici çeşitli kanuni düzenlemeler bulunmaktadır. Bu kanuni düzenlemelere göre, kişisel verilerin korunması ve

vergi mahremiyeti benzer koruma sağlasa dâhi kanuni çerçevede çeşitli farklılıklar bulunmaktadır. Fakat iki durumda da kişinin özel hayatının ve bilgilerinin korunması yönünde çalışmalar yapılmıştır.

3.2. Ticari Sırrın Vergi Mahremiyeti ile Olan İlişkisi

Ticari sır; gizli, ticari değeri olan ve bir işletmeye rekabet gücü sağlayan önemli bilgiler arasında yer almaktadır. Doktrinde ticari sır kavramı, *“bağımsız ekonomik bir değeri olan veya iktisadi faaliyetlerde sahibi lehine bir rekabet avantajı sağlayan, aleni olmayan (sadece sınırlı bir çevrede bilinen) ve sahibinin gizli kalmasını istediği her türlü bilgi”* olarak tanımlanmaktadır (Bozkurt Yüksel, 2018: 150). Mevzuat incelendiğinde vergisel anlamda gizli olan bilgileri ifade etmek için bir kavramın veya tanımın bulunmadığı görülmektedir. Ancak vergi mahremiyeti VUK’un 5’inci maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde incelendiğinde, kişilerin sadece vergisel ve mali durumlarının değil aynı zamanda işleri ve işletmeleriyle ilgili bilgilerin de bu madde kapsamında değerlendirildiği görülmektedir. Bu açıdan vergi mahremiyeti ve ticari sır arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır (Karataş Durmuş, 2017: 371).

Ticari sır ile vergi mahremiyeti kavramı çoğu zaman iç içe geçmiş bir durumdadır. Ancak ilk bakışta ticari sır ve vergi mahremiyeti benzer iki kavram olarak görünse dâhi aralarında bazı farklılıklar bulunmaktadır. Bundan dolayı bilgiyi ifşa eden veya üçüncü kişi yararına kullanan kişinin, görevi dolayısıyla öğrenmiş olduğu bilgileri ifşa ediyor olması gerekmektedir. Kanun koyucunun kimlerin bu suçun faili olabileceğini sayıyor olmasıyla beraber vergi mahremiyetinin ihlali suçunun özgü suç olduğu belirtilmektedir (Şenyüz, 2016: 411). Başka bir ifadeyle belirli kişilerce ifşa edilme şartı aranan bu durumda vergi mahremiyetinin ihlali suçu bazı çalışanlara özgülenmiş bir suç biçimidir. Ticari sırda bu durum daha farklıdır. Ticari sırrın kapsamı vergi mahremiyetine göre daha geniştir. Vergi mahremiyetinin ihlali sonucunu doğurmayacak bir bilgi, ticari sırrın ifşası olabilmektedir. Bunun nedeni ise, ticari sırrın kapsamının geniş oluşu ve ifşa fiilini gerçekleştirebilecek failin sayısının da fazla olmasıdır (Yıldız, 2019b: 12).

Ticari sırrın vergi kaçırılmasını önlemek için ifşa edilmesi ticari sır kavramı için önemli bir başlıktır. “İfşa fiili sonucunda yaptırım söz konusu olacak mı?” sorusunun yanıtı “1905 sayılı Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Haklarının ve Daimi Vergilerin

*Mektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanun*⁶⁹” ve “Yargıtay 8’inci Hukuk Dairesinin 17.03.1987 tarih ve E:1987/1469, K:1987/2337 sayılı Kararında” verilmiştir. Kamu yararını korumak ve vergi kaçırmayı önlemek adına, Yargıtay’ın bu konu hakkındaki ilgili Kararı incelendiğinde:

“... vergi mükelleflerinin, kanunlar icabı mecbur bulundukları vergileri tam ve zamanında vermeleri esas olup aksi halde devletin bunu temin için gerekli araştırmaları ve işlemleri yapması yetki ve görevi icabı olduğu cihetle, vergi kaçırmanın ve bunun yöntemlerinin kanunla korunan iş sırrı olarak kabulü, bir kanunla gayrimeşru kabul edilenin bir diğer kanunla korunması olur ki; kanun vazının amacının bu olmadığı aşikardır. Bu sebeplerle; sanığın eylemi daha önce ortağı ve muhasebecisi olduğu şirketin vergi kaçırdığını resmi makamlara ihbar etmekten ibaret olup mahkemenin kabulü de bu yönde olduğuna göre, bu eylemin Türk Ticaret Kanunu’nun 363. maddesinde yaptırım altına alınan iş sırrının korunması ile ilgili olmadığı dikkate alınmaksızın beraati yerine yazılı gerekçelerle mahkûmiyet kararı verilmesi, Yasaya aykırı ...” hükmünün verildiği görülmektedir.

Yukarıda verilerin karar metninden çıkarılan sonuca göre, vergi kaçırıldığına dair şirkette çalışan işçi veya muhasebeci tarafından yetkili makamlara ihbar edilmesi ve ifşa edilmesi, 1905 sayılı Kanun hükümlerine dikkat edilmesi kaydıyla ticari sırrın ifşası veya vergi mahremiyetinin ihlali anlamına gelmemektedir (Yıldız, 2019b: 12).

3.3. Kişisel Verilerin Korunması ve Vergi Mahremiyeti Kapsamında Değerlendirilebilecek Haklar

Kişilerin mahremiyet ve kişisel verilerinin korunması hakkına olan ihtiyacı, gelişen teknolojiyle beraber giderek artmaktadır. Gelişen ve değişen ülkemizde kişiler, devlet yönetiminde şeffaflık gibi önemli değerlere daha fazla ihtiyaç duymaktadır. Yine ülkemizde kişiler özel hayatlarına ilişkin hususlarla ilgili çeşitli bilgilerin unutulmasını isteyebilmektedir. Bu doğrultuda bilgi edinme ve unutulma hakkı kişisel verilerin korunması ve vergi mahremiyetiyle yakın ilişki içerisinde yer almaktadır. Bu kapsamda aşağıdaki başlıklar altında kişilerin devletten talep ettikleri haklar konusunda ilk önce “bilgi edinme hakkına”, ikinci olarak ise “unutulma hakkına” değinilecektir.

3.3.1. Bilgi Edinme Hakkı

İnsanlık tarihi boyunca düşünme ve merak etme yetisi sonucunda insanoğlu etki ettiği ve etkilendiği alanları bilmek ve öğrenmek istemiştir. Bu merak neticesinde insanlar, doğal ve toplumsal olayları gözlemlemeye, gözlemleri sonucunda nedenlerini sorgulamaya ve

⁶⁹ 31.12.1931 tarihli ve 1990 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

araştırmaya, bunlar hakkında neticeler elde ederek gerçeği öğrenmeye yönelmişlerdir. İnsanlar gerçeği öğrenme arayışında çeşitli birçok yola başvurmaktadırlar. Bu sürecin tamamına “bilgilenme süreci” denmektedir. Bireyin yönetim ilişkilerinde hakikati araması olarak kabul edilen hak ise “bilgi edinme hakkıdır” (Bulut, 2005: 23). Ülke yönetimlerinin fonksiyonlarının artması, hizmet kalitesinin artması gerekliliğini de beraberinde getirmiştir. Bu bağlamda kamu yönetiminin klasik denetimi hariç, halk tarafından denetlenmesi büyük önem taşımaktadır. Halkın, yönetimin gerçekleştirdiği faaliyetlerden haberdar olması ve çeşitli bilgilere ulaşabiliyor olması yönetime karşı güvenin artmasını sağlamaktadır. Aynı zamanda yönetim daha etkin bir şekilde denetlenebilecektir. İdare tarafından yapılmış ve yapılmakta olan kamusal faaliyetlerin bilgisinin kamuya açık şekilde paylaşılması ilgililerin en doğal haklarıdır. İdare, bilgi edinme konusunda bireylere yardımcı olmak, engelleri kaldırmak ve bilgiye ulaşımı kolaylaştırmak ile yükümlüdür. Bilgi edinme hakkını idarenin engellememe yükümlülüğü; düşünce, ifade, haberleşme ve kitle iletişim benzeri tüm özgürlüklerin hukuk kuralları sınırları içerisinde serbestçe kullanılmasına karışılmamayı ifade etmektedir. Toplumun tamamının veya bir kısmının yanlış bilgilendirilmesi ile hukuka aykırı durumların meydana gelmesini engellemek idarenin sorumluluğu altındadır (Koçak, 2010: 116-121).

Bilgi edinme hakkına ilişkin ilk uygulamaların Avrupa kıtasında İskandinav ülkelerinde yapılmaya başlandığı kabul edilmektedir. 1776 yılında İsveç’te ifade ve yayın özgürlüğü ile ilgili kanunun kabul edilmesi aynı zamanda halkın arşiv belgelere ulaşımını mümkün kılmış ve yönetimde açıklığı sağladığı görülmüştür. 1951 yılında Finlandiya, 1976 yılında İsveç, 1970 yılında ise Norveç ve Danimarka’da bilgi edinme hakkına ilişkin kanunlar düzenlenmiştir. Bilgi edinme kanunlarının büyük çoğunluğu 1990’lı yılların başlarında yeni kurulan demokrasi temelleri ile yaygınlaşmıştır (Uzun, 2005: 237-238). Ülkemizde bilgi edinme hakkı, yönetimin yeniden düzenlenmesi ve iyileştirilmesi, şeffaflık ve idari usul konuları çerçevesinde gelişmiştir. Yönetimi iyileştirmeye yönelik alınacak tedbirler arasında bazı bilgi ve belgelerin idare tarafından halka açıklanması yer almaktadır. Başka bir ifadeyle idarenin aktif bilgi verme yükümlülüğünün benimsendiği görülmektedir. Diğer ülkelere nazaran bilgi edinme hakkına ilişkin teorik çalışmalar ülkemizde yoğun değil iken 1990’lı yılların sonunda yasal düzenleme çalışmalarına başlanmıştır. Ülkemizde tartışma konusu olmayan bilgi edinme hakkı, 2003 yılında bir kanun olarak ortaya çıkmıştır (Kaya, 2006: 83-84).

21'inci yüzyıl bilgi edinme hakkı, devlet yönetiminde açıklık ve şeffaflık ilkelerinin teminatıdır. Bilgi edinme hakkının, tüm gerçek ve tüzel kişilere eşitlik ve tarafsızlık ilkelerine uygun şekilde kullanımının sağlanması, günümüz modern ve demokrat devletlerin temel bir görevi olarak nitelendirilmektedir. Bilgi edinme hakkı, bireylerin kamu kurum ve kuruluşlarının görevleri dolayısıyla sahip oldukları bilgilere erişim sağlayabilmesi hakkıdır. Bu hak, kişilerin ilgili mevzuat çerçevesinde idareye yapacağı bilgi edinme başvurularının yanı sıra, idarenin kendi inisiyatifi ile bilgi ve belgeleri erişime açmasını da kapsamaktadır. Demokratik yönetimlerde, eşitlik, tarafsızlık ve açıklık ilkelerinin yerleşerek güçlenmesinin mihenk taşıını bilgi edinme hakkı oluşturmaktadır. Ayrıca bilgi edinme hakkının, yolsuzlukla mücadelede etkin bir mekanizma olarak da kullanıldığı görülmektedir (Ergül, 2015: 7-8). Kurumların şeffaf ve hesap verilebilir olmaları demokrasinin en önemli temellerinden birini oluşturmaktadır. Şeffaf ve hesap verilebilir demokrasinin meydana gelebilmesinde bilgi edinme hakkının önemli bir işleve sahip olduğu düşünülmektedir. Bilgi edinme hakkı, idarenin her türlü faaliyetlerinin niteliği ve sonuçlarına dair bilgilerin ilgili kişiler tarafından öğrenilebilmesine imkân sağlayan bir haktır. Bu hak yönetimde şeffaflığı sağlayan unsurların başında gelmektedir. Şeffaf yönetim anlayışı, bilgi edinme hakkına bağlı olmakta olup aynı zamanda birbirlerinin gelişimini de etkilemektedir. Bilgi edinme hakkının sınırları genişledikçe daha şeffaf bir anlayış hâkim olmaktadır. Demokratik devletlerde, devletin halktan gizleyebileceği hiçbir şey olmadığı kabul edilmektedir. Bu nedenle, yönetimde demokrasi ve şeffaflık eş olarak görülmektedir (Göçmen, 2021: 10-11). Bilgi edinme hakkına, şeffaflık gibi kaynaklık eden diğer ilke açıklıktır. Yönetimde açıklık, yönetilenlerin her şeyi tüm gerçekliği ile öğrenmelerini mümkün hale getirmektedir. Vatandaşlar bilgi edinme hakkı doğrultusunda yönetimde neler olup bittiğini tüm gerçekliği ile öğrenebilecektir (Selvitopu, 2019: 23-24).

Genel olarak, devlet yönetimlerinde açıklık ve şeffaflık ilkeleri devlet uygulamalarında olmazsa olmazlar arasındadır. Fakat ulusal güvenlik ile ilgili sorunlar, kişisel bilgiler gibi istisnai durumlar gizli kalmaktadır. Bilgi edinme hakkına, devlet gizliliği, görev gizliliği, mesleki gizlilik ve haberleşme gizliliği gibi durumlarda sınırlama getirilmiştir. Özellikle bazı gizli bilgilerin üçüncü kişilerin bilgisine verilmesinden imtina edilmiştir/edilmelidir (Huseynov, 2018: 4-20).

Dünya ölçeğinde yıllardır tartışma konusu olan bilgi edinme hakkı, ülkemizde şeffaflık ve açıklık kavramları ile çok yakın bir tarihte tanınmaya başlanmıştır. 2002 yılında Bakanlar Kurulu Kararı'yla *“Türkiye’de Saydamlığın Arttırılması ve Kamuda Etkin Yönetimin Geliştirilmesi*

Eylem Planı'nın” kabulünün ardından 2003 yılında çıkarılan BEHK ile şeffaflık ve açıklık uygulamalarında önemli adımlar atılmıştır (Ağar, 2012: 366-367). BEHK'nın amacı; eşitliğin gereği olan demokratik ve şeffaf yönetimin, tarafsızlık ve açıklık ilkelerine uygun olarak kişilerin bilgi edinme haklarının kullanımına ilişkin esas ve usullerin düzenlenmesidir. BEHK'nın 4'üncü maddesi⁷⁰ ve Bilgi Edinme Hakkı Kanununun Uygulanmasına İlişkin Esas ve Usuller Hakkında Yönetmelik'in 5'inci maddesi⁷¹ uyarınca herkes bilgi edinme hakkına sahiptir.

Bilgi edinme hakkının anayasal dayanağına bakılmak istendiğinde 1982 Anayasası'nda bilgi edinme hakkının açıkça düzenlenmediği görülmektedir. Bu nedenle 2010 yılında gerçekleşen referandum sonucunda kabul edilen Anayasa öncesinde bilgi edinme hakkının anayasal dayanağı tartışma konusu olmaktaydı. 1982 Anayasası'nın 26'ncı maddesinde yer alan düşünceyi açıklama ve basın özgürlüğünün haber alma hürriyetini de kapsadığı ve haber almanın bilgi edinme hakkı ile aynı anlamı ifade ettiği ve bu doğrultuda idareden bilgi talebinde bulunabileceği savunulmaktadır (Kaylan, 2016: 62-63). Türkiye'de hukuki düzenlemelerde bilgi edinme hakkının öncüsü olarak 1982 Anayasası'nda yer alan dilekçe hakkı kabul görmektedir. Dilekçe hakkı, bireylerin kendilerine veya kamuya ilişkin bilgilerle bağlantılı taleplerini yetkili mercilere iletme imkânı sağlayan bir haktır. 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun⁷² kapsamında dilekçe hakkı ile vatandaşlar dilek ve şikâyetlerini yetkili makamlara bildirme hakkına sahiptirler. Bu hak sayesinde vatandaşların bilgi edinme başvurusunda bulunmaları mümkün olmaktadır (Sertkaya Zorlu, 2021: 517). Bilgi edinme başvurusu dilekçesinde olması gereken çeşitli bilgiler bulunmaktadır. Buna göre (Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2023):

Gerçek kişi başvurularında bulunması gereken bilgiler:

- “Adı Soyadı,
- İmzası,
- Oturma yeri veya iş adresi,

⁷⁰ “Herkes bilgi edinme hakkına sahiptir. Türkiye’de ikamet eden yabancılar ile Türkiye’de faaliyette bulunan yabancı tüzel kişiler, isteyecekleri bilgi kendileriyle veya faaliyet alanlarıyla ilgili olmak kaydıyla ve karşılıklılık ilkesi çerçevesinde, bu Kanun hükümlerinden yararlanırlar. Türkiye’nin taraf olduğu uluslararası sözleşmelerden doğan hak ve yükümlülükleri saklıdır”.

⁷¹ “Herkes, Kanun ve bu Yönetmelikte belirlenen esas ve usuller çerçevesinde bilgi edinme hakkına sahiptir. Türkiye’de ikamet eden yabancılar ile Türkiye’de faaliyette bulunan yabancı tüzel kişiler, isteyecekleri bilgi kendileriyle veya faaliyet alanlarıyla ilgili olmak kaydıyla ve karşılıklılık ilkesi çerçevesinde, Kanun ve bu Yönetmelik hükümlerinden yararlanırlar. Bu kapsamdaki başvurular Türkçe olarak yapılır. Karşılıklılık ilkesi kapsamında bulunan ülkeler Dışişleri Bakanlığınca Resmi Gazetede ilan edilir. Türkiye’nin taraf olduğu uluslararası sözleşmelerden doğan hak ve yükümlülükleri saklıdır”.

⁷² 10.11.1984 tarihli ve 18571 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

- İlgili yönetmelikte yer alan form,
- T.C. kimlik numarası”.

Tüzel kişi başvurularında bulunması gereken bilgiler:

- “Tüzel kişi unvanı,
- Adres,
- Tüzel kişiliğin temsile yetkili kişinin imzası,
- Tüzel kişiliğin temsile yetkili kişinin T.C. kimlik numarası,
- Yetki belgesi,
- İlgili Yönetmelik ekinde yer alan form’’dur.

Dilekçe hakkı, 1982 Anayasası’nın 4’üncü bölümünde Siyasi Hak ve Ödevler başlığı altında düzenlenmiştir. Anayasa’nın 74’üncü maddesinde:

“Vatandaşlar ve karşılıklılık esası gözetilmek kaydıyla Türkiye’de ikamet eden yabancılar kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikayetleri hakkında, yetkili makamlara ve Türkiye Büyük Millet Meclisine yazı ile başvurma hakkına sahiptir. Kendileriyle ilgili başvuruların sonucu gecikmeksizin, dilekçe sahiplerine yazılı olarak bildirilir” hükmü yer almaktadır.

1982 Anayasası’nda yer alan bu maddeye göre 3071 Sayılı Kanun yürürlüğe girmiştir. İlgili Kanun 11 maddeden oluşmaktadır. Dilekçe hakkı, hak sahiplerinin kendilerine veya kamuya ilişkin dilek ve şikâyetlerini kapsamaktadır. Fakat bilgi edinme hakkında, bu husus farklıdır ve talebe konu olan bilgi ve belgelerin hak sahipleriyle ilgili olma şartı aranmamaktadır (Cin, 2005: 42). Bütün hak ve özgürlüklerde olduğu bilgi edinme hakkında da çeşitli sınırlar bulunmaktadır. Bu kapsamda BEHK’nın 4’üncü bölümünde bilgi edinme hakkının sınırları düzenlenmiştir. Maddeler halinde düzenlenen sınırlar şu şekildedir:

- ‘‘a) Yargı denetimi dışında kalan idari işlemler (BEHK m.15),
- b) Devlet sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeler (BEHK m.16),
- c) Ülkenin ekonomik çıkarına ilişkin bilgi veya belgeler (BEHK m.17),
- d) Sivil veya askeri istihbarata ilişkin bilgi veya belgeler (BEHK m.18),
- e) İdari soruşturmaya ilişkin bilgi veya belgeler (BEHK m.19),
- f) Özel hayata ilişkin bilgi veya belgeler (BEHK m.21),
- g) Haberleşmeye ilişkin bilgi veya belgeler bilgi veya belgeler (BEHK m.22),
- h) Ticari sır niteliğindeki bilgi veya belgeler (BEHK m.23),
- i) Fikir ve sanat eserlerine ilişkin bilgi ve belgeler (BEHK m.24),
- j) Kurum içi düzenlemelere ilişkin bilgi veya belgeler (BEHK m.25),
- k) Kurum ve kuruluşların faaliyetlerini yürütmek üzere, elde ettikleri görüş, bilgi notu, teklif ve tavsiye niteliğindeki bilgi veya belgeler (BEHK m.26),
- l) Tavsiye ve mütalaa talepleri (BEHK m.27),
- m) Adli Soruşturma ve kovuşturmayla ilişkin bilgi veya belgeler (BEHK m.20)’’.

Kanun’da bilgi edinme hakkı sınırlarının belirtildiği bölüm haricinde Kanun’un içerisinde diğer maddelerde de sınırlamalar mevcuttur. Bir insan hakkı olan bilgi edinme hakkı öncelikle sahip olduğu doğal sınır ile sınırlandırılmaktadır. Bu sınır bir başkasının hak ve özgürlükleri ile çizilmektedir (Zengin, 2007: 37-38). Vergi mahremiyeti koruması altında olan bilgiler BEHK’nın kapsamı dışında tutulmasına dair Kanun’da herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bununla beraber ilgili Kanun’da sınırlama sebeplerine yer verilmiştir. Dolayısıyla bu maddeler gereğince vergi mahremiyeti kapsamında olan bilgilerin BEHK aracılığıyla elde edilmesi mümkün olmamaktadır (Ağar, 2012: 379; Orkunoğlu Şahin, 2012: 211-212).

Özel hayatın gizliliği, insan hakları ile ilgili uluslararası belgeler ve demokratik anayasalar ile koruma altına alınan bir haktır. Kişinin fiziksel özellikleri, düşünceleri, görüş ve inançları, sağlık, öğrenim durumu, bireysel ve aile içi yaşantısı gibi kişiye ait özel bilgileri kendi isteği dışında başkalarına açıklanmamalıdır. Kendi isteği ile açıkladığı bilgilerin ise açıkladığı amaçla sınırlı olması gerekmektedir (Kırıışık, 2008: 153). Özel hayatın gizliliği ile bilgi edinme hakkı zaman zaman karşı karşıya gelebilmekte ve kavramlar arası çatışmaya neden olabilmektedir. Ortaya çıkan bu çatışmanın önlenmesi adına özel hayatın gizliliği bilgi edinme hakkının istisnaları arasında sayılmaktadır (Azer, 2010: 227). BEHK’nın 21’inci maddesinde⁷³ özel hayatın gizliliği, bilgi edinme hakkı kapsamı dışında tutulmuştur. BEHK’nın 23’üncü maddesinde⁷⁴ ticari sır kavramı düzenlenmiştir. İlgili Kanun’a göre; kanunlarda ticari sır olarak nitelendirilen bilgi veya belgelerle, kurum ve kuruluşlar tarafından gerçek veya tüzel kişilerden gizli kalması şartıyla alınan ticari ve mali bilgiler kanun kapsamı dışında tutulmaktadır. Bu Kanun’a göre ticari sırların bilgi edinme hakkı dışında tutulduğu ve ticari sırrı düzenleyen bu hükmün iki tür belgeyi koruduğu görülmektedir (Demirtaş, 2012: 111). Bilgi edinme hakkı kapsamında mükelleflere ait maddi bilgilerin yayılması ile mükelleflerin özel sayılan iktisadi değerlerine haksız müdahale edilmiş olmaktadır. Bu durum haksız rekabetin de önünü açmaktadır. Fakat BEHK içerisinde vergi mahremiyetine zarar veren ve ihlal eden bir hüküm bulunmamaktadır (Yurtsever ve Buran, 2012: 54-55).

⁷³ “Kişinin izin verdiği hâller saklı kalmak üzere, 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”.

⁷⁴ “Kanunlarda ticari sır olarak nitelenen bilgi veya belgeler ile kurum ve kuruluşlar tarafından gerçek veya tüzel kişilerden gizli kalması kaydıyla sağlanan ticari ve malî bilgiler, bu Kanun kapsamı dışındadır”.

Sonuç olarak vergi mahremiyeti ilkesi, mükelleflerin devlete olan güvenini artırmak adına kullanılan bir araç olmakla beraber hukuk devleti olmanın gereği olan bilgi edinme hakkı da mükellef ve vatandaşları korumayı sağlayan temel bir hak olarak karşımıza çıkmaktadır (Tabanca, 2018: 50).

3.3.2. Unutulma Hakkı

Teknolojik gelişmeler, kişilerin internet ortamında bulunma sürelerinin artmasına neden olmuştur. Bu gelişimle oluşan dijitalleşmenin getirdiği yenilikler, bireylerin kişisel verilerinin ifşasına yönelik riskleri içermektedir (Ergün, 2022: 411). Dünyaya dair bütün olgular ve yaşanan gelişmeler anında, internet aracılığı ile takip edilmektedir. Bu gelişmelere yönelik kişilerin düşünsel veya fiziksel paylaşımları ya da verileri internetin kalıcılığından korunamama sorununa neden olmuştur. Kişi hakkındaki bu tür paylaşımlar zamanla kişide, maddi, manevi ve psikolojik problemlere neden olmuş ve unutulma hakkı kavramı gündeme gelmiştir. İnsan sürekli gelişen ve değişen bir varlıktır. Çağımız teknolojisinin ve dijitalleşmenin hızlı bir şekilde ilerlemesi kişilerin de bu değişime katılmasını kaçınılmaz kılmıştır. Bu durumda her gün bilinçli veya bilinçsiz birçok karar alan ve bir kısmını eyleme döken insanın, fikirlerini ve eylemlerini zaman içerisinde değiştirmesi ve geliştirmesi muhtemel görülmektedir. Bu doğrultuda kişilerin verdiği kararların ve hayata geçirdiği eylemlerin zaman zaman suç unsuru teşkil etmesi, toplumsal normlara uygun olmaması ve bazen de kendi mahremiyetinde kalmasını istediği durumlarda üçüncü kişiler tarafından kişiye ait bilgilere kolayca erişilmesi, kişinin sürekli geçmişi ile hatırlanmasına, yargılanmasına ve geleceğini şekillendirirken maddi/manevi olumsuz etkilenmesine neden olmaktadır. Bu nedenler doğrultusunda kişilik hakkı ile bağlantılı olan unutulma hakkı, kişilik haklarının ihlalinin önüne geçilmesi amacıyla ortaya çıkan bir hak olduğu söylenebilmektedir (Mahmutoğlu, 2021: 4-5).

Unutulma hakkı, çok yönlü haklar arasındadır. Hem kamu hukuku hem de özel hukuk boyutu bulunmaktadır. Bu hak, kamu hukuku açısından 1982 Anayasası'nın 12'nci maddesi⁷⁵ ve diğer kanunlarda yer alan ilgili maddeler kapsamında anayasal dayanağı bulunan temel hak ve özgürlüklerden biri olarak kabul edilmektedir. Unutulma hakkı, özellikle 1982 Anayasası'nın 17'nci maddesi kapsamında yer alan *“kişinin yaşama, maddi ve manevi varlığını*

⁷⁵ *“Herkes, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahiptir. Temel hak ve hürriyetler, kişinin topluma, ailesine ve diğer kişilere karşı ödev ve sorumluluklarını da ihtiva eder”.*

koruma ve geliştirme hakkına sahiptir” hükmüne dayandırılmaktadır. Unutulma hakkı, insan onuru ile doğrudan bağlantılı olarak görülmektedir. Çünkü insan onurunun kişinin kendisini geliştirerek şekillendireceği ve özerk olabileceği bir yaşam alanı tanıdığına inanılmaktadır. Unutulma hakkı özel hukukta genel olarak TMK’nın 23’üncü ve TBK’nın 58’inci maddesinde düzenlenmiş olan kişisel değerlerle ilişkilidir. Hatta unutulma hakkı, bahsedilen kişisel değerden biri kabul edilerek kişilik hakkı olarak nitelendirilmektedir (Usta, 2022: 86-89).

Unutulma hakkı ile “kişisel verilerin silinmesini isteme hakkı”, “kişisel verilerin anonimleştirilmesi” ve “kişisel verilerin yok edilmesi” kavramlarının ilgisi bulunmaktadır. Bahsedilen kavramlar, kişisel verilerin korunması hakkına özgü olan “sınırlı süreli saklama ilkesine” dayanmaktadır. İleride kullanıma ihtimaline karşın verilerin tutulması, kişinin maddi ve manevi bütünlüğünün ihlal edilmesinin önünü açmaktadır. Kişisel verilerin daha sistemli korunabilmesi ve ilgili kişinin kişisel bilgileri üzerinde hâkimiyet kurabilmesi adına bu gibi çeşitli haklar tanınmıştır. Kişinin hakları, KVKK’nın 11’inci maddesinde⁷⁶ ve GDPR’nin 12’nci ve 22’nci maddeleri⁷⁷ arasında düzenlenmiştir (Turgut, 2021: 152-153). Yukarıda bahsedilen kavramlar ise KVKK’nın 7’nci maddesinde yer almaktadır. İlgili maddeye göre veriler, kanun hükümlerine uygun bir şekilde işlenmiş olsa bile işlenmesini gerektiren sebeplerin ortadan kalkması halinde veri sorumlusu kişisel verileri resen veya ilgili kişinin talebi üzerine silme, yok etme ve anonim hale getirme ile yükümlüdür. Anonimleştirme, verilerin başka verilerle eşleştirilmiş olmasına rağmen kimliği belirli veya belirlenebilir bir gerçek kişiyle ilişkilendirilemeyecek hale getirilmesidir. Anonim hale getirilen veri, gerçek kişiyle ilişkilendirilemeyecek şekilde kaybedilmektedir. Anonimleştirme sonrasında veri, kişisel veri niteliğine sahip olamayacağı için ilgili Kanun

⁷⁶ “(1) Herkes, veri sorumlusuna başvurarak kendisiyle ilgili; a) Kişisel veri işlenip işlenmediğini öğrenme, b) Kişisel verileri işlenmişse buna ilişkin bilgi talep etme, c) Kişisel verilerin işlenme amacını ve bunların amacına uygun kullanılıp kullanılmadığını öğrenme, ç) Yurt içinde veya yurt dışında kişisel verilerin aktarıldığı üçüncü kişileri bilme, d) Kişisel verilerin eksik veya yanlış işlenmiş olması hâlinde bunların düzeltilmesini isteme, e) 7’nci maddede öngörülen şartlar çerçevesinde kişisel verilerin silinmesini veya yok edilmesini isteme, f) (d) ve (e) bentleri uyarınca yapılan işlemlerin, kişisel verilerin aktarıldığı üçüncü kişilere bildirilmesini isteme, g) İşlenen verilerin münhasıran otomatik sistemler vasıtasıyla analiz edilmesi suretiyle kişinin kendisi aleyhine bir sonucun ortaya çıkmasına itiraz etme, ğ) Kişisel verilerin kanuna aykırı olarak işlenmesi sebebiyle zarara uğraması hâlinde zararın giderilmesini talep etme, haklarına sahiptir”.

⁷⁷ Tüzük’ün üçüncü bölümünde, “Veri sahibinin hakları” ana başlığı altında; “Veri sahibinin haklarının kullanımına ilişkin şeffaf bilgilendirme, bildirim ve yöntemler (madde 12), Veri sahibinden kişisel verilerin toplandığı hallerde sağlanacak bilgiler (madde 13), Kişisel verilerin veri sahibinden alınmadığı hallerde sağlanacak bilgiler (madde 14), Veri sahibinin erişim hakkı (madde 15), Düzeltme hakkı (madde 16), Silme hakkı (‘unutulma hakkı’) (madde 17), İşleme faaliyetini kısıtlama hakkı (madde 18), Kişisel verilerin düzeltilmesine ya da silinmesine veya işleme faaliyetinin kısıtlanmasına ilişkin bildirim yükümlülüğü (madde 19), Veri taşınabilirliği hakkı (madde 20), İtiraz hakkı (madde 21), Profil çıkarma da dahil olmak üzere otomatik münferit karar verme (madde 22)” kişinin sahip olduğu haklar düzenlenmiştir.

hükümleri kapsamında değerlendirilmeyecektir (KVKK Danışmanlığı, 2023). Kişisel verilerin silinmesi ise, kişisel verilerin ilgili kullanıcılar için tamamen erişilemez ve kullanılamaz hale getirilmesi işlemidir (Kişisel Verileri Koruma Kurumu, 2017: 6). Örneğin; *“Kişilerin Ad ve Soyadı ile Arama Motorları Üzerinden Yapılan Aramalarda Çıkan Sonuçların İndeksten Çıkarılmasına Yönelik Talepler ile ilgili olarak Kişisel Verileri Koruma Kurulunun 23/06/2020 Tarihli ve 2020/481 Sayılı Kararı”* unutulma hakkı çerçevesinde değerlendirilmiştir. Kişisel Verileri Koruma Kurumu’na iletilen başvurularda, ilgili kişilere ait çeşitli haber içerikli internet sitelerinde yer alan ad ve soyadlarının veya kendilerine ilişkin haberlerin KVKK kapsamında silinmesinin talep edilmesi, unutulma hakkı bağlamında ele alınmıştır (Akmenek, 2022: 175).

Ülkemizde unutulma hakkı Yargıtay tarafından kabul edilmekte ve uygulanmaktadır. Yargıtay Hukuk Genel Kurulu tarafından verilen emsal nitelik taşıyan bir Karar’a göre unutulma hakkı kamu yararı açısından, hakkın sınırı olarak kabul edilmek suretiyle internet ortamında yer alan ve kişinin artık başkaları tarafından ulaşılmasını istemediği bilgilerinin kaldırılması ve bu bilgilere başkaları tarafından erişimin engellenmesi olarak tanımlamıştır. Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun Kararı’nda⁷⁸; unutulma hakkı kişisel verilerin korunması hakkı ile yakından bağlantılı olduğundan, bireylerin kendi kişisel verileri için kararda bulunma haklarının varlığından bahsetmektedir. Verileri üzerinde hak sahibi olan bireyin, kişisel verilerinin geleceğini belirleyerek geçmiş ile bağlarını kopararak aslında kendi geleceğine yön verdiği belirtilmektedir. Yargıtay aynı Kararı’nda unutulma hakkıyla birlikte bireyin artık hayatının bir parçası olmasını istemediği kişisel verilerin silinmesini talep edebileceği ve bu verileri bulunduran kişilerin de konu edilen verilerin üçüncü kişiler tarafından kullanımını engellemekle yükümlü olduğu ifade edilmiştir. Yargıtay ilgili Karar’ın devamında bireyin unutulma hakkını örneklemiştir ve bireyin artık erişilmesini istemediği fotoğrafların veya geçmişe dair cezalarıyla ilgili bilgilerin yok edilmesi gerekliliğinden bahsetmiştir (Dülger, 2019b: 94).

Unutulma hakkı, daha önce sır olmayan ama daha sonra kişinin özel hayatıyla ilişkili olan ya da kamusal olgular ve daha öncesinden kaydedilmiş olan mevcut bilgiler ile şu an ifşa edilmiş olan, üzerinden zaman geçen unutulması gereken verilerin gündeme getirilmesi ve kişi mahremiyetinin özel yaşam alanına tehdit unsuru oluşturması neticesinde hukuk dünyasına giriş yapmıştır. Unutulma hakkının çıkış noktası olan kişisel verilerin korunması,

⁷⁸ 17.06.2015 tarihli ve E: 2014/4-56, K: 2015/1679 sayılı Kararı.

özel hayatın ve mahremiyetin korunması hakları ile iç içe geçmiştir (Yıldız, 2019a: 150-151). Unutulma hakkı önemli bir hak olsa dâhi bu hakkın muhakkak ifade özgürlüğü, veri koruma hakkı ve bireylerin bilgiye erişim hakkı gibi diğer temel haklar karşısında dengelenerek uygulanması büyük önem arz etmektedir (Göçmen Uyarer, 2019: 18-19).

3.4. Kişisel Verilerin Korunması ve Vergi Mahremiyeti Hakları Bağlamında Özel Hayatın Gizliliği

Kişisel verilerin korunması hakkının; insan onuru, genel kişilik hakkı ve bilgilerin geleceğini belirleme hakkı kapsamında birer insan hakkı olduğu kabul edilmektedir (Korkmaz, 2017: 81). Daha önce de bahsedildiği üzere kişisel verilerin korunması hakkı, diğer bir hak olan özel hayatın gizliliği ile yakından ilişkilidir. Özel hayatın gizliliği hakkının, tanımı ve amacı incelendiği takdirde kişisel verilerin bu kapsamda değerlendirilmesi gerektiği belirtilmektedir (Dülger, 2018: 78). Özel hayatın korunması anayasal bir hak olup mükelleflerin özel hayatlarının korunması da bu açıdan anayasal bir haktır. Vergi mahremiyetinin korunması ilkesi, vergileme işlemleri sırasında bu hak kapsamında koruma sağlamak amacıyla ortaya çıkmıştır (Vergi Dosyası, 2017). Kişisel verilerin korunması hakkı, her vaziyette bireylerin özel hayatlarını korurken mükellefin özel hayatı olarak kabul edilen kişisel mali veriler ise hem kişisel verilerin korunması hakkı hem de vergi mahremiyeti hakkı ile güvence altına alınmıştır. Her iki normunda özel hayatın gizliliği hakkının özellik taşıyan bir türü olduğu görülmektedir. Aynı zamanda bu hakkın birer alt başlığı olarak değerlendirilmektedir. Bu iki normun kesiştiği alanda özel hayatın gizliliği hakkının olduğu ve kişisel mali verileri de güvence altına aldığını ifade etmek mümkündür (Dilibal, 2021: 86). Değerlendirmeler bu çerçevede Anayasa'nın 20'nci maddesi kapsamında müdahalenin meşruluğu ve AİHS'in 8'inci maddesinin 2'nci fıkrası kapsamında müdahalenin meşruluğu çerçevesinde yapılacaktır.

3.4.1. Anayasa'nın 20'nci Maddesi Kapsamında Müdahalenin Meşruluğu

Kişisel verilerin korunması ve özel hayatın gizliliği arasında sıkı bir ilişki mevcuttur. Kişisel verilerin korunması hakkı, özel hayatın gizliliğine ilişkin hükümler içeren Anayasa'nın 20'nci maddesinde düzenlenmiştir. Kişisel verilerin korunması hakkı, doktrin ve Anayasa Mahkemesi (AYM) tarafından da özel hayatın gizliliği hakkının özel bir şekli olarak nitelendirilmiştir. Ancak mahremiyet hakkı kişisel verilerin işlenmesini de içine alan geniş

bir anlama sahipken, kişisel verilerin korunması kişilere özel hayatın gizliliği hakkından daha detaylı bir koruma gerektirmektedir (Kalyon, 2020: 39-40). Özel hayatın gizliliği hakkında yapılan müdahalelerden bazıları vergi mahremiyeti hakkına yönelik müdahalelerdir (Solak Akman, 2012: 30). Bu nedenle vergi mahremiyetine yapılacak müdahalenin meşru kabul edilebilmesi için Anayasa'nın 20'nci maddesinde düzenlenen “özel hayatın gizliliği hakkı” ve aynı maddenin 3'üncü fıkrasında yer alan kişisel verilerin sınırlandırılması hükmüne uygun olması gerekmektedir (Kocatepe, 2019: 13-14).

Türkiye’de özel hayatın gizliliği hakkı incelendiğinde, ilk kez 1961 Anayasası’nın 15’inci maddesinde⁷⁹ tanındığı görülmektedir. Şu an yürürlükte olan en son hali ise, 1982 Anayasası’nın 20’nci maddesinde yer alan özel hayatın gizliliği hakkı hükmüdür. Özel hayatın gizliliği hakkının sınırlarını, kişisel verilerin korunması açısından incelemek mümkündür. Bu değerlendirmede temel hak ve özgürlükleri kısıtlamanın sınırlarını belirleyen Anayasa’nın 13’üncü maddesi dikkate alınmalıdır. Buna istinaden kaynağını anayasal güvence altındaki özel hayatın gizliliği hakkından alan vergi mahremiyeti hakkı, Anayasa’nın 13’üncü maddesine uymak zorundadır. Bu maddeye göre; “özlerine dokunulmaksızın”, “Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplerle” ve “ancak kanunla” sınırlandırılabilmesi belirtilmiştir (Küzeci, 2021: 328-329). Belirtilen sınırlamalar; “Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı” olmayacaktır. Bu hükümde yer alan “Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplerle” şeklinde sınırlandırmanın koşulu kapsamında Anayasa’nın 20’nci maddesinin 2’nci fıkrasına baktığımızda; “milli güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması” özel sınırlandırma sebepleri arasında yer almaktadır.

Anayasa’nın 13’üncü maddesiyle, bahsi geçen 20’nci maddenin 3’üncü fıkrası⁸⁰ uyumsuzluk göstermektedir. Kişisel verilerin korunmasını düzenleyen hükme göre kişisel veriler ancak “kanunda öngörülen hallerde” ve “kişinin açık rızası” bulunduğu hallerde işlenebilmektedir. Bu husus Anayasa’nın temel hak ve özgürlükleri sistemi açısından sorun teşkil etmekte ve eleştirilmektedir. Zira Anayasa’nın 13’üncü maddesi uyarınca temel

⁷⁹ 1961 Anayasası’nın 15’inci maddesinin 1971 yılında yenilenmiş haline göre; “(1) Özel hayatın gizliliğine dokunulamaz. (2) Adli kovuşturmanın gerektirdiği istisnalar saklıdır. Kanunun açıkça gösterdiği hallerde, usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; millî güvenlik veya kamu düzeni bakımından gecikmede sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınan merciin emri bulunmadıkça kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz” hükmü düzenlenmiştir.

⁸⁰ “...Kişisel veriler, ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızası ile düzenlenir. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir”.

hak ve özgürlükler yalnızca “Anayasa’nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere” bağlı tutulmuş ve özel bir sınırlandırma sebebi düzenlenmemiştir. Sadece kişisel verilerin hangi durumlarda işlenebileceğinin kanunla belirlenebilmesinin mümkün olduğuna işaret edilmiştir (Dilibal, 2021: 88; Karaçoban Güneş, 2016: 804-805).

Bir diğer tartışma konusu ise, Anayasa’nın 20’nci maddesinde özel hayatın gizliliği kapsamında öngörülen sınırlandırma sebeplerinin, kişisel verilerin korunması hakkı açısından geçerlilik durumudur. Anayasa’da kişisel verilerin korunma hakkının özel hayatın gizliliği kapsamında düzenlenmesi nedeniyle madde de bahsi geçen özel hayatın gizliliğini sınırlandırma sebepleri aynı şekilde kişisel verilerin korunması hakkı açısından da geçerli olacağı ileri sürülmektedir (Şen, 2014). Fakat bazı yazarlara göre, sayılan özel sınırlandırma sebepleri kişisel verilerin korunma alanını daraltacaktır. Bu doğrultuda kişisel verilerin korunma hakkının sayılan sebepler ile sınırlandırılmasının mümkün olmadığı öngörülmektedir (Karaçoban Güneş, 2016: 807; Kocatepe, 2019: 16).

3.4.2. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 8’inci Maddesi Kapsamında Müdahalenin Meşruluğu

AK, kişisel verilerin korunması ile ilgili önemli çalışmalar yapan uluslararası bir kuruluştur. AK’nın temel amaçları arasında insan haklarının ve özgürlüklerin korunması vardır. AK bünyesinde kişisel verilerin korunmasına ilişkin değerlendirme yapılırken AİHS hükümleri önemli bir yer edinmektedir. AİHS hükümlerinin üye ülkeler tarafından uygulanmasını takip eden AİHM, kişisel verilerin korunmasını AİHS’in 8’inci maddesi kapsamında değerlendirdiği kararlar bulunmaktadır (Mendos Kuşkonmaz, 2013: 46).

Özel hayatın gizliliğini talep hakkı, AİHS’in 8’inci maddesinde “*özel ve aile hayatına saygı gösterilmesi hakkı*” başlığı altında düzenlenmiştir. AİHS’in 8’inci maddesine⁸¹ göre, kişilerin özel hayatı, aile hayatı, konutu ve haberleşmesi olmak üzere dört hak koruma altına alınmıştır. Özel yaşama saygı hakkının sınırları aynı maddenin 2’nci fıkrasında düzenlenmiştir (AİHS, 2023). Özel yaşama saygı hakkına bir müdahale olduğu tespit edildiğinde mahkeme müdahalenin meşru bir dayanağının olup olmadığı konusunda

⁸¹ “(1) Herkes özel hayatına, aile hayatına, konutuna ve haberleşmesine saygı gösterilmesi hakkına sahiptir. (2) Bu hakkın kullanılmasına bir kamu otoritesinin müdahalesi, ancak ulusal güvenlik, kamu emniyeti, ülkenin ekonomik refahı, dirlik ve düzeninin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için, demokratik bir toplumda zorunlu olan ölçüde ve yasayla öngörülmüş olmak koşuluyla söz konusu olabilir” (Roagna, 2012: 6).

değerlendirme yapmaktadır. Bahsi geçen değerlendirme 2’nci fıkrada belirlenmiş olan koşul ve ölçütlere uygunluk açısından olmaktadır. AİHS’in 8’inci maddesinin 2’nci fıkrasına göre:

“... yasayla öngörülmüş ve demokratik bir toplumda ulusal güvenlik, kamu güvenliği, ülkenin ekonomik refahı, düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için gerekli bir tedbir olması durumunda söz konusu olabilir”.

Yukarıdaki madde de sayılan haller özel yaşam hakkına istisna getiren meşru amaçlardır. Buna göre maddede yer alan özel ve aile yaşamına saygı hakkına istisna getiren meşru müdahale amaçları kapsamında; *“toplumda ulusal güvenlik, kamu güvenliği, ülkenin ekonomik refahı, düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması”* sayılmaktadır. Görüldüğü gibi meşru amaçlar geniş ve kapsayıcı bir şekilde belirlenmiştir. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin ilkeler büyük ölçüde AİHS kapsamında güvence altına alınmıştır. İlgili kişinin izni veya onayı olmadan kişiliğine ilişkin; *“verilerin işlenmesi, toplanması, verilerin sınırsız ya da gerektiğinden uzun tutulması, meşru amacın açık bir şekilde belirtilmemesi ve gereken güvencelerin sağlanmaması”* halinde ihlalin gerçekleştiği söylenebilmektedir (Küzeci, 2021: 160-164).

3.5. Özel Hayatın Gizliliğini Sınırlandırması Bağlamında Vergi Denetim Yolları

Vergi idaresinin, alacağını zamanında ve eksiksiz olarak tahsil edebilmek için günümüzde önemi giderek artan görevlerinden bir tanesi vergi denetimidir. Vergi denetimleri, vergi idaresi için önemli bir araç iken mükelleflerin özel hayatının gizliliğini sınırlandıran düzenlemelerin başında gelmektedir. Vergi denetiminin amacı, vergi idaresinin kanunlara uygun şekilde çalışmasını sağlamak ve mükelleflerin beyanlarının doğruluğunu tespit etmektir. Beyan ödevini hiç yerine getirmeyen veya eksik yerine getiren mükellefin gizli kalmış ve bilinmeyen bilgilerinin idare tarafından ortaya çıkarılması gerekmektedir. Vergi idaresi başta vergiyi doğuran olayın doğruluğunu tespit etmek olmak üzere vergileme ile ilgili diğer hususlar ve beyan edilen matrahların doğruluğunu kontrol etmek amacıyla; *“yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama”* gibi çeşitli hukuki müesseselerden yararlanmaktadır. Vergi denetimi işlemlerinden yoklama ve vergi incelemesi doğrudan doğruya denetim yolu iken, arama ve bilgi toplama ise esas itibarıyla bilgi edinme yollarıdır. Doğrudan denetim yolları ve bilgi edinme yolları birbiriyle etkileşim halindedir (Şenyüz vd., 2020: 169-170). Vergi denetim yolları, VUK’un 127’nci maddesi ile 152’nci maddeleri arasında düzenlenmektedir.

Özel hayatın korunması anayasal bir haktır ve mükelleflerin özel hayatının korunması da bu kapsamda anayasal bir hak olarak korunmaktadır (Vergi Dosyası, 2017). Özel hayatın gizliliği bağlamında vergi mahremiyetinin anayasal olarak korunması iki aşamalıdır. İlk aşama vergi idaresinin bilgi edinme süreci, ikinci aşama ise elde edilen bilgilerin gizlenmesi, saklanması ve korunmasıdır. Vergi mahremiyeti, vergileme nedeniyle mükellef ve mükellefle ilgili olan kişilerin öğrenilen bilgilerinin gizli tutulmasını, vergi idaresi tarafından öğrenilme veya elde edilme sürecinde özel hayatın gizliliği hakkını koruma altına almaktadır (Dilibal, 2021: 86). Mükellefin özel hayatının gizliliğinin sağlanabilmesi adına hem idarenin bilgi edinirken kullandığı yöntemlerin söz konusu hakkı ihlal etmemesi hem de hukuka uygun elde edilen bilgilerin gizliliğinin dikkatle korunması gerekmektedir (Demirbaş Aksüt, 2010: 283).

3.5.1. Yoklama

Yoklamanın amacı VUK'un 127/1'inci maddesinde; *“Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek”* olarak açıklanmıştır. Sınırlı denetim yolu olan yoklamayla, hem mükellefler ve ilgili maddi olayların tespiti hem de mükelleflerin vergi kanunları ile kendilerine yüklenen şekli ödevleri yerine getirip getirmediği araştırılmaktadır. Yoklama aracılığıyla vergi idaresi, bilgisi dışında kalan tüm olgulara ulaşarak ve ortaya çıkararak vergi adaletine katkı sağlamaktadır (Avcı, 2019: 20-21). VUK'un 130'uncu maddesine göre, yoklama her zaman yapılabilmekte olup yoklamanın ne zaman yapılacağı ilgili kişiye haber verilmemektedir.

Yoklama yetkisine sahip olanlar VUK'un 128'inci maddesinde sayılmıştır. Buna göre:

- “1. Vergi dairesi müdürleri;*
- 2. Yoklama memurları;*
- 3. Yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler;*
- 4. Vergi incelenmesine yetkili olanlar;*
- 5. Gelir uzmanları; tarafından yapılır”.*

VUK'un 127'nci maddesinin 2'nci cümlesinde ve devamındaki 5 bentte yoklama konusuna giren ve özellik gösteren bazı denetim faaliyetleri sayılmıştır. Bu hususlar şöyledir:

- “a) Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenmiş usuller dahilinde özel yetki verilmiş olmak kaydıyla günlük hasılatı tespit etmek,*
- b) 3100 Sayılı Kanun kapsamına girip ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hasılatı tespit etmek,*

c) Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını usulüne göre kayıt yapıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını, faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek, kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak,

d) Nakil vasıtalarını, Maliye ve Gümrük Bakanlığının belirleyeceği özel işaretlerle durdurmak ve taşıtta bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek,

e) Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması, halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak, (Beklemeye ve muhafazaya alınan malların bozulmaya ve çürümeye maruz mallar olması halinde derhal, diğer mallar ise üç ay sonra Maliye ve Gümrük Bakanlığının belli edeceği esaslar dâhilinde tasfiye olunur)''.

Denetim faaliyetleri ilgili maddede 5 bent halinde sayılmış olsa da yoklamanın konusuna giren hususlar sayılan hallerle sınırlı değildir. İşe başlama, işi bırakma, iş ve adres değişikliği, işin tasfiye edilmesi, işin nakli, ölüm ve bazı muafiyetlerin tespiti gibi hallerde mükellef ve mükellefiyetle ilgili maddi olayların, kayıt ve mevzuların araştırılmasına yönelik denetim faaliyetleri yoklamanın genel konusunu, maddede sayılan haller ise özel konusunu oluşturmaktadır (Çavuş, 2006: 121-122).

Yoklama yapanlar, yoklama yetkilerini gösteren fotoğraflı resmi kimlik belgelerini kendilerine sorulmasa dâhi yoklama yapılan mükellefe ibraz etmek zorundadırlar. Yetkililer tarafından yoklama sonucunda düzenlenmesi gereken tutanaklara ilişkin düzenleme VUK'un 131'inci maddesinde yer almaktadır. Bu maddeye göre, yoklama neticeleri tutanak mahiyetinde olan "yoklama fişine" geçirileceği hükme bağlanmıştır (Somuncu, 2014: 147).

Dilibal'a (2021) göre, yoklama fişi üzerindeki ad, soyad, unvan gibi verilere yalnızca ilgili kişinin erişimini sağlamak ve cezai sorumluluğun oluşması adına "polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclis üyeleri" de vergi mahremiyetine uymakla yükümlü kişiler arasında kabul edilmelidir. Bahsi geçen bütün verilerin, sır ve gizli kalması gereken nitelikte veriler olduğu için olası kötüye kullanımı halinde mükellef vergi mahremiyetinden yararlanamayacaktır. Fakat bu durum verilerin tamamen korumasız bırakıldığı anlamına gelmemektedir. Zira Anayasa'nın 20'nci maddesinin 3'üncü fıkrasına göre, verilerin üçüncü kişilerin eline geçmemesi konusunda tedbirlerin alınmasını isteme hakkı düzenlenmiştir. Dolayısıyla bu anayasal hak göz önüne alındığı takdirde mükellefin verilerine erişim, sadece yoklamayla yapılan denetimin gerektirdiği kadar ve üçüncü kişilerin ulaşmasını engelleyecek düzeyde olmalıdır.

3.5.2. Vergi İncelemesi

Vergi incelemesi, beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürü tarafından yapılmaktadır. Ayrıca GİB'in merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanların her hâl ve takdirde vergi inceleme yetkisi bulunmaktadır. Vergi incelemesinin amacı, VUK'un 134'üncü maddesinde “*ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamak*” olarak tanımlanmıştır. Vergi inceleme müessesesi, beyan esasına dayanan vergi sistemlerinde vergi güvenliğini sağlamak adına büyük önem taşımaktadır (Ömercioğlu, 2016: 2282). Vergi incelemesi, vergi ödeyen ile ödemeyen arasındaki haksız rekabetin ortadan kaldırılmasını amaçlamaktadır. Ödenmesi gereken vergilerin tespiti ve mükellef tarafından beyan edilen vergilerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespitinde vergi incelemesi önemli bir denetim yolu olarak görülmektedir. Vergi incelemeleriyle, mükelleflere ödev ve sorumlulukları bildirilerek vergi kayıplarının önüne geçmek hedeflenmektedir. Ödenmesi gereken verginin doğruluğunun saptanması, ödenmesi gereken vergi eksik ödenmişse tamamının ödenmesinin takibi veya bir fonla ödenmişse ve iadesi gerekiyorsa bunun bir inceleme raporunun yazılması yoluyla yapılmalıdır. İnceleme sonucunda mükelleflere ilave vergi tarhiyatı doğabilmekte veya iade vergi çıkabilmektedir (Eraslan, 2019: 45).

Vergi incelemesine ilişkin usul ve esaslar VUK'un 134'üncü maddesi ile 141'inci maddeleri arasında düzenlenmiştir. Sırasıyla Kanun hükümlerinin içeriği aşağıdaki gibi:

- VUK'un 134'üncü maddesinde “*incelemenin amacı*”,
- VUK'un 135'inci maddesinde, “*incelemeye yetkililer*”,
- VUK'un 136'ncı maddesinde “*hüviyet ibrazı*”,
- VUK'un 137'nci maddesinde “*incelemeye tabi olanlar*”,
- VUK'un 138'inci maddesinde “*inceleme zamanı*”,
- VUK'un 139'uncu maddesinde “*incelemenin yapılacağı yer*”,
- VUK'un 140'inci maddesinde “*incelemede uyulacak esaslar*”,
- VUK'un 141'inci maddesinde “*inceleme tutanakları*” düzenlenmiştir.

VUK'un 137'nci maddesi gereğince incelemeye tâbi kimseler, “*VUK veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve belgeleri muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler...*” şeklinde düzenlenmiştir. VUK'un 141'inci maddesinde düzenlenen vergi inceleme tutanakları, vergi inceleme sürecinin en önemli noktası olan tespitlerin yapılması,

delillendirme ve ispat aşamasında öne çıkmaktadır (Demirci, 2011: 3). İlgili maddenin 2'nci fıkrası uyarınca, hakkında inceleme yapılan kişi düzenlenen tutanağı imzalamak istemezse, inceleme yapan kişi inceleme yapılanın rızasını gözetmeden tutanakla ilişkili defter ve belgeleri alma hakkına sahiptir. Yapılan işlem “el koyma, zapt” yetkisidir (Çavuş, 2006: 231). Bu fıkra da Anayasa'nın özel hayatın gizliliğine ilişkin sağladığı güvencenin yer almadığı görülmektedir. Bu bağlamda Anayasa'ya aykırılık teşkil ettiği görülmektedir. Defter ve belgelere el koyma tehdidi altında mükellefe kendisi aleyhinde delil vermeye zorlanması, ilgili maddenin kendini suçlama/susma hakkı bağlamında Anayasa'ya aykırılık teşkil ettiği öngörülmektedir (Uzun Çam, 2017: 199-200). El konulan defter ve belgelerin kişisel veri içermesi halinde inceleme yapılanın imzası olup olmadığına bakılmaksızın el konulan defter ve belgelerin bahsi geçen bölümlerinin iade edilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde TCK'nın 136'ncı hükmü gereğince “ele geçirme suçu” oluşacaktır (Ömercioğlu, 2016: 2299-2300).

3.5.3. Arama

Arama, idarenin sulh ceza hâkimliğince verilen karara istinaden mükellefin rızası dışında zorla bilgi elde etme yoludur. Vergi incelemesi sırasında, belirli şartlar meydana geldiği takdirde başvuru olan istisnai bir delil elde etme yoludur. Mükelleflerin vergileme ile ilgili ödevlerini yerine getirip getirmediikleri mükelleflerin ibraz ettikleri defter ve belgeler üzerinden araştırılmaktadır. Fakat mükellefler bilgi ve belgeleri gizliyor, idareye veya yetkililere vermiyorsa bilginin rızaya dayanan yolla elde edilmesi mümkün olmamaktadır. Bu durumda mükelleflerin rızası aranmaksızın idare kendiliğinden harekete geçerek gizli bilgi ve belgeleri elde etmektedir. Arama mükelleflerin temel hak ve özgürlükleri ile ilgili olduğu takdirde uygulama sırasında kanunla çizilmiş sınırların dışına çıkılmamasına özen gösterilmesi gerekmektedir (Şenyüz vd., 2020: 176-177).

Arama ile ilgili hükümler, CMK'nın 116'ncı maddesi ile 134'üncü maddeleri arasında “*Arama ve El Koyma*” başlığı altında; VUK'da ise 142'nci ve 147'nci maddeleri arasında düzenlenmiştir. VUK'da yazılı olmayan hallerde CMK'da aramaya ilişkin hükümler uygulanmaktadır (Avcı, 2019: 26). Aramaya ilişkin usul ve esasların yer aldığı 142'nci ve 147'nci maddelerin içeriği aşağıdaki şekilde:

- VUK'un 142'inci maddesinde “*arama yapılabilir haller*”,
- VUK'un 143'üncü maddesinde “*Aramada bulunan defter ve vesikalar*”,

- VUK’un 144’üncü maddesinde “*incelemede usul*”,
- VUK’un 145’inci maddesinde “*incelemenin bitmesi*”,
- VUK’un 146’ncı maddesinde “*kayıtların yeniden işlenmesi*”,
- VUK’un 147’nci maddesinde “*genel hükümlerin uygulanması*” düzenlenmiştir.

VUK’un 142’nci maddesinde⁸² yer alan ihbar sonrasında gerçekleştirilen arama, bir mükellefin vergi kaçırdığına işaret eden emarelerin bulunması halinde, mükellef veya kaçakçılıkla ilgili görülen diğer şahısların iş yerleri, evleri gibi yerler üzerinde yapılabilecektir. Aramanın yapılabilmesi için vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kimselerin buna lüzum görmesi ve gerekçeli yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunun istenmesi ve sulh yargıcının bu hususta arama yapılabileceğine ilişkin kararı vermesi gerekmektedir (Karaboyacı, 2014: 232). VUK’un 142’nci maddesinin 2’nci fıkrasına göre, mükellef yapılan aramada asılsız ihbarın varlığına kanaat getirdiği takdirde muhbirin adının bildirilmesini vergi dairesinden talep etme hakkına sahiptir (Karyağdı, 2020: 246). Arama ile mükellefin özel hayatına kanunlar aracılığıyla doğrudan müdahale edildiği görülmektedir. Arama sırasında aslında kişinin doğrudan özel alanı olan evi dâhi aranabilmektedir. Devletin en önemli gelir kaynağı olan verginin adaletli ve etkin toplanabilmesi adına denetim yolları önem arz etmektedir. Burada kanun koyucu mükellefi de korumaktadır. Örneğin, yapılan aramalarda ihbarın sabit olmaması halinde mükellefin ihbar edeni öğrenme hakkına sahip olması bunu desteklemektedir. Bu durum karşımıza önemli bir hak olarak çıkmaktadır. Arama ile el konulan bilgisayarlarda bulunan bilgilerin bazıları kişisel, bazıları ise şirkete ait ticari değeri bulunan ve rekabet gücünü etkileyebilecek türden bilgiler olabilmektedir. Arama sürecinde bu bilgilere kimlerin eriştiği, kopyalanıp kopyalanmadığı veya kopyalandıysa dâhi inceleme süreci bittikten sonra mevcut bilgilerin imhasının yapılıp yapılmayacağı kesinlik göstermemektedir (Üzeltürk, 2013: 58). Buna nazaran bilgisayar ortamında saklanan bilgilerin, inceleme elemanı tarafından kişisel veri sayılıp sayılmayacağı da kesinlik arz etmemektedir. Anayasa’nın 20’nci maddesinin 3’üncü

⁸² “İhbar 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. Aramanın yapılabilmesi için:

1. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi;

2. Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi; şarttır. İrtibatları sebebiyle muhtelif şahıslar nezdinde ve mahallerde yapılmasına lüzum gösterilen aramalardan birine karar vermeye yetkili olan sulh yargıcı bunlardan diğer sulh yargıçlarının salahiyyetine dahil bulunanlar hakkında da karar vermeye yetkilidir.

İhbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir, bu takdirde, vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur”.

fıkrası uyarınca kişisel veriler koruma altına alınmışken VUK'da bu konu hakkında bir düzenlemenin yapılmamış olması eleştiriye açık bir husustur (Hepaksaz, Çevikcan ve Öz, 2011: 5-6).

VUK'un 144'üncü maddesine⁸³ göre, inceleme sırasında mükellefe ait vergi ile ilgisi olmayan şahsi ve özel evrakların geri verilmesi hükmedilmiştir. Bu hususta aramanın amacı, mükellefin özel hayatına ilişkin hakları çiğnenmeden doğru ve adil vergilemenin yapılmasıdır. Vergi incelemesi müesseselerinden olan özel ve olağanüstü durumlarda yararlanılan arama yöntemi, mükelleflerin temel hak ve özgürlükleriyle yakından ilgilidir. Bu hak ve özgürlüklerin başında, özel hayatın gizliliği ile konut dokunulmazlığı yer almaktadır (Doğrusöz, 2009). Anayasa'nın 20'nci ve 21'inci maddeleri göz önüne alındığında, anılan haklar yine aynı maddelerde öngörülen meşru sebeplerden biri veya birkaçının varlığına ya da hâkim kararının olması şartına bağlanmış ve sınırlandırılmıştır. Suç işlenmesini önlemek için yapılan hakka müdahalede, hâkim kararının şartının olması VUK'un 142'nci maddesindeki hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla arama sürecinin anayasal çerçeveye uygun olduğu görülmektedir (Solak Akman, 2012: 36).

3.5.4. Bilgi Toplama

Mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, servetleri gibi bilgilere ait sırlar veya gizli kalması gereken diğer hususlar vergisel açıdan mahrem olarak kabul edilmektedir. Bu bilgileri vergi idaresi, bilgi toplama yoluyla veya mükelleflerin beyanlarıyla elde etmektedir (Karataş Durmuş, 2017: 377).

Gerçek ve tüzel kişilerden bilgi istenildiği takdirde, özel kanunlarda yazılı olan mahremiyet hükümlerini ileri sürerek bilgi vermekten kaçınmamaktadırlar. Vergi idaresi ile vergi incelemeye yetkili olanlar vergileme ile ilgili tüm bilgileri isteme hakkına sahiptirler. Bilgi istenen kişinin, mükellef olup olamaması ya da incelenmeye alınıp alınmamış olmasının bir

⁸³ "Arama yapılan hallerde inceleme çabukça ve her işten önce yapılır. İnceleme sırasında vergi ile ilgisi olmayan şahsi ve özel mektup ve diğer evrak makbuz karşılığında sahiplerine geri verilir.

Mükellef, ilgili memurun huzuriyle, bu defterler ve vesikalar üzerinde incelemeler yapmaya ve bunlardan suret ve kayıtlar çıkarmaya yetkilidir.

Defter ve vesikaların muhafaza altına alınmış olması, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini kaldırmaz. Mükellef beyannamesini tanzim için gerekli bilgileri defter ve vesikalardan yukarıdaki fıkra hükmü dairesinde çıkarabilir. Mükellefin bu husustaki yazılı isteği yetkililerce derhal yerine getirilir.

Şu kadar ki, defter ve vesikaların muhafaza altına alındığı tarihten vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar olan süre bir aydan az ise beyanname verme süresi kendiliğinden bir ay uzar ve ek süre bu müddetin sonundan başlar''.

önemi bulunmamaktadır. Bilgi toplamanın temel amacı, çeşitli kaynaklardan elde edilmiş olan bilgilerle mükellefin beyan ettiği matrahın doğruluğunun tespit edilmesidir. Bilgi toplama müessesesi kapsamında bilgi, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından sözlü ya da yazılı olarak istenmektedir. Bilgi toplama, talep üzerine veya sürekli bilgi toplama olmak üzere iki şekilde gerçekleşmektedir (Şenyüz vd., 2020: 178-179). Vergi idaresi, vergi mükellefleriyle ilgili istisnalar hariç tüm bilgilere erişebilme olanağına sahiptir (Ergen ve Kılınçkaya, 2014: 292). Bu hususa ilişkin istisnalar VUK'un 151'inci maddesinde düzenlenmiştir.

Vergi idaresinin bilgi toplama yetkisinin kişisel veriler açısından elde etme ve koruma şeklinde iki farklı boyutu bulunmaktadır. Bu yetki hem kişisel verilerin elde edilmesi hem de korunması açısından mükellef veya mükellefle ilgili kişilerin özel hayatlarının gizliliği hakkıyla bağlantılıdır. Vergi idaresinin vergi toplama yetkisiyle elde ettiği kişisel verilerin korunmasına ilişkin değerlendirme, Anayasa'nın 20'nci maddesine 2010 yılında eklenen hüküm gereğince ortaya çıkmaktadır. Vergi idaresinin bilgi toplama yetkisine ilişkin düzenlemeler, temel hakların sınırlandırılması çerçevesinde değerlendirilerek VUK'un idareye tanıdığı bazı yetkilerin Anayasa'ya aykırı olduğu tespit edilmiştir (Solak Akman, 2012: 284). Esasen bilgi toplama müessesesi ile vergi idaresi birçok kişisel mali veriye ulaşmaktadır. Buna istinaden VUK'un 5'inci maddesinde, *“Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar”* vergi mahremiyetine uymak zorundadırlar. İlgili düzenleme ile sır ve gizli kalması gereken bilgilerin ifşası yasaklanmıştır. Buna uyulmadığı takdirde ise cezai yaptırım uygulanacaktır.

Günümüzde e-devlet hizmetlerinin sağlamış olduğu imkânlardan yararlanılarak gelir idaresi tarafından geliştirilen “VEDOP” projesi kapsamında, Veri Ambarı (VERİA), Vergi Denetim Kurulu Bilgi Sistemi (VDKBİS) gibi otomasyon sistemleri uygulamaya konulmuştur (Şenyüz vd., 2020: 172). GİB'in mükellefe ait her türlü veriyi depolamasına izin veren veri ambarı uygulaması sonucunda verilerin gizliliğinin nasıl sağlanacağı hususunu tartışma konusu olmuştur. VUK'un 152'nci maddesinde, toplanan bilgilerin gizliliğine dair istihbarat arşivini düzenleyen hüküm haricinde bir düzenleme bulunmamaktadır. Ayrıca istihbarat arşivine yönelik çıkarılan “Mali İstihbarat Arşivi Yönetmeliği⁸⁴” yürürlükten kaldırılmıştır. Böylece Yönetmeliğin kaldırılmasıyla beraber mevzuatımızda istihbarat arşivini düzenleyen hiçbir düzenleme kalmamıştır (Baykara, 2015:

⁸⁴ 21.07.1951 tarihli ve 7864 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

12). Veri ambarının GİB'in bir birimi olması nedeniyle kuruluşunun hukuka uygun olduğu söylene dâhi VUK'un 152'nci maddesine uygun bir alt yapı ve mevzuat bulunmadığı sürece idarenin faaliyetlerini gerçekleştirmesi açısından kanuna dayanması tartışmaya açık olarak kalacaktır (Oral, 2019: 95).

3.6. Kişisel Verilerin Korunması Bağlamında Vergi Mahremiyeti İstisnaları

Türkiye'de vergileme beyan esasına dayanmaktadır. Mükelleflerden beyanla alınan bilgilerin görevliler tarafından açıklanmasının önüne geçmek adına uygulanmakta olan vergi mahremiyeti ilkesi, mükelleflerin lehine bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu uygulama tek taraflı teminat sağlamaktadır. Hukuka aykırılık ilkesini ortadan kaldıran veya benzer bir eylemi kabul eden başka bir hukuk kuralının olması halinde, haklı bir nedene bağlı olarak gerçekleştirilen fiil suç olmaktan çıkmaktadır. Bu nitelikte olan durumlara ise "hukuka uygunluk sebepleri" adı verilmekte olup aynı zamanda bu durumların vergi mahremiyeti ilkesinin istisnalarını oluşturduğu görülmektedir (Tabanca, 2018: 60). Bu bağlamda konu kişisel verilerin korunması çerçevesinde alt başlıklar altında değerlendirilmiştir.

3.6.1. Vergi Levhasının Alınması

Vergi levhası bulundurma, mükellefler açısından psikolojik denetim araçlarından bir tanesidir. Vergi levhasında yer alan matrah ve ödenen vergilerin müşterilere ilan edilmesiyle ödedikleri verginin yaptığı iş ile mukayesesinin yapılabilmesi hedeflenmiştir. Kanun metninde düzenleme yapılmadan önce vergi levhasının asılması zorluyken yapılan düzenlemeyle vergi levhasının alınması zorunlu tutulmuştur. Her ne kadar vergi levhasının asılması hükmü değiştirilmiş olsa da 408 sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile vergi levhasını almak zorunda olanlar çeşitli hallerde vergi levhalarını yanlarında taşımak zorundadırlar. Düzenlemenin amacı, matrahın ve vergilerin açıklanarak mükellefi doğru bildirim yapmaya yöneltmektir (Kocatepe, 2019: 79). Fakat Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın söz konusu düzenleyici işlemiyle getirilen bu istisnanın yasal bir dayanağı bulunmamaktadır. Bu durum hukuk devleti ilkesine aykırı olduğu gibi vergi mahremiyeti açısından da temel hak ve hürriyetleri kısıtlayıcı niteliktedir (Solak Akman, 2012: 79).

Kişisel verilerin korunması açısından 408 sıra No'lu Tebliğ'deki düzenlemeler dikkate alındığında, verilerin gizliliğinin nasıl elde edildiği konusu mükellefler açısından güvensizlik yaratabilmektedir. Tebliğ gereğince isteyen mükelleflerin şahıslarına ait vergi levhalarını işyerlerine asabileceği ve internet sitelerinde yayımlayabileceği hükmedilmiştir. Başka bir ifadeyle, kendilerine ait mali verileri erişime açmak mükellefin rızasına bırakılmıştır. Ancak bir mükellef verilerini kendi isteği doğrultusunda erişime kapalı tutmak istese bile, vergi levhası sorgulama hizmetini kullanarak ilgili mükellef hakkındaki verilere ulaşabilmektedir. Burada asıl sorun, GİB'in internet vergi dairesi sayfasının ilgili bölümüne yazılan T.C. kimlik numarasıyla mükellefin adı ve soyadı, ticaret unvanı, işyeri adresi ve beyan ettiği matrahlar kadar herkesin kolaylıkla ulaşılabilirdiği kişisel mali verilerin erişime açık olmasıdır. Aynı şekilde üçüncü kişilerin bu bilgileri *“kredi kartı usulsüzlükleri, asılsız nüfus cüzdanı çıkarmak, dolandırıcılık, gerçek olmayan isimle şirket kurmak”* gibi hukuka aykırı işlemlerde kullanması da mümkün olabilmektedir. Vergi idaresinin, bilişim hizmetleri sunarken, kişisel mali verilerin ihlal edilmesi ile ortaya çıkan mahremiyet zafiyetlerinin önlenmesi için hukuki tedbirlerle beraber teknik ve idari açıdan da önlemler alması gerekmektedir (Dilibal, 2021: 108).

3.6.2. Matrah ve Vergilerin İlanı

VUK'un 5'inci maddesinin 3'üncü fıkrası gereğince; vergi güvenliği için yıllık gelir vergisi, sermaye şirketlerinin ise kurumlar vergisi beyannamelerinde göstermeleri gereken matrahları, beyanı tarha konu olacak mükellefin ad ve unvanları ile beyan edilen yıl içerisinde vergi idaresinin uygun görülen yerine cetvellerin asılmasıyla ilan etmesi gerekmektedir. Söz edilen hüküm mükelleflerin bilgilerinin ifşası bakımından vergi mahremiyeti istisnalarından birini oluşturmaktadır. Bu husus, bilgilerin ifşasının hukuki dayanağıdır. Ayrıca bu durumu vergi güvenliğini ve kamu yararını sağlama kapsamında kabul edilen vergide aleniyet ilkesiyle değerlendirmek gerekmektedir. Vergide aleniyet, bazı mükelleflerin çeşitli bilgilerinin açıklanması ile sağlanıp vergide şeffaflığı desteklemektedir. Fakat Solak Akman'a (2012) göre, kamu yararını sağlamak için değerlendirilen bu istisnanın, kamu yararının sağlanmasına hangi ölçüde katkı sağladığını ifade eden bir gerekçe bulunmamaktadır.

VUK'un 5'inci maddesinin 3'üncü fıkrasına dayanarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan vergi rekortmenleri listesindeki veriler mükelleflerin rızası alınarak

işlenmekte ve açıklanmaktadır. Fakat bu işlem kişisel mali verilerin işlenmesinde temel ilke niteliği taşıyan hukuka ve dürüstlük kurallarına uygun olmalıdır. Bir veri işlemenin kanun tarafından izin verilmesi veya emredilmesi onun hukuka uygun olduğunu göstermektedir. Bu açıdan mükelleflerin kişisel mali verilerinin internet ortamında listeler şeklinde ilan edilmesinin hukuka aykırı bir işlem olduğunu söylemek mümkündür (KVKK Kurumu, 2023: 5). İlgili Bakanlık bilgileri açıklarken mükellefin rızasını almış olması hukuka uygunluk sebebini oluşturmamaktadır. Çünkü sadece rızanın varlığı kişisel veri işleme yönteminin hukuka aykırı olmasını meşru kılmamaktadır. Vergi rekortmenlerinin listelerinin VUK'un 5'inci maddesi 3'üncü fıkrası kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmayıp mükellefin kişisel mali verilerinin açıklanması vergi mahremiyeti ve kişisel verilerin korunması hakkı ile bağdaşmamaktadır (Dilibal, 2021: 103).

3.6.3. Vergi/Ceza Miktarlarının Hazine ve Maliye Bakanlığı'na Açıklanması

Mükelleflerin vergi tarhına esas beyanları, kesinleşen ceza ve vergileriyle vadesi geçmiş olduğu halde ödenmemiş olan vergi ve ceza miktarları Hazine ve Maliye Bakanlığı'na açıklanması vergi mahremiyeti dışında tutulup istisna sayılmıştır (Bayraktar, 2022: 51-52). VUK'un 5'inci maddesinin 4'üncü fıkrası kapsamında, mükellefler hakkında kesinleşen ceza ve vergi miktarlarının ödenmemesi sonucunda, vergi ve ceza miktarlarının açıklanması mükelleflerin idari yaptırım yolu ile cezalandırılması anlamına gelmektedir (Ekmekçi Çalıcıoğlu ve Ateşgaoğlu, 2019: 1786). Bu nedenle ilgili düzenlemenin hem TMK'nın 24'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan kişilik haklarının ihlaline hem de VUK'un 5'inci maddesinin 7'nci fıkrasının ihlaline sebebiyet verdiği kanısı oluşmaktadır. Vergileme sürecinde mükellefler hakkında öğrenilen bilgilerin kullanılması ve mükelleflerin kişisel haklarına zarar verilmesi vergi mahremiyeti kapsamında görülecek ve hukuka aykırı sayılacaktır. Mükellefler hakkında vergileme sürecinde yapılan gerçeği yansıtmayan söylentiler aşağılayıcı tutumlar sebebi ile mükelleflerin kişisel haklarının zedelenmesi vergi mahremiyeti kapsamında VUK'un 5'inci maddesini ihlal etmektedir. Bu sebeple mükelleflerin vergileme sürecindeki özel hayatlarına ilişkin bilginin gizliliği yanı sıra kişilik hakları da vergi mahremiyeti kapsamında güvence altına alınmıştır (Güneş Kurt, 2020: 92).

Vergi borçları listelerinin herkes tarafından ulaşılma imkânına sahip olması göz önüne alındığında kişisel mali verilerin ifşasına imkân veren bu düzenleme mükellef hakkında vergi kaçakçısı imajı yaratılmasına, mükellefin kamuoyunda “vergi yüzüsü” adıyla

damgalanmasına neden olabilecektir. Bu sebeple iş hayatında dışlanmasına ve tüm bunlar nedeniyle maddi ve manevi zarara uğramasına sebebiyet verebilmektedir. Bu açıdan düzenlemenin amaca ulaşmak konusunda seçilmiş ağır bir araç olduğu görülmektedir (Dilibal, 2021: 104-105).

3.6.4. Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleyenlerin ve Kullananların Meslek Odalarına ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'ne Bildirilmesi

Vergi mahremiyeti kapsamında görülmeyen ve VUK'un 5'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında düzenlenen *“sahte veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenleyenlerin ve kullananların mesleki teşekkül, birlik ve odalara bildirilmesi”* vergi mahremiyetine istisna oluşturan bir diğer durum olarak görülmektedir. Bu bildirimlerin temelinde bahsedilen fiili gerçekleştiren mükellefler hakkında meslek mensuplarının herhangi bir işlem uygulamadan önce bilgi sahibi olmalarını sağlamak yer almaktadır. Başta SMMM'ler olmak üzere meslek mensuplarının bazı hususlarda müşterek ve müteselsil sorumluluğu bulunmaktadır. Bu sayede kurum, mükelleflerin yaptığı işlemlerden haberdar olmakta ve konu ile ilgili gerekenlerin yapılması sağlamaktadır (Aktaş, 2015: 87).

Bu istisna kapsamında kendileri ile bilgi paylaşılan kamu kurum ve kuruluşlarıyla ilgili kişiler de vergi mahremiyetinin kapsamına alınmıştır. Söz konusu kişi ve kamu kuruluşları kendilerine verilen bilgilerin gizliliğini ve güvenliğini sağlayarak vergi mahremiyetine uymakla yükümlüdürler. Vergi inceleme raporuyla sahte veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenleyenlerin tespit edilmesi şartı bulunmaktadır. Fakat vergi inceleme elemanlarının hazırladıkları tutanak raporları mükellefin suçluluğunu kanıtlamamaktadır (Bayraktar, 2022: 53-54). Bu düzenlemenin Anayasa'ya aykırılığı literatürde ele alınmıştır. Vergi inceleme raporuna istinaden başka bir ifadeyle yargılama süreci tamamlanmadan ilgili kişinin açıklanması ya da herhangi bir şekilde teşhir edilmesi hukuk devleti ilkesi gereklerine aykırılık teşkil edecektir (Sonsuzoğlu, 2000: 129; Taş, 2007: 129).

Düzenleme kişisel verilerin korunması hakkı açısından değerlendirildiği takdirde diğer istisna hükümlerindeki gibi lehe söylenecek bir durum bulunmamaktadır. Mükelleflerin verileri; mesleki teşekkül, birlik ve odaların üyeleri ile paylaşıldığı takdirde o mükellefin birçok kişi tarafından *“sahte faturacı”* olarak bilinmesine neden olacaktır. Vergi sisteminin etkinliği için verilerin paylaşılması, mükellef için tam bir korumanın sağlanmaması,

verilerin başka amaç için kullanılacağı kanısını yaratmaktadır. Dolayısıyla mükelleflerin, vergi idaresinin istediği verileri vermeye hazır oldukları fakat suçlulukları sabit olmadan mesleki teşekkül, birlik ve meslek odalarıyla paylaşım yapılmasına hazır olmadıkları görülmektedir (Dilibal, 2021: 106). Bu açıdan düzenleme, kişisel yarar ile kamu yararı dengesini bozarak vergi mahremiyeti etkinliğinin azalmasına ve kişisel verilerin korunması hakkının sınırlandırılmasına neden olmuştur (Solak Akman, 2012: 93).

3.6.5. Bankalara Gerçekleştirecekleri Vergi Tahsiline Yönelik Bilgilerin Verilmesi

VUK'un 5'inci maddesinin 4'üncü fıkrasına 4962 sayılı Kanun ile eklenen hüküm gereğince "... bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgiler verilebilir" düzenlemesi yapılmıştır. Bu hükme göre bankalara vergi alacaklarının tahsiline yönelik bilgi paylaşmak vergi mahremiyeti istisnası sayılmıştır. Bu düzenlemeyle, bankaların vergi tahsilatıyla ilgili işlemlerin hızlandırılması ve bilgi aktarımında vergi mahremiyetinin engel teşkil etmesinin önüne geçmek amaçlanmıştır. Bankalara tahsilat işlemleri sınırlı olmak üzere bilgi aktarımı imkânı tanınmıştır. Bu düzenlemeye istinaden bilgi aktarımı yapılan bankalar ve banka çalışanları, elde ettikleri bilgilerin gizliliğini koruma konusunda vergi mahremiyetine uymakla yükümlüdürler (Ağar, 2012: 377).

4962 sayılı Kanun ile AATUHK'ya ve VUK'a vergileme süreci aşamasına ilişkin benzer hükümler eklenmiştir. Bu husus göz önüne alındığı takdirde, kanun koyucunun amacı tartışmalara neden olmuştur. Bankalara bilgi verilmesini sağlamak amacıyla AATUHK'ya eklenen hükmün ayrıca VUK'da düzenlenmesi gereksiz görülmektedir. Mükelleflerin vergi mahremiyeti, AATUHK'da yer verilen hüküm uyarınca koruma altına alınmıştır. Bu nedenle VUK'un 5'inci maddesinde yer alan bankalara bilgi verilmesine ilişkin istisna hükmü, vergi mahremiyetine yönelik aykırı bir hüküm niteliği taşımamaktadır (Solak Akman, 2012: 80-81).

3.6.6. Kamu Görevlilerince Yapılan Adli ve İdari Soruşturmalara İlişkin Talep Edilen Bilgilerin ve Belgelerin Verilmesi

VUK'un 5'inci maddesine 4369 sayılı Kanun'la eklenen fıkra göre, adli ve idari soruşturma yürüten kamu görevlilerince istenen bilgi ve belgelerin verilmesi, vergi

mahremiyeti istisnasıdır. Eklenen firkanın gerekçesi ise, soruşturma yapan kişilerin görevlerini daha etkin yapabilmesi, caydırıcılığın artması ve şeffaf bir kamu yönetimi anlayışı ile yolsuzlukların önlenmesidir. Vergi mahremiyeti kapsamında olan bilgi ve belgeleri isteyen kamu görevlilerine, bu bilgilerin verilmesi adli ve idari bir soruşturmanın varlığına ve bununla ilgili bir talebin olması şartına bağlanmıştır. Dolayısıyla bu şart önemli bir sınırdır (Bayraktar, 2022: 54). Fakat idarenin paylaşacağı bilgi ve belgeler içerisinde kişisel mali verilerin bulunması ihtimali göz önüne alındığı takdirde bu veriler doğru güncel ve hukuka uygun olmayabilir. Bu hususta mükellefe düzeltme imkânı da sağlanmamaktadır. Bu güvencelerin eksikliği ölçülülük ilkesinin ihlaline neden olmaktadır. Ayrıca bu durum kişisel verilerin korunması hakkı ile VUK arasında meydana gelen en büyük uyumsuzluk olarak yorumlanmaktadır. VUK'un 5'inci maddesinin ilgili fıkrasında söz edilen hükme göre uyulacak usul ve esasları belirleme yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. Kişisel verilerin korunması hakkının anayasal güvence altına alınmasından sonra VUK'ta temel esasları belirlenmeden yapılmış olan vergi mahremiyeti kapsamındaki usul ve esasların belirlenmesine ilişkin tüm yetki devirleri Anayasa'nın 20'nci maddesinin 3'üncü fıkrasına ihlal niteliği taşımaktadır (Dilibal, 2021: 106-107).

GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Kişisel veri kavramı, kimliği belirli veya belirlenebilir bir kişiye ait bilgilerin tamamıdır. Kişilerin; maaşı, yaşı ve dini gibi birçok kişiye ait bilgi kişisel veri kapsamındadır. Kişisel verilerin, bilginin bulunması, kimliği belirli veya belirlenebilir bir kişinin varlığı ve bilginin kimliği belirli veya belirlenebilir bir kişiyle ilişkili olması şeklinde üç unsuru bulunmaktadır. Yukarıda sayılan unsurları içeren bir bilgi, kişisel verilerin korunması kapsamında değerlendirilir ve KVKK hükümleri ile korunur. Birçok alanda karşımıza çıkan önemli konulardan biri olan kişisel verilerin korunması hemen hemen her alanda birçok tartışmayı gündeme getirmiştir. Tarihte bugünkü anlamını taşıyor bile olsa hipokrat yemininden bu yana varlığını gösteren kişisel verilerin korunması, günümüz dünyasında gelişen teknoloji ile daha çok korunmaya ihtiyaç duymaktadır. Bu noktada tüm dünyada ve ülkemizde kişisel verilerin korunması hakkını güvence altına alacak birçok düzenlenmenin yapıldığı görülmektedir. Başta Anayasa ve KVKK ile güvence altına alınan bu hak, Türk hukuk sistemi içerisinde bulunan diğer kanunlarda desteklenmiştir. KVKK, Türkiye sınırları içerisinde kişinin mahremiyetini korumaya yönelik hazırlanmış olan en kapsamlı kanun olarak karşımıza çıkmaktadır.

Günümüzde devletler, kamu hizmetlerini yerine getirirken birçok kişisel veriye ulaşmaktadır. Örneğin vergi idareleri vergileme süreci içerisinde doğru ve etkin vergileme yapabilmek için mükellefler hakkında çeşitli bilgilere erişmektedir. Bu açıdan mükellefler vergileme sürecinde verdikleri bilgilerin açıklanmayacağına dair mutlak güç sahibi olan devlet ve kurumlarına güvenebilmelidir. Bu güven sağlanmadığı takdirde mükellef bilgi vermekten kaçınacaktır. Dolayısıyla vergi mahremiyeti mükellefler için son derece önemli bir korumadır. Aynı zamanda vergi mahremiyeti mükelleflerin önemli haklarından birisidir. Dolayısıyla mükellefler vergi idaresine güvenerek bilgilerini vermektedirler. Fakat vergi idaresi tarafından bilgilerin çeşitli amaçlarla açıklanması ya da aktarılması kamu yararının gereği olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi mahremiyeti hakkının sınırsız uygulanması ise toplumun genel yararına aykırılık teşkil edecektir.

Vergi mahremiyeti kapsamında bir bilginin korunabilmesi için sır veya gizli kalmasından fayda sağlanacak bir bilgi olması gerekmektedir. Bu bilgiler, mükellefin veya mükellefle ilgili kimselerin işleri, servetleri ve hesap durumları gibi bilgiler olmalıdır. Kişisel verilerin korunması; kişilerin özel, sosyal ve ekonomik olmak üzere tüm bilgilerine koruma sağlarken vergi mahremiyeti sadece sır veya gizli kaldığında fayda sağlayacak bilgilere güvence sağlamaktadır. Başka bir deyişle, vergi mahremiyeti kapsamında korunan bir bilgi kesinlikle sır veya gizli kalması gereken bir bilgiyken, kişisel verilerin korunması açısından böyle bir sınırlandırma yoktur. Keza kişisel verilerin korunması çerçevesinde korunan bilginin doğruluğunun kanıtlanmasına gerek duyuluyorken, vergi mahremiyeti kapsamında korunacak bilginin doğru olması gerekmektedir. Vergi mahremiyeti, başta Anayasa ve VUK olmakla birlikte yine kişisel verilerin korunmasında olduğu gibi iç hukukumuzda birçok kanun hükmüyle desteklenmektedir.

Vergi mahremiyeti gerçek ve tüzel kişilere koruma sağlamaktadır. Kişi bakımından vergi mahremiyeti, kişisel verilerin korunmasına göre daha geniş kapsamlıdır. VUK'un 5'inci maddesinde vergi mahremiyeti ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Kişisel verilerin korunması hükümlerine tüm gerçek ve tüzel kişiler uymak zorundadır. Fakat VUK'un ilgili maddesinde vergi mahremiyetine uyması gereken kişiler tek tek sayılmıştır. Doğru bir vergi sistematığının kurulması için mükelleflerin çeşitli özel bilgilerine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu durum, mükelleflerde mahremiyet ihlali endişesini doğurabilmektedir. Devlet, mahremiyetin ihlal edilmemesi adına mevzuat düzenlemeleri yapmıştır. Vergi işlemlerinin her aşamasında görevli olan kişilerin, vergiye konu olan kişinin özel bilgilerini açığa çıkarması veya bunları kendi amaçları için kullanması yasaklanmıştır. Vergi mahremiyetinin ihlali suçu, anayasal olarak özel hayatın gizliliği kapsamında değerlendirilmektedir. Ancak vergi mahremiyetinin ihlali suçunun varlığı halinde VUK, KVKK veya TCK'dan hangisinin ilgili hükümlerinin göz önüne alınacağı kesin olarak belirlenmemiştir. Nitekim kanunda çeşitli boşlukların ve yoruma açık durumların olduğu da çalışmada ulaşılan sonuçlar arasında yer almaktadır.

Değişen ve gelişen bilişim teknolojileriyle birlikte bireylerin özel hayatının gizliliği ve kişisel bilgileri ekonomik açıdan daha değerli hale gelmiştir. Dijitalleşmeyle birlikte bilginin gizlenmesi konusunda boşluk ve endişeler gündeme gelmeye başlamıştır. Söz konusu alanda güvenliğin nasıl sağlanacağı konusunda özellikle devlet yöntemlerine büyük rol düşmektedir. Bu durum, özel hayatın gizliliğini ve kişisel bilgilerin hukuki açıdan daha

nitelikli bir biçimde korunmasının gündeme gelmesine sebep olmuştur. Bu kapsamda gerek uluslararası gerekse ulusal hukukta yasal düzenlemeler yapılmıştır.

Kişisel veriler ve vergi mahremiyeti temelde özel hayatın gizliliğinde buluşmaktadır. Bir nevi iki normun kesişim noktasına özel hayatın gizliliği hakkı demek mümkündür. Anayasa'nın 20'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında özel hayatın gizliliği başlığı altında kişisel verilerin korunması hakkına yer verilmiştir. Kaynağını özel hayatın gizliliğinden alması hasebiyle özel hayata yapılacak olan bir müdahale vergi mahremiyetine de yapılmış olacaktır. Daha önce de bahsedildiği gibi kişisel verilerin korunması hakkı kapsamında mükelleflerin bilgileri de korunmaktadır. Bu noktada mükelleflerin kişisel verileri için yeni bir terim kullanma ihtiyacı doğmuştur. Mükelleflerin hesap durumu, servetleri, vergi borçları ve vergi cezaları gibi bu kapsamda olan sır veya gizli kalması gereken bilgiler için kişisel mali veri terimi kullanılmaya başlanmıştır. Ancak kanun koyucu açık bir şekilde VUK'da, AATUHK'da ve KVKK'da yer alan kanun maddelerinde kişisel mali veri tanımlı yapmamıştır. Kişisel verilerin, vergi mevzuatında karşılığı olan kişisel mali verinin VUK'da, AATUHK'da ve KVKK'da tanımının yapılması gerektiği kanaatindeyiz. KVKK'nın 5'inci maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca, ilgili kişinin açık rızası olmaksızın kişisel verilerinin işlenmesi yasaklanmıştır. Fakat aynı Kanun'un 5'inci maddesinin 2'nci fıkrasında bentler halinde kişisel verilerin açık rıza alınmadan işlenebileceği haller düzenlenmiştir. Buna göre, a ve ç bendinde yer alan hükümleri kişisel verilerin vergi mevzuatındaki karşılığı olan kişisel mali veriler açısından değerlendirmek mümkün görünmektedir. Gündeme gelen kavram karmaşasını giderebilmek adına öncelikle hiçbir vergi kanununda tanımına yer verilmeyen kişisel mali veri kavramının gerek AATUHK'da, gerekse VUK'da tanımlanması gerekmektedir.

Devletin en önemli gelir kaynağı şüphesiz vergilerdir. Vergileme sürecinin daha etkin ve adaletli gerçekleşmesi için vergi denetim araçları kullanılmaktadır. Vergi denetim yollarıyla esasında mükellefin özel hayatına müdahale edilmektedir. Ülkemizde beyana dayalı vergileme yapılması nedeniyle devlet açısından vergi denetimi yapılması önemlidir. Öte yandan mükelleflerin Anayasa'nın 20'nci maddesinde yer alan hükme göre, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkı bulunmaktadır. Vergi denetim yollarının, vergi mahremiyeti hakkının etkinliğini azaltan müesseseler olduğunu söylemek mümkündür. İnceleme yapan kişinin uygulamanın etkinliğini artırabilmek için el koyma yetkisinin bulunması Anayasa'ya aykırı olmakla beraber kişinin özel hayatının gizliliği hakkını kısıtlayıcı yönü de bulunmaktadır. Arama yolunun, meşru sebeplerin varlığına veya

hâkim kararına bağlanmış olması ise temel hak ve özgürlüklere doğrudan müdahale etmesi açısından önemlidir. Yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama yolları ile vergi idaresi mükelleflere ait mahremiyet kapsamında sayılabilecek birçok bilgiye ulaşabilmektedir. GİB, veri ambarı uygulamasına her türlü verinin işlemesine izin vermektedir. Burada bulunan bilgiler, mükelleflerin özel hayatını etkileyebilecek türden bilgileri de içermektedir. Uygulama içerisindeki bilgilerin korunması çok önemli bir husustur. Güvenlik önlemleri yüksek olsa dahi internet ortamında saklanan bilgiler için kesin bir güvenliğin sağlandığını söylemek mümkün değildir. Öte yandan uygulamada en ufak bir güvenlik zafiyetinin yaşanması bile mükelleflerin hayatını büyük ölçüde etkileyebilecektir. Bahsi geçen denetim sürecinde ve veri işlemede görev alan ilgili kişilerin bu konuda gösterdikleri hassasiyet oldukça önemlidir. Örneğin, aramadan sonra bilgisayar ortamında saklanan bilgilerin inceleme elemanı tarafından kişisel veri olarak sayılıp sayılmayacağı konusunda kesinlik bulunmamaktadır. Aynı zamanda VUK'da bu konu ile bağlantılı bir düzenlemenin bulunmaması eleştiriye açıktır. Denetim yolları aracılığıyla mükelleflerin özel hayatına müdahale edilmesi, kanun hükümlerinde daha ayrıntılı işlenmelidir. Aksi takdirde mükelleflerin özel hayatının gizliliği hakkına orantısız bir müdahale olabilecektir.

Vergi mahremiyeti mükellefleri koruyan tek taraflı teminat sağlayan bir düzenlemedir. Hukuka uygunluk sebeplerinden olan vergi mahremiyeti istisnalarıyla, devletin menfaatlerinin korunması amaçlanmaktadır. VUK'un 5'inci maddesinde yer alan istisnalar incelendiğinde birçok istisnanın bulunduğu görülmektedir. İstisnaların kapsamlı ve çok oluşu, vergi mahremiyet hakkının mükelleflere ne denli bir koruma sağladığı hususunda tartışma konusu olarak görülebilmektedir. Kişisel mali veriler, özel hayatın gizliliği kapsamında olması yönüyle temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasını düzenleyen Anayasa'nın 13'üncü maddesi uyarınca, kanunla açıklanmalı ve paylaşılmalıdır. İstisnalar konusunda yetki Hazine ve Maliye Bakanlığı'nda bulunmaktadır. Dolayısıyla bu durumun Anayasa'nın 20'nci maddesinin 3'üncü fıkrasına aykırı olduğunu söylemek mümkündür. Bu bağlamda istisna kapsamında açıklanacak ve paylaşılacak bütün bilgilerin VUK'da düzenlenmesi yerinde olacaktır.

Bir diğer husus olarak bilgi edinme hakkı, ülke yönetimlerinin fonksiyonlarının artması açısından önemli bir haktır. Kişiler, yönetim hakkında merak ettikleri ve öğrenmek istedikleri çeşitli bilgilere bu hak kapsamında ulaşabilmektedirler. Fakat bu hak koşulsuz her bilginin kişilere açıklanmasını öngörmemektedir. Bilgi edinme hakkının sınırları içerisinde özel hayatın gizliliği de yer almaktadır. BEHK'nın 21'inci maddesine göre kişisel veriler,

özel hayatın gizliliği adı altında istisna kabul edilmektedir. Aynı şekilde kişisel mali verilere de bahsedilen istisna hükmü uygulanabilecektir. Bilgi edinme hakkının, mükelleflerin ve vatandaşların devlete olan güvenini artırdığı şüphesizdir. Fakat bu hak orantısız kullanıldığı takdirde haksız rekabet gibi birçok istenmeyen sonuca neden olabilecektir. Bu konuda istisna hükümleri önem arz etmektedir.

Unutulma hakkı kapsamında ise; kişisel verilerin silinmesi, anonimleştirilmesi ve yok edilmesi gibi çeşitli haklar sağlanmıştır. Böylece kişisel verilerin korunması ve özel hayatın gizliliği hakkı ile iç içe olan unutulma hakkı, kişilerin maddi ve manevi zarar görmesini engelleyecektir.

VUK'da düzenlenen vergi mahremiyeti hakkı mükellefi korumada eksik kalmaktadır. Vergi mahremiyeti sadece vergi idaresinin mükelleflerin verilerinin ifşa edilememesi üzerine yoğunlaşmıştır. Ayrıca kanun aracılığıyla da birçok istisna getirilmesi hakkın kullanım alanını daraltmıştır. Ancak kişisel verilerin korunması, kişi bakımından daha dar kapsamlı olsa da vergi mahremiyetine nazaran daha çok koruma sağladığını söylemek de mümkündür.

Sonuç olarak, dijitalleşmenin mükellef ve vergi idaresi için vergileme sürecinde getirdiği kolaylıklara rağmen, kişisel bilgilerin korunmasını tam olarak sağlayamadığı aşîkârdır. Dijital uygulamalarda oluşabilecek bir sorun sonucunda mükelleflerin kişisel mali verileri ortaya çıkabilecektir. Bu durum ise vergi mahremiyetini önemli ölçüde tehlikeye düşürecektir. Bilişim teknolojilerinde meydana gelen gelişmeler sonucunda yürürlüğe giren KVKK ile vergi kanunlarının revize edilmesi sonucu doğmaktadır. Kişisel verileri koruma hukuku ile vergi hukukunun tam bir entegrasyonunun sağlanması büyük önem arz etmektedir. Böylelikle vergi mahremiyeti konusunda yaşanan sorunların önüne geçilebilecektir.

KAYNAKÇA

- Abdioğlu, H. (2007). Vergi denetiminde kırmızı bayrakların kullanımı. *Maliye ve Finansman Dergisi*, 36(161), 161-172.
- Ağar, S. (2012). Vergi mahremiyeti vs. bilgi edinme hakkı. *Ankara Barosu Dergisi*, (2), 363-392.
- Akdeniz, D. (2021). *Türk vergi hukukunda mahremiyet hakkı*. (Yayınlanmış Doktora Tezi), Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın.
- Akgül, A. (2013). *Kişisel verilerin korunması açısından idarenin hukuki sorumluluğu ve yargısal denetimi*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli.
- Akgül, A. (2016). *Danıştay ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları ışığında kişisel verilerin korunması*. İstanbul: Beta.
- Akıncı, A. N. (2017). Avrupa Birliği Genel Veri Koruma Tüzüğü'nün Getirdiği Yenilikler ve Türk Hukuku Bakımından Değerlendirilmesi. *İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü*. 13 Ocak 2022 tarihinde http://www.bilgitoplumu.gov.tr/wp-content/uploads/2017/07/AB_Veri_Koruma_Tuzugu.pdf sayfasından erişilmiştir.
- Akıntürk, T. ve Ateş Karaman, D. (2019). *Medeni hukuk*. İstanbul: Beta.
- Akkoç, H. (2022). *Türkiye'de bankacılık sektöründe internet ve mobil bankacılığın banka performansı ile ilişkisi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Akkurt, S. S. (2020). Kişisel veri kavramının hukuki niteliğine ilişkin yaklaşımlara mukayeseli bir bakış. *Kişisel Verileri Koruma Dergisi*, 2(1), 20-32.
- Akmenek, E. (2022). *Türk hukukunda kişisel verilere yönelik unutulma hakkı*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

- Aksoy, H. C. (2010). *Medeni hukuk ve özellikle kişilik hakkı yönünden kişisel verilerin korunması*. Ankara: Çakmak.
- Aktaş, D. (2015). *Bilişim alanındaki gelişmeler karşısında vergi mahremiyeti*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Alkan, M., Menteş, T. ve İnceefe, M. A. (2020). *Kişisel verileri koruma el kitabı – Teknik uygulama ve uyumluluk*. Ankara: Nobel.
- Armağan, A. (2017). Vergi ilan usulü pratiğinde bilgi edinme hakkı ve vergi mahremiyeti dengesi. *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 13(154), 2387-2418.
- Arslan, Ç. (2013). Vergi mahremiyetini ihlal suçu (VUK md. 362). *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 3(2), 15–30.
- Artuk, M. E., Gökçen, A. ve Yenidünya, A. C. (2009). *Ceza hukuku genel hükümler*. Ankara: Turhan.
- Atak, S. (2010). Avrupa Konseyi’nin kişisel veriler açısından sağladığı temel güvenceler. *TBB Dergisi*, (87), 90-120.
- Ateşgaoğlu, E. (2019). Vergi mahremiyetinin ihlali veya sırrın ifşası suçunu işleyenler hakkında uygulanması gereken ceza hukuku hükümlerinin değerlendirilmesi. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 5(1), 21-38.
- Atlı, T. (2020). Kişi haklarının ihlali durumunda internet erişiminin engellenmesi. *Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 3(1), 4-32.
- Atlı, Y. ve Demir, Ö. (2015). Bankacılık sektörü ve Elazığ’da bankacılığın gelişimi. *Fırat Üniversitesi Harput Araştırmaları Dergisi*, 2(1), 111-123.
- Avcı, O. (2019). *Türkiye’de ve seçilmiş ülkelerde vergi inceleme sürecinde mükelleflerin hak ve ödevleri*. İstanbul: Onikilevha.
- Avcı, O. (2021). Vergi hukukunda kişisel verilerin korunması sorunsalı. Ş. Karabulut (Ed.), *Maliye biliminde gelenekçi ve yenilikçi yaklaşım ve gelişmeler: Kamu harcamaları, kamu gelirleri, bütçe içinde* (ss. 1-20). Ankara: Gazi.
- Avcı, O. (2022). *Türk gelir idaresinde ve vergi uygulamalarında dijital dönüşüm*. Bursa: Ekin.

- Avcioğlu Aksoy, E. (2022). Bilgi edinme hakkının sınırı olarak idari soruşturmalara ilişkin bilgi ve belgeler. *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 19(2), 471-497.
- Avcioğlu, N. H. (2018). *Türk hukukunda kişisel verilerin korunması hakkı*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). KTO Karatay Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Avrupa Birliği Türkiye Delegasyonu (2022). 20 Mayıs 2022 tarihinde https://www.eeas.europa.eu/delegations/t%C3%BCrkiye_tr?s=230 sayfasından erişilmiştir.
- Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (1953). 5 Şubat 2023 tarihinde <https://www.yargitay.gov.tr/documents/AIHM.pdf> sayfasından erişilmiştir.
- Aydın, M. (2020). *Kişisel verilerin korunması bağlamında idarenin sorumluluğu ve yargısal denetimi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Aygün Eşitli, E. (2013). Suçların ve cezaların kanuniliği ilkesi. *TBB Dergisi*, (104), 225-246.
- Aykar, Ö. (2019). Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımında kasıt unsuru. *Vergi Dünyası Dergisi*, (453), 168-176.
- Ayözger, A. Ç. (2016). *Elektronik haberleşme sektöründe kişisel verilerin korunması*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Azer, C. (2010). *Bilgi edinme hakkı*. (Yayınlanmış Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Baskın, O. (2020). *Türk hukuku bakımından kişilik hakkı kapsamında kişisel verilerin korunması*. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Başaran Yavaşlar, F. (2013). Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu. Vergi Yaptırım Hukuku Sisteminin Sorunları ve Yeniden Yapılandırılması Sempozyumu: 20-21 Mart 2013. İstanbul.
- Başaran Yavaşlar, F. ve Canyaş, O. (2018). Türkiye’de vergi şeffaflığı. *Vergi Dünyası Dergisi*, 37(443), 6-24.

- Batu, B. (2022). *6698 Kişisel Verilerin Korunması Kanunu kapsamında kişisel verilerin işlenmesi ve açık rıza*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Baykara, B. (2005). İdari vergi suç ve cezalarında kanunilik ilkesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, (285), 1-10.
- Baykara, B. (2015). Mükelleflerle ilgili bilgilerin toplandığı ve işlendiği veri ambarının kişisel verilerin korunması hukuku ve Anayasa 20. madde bağlamında incelenmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, (404), 1-18.
- Bayraktar, M. (2022). *Danıştay Kararları ışığında vergi mahremiyetinin incelenmesi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale.
- Bilgiyi Ticarileştirme Merkezi (2021). Tüzel Kişi ve Gerçek Kişi Arasındaki Farklar Nelerdir?. 3 Şubat 2022 tarihinde https://btm.istanbul/blog/tuzel-ve-gercek-kisi-arasindaki-farklar-nelerdir?gclid=CjwKCAjw9pGjBhB-EiwAa5jl3Mk037KSloREppvLsbqIPQUYKNJJXjPyO_RJ_IT7V1PpVk3xVD3SThoCgUYQAvD_BwE sayfasından erişilmiştir.
- Biniş, M. (2013). Vergi uyuşmazlıklarında alternatif çözüm yolları ve Türkiye’de uygulanabilirliği. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 5(2), 15-30.
- Birinci, G. (2017). İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi’nin kısa tarihi I: Milletler Cemiyeti’nden Birleşmiş Milletler’e. *Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi SBE Dergisi*, 7(2), 50-81.
- Bozkurt Yüksel, A. (2018). Ticari sırların dijital ortamda korunması. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 9(33), 143-192.
- Börekçi, E. B. (2019). *Kişisel verileri verme, yayma veya ele geçirme suçu*. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Yeditepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Bulut, N. (2005). Bilim özgürlüğü: İçeriği ve sınırlandırılması sorunu. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 9(1-2), 23-40.
- Canöz, K. (2008). Kamuda halkla ilişkilerin yeni yüzü: Bilgi Edinme Yasası. *Selçuk İletişim*, 5(3), 141-152.

- Cin, H. (2005). *İnsan hakları, demokrasi ve hukuk devleti ekseninde bilgi edinme hakkı*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya.
- Çalışkan, A., Eryılmaz, Ü. ve Oğlakçı, M. (2021). 19. YY. Osmanlı ekonomisinde Galata Bankerlerinin rolü: Baltazzi ailesi örneği. *Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi SBE Dergisi*, 11(2), 969-991.
- Çavuş, A. (2006). *Vergi idaresinin yükümlüyü denetim yolları*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Çiftçioğlu, C. T. (2017). *Sırrın korunması boyutuyla ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrının açıklanması suçu*. Ankara: Seçkin.
- Çokmutlu, M. (2014). *Türk ceza hukukunda kişisel verilerin korunması*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli.
- Danıştay 1'inci Daire, 20.12.1984 tarih ve E: 1984/291, K: 1984/294.
- Data Protection Working Party Concept (2007). Opinion 4/2007 on the Concept of Personal Data. 22 Şubat 2022 tarihinde <https://www.clinicalstudydatarequest.com/Documents/Privacy-European-guidance.pdf> sayfasından erişilmiştir.
- Data Protection Working Party (2005). 21 Şubat 2022 tarihinde 12251/03/EN (clinicalstudydatarequest.com) sayfasından erişilmiştir.
- Dede, R. (2022). *Kişisel Verilerin Korunması Kanunu bakımından aydınlatma yükümlülüğünün yerine getirilmemesi kabahati*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Altınbaş Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, İstanbul.
- Değirmenci, S. (2019). *Avrupa Birliği bağlamında Türkiye'de Kişisel Verileri Koruma Kurumu*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Uşak.
- Demirbaş Aksüt, B. (2010). Vergi yargılaması hukukunun anayasal temelleri. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12, 257-312.
- Demircan, S. (2014). Vergi mahremiyetinin yeniden yapılandırılması. *Vergi Sorunları Dergisi*, (313), 184-192.
- Demirci, A. (2011). Vergi inceleme tutanakları. *Yaklaşım Dergisi*, (219), 1-14.

- Demirtaş, B. (2012). *Türk hukukunda ve karşılaştırılmalı hukukta bilgi edinme hakkı*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Deniz, B. (2021). İdarenin sorumluluğunu doğuran hizmet kusuru ve hizmet kusuru – kişisel kusur ayrımı. *TBB Dergisi*, (153), 187-234.
- Dilibal, C. (2021). *Kişisel verilerin korunması bağlamında vergi mahremiyeti*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Bandırma Onyedli Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bandırma.
- Doğrusöz, B. (2009). Aramalı İncelemenin İncelikleri. 11 Nisan 2023 tarihinde <https://www.bumindogrusoaz.com/article/aramali-incelemedenin-incelikleri> sayfasından erişilmiştir.
- Duman, B. (2016). Ceza hukuku bağlamında vergi mahremiyetinin ihlali suçu ve atıf problemi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 65(4), 1577-1601.
- Dural, M. ve Öğüz, T. (2014). *Türk özel hukuku cilt II kişiler hukuku*. İstanbul: Filiz.
- Durdu, M. (2019). Mükellef verilerinin korunması ve vergi mahremiyeti. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 27(3), 589-623.
- Dülger, M. V. (2005). 5237 sayılı TCK'da kastın unsurları ve türleri özellikle olası kastın değerlendirilmesi. *Hukuk ve Adalet Eleştirel Hukuk Dergisi*, 2(3), 65-111.
- Dülger, M. V. (2018). İnsan hakları ve temel hak ve özgürlükler bağlamında kişisel verilerin korunması. *İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5(1), 71-143.
- Dülger, M. V. (2019a). Avrupa Birliği Genel Veri Koruma Tüzüğü bağlamında kişisel verilerin korunması. *Yaşar Hukuk Dergisi*, 1(2), 71-174.
- Dülger, M. V. (2019b). *Kişisel verilerin korunması hukuku*. İstanbul: Hukuk Akademisi.
- Ekici, A. (2007). Bankacılık mevzuatı kapsamında banka ve müşteri sırrı. *Bankacılar Dergisi*, (63), 51-70.
- Ekmekçi Çalıcıoğlu, E. ve Ateşagaoglu, E. (2019). Protection of tax payer's commercial data within the scope of Turkish tax law. *International Social Sciences Studies Journal*, 5(32), 1775-1788.

- Eraslan, F. A. (2019). *Vergi denetimi ve Türkiye’de vergi denetimin etkinliği*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Erdem, D. Ö. (2018). *Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması suçu*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Ergen, Z. ve Kılınçkaya, L. (2014). Türkiye’de vergi denetim sistemi ve sistemin aksaklıklarının değeriendirilmesi. *Sosyoekonomi Dergisi*, (1), 281-303.
- Ergöl, E. (2015). 25 soruda bilgi edinme hakkı. *Bilgi Edinme Değeriendirme Kurulu Yayınları*, (3), 1-39.
- Ergöl, Y. (2022). Kişisel verilerin korunması hususunda dijitalleşmenin etkileri: Türkiye’nin vergi mahremiyeti açısından değeriendirilmesi. M. Mıynat ve T. Canbay (Ed.), *Dijital vergileme içinde* (ss. 401-430). Ankara: Gazi.
- Ergüney, H. K. (2014). *Türk vergi hukukunda vergi mahremiyeti ve banka sırrı ile karşılaştırılması*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Erol, A. (2015). *Vergi hukukunda bilgi verme ödevinin sınırı olarak vergi mahremiyeti ilkesi ve sonuçları*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- EUR-Lex (2022). Avrupa Parlamentosu ve Konseyi Direktifi. 28 Mart 2022 tarihinde <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:31995L0046> sayfasından erişilmiştir.
- European Data Protection Board (2019). Company Fined 150,000 Euros for Infringements of the GDPR. 20 Aralık 2021 tarihinde https://edpb.europa.eu/news/national-news/2019/company-fined-150000-euros-infringements-gdpr_en sayfasından erişilmiştir.
- Freedom of Information Act (2000). U.S. Department of State. 2 Ocak 2023 tarihinde <https://foia.state.gov/Learn/FOIA.aspx> sayfasından erişilmiştir.
- GDPR (2016). Intersoft Consulting. 15 Aralık 2021 tarihinde <https://gdpr-info.eu/> sayfasından erişilmiştir.

- Gider, Z. (2012). Sahte belge ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ayrımı. *Vergi Dünyası Dergisi*, (365), 77-85.
- Göçmen Uyarer, S. (2019). 6698 sayılı *Kişisel Verilerin Korunması Kanunu* ve 5237 sayılı *Türk Ceza Kanunu* kapsamında kişisel verilerin korunması. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Göçmen, S. (2021). *Yerel yönetimlerde Bilgi Edinme Hakkı Kanunu uygulamalarının belge yönetimine etkileri: İstanbul'daki belediyeler üzerine bir inceleme*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Gülerci, B. (2015). *Türk hukukunda vergi mahremiyetinin sınırları*. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Gültekin Diken, N. M. (2018). *Ceza hukukunda taksire dayalı sorumluluk*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Güneş Kurt, A. (2020). *Türk hukukunda vergi mahremiyeti*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Hatemi, H. (2018). *Medeni hukuk'a giriş*. İstanbul: Onikilevha.
- Hatipoğlu, S. (2019). *Kişisel verilerin korunması ve idarenin sorumluluğu*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- Hekimler, A. (2009). *İnsan Hakları Evrensel Beyannamesinin kabul edilişinin 60. yıldönümünde taşıdığı anlam ve önemi*. (Sosyal Bilimler Metinleri), Namık Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tekirdağ.
- Henkoğlu, T. (2015). *Bilgi güvenliği ve kişisel verilerin korunması*. Ankara: Yetkin.
- Hepaksaz, E., Çevikcan, F. ve Öz, E. (2011). Aramalı vergi incelemesi ve işlerliği. *Vergi Dünyası Dergisi*, (354), 1-16.
- Huseynov, T. (2018). *Yönetimde açıklık ve bilgi edinme hakkı: Azerbaycan örneğinin incelenmesi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muğla.
- İnalcık, H. (1964). Sened-i İttifak ve Gülhane Hatt-i Hümayunu. *Bellekten*, 28(112), 603-622.
- İşevi, A. S. ve Çelme, B. (2005). Bilgi çağında yeni hazine: Entelektüel sermayeyle rekabeti yakalamak. *Bilgi Dünyası*, 6(2), 251-267.

- Kalyon, A. (2020). *Türk vergi hukukunda kişisel verilerin korunması*. (Yayınlanmış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Kandırılıoğlu, P. Ç. (2010). *Türk hukukunda bankaların sır saklama yükümlülüğü*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Kanun-i Esasi (1876). Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Mahkemesi. 15 Ekim 2022 tarihinde <https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/oncelki-anayasalar/1876-k%C3%A2n%C3%BBn-i-es%C3%A2s%C3%AE/> sayfasından erişilmiştir.
- Karaboyacı, A. (2014). Vergi denetimi açısından beyan edilen gelirin doğruluğunun tespit yöntemleri. *TBB Dergisi*, (115), 211-242.
- Karaçoban Güneş, T. (2016). Vergi ödevlilerinin kişisel verilerinin korunması ve Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Tasarısı. *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15(1-2), 801-824.
- Karakehya, H. (2007). Ceza hukukunda doğrudan kast. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15(1), 117-138.
- Karataş Durmuş, N. (2017). Ticari sırların ve verilerin korunması kapsamında vergi mahremiyeti. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 8(31), 371-409.
- Karataş, A. A. (2022). *Elektronik ticarete kişisel verilerin korunması*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Karyağdı, M. (2020). *Vergi inceleme sürecinin değerlendirilmesi*. (Yayınlanmış Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Katoğlu, T. (2012). Ceza hukukunda suçun mağduru kavramının sınırları. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 61(2), 657-693.
- Kaya, C. (2005). *İdare hukukunda bilgi edinme hakkı*. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Kaya, E. (2006). *Kamu yönetiminde şeffaflık ve bilgi edinme hakkı çerçevesinde Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'nun uygulama sürecinin değerlendirilmesi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Kaya, Ö. N. (2022). *Kişisel verilerin korunması kapsamında hasta ve hasta yakınlarına gerçeğin söylenmesi*. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

- Kaylan, İ. (2016). *Bilgi edinme hakkının sınırları ve yargısal denetim*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli.
- Keyman, S. (1980). Tipiklik ve ceza hukuku. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 37(1), 59-105.
- Kılıç, K. (2016). *Kişisel verilerin korunması ve 6698 sayılı Kanun*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.
- Kılınç, D. (2012). Anayasal bir hak olarak kişisel verilerin korunması. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 61(3), 1089-1169.
- Kırıışık, F. (2008). *Yönetimde açıklık ve bilgi edinme hakkının kamu yönetiminin işleyişi üzerindeki etkisi*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Kişisel Verileri Koruma Kurumu (2017). Kişisel Verilerin Silinmesi, Yok Edilmesi veya Anonim Hale Getirilmesi Rehberi. 18 Mayıs 2023 tarihinde <https://www.kvkk.gov.tr/yayinlar/K%C4%B0%C5%9E%C4%B0SEL%20VER%C4%B0LER%C4%B0N%20S%C4%B0L%C4%B0NMES%C4%B0,%20YOK%20ED%C4%B0LMES%C4%B0%20VEYA%20ANON%C4%B0M%20HALE%20GET%C4%B0R%C4%B0LMES%C4%B0%20REHBER%C4%B0.pdf> sayfasından erişilmiştir.
- Kişisel Verileri Koruma Kurumu (2022). 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanun'unun Amacı ve Kapsamı. 30 Ocak 2022 tarihinde 6698-Sayili-Kisisel-Verilerin-Korunmasi-Kanununun-Amaci-ve-Kapsami.pdf sayfasından erişilmiştir.
- Kişisel Verileri Koruma Kurumu (2023). Kişisel Verilerin İşlenmesine İlişkin Temel İlkeler. 1 Mayıs 2023 tarihinde Kisisel-Verilerin-Islenmesine-Iliskin-Temel-Ilkeler (kvkk.gov.tr) sayfasından erişilmiştir.
- Kişisel Verilerin Korunması Alanında Uluslararası ve Ulusal Düzenlemeler (2023). 7 Nisan 2022 tarihinde <https://www.kvkk.gov.tr/Icerik/4183/Kisisel-Verilerin-Korunmasi-Alaninda-Uluslararası-ve-Ulusal-Duzenlemeler> sayfasından erişilmiştir.
- Kocabıçak, M. (2016). *Vergi mahremiyeti hakkı*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

- Kocatepe, M. (2019). *Türk vergi hukukunda mükellefin vergi mahremiyeti hakkı*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Koçak, S. Y. (2010). Kamu yönetiminde açıklık için bilgi edinme hakkı. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (23), 115-125.
- Korkmaz, İ. (2017). *Kişisel verilerin ceza hukuku kapsamında korunması*. Ankara: Seçkin.
- Köse Aysun, M. (2018). *Kişisel verilerin kaydedilmesi suçu (TCK m. 135)*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya.
- Köse, M. (2001). Osmanlıda borsa ve Galata Bankerlerinin devletin mali yapısındaki yeri. *Atatürk Üniversitesi Türkiyat Araştırmaları Enstitüsü Dergisi*, (18), 229-251.
- Kurşun, M. F. (2019). *Vergi ceza hukuku yönüyle sahte fatura*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Kutlu, Ö. ve Kahraman S. (2017). Türkiye’de kişisel verilerin korunması politikasının analizi. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetimi Araştırmaları Dergisi*, 5(4), 46-62.
- Kuzucu Yapar, B. (2021). Bir suç olarak vergi mahremiyetinin ihlali. *Maliye Çalışmaları Dergisi*, (65), 71-89.
- Küzeci, E. (2021). *Kişisel verilerin korunması*. İstanbul: Onikilevha.
- KVKK Danışmanlığı (2023). Kişisel Verileri Anonimleştirme Ne Demektir?. 7 Nisan 2023 tarihinde <http://kvksistemi.com/kvkk-makaleler/kisisel-verileri-anonimlestirme/#:~:text=Ki%C5%9Fisel%20verileri%20anonimle%C5%9Firme%20ne%20demektir,ger%C3%A7ek%20ki%C5%9Fiyle%20ili%C5%9Fkilendirilemeyecek%20hale%20getirilmesidir> sayfasından erişilmiştir.
- Mahmutoğlu, H. (2021). *Kişilik hakkı çerçevesinde unutulma hakkı*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Manav, E. (2015). İş ilişkisinde işçinin kişisel verilerinin korunması. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 19(2), 95-136.
- Mendos Kuşkonmaz, E. (2013). *Kişisel verilerin Türk Ceza Kanunu kapsamında korunması*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

- MERNİS (2023). Merkezi Nüfus İdaresi Sistemi. 29 Ocak 2023 tarihinde <https://www.nvi.gov.tr/mernis> sayfasından erişilmiştir.
- Nas, A. (2012). Türk vergi hukukunda vergi incelemesi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 61(4), 1307-1336.
- Noviçev, A. D. (1997). 1839 Gülhane Hatt-ı Hümayunu ve dış politikadaki boyutları. *İlmi Araştırmalar*, (279), 279-289.
- Nur, P. (2022). *Vergi hukuku açısından kişisel verilerin korunması*. (Yayınlanmış Doktora Tezi), Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Oktar, S. A. (2017). *Vergi hukuku*. İstanbul: Türkmen.
- Oral, İ. (2019). *Devamlı bilgi verme yükümlülüğü özelinde vergi idaresinin bilgi toplama yetkisi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Organ, İ. ve Sevinç, C. (2016). Vergi yargılamasında bilirkişilik kurumu ve Bilirkişilik Kanun Tasarısının getireceği yenilikler. *Maliye Dergisi*, (170), 116-130.
- Orkunoğlu Şahin, I. F. (2012). Bilgi edinme hakkının kullanılmasında bir istisna: “Vergi mahremiyeti”. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16(2), 199-216.
- Ömercioğlu, A. (2016). Vergi denetim müesseseleri açısından hayatın gizli alanına karşı suçlar. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 65(4), 2277-2304.
- Özcan, O. (2014). *Türk hukukunda vergi suçları*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Yeditepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Özdemir, H. (2009). *Elektronik haberleşme alanında kişisel verilerin özel hukuk hükümlerine göre korunması*. (Yayınlanmış Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Özdemir, H. (2010). İş yerinde işçilerin izlenmesi ve işçinin kişilik haklarının korunması. *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 14(1-2), 231-270.
- Özkan, O. (2020). *Kişisel verilerin korunması*. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Pehlivan, P. (2022). Güncel Finans Bankacılık ve Sigortacılık Çalışmaları. 2 Aralık 2022 tarihinde <https://books.google.com.tr/books?hl=tr&lr=&id=wsGAEEAAQBAJ&oi=fnd&pg>

=PA7&dq=bankac%C4%B1l%C4%B1k+tarihi+pehlivan&ots=rDLAF898HK&sig=tBhumLVn_gGGnqj0KNILrutSE6s&redir_esc=y#v=onepage&q=bankac%C4%B1l%C4%B1k%20tarihi%20pehlivan&f=false sayfasından erişilmiştir.

Pekbak Ertan, E. (2021). *Vergi mahremiyetinin ihlali suçu*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Ramazanoğlu, Y. M. (2012). *Farklı bir bakışla Anayasa gerçeği*. İstanbul: Ege.

Reis, Ş. G., Kılıç, Y. ve Buğan, M. F. (2016). Banka karlılığını etkileyen faktörler: Türkiye örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 21-36.

Roagna, I. (2012). “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Özel Hayata ve Aile Hayatına Saygı Gösterilmesi Hakkının Korunması” Avrupa Konseyi İnsan Hakları El Kitapları, 5 Mayıs 2023 tarihinde <https://rm.coe.int/16806f15ae> sayfasından erişilmiştir.

Sadık, A. (2020). *Uluslararası hukukta kişisel verilerin korunması*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.

Selvitopu, S. (2019). *Yurttaş gazeteciliğinin hukuksal düzenlemeler ve bilgi edinme hakkı kapsamında incelenmesi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Sertkaya Zorlu, E. (2021). Toplumun ve bireyin bilgi edinme hakkı. *Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (2), 511-527.

Solak Akman, İ. (2012). *Vergi mahremiyetini ihlal*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Somuncu, A. (2014). Yaygın ve yoğun vergi denetimi: Hukuki yapı ve uygulamanın değerlendirilmesi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 43(13), 133-173.

Sonsuzoğlu, E. (2000). Çeşitli yasalar açısından vergi mahremiyetine ilişkin düzenlemelerin değerlendirilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, (141), 116-134.

Strateji ve Bütçe Başkanlığı (2023). Bilgi Edinme. 21 Ocak 2023 tarihinde <https://www.sbb.gov.tr/bilgi-edinme/> sayfasından erişilmiştir.

- Sümer, G. (2013). *Türk vergi sistemi açısından bankaların ödev ve yükümlülükleri*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Sümer, G. (2016). Türk bankacılık sektörünün tarihsel gelişimi ve AB bankacılık sektörü ile karşılaştırılması. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 18(2), 485-508.
- Şekerbay, H. (2022). *Özel nitelikli kişisel veri olarak sendika üyeliği ve Türkiye’de sendikal ayrımcılık*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Şen, E. (2014). Kişisel Verilerin Kaydedilmesi. 15 Mayıs 2023 tarihinde <https://www.haber7.com/yazarlar/prof-dr-ersan-sen/1235168-kisisel-verilerin-kaydedilmesi-sayfasindan-erisilmistir>.
- Şenyüz, D. (2013). *Vergi ceza hukuku (vergi kabahatleri ve suçları)*. Bursa: Ekin.
- Şenyüz, D. (2016). *Vergi ceza hukuku*. Bursa: Ekin.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2020). *Vergi hukuku*. Bursa: Ekin.
- Şimşek, O. (2008). *Anayasa hukukunda kişisel verilerin korunması*. İstanbul: Beta.
- Tabanca, S. (2018). *Vergi mahremiyeti ilkesi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Taş, F. (2007). *Vergi mahremiyetini ihlal suçu ve değerlendirilmesi*. (Yayınlanmış Doktora Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Taş, F. (2008). *Vergi hukukunda vergi mahremiyetinin ihlali suçu*. Ankara: Yaklaşım.
- Taştan, F. G. (2017). *Türk sözleşme hukukunda kişisel verilerin korunması*. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Tataroğlu, M. (2013). Mahremiyet sorunlarının önlenmesinde mahremiyet etki değerlendirmesi (MED). *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 20(1), 263-289.
- Tekinalp, Ü. (2002). *Fikri mülkiyet hukuku*. İstanbul: Beta.

- Tekşen, M. G. (2012). *Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması suçu (TCK madde 239)*. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- TKGM (2023). Tapu ve Kadastro Bilgi Sistemi. 5 Şubat 2023 tarihinde <https://www.tkgm.gov.tr/projeler/tapu-ve-kadastro-bilgi-sistemi-takbis> sayfasından erişilmiştir.
- Tolun, Y. (2020). *Kişisel verilerin KVKK ve GDPR kapsamında korunması*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale.
- Turabi, S. (2012). Kusurluluk ve kusurluluğu etkileyen haller. *TBB Dergisi*, (101), 267-292.
- Turgut, C. (2021). *Kişilik hakkının bir görünümü olarak unutulma hakkı*. (Yayınlanmış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Türk Dil Kurumu Sözlükleri (2022). 3 Ocak 2022 tarihinde <https://sozluk.gov.tr/> sayfasından erişilmiştir.
- Türkan Şimşek, S. (2020). *Kişisel verilerin kaydedilmesi suçu*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Türkiye Cumhuriyeti Dışişleri Bakanlığı (2022a). Girişimci ve İnsani Dış Politika. 8 Mayıs 2022 tarihinde https://www.mfa.gov.tr/iktisadi-isbirligi_ve-gelisme-teskilati_oecd_tr.mfa sayfasından erişilmiştir.
- Türkiye Cumhuriyeti Dışişleri Bakanlığı (2022b). Avrupa Konseyi. 17 Mayıs 2022 tarihinde https://www.mfa.gov.tr/avrupa-konseyi_tr.mfa sayfasından erişilmiştir.
- Uluçol, O. (2019). 19. yüzyılda Osmanlı Devleti'nde bankacılığın gelişimi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (16), 19-40.
- Uncular, S. (2012). *İş ilişkisinde işçinin kişisel verilerinin korunması*. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- United Nations (2022). About Us. 10 Mayıs 2022 tarihinde <https://www.un.org/en/about-us> sayfasından erişilmiştir.
- Usta, O. (2022). *Kişilik hakları bağlamında unutulma hakkı*. (Yayınlanmış Doktora Tezi), Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri.

- Uyan, M. (2022). *Kişisel verilerin korunması hakkına yönelik suçların Türk ceza hukuku kapsamında incelenmesi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Hasan Kalyoncu Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Gaziantep.
- Uyanık, S. B. (2008). *Vergilendirme ilişkisi ve özel yaşamın gizliliği*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Uygun, M. (2010). *Avrupa Birliği'nin 95/46 sayılı Veri Koruma Yönergesi ışığında kişisel verilerin korunması*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Uzun Çam, M. (2017). Vergi denetiminde Anayasa'ya aykırı el koyma yetkisi. *Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 15(4), 177- 206.
- Uzun, T. (2005). Kamu yönetiminde değişim ve bilgi edinme hakkı. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 5(9), 229-256.
- Ünal, M. (2016). *Adrese dayalı nüfus kayıt sisteminin kamu kurum ve kuruluşlarınca kullanımı: Denizli örneği*. (Yayınlanmamış Tezsiz Yüksek Lisans), Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli.
- Ünsal, H. (2003). Türk vergi hukukunda vergi mahremiyeti, sağladığı yararlar ve uygulamada karşılan güçlükler. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3(8), 1-15.
- Üstün, Ü. S. (2001). Cezai yaptırım gerektiren vergi suçları ve yargılama usulü. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 9(3-4), 293-323.
- Üzeltürk, H. (2013). Çağdaş vergi sistemlerinde vergi denetimi. *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 10(2), 40-64.
- Vergi Dosyası (2017). Vergi Mahremiyeti Nedir? Uymakla Zorunlu Olanlar, İstisna ve Cezası. 22 Nisan 2023 tarihinde <https://vergidosyasi.com/2017/11/29/vergi-mahremiyeti-nedir-uymakla-zorunlu-olanlar-istisna-ve-cezasi/> sayfasından erişilmiştir.
- Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, 17.06.2015 tarihli ve E: 2014/4-56, K: 2015/1679.
- Yargıtay 8'inci Hukuk Dairesi, 17.03.1987 tarih ve E:1987/1469, K:1987/2337.

- Yaşar, H. N. (2008). İdarenin sorumluluğu üzerine düşünceler. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 66(1), 201-220.
- Yetiz, F. (2016). Bankacılığın doğuşu ve Türk bankacılık sistemi. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(2), 107-117.
- Yıldız, T. (2019a). *Kişilik hakları açısından unutulma hakkı*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Çankaya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Yıldız, Y. (2019b). Kişisel verilerin korunmasının vergi mahremiyeti ile etkileşimi. *Kişisel Verileri Koruma Dergisi*, 1(2), 1-16.
- Yılmaz Furtuna, E. (2022). Vergi hukukunda lekelenmeme hakkı. *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17(2), 596-632.
- Yılmaz, B. E., Erdoğan M. M. ve User, İ. (2013). Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Karşısında “Vergi Mahremiyeti Zırhı”, Türk Sosyal Bilimler Derneği 13. Ulusal Sosyal Bilimler Kongresi, ODTÜ, Ankara.
- Yılmaz, Ç. (1995). *Ticaret hukukunda ticari sır ve korunması*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Bilgi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Yurtsever, H. ve Buran, B. (2012). Bilgi Edinme Hakkı Kanunu çerçevesinde vergi mahremiyetinin değerlendirilmesi. *Electronic Journal of Vocational Colleges*, 2(2), 46-56.
- Yücedağ, N. (2019). Kişisel Verilerin Korunması Kanunu kapsamında genel ilkeler. *Kişisel Verileri Koruma Dergisi*, 1(1), 47-63.
- Yüksel Civelek, D. (2011). *Kişisel verilerin korunması ve bir kurumsal yapılanma önerisi (Uzmanlık Tezi)*. Bilgi Toplumu Dairesi Başkanlığı, Ankara.
- Yüzbaşı Tobaz, F. (2021). *Uluslararası insan hakları hukukunda ve Türk hukukunda kişisel verilerin korunması*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Trabzon Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Trabzon.
- Zengin, M. A. (2007). *Türk hukukunda bilgi edinme hakkının sınırları*. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, Konya.

AKSARAY ÜNİVERSİTESİ TEZ DEĞERLENDİRME FORMU		
Öğrencinin Adı Soyadı: Büşra Nur GÜNİNDİ		EVET
Kapak		
1	Tez Başlığı tutanaktaki başlıkla aynı mı?	
2	Kapaktaki ay ve yıl savunmaya girilen tarihle tutarlı mı?	
3	Kapak format kılavuzdaki kapak formatına uygun mu?	
4	Kapakta yazılan tüm yazılar doğru olarak verilmiş mi?	
İçindekiler		
5	Sayfa numaraları tam verilmiş mi?	
6	Şekil, Çizelge vb. listeleri verilmiş mi? Sıralaması doğru mu?	
7	Özet, Abstract, Giriş, Sonuçlar vb. bölümler var mı?	
8	Yazım hataları kontrolü yapıldı mı?	
Giriş		
9	Hazırlanan tezin önemini anlatıyor mu?	
10	İkinci ve Üçüncü dereceden başlık içermemeli kuralına uyuldu mu?	
Özet/Abstract		
11	Kılavuza uygun mu?	
12	Ay ve yıl savunmaya girilen tarihle tutarlı mı?	
13	Özet; tek sayfa, tek aralık, tek paragraf kuralına uygun olarak yazıldı mı?	
14	Bilim kodu, sayfa adedi, anahtar kelimeler ve tez danışmanı yazıldı mı?	
Kaynakça		
15	Kaynakların tamamına metin içinde atıf yapıldı mı?	
16	Kaynak formatı Kılavuzdaki kaynak formatına uygun olarak hazırlanmış mı?	
17	Atıf formatı kılavuzdaki atıf formatına uygun mu?	
Atıf Yöntemi APA 6 ☐ CMS ☐ İSNAD ☐		
Genel Değerlendirme		
18	Etik Beyan açıklaması okundu, uyuldu ve imzalandı mı?	
19	Kabul/Onay sayfası kılavuzdaki formata uygun olarak düzenlenmiş mi?	
20	Kabul /Onay sayfasında belirtilen oy birliği/oy çokluğu seçeneklerinden uygun olanı savunmayla tutarlı olacak şekilde belirlenmiş mi?	
21	Sayfa kenar boşluklar ve sayfa numaraları kılavuzdaki formatına uygun mu?	
22	Paragraf boşlukları ve metin satır aralığı kılavuza uygun olacak şekilde düzenlenmiş mi?	
23	Başlık yazımları kılavuzdaki başlık formatlarına uygun mu?	
24	Yazı tipi ve boyutu kılavuzdaki yazı tipi ve boyutu formatına uygun mu?	
25	Şekil, Çizelge vb. açıklama ve numaralandırmaları kılavuzdaki formata uygun olarak yazılmış mı?	

Bu tezin tarafımdan “Tez yazım kuralları” okunarak dikkatlice hazırlanmış olduğunu ve doğabilecek her türlü olumsuzluktan sorumlu olacağımı kabul ederim.

Öğrencinin imzası