

T. C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
DOKTORA TEZİ

VERGİLENDİRME ALANINDA
KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI

AYÇA YALTİ

2502140190

TEZ DANIŞMANI

PROF. DR. SALİM ATEŞ OKTAR

İstanbul – 2024

ÖZ

VERGİLENDİRME ALANINDA KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI

AYÇA YALTI

Vergilendirme alanında kişisel veriler, Anayasa'nın 20. maddesine eklenen kişisel verilerin korunması hakkı ve bu hakkı düzenleyen 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden önce de vergilendirme alanında vergi mahremiyeti hükümleriyle korunmaktadır. Yine de teknolojiye yaşanan gelişmeler ve giderek artan dijitalleşme veri koruma hukukunda yeni arayışları ve düzenlemeleri gerektirmiştir. Uluslararası düzenlemelere paralel bir çerçeve çizen 6698 sayılı Kanun, genel ve belirsiz istisna hükümlerine rağmen, gerçek kişilere ait kişisel veriler bakımından vergilendirme alanında da önem taşımaktadır. 6698 sayılı Kanun'un "İstisnalar" başlıklı 28. maddesinin düzenlemeleri vergilendirme alanında bu kanunun vergi ödevlilerine sağladığı güvenceleri bazen tamamen bazen de kısmen ortadan kaldırmaktadır. Devlet açısından vergi toplamak anayasal bir görev olduğundan vergilendirme alanında kişisel verilerin toplanması ya da işlenmesine ilişkin istisnalar olması olağan olmakla beraber devletin en büyük veri ambarı olan vergi idaresinin vergilendirme işlemleri sırasında veri koruma hukukunun gereklerini karşılayacak ve vergi ödevlilerinin haklarını gözetecek bir veri işleme, koruma usulü belirlemesi vergi ödevlilerinin temel hak ve özgürlüklerinin korunması ve vergi idaresinin şeffaf ve hesap verebilir bir idare olabilmesi açısından önem taşımaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergilendirme, Kişisel Veriler, Veri Koruma Hukuku, Vergi, Kişisel Veri

ABSTRACT

PERSONAL DATA PROTECTION ON THE AREA OF TAXATION

AYÇA YALTİ

On the area of taxation, personal data was protected by the tax privacy provisions even before the right to protection of personal data is added to Article 20 of the Turkish Constitution and the Law on the Protection of Personal Data No. 6698, which regulates this right, was entered into force. Nevertheless, developments in technology and digitalization have necessitated new regulations in data protection law. The Law No. 6698, which was regulated in accordance with the international law, is also important in the field of taxation despite the general and unclear exemptions under the Article 28.

“Exemptions”, Article 28 of the Law No. 6698, sometimes completely and sometimes partially eliminate the guarantees provided by this law to taxpayers in the field of taxation. Tax collection is an important constitutional duty of the State. Therefore, it is usual to have exemptions related to data collection or data processing in the field of taxation. But, being the largest data warehouse of the state, it is important for GİB (Turkish Revenue Administration) to determine a procedure for data processing and data protection procedure which will meet the requirements of data protection law and will protect taxpayers’ rights. This is also important for the tax administration to become transparent and accountable.

Key Words: Taxation, data protection, tax, personal data, data protection law.

ÖNSÖZ

Vergilendirme Alanında Kişisel Verilerin Korunması başlıklı bu çalışmanın hazırlanması fikri, asla güncelliğini kaybetmeyen veri koruma hukukunun pek çok diğer alan gibi vergilendirme açısından da arz ettiği öneme dayanmaktadır. Devletin Anayasa ve yasalarla kendine verilen vergi toplama görevini yerine getirebilmesi için vergi ödevlilerine ilişkin bilgileri ve bu bilgilerin gerçeğe uygunluğunu tespit etmesi gerekmektedir. Vergilendirmenin hemen hemen tüm hak ve özgürlüklere temas edebilen yapısı gereği vergi idaresi vergi ödevlilerine ilişkin pek çok veri ve bilgiyi elde edip kullanmaktadır.

Her ne kadar vergilendirme alanında vergi ödevlilerinin bilgilerini koruyan vergi mahremiyeti düzenlemelerinin tarihi eskiye dayansa da Türkiye’de veri koruma hukukuna ilişkin ilk kanuni düzenleme olan 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu 24 Mart 2016 tarihinde kabul edilerek 7 Nisan 2016’da yürürlüğe girmiştir. Gerçek kişilerin kişisel verilerinin korunmasını düzenleyen bu kanunun, çeşitli istisnaları bulunmaktadır. Bu nedenle hem teknoloji alanındaki hem de veri koruma hukukundaki gelişmeler doğrultusunda konunun ele alınması ihtiyacı doğmuştur.

Vergilendirme Alanında Kişisel Verilerin Korunması konusunu bana öneren ve tez danışmanlığımı kabul ederek beni onurlandıran Sayın Hocam Prof. Dr. S. Ateş Oktar’a; akademisyenlik mesleğine adım attığım ilk günden beri benden bilgisini ve desteğini esirgemeyen Sayın Hocam Prof. Dr. Gülsen Güneş’e, tez yazım sürecinde kıymetli vaktini ve ilgisini eksik etmeyen Sayın Hocam Doç. Dr. Yasemin Taşkın’a, titizlikle tezimi okuyan ve kıymetli fikirlerini sunan Sayın Hocam Prof. Dr. Erkan Aydın ve Sayın Hocam Doç. Dr. Emre Gökçay’a minnetle teşekkür ederim.

Ayça Yaltı
İstanbul, 2024

İÇİNDEKİLER

ÖZ	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ	v
KISALTMALAR LİSTESİ	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM KİŞİSEL VERİLERİN VE KORUNMASININ KURAMSAL BOYUTU VE TARİHÇESİ

I. KİŞİSEL VERİ KAVRAMI VE DİĞER KAVRAMLARLA İLİŞKİSİ	4
A. Genel Kavramlar: Veri, Enformasyon, Bilgi	4
B. Kişisel Veri Kavramı	6
C. Özel Nitelikli (Hassas) Kişisel Veri	15
II. TARİHSEL SÜREÇTE VERGİLENDİRME ALANINDA KİŞİSEL VERİLERE DUYULAN GEREKSİNİM	20
III. VERGİLENDİRME ALANINDA KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASINA DUYULAN GEREKSİNİM	25
IV. TÜRK HUKUKUNDA KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI HAKKINI İLGİLENDİREN TEMEL HAKLAR	28
A. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası Bağlamında	28
1. Genel Olarak	28
2. İnsan Onuru ve Kişinin Maddi ve Manevi Varlığını Geliştirme Hakkı ...	31
3. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı	33
4. Düşünce Özgürlüğü	35
5. Bilgi Edinme Hakkı	38
B. Vergi Mahremiyeti İlkesi	43

İKİNCİ BÖLÜM KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASININ HUKUKİ TEMELLERİ

I. GENEL HUKUK DÜZENİNDE KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI	47
A. Özel Hukuk Alanında Kişisel Verilerin Korunması	47

B. Ceza Hukuku Alanında Kişisel Verilerin Korunması	49
C. İdare Hukuku Alanında Kişisel Verilerin Korunması	50
II. ULUSLARASI VE ULUSLARÜSTÜ HUKUK DÜZENİNDE KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI.....	51
A. Birleşmiş Milletler Bünyesinde Yapılan Düzenlemeler	52
B. OECD Bünyesinde Yapılan Düzenlemeler	55
C. Avrupa Konseyi Bünyesinde Yapılan Düzenlemeler	56
D. Avrupa Birliği Bünyesinde Yapılan Düzenlemeler	59
III. ULUSAL HUKUK DÜZENİNDE KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI.....	62
A. Genel Olarak	62
B. Kişisel Verilerin Korunması Kanunu	63
1. Genel Olarak	63
2. Kişisel Verilerin Korunması Kanunu’nun İstisnaları	66
C. Vergi Usul Kanunu	70
1. Genel Olarak	70
2. Vergi Usul Kanunu’nda Vergi Mahremiyeti	72
3. Vergi Mahremiyeti İlkesinin İstisnaları	75
a. Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisinin İlanı	75
b. Yükümlülerin Vergi ve Ceza Miktarlarının Hazine ve Maliye Bakanlığı Tarafından Açıklanması	76
c. Vergi Levhası Asılması	77
d. Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleyen ve Kullananların Bildirilmesi	77
e. Kamu Kurum ve Kuruluşlarınca Talep Edilen Belgeler	78
f. Bankalara Yapacakları Vergi Tahsiline Yönelik Bilgilerin Verilmesi ...	79
g. Adli ve İdari Soruşturmalar ile İlgili Olarak Talep Edilen Bilgi ve Belgeler	79
h. Yargı Organları Karşısında Vergi Mahremiyeti	80
i. Uluslararası Bilgi Değişimi Anlaşmaları Kapsamında Vergi Mükellefinin Bilgilerinin Paylaşılması ve Vergi Mahremiyeti	81
D. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun.....	82

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
VERGİ İDARESİNİN KİŞİSEL VERİLERE ERİŞİMİ VE İŞLEMESİ

I. VERGİ İDARESİNİN KİŞİSEL VERİLERE ERİŞİM AMAÇLARI	84
A. Genel Olarak	84
B. Mükellefiyetin Tespiti	86
C. Mevcut Mükelleflerin Gerçeğe Uygun Vergilendirilebilmesi	86
D. Vergi Suçlarıyla Mücadele	87
E. Kayıt Dışılığı, Kara Para Aklanmasını, Terörizmin Finansmanını Önleme	89
F. Küresel Vergi Rekabetinin Sağlanması ve Uluslararası Anlaşmalar	91
II. VERGİ İDARESİNİN KİŞİSEL VERİLERE ERİŞİM YOLLARI	93
A. Vergi Denetimi Müessesesi ve Kişisel Veriler	93
1. Genel Olarak	93
2. Vergi İdaresinin Denetim Yolları	95
a. Arama	95
b. İnceleme	98
c. Yoklama	99
d. Bilgi Toplama	103
3. Vergi İdaresinin Denetimler Sırasında Elde Ettiği Kişisel Veriler	105
a. Vergi İdaresinin Mükelleflerden Elde Ettiği Kişisel Veriler	107
b. Vergi İdaresinin Üçüncü Kişilerden Elde Ettiği Kişisel Veriler	109
B. Uluslararası Bilgi Değişimi Müessesesi ve Kişisel Veriler	111
1. Genel Olarak	111
2. Bilgi Değişimi Müessesesinin Hukuki Dayanakları	115
3. Bilgi Değişimi Yöntemleri	119
4. Bilgi Değişimi Müessesesi ve Kişisel Verilerin Korunması Hakkı Arasındaki	İlişki
.....	123
III. VERGİ İDARESİNİN KİŞİSEL VERİLERİ İŞLEME ARAÇLARI	125
A. Vergi İdaresinde Dijital Dönüşüm ve Kişisel Veriler	125
B. Büyük Veri ve Vergi İdaresi	127
C. E-Devlet ve Dijital Devlet Uygulamaları	132

D. E-Defter, E-Fatura, E-Arşiv Uygulamaları.....	136
E. Defter Beyan Sistemi.....	140
F. VERİA Projesi.....	140
G. VEDOP Projesi.....	143
H. Vergi Denetim ve Analiz Sistemi (VDK-RAS)	145
I. Risk Analizi Değerlendirme ve Araştırma Sistemi (RADAR)	146
J. Elektronik Veri İbraz Sistemi (e-Viz)	147
K. Blokzincir Teknolojisi	148

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI HAKKININ DENETİMİ

I. VERGİ İDARESİNİN KİŞİSEL VERİLERİ HUKUKA UYGUN İŞLEME KOŞULLARI	150
A. VERGİ İDARESİNİN KİŞİSEL VERİLERİ İŞLERKEN TABİ OLDUĞU GENEL İLKELER	150
1. Hukuka ve Dürüstlük Kurallarına Uygun İşleme.....	150
2. Belirli, Açık ve Meşru Amaçlar İçin İşleme	151
3. Toplanma ve Sonrasında İşlenme Amaçlarına Uygun, İlgili Bulunma, Aşırı Olmama	153
4. Doğru ve Eğer Gerekli ise Güncel Olarak Tutulma	153
5. Amacın Gerektirdiğinden Daha Uzun Süre Tutulmama	155
B. KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI AÇISINDAN VERGİ İDARESİNİN KARŞILAMASI GEREKEN KOŞULLAR.....	159
1. Genel Olarak	159
2. Vergi İdaresinin Kişisel Verileri Kaydetmeden Önce Karşılması Gereken Koşullar	161
a) Vergi İdaresinin VERBİS'e Kayıt Yükümlülüğü	161
b) Vergi İdaresi Tarafından Kişisel Veri İşleme Envanteri Oluşturulması	165
c) Vergi İdaresi Tarafından Saklama ve İmha Politikasının Belirlenmesi	166
d) Vergi İdaresinin Veri Güvenliğine İlişkin Yükümlülükleri Karşılması	168
e) Vergi İdaresinin Aydınlatma Yükümlülüğünün Yerine Getirilmesi.....	170
aa) Genel Kural	170
bb) Vergi İdaresinin Aydınlatma Yükümlülüğü	171

3. Vergi İdaresinin Kişisel Verileri Kaydetmesinden İtibaren Karşılması	
Gereken Koşullar	174
a) İlgili Kişinin Başvurularına Cevap Verme Yükümlülüğü	174
b) Kişisel Veri İhlali Halinde Kişisel Verileri Koruma Kuruluna Bildirimde Bulunma Yükümlülüğü	176
c) Vergi İdaresinin Saklama ve İmha Politikasının Gereğini Yerine Getirme Yükümlülüğü	178
II. VERGİ İDARESİNİN KİŞİSEL VERİLERİ HUKUKA AYKIRI İŞLEMESİNİN SONUÇLARI	182
A. HUKUKA AYKIRI İŞLEMENİN VERGİ MÜKELLEFİ AÇISINDAN SONUÇLARI	182
1. Genel Olarak	182
2. Vergi Mükellefinin Vergi İdaresine Başvuru Hakkı ve Bu Hakkın Sonuçları	184
3. Vergi Mükellefinin Kişisel Verileri Koruma Kuruluna Şikâyet Hakkı	186
4. Vergi Mükellefinin Zararın Giderilmesini Talep Hakkı	188
B. HUKUKA AYKIRI İŞLEMENİN VERGİ İDARESİ AÇISINDAN SONUÇLARI	191
1. Siber Güvenlik Açısından Sonuçları.....	191
2. Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri Açısından Sonuçları.....	199
SONUÇ	202
KAYNAKÇA	207
ÖZGEÇMİŞ	236

KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ABAD	Avrupa Birliği Adalet Divanı
AK	Avrupa Konseyi
App. No.	Application Number (Başvuru Numarası)
AÜHFD	Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AYM	Anayasa Mahkemesi
AYM BBK	Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararı
AYMK	Anayasa Mahkemesi Kararı
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
	Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı
Bk. / bk.	Bakınız
BM	Birleşmiş Milletler (United Nations)
C.	Cilt
CBK	Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi

CMK	Ceza Muhakemesi Kanunu
CİMER	Cumhurbaşkanlığı İletişim Merkezi
CRS	Common Reporting Standard
	Genel Raporlama Standardı
Çev.	Çeviren
ÇVÖA	Çifte Vergilemenin Önlenmesi Anlaşması
D.	Daire, Dairesi
DDO	Dijital Dönüşüm Ofisi
E.	Esas
Ed.	Editör
EU	European Union
e-Viz	Elektronik Veri İbraz Sistemi
FATCA	Foreign Accounts Tax Compliance Act
	Yabancı Hesaplar Vergi Uyum Yasası
FATF	Financial Action Task Force
FBI	Federal Bureau of Investigation
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı

GDPR/GVKT	General Data Protection Regulation / Genel Veri Koruma Tüzüğü
GPS	Global Positioning System Küresel Konumlama Sistemi
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
HMB	Hazine ve Maliye Bakanlığı
IRS	Internal Revenue Service (ABD İç Gelir İdaresi)
K.	Karar
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KVKK	6698 sayılı Kişisel Verileri Koruma Kanunu
KVKKurulu	Kişisel Verileri Koruma Kurulu
KVKKurumu	Kişisel Verileri Koruma Kurumu
m.	Madde
MASAK	Mali Suçları Araştırma Kurulu
MBR	Müfettiş Bilgi Raporu
MHK	Mükellef Hakları Kurulu
Mük.	Mükerrer
OECD	The Organisation for Economic Co-operation and Development Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü

p.	Page (sayfa)
pp.	Sayfalar
RADAR	Risk Analizi Değerlendirme ve Araştırma Sistemi
RAGM	Risk Analizi Genel Müdürlüğü
R. G.	Resmî Gazete
S.	Sayı
s.	Sayfa
SDG	Sustainable Development Goals
SKH	Sürdürülebilir Kalkınma Hedefi
ss.	Sayfalar / Sayfa aralığı
T.	Tarih
TAAD	Türkiye Adalet Akademisi Dergisi
TBK	Türk Borçlar Kanunu
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
T. C.	Türkiye Cumhuriyeti
TCCB	Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı
TDK	Türk Dil Kurumu
TL	Türk lirası

TMK	Türk Medeni Kanunu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
t. y.	Tarih yok
UN	United Nations (Birleşmiş Milletler)
v.	versus, -e karşı.
vb.	Ve başkası, ve başkaları, ve benzeri, ve benzerleri, ve bunun gibi
VERBİS	Veri Sorumluları Sicil Bilgi Sistemi
VERİA	Veri Ambarı
vd.	Ve devamı, ve diğerleri
VDK	Vergi Denetim Kurulu
VDKB	Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı
VDK-RAS	Vergi Denetim Kurulu - Risk Analiz Sistemi
VDK-VEDAS	Vergi Denetim Kurulu - Vergi Denetim ve Analiz Sistemi
Vol.	Cilt
VUK	Vergi Usul Kanunu
108 sayılı Sözleşme	Kişisel Verilerin Otomatik İşleme Tabi Tutulması Karşısında Kişilerin Korunmasına Dair Avrupa Konseyi Sözleşmesi

VERGİLENDİRME ALANINDA KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI

GİRİŞ

Son yıllarda, teknolojik ilerlemelerin hız kazanması ve dijitalleşmenin yaygınlaşması, bireylerin kişisel verilerine yönelik olası riskleri artırmıştır. Bu bağlamda, özellikle vergi alanında, bireylerin finansal bilgilerinin toplanması ve işlenmesi, kişisel veri gizliliğini sağlama yükümlülüğünü daha da önemli hale getirmiştir. Vergilendirme faaliyetleri kapsamında elde edilen ve işlenen kişisel verilerin vergi idaresi tarafından korunmasını inceleyen bu çalışmanın amacı, vergi idaresinin veri sorumlusu statüsünde olduğu durumlarda kişisel verilerin hukuka uygun işlenebilmesi için karşılanması gereken hususları, ilgili mevzuat, ulusal ve uluslararası yargı kararları ışığında ortaya koymak ve bu alandaki hukuki çerçevenin geliştirilmesine yönelik öneriler getirmektir.

Bu amaçla öncelikle kişisel veri kavramı ve veri, enformasyon, bilgi gibi diğer kavramlarla ilişkisi ve KVKK'deki ifade ediliş biçimiyle özel nitelikli verilerin özellikleri tespit edilerek, tarihsel süreçte vergilendirme alanında kişisel verilere ve kişisel verilerin korunmasına duyulan gereksinim ortaya konularak Türk hukukunda kişisel verilerin korunması hakkını ilgilendiren temel ilkelere değinilmektedir. Daha sonra uluslararası ve uluslar üstü hukuk düzeninde kişisel verilerin korunmasını düzenleyen kaynaklar ve ulusal mevzuatta kişisel verilerin korunması alanında genel kanun olan KVKK ana hatlarıyla ve vergilendirme alanında temel kanun olan VUK hükümleri vergi mahremiyeti özelinde incelenerek vergilendirme alanında kişisel verilerin korunmasının hukuki temelleri tespit edilecektir.

Çalışmada ayrıca vergi idaresinin kişisel verilere erişim amaçları ve erişim yolları tespit edilerek vergi idaresinin dijital dönüşüm sürecinde geliştirdiği veri işleme araçları incelenecek; vergi idaresinin kişisel verileri işlerken tabi olduğu genel ilkeler ve kişisel verilerin korunması açısından vergi idaresinin karşılaması gereken koşullar ele alınarak vergi idaresinin kişisel verileri hukuka uygun işleme koşulları ve vergi idaresinin kişisel verileri hukuka aykırı işleminin sonuçları vergi mükellefi ve vergi idaresi açısından değerlendirilecektir.

Bu doğrultuda çalışmanın “Kişisel Verilerin Kuramsal Boyutu ve Tarihçesi” başlıklı ilk bölümünde öncelikle kişisel veri kavramı ve veri, enformasyon, bilgi gibi diğer kavramlarla ilişkisi ve 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu¹ (KVKK)’ndaki ifade ediliş biçimiyle özel nitelikli verilerin özellikleri tespit edilerek, tarihsel süreçte vergilendirme alanında kişisel verilere ve kişisel verilerin korunmasına duyulan gereksinim ortaya konularak Türk hukukunda kişisel verilerin korunması hakkını ilgilendiren temel ilkelere değinilecektir.

“Kişisel Verilerin Korunmasının Hukuki Temelleri” başlıklı ikinci bölümde öncelikle genel hukuk düzeninde kişisel verilerin korunmasına ilişkin düzenlemeler ana hatlarıyla tespit edilerek, uluslararası ve uluslar üstü hukuk düzeninde kişisel verilerin korunmasını düzenleyen kaynaklar tespit edilecek sonrasında ulusal mevzuatta kişisel verilerin korunması alanında genel kanun olan KVKK ana hatlarıyla ve vergilendirme alanında temel kanun olan Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümleri vergi mahremiyeti özelinde incelenecektir.

Çalışmanın “Vergi İdaresinin Kişisel Verilere Erişimi ve İşlemesi” başlıklı üçüncü bölümünde vergi idaresinin kişisel verilere erişim amaçları ve erişim yolları tespit edilerek vergi idaresinin dijital dönüşüm sürecinde geliştirdiği veri işleme araçları incelenecektir.

¹ Resmî Gazete T.: 07.04.2016 Resmî Gazete S.: 29677, <https://mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=6698&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5> (Erişim: 01.05.2024)

“Kişisel Verilerin Korunması Hakkının Denetimi” başlıklı dördüncü ve son bölümde ise vergi idaresinin kişisel verileri işlerken tabi olduğu genel ilkeler ve kişisel verilerin korunması açısından vergi idaresinin karşılaması gereken koşullar ele alınarak vergi idaresinin kişisel verileri hukuka uygun işleme şartları tespit edilerek, vergi idaresinin kişisel verileri hukuka aykırı işlemesinin sonuçları vergi ödevlileri ve vergi idaresi açısından değerlendirilecektir.

Vergilendirme alanında vergi idareleri sadece vergi mükelleflerinin verilerine erişmemektedir. Vergi alacağı borcu ilişkisinin vergi sorumlularını da içeren tüm gerçek kişi tarafları açısından da kişisel verilerin korunması gerekmektedir. Bu tezde, vergilendirme ilişkisi nedeniyle kişisel verilerine temas edilebilecek vergi ödevlisi olan tüm gerçek kişileri ifade etmek için vergi mükellefi kavramı kullanılacaktır. Bu çalışma, vergi hukuku ve kişisel veri koruma disiplinlerindeki literatürü zenginleştirerek, vergilendirme alanında kişisel verilerin korunması düzenlemelerini sistematik bir şekilde ele almayı ve bu alanda yeni bir perspektif sunmayı hedeflemektedir.

BİRİNCİ BÖLÜM

KİŞİSEL VERİLERİN VE KORUNMASININ

KURAMSAL BOYUTU VE TARİHÇESİ

I. KİŞİSEL VERİ KAVRAMI VE DİĞER KAVRAMLARLA İLİŞKİSİ

A. Genel Kavramlar: Veri, Enformasyon, Bilgi

En basit ifadeyle, bir kişiyi belirli ya da belirlenebilir kılan her türlü bilgiyi ifade eden kişisel veri kavramını tanımlayabilmek için, öncelikle ilişkili benzer kavramların açıklanması yerinde olacaktır. Bu kavramlardan bazıları arasındaki ilişki öğretide tartışmalıdır. Çeşitli kaynaklar incelendiğinde veri (data), enformasyon (information) ve bilgi (knowledge) kelimelerinin sıklıkla birbirini yerine kullanıldığı görülmektedir. Küzeci, bu kullanımların, bu kavramların anlamsal farklılıkları nedeniyle uygun olmadığını ileri sürmektedir.² Veri kelimesinin Latince karşılığı olarak, “tek bir gerçek” anlamına gelen³, olgu anlamında “bilinen”i ifade eden⁴ “datum” kelimesinin çoğulu olan “data” kelimesi kullanılmaktadır. Data kelimesinin Türkçe karşılığı için, Türk Dil Kurumu (TDK) sözlüğünde⁵, birinci anlam olarak “veri” kelimesiyle karşılaşılmaktadır. İlk anlamı “*bir araştırmamanın, bir tartışmanın, bir muhakemenin temeli olan ana öge, muta, done,*”⁶ olarak ifade edilen veri kelimesi ise, çalışmanın konusuyla ilgili olabilecek “*gözlem ve deneye dayalı araştırmanın sonuçları*” ve “*bilgi, data*” karşılıklarını ve ayrıca bilişim alanı için

² Elif Küzeci, **Kişisel Verilerin Korunması**, 4. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2020, s. 10-14. (Anılış: **Kişisel Verilerin Korunması**)

³ Küzeci, **Kişisel Verilerin Korunması**, dip notu 16, s. 10.

⁴ Mayer-Schönberger, V./Cukier, K. (Çev. Banu Erol), **Büyük Veri – Yaşama, Çalışma ve Düşünme Şeklimizi Dönüştürecek Bir Devrim**, 1. Baskı, İstanbul: 2013, s. 22’den aktaran Beste Ekin. **Kişisel Verilerin Korunması ve Rekabet Hukuku Boyutuyla Büyük Veri**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul: 2021, s. 5.

⁵ Türk Dil Kurumu, **Güncel Türkçe Sözlük**. <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim: 25.09.2021)

⁶ Türk Dil Kurumu, **Güncel Türkçe Sözlük**. <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim: 25.09.2021)

“olgu, kavram veya komutların, iletişim, yorum ve işlem için elverişli biçimli gösterimi” anlamlarına da gelmektedir.⁷ Görüldüğü gibi TDK açısından da data kelimesinin “bilgi” kelimesi yerine kullanılabileceği kabul edilmektedir.

Dil Derneğinin İnternet sitesindeki sözlüğünde “data” kelimesinin tek anlamının “veri” olduğu görülmektedir. Burada da veri kelimesinin karşılığı olarak TDK’daki anlamlardan dördü korunmuşsa da karşılık olarak “bilgi” ifadesine yer verilmemiştir.⁸ Bu daha isabetlidir zira bilgi, kişinin kurallardan faydalanarak veriye yönelttiği anlamı⁹ yani veri ile anlamın birleşimini ifade etmektedir. Bu haliyle verinin bir üst aşamasını ifade eder.¹⁰

Enformasyona söz konusu olduğunda da bilgi gibi, tanımlanması zor bir kavramla karşılaşırız. Enformasyon, “danışma, tanıtmaya” ve “haber alma, haber verme, haberleşmeyi”¹¹ ifade etmektedir. “Enformasyondan söz edebilmek için sürece insanın katılımı zorunludur.”¹² Zira enformasyon hakkı da “kitle iletişim araçları yoluyla, haber, bilgi ve belgelere erişebilme bunları iletebilme”¹³ olarak tanımlanmaktadır. Görüldüğü üzere, öğretide sıklıkla birbiri yerine kullanılsa da anlam bakımından farklılık arz eden bu kavramlar üzerinde bir tanım birliğine varılamamıştır. Her ne kadar bu kavramlar arasında dil bilimi, felsefe ve bilişim teknolojileri açısından farklılık olsa da öğretide de belirtildiği üzere bu kavramlar arasında keskin bir sınır çizmek veri koruması hukuku anlamında

⁷ Türk Dil Kurumu, **Güncel Türkçe Sözlük**. <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim: 25.09.2021)

⁸ Dil Derneği, **Türkçe Sözlük Ara-Bul**. <http://www.dilderneği.org.tr/TR,274/turkce-sozluk-ara-bul.html> (Erişim: 25.09.2021)

⁹ TDK, **Güncel Türkçe Sözlük**. <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim: 25.09.2021); Dil Derneği sözlüğünde ise “İnsan usunun kapsayabileceği olgu, gerçek ve ilkelerin tümüne verilen ad” ve “İşlenmemiş verilerin bilgisayarda değerlendirilmesiyle kazandığı anlam.” Dil Derneği, **Türkçe Sözlük Ara-Bul**. <http://www.dilderneği.org.tr/TR,274/turkce-sozluk-ara-bul.html> (Erişim: 25.09.2021)

¹⁰ Küzeci, **Kişisel Verilerin Korunması**, s.12.

¹¹ TDK, **Güncel Türkçe Sözlük**. <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim: 25.09.2021)

¹² Küzeci, **Kişisel Verilerin Korunması**, s. 13.

¹³ Cemil Kaya, **İdare Hukukunda Bilgi Edinme Hakkı**, Seçkin Yayıncılık, İstanbul, 2005, s. 38.

uygulama güçlüklerine sebebiyet vereceğinden¹⁴, bu çalışmada da bu kavramların birbiri yerine geçer şekilde kullanılacağını belirtmek gerekir.

Veri, bilgi, enformasyon arasındaki anlamsal kayma ve karışıklıklar veri koruması ve veri gizliliği kavramları söz konusu olduğunda da karşımıza çıkar. İngilizce kaynaklarda “data protection”¹⁵ olarak ifade bulan veri koruması kavramı kişinin kendisini değil de verilerini korumayı ifade ederken, “data privacy”¹⁶ olarak ifade edilen veri koruması kavramı ise kişinin verilerine değil kendisine odaklanmaktadır.

B. Kişisel Veri Kavramı

Türk hukuk sisteminde, kişisel veri kavramı 2016 yılında yayımlanan KVKK’de **“kimliği belirli veya belirlenebilir gerçek kişiye ilişkin her tür bilgi”** şeklinde tanımlanmıştır.¹⁷ Esasında ulusal ya da uluslararası pek çok kaynakta kişisel veriler neredeyse benzer şekilde tanımlanmıştır. Örneğin temel metinlerden Avrupa Birliği Genel Veri Koruma Tüzüğü (GVKT)’nün “Tanımlar” başlıklı 4. maddesine göre kişisel veri **“tanımlanmış veya tanımlanabilir bir gerçek kişiye ilişkin her türlü bilgi”** olarak ifade edilmiştir.¹⁸ Anayasa Mahkemesinin çeşitli kararlarında¹⁹ da gerçek kişinin:

“... adı soyadı, doğum tarihi ve doğum yeri gibi bireyin sadece kimliğini ortaya koyan bilgiler değil; telefon numarası, motorlu taşıt plakası, sosyal güvenlik numarası, pasaport numarası, özgeçmiş, resim, görüntü ve ses kayıtları, parmak izleri, IP adresi, e posta adresi, hobiler, tercihler, etkileşimde bulunulan kişiler, grup üyelikleri, aile bilgileri,

¹⁴ Küzeci, **Kişisel Verilerin Korunması**, s. 13.

¹⁵ Türkçe: Veri koruması.

¹⁶ Türkçe: Veri gizliliği.

¹⁷ KVKK madde 3, 1, d.

¹⁸ Avrupa Birliği Genel Veri Koruma Tüzüğü, Avrupa Birliği Bakanlığı çevirisi, 2016/679 sayılı Tüzük |4.5.2016 Tarih ve L 119 sayılı Avrupa Birliği Resmî Gazetesi s. 2. <https://www.kisiselverilerinkorunmasi.org/mevzuat/avrupa-birligi-genel-veri-koruma-tuzugu-gdpr-turkce-ceviri/> (Erişim: 24.12.2023)

¹⁹ AYMK, E. 2013/122, K. 2014/74, 09.04.2014; AYMK E. 2020/77, K. 2021/93, 16.12.2021, R. G. Tarih:22.03.2022, Sayı: 31786, Paragraf 6.

sağlık bilgileri gibi kişiyi doğrudan veya dolaylı olarak belirlenebilir kulan tüm veriler
...²⁰

kişisel veri olarak kabul edilmektedir. Kimliği belirlenebilir olmaya ilişkin bir tanım Türk hukuk sisteminde yer almasa da GVKT tercümesindeki tabirle “tanımlanmış gerçek kişi” veya KVKK’deki ifadeyle “kimliği belirlenebilir gerçek kişi” tanımı GVKT madde 4’te:

“özellikle bir isim, kimlik numarası, konum verileri, çevrim içi tanımlayıcı ya da söz konusu gerçek kişinin fiziksel, fizyolojik, genetik, ruhsal, ekonomik, kültürel veya toplumsal kimliğine özgü bir ya da daha fazla sayıda faktöre atıfta bulunularak doğrudan veya dolaylı olarak tanımlanabilen bir kişi” olarak ifade edilmiştir.²¹

KVKK’nin gerekçesi incelendiğinde, kişisel verilerin yalnızca “bireyin (...) kesin teşhisini sağlayan bilgiler değil aynı zamanda kişinin fiziki, ailevi, ekonomik, sosyal ve sair özelliklerine ilişkin bilgiler de”²² olduğu belirtilerek, bir kişinin belirli veya belirlenebilir olmasıyla kastedilenin, “mevcut verilerin herhangi bir şekilde bir gerçek kişiyle ilişkilendirilmesi suretiyle, o kişinin tanımlanabilir hale getirilmesi”²³ olduğu ifade edilir. Gerekçenin bu çalışma açısından da önem arz eden kısmı:

“kişisel verilerin; kişinin fiziksel, ekonomik, kültürel, sosyal veya psikolojik kimliğini ifade eden somut bir içerik taşıması veya kimlik, vergi, sigorta numarası gibi

²⁰ AYMK, E. 2013/122, K. 2014/74, 09.04.2014; AYMK E. 2020/77, K. 2021/93, 16.12.2021, R. G. Tarih:22.03.2022, Sayı: 31786, Paragraf 6. AYMK, E. 2013/122, K. 2014/74, 09.04.2014; AYMK E. 2020/77, K. 2021/93, 16.12.2021, R. G. Tarih:22.03.2022, Sayı: 31786, Paragraf 6.

²¹ **Avrupa Birliği Genel Veri Koruma Tüzüğü**, Avrupa Birliği Bakanlığı çevirisi, 2016/679 sayılı Tüzük, 4.5.2016 Tarih ve L 119 sayılı Avrupa Birliği Resmî Gazetesi s. 2, <https://www.kisiselverilerinkorunmasi.org/mevzuat/avrupa-birligi-genel-veri-koruma-tuzugu-gdpr-turkce-ceviri/> (Erişim: 24.12.2023)

²² KVKKurulu, **Madde ve Gerekçesi ile Kişisel Verilerin Korunması Kanunu**, KVKK Yayınları, Mart 2019, Ankara, s. 9. <https://www.kvkk.gov.tr/Icerik/5388/Madde-ve-Gerekcesi-ile-Kisisel-Verilerin-Korunmasi-Kanunu-Bilgi-Notu-ve-Kisisel-Verilerin-Korunmasina-Iliskin-Terimler-Sozlugu> (Erişim: 24.12.2023) (Anılış: KVKK Gerekçe)

²³ KVKKurulu, **KVKK Gerekçe**, s. 9.

herhangi bir kayıtla ilişkilendirilmesi sonucunda kişinin belirlenmesini sağlayan tüm halleri”²⁴

kapsadığının belirtilmesidir.

Vergilendirme alanında verinin, “*mükellefle ilişkili, kısmen kişisel, büyük ölçüde finansal ölçütlerin biçimini aldığı ve mali kararların temelini oluşturduğu*”²⁵, vergi uygulaması için hayati önemi haiz olduğu²⁶ kabul edilmektedir. Bir diğer görüşe göre kişisel veri ise:

*“ticari sırrı da içine alan mükellef ile ilgili her türlü veridir ve mükellefin ticari sırateliğinde olmayan işletme ile bilgisi kişisel veri” kapsamında olabilecektir.*²⁷

Kişisel veri, ulusal ve uluslararası pek çok kaynakta tanımlanmışken vergilendirme alanını da içerecek şekilde kişilerin finansal ya da mali alandaki kişisel verilerini ifade etmek için ayrıca bir terime kanaatimizce ihtiyaç olmasa da öğretide vergi hukuku kapsamında korunması gereken bilgi ya da verileri ifade etmek amacıyla “mali veri” ifadesi de kullanılmaktadır.²⁸ Bir görüşe göre:

²⁴ KVKKurulu, **KVKK Gerekçe**, s. 9.

²⁵ Ertuğrul Akçaoğlu, **Vergi Mükellefinin Verilerinin Korunması**, Ankara: Yetkin, 2023, s. 78-79.

²⁶ Bekir Baykara, “Mükelleflerle İlgili Bilgilerin Toplandığı ve İşlendiği Veri Ambarının Kişisel Verilerin Korunması Hukuku ve Anayasa 20. Madde Bağlamında İncelenmesi”, **Vergi Dünyası**, Nisan 2015, s. 5. <http://www.bekirbaykara.av.tr> (Erişim: 15.12.2023) (Anılış: “Veri Ambarı”).

²⁷ Arzu Kalyon, **Türk Vergi Hukukunda Kişisel Verilerin Korunması**, Seçkin Yayıncılık, İstanbul, 2021, s. 110.

²⁸ Pek çok İngilizce kaynakta “tax data”, “tax information” terimleri karşımıza çıkmaktadır. Bunların Türkçeye doğrudan tercümesi sırasıyla vergi verisi ve vergi bilgisi şeklinde olup, sözlükte yer almasa da vergi ile ilgili, vergi alanına özgü anlamına gelebilecek vergisel kelimesiyle kullanıldıklarında Türkçedeki anlamı daha iyi vermektedirler.

“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”²⁹ ifade eder.

Başka bir görüşe 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”³⁰ gibi bilgiler kişisel mali veri niteliği taşımaktadır.

Mali veriye ilişkin diğer bir görüş ise:

“yükümlülerin ve onlarla ilişkili kişilerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin her türlü vergisel ve finansal bilgi”³¹ olarak tanımlanmıştır.

Bu tanımlarda yer alan mükellef (yükümlü) vurgularından hareketle belirtmek gerekir ki, vergilendirme alanı düşünüldüğünde işlenen ya da korunması gereken verinin her zaman mükellefle ilgili olması gerekmemektedir.

VUK’un 8. maddesinde “mükellef ve vergi sorumlusu” düzenlenmiştir. Bu maddeye göre:

²⁹ Neslihan Karataş Durmuş, “Ticari Sırların ve Kişisel Verilerin Korunması Kapsamında Vergi Mahremiyeti”, **TAAD**, Yıl:8, Sayı:31 (Temmuz 2017), s. 393. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/981448> (Erişim: 21.12.2023) (Anılış: “Ticari Sırlar”)

³⁰ Cansu Dilibal, Kişisel Verilerin Korunması Bağlamında Vergi Mahremiyeti, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bandırma Onyedi Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı, Tez No.: 669713, 2021, s. 80.

³¹ Yiğit Yıldız, “Kişisel Verilerin Korunmasının Vergi Mahremiyeti ile Etkileşimi”, **Kişisel Verileri Koruma Dergisi**, 1(2), 2019, s. 10. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/904813> (Erişim: 24.12.2023)

“Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir. Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Vergi kanunlariyle kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna mütaallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz. Bu kanunun mütaakıp maddelerinde geçen ‘mükellef’ tabiri vergi sorumlularına da şamildir.”³²

Madde hükmü incelendiğinde, vergi mükellefi deyiminin hem dar anlamda mükellefi hem de sorumluyu kapsayacak şekilde geniş anlamda kullanıldığı görülmüştür. Yine de geniş anlamda mükellef kavramının vergi ilişkisinin çeşitli ödevleri altında olan tarafının bütün özelliklerini karşılamakta yetersiz olduğu ifade edilmektedir.³³ Vergi ödevi ilişkisinin kamu idaresinin mükellefler dışındaki kişilerle olan ilişkilerini de içermesi nedeniyle:

“vergi ödevlisinin, vergi hukuku ilişkisi içerisindeki hak ve ödevlere sahip kişileri ifade ettiği³⁴ ve yasada yükümlü ve sorumlu kavramlarını içeren bir üst kavram olarak ‘vergi ödevlisi’ kavramına yer verilmesinin uygun olacağı”³⁵

belirtilmiştir. Dolayısıyla, vergilendirme alanında kişisel verilerin korunmasından bahsederken yalnız mükellefe ilişkin kişisel verileri değil, **vergi ödevlisi kavramı kapsamındaki tüm kişilerin kişisel verilerini anlamak gerekir.**

KVKK’nin “Kapsam” başlıklı 2. madde hükmü:

³² VUK madde 8.

³³ Gülsen Güneş, Ertunç Şirin, “Vergi Ödevlisinin Hakları”, **Vergi Sorunları**, S. 197 (Şubat 2005), s. 136.

³⁴ Güneş, Şirin, “Vergi Ödevlisinin Hakları”, s.136.

³⁵ Selim Kaneti, Esra Ekmekci, Gülsen Güneş, Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2022, s. 123, dip notu 45.

*“Bu Kanun hükümleri, kişisel verileri işlenen **gerçek kişiler** ile bu verileri tamamen veya kısmen otomatik olan ya da herhangi bir veri kayıt sisteminin parçası olmak kaydıyla otomatik olmayan yollarla işleyen gerçek ve tüzel kişiler hakkında uygulanır.”³⁶*

şeklindedir. Şüphesiz ki, tüzel kişilerin de kişisel verilerinden söz edilebilir ancak KVKK, yalnızca verisi işlenen gerçek kişileri korumaktadır. Benzer şekilde AİHM de kural olarak özel yaşamın gizliliği hakkının yalnızca gerçek kişiler açısından ihlale konu olabileceğini savunmaktadır. Yine de dernek³⁷, vakıf ve cemaatlerin³⁸ ya da kanuni temsilcilerin³⁹ temsil ettikleri gerçek kişilerin hak ihlalleri nedeniyle, başvuruda bulunabileceğini de belirtmektedir.

Genel kural, özel yaşamın gizliliği hakkının yalnızca gerçek bir kişinin şahsi menfaatini koruması nedeniyle tüzel kişilerin, bu hak dışında kalan, temel hak ve özgürlüklerinin ihlal edildiğini öne sürebilecekleri şeklindedir. Fakat çeşitli AİHM kararlarında bu durumun çeşitli istisnaları olabileceği de ortaya konmuştur. Bu istisnalar *van der Sloot* tarafından dört başlıkta toparlanmıştır.⁴⁰ Bunlardan ilki, tüzel kişilerin, temel hak ve özgürlüklerin ihlaline ilişkin bir iddiada bulunabilmesinin ancak tıpkı bir avukatın müvekkilinin uğradığı zarar için başvurabileceği gibi, ilgili gerçek kişilerden aldıkları özel bir yetkiye dayanarak mümkün olmasıdır.⁴¹

Kural olarak ne gerçek ne de tüzel kişiler kamu yararını gerekçe göstererek bir talepte bulunamamaktadır. Mahkeme’nin bu kuralı esnettiği bazı kararları da ikinci

³⁶ Vurgu yazara aittir.

³⁷ Asselbourg and others v. Luxembourg, App. no. 29121/95, 29 June 1999. <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-5647> (Erişim: 22.02.2024)

³⁸ Church of Scientology of Paris v. France App. No. 19509/92 <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-4576> (Erişim: 22.02.2024)

³⁹ X v. France, App. No. 9939/82, 4 July 1983, s. 11. <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57801> (Erişim: 22.02.2024)

⁴⁰ Bart van der Sloot, “Do privacy and data protection rules apply to legal persons and should they? A proposal for a two-tiered system”, **Computer Law & Security Review** 31 (2015) pp. 26-45, s. 30. <http://sciencedirect.com> (Erişim: 22.02.2024) (Anılış: Legal Persons)

⁴¹ Asselbourg and others v. Luxembourg, App. no. 29121/95, 29 June 1999. <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-5647> (Erişim: 22.02.2024)

istisnayı teşkil eder. Bu durumlar genellikle kamu kurumlarının ya da devlet istihbarat teşkilatlarının gözetim faaliyetlerine ilişkin olabilmektedir. Mahkeme böyle hallerde mağdur kavramını geniş yorumlamakta, bir kimsenin uğradığı zararı ihlale sebep olan faaliyetin doğası gereği açık bir şekilde ortaya koymasının mümkün olmadığı hallerde ihlal iddiasında bulunabileceğini kabul etmektedir.⁴² Benzer şekilde, denetim ve ihlal faaliyetlerine izin veren mevzuatın çok geniş ve belirsiz olduğu hallerde, mahkeme geniş bir yorum tercih etmekte ve böyle düzenlemelerin varlığı pek çok kimsenin hakkının ihlali olasılığı içerdiğinden hem gerçek hem tüzel kişilerin özel yaşamın gizliliği ihlaline dayanarak mahkemeye başvurabileceğini kabul etmektedir.⁴³

Diğer bir istisna hali ise bir tüzel kişinin menfaatinin herhangi bir gerçek kişinin menfaatine doğrudan etki etmesidir. Özel ve aile hayatının korunması genel anlamda sosyal etkileşimler içerisinde bulunmayı ve kişiliği geliştirmeyi içerirken aynı zamanda kişinin profesyonel yaşamı da kapsamaktadır. Mahkeme evin işin görüldüğü alanları da kapsayacak şekilde yorumlanması gerektiğini savunur. Bu özellikle şahısların evlerini aynı zamanda iş yeri olarak kullandığı işletmeler örneğinde karşımıza çıkar. Benzer durum, AİHS'nin 8. maddesinde yer alan haberleşme hürriyeti açısından da geçerlidir ve kişilerin profesyonel yaşamlarındaki iletişiminin de 8. madde kapsamında olduğu mahkeme tarafından kabul edilmektedir.⁴⁴ Mahkemenin bu yorumunun temelinde dönemin koşullarında kişilerin iş ve özel hayatlarının iç içe olması nedeniyle, çoğu zaman hangisinin nerede başladığının ayırt edilmesinin güçlüğü yatmaktadır.⁴⁵ Bu durum vergilendirme alanı açısından da önem taşımaktadır. Zira vergilemenin etkilediği temel hak ve özgürlük alanları sonra derece fazla olmakla birlikte iktisadi faaliyetlerin günümüz

⁴² Klass and others v. Germany, (Application no. 5029/71) 6 September 1978, para. 11, 12, 36. <https://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-57510> (Erişim: 22.02.2024)

⁴³ Iordachi and others v. Moldavia, appl. no. 25198/02, 10 February 2009, para. 34 <https://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-91245> (Erişim: 22.02.2024); Liberty v. Great Britain, appl. no. 58243/00, 01 July 2008, para. 57. <https://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-87207> (Erişim: 22.02.2024)

⁴⁴ Chappell v. the United Kingdom, appl. no. 10461/83, 30 March 1989 <https://hudoc.echr.coe.int/rus/?i=001-57459> (Erişim: 22.02.2024); C. v. Belgium, appl. no. 21794/93, 07 August 1996, para. 25, <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57992> (Erişim: 22.02.2024)

⁴⁵ Niemietz v. Germany, Application no. 13710/88, 16 December 1992 para. 25. <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57887> (Erişim: 22.02.2024)

teknolojisi ve gerekleri doğrultusunda geçirdiği dönüşüm vergi mükellefleri açısından da iş ve özel hayat dengesini sarsmakta ve özellikle serbest meslek erbabı mükellefler örneğinde işin görüldüğü yer ve özel hayatın yaşandığı konut aynı mekân olabilmektedir.

Bu bizi dördüncü istisnaya getirmektedir. Mahkeme git gide çıtayı yükselterek tüzel kişilerin de kendi menfaatlerini korumak için 8. madde hükmüne dayanabileceğini kabul etmiştir. Mahkeme *Société Colas v. France* kararında⁴⁶, aramaya konu olan iş yeri adresinin aynı zamanda şahsın yaşamını sürdürdüğü konut olması nedeniyle özel hayata saygı kapsamında değerlendirilmesi gerektiği yönündeki *Chappell v. United Kingdom* kararına da atıfla, sözleşmenin yaşayan bir araç olduğunu bu nedenle sözleşme hükümleri değerlendirilirken günün koşulları ışığında yorumlanması gerektiğini tekrar vurgulayarak durumun gerektirdiği hallerde AİHS'in 8. maddesiyle koruma altına alınan özel hayatın gizliliği düzenlemelerinin bir tüzel kişiliğe ait iş yeri, şube ya da başkaca tesisleri de içerecek şekilde yorumlanabileceğini kabul etmiştir.⁴⁷

Anayasa Mahkemesi ise; 2014 tarihli bir kararında Anayasa'nın 20. maddesinde kişisel verilerin kişi bakımından korunma alanının gerçek kişiler ya da tüzel kişileri veya her ikisini içine alıp almadığı konusunda bir açıklık bulunmadığını, maddenin gerekçesinde de buna ilişkin bir değerlendirme olmadığını belirtmiştir.⁴⁸ Mahkeme'ye göre:

“Her ne kadar Anayasa'nın 20. maddesinde daha ziyade gerçek kişilerin özel hayatı ve bu bağlamda gerçek kişilere ilişkin kişisel verilerin korunma altında bulundurulduğu ileri sürülebilir ise de madde metninde kişisel verilerle ilgili olarak

⁴⁶ Société Colas Est and others v. France, App. No. 37971/97 16 April 2002, para. 40-41. <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-69977> (Erişim: 22.02.2024)

⁴⁷ Ayrıntılı bilgi için bk. Bart van der Sloot, “Do privacy and data protection rules apply to legal persons and should they? A proposal for a two-tiered system”, **Computer Law & Security Review** 31 (2015) pp. 26-45. <http://sciencedirect.com> (Erişim: 22.02.2024)

⁴⁸ AYM Kararı E. 2013/84 K. 2014/183 Karar Tarihi: 4.12.2014, s. 6. <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2014-183-nrm.pdf> (Erişim: 26.02.2024)

"herkes" tabirinin kullanılması dikkate alındığında, tüzel kişilere ilişkin verilerin de 20. madde kapsamında değerlendirilmesi gerekeceği açıktır.”⁴⁹

Unutulma hakkına ilişkin bir kararda da Yargıtay Hukuk Genel Kurulu kişisel verilerin gerçek veya tüzel kişiye ait olabileceğini belirtmiştir.⁵⁰ Öğretide, tüzel kişilerin de KVKK kapsamında koruma altına alınmasının, kişisel verilerin korunmasının temel felsefesiyle çelişebileceği ve korumanın zayıflaması tehlikesi doğuracağı ileri sürülmektedir.⁵¹ Öğretide ayrıca, tüzel kişilerin KVKK’de değil ticari sır konusu içerisinde ticaret hukuku alanında korunmasının daha isabetli olacağı da ifade edilmektedir.⁵² Vergilendirme alanı da dâhil olmak üzere unutulmaması gereken, kişisel verinin bir gerçek kişiyi belirli veya belirlenebilir kılan her türlü bilgi olmasıdır. Eğer tüzel kişilere ilişkin veriler arasında böyle bir bilgi yer alıyorsa şüphesiz kişisel verilerin korunması kapsamında değerlendirilecektir.⁵³ Bunun haricinde tüzel kişilerin kişisel verilerinin KVKK kapsamında olmadığı açıktır.

⁴⁹ “... tüzel kişilere ilişkin kişisel verilerin ilgili kanunlar gereği ya da kişilerin kendilerince kamuya açıklanmış olması veya açık sicillerde yer almış olması, söz konusu verilerin ticari amaçlarla üçüncü kişilere aktarımına rıza gösterildiği anlamına gelmez.” AYM Kararı E. 2013/84 K. 2014/183 Karar Tarihi: 4.12.2014, s. 6. <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2014-183-nrm.pdf> (Erişim: 26.02.2024) KVKK yürürlüğe girdikten sonra yayınlanan daha yeni tarihli bir karar için bk. AYM BBK, H. Ö. Başvurusu, Başvuru Numarası: 2019/20473, Karar Tarihi: 3/2/2022, R.G. Tarih ve Sayı: 18/3/2022-31782, para. 35. <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/> (Erişim: 26.02.2024)

⁵⁰ “Kişisel veri belli veya belirlenebilir olan gerçek veya **tüzel** bir kişiye ilişkin her türlü bilgiyi ifade eder. Avrupa Birliği’nin 95/46/EC sayılı Bireylerin Kişisel Verilerinin İşlenmesi ve Serbestçe Dolaşımı Karşısında Korunmasına İlişkin Direktif’in 2/a ve Kişisel Nitelikteki Verilerin Otomatik İşleme Tabi Tutulması Karşısında Şahısların Korunmasına Dair 108 sayılı Avrupa Konseyi Sözleşmesi’nin 2(a) maddelerinde benzer tanımlama yer almaktadır.” Yargıtay Hukuk Genel Kurulu Kararı, E. 2014/4-56 K. 2015/1679, Karar Tarihi: 17.06.2015, <https://kazanci.com.tr/gunluk/hgk-2014-4-56.htm> (Erişim: 26.02.2024)

⁵¹ “... Ayrıca tüzel kişilerin belirli bir hedef için kuruldukları ve bu hedefleri doğrultusunda etkinlik gösterdikleri unutulmamalıdır. Dolayısıyla temel kaygıları bu hedefle ilişkilidir. Oysa insan hakları yalnızca insan olmakla kazanılan ve doğuştan gelen haklar olmaları dolayısıyla farklıdır. Bu noktada kişisel verilerin korunmasına yönelik hukuksal düzenlemelerin amacının temel hak ve özgürlüklerin korunması olduğu bir kez daha hatırlanmalıdır.” Küzeci, **Kişisel Verilerin Korunması**, s. 363.

⁵² Oğuz Şimşek, **Anayasa Hukukunda Kişisel Verilerin Korunması**, İstanbul, Beta Yayınları, 2008, s. 207 (Anılış: Anayasa Hukukunda); Küzeci, **Kişisel Verilerin Korunması**, s. 363-364; Karataş Durmuş, “Ticari Sırlar”; Tüzel kişilerin şeref ve haysiyetlerinin zedelenmesi halinde maddi manevi tazminat talep edebileceklerinden hareketle unutulma hakkından faydalanmaları gerektiği yönünde bk. Kahraman, **Unutulma Hakkı**, s. 23 vd.

⁵³ Küzeci, **Kişisel Verilerin Korunması**, s. 363.

C. Özel Nitelikli (Hassas) Kişisel Veri⁵⁴

Veri koruma alanında bazı veri kategorileri için çeşitli belgelerde farklı ve daha nitelikli koruma tedbirleri öngörülmüştür. GVKT ile yürürlükten kaldırılan 95/46 sayılı AB Yönergesi'nin "verinin özel kategorilerinin işlenmesi" başlıklı 8. maddesi ya da GVKT'nin "*kişisel* verinin özel kategorilerinin işlenmesi" başlıklı 9. maddesi, 108 sayılı Sözleşme'nin "özel veri kategorileri" başlıklı 5. maddesi bu verilerin nasıl işleneceğini düzenlemiştir. Hassas veriler olarak da ifade edilen özel veri kategorilerini düzenleyen bu belgelerde, özel ya da nitelikli bir koruma gerektiren verilerin tanımı yapılmamış, bu kategoriler sınırlı sayma yoluyla tespit edilmiştir.⁵⁵ İlgili metinlerde sınırlı sayılan bu kategoriler kişinin ırksal ya da etnik kökeni, siyasi görüşü, dinsel veya felsefi inancı, sağlık, biyometrik ve cinsel bilgileri, adli veya sendikal bilgileri gibi çeşitli bilgileri içermektedir.⁵⁶ Bu kategorilerdeki kişisel verilerin ek güvencelerle korunmasındaki temel neden özel nitelikli bu verilerin, kişilerin ayrımcılığa maruz kalmalarına sebep olabilecek türde veriler olmasıdır.⁵⁷ Bu gibi hassas verilerin yeterli düzeyde korunmadığına ilişkin tereddütler, kişilerin bu verilerle ilgili hizmetlerden faydalanmamayı ya da ilişkili

⁵⁴ "Bu tür verileri ifade etmek üzere veri koruma kanunlarında genellikle "hassas veri" (sensitive data) kavramı kullanılmakla birlikte "özel kategorili kişisel veriler" (special categories of personal data - besondere arten personenbezogener daten), "özel kişisel veriler" (special personal data) ve hatta "özel korumaya layık olan veriler" (data deserving special protection - besonders schutzwürdige daten) kavramları da kullanılmaktadır." Bk. Cemil Kaya, "Avrupa Birliği Veri Koruma Direktifi Ekseninde Hassas (Kişisel) Veriler ve İşlenmesi", **İÜHFM**, C. LXIX, 2011, S. 1-2, s. 318, 2011. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/97634> (Erişim: 11.02.2024)

⁵⁵ Küzeci, **Kişisel Verilerin Korunması**, s. 281; Çağla Tansuğ, **İdari Faaliyetlerde İşlenen Kişisel Verilerin İdare Tarafından Korunması**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2023, s. 31. (Anılış: **İdari Faaliyetler**)

⁵⁶ 95/46 sayılı AB Yönergesi, Madde 8; GVKT Madde 9; 108 sayılı Sözleşme Madde 6.

⁵⁷ Küzeci, **Kişisel Verilerin Korunması**, s. 281-286; Aydın Akgül, **Danıştay ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Kişisel Verilerin Korunması**, İstanbul, Beta, 2016, s. 18-19; Şimşek, **Anayasa Hukukunda**, s. 86; Cemil Kaya, "Avrupa Birliği Veri Koruma Direktifi Ekseninde Hassas (Kişisel) Veriler ve İşlenmesi", s. 327,

haklarını kullanmamayı tercih etmesine sebep olabileceğinden bireysel ya da toplumsal anlamda ağır sonuçlar doğurabilir.⁵⁸

Avrupa Birliği Adalet Divanı (ABAD), *Satakunnan Markkinapörssi v. Satamedia* kararında, gerçek kişi vergi mükelleflerinin gelir ve varlık durumlarını gazetede yayınlayan bir şirketin kişisel veri işlediğini kabul etmektedir.⁵⁹ Benzer şekilde, *Smaranda Bara* kararında da mükellefin beyan edilmiş gelirin vergi idaresi tarafından ulusal sağlık sigortası fonuna aktarılması kişisel veri işleme olarak kabul edilmiştir.⁶⁰ Bunlara ek olarak, Hem Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM – ECHR)⁶¹ hem ABAD⁶² kişilerin banka hesaplarına ilişkin bilgilerin de esasında kişisel veri olduğunu kabul etmektedir.

Vergiyle alakalı verilerin hassas olup olmadığı noktasında ise *Cockfield*, mükellefle alakalı bu bilgilerin, mükellefin pek çok özelliğinin yanı sıra, geliri, harcamaları ve tasarrufları, çalışıp çalışmama durumu, şahsi mal varlığı, engellilik durumu, vakıf, dernek, kulüp üyelikleri, bağış ve yardımları, eş ve çocuk nafakaları hakkında bilgi verebileceğini bu sayede de mükellefin politik görüşlerinden, dini inanışına ve şahsi davranışlarına varacak ayrıntılı profiller oluşturmak için kullanılabileceğini belirterek vergiye ilişkin bilgileri, kişisel bilgilerin büyük ölçüde hassas bir türü olarak tanımlar.⁶³ Her ne kadar kimi bilgiler hassas nitelikli kişisel veri olsa da vergiyle ilgili tüm

⁵⁸ Küzeci, **Kişisel Verilerin Korunması**, s. 283. Metin Bulut, “Özel Bir Hukuksal Koruma ve Veri Kategorisi Alanı: Hassas Kişisel Veriler”. **Ankara Barosu Dergisi** 78 / 3 (Ekim 2020), s. 109. <https://doi.org/10.30915/abd.811902> (Erişim: 21.02.2024)

⁵⁹ *Satakunnan Markkinapörssi v. Satamedia* (C-73/07), para. 35. <https://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-175121> (Erişim: 21.02.2024)

⁶⁰ *Smaranda Bara* (C-201/14), para. 29. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:62014CJ0201> (Erişim: 21.02.2024)

⁶¹ Bk. *M.N. and Others v. San Marino* (2015), para. 51 <https://hudoc.echr.coe.int/app/conversion/docx/?library=ECHR&id=001-155819&filename=CASE%20OF%20M.N.%20AND%20OTHERS%20v.%20SAN%20MARINO.docx&logEvent=False> (Erişim: 21.02.2024); *G. S.B. v. Switzerland* (2015), para. 51. <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-159732> (Erişim: 21.02.2024)

⁶² Bk. *Coty Germany GmbH v. Stadtsparkasse Magdeburg*, (C-580/13), para. 26. <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=165900&doclang=EN> (Erişim: 21.02.2024)

⁶³ Arthur J. Cockfield, “Protecting Taxpayer Privacy Rights Under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange: Toward a Multilateral Taxpayer Bill of Rights”, **University of British Columbia Law Review**,

bilgiler açısından böyle bir genelleme yapamayız. AİHM de kişinin banka hesabına ilişkin, kişiliğiyle yakından ilişkilendirilemeyen ve özel detaylar içermediği için yalnızca finansal nitelikteki bilgisinin özellikli koruma gerektirmediğine karar vermiştir.⁶⁴ Kişisel verinin ne derece hassas olduğu; hakka müdahale ile kamu yararı arasındaki dengeyi sağlamak açısından önemli olup vergi ile ilgili bilgilerin kişisel veri kapsamına girip girmediğinin tespiti bakımından önem taşımamaktadır.⁶⁵

KVKK’de ise farklı işleme şartlarına tabi tutulan kişisel veri türleri için “özel nitelikli kişisel veriler” ifadesinin kullanıldığı görülmektedir. Uluslararası belgelerde olduğu gibi KVKK’de de özel nitelikli kişisel verilerin tanımının yer almamakta ve bu verilerin hangi veriler olduğu sınırlı sayma yöntemiyle belirlenmektedir.⁶⁶ KVKK’nin 6/1 maddesi uyarınca

“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.”

KVKK uyarınca, özel nitelikli kişisel verilerin, ilgilinin açık rızası olmaksızın işlenmesi, kural olarak yasaktır⁶⁷ ve özel nitelikli kişisel verilerin işlenmesinde Kişisel Verileri Koruma Kurulu (KVKK Kurulu) tarafından belirlenen asgari önlemlerin alınması şarttır.⁶⁸ KVKK’nin 22. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (ç) ve (e) bentleri uyarınca

Vol. 42, 2010, p. 437-438, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1705551 (Erişim: 05.01.2024). (Anılış: “Protecting Taxpayer”)

⁶⁴ Bk. G.S.B. v. Switzerland (2015), para. 51. <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-159732> (Erişim: 21.02.2024)

⁶⁵ Digital Rights Ireland (C-293/12 and C-594/12), para. 33.

⁶⁶ KVKK madde 6.

⁶⁷ KVKK madde 6/2.

⁶⁸ KVKK madde 6/4.

özel nitelikli kişisel veri işleyen veri sorumluları tarafından alınması gereken yeterli önlemler Kişisel Verileri Koruma Kurulu (KVKKurulu) tarafından belirlenmiştir.⁶⁹

Vergilendirme alanında vergi idaresinin mükelleflerin veya kendi çalışanlarının, engellilik durumlarına, sendikal faaliyetlerine, vakıf ya da dernek üyeliklerine ilişkin bilgilere ihtiyacı olabilmektedir. Örneğin Hazine ve Maliye Bakanlığının (HMB) VERBİS kaydı sorgulandığında “Kategoriler” başlığı altında “Özel Nitelikli Kişisel Veri” olarak:

*“16-Felsefi İnanç, Din, Mezhep ve Diğer İnançlar: Diğer inançlarına ilişkin bilgiler, Dini aidiyetine ilişkin bilgiler, Felsefi inancına ilişkin bilgiler, Mezhep aidiyetine ilişkin bilgiler v.b. 20-Sendika Üyeliği: Sendika üyeliği bilgileri v.b. 21-Sağlık Bilgileri: Engellilik durumuna ait bilgiler, Kan grubu bilgisi, Kişisel sağlık bilgileri, Kullanılan cihaz ve protez bilgileri v.b. 23-Ceza Mahkûmiyeti ve Güvenlik Tedbirleri: Ceza mahkûmiyetine ilişkin bilgiler, Güvenlik tedbirlerine ilişkin bilgiler v.b. 24-Biyometrik Veri: Avuç içi bilgileri, Parmak izi bilgileri, Retina taraması bilgileri, Yüz tanıma bilgileri v.b.”*⁷⁰

bilgilerinin işlendiği görülmektedir. Bu kategorilerde veri işleme amaçları ise çok çeşitli olmakla beraber ilgili kişilerin kendileriyle ilgili hangi verilerin işlendiğini anlayabileceği açıklıkta değildir. Örneğin, “Felsefi İnanç, Din, Mezhep ve Diğer İnançlar” kategorisindeki özel nitelikli kişisel verilerin işlenme amacı olarak “Saklama ve Arşiv Faaliyetlerinin Yürütülmesi” yazılmıştır. Bilindiği gibi yeni kimlik kartlarına geçene kadar nüfus cüzdanlarında zorunlu din hanesi yer almaktaydı. Yeni kimlik kartlarında bu kısım kaldırılmış olsa da yeni kimlik kartına geçişte ilgili kişi tarafından sistemde “seçilmemiş” olarak değiştirilmedikçe din bilgisi nüfus sisteminde yer almaya devam etmektedir. Bu nedenle HMB açısından, HMB’nin “saklama ve arşiv faaliyeti” amacıyla

⁶⁹ KVKKurulu, "Özel Nitelikli Kişisel Verilerin İşlenmesinde Veri Sorumlularınca Alınması Gereken Yeterli Önlemler" ile ilgili Kişisel Verileri Koruma Kurulunun 31/01/2018 Tarihli ve 2018/10 Sayılı Kararı. <https://www.kvkk.gov.tr/icerik/4110/2018-10> (Erişim: 11.02.2024)

⁷⁰ VERBİS İnternet sitesinde Sicil Sorgulama kısmına gidilerek “Aranacak Metin” kısmına Hazine ve Maliye Bakanlığı yazılarak, doğrulama resminde yer alan karakterlerin ilgili boşluğa girilmesiyle ulaşılmaktadır. <https://verbis.kvkk.gov.tr/> (Erişim: 11.02.2024)

kimlik bilgilerini bulundurduğu herkesin din bilgisini işleyebildiği sonucuna ulaşmak kanaatimizce mümkündür. VERBİS'teki aynı kayıtlar incelendiğinde, yukarıda sayılan beş adet özel nitelikli kişisel veri kategorisinden biyometrik veriler 1 yıl olmak üzere kalan dört tanesinde veri saklama süresi olarak 101 yıl belirlendiği görülmektedir. Bu durum, ileride değinilecek olan KVKK'nin 4. maddesinde düzenlenen kişisel verilerin işlenmesine ilişkin genel ilkelerden⁷¹ özellikle “doğru ve gerektiğinde güncel olma”⁷² ve “ilgili mevzuatta öngörülen veya işlendikleri amaç için gerekli olan süre kadar muhafaza edilme”⁷³ ilkelerine aykırılık teşkil etmektedir.

Sağlık verilerinin mali yönleri itibarıyla vergi kayıtlarına geçerek işlenmesi söz konusu olduğunda KVKK'de bu kategoride yer alan verilerin

“ancak kamu sağlığının korunması, koruyucu hekimlik, tıbbî teşhis, tedavi ve bakım hizmetlerinin yürütülmesi, sağlık hizmetleri ile finansmanının planlanması ve yönetimi amacıyla, sır saklama yükümlülüğü altında bulunan kişiler veya yetkili kurum ve kuruluşlar tarafından ilgilinin açık rızası aranmaksızın işlenebil[ceği]”⁷⁴

düzenlenmiştir. Yani, ancak Kanun'da sayılan kişiler tarafından, ancak Kanun'da sayılan amaçlarla sağlığa ve cinsel hayata ilişkin özel nitelikli kişisel veriler, ilgili kişinin açık rızası olmadan işlenebilecektir. Bunun dışında bu veriler yalnızca açık rıza ile işlenebilecektir. Bu nedenle başkaca yasalarda aksi yönde hükümler olsa dahi bu kategorideki veriler rızasız işlenemeyecektir.⁷⁵ Vergi idaresinin vergilendirme faaliyetleri

⁷¹ “Genel ilkeler

MADDE 4- (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.”

⁷² KVKK madde 4/b.

⁷³ KVKK madde 4/d.

⁷⁴ KVKK madde 6/3.

⁷⁵ Akçaoğlu, **Vergi Mükellefinin Verilerinin Korunması**, s. 142-143.

kapsamında özel nitelikli olan veya olmayan tüm kişisel veri türlerini işleyebildiği, bu veri işleme hallerine KVKK'nin hiç uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı durumlar ile ilgili kişinin açık rızası aranmaksızın veri işlenebilecek durumların dikkatli bir şekilde gözetilmesi ve özel nitelikli verilerin işlenmesine yönelik yeterli önlemlerin karşılanması gerekmektedir.⁷⁶

II. TARİHSEL SÜREÇTE VERGİLENDİRME ALANINDA KİŞİSEL VERİLERE DUYULAN GEREKSİNİM

Teknolojik gelişmeler sebebiyle hızla dijitalleşen dünyada, kişisel veriler de giderek artan bir önem kazanmaktadır.⁷⁷ Modernliğin en önemli bileşenlerinden biri olan modern devlet:⁷⁸

“aralarında eşgüdüm sağlanmış çok sayıda görevin, hizmetindeki tek bir merkezden gelen bilgiyle harekete geçen ve o merkezce yönetilen bir makine”⁷⁹

olarak tasarlanmış ve daima bilgiye ihtiyaç duymuştur. Ancak, kişisel verilere duyulan gereksinim modern devletten çok daha öncesine dayanmaktadır ve devletlerin genellikle idare işlerin takibi için verilere ihtiyaç duyduğu bilinmektedir. Örneğin, 11. yüzyılda I. William'ın idari işleri takip edebilmek için defterler tuttuğu⁸⁰, Osmanlı İmparatorluğu'nda

⁷⁶ Tansuğ, **İdari Faaliyetler**, s. 31.

⁷⁷ Cem Say, **Yeni Dünya Yeni Ağ**, Destek Yayınları, İstanbul, 2020, s. 134.

⁷⁸ Binark Dikmen Toktaş, vd., **Türkiye’de Dijital Gözetim**, Alternatif Bilişim Derneği Yayınevi, 2012, s. 94.

⁷⁹ Gianfranco Poggi, **Modern Devletin Gelişimi**, (Çev. Şule Kurat ve Binnaz Toprak), İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 5. Baskı 2009, s. 119.

⁸⁰ *Ta 11. yüz yılda I. William'ın, tebaasındaki her bir kişiye dair bilgileri içeren ve devletin vergisel ve diğer politikalarını belirlemek için kullandığı “Doomsday Book” (Kıyamet Günü Kitabı) denen bir tahrir defteri tutmakta olduğu söylenmektedir.* bk. Wiscon Priscilla M. Regan, **Legislating Privacy: Technology, Social Values, and Public Policy** 1995, s. 69. Richard Murphy, **The Joy of Tax**, Penguin Books, UK, 2016, s. 18.

da halkın özellikle askerlik hizmeti ve vergi tahsilatı için kayıtlarının tutulduğu bilinmektedir.⁸¹

Devletlerin bu bilgilerin vergisel hesapların takibi için tutulmuş olması şaşırtıcı değildir. Zira vergi idareleri, erişilebilen verilerin boyutu ve çeşitliliği düşünüldüğünde, tüm devletlerde en büyük veri ambarıdır. Devletler bu niteliğiyle, özel teşebbüsler gibi güçlü rakiplerine rağmen, en büyük bilgi tekeli olarak kabul edilebilir.⁸² Bu durum, devletin asli ödevlerinden olan kamu hizmetlerini yerine getirebilmesinin bir gereğidir.⁸³

Mali araştırmaların tarihi, Orta Doğu coğrafyasında, milattan sonra 7. yüzyıla Asurlular döneminde Kuzey Mezopotamya’da yapılan Harran nüfus tahririne⁸⁴ dayanmaktadır. Bu belgelerde, tarım arazilerine, binalara, ürün ve hayvanlara ilişkin kayıtlar yer almaktaydı. Bu kayıtlar, mukimleri; isimleri, şahsi durumları, meslekle ve devlete olan yükümlülükleri de içerecek şekilde, ailelere göre gruplandırarak listelemektedir. Daha erken dönemde de benzer bilgiler satış belgelerinde mutad bir şekilde kaydedilmekteydi ve her ne kadar o dönemden günümüze ulaşabilen kayıtlar olmasa da, Hamurabi I (M.Ö. 2200)’in bir mektubunda kendisinin döneminde toprakların ve toprak kullanımının kayıt altına alındığını belirtmekteydi.⁸⁵ Yine, 6. yüzyıldaki

⁸¹ Binark Dikmen Toktaş, vd., **Türkiye’de Dijital Gözetim**, Alternatif Bilişim Derneği Yayınevi, 2012, s. 67.

⁸² Elif Küzeci, vd., **Türkiye’de Dijital Gözetim**, Alternatif Bilişim Derneği Yayınevi, 2012, s. 98.

⁸³ Şimşek, **Anayasa Hukukunda Kişisel Verilerin Korunması**, s. 4.

⁸⁴ Arapça kökenli bir kelime olan tahrir, TDK sözlüğünde, yazma, çizgi, kompozisyon anlamına gelmektedir. <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim: 01.01.2024) “Osmanlı Devleti’nde 15. yüzyıldan itibaren fethedilen bölgelerin bütün sosyal ve iktisadi unsurlarını tespit etmek, bu yolla asker ve vergi almak amacıyla tahrirler yapılmıştır. Bu tahrirler; konusu ve içeriğine göre mufassal, evkaf ve icmal defterleri olarak, yıllarına göre ise defter-i köhne, defter-i atik ve defter-i cedid olarak tasnif edilmiştir. Klasik tahrir defterleri tahriri yapılan sancağın hane itibarıyla vergiye tabi nüfusunu, bu nüfusun mahalle köy ve cemaatlara göre dağılımını, şehir ve köylerin bütün gelirlerini, vakıfların hudutlarını, gelirlerini ve kuruluş amaçlarını bütün teferruatını içermektedir.” Bk. Mehmet Başaran, “1830 – 1842 Yılları Arasında Nüfus Defterleri Kapsamında Ödemiş ve Köyleri”, **Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 3, 2017, ss. 307-321. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/adusobed/issue/31817/349447> (Erişim: 01.01.2024)

⁸⁵ Leonard William King, **The Letters and Inscriptions of Hammurabi, King of Babylon, about B.C. 2200**, 3 vols., Luzac's Semitic Texts and Translation Series, 2, 3, 8 (London: Luzaac and Co., 1898-1900), 3: 23-25’ten aktaran: Linda T. Darling, “Revenue-raising and legitimacy: tax collection and finance

kayıtlardan, Sasani hükümdarının, vergiyi mahsul miktarı üzerinden değil de mahsulün hesabının gecikmelere sebep olması ve verginin hesaplanmasını zorlaştırması nedeniyle, arazinin genişliği ve türüne göre belirlemeye yöneldiği anlaşılmaktadır. Ayrıca yine bu dönemde, çeşitli bölgelerde verginin tarhi ve tahsili için, derebeylerinin ve vergi toplamaya yetkili başkaca kimselerin etkilerinden bağımsız bir vergi idaresi oluşturulmuştur.⁸⁶

Osmanlı Devleti'nde klasik anlamda maliyenin mevcudiyetine ilişkin belgeler ancak Orhan Bey dönemine dayanmaktadır. 14. yüzyıldan günümüze değişikliğe uğramadan ulaşabilen bu belgelerden Osmanlı hükümdarlarının, Anadolu'daki komşu devletlerin idari uygulamalarını takip ederek maliye sistemini geliştirmişlerdir. Örneğin, Osmanlı Devleti'nin İlhanlılardaki modern uygulamalara çok yakın gelişmiş bir arşiv sistemi olduğu belirtilmektedir. Aynı şekilde Osmanlı'da mali idarenin ilk uygulamalarının Selçuklular ve Bizans'tan da etkilendiği ve bu uygulamaların İslami normlara uyarlanarak Osmanlı kanunlarına dâhil edildiği bilinmektedir. Yine de bu yüzyılda, gelir idaresine ilişkin ayrı bir bürokratik düzenin olduğuna dair yazılı ya da idari yeterince belge bulunmamaktadır.⁸⁷

Osmanlı'nın yükseliş devrindeki tahrirlerden o dönemin ekonomik ve sosyal yapısına dair pek çok bilgiye ulaşılabilmektedir. Bu kayıtlarda yer alan kişisel verilerden, o dönemde kayıtlı mükellef sayısına, bu mükelleflerin yerleşim tercihlerine, etnik ya da dini kökenlerine, aile yapılarına, hayvan sahipliklerine, üretimlerinin zirai ya da el işine dayalı olup olmadığına dair bilgilere ulaşabilmek mümkündür. Hatta bu kayıtlardan, toprak sahipliğine ve kullanımına, yönetici kesimin oluşum ve dağılımına ve devlet çalışanlarının tabi olduğu ödül ve tazminat politikalarına ilişkin bilgilere de ulaşılabilmektedir.⁸⁸ Özellikle etnik ya da dini kökenlere ilişkin bilgilerin kayda

administration in the Ottoman Empire, 1560-1660", **The Ottoman Empire and Its Heritage**, Ed: Suraiya Faroqhi ve Halil İnalcık, Vol. 6, E. J. Brill, Hollanda: 1996, s. 29. (Anılış: "Ottoman Empire")

⁸⁶ Darling, "Ottoman Empire", s. 30.

⁸⁷ Darling, "Ottoman Empire", s. 23.

⁸⁸ Darling, "Ottoman Empire", s. 28.

geçirilmesinden geçmişte de hassas kişisel verilerin devletler için önemli olduğu sonucuna varılabilir.

Osmanlı İmparatorluğu'nda sık sık ve düzenli yapılan tahrirlerle İmparatorluk gelirlerinin değeri tespit edilerek, kayda geçirilirdi. Böylece, daha sonra bu gelirlerin, tımar sahiplerine dağıtımı veya vakıf ya da mülk olarak tahsisi gerçekleştirilirdi. Bu gibi kayıtların yenilenmesi, yeni bir Sultan tarafından bir yerin fethi, bir bölgeye ait mevcut defterlerin güncelliğini yitirmesine sebep olacak hukuki değişiklikler veya belli reformlar sebebiyle olmaktaydı. Tahrirler sayesinde yaşları itibarıyla veya yeni bir yere taşınmaları nedeniyle mükellef olması gerekenlerin tespiti yapılabildiği gibi, hataların düzeltilmesi, muafiyetlerin tespiti ve vefat eden mükelleflerin kayıtlardan silinebilmesi mümkün oluyordu.⁸⁹

Amerika'ya gelindiğinde ise; verilere duyulan ihtiyaç ve bu verilerin toplanması çok eskiye dayansa da bu durumun Amerika'da ciddi bir endişe kaynağı olarak ele alınması 19. yüzyılın sonlarına dayanmaktadır.⁹⁰ Zira bu dönemlerde genellikle kilise, hastane vb. kısıtlı alanlarda ve genel olarak yerelde kayıt tutulmaktaydı. Sosyal, ekonomik ve siyasi ilişkiler giderek karmaşıklaştıkça, kurum ve kuruluşların bireylerle daha resmi ilişkiler içine girmesi gerektikçe kayıtlara duyulan gereksinim boyut değiştirmiş ve böylelikle kayda geçilenler arasında kişisel verilerin miktarında ciddi bir artış oluşmuştur.⁹¹ Bilgisayarların 1960'lı yıllarda hayatlarımıza girişiyle başta bankalar ve devlet daireleri olmak üzere çeşitli kuruluşlar, bu kayıtları bilgisayarlarda muhafaza etmeye başlamıştır. Her ne kadar takip eden yıllarda bir anda nüfus sayımı, bankacılık, vergilendirme, adli sicil, ulaşım ya da sigorta gibi alanlarda kullanımı mümkün olmasa da IBM daha 1950'lerde, büyük ölçekli kamusal ve özel kullanıcılara cihaz satmaya

⁸⁹ Darling, "Ottoman Empire", s. 31.

⁹⁰ Yazar adı yok. "The Right to Privacy in Nineteenth Century America," 94 **Harv. L. Rev.** 1892, 1981, ss. 1906-07. (Heinonline), David J. Seipp, "English Judicial Recognition of a Right to Privacy", **Oxford Journal of Legal Studies**, no. 3 (Winter 1983), s.346-347.

⁹¹ Priscilla M. Regan, **Legislating Privacy: Technology, Social Values, and Public Policy** 1995, s. 69.

başlamıştır.⁹² Böylelikle, önceden “çoğunlukla kişisel güven ilişkisi içerisinde arkadaşla, aileye, hekime aktarılan pek çok bilgi, artık soyut yapılanmalar içerisinde, kimlikleri bilinmeyen kişi ya da kurumlara elektronik ortamda”⁹³ iletmeye başlanmış; bu da bireylerin “veri imgesi” haline gelerek, sayısallaşmasına⁹⁴ olanak sağlamıştır. Zira pek çok kaynaktan elde edilen bu verilerin ilişkilendirilebilmesi ve düzenlenebilmesi için sayılara başvurulması gerekmektedir. Böylelikle çok daha fazla bilgi toplanabilecek, bunlar rahatlıkla muhafaza edilip erişilebilecek ve değiş tokuşa konu olabilecekti.⁹⁵

İçinde bulunduğumuz dönemde ise, tarihsel süreçten de hareketle, vergi idarelerinin önde gelen hedeflerinden birinin de vergi kaçaklarını tespit edip önleyerek vergi gelirlerini arttırmak olduğu söylenebilir. Bu doğrultuda devletlerin önemli işlevlerinden biri, vergiye uyumu arttırmak⁹⁶ ve vergi ödevlilerinin, vergisel yükümlülüklerini mümkün olan en zahmetsiz ve basit şekilde yerine getirebilmelerini

⁹² David Vincent, **Mahremiyet**, Epos Yayınları, Ankara: 2017, s. 179-180.

⁹³ Elif Küzeci, vd., **Türkiye’de Dijital Gözetim**, Alternatif Bilişim Derneği Yayınevi, 2012, s. 94. (Anılış: Dijital Gözetim)

⁹⁴ İngilizcedeki digitalization, digitization terimleri Türkçe kaynaklara genellikle sayısallaşma, dijitalleşme olarak geçmiştir. Digitization için “0-1’leştirme”, digitalization için “sayısallaşma” tercümesinin tercih edildiği bir makale için bk.: Hayrettin Kemal Sezen ve Arzu Eren Şenaras, “Dijitizasyon, Dijitalizasyon, Dijital Dönüşüm Kavramlarına İlişkin Bir Değerlendirme”, **Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı 51, Denizli, 2022, ss. 49-59. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/pausbed/issue/70742/871440> (Erişim: 01.01.2024) Digitization, dijitalizasyon, ya da bilgisayar bilimlerindeki ifadesiyle 0-1’leştirme, en basit ifadeyle, analog bilgileri dijitalle dönüştürme işlemidir; örneğin el yazısı bir belgeyi tarayarak sayfaları bitlere ve baytlara dönüştürmek. Digitalization, dijitalizasyon, sayısallaştırma ise, dijital teknolojiyi ve baytlara dönüşmüş verilerin de kullanılmasıyla yeni değerlere erişilmesini ifade etmektedir. i-SCOOP, “Digitization, digitalization, and digital transformation: The differences”, **i-SCOOP**. <https://www.i-scoop.eu/digital-transformation/digitization-digitalization-digital-transformation-disruption/> (Erişim: 01.01.2024)

⁹⁵ Küzeci, **Dijital Gözetim**, s. 94.

⁹⁶ Milattan önce 4. Yüzyılda, Kautilya tarafından yazılan Arthashastra isimli Sanskritçe eserde bile mükellefin kararlarına en az etki edecek şekilde vergilendirme yapılması, düşük vergi oranları ve artan oranlı vergilendirme gibi mekanizmalar kullanarak ve devletin vergilendirilme yetkisini sınırlandırılarak vergiye uyumun sağlanması savunulmaktaydı. “*We must collect taxes without upsetting the taxpayer. Just as the flower is not disturbed or hurt by the honeybee when it draws nectar, we should not disturb the taxpayer when we collect taxes.*” [“Vergileri, mükellefleri sıkıntıya sokmayacak şekilde toplamalıyız. Tıpkı bir arının çiçeğin nektarını alırken onu rahatsız etmemesi veya incitmemesi gibi biz de mükellefi rahatsız etmeden vergi toplamalıyız.”] Yazar tarafından çevrilmiştir. Munawer Sultan Khwaja, Rajul Awasthi ve Jan Loepreck, **Risk-Based Tax Audits: Approaches and Country Experiences** (2011) The World Bank, s. 1. <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/2314/627010PUB0Risk000public00BOX361489B.pdf?sequence=1> (Erişim: 29.05.2023)

sağlamak için gereken bilgi ve hizmetleri sunmaktır.⁹⁷ Bugün gelinen noktada, devletlerin bu işlevlerini gerçekleştirebilmesi için, vergi idareleri de dâhil olmak üzere tüm kurum ve kuruluşların teknolojik gelişmeleri yakından takip etmesi ve gerektiğinde hizmetlerini en yeni teknolojileri içerecek şekilde güncellemeleri⁹⁸ ve mümkün olan geniş şekilde veri ve bilgilere erişebilmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda nasıl bir strateji belirleneceği büyük önem arz eder zira, vergisel ve finansal bilgilerin gerçek ya da tüzel kişiler hakkında toplanabilecek en hassas ve şahsi bilgiler olduğu kabul edilmektedir.⁹⁹

III. VERGİLENDİRME ALANINDA KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASINA DUYULAN GEREKSİNİM

Yukarıda ayrıntılı bir şekilde değinildiği gibi devletin vergilendirme alanı söz konusu olduğunda modern devlet kavramının ortaya çıkmasından çok uzun süre önce bile devletler, mükelleflerin bilgilerine ihtiyaç duymakta ve mükelleflerinin vergiye uyumunu arttırmayı amaçlamaktadır. Mükelleflerin vergiye uyumu için şüphesiz ki mükelleflerin vergilendirme işlemleri için sağladığı verilerin gizliliğinin sağlanması ve bu verilerin korunması çok önemlidir. Aksi bir durum, mükelleflerin devlete sundukları bilgileri sınırlandırılabilir. Zira, vergi beyanları devletin ihtiyaç duyacağı pek çok kişisel bilgi içermektedir. Bu bilgilerin çokluğu nedeniyle mükellefler, üçüncü kişiler tarafından bu bilgilere olası bir erişimin ihtimalinde dahi, kendilerini güçsüz bir konumda bulabilirler.¹⁰⁰

⁹⁷ Charles Vellutini, “Key Principles of Risk-Based Audits”, **Risk-Based Tax Audits: Approaches and Country Experiences** Ed.: Munawer Sultan Khwaja, Rajul Awasthi and Jan Loeprick The World Bank, 2011, s. 15.

<https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/2314/627010PUB0Risk000public00BOX361489B.pdf?sequence=1> (Erişim: 25.12.2021)

⁹⁸ OECD, **Technologies for Better Tax Administration: A practical guide for revenue bodies**, (2016) Paris, s. 91 vd.

https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/technologies-for-better-tax-administration_9789264256439-en#page93 (Erişim: 28.12.2021) (Anılış: **Technologies for Better**)

⁹⁹ Arthur J. Cockfield, “Sharing Tax Information in the 21st Century: Big Data Flows and Taxpayers as Data Subjects”, **Canadian Tax Journal / Revue Fiscale Canadienne** (2019) 67:4, s. 1181. <https://doi.org/10.32721/ctj.2019.67.4.sym.cockfield> (Erişim: 26.05.2023) (Anılış: “Sharing Tax Information”); Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2006, s. 166.

¹⁰⁰ Joshua D. Blank, “In Defense of Individual Tax Privacy”, **Emory Law Journal**, Vol. 61, 2011, s. 267.

Örneğin, “sivil toplum örgütlerine katılımının resmi makamlarca kayıt altına alındığını ve bunun gelecekte kendisi için olumsuz etkileri olabileceğini düşünen birey bu haklarını kullanmaktan vazgeçebilir.”¹⁰¹

Vergi idarelerinin, vatandaşlarının, hatta vatandaşı olmayan mükelleflerin de verilerine eşi benzeri görülmemiş bir erişiminin olduğu, devasa miktarda verinin işlendiği ve sözde şeffaflığın olduğu bir çağda yaşıyoruz. Kamu idarelerinin verilere erişerek, çok daha kaliteli hizmet sunabilmesi, hükümet politikalarını iyi bir şekilde belirleyerek etkinlik ve verimliliği arttırabilmesi ancak bilgi ve enformasyonu (sağlık, sabıka ve vergi kayıtları gibi kişisel bilgiler dâhil) etkin bir şekilde kullanabilmesiyle mümkündür.¹⁰² Öte yandan devletlerin, etkin bir vergilendirme yapabilmek için ne kadar ve ne tür veriye ihtiyacı olduğu sorusuna belirgin bir cevap verebilmek her ülkenin farklı vergi sistemleri olması nedeniyle olduğu kadar; vergi sistemlerinin karmaşık ve şeffaflıktan uzak olması nedeniyle de güçtür.

Vergi idareleri görevlerini yerine getirirken, teknoloji, bilgileri derleyip toparlayabilmek için hayati bir araç haline gelmiştir.¹⁰³ Teknolojik gelişmeler etik sorunları da beraberinde getirir zira bu teknolojiler etik değerlerden yoksun kişiler, teröristler ve suçlular tarafından da kullanılabilir.¹⁰⁴ Bu yüzden, vatandaşların çoğu, izleme aracılığıyla bile olsa güvenliğin sağlanmasının devletlerin hak ve görevleri arasında olduğunu kabul etmektedir.^{105 106} Günümüzde vergi idaresine verilerini sunmak

¹⁰¹ Küzeci, **Kişisel Verilerin Korunması**, s. 77.

¹⁰² Stephen Saxby, “Privacy and Data Sharing: The Way Forward for Public Services?”, **Computer Law & Security Report** Vol. 18 no. 3 2002. 154. (Veri tabanı: Science Direct, Erişim: 28.11.2021)

¹⁰³ Say, **Yeni Dünya Yeni Ağ**, s. 134-135.

¹⁰⁴ Cockfield, “Protecting Taxpayer”, s. 461.

¹⁰⁵ Eirik Løkke, **Mahremiyet: Dijital Toplumda Özel Hayat**, Çev. Dilek Başak, Koç Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2017, s. 49. (Anıls: Mahremiyet)

¹⁰⁶ *Örneğin; “Birçok devlet[ın teknolojideki] bu yeniliği kendi vatandaşlarının özel hayatlarının ve haberleşmelerinin gizliliğini bile ihlal edip hakkında çok veri toplamak için fırsat bildi[ği ve] insanlığın beşte birinin ülkesi olan Çin Halk Cumhuriyeti[nin], elektronik ağlar üzerinden her söz ve davranışı izlenen yurttaşlarından iktidar partisinin istediği gibi yaşayanların otomatik olarak ödüllendirilip diğerlerininse (tren bileti alamamak gibi) cezalara çarptırıldığı bir dijital diktatörlüğe dönüşme yoluna koyuldu”ğu*

zorunda olan mükelleflerin, daha sonra kendi verileriyle bağlantısı kesilmekte ve bu nedenle veri sahibi mükellefin, idare karşısında süjeden ziyade bir veri objesine dönüştüğü belirtilmektedir.¹⁰⁷ Bu durumun yarattığı tehlikeler karşısında mükelleflerin kişilik haklarının korunması özel bir önem arz etmektedir.¹⁰⁸ Bu nedenle, bu gibi bilgilerin kötüye kullanımının önüne geçilebilmesi için, bu hakları düzenleyen mevzuatın; bilgi işleme süreçlerinin yasalara uygun, adil olmasını ve şeffaflığı sağlaması gerekmektedir.¹⁰⁹ Daha belirgin bir ifadeyle, şeffaflık ve denetim için, mevzuatın, veri sahibine, kişisel verilerine erişim, onları düzeltebilme, silebilme ve hatta işlenmesine cevaz vermeme hakkını tanınması gerekmektedir,¹¹⁰ zira:

“hakkında edinilen bilgilerin neler olduğunu ve bu bilgilerin kimlerin elinde bulunduğunu öğrenemeyen bireyin kendi kararlarını verme özgürlüğü önemli ölçüde zarar görür.”¹¹¹

Vergilendirme alanı söz konusu olduğunda, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) açısından bu gerekliliklerin ne kadar karşılanabildiğini tespit etmek zordur. Bunun nedeni, gerçek kişilerin, herhangi bir veri sorumlusu söz konusu olduğunda kullanabileceği pek çok hakkının KVKK'nin “İstisnalar” başlıklı 28. maddesi gereğince, mükellefler açısından vergi idaresi nezdindeki veriler bakımından geçerli olmamasıdır. Bu maddenin ikinci fıkrasına göre:

“6698 sayılı Kanun'un *amacına ve temel ilkelerine uygun ve orantılı olmak kaydıyla*, veri sorumlusunun aydınlatma yükümlülüğünü düzenleyen 10., zararın giderilmesini talep

belirtilmektedir.”, Say, **Yeni Dünya Yeni Ağ**, s. 135; Çin Halk Cumhuriyeti'ndeki “sosyal kredi sistemi” hakkında ayrıntılı bir makale için bk. Zeyi Yang, “China just announced a new social credit law. Here's what it means.”, **MIT Technology Review**, 22.12.2022. <https://www.technologyreview.com/2022/11/22/1063605/china-announced-a-new-social-credit-law-what-does-it-mean/> (Erişim: 01.01.2024)

¹⁰⁷ Baykara, “Veri Ambarı”, s. 16.

¹⁰⁸ Küzeci, **Kişisel Verilerin Korunması**, s. 77; Cockfield, “Sharing Tax Information”, s. 1182.

¹⁰⁹ Bernardo Olivares ‘Technological Innovation Within the Spanish Tax Administration and Data Subjects' Right to Access: An opportunity knocks’ (2018) **Computer Law & Security Review**, 34(3), pp. 628-639. Doi <https://proxy.bau.edu.tr:2102/10.1016/j.clsr.2017.11.012> (Erişim: 28.12.2021)

¹¹⁰ Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s. 167.

¹¹¹ Küzeci, **Kişisel Verilerin Korunması**, s.76.

etme hakkı hariç, ilgili kişinin haklarını düzenleyen 11. ve Veri Sorumluları Siciline kayıt yükümlülüğünü düzenleyen 16. maddeleri ...”; “... c) *Kişisel veri işlemenin kanunun verdiği yetkiye dayanarak görevli ve yetkili kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca, denetleme veya düzenleme görevlerinin yürütülmesi ile disiplin soruşturma veya kovuşturması için gerekli olması. ç) Kişisel veri işlemenin bütçe, vergi ve mali konulara ilişkin olarak Devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunması için gerekli olması.*”¹¹²

hallerinde uygulanmamaktadır. Bu haliyle, ilgili kişi konumundaki mükellefin idareye bizzat sunduğu bilgiler dışında, idarenin ilgili mükellefin hangi verilerine nerelerden ve ne amaçla ulaştığının mükellef tarafından açıklıkla öğrenilebilmesi mümkün görünmemekte, bu verilerin neler olabileceğine ilişkin genel geçer bilgiye, ancak karmaşık ve dağınık vergi mevzuatının tek tek incelenmesiyle varsayımsal olarak ulaşılabilmektedir. Yine de veri koruma hukukuna duyulan gereksinimden ve alanının gelişiminden çok önce bile vergi hukuku alanında yer alan ve ileride ayrıntılarıyla değinilecek olan vergi mahremiyeti ilkesiyle vergilendirme alanında kişisel verilerin korunmasına duyulan gereksinim karşılanmaya çalışılmıştır.

IV. TÜRK HUKUKUNDA KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI HAKKINI İLGİLENDİREN TEMEL HAKLAR

A. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası Bağlamında

1. Genel Olarak

Anayasacılık hareketlerinin özü, devlet iktidarını sınırlandırmak ve devlet karşısında bireylerin hak ve özgürlüklerini korumaktır. Kişiler,

¹¹² KVKK madde 28.

“özel hukuk alanında olduğu gibi, kamu hukuku alanında da gene çoğu kez anayasayla düzenlenmiş kazanılmış haklara sahiptirler. Devlet kurumları, kimi durumlarda yasama organları da dahil olmak üzere, bu hakları çiğnemekten men edilmiştir.”¹¹³

Bu nedenle temel hak ve özgürlüklerin öncelikle devlete karşı korunması gerektiği dolayısıyla da asıl, birinci yükümlüsünün devlet olduğu belirtilmektedir.¹¹⁴ Türkiye’de, 2010 yılındaki Anayasa değişikliklerine kadar Anayasa’da kişisel verilerin korunmasına temel hak¹¹⁵ ve özgürlükler içerisinde ayrı bir yer verilmediyse de 2010 değişiklikleri öncesinde de Anayasa’da yer alan pek çok hak ve özgürlük kişisel verilerin korunması bakımından da önem taşımaktaydı.

2010 yılı öncesinde de çeşitli Anayasa taslak ve önerilerinde bu hakka ilişkin bazı öneriler yer almaktadır.¹¹⁶ ¹¹⁷ Özellikle yakın tarihli önerilerde bu hakka dair düzenlemeler yer almasının ardında 2000 yılında kabul edilen Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı gibi Türkiye’nin taraf olduğu uluslararası anlaşmaların gerekliliklerinin ya da üyesi olduğu çeşitli uluslararası organizasyonların düzenlemelerinin etkisi olduğu da

¹¹³ Poggi, **Modern Devletin Gelişimi**, s. 125.

¹¹⁴ Kemal Gözler, **Anayasa Hukukunun Genel Esasları**, 14. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2022, s. 416. (Anılış: **Anayasa Hukuku**); Kemal Gözler, **İnsan hakları Hukukuna Giriş**, Ekin Yayınevi Bursa, 2017, s.142. (Anılış: İnsan Hakları)

¹¹⁵ “İnsan haklarının anayasal deyimlenişi olarak adlandırabileceğimiz “temel hak”ın doktrinde bir diğer anlamca yakını “kamu hakları ve özgürlükleri”dir. Kamu özgürlükleri; “yasayla tanınan ve idareye karşı”; temel hak ve özgürlükler ise “Anayasa ile tanınan ve yasamaya karşı” ileri sürülen hukuki çıkar ve değerleri ifade eder. “İnsan hakları”nın ifade ettiği ise, sadece belli bir ülkede belli bir alanda anayasayla ve yasalarla tanınan hak ve özgürlükler değil, insanlığın ulaştığı her gelişme aşamasında bütün insanlara tanınması gereken hak ve özgürlüklerdir.” <https://hukuk.deu.edu.tr/wp-content/uploads/2020/01/M.-Caniklioglu4.pdf> (Erişim: 18.12.2023) Meltem Dikmen Caniklioğlu, “Anlamı Kapsamı ve Sınırlarıyla Temel Haklar ve Anayasalarımız”, **Prof. Dr. Mahmut Tefvik Birsel’ e Armağan**, İzmir, 2001, ss. 461-494. <https://hukuk.deu.edu.tr/prof-dr-mahmut-tevfik-birsele-armagan/> (Erişim: 18.12.2023); Kemal Gözler’e göre kamu hürriyetleri teriminin Türk pozitif hukukunda bir karşılığı olmadığı için Türk insan hakları hukuku dogmatğinde kullanılmaması gerekir. Ayrıntılı bilgi için bk. Gözler, **İnsan Hakları Hukukuna Giriş**, s. 200 vd. ayrıca s. 62 vd.

¹¹⁶ Kişisel verilerin korunması hakkı bazı ülkelerin anayasalarında özel olarak düzenlenmişse de bazı ülke anayasalarında özel olarak düzenlenmemiş ve genellikle özel hayatın gizliliği hakkı kapsamında kendine yer bulmuştur. Ayrıntılı bilgi için bk. Küzeci, **Kişisel Verilerin Korunması**, dip notu 5 s. 318-319.

¹¹⁷ Bk. Türkiye Barolar Birliği, **Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Önerisi**, Geliştirilmiş Gerekçeli Yeni Metin, 4. Baskı, Ankara, 2007.

düşünülmektedir.¹¹⁸ Şüphesiz ki temel hak ve özgürlüklerin gelişimi üzerindeki olaylar yalnızca devrimler gibi siyasal olaylar değildir. Teknolojik alandaki gelişmeler de bazen temel hakların gelişimine hizmet edebilir. Kişisel verilerin korunması hakkı da “*çağdaş iletişim araçlarının gelişmesi karşısında, bireylerin kişisel özellikleriyle ve özel yaşamlarıyla ilgili bilgilerin, ilgilinin istenci dışında toplanıp, kullanılmasının önlenmesi bir zorunluluk olduğundan*” insan hakları kavramının bir parçası haline gelmiştir.¹¹⁹

Anayasa’nın 20. maddesi hükmünde:

*herkesin, kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahip olduğu; bu hakkın kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de kapsadığı belirtilmiş ve kişisel verilerin, ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebileceği, kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usullerin de kanunla düzenleneceği hüküm altına alınmıştır.*¹²⁰ Böylece kişisel verilerin korunması hakkı anayasal güvenceye bağlanmıştır.

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. Bu anlamda bireyler, hangi amaçla hangi kişisel verilerinin kullanıldığını öğrenme hakkına sahip olduğu gibi söz konusu kişisel verilerde herhangi bir yanlışlık bulunması halinde bu durumun düzeltilmesini ya da verilerinin silinmesini isteme hakkına da sahiptir.¹²¹ Ayrıca kişisel verilerin hukuka aykırı olarak işlenmesi, Anayasa’nın 17. maddesi ile güvence altına alınan kişi dokunulmazlığı, kişinin maddi ve manevi varlığını koruma ve geliştirme hakkı ile Anayasa’nın 20. ve 22.

¹¹⁸ Küzeci, **Kişisel Verilerin Korunması**, s. 321.

¹¹⁹ Rona Aybay, **İnsan Hakları Hukuku**, Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2015, s. 41.

¹²⁰ Anayasa madde 20/3.

¹²¹ NOU: 2009:1, Birey ve Bütünlük: Dijital Toplumda Mahremiyet isimli eserden aktaran Eirik Løkke, **Mahremiyet: Dijital Toplumda Özel Hayat**, Çev. Dilek Başak, Koç Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2017, s. 25.

maddelerinde düzenlenen özel hayatın gizliliği ve korunması hakkının ihlali anlamına da gelmektedir.¹²² Anayasa Mahkemesine göre:

*“Kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sağlanan anayasal güvencenin yaşama geçirilebilmesi için, bu hakkı ilgilendiren yasal düzenlemelerin, açık, anlaşılabilir ve kişilerin söz konusu haklarını kullanabilmelerine elverişli olması gerekir. Ancak böyle bir düzenleme ile kişilerin özel hayatlarını ilgilendiren veri ve bilgilerin resmi makamların keyfi müdahalelerine karşı korunması olanaklı hâle getirilebilir.”*¹²³

2. İnsan Onuru ve Kişinin Maddi ve Manevi Varlığını Geliştirme Hakkı

İnsan onurunun korunması ve kişiliğin serbestçe geliştirilmesi hakkıyla yakından ilgili olan kişisel verilerin korunması hakkı¹²⁴ bireyin hak ve özgürlüklerini kişisel verilerin işlenmesi sırasında korumayı amaçlamaktadır.¹²⁵ İnsan hakları, insan onuru için yapılan siyasal mücadelenin eseri kabul edilmekte¹²⁶ ve “onurlu bir hayat için zorunlu olan asgari ön-şartlar hakkında yaygın olarak kabul edilen bir fikir birliğini temsil” ettikleri ifade edilmektedir.¹²⁷ İnsan onuru ayrıca, hukuk ile ahlaki birleştiren bir sihirli kavram olarak da nitelendirilmektedir.¹²⁸

¹²² KVKKurulu, **Anayasal Bir Hak Olarak Kişisel Verilerin Korunmasını İsteme Hakkı**, Tarih yok, s. 3-5. <http://www.kvkk.gov.tr> (Erişim: 01.01.2024)

¹²³ AYM Kararı, E. 2015/61 K. 2016/172 T.: 2.11.2016 R.G. Tarih: 9.12.2016 Sayı: 29913, p. 194. <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2016-172-nrm.pdf> (Erişim: 01.01.2024)

¹²⁴ Küzeci, **Kişisel Verilerin Korunması**, s. 75.

¹²⁵ AYM Kararı, E. 2015/61 K. 2016/172 T.: 2.11.2016 R.G. Tarih: 9.12.2016 Sayı: 29913, p. 193. <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2016-172-nrm.pdf> (Erişim: 01.01.2024)

¹²⁶ Oktay Uygun, **Devlet Teorisi**, 12. Basım, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2022, s. 506.

¹²⁷ Jack Donnelly, **Teoride ve Uygulamada Evrensel İnsan Hakları**, Çev. Mustafa Erdoğan ve Levent Korkut, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 1995, s. 37. (Anılış: **İnsan Hakları**)

¹²⁸ Uygun, **Devlet Teorisi**, s. 531.

Anayasa'nın Başlangıç kısmında ve 17. maddesinin 1. fıkrasında kişinin maddi ve manevi varlığını koruma ve geliştirme hakkı düzenlenmiş ve 5. maddede de “*insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmak*” devletin amaç ve görevleri arasında sayılmıştır.¹²⁹ Zaman içerisinde, devletin sınırsız ve mutlak egemenliğe sahip olduğu anlayışından uzaklaşarak, kişi ve sınıflar arasındaki eşitsizlikler giderilmeye çalışılmıştır.¹³⁰ Tarihsel süreçte, iş gücündeki niteliksel değişim ve bunun gereği olarak işçilerin giderek artan eğitim düzeyi, bireylerin siyasal bilincini de yükselterek devletten taleplerini arttırmış;¹³¹ devletin bireyin gelişimini sağlamak ve güvence altına almakla yükümlü bir kurum olduğunu savunan refah devleti¹³² anlayışı güçlenmiştir.¹³³ Böylelikle, devletin hükmeden ve mutlak egemen olan ve kurumsal dengelerin sürdürülmesini gözetmekle sınırlı olan değil, hizmet eden ve yurttaşlarına belli belli bir yaşam düzeyini güvence altına alarak, ekonomik gelişme ve sosyal korumayı da üstlenen, hakları korumakla yükümlü bir kurum olma özelliği ön plana çıkmaya başlamıştır.¹³⁴

Bu bakımdan insan hakları fikrinin ortaya çıkması, kişilerin baskıdan ve kötü muameleden korunmasını amaçlar. Bu hakların temelinde; eşitlik, insan onuru (haysiyet) kavramları yer alır ve ancak tehdit, baskı ve kötü muamelenin olmadığı, bireyin özgür olduğu bir hayat, insan onuruna yakışır kabul edilebilir.¹³⁵ Donnelly'e göre:

“insan onurunu korumak için, diğer insan hakları olmadan, yalnız başına ‘temel insan hakları’ yeterli değildir. İnsan haklarının gerçekleştirmeye yönelik olduğu insan onuru,

¹²⁹ Bk. T.C. Anayasası, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.2709.pdf> (Erişim: 05.08.2023)

¹³⁰ Şeref Ünal, **Temel Hak ve Özgürlükler ve İnsan Hakları Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 1997, s. 27-28.

¹³¹ Poggi, **Modern Devletin Gelişimi**, s. 147 vd.

¹³² İbrahim Ö. Kaboğlu, **Anayasa Hukuku Dersleri (Genel Esaslar)**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 12. Baskı, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2017, s. 104. (Anılış: **Anayasa Hukuku Dersleri**)

¹³³ Gözler, **İnsan Hakları**, s. 221; Quentin Skinner ve Bo Strath, **Devletler ve Yurttaşlar**, Çev. Gökhan Aksay, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul, 2011, s. 17.

¹³⁴ Kaboğlu, **Anayasa Hukuku Dersleri**, s. 104-105.

¹³⁵ Kaboğlu, **Anayasa Hukuku Dersleri**, s. 234 vd.; Süheyl Batum, Didem Yılmaz ve Serkan Köybaşı, **Anayasa Hukuku Temel Kavramlar ve Genel Esaslar**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2021, s. 631-632.

kısa veya sınırlı bir ‘temel’ haklar listesinin boyutlarına indirgenemez,” bu nedenle, insan haklarından herhangi birinin sistematik ihlali halinde, tam anlamıyla onurlu bir hayatı gerçekleştirmek mümkün olamayacağından, bütün insan hakları “temel hak”tır.¹³⁶

3. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı

Yasa koyucu, kişisel verilerin gizliliği hakkına ilişkin düzenlemeler için Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nda “özel hayatın gizliliği” başlığını tercih etmiştir. Bu doğrultuda bu haktan da bahsetmek yerinde olacaktır. Anayasa madde 20’ye göre:

“Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz.”¹³⁷

Bu hakkın hangi hallerde ve nasıl sınırlandırılabilceği de aynı maddenin 2. fıkrasında düzenlenmiştir. Anayasa’nın “temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması” başlıklı 13. maddesinde temel hak ve özgürlüklerin “*yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak*”¹³⁸ sınırlandırılabilceği düzenlenmiştir. Anayasa’nın 20. maddesinin ikinci fıkrasındaki sınırlandırma ise kişinin üstünün, özel kağıtlarının ve eşyasının aranması ve bunlara el konulmasına ilişkin olduğu görülmektedir. 2010 yılında yapılan Anayasa değişikliğiyle getirilen, kişisel verilerin korunmasına ilişkin düzenlemenin öncesinde de özel hayatın gizliliğini düzenleyen madde kapsamında kişisel verilen korunmasına ilişkin anayasal temelin çok güçlü olduğundan söz etmek mümkündür.¹³⁹

¹³⁶ Donnelly, **İnsan Hakları**, s. 50.

¹³⁷ Anayasa madde 20.

¹³⁸ Anayasa madde 13.

¹³⁹ Küzeci, **Kişisel Verilerin Korunması**, s. 329.

Özel hayatın gizliliği ilk olarak Samuel Warren ve Louis Brandeis tarafından 1890 yılında ele alınmıştır.¹⁴⁰ Yazarlar bu makalede, tam olarak böyle isimlendirilmese de bu hakkın çok uzun zamandır hukukta yer bulduğunun altını çizmişlerdir.¹⁴¹ Norveç Mahremiyet Komisyonu, bir araştırmasında özel hayat ile mahremiyeti birbirinden ayırmazken, mahremiyet ve kişisel verinin korunmasını ayırmıştır ve bu ayrım aşağıdaki gerekçelerle mantıklı kabul edilmektedir:

“Özel hayatın korunması kişisel bütünlüğü muhafaza etmekle ilgilidir: Her bir bireyin, özel hayatını, kendi kendine karar verebilme (otonomi) ve kendini ifade edebilme olanağını muhafaza etmeyi kapsar. Özel hayatın korunması hakkındaki kararlılığa, özel hayatın huzurunun, ceza kanunuyla koruma altına alınmış olması örnek gösterilebilir.

Özel verilerin korunması, kişisel verilerin işlenmesi hakkındaki usuller ve esaslarla ilgilidir ve burada temel amaç mahremiyetin koruma altına alınmasıdır. Usullerin sebebi, her bir bireyin kendisi hakkındaki bilgilerin işlenişi üzerinde denetim ve gözlem yapabilmesini güvence altına almaktır. Belirli birkaç istisna dışında, her bir birey, başkalarının onların kişisel koşulları hakkında neler bilebileceğini belirleme hakkına sahip olabilmelidir. Özel hayatı koruma hukukunun bu kısmı, en kapsamlı yasal düzenlemelere tabidir; örneğin özel verilerin korunması kanunu, sağlık kayıtları kanunu, gizlilik anlaşması vb.”¹⁴²

Anayasa Mahkemesine göre de:

“Kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sağlanan anayasal güvencenin yaşama geçirilebilmesi için, bu hakkı ilgilendiren yasal düzenlemelerin, açık, anlaşılabilir ve kişilerin söz konusu haklarını kullanabilmelerine elverişli olması gerekir. Ancak böyle bir

¹⁴⁰ Bk. Samuel D. Warren ve Louis D. Brandeis, “The Right to Privacy”, 4 **Harvard Law Rev.**, 193, Amerika: 1890.

¹⁴¹ Samuel D. Warren ve Louis D. Brandeis, “The Right to Privacy”, 4 **Harvard Law Rev.**, 193, Amerika: 1890, s. 193.

¹⁴² NOU: 2009:1, Birey ve Bütünlük: Dijital Toplumda Mahremiyet isimli eserden aktaran Eirik Løkke, **Mahremiyet: Dijital Toplumda Özel Hayat**, Çev. Dilek Başak, Koç Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2017, s. 25.

*düzenleme ile kişilerin özel hayatlarını ilgilendiren veri ve bilgilerin resmi makamların keyfî müdahalelerine karşı korunması olanaklı hâle getirilebilir.”*¹⁴³

Kişisel verilerin korunması hakkı, çoğunlukla özel yaşamın gizliliği içerisinde değerlendirilmiş olsa da tarihsel süreç içerisinde, teknolojinin de gelişmesiyle beraber, bu haktan ayrılarak kendine özgü gereklilikleri olan bir alan olmuştur.¹⁴⁴ Özel yaşamın gizliliği ile birey ve devlet arasındaki güç dengesinde bireylerin özgürlüklerine müdahale edebilecek kurumlardan korunmaları amacı güdülmüştür.¹⁴⁵ “Vergilendirme işlemleri ile de devletin özel yaşamın gizliliğine müdahalesi söz konusudur. Müdahale bilgi ya da delil toplama, toplanan bilgi ya da delillerin işlenmesi ve saklanması aşamalarında gerçekleşebilir.”¹⁴⁶ Yine ileride daha ayrıntılı değinilecek olan vergi idaresinin denetim yollarından, arama müessesesi de aramayı gerçekleştiren memurlara verilen, aramada bulunan ve incelemesine lüzum görülen defter ve vesikaların, arama kararında açıkça yazılmamış olsa bile, inceleme yapanın çalıştığı yere sevk veya celp edilebilmesi yetkisinin, mevcut şekliyle Anayasa’nın 20. maddesinin ikinci fıkrasına aykırı olduğu gerekçesiyle eleştirilmektedir.¹⁴⁷

4. Düşünce Özgürlüğü

Anayasa’nın 25. maddesinde düzenlenen “düşünce ve kanaat hürriyeti” ve 26. maddesinde düzenlenen “düşünceyi açıklama ve yayma hürriyeti” ilk bakışta özellikle vergilendirme alanında kişisel verilerin korunması hakkıyla bağlantısız gibi görünebilir. Ancak günümüz teknolojik gelişmeleri düşünüldüğünde, özellikle İnternet kullanımı ve

¹⁴³ AYM Kararı https://www.anayasa.gov.tr/Kararlar/GenelKurul/Dava_Dilekcesi/2017-143.pdf (Erişim: 19.12.2023) E. 2016/125 K. 2017/143, AYM Kararı E. 2014/149E., K. 2014/151, 2.10.2014, R.G. Tarih-Sayı: 1.1.2015 – 29223 <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2017-143-nrm.pdf> (Erişim: 19.12.2023)

¹⁴⁴ Küzeci, **Kişisel Verilerin Korunması**, s.78, 82.

¹⁴⁵ Küzeci, **Kişisel Verilerin Korunması**, s. 92-93.

¹⁴⁶ Eda Özdiler Küçük, “Vergi Hukukunda Kişisel Veriler Bakımından Ölçülülük İlkesinin Uygulanması”, **Vergi Hukukunda Genç Yaklaşımlar**, (Ed. Billur YALTI), İstanbul: On İki Levha, 2013, s. 147.

¹⁴⁷ Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, **Vergi Hukuku**, s. 255; Oktar, **Vergi Hukuku**, s. 483; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku**, s. 324

İnternet üzerindeki her hareketimizin bir iz bıraktığı dikkate alındığında kişilere ilişkin veri ve bilgiler toplanarak kişiler hakkında ayrıntılı bir profil oluşturulması mümkün olmaktadır.

Vergi idareleri teknolojik gelişmeleri yakından takip etmektedir. Özellikle risk analizi sistemleriyle, büyük veriyi de kullanarak vergi mükelleflerinin profilleri çıkarılmakta ve riskli mükellefler denetime tabi tutulmaktadır.¹⁴⁸ Hatta vergi idarelerinin sosyal medyayı kullanarak vergi kaçakçılığını tespit etmeye çalıştığı bilinmektedir.¹⁴⁹ Örneğin, Yunanistan’da mükelleflerin sosyal medya, özellikle Facebook ve Instagram hesapları üzerinden takip edildiğine yönelik açıklamalara rastlanmaktadır.¹⁵⁰ Fransa’da da benzer bir uygulama mükelleflerin özel yaşamlarının gizliliğini zedeleyecek düzeyde bir gözetime sebep olabileceği nedeniyle *Conseil d'État* (Fransız Danıştay) tarafından incelenmiştir. *Conseil d'État* yaptığı incelemeler neticesinde yapılan uygulamanın yasalarla belirgin, amaca uygun ve amaçla orantılı olması nedeniyle iptal istemini reddetmiştir.¹⁵¹ Bu ve benzeri gelişmeler dikkate alındığında, kişilerin ayrıntılı profillerinin oluşturulmasının özel yaşamın gizliliğinin yanında kişinin düşünce özgürlüğünü de zedelediğinden söz etmek mümkündür. Zira tüm bu dijital izler neticesinde, özellikle kişinin herhangi bir açıklama yapma iradesi bulunmadığı halde,

¹⁴⁸ Bk. Eugenia Politou, Efthimios Alepis, Constantinos Patsakis, “Profiling tax and financial behaviour with big data under the GDPR”, **Computer Law & Security Review**, Volume 35, Issue 3, 2019, pp. 306-329. <https://doi.org/10.1016/j.clsr.2019.01.003> (Erişim: 07.01.2024); Athur J. Cockfield, “Big Data and Tax Haven Secrecy”, **Florida Tax Review**, Forthcoming Queen's University Legal Research Paper No. 062, October 2015. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2670156 (Erişim: 05.01.2024); Cockfield, “Protecting Taxpayer”, s. 468; Vladislav Burilov, “Can GDPR Revive Taxpayers’ Rights to privacy in Relation to Exchange of Tax Information?” (Research Proposal), **Tilburg University**, 2017. https://www.researchgate.net/publication/321462943_Can_GDPR_revive_taxpayers_rights_to_privacy_in_relation_to_exchange_of_tax_information (Erişim: 05.01.2024).

¹⁴⁹ Alfredo Collosa, “Tax administrations and the use of information from social networks: jurisprudence in France”, **Inter-American Center of Tax Administrations**, 26.09.2022. <https://www.ciat.org/tax-administrations-and-the-use-of-information-from-social-networks-jurisprudence-in-france/?lang=en> (Erişim: 05.01.2024)

¹⁵⁰ **Greek City Times**, “Greece’s Finance Ministry will scan social media, specifically Facebook and Instagram, to locate tax evaders”, 27.03.2023, <https://greekcitytimes.com/2023/03/27/greece-locates-tax-evaders-via-their-social-media-posts/> (Erişim: 05.01.2024)

¹⁵¹ Kararın Fransızca metni için bk. Conseil d'État, Karar No. 451653, 22.07.2022 ECLI: FR: CECHR: 2022: 451653.20220722. <https://www.conseil-etat.fr/fr/arianeweb/CE/decision/2022-07-22/451653> (Erişim: 05.01.2024)

çerezler üzerinden yapılan takipler sonucunda oluşturulan profillemlerle çeşitli sonuçlar çıkarabilmek mümkün olmaktadır.¹⁵²

Kişisel verilerin korunması hakkının Anayasa'ya eklenmesinden ve KVKK'nin yürürlüğe girmesinden önceki dönemde, 5429 sayılı Türkiye İstatistik Kanunu'nun¹⁵³ 8. maddesi ile 54. maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendinin Anayasa'ya aykırılığı nedeniyle Anayasa Mahkemesi önüne taşınan bir uyuşmazlıkta¹⁵⁴:

“5429 sayılı Yasa'da yer alan, istatistiki birimlerin kendilerinden istenen veri veya bilgileri, Başkanlığın belirleyeceği şekil, süre ve standartlarda eksiksiz, doğru ve ücretsiz olarak vermekle yükümlü olduklarına ilişkin 8. maddesiyle bu yükümlülüğe uymayanların para cezasıyla cezalandırılacaklarına ilişkin 54. maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendi hükümlerinin eşitlik ilkesi, temel hak ve hürriyetlerin niteliği, kişi hürriyeti ve güvenliği, özel hayatın gizliliği, düşünce ve kanaat hürriyetine ilişkin düzenlemelere aykırı olduğu”

öne sürülmüştür. Bunun üzerine, Anayasa Mahkemesi, anket formlarında yer alan bazı soruların özel yaşamın gizliliği ile düşünce ve kanaatin açıklanması sonucunu doğurabileceğini tespit ederek bir ülkede en güçlü veri tekelinin idare olduğunu vurgulamış. İdarenin veriler üzerindeki gücünün sınırlandırılmasının özel yaşamın ve düşünce ve kanaat özgürlüğünün korunması bakımından önemli olduğunu belirtmiştir.¹⁵⁵

“Anayasa'nın 20. ve 25. maddelerinde yer alan güvencelere rağmen itiraza konu 8. madde hükmüyle kişiler, bilgi toplama, saklama, işleme ve değiştirme tekeli olan

¹⁵² Küzeci, **Kişisel Verilerin Korunması**, s. 331.

¹⁵³ R. G. T. 18/11/2005 S. 25997. <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.5429.pdf> (Erişim: 05.01.2024)

¹⁵⁴ AYM E. 2006/167, K. 2008/86, 20.03.2008, R. G. T. 25.06.2008 S. 26917 <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2008-86-nrm.pdf> (Erişim: 05.01.2024)

¹⁵⁵ AYM E. 2006/167, K. 2008/86, 20.03.2008, R. G. T. 25.06.2008 S. 26917 <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2008-86-nrm.pdf> (Erişim: 05.01.2024)

idareye ve diğer kişilere karşı korumasız bırakılmış, veri toplamanın sınırlarına yasal düzenlemede yer verilmemiştir”

diyerek ilgili hükmün iptaline karar vermiştir.¹⁵⁶

5. Bilgi Edinme Hakkı

Bilgi edinme hakkının kişisel verilerin korunması hakkıyla ilişkisi konumuz açısından önemlidir zira:

“Kişinin, kişisel bilgilerini denetleyebilmesi ve bu bilgilerin akıbetine mümkün olduğunca kendisinin karar vermesi, ayrıca başkalarının kendisi hakkında hangi bilgilere sahip olduğunu bilme hakkı, mahremiyetin önemli bir unsurudur.”¹⁵⁷

Kişinin kendi bilgilerine erişim hakkı, “Herkes, kendisiyle ilgili toplanan verilere erişebilme hakkına sahiptir. [...]” düzenlemesini içeren Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı’nın 8. maddesinin 2. fıkrasında kişisel verilerin korunması hakkının bir parçası olarak açıkça düzenlenmiştir.¹⁵⁸ “Bu hakkın kişisel verilerin işlenmesi sürecindeki belirleyici rolü, ABAD içtihadında da: ‘(i) bu, hakkın, ilgili kişinin [mükellefin], veri sorumlusu nezdindeki bilgilerin kullanımını öğrenmesine ve ayrıca (ii) ilgili kişinin, bilgilerin değiştirilmesi, sınırlandırılması veya silinmesi için işleme sürecine dahil olabilmesine imkan veren esaslı bir kısımdır’ şeklinde düzenlenmektedir.”¹⁵⁹ Anayasa

¹⁵⁶ AYM E. 2006/167, K. 2008/86, 20.03.2008, R. G. T. 25.06.2008 S. 26917 <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2008-86-nrm.pdf> (Erişim: 05.01.2024)

¹⁵⁷ Lökke, *Mahremiyet*, s. 24.

¹⁵⁸ EU, Charter of Fundamental Rights of the European Union [2000] OJ C364/1. https://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text_en.pdf (Erişim: 1.12.2023)

¹⁵⁹ ECJ C-524/06 Heinz Huber v Bundesrepublik 16 April 2008 (paragraph 60); C-553/07, College van burgemeester en wethouders van Rotterdam and M.E.E. Rijkeboer 7 May 2009 (paragraph 51); C-131/12, Google Inc. y Agencia Española de Protección de Datos (AEPD) 3 May 2012 (paragraph 69); and C-372/12, YS (C-141/ 12) v. Minister voor Immigratie, Integratie en Asiel y Minister voor Immigratie, Integratie en Asiel, 17 July 2014 (paragraph 55)’ten aktaran: Olivares, “Technological Innovation”, s. 629-630.

Mahkemesinin de kararlarında¹⁶⁰ sıklıkla atıfta bulunduğu Birleşmiş Milletler Genel Kurulu tarafından kişisel verilerin korunması konusunda kabul edilen 14/12/1990 tarihli ve 45/95 sayılı “Bilgisayarla İşlenen Kişisel Veri Dosyaları Hakkında Yönlendirici İlkeler”de¹⁶¹ ilgili kişilerin bu bilgilere erişmesi ilkesi:

*“Kimlik kanıtı sunan herkes kendisiyle ilgili bilgilerin işlenip işlenmediğini bilme ve gereksiz bir gecikme veya masraf olmadan anlaşılır biçimde elde etme hakkına sahiptir. Ayrıca bu bilgilerin kanuna aykırı, gereksiz veya yanlış olması durumunda uygun düzeltmelerin yapılmasını veya silinmesini talep etme hakkına sahiptir. Devletler buna uygun bir çözüm yolu sağlamak durumundadır. Herhangi bir düzeltme maliyeti dosyadan sorumlu kişi tarafından karşılanmalıdır. Bu ilke hükümlerinin uyruk veya ikâmetine bakılmaksızın herkes için uygulanması arzu edilir.”*¹⁶²

şeklinde düzenlenmiştir. GVKT de 5. maddesinde verilerin işlenmesinde şeffaflığı gerekli kılmıştır.

“Devletin elinde bulunan ve erişilebilir olmayan bilgi ve belgelere ulaşabilmeyi garanti altına alan bilgi edinme hakkının bireylere daha yakın bir yönetimi ve yönetenlerin hesap verilebilirliğini sağlama hususunda esaslı bir işlevi vardır. Devletin vatandaşı bilgilendirme sorumluluğundan kaynaklanan bilgi edinme hakkı yönetimde şeffaflığın, demokrasinin ve hukukun üstünlüğünün gereklerindendir. [...] Yönetimde şeffaflık genel olarak idarenin yaptığı işlemleri herkesin ve en başta ilgililerin bilmesi ve öğrenmesi ile

¹⁶⁰ Örneğin bk. AYM BBK, Ümit Eyüpoğlu Başvurusu (Başvuru Numarası: 2018/6161) Karar Tarihi: 28/6/2022 R.G. Tarih ve Sayı: 20/12/2022 – 32049, Paragraf: 21 <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2018/6161> (Erişim: 1.12.2023)

¹⁶¹ Guidelines for the Regulation of Computerized Personal Data Files Adopted by General Assembly Resolution 45/95 of 14 December 1990. <https://www.refworld.org/policy/legalguidance/unga/1990/en/13761> (Erişim: 1.12.2023)

¹⁶² AYM BBK, Arif Ali Cangı Başvurusu, (Başvuru Numarası: 2016/4060) Karar Tarihi: 17/09/2020, R. G. Tarih ve Sayı: 14/10/2020 – 31274, Paragraf 364. <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2016/4060> (Erişim: 10.01.2024)

sağlanabileceğinden idarenin elindeki bilgi ve belgeleri bu kimselere ulaştırması veya bu bilgileri edinme hakkını onlara tanınması gerekir.”¹⁶³

Bilgi edinme hakkı, 2010 yılında Anayasa’nın 74. maddesine eklenen dördüncü fıkra ile de anayasal güvence altına alınmıştır. 7/11/1982 tarihli ve 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Teklifi’nin gerekçesinde¹⁶⁴ *Anayasa değişikliğinin amacı, özetle, bireylerin kamu kurum ve kuruluşları tarafından yürütülen iş ve işlemlerle ilgili olarak bilgi edinmesinin önemine ve kamu yönetiminde şeffaflığın sağlanması bakımından büyük önem arz eden bilgi edinme hakkının özel bir kanunla düzenlenmiş olmasına karşılık Anayasa’da bu hakkı doğrudan düzenleyen açık bir hükmün bulunmaması dikkate alınarak bu hakkın anayasal güvence altına alınmasını sağlamaktır.*¹⁶⁵

Bilgi edinme hakkının konusu, “resmî makamlarca tutulan ve kişinin kendisi hakkında olan veya olmayan verilere erişim talebi olabileceği gibi resmî makamlarca tutulan, kişinin kendisi ile ilgili olmayan ancak kamu yararı taşıyan konulardaki bilgiler de olabilir.”¹⁶⁶ Kapsamı itibarıyla çoğu temel hak ve özgürlük ile bağlantılı olabilecek bilgi edinme hakkı Anayasa Mahkemesine göre de:

“yönetilenlerin yönetenleri denetleyebilmesinin, dolayısıyla hukukun üstünlüğünün sağlanabilmesinin çok önemli bir aracı olarak işlev görmektedir. Anayasa Mahkemesi bilgi edinme hakkının devletin demokratik niteliğinin geliştirilmesi ve bireyin temel hak

¹⁶³ AYM BBK, Yaman Akdeniz Başvurusu (2), (Başvuru Numarası: 2016/6815) Karar Tarihi: 15/2/2023, R.G. Tarih ve Sayı: 14/4/2023 – 3216, Paragraf 43-44. <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2016/6815> (Erişim: 1.12.2023)

¹⁶⁴ Yunus Emre Yılmazoğlu, İsmail Emrah Perdecioğlu, **Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (Gerekçeli)**, Anayasa Mahkemesi Yayınları, 2019, s. 416. https://www.anayasa.gov.tr/media/6382/gerekceli_anayasa.pdf (Erişim: 1.12.2023)

¹⁶⁵ **Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (Gerekçeli)**, s. 416.

¹⁶⁶ AYM BBK, Yaman Akdeniz Başvurusu (2), Paragraf 45.

ve özgürlüklerinin korunması hususlarında önemli bir rol oynadığından demokratik hukuk devletinde vazgeçilmez bir hak niteliği olduğunu belirtmiştir.” ¹⁶⁷

Türk hukuk sisteminde bilgi edinme hakkının yasal dayanağı olan 4982 sayılı Kanun'un genel gerekçesinde “demokrasinin ve hukukun üstünlüğünün gereklerinden” olan bilgi edinme hakkının,

“bireylere daha yakın bir yönetimi, halkın denetimine açıklığı, şeffaflığı sağlama işlevlerinin yanı sıra halkın Devlete karşı duyduğu kamu güvenini daha yüksek düzeylere çıkarmada önemli bir rol oyna[dığı ve] kullanılan bu hak sayesinde hem halkın Devleti denetimi[nin] kolaylaşmakta [olduğu] hem de Devletin demokratik karakteri[nin] güçlen[diği]” belirtilmektedir.¹⁶⁸

Hukuk devletinin de bir sonucu olarak, yönetilenlerin yönetenlerin işlem ve faaliyetlerini denetlemesi fikri, kamu mali yönetiminde, kamu kurum ve kuruluşlarında açıklık ve şeffaflık gereksinimini doğurmuştur.¹⁶⁹ Bunun önemli sebeplerinden biri bilgi edinme özgürlüğünün, demokratik ülkeler açısından temel hak ve özgürlüklerin kullanılması bağlamında vazgeçilmez temel haklardan biri kabul edilmesidir.¹⁷⁰

Bu doğrultuda 4982 sayılı Kanun'un 1. maddesi ile kanunun amacı:

“demokratik ve şeffaf yönetimin gereği olan eşitlik, tarafsızlık ve açıklık ilkelerine uygun olarak kişilerin bilgi edinme hakkını kullanmalarına ilişkin esas ve usulleri düzenlemek” olarak belirtilmiş, kapsamı da Kanun'un 2. maddesi ile “kamu

¹⁶⁷ AYMK, E. 2013/114, K. 2014/184, 4/12/2014, R.G. Tarih: 16.07.2015 Sayı: 29418 <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2014-184-nrm.pdf> (Erişim: 1.12.2023)

¹⁶⁸ TBMM, Genel Gerekçe, Bilgi Edinme Hakkı Kanunu Tasarısı ile Avrupa Birliği Uyum ve Adalet Komisyonları Raporları (1/632), <https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss248m.htm> (Erişim: 1.12.2023) Anılış: 4982 Genel Gerekçe

¹⁶⁹ Recai Akyel, “Kamuda Değişimin Yönetimi”, **Kamu Mali Yönetimi Reformunun Dünü Bugünü Yarını**, Ed. Recai Akyel, Ankara, Sayıştay Başkanlığı, 2023, s. 20. https://www.sayistay.gov.tr/files/2890_kamu_mali_yo%CC%88netimi_kitabi.pdf (Erişim: 11.02.2024)

¹⁷⁰ 4982 sayılı Kanun Genel Gerekçe, s. yok.

kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının faaliyetleri” olarak belirlenmiştir.

Kanun’un 5. maddesine göre de kurum ve kuruluşlar, bu Kanun’da yer alan istisnalar dışındaki her türlü bilgi veya belgeyi başvuranların yararlanmasına sunmak ve bilgi edinme başvurularını etkin, süratli ve doğru sonuçlandırmak üzere gerekli idari ve teknik tedbirleri almakla yükümlü kılınmıştır.¹⁷¹

Cumhurbaşkanlığı İletişim Merkezi (CİMER) sistemi üzerinden gelen bilgi edinme hakkı başvuruları bugüne kadar yapılan uygulamalar da dikkate alınarak gerçek ve tüzel kişilerin bilgi edinme hakkını kullanmasına ilişkin 09.10.2013 tarihli ve 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanununun 31. maddesine dayanılarak çıkartılan Bilgi Edinme Hakkı Kanunu Uygulamasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik ve 03.06.2022 tarih ve 5690 Karar sayılı Cumhurbaşkanlığı İletişim Merkezi (CİMER) Yönetmeliği çerçevesinde cevaplandırılmaktadır.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının 2022 yılı faaliyet raporuna göre; CİMER Sistemi üzerinden, Bilgi Edinme Hakkı Kanunu ve 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun kapsamında yapılan toplam 1787 başvuru olmuştur. Bu başvuruların 199’u bilgi edinme, 44 tanesi görüş / öneri, 232 tanesi istek içermektedir.¹⁷² “Ayrıca, 2022 yılı Ocak-Aralık Döneminde yaklaşık 53 bin 181 mükellef, Mükellef Portalı sistemine erişerek hakkında gerçekleşen inceleme sürecine ilişkin bilgi sahibi olmuştur.”¹⁷³

¹⁷¹ 4982 sayılı Kanun madde 5.

¹⁷² VDKB, **2022 Faaliyet Raporu**, s. 67.

¹⁷³ VDKB, **2022 Faaliyet Raporu**, s. 10.

B. Vergi Mahremiyeti İlkesi

Mükelleflere ait bilgilerin gizliliği meselesi, her zaman, vergi sistemlerinin merkezinde yer alan meselelerden olmuştur. Vergi mükelleflerinin hem sisteme güvenebilmek hem de yasal gereklilikleri yerine getirebilmek için, finansal bilgilerinin, kasti olsun ya da olmasın, uygunsuz bir şekilde açıklanmayacağını temin edilmesini ister. Dolayısıyla,

“devletin sağlıklı ve gerçekçi vergi almasının yolu, vergi ödevlisinin haklarının ve özgürlüklerinin korunmasından geçmektedir. Vergi ödevlilerini çekinmeksizin, doğru ve sağlıklı bir biçimde beyanda bulunmaya yöneltmek üzere, VUK’un 5. maddesi vergide gizlilik, yasanın kullandığı deyimle “vergi mahremiyeti” ilkesini kabul etmiş bulunmaktadır.”¹⁷⁴

Vergi mükelleflerinin özel yaşamlarının gizliliğinin – mahremiyetlerinin korunması hakkında pek çok sebep bulunmaktadır. Pratik açıdan bakıldığında, vergi idaresinin erişebilmeyi hedeflediği pek çok veriye yeterince temas edememesi ve gelişen teknolojiye rağmen, mükelleflerinin denetiminin yeterince etkin olmadığı varsayımında, veri açıklarının, vergi açıkları doğuracağından söz edilebilir.

Her ne kadar 2022¹⁷⁵ ve 2023¹⁷⁶ yılı bütçe gerçekleştirmeleri incelendiğinde hedeflenen vergi gelirlerinin üzerinde vergi geliri elde edilmiş olması kamu maliyesi

¹⁷⁴ Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, **Vergi Hukuku**, s. 114. Oktar, **Vergi Hukuku**, s. 157; Şenyüz, Yüce, **Gerçek, Vergi Hukuku**, s. 211.

¹⁷⁵ “2022 yılında Vergi Gelirleri, yıl sonu gerçekleşme tahmininin yüzde 7,7 üzerinde gerçekleşmiştir.” GİB, 2022 Yılı Faaliyet Raporu, s. 50. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2022/2022_faaliyet_raporu.pdf?id=1 (Erişim: 06.01.2024)

¹⁷⁶ “[2023 yılı] Vergi gelirlerine ilişkin bütçe başlangıç hedefi 3 trilyon 199 milyar 534 milyon TL iken Ek Bütçe ile eklenen vergi gelir tahminleri ile birlikte 4 trilyon 270 milyar 668 milyon TL olmuştur.” Strateji ve Bütçe Başkanlığı, Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleşmeleri ve Beklentiler Raporu 2023, s. 55. https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2023/07/2023-Merkezi-Yonetim-Butce-Gerceklesmeleri-ve-Beklentiler-Raporu_31072023.pdf (Erişim: 01.01.2024).

açısından olumlu olsa da geçmiş yıllar, örneğin 2019 yılı bütçe gerçekleştirmeleri, incelendiğinde yılsonunda toplanmış olması beklenen vergi gelirleriyle, hedeflenen vergi gelirleri arasında yaklaşık 89 milyon TL'lik¹⁷⁷ bir açık olduğu görülebilir. Son yıllarda artan vergi gelirlerinde ekonomik konjonktürün etkisi şüphesiz olmakla beraber, gelişen teknolojiyle birlikte, GİB'in giderek daha fazla bilgiye erişebilmeyi deneyerek bu vergi açıklarının önüne geçme çabası da göz ardı edilemez. Zira verginin toplanması devletin anayasal görevlerindendir.¹⁷⁸ Bu görevin bir sonucu olarak, vergi idaresi yatırımlarını teknolojik alt yapı çalışmalarına yönlendirmeli ve çağın gerektirdiği yenilikleri yakından takip edip uygulayarak kendini güncellemelidir. Öğretide, Türk vergi hukukundaki vergi mahremiyetine ilişkin kuralların ruhunun kişisel verilerin korunması hukukundaki gelişmelerle uyumlu olduğu kabul edilmektedir.¹⁷⁹ Yine de GİB'in bilgi toplama kabiliyeti teknolojik gelişmelerle birlikte arttığından, buna paralel olarak, mükelleflerin verileri açısından vergi mahremiyeti ilkesinin ötesinde veri koruma politikalarının geliştirilmesi gereğine ilişkin pratik ihtiyaç da artacaktır.

Her ne kadar GİB'in, yasalarla kendine verilen görevlerini yerine getirmek için, mükelleflerin özellikle mali alanda pek çok verisine eriştiğini biliyorsak da mükelleflerin ne derece mahrem bilgilerine erişebildiğine ilişkin belirgin kaynak bulamamakta bunlara ancak vergi kanunlarını detaylıca inceleyip çıkarım yaparak ulaşabilmekteyiz.¹⁸⁰ Öte yandan, Amerika Birleşik Devletleri (ABD) İç Gelir İdaresi (IRS) ile ilgili kaynaklara bakıldığında, mükelleflerin medikal kayıtlarından, aşk mektupları, aile içi dinamikleri hatta okuma alışkanlıkları gibi pek çok özel hayat unsurunu IRS'in değerlendirmesine

¹⁷⁷ [2019 yılı] Vergi gelirlerine ilişkin bütçe hedefi 756 milyar 495 milyon TL iken yılsonu gerçekleşmesinin 667 milyar 634 milyon TL olacağı tahmin edilmektedir." Strateji ve Bütçe Başkanlığı, Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleşmeleri ve Beklentiler Raporu 2019. <http://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2019/10/MerkeziYonetimButceGerceklesmeleriveBeklentilerRaporu2019.pdf#page=71&zoom=100,0,277> (Erişim: 05.01.2024)

¹⁷⁸ Anayasal ilkelerin en önemlilerinden olan verginin yasallığı ilkesi devlet açısından incelendiğinde, devletin vergi toplamasının zorunluluğu boyutu karşımıza çıkar. Muhakkak ki, devletlerin, varlığını sürdürebilmesinin olmazsa olmaz şartlarından biri olan kamu hizmetlerini sürdürebilmesi için, gelir elde etmesi gerekmektedir. Bu konu hakkında ayrıntılı bilgi için bk. Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, On İki Levha, İstanbul, 2014.

¹⁷⁹ Akçaoğlu, **Vergi Mükellefinin Verilerinin Korunması**, s. 97.

¹⁸⁰ Bk. Engellilik İndirimi, GVK madde 31.

sunması gerektiği tespit edilmiştir.¹⁸¹ Pek tabii ki yasal düzenlemelerin neye ne kadar izin verdiği ABD’de olduğu gibi pek çok başka ülkede de mükellefler tarafından açık ve net bir şekilde anlaşılmamaktadır. İdarelerin mükellefleri denetim oranı genellikle düşük olduğundan, mükellefler, ABD örneğinde de olduğu gibi ancak denetime tabi tutulduklarında IRS ve benzeri vergi idarelerinin ne gibi bilgileri isteyebileceklerini tecrübe edebilmektedirler.

GİB, İnternet sitesinde yer alan on maddeden oluşan Mükellef Hakları Bildirgesi’ni 2006 yılında kabul etmiştir. Bu bildirgeyle:

“Türk Gelir İdaresinin mükellef odaklı, kaliteli hizmet sunma anlayışı içerisinde, saygılı ve dürüst olma temel ilkesiyle çalışmaya, vergi ödemenin sadece bir yükümlülük değil vatandaş olma ve sorgulama hakkı olduğu bilinciyle kendisinden hizmet alan herkesi memnun etmeye ve sorunları çözmeye olan bağlılığını” onayladığı kabul edilmektedir.

Konumuz açısından önem taşıyan mükelleflerin verilerine ilişkin düzenleme,

“Şahsi ve gizli bilgilerinize saygılıyız. Bu bilgileri Vergi Usul Kanununun öngördüğü haller dışında açıklamayacağız ve kullanmayacağız.”¹⁸² şeklindedir.

Kurumun, bildirmede de belirttiği:

“Açık, güvenilir, zamanında ve yeterli bilgi ile hizmet vereceğiz”, “Vergi konusundaki gelişmeleri sürekli güncellenen internet sayfamızla ve basılı yayınlarla sizlere en kısa zamanda duyuracağız.”, “Sürekli olarak kendimizi yenileyecek, daha iyi hizmet sunmanın arayışı içinde olacağız”

¹⁸¹ Michael Hatfield, “Privacy in Taxation”, Legal Studies Research Paper No. 2016-15, 44 Fla. St. U. L. Rev., 2017, s. 580.

¹⁸² GİB, Mükellef Hakları Bildirgesi. <https://gib.gov.tr/mukellef-haklari-bildirgesi> (Erişim: 05.01.2024)

yönündeki beyanlarına rağmen Mükellef Hakları Bildirgesi'nin kişisel verilerle ilgili kısmını KVKK'yi de içerecek şekilde güncellemediği ve sadece VUK'a atıfla yetindiği de dikkat çekmektedir.¹⁸³



¹⁸³ GİB, **Mükellef Hakları Bildirgesi**. <https://gib.gov.tr/mukellef-haklari-bildirgesi> (Erişim: 05.01.2024)

İKİNCİ BÖLÜM

KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASININ HUKUKİ TEMELLERİ

I. GENEL HUKUK DÜZENİNDE KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI

A. Özel Hukuk Alanında Kişisel Verilerin Korunması

Özel hukuk alanında kişisel verilerin korunması, verilerin hukuka aykırı işlenmesi hallerinde doğabilecek tazminat hakkı bağlamında incelenebileceği gibi, giderek artan teknolojik gelişmelerin, finansal işlemler, çevrim içi faaliyetler, sağlık hizmetleri gibi özel hukuk alanında yarattığı yeni alanlardaki özel düzenlemeler de olabilir. Örneğin son dönemde işçinin kişisel verilerinin korunması, kişisel verilerin rekabet hukuku ya da büyük veri bağlamında ele alınması, kişisel sağlık verilerinin korunması alanında çalışmalar görülmektedir. Özellikle vergilendirmenin kaynakta kesinti yöntemiyle yapıldığı ücretli çalışanlar bakımından düşünüldüğünde, işverenin, işçinin sağlık vs. gibi hassas kişisel verilerinin yanında vergiyle ilgili kişisel verilerine de çok büyük ölçüde temas ettiği söylenebilir.

Türk Medeni Kanunu (TMK)'nda¹⁸⁴ kişiliğin korunması başlığı altında 24. maddede kişilik haklarına saldırı düzenlenmiştir. Bu maddeye göre:

¹⁸⁴ R. G. T. 8/12/2001, S. 24607.

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=4721&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>
(Erişim: 08.08.2023)

“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.”¹⁸⁵

Türk Borçlar Kanunu (TBK)’nın¹⁸⁶ 49. maddesinde ise, haksız fiilden doğan sorumluluk hali:

“Kusurlu ve hukuka aykırı bir fiille başkasına zarar veren, bu zararı gidermekle yükümlüdür. Zarar verici fiili yasaklayan bir hukuk kuralı bulunmasa bile, ahlaka aykırı bir fiille başkasına kasten zarar veren de, bu zararı gidermekle yükümlüdür.” şeklinde düzenlenmektedir.¹⁸⁷

Yukarıda da belirtildiği gibi insan onurunun korunması ve kişiliğin serbestçe geliştirilmesi hakkıyla yakından ilgili olan kişisel verilerin korunması hakkıyla bireyin hak ve özgürlüklerini kişisel verilerin işlenmesi sırasında koruması amaçlanmaktadır.¹⁸⁸

TMK’de ve Türk medeni hukuk sisteminin temellendiği benzer ülke kanunlarında yer alan özel hukuk düzenlemelerine rağmen hem mehz ülke kanunlarında hem de Türk hukuk sisteminde ayrıca kişisel verilerin korunmasına ilişkin düzenlemelere ihtiyaç duyulmuştur. Bunun bir sebebi kişisel verilerin korunması düzenlemelerinde genel olarak önleyici koruma amaçlanıyorken medeni hukuk yasalarındaki düzenlemelerde kişisel veri ihlalinden sonra işleyebilecek bir sistem öngörülmektedir.¹⁸⁹

TBK’de kişisel verilerin korunmasını doğrudan düzenleyen bir madde de “işçinin kişiliğinin korunması” yer almaktadır. TBK’nin 419. maddesinde, işverenin işçiye ait

¹⁸⁵ TMK, madde 24.

¹⁸⁶ R. G. T. 4/2/2011, S. 27836.

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=6098&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5> (Erişim: 08.08.2023)

¹⁸⁷ TBK, madde 49.

¹⁸⁸ Küzeci, **Kişisel Verilerin Korunması**, s.75.

¹⁸⁹ Küzeci, **Kişisel Verilerin Korunması**, s. 452.

kişisel verileri hangi istisnai hallerde kullanabileceğini düzenlemektedir.¹⁹⁰ Bu haller, işçinin işe yatkınlığıyla ilgili olması veya hizmet sözleşmesinin ifası için zorunlu olduğu ölçüde kullanılmalıdır.¹⁹¹ İş hukuku açısından bakıldığında, işçinin kişisel bilgilerinin kişilik haklarına zarar verecek şekilde kullanılması durumunda İş Kanunu’ndaki bazı hükümlerle bu durumu çözüme ulaştırmak mümkünse de bu düzenlemelerin iş yaşamında kişisel verilerin korunması açısından yetersiz olduğu ve KVKK’deki düzenlemelerle iş hukuku mevzuatının birlikte yorumlanması gerektiği savunulmaktadır¹⁹².

B. Ceza Hukuku Alanında Kişisel Verilerin Korunması

Kişisel verilerin diğer hukuk alanlarıyla korunmasının yetersiz kaldığını düşünen kanun koyucu ceza hukukunu da devreye sokarak çeşitli suç tanımları yaparak bu hukuk dalının genel önleme amacından da yararlanarak kişisel verileri daha etkin şekilde korumayı amaçlamıştır. ¹⁹³ Ceza hukuku alanında kişisel verilerle ilgili düzenlemeler 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK)’nın özel hükümlere ayrılan ikinci kısmının “Özel Hayata ve Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar” başlıklı dokuzuncu bölümünde yer almaktadır. TCK’nin 135. maddesinde kişisel verilerin kaydedilmesi suçunu düzenlerken 136. maddede kişisel verilerin hukuku aykırı olarak verilmesi veya ele geçirilmesi suçu, 138. maddesinde de kişisel verileri yok etmeme suçu düzenlenmiştir. Hukuksal değerlerin korunması bakımından son araç kabul edilen ceza hukukunda, kişisel verilerin özel hukuk

¹⁹⁰ Konu hakkında ayrıntılı bilgi için bk. İlke Gürsel, **İşçinin Kişisel Verilerinin Korunması Hakkı**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2016.

¹⁹¹ TBK, “*MADDE 419- İşveren, işçiye ait kişisel verileri, ancak işçinin işe yatkınlığıyla ilgili veya hizmet sözleşmesinin ifası için zorunlu olduğu ölçüde kullanabilir. Özel kanun hükümleri saklıdır.*”

¹⁹² Bk. Elif Küzeci, Şebnem Kılıç, “6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu’nun İş Sözleşmesi Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Legal İş Hukuku ve Sosyal Güvenlik Hukuku Dergisi**, Cilt: 16, Sayı: 63, Eylül-Ekim 2019.

¹⁹³ Zeynel T. Kangal, **Kişisel Verilerin Ceza ve Kabahatler Hukukunda Korunması**, On İki Levha Yayınları, İstanbul: 2019, s. 53. (Anılış: Kişisel Veriler Ceza Hukuku); İbrahim Korkmaz, **Kişisel Verilerin Ceza Hukuku Kapsamında Korunması**, Seçkin, 2019.

ve/ya idare hukuku ile korunmasının yeterli güvenceyi sağlamadığı kanaatinden hareketle suça ilişkin düzenlemeler getirilmiştir.¹⁹⁴

Kanunun sistematığı içindeki yeri düşünüldüğünde TCK'nin 135. maddesinde düzenlenen kişisel verilerin kaydedilmesi suçuyla korunan hukuki menfaat özel hayatın gizliliği kabul edilebilir. Özel hayatın gizliliğinin kişisel verilerin kaydedilmesi suretiyle de ihlal edilebileceği kişisel verilerle ilgili anayasal düzenlemenin Anayasa'nın özel hayatın gizliliği başlıklı 20. maddesi kapsamında yer almasından açıkça anlaşılabilmektedir. Ceza muhakemesi alanındaki koruma tedbirlerinin etkilediği temel hak ve özgürlükler arasında özel hayatın gizliliği ve kişisel verilerin korunması hakkı da yer almaktadır. Bu bağlamda vergi ceza hukuku bağlamında da kişisel verilerin önem arz ettiği belirtilmelidir.

C. İdare Hukuku Alanında Kişisel Verilerin Korunması

Kamu idareleri sosyal devletin gereği olan kamusal hizmetleri sunabilmek adına yürüttükleri tüm işlemlerinde kişisel veri işlemektedir.¹⁹⁵ İdarenin kamu yararına yürüttüğü faaliyetlerinin kanunlarla kendisine verilen yetkilere dayanması ve “bu faaliyetlerde kamu gücü imtiyazlarından yararlanılması idarenin rızaya ihtiyaç duymadan veri işlemlerini sağlamak ve bu durum veri işlemeyi kolaylaştırmaktadır.”¹⁹⁶ KVKK'nin uygulanmasında, istisnalar hariç, kamu kurum ve kuruluşları ile özel hukuk gerçek ve tüzel kişileri arasında bir ayırım yapılmadığından Kanun'dan doğan yükümlülükler, kural olarak, idare için de bağlayıcıdır.¹⁹⁷ Bu bağlamda idari faaliyetler çerçevesinde işlenmekle

¹⁹⁴ Kangal, **Kişisel Veriler Ceza Hukuku**, s. 49.

¹⁹⁵ Küzeci, **Kişisel Verilerin Korunması**, s. 528.

¹⁹⁶ Halil Altındağ. “Kişisel Verilerin Korunması Bağlamında İdarenin Sorumluluğu”, **İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 18, Sayı: 2, Temmuz 2019, s. 388. (Anılış: “İdarenin Sorumluluğu”)

¹⁹⁷ Tansuğ, **İdari Faaliyetler**, s. 7

beraber KVKK'nin tamamen ya da kısmen kapsamı dışında kalan kişisel veriler ve kişisel veri işleme hallerinin varlığından söz etmek mümkündür.¹⁹⁸

Modern devlette kamu idaresi, kanunla kendisine yetki verilmiş görevleri yerine getirebilmek için, doğumdan ölüme kadar veri toplar, işler ve kullanılır. Bu nedenle idare, bazı alanlarda bilgi tekeline dönüşebilecek derecede bilgi gücüne sahiptir. Bu nedenle verilerin toplanması, işlenmesi ve aktarılmasına ilişkin ilkelerin belirlenmesi gerekir.¹⁹⁹ İdare, bilgileri hukuka uygun bir şekilde elde etmeli, kullanmalı ve yalnızca zorunlu hallerde aktarmalıdır. Amacın gerektirdiğinden fazla veri toplamamalı ve topladığı verileri amacın gerektirdiğinden uzun süre saklamamalıdır.

İdare hukuku açısından kişisel verilerin korunması hakkı kapsamında ilgili kişilerin Bilgi Edinme Hakkı Kanunu gereğince veri sorumlusu kamu kurum ve kuruluşlarına başvurarak bilgi edinme hakkından yararlanması mümkündür. Bunun haricinde KVKK gereğince, veri sorumlusuna başvurmakla beraber veri sorumlusundan hiç ya da yeterli cevap alamayan ilgili kişi, KVKK Kurulu'na şikâyet hakkına sahiptir. Kurul'a şikâyetle bulunabilmek için öncelikle veri sorumlusuna başvuru yapılması şarttır. Kurul'un resen harekete geçerek işlem yapma yetkisi de bulunmaktadır.

II. ULUSLARASI VE ULUSLARÜSTÜ HUKUK DÜZENİNDE KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI

Kişisel verilerin korunmasının, uluslararası hukukta kendisine yer bulması ülkemize nazaran çok daha uzun yıllar öncesine dayanmaktadır. Özellikle 1960 ve 1970'li yıllarda bilgi toplumunun oluşmaya başlamasıyla birlikte Birleşmiş Milletler, OECD ve

¹⁹⁸ Bu konuda ayrıntılı bir çalışma için bk. Çağla Tansuğ, **İdari Faaliyetlerde İşlenen Kişisel Verilerin İdare Tarafından Korunması**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul: 2023.

¹⁹⁹ Küzeci, **Kişisel Verilerin Korunması**, s. 528.

Avrupa Birliği ve nezdinde çeşitli düzenlemeler yapılmaya başlanmıştır. Aşağıda ana hatlarıyla bu düzenlemeler ele alınacaktır.

A. Birleşmiş Milletler Bünyesinde Yapılan Düzenlemeler

Birleşmiş Milletler (BM), uluslararası bir antlaşma olarak kabul edilen Birleşmiş Milletler şartı'yla²⁰⁰ 1945 yılında kurulduğundan kendine özgü bir uluslararası karaktere sahiptir ve bu karakteri nedeniyle, BM şartı uluslararası hukukun bir aracıdır ve BM  ye devletleri bununla bağlıdır. Bu şart'ta düzenlenen yetkiler nedeniyle pek çok konuda harekete geçebilir. BM şartı, devletlerin egemen eşitliğinden, uluslararası ilişkilerde güç kullanımının yasaklanmasına kadar uluslararası ilişkilerin temel ilkelerini belirlemektedir. BM'nin misyonu ve çalışmaları 1945'ten bu yana, 1963, 1965 ve 1973'te üç kez değişikliğe uğrayan kuruluştaki BM şartı'na dayanmaktadır.²⁰¹

BM kişisel verilerin korunması ve gizlilik haklarının küresel    ekte teşvik edilmesinde de aktif olarak yer almaktadır. Özel yaşamın gizliliği hakkını da içeren insan haklarının korunması alanında uluslararası boyutta bir standart belirlenmesini sağlayan BM Evrensel İnsan Hakları Bildirisi BM'nin kuruluşundan çok kısa bir süre sonra 1948 yılında kabul edilmiştir ve bugün bile insan hakları alanında en önemli uluslararası belgelerden biri kabul edilmektedir.

Bildiri'nin, hiç kimsenin, özel yaşamına, ailesine, konutuna veya haberleşmesine yasa dışı veya keyfi müdahalelerde bulunulmayacağını düzenleyen 12. maddesi gibi 1966 yılında kabul edilen Bireysel ve Siyasal Haklar Uluslararası S zleřmesi²⁰² de 17. maddesiyle özel hayatın gizliliği hakkına hemen hemen aynı ifadelerle yer vermiştir. BM İnsan Hakları Komitesi 16. Genel Yorumu ile 17. maddenin kapsamını, kişisel verilerin

²⁰⁰ Bk. Birleşmiş Milletler şartı İngilizce tam metni için: <https://www.un.org/en/about-us/un-charter/full-text> (08.08.2023)

²⁰¹ BM, <https://www.un.org/en/about-us/un-charter> (Erişim: 08.08.2023)

²⁰² BM, International Covenant on Civil and Political Rights, https://treaties.un.org/doc/treaties/1976/03/19760323%2006-17%20am/ch_iv_04.pdf (Erişim: 08.08.2023)

korunması hakkının da bu maddede yer alan özel yaşamın gizliliği hakkı kapsamında görüldüğünü içerecek şekilde açıklamıştır.²⁰³

BM yalnızca bununla kalmamış, başka belgelerde de doğrudan kişisel verilerin korunmasına yönelik düzenlemeler yapmıştır. Bilgisayar teknolojilerinin kişisel verilerin işlenmesinde giderek artan şekilde kullanılmasının doğurduğu kaygılar nedeniyle 1990 yılında kabul edilen “Bilgisayara Geçirilmiş Kişisel Veri Dosyalarına İlişkin Rehber”²⁰⁴ bunların önemli bir örneğidir. Bu rehber, bireylerin haklarını otomatik veri işleme bağlamında korumak için öneriler içermektedir. BM Rehber İlkeleri, hem üye ülkeleri kişisel verileri korumaya yönelik yasaları çıkarmaya teşvik etmeyi hem de hükümet içi ve hükümet dışı uluslararası kuruluşları kişisel verileri bu temel ilkelere uygun bir şekilde işlemeye yönlendirmeyi amaçlamıştır.²⁰⁵

BM Genel Kurulu, 2013²⁰⁶ ve 2015²⁰⁷ yılları arasında, dijital çağda özel yaşamın gizliliği haklarının önemini yeniden teyit eden kararlar alarak “dijital çağda özel yaşamın gizliliği hakkı” başlıklı bir metinle mahremiyet hakkının bir insan hakkı olduğunun altını çizmiştir. Genel Kurul, ilk kez, insanların çevrim dışı olarak sahip oldukları aynı hakların çevrim içi olarak da korunması gerektiğini teyit ederek devletlere “dijital iletişim bağlamı

²⁰³ BM İnsan Hakları Komitesi, 32. Oturum, Genel Yorum No. 16, Y. 1988, Madde17: Özel Yaşamın Gizliliği, par. 7, 10, **Birleşmiş Milletlerde İnsan Hakları Yorumları, İnsan Hakları Komitesi ve Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Haklar Komitesi, 1981-2006**, der. ve çev. Lema Uyar, İnsan Hakları Hukuku Çalışmaları, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2006, s. 35-36’dan aktaran Küzeci, **Kişisel Verilerin Korunması**, s. 135.

²⁰⁴ BM, United Nations Guidelines Concerning Computerized Personal Data Files, 1990. <https://digitallibrary.un.org/record/105299?ln=en> (Erişim: 08.08.2023)

²⁰⁵ Lee A. Bygrave, **Data Protection Law (Approaching Its Rationale, Logic and Limits)**, Kluwer Law International, Hollanda, 2002, s. 33’ten aktaran: Küzeci, **Kişisel Verilerin Korunması**, s.136.

²⁰⁶ BM, Freedom of Opinion and Expression - The right to privacy in the digital age, 01 November 2013. <https://www.ohchr.org/en/stories/2013/10/right-privacy-digital-age> (Erişim: 08.08.2023)

²⁰⁷ BM, The right to privacy in the digital age : resolution / adopted by the Human Rights Council, 28th Sess., 2015, Geneva. <https://digitallibrary.un.org/record/795309> (Erişim: 08.08.2023)

da dahil olmak üzere gizlilik hakkına saygı duymaları ve korumaları” çağrısında bulunmuştur.²⁰⁸

26 Eylül 2019’da İnsan Hakları Konseyi, “Dijital çağda özel hayatın gizliliği hakkı” başlıklı 42/15 sayılı kararı kabul etmiştir. Kararın 10. paragrafı, Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Yüksek Komiserliğinden:

*“İnsan Hakları Konseyi”nin kırk dördüncü oturumundan önce, profil oluşturma, otomatik karar verme ve makine öğrenimi teknolojileri de dahil olmak üzere yapay zekanın, uygun önlemler olmadan, gizlilik hakkının kullanımını nasıl etkileyebileceğini tartışmak için bir uzmanlık semineri düzenlemesini [ve] konuyla ilgili tematik bir rapor hazırlamasını” talep etmiştir.*²⁰⁹

Bu seminer 27-28 Mayıs 2020 tarihinde gerçekleştirilen bu seminerde vurgulanan konular arasında dijital gözetimin yarattığı zorluklar, gözetim ve veri toplama için insan haklarına dayalı bir yaklaşıma duyulan ihtiyaç yer almaktaydı.²¹⁰ BM, dijital çağda gözetim, veri koruma gibi özel hayatın gizliliği hakkıyla ilgili sorun ve gelişmeleri küresel çapta izleyerek raporlaması için bir de özel raportör atamıştır.

Ayrıca, BM'nin 2030 Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri’ne yönelik gündeminde, bilgiye erişimi sağlama ve çevrim içi gizlilik de dahil olmak üzere temel özgürlükleri koruma hedefi de yer almaktadır. Bu da ileride ayrıntılı değinileceği gibi sürdürülebilir kalkınmanın sağlanmasında kişisel verilerin korunmasının öneminin bir kabulü anlamına gelmektedir. BM, teknolojik gelişmelerin faydalarını bireysel hakların korunmasıyla

²⁰⁸ UN News, General Assembly backs right to privacy in digital age, 19. 12.2013. <https://news.un.org/en/story/2013/12/458232> (Erişim: 08.08.2023)

²⁰⁹ BM, The Right to Privacy in the Digital Age: Report (2021), Human Rights Council - 48th session, 15.09.2021. <https://www.ohchr.org/en/calls-for-input/2021/right-privacy-digital-age-report-2021> (Erişim: 08.08.2023)

²¹⁰ BM, Expert Seminar on Artificial Intelligence and the Right to Privacy, 27-28 May 2020, <https://www.ohchr.org/en/privacy-in-the-digital-age/expert-seminar-artificial-intelligence-and-right-privacy-27-28-may-2020> (Erişim: 08.08.2023)

dengelemeyi amaçlayarak, kişisel verilerin korunması, gözetimi ve dijital mahremiyet ile ilgili hususları değerlendirmeye devam etmektedir.²¹¹

B. OECD Bünyesinde Yapılan Düzenlemeler

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), kişisel verilerin korunmasına ilişkin ilke ve kılavuzların geliştirilmesinde büyük bir rol oynamıştır. **1980 yılında kabul edilen "Özel Yaşamın Gizliliğinin ve Kişisel Verilerin Sınır Ötesi Dolaşımının Korunmasına İlişkin Kılavuz İlkeler"**, kişisel verilerin ve gizliliğin korunmasına yönelik uluslararası standartların oluşturulmasında önemli ilk adımlardan biridir. 1961 yılında kurulan OECD'nin sosyal gelişimi ve ekonomik büyümeyi desteklemek, küresel ekonomi ve ticaretin gelişmesine katkıda bulunmak, devletler arasında bu doğrultuda iş birlikleri gerçekleştirmek gibi temel hedefleri²¹² vardır. Dolayısıyla da bu doğrultuda faaliyetlerde bulunmaktadır. Bu nedenle 1980 tarihli kılavuz ilkelerin kabulü kişisel verilerin korunmasının ekonomik boyutuyla da önem arz ettiğine işaret etmektedir.²¹³

OECD'nin 1980 yılında yayınladığı "Özel Yaşamın Gizliliğinin ve Kişisel Verilerin Sınır Ötesi Dolaşımının Korunmasına İlişkin Kılavuz İlkeler" veri korumanın ve bireyin özel hayatının gizliliğinin uluslararası boyutta korunması gereğine yönelik ilk belge niteliğindedir.²¹⁴ Bu belge, kişisel verilerin korunması ve sınır ötesi dolaşımının sağlanması için gereken temel standartları ortaya koymuş ve veri kalitesi ve güvenliği, amacın sınırlı ve belirli olması, açıklık, bireyin katılımı ve hesap verilebilirlik gibi

²¹¹ Bk. UN, **Data Privacy, Ethics and Protection: Guidance Note on Big Data for Achievement of the 2030 Agenda**, t. y. https://unsdg.un.org/sites/default/files/UNDG_BigData_final_web.pdf (Erişim: 11.02.2024)

²¹² Bk. OECD, **About**. <https://www.oecd.org/about/> (Erişim: 08.08.2023)

²¹³ Küzeci, **Kişisel Verilerin Korunması**, s. 130; OECD, "The Evolving Privacy Landscape: 30 Years After the OECD Privacy Guidelines", **OECD Digital Economy Papers**, No. 176, 04.06.2011, OECD Publishing, Paris, s. 22. <http://dx.doi.org/10.1787/5kgf09z90c31-en> (Erişim: 08.08.2023)

²¹⁴ OECD, "Evolving Privacy" s. 4.

ölçütleri belirlemiştir.²¹⁵ OECD Rehber İlkeleri, hukuki açıdan tavsiye kararı niteliğindedir ve devletler ulusal mevzuatlarına uyarlayıp uyarlamamakta serbesttir. Yine de OECD'nin Kılavuz İlkeleri *“konuya ilişkin bazı ulusal ve uluslararası metinlerin kabul edilmesinde ve içeriğinin belirlenmesinde etkili olmuştur.”*²¹⁶ Örneğin, 1995 yılında yürürlüğe giren Avrupa Birliği Genel Veri Koruma Tüzüğü (GVKT/GDPR) gibi, uluslararası pek çok gizlilik düzenlemesi, OECD'nin hazırladığı kılavuz ilkeleri temel almakta ve elektronik ticaret, gelişmekte olan teknolojilerle ilgili yeni düzenlemeler getirmektedir. Kılavuz ilkeler, açık ve teknoloji bağımsız diliyle, teknolojik ve toplumsal değişimlere uyum sağlamadaki başarısını uzun yıllar ortaya koyduysa da kişisel veri kullanımındaki artış ve gizliliğin korunmasına yönelik gelişmeler gibi nedenlerle 11 Temmuz 2013 tarihinde güncellenmiştir. 2016 tarihinde Türkiye’de yürürlüğe giren KVKK gerekçesinde de bu temel ilkelere atıf yapılmıştır.²¹⁷ Bilişim teknolojilerindeki gelişmeler, etkin veri korumaya yönelik gereksinimler doğrultusunda tüm kurumlar açısından olduğu gibi OECD açısından da güncel gelişmeleri takip ederek değişiklikler yapmayı zorunlu kılmaktadır. Bu doğrultuda OECD de bu alanda ortaya çıkan yapay zekâ, Nesnelerin İnterneti (IoT) ve artan veri paylaşımı gibi meseleleri ele almaya devam etmektedir.

C. Avrupa Konseyi Bünyesinde Yapılan Düzenlemeler

Avrupa Konseyi (AK), İkinci Dünya Savaşı’nın ardından Avrupa’da politik yapılanmayı tekrar sağlayabilmek için belli temel değerler çerçevesinde kurulmuştur. Berlin Duvarı’nın yıkılmasından sonra, Orta ve Doğu Avrupa ülkelerine kapılarını ilk açan uluslararası kurumlardan biri olan Konsey, bu ülkelere gereken siyasal, yargısal ya da

²¹⁵ Bk. OECD, Recommendation of the Council Concerning Guidelines Governing the Protection of Privacy and Transborder Flows of Personal Data <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0188> (Erişim: 08.08.2023)

²¹⁶ Küzeci, **Kişisel Verilerin Korunması**, s. 131.

²¹⁷ TBMM, **Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Tasarısı (1/541) ve Adalet Komisyonu Raporu**, Dönem: 26, Yıl: 1, Sıra Sayısı: 117, s. 5. <https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss117.pdf> (Erişim: 08.08.2023)

anayasal reformları yapabilmeleri için yardımcı olmuştur. Geçmişte olduğu gibi bugünün siber suçlar, veri koruma, uluslararası terörizm, insan ticareti gibi önemli meselelerinde de çözüme yönelik anlaşmalar yapılmasına vesile olmaktadır.²¹⁸

AK, 1981 yılında

“otomatik işleme tabi olan kişisel verilerin sınırlar ötesi akışının yoğunluk kazanması karşısında, temel hak ve özgürlüklere ilişkin güvencelerin, özellikle de özel yaşama saygı hakkının genişletilmesinin arzu edilebilir olduğunu değerlendirerek (...) temel değerler olan özel yaşama saygı hakkı ile halklar arasında serbest bilgi akışını birbirleriyle uzlaştırma gerekliliğini kabul ederek”²¹⁹

mutabık kaldıkları 108 sayılı Kişisel Verilerin Otomatik İşleme Tabi Tutulması Karşısında Kişilerin Korunmasına Dair Avrupa Konseyi Sözleşmesi (108 sayılı Sözleşme)’ni AK üyesi devletlerin onayına sunmuştur. 1981 tarihli bu sözleşme Türkiye Cumhuriyeti tarafından da aynı yıl imzalanmışsa da ancak 18.02.2016 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 6669 sayılı Kanun’la²²⁰ uygun bulunmasının ardından yürürlüğe girmiştir.

Bu sözleşmeyle, amaçlanan, gerçek kişilerin kişisel verilerinin otomatik yollarla işleme tabi tutulması halinde özel hayatın gizliliğine saygı hakkı başta olmak üzere, temel hak ve özgürlüklerini korumaktır.²²¹ Bireylerin kişisel verilerinin kamu ve özel kurumlar tarafından otomatik olmayan yöntemle otomatik işleme tabi tutulması sözleşme kapsamındayken otomatik olmayan yollarla yapılan işlemler sözleşmenin kapsamına

²¹⁸ Council of Europe, **An Overview**, 2023, s. 3. <https://edoc.coe.int/en/an-overview/6966-the-council-of-europe-an-overview.html#> (Erişim: 15.08.2023)

²¹⁹ 108 sayılı Kişisel Verilerin Otomatik İşleme Tabi Tutulması Karşısında Kişilerin Korunmasına Dair Avrupa Konseyi Sözleşmesi, s. 2. https://inhak.adalet.gov.tr/Resimler/Dokuman/2712020140848108_tur.pdf (Erişim: 20.10.2023)

²²⁰ 6669 sayılı Kişisel Verilerin Otomatik İşleme Tabi Tutulması Karşısında Bireylerin Korunması Sözleşmesinin Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun, RG. 18.02.2016 Sayı: 29628. www.mevzuat.gov.tr (Erişim: 20.10.2023)

²²¹ Council of Europe, **Convention for the Protection of Individuals with regard to Automatic Processing of Personal Data No. 108**, Preamble, s.1, <https://rm.coe.int/1680078b37> (Erişim: 17.11.2023) (Anıls: EC, No. 108)

girmemektedir. Sözleşme'nin 11. maddesinde taraf devletlerin kendi iç hukuklarında daha geniş güvenceler getirebileceği düzenlenmiştir.²²²

Söz konusu sözleşmenin idare tarafından işlenen kişisel verileri kapsayıp kapsamadığına bakıldığında, sözleşmenin, 3. maddesiyle “kamu sektöründe ve özel sektörde, otomatik kişisel veri dosyalarına ve kişisel verilerin otomatik işleme tabi tutulması konusunda” uygulanacağı belirtilerek uygulama bakımından kamu ya da özel sektör arasında bir ayırım yapılmadığı görülmektedir.²²³ Fakat,

“Sözleşmenin idari faaliyetler kapsamında işlenen verileri ne ölçüde kapsadığına ilişkin sorunun nihai cevabı, ilgili Sözleşme metninin en sonunda yer alan ve içerik bakımından dayanağını Sözleşmenin 3'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında bulan beyanlar bölümünde karşımıza çıkmaktadır. Devletimizin, Sözleşmenin m. 3 / A2 / (a) bendinde öngörülen beyanda bulunma imkanından hareketle, 'kanun tarafından öngörülen kamu kayıtlarına', kanuna uygun olarak kamu bilgisine sunulan bilgilere' ve 'devlet kurumlarınca milli güvenlik, savunma ile soruşturma ve suç önleme amacıyla işlenen kişisel verilere' Sözleşmenin uygulanmayacağı beyan ettiği görülmektedir.”²²⁴

Türkiye'nin bu sözleşmenin kanun tarafından öngörülen kamu kayıtlarına uygulanmayacağına dair beyanı vergi hukukunda egemen olan verginin yasallığı ilkesi ve idare hukukunda egemen olan idarenin kanuniliği ilkesi gereğince vergi kanunlarına ya da ilgili başkaca kanunlara dayanılarak tutulan gerçek kişilere ait kayıtlara bu sözleşmenin uygulanmayacağı sonucunu da beraberinde getirmektedir. KVKK kapsamındaki istisnalar nedeniyle KVKK'nin sağladığı korumadan bazı durumlarda hiç bazı durumlarda kısmen faydalanabilecek gerçek kişi mükellefler bu çekince nedeniyle 108 sayılı sözleşmenin sağladığı güvencelerden de mahrum kalmaktadır.

²²² EC, No. 108 s.4, <https://rm.coe.int/1680078b37> (Erişim: 17.11.2023)

²²³ 108 s. Avrupa Konseyi Sözleşmesi, madde 3/1.

²²⁴ Kişisel Verilerin Otomatik İşleme Tabi Tutulmasında Bireylerin Korunmasına Dair Avrupa Konseyi Sözleşmesi (ETS 108) ile İlgili Beyanlar R. G. Tarih: 17.03.2016 S. 29656'dan aktaran Tansuğ, **İdari Faaliyetler**, s. 12.

D. Avrupa Birliği Bünyesinde Yapılan Düzenlemeler

AB, 7 Şubat 1992’de Hollanda’da imzalanan Maastricht Anlaşması’nın 1 Kasım 1993’te y r rl ğ e girmesiyle resmen kurulmuştur. Birlik ekonomi, siyaset, insan hakları ve dış politika alanlarında  ye devletleri yakınlaştırmayı amaçlar.²²⁵ AB veri koruma düzenlemeleri teknolojik gelişmeler, gizlilikle ilgili artan endişeler ve AB içinde uyumlu bir yaklaşıma duyulan ihtiya a yanıt olarak gelişmiştir. 1950 tarihli Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin²²⁶ (AİHS)  zel hayatın gizliliğine ilişkin 8. maddesini temel alan AB; yıllar içerisinde, kişisel verilerin korunması hakkını güvence altına alacak çeşitli düzenlemelere gitmiştir. Kendine özgü ekonomik ve siyasal bir ortaklık olarak nitelendirilebilecek olan AB, doğrudan uygulanabilen bir mevzuat oluşturabilmektedir.²²⁷ AB’nin idari organı olan Avrupa Komisyonu, Birlik düzeyinde hukuksal düzenlemeler önermekle yetkili tek organ olması sebebiyle kişisel verilerin korunması konusunda merkezi bir rol oynamaktadır.²²⁸

Avrupa’daki veri koruma düzenlemelerinin tarihi eskiye dayansa da AB bünyesinde 1995 yılında kabul edilen 95/46/AT sayılı AB Veri Koruma Y nergesi²²⁹, kişisel verilerin korunması alanında Türkiye de dahil olmak üzere, dünya genelinde kabul gören bir  er eve çizmiştir.²³⁰ Bu direktifle, kişisel verilerin işlenmesi ve bu verilerin serbest dolaşımına ilişkin temel kurallar belirlenerek AB  ye ülkeleri arasında veri koruma yasalarının uyumlaştırılması amaçlamıştır. Direktif, AB  ye ülkeleri tarafından i  hukuklarına uyarlanmış ve Genel Veri Koruma Tüzüğü’n n (GDPR) y r rl ğ e girmesine kadar yürürlükte kalmıştır.

²²⁵ EU, **History of the European Union**, https://european-union.europa.eu/principles-countries-history/history-eu/1990-99_en (Erişim: 27.01.2024)

²²⁶ European Convention on Human Rights – ECHR.

²²⁷ Küzeci, **Kişisel Verilerin Korunması**, s. 173.

²²⁸ Küzeci, **Kişisel Verilerin Korunması**, s. 175.

²²⁹ ‘‘Kişisel Verilerin işlenmesi ve Bu Tür Verilerin Serbest Dolaşımına Dair Bireylerin Korunması Hakkındaki Avrupa Birliği Konseyi ve Avrupa Parlamentosu Yönergesi’’

²³⁰ Küzeci, **Kişisel Verilerin Korunması**, s. 183.

AB veri korumaya ilişkin belirlediği modeli yalnızca üye ülkelere değil dünya geneline sunmaktadır. AB modelindeki temel metinlerden biri de Aralık 2000’de imzalanan Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı’dır.²³¹ Bu belge ile AB tarihinde ilk kez Avrupa vatandaşlarının ve AB’de yaşayan bütün insanların bireysel, siyasal ve ekonomik hakları tek bir metinde toplanmıştır.²³² Resmi beyan niteliğindeki bu belge 2004 yılında, bazı değişikliklerle Avrupa Birliği Anayasası’nın II. Bölüm’üne temel haklar kataloğu olarak eklenmiştir. Ancak AB Anayasası 2005 yılında yapılan referandumlarda onaylanmayınca, bu metin onun bir parçası olarak bağlayıcılık kazanamamıştır. Yine de AB Temel Haklar Şartı hem ABAD hem de diğer siyasal kurumlar tarafından yol gösterici belge niteliğini korumaya devam etmiş ve Lizbon Antlaşması’nın 1 Aralık 2009 tarihinde yürürlüğe girmesiyle AB Temel Haklar Şartı hukuksal açıdan tam anlamıyla bağlayıcı hale gelmiştir.²³³

Dijitalleşen ekonomi ve sınır ötesi veri akışları arttıkça, AB’de teknolojik değişikliklere uyum sağlamak için veri koruma düzenlemelerini gözden geçirme ve güncelleme ihtiyacı doğmuştur. Zaman içerisinde telekomünikasyon ve havacılık sektörü gibi çeşitli sektörler bakımından özel düzenlemeler yapılmıştır.²³⁴ Örneğin, 2002 yılında AB, 2002/58/AT sayılı Elektronik İletişim Alanında Özel Yaşamın Gizliliğinin Korunması ve Kişisel Verilerin İşlenmesine İlişkin Yönerge (Elektronik İletişim Yönergesi)’yi kabul

²³¹ Charter of the Fundamental Rights of the European Union, **Official Journal of the European Communities**, C 364, 18 December 2000, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=OJ%3AC%3A2000%3A364%3ATOC> (Erişim: 27.01.2024)

²³² Matthias Christoph Schwenke, **Individualisierung, Rechtskonformer Umgang mit personenbezogenen Daten im Kontext der Individualisierung**, Deutscher Universitäts-Verlag, Almanya 2006, s. 64’ten aktaran: Küzeci, **Kişisel Verilerin Korunması**, s. 178.

²³³ Küzeci, **Kişisel Verilerin Korunması**, s. 178 vd.

²³⁴ Ekim 2003’te yürürlükten kalkan 1997 tarihli Directive 97/66/EC of the European Parliament and of the Council of 15 December 1997 concerning the processing of personal data and the protection of privacy in the telecommunications sector, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A31997L0066> (Erişim: 27.01.2024); 2002 yılında yürürlüğe giren Directive 2002/58/EC of the European Parliament and of the Council of 12 July 2002 concerning the processing of personal data and the protection of privacy in the electronic communications sector (Directive on privacy and electronic communications) <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX%3A32002L0058> (Erişim: 27.01.2024) ile yürürlükten kalkmıştır.

etmiştir.²³⁵ Bu yönerge, 95/46/AT'den farklı olarak gerçek kişilerin yanında tüzel kişileri de koruma kapsamına almaktadır.²³⁶

İlerleyen süreçte AB, bir veri koruma reformu başlatmıştır. Bu doğrultuda 2014 yılında Genel Kurul'da yapılan oylamayla 95/46/AT sayılı Yönerge'nin yerine geçecek bir Tüzük ve kolluk güçlerinin veri işleme süreçlerini düzenleyecek bir Yönerge için çalışmalar başlamıştır.²³⁷ Dört yıl boyunca tartışmalara konu olup değişikliklere uğrayan bu reform paketi Nisan 2016'da Avrupa Birliği Konseyi ve Avrupa Parlamentosu tarafından kabul edilerek 4 Mayıs 2016'da Avrupa Birliği Resmî Gazetesi'nde yayınlanmıştır.²³⁸

95/46/AT sayılı yönerge niteliği itibarıyla, üye devletlerde doğrudan uygulanma gücüne sahip olmadığından yönergenin yürürlükte olduğu süre boyunca ulusal mevzuatlarını yönergeye uygun hale getirme çabasındaki üye devlet uygulamalarında ciddi farklılaşmalar oluşmuştur. Yönergelerin aksine, AB hukukunda tüzükler üye devletler açısından doğrudan etki doğurmaktadır. Dolayısıyla veri koruma reformu kapsamında hazırlanan GVKT 25 Mayıs 2018 tarihinde tüm üye devletlerde yürürlüğe girmiş ve ilgili yönergeyi yürürlükten kaldırmıştır. GVKT ile ilgili kişinin hakları güçlendirilmiş, verilerin taşınması ve unutulma hakkı gibi yeni haklar tanımlanmış ve yaptırımlar ise ağırlaştırılmıştır.²³⁹ Her ne kadar GVKT Türkiye açısından bağlayıcı olmasa da Anayasa Mahkemesinin kararlarında sıklıkla uluslararası mevzuat kapsamında

²³⁵ Directive 2002/58/EC of the European Parliament and of the Council of 12 July 2002 concerning the processing of personal data and the protection of privacy in the electronic communications sector (Directive on privacy and electronic communications) <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=celex%3A32002L0058> (Erişim: 27.01.2024)

²³⁶ Directive 2002/58/EC of the European Parliament and of the Council of 12 July 2002 concerning the processing of personal data and the protection of privacy in the electronic communications sector (Directive on privacy and electronic communications) article 1/2. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=celex%3A32002L0058> (Erişim: 27.01.2024)

²³⁷ Küzeci, **Kişisel Verilerin Korunması**, s. 221.

²³⁸ **Official Journal of the EU**, L 119, v. 59, 4 May 2016. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=OJ:L:2016:119:FULL> (Erişim: 27.01.2024)

²³⁹ Küzeci, **Kişisel Verilerin Korunması**, s. 222.

atıf yaptığı bilinmektedir.²⁴⁰ Ayrıca GVKT yürürlüğe girmeden kısa bir süre önce çıkarılan KVKK'nin GVKT'ye uyumlu olacak şekilde güncellenmesi için hazırlanan bir kanun teklifi, 16 Şubat 2024 itibarıyla, TBMM'ye sunulmuştur.²⁴¹

III. ULUSAL HUKUK DÜZENİNDE KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI

A. Genel Olarak

Gelişen teknolojiyle birlikte İnternet'in kullanımı dünyada olduğu gibi Türkiye'de de artmıştır.²⁴² Buradan hareketle Türkiye'de teknolojik gelişmelere hızla uyum sağlandığı söylenebilir de aynı şeyin yakın zamana kadar kişisel verilerin korunmasına yönelik düzenlemeler açısından söylenebilmesi pek mümkün değildi. Bireylerin, kişisel verilerin korunması alanında

“hukuksal güvencelere kavuşturulmasında Türkiye gelişmiş devletlerin oldukça gerisinde kalmıştır. Bunu gidermeye yönelik bir adım 7 Nisan 2016 tarihinde 6698

²⁴⁰ AYM Bireysel Başvuru Kararı (AYM BBK), Arif Ali Cangı Başvurusu, (Başvuru Numarası: 2016/4060) Karar Tarihi: 17/09/2020, R. G. Tarih ve Sayı: 14/10/2020 – 31274, Paragraf 37 vd. <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2016/4060> (Erişim: 10.01.2024); AYM BBK, Ümit Eyüpoğlu Başvurusu (Başvuru Numarası: 2018/6161) Karar Tarihi: 28/6/2022 R.G. Tarih ve Sayı: 20/12/2022 – 32049, Paragraf 22 vd. <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2018/6161> (Erişim: 1.12.2023)

²⁴¹ GVKT'nin yürürlüğe girmesinden sonra çeşitli eylem planlarında KVKK'nin, GVKT doğrultusunda güncellenmesi hedeflenmiştir. Bu doğrultuda, KVKK'de, başta özel nitelikli kişisel verilerin işleme şartları ile yurt dışına veri aktarımına ilişkin çeşitli hükümlerde değişiklik yapılması için Ceza Muhakemesi Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 659 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Teklifi 16.02.2024 tarihinde TBMM'ye sunulmuştur. Çalışmanın yapıldığı 18 Şubat 2024 tarihi itibarıyla teklif henüz TBMM Komisyonundadır. Ceza Muhakemesi Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 659 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Teklifi, madde 33-36, s. 31 vd. <https://www.tbmm.gov.tr/Yasama/KanunTeklifi/dfab4c12-e3cd-4d22-a085-018db209a74b> (Erişim: 18.02.2024)

²⁴² “İnternet kullanım oranı, 16-74 yaş grubundaki bireylerde 2021 yılında %82,6 iken 2022 yılında %85,0 oldu.”, TÜİK, Hanehalkı BT. [https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Hanehalki-Bilisim-Teknolojileri-\(BT\)-Kullanim-Arastirmasi-2022-45587](https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Hanehalki-Bilisim-Teknolojileri-(BT)-Kullanim-Arastirmasi-2022-45587) (Erişim: 05.08.2023)

sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile atılmıştır.”²⁴³

Bu düzenleme yürürlüğe girinceye kadar, Türkiye’de doğrudan kişisel verilerin korunmasına ilişkin bir kanunun olmaması nedeniyle hassas nitelikli kişisel veriler de dahil olmak üzere pek çok verinin korunması mümkün olmadığından bu düzenlemeye kadar veri sızıntılarına konu olarak halihazırda dolaşıma girmiş veriler açısından gerçekleşmiş kayıpların giderilmesi oldukça güçtür.²⁴⁴

Yine de KVKK yürürlüğe girene kadar, Türkiye’de kişisel verilerin korunmasına ilişkin hiçbir yasal düzenleme olmadığı söylenemez. Özellikle çalışmanın da konusunu oluşturan vergilendirme alanında, yukarıda da ayrıntılı bir şekilde ele alındığı üzere hem Türkiye’de hem de diğer ülkelerde mükelleflerin bilgilerinin korunmasına yönelik vergi mahremiyeti düzenlemelerinin gerekliliği ve varlığı çok eskiye dayanmaktadır. Aşağıda inceleneceği üzere, anayasal bir hak olan kişisel verilerin korunmasına ilişkin bazı güvenceler, KVKK öncesinde de yukarıda belirtilen pek çok kanun metninde yer almaktaydı.

B. Kişisel Verilerin Korunması Kanunu

1. Genel Olarak

Anayasa, devlete, kişisel verileri koruma görevi yüklemiştir. Hem Anayasa’nın hem de taraf olunan uluslararası anlaşmaların bir gereği ve sonucu olarak ve 24.05.2016 tarihinde onaylanıp 25.05.2018 tarihinde yürürlüğe giren GVKT’den²⁴⁵ kısa bir zaman

²⁴³ Küzeci, **Kişisel Verilerin Korunması**, s. 316-317.

²⁴⁴ Örneğin bk., Ketizmen ve Ülküderner’in 2007 yılında **XII. “Türkiye’de İnternet” Konferansı**’nda sundukları “E-Devlet Uygulamalarında Kişisel Verilerin Korun(ma)ması” başlıklı tebliği <http://inet-tr.org.tr/inetconf12/bildiri/2.pdf> ya da **Milliyet Gazetesi**’nde 1 Mart 2009’da “150 Bin Kişiye Şok!” başlığıyla yayınlanan haber incelenebilir. <https://www.milliyet.com.tr/gundem/150-bin-kisiye-sok-1065680> (Erişim: 29.05.2023)

²⁴⁵ General Data Protection Regulation (GDPR).

önce KVKK kabul edilmiştir. KVKK hazırlanırken 95/46/AT sayılı Kişisel Verilerin İşlenmesi Bakımından Bireylerin Korunması ve Bu Tür Verilerin Serbest Dolaşımı Hakkında Avrupa Parlamentosu ve Konsey Direktifi dikkate alınmış ancak KVKK'nin yürürlüğe girmesinden iki yıl sonra bu Direktif yürürlükten kaldırılmış ve daha ayrıntılı düzenlemeler içeren 2016/679 sayılı GVKT yürürlüğe konulmuştur. GVKT'nin yürürlüğe girmesinden sonra çeşitli eylem planlarında²⁴⁶ KVKK'nin, GVKT doğrultusunda güncellenmesi hedeflenmiştir. Bu doğrultuda, KVKK'de, başta özel nitelikli kişisel verilerin işleme şartları ile yurt dışına veri aktarımına ilişkin çeşitli hükümlerde değişiklik yapılması için Ceza Muhakemesi Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 659 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Teklifi 16.02.2024 tarihinde TBMM'ye sunulmuştur.²⁴⁷

KVKK'nin 1. maddesinde:

“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 düzenlemek”

olarak belirtilirken maddenin gerekçesinde de ayrıca kişinin mahremiyet hakkı ile bilgi güvenliği hakkının korunmasının amaçlandığı belirtilmektedir. KVKK'nin 3. maddesinin 1 fıkrasının (e) bendine göre kişisel verilerin işlenmesi:

“bu verilerin elde edilmesi, kayıt altına alınması, depolanması, muhafazası, değiştirilmesi, yeniden düzenlenmesi, açıklanması, aktarılması, devralınması, elde

²⁴⁶ Bk. Adalet Bakanlığı, **İnsan Hakları Eylem Planı (2021-2023)**, s. 80. <https://insanhaklarieylemplani.adalet.gov.tr/resimler/eylemplani.pdf> (Erişim: 18.02.2024); Hazine ve Maliye Bakanlığı, **Ekonomi Reformları Eylem Planı**, s. 34. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2021/03/Ekonomi-Reform-Takvimi.pdf> (Erişim: 18.02.2024).

²⁴⁷ Çalışmanın yapıldığı 18 Şubat 2024 tarihi itibarıyla teklif henüz TBMM Komisyonundadır. Ceza Muhakemesi Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 659 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Teklifi, madde 33-36, s. 31 vd. <https://www.tbmm.gov.tr/Yasama/KanunTeklifi/dfab4c12-e3cd-4d22-a085-018db209a74b> (Erişim: 18.02.2024)

edilebilir hale getirilmesi, sınıflandırılması ya da kullanılmasının engellenmesi gibi her türlü işlemi” ifade etmektedir.

Aynı maddenin ilgili kişiyi düzenleyen (ç) ve (d) bendi uyarınca Kanun yalnızca gerçek kişilerin kişisel verileri bakımından geçerlidir. Görüldüğü gibi vergi idaresinin gerçek kişilerin kişisel verileriyle ilgili tüm işlemleri veri işlemedir.

KVKK’nin 4. maddesi vergi idaresinin veri işlerken gözetmesi gereken genel ilkeleri düzenlemektedir. Bu maddeye göre kişisel veriler ancak KVKK ve diğer kanunlara uygun olarak işlenir ve kişisel verilerin işlenmesinde uyulacak genel ilkeler:

*“hukuka ve dürüstlük kurallarına uygun olma, doğru ve gerektiğinde güncel olma, belirli, açık ve meşru amaçlar için işlenme, işlendikleri amaçla bağlantılı, sınırlı ve ölçülü olma, ilgili mevzuatta öngörülen veya işlendikleri amaç için gerekli olan süre kadar muhafaza edilme”*dir.²⁴⁸ Bu ilkeler ileride detaylı ele alınacaktır.

Her ne kadar KVKK’nin kabul edilip yürürlüğe girmesinden önce de çeşitli düzenlemelerle mükelleflerin, vergilendirme alanındaki bilgi ve belgeleri vergi mahremiyeti kapsamında korunuyorduyduysa da toplanan bu verilerin nasıl işleneceğine ya da korunacağına dair açık ve belirgin düzenlemeler bulunmamakta VUK’ta yer alan çeşitli maddelerde verilere ilişkin düzenlemeler yer almaktaydı.²⁴⁹ Beyana dayalı vergi tarhiyatının esas olduğu Türk vergi sisteminde vergi mükellefleri vergi idaresine bilgilerini verdikten sonra bu verilerle bağlantısı kesilmekte ve çoğu zaman diğer kaynaklardan toplanan hangi verilerinin vergi idaresi nezdinde olduğunu bilmemektedirler.²⁵⁰

KVKK’ye göre, kişisel veriler, veri sahibinin açık rızası olmadıkça işlenememekte ve üçüncü kişilere aktarılamamaktadır. Bu esas kural olmakla birlikte, Kanun’un 5.

²⁴⁸ KVKK madde 4.

²⁴⁹ Örneğin, “Hataların Düzeltilmesi ve Reddiyat” başlıklı 116. madde vd., detayları içermese de verilerin “gizli” tutulacağını düzenleyen “İstihbarat Arşivi” başlıklı 152. madde gibi.

²⁵⁰ Baykara, “Veri Ambarı”, s. 6 ve s. 14.

maddesinin 2. fıkrasında belirtilen sebeplerden birinin varlığı halinde açık rıza olmaksızın kişisel verileri işleyebilmek mümkündür. Devletlerin, kamu hizmetlerinin yerine getirilebilmesi için kişisel verileri işlemesi zaruridir. Vergi idaresi en önemli kamu gelirlerinden olan vergileri toplamak üzere yasalarla yetkilendirilmiştir. Bu anlamda vergi idaresi açısından KVKK'nin 5/2, a maddesinde yer alan: “*kanunlarda açıkça öngörülme*”, aynı maddenin ç bendinde yer alan “*veri sorumlusunun hukuki yükümlülüğünü yerine getirmesi için zorunlu olması*” istisnası vergi idaresinin açık rıza olmaksızın veri işleyebilmesini mümkün kılar.

2. Kişisel Verilerin Korunması Kanunu’nun İstisnaları

KVKK'nin “İstisnalar” başlıklı 28. maddesi konumuz açısından önem taşımaktadır. Maddenin ilk fıkrasında KVKK'nin uygulanmasından tamamen istisna tutulan haller sayılmıştır. Bu istisnalardan biri de:

*“kişisel verilerin millî savunmayı, millî güvenliği, kamu güvenliğini, kamu düzenini veya ekonomik güvenliği sağlamaya yönelik olarak kanunla görev ve yetki verilmiş kamu kurum ve kuruluşları tarafından yürütülen önleyici, koruyucu ve istihbari faaliyetler kapsamında işlenmesi”*dir.

Vergi idaresinin mükelleflerin beyan ettiği bilgilerin doğruluğunu denetlemesi gerekmektedir. Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenen vergileme ilkelerinden vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ve verginin mali güçle orantılı olması ilkeleri vergi idaresinin tüm işlemlerinde, kamu düzenini ve ekonomik güvenliği sağlamaya yönelik önleyici, koruyucu ve istihbari faaliyetlerde bulunmasını gerektirdiğinden vergi yükümlülerinin vergi idaresi nezdindeki kişisel verilerinin KVKK'nin kapsamı dışında kaldığının kabulü gerekir.

Çalışmanın ileriki bölümlerinde değinileceği gibi teknolojik gelişmelerin bir sonucu olarak siber güvenlik de devletlerin göz önünde bulundurması gereken önemli bir

mesele haline gelmiştir. Teknolojideki yeniliklerin kayıt dışı ekonomi ve kara para aklama faaliyetlerini ve/ya terörizmin finansmanını kolaylaştırdığı da düşünüldüğünde vergi idaresinin tüm koruyucu, önleyici, istihbarat faaliyetlerinin milli savunmayı ve milli güvenliği korumaya da yönelik olduğu söylenebilir. Öğretide, vergi idaresinin suç gelirlerinin aklanması, terörizmin finansmanının önlenmesi, mali suçların araştırılması gibi kamu güvenliğini sağlamaya yönelik ya da Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK) gibi kurumlar tarafından mali araştırma yapılması, mali istihbarat elde edilmesi, veri toplama ve analizi gibi ekonomik güvenliği sağlamaya yönelik veri işlemleri tam istisna kapsamında²⁵¹ kabul edilmekte aksi halde istisnayı geniş tutarak yorumlamanın kişisel verilerin korunmasından ziyade, kamu otoriteleri tarafından toplanması ve istenildiğinde kullanılabilmesine olanak sağlayacağı belirtilmektedir.²⁵² İstisnayı geniş tutmanın birey özgürlüklerine zarar vereceğine katılmakla beraber, istisnalara ilişkin madde lafzının genel geçerliği ve kapsayıcılığı ve vergi idaresinin hangi işlemleri hangi saikle yaptığının ilgili kişi tarafından tespitinin güçlüğü karşısında bu istisnanın kapsamını dar almak çok güçtür. Bu nedenle, hukuk devleti olmanın da bir sonucu olarak kişisel verilerle ilgili istisnaların maksadını aşacak şekilde esnetilmeye imkân vermeyecek belirginlikte ele alınması gerekmektedir.²⁵³

İstisnaları düzenleyen 28. maddenin ikinci fıkrasında ise KVKK'nin uygulanmasından kısmen istisna tutulan haller sayılmıştır. Sayılan bu istisnalardan (ç) bendinde yer alan, *“Kişisel veri işleminin bütçe, vergi ve mali konulara ilişkin olarak Devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunması için gerekli olması”* düzenlemesi vergi idaresinin veri işlemlerini kısmi istisna kapsamına almaktadır. Kısmi istisna hallerinde, Kanun'un amacına ve yukarıda belirtilen genel ilkelerine uygun ve orantılı olarak veri sorumlusunun aydınlatma yükümlülüğünü düzenleyen 10. maddesi²⁵⁴, zararın

²⁵¹ Şenol Kocaer, “Kişisel Verilerin Korunması Kanunu ve Mali Bilgiler”, **Verginet**, 30.10.2018. <https://www.verginet.net/Yazdir.aspx?IcerikID=47608> (Erişim: 15.12.2023)

²⁵² Akdeniz, **Türk Vergi Hukukunda Mahremiyet Hakkı**, s. 155.

²⁵³ Akdeniz, **Türk Vergi Hukukunda Mahremiyet Hakkı**, s. 155.

²⁵⁴ *Veri sorumlusunun aydınlatma yükümlülüğü*

giderilmesini talep etme hakkı hariç, ilgili kişinin haklarını düzenleyen 11. maddesi²⁵⁵ ve Veri Sorumluları Siciline (Veri Sorumluları Sicil Bilgi Sistemi - VERBİS) kayıt yükümlülüğünü düzenleyen 16. maddesi²⁵⁶ uygulanmamaktadır.

Verginin etkilediği alanların genişliği düşünüldüğünde istisnalara ilişkin düzenlemelerin genel geçer lafzı nedeniyle vergi mükelleflerinin KVKK'nin gerçek kişilere tanıdığı korumadan büyük ölçüde mahrum kalacağı söylenebilir. Zira KVKK'nin 11. maddesi, vergi mükellefinin veri sorumlusu olan vergi idaresinden kişisel verilerinin işlenip işlenmediğini öğrenme, kişisel verileri işlenmişse buna ilişkin bilgi talep etme, kişisel verilerin işlenme amacını ve bunların amacına uygun kullanılıp kullanılmadığını öğrenme, yurt içinde veya yurt dışında kişisel verilerin aktarıldığı üçüncü kişileri bilme,

MADDE 10- (1) Kişisel verilerin elde edilmesi sırasında veri sorumlusu veya yetkilendirdiği kişi, ilgili kişilere; a) Veri sorumlusunun ve varsa temsilcisinin kimliği, b) Kişisel verilerin hangi amaçla işleneceği, c) İşlenen kişisel verilerin kimlere ve hangi amaçla aktarılabileceği, ç) Kişisel veri toplamanın yöntemi ve hukuki sebebi, d) 11 inci maddede sayılan diğer hakları, konusunda bilgi vermekle yükümlüdür.

²⁵⁵ İlgili kişinin hakları

MADDE 11- (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.

²⁵⁶ Veri Sorumluları Sicili

MADDE 16- (1) Kurulun gözetiminde, Başkanlık tarafından kamuya açık olarak Veri Sorumluları Sicili tutulur.

(2) Kişisel verileri işleyen gerçek ve tüzel kişiler, veri işlemeye başlamadan önce Veri Sorumluları Siciline kaydolmak zorundadır. Ancak, işlenen kişisel verinin niteliği, sayısı, veri işlemenin kanundan kaynaklanması veya üçüncü kişilere aktarılma durumu gibi Kurulca belirlenecek objektif kriterler göz önüne alınmak suretiyle, Kurul tarafından, Veri Sorumluları Siciline kayıt zorunluluğuna istisna getirilebilir.

(3) Veri Sorumluları Siciline kayıt başvurusu aşağıdaki hususları içeren bir bildirimle yapılır: a) Veri sorumlusu ve varsa temsilcisinin kimlik ve adres bilgileri. b) Kişisel verilerin hangi amaçla işleneceği. c) Veri konusu kişi grubu ve grupları ile bu kişilere ait veri kategorileri hakkındaki açıklamalar. ç) Kişisel verilerin aktarılabileceği alıcı veya alıcı grupları. d) Yabancı ülkelere aktarımı öngörülen kişisel veriler. e) Kişisel veri güvenliğine ilişkin alınan tedbirler. f) Kişisel verilerin işlendikleri amaç için gerekli olan azami süre.

(4) Üçüncü fıkra uyarınca verilen bilgilerde meydana gelen değişiklikler derhâl Başkanlığa bildirilir.

(5) Veri Sorumluları Siciline ilişkin diğer usul ve esaslar yönetmelikle düzenlenir.

kişisel verilerin eksik veya yanlış işlenmiş olması hâlinde bunların düzeltilmesini isteme, kişisel verilerin silinmesini veya yok edilmesini isteme, KVKK'nın 11. maddesinin, (d) ve (e) bentleri uyarınca yapılan işlemlerin, kişisel verilerin aktarıldığı üçüncü kişilere bildirilmesini isteme, işlenen verilerin münhasıran otomatik sistemler vasıtasıyla analiz edilmesi suretiyle kişinin kendisi aleyhine bir sonucun ortaya çıkmasına itiraz etme hakları bulunmayacaktır. Ayrıca vergi mükellefi; KVKK'nın 10. maddesindeki, veri sorumlusunun ve varsa temsilcisinin kimliği, kişisel verilerin hangi amaçla işleneceği, işlenen kişisel verilerin kimlere ve hangi amaçla aktarılabileceği, kişisel veri toplamının yöntemi ve hukuki sebebi konusunda bilgi alma imkanından da yoksun olacaktır.

Dolayısıyla, KVKK'nın kısmen uygulandığı durumlar açısından incelendiğinde bile vergi mükellefinin kişisel verilerinin işlenmesi hususunda KVKK'nın 4. maddesinde düzenlenen genel ilkelere vergi idaresi tarafından uyulup uyulmadığını denetleme imkânı bulunmamaktadır. Bu istisnaların genişliği vergi mükellefleri açısından kişinin kendine ilişkin bilgilerin geleceğini belirleme hakkının ihlali sonucunu da doğurur.

KVKK'nın istisnalara ilişkin hükümlerinin genişliği özellikle vergi gibi disiplinler arası alanlarda sorun yaratmaktadır. Örneğin verginin yasallığı ilkesinin devlet boyutunda, verginin alınmasının zorunluluğu ilkesi karşımıza çıkmaktadır. Kamu hizmetlerinin görülebilmesi için kamu gelirlerine duyulan ihtiyaç ve vergilerin kamu gelirleri içindeki geniş ve önemli payı düşünüldüğünde herhangi bir vergilendirme işleminin “*Devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunması için gerekli olması*” şartına uymaması düşünülemez. Böyle bir geniş yorum gerçek kişi vergi mükellefleri açısından KVKK'nın sağladığı korumayı ortadan kaldırır.

C. Vergi Usul Kanunu

1. Genel Olarak

Türk vergi hukukunda gerçek mahiyet esastır ve resen araştırma ilkesi egemendir ve bu sistemde vergiyi doğuran olayla başlayan vergi alacağı/borcu ilişkisinin tüm aşamalarını gerçekleştirme görevi vergi idaresine aittir.²⁵⁷ Vergi Usul Kanunu, vergilendirme faaliyetleri kapsamında toplanacak verilere ilişkin çeşitli hükümler içermektedir. Bu düzenlemelerin bazıları, mükelleflerin vergilendirmeyeyle ilgili ödevlerine yönelikken, bazıları da devletin vergi toplama görevine ilişkindir. Türk vergi hukukunda olağan tarh yöntemi beyana dayanan tarhiyat olduğundan vergi idaresinin temel bilgi kaynağını vergi mükellefleri oluşturmaktadır.

Vergi mükellefinin ödevlerinden biri olan vergi bilgi verme ödevi VUK'un 148. maddesinde düzenlenmektedir. Mükelleflerin bilgi verme ödevi kendiliğinden ya da vergi idaresinin talebi üzerine bilgi verme olarak ikiye ayrılmaktadır. Ayrıca VUK'un 149. maddesi devamlı bilgi verme ödevini de düzenlemektedir. Mükelleflerin kendiliğinden vergi idaresine vereceği bilgiler, VUK'un 153. vd. maddelerinde düzenlenmektedir. Bunlar, işe başlama, işi bırakma, adres değişikliği, iş ya da işletme değişikliği, bina ya da arazideki değişiklikler gibi çeşitli hususlardır.

Beyana dayalı tarh sisteminde mükelleflerin hazırlaması gereken beyannamelerde de ilgili vergi türüne göre çeşitli bilgiler yer almaktadır. Neredeyse tüm beyannamelerde mükellefin adı soyadı, vergi veya T. C. kimlik numarası, vergi matrahı yer almaktadır. Ayrıca örneğin, gelir vergisi beyannamesinde bunlara ek olarak, ana baba adı, uyruğu, doğum tarihi, doğum yeri ve medeni hali, iletişim bilgileri kişisel verileri de yer

²⁵⁷ Funda Başaran Yavaşlar, Oytun Canyaş, "Türkiye'de Vergi Şeffaflığı", **Vergi Dünyası**, Yıl 37, S. 443, Temmuz 2018, s. 11.

almaktadır.²⁵⁸ Mükellefler bunlar haricinde vergi denetimleri sırasında HMB'nin ve vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların talep edeceği bilgileri de vermek zorundadırlar. Hangi konularda bilgi istenebileceği VUK'un 148. maddesinde açıkça belirtilmemiştir. Ancak Anayasa'nın 2. ve 13. maddeleri gereğince mükelleften ancak vergi idaresinin görevini yerine getirmek için gerekli olan bilgi ve belgeler istenebilecektir.²⁵⁹

VUK'un 148. maddesi “mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzelkişiler” için de bilgi verme ödevi getirmektedir. Bu nedenle vergi idaresi mükellef harici kimselerden de bilgi toplama yetkisini haizdir. VUK 151. maddesi uyarınca, kendisinden bilgi talep edilen gerçek veya tüzel kişiler özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini öne sürerek bilgi vermekten kural olarak kaçınamaz. Toplanan bu bilgiler²⁶⁰, istihbarat arşivlerinde gizli olarak saklanır.

Bunlar haricinde VUK'un “*Mükellef ve Vergi Sorumlusu*” başlıklı 8. maddesinin vergi kimlik numarası ve kullanım zorunluluğu getiren 5. fıkrası, “*Yetki*” başlıklı Mükerrer (mük.) 257. maddesi, “*Bilgi vermekten çekinenler ile 107/A, mükerrer 242, 256, 257, mükerrer 257 nci madde ve Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi hükmüne uymayanlar için ceza*” başlıklı mük. 355. maddesi, “*Mükelleflerin İzahat Talebi*” başlıklı 413. maddesi, “*Katılma Payı*” başlıklı mük. 413. maddesi gibi çeşitli hükümler de VUK'ta mükelleflerin kişisel verilerini ilgilendiren maddeler arasındadır. Ancak kişisel verilerin korunması hukuku bakımından en önem arz eden VUK düzenlemesi şüphesiz ki aşağıda incelenecek “*Vergi Mahremiyeti*” başlıklı 5. maddedir.

²⁵⁸ Bk. GİB, **Beyanname Formları & Bildirimler**, <https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/beyanname-formlari-bildirimler> (Erişim: 06.03.2024)

²⁵⁹ Başaran Yavaşlar, Canyaş, “Türkiye’de Vergi Şeffaflığı”, s. 13.

²⁶⁰ VUK madde 152 İstihbarat Arşivi – “**150'nci maddedekiler hariç olmak üzere bu bölümde yazılı kaynaklardan toplanacak bilgiler** istihbarat arşivlerinde gizli olarak saklanır. Bu arşivlerden kimlerin ve ne suretle faydalanabileceği Maliye Bakanlığınca tespit olunur.” (Vurgu yazara aittir.)

2. Vergi Usul Kanunu’nda Vergi Mahremiyeti

Türk vergi sisteminde vergilendirme, kural olarak, yükümlünün beyanına dayanır. Bu bakımdan yükümlünün beyanını doğru ve sağlıklı bir şekilde yapması esastır. Yükümlüyü çekinmeksizin, doğru ve sağlıklı bir biçimde beyanda bulunmaya yöneltmek üzere, VUK’un 5. maddesi, vergide gizlilik, yasanın kullandığı deyimle “vergi mahremiyeti” ilkesini kabul etmiştir.²⁶¹ Bu ilkenin amacı, vergilendirme ile ilgili olarak yapacağı bildirimlerin, vergileme dışında başka amaçla kullanılmayacağı konusunda mükellefe güven vermektir.²⁶² Vergi mahremiyeti ilkesi uyarınca, vergi işlemleri ve incelemeleri ile görevli memurlar, vergi yargısı organlarında görevli olan kimseler, vergi yasalarına göre kurulan komisyonlarda çalışanlar, vergi işlerinde görev yapan bilirkişiler; görevleri dolayısıyla öğrendikleri, yükümlülere, yükümlülerle ilgili kimselerin şahıslarına, işlemlerine, hesap durumlarına, malvarlıklarına ya da mesleklerine dair sırları ya da gizli kalması gereken yönleri açıklayamazlar. Kendilerinin ya da üçüncü kişilerin yararına kullanamazlar.

HMB, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri, İnternet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında HMB’ye veya HMB’nin gözetim ve denetimine tabi olup, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları Cumhurbaşkanınca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenecek olan özel hukuk tüzel kişiliğini haiz bir şirkete aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir (VUK mük. madde 242, III). VUK’un vergi

²⁶¹ Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, **Vergi Hukuku**, s. 114; Oktar, **Vergi Hukuku**, s. 483; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku**, s. 324

²⁶² AİHS madde 8 ve Türkiye Cumhuriyeti Anayasası madde 20’de düzenlenen özel hayatın gizliliği ilkesinin vergi mahremiyeti ilkesinin evrensel ve anayasal dayanağı olduğu yönünde bak. Gülsen Güneş, “Vergi Mahremiyeti ve Sayıştay”, **Feridun Yenisey’e Armağan**, Beta Yayınevi, İstanbul 2014, s. 1856-1860.

mahremiyetine ilişkin hükümleri, bu kapsamda kurulan şirketin ortak, yönetici ve çalışanları hakkında da uygulanır (VUK mük. madde 242, III).

7338 sayılı yasa değişikliği ile VUK'un 5. maddesinde, beşinci fıkrasından sonra gelmek üzere bir fıkra eklenmiş olup anılan fıkra ile GİB'in görev alanına ilişkin işlerde hizmet alımı yolu ile çalıştırılanlar ve kendilerinden hizmet alımı yapılanların öğrendikleri sırlar ile gizli kalması gereken diğer konuların da vergi mahremiyeti kapsamında olduğu hükme bağlanmıştır. Bu gibi durumlarda ortada bir özel hukuk hizmet sözleşmesi bulunmasına rağmen, kendisinden hizmet alınanların çalışanları, ortak ve yöneticileri anılan mahremiyete uymak zorundadırlar. Diğer mahremiyet hallerinin ihlalinde olduğu gibi, eklenen bu sır saklama yükümüne ilişkin düzenlemeye aykırı davranışlar da VUK'un 362. maddesindeki vergi mahremiyetini ihlal suçundan dolayı soruşturulup kovuşturulabileceklerdir. Bu yasağa aykırı davranışlar VUK'un 362. maddesinde suç sayılarak cezalandırılmış bulunmaktadır. Bu yasak, anılan kimseler için, görevden ayrılışları dahi devam eder (VUK madde 5, II).

VUK'un 5. maddesi kapsamında vergi mahremiyetini ihlal etmeme yükümlülüğü olanlar dışında kalan kimselerce yapılan mahremiyet ihlallerinde eğer KVKK'nin kısmen uygulanacağı veri işleme faaliyetleriyle ihlale sebep olunduysa, KVKK kapsamında; KVKK'nin koruma kapsamına girmeyen veri işleme faaliyetleriyle mahremiyetlerinin ihlal edilmesi ise, Anayasa'nın 13. maddesi kapsamında değerlendirilebilecektir.²⁶³

²⁶³ Mükelleflerle idarenin bilgiye ulaşma konusunda eşit şartlara sahip olmaması ve transfer fiyatlandırması kapsamında vergi mahremiyetinin değerlendirilmesi hakkında bk. Yasemin Taşkın, "Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsalin Açıklanmamasının Vergi Mahremiyeti ile İlişkisi", **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 59. Seri** / Yıl 2016 - [1], s. 45-46. <https://dergipark.org.tr/en/download/issue-file/47253> (Erişim: 25.12.2021)

Vergi mahremiyetine ilişkin değinilmesi gereken bir husus da yakın zamanda kabul edilen 7491 sayılı Kanun'un²⁶⁴ 15. maddesiyle VUK'a eklenen katılma payı başlıklı mük. 413. maddedir. Bu maddeye göre:

*“Gelir İdaresi Başkanlığı sistemlerinde yer alan ve **bu Kanunun 5 inci maddesi kapsamında üçüncü kişilerle paylaşılabilecek bilgilerin**; anılan madde hükümleri çerçevesinde genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri dışındaki kamu kurum ve kuruluşları ve tüzel kişilerle paylaşılması karşılığında sorgu veya dönen kayıt başına 25 kuruştan az olmamak üzere katılma payı alınır. (...)”*

Vergi mahremiyeti başlıklı VUK'un 5. maddesi, esasen vergi mahremiyetine uymak zorunda olanları düzenlemektedir. Ancak madde metninde vergi mahremiyetinin ihlali sayılmayacak haller sayılarak kimi bilgi ve belgelerin paylaşımının vergi mahremiyetini ihlal etmeyeceği düzenlenmiştir. Bu nedenle, VUK'a eklenen mük. 413 maddede **“bu Kanunun 5 inci maddesi kapsamında üçüncü kişilerle paylaşılabilecek bilgiler”** ifadesiyle kastedilenin vergi mahremiyetinin istisnaları kapsamında yer alan ve açıklanması ya da paylaşılması vergi mahremiyetini ihlal etmeyen bilgiler olduğunu anlamak gerekir. Yine de bu haliyle bu düzenleme kanaatimizce yeterince açık değildir.

VUK'un mük. 413. maddesinde:

“Katılma payının tutarı, sorgulanan veya dönen verinin sayısı, boyutu ve kapsamı, verinin sorgulama dışında toplu olarak paylaşılması durumunda paylaşılan verinin sayısı, boyutu, kapsamı ve mükellef sayısı ayrı ayrı veya birlikte dikkate alınarak Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenebilir.” düzenlemesi yer almaktadır.

²⁶⁴ R. G. T. 28.12.2023, S. 32413. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2023/12/20231228-10.pdf> (Erişim: 25.12.2021)

3. Vergi Mahremiyeti İlkesinin İstisnaları

Vergi mahremiyeti ilkesinin, vergi güvenliğini sağlamaya yönelik istisnaları vardır. Bu istisnalar, VUK'un vergi mahremiyeti başlıklı 5. maddesinin III vd. fıkraları ile VUK'un “elektronik ortamdaki kayıtlar ve elektronik cihazla belge düzenleme” başlıklı mük. 242. maddesinin III. fıkrasında gösterilmiştir. VUK'un 5/V maddesi bu istisnalar kapsamında açıklanan bu bilgiler ele alınarak yükümlülerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemeyeceğini de ayrıca düzenlemiştir.

a. Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisinin İlanı

Vergi güvenliğini sağlamak ve yükümlüyü doğru beyanda bulunmaya yöneltmek amacıyla, gelir vergisi yükümlülerinin ve sermaye şirketlerinin vergi matrahları ya da zarar etmişlerse zararları ve bildirdikleri matrahlar üzerinden alınan gelir ve kurumlar vergileri, yükümlülerin adları ve bağlı oldukları vergi daireleri belirtilerek, her yıl bağlı oldukları vergi dairelerinde, vergi dairesinin uygun bir yerine asılmak suretiyle, ilan edilir. Yükümlünün bağlı bulunduğu teşekkül varsa, bu ilan orada da yapılır (VUK madde 5, II).

AIHM bazı kararlarında kişisel verilerin korunmasının kişinin özel ve aile hayatına saygı hakkı anlamında önemine vurgu yapmaktadır. Kişisel verilerin korunması hakkı, kişilere, verilerinin üçüncü kişilere açıklanmaması güvencesini de sağlamaktadır.²⁶⁵ Dolayısıyla, kişilerin, sağlık verileri, mesleki, sendikal ya da finansal bilgileri gibi kişisel verilerin açıklanması bu hakka müdahaledir.²⁶⁶ 1980'li yılların başında Almanya'da kişisel verilerin korunması hukukunun doğmasına vesile olan nüfus sayımı kararında kamuoyu tarafından, kişisel verilerin ölçsüz ve kontrolsüz bir şekilde kaydedilmesi

²⁶⁵ AIHM, Leander v. Sweden, B.N. 9248/81, 26.03.1987, para. 48. <https://hudoc.echr.coe.int/app/conversion/docx/?library=ECHR&id=001-57519&filename=CASE%20OF%20LEANDER%20v.%20> (Erişim: 21.02.2024); OECD Guidelines on Protection of Privacy and Transborder Flows of Personal Data, madde 10.

²⁶⁶ AIHM, Leander v. Sweden, B.N. 9248/81, 26.03.1987, para. 48; Soro v. Estonia, B.N. 22588/08, 3.9.2015, para. 56 <https://hudoc.echr.coe.int/eng-press?i=001-156518> (Erişim: 21.02.2024)

bakımından sakıncalı olduğu iddia edilen hükümler insan onurunun korunması ve kişiliği geliştirme hakkına aykırı bulunarak iptal edilmiştir.²⁶⁷

b. Yükümlülerin Vergi ve Ceza Miktarlarının Hazine ve Maliye Bakanlığı Tarafından Açıklanması

VUK'un 5, III maddesi uyarınca mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları HMB tarafından açıklanabilir. HMB bu yetkisini mahalline devredebilir. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar HMB tarafından belirlenir.

Karşılaştırmalı hukukta da benzer uygulamalar yer almaktadır. Fransa, Portekiz, İspanya ve Birleşik Krallık gibi kimi ülkelerde vergi idaresinin vergi borçlularına ilişkin verileri kamuya açıklayabileceği hatta kimi hallerde açıklamak zorunda olduğu belirtilmektedir. Hangi durumlarda kimlerin böyle bir ilana maruz kalacağı ülke uygulamalarında farklılık gösterebilmektedir. Örneğin Finlandiya, Fransa, Romanya gibi ülkelerde vergi borçlusunun gerçek veya tüzel kişi olması, Hırvatistan, Estonya, Yunanistan gibi ülkelerde vergi borcunun belli bir tutarı aşması gibi kriterler benimsenmektedir.²⁶⁸

AIHM, vergisel ödevlerini yerine getirmeyerek vergi sisteminin aksamasına sebep olanların kişisel verilerini içeren açıklama, ilan etme gereklilikleri söz konusu olduğunda taraf devletlerin takdir yetkisini geniş bulmakta ancak bunun sınırsız olmadığını vurgulamaktadır. Taraf devletlerin, yasal, idari ya da yargısal düzeyde, çakışan haklar için makul bir denge gözetmesini; en azından devletlerin, özünde, yalnızca söz konusu

²⁶⁷ Küzeci, **Kişisel Verilerin Korunması**, s. 76.

²⁶⁸ AIHM, L. B. v. HUNGARY, Application no. [36345/16](https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-223675), 09.03.2023, Paragraf 54. <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-223675> (Erişim: 21.12.2023)

bilgilerin yayılmasındaki kamu yararını değil, aynı zamanda açıklanan bilgilerin niteliğini de dikkate alması gerektiğini savunmaktadır. Ayrıca ilgili kişilerin özel hayatı üzerindeki etkileri ve zarar görme riski; bilginin yayılması için kullanılan ortamın, özellikle de İnternet'in erişim olasılığı ve ayrıca amaca ve depolamaya ilişkin sınırlamalar, veri minimizasyonu ve veri doğruluğu dahil olmak üzere temel veri koruma ilkeleri göz önünde bulundurulmalıdır.²⁶⁹

c. Vergi Levhası Asılması

2011 yılı öncesinde, kazançları basit usulde tespit edilenler dâhil ile sermaye şirketleri gelir vergisi yükümlüleri, her yıl mayıs ayının son gününe kadar bir önceki vergi yılı ile ilgili vergi matrahlarını ve bunun üzerinden ödedikleri vergiyi gösteren bir levhayı iş merkezlerine, şubelerine, satış mağazalarına, iş sahipleri ve yükümlüler tarafından kolayca okunup görülebilecek şekilde asmak zorundaydılar. 6111 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle bu levhayı asmak zorunluluğu levhayı almak zorunluluğu haline getirilmiştir.

d. Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleyen ve Kullananların Bildirilmesi

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş meslek kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanun'la kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetinin ihlali sayılmamaktadır (VUK madde 5, IV).

²⁶⁹ AİHM, L. B. v. Hungary, Application no. [36345/16](https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-223675), 09.03.2023, Paragraf 128. <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-223675> (Erişim: 21.12.2023)

Benzer bir düzenleme, Kişisel Verilerin Korunması Kanunu’nun 28. maddesinin 2 fıkrasında yer almaktadır. Kişisel Verilerin Korunması Kanunu’nun bir kısmından muaf olan durumların sayıldığı bu düzenlemeye göre, suç işlenmesinin önlenmesi veya suç soruşturması için gerekli olması, denetleme veya düzenleme görevlerinin yürütülmesi ile disiplin soruşturma veya kovuşturması için gerekli olması hallerinde KVKK’nin temel amaç ve ilkelerine uygun ve orantılı olmak kaydıyla, KVKK’nin veri sorumlusunun aydınlatma yükümlülüğünü düzenleyen 10., zararın giderilmesini talep etme hakkı hariç ilgili kişinin haklarını düzenleyen 11. ve Veri Sorumluları Siciline kayıt yükümlülüğünü düzenleyen 16. maddelerinden muaf olunmaktadır.²⁷⁰

e. Kamu Kurum ve Kuruluşlarınca Talep Edilen Belgeler

Kamu kurum ve kuruluşları tarafından ilgili kanunları uyarınca yükümlülerden talep edilebilen, kurum ve kuruluşların görevleriyle doğrudan ilgili ve görevlerinin ifası için zorunluluk ve süreklilik arz eden bilgilerin, bu kurum ve kuruluşlara verilmesi vergi mahremiyetinin ihlali sayılmaz. Bu durumda, kendilerine bilgi verilenler, VUK’un 5. maddesinde yazılı yasaklara uymak zorunda olup, bu bilgilerin muhafazasını sağlamaya yönelik tedbirleri almakla yükümlüdürler. HMB, bu fıkra uyarınca verilecek bilgilerin kapsamı ile bilgi paylaşımına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir (VUK madde 5, V).

²⁷⁰ KVKK Madde 28.

f. Bankalara Yapacakları Vergi Tahsiline Yönelik Bilgilerin Verilmesi

Kanun koyucu, bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgilerin verilmesini vergi mahremiyeti suçunun kapsamından çıkarmıştır. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar, HMB tarafından belirlenir (VUK madde 5, IV).

g. Adli ve İdari Soruşturmalar ile İlgili Olarak Talep Edilen Bilgi ve Belgeler

VUK'ta, kamu görevlilerince yapılan adli ve idari soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgelerin verilmesi vergi mahremiyeti suçunun kapsamında değildir. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar, HMB tarafından belirlenmektedir. (VUK madde 5, IV).

Benzer bir düzenleme, KVKK'nin 28. maddesinin 2 fıkrasında yer almaktadır. KVKK'nin bir kısmından muaf olan durumların sayıldığı bu düzenlemeye göre, suç işlenmesinin önlenmesi veya suç soruşturması için gerekli olması, denetleme veya düzenleme görevlerinin yürütülmesi ile disiplin soruşturma veya kovuşturması için gerekli olması hallerinde KVKK'nin temel amaç ve ilkelerine uygun ve orantılı olmak kaydıyla, KVKK'nin veri sorumlusunun aydınlatma yükümlülüğünü düzenleyen 10., zararın giderilmesini talep etme hakkı hariç ilgili kişinin haklarını düzenleyen 11. ve Veri Sorumluları Siciline kayıt yükümlülüğünü düzenleyen 16. maddelerinden muaf olunmaktadır.²⁷¹

²⁷¹ KVKK Madde 28.

h. Yargı Organları Karşısında Vergi Mahremiyeti

Yargı yerleri bakımından vergi mahremiyeti kuralının nasıl uygulanması gerektiğine dair kanunda açık bir düzenleme yer almamaktadır. Ancak, öğretide, “vergi uyuşmazlıklarına bakan vergi yargısı organları için, hiç kuşkusuz, görülmekte olan vergi uyuşmazlıklarını ilgilendirdiği ölçüde, vergi mahremiyetinin söz konusu olmaması gerektiği” savunulmaktadır.²⁷²

Adliye mahkemeleri, ceza ve hukuk davaları açısından değerlendirilmelidir. Ceza davalarında maddesel gerçeği ortaya çıkarmak ve buna uygun olarak ceza kararını kurmakta üstün kamu yararı olduğundan, maddesel gerçeğin ortaya çıkarılmasına katkıda bulunacağı ölçüde, ceza davalarında vergi mahremiyetinin uygulanmaması ve ceza yargı yerlerinin, maddesel gerçeği ortaya çıkarabilmek için, vergi idaresinden bilgi alabilmesi kabul edilir.²⁷³

Hukuk davalarında durum, farklıdır. Hukuk davalarında, kural olarak, ispat yükü olan tarafa delilleri sağlama yükü de düşer. Hukuk davalarında ağır basan düşünce, tarafların getirdikleri delillerin ışığında ulaşılan biçimsel gerçeğe göre karar vermektir. Bu nedenle, hukuk davalarında, ilke olarak, mahkemelerin vergi idaresinden bilgi istemeleri ve vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgilere dayanmaları mümkün değildir. Öte yandan nafakaya ilişkin uyuşmazlıklarda mahkeme, eşlerin gelir durumu ile ilgili bilgileri vergi idaresinden isteyebilir. Ayrıca, vergi mahremiyetinin kapsamı dışında tutulmuş bulunan ve ilan edilen gelir ve kurumlar vergileri yükümlülerinin matrahları ve vergi tutarları konusunda hukuk mahkemelerinin vergi dairelerinden bilgi istemelerine engel yoktur.²⁷⁴

²⁷² Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, **Vergi Hukuku**, s. 117.; Oktar, **Vergi Hukuku**, s. 483; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku**, s. 324.

²⁷³ Oktar, **Vergi Hukuku**, s. 483; Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, **Vergi Hukuku**, s. 117; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku**, s. 324.

²⁷⁴ Oktar, **Vergi Hukuku**, s. 480; Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, **Vergi Hukuku**, s. 118; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku**, s. 125

i. Uluslararası Bilgi Değişimi Anlaşmaları Kapsamında Vergi Mükellefinin Bilgilerinin Paylaşılması ve Vergi Mahremiyeti

Uluslararası alanda zararlı vergi rekabetiyle mücadele edebilmenin gereklerinden biri de vergilemede şeffaflığın sağlanmasıdır bu nedenle ülkeler, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları (ÇVÖA), vergi konularında bilgi değişimi anlaşmaları, idareler arasında iş birliği anlaşmaları imzalayabilmektedir. Uluslararası bilgi değişimi anlaşmaları, taraf devlete vergi mükellefinin kişisel verilerini talep üzerine ya da otomatik olarak diğer taraf devletlerle paylaşma yükümlülüğü getirdiği için vergi mahremiyetinin önemli bir istisnasını oluşturmaktadır.²⁷⁵ Bu konu ileride detaylı açıklanacaktır.²⁷⁶

Uluslararası alanda zararlı vergi rekabetiyle mücadele edebilmenin gereklerinden biri de vergilemede şeffaflığın sağlanmasıdır bu nedenle ülkeler, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları (ÇVÖA), vergi konularında bilgi değişimi anlaşmaları, idareler arasında iş birliği anlaşmaları imzalayabilmektedir. Uluslararası bilgi değişimi anlaşmaları, taraf devlete vergi mükellefinin kişisel verilerini talep üzerine ya da otomatik olarak diğer taraf devletlerle paylaşma yükümlülüğü getirdiği için vergi mahremiyetinin önemli bir istisnasını oluşturmaktadır.²⁷⁷ Hem devletler hem de mükellefler açısından uluslararası bilgi değişiminin güvenli bir şekilde sağlanabilmesi için, bilgilerin, yalnızca ilgili anlaşma hükümlerine uygun bir şekilde değiş tokuş edilmesi gerekmektedir. Vergiyle ilgili bilgilerin vergi mahremiyeti kapsamında korunması tüm ülkelerin önem gösterdiği konulardandır. Bu nedenle, vergilendirme alanında bilgilerin korunması söz

²⁷⁵ Esra Ekmeci Çalıcıoğlu, Erdem Ateşaoğlu, “Protection of Tax Payer’s Commercial Data within the Scope of Turkish Tax Law”, *Social Sciences Studies Journal*, Volume 5, No. 32, 2019, p. 1784. https://sssjournal.com/?mod=makale_tr_ozet&makale_id=59345 (Erişim: 22.02.2024)

²⁷⁶ İleride Bk. III. Bölüm II, B.

²⁷⁷ Esra Ekmeci Çalıcıoğlu, Erdem Ateşaoğlu, “Protection of Tax Payer’s Commercial Data within the Scope of Turkish Tax Law”, *Social Sciences Studies Journal*, Volume 5, No. 32, 2019, p. 1784. https://sssjournal.com/?mod=makale_tr_ozet&makale_id=59345 (Erişim: 22.02.2024)

konusu olduğunda hem yasal düzenlemelerin varlığı hem de bu yasal düzenlemelere uygun şekilde davranılarak yetkisiz bilgi ifşalarının olmayacağını temini gereklidir.

VUK'un "uluslararası anlaşmalar gereğince bilgi değişimi" başlıklı 152/A maddesine göre;

"Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, usulüne uygun olarak yürürlüğe girmiş uluslararası anlaşmalarda yer alan bilgi değişimi hükümleri çerçevesinde, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek usullere göre bu Kanunun 1 inci maddesinde belirlenen şümulle sınırlı olmaksızın bilgi toplayabilir". ²⁷⁸ Uluslararası bilgi değişimine ilişkin detaylar ileride açıklanacaktır.²⁷⁹

D. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

Vergi mahremiyetinin ihlali, VUK dışında bir de 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un *Yasaklar ve Cezalar* başlıklı *İkinci Bölüm*'ünde yer alan *Sırrın İfşası* başlıklı 107. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye 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 Kanununun 239 uncu maddesine göre cezalandırılır.

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

²⁷⁸ Uluslararası vergi anlaşmalarının Türk hukukundaki konumunun değerlendirildiği bir çalışma için bk. Muhammet Emre Erdem ve İmran Arıtı Erdem, "Uluslararası Vergi Anlaşmalarının İç Hukuktaki Konumu", **Humanities Sciences (NWSAHS)**, 4C0228, 2019; 14(2): 1-24. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/697661> (Erişim: 22.02.2024)

²⁷⁹İleride Bk. III. Bölüm II, B.

kuruluşlarda vazifeli bulunan kimseler edindikleri bilgileri ifşa ettikleri takdirde birinci fıkra hükmüne göre cezalandırılırlar. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.”



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ İDARESİNİN KİŞİSEL VERİLERE ERİŞİMİ VE İŞLEMESİ

I. VERGİ İDARESİNİN KİŞİSEL VERİLERE ERİŞİM AMAÇLARI

A. Genel Olarak

Vergi idareleri, vergi gelirlerinin toplanması, denetlenmesi ve vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesi süreçlerini yönetir. Türkiye açısından vergi uygulamalarında yetki, genel olarak HMB'ye aittir. HMB'nin teşkilat ve görevlerine ilişkin düzenlemeler, 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi (CBK)'nde yer almaktadır.²⁸⁰ HMB örgütü, merkez teşkilatı, taşra teşkilatı ve yurt dışı teşkilatından oluşur (1 sayılı CBK madde 218). Yerel örgütte, vergi yasalarını doğrudan doğruya uygulayan hizmet birimi vergi dairesidir.²⁸¹

HMB'nin bağlı kuruluşu olan GİB ise, 05.05.2005 tarihli ve 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun²⁸² ile kurulmuştur. 4 sayılı Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların

²⁸⁰ R.G. T. 10.7.2018 S.30474. Anayasa değişikliği öncesi, Maliye Bakanlığı teşkilatı, 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile düzenlenmekteydi (R.G. T. 12.1983 S. 18251 mük.). Söz konusu KHK/178, 703 sayılı Anayasa'da Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (KHK/703), madde 13 ile Cumhurbaşkanı'nın göreve başlama tarihi olan 09.07.2018 günü itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır (R.G. T. 09.07.2018 S. 30473-3. mük.).

²⁸¹ Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, **Vergi Hukuku**, s. 98; Oktar, **Vergi Hukuku**, s. 483; Kaneti Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku**, s. 324.

²⁸² R.G. T. 16.05.2005, S. 5817.

Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi²⁸³ ile GİB yeniden düzenlenmiştir. 4 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 137. maddesi uyarınca GİB’in:

“vergilendirmeye ilgili bilgileri toplamak ve bilgi işlem faaliyetlerini yürütmek” ve “vergi kanunlarında veya diğer mali kanunlarda yer alan her türlü istisna, muaflık ve indirimlerin maliyetlerini ölçmek, ekonomik ve sosyal etkilerini analiz etme” ve “gelir mevzuatının uygulanmasına ilişkin olarak diğer kurum ve kuruluşlarla iş birliği yapmak, bu amaçla veri alışverişini gerçekleştirmek”

gibi görev ve yetkileri bulunmaktadır. Vergi idareleri, bu gibi nedenlerle vergi mükelleflerinden ve diğer kaynaklardan toplanan verileri kullanır. Bu veriler, vergi sisteminin etkin ve adil bir şekilde çalışmasını sağlamak ve kamu kaynaklarının doğru bir şekilde yönetilmesine yardımcı olmak amacıyla kullanılır.

Vergi idareleri görevlerini yerine getirirken, teknoloji, bilgileri derleyip toparlayabilmek için hayati bir araç haline gelmiştir. Bu nedenle, bu gibi bilgilerin kötüye kullanımının önüne geçilebilmesi için, bu hakları düzenleyen mevzuatın; bilgi işleme süreçlerinin yasalara uygun, adil ve şeffaf olmasını garantilemesi gerekmektedir. Daha belirgin bir ifadeyle, şeffaflık ve denetim için, mevzuatın, veri sahibine, kişisel verilerine erişim, onları düzeltebilme, silebilme ve hatta işlenmesine cevaz vermeme hakkını tanınması gerekmektedir.²⁸⁴

²⁸³ R.G. T. 15.07.2018, S. 30479.

²⁸⁴ Manuel Fernández Salmerón M, La Protección de los Datos Personales en las Administraciones Públicas op cit 339; Emilio Guichot Reina, Datos personales y Administración Pública (Thomson Reuters Aranzadi 2005) s. 369’dan aktaran Bernardo Olivares ‘Technological Innovation Within the Spanish Tax Administration and Data Subjects' Right to Access: An opportunity knocks’ (2018) **Computer Law & Security Review**, 34(3), s. 629. Doi <https://proxy.bau.edu.tr:2102/10.1016/j.clsr.2017.11.012> (Erişim: 28.12.2021) (Anılış: Technological Innovation)

B. Mükellefiyetin Tespiti

Vergi idareleri, vergi daireleri aracılığıyla mükelleflerden vergi tahsil etmekle sorumludur. Vergi ödemelerinin doğru bir şekilde yapılabilmesi için mükelleflerin gelir, servet ve harcama gibi finansal bilgileri gerekmektedir. Bu nedenle, vergi idareleri mükelleflerinin verilerine ihtiyaç duyar. Vergi kanunlarına göre mükellefler kanunlar kapsamındaki faaliyetlerini ve durumlarını ilgili vergi kanunlarında düzenlenen usullere göre vergi dairesine bildirmek ve gerekli zamanlarda vergi dairelerine beyannamelerini vermekle ödevlidirler. Vergi yükümlülerinin bu ödevlerini yerine getirmemeleri, vergi yasalarının kapsamına giren olguları vergi dairesinin bilgisi dışında bırakmaları halinde, vergi dairesi yükümlüleri tespit edecektir. Bu durum vergilendirmenin anayasal ilkelerinden biri olan verginin yasallığı ilkesinin devlet boyutunda yer alan verginin alınmasının zorunluluğu ve verginin ödenmemesi halinde zorla yürütüm yoluyla alınacağı alt ilkelerinin bir sonucudur.²⁸⁵

Vergi dairesi bunu yapabilmek için mükelleflerin vergisel durumlarıyla ilgili bilgileri toplamak ve mükelleflerin dosyalarını tutmak görevini de haizdir. Bu amaçla vergi dairesi mükellefleri tescil ederek, onlara bir mükellefiyet hesap numarası verir. Mükelleflerin verdikleri dilekçeleri, beyannameleri, mükellefler hakkındaki yoklamaların sonuçlarını, inceleme raporlarını, vergi tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri ile ilgili belgeleri, mükelleflerin hesaplarını düzenli bir dosyalama sistemi içinde muhafaza eder. Bu haliyle vergi dairesi tescil mercii, bilgi ve belge muhafaza yeridir.²⁸⁶

C. Mevcut Mükelleflerin Gerçeğe Uygun Vergilendirilebilmesi

Vergi idareleri, mükelleflerin beyan ettiği vergilendirme ile ilgili bilgilerinin doğruluğunu denetleyebilmek için, vergi incelemeleri ve denetimleri yaparak vergi

²⁸⁵ Ayrıntılı bilgi için bk. Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2014.

²⁸⁶ Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, **Vergi Hukuku**, 102-105.; Oktar, **Vergi Hukuku**, s. 483; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku**, s. 221.

kayıplarını tespit etmeye çalışırlar. Vergi denetimleri için mükelleflerin finansal verilerine, işletme kayıtlarına ve ilgili diğer verilere ihtiyaç duyulur. Örneğin VUK ve diğer vergi kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmaya yetkili olan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının görev ve yetkileri arasında,

*“Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden yükümlülerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek”*²⁸⁷ yer almaktadır.

VUK’un 3/B madde hükmüne göre hukuki olguların nitelendirilmesinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek nitelikleri esastır. Öğretide ve yargı kararlarında ekonomik yaklaşım ilkesi olarak da ifade edilen bu ilke gereği, vergiyi doğuran olay ve bu olayla ilgili işlemlerin nitelendirilmesinde olguların gerçek mahiyetinin, özünün ekonomik alanda olduğu bu de vergisel olguların hukuki biçimlerinin ötesinde yatan ekonomik içerikleri temelinde nitelendirilmesi gerektiği görüşü egemendir.²⁸⁸ Bu nedenle vergi idaresi mükelleflerin verilerine erişmelidir.

D. Vergi Suçlarıyla Mücadele

Vergi idaresinin veriye ulaşma amaçlarından biri de vergi kaçakçılığı gibi vergi suçlarıyla mücadeledir. Bunun önemli sebeplerinden biri etkin ve verimli bir vergilendirme için verilerin, dolayısıyla denetimin çok önemli olmasıdır. VDK 2022 Faaliyet Raporu’nda:

“rekabeti engelleyerek ekonomik büyümeyi yavaşlatan, vergi gelirlerini azaltan, gelir dağılımını bozarak yoksulluğu artıran, kamu kaynaklarının israf edilmesine yol açan, kamu

²⁸⁷ 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, madde 20.

<https://www.mevzuat.gov.tr/anasayfa/MevzuatFihristDetayIframe?MevzuatTur=4&MevzuatNo=178&MevzuatTertip=5> (Erişim: 10.02.2024)

²⁸⁸ Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, **Vergi Hukuku**, 48-49.; Şerif Emre Gökçay, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları**, On İki Levha, İstanbul, 2018, s. 365.

kurumlarına, yöneticilerine ve adalet sistemine duyulan güveni zedeleyen ve toplumda ahlaki bozulmaya neden olan yolsuzlukla etkin bir şekilde mücadele edildiği”

ifade edilmektedir. Vergi idaresi verileri kullanarak vergi yasalarına aykırı faaliyetlere veya olası kaçakçılık faaliyetlerine ilişkin riskleri değerlendirebilir. Teknolojiyi kullanarak gelir tabloları, defter, belge ve kayıtlar gibi çeşitli bilgi kaynaklarını analiz ederek, vergi kaçakçılığına emare teşkil edebilecek farklılıkları tespit edebilir.

Giderek güçlenen elektronik alt yapı entegrasyonları sayesinde vergi idareleri hem ulusal hem de uluslararası finansal kurumlar, işverenler ve diğer devlet kurumları gibi pek çok kaynaktan elde ettiği verileri mükellef beyanlarının tutarlılığını ve doğruluğunu kontrol etmek amacıyla kullanarak çapraz bir şekilde denetleyebilir. Gerçek zamanlı veri kullanımı, veri analitiğine²⁸⁹ ve mükellef davranışlarının analizine ilişkin işlemler vergi idarelerine, olası vergi kaçakçılığı şemalarını önleyebilme imkânı sağlar. Oluşturulacak sistemler, şüpheli faaliyetleri anında tespit etmeyi ve hızlı müdahaleyi mümkün kılabilir.²⁹⁰

VDK 2022 Faaliyet Raporu’nda da rekabeti engelleyerek ekonomik büyümeyi yavaşlatan, vergi gelirlerini azaltan, gelir dağılımını bozarak yoksulluğu artıran, kamu kaynaklarının israf edilmesine yol açan, kamu kurumlarına, yöneticilerine ve adalet sistemine duyulan güveni zedeleyen ve toplumda ahlaki bozulmaya neden olan yolsuzlukla etkin bir şekilde mücadele edildiği belirtilmektedir.²⁹¹

²⁸⁹ Şirketler açısından vergilendirme alanında veri analitiğinin önemi hakkında bk. Deloitte, **Tax Data Analytics**, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/Tax/us-tax-data-analytics-a-new-era-for-tax-planning-and-compliance.pdf> (Erişim: 06.01.2024); OECD (2022), “Use of data analytics in tax administrations, 2022: Percent of administrations”, **Tax Administration 2022: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies**, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/fc714cca-en>. (Erişim: 05.01.2024)

²⁹⁰ OECD, **Technologies for Better Tax Administration a Practical Guide for Revenue Bodies**, OECD Publishing, 2016. (E-Kitap) <http://dx.doi.org/10.1787/9789264256439-en> (Erişim: 05.01.2024)

²⁹¹ VDKB, **2022 Faaliyet Raporu**, s. 52.

E. Kayıt Dışılığı, Kara Para Aklanmasını, Terörizmin Finansmanını Önleme

Artan mükellef sayısı ve mükellefiyete ilişkin gittikçe karmaşıklaşan faaliyetlerin etkin ve hızlı şekilde kavranması ve kayıt altına alınması tüm vergi idareleri açısından büyük önem arz etmektedir. Ülkelerin kayıt dışı ekonomi, kara para aklama ve terörizmin finansmanı gibi konularla etkin bir şekilde mücadele edebilmesi için çok geniş çapta bir iş birliği içerisinde olması gerekmektedir. Bu doğrultuda uluslararası pek çok kuruluş çeşitli kurallar önererek ya da yayınlayarak kara para aklamanın, terörizmin finansmanının önlenmesini, soruşturulmasını ve kovuşturulmasını amaçlamaktadır.²⁹² Bu doğrultuda hem terörizmin finansmanına hizmet eden şemaları çözebilmek hem de bizzat teröristleri yakalayabilmek adına vergisel bilgi değişimi anlaşmaları önem taşımaktadır.²⁹³ 2005 tarihli Suçtan Elde Edilen Gelirlerin Aklanması, Araştırılması, El Konulması ve Müsaderesi ile Terörizmin Finansmanına İlişkin Avrupa Konseyi Sözleşmesi²⁹⁴ (CETS No. 198) bu amaçlar doğrultusunda en çok kabul gören ve yaygın olarak kullanılan uluslararası standartlardan biri kabul edilmektedir.²⁹⁵ Ayrıca bu sözleşme, kişisel verilerin işlenmesine ilişkin, esasen kamu yararı temelli çeşitli bağlamlar öngörmekte ve veri denetleyicilerine ayrıntılı yükümlülükler getirmektedir. Bu bağlamlar, kara para aklamanın, terörizmin finansmanının önlenmesinden hukuken sorumlu olan ve bu doğrultuda kendilerine yetkiler tanınmış kamu kurumları ve benzer şekilde kamu yararının yanı sıra kendi ticari çıkarları için özel kuruluşlar tarafından kişisel veri işlenmesini de kapsayacak genişliktedir.

²⁹² Cockfield, “Protecting Taxpayer”, s. 468.

²⁹³ Cockfield, “Protecting Taxpayer”, s. 431.

²⁹⁴ Council of Europe, Convention on Laundering, Search, Seizure and Confiscation of the Proceeds from Crime and on the Financing of Terrorism, **Council of Europe Treaty Series**, No. 198, 16.05.2005 <https://rm.coe.int/168008371fCETS> (Erişim: 05.08.2023)

²⁹⁵ Council of Europe, “Guidelines on data protection for the processing of personal data for anti-money laundering/countering financing of terrorism purposes”, **Newsroom**, 05.07.2023. <https://www.coe.int/en/web/data-protection/-/guidelines-on-data-protection-for-the-processing-of-personal-data-for-anti-money-laundering/countering-financing-of-terrorism-purposes> (Erişim: 05.08.2023)

Bu doğrultuda Avrupa Konseyi bünyesinde, 16 Haziran 2023 tarihinde, 108 sayılı Sözleşme Komitesi tarafından Financial Action Task Force (FATF) sekreteryası da dahil olmak üzere çeşitli paydaşlarla kapsamlı görüşmelerin ardından kabul edilerek, Kişisel Verilerin Otomatik olarak işlenmesi sırasında Gerçek Kişilerin Korunmasına İlişkin Sözleşme (Sözleşme 108+)'ye²⁹⁶ yönelik kılavuz ilkeler yayınlamıştır. Bu kılavuz ilkelerle amaçlanan, sınır ötesi veri akışını kolaylaştırırken uygun düzeyde veri koruması sağlamak amacıyla 108+ sayılı Sözleşmenin gerekliliklerinin kara para aklanması ve terörizmin finansmanı alanına nasıl uyarlanabileceğine ilişkin yol göstermek ve bu alanda veri koruma tedbirlerinin güçlendirilmesi gereken belirli alanlara dikkat çekmektir.²⁹⁷

Suç gelirlerinin aklanmasının önlenmesine ilişkin usul ve esasları belirleyen 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun'un yabancı ülkelerdeki muadil kuruluşlara Malî Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığınca (MASAK) bilgi verilmesinin, görevlilerin kişilerin ve bu kişilerle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına işlerine, işletmelerine, servetlerine ve mesleklerine ilişkin olarak öğrendikleri sırların ifşası sayılmayacağını düzenleyen 22. maddesi, kişisel verilerin yurt dışına aktarımına ilişkin olarak yasal dayanak oluşturmaktadır. Görüldüğü gibi kara para aklandığının ya da terörizmin finanse edildiğinin tespiti tüm ülkeler açısından önem taşıyan, ülkelerin birlikte ve ancak uygun şekilde bilgi paylaşımıyla mücadele edebileceği bir mesele olduğundan Türkiye'de de mükellef verilerine gereksinim nedenleri arasındadır.²⁹⁸ 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun uyarınca aklama suçu incelemesi, yükümlülük uyum denetimi ve yükümlülük ihlal incelemeleri konularında da vergi müfettişleri yetkilidir. Suç gelirlerinin aklanması ve terörün finansmanı ile ilgili faaliyetlerin tespiti için MASAK tarafından iletilen müfettiş

²⁹⁶ Bu çalışmanın yapıldığı Mart 2024 tarihi itibarıyla, Türkiye'nin 108 sayılı Sözleşme'nin güncellenmiş hali olan 108+'yı imzaladığına ilişkin bilgiye ulaşılamamıştır.

²⁹⁷ Guidelines on Data Protection for the Processing of Personal Data for Anti-Money Laundering/Countering Financing of Terrorism Purposes, T-PD(2021)8rev8FINAL, 16.06.2023. <https://rm.coe.int/t-pd-2021-8rev8-aml-cft-guidelines-en-final-2772-7823-8984-1/1680abdb4d> (Erişim: 05.08.2023)

²⁹⁸ VDKB, 2022 Faaliyet Raporu, s. 53.

talepleri, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığınca ciddiyle karşılanmaktadır. Ayrıca Başkanlık tarafından, 2022 yılında, 5549 sayılı Kanun kapsamında 270 vergi müfettişi görevlendirildiği ve yapılan incelemelerle ilgili olarak düzenlenen raporların Vergi Müfettişleri tarafından doğrudan MASAK'a gönderildiği belirtilmiştir.²⁹⁹

F. Küresel Vergi Rekabetinin Sağlanması ve Uluslararası Anlaşmalar

Verginin, devlet gelirleri arasındaki öncelikli yeri ve kamu harcamalarının karşılanmasındaki önemi tartışmasıdır. Bu nedenle devletler vergilendirme tabanını genişleterek, vergi denetimleriyle vergi kayıp ve kaçaklarını tespit ederek vergi gelirlerini arttırmak çabasıdır. Teknolojik gelişmeler doğrultusunda hızla küreselleşen dünyada, sermaye de aynı hızla yer değiştirebilmeye başladığında, mevcut hukuk kurallarının bu hızla uyum sağlayabilmesi zaman almış ve devletler açısından vergi kayıplarına sebep olmuştur. Bu durum da ülkelerin vergi sistemlerini sermaye hareketleri doğrultusunda yeniden düzenlemeleri gereğini doğurduğundan, devletlerin sermayeyi kendi ülkesine çekme çabası küresel bir vergi rekabeti doğurmuş³⁰⁰ bazı ülkeler adeta vergi cennetlerine³⁰¹ dönüşmüştür. Vergi cenneti ülkeler özellikle hareketli sermaye faaliyetlerinden elde edilen gelir üzerindeki vergileri, diğer ülkelerin vergi oranlarının

²⁹⁹ VDKB, 2022 Faaliyet Raporu, s. 62.

³⁰⁰ Ayrıntılı bilgi için bk. Şahin Akkaya, **Küreselleşme Sürecinde Vergi Yapıları ve Uluslararası Vergi Rekabeti**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2005; M. Ezhan Doğrusöz ve Betül Gedikli, “Bilgi Değişiminde Vergi Mahremiyeti”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Yıl: 2018 Cilt: 14 Sayı: 160 s. 1230. <https://search.trdizin.gov.tr/tr/yayin/detay/310654/> (Erişim: 22.02.2024); Ali Çelikkaya, Aytül Bişgin, “Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi: Türkiye’nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı 163, Temmuz-Aralık 2012, s. 77. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/163-05.pdf> (Erişim: 22.02.2024) (Anılış: “Vergi İdareleri Arasında”)

³⁰¹ 17 Ekim 2023 itibarıyla Avrupa Konseyi tarafından kara listede sayılan ülkeler: Amerikan Samoası, Anguilla, Antigua ve Barbuda, Bahamalar, Belize, Fiji, Guam, Palau, Panama, Rusya, Samoa, Seyşeller, Trinidad ve Tobago, Turks ve Caicos Adaları, ABD’nin Virgin Adaları, Vanuatu’dur. Bu liste 2024 Şubat’ında güncellenecektir. Ayrıntılı bilgi için: EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/> (Erişim: 15.10.2023)

altına çekerek bu ülkelerin vergi matrahlarını aşındırarak zararlı vergi rekabetine sebep olmaktadır.³⁰²

Vergi kaybının sebebi her zaman vergi kaçakçılığı gibi suç oluşturan ve hukuka aykırı fiiller değildir. Hukuka uygun olan ancak hukukun esnekliklerinden yararlanan tertiplerle vergiden kaçınarak da vergi kaybına sebep olunabilmektedir.³⁰³ Vergi kaçakçılığı açıkça hukuka aykırı eylemleri ifade ederken vergiden kaçınma olarak ifade edilen bu durum en basit anlamıyla vergilendirme alanındaki hukuki boşluklardan yararlanılarak vergisel avantaj elde etmek anlamına gelir. Özellikle İnternet ve elektronik ticaret, farklı vergilendirme rejimi benimseyen ülkelerde faaliyet gösteren çok uluslu şirketlerin kendi aralarında yaptıkları mal ve hizmet alımları ya da satışları sayesinde, vergi matrahlarını en az vergi yükü ile karşılaşacakları ülkede oluşturma çabaları³⁰⁴ ya da vergilendirme alanında danışmanlık hizmeti sunan çeşitli şirketlerin, hizmet sundukları mükellefin gereksinimleri doğrultusunda hazırladıkları ve müşterilerine vergi avantajı sağlayan vergi planlamaları bu durumun örneklerinden biridir.³⁰⁵ Vergi idarelerinin mükelleflerin vergisel avantaj elde etme maksadıyla gerçekleştirdikleri eylemleri yakından takip ederek tespit edebilmesi, mevcut hukuki boşlukları gidererek vergi kayıplarının önlenmesi için gereklidir.³⁰⁶ Bu nedenle devletler bu gibi mekanizmalarla, uluslararası boyutta birlikte mücadele etmektedir. OECD, Birleşmiş Milletler ve AB vergi

³⁰² Ayrıntılı bilgi için bk. OECD, **Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue**, OECD Publishings, 1998, s. 21. <https://www.oecd.org/ctp/harmful/1904176.pdf> (Erişim: 27.06.2023)

³⁰³ Bk. Aylin Armağan, **Vergi Hukukunda Zorunlu İfşa Kuralları**, (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi). Altınbaş Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2018. <https://openaccess.altinbas.edu.tr/xmlui/handle/20.500.12939/1714> (Erişim: 02.02.2024)

³⁰⁴ Cockfield, “Protecting Taxpayer”, s. 429.; Murat Çak, **Uluslararası Vergi Rekabeti, Transfer Fiyatlaması ve Vergilendirme**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2008/385, s. 1. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/kitap-2008-385.pdf> (Erişim: 27.06.2023)

³⁰⁵ Daniel Gutmann, “Defining Tax Avoidance”, (Çev. Selçuk Özgenç), **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi**, (Ed. Billur Yaltı), İstanbul, Beta Yayınları, 2014, s. 6.

³⁰⁶ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, **2022 Yılı Faaliyet Raporu**, s.15. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/17/2023/03/Vergi-Denetim-Kurulu-Baskanligi-2022-Yili-Faaliyet-Raporu.pdf>

kayıp ve kaçağına karşı çeşitli politikalar geliştirmişlerdir. Bu nedenle ülkeler, uluslararası gereklilikleri karşılayabilmek için verilere ihtiyaç duyarlar.

II. VERGİ İDARESİNİN KİŞİSEL VERİLERE ERİŞİM YOLLARI

Vergi idaresinin ilgili ve isabetli bilgilere zamanında erişebilmesi vergi kaçaklarının önüne geçilmesinde hayati bir rol oynamaktadır. Kuşkusuz, bu, büyük ölçüde bilgilerin raporlanmasıyla mümkün olmaktadır. Vergi idaresinin bilgiye erişimi çeşitli kaynaklardan olmaktadır. Bu verilerin büyük çoğunluğu mükellefler ya da üçüncü kişiler gibi ülke içi ya da ülke dışı kaynaklardan elde edilmektedir.

A. Vergi Denetimi Müessesesi ve Kişisel Veriler

1. Genel Olarak

Modern vergi sistemlerinde olduğu gibi, Türk vergi hukukunda da vergilendirme, kural olarak, yükümlünün beyanına dayalı olarak gerçekleştirilmektedir. Vergiyi doğuran olay gerçekleşmesiyle başlayan vergilendirme süreci, yükümlünün durumu süresi içinde ve usulüne göre vergi idaresine bildirmesini gerektirir. Böylece idare vergilendirmeye ilgili işlemleri gerçekleştirir. Her ne kadar vergi sistemimiz beyan esasını benimsese de yükümlüler, beyan ödevlerini hiç yerine getirmeyebilir, eksik yerine getirebilir, yükümlülüklerini ya da yükümlülüklerini etkileyen durumları gizleyebilir.³⁰⁷ Vergi idaresi, mükellefin kişisel verilerine temelde vergi denetimi yoluyla ulaşmaktadır. Bu nedenle vergi denetim yollarının neler olduğunun incelenmesi konunun kavranması açısından büyük önem taşımaktadır. En basit anlatımla vergi denetimi, mükelleflerin vergi düzenlemelerinden doğan yükümlülük ve sorumluluklarını bunlara uygun bir şekilde yerine getirip getirmediğilerinin vergi idaresi tarafından denetlenmesidir.

³⁰⁷ Oktar, **Vergi Hukuku**, s. 483; Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, **Vergi Hukuku**, s. 235; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku**, s. 324

VUK'un 127. ve 152. maddelerinde, vergi idaresinin vergiyi doğuran olayı ve yükümlülüğü etkileyen olguları ortaya çıkarmak, yükümlülerin yaptıkları beyanlarının doğruluğunu saptamak suretiyle yükümlüleri denetleyebilmesine olanak veren, yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama müesseseleri düzenlenmiştir. Vergi idaresi yükümlülerin vergi yasalarına uyup uymadıklarını denetleme işlevini hukuksal denetim araçlarını kullanarak gerçekleştirir. Vergi kanunlarının öngördüğü yaptırımların uygulanmasına dayanak teşkil edecek bulgular, bu hukuksal araçlardan yararlanılarak saptanır. Vergi idaresi inceleme veya yoklama yapılmadan, istihbarat arşivindeki gizli fişlere dayanarak vergi tarh edemez.³⁰⁸

Vergi mükelleflerinin denetimlere tabi tutulma ihtimali, vergi mükelleflerinin davranışlarının yanı sıra vergi idaresinin de denetim stratejilerini etkilemektedir.³⁰⁹ Zira, sağlıklı işleyen bir denetim sisteminin varlığı halinde mükelleflerin denetimlere takılabilmesi ihtimalinin arttırarak vergiye gönüllü uyumu teşvik eder.³¹⁰ Böyle bir etkinin doğabilmesi, yüksek riskli vergi mükelleflerine öncelik verecek şekilde tasarlanmış bir denetim stratejisine bağlıdır. Bunun yanı sıra, denetimler vergi idaresinin vergi mükelleflerini yasal yükümlülükleri veya defter tutma gereklilikleri konusunda eğitmesi ve böylece gelecekteki uyumu iyileştirmesi için iyi bir fırsat sunmaktadır. Ayrıca, denetimler, vergi idarelerinin hem vergisel ödevlerini yerine getirmeyen mükelleflerin

³⁰⁸ Oktar, **Vergi Hukuku**, s. 187; Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, **Vergi Hukuku**, s. 235; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku**, s. 324

³⁰⁹ VDK 2022 Yılı Faaliyet Raporu'na göre "2021 yılında faal Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin %1,68'i incelemeye tabi tutulurken bu oran 2022 yılında %2,26 olmuş"tur. "Artan teknolojik imkân ve veri kaynakları sayesinde tüm faal gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri nezdinde risk analizleri yapılmakta, yalnızca riskli görülen mükellefler vergi incelemesine sevk edilmektedir." VDK 2022 Yılı Faaliyet Raporu, Tablo 15, s. 45. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/17/2023/03/Vergi-Denetim-Kurulu-Baskanligi-2022-Yili-Faaliyet-Raporu.pdf> (Erişim: 12.01.2024)

³¹⁰ Vellutini, Charles. "Key Principles of Risk-Based Audits", **Risk-Based Tax Audits: Approaches and Country Experiences** Ed.: Munawer Sultan Khwaja, Rajul Awasthi and Jan Loepnick The World Bank, 2011, s. 15. <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/2314/627010PUB0Risk000public00BOX361489B.pdf?sequence=1> (Erişim: 25.12.2021); Feride Bakar, Adnan Gerçek, "Vergi Denetiminde Risk Analizinin Yeri: Bazı Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme", **International Journal of Public Finance**, Cilt 1, Sayı 2, (2016), s. 169. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/328104> (Erişim: 23.07.2023) (Anlış: "Risk Analizi")

payı ve ödenmemiş vergilerin miktarını ölçmek gibi işlevlerle vergi sisteminin işlerliğini ölçmek hem de vergi mükellefleri tarafından kullanılan vergi kaçırma teknikleri hakkında bilgi sahibi olmak için de faydalıdır.³¹¹

2. Vergi İdaresinin Denetim Yolları

a. Arama

Kural olarak, vergi incelemeleri ile ilgili defter belge ve kayıtlar yükümlüden istenir ve ilke olarak, yükümlü ya da sorumlunun kendi isteği ile defter, belge ve kayıtları inceleme elemanlarına tevdi etmesi beklenir. Ancak, istisnai olarak, yükümlü ya da sorumlunun rıza ve isteği aranmaksızın, vergi uygulamaları ile ilgili ya da vergi uygulamalarına etkili defter, belge ve kayıtlarının aranması ve bunlara vergi incelemeleri için el konulması söz konusudur. Koruma önlemi olarak nitelendirilmesi gereken bu istisnai kuruma vergi hukukunda arama denmektedir.³¹²

Aramanın, istisnai niteliğinden ötürü, ancak yasada gösterilen durumlarda yapılabilir. VUK'un 142. maddesine göre arama yapılabilmesi için:

a) *Yükümlü hakkında vergi kaçakçılığı yaptığı konusunda ihbar yapılmış ve bu ihbarın yeterli belirtilerle desteklenmiş olması veya vergi incelemesi sırasında vergi kaçakçılığı yapıldığı konusunda yeterli belirtilerin elde edilmiş bulunması gerekir.*

b) *Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların gerekçelerini ve dayanaklarını belirtmek suretiyle, yetkili sulh hâkiminden arama yapılmasını talep etmeleri gerekir.*

³¹¹ Bakar ve Gerçek, "Risk Analizi", s. 172; Sonnur Aktaş Güzel, Gökhan Özer, Murat Özcan, "The effect of the variables of tax justice perception and trust in government on tax compliance: The case of Turkey", **Journal of Behavioral and Experimental Economics**, Volume 78, February 2019, s. 85. <https://doi.org/10.1016/j.socec.2018.12.006> (Erişim: 27.06.2023) (Anılış: "Tax Justice Perception")

³¹² Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, **Vergi Hukuku**, s. 251; Oktar, **Vergi Hukuku**, s. 483; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku**, s. 324; Taşdelen aramayı bilgi edinme yolu, ilgili kişiler nezdinde ve üzerlerinde yapılan araştırma işlemi olarak nitelendirmektedir. Bk. Aziz Taşdelen. "Vergisel Arama". **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** Cilt: 5, S. 2, Aralık 2003, 159-191. https://dergipark.org.tr/tr/pub/deuhfd/issue/46859/587604#article_cite (Erişim: 15.12.2023)

c) Sulh ceza hâkiminin yükümlü veya kaçakçılıkla ilgili görülen diğer kişiler nezdinde ya da üzerinde arama yapılmasına karar vermiş olması gereklidir. Sulh ceza hâkimi aramanın şartlarının gerçekleşip gerçekleşmediğini görevinden ötürü inceleyerek, karar verir.”

VUK'ta vergisel aramaya ilişkin ihbarın yöntemine dair bir düzenleme yer almadığından ihbar yazılı ya da sözlü yapılabilir. VUK 142, IV maddesindeki “İhbar üzerine yapılan aramada, ihbar sabit olmazsa, nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir,” düzenlemesi gereği vergi idaresinin kendisine yapılan ihbara hukuksal açıdan değer kazandırması ve ihbarın asılsız olması durumunda ihbar edenin yükümlüye bildirilebilmesi için arama işlemi öncesindeki ihbarın 3071 Sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun'un 4. maddesinde yer alan kişilerin “yetkili makamlara verdikleri veya gönderdikleri dilekçelerde, dilekçe sahibinin adı, soyadı ve imzası ile iş veya ikametgah adresi”nin bulunması şartını karşılaması gerekir.³¹³

VUK'un 143. ve 144. maddelerine göre arama, arama kararında gösterilen kişiler ve yerler hakkında uygulanmakta ve aramada inceleme bakımından gerekli görülen defter belge ve kayıtlar bir tutanağa geçirilmek suretiyle alınmaktadır. Yerinde tutanak tutulmasına olanak yoksa, defter ve belgeler mühürlü kapların içine konularak, muhafaza altına alınmakta ve sonradan gerekli tutanakları tutulmaktadır. Aramanın kişisel verileri ilgilendiren yönü diğer denetim usullerine göre daha fazladır. Zira aramada mükellefe ilişkin olan ancak vergilendirmeye ilişkin olmayan birçok bilgi ve belge de ele geçirilebilmektedir. Bunların vergilendirme ile ilgili olmadığı ise ancak el koyulup incelendikten sonra anlaşılabilmektedir. Bu el konulan bilgi, belge ve evrakların incelenmesi sırasında vergi ile ilgisi bulunmayan özel mektup ve diğer evrakların makbuz karşılığında sahiplerine geri verileceği düzenlemesi de çalışmanın konusu bakımından önemlidir zira vergisel arama kişilerin özel hayat alanlarında da yapılabilir.

³¹³ Taşdelen, “Vergisel Arama”, s. 168.

Günümüz yaşantıları düşünüldüğünde, özellikle pandemi ve sonrasında iş ve ev arasındaki zihinsel ve fiziki mesafe giderek belirginliğini yitirmiş ve iş yerleri yer yer yaşam alanlarına dönüştüğü gibi yaşam alanları da iş yeri haline gelmiştir. Bu nedenle vergisel arama yapılırken, vergilemeyle ilgili olmayan bilgi ve belgelere rastlanması olasılığı daha da artmıştır. Arama işlemleri esnasında görevli olan memurların bu doğrultuda hareket ederek vergileme ile açıkça ilgisiz gözüken bilgi ve belgelerin içeriğini öğrenmemek için özel bir önem göstermesi gerekmektedir.³¹⁴ Hatta bazı hallerde arama kararının uygulanabilmesi için çilingir, bilgisayarıcı vb. yardımcı kişilerden faydalanılması gerekebilir.³¹⁵ Bu takdirde bu kişilerin de vergi memurlarının göstermesi gereken özen ve dikkatle görevlerini yerine getirmelerinin beklendiği kendilerine hatırlatılmalı vergi mahremiyete ilişkin hukuki düzenlemeler hakkında ayrıca bilgilendirilmelidirler.

VUK'un aramaya ilişkin hükümleri, öğretide, VUK'un 143, V maddesinde aramayı gerçekleştiren memurlara verilen, aramada bulunan ve incelemesine lüzum görülen defter ve vesikaların, arama kararında açıkça yazılmamış olsa bile, inceleme yapanın çalıştığı yere sevk veya celp edilebilmesi yetkisinin, bu şekliyle:

“kanunun açıkça gösterdiği hallerde usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınan merciin emri bulunmadıkça, kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz.”

diyen Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 20. maddesinin ikinci fıkrasına aykırı olduğu gerekçesiyle eleştirilmektedir.³¹⁶ Ayrıca VUK'un 143. maddesi devamında alınan defter ve vesikaların iyi saklanması ve aksi halde doğacak zararı idarenin tazmin etmesi şartı

³¹⁴ Akdeniz, **Türk Vergi Hukukunda Mahremiyet Hakkı**, s. 308 - 309.

³¹⁵ Taşdelen, “Vergisel Arama”, s. 169.

³¹⁶ Oktar, **Vergi Hukuku**, s. 187; Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, **Vergi Hukuku**, s. 255; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku**, s. 213.

getirilmiştir. Bu düzenleme kişisel verilerin korunması ve vergi mahremiyeti bakımından da önem taşımaktadır. Bu düzenlemeyle:

“sorumluluk konusunda her ne kadar defter ve belgelerin kaybolmasından veya tahrip olmasından doğan maddi zarar kastedilse de bu defter ve belgelerin iyi korunmaması sebebiyle ortaya çıkabilecek mahremiyet ihlallerinden de bunları saklama ve muhafaza etmekle görevli olanlar sorumlu olacaktır.”³¹⁷

VUK’un “Genel hükümlerin uygulanması” kenar başlıklı 147. maddesi uyarınca, VUK’un doğrudan doğruya düzenlemediği konularda, Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK)’nın arama ile ilgili hükümleri uygulama yeri bulur. CMK’nin 127. maddesinde “el koymaya karar vermek yetkisini” hâkime tanımıştır, ancak, gecikmeden zarar doğabilecek durumlarda, Cumhuriyet savcısı ve Cumhuriyet savcısına ulaşamadığı hallerde ise kolluk amirinin yazılı emri ile kolluk görevlileri, el koyma işlemini gerçekleştirebilir. Hâkimin kararı olmaksızın yapılan el koyma işlemi, itiraz üzerine hâkimin incelemesine sunulur. VUK’un uygulanmasında da aramayı gerçekleştiren memura, defter ve belgelere el koyma yetkisinin ancak gecikmede zarar doğabilecek durumlarda verilmesi ve CMK’nin 127. maddesine kıyasla, hâkime itiraz edilebilmesi konusunda bir sürecin öngörülmesi gereklidir.³¹⁸

b. İnceleme

Vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlama böylelikle de mükellefin beyanlarının doğruluğunu denetlemektir. Vergilendirme, ilke olarak, beyana dayalıdır. Beyana dayalı sistemin aksamadan işleyebilmesi ancak vergi incelemelerinin etkinliğiyle mümkündür.³¹⁹

³¹⁷ Akdeniz, **Türk Vergi Hukukunda Mahremiyet Hakkı**, s. 308.

³¹⁸ Oktar, **Vergi Hukuku**, s. 483; Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, **Vergi Hukuku**, s. 255; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku**, s. 324

³¹⁹ Oktar, **Vergi Hukuku**, s. 483; Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, **Vergi Hukuku**, s. 239; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku**, s. 324

Vergi incelemesinin amacını gerçekleştirebilmek için vergi idaresinin, yükümlünün beyanname, defter, belge ve kayıtlarına erişmesi gerekmektedir. Bu nedenle defter ve hesap tutmak, belgeleri muhafaza etmek ve ibraz etmek ödevi altında bulunan yükümlüler, sorumlular ve ilgililer vergi incelemesinin kapsamına girmektedir. (VUK madde 137).

Hem VUK'un 140. maddesinin son fıkrası hem 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin "Bakanlığın düzenleme görev ve yetkisi" başlıklı 39. maddesi doğrultusunda yayımlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in amacı vergi incelemelerinde uyulacak usul ve esasları düzenlenmektedir. Yönetmeliğin "Vergi inceleme görevinin verilmesi" başlıklı 6. maddesinde vergi inceleme görevinin yazı ile verileceği, bu görevlendirme yazılarının nezdinde inceleme yapılacak kişilere ve konulara ilişkin bilgilere, incelemenin türüne, gerekçesine, dönemine ve süresine ilişkin hususlara yer vermesi gerektiği ve inceleme görev yazısı ekinde yer alan belgelerin, elektronik ortamda inceleme yapmaya yetkili olanlara gönderilebileceği düzenlenmiştir.³²⁰

c. Yoklama

Yoklama, VUK'un 127 ve 133. maddeleri arasında düzenlenmiş olan ve en temelde mükellefin "maddi" ödevlerini yerine getirip getirmediğini tespit etmeye yarayan bir denetim yoludur. VUK'un 127. maddesinin ilk fıkrasına göre yoklamanın amacı *"mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir."*

VUK'un 127. maddesi aynı zamanda yoklamada gerçekleştirilebilecek bazı denetim yöntemlerini de saymıştır. Buna göre;

³²⁰ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik R.G.: 31.10.2011/28101. <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=15452&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5> (Erişim: 17.11.2023)

“a) Maliye ve Gümrük Bakanlığının 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 yapılıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip d  zenlenmedi   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 bulunduğuna emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak, d) Nakil vasıtalarını, Maliye ve Gümrük Bakanlığının belirliyece  i özel işaretle 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,”

yoklamada kullanılabilecek yöntemlerdendir. Ancak bunların dışında da mükellefiyet ve mükellefiyete ilişkin maddi ödevlerin yerine getirilip getirilmediğinin tespit edilmesini sağlayabilecek ve bir vergi incelemesine varmayan usullerin kullanılması da mümkündür.

Uygulamada yoklama genellikle mükellefiyetin tespiti, bir başka anlatımla mükellefiyetin faaliyetinin gerçekten olup olmadığının tespiti için kullanılmaktadır. Özellikle sadece komisyon karşılığı sahte belge düzenlemek için kâğıt üzerinde kurulmuş olan şirketlere yönelik olarak gerçekleştirilen analiz ve değerlendirme çalışmaları neticesinde, bu şirketlerin iş yerlerinin var olmadığı ve beyan ettikleri geliri elde

edebilecek bir organizasyon yapısına sahip olmadıklarına kanaat getirilirse mükellefiyetin tespiti için yoklamaya gidilmektedir.³²¹

Teknolojik gelişmeleri yakından takip eden vergi idaresinin elektronik ortamda gerçekleştirdiği işlemlerden biri de yoklamadır. Yoklama faaliyetlerinin mobil teknolojilerden yararlanarak gerçekleştirilmesi amacıyla klasik yoklama anlayışının dışında, yoklama ve denetim faaliyetlerinin mobil cihazlar ile yerine getirildiği, “Elektronik Yoklama Sistemi” (e-Yoklama Sistemi) projesi hayata geçirilmiştir. Bu sistemin avantajları arasında, mükelleflerle ilgili bilgilere her noktadan anlık olarak ulaşabilmenin yanı sıra, elektronik yoklama talebinde bulunan birimlere de doğrudan yoklama sonuçlarına yönelik bilgi aktarımının hızlıca yapılabilmesi yer alır.

Yürürlüğe girdiği ilk yıllarda, uygulamada mükellef hakları açısından sorunlara sebep olabileceği düşünülen e-Yoklama sistemine getirilen eleştirilerden biri, VUK’un 131/2 maddesi gereği, nezdinde yoklama yapılanın veya yetkilisinin yoklama sırasında bulunmaması veya imzadan imtina etmesi halinde yoklama fişinin, polis, jandarma veya ihtiyar meclisi üyelerinden biri tarafından da imzalanması zorunluluğunun e-yoklama söz konusu olduğunda nasıl karşılanacağı hususunda eleştirilmiştir. Bu eleştirinin temelinde, yoklamaya yetkili memurun gerçekten yoklama yapılan yere gittiğinin ve nezdinde yoklama yapılanın adreste bulunmadığının veya bulunamadığının ya da orada bulunsa bile imzadan imtina ettiğinin delillendirilmesi, “*yoklamaya yetkililerin yoklama fişlerini tembellikle yahut suiniyetle dairede düzenlemelerinin önüne geçilmesi*”nin yer aldığı belirtilmektedir.³²² Her ne kadar elektronik yoklamaya ilişkin esasları belirleyen 453 sayılı VUK Genel Tebliği’nde³²³ yer alan:

³²¹ 520 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği R.G.: 07/10/2020 - 31267 <https://www.gib.gov.tr/vergi-usul-kanunu-genel-tebliği-sıra-no-520> (Erişim: 12.01.2024)

³²² Bumin Doğrusöz, “e-Yoklama ve Mükellef Hakları”, **Dünya Gazetesi**, 22.09.2015, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/eyoklama-ve-mukellef-haklari/25458> (Erişim: 12.01.2024)

³²³ 453 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği R.G.: 20/06/2015 – 29392 <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> Erişim: 12.01.2024)

“Elektronik ortamda yoklama fişinin tanzimi sırasında, nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisi bulunmaz veya imzadan imtina ederlerse bu durum mobil cihaz üzerinde ve e-yoklama imza formunda kayıt altına alınır. Bu durumda yoklama fişi yoklamaya yetkili memur tarafından başka bir işleme gerek kalmaksızın tek taraflı olarak onaylanır ve e-yoklama imza formunun bir örneği ilgisine bırakılır.”

ifadesi VUK 131/2 düzenlemesine aykırıdır. VDK’nin 2022 yılı Faaliyet Raporu’nda:

“vergi memurunun yoklama faaliyeti için ilgili adrese bizzat gittiğini ispatlayabilmesi için ancak GPS³²⁴ ile personelin hangi noktada olduğu görülerek denetim ve koordinasyonda etkinlik sağlanabilmekte” denmektedir.³²⁵

İlk bakışta Doğrusöz’ün haklı endişesi giderilmeye çalışılmış gibi gözükse de yalnızca GPS verilerinin ilgili gün ve saatte belli bir adreste belli bir süre kalındığına ilişkin kaydın, kanun icabı başka bir kamu görevlisinin tanıklığı gerekirken, yalnızca tebliğe dayanılarak memurun tek taraflı beyanıyla dilediği şekilde kayda geçirilebilmesi “teknik” imkânı mükellef hakları bakımından 2015 yılındaki yerinde eleştirinin bugün de geçerliliğini koruduğunu düşündürmektedir. GİB’in 2022 yılı faaliyet raporunda da “denetim kanıtı niteliğindeki görsel verilerin dijital ortamda (resim, video vs.) temini ve sisteme aktarılması”nı mümkün kılan e-Yoklama Sisteminin, sistem ara yüzü başta olmak üzere mobil yazılımlarının sürekli olarak güncellenmekte olduğu ve “1/1/2022 – 31/12/2022 döneminde 2 milyon 220 bin adet e-yoklama işlemi gerçekleştiril[diği]” belirtilmektedir.³²⁶

³²⁴ Küresel Konumlama Sistemi – Global Positioning System.

³²⁵ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, **2022 Yılı Faaliyet Raporu**, s. 4. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/17/2023/03/Vergi-Denetim-Kurulu-Baskanligi-2022-Yili-Faaliyet-Raporu.pdf> (Erişim: 05.08.2023)

³²⁶ GİB, **2022 Yılı Faaliyet Raporu**, s. 109.

d. Bilgi Toplama

Beyana dayalı vergilendirme sisteminin sağlıklı işleyebilmesi için beyanların doğruluğunun araştırılması gerekir. Bu nedenle VUK'un 148 ila 152. maddelerinde, vergi idaresinin bilgi toplama yetki ve görevi düzenlenmiştir. VUK kapsamında bilgi toplama, talep üzerine bilgi verme ve sürekli olarak bilgi verme şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Yine benzer usulleri içeren uluslararası bilgi değişimine ileride daha ayrıntılı değinilecektir.

Talep üzerine bilgi vermede, bilgi talebi, HMB'den ya da inceleme elemanlarından gelebilir. VUK'un 148. maddesi uyarınca bilgi talebi, kamu kuruluşlarına, yükümlülere, sorumlulara ve yükümlü veya sorumlularla işlemde bulunanlara yöneltilebilir. Bilgi talebinin yükümlülerle veya sorumlularla işlem yapmak suretiyle ilişki kuranlara da yöneltilebilmesi, onun uygulama alanını önemli biçimde genişletmektedir. Bilgi yazılı ya da sözlü olarak istenebilir.

Kural olarak, kendilerinden bilgi istenenler bilgi vermekten kaçınamazlar. Bilgi vermekten kaçınma VUK'un mük. 355. maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası ile cezalandırılmıştır. Öğretide, istenebilecek ve verilmesi gereken bilgilerin sadece mükellefiyete ilişkin olan bilgiler olduğu; mükellefiyete ilişkin olmayan bilgilerin istenmesi ancak verilmemesi durumunda kişiye özel usulsüzlük cezası kesilmesinin mümkün olmayacağı ifade edilmektedir. Ayrıca yine istenecek olan bilgilerin Anayasa'nın 38. maddesinde düzenlenen "Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz," hükmüne uygun olması, kişilerden kendilerinin suçlanmasına neden olabilecek, kendi aleyhlerine olabilecek bir bilginin istenmemesi gerektiği belirtilmektedir.³²⁷ Ancak uygulamanın

³²⁷ Ayrıntılı bilgi için bk. Altan Rençber, "Vergi Hukukunda Tanık Delili: Ceza Muhakemesi Kanunu'nun Vergi Yargılamasında Uygulanabilirliği" **7. Uluslararası Asos Congress Hukuk Sempozyumu**, Eskişehir, Türkiye, 27 Nisan – 29 Mayıs 2021, ss. 68. (Anılış: Tanık Delili)

bunun aksine işlediği ve ayrıca öğretide karşı görüşler olduğu da belirtilmelidir.³²⁸ Özellikle uygulamada, incelenen bir mükellefle arasında bir işlem bulunan kişilerden bu işlemin gerçek mahiyetlerine ilişkin bilgi istenebilmektedir. Bu tip bilgiler çoğunlukla bilgi talep edenin bir kabahat işlediğinin kabulünü gerektireceğinden, bu yönde talep edilen bilgi nedeniyle özel usulsüzlük cezasının uygulanması Anayasa'nın 38. maddesine aykırılık teşkil etmektedir.³²⁹

Bilgi vermekten kaçınılabilecek kimi haller kanunda düzenlenmiştir. Örneğin, VUK'un 151, 1 maddesi, Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin iletişimin gizliliğini saklı tutmak için bilgi vermekten kaçınabileceğini düzenlemiştir. VUK'un 151, 2 maddesi uyarınca hekimlerden, diş hekimlerinden, dişçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastalıklarla ilgili bilgilerin istenmesi mümkün değildir. Avukatlardan ve dava vekillerinden meslek sırları ile ilgili bilgilerin istenmesi mümkün değildir (VUK madde 151, 3). Müvekkil adlarıyla³³⁰ vekâlet ücretleri ve giderleri, ayrıca, avukatlık veya dava vekilliği sıfatı dışındaki sıfatları sebebiyle haberdar oldukları konular bu yasak kapsamında değildir. (VUK madde 151, 3).

³²⁸ “Özellikle Vergi Usul Kanunu madde 359, a uygulamasında noter tasdikli defterlerin durumuna bakıldığında, notere tasdik ettirilen defterleri elde etmeye yönelik mevzuat zorlamaları, susma hakkının aktif hale gelmesini sağlayan koşulları taşıyor gibi görünse de yükümlünün burada başlangıçta resmi makam (noter) ile mutabakatı (tasdik işlemi yaptırma) dikkate alındığında zaten susma hakkına giden yolların çok önceden kapatılmış olduğunu izlemek mümkündür. Susma hakkının AİHM içtihadı uyarınca da ceza muhakemesinde sanıktan, onun iradesinden bağımsız nitelik taşıyan kan, nefes idrar örnekleri ve DNA testi için vücut dokusu elde edilmesini kapsamadığı belirtilmiştir.

Nasıl ki sanıktan onun izni olmaksızın bile kan, nefes, idrar örnekleri, DNA testleri için vücut dokusu elde etme, susma hakkını ihlal etmiyorsa, devletin alacaklı taraf ve hiyerarşik üst olarak yer aldığı vergi alacağı ilişkisinde yükümlünün kendi rızası ile notere tasdik ettirdiği defterlerini elde etmeye yönelik mevzuat zorlaması yapması da susma hakkını ihlal etmeyecektir.

Susma hakkı açısından vergisel alanın istisna alanı olarak kabul edilerek benimsenmesi ve gereğinde pozitif hukuk mevzuatında bunun açıkça düzenlenmesi uygun olacaktır. Gerçekten de vergi hukuku alanı ve zorlayıcı alanın (ceza hukuku, vergi icra hukuku) susma hakkının işlemediği, ona kapalı bir alan olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.” Gülşen Güneş, “Susma Hakkının Vergisel Alandaki Görünümü ve Karşılıklı Sınırlar” **Temel Haklara ve Özgürlüklere Vergilendirme Yoluyla Müdahalede Sınır**, VEHUP 4. Ulusal Kongresi, 20. 10. 2017, Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi, Alanya, Yayınlanmamış tebliğ.

³²⁹ Rençber, “Tanık Delili”, s. 74.

³³⁰ Amerikan hukuku açısından müvekkil isimlerinin gizliliğine ilişkin ayrıntılı bir çalışma için bk. Sande L. Buhai, “Confidentiality of Client Identity”, **Journal of the Professional Lawyer**, 195 (2013) pp. 195-215. (Erişim: 12.12.2017- Veri tabanı: Hein Online)

Vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak *sürekli bilgi verme ödevi*, kamu idare ve müesseseleri ile gerçek ve tüzel kişilere HMB ya da vergi dairesi tarafından yükletilebilir. Bunlar kendilerinden sürekli olarak verilmesi istenen bilgileri belli zamanlarda başkaca bir talep gerekmeksizin bildirmekle yükümlüdürler (VUK madde 149). Bundan başka, ölüm olayları ile ilgili olan makamlar ve kuruluşlar, veraset ve intikal olaylarının izlenebilmesi için, öğrendikleri ölüm olaylarını ilgili vergi dairesine iletmekle ödevlidirler (VUK madde 150). Bu şekilde sürekli olarak edinilen bilgilerle vergi idaresi bir istihbarat arşivi kurar (VUK madde 152).

3. Vergi İdaresinin Denetimler Sırasında Elde Ettiği Kişisel Veriler

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının (VDKB) 2022 yılı faaliyet raporunda Başkanlığın çağdaş denetim tekniklerini kullanmak suretiyle risk odaklı, sektörel ve fonksiyonel uzmanlaşmaya dayalı vergi incelemeleri yapmayı ve vergi kayıp ve kaçığına neden olan kayıt dışı ekonomiyi en aza indirmeyi hedeflediği ve bu doğrultuda her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz ederek riskli alanları tespit ettiği belirtilmektedir.³³¹

Teknolojik gelişmelerin maliyet ve verimlilik avantajı pek çok alanında olduğu gibi denetim alanında da önem taşımaktadır. Hem idare hem mükellefler nezdinde maliyetlerin azaltılması, kâğıt israfının önlenmesi, hızlı ve güvenli bir şekilde analiz ve raporlamanın sağlanması gibi sebeplerle yasal defter ve belgelerin elektronik ortama aktarılması da denetimin elektronik ortama taşınma sürecini teknolojik gelişmelere paralel bir şekilde etkilemiştir.³³² Tüm bu gelişmeler neticesinde vergi incelemelerinde geleneksel

³³¹ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, **2022 Yılı Faaliyet Raporu**, s. 4.

<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/17/2023/03/Vergi-Denetim-Kurulu-Baskanligi-2022-Yili-Faaliyet-Raporu.pdf> (Erişim: 05.08.2023)

³³² Fatih Yılmaz ve Jacqueline Coolidge, “Can E-Filing Reduce Tax Compliance Costs in Developing Countries?”, (October 1, 2013). **World Bank Policy Research Working Paper** No. 6647, s. 53. <https://ssrn.com/abstract=2337800> (Erişim: 27.06.2023)

yöntemlerin yetersiz kaldığı görülmüş olup, bu kapsamda elektronik ortamda etkin ve kısa sürede analiz ve tespitlerin yapılabilirdiği, vergi incelemesi odaklı bir e-denetim sistemi ihtiyacı doğmuştur.

Uluslararası öğretide, örneğin, İspanya vergi sistemini inceleyen bir çalışmada, vergi idaresi tarafından işlenen veri miktarının büyüklüğü karşısında, kanun koyucunun, ilgili kişinin bu verilere erişebilmesine, bu verileri düzeltebilmesine, silebilmesine hatta kişisel verilerinin işlenmesine karşı çıkabilmesine imkân veren düzenlemeler yapması gereği vurgulanmaktadır.³³³ Latin Amerika vergi sistemlerini ele alan bir başka çalışmada ise yalnızca bilgilere erişim hakkının düzenlenmesinin yeterli olmayacağı, buna ek olarak mükelleflerin, hem keyfiliği önlemeyi sağlaması hem de savunma hakkının³³⁴ sağlıklı bir şekilde kullanılabilmesinin gereği olarak, bu verilerin nasıl toplandığına ilişkin modeller, formüller ve algoritmalar hakkında bilgilendirilmesi gereği savunulmaktadır.³³⁵

KVKKurulu'nun, *“İlgili kişilerin kişisel verileri olan banka hesap hareketlerinin, mevduat bilgilerinin, para yatırma ve çekme işlemlerinin açık rızaları olmaksızın vergi müfettiş yardımcısı tarafından hukuka aykırı olarak işlenmesi”* ilişkin kararında VUK'un *“İncelemede uyulacak esaslar”* başlıklı 140. maddesinde, vergi inceleme raporlarının hukuka uygun olabilmesi açısından *“katı ve çok aşamalı”* prosedürlerin öngörüldüğü ifade edilmektedir.³³⁶

³³³ Bernardo Olivares ‘Technological Innovation Within the Spanish Tax Administration and Data Subjects' Right to Access: An opportunity knocks’ (2018) **Computer Law & Security Review**, 34(3), pp. 628-639. Doi <https://proxy.bau.edu.tr:2102/10.1016/j.clsr.2017.11.012> (Erişim: 28.12.2021)

³³⁴ Türk hukukunda vergi mükellefinin savunma hakkına ilişkin ayrıntılı bilgi için bk. Özge Mutlu Kaya, **Vergi Hukukunda Mükellefin Savunma Hakkı**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2023.

³³⁵ Antonio Faúndez-Ugalde, Rafael Mellado-Silva, Eduardo Aldunate-Lizana, “Use of Artificial Intelligence by Tax Administrations: An Analysis Regarding Taxpayers' Rights in Latin American Countries”, **Computer Law & Security Review**, Vol. 38 (September 2020), s. 2. <https://doi.org/10.1016/j.clsr.2020.105441> (Erişim: 29.05.2023)

³³⁶ KVKKurulu, “İlgili kişilerin kişisel verileri olan banka hesap hareketlerinin, mevduat bilgilerinin, para yatırma ve çekme işlemlerinin açık rızaları olmaksızın vergi müfettiş yardımcısı tarafından hukuka aykırı olarak işlenmesi” hakkında Kişisel Verileri Koruma Kurulunun 13/02/2020 tarihli ve 2020/120 sayılı Karar Özeti <https://www.kvkk.gov.tr/Icerik/6923/2020-120> (Erişim: 17.11.2023)

a. Vergi İdaresinin Mükelleflerden Elde Ettiği Kişisel Veriler

Modern vergi sistemlerinde en yaygın vergilendirme usullerinden olan beyanname usulü her ne kadar bazı ülkeler tarafından belli kesimler açısından terk edilmişse de³³⁷ ülkelerin büyük çoğunluğu hala vergi beyannamesi verilmesini gerektirmektedir. Öte yandan, mükelleflerin bilgileri temin ettiği ve vergi idaresinin doğruladığı sistemden, vergi idaresinin bilgileri derlediği ve doğrulayıp onaylanması için mükellefe sunduğu sisteme bir kayma söz konusudur.³³⁸

Vergi denetim araçları tüm vergi otoriteleri açısından verinin doğruluğunun kontrolünün ve vergiye uyumun sağlanabilmesi için kullanılmaktadır. Vergiye uyumu arttırmak, vergi toplanırken ortaya çıkan vergi kaçaklarını en aza indirmek için en etkin aracın vergi denetimi ya da denetim sıklığı, vergi oranları, ceza miktarları gibi sayısal ekonomik değişkenler olduğu bilinse de kullanılan bu yöntemlerin etkinliğinin azaldığı ileri sürülmektedir.³³⁹ Mükelleflerin vergiye uyumunu sağlayabilmek için bu ekonomik değişkenler tek başına yeterli görülmemekte ve devletlerin bunların yanı sıra, vergi farkındalığı, sosyal ve demografik faktörler, vergi adaleti algısı, devlete bağlılık, kamu

³³⁷ Vergilendirmede beyanname usulünün kullanılmadığı sistemlerde, mutlak kaynakta kesinti (exact withholding) sistemi ve vergi idaresi mutabakatı (tax authority reconciliation) sistemleri tercih edilmektedir. Mutlak kaynakta kesintide, Birleşik Krallık ve Rusya'da tercih edilen, yıl boyunca düzenli aralıklarla tam ve doğru miktarda vergi kesmeyi amaçlayan kümülatif sisteme ek olarak, Almanya ve Japonya'da kullanılan, ilgili vergi yılının son ücret ödemesinden yaklaşık bir tutar kesilen nihai kaynakta kesinti sistemi söz konusudur. Vergi idaresi mutabakatı sisteminde bu usulü seçen vergi mükellefleri vergi dairesine temel bilgilerini iletir. Vergi dairesi hem bu bilgilerden hem de işverenler, finans kuruluşları ve diğer mükellefler gibi üçüncü kişilerden aldığı bilgilerden faydalanarak vergi borcunu hesaplar. Vergi mükellefi daha sonra bu hesaplamaları gözden geçirme ve düzeltme şansına sahip olur ve beyannameye son şeklini verebilir. Tax Policy Center, "How Could We Improve the Federal Tax System?", **Briefing Book**, s. 1. https://www.taxpolicycenter.org/sites/default/files/briefing-book/return_free_tax_filing.pdf (Erişim: 17.11.2023)

³³⁸ **Improving Tax Compliance in a Globalized World**, Editors: Chris Evans, Michael Lang, Pasquale Pistone, Alexander Rust, Josef Schuch, Claus Staringer, IBFD – Volume 9, 2018 s. 13.

³³⁹ **Improving Tax Compliance in a Globalized World**, s. 13; Aktaş Güzel, Özer, Özcan "Tax Justice Perception", s. 80.

harcamalarının etkin kullanımı, vergi aflarının sıklığı gibi ekonomik olmayan değişkenleri de dikkate alarak mükelleflere erişmeyi amaçlaması önerilmektedir.³⁴⁰

Mükellef beyannameleri dışında, vergi idareleri, mükelleflerden aflar ya da kendilerini ifşayı teşvik eden – pişmanlık ve izaha davet gibi- programlarla da doğrudan bilgi edinebilmektedir. Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. (VUK madde 370/a)

İzaha davetin hukuki niteliğine ilişkin öğretide görüş birliği bulunmamaktadır: vergi tarihinde ön işlem niteliğinde olduğu,³⁴¹ vergi uyuşmazlıklarının çözümünde başvurulmuş idari bir çözüm yolu olduğu,³⁴² kendine özgü bir kurum olduğu,³⁴³ anlaşmazlıkların çıkmasını önleme işlevini haiz bir kurum olduğu³⁴⁴ ve tam anlamıyla uyuşmazlıkları çözme de uyuşmazlıkların çözümüne yardımcı olan bir kurum olduğu³⁴⁵ yönünde görüşler bulunmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde başvurulmuş idari bir çözüm yolu olduğu görüşüne katıldığımız izaha davet kurumunu da düzenleyen 519 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin Giriş ve Amaç başlıklı birinci maddesine göre:

“Vergi Usul Kanununun 370 inci maddesinin (c) fıkrasının Hazine ve Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden, bu Tebliğ ile ön tespiti ve/veya izaha daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek merci, yapılacak ön tespitin ve izaha davetin şekli ve kapsamı, davet

³⁴⁰ Aktaş Güzel, Özer, Özcan “Tax Justice Perception”, s. 80.

³⁴¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, **Vergi Hukuku**, 32. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2023, s. 128-129.

³⁴² Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 16. Baskı, Türkmen Kitabevi, 2022, s. 483; Selim Kaneti, Esra Ekmekci, Gülsen Güneş ve Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Hukuku**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2022, s. 519; Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, Bursa, Ekin Kitabevi, 2024, s. 324; Mine Uzun Çam, **Türk Vergi Hukukunda İzaha Davet**, Seçkin Yayıncılık, 2021, s. 22; Mevlüt Uzunöner, **Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2020, s. 63.

³⁴³ Funda Başaran Yavaşlar, “İzaha Davet” -Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar-”, **Vergi Dünyası**, S: 433, 2017, s. 8; Altan Rençber, “Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu ve Kurumun Hukuki Değerlendirmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 352, 2018, s. 138.

³⁴⁴ Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılama Hukuku**, Yetkin Yayınları, 2021, s. 74-75.

³⁴⁵ Yusuf Ziya Taşkan, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi)**, Adalet Yayınevi, 2021, s. 323.

yapılacaklar, yapılan izahın değerlendirme süresi, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esaslar belirlenmektedir.”³⁴⁶

Bu düzenlemeyle HMB’ye, mükelleflerden talep edilecek bilgi ve belgelerin kapsamını belirleme hususunda verilen yetkinin kişisel verilerin korunması hakkı açısından olumsuz uygulama ve sonuçların doğmasına sebebiyet vereceği ileri sürülmüştür.³⁴⁷ Anayasa Mahkemesi de çeşitli kararlarında³⁴⁸ yasaların

“kamu makamlarına hangi koşullarda ve hangi sınırlar içinde tedbirler uygulama ve özel hayatın gizliliğine yönelik müdahalelerde bulunma yetkisi verildiğini yeterince açık olarak göstermesi ve olası kötüye kullanmalara karşı yeterli güvenceleri sağlaması gerektiğini belirtmiştir. Mahkeme, kişisel veri niteliğindeki bu bilgilerin alınmasına, kullanılmasına ve işlenmesine yönelik güvenceler ve temel ilkeler kanunla belirlenmeksizin bunların alınmasına ve kullanılmasına izin verilmesini Anayasa’nın 20. maddesine aykırı bulmuştur.”³⁴⁹

b. Vergi İdaresinin Üçüncü Kişilerden Elde Ettiği Kişisel Veriler

Türk vergi sisteminde veriler esas olarak üç kaynaktan elde edilmektedir. Bu kaynaklar kamu kuruluşları, özel sektör kuruluşları ve GİB olarak sıralanabilir. GİB, e-defter ve e-beyanname gibi uygulamalar, sosyal güvenlik sicil bilgileri, borç ve tahsilat bildirimleri, işletme sahiplikleri ve ortaklıklar, önceki denetimler, matrah tespitine yönelik işlemler ve ödemeler vesilesiyle veri toplar. Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası

³⁴⁶ 519 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

<https://www.mevzuat.gov.tr/File/GeneratePdf?mevzuatNo=34738&mevzuatTur=Tebliğ&mevzuatTertip=5> (Erişim: 14.12.2023)

³⁴⁷ Pınar Nur, **Vergi Hukuku Açısından Kişisel Verilerin Korunması**, İstanbul, 2022, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, s. 173.

³⁴⁸ AYM, E. 2018/73, K. 2019/65, 24.7.2019; AYM BBK, Fatih Saraman Başvurusu, B.N. 2014/7256, 27.02.2019, para. 87; AYM BBK, Turgut Duman Başvurusu, B.N. 2014/15365, 29.5.2019.

³⁴⁹ Ayşenur Ocak, “İnsan Hakları Açısından Devlet Tarafından İşlenen Kişisel Verilerin Açıklanması”, **Ankara Barosu Dergisi**, 2020/4, s. 59. <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1489817> (Erişim: 14.12.2023)

(TCMB), Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi (PTT) ve Enerji Piyasası Denetleme Kurumu (EPDK)³⁵⁰ gibi kurumların da aralarında olduğu çeşitli kamu kuruluşları, sektörel ve ulusal faaliyetler hakkında önemli bilgi kaynaklarıken; Gelir İdaresi ayrıca Gümrük İdaresi ve Tapu Sicilinden, ithalat ve ihracatın yanı sıra gayrimenkul alım satımına ilişkin bilgiler de dahil olmak üzere çok çeşitli bilgiler elde eder. Bu sayılanlara ek olarak, özel sektörde de bankalar, factoring³⁵¹, sigorta, finansal kiralama ve portföy yönetim şirketlerinden veri toplanmaktadır.

Vergi kimlik numarası olduğu halde herhangi bir faaliyette bulunmayan gerçek kişiler müstakbel vergi mükellefi kabul edilerek Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP) kapsamında kaydedilir. Bu müstakbel mükelleflerin finansal kuruluşlar aracılığıyla gerçekleştirdiği işlemler veri ambarlarında kaydedilerek beyan dışı bırakılan ticari işlemlerinin ve eksik beyan edilen kurum kazançlarıyla bağlantılarını tespit edebilmek için analiz edilir. Mali hesaplardaki işlem sayısının önceden belirlenmiş bir eşiği aştığı durumlarda, müstakbel vergi mükellefleri, yüksek riskli olarak tasnif edilir. Böylelikle vergi idaresi yetkilileri, bu kişilerin ortak, sahip veya çalışan sıfatıyla şirketlerle bağlantıları olup olmadığını ve bu şirketlerin ticari faaliyetlerini gizlemek için bu kişiler aracılığıyla para transfer edip etmediklerini daha etraflı bir şekilde araştırabilir. Bu tür para transferlerinin hangi gerekçelerle yapıldığı gerekçesi, beyan dışı faaliyette bulunan şirketlerin tespitine yardımcı olan denetimler esnasında sorgulanır. Kara para aklamaya ilişkin kurallar genellikle mutlak fayda sağlayanların tespitini gerektirse de bunlar genelde yürürlük bulamamaktadır. Bu da vergi idarelerinin şirketlerin ya da banka hesaplarının mutlak hak sahiplerini tespitini güçleştirmektedir.³⁵²

³⁵⁰ Bk. “Başkanlığımız ile EPDK arasında imzalanan veri paylaşım protokolü ile elektronik ortamda alınan EPDK lisans bilgileri sistem içerisine aktarılmış olup, alınan lisans bilgilerinin hem VKN üzerinden hem de vergi daireleri bazında sorgulanabilmesi sağlanmıştır.” GİB, **2022 Faaliyet Raporu**, s.101.

³⁵¹ TDK, “İsim, ekonomi, İngilizce factoring bakınız alacaklandırma.”, **Güncel Sözlük**, <http://sozluk.gov.tr> (Erişim: 10.03.2024)

³⁵² **Improving Tax Compliance in a Globalized World**, s. 14.

Üçüncü kişilerden elde edilmeye bir diğer örnek ise bilginin ihbarcılar tarafından sağlanmasıdır. Bu yöntemin temel amacı vergisel ihlallerin tespitinin sağlanmasıdır. Her ne kadar resmi ihbar programları olmasa da dolandırıcılık, vergi kaçakçılığı ya da vergi planlaması gibi faaliyetlerin bildirilmesi teşvik edilmektedir. Örneğin, Almanya'nın sıklıkla muhbirlerle ve bilgisayar korsanlarına yatırım yaparak, öncelikle vergi cennetlerinde ya da kapsamlı gizlilik kuralları olan diğer ülkelerde bulunan yabancı bankalardan³⁵³ bilgi satın aldığı basına yansımaktadır.³⁵⁴

B. Uluslararası Bilgi Değişimi Müessesesi ve Kişisel Veriler

1. Genel Olarak

Dünya genelinde pek çok ülke geliri vergilendirirken ülkesellik ve kişisel ilkelerini benimsemektedir. Türk vergi hukukunda VUK'ta vergi yasalarının yer bakımından uygulanmasına ilişkin genel bir kural bulunmamaktaysa da bireysel vergi kanunlarında, düzenledikleri vergilerin yer bakımından uygulama alanını belirleyen hem yersellik hem de kişisel ilkelerini yansıtan özel kurallar yer almaktadır.³⁵⁵ Dar mükellefiyette yalnızca ülke sınırları içinde elde edilen gelirler vergilendirilirken, tam mükellefiyet söz konusu olduğunda mükelleflerin dünya genelinde elde ettiği gelirleri vergilendirilmektedir. Modern vergi sistemlerinde *vergilendirmenin* beyana dayalı olmasının bir sonucu olarak beyanların doğruluğunun saptanması gerekmektedir. Bu nedenle mükellefle ilgili bilgilere sürekli bir biçimde erişmek gerekmektedir.³⁵⁶

³⁵³ Reuters, “German State to Buy More Bank Data in Tax Clampdown”, 20.05.2013. <https://www.reuters.com/article/idUSL6N0DY0YD/>

³⁵⁴ Hamish Boland-Rudder, “German State Buys Pandora Papers Data, Invites Authorities to Investigate” (Almanya Eyaleti (Hesse) Pandora Belgelerini Satın Alarak Yetkilileri Soruşturmaya Davet Ediyor) International Consortium of Investigative Journalists, 29.06.2023. <https://www.icij.org/investigations/pandora-papers/german-state-buys-pandora-papers-data-invites-authorities-to-investigate/> (Erişim: 18.12.2023)

³⁵⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, **Vergi Hukuku**, s. 119-120; Oktar, **Vergi Hukuku**, s. 483; Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, **Vergi Hukuku**, s. 60-61; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku**, s. 324

³⁵⁶ Oktar, **Vergi Hukuku**, s. 245; Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, **Vergi Hukuku**, s. 256; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku**, s. 212

Özellikle tam mükellefiyette, vergilendirme yetkisini haiz ülke, vergi matrahının doğru hesaplanabilmesi için dünya çapında elde edilen gelirlere ilişkin bilgiye ihtiyaç duyacaktır.³⁵⁷ Bilgi değişimi, özellikle uluslararası vergilendirme alanında her zaman dikkate değer bir mesele olmuştur. Zira geçmişte sınırların belirginliği nedeniyle, ülkeler arası ticaret, genellikle, yüksek vergi tarifeleri veya malların dolaşımına getirilen somut kısıtlamalarla kontrol edilip sınırlandırılıyordu. Benzer şekilde sermayenin hareketliliği de ya yasaklanıyor ya da büyük ölçüde kontrol ediliyordu. Bu gibi engeller nedeniyle pek çok kişi ya da kurum faaliyetlerini tek bir ülke sınırları içerisinde yürüterek gelirini de yine bu belirgin sınırlar içerisinde elde ediyordu. Hal böyleyken, verginin doğru tespit edilebilmesi için gereken bilgiler büyük ölçüde mukim olunan ülke sınırları içerisinde temin edilebiliyor ve ülkeler arası iş birliğine ancak istisnai hallerde gerek duyuluyordu. Günümüz şartlarında ise kişi ya da kurumlar açısından ülke sınırları dışında gelir elde edebilmek giderek daha da kolaylaştığından, vergi idareleri açısından, mükelleflerinin ülke dışında kazandıkları gelirin tespiti için bilgi değişimi kaçınılmaz hale gelmiştir.³⁵⁸ Zira bu ticari faaliyetlerin saydam olmaması, varlıkların vergi cenneti ülkelerde saklanması gibi matrah aşındırma ve kar kaydırmaya yönelik tertipler kullanılarak ülkelerin gelir kaybına uğramasına neden olmaktadır.³⁵⁹

Son yıllarda, vergi konularında şeffaflık vurgusunun giderek arttığı ve bilgi değişimine yönelik düzenlemelere her gün bir yenisinin eklendiği görülmektedir. 3 Kasım 2011 tarihinde imzalanmış olan “Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi”³⁶⁰ Türkiye yönünden 1 Ocak 2019 tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin idari yardımlaşma konularında hüküm ifade etmektedir. “Finansal Hesap Bilgilerinin Otomatik Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması”

³⁵⁷ Wöhler, **Data Protection and Taxpayers’ Rights: Challenges Created by Automatic Exchange of Information**, Amsterdam: IBFD, 2018, s. 5. (Anılış: Data Protection)

³⁵⁸ OECD, Committee on Fiscal Affairs, **Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue** (Paris: OECD, 1998) s. 24

³⁵⁹ Cockfield, “Big Data and Tax Haven Secrecy”, s. 3.

³⁶⁰ 7018 sayılı Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesinin Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun **R. G.** Tarih: 20.05.2017 Sayı: 30071. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/05/20170520-2.htm> (Erişim: 18.12.2023)

ise 21.04.2017 tarihinde imzalanmış ve 31.12.2019 tarihinde onaylanmıştır,³⁶¹ anlaşmanın tarafı olan 119 ülke, karşılıklılık temelinde, ilgili ülkelerin mukimlerine ait finansal hesap bilgilerini, finansal kuruluşlardan toplayıp ayrı bir talep gerekmez (otomatik olarak) her yıl ilgili ülkeyle paylaşmakta olup, Türkiye’deki ilk otomatik bilgi değişiminin 2018 yılında Norveç ve Letonya ile ikili anlaşmalar çerçevesinde gerçekleştirildiği; çok taraflı anlaşma kapsamında otomatik bilgi değişimlerinin ise 2019 yılı verilerinin paylaşılması ile başladığı ve devam ettiği GİB’in 2022 Yılı Faaliyet Raporu’nda belirtilmektedir.³⁶²

Ayrıca, Türkiye’nin de aralarında olduğu G20 ülkelerinin matrah aşındırma ve kar aktarımıyla mücadele edebilmek için oluşturduğu Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı Eylem Planı’nın³⁶³ beşincisi olan, zararlı vergi rejimleriyle mücadelede şeffaflık ve özün biçime önceliği ilkelerinin önemini düzenleyen Zararlı Vergi Uygulamaları (Harmful Tax Practices) başlıklı düzenlemedir.³⁶⁴ Bu ve benzeri çabaların sonucu olarak idareye sunulması gereken bilgi miktarı giderek artmaktadır.

Ülkelerin otomatik bilgi değişimi uygulamaları Vergide Şeffaflık ve Bilgi Değişimi Küresel Forumu³⁶⁵ tarafından mevzuat denetimi ve etkili uygulama denetimi olmak üzere iki başlık altında denetlenmektedir.³⁶⁶ Türkiye açısından, otomatik bilgi değişimi standardının iç mevzuata aktarılmasına ilişkin denetim çalışması olumlu sonuçlanarak ve denetim sonucu “yerinde (in place)” olarak açıklanmıştır.³⁶⁷ GİB’in ABD ile otomatik bilgi ilişkisi ise 29 Temmuz 2015 yılında imzalanan Yabancı Hesaplar Vergi

³⁶¹ GİB, Vergi Sirküleri, Sirküler No: 2020/90 Tarih: 27.11.2020 <https://www.gureli.com.tr/sirkuler/vergi-sirkuleri-90-finansal-hesap-bilgilerinin-vergi-konularinda-karsilikli-olarak-otomatik-degisim-standardi-bilgilendirme-rehberi-yayimlanmistir/> (Erişim: 18.12.2023)

³⁶² GİB, **2022 Faaliyet Raporu**, s. 132.

³⁶³ İngilizce: Base Erosion and Profit Shifting – (Anılış: BEPS)

³⁶⁴ OECD, **Base Erosion and Profit Shifting Plan**, Action 5, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action5/> (Erişim: 26.05.2023)

³⁶⁵ OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information hakkında bk. <https://www.oecd.org/tax/transparency/who-we-are/about/> (Erişim: 21.02.2024)

³⁶⁶ OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information, “**What we do?**”, <https://www.oecd.org/tax/transparency/what-we-do/> (Erişim: 21.02.2024)

³⁶⁷ GİB, **2022 Faaliyet Raporu**, s. 132.

Uyum Yasası (Foreign Accounts Tax Compliance Act - FATCA) Anlaşması³⁶⁸ kapsamında yürütülmektedir.³⁶⁹ Bu anlaşma imzalandıktan uzun bir süre sonra 13 Eylül 2022 tarihli ve 6032 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla FATCA'nın yürürlük tarihi 14 Haziran 2021 olarak belirlenmiştir.³⁷⁰ 2022 yılı sonunda ilk bilgi değişimi yapılmıştır.

Şüphesiz ki bilgi değişiminin giderek artmasının sebebi, yalnızca devletlerin bilgiye olan ihtiyacının artması değildir. Ayrıca teknolojiye yaşanan gelişmeler de bilgiye erişmeyi kolaylaştırmaktadır. Bilgisayar ve malzeme teknolojilerindeki gelişmelerle, verilere ulaşmak, onları depolayabilmek, düzenleyebilmek, değiştirebilmek ve paylaşabilmek daha da kolaylaştığından, veri işlemenin de bilgi değişiminin de kapsamı da giderek genişlemiştir.³⁷¹

³⁶⁸ “Vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma sorunlarıyla mücadelede ülkelerin küresel anlamda işbirliği yapmaları açısından geliştirilen en önemli araçlardan biri vergi konularında şeffaflık sağlamak üzere vergi idareleri arasında bilgi değişiminin etkinleştirilmesidir.

Bu çalışmaların temelini teşkil eden adımlardan biri olarak Amerika Birleşik Devletleri’nde (ABD), Yabancı Hesapların Vergi Uyum Yasası (The Foreign Account Tax Compliance Act - FATCA), 18 Mart 2010 tarihinde kabul edilmiştir. Bu Yasa ile ABD’lilerin beyan dışı bıraktıkları gelirlerinin tespit edilebilmesi amacıyla ABD mukimi olmayan finansal kuruluşlara bir kısım yükümlülükler getirilmiş, bu yükümlülüklerle uyulmaması durumunda ise uyumsuz sayılan finansal kuruluşlara Amerikan kaynaklı gelirlerden yapılan ödemelerden %30 oranında stopaj yapılması öngörülmüştür.

ABD tarafından söz konusu yasal düzenlemeden hareketle otomatik bilgi değişimi yapılmasına yönelik olarak farklı ülke politikaları ve hukuk sistemleri gözetilerek farklı anlaşma modelleri geliştirilmiştir. Bunlar; taraf devletler arasında otomatik bilgi değişimi yapılmasını öngören “Hükümetlerarası Anlaşma” (Model I) ile anlaşmaya taraf ülkelerin kendi ülkelerindeki finansal kuruluşlarının otomatik bilgi değişimi için doğrudan Amerikan Gelir İdaresi (IRS) ile anlaşma yapmalarını, yetkili makamlarının ise ABD ile talep üzerine bilgi değişimini öngören “İşbirliği Anlaşması”dır (Model II).

Bu kapsamda, aralarında İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı’na (OECD) ve Avrupa Birliği’ne üye devletler ile G-20 ülkelerinin tamamına yakınının da bulunduğu, 100’den fazla ülke, ABD ile otomatik bilgi değişimi konusunda uluslararası anlaşma akdedilmesi yoluna gitmiştir. Ülkemizce yapılan değerlendirmede de, vergilendirme alanında işbirliğinin güçlendirilerek şeffaflığın sağlanması için ABD ile Model I kapsamında karşılıklılık esasına dayalı bir anlaşma akdedilmesi yönünde politika oluşturulmuştur.” GİB, FATCA Nedir?

https://bmvd.b.gov.tr/uluslararası_mevzuat/fatca-sorular (Erişim: 18.12.2023)

³⁶⁹ 2015 yılında imzalanmış, 2016 yılında onaylanarak Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

³⁷⁰ 6032 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı, R. G. 14.09.2023 S. 31953.

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/09/20220914-13.pdf> (Erişim: 18.12.2023)

³⁷¹ Wöhrer, **Data Protection**, s. 1-4; Cockfield, “Sharing Tax Information”, s. 1181.

2. Bilgi Değişimi Müessesesinin Hukuki Dayanakları

Devletler vergiden kaçınma ve vergi kaçırmayla mücadele edebilmek için, vergisel meselelerde uluslararası idari iş birliğini, bilgi değişimi ve özellikle otomatik bilgi değişimi anlaşmalarıyla yoğunlaştırmıştır. Bilgi değişimi anlaşmaları kamusal gelirin büyük kısmını korumayı mümkün kılan meşru bir araç olduğu halde akademik alanda, bu kamusal gayenin gerçekleşmesiyle, (vergisel) kişisel verinin korunması özel alanı arasındaki dengeye yeterince önem verilmediği dile getirilmektedir.³⁷² Avrupa Veri Koruma Denetçiliğinin 2010 yılında belirttiği gibi, “bugün de vergisel meselelerde veri koruma gerekliliğine ilişkin farkındalık hala başlangıç aşamasındadır,”³⁷³ demek mümkündür. Yine IFA’nın 2015 tarihli yıllık konferans kitabındaki 42 üye ülkenin ulusal raporlarından da otomatik bilgi değişimini destekleyen ülkelerin de bu veri koruma meselelerine çok az önem gösterdiği anlaşılmaktadır.³⁷⁴ Bu noktada çeşitli gelişmelerin varlığıyla bilgi değişimiyle ilgili olarak veri korumanın önemine daha büyük ehemmiyet gösterilmesi gerekmektedir. Bu gelişmelerden ilki, bilgi değişimine yönelik standart uygulamanın talep üzerine bilgi değişiminden otomatik bilgi değişimine kaymış olmasıdır. Bu kaymanın anlamı idarelerin daha sistemli bir şekilde daha fazla bilgi değişimi gerçekleştirmesidir. Dolayısıyla, vergisel alanda otomatik bilgi değişimine dayalı zorunlu veri toplanmasındaki artış, kişisel verilerin korunmasına ilişkin düzenleyici bir mevzuat gerektirmektedir.³⁷⁵ İkinci gelişme uluslararası alanda ve AB uygulamasında, daha fazla verinin otomatik bilgi değişimi kapsamına girmesi yönündeki politikaların varlığıdır. Bu, otomatik bilgi değişimi kapsamı genişledikçe, veri korumaya yönelik ihlallerin de artacağı anlamına gelir. Ayrıca, hukukun üstünlüğüne inanılan bir devlette

³⁷² Marcel Schaper, “Data Protection Rights and Tax Information Exchange in the European Union: An Uneasy Combination”, **Maastricht Journal of European and Comparative Law**, Cilt 23, S. 3 (2016), s. 515. (Anılış: An Uneasy Combination)

³⁷³ Avrupa Veri Koruma Denetçiliğinin Vergilendirme Alanında İdari İşbirliğine İlişkin Konsey Direktifine İlişkin Teklifi [2010] OJ C 101/01’den aktaran Schaper, “An Uneasy Combination”, s. 515.

³⁷⁴ P. Baker ve P. Pistone ‘General Report’, içinde **The Practical Protection of Taxpayers’ Fundamental Rights** (IFA Cashiers Vol. 100b, 2015), s. 65.

³⁷⁵ Kristofferson, Eleonor ve Michael Lang, “General Report”, **Tax Secrecy and Tax Transparency: The Relevance of Confidentiality in Tax Law**, Kristofferson, Eleonor ve Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.), Almanya: Peter Lang, 2013. s. 2.

vergi mükellefinin şahsi haklarının korunmasıyla, vergisel anlamda eksik beyanda bulunmanın önüne geçilmesi için sosyal ve politik önlemler alınması konusundaki giderek artan rıza arasındaki dengenin etkin bir şekilde sağlanmasının gerekliliği de tartışılabilir. Bilgi değişimi de dahil olmak üzere, vergi kaçırma ve vergiden kaçınmanın önlenmesine yönelik ölçütlerin kapsamı arttıkça vergi mükellefinin verilerinin korunması gibi hakları da bu doğrultuda yeniden değerlendirilmelidir.

AB içerisinde, üye devletler arasındaki vergisel bilgi değişiminin mevcut yasal dayanağı 2011 tarihli İdari İşbirliği Direktifi'dir.³⁷⁶ Bu direktifle amaçlanan, sınır ötesi işlemlerde vergiye ilişkin matrah tespitinin doğru değerlendirilmesinin ve vergi kaçakçılığın önlenmesinin sağlanması ve bu amacın gerçekleştirilebilmesi için vergi idareleri arasındaki iş birliğinin yönetilmesidir. Bu direktif üye ülke idareleri arasında bilgi değişimini sağlar. Bilgi değişimiyle üye ülkeler, mükellefler tarafından bizzat verilen bilgilerle, üçüncü kişilerden elde edilen bilgileri, bilgi değişimi kapsamında elde edilen bilgilerle kıyaslayarak, mükelleflerin olası eksik beyanlarını daha iyi hesaplayabilecektir. Değişimi yapılan bilgi her zaman, alıcı devlet tarafından, o ülkedeki vergisel sorumluluğun tespiti için doğrudan kullanılamaz. Bunun sebebi bilgi değişimi kapsamındaki bilgilerin gönderen üye devletin vergisel kuralları kapsamında hazırlanmış olması ve kuralların normal şartlar altında alıcı üye devlet mevzuatındakilere denk olmamasıdır.

2011 tarihli İdari İşbirliği Direktifi ile 77/799/EEC kodlu Karşılıklı İşbirliği Direktifi yürürlükten kaldırılmıştır. Bu anlamda İdari İşbirliği Direktifi, Karşılıklı İşbirliği Direktifi'nin yasal halefi kabul edilmektedir ve bu anlamda getirdiği en büyük yeniliğin Otomatik Bilgi Değişimi kapsamında vergiye ilişkin bilgilerin nasıl değiş tokuş edileceğine ilişkin standardın önemine daha da büyük bir vurgu yapması olduğu söylenmektedir.³⁷⁷ İki taraflı bilgi değişimi anlaşmaları iki ülke arasında karşılıklı

³⁷⁶ AB, Direktif 2011/16/EU, 15 Şubat 2011.

³⁷⁷ Schaper, "An Uneasy Combination", s. 516.

değişimi ifade etmektedir ve vergilendirme alanında şeffaflığın gelişmesini sağlamaktadır. Dünya genelinde bilgi değişimin yaygınlaştırılması için OECD Vergisel Meselelerde Bilgi Değişimine Yönelik Model Anlaşma'yı yayınlamış³⁷⁸ ve 2015 yılında da ülkelerin, mevcut vergisel bilgi değişimi anlaşmalarının kapsamını otomatik ve/veya kendiliğinden bilgi değişimini de kapsayacak şekilde genişletmek isterlerse kullanabilecekleri bir Model Protokol OECD Mali İşler Komitesi tarafından onaylanmıştır.³⁷⁹

OECD'nin, bilgi değişimine yönelik çalışmaları eskiye dayanmaktadır. Vergi Konularında İdari Yardımlaşmaya İlişkin Çok Taraflı Anlaşma ve OECD Model Vergi Anlaşması'nın 26. maddesi bilgi alışverişinin tüm usulleri için temel teşkil etmektedir. Özellikle 2009 yılından bu yana OECD, AB ve Vergi Amaçlı Şeffaflık ve Bilgi Değişimi Küresel Forumu tarafından şeffaflığın ve talep üzerine bilgi değişiminin geliştirilmesi konusunda önemli ilerlemeler kaydedilmiştir.³⁸⁰ 2012 yılıyla birlikte otomatik bilgi değişiminin yaratabileceği fırsatlar dikkatleri çekmiş ve 2013 yılında G20 ülkelerinin temsilcileri otomatik bilgi değişimini uyulması beklenen yeni bilgi değişimi standardı olmasına karar vermiştir. 22 Mayıs 2013 tarihinde Avrupa Konseyi oy birliğiyle otomatik bilgi değişiminin AB'de ve küresel boyutta yaygınlaştırılmasına yönelik çabalara öncelik verilmesini kabul etmiş ve küresel bir standart geliştirilmesi amacıyla G8, G20 ve OECD'de devam eden çalışmaları desteklemiştir. 2014 yılında da Common Reporting Standard (CRS - Genel Raporlama Standardı) kabul edilmiştir.³⁸¹ FATCA kapsamında yürürlüğe konulan ve OECD CRS ile de neredeyse küresel bir standart haline getirilen

³⁷⁸ OECD, Agreement on Exchange of Information on Tax Matters, <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2082215.pdf> (Erişim: 16.08.2023)

³⁷⁹ OECD, Tax Information Exchange Agreements, <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreementsticias.htm> (Erişim: 16.08.2023)

³⁸⁰ OECD (2017), **Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters**, Second Edition, OECD Publishing, Paris, p. 9. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267992-en> (Erişim: 20.08.2023) (Anılış: Standard for Automatic)

³⁸¹ OECD (2017), **Standard for Automatic**, p.10.

finansal hesaplarda otomatik bilgi değişimine ilişkin sistem çok büyük bir başarı olarak ifade edilmektedir.³⁸²

Tek taraflı bilgi değişimi anlaşmalarının bir örneği olan FATCA'nın yürürlüğe girmesinin ardında, ABD vergi mükelleflerinin varlıklarını off-shore (kıyı bankacılığı) ülkelerde gizlemesi nedeniyle ABD'nin gelir kaybına uğradığı varsayımı bulunmaktadır. Bu nedenle, yabancı finans kuruluşlarının, ABD'de vergiye tabi kişilerin sahip oldukları hesaplar hakkındaki (hesap sahibinin adı soyadı, geliri, hesap numarası, vergi numarası gibi) bilgileri ABD'ye raporlamaları zorunludur.³⁸³ Hükümetler arası anlaşmaların tek taraflı yapısı nedeniyle ABD merkezli finansal kuruluşların diğer devletlerle bilgi paylaşması gerekmemektedir. Bu tek taraflı paylaşım nedeniyle bu anlaşmalar genellikle tercih edilmemektedir. Bireysel hesaplarda, hesap sahibinin kimliğinin tespiti için, ad soyadı, adres, vergi numarası, doğum yeri ve tarihinin bildirilmesi gerekmektedir. FATCA Model 1'de genellikle doğum yeri ve tarihi gerekmemektedir.³⁸⁴

AB'nin yıllar süren müzakereler sonucunda görüş birliğine varabildiğı Tasarruflar Direktifi'nin bilgi değişimine ilişkin görece kısıtlı kapsamına nazaran, OECD CRS ile önerilen ve geniş kabul gören çerçeve sistem, uzun ve detaylı ön incelemeler gerektirmeyen haliyle, oldukça kapsamlı kabul edilmektedir. Ancak halihazırda pek çok ülke FATCA Model 1'i³⁸⁵ uygulamaya başlamış ve sisteme aşına olduğundan coğrafi bakımından daha geniş çapta bir raporlama yükümlülüğünün varlığı önemsiz bir detay teşkil etmiştir. Bilgi değişimine yönelik tüm bu olumlu gelişmelere rağmen, küresel anlamda bilgi değişiminde bulunmamakta direnen kimi ülkeler bulunduğundan vergi kaçakçılarının bu ülkelerde banka hesabı açarak bu hesaplara ilişkin bilgilerin değişimini önlemek suretiyle vergi kaçırmaları, otomatik bilgi değişiminin, vergi kaçakçılığını

³⁸² Wöhrer, **Data Protection**, s. 127.

³⁸³ IRS, **FATCA**, <https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca> (Erişim: 16.08.2023)

³⁸⁴ Wöhrer, **Data Protection**, s. 125.

³⁸⁵ İlgili kurallar genel olarak ABD tarafından dayatıldığı söylenebilecek bir çerçeve sunar.

önlemek için sağladığı bütün faydalara rağmen, hala kolaylıkla, mümkün olabilmektedir.³⁸⁶

3. Bilgi Değişimi Yöntemleri

Bilgi değişimine ilişkin, evrensel standart, talep üzerine bilgi değişiminden (2009), grup taleplerine (2012) ve takiben de otomatik bilgi değişimine (2013) dönüşmüştür.³⁸⁷ Kısa zamanda gerçekleşen bu değişiklikler sırasında vergi yükümlülerinin mahremiyetine, gizliliğine ve verilerinin korunmasına ilişkin haklarını güvence altına alan düzenlemeler yeterince değerlendirilmemiştir.³⁸⁸

Pek çok veri gibi, otomatik bilgi değişimi neticesinde elde edilen verilere erişebilmenin vergi idareleri açısından yararlı olması için, bu verilerin vergi idareleri tarafından etkili bir şekilde kullanılabilmesi gerekmektedir. Otomatik bilgi değişimindeki artış, veri analizi (data analytics) ve veri madenciliği (data mining) gibi teknolojik gelişmelerin hem vergi idareleri tarafından³⁸⁹ hem de risk değerlendirmelerini anlamak ve öngörmek isteyen vergi mükellefleri tarafından daha fazla kullanılmasına sebep olmaktadır.³⁹⁰ Veri madenciliği, vergi idarelerine, bilgi değişimi kapsamında elde edilmiş ve elde edilecek çok geniş kapsamlı veriler içerisinde gerekli bilgileri ayıklayabilme imkânı sağlamaktadır. Burada esas mesele, siyasi iradenin vergi kaçakçılığı ile mücadele etmek isteyip istemediğidir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde, bu yasadışı aktarımların sürdürülmesinde yer alanların, siyasi bağlantıları kuvvetli ve parasal açıdan bağımsız

³⁸⁶ Wöhrer, **Data Protection**, s. 127.

³⁸⁷ Wöhrer, **Data Protection**, s. 108.

³⁸⁸ T. Schenk-Geers, **International Exchange of Information and the Protection of Taxpayers**, s. 159 (Kluwer, 2009)

³⁸⁹ Cockfield, “Protecting Taxpayer”, s.432-433.

³⁹⁰ Wöhrer, **Data Protection**, s. 109; Cockfield, **Sharing Tax Information**, s. 1182; bk. Uğur Doğan, “Data Warehouse and Data-Mining Tools for Risk Management: The Case of Turkey”, **Risk-Based Tax Audits: Approaches and Country Experiences**, Ed. KHWAJA, Munawer Sultan vd., (2011) The World Bank, ss. 71-26.

<https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/2314/627010PUB0Risk000public00BOX361489B.pdf?sequence=1> (Erişim: 29.05.2023)

kimseler olması, kamu otoritelerinin etkin bir şekilde vergi kaçakçılığıyla mücadele edebilmesini zorlaştırmaktadır.³⁹¹

Direktif'e göre bilgi değişimi için üç farklı yöntem bulunmaktadır. Bunlardan ilki olan, *talep üzerine bilgi değişimi* Direktif'in 3. maddesinin 8. fıkrasında düzenlenmiştir ve buna göre bir üye devlet, belli bir bilgiyi, başka bir üye devletten belli bir dosya kapsamında talep etmektedir. Aynı maddenin 9. fıkrasında düzenlenen *otomatik bilgi değişiminde* ise bir üye devlet, önceden tanımlanmış bilgileri, toplu halde, önceden belirlenmiş düzenli aralıklarla sistematik olarak paylaşmaktadır.³⁹² Onuncu fıkarda düzenlenen *kendiliğinden bilgi değişiminde* ise üye devletlerden biri, herhangi bir sistematığa ya da talebe dayanmaksızın istediği zaman bilgi gönderebilmektedir.

Kendiliğinden bilgi değişimi, otomatik bilgi değişiminin konusunu oluşturabilecek bilgilerin ülkeler arasında herhangi bir istek olmadan değiştirilmesi olarak tanımlanabilir.³⁹³ Böylesi bir değişim, olağan faaliyetlerini yerine getiren bir vergi memurunun, başka bir ülkenin yetkili makamları açısından önem arz edecek bir bilgi tespit ettiğinde bunu bilgi değişimi birimine haber vermesini ve bu birimin de bilgiyi paylaşp paylaşmama kararı verebilmesini sağlar. Bu ancak iki ülke arasındaki böylesi bir değişim için uygun bir hukuki zeminin varlığı halinde yapılabilir.³⁹⁴ Dolayısıyla böylesi bir değişimin etkin olabilmesi için, vergi memurlarının, idari iş ve işlemleri esnasında edindikleri bilgilerin başka ülke yetkili makamları açısından önemli olduğunu idrak ve tespit edebilmelerine bağlıdır. Kendiliğinden bilgi değişimi, vergi kaçakçılığıyla küresel

³⁹¹ Wöhrer, **Data Protection**, s. 109; Suraj Jaiswal and Neeti Biyani, **India's Experience with Exchange of Information Agreements**, A Study by Centre for Budget and Governance Accountability, 2016, p.17 <https://www.cbgaindia.org/wp-content/uploads/2016/05/Indias-Experience-with-Exchange-of-Information-Agreements-Web-Publication.pdf> (Erişim: 21.02.2024); Cockfield, "Sharing Tax Information", s. 1182.

³⁹² Willem Boei, Janco van Dam, "Legal Protection in the Context of International Exchange of Information Upon Request Between Tax Authorities", **Erasmus Law Review**, 2022, Vol. 15 Issue 2, p. 76-77. <https://www.erasmuslawreview.nl/tijdschrift/ELR/2022/2/ELR-D-22-00033> (Erişim: 25.10.2023)

³⁹³ Cockfield, "Protecting Taxpayer", s. 424; Cihat Öner, **Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010, s. 80.

³⁹⁴ Cockfield, "Protecting Taxpayer", s. 424, OECD, **Keeping It Safe: The OECD Guide on the Protection of Confidentiality of Information Exchanged for Tax Purposes** (2012), s. 5.

boyutta mücadele edebilmede önemli bir araç olmasının sebebi bu yöntemin vergi idarelerine mükelleflerinin, başka ülkelerde yer alan varlıklarına ilişkin bilgilere erişebilme imkânı tanıyarak bunları vergilendirebilme imkânı tanımasıdır.³⁹⁵

Direktif kapsamında idareler arasında talep üzerine bilgi değişimi ve kendiliğinden bilgi değişimine, paylaşılacak verinin, veriyi alan devletin iç hukuku açısından idari ve icrai açıdan öngörülebilir şekilde alakalı olması kaydıyla izin verilmiştir.³⁹⁶ Kural olarak, üye devletlerin herhangi bir merciinin herhangi bir vergisi bilgi değişimi kapsamına dahildir. Direktif kapsamında bilgi değişimiyle amaçlanan katma değer vergileri olmasına rağmen, gümrük ve işlem vergileri istisna tutulmuştur.³⁹⁷ Bunun sebebi AB mevzuatında bu vergilerle ilgili bilgi değişimine izin veren başkaca düzenlemelerin bulunmasıdır.³⁹⁸ 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren yürürlük kazanan bu direktifle 1 Ocak 2014 tarihinden sonraki vergilendirme dönemleri için bazı veriler açısından otomatik bilgi değişimi getirilmiştir. Bu vergisel veriler: ücretler, belli hayat sigortası ürünleri, emeklilik gelirleri, gayrimenkul sahipliği ve bunlardan elde edilen gelirler, yönetici/müdür kazançlarıdır.³⁹⁹ Direktif'e bu tarihten sonra getirilen değişikliklerle otomatik bilgi değişimi kapsamında Direktif'in toplanacak veri kalemleri daha da genişletilmiştir.

Avrupa'da, bilgi değişimine ilişkin kapsam değiştikçe, zamanla buna ilişkin farklı araçlar gelişmiştir. Bu araçlar, zamanla vergi ile ilgili konularda bilgi değişimine ilişkin, biçim, kapsam ve sınırlar açısından ele alınmıştır. Talep üzerine bilgi değişimi ve kendiliğinden bilgi değişimi alanlarındaki düzenlemeler, paylaşılan bilgilerin mümkün olan en geniş kapsamda olduğundan emin olunması için, giderek daha detaylı hale gelmiştir. Buna rağmen, asıl esaslı değişimler otomatik bilgi değişimi alanında

³⁹⁵ OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information, **Model Manual on Exchange of Information for Tax Purposes**, 2021, s. 37. <https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/EOI-manual.pdf> (Erişim: 21.02.2024)

³⁹⁶ Direktif 2011/16/EU, madde 1.

³⁹⁷ Direktif 2011/16/EU, madde 2/1.

³⁹⁸ Wöhrer, **Data Protection**, s. 111; Direktif 2011/16/EU, madde 2/2.

³⁹⁹ Direktif 2011/16/EU, madde 8/1.

olmuştur.⁴⁰⁰ Otomatik bilgi değişimi kurumuyla amaçlanan uluslararası alanda vergi uyumlanmasını gerçekleştirmektir.⁴⁰¹ Bu doğrultuda ülke idareleri arasında, finansal hesaplara ilişkin bilgiler ve özgelgelerin otomatik değişimi gerçekleştirilmektedir. Bunun sağlanabilmesi için, finansal kuruluşların, yabancılara ait hesapların tespiti için bir usul belirlemesi ve bu şekilde eriştiği bilgileri vergi idarelerine bildirmesi gerekmektedir. Bu gibi araçların varlığı, geliri gizlemek için off-shore (kıyı bankacılığı) hesaplar kullanarak ikamet ülkesinde vergilendirmeden kaçınabilmesinin önüne geçmektedir.⁴⁰² Tasarruflara ilişkin Savings Directive'in aksine, son yıllarda yapılan değişikliklerle finansal hesaplara ilişkin bilgilerin otomatik değişimine ilişkin yeni bir çerçeve belirlenerek, sadece, doğrudan gerçek lehtar nezdindeki finansal hesapların değil, bunların yanı sıra faaliyette bulunmayan kuruluşlar tarafından tutulan hesapların da dikkate alınmasını gerektirmektedir. Finansal kuruluşlara, faaliyette bulunmayan bu gibi kuruluşlar ve onları esasen kimlerin kontrol ettiğinin tespitine ilişkin bir inceleme zorunluluğu getirilmesi, ikamet ülkesinin doğru kişileri vergilendirebilmesini sağlayacaktır.⁴⁰³

Otomatik bilgi değişimi, vergi mükelleflerinin benzer türdeki bireysel pek çok vakaya ilişkin yığınlar halindeki bilgileri içeren, sistemli ve düzenli aktarımları ifade eder. Çeşitli gelir türlerini ilgilendiren bu aktarımlar, genellikle, gelirin elde edildiği ülke idaresinden, ikamet edilen ülke idaresine yapılır.⁴⁰⁴ Otomatik olarak değişime tabi tutulan bu bilgiler, genellikle kaynak ülkede düzenli bir şekilde toplanır ve ardından, bir rutin dahilinde otomatik olarak ikamet ülkesine aktarılır. İkamet ülkesi, bu bilgileri vergi mükellefinin ülke dışındaki gelirlerini beyan edip etmediğini kontrol etmek için kullanabilir. Otomatik bilgi değişimi, daha önce, bunların varlığına ilişkin herhangi bir

⁴⁰⁰ Wöhrer, **Data Protection**, s. 111.

⁴⁰¹ Cockfield, "Protecting Taxpayer", s. 435; Funda Başaran Yavaşlar, "Türk Vergi Hukukunda Uluslararası Bilgi Değişimine İzin Veren Hukuki Kaynakların Tespiti ve Değerlendirilmesi" **Vergi Dünyası**, 2015, S. 401, s. 26.

⁴⁰² Cockfield, "Protecting Taxpayer", s. 429.

⁴⁰³ Wöhrer, **Data Protection**, s. 127.

⁴⁰⁴ Cockfield, "Protecting Taxpayer", s. 427-428.

emare olmasa bile, vergisel yükümlölüklerle uyulmadığını ortaya çıkarma gücünü haizdir.⁴⁰⁵

4. Bilgi Değişimi Müessesesi ve Kişisel Verilerin Korunması Hakkı Arasındaki İlişki

Vergi idareleri, mükelleflerin bilgilerini, teknolojik gelişmeler öncesi, fiziksel olarak depoluyordu ve arşivlemenin kendisi kadar arşivlere ulaşmak da maliyetli ve güç oluyordu. O şartlarda mükellef bilgilerini uluslararası bir vergi idaresiyle paylaşmak bir yana ülke içindeki kurumlarla paylaşmak bile zorken dijitalleşmenin ön planda olduğu bu çağda vergi idareleri çok düşük maliyetlerle mükelleflerin kişisel bilgilerine otomatik olarak erişebileceği yazılımlar tasarlayabilmekte, çapraz kontrol yöntemiyle bu bilgileri başka devlet ya da özel sektör kuruluş kayıtlarıyla karşılaştırıp, verileri kopyalayarak sınır ötesine ulaştırabilmektedir.⁴⁰⁶ Bu da mükelleflerin kendi ülke vergi idarelerine sunarken bile çekinebileceği türde bilgilerinin üçüncü kişilerle paylaşılmasına neden olabilmektedir.

Gizlilik ana hatlarıyla başkalarının bireye müdahalesinin sınırı olarak ifade edilebilir.⁴⁰⁷ Bu noktada, bir kişinin başka kimselerce fark edilmesi, başkalarının bu kişi hakkında bilgi sahibi olması ya da bu kişiye ulaşabilmesi durumlarında gizliliğin ortadan kalktığını söylemek mümkün olabilir.⁴⁰⁸ Finansal gizlilikten söz edildiğinde, kişilerin geliri, harcamaları ve tasarrufları, şahsi mal varlığı gibi bilgilerini saklayabilme imkanı

⁴⁰⁵ Wöhrer, **Data Protection**, s. 111.

⁴⁰⁶ Cockfield, "Sharing Tax Information", s. 1182.

⁴⁰⁷ Gizlilik kavramına ilişkin ayrıntılı bir çalışma için bk. Daniel J. Solove, "Conceptualizing Privacy," 90 **Calif. L. Rev.** 1087 (2002) s. 1099-1125. <https://www.jstor.org/stable/3481326> (Erişim: 21.02.2024)

⁴⁰⁸ Ruth Gavison. "Privacy and the Limits of Law." **Yale Law Journal**, vol. 89, no. 3, January 1980, pp. 421-471. *HeinOnline*, <https://heinonline.org/HOL/P?h=hein.journals/ylr89&i=441> (Erişim Tarihi: 21.02.2024)

veya hakkından söz edilebilir.⁴⁰⁹ Blum’a göre, mükelleflerin vergi ile ilgili bilgilerini paylaşmaktan imtina etmesinin sebepleri:

*a) başkalarıyla lehe veya aleyhe olacak şekilde mukayese edilmemek, b) kendi özerkliklerini ve yaratıcılıklarını koruyabilmek için mercek altına alınmamak, c) açığa çıkacak bilgilerin siyasi veya sair saiklerle düşmanları tarafından kendilerini küçük düşürmek için kullanılmasından kaçınmak d) kişi ve kurumlardan gelebilecek taleplerin önünü kesmek, e) hırsızların, dolandırıcıların ve fidye peşindekiler de dahil olmak üzere diğer suçluların hedefi haline gelmemek, f) kimlik hırsızlığının önüne geçmek, g) sektördeki rakipleri tarafından rekabeti kendi lehlerine çevirmek için kullanılabilecek bilgi miktarını sınırlamaktır.*⁴¹⁰

Mahremiyet ve gizliliğin şeffaflıkla dengelenebilmesinin zorluğu⁴¹¹, Türk vergi mevzuatında da göze çarpmaktadır. Vergi işleriyle uğraşanlar, görevleri dolayısıyla öğrendikleri bilgiler bakımından görevlerinden ayrılırlar bile vergi mahremiyeti hükümleriyle bağliken⁴¹², vergi idaresi, vergi mahremiyetinin bir istisnası olarak vergilendirme alanında bilgi değişimi anlaşmaları kapsamında bilgi paylaşmak yükümlülüğü altındadır.⁴¹³ Bu haliyle bir uluslararası hukuk meselesi gibi gözükken bilgi değişimi şüphesiz ki ulusal hukuktan bağımsız düşünülemez. Kendisinden talepte bulunulan devlet, yalnızca iç hukukunun toplamasına izin verdiği bilgileri diğer devlete sağlayabilir. İç hukukta bir sınırlama varsa bu değişeceği bilgi açısından da bir sınırlama

⁴⁰⁹ Richard W. Rahn, “The Future of Money and Financial Privacy”, **The Future of Financial Privacy - private choices versus political rules**, The Competitive Enterprise Institute, ed. (2000), p. 126, 132. <https://cei.org/wp-content/uploads/2000/01/2382.pdf> (Erişim: 21.02.2024)

⁴¹⁰ Cynthia Blum, “Sharing Bank Deposit Information with Other Countries: Should Tax Compliance or Privacy Claims Prevail” (2004) 6 **Fla. Tax Rev.** pp. 604-605. <https://journals.upress.ufl.edu/ft/article/view/420/399> (Erişim: 21.02.2024)

⁴¹¹ van der Sloot, “Legal persons”, s. 30.

⁴¹² Bk. VUK, 5. Madde, Vergi Mahremiyeti.

⁴¹³ VUK

“Uluslararası anlaşmalar gereğince bilgi değişimi:

Madde 152/A – (Ek: 24/5/2013-6487/9 md.)

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, usulüne uygun olarak yürürlüğe girmiş uluslararası anlaşmalarda yer alan bilgi değişimi hükümleri çerçevesinde, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek usullere göre bu Kanunun 1 inci maddesinde belirlenen şümulle sınırlı olmaksızın bilgi toplayabilir.”

olduğu anlamına gelmektedir. Ayrıca talepte bulunulan devlet, kendi iç hukukundaki yetkisi dahilinde toplayabileceği bilgileri diğer devletten isteyebilir. Bilgi değişimi, devletlerin karşılıklı yükümlülüklerini düzenlediğinden bu gibi uluslararası yükümlülüklerin bireysel menfaatleri de etkilemesi mümkündür. Bu nedenle kamusal menfaatlerle vergi mükellefinin bireysel menfaatleri arasında denge çok önemlidir.⁴¹⁴

III. VERGİ İDARESİNİN KİŞİSEL VERİLERİ İŞLEME ARAÇLARI

A. Vergi İdaresinde Dijital Dönüşüm ve Kişisel Veriler

Vergi idareleri, gerçek ve tüzel kişi mükelleflerden ve pek çok özel ya da kamu kurumundan beyannameler veya başkaca formlar vesilesiyle oldukça karmaşık ve devasa miktarda bilgiye erişebilmektedir ve bu haliyle vergi idareleri en başta bilgi yönetim kuruluşlarıdır.⁴¹⁵ Dünya genelindeki tüm kurumlar gibi vergi idareleri de dijital dönüşüm sürecinden geçmektedir. Vergi idaresinde dijital dönüşümün mükellefler ve vergi idaresi açısından pek çok avantajı bulunmaktadır. Bu nedenle vergi idareleri kaynaklarını bu alana ayırmakta ve kâğıt ve insan temelli arşivleme sistemlerinden, makine temelli ve dijital olanlara geçmektedir. Vergi İdaresi 1.0, basılı evrak yığınlarının ve memurlar aracılığıyla insani iş gücüne dayalı işleyen süreci ifade etmektedir. Vergi İdaresi 2.0 ise hem ekonomik yaşamın hem de vergi mükelleflerinin giderek daha fazla dijitalleşmesiyle, dijital verilerin ve analitik araçların vergi idareleri tarafından kullanımı için, vergi idarelerinin diğer kamu kuruluşlarıyla, özel sektörle ve başka ülkelerle iş birliklerinin başladığı "e-idare/e-devlet" olarak da adlandırılan vergi mükellefleri ve idare için vergilendirmede verimlilik ve etkinliği arttıran süreci ifade etmektedir.⁴¹⁶ Uzun zamandır

⁴¹⁴ Billur Yaltı, "Türk Vergi Anlaşması Uygulamasına İlişkin Gözlemler", Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi İsviçre- Türkiye Araştırmalar Vakfı "İsviçre- Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın Temel Esasları" Sempozyumu 8 Nisan 2011, s. 10'dan aktaran: Çelikkaya, Bişgin, "Vergi İdareleri Arasında", s. 81.

⁴¹⁵ Robert F. van Brederode, "The Impact of Science and Technology on Taxation", *INTERTAX*, Vol. 41, Issue 12, 2012, p. 634. (Veri tabanı: Kluwer)

⁴¹⁶ OECD (2020), *Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration*, OECD, Paris, s.7. <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/tax-administration-3-0-the-digital-transformation-of-tax-administration.pdf> (Erişim: 15.12.2023)

dijital araçların sunduğu fırsatlar, yeni iletişim kanalları ve iç ve dış veri kaynaklarındaki büyük artış, vergi mükelleflerine yönelik hizmetlerin de dönüşmesini gerektirmektedir.⁴¹⁷ Ekonomik alanda ve genel olarak toplumda giderek artan dijitalleşmenin getirdiği değişikliklerin doğasının, farklı bir vergi yönetimi modelini gerektirdiği dile getirilmekte ve OECD belgelerinde bu yeni sistem “Vergi İdaresi 3.0” (*Tax Administration 3.0*) olarak adlandırılmaktadır.⁴¹⁸ Bu modelde, vergi idarelerinin vergilendirmeye ilişkin süreçleri, vergi mükelleflerinin günlük yaşamlarında ve işlerinde kullandıkları sistemlere giderek daha fazla entegre edilmektedir.

Böylelikle otomasyon çalışmalarıyla daha sorunsuz işler hale gelecek olan vergi idaresinin, iş yükünün önemli ölçüde azalacağı düşünülmekte, bunun mümkün olabilmesi için veri kullanımına ve ulusal sistemlerin güvenliğine olan inancın güçlendirilmesi gerektiği savunulmaktadır.⁴¹⁹ Kişisel verilerin korunmasına ilişkin veri güvenliği ilke ve politikalarının her kurumun kendi başına belirleyebileceği bir husus olarak değerlendirilmemesi; bütün kamu ya da özel kurum ve kuruluşların uyması gereken standartların önceden belirlenmesi gerekmektedir. Aksi halde bu kurumlar tarafından İnternet aracılığıyla sunulan hizmetlerde, tüm bu kurumlar birbirinin çilingiri haline gelebilecektir.⁴²⁰

Bilgi teknolojilerine duyulan ihtiyaç ve bunlara yönelik talep giderek artarken Edward Snowden’la anılan *NSA Leaks* tecrübesi bazı devletleri, dijital teknolojiye dair problemleri çözmenin en uygun yönteminin dijital çözümler kullanmamak olduğu sonucuna götürmektedir.⁴²¹ Bu bilgi sızıntıları sonrasında, Rus güvenlik yetkililerinin,

⁴¹⁷ Bk. Robert F. van Brederode, “The Impact of Science and Technology on Taxation”, **INTERTAX**, Vol. 41, Issue 12, 2012, pp. 628-637. (Veri tabanı: Kluwer)

⁴¹⁸ OECD (2020), **Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration**, s. 3.

⁴¹⁹ OECD (2020), **Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration**, s. 3.

⁴²⁰ Muammer Ketizmen ve Çağlar Ülküder, “E-Devlet Uygulamalarında Kişisel Verilerin Korun(ma)ması”, XII. “Türkiye’de İnternet” Konferansı 8-10 Kasım 2007, Ankara, 2007, s. 190. <https://docplayer.biz.tr/1990387-E-devlet-uygulamalarinda-kisisel-verilerin-korun-ma-masi.html> (Erişim: 19.07.2021)

⁴²¹ Michael Hatfield. “Cybersecurity and Tax Reform”, **Indiana Law Journal** Vol. 93. Iss. 4, 2018, 1161.

hassas konular hakkındaki yazışmalarda “her tür elektronik iletişim yönteminin tehdiye açık olması” gerekçesiyle, eski usule dönerek daktilo kullanmaya başladığı basına yansımıştır.⁴²² Her ne kadar bilgisayarların korunması için çeşitli yöntemler mevcutsa da hiçbir yöntemin tam bir koruma sağlamadığı belirtilmiştir. Zira her bilgisayar programı milyonlarca koddan oluşur ve bunların her biri olası saldırılara açıktır. Bu nedenle sırların saklanması için en ilkel yöntem olan insan elinin -ister el yazısı ister daktilo ile kullanılması Rus yetkililerce tercih edilmiştir. Aynı şekilde Almanya’da da⁴²³ devlet çalışanlarının, hassas ya da önemli meselelerde dijital yollarla iletişim kurmaması bunun yerine, bu meseleleri mümkün mertebe yemek ya da kahve sohbetleri esnasında konuşmaları önerilmektedir. Bütün bu uç örnekler veri korumanın önemine işaret etse de artık teknolojinin görmezden gelinebileceği bir işleyiş biçimi hem idare hem de vatandaşlar açısından mümkün gözükmemektedir. Bu nedenle vergi idaresinin mükelleflerin kişisel verilerini koruması özellikle vergiye gönüllü uyumun sağlanabilmesi için çok önem arz eden görevlerindendir.⁴²⁴

B. Büyük Veri ve Vergi İdaresi

Büyük veri kavramı çok da yeni bir kavram değildir. Uzunca bir süredir, akademik ya da akademik olmayan yayınlarda sıklıkla kendine yer bulmaktadır. Doksanlı yıllarda

⁴²² Miriam Elder, “Russian Guard Service Reverts to Typewriters After NSA Leaks”, *The Guardian*, 11 Temmuz 2013. <https://www.theguardian.com/world/2013/jul/11/russia-reverts-paper-nsa-leaks> (Erişim: 26.05.2021)

⁴²³ Philip Oltermann, “Germany ‘may revert to typewriters’ to counter hi-tech espionage”, *The Guardian*, 15 Temmuz 2014. <https://www.theguardian.com/world/2014/jul/15/germany-typewriters-espionage-nsa-spying-surveillance> (Erişim: 26.05.2021)

⁴²⁴ van Brederode, “The Impact of Science and Technology on Taxation”, p. 634.

“büyük çaplı veri setlerinin görselleştirilmesi”⁴²⁵ veya veri madenciliği kapsamında⁴²⁶ kavramdan bahsedilirken kavramdaki büyük sıfatıyla nitelendirilen ebat ya da hacimken 2000’li yılların başında büyük veri kavramının tanımı değişmiştir.⁴²⁷ 2001 yılında yayınlanan bir araştırmada, Doug Laney, büyük verinin bileşenlerini Volume (Hacim), Velocity (Hız⁴²⁸) ve Variety (Çeşitlilik) olarak “3V” ile ifade etmiştir.⁴²⁹ O zamandan bu zamana, pek çok yazar büyük veri kavramına ilişkin bu tanımı çeşitli şekillerde genişletmiş ve yeni kavramlar eklemiştir.⁴³⁰

Vergi alanında büyük veri, büyük verinin sağladığı olanakların vergi idaresi tarafından kullanılması olarak düşünülebilir. Vergisel alanda büyük veri farklı kurumlarca toplanabilir. Başta HMB’nin bağlı kuruluşu GİB olmak üzere, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Ticaret Bakanlığı, Gümrük İdaresi, Sosyal Güvenlik Kurumu gibi çeşitli kamu kurum ve kuruluşları, banka ve finans kuruluşları gibi kimi özel kurum ve kuruluşlar nezdinde yer alan büyük veriyi depolamakta ve gerektiğinde diğer kurum ve kuruluşlarla

⁴²⁵ M. Cox, D. Ellsworth, “Application-controlled Demand Paging for Out-of-core Visualization”, **Proceedings of the 8th conference on Visualization '97**, 1997, s. 1.

<https://ntrs.nasa.gov/api/citations/20020046803/downloads/20020046803.pdf> (Erişim: 20.08.2023)

⁴²⁶ Weiss, S.M., Indurkha, N., 1998. Predictive data mining: a practical guide. Morgan Kaufmann’dan aktaran: Ossi Ylijoki, Jari Porras, “Perspectives to Definition of Big Data: A Mapping Study and Discussion”, **Journal of Innovation Management**, JIM 4, 1 (2016) s. 73. <http://hdl.handle.net/10216/83250ISSN 2183-0606> (Erişim: 20.08.2023)

⁴²⁷ Ylijoki, Porras, **a.g.e.**, s. 73.

⁴²⁸ Burada, Türkçeye, doğrudan çevirisi hız, sürat olan bu kavramla verinin gerçek zamanlı (real-time) elde edilebilmesi kastedilmektedir.

⁴²⁹ Doug Laney, “3D Data Management: Controlling Data Volume, Velocity and Variety”, Meta Group Research Paper, <https://community.aiim.org/blogs/doug-laney/2012/08/25/deja-vvvu-gartners-original-volume-velocity-variety-definition-of-big-data> (Erişim: 20.08.2023)

⁴³⁰ Bk. Rob Kitchin, Gavin McArdle, “What Makes Big Data, Big Data? Exploring the Ontological Characteristics of 26 Datasets”, **Big Data & Society**, January – June 2016, p. 1-10. [https://journals.sagepub.com/doi/pdf/10.1177/2053951716631130#:~:text=In%202001%2C%20Doug%20Laney%20detailed,charac%2D%20terised%20by%20three%20traits%3A&text=volume%20\(consisting%20of%20enormous%20quantities,semi%2Dstructured%20and%20unstructured\)](https://journals.sagepub.com/doi/pdf/10.1177/2053951716631130#:~:text=In%202001%2C%20Doug%20Laney%20detailed,charac%2D%20terised%20by%20three%20traits%3A&text=volume%20(consisting%20of%20enormous%20quantities,semi%2Dstructured%20and%20unstructured)) (Erişim: 20.08.2023); Ossi Ylijoki, Jari Porras, “Perspectives to Definition of Big Data: A Mapping Study and Discussion”, **Journal of Innovation Management**, JIM 4, 1 (2016) s. 73. <http://hdl.handle.net/10216/83250ISSN 2183-0606> (Erişim: 20.08.2023); Lana Liu, "A Study of the Application of Big Data to Tax Management," *2019 International Conference on Communications, Information System and Computer Engineering (CISCE)*, Haikou, China, 2019, s. 647, doi: 10.1109/CISCE.2019.00150. <https://ieeexplore.ieee.org/document/8805826> (Anlış: Application of Big Data) (Erişim: 09.10.2023)

paylaşmaktadır.⁴³¹ Bu kurum ve kuruluşların temas ettiği faaliyet alanlarının genişliği düşünüldüğünde, hemen hemen her konunun vergilendirme alanına girebileceği aşıkardır. Pek çok ülke vergi idaresi gibi GİB de büyük veriyi risk analiz çalışmalarında kullanmaktadır.⁴³²

Bu noktada *vergilendirme alanında büyük verinin öneminden*⁴³³ söz etmek gerekir. Bilgi teknolojilerinin gelişmesiyle veriler katlanarak artmakta, bu da kamu ve özel sektör kuruluşları bakımından karar alma mekanizmalarını temelden etkilemektedir. Bu doğrultuda vergi idareleri için, hangi verilerin onlar için değerli olduğunu ve kendinden gizlenen hususları tespit edebilmek ve böylelikle vergi tabanını genişletmek önem arz eder. Bu bağlamda büyük veri, *vergi idaresinin yeni vergi kaynakları bulunmasına olanak sağlar*.⁴³⁴

Teknolojik gelişmelerin hız kazanmasıyla kamu kurumları arasındaki sınırlar giderek ortadan kalktığı gibi kurumların çeşitli dış kaynaklardan veri sağlayabilmesi de kolaylaşmıştır. Bu durum, büyük verinin analiz edilebilmesi ve vergi ile ilgili verilerin paylaşımı ve değişimi için elverişli bir zemin teşkil etmektedir.⁴³⁵ Zira gerekli altyapılar oluşturulduğunda vergilendirmeye konu olabilecek veriler, vergi ve gümrük idareleri ve

⁴³¹ “Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Kapsamında Denetim Kapasitesinin Güçlendirilmesi ve Kurumlar Arası Veri Paylaşımının Artırılmasına Yönelik Teknik Yardım Projesi” kapsamında Gelir İdaresi Başkanlığınca gerçekleştirilen “Kurumlar Arası Veri Paylaşımı Çalıştayı”, 18-22 Ağustos 2021 tarihlerinde Bolu’da düzenlenmiştir. <http://www.kayitliekonomiyegecis.gov.tr/tr/kurumlar-arasi-veri-payla%C5%9Fimi-%C3%A7ali%C5%9Ftayi> (Erişim: 26.02.2024); diğer çalıştaylar için bk. Risk Analizi Genel Müdürlüğü, **2022 Yılı Faaliyet Raporu**, Ocak 2023, s. 21. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2023/03/2022-Yili-Birim-Faaliyet-Raporu-1.pdf> (Erişim: 26.02.2024)

⁴³² RADAR sistemi için bk. Risk Analizi Genel Müdürlüğü, **2022 Yılı Faaliyet Raporu**, Ocak 2023. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2023/03/2022-Yili-Birim-Faaliyet-Raporu-1.pdf> (Erişim: 26.02.2024)

⁴³³ Bu konuda ayrıntılı bir çalışma için bk. Lana Liu, "A Study of the Application of Big Data to Tax Management," **2019 International Conference on Communications, Information System and Computer Engineering (CISCE)**, Haikou, China, 2019, s. 647-650, doi: 10.1109/CISCE.2019.00150, <https://ieeexplore.ieee.org/document/8805826> (Anılış: Application of Big Data) (Erişim: 09.10.2023) İtaliy yazılmış tasnifler bu makaleden alınmıştır: Liu, “Application of Big Data”, s. 647-648.

⁴³⁴ Liu, “Application of Big Data”, s. 647-648.

⁴³⁵ Juan Wang, (2020). “Application of Blockchain Technology in Tax Collection and Management” In: Xu, Z., Parizi, R., Hammoudeh, M., Loyola-González, O. (eds) **Cyber Security Intelligence and Analytics**. CSIA 2020. Advances in Intelligent Systems and Computing, vol 1147. Springer, Cham., p. 53. https://doi.org/10.1007/978-3-030-43309-3_7 (Erişim: 18.02.2024)

ticaret bakanlığı gibi kurumlar ve işletmelerin doğrudan müşteriye satış yapabilmesini sağlayan çevrim içi satış siteleri gibi şirketler arasında etkin bir şekilde değiş tokuş edilebilecektir. Vergi idaresi, alakalı verileri toplayıp düzenleyerek, vergiyle ilgili bilgileri daha etkin bir şekilde analiz edip işleyebildiğinde vergi mükelleflerinin faaliyet durumundaki ve vergi yükündeki değişiklikleri daha hızlı ve doğrudan tespit edebilecektir.⁴³⁶ Ayrıca, büyük veri, vergi mükelleflerinden kaynaklanan riskleri veya vergi idaresinin vergi tahsilat usullerindeki teknik hatalardan kaynaklanan vergi kayıplarını tespit edebilmek için kullanılabilir.⁴³⁷ Diğer bir deyişle, *vergi idaresinin verileri analiz edebileceği bir altyapı sağlayarak risk yönetimi stratejileri oluşturabilmesini sağlar.*⁴³⁸

Zira teknolojik gelişmeler, son yıllarda eksik ya da yanlış beyan, sahtecilik, dolandırıcılık amacıyla da kullanılmaktadır. Büyük veri analizi bu tür yasadışı davranışları ele almanın en etkili yollarından biridir. Çevrim içi verilerin araştırılması ve eşleştirmesi yoluyla tüzel kişiler, yatırımcılar ve gerçek kişiler arasındaki bilgi ve ilişkilerin, denetim birimlerinin gayrimeşru davranışların izlerini doğru ve zamanında tespit etmesine yardımcı olduğu görülebilir. Böylece denetim stratejileri daha iyi formüle edilebilir ve olası vergi kaynakları veya riskler daha hızlı keşfedilebilir.⁴³⁹

Vergi idarelerinin bilgi sistemleri, çok sayıda yapılandırılmış veri⁴⁴⁰ ve oldukça büyük miktarda değerli bilgi içermektedir. Bu, vergilendirme organlarının verilerin

⁴³⁶ Risk Analizi Genel Müdürlüğü, **2022 Yılı Faaliyet Raporu**, s. 21.

⁴³⁷ Christian Esposito, Alfredo De Santis, Genny Tortora.: “Blockchain: a panacea for healthcare cloud-based data security and privacy?” **IEEE Cloud Comput.** 5(1), 31–37 (2018), p. 35. <https://ieeexplore.ieee.org/stamp/stamp.jsp?tp=&arnumber=8327543> (Erişim: 19.02.2024)

⁴³⁸ Liu, “Application of Big Data”, s. 647-648.

⁴³⁹ Abu Afifa, M., Marei, Y., Saleh, I., Othman, O.H. (2022). “Big Data Analytics and Audit Quality: Evidence from Canada” In: Yaseen, S.G. (eds) **Digital Economy, Business Analytics, and Big Data Analytics Applications**. Studies in Computational Intelligence, vol 1010. Springer, Cham., s. y. https://doi.org/10.1007/978-3-031-05258-3_22 (Erişim: 18.02.2024)

⁴⁴⁰ “Tipik olarak nicel veriler olarak kategorize edilen yapılandırılmış veriler oldukça düzenlidir ve makine öğrenimi algoritmaları tarafından kolayca deşifre edilebilir. IBM tarafından 1974 yılında geliştirilen yapılandırılmış sorgu dili (SQL), yapılandırılmış verileri yönetmek için kullanılan programlama dilidir. İş

değerlerini ortaya çıkarması, bu değerleri kullanması ve vergilendirme risklerini doğru değerlendirebilmesi için bir temel oluşturmaktadır. Halihazırda, bu tür bir "cevher" in vergilendirme organları tarafından ortaya çıkarılmamış veya kullanılmamış olduğu ve üçüncü taraf verilerinin de etkin bir şekilde toplanmamakta ya da kullanılmamakta olduğu belirtilmektedir.⁴⁴¹ Büyük veri çağında, hacimli verilerden etkili bilgiler aranmalıdır.⁴⁴² Büyük veri vergi idarelerinin *vergilendirme alanında veri/bilgi temelli anlayışı benimseyerek yönetsel değişiklikler yapmasını gerektirir.*⁴⁴³ Bu yönetsel değişikliklerin yapılabilmesi için kurumlar arası iş birliğinin hızlandırılması; veri toplama ve paylaşımının geliştirilmesi şarttır.

Teknolojik gelişmeler neticesinde, vergi idaresi nezdindeki verilerin hacmi genişlemekte bu arada, başka veri kaynakları da ortaya çıkmaktadır. Vergi idarelerinin mevcut veri sistemlerindeki sorunlardan bazıları verilerin toplanmasının zorluğu, bilgi toplama için yeterli kanal olmaması ve taraflar arasındaki bilgi asimetrisidir. *Büyük veri teknolojisinin uygulanmasının, kurumlar arası engelleri azaltıp iş birliğini kolaylaştırarak, büyük verinin ve bilginin paylaşımını kolaylaştırmayı ve teknik anlamda "akıllı" (smart) vergilendirmeyi ve mükelleflerin hizmetlerden memnuniyetini geliştirmeyi sağlar.*⁴⁴⁴ Bugüne gelindiğinde, "Dijital Vergi Dairesi", "e-defter", "e-beyanname" gibi yöntemler uygulamaya geçirilmiş ve vergi mükelleflerinin vergilendirmeyle ilgili işlerini mobil veya elektronik cihazları aracılığıyla İnternet üzerinden gerçek zamanlı bir şekilde çevrim içi halledebilmesi mümkün hale gelmiştir.

kullanıcıları ilişkisel (SQL) bir veri tabanı kullanarak yapılandırılmış verileri hızlı bir şekilde girebilir, arayabilir ve manipüle edebilir.", IBM, "Structured vs. Unstructured Data: What's the Difference?" <https://www.ibm.com/blog/structured-vs-unstructured-data/> (Erişim: 10.10.2023)

⁴⁴¹ Liu, "Application of Big Data", s. 647-648.

⁴⁴² Juan Wang, (2020). "Application of Blockchain Technology in Tax Collection and Management" In: Xu, Z., Parizi, R., Hammoudeh, M., Loyola-González, O. (eds) **Cyber Security Intelligence and Analytics**. CSIA 2020. Advances in Intelligent Systems and Computing, vol 1147. Springer, Cham., p. 51. https://doi.org/10.1007/978-3-030-43309-3_7 (Erişim: 18.02.2024)

⁴⁴³ Liu, "Application of Big Data", s. 647-648.

⁴⁴⁴ Liu, "Application of Big Data", s. 647-648; OECD, "Using big data in tax administrations", in **Technologies for Better Tax Administration: A Practical Guide for Revenue Bodies**, 2016, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264256439-6-en> (Erişim: 26.02.2024)

Öğretide, algoritmalarla dayalı karar alma eğilimindeki artış doğrultusunda Türkiye’de kişisel veri işleyen aktörlerce sonuca ulaşmada kullanılan, büyük veri analizinde karar verme süreçlerinde kullanılan algoritmaların temel aldıkları kriterlerin kamuoyuna açıklanması zorunluluğu getirilerek şeffaflığının sağlanması gerektiği belirtilmekte ve veri sorumluları tarafından, bireylere kendileri hakkında varılan çıkarımlar hakkında bilgi sahibi olabilmeleri için uygun mekanizmaların ve süreçlerin sunulması gerekmektedir.⁴⁴⁵ Bu husus yukarıda bahsedilen kişinin bilgilerinin geleceğini belirleyebilmesi hakkı başta olmak üzere savunma hakkı gibi hak ve özgürlüklerinden faydalanabilmesi için de gereklidir.

C. E-Devlet ve Dijital Devlet Uygulamaları

TÜİK’in 26 Ağustos 2022 tarihinde yayımladığı Hanehalkı Bilişim Teknolojileri (BT) Kullanım Araştırması’nın verilerine göre araştırmanın yayınlandığı tarihten önceki “12 ay içinde özel amaçla resmi makamların web sitelerini ve uygulamalarını kullanan ve İnternet üzerinden kamu hizmetlerinden yararlanan bireylerin oranı yüzde 68,7” olarak açıklanmıştır. Raporda dikkat çeken hususlardan biri e-devlet hizmetlerini kullanım amaçları arasında, yüzde 64,4 ile resmi makamlar veya kamu hizmetleri tarafından *kendisi hakkında saklanan kişisel bilgilere erişmenin* ilk sırada yer almasıdır. Bunu yüzde 48,5 ile kamu kurumlarından veya kamu hizmetlerine ilişkin randevu alma veya rezervasyon yaptırma ve yüzde 44,1 ile kamu kuruluşlarına ait İnternet sitelerinden bilgi edinme takip etmiştir.⁴⁴⁶

E-devlet yeni bir kavram gibi algılansa da aslında devlet her ne kadar elektronik olursa olsun yerine getirmesi gereken temel fonksiyonlar aynıdır ve mühim olan

⁴⁴⁵ Ayşe Nur Akıncı, **Büyük Veri Uygulamalarında Kişisel Veri Mahremiyeti**, Uzmanlık Tezi, Strateji ve Bütçe Başkanlığı Yayın No: 0001, 2019, s. 152-153. <http://www.bilgitoplumu.gov.tr/wp-content/uploads/2019/04/ayse-nur-akinci-tez-WEB.pdf> (Erişim: 26.02.2024)

⁴⁴⁶ TÜİK, **Hanehalkı Bilişim Teknolojileri Kullanım Araştırması**, 26 Ağustos 2022. [https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Hanehalki-Bilisim-Teknolojileri-\(BT\)-Kullanim-Arastirmasi-2022-45587](https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Hanehalki-Bilisim-Teknolojileri-(BT)-Kullanim-Arastirmasi-2022-45587) (Erişim: 05.08.2023)

elektronik devletin, geleneksel devletten farklı olarak, nasıl ve hangi araçlarla işlev gerçekleştirdiğidir. Bu anlamda e-devlet yapısı yalnızca vatandaşların bilgiye erişme talepleri açısından değil kamu hizmetlerinin elektronik yapılar içinde görülebilmesi, vatandaşların kendileri hakkındaki bilgileri yine sorunsuz ve kolaylıkla kamunun ilgili birimlerine aktarabilmesi bakımından da önemlidir.⁴⁴⁷

Kamu kurumları, kamu hizmeti sunarken, yoğun olarak kullandığı ve son derece hassas kişisel veriler barındıran kamu bilişim sistemlerine ihtiyaç duymaktadırlar. Danıştay'ın kararlarında da ifade edildiği gibi:

“gelişen teknolojinin, kamu hizmetlerinin etkin ve verimli yürütülmesini kolaylaştırıcı etki sağlaması nedeniyle, kamu kesiminde kullanılmaya başlanması doğal olmakla birlikte, teknoloji kullanılarak kişisel verilerin kayıt altına alınması uygulamasının”

mevzuat hükümlerine uygun olması gerektiğinde kuşku bulunmamaktadır.⁴⁴⁸ Kaydedilen verilerin başak şekillerde işlenmesinin de hukuka uygun olması, dolayısıyla kişisel verilerin korunmasıyla ilgili mevzuatın ve genel ilkelerin idare tarafından harfiyen uygulanması hukukun gereği kabul edilmektedir.⁴⁴⁹ Teknolojik gelişmeler ve dijital dönüşüm gerekliliğinin bir sonucu olan e-devlet sistemleriyle birlikte olağan fiziki arşivlerin yerini dijital arşivler almıştır. Kamusal hizmetlerin aksamadan sunulabilmesi için gereken verilerin çokluğu düşünüldüğünde bunların içerisinde kişilerin özel nitelikli (hassas)⁴⁵⁰ verilerinin bile yer alacağı aşîkârdır.⁴⁵¹ Bu verilere erişimin dolandırıcılar için

⁴⁴⁷ Ersan Öz ve Doğan Bozdoğan, “Türk Vergi Sisteminde E-Maliye Uygulamaları”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C.17, S.2, 2012, s. 72. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/194395> (Erişim: 10.12.2021) (Anılış: “E-Maliye”)

⁴⁴⁸ Danıştay 12. D. E. 2018/4535, K. 2022/633, T. 23.02.2022, Lexpera, www.lexpera.com.tr (Erişim: 20.10.23)

⁴⁴⁹ Tansuğ, **İdari Faaliyetler**, s. 7.

⁴⁵⁰ Örneğin: “Çalışma gücündeki kayıp oranına göre ücretleri üzerinden yapılacak engellilik indiriminden faydalanmak üzere engellilik derecesinin tespitine ilişkin gerek elektronik ortamda Engelli Vergi İndirim Sistemi (EVİS) üzerinden gerekse başvuru dilekçeleri ile birlikte 2022 yılında Başkanlığımıza yapılan toplam 82.878 başvurunun 79.592’si sonuçlandırılmıştır.” GİB, 2022 Yılı Faaliyet Raporu, s. 95.

⁴⁵¹ Bk. G.S.B. v. Switzerland (2015), para. 51. <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-159732> (Erişim: 21.02.2024)

yaratabileceği müstakbel faydalar nedeniyle son yıllarda kamu kurumlarına ya da bankalara yönelik siber saldırılar artış göstermiştir.⁴⁵² Her ne kadar birçok önlem alınmış olsa da⁴⁵³ bu tür sistemlerde kişisel verilerin güvenliği her zaman tartışma konusu olacaktır. Zira kişisel verilerin korunması özel hayatın gizliliği hakkına dayanmaktadır⁴⁵⁴ ve özel hayatın gizliliği, insanın kişiliğinin korunmasında önemli bir araçtır.”⁴⁵⁵

Teknolojik gelişmeler bireyler açısından bürokratik engelleri azaltarak idarenin sunduğu hizmetlere erişimlerini kolaylaştırır da bu kolaylık temel hak ve özgürlükler alanında müdahaleyi de kolaylaştırdığından hak ihlallerinin önünü açmaktadır. Örneğin Mayıs 2021 tarihli bir habere göre bir Türkiye’de bir şirkette işveren ve işveren vekilleri, pandemi önlemleri doğrultusunda sokağa çıkma yasağı nedeniyle çalışma izin belgesi çıkaracaklarını söyleyerek işçilerin e-Devlet şifrelerini toplayarak, bu şifreleri çalışma izni bahanesiyle, hangi işçilerin sendikaya üye olup olmadığının tespit edilmesi için kullanmıştır. Bu şekilde üyelikleri tespit edilen işçilere sendikadan istifa etmeleri yönünde baskı yapılırken bir işçinin ise iş başı yapması engellenmiştir.⁴⁵⁶ Geçmişte de Konut

⁴⁵² Örneğin 2019’da Türk Telekom ve Garanti Bankası siber saldırıya uğramıştır. “Siber saldırıdan etkilenen kurumların başında gelen Türk Telekom’un Teknoloji Genel Müdür Yardımcısı Yusuf Kırac konuyla ilgili yaptığı açıklamada, ‘Dünyada pek çok kurumun hatta devletlerin maruz kalabildiği siber saldırılardan birini biz de ülkemizdeki bazı kuruluşlara yönelik olarak yaşamak durumunda kaldık. Saldırı, Türkiye’nin bilgi, iletişim ve teknoloji şirketi Türk Telekom’un alanında yetkin siber güvenlik uzmanları tarafından zamanında müdahale edilerek durdurulmuştur’ ifadelerini kullandı.” **Deutsche Welle Türkçe**, “Türkiye’de İnternet Erişimi ve Bankalara Siber Saldırı”, 28.10.2019 <https://www.dw.com/tr/t%C3%BCrkiyede-internet-eri%C5%9Fimi-ve-bankalara-siber-sald%C4%B1r%C4%B1/a-51014514> (Erişim: 31.01.2022)

⁴⁵³ “Kırac, ‘Benzer durumlar her zaman olabilir. Önemli olan buna karşı hazırlıklı olmaktır. Türk Telekom’un her türden saldırıya karşı savunma sistemi sağlamdır’ şeklinde konuştu.” **Deutsche Welle Türkçe**, “Türkiye’de İnternet Erişimi ve Bankalara Siber Saldırı”, 28.10.2019 <https://www.dw.com/tr/t%C3%BCrkiyede-internet-eri%C5%9Fimi-ve-bankalara-siber-sald%C4%B1r%C4%B1/a-51014514> (Erişim: 31.01.2022)

⁴⁵⁴ Danıştay 12. D. E. 2018/4535, K. 2022/633, T. 23.02.2022, Lexpera, www.lexpera.com.tr (Erişim: 20.10.23); 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu “MADDE 1- (1) 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.” www.mevzuat.gov.tr (Erişim: 20.10.23)

⁴⁵⁵ Özseli, Erhan ve Veysel Babahanoglu. Türk Kamu Yönetiminde Kişisel Verilerin Korunması ve Güvenliğine İlişkin Kurumsal Yapılanma Kişisel Verilerin Korunması Kurumu, **I. Uluslararası Sosyal Bilimler Sempozyumu Bildiri Kitabı** (13-14-15 Ekim 2016), Elazığ: Asos, 2016, s. 552.

⁴⁵⁶ Mustafa Çakır, “‘İzin belgesi’ için ‘e-Devlet’ şifrelerini alan işveren, sendikalı işçileri arıyor”, **Cumhuriyet** – 9 Mayıs 2021. <https://www.cumhuriyet.com.tr/haber/izin-belgesi-icin-e-devlet-sifrelerini-alan-isveren-sendikali-iscileri-ariyor-1834667>

Edindirme Yardımı (KEY) ödemelerinden dolayı 8 milyon 500 bin kişinin T. C. Kimlik Numarası ile birlikte Sosyal Güvenlik Numarası (SSK, Bağkur ve Emekli Sandığı) bilgilerinin Resmi Gazete yoluyla İnternet’te yayımlandığı bilinmektedir.⁴⁵⁷ Bu bilgiler dolandırıcılar tarafından sıklıkla kullanılabilir. ⁴⁵⁸ Yeterli farkındalık ve koruyucu mevzuat hükümlerinin olmadığı dönemlerdeki bu veri ihlalleri nedeniyle çoktan dolaşıma girmiş bu veriler bakımından yapılacak bir şey bulunmamaktadır.

Türkiye’de, GİB’in dijital dönüşümde ilk adımlarının 1970’li yıllarda TÜBİTAK ile ortaklaşa çalışmalarla attığı ve 1998 yılında Vergi Dairesi Tam Otomasyon Programını hayata geçirdiği bilinmektedir.⁴⁵⁹ 1999 yılında www.gib.gov.tr adresinde başlatılan İnternet vergi dairesi uygulamalarının, kamu idarelerinde saydamlık ve e-devlet uygulamaları konusunda atılan ilk ve önemli adımlardan birini oluşturduğu belirtilmektedir. Bu uygulama ile GİB mükelleflere, vergi dairesine gitmeksizin işlemlerini İnternet vergi dairesi aracılığıyla çok daha hızlı ve kolay yapma imkânı tanımakta ve böylelikle hem mükellefler hem de vergi daireleri açısından zaman ve kaynak tasarrufu sağlamaktadır. Mükellefler, bağlı bulundukları vergi dairesinden kullanıcı kodu, şifre ve parola almak suretiyle, İnternet vergi dairesi bünyesinde sunulan hizmetlerden yararlanabilmektedir.⁴⁶⁰

Türkiye’nin talebi üzerine Cumhurbaşkanlığı Dijital Dönüşüm Ofisinin (DDO) de iş birliğiyle OECD tarafından Türkiye’deki dijital devlet uygulamalarının güncel

⁴⁵⁷ Füsün Sarp Nebil, “Kişisel Veriler 2008’de de Resmî Gazete’de Yayımlanmıştı!”, Teknopolitik, **T24**, 08.04.2016. <https://t24.com.tr/yazarlar/fusun-sarp-nebil/kisisel-veriler-2008de-de-resmi-gazetede-yayimlanmisti,14285> (Erişim: 10.01.2024)

⁴⁵⁸ “İstanbul’da, telefon başvurularında aldıkları kimlik bilgileri ile kontrollü hat ve kontör satın alarak internet üzerinden piyasaya süren 2’si kadın 3 kişi yakalandı. Dolandırıcılık olayının organize edildiği ofiste 150 bin kimlik fotokopisi ve 15 bin adet telefon hattı bulundu. Bazı kişiler, bilgileri dışında adlarına hat alındığını belirterek polise şikâyetçi oldu.” **Milliyet Gazetesi**, “150 Bin Kişiye Şok!”, 1 Mart 2009. <https://www.milliyet.com.tr/gundem/150-bin-kisiye-sok-1065680> (Erişim: 29.05.2023)

⁴⁵⁹ GİB, **2022 Yılı Faaliyet Raporu**, s. 98. http://www.sp.gov.tr/upload/xSPRapor/files/6UzuC+GIB_2022_FAALIYET_RAPORU.pdf (Erişim: 15.12.2023)

⁴⁶⁰ GİB, **2021 Yılı Faaliyet Raporu**, s. 21. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2022/2022_faaliyet_raporu.pdf?id=1 (Erişim: 29.05.2023)

durumunu tespit ederek, geliştirilmesi gereken yönleri ortaya koyan “*Digital Government Review of Türkiye: Towards a Digitally-Enabled Government*” başlıklı bir inceleme raporu yayınlanmıştır.⁴⁶¹ Bu rapora göre Türkiye’de kamu idareleri açısından dijital dönüşüm kapasitesi oldukça geniştir. Özellikle toplumunun günlük işleyişi için kritik öneme sahip kamu hizmetlerinin yürütülmesinden sorumlu kamu kurumlarında uzun yıllar boyunca sektörel ve kurumsal hedefleri takip etmek için teknoloji ve veriye yaptıkları yatırımların bir sonucu olarak bu kurumlarda dikkate değer bir dijital dönüşüm becerisi ve potansiyeli bulunduğu ifade edilmektedir. Raporda ayrıca, DDO’nun kaynakların paylaşılmasını veya ortak bileşenlerin geliştirilmesini içeren iş birliğine dayalı modellerin potansiyelini değerlendirirken, bu kamu kurumlarının DDO tarafından, kurumsal işletim modellerinde yapılacak herhangi bir değişikliğin güvenlik, esneklik ve uygunluğu koruyacağına dair bir teminata ihtiyaç duyduğu belirtilmiştir.⁴⁶²

Raporda ayrıca, e-Devlet Kapısı’nın Türkiye’de dijital dönüşümü desteklemek için temel araçlardan biri olduğu ortaya konmuş, dijital dönüşüm sürecinden geçen vergilendirme ve tapu kaydı ile ilgili hizmet sunanlar gibi bazı kamu kurumlarının bu hususa istisna teşkil ettiği belirtilmiştir. Bunun sebebi olarak bu kamu kurumlarının kendilerine özgü faaliyetlerden oluşan daha karmaşık bir ekosistemleri olması nedeniyle henüz merkezi dijital platforma, kamu hizmetlerine ilişkin diğer alanlar kadar iyi bir entegrasyonun olmadığı belirtilmiştir.⁴⁶³

D. E-Defter, E-Fatura, E-Arşiv Uygulamaları

Başta vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü uyumunu arttırmak üzere hem vergi idaresinin hem vergi mükelleflerinin vergilendirme sürecindeki yükümlülüklerinin azaltılması veya basitleştirilmesi, vergi idarelerindeki dijitalleşme süreçlerinin temel

⁴⁶¹ OECD (2023), **Digital Government Review of Türkiye: Towards a Digitally-Enabled Government**, OECD Digital Government Studies, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/3958d102-en>. (Erişim: 09.01.2024) (Anıls: Digital Government)

⁴⁶² OECD (2023), **Digital Government**, s. 26.

⁴⁶³ OECD (2023), **Digital Government**, s. 26.

hedeflerindendir. Vergi idareleri bir yandan dijitalleşmenin avantajlarından yararlanmaya odaklanırken diğer yandan da bu süreçlerin dezavantajlarını ve zorluklarını en aza indirmeyi hedefleyen kapsamlı bir strateji benimsemelidir. Bu doğrultuda diğer kamu kurumları gibi GİB de e-dönüşüm projelerini hayata geçirerek bilgi ve teknoloji kaynaklarından etkin şekilde faydalanmaya çalışmaktadır. Bilgi ve iletişim teknolojilerinin iş süreçlerinde kullanılması ile işlemlerin hızlandırılması, etkinlik ve verimliliğin artırılması amaçlanmaktadır.⁴⁶⁴

GİB, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini daha hızlı, kolay ve en az maliyetle yerine getirebilmeleri için, pek çok hizmet için otomasyon alt yapısı sunmakta ve bilişim kapasitesini artırarak yeni hizmet seçenekleri üretmektedir. Mükelleflere sunulan bu elektronik hizmetler arasında beyanname verme, bildirimde bulunma, iade ve ödeme başta olmak üzere neredeyse bütün vergisel işlemler yer almaktadır. Mükellefler, defter, belge ve faturalarını elektronik ortamda düzenleyip saklayabilmektedir. Güncel mevzuata İnternet sitesi üzerinden ulaşabilmektedir.⁴⁶⁵

GİB'in sunduğu e-Defter uygulamasına ilişkin ilk düzenleme 2006 yılında çıkarılan 361 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Tebliği ile yapılmıştır.⁴⁶⁶ Daha sonra 2011 tarihli 1 Sayılı Elektronik Defter Genel Tebliği ile önceki tebliğ yürürlükten kaldırılarak usul ve esaslar düzenlenmiştir.⁴⁶⁷ VUK ve Türk Ticaret Kanunu (TTK) kapsamında kâğıt üzerinde tutulması zorunlu olan yevmiye defteri ve defteri kebirin; elektronik ortamda tutulması, muhafaza ve ibraz edilebilmesi ile açılış ve kapanışlarına ilişkin tasdik

⁴⁶⁴ Strateji ve Bütçe Başkanlığı, **2022 Yılı Faaliyet Raporu**, s. 8.

<https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2023/02/Strateji-ve-Butce-Baskanligi-2022-Yili-Faaliyet-Raporu.pdf> (Erişim: 15.12.2023)

⁴⁶⁵ GİB, **2022 Yılı Faaliyet Raporu**, s. 9.

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2022/2022_faaliyet_raporu.pdf?id=1 (Erişim: 15.12.2023)

⁴⁶⁶ Öz, Bozdoğan, “E-Maliye”, s. 84.

⁴⁶⁷ 1 Sayılı Elektronik Defter Genel Tebliği R. G. T. 13.12.2011 S.: 28141

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/12/20111213-10.htm> (Erişim: 08.01.2024)

işlemlerinin elektronik ortamda yapılmasına imkân sağlanarak, bu defterlerin değişmezliğinin, bütünlüğünün ve kaynağının garanti altına alınması hedeflenmiştir.

Yaygın olarak kullanılan belgelerden biri olan faturanın elektronik belge olarak düzenlenmesi, elektronik ortamda iletilmesi ile muhafaza ve ibraz edilmesine ilişkin 2010 yılında e-Fatura Uygulaması geliştirilmiştir.⁴⁶⁸ GİB, e-Fatura uygulamasını yaygınlaştırmak ve ödeme sistemleri ile entegrasyon sağlamak için çalışmalara devam etmektedir. VUK'un 229. maddesinde fatura:

“satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika”

olarak tanımlanmış, 230. maddesinde ise faturanın şekli belirtilerek içermesi gereken asgari bilgiler sayılmıştır. VUK uyarınca, düzenlenmesi, müşteriye verilmesi, müşteri tarafından da istenmesi ve alınması zorunlu olan faturanın, elektronik belge olarak düzenlenmesi, müşteriye elektronik ortamda iletilmesi ve elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilmesine ilişkin hususlar 397 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde düzenlenmiştir. Bu anlamda e-Fatura, yeni bir belge türü olmayıp, kâğıt fatura ile aynı hukuki niteliklere sahiptir. Mal veya hizmet satışı dolayısıyla fatura düzenlemek zorunda olan mükellefler, genel hükümler çerçevesinde kâğıt fatura düzenleyebilecekleri gibi ilgili Tebliğde yer alan şartlar çerçevesinde e-Fatura da düzenleyebilirler.⁴⁶⁹

2022 yılı faaliyet raporunda:

“2022 yılı sonu itibarıyla e-Fatura uygulamasını kullanan mükellef sayısı 779 bin 379'a ulaşmış olup 76 bin 391 mükellefin uygulamayı entegrasyon yöntemiyle kullandığı ve

⁴⁶⁸ 397 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, R. G. T.: 05.03.3010, S.: 27512.
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/03/20100305-16.htm> (Erişim: 08.10.2024)

⁴⁶⁹ “Aynı mal veya hizmet satışı işleminde hem kâğıt faturanın hem de elektronik faturanın bir arada düzenlenmesi mümkün değildir. Müşterinin talep etmesi durumunda ise genel hükümler çerçevesinde sadece kâğıt fatura verilmesi zorunludur.” 397 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 3. Madde.

uygulamanın başından itibaren 92 firmanın, teknik kılavuzlarda belirtilen testleri başarıyla tamamlayarak özel entegratör izni aldığı” ve “2022 yılı sonu itibarıyla 655 bin 787 mükellefin özel entegratörler üzerinden e-fatura uygulamasına dâhil olduğu, 47 bin 201 mükellefin de GİB Portal üzerinden e-fatura düzenlemiş”

olduğu belirtilmektedir.⁴⁷⁰

509 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde değişiklik yapan 535 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile e-Fatura Uygulamasına zorunlu olarak geçişte, yıllık ciro limitleri kademeli olarak düşürülmüş, e-Fatura ve e-Arşiv Fatura Uygulamalarına geçme zorunluluğuna ilişkin kriterler güncellenmiş, e-Fatura, e-Arşiv Fatura ve e-İrsaliye Uygulamasına zorunlu olarak dahil olması gereken mükelleflerin kapsamı genişletilmiştir.

2013 yılında Dünya Bankası uzmanları tarafında hazırlanan ve gelişmekte olan ülkeler açısından e-arşiv uygulamalarının vergiye uyum maliyetlerini azaltıp azaltmadığını araştıran bir rapora göre⁴⁷¹, geniş bir çerçeveden bakıldığında, e-arşiv uygulamalarının, yalnızca mükellefler değil ayrıca vergi alacağı borcu ilişkisinin kamusal tarafı olan vergi idaresi açısından da maliyet tasarrufu yaratma kapasitesi olduğu vurgulanmaktadır. Özellikle, vergiye ilişkin tüm kayıtların dijital mecraya aktarılmasının hataları azaltma, vergi idaresinin daha zahmetsiz bir şekilde belgelendirme ve analiz yapabilmesine imkân verebileceği ve vergi idaresi çalışanları ile vergi mükellefleri arasındaki uygunsuz etkileşimleri azaltarak vergiye ilişkin yolsuzlukların önüne geçilmesini sağlayabileceği belirtilmektedir. Çalışmadan çıkan çarpıcı bir sonuç da vergilendirme alanında usulsüzlüklere maruz kalan mükelleflerin e-defter, e-beyanname gibi dijital uygulamalar kullanmaya daha istekli olduklarını ortaya koymaktadır. Özetlemek gerekirse bu çalışmayla, e-dönüşüm uygulamalarının, şirketlerin vergiye uyum

⁴⁷⁰ GİB, **2022 Yılı Faaliyet Raporu**, s. 103.

⁴⁷¹ Bk. Fatih Yılmaz ve Jacqueline Coolidge, “Can E-Filing Reduce Tax Compliance Costs in Developing Countries?”, (October 1, 2013). **World Bank Policy Research Working Paper** No. 6647, <https://ssrn.com/abstract=2337800> (Erişim: 27.06.2023)

maliyetlerini azaltıcı doğrudan etkisinin yanında başkaca önemli hususlarda da devletler için, bazıları yalnızca orta ya da uzun vadede anlaşılabilecek müstakbel faydalar barındırdığı ortaya konmaktadır.⁴⁷²

E. Defter Beyan Sistemi

Defter Beyan Sistemi, GİB tarafından:

“serbest meslek erbabı, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ile basit usule tabi olan mükelleflerin kayıtlarının elektronik ortamda tutulmasına, bu kayıtlardan serbest meslek erbabı ile işletme hesabı esasına göre defter tutanların defterlerinin elektronik olarak oluşturulması ve saklanmasına, vergi beyannameleri, bildirim ve dilekçelerin elektronik olarak verilebilmesine, elektronik ortamda belge düzenlenebilmesine imkan tanıyan ve kapsamda yer alan mükelleflerin Gelir İdaresi Başkanlığı veri tabanında yer alan diğer bilgilerini mükelleflerin bilgisine sunan sistem”⁴⁷³

olarak tanımlanmıştır. Bu sistemin faydaları arasında muhasebe programına ihtiyaç duyulmaksızın İnternet’in olduğu her yerden vergisel ve ticari işlemlerin elektronik ortamda kayıt altına alınabilmesi, defter tasdiki gerektirmemesi, defterleri muhafaza etmeye yönelik maliyet yaratmaması ile fatura ve makbuz gibi belgelerin elektronik olarak düzenlenebilmesi gibi imkânlarla yükümlülüklerle ilişkin bürokratik işlemlerin ve uyum maliyetlerinin azaltılması sayılmıştır. Böylelikle, kayıt dışı ekonomi ile etkin bir şekilde mücadele edilecek ve vergiye gönüllü uyum arttırılacaktır.⁴⁷⁴

F. VERİA Projesi

⁴⁷² Fatih Yılmaz ve Jacqueline Coolidge, “Can E-Filing Reduce Tax Compliance Costs in Developing Countries?”, (October 1, 2013). **World Bank Policy Research Working Paper** No. 6647, s. 53. <https://ssrn.com/abstract=2337800> (Erişim: 27.06.2023)

⁴⁷³ GİB, Defter-Beyan Sistemi Nedir? <https://www.defterbeyan.gov.tr/tr/dbs> (Erişim: 08.08.2023)

⁴⁷⁴ GİB, Defter-Beyan Sistemi Nedir? <https://www.defterbeyan.gov.tr/tr/dbs> (Erişim: 08.08.2023)

Geçmişte, vergi idareleri, vergi beyannamelerini ya da diğer basılı evrakı, uluslararası bir vergi idaresiyle paylaşmak bir yana ülke içindeki kurumlarla paylaşmanın bile güç olduğu kolaylıkla erişilmeyen tozlu arşivlerde saklıyordu. Dijitalleşmenin ön planda olduğu bu dönemde ise vergi idareleri çok düşük maliyetlerle mükelleflerin kişisel bilgilerine otomatik olarak erişebileceği yazılımlar tasarlayabiliyor, çapraz kontrol yöntemiyle bu bilgileri başka devlet ya da özel sektör kuruluş kayıtlarıyla karşılaştırabiliyor ve verileri kopyalayarak sınır ötesine ulaştırabiliyor.⁴⁷⁵ Bu doğrultuda vergi idaresi de dijital dönüşümünün bir gereği ve sonucu olarak verileri arşivlemek üzere kendi veri ambarını oluşturmuştur.

Vergi idaresinin veri ambarına ilişkin hüküm, VUK'un 152. maddesinde “istihbarat arşivi” başlığıyla düzenlenmiştir. Bu maddede istihbarat arşivinin bir tanımı yer almamakta ancak toplanacak bilgilerin istihbarat arşivlerinde “gizli” olarak saklanacağı ve bu arşivlerden kimlerin, ne suretle faydalanabileceğinin HMB tarafından belirleneceği belirtilmektedir. İstihbarat arşivine ilişkin düzenlemeler araştırıldığında, yalnızca 193 sayılı VUK'tan önce 1949 tarihli 5432 sayılı Kanun'un 142. maddesine dayanılarak, 1951 tarihinde çıkarılmış ve 2006 yılında yürürlükten kaldırılmış⁴⁷⁶ olan Mali İstihbarat Arşivi Yönetmeliği'ne⁴⁷⁷ ulaşılabilmektedir. Bu Yönetmelik'te istihbarat bilgilerinin neler olduğu, kimlerden, nasıl toplanacağı, ne amaçla ve kimler tarafından kullanılacağı ayrıca ne kadar süreyle nasıl saklanacağı her fırsatta gizlilik vurgusu yapılarak ve toplanacak bilgiler vergilendirmeye sınırlı olacak şekilde belirtilmektedir.

1951 tarihli bu yönetmeliğin 23 maddesi tezin konusu açısından dikkat çekicidir. “İstihbarat düzeni ve zamanaşımı taraması” başlıklı bu madde:

⁴⁷⁵ Cockfield, “Sharing Tax Information”, s. 1182.

⁴⁷⁶ 2006/10933 sayılı Bazı Yönetmeliklerin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik R. G. Tarih: 05.10.2006 Sayı: 26310. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/10/20061005-10.htm> (Erişim: 26.02.2024)

⁴⁷⁷ Mali İstihbarat Arşivi Yönetmeliği, R. G. Tarih: 21.07.1951 Sayı: 7864. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/7864.pdf> (Erişim: 26.02.2024)

“Her yıl Ocak ayı zarfında arşivdeki istihbarat dosyaları gözden geçirilerek 5 seneyi dolduran gömlekler dosyadan çıkarılıp ait olduğu sene ile mükellefin isim ve numarasını taşıyan diğer gömlekler içinde, başka emin ve müsait yerlerde, «10» sene müddetle muhafaza altında bulundurulur. Bu suretle aktif servis arasından ayrılacak gömlekler için arşiv amirliğince görülüp izin verilmesi şarttır.” şeklindedir.

Dördüncü bölümde veri işlemenin genel ilkeleri bahsinde detaylandırılacağı üzere, veri koruma hukukunun bugün geldiği nokta, veri sorumlularından verileri amaca uygun ve amaçla orantılı bir şekilde toplayıp işlemelerini, amacın gerektirdiğinden uzun süre muhafaza etmemelerini, doğru ve güncel tutmalarını beklemektedir. Mülga yönetmelik bu haliyle, vergi hukukunda zaman aşımı süresi olan beş yıl geçtikten sonra kayıtları güncellemeyi ve on yıl saklanmak üzere arşive göndermeyi düzenlemektedir. Maalesef, vergi idaresinin, vergi istihbarat arşivi, mali istihbarat arşivi, yeni tabirle veri ambarı, namı diğer VERİA uygulamasına yönelik güncel düzenlemelerine erişebilmek için sair adlarla yapılan araştırmalar sonuçsuz kalmıştır. Bu nedenle, 1951 yılında dönemi için oldukça çağın ilerisinde olan ve 2006 yılına kadar yürürlükte kalan bu Yönetmelik’le oluşan teamülün devam ettiği varsayılmak istense de VERBİS’te HMB’nin yayınladığı saklama süresi bilgilerine bakıldığında toplam 17 veri kategorisi için saklama süreleri belirlendiğini ve bunların 3 tanesinde birer yıl, kalan 14 tanesinde ise 101 yıl süre belirlendiği tespit edilmektedir.⁴⁷⁸

Yukarıda belirtildiği gibi GİB’in veri ambarına ilişkin düzenlemelerine erişememiş olsak da 2011 tarihli faaliyet raporunda VERİA projesinden bahsedildiği görülmektedir. Bu rapora göre:

“beyan dışı kalmış vergisel olayların tespiti, mükellef beyanlarının doğruluğunun kontrolü ve denetim birimlerine bilgi desteği sağlamak amacıyla bilgi kaynaklarının araştırılması, tespit

⁴⁷⁸ VERBİS İnternet sitesinde Sicil Sorgulama kısmına gidilerek “Aranacak Metin” kısmına Hazine ve Maliye Bakanlığı yazılarak, doğrulama resminde yer alan karakterlerin ilgili boşluğa girilmesiyle ulaşılmaktadır. <https://verbis.kvkk.gov.tr/> (Erişim: 11.02.2024)

edilen bilgi kaynaklarından veri toplanabilmesi için faaliyetlerin yürütülmesi, bilgilerin toplanması ve analizi, vergi yönetimine karar desteği ile yapılan vergi incelemelerinde yararlanılmak üzere, iç ve dış kaynaklardan alınan bilgilerin, veri ambarına aktarılarak değerlendirilmesi, alınan çıktılarının incelenmek üzere denetim birimlerine gönderilmesi ve veri ambarındaki bilgilerin tüm denetim birimlerinin kullanımına sunulması için veri ambarı (VERİA)” oluşturulmuştur. ⁴⁷⁹

G. VEDOP Projesi

Vergi incelemelerinin amacı; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.⁴⁸⁰ Bununla birlikte; vergi bilincinin yerleştirilmesi, vergisel hak ve yükümlülükler konusunda farkındalık oluşturulması, vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin sağlanmaya çalışılması, incelemelerin etkinliğinin artırılması ve mükelleflerin inceleme sonrası vergiye gönüllü uyumunu sağlamaya yönelik olumlu etkilerin yaratılması vergi incelemelerinin diğer amaçları arasındadır.⁴⁸¹

Vergi incelemeleri mükellef ve mükellef grupları itibarıyla sektör, konu, bölge, il, büyüklük, inceleme geçmişi ve mükellefiyete ilişkin diğer hususlar esas alınarak, yapılan risk analiz çalışmaları neticesinde değerlendirilen mükellefler nezdinde gerçekleştirilmektedir. Vergi incelemelerinde kolaylık ve etkinliğin sağlanması amacıyla Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Sistemi (VDK-RAS) altyapısıyla hazırlanan Müfettiş Bilgi Raporu (MBR) ve e-denetimde kullanılan Vergi Denetim ve Analiz Sistemi (VDK-VEDAS) vergi müfettişlerinin kullanımına sunulmuştur.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde oluşturulan VDK-RAS, kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki diğer kurum ve kuruluşlar ile gerçek

⁴⁷⁹ GİB, 2011 yılı Faaliyet Raporu, s. 50, http://www.sp.gov.tr/upload/xSPRapor/files/t2P7A+Gib_2011_YILI_FAALİYET_RAPORU.pdf (Erişim: 22.02.2024)

⁴⁸⁰ Başar Soydan, **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi**, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2015, s. 74. (Anılış: Vergi İncelemesi)

⁴⁸¹ VDKB, **2022 Faaliyet Raporu**, s. 27.

veya tüzel kişilerden mükellefiyetle ilgili sürekli ve dönemsel bilgiler toplamaktadır. Bu bilgiler; ihbar, görüş ve öneri raporları, araştırma geliştirme raporları, projeler, eylem planları, diğer kamu kurumlarından gelen her türlü yazı ve yürütülen medya takip çalışmaları gibi pek çok kaynaktan elde edilmektedir. Toplanan bu istatistiki veriler mükelleflerle ilişkilendirilerek mükelleflerin faaliyetleri; gruplar ve sektörler itibarıyla analiz edilip, karşılaştırmakta, böylelikle riskli alanlar tespit edilmektedir.⁴⁸²

OECD'nin Türkiye'de Dijital Devlet İnceleme Raporu'nda değindiği “en endişe verici” ve yerleşmiş eksikliklerden biri kamu kurum ve kuruluşlarının bulut sistemlerini yeterince kullanmamasıdır. Bu eksiklik, kamu kurumlarının kendi içlerindeki ekipler tarafından yönetilen kuruma özel, kurum içi veri merkezlerinden uzaklaşmanın faydalarına yeterince vakıf olmaması nedeniyle kurumların stratejik vizyonlarında bulut bilişim sistemlerinin yer almaması olarak ifade edilmiştir. Buluta geçişin önündeki engeller genellikle ulusal güvenlik endişelerine dayandığından Cumhurbaşkanlığı Dijital Dönüşüm Ofisinin bu durumu ortadan kaldırmak adına, Türkiye için güvenlik ve güvenilirliği koruyacak ve esnek olmayan ve maliyetli altyapının neden olduğu genel giderleri ve engelleri azaltacak yeni bir bulut stratejisi geliştirmek üzere devam eden çalışmalara katıldığı belirtilmiştir. Ayrıca, mevzuatın dönüşümü engelleyici değil kolaylaştırıcı olması için kanun koyucunun kamu hizmetlerinin tasarımı ve sunumuna ilişkin hususları belirlerken dijital teknolojiler ve verilerin sağladığı fırsatları dikkate alması önerilmiştir.⁴⁸³

⁴⁸² VDKB, **2022 Faaliyet Raporu**, s. 27; 2022 yılında “Risk analiz modeli kapsamında yürütülen risk analiz çalışmaları neticesinde 57.732 mükellef analize tabi tutulmuştur. Daire Başkanlıklarından analiz talebi ile gelen 2.932 mükellef sahte belge düzenleme yönünden analize tabi tutulmuştur. Ayrıca, 2022 yılında 206 adet sahte belge düzenleme organizasyonu tespit edilmiştir. Analiz sonucunda riskli olduğu değerlendirilen başta inşaat şirketleri ve emlakçılar hakkında, vergi inceleme süreci başlatılmış olup, bu kapsamda 1.311 mükellef incelemeye sevk edilmiştir. Haksız iade yönünden risk tespiti yapılan 1.314 mükellef vergi incelemesine sevk edilmiştir. 17.119 mükellef nezdinde yapılan envanter çalışma sonuçları değerlendirilerek riskli mükellefler ve risk unsurları tespit edilmiş olup, 466 mükellef incelemeye sevk edilmiştir.” VDKB, **2022 Faaliyet Raporu**, s. 56.

⁴⁸³ OECD (2023), **Digital Government**, s. 26.

H. Vergi Denetim ve Analiz Sistemi (VDK-RAS)

Vergi Denetim Kurulunun görev ve yetkileri 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin⁴⁸⁴ 228'inci maddesinde; her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi (RAS) üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek; vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak; vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak şeklinde sayılmıştır. Aynı kararnamenin "Risk Analizi Genel Müdürlüğü" (RAGM) başlıklı 222. maddesinin 1. Fıkrasında Risk Analizi Genel Müdürlüğünün görev ve yetkileri sayılmıştır. Bu fıkranın d) bendine göre:

"... Risk analizi ve değerlendirme çalışmaları için kanunları veya faaliyet konuları gereğince ekonomik olaylara ilişkin kayıt tutan ilgili kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının bilgi işlem sistemlerine Bakanlık ve ilgili Bakanlığın veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının yetkili organlarının **Kişisel Verilerin Korunması Kanunu ve ilgili diğer mevzuat hükümlerine uygun olarak birlikte belirleyeceği usul ve esaslar dâhilinde erişim sistemi kurmak, bu kurumlarla birlikte gerekli çalışmaları yürütmek**"

müdürlüğün görevleri arasındadır. Ancak bu usul ve esasların belirlenip belirlenmediğine ilişkin bilgiye rastlanamamıştır.

VDKB'nin 2022 tarihli Faaliyet Raporu'na göre vergi incelemelerinin amacı:

⁴⁸⁴ 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/19.5.1.pdf> (Erişim: 26.02.2024)

“ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Bununla birlikte; vergi bilincinin yerleştirilmesi, vergisel hak ve yükümlülükler konusunda farkındalık oluşturulması, vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin sağlanmaya çalışılması, incelemelerin etkinliğinin artırılması ve mükelleflerin inceleme sonrası vergiye gönüllü uyumunu sağlamaya yönelik olumlu etkilerin yaratılması vergi incelemelerinin diğer amaçları arasındadır. Esas olarak vergi incelemeleri mükellef ve mükellef grupları itibarıyla sektör, konu, bölge, il, büyüklük, inceleme geçmişi ve mükellefiyete ilişkin diğer hususlar esas alınarak, yapılan risk analiz çalışmaları neticesinde değerlendirilen mükellefler nezdinde gerçekleştirilmektedir.”

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde oluşturulan VDK-RAS, kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki diğer kurum ve kuruluşlar ile gerçek veya tüzel kişilerden mükellefiyetle ilgili sürekli ve dönemsel bilgiler toplamaktadır. VDKB’nin 2022 tarihli Faaliyet Raporu’na göre bu bilgiler:

“ihbar, görüş ve öneri raporları, araştırma geliştirme raporları, projeler, eylem planları, diğer kamu kurumlarından gelen her türlü yazı ve yürütülen medya takip çalışmaları gibi pek çok kaynaktan elde edilmektedir. Toplanan bu istatistiki veriler mükelleflerle ilişkilendirilerek mükelleflerin faaliyetleri; gruplar ve sektörler itibarıyla analiz edilip, karşılaştırmakta, böylelikle riskli alanlar tespit edilmektedir.” ⁴⁸⁵

I. Risk Analizi Değerlendirme ve Araştırma Sistemi (RADAR)

Vergi kaçakçılığı ve kayıt dışı ekonomiyle mücadele kapsamında, farklı teknolojik kaynaklardan toplanan bilgi, veri ve istatistikler aracılığıyla risk odaklı analiz ve

⁴⁸⁵ VDKB, **2022 Faaliyet Raporu**, s. 27; 2022 yılında “Risk analiz modeli kapsamında yürütülen risk analiz çalışmaları neticesinde 57.732 mükellef analize tabi tutulmuştur. Daire Başkanlıklarından analiz talebi ile gelen 2.932 mükellef sahte belge düzenleme yönünden analize tabi tutulmuştur. Ayrıca, 2022 yılında 206 adet sahte belge düzenleme organizasyonu tespit edilmiştir. Analiz sonucunda riskli olduğu değerlendirilen başta inşaat şirketleri ve emlakçılar hakkında, vergi inceleme süreci başlatılmış olup, bu kapsamda 1.311 mükellef incelemeye sevk edilmiştir. Haksız iade yönünden risk tespiti yapılan 1.314 mükellef vergi incelemesine sevk edilmiştir. 17.119 mükellef nezdinde yapılan envanter çalışma sonuçları değerlendirilerek riskli mükellefler ve risk unsurları tespit edilmiş olup, 466 mükellef incelemeye sevk edilmiştir.” VDKB, **2022 Faaliyet Raporu**, s. 56.

değerlendirmeler yapılarak adil ve etkin vergi sisteminin oluşmasına katkı sağlamak ve vergiye gönüllü uyumu artırmak amaçlanmaktadır. Bu doğrultuda Risk Analizi Genel Müdürlüğünün işlev ve görevlerine özgü Risk Analizi Değerlendirme ve Araştırma Sistemi (RADAR) Sistemi geliştirilmiştir.

RADAR sistemi vergi idaresinde büyük verinin kullanılmasının iyi bir örneğidir. Bu sistemde farklı kaynaklardan elde edilen, analize uygun ve elektronik ortama aktarılabilen çok çeşitli büyük veri risk senaryoları oluşturmak için kullanılmaktadır. Böylece mükelleflerin uyum düzeyleri tespit edilebilmekte analiz ve değerlendirme çalışmaları yapılabilmekte ve veri güvenliği temin edilebilmektedir.⁴⁸⁶ Böylelikle riskli sektör ve mükellefler daha hızlı, etkin ve verimli bir şekilde tespit edilerek başta gayrimenkul, motorlu taşıt, e-ticaret ve akaryakıt sektörü olmak üzere sağlık, turizm, kozmetik ve gıda sektörü ile sahte belge ve riskli iade analizi, finansal analiz, beyanname ve mali tablo analizi ve vergi harcaması analizi konuları üzerinde risk analizi ve değerlendirme çalışmaları yapılmaktadır.⁴⁸⁷ Risk Analizi Genel Müdürlüğünün 2022 yılı faaliyet raporuna göre, 2022 yılında 917 bin 475 mükellef analize tabi tutulmuştur.⁴⁸⁸ Farklı ara yüzler kullanmadan tek bir sistem üzerinden analiz imkanı sunan RADAR Sisteminde hali hazırda analiz çalışmalarında kullanılan 171 veri modeli ve senaryo modeli yer almaktadır.⁴⁸⁹

J. Elektronik Veri İbraz Sistemi (e-Viz)

Vergi idaresinde yaşanan dijital dönüşümün uzaktan incelemeyi mümkün hale getirmesiyle, VDK tarafından Elektronik Veri İbraz Sistemi (eViz) Projesi geliştirilmiştir. 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun

⁴⁸⁶ Risk Analizi Genel Müdürlüğü, **2022 Yılı Faaliyet Raporu**, Ocak 2023, s. 21. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2023/03/2022-Yili-Birim-Faaliyet-Raporu-1.pdf> (Erişim: 26.02.2024)

⁴⁸⁷ RAGM, **2022 Yılı Faaliyet Raporu**, s. 5.

⁴⁸⁸ RAGM, **2022 Yılı Faaliyet Raporu**, s. 21.

⁴⁸⁹ RAGM, **2022 Yılı Faaliyet Raporu**, s. 21.

yürürlüğe girmesini takiben Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik bu sistem de dahil edilerek güncellenmiştir.

Uzaktan incelemenin sağlıklı işleyebilmesi için elektronik ortamda veri ibrazının gerçekleştirilebilmesi gerekmektedir. Hazırlanan e-Viz sistemiyle, elektronik ortamdaki defter, belge ve sair dokümanın, incelemeyi yürüten vergi müfettişine yine elektronik ortamda güvenli bir şekilde ibraz edilmesi sağlanmaktadır. Aralık 2022 itibarıyla pilot daire olarak belirlenen Ankara Vergi İadeleri Denetim Daire Başkanlığında kullanıma açılan⁴⁹⁰ e-Viz sisteminin kamusal faydaların yanı sıra, mükellef ve mali müşavirler açısından da önemli kolaylıklar sağlayacağı düşünülmektedir.⁴⁹¹

K. Blokzincir Teknolojisi

Son yıllarda dijital araçların sunduğu fırsatlar, yeni iletişim kanalları ve iç ve dış veri kaynaklarındaki büyük artış, vergi mükelleflerine yönelik hizmetlerin de dönüşmesini gerektirmektedir. Ekonomik alanda ve genel olarak toplumda giderek artan dijitalleşmenin getirdiği değişikliklerin doğasının, farklı bir vergi yönetimi modelini gerektirdiği dile getirilmekte ve OECD belgelerinde bu yeni sistem “Vergi İdaresi 3.0”⁴⁹² (*Tax Administration 3.0*) olarak adlandırılmaktadır.⁴⁹³ Bu modelde, vergi idarelerinin vergilendirmeye ilişkin süreçleri, vergi mükelleflerinin günlük yaşamlarında ve işlerinde kullandıkları sistemlere giderek daha fazla entegre edilmektedir. Böylelikle vergi

⁴⁹⁰ VDKB, 2022 Faaliyet Raporu, s. 37.

⁴⁹¹ Fatih Yılmaz ve Jacqueline Coolidge, “Can E-Filing Reduce Tax Compliance Costs in Developing Countries?”, (October 1, 2013). **World Bank Policy Research Working Paper** No. 6647, s. 53. <https://ssrn.com/abstract=2337800> (Erişim: 27.06.2023)

⁴⁹² Vergi İdaresi 1.0, basılı evrak yığınlarının ve memurlar aracılığıyla insani iş gücüne dayalı işleyen süreci ifade etmektedir. Vergi İdaresi 2.0 ise hem ekonomik yaşamın hem de vergi mükelleflerinin giderek daha fazla dijitalleşmesiyle, dijital verilerin ve analitik araçların vergi idareleri tarafından kullanımı için, vergi idarelerinin diğer kamu kuruluşlarıyla, özel sektörle ve başka ülkelerle iş birliklerinin başladığı “e-idare/e-devlet” olarak da adlandırılan vergi mükellefleri ve idare için vergilendirmede verimlilik ve etkinliği arttıran süreci ifade etmektedir. OECD (2020), **Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration**, OECD, Paris, s.7. <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/tax-administration-3-0-the-digital-transformation-of-tax-administration.pdf> (Erişim: 15.12.2023)

⁴⁹³ OECD (2020), **Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration**, s. 3.

idarelerinin, otomasyon çalışmalarıyla daha sorunsuz işler hale gelerek vergi idaresinin iş yükünü önemli ölçüde azaltacağı düşünülmekte bunun da mümkün olabilmesi için veri kullanımına ve ulusal sistemlerin güvenliğine olan inancın güçlendirilmesi gerektiği savunulmaktadır.⁴⁹⁴

Bu sistemlerden biri de son derece güvenilir ve şeffaf kabul edilen blok zincir teknolojisidir. Bu sistem işlemlerin kaynağını şeffaf bir şekilde izleyebilmeyi sağlar. Sistemde, izin verilen şebekelere erişim, tanımlanmış kullanıcılar ile sınırlandırılmıştır. Veri bir kez girildiğinde işlemin geri alınabilmesi mümkün olmadığından dijital defter değiştirilemez ve herhangi bir güncelleme, ağdaki herkes için aynı anda gerçekleşmektedir.⁴⁹⁵ Dolandırıcılık ya da usulsüzlük yapmayı çok zorlaştırması hatta imkansızlaştırması nedeniyle eşsiz bir teknoloji olduğu ifade edilmektedir.⁴⁹⁶

İnsan doğasının hatalara ve zaafılara yatkınlığı insan faktörünün bulunduğu işlemlerde güvenlik açıklarına sebep olmaktadır.⁴⁹⁷ Blok zincir teknolojisiyle insan faktörünü -dolayısıyla hata ihtimalini- ortadan kaldırmak mümkün müdür sorusuna cevaben:

*“blok zinciri, insanlarla güvenli ve doğrulanmış bir algoritma (bir dizi hesaplama) arasındaki itimada dayalı ilişkinin yerini tutar” ve yazılım hata yapmaz “çünkü yazılım kendini matematik yardımıyla denetler. Bu da hile katılması çok zor, anonim ve saydam bir işlemle sonuçlanır. Dolandırıcılık girişimleri hemen ortaya çıkar çünkü hilekarlık, çok sayıda insan ve makine için anında görünür hale gelir” denmektedir.*⁴⁹⁸

⁴⁹⁴ OECD (2020), **Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration**, s. 3.

⁴⁹⁵ PWC, “Blockchain Teknolojisi Vergi Sistemini Nasıl Geliştirebilir?” <https://www.pwc.com.tr/tr/sectorler/teknoloji/yayinlar/blockchain-teknolojisi-vergi-sistemini-nasil-gelistirebilir.html>

⁴⁹⁶ Løkke, **Mahremiyet**, s. 38.

⁴⁹⁷ Hatfield, “Cybersecurity”, s. 1164.

⁴⁹⁸ Simon McCallum ve Mariusz Nowostawski “Tillit satt I system” **Aftenposten**, 18.04.2016’dan aktaran Eirik Løkke **Mahremiyet: Dijital Çağda Özel Hayat**, Çev. Dilek Başak, Koç Üniversitesi Yayınları, İstanbul: 2018, s. 38.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ İDARESİNİN KİŞİSEL VERİLERİ HUKUKA UYGUN İŞLEME ŞARTLARI VE HUKUKA AYKIRI İŞLEMENİN SONUÇLARI

I. VERGİ İDARESİNİN KİŞİSEL VERİLERİ HUKUKA UYGUN İŞLEME KOŞULLARI

A. VERGİ İDARESİNİN KİŞİSEL VERİLERİ İŞLERKEN TABİ OLDUĞU GENEL İLKELER⁴⁹⁹

1. Hukuka ve Dürüstlük Kurallarına Uygun İşleme

Bu ilkeyle ifade edilen, kişisel verilerin işlenmesinde kanunlarla ve diğer hukuksal düzenlemelerle getirilen ilkelere uygun hareket edilmesi zorunluluğudur. Dürüstlük

⁴⁹⁹ 108 Sayılı Sözleşme'nin, 5. maddesi bu ilkeleri "verilerin niteliği" başlığı altında "otomatik işleme konu olan kişisel veriler adil biçimde yasal yoldan elde edilir ve işlenir; belli ve meşru amaçlar için kaydedilir ve bu amaçlara aykırı şekilde kullanılamaz; kaydedilme amaçlarına göre uygun ve yerinde olur ve aşırı olmaz; doğru bilgileri yansıtır ve gerektiğinde güncellenir; kaydedilme amaçlarını gerçekleştirmek için gerekli olan süreyi aşmayacak şekilde ilgili kişilerin kimliklerini belirlemeye imkan veren bir biçimde saklanır" şeklinde

kuralına uygun olma ilkesi veri sorumlusuna, veri işlemedeki hedeflerine ulaşırken, ilgili kişilerin çıkarlarını ve makul beklentilerini dikkate alma, ilgili kişinin beklemediği ve beklemesinin de gerekmediği sonuçların ortaya çıkmasını önleyici şekilde hareket etme görevi yükler. Ayrıca söz konusu veri işleme faaliyetinin ilgili kişi bakımından şeffaf olması ve veri sorumlusunun da bilgilendirme ve uyarı yükümlülüklerine uygun hareket etmesi gerekmektedir.⁵⁰⁰ Bu ilke, veri sorumlusu idareyi, kişisel veri işleme sürecinde ilgili kişinin özel yaşamının gizliliği hakkını, maddi ve manevi bütünlüğü ile özerkliğini makul bir sebep yoksa ihlal etmemeye yönlendirmektedir. Böylelikle denge ve orantılılık gerekliliklerini beraberinde getirerek diğer ilkelere de kaynak olmaktadır.⁵⁰¹

2. Belirli, Açık ve Meşru Amaçlar İçin İşleme

Veri sorumlusunun veri işleme amacını açık ve kesin olarak belirlemesi ve bu amacın meşru olması gerekmektedir. Amacın meşru olmasıyla kastedilen, veri sorumlusunun işlediği verilerin, yapmış olduğu iş veya sunmuş olduğu hizmetle bağlantılı ve bunlar için gerekli olmasıdır. *“Her şeyden önce sosyal devlet ilkesi gereği yapılan faaliyetler devletin bireylere ilişkin veri ihtiyacının meşru temelini oluşturmaktadır.”*⁵⁰² Bu ihtiyacın meşruluğu Anayasa’nın 73. maddesinde yer alan verginin yasallığı ilkesi

düzenlemektedir. https://inhak.adalet.gov.tr/Resimler/Dokuman/2712020140848108_tur.pdf (Erişim: 15.12.2023) KVKK ise Genel ilkeler başlığı altında bu ilkeleri düzenlemiştir.

“MADDE 4- (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.

d) İşlendikleri amaçla bağlantılı, sınırlı ve ölçülü olma.

d) İlgili mevzuatta öngörülen veya işlendikleri amaç için gerekli olan süre kadar muhafaza edilme.”
<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=6698&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5> (Erişim: 15.12.2023)

⁵⁰⁰ KVKK Kurulu, Kişisel Verilerin İşlenmesine İlişkin Temel İlkeler, tarih yok. s. 2. <https://www.kvkk.gov.tr/SharedFolderServer/CMSFiles/32ff74f6-9798-405a-b3d2-b42d28423fde.pdf> (Erişim: 14.12.2023)

⁵⁰¹ Küzeci, **Kişisel Verilerin Korunması**, s. 230.

⁵⁰² Scholz, Rupert / Pitschas, Tainer 1994’ten aktaran Şimşek, **Anayasa Hukukunda**, s. 4.

uyarınca yasalarla idareye verilmiş olan görev yetkilerle sağlanmaktadır. Yukarıda değinilen vergi mahremiyeti ilkesinin KVKK’de yer alan amacın meşruluğu ilkesiyle ilişkisi incelendiğinde,

VUK’un 5. maddesinde yer alan “*idareye değil, idareyi oluşturan gerçek kişilere ve yine devletin vergilendirme fonksiyonu bağlamında, görevleri gereği bu verilerin kendine aktarılabilceği diğer bazı kişilere yönelmiş olan bu kural, dolaylı olarak mükellef verilerinin sadece vergilendirme amacı ile kullanılabileceğini ortaya koymakta; bu amaçtan uzaklaşılmasının hukuka aykırılığın en ağır hali olan ‘suç’ olarak nitelendirmektedir.*”⁵⁰³

Veri sorumlularının, ilgili kişiye belirttikleri amaçlar dışında, başka amaçlarla veri işlemleri halinde, bu fiillerinden dolayı sorumlulukları doğacaktır.⁵⁰⁴ Kişisel verileri işleme amaçlarının sadece veri sorumlusu bakımından bilinmesi ya da tahmin edilebilir olması bu ilkeye aykırıdır ve anlaşılması güç, teknik - hukuki ifadelerin kullanımından kaçınılmalıdır. ⁵⁰⁵ Anayasa Mahkemesinin de belirttiği gibi:

*“hukuki güvenliğinin sağlanması, hukuk devletinin ön koşullarındandır. Hukuk devleti, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerektirir. Hukuk güvenliğinin sağlanması, bu doğrultuda kanunların geleceğe yönelik öngörülebilir belirlemeler yapılabilmesine olanak verecek kurallar içermesini gerekli kılar.”*⁵⁰⁶

⁵⁰³ Akçaoğlu, **Vergi Mükellefinin Verilerinin Korunması**, s. 127.

⁵⁰⁴ KVKKurulu, **Kişisel Verilerin İşlenmesine İlişkin Temel İlkeler**, s. 9.

⁵⁰⁵ KVKKurulu, **Kişisel Verilerin İşlenmesine İlişkin Temel İlkeler**, tarih yok. s. 9.

<https://www.kvkk.gov.tr/SharedFolderServer/CMSFiles/32ff74f6-9798-405a-b3d2-b42d28423fde.pdf>
(Erişim: 14.12.2023)

⁵⁰⁶ AYM E. 2014/92 K. 2016/6 K. 28/01/2016 R.G. Tarih-Sayı: 03.03.2016-29642

3. Toplanma ve Sonrasında İşlenme Amaçlarına Uygun, İlgili Bulunma, Aşırı Olmama

İşlenen verilerin belirlenen amaçların gerçekleştirilebilmesine elverişli olması gerekir. Bu ilke, amacın gerçekleştirilmesiyle ilgisiz veya ihtiyaç duyulmayan kişisel verilerin işlenmemesini gerektirir. Sonradan ortaya çıkması muhtemel ihtiyaçların karşılanmasına yönelik olarak veri işlenmesi yoluna gidilmemelidir. Çünkü muhtemel ihtiyaçlara yönelik veri işlenmesi, yeni bir veri işleme faaliyeti anlamına gelecektir. Bu durumda, Kanunun 5. maddesinde düzenlenmiş olan kişisel verilerin işlenme şartlarından birinin gerçekleşmesi gerekecektir. Ayrıca işlenen veri, sadece amacın gerçekleştirilmesi için gerekli olan kişisel verilerle sınırlı tutulacaktır. Amaç için gerekli olanın dışında veri işlenmesi, sınırlı tutulma ilkesine aykırılık teşkil edecektir. Burada önemli olan, amacı gerçekleştirmeye yönelik yeterli verinin temin edilmesi, bunun dışındaki amaç için gerekli olmayan veri işlemeden kaçınılmasıdır. Mevcutta olmayan ve sonradan gerçekleşmesi düşünülen amaçlarla kişisel veri toplanmamalı veya işlenmemelidir.⁵⁰⁷

4. Doğru ve Eğer Gerekli ise Güncel Olarak Tutulma

İşlenecek verilerde olması gereken niteliklerden biri doğru ve gerektiğinde de güncel olmasıdır.⁵⁰⁸ KVKK'nın 12. maddesinde, veri sorumlusu; kişisel verilerin hukuka aykırı olarak işlenmesini önlemek, kişisel verilere hukuka aykırı olarak erişilmesini önlemek ve kişisel verilerin muhafazasını sağlamak amacıyla uygun güvenlik düzeyini temin etmeye yönelik gerekli her türlü teknik ve idari tedbirleri belirlemek ve kişisel verilerin bu esaslara uygun olarak muhafazasını sağlamakla yükümlüdür. Kişisel veri saklama ve imha politikası hazırlamakla yükümlü olan, sicile kayıt yükümlülüğü bulunan

⁵⁰⁷ KVKK Kurulu, **Kişisel Verilerin İşlenmesine İlişkin Temel İlkeler**, tarih yok. s. 10. <https://www.kvkk.gov.tr/SharedFolderServer/CMSFiles/32ff74f6-9798-405a-b3d2-b42d28423fde.pdf> (Erişim: 14.12.2023)

⁵⁰⁸ KVKK, madde 4/2, b.

veri sorumluları da bu esaslara uygun bir şekilde hareket etmelidir.⁵⁰⁹ Kişisel verilerin doğru ve güncel bir şekilde tutulması, veri sorumlusunun çıkarına uygun olduğu gibi ilgili kişinin temel hak ve özgürlüklerinin korunması açısından da gereklidir ve veri sorumlusu her zaman ilgili kişinin bilgilerini doğru ve güncel olmasını temin edecek kanalları açık tutmalıdır.⁵¹⁰ Kişisel verilerin zaman içerisinde gerçekleşebilecek değişiklikler doğrultusunda güncellenmesi gerekir, aksi halde doğru bilgiye ulaşmak mümkün olamaz. Kişilerin, güncel olmayan veya yanlış tutulan kişisel verileri nedeniyle veri sorumlusunun veri işleme ile amaçladığı sonuçlar gerçekleşmeyebileceği gibi ilgili kişilerin zarar görmesi de mümkündür.⁵¹¹

Bilgilerinin doğruluğunu en iyi denetleyebilecek kişi mükellefin kendisidir. Bu bağlamda GİB, vergi inceleme sürecinde şeffaflığı ve hesap verilebilirliği artıran bir araç olarak, mükelleflerin doğrudan erişimine açık Mükellef Portalı'nı geliştirmiştir. Bu portalın 2022 yılında yaklaşık 53 bin mükellef tarafından kullanıldığı ve haklarında gerçekleştirilen inceleme sürecine ilişkin bilgi sahibi olduğu bilinmektedir.⁵¹² Bu gibi uygulamalar veri koruma hukuku açısından bireyin devlete duyduğu güveni arttıran yerinde uygulamalardır. Zira Türkiye'deki muhasebecileri temel alan 2019 tarihli bir anket çalışmasında da “devlete duyulan güvenin vergi uyumu ve vergi adaleti algısı üzerinde pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkiye sahip olduğu” ortaya konmaktadır.⁵¹³

⁵⁰⁹ KVKKurulu, **Kişisel Verilerin İşlenmesine İlişkin Temel İlkeler**, tarih yok. s. 12. <https://www.kvkk.gov.tr/SharedFolderServer/CMSFiles/32ff74f6-9798-405a-b3d2-b42d28423fde.pdf> (Erişim: 14.12.2023)

⁵¹⁰ KVKKurulu, **Kişisel Verilerin İşlenmesine İlişkin Temel İlkeler**, tarih yok. s. 6. <https://www.kvkk.gov.tr/SharedFolderServer/CMSFiles/32ff74f6-9798-405a-b3d2-b42d28423fde.pdf> (Erişim: 14.12.2023)

⁵¹¹ Küzeci, **Kişisel Verilerin Korunması**, s. 243.

⁵¹² VDKB, **2022 Faaliyet Raporu**, s. 10.

⁵¹³ Aktaş Güzel, Özer, Özcan “Tax Justice Perception”, s. 84.

5. Amacın Gerektirdiğinden Daha Uzun Süre Tutulmama

Kişisel verilerin amaçla sınırlı olmasının bir gereği olarak işlendikleri amaç için gerekli olan süreye uygun olarak muhafaza edilmesi gerekir. Bu ilke veri işlemeye zamansal sınır getirir.⁵¹⁴ Veri sorumlusu, idari ve teknik tedbirleri alarak zamansal sınırlara uyulmasını sağlamakla yükümlüdür.⁵¹⁵ Kişisel verilerin saklanması için veri sorumlusu tarafından belirlenen saklama sürelerinin yanı sıra, veri sorumlusunun tabi olduğu ilgili mevzuat kapsamında da belirlenmiş saklama süreleri vardır. Veri sorumluları, ilgili kişisel veriler için mevzuatta öngörülmüş bir süre varsa bu süreye riayet edecek, eğer böyle bir süre öngörülmemişse verileri ancak işlendikleri amaç için gerekli olan süre ile sınırlı olarak muhafaza edebilecektir.⁵¹⁶ Daha fazla saklamak için geçerli bir sebep bulunmaması hâlinde, o verinin silinmesi, yok edilmesi ya da anonim hâle getirilmesi gerekecektir.⁵¹⁷ Daha sonra kullanılabileceği düşünülerek ya da herhangi bir başka gerekçe ile kişisel verilerin muhafaza edilmesine devam edilemeyecektir.⁵¹⁸ Ancak, Kişisel Verilerin Silinmesi, Yok Edilmesi veya Anonim Hale Getirilmesi Hakkında Yönetmelik’e⁵¹⁹ göre silinme “*ilgili kullanıcılar açısından hiçbir şekilde ulaşılamama ve tekrar kullanılamama*”⁵²⁰; yok edilme ise “kişisel verilerin hiç kimse tarafından hiçbir

⁵¹⁴ Ertuğrul Akçaoğlu, **Vergi Mükellefinin Verilerinin Korunması**, s. 130.

⁵¹⁵ KVKKurulu, **Kişisel Verilerin İşlenmesine İlişkin Temel İlkeler**, tarih yok. s. 7. <https://www.kvkk.gov.tr/SharedFolderServer/CMSFiles/32ff74f6-9798-405a-b3d2-b42d28423fde.pdf> (Erişim: 14.12.2023)

⁵¹⁶ KVKKurulu, **Kişisel Verilerin İşlenmesine İlişkin Temel İlkeler**, tarih yok. s. 10-14. <https://www.kvkk.gov.tr/SharedFolderServer/CMSFiles/32ff74f6-9798-405a-b3d2-b42d28423fde.pdf> (Erişim: 14.12.2023)

⁵¹⁷ KVKK madde 4/2.

⁵¹⁸ KVKKurulu, **Kişisel Verilerin İşlenmesine İlişkin Temel İlkeler**, tarih yok. s. 11. <https://www.kvkk.gov.tr/SharedFolderServer/CMSFiles/32ff74f6-9798-405a-b3d2-b42d28423fde.pdf> (Erişim: 14.12.2023); Şimşek, **Anayasa Hukukunda**, s. 84-85; Ayrıca Bk. Veri mezarlığı (Data Cemetery) hakkında: Jann Spittka, “Berlin data protection authority imposes EUR 14.5 million fine for ‘data cemetery’”, **IPT Germany**, 6.11.2019. <https://blogs.dlapiper.com/iptgermany/2019/11/06/berlin-data-protection-authority-imposes-eur-14-5-million-fine-for-data-cemetery/#page=1> (Erişim: 21.02.2024)

⁵¹⁹ Kişisel Verilerin Silinmesi, Yok Edilmesi veya Anonim Hale Getirilmesi Hakkında Yönetmelik, R.G. T. 28.10.2017 S. 30224. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/10/20171028-10.htm> (Erişim: 14.12.2023)

⁵²⁰ Kişisel Verilerin Silinmesi, Yok Edilmesi veya Anonim Hale Getirilmesi Hakkında Yönetmelik, madde 7.

şekilde erişilemez, geri getirilemez ve tekrar kullanılamaz”⁵²¹ hale getirilmesidir. Yönetmelik 7/3 maddesi uyarınca, veriler kullanıcılar açısından erişilmez olsa da “kişisel verilerin silinmesi, yok edilmesi ve anonim hale getirilmesiyle ilgili yapılan bütün işlemler kayıt altına alınır ve söz konusu kayıtlar, diğer hukuki yükümlülükler hariç olmak üzere en az üç yıl süreyle saklanır.”

İşlenen verilerin amacın gerektirdiğinden daha uzun süre tutulmaması ilkesine aykırı davranılması durumunda, bireyin maddi ve manevi bütünlüğü ve özel yaşamın gizliliği gibi kişisel verilerin korunması hukukuna dayanak teşkil eden haklar sarsılacaktır.⁵²² Bu ilkeye uyulmaması halinde etkilenecek haklardan biri de unutulma hakkıdır. ⁵²³ Unutulma hakkı, kişisel verisi işlenen kişilerin, İnternet’te yer alan kişisel verilerinin arama sonuçlarında kendi adlarıyla bağlantılı olmamasını talep hakkı⁵²⁴ ya da bireyin geçmişte hukuka uygun bir biçimde yayılmış ve doğru nitelikteki bilgilerinin, üzerinden zaman geçmesi dolayısıyla erişimden kaldırılmasını veya gündeme getirilmemesini talep edebilmesidir.⁵²⁵ Bireyin hakkındaki bu bilgi doğru bir bilgi olmakla birlikte kural olarak güncel durumunu ifade etmediğinden erişime açık olması bireyin menfaatine aykırıdır. Bu sebeple de unutulma hakkı bireyin geçmişinin gündeme getirilmemesi hakkı olarak da tanımlanabilir.⁵²⁶

⁵²¹ Kişisel Verilerin Silinmesi, Yok Edilmesi veya Anonim Hale Getirilmesi Hakkında Yönetmelik, madde 8.

⁵²² Küzeci, **Kişisel Verilerin Korunması**, s. 215.

⁵²³ “*Verileri yok etmeme suçunun koruduğu hukuki değerlerden biri de unutulma hakkıdır.*” Ozan Selek, **Kişisel Verilerin Korunması ve Verileri Yok Etmeme Suçu (TCK m. 138)**, İstanbul: On iki Levha, 2021, s. 109. Unutulma hakkını kişisel verilerin doğru ve güncel olması ilkesi bağlamında ele alan bir çalışma için bk. Şeyma Sert, **Kişisel Verilerin Türk Ceza Kanunu Kapsamında Korunması**, İstanbul: Seçkin, 2019, s. 82 vd.

⁵²⁴ Can Yavuz, **İnternetteki Arama Sonuçlarından Kişisel Verilerin Kaldırılması UNUTULMA HAKKI**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2020, s. 49. (Anılış: Unutulma Hakkı)

⁵²⁵ Zafer Kahraman, **Unutulma Hakkı**, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2022, s. 6-7.

⁵²⁶ Eren Sözüer, **Unutulma Hakkı- İnsan Hakları Hukuku Perspektifinden Bir İnceleme**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2017, s. 7-8; Kahraman, **Unutulma Hakkı**, s. 9.

Bu hak Genel Veri Koruma Tüzüğü'nün 17. maddesi ve Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 20. maddesinde düzenlenmektedir. Türk hukukunda unutulma hakkının⁵²⁷ açıkça düzenlendiği bir hüküm henüz yer almamaktaysa da Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun⁵²⁸ ve Anayasa Mahkemesinin unutulma hakkından açıkça bahsederek bu hakkı tanıdığı kararları⁵²⁹ mevcuttur.⁵³⁰ Bunlara ek olarak KVKK Kurulu'nun da unutulma hakkına gönderme yaptığı bilinmektedir.⁵³¹

“Tüzüğün 17. maddesinin başlığı “silme hakkı (right to erasure) / unutulma hakkı (right to be forgotten)”dır. Her ne kadar madde başlığında silme hakkı ile birlikte kullanılsa ve madde metninde unutulmadan hiç bahsedilmese de bu durum unutulma hakkının silme talebinin ötesinde bir insan hakkına dönüşme yolculuğunda önemli bir gelişme”

kabul edilmektedir.⁵³²

KVKK'nin 7. maddesinde unutulma hakkının konusu; kişisel verilerin kanuna uygun işlenmesine rağmen, işlenme sebeplerinin ortadan kalkması durumunda kişisel

⁵²⁷ “Unutulma hakkının neden bir insan hakkı olarak kabul edilmesi gerektiği ve başlangıçtan bugüne uluslararası hukuk metinlerinde ve yargı kararlarında nasıl bir gelişim gösterip, ele alındığı, başka bir ifadeyle insan hakları yolculuğunda ne kadar mesafe kat ettiğini ortaya koymaya çalışan” bir çalışma için bk. Yaşar Salihpaşaoğlu, Burcu Değirmencioğlu, “Unutulma Hakkının Bir ‘İnsan Hakkı’na Dönüşme Yolculuğu”, **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 24, S. 2, 2020, s. 372-373. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1090659> (Erişim:16.12.2023)

⁵²⁸ “Unutulma hakkı; üstün bir kamu yararı olmadığı sürece, dijital hafızada yer alan geçmişte yaşanan olumsuz olayların bir süre sonra unutulmasını, başkalarının bilmesini istemediği kişisel verilerin silinmesini ve yayılmasının önlenmesini isteme hakkı olarak ifade edilebilir.” Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, E. 2014/56, K. 2015/1679, 17 Haziran 2015. (Veri tabanı: Lexpera)

⁵²⁹ AYM, Bireysel Başvuru No: 2013/5653, T. 03 Mart 2016. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/08/20160824-14.pdf> (Erişim: 16.12.2023)

⁵³⁰ Ali Uzunöz, 6698 Sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nun Kapsamı: İstisna Hükümleri Açısından Bir Değerlendirme, *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Bahçeşehir Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Bilişim Hukuku Ana Bilim Dalı, 2022, s. 66. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp#:~:text=1-,759919,-AL%C4%B0%20UZUN%C3%96Z> (Erişim: 16.12.2023)

⁵³¹ KVKK Kurulu, 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 <https://www.kvkk.gov.tr/Icerik/6776/2020-481> (Erişim: 15.12.2023)

⁵³² Yaşar Salihpaşaoğlu, Burcu Değirmencioğlu, “Unutulma Hakkının Bir ‘İnsan Hakkı’na Dönüşme Yolculuğu”, **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 24, S. 2, 2020, s. 366. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1090659> (Erişim:16.12.2023)

verilerin resen veya ilgili kişinin talebi üzerine veri sorumlusunca silinmesi, yok edilmesi veya anonim hale getirilmesidir.⁵³³ Unutulma hakkı kapsamında Google’a yapılan başvurulardan biri; Portekiz’den ünlü bir iş insanının sahtecilik, belge tahrifi ve vergi kaçırma iddialarıyla cezai soruşturmaya uğramasına ilişkin haber bağlantısının arama sonuçlarından kısmen kaldırılmasına ilişkin olmuştur ve sayfanın bağlantısı arama sonuçlarından kaldırılmıştır.⁵³⁴

VUK’un 5. maddesinin:

“Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığınca açıklanabilir”

hükmü uyarınca Maliye Bakanlığı her yıl yüksek vergi ve cezası borcu olanları 2019 yılına kadar, bir genel tebliğde belirlenen usullere göre ilan etmekteydi. Söz konusu tebliğde, ilanların vergi dairesi ve GİB’in İnternet sitesinde hangi sürelerde duyurulacağı belirtilirdi, belirlenen sürelerden sonra da ilanlar kaldırılırdı. Ancak 2019 yılından itibaren söz konusu tebliğlerin yayınlanmamış olduğu görülmüştür. Bunun bir sebebinin COVID-19 pandemisiyle birlikte ödeme usul ve zamanlarında mükellefler lehine yapılan düzenlemeler ve son dönemde sıklıkla başvuru alan vergi yapılandırmaları olduğu düşünülmektedir.

Esas itibarıyla 2019 yılına kadar olan bu uygulamanın unutulma hakkına aykırılık teşkil ettiği söylenemeyecektir, zira yapılan ilanlar siteden kaldırılmaktadır. Ancak esas problem başkaca İnternet sitelerinde de bu ilanlara yer verilmesi ve bu içeriklerin de GİB’in sitesindeki listelerin kaldırılmış olmasına rağmen halen yayınlanabilir olmasıdır.⁵³⁵ Diğer taraftan kamuoyuna yapılan bu ilanların mükelleflerin ticari itibarını

⁵³³ Can Yavuz, **Unutulma Hakkı**, s. 50.

⁵³⁴ Yavuz, **Unutulma Hakkı**, s. 225.

⁵³⁵ Altan Rençber, **Kabahat Genel Teorisi Açısında Vergi Kabahatleri**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2017, s. 329,

zedeleyeceği ve mükellefi ekonomik olarak çıkmaza sürükleyeceği, bu sebeple de vergi gelirlerinin sekteye uğrayacağı yönünde görüş mevcuttur.⁵³⁶

B. KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI AÇISINDAN VERGİ İDARESİNİN KARŞILAMASI GEREKEN KOŞULLAR

1. Genel Olarak

Mükelleflerin kendileriyle ilgili verilerin yasalara uygun bir şekilde toplanması ve işlenmesindeki menfaatleri şüphesiz ki Devlet tarafından kamu kurum ve kuruluşları nezdinde tutulan ve bunlar aracılığıyla işlenen verileri bakımından da büyük önem arz etmektedir. Yukarıda da belirtildiği gibi KVKK'deki geniş istisnalar bu kanunun bazı hallerde kamu kurum ve kuruluşları açısından hiç uygulanmaması, bazı hallerde ise idarenin faaliyetlerinin kural olarak kanunda öngörölmesi nedeniyle kamu kurum ve kuruluşları bakımından pek çok veriye ilgili kişinin rızası olmaksızın erişebilmesi gibi istisnalar dahilinde uygulanması sonucunu doğurmaktadır.

Çalışmanın önceki bölümlerinde vergi idaresinin dijital dönüşüm süreci içerisinde, teknolojinin de gelişimiyle verilere erişim araçlarının ne kadar çeşitlendiği ve sürekli değiştirdiği tespit edildiyse de araştırmalarımız neticesinde vergi idaresinin verilere erişimi sonrasında ilgili hususlarda nasıl bir usul izlediğine ilişkin kolayca anlaşılabilir, belirgin bir bilgiye ulaşılammıştır.

Kişisel Verilerin Korunması Kanunu açısından veri sorumlusunun özel hukuk kişisi ya da kamu tüzel kişisi olmasına kural olarak farklı sonuçlar bağlanmamıştır. Fakat KVKK'nin çeşitli maddeleri açısından bakıldığında kişisel verilerin vergi idaresi -veya herhangi bir idare- tarafından vergilendirme faaliyetleri -veya başkaca idari faaliyetler-

⁵³⁶ Akdeniz, **Türk Vergi Hukukunda Mahremiyeti Hakkı**, s. 246.

kapsamında işlenmesi halinde karşılanması gereken koşullarla; aynı verilerin özel hukuk kişileri tarafından idari olmayan faaliyetler kapsamında işlenmesi durumunda karşılanması gereken koşullar arasında önemli farklılıklar ortaya çıkabilecektir.

Örneğin, KVKK'nin "İstisnalar" başlıklı 28. maddesi, ilgili kişinin açık rızası aranmaksızın kişisel verilerin işlenebileceği halleri düzenleyen 5/2 ve 6/3 maddeleri vergi idaresi açısından özel hukuk kişilerine nazaran farklı uygulamalara imkân verebilmektedir. Zira idarenin kanuniliği ilkesinin yanı sıra vergilendirme alanı açısından Anayasa'da ayrıca düzenlenmiş verginin yasallığı ilkesi gereğince, vergi idaresinin vergilendirme işlemleri esnasında gerçekleştirdiği veri işleme faaliyetlerini, kural olarak, kendisine görev veren kanunlara dayanarak gerçekleştirmesidir.⁵³⁷

Kişisel verilerin korunması açısından, vergi idaresinin karşılaması gereken koşulları belirleyebilmek için vergi idaresinin kişisel verileri işlediği hangi hallerin KVKK kapsamına girdiğinin hangi hallerin girmediğinin tespiti gerekir. Vergi idaresinin, KVKK'nin kanun hükümlerinin hiç uygulanmayacağı halleri düzenleyen 28. maddesinin 1. fıkrası kapsamındaki veri işleme faaliyetleri açısından vergi idaresine KVKK hükümleri uygulanmayacakken, vergi idaresi tarafından 28/1'deki haller dışında gerçekleştirilecek kişisel veri işleme faaliyetleri bakımından, KVKK kapsamında hem kişisel verilerin kaydedilmesinden önce hem de kişisel verilerin kaydedilmesinden itibaren karşılanması gereken koşullar bulunmaktadır.⁵³⁸

Pek çok idari kurum KVKK'nin getirdiği yükümlülüklerin yalnızca özel hukuk gerçek ya da tüzel kişilerini bağladığı yanılsamasına düşmekte ve kamu tüzel kişilerine herhangi bir yükümlülük getirmediğine kanaat getirmektedir. Bu nedenle:

“gerek kamu personeline yönelik gerekse idarelerin muhatap olduğu gerçek kişilere yönelik olarak yürütülen veri işleme faaliyetlerinde ‘aydınlatma metni hazırlama ve

⁵³⁷ Tansuğ, **İdari Faaliyetler**, s. 95-96.

⁵³⁸ Tansuğ, **İdari Faaliyetler**, s. 97.

paylaşma’ konularında ihmallerin yaşandığı görülmektedir. Aydınlatma metninin hiç hazırlanmaması yanı sıra mevzuata uygun olmayan aydınlatma metnlerinin de hukuka aykırı olduğu”⁵³⁹

öğretide belirtilmektedir. Dolayısıyla, vergi idaresinin vergilendirme işlemleri kapsamında işlediği ve KVKK’nin kısmen veya tamamen uygulanma kapsamına giren kişisel verileri, Anayasa’nın 20/3 maddesi uyarınca, KVKK’nin öngördüğü şekilde koruyabilmesi ve hukuka aykırılıkları önleyebilmek için karşılaması gereken koşullar önem arz etmektedir.

2. Vergi İdaresinin Kişisel Verileri Kaydetmeden Önce Karşılması Gereken Koşullar

Vergi idaresinin, mükelleflerle ilgili veri işleme faaliyetleri, KVKK kapsamında olduğu takdirde, verileri kaydetmeden önce vergi idaresinin karşılaması gereken çeşitli koşullar bulunmaktadır. Vergi idaresi öncelikle, yukarıda değinilen, KVKK’nin 4. maddesinde düzenlenen genel ilkelere uygun bir şekilde veri işleyebilmek için gerekli hazırlıkları yapmalıdır. Bu doğrultuda, kamu kurumlarının veri sorumlusu olması halinde Veri Sorumluları Sicil Bilgi Sistemi (VERBİS)’ne kayıt, veri güvenliğine ilişkin yükümlülükleri karşılamak, aydınlatma yükümlülüğünü yerine getirmek, kişisel veri işlemenin hukuki sebebini doğru tespit etmek gibi çeşitli yükümlülükleri bulunmaktadır. Aşağıda bu başlıklar vergi idaresi açısından değerlendirilecektir.

a) Vergi İdaresinin VERBİS’e Kayıt Yükümlülüğü

KVKK’nin 16. maddesine göre kişisel veri işleyen gerçek ve tüzel kişi veri sorumlularının kişisel veri işlemeye başlamadan önce Veri Sorumluları Siciline kaydolması gerekmektedir. Bu kapsamda, Kişisel Verileri Koruma Kurumu

⁵³⁹ Altındağ, “İdarenin Sorumluluğu”, s. 391.

(KVKKurumu) Başkanlığı tarafından KVKKurulu gözetiminde Veri Sorumluları Sicil Bilgi Sistemi (VERBİS) hazırlanmıştır. VERBİS; kişisel verileri işleyen gerçek ve tüzel kişilerin, kişisel veri işlemeye başlamadan önce kaydolmaları gereken ve işlemekte oldukları kişisel verilerle ilgili kategorik bazda bilgi girişi yapacakları bir kayıt sistemidir.⁵⁴⁰ VERBİS ile amaçlanan, işlenen kişisel verileri ve bu verilere ilişkin çeşitli detayları kategoriler halinde kamuya açık hale getirerek, veri sorumlularını hesap verebilir hale getirmek ve böylece ilgili kişiye kendisine ait verilerin hangi kapsam, amaç ve sürelerle işlendiğini öğrenebilme, haklarını kullanma ve kendini koruma imkânına sağlamaktır.⁵⁴¹

İşlenen kişisel verinin niteliği, sayısı, veri işlemenin kanundan kaynaklanması veya üçüncü kişilere aktarılma durumu gibi Kurul tarafından belirlenecek objektif kriterler göz önüne alınmak suretiyle, Kurul tarafından, veri sorumluları siciline kayıt zorunluluğuna istisna getirilebileceği KVKK'nin 16. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenmiştir. KVKK'de sicile ilişkin usul ve esasların yönetmelikle düzenlenmesi öngörüldüğünden KVKKurumu tarafından hazırlanan Veri Sorumluları Sicili Hakkında Yönetmelik 1 Ocak 2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir.⁵⁴² Bu yönetmelikte de sicile kayıt zorunluluğuna istisna haller düzenlenmiştir. Yönetmelik'in 15. maddesine göre:

“kişisel veri işlemenin suç işlenmesinin önlenmesi veya suç soruşturması için gerekli olduğu, işlenen kişisel verinin ilgili kişinin kendisi tarafından alenileştirilmiş olduğu, kanunun verdiği yetkiye dayanarak görevli ve yetkili kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca, denetleme veya düzenleme görevlerinin yürütülmesi ile disiplin soruşturma veya kovuşturması ve/ya bütçe, vergi ve mali konulara ilişkin olarak devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunması için

⁵⁴⁰ KVKKurumu, **Sorularla VERBİS**, s. 4.

https://verbis.kvkk.gov.tr/UploadedFiles/SORULARLA_VERB%C4%B0S.pdf (Erişim: 30.01.2024)

⁵⁴¹ Dilşat Yılmaz, “Yeni Bir İdari Faaliyet Alanı: ‘Verbis’ (Veri Sorumluları Sicil Bilgi Sistemi)”, **YBHD**, Yıl 5 Sayı 2020/2, s. 83–118 s. 115 <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1230878> (Erişim: 30.01.2024)

⁵⁴² Veri Sorumluları Sicili Hakkında Yönetmelik, R. G. Tarih: 30.12.2017 Sayı: 30386.

*gerekli olduğu kişisel veri işlemlerinde veri sorumlusunun **bu faaliyetleri** Sicile kayıt etmesi ve bildirmesi yükümlülüğü yoktur.”*

Çalışmanın konusuna girebilecek kamu kurumları açısından VERBİS sorgulandığında HMB ve HMB’nin bağlı kuruluşlarından olan Özelleştirme İdaresi Başkanlığının ya da örneğin Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü Döner Sermaye Saymanlığının VERBİS’te veri sorumlusu kaydına ulaşılmaktadır.⁵⁴³ GİB’e ilişkin olarak VERBİS’te herhangi bir kayda rastlanmamaktadır. KVKK’nin istisna hükümleri düşünüldüğünde GİB’in sicile kayıt zorunluluğu olmadığı düşünülebilirse de kanaatimizce en basitinden kendi çalışanlarına ilişkin veri işleme faaliyetleri bakımından bile sicile kaydı zorunludur. Zira Yönetmelik’in 15. maddesinde de belirttiği gibi: “[...] gerekli olduğu kişisel veri işlemlerinde veri sorumlusunun **bu faaliyetleri** Sicile kayıt etmesi ve bildirmesi yükümlülüğü yoktur.”

Yani, yukarıda belirtilen bu faaliyetler dışındaki veri işlemlerini sicile kaydetmeleri gerekmektedir. Dolayısıyla, KVKK’nin 28/2 maddesi uyarınca Kanun’un kısmen uygulanacağı hallerde, kısmen uygulanma sebepleri dışında kalan tüm veri işleme faaliyetleri bakımından KVKK Kurulu’nun aksi yönde bir kararı olmadıkça, kamu kurum ve kuruluşlarının da herhangi bir veri sorumlusunun karşılaması gereken yükümlülükleri karşılaması gerekmektedir.

KVKK’de düzenlenen istisna hükümleri daha önce de belirtildiği gibi muğlak denebilecek genelliktir. Örneğin, KVKK’nin 28/1/ç⁵⁴⁴ maddesindeki kamu düzenini sağlamaya yönelik kanunla görev ve yetki verilmiş kamu kurum ve kuruluşları tarafından yürütülen “önleyici” faaliyetler kapsamında işleme ifadesi genel yorumlandığında herhangi bir kamu kurum ve kuruluşunu bu istisna kapsamına dahil edebilmek ve

⁵⁴³ KVKK Kurulu, VERBİS, <https://verbis.kvkk.gov.tr> (Erişim: 02.02.2024)

⁵⁴⁴ Kanundaki tam ifade “Kişisel verilerin milli savunmayı, milli güvenliğini, kamu güvenliğini, kamu düzenini veya ekonomik güvenliğini sağlamaya yönelik olarak kanunla görev ve yetki verilmiş kamu kurum ve kuruluşları tarafından yürütülen önleyici, koruyucu ve istihbari faaliyetler kapsamında işlenmesi.” şeklindedir.

KVKK'nin kapsamı dışında bırakmak çok da zor olmamaktadır. HMB de sunduğu kamu hizmetlerinin etkilediği alanın genişliği açısından rahatlıkla bu istisna kapsamında değerlendirilebilir ve KVKK'nin kapsamı dışında ya da KVKK'nin 28/2 maddesinin c ve b bentleri kapsamında değerlendirilerek kısmi istisna kapsamında kabul edilebilirken HMB'nin VERBİS'te kaydı varken GİB'in olmaması kanaatimizce yerinde değildir. Üstelik, KVKKurulu tarafından da belirtildiği gibi VERBİS'e kayıt yükümlülüğünden istisna tutulmuş veri sorumluları kayıt yükümlüsü olmamakla birlikte VERBİS'e kayıt yaptırmaları mümkündür ve Sicile kayıt yükümlülüğünden istisna olmak Kanun hükümlerinden de istisna olmak anlamına gelmemektedir.⁵⁴⁵ Ayrıca, GİB'in dijital vergi dairesi uygulamaları açısından hazırladığı “GİB Mobil Uygulaması Gizlilik Bildirimi” başlıklı aydınlatma metninde de GİB'in veri sorumlusu olduğu belirtilmekteyken⁵⁴⁶ VERBİS'te yer almaması da ayrıca düşündürücüdür.

KVKK'nin 16. maddesi veri sorumluları siciline kayıt başvurularında yer alması gereken hususları:

“a) Veri sorumlusu ve varsa temsilcisinin kimlik ve adres bilgileri b) Kişisel verilerin hangi amaçla işleneceği c) Veri konusu kişi grubu ve grupları ile bu kişilere ait veri kategorileri hakkındaki açıklamalar ç) Kişisel verilerin aktarılabilmesi için alıcı veya alıcı grupları d) Yabancı ülkelere aktarımı öngörülen kişisel veriler e) Kişisel veri güvenliğine ilişkin alınan tedbirler f) Kişisel verilerin işlendikleri amaç için gerekli olan azami süre”

⁵⁴⁵ KVKKurulu, **Sorularla VERBİS**, s. 11.

⁵⁴⁶ “Bu Aydınlatma Metni, 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nun (“KVK Kanunu”) “Veri Sorumlusunun Aydınlatma Yükümlülüğü” kenar başlıklı 10 uncu maddesi uyarınca ve KVK Kanunu kapsamında veri sorumlusu olan Gelir İdaresi Başkanlığı (Başkanlık) tarafından, sunulan hizmetlerden kişilerin elektronik ortamda yararlanabilmesi; vergisel yükümlülüklerin mükelleflerce kolay ve hızlı bir şekilde yerine getirilebilmesi, beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelerin elektronik ortamda verilebilmesi ve bu belgelere ilişkin yapılan işlemlerin sonuçlarının ilgililerine elektronik ortamda sunulması amacıyla hazırlanmıştır. KVK Kanunu uyarınca veri sorumlusu sıfatını haiz Başkanlığın merkez adresi ‘Gelir İdaresi Başkanlığı Devlet Mahallesi Merasim Cad. No:9/1 06450 Çankaya / ANKARA’dır.” GİB Mobil Uygulaması Gizlilik Bildirimi, https://ivd.gib.gov.tr/tvd_side/gizlilikPolitikasi.jsp (Erişim: 02.02.2024)

olarak tespit etmiştir. Görüldüğü gibi veri sorumlularından istenen ve beklenen bunlar nezdinde bulunan kişisel verilerin VERBİS’e işlenmesi değil, veri ve alıcı grupları, işlenme amaçları gibi genel kategori bilgileridir.⁵⁴⁷

KVKK’nin 16/4 maddesi, sicile sunulan bilgilerdeki değişikliklerin derhal Başkanlığa bildirilmesi gerektiğini düzenlemektedir. Bu nedenle VERBİS’e kayıt yükümlülüğü bulunan diğer veri sorumluları gibi GİB de VERBİS kayıtlarının güncelliğini sağlamakla sorumludur. Veri Sorumluları Sicili Hakkında Yönetmelik’in 13. maddesinde VERBİS’teki bilgilerde bir değişiklik olması halinde “meydana gelen değişiklikleri, değişikliğin meydana geldiği tarihten itibaren yedi gün içerisinde VERBİS üzerinden Kuruma” bildirilmesi düzenlenmektedir.

b) Vergi İdaresi Tarafından Kişisel Veri İşleme Envanteri Oluşturulması

Yukarıda da belirtildiği gibi veri sorumlusu sıfatıyla veri işleyen GİB’in KVKK’de istisna kapsamında olmayan veri işleme faaliyetleri bakımından VERBİS’e kayıt yükümlülüğüne uyması gerekmektedir. Dolayısıyla VERBİS’e kayıt yükümlülüğü bulunan diğer veri sorumluları gibi GİB de kişisel veri işleme envanteri hazırlamak zorundadır.⁵⁴⁸ KVKK’de veri işleme envanterine ilişkin bir düzenleme yer almamaktadır. Ancak KVKK’nin 16/5 maddesi uyarınca çıkarılan Veri Sorumluları Sicili Hakkında Yönetmelik’in “Tanımlar” başlıklı 4. maddesinde kişisel veri işleme envanteri:

“Veri sorumlularının iş süreçlerine bağlı olarak gerçekleştirmekte oldukları kişisel veri işleme faaliyetlerini; kişisel veri işleme amaçları ve hukuki sebebi, veri kategorisi, aktarılan alıcı grubu ve veri konusu kişi grubuyla ilişkilendirerek oluşturdukları ve kişisel verilerin işlendikleri amaçlar için gerekli olan azami muhafaza edilme süresini, yabancı

⁵⁴⁷ KVKK Kurulu, **Sorularla VERBİS**, s.14

⁵⁴⁸ Tansuğ, **İdari Faaliyetler**, s. 111; “Sicile kayıtlı yükümlü olan veri sorumluları, Kişisel Veri İşleme Envanteri hazırlamakla yükümlüdür.” Veri Sorumluları Sicili Hakkında Yönetmelik, Madde 5/1/ç.

ülkelere aktarımı öngörülen kişisel verileri ve veri güvenliğine ilişkin alınan tedbirleri açıklayarak detaylandırdıkları envanter”

olarak tanımlanmıştır. VERBİS’e başvuru sırasında sunulacak ve VERBİS üzerinden açıklanacak bilgiler bu envantere göre hazırlanacaktır. Bu envanterin hazırlanması veri sorumlusu idareler bakımından kişisel veri işleme faaliyetleri konusunda farkındalık sağlayarak ilgili mevzuatın gerekliliklerini yerine getirmeyi kolaylaştırabilecektir.⁵⁴⁹

c) Vergi İdaresi Tarafından Saklama ve İmha Politikasının Belirlenmesi

KVKK’nin 4. maddesindeki ilkelerden biri olan ilgili mevzuatta öngörülen veya işlendikleri amaç için gerekli olan süre kadar muhafaza edilmenin ve veri sorumluları sicilini düzenleyen KVKK’nin 16. maddesinin de bir sonucu olarak veri sorumlusu olarak VERBİS’e kayıt yükümlülüğü olan GİB’in sicile kayıt esnasında bildirmesi gereken hususlardan biri de “kişisel verilerin işlendikleri amaç için gerekli olan azami süre”dir (KVKK madde 16/3/f). Bu husus Veri Sorumluları Sicili Hakkında Yönetmelik 9/1/f maddesinde de düzenlenmiştir. İlgili yönetmelik gereği, GİB’in kişisel verilerin işlendikleri amaç için gerekli olan azami süreyi belirlemesi gerekmektedir. Belirlenen süre kişisel veri işleme envanterinde belirtilen bilgilerle uyumlu olması gerektiğinden, GİB, azami sürenin aşıp aşılmadığının takibi için kişisel veri saklama ve imha politikası da hazırlaması ve bu politikanın uygulanmasını sağlaması gerekmektedir.⁵⁵⁰

“Kişisel veri saklama ve imha politikası” Yönetmelik’in 4/1 maddesinde 1 bendinde:

⁵⁴⁹ Tansuğ, **İdari Faaliyetler**, s. 111.

⁵⁵⁰ Veri Sorumluları Sicili Hakkında Yönetmelik madde 9/5.

“kişisel veri sorumlularının, kişisel verilerin işlendikleri amaç için gerekli olan azami süreyi belirleme işlemi ile silme, yok etme ve anonim hale getirme işlemi için dayanak yaptıkları politika”

olarak tanımlanmıştır. Veri sorumluları bu politikayı belirlerken Kişisel Verilerin Silinmesi, Yok Edilmesi veya Anonim Hale Getirilmesi Hakkında Yönetmelik⁵⁵¹’teki esaslara uyacaktır. Belirtmek gerekir ki, kişisel veri saklama ve imha politikası hazırlanmış olması; kişisel verilerin KVKK’ye ve ilgili Yönetmelik’e uygun biçimde saklandığı, silindiği, yok edildiği veya anonim hale getirildiği anlamına gelmemektedir. Ayrıca kişisel veri saklama ve imha politikası hazırlama yükümlülüğü altında bulunmayan veri sorumlularının, KVKK ve ilgili Yönetmelik uyarınca kişisel verileri saklama, silme, yok etme veya anonim hale getirme yükümlülükleri devam etmektedir.⁵⁵² GİB, KVKK’nin 28. maddesindeki istisnai haller dışında kalan veri işleme faaliyetleriyle elde ettiği verilere ilişkin VERBİS kayıt yükümlülüğünü yerine getirmeli, kişisel veri envanteri oluşturmalı ve kişisel veri saklama ve imha politikası belirlemelidir. İmha politikası açısından veri sorumlusu kamu kurum ve kuruluşlarının, yürüttükleri idari faaliyetler kapsamında işledikleri kişisel verileri içeren belgeler ve diğer kayıt ortamlarının imhası için 11 numaralı Devlet Arşivleri Başkanlığı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi⁵⁵³’ne uygun bir şekilde işlem ve eylem tesis etmeleri gerektiği belirtilmektedir.⁵⁵⁴

⁵⁵¹ Kişisel Verilerin Silinmesi, Yok Edilmesi veya Anonim Hale Getirilmesi Hakkında Yönetmelik, R. G. Tarih: 28.10.2017 Sayı: 30224. <https://mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=24038&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5> (Erişim: 03.03.2024)

⁵⁵² Kişisel Verilerin Silinmesi, Yok Edilmesi veya Anonim Hale Getirilmesi Hakkında Yönetmelik, madde 5.

⁵⁵³ 11 sayılı Devlet Arşivleri Başkanlığı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, R. G. Tarih: 16/7/2018 Sayı: 30480 <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/19.5.11.pdf> (Erişim: 21.02.2024)

⁵⁵⁴ Tansuğ, **İdari Faaliyetler**, s. 116.

d) Vergi İdaresinin Veri Güvenliğine İlişkin Yükümlülükleri Karşılması

Veri sorumlusu vergi idaresinin veri güvenliğine ilişkin yükümlülüklerini yerine getirmesi mükellef hakları bakımından büyük önem taşımaktadır ve bu yükümlülükleri yerine getirmediği takdirde vergi idaresi bakımından hizmet kusurundan söz etmek mümkündür.⁵⁵⁵ Bu nedenle, vergi idaresinin gerçekleştirdiği idari faaliyetlerde olduğu kadar veri güvenliğine ilişkin hususlarda da teknolojik imkanlar, veri güvenliğini sağlamak için de en etkin şekilde kullanılmalıdır. Veri güvenliği bağlamında idarelerin kusurlu fiili olarak nitelendirilebilecek haller idarelerin nezdindeki verileri ölçülülük ilkesine aykırı olarak veya hiçbir hukuki yükümlülüğü ya da makul bir sebebi yokken kamuya paylaşması, idarelerin elinde çok ciddi sayıda ve çok hassas nitelikte veriler bulunmasına rağmen verilerin muhafazasını sağlama ve sızmaların önlenmesi için gerekli teknik tedbirleri almaması biçiminde sıralanabilir.⁵⁵⁶

Veri güvenliğine ilişkin yükümlülükler KVKK'nın 12. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, vergi idaresi verilerin hukuka aykırı olarak işlenmesini ve verilere hukuka aykırı şekilde erişilmesini önlemek ve verilerin korunmasını sağlamak için uygun güvenlik şartlarını sağlamaya yönelik her türlü teknik ve idari tedbiri almak zorundadır. Veri sorumlularının karşılaması gereken teknik ve idari tedbirlerin ayrıntılarına, KVKKurumu'nun hazırladığı Veri Güvenliği Rehberi'nde yer verilmiştir. Bu rehberde göre vergi idaresinin karşılaması gereken veri güvenliğine ilişkin idari tedbirler, mevcut risk ve tehditlerin belirlenmesi, çalışanların eğitilmesi ve farkındalık

⁵⁵⁵ Tansuğ, **İdari Faaliyetler**, s. 122; Damla Gürpınar, "Kişisel Verilerin Korunamamasından Doğan Hukuki Sorumluluk" **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof. Dr. Şeref ERTAŞ'a Armağan, C. 19, Özel Sayı-2017, s. 691. <https://hukuk.deu.edu.tr/wp-content/uploads/2017/11/18-DAMLA-GURPINAR.pdf> (Erişim: 14.12.2023)

⁵⁵⁶ Altındağ, "İdarenin Sorumluluğu", s. 392.

alışmaları, kişisel veri güvenliği politikalarının ve prosedürlerinin belirlenmesi, kişisel verilerin mümkün olduğunca azaltılması ve veri işleyenler ile ilişkilerin yönetimidir.⁵⁵⁷

Kişisel verilerin güvenliğinin sağlanması için öncelikle vergi idaresinin hangi kişisel verileri işlediğinin, bu verilere ilişkin risklerin gerçekleşme olasılığının tespiti ve gerçekleşmesi durumunda yol açacağı kayıpların belirlenmesi gerekmektedir. Veri Güvenliği Rehberi’nde bu riskler belirlenirken, kişisel verilerin özel nitelikli kişisel veri olup olmadığının, mahiyeti gereği hangi derecede gizlilik seviyesi gerektirdiğinin, güvenlik ihlali halinde ilgili kişi bakımından ortaya çıkabilecek zararın niteliğinin ve niceliğinin dikkate alınması gerektiği belirtilmektedir. Bu risklerin tanımlanması ve önceliğinin belirlenmesinden sonra; vergi idaresi söz konusu risklerin azaltılması ya da ortadan kaldırılmasına yönelik kontrol ve çözüm alternatifleri; maliyet, uygulanabilirlik ve yararlılık ilkeleri doğrultusunda değerlendirerek, gerekli teknik ve idari tedbirleri planlamalı ve uygulamaya koymalıdır.⁵⁵⁸

Kişisel Veri Güvenliği Rehberi’nde veri sorumlularının çalışanları için farkındalık çalışmaları yapması ve eğitimler düzenlemesi de önerilmekte hatta işe alımlarda çalışanlarla gizlilik sözleşmesi imzalanmasının istenebileceği belirtilmekteyse⁵⁵⁹ de KVKKurulu Kişisel Veri Güvenliği Rehberinde geçen “personel gizlilik sözleşmesi” imzalatılmasının 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’na tabii olarak çalışanlar için gerekli olmadığına karar vermiştir. KVKKurulu’nun ilgili kararı gereğince Anayasa ve 657 sayılı Kanun ve ilgili ikincil mevzuat kapsamında devlet memurlarının görevlerini Anayasa’ya, kanunlara sadık kalarak ifa etmesi gerektiğinden, kişisel verilere ilişkin tesis edilen iş ve işlemlerde de KVKK hükümlerine uygun davranma yükümlölükleri bulunduğu, bu yükümlölüğe aykırı davranılması halinde gerek idareye gerek kişilere verilen zararlardan ötürü sorumluluklarının söz konusu olacağı belirtilmiştir. Bu nedenle

⁵⁵⁷ KVKKurumu, **Kişisel Veri Güvenliği Rehberi (Teknik ve İdari Tedbirler)**, Ankara, 2018, s. 8 vd. https://www.kvkk.gov.tr/yayinlar/veri_guvenligi_rehberi.pdf (Erişim: 04.02.2024)

⁵⁵⁸ KVKKurumu, **Kişisel Veri Güvenliği Rehberi (Teknik ve İdari Tedbirler)**, s. 8.

⁵⁵⁹ KVKKurumu, **Kişisel Veri Güvenliği Rehberi (Teknik ve İdari Tedbirler)**, s. 10.

kamu kurumu nezdinde 657 sayılı Kanun kapsamında çalışan ve kişisel veri işleyen personele kişisel verilerin korunmasına yönelik ayrıca bir gizlilik sözleşmesi imzalatılması gerek olmadığına karar verilmiştir. Kurul ayrıca, kişisel verilerin korunması hakkının bir temel hak ve özgürlük olması nedeniyle 657 sayılı Kanun kapsamında çalışan personele, kişisel verilerin korunması hakkı kapsamında uymaları gereken usul ve esaslara dair bilgilendirici mahiyette bir metin tebliğ edilmesi ve bu konuda periyodik eğitimler düzenlenmesini de önermiştir.⁵⁶⁰

İdarelerin pek çok kamu hizmetini, dolayısıyla bu hizmetlerle ilgili verileri, elektronik ortamda kişilerin hizmetine sunması, kanunlar ve düzenleyici işlemlerle idareye verilen görevler nedeniyle gerçekleşmektedir. Dolayısıyla vergi idaresi de dahil olmak üzere kamu idarelerinin veri tabanlarının güvenliğini sağlayamaması ve verilere yetkisiz kişilerce erişilmesi hallerinde hukuka aykırılıktan söz edilebilecektir. Bu nedenle idarelerin veri güvenliğini sağlama yükümlülüğü yerine getirirken ortalamanın üzerinde tedbirler alması beklenmektedir. Aşağıda kişisel verilerin hukuka aykırı işlenmesinin sonuçları bahsinde ayrıntılarıyla ele alınacağı üzere, kamu hizmetleri sunulurken yeterli güvenlik tedbiri olmaması nedeniyle yaşanabilecek veri ihlalleri ya da siber saldırılar “milyonlarca kişinin hassas verileri dahil olmak üzere kişisel verilerinin yetkisiz üçüncü kişilerin eline geçmesine veya kamuya açık hale gelmesine sebep olabilir.”⁵⁶¹

e) Vergi İdaresinin Aydınlatma Yükümlülüğünün Yerine Getirilmesi

aa) Genel Kural

KVKK’nin “Veri sorumlusunun aydınlatma yükümlülüğü” başlıklı 10. maddesinde veri sorumlusunun ilgili kişiye aydınlatma yükümlülüğü kapsamında vermesi gereken bilgilerin neler olduğu ve veri sorumlusunun bu yükümlülüğün verilerin elde

⁵⁶⁰ KVKK Kurulu K. 2019/393 T. 26/12/2019 <https://www.kvkk.gov.tr/Icerik/6868/2019-393> (Erişim: 05.02.2024)

⁵⁶¹ Altındağ, “İdarenin Sorumluluğu”, s. 393.

edilmesi sırasında, veri sorumlusu veya yetkilendirdiği kişi tarafından gerçekleştirilmesi gerektiği düzenlenmiştir. ⁵⁶² KVKK'nın 10. maddesi uyarınca, aydınlatma yükümlülüğünün içeriğinde:

“veri sorumlusunun ve varsa temsilcisinin kimliği, kişisel verilerin hangi amaçla işleneceği, işlenen kişisel verilerin kimlere ve hangi amaçla aktarılabilceği, kişisel veri toplamanın yöntemi ve hukuki sebebi, ilgili kişinin 11 inci maddede sayılan diğer hakları”

yer almalıdır. KVKK'nın istisnaları haricindeki veri işleme faaliyetleri bakımından büyük önem arz eden açık rızanın ilgili kişi tarafından en sağlıklı bir şekilde verilebilmesi için tüm bu bilgilerin verilmesi çok önemlidir. Ancak çalışmamızın konusunu oluşturan vergilendirme alanındaki kişisel veri işleme faaliyetlerinin niteliği düşünüldüğünde aydınlatma yükümlülüğünün karşılanması gerekip gerekmediğinin tespiti gerekmektedir.

bb) Vergi İdaresinin Aydınlatma Yükümlülüğü

Aydınlatma yükümlülüğünün, KVKK'nın 28. maddesinin 1. ve 2. fıkralarında düzenlenen veri işleme faaliyetlerinde uygulanmayacağı kanun metninden anlaşılmaktadır. Zira 28/1 maddesinde sayılan veri işleme faaliyetlerinde KVKK hükümlerinin uygulanmayacağı “bu kanun hükümleri aşağıdaki hallerde uygulanmaz” denerek açıkça düzenlenmiştir. Dolayısıyla GİB'in KVKK madde 28/1 kapsamına giren faaliyetlerinde kanunun veri sorumlusuna getirdiği diğer yükümlülükler gibi aydınlatma yükümlülüğü de uygulanmayacaktır.

⁵⁶² KVKK Madde 10: Veri sorumlusunun aydınlatma yükümlülüğü

(1) Kişisel verilerin elde edilmesi sırasında veri sorumlusu veya yetkilendirdiği kişi, ilgili kişilere; a) Veri sorumlusunun ve varsa temsilcisinin kimliği, b) Kişisel verilerin hangi amaçla işleneceği, c) İşlenen kişisel verilerin kimlere ve hangi amaçla aktarılabilceği, ç) Kişisel veri toplamanın yöntemi ve hukuki sebebi, d) 11 inci maddede sayılan diğer hakları, konusunda bilgi vermekle yükümlüdür.

Aydınlatma yükümlülüğü KVKK'nın 28/2 maddesinde düzenlenen ve KVKK'nin kısmen uygulanacağı halleri düzenleyen veri işleme faaliyetleri için de geçerli değildir. KVKK'nin 28/2 maddesinde sayılan hallerde:

“bu kanunun amacına ve temel ilkelerine uygun ve orantılı olmak kaydıyla veri sorumlusunun aydınlatma yükümlülüğünü düzenleyen 10 uncu [...] maddeleri aşağıdaki hallerde uygulanmaz”

hükmü yer almaktadır. KVKK'nin genel ve geniş istisna düzenlemeleri kapsamına giren idari faaliyetler açısından yukarıda açıkladığımız diğer yükümlülükler gibi bu yükümlülüğün de idare tarafından karşılanması gerekmemektedir. Aynı sebeplerle, bu kapsama giren faaliyetlerde ilgili kişinin açık rızası da aranmamaktadır.

İlgili kişiye aydınlatma yükümlülüğü kapsamındaki tüm bilgilerin verilmesindeki öncelikli amaç, ilgili kişinin kişisel verilerini veri sorumlusuna veya onun yetkilendirdiği kişiye vermeden önce konuyla ilgili eksiksiz bir şekilde bilgilenmesini ve böylelikle açık rıza gereken faaliyetler için sağlıklı bir şekilde rızasını beyan edebilmesini sağlamaktır. Bu nedenle idari faaliyetler kapsamında işlenen ve ilgili kişi tarafından idareye verilen kişisel veriler için idarenin, kural olarak, aydınlatma yükümlülüğünü yerine getirmesi gerekmektedir.⁵⁶³ Ancak öğretilde, pek çok idari kurumun KVKK hükümlerinin özel hukuk gerçek ve tüzel kişileri açısından bağlayıcı olduğu yanılmasıyla bulunduğu

*“gerek kamu personeline yönelik gerekse idarelerin muhatap olduğu gerçek kişilere yönelik olarak yürütülen veri işleme faaliyetlerinde ‘aydınlatma metni hazırlama ve paylaşma’ konularında ihmallerin yaşandığı [...] Aydınlatma metninin hiç hazırlanmaması yanı sıra mevzuata uygun olmayan aydınlatma metnlerinin de hukuka aykırı olduğu vurgulanmaktadır.”*⁵⁶⁴

⁵⁶³ Tansuğ, **İdari Faaliyetler**, s. 133.

⁵⁶⁴ Altındağ, “İdarenin Sorumluluğu”, s. 393.

Aydınlatma Yükümlülüğünün Yerine Getirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ⁵⁶⁵, kamu idareleri tarafından gerçekleştirilen idari faaliyetler kapsamında işlenecek kişisel veriler için de geçerlidir.⁵⁶⁶ KVKK'nin 10. maddesinde de belirtildiği gibi aydınlatma yükümlülüğünün “verilerin elde edilmesi sırasında veri sorumlusu veya yetkilendirdiği kişilerce” yerine getirilmesi gerekmektedir. Tebliğ’de bu yükümlülüğün yerine getirilmesinin ilgili kişinin talebine bağlı olmadığı⁵⁶⁷ ve yerine getirildiğinin ispatının veri sorumlusuna ait olduğu⁵⁶⁸ düzenlenmiştir. Tebliğ’in 5/1 maddesinde veri sorumlusu ya da yetkilendirdiği kişi tarafından aydınlatma yükümlülüğünün “sözlü, yazılı, ses kaydı, çağrı merkezi gibi fiziksel veya elektronik ortam kullanılmak suretiyle” yerine getirilebileceği düzenlenmiştir.

Vergi idaresinin KVKK'nin 28. maddesinin 1. ve 2. fıkralarında düzenlenen konulardaki veri işleme faaliyetleri hariç, KVKK kapsamındaki diğer tüm veri işleme faaliyetlerinde aydınlatma yükümlülüğünü de yerine getirmesi esastır. Bu nedenle vergi idaresinin aydınlatma yükümlülüğünü karşılaması gereken durumlar için kurması gereken sistemin, her bir ilgili kişi açısından bu yükümlülüğü yerine getirdiğini somut olarak ispatlayabilecek şekilde düzenlenmesi ve ilgili kişiyle iletişim kurularak gerçekleştirilen aydınlatma yükümlülüğüne ilişkin kayıtların idare tarafından saklanması gerekmektedir.⁵⁶⁹ Vergi idaresinin aydınlatma yükümlülüğü çerçevesinde ilgili kişiye vereceği bilgilerin, KVKK’de ve Tebliğ’de yer alan düzenlemelere uygun ve VERBİS’te yer alan bilgilerle uyumlu olması gerekmektedir.⁵⁷⁰

⁵⁶⁵ Aydınlatma Yükümlülüğünün Yerine Getirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ, R. G. Tarih: 18.03.2018 Sayı: 30356. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/03/20180310-5.htm> (Erişim: 06.02.2024)

⁵⁶⁶ Tansuğ, **İdari Faaliyetler**, s. 133.

⁵⁶⁷ Aydınlatma Yükümlülüğünün Yerine Getirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ, madde 5/1/d.

⁵⁶⁸ Aydınlatma Yükümlülüğünün Yerine Getirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ, madde 5/1/e.

⁵⁶⁹ Tansuğ, **İdari Faaliyetler**, s. 133.

⁵⁷⁰ Aydınlatma Yükümlülüğünün Yerine Getirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ, madde 5/1/ç.

3. Vergi İdaresinin Kişisel Verileri Kaydetmesinden İtibaren Karşılması Gereken Koşullar

Vergi idaresinin, mükelleflerle ilgili veri işleme faaliyetleri, KVKK kapsamında olduğu takdirde, verileri kaydetmeden önce vergi idaresinin karşılması gereken koşullardan sonra vergi idaresinin verileri kaydettikten sonra KVKK'nin 4. maddesinde düzenlenen genel ilkelere uygun bir şekilde işleyebilmesi için karşılması gereken koşulları tespit etmek yerinde olacaktır.

a) İlgili Kişinin Başvurularına Cevap Verme Yükümlülüğü

Vergi idaresinin veri sorumlusu olduğu veri işleme faaliyetleri açısından ilgili kişilerin verilerinin korunup korunmadığından bağımsız olarak vergi idaresine başvurma hakkı bulunmaktadır. Vergi idaresi de böyle bir başvuru karşısında bu başvuruları cevaplamakla yükümlüdür. Başvuru hakkına ilişkin temel esaslar KVKK'nin “veri sorumlusuna başvuru” başlıklı 13. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre:

“İlgili kişi, bu Kanunun uygulanmasıyla ilgili taleplerini yazılı olarak veya Kurulun belirleyeceği diğer yöntemlerle veri sorumlusuna iletir. Veri sorumlusu başvuruda yer alan talepleri, talebin niteliğine göre en kısa sürede ve en geç otuz gün içinde ücretsiz olarak sonuçlandırır.”

Veri sorumlusu bu talebi, “*kabul eder veya gerekçesini açıklayarak reddeder ve cevabını ilgili kişiye yazılı olarak veya elektronik ortamda bildirir.*” KVKK'nin 14. maddesinde ise, başvuru yolunu tüketen ilgili kişinin,

“başvurusunun reddedilmesi, verilen cevabın yetersiz bulunması veya süresinde başvuruya cevap verilmemesi hâllerinde; veri sorumlusunun cevabını öğrendiği tarihten itibaren otuz ve her durumda başvuru tarihinden itibaren altmış gün içinde Kurula şikâyetle bulunabileceği” düzenlenmiştir.

Veri sorumlularına yapılan başvurular karşılığında kural olarak bir ücret talep edilmezken veri sorumlusuna başvuru ve işlemin ayrıca bir maliyet gerektirmesi hâlinde alınacak ücret ile ilgili usul ve esasları belirlemek üzere KVKK Kurulu tarafından “Veri Sorumlusuna Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Tebliğ⁵⁷¹” yayınlanmıştır. KVKK’nin 13. maddesi metninde ilgili kişinin “bu kanunun uygulanması ile ilgili talepleri” için başvurabileceği düzenlenmekteyken, Tebliğ’in “başvuru usulü” başlıklı 5 maddesinde ilgili kişinin “Kanun’un 11 inci maddesinde belirtilen hakları kapsamında taleplerini” veri sorumlusuna ileteceği düzenlenmiştir. Tebliğ’deki düzenleme ilgili kişinin başvuru hakkının kapsamını kanun maddesinin lafzına göre daralttığından ilgili kişinin vergi idaresine başvurusunun KVKK’nin 11. maddesindeki haklardan⁵⁷² farklı bir konu içermesi ihtimalinde, idarenin bu nedenle başvuruyu Tebliğ’e dayanarak reddetmesi mümkün değildir.

KVKK’nin 11. maddesi ilgili kişilere çok geniş haklar tanımaktaysa da vergi mükellefleri açısından bu maddenin uygulanabilirliği KVKK’nin 28. maddesindeki istisna hükümlerinin belirsiz genişliği nedeniyle çok mümkün gözükmemektedir. İlgili yerlerde daha önce de belirtildiği gibi, vergi idaresinin KVKK’nin 28/1 maddesi kapsamındaki faaliyetleri bakımından KVKK’nin hiçbir hükmü uygulanmazken, 28/2 maddesi kapsamındaki veri işleme faaliyetleri açısından da 11. maddedeki ilgili kişilere tanınan geniş haklardan yalnızca zararın giderilmesini talep hakkı uygulanabilecektir. Ancak, bu maddeyle getirilen otomatik sistemler vasıtasıyla analiz gibi idarenin yeterince şeffaf

⁵⁷¹ Veri Sorumlusuna Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Tebliğ, R. G. Tarih: 10.03.2018 Sayı: 30356. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/03/20180310-6.htm> (Erişim: 07.02.2024)

⁵⁷² **İlgili kişinin hakları**

MADDE 11- (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.

olmadığı veri işleme faaliyetleri nedeniyle uğranılan bir zarar varsa bile mükellefin bu zarardan nasıl haberdar olabileceği hususu belirsizdir.⁵⁷³

Öğretide katıldığımız bir görüşe göre, ilgili kişinin vergi idaresine KVKK'nın 11. maddesi uyarınca kendisiyle ilgili kişisel verilerin işlenip işlenmediğini öğrenme hakkına dayanarak yaptığı başvurunun ilgili talebin, KVKK'nın 28/2 maddesi kapsamındaki veri işleme faaliyetlerinden olduğu gerekçesiyle reddedilmesi halinde, ilgili kişinin KVKK'nın 13. maddesi kapsamındaki başvuru hakkını kullanabilmesi gerektiği aksi durumun hukuka aykırılık teşkil edeceği bu nedenle, KVKK'nın 13. maddesindeki başvuru hakkının kapsamının “*Kanunun 11 inci maddesinde belirtilen hakları*” ifadesiyle sınırlanmaması gerektiği belirtilmektedir.⁵⁷⁴ İlgili kişinin 13. madde kapsamında vergi idaresine başvuru usulü ve vergi idaresinin cevabından ileride ele alınacaktır.

b) Kişisel Veri İhlali Halinde Kişisel Verileri Koruma Kuruluna Bildirimde Bulunma Yükümlülüğü

Yukarıda vergi idaresinin verileri toplamadan önce karşılaması gereken koşullar başlığı altında, idarenin veri güvenliğine ilişkin yükümlülükleri karşılaması gerektiğinden bahsetmiştik. Ancak bazı hallerde bu önlemlerin yeterli düzeyde olmaması nedeniyle ya da yeterli düzeyde korumaya rağmen veri ihlalleri gerçekleşebilmektedir. Zira sürekli gelişen teknoloji güvenliği sağlamak için olduğu kadar güvenlik tedbirlerini ihlal etmek için de kullanılmaktadır. Bu nedenlerle KVKK'nın 12. maddesinin 5. fıkrasında işlenen kişisel verilerin kanuni olmayan yollarla başkaları tarafından elde edilmesi halinde, veri sorumlusunun bu durumu en kısa sürede ilgisine ve Kurula bildireceği düzenlenmektedir. Kurul, gerekmesi halinde bu durumu, kendi İnternet sitesinde ya da

⁵⁷³ Akıncı, **Büyük Veri Uygulamalarında Kişisel Veri Mahremiyeti**, s. 145.

⁵⁷⁴ Tansuğ, **İdari Faaliyetler**, s. 171.

uygun göreceği başka bir yolla ilan edebilecektir.⁵⁷⁵ Bu fıkra kapsamında yapılacak veri ihlal bildirimlerinde ve bu doğrultuda verilebilecek kurul kararlarında yeknesaklık sağlanabilmesi için KVKKurulu kişisel veri ihlali bildirim usul ve esaslarına ilişkin bir karar almıştır.⁵⁷⁶

KVKKurulu’nun kişisel veri ihlali bildirimlerinin usul ve esaslarına ilişkin bu kararında kanun metnindeki çeşitli hususlara açıklık getirilmiştir. Kurul kararında, KVKK’nin 12/5 maddesi hükmünde yer alan en kısa sürede ifadesinin en geç 72 saat içerisinde olarak yorumlanması,

“veri sorumlusunca söz konusu veri ihlaliinden etkilenen kişilerin belirlenmesini müteakip ilgili kişilere de makul olan en kısa süre içerisinde, ilgili kişinin iletişim adresine ulaşılabiliriyorsa doğrudan, ulaşamıyorsa veri sorumlusunun kendi web sitesi üzerinden yayımlanması gibi uygun yöntemlerle bildirim yapılması”

gibi hususlar belirlenmiştir. Veri sorumlusu tarafından Kurula haklı bir gerekçe ile 72 saat içinde bildirim yapılamaması halinde, yapılacak bildirimle birlikte gecikmenin nedenlerinin de Kurula açıklanmalıdır. Kurula yapılacak bildirimlerde “Kişisel Veri İhlal Bildirim Formu”nun kullanılması ve formda yer alan bilgilerin aynı anda sağlanmasının mümkün olmadığı hallerde, bu bilgilerin gecikmeye mahal verilmeksizin aşamalı olarak sağlanması gerekmektedir. Veri sorumlusu tarafından veri ihlallerine ilişkin bilgilerin, etkilerinin ve alınan önlemlerin kayıt altına alınması ve Kurulun incelemesine hazır halde bulundurulması ve veri ihlali gerçekleştiği takdirde veri sorumlusu tarafından kendi nezdinde kimlere raporlama yapılacağı, Kanun kapsamında yapılacak bildirimler ile veri ihlalinin olası sonuçlarının değerlendirilmesi hususunda, kendi nezdindeki sorumluluğun kimde olduğunun belirlenmesi gibi konuları içeren bir veri ihlali müdahale planı

⁵⁷⁵ KVKKurumu, **Madde ve Gerekçesi ile Kişisel Verilerin Korunması Kanunu**, 2019, s. 31. <https://www.kvkk.gov.tr/Icerik/5388/Madde-ve-Gerekcesi-ile-Kisisel-Verilerin-Korunmasi-Kanunu-Bilgi-Notu-ve-Kisisel-Verilerin-Korunmasina-Iliskin-Terimler-Sozlugu> (Erişim: 07.02.2024)

⁵⁷⁶ KVKKurulu Karar No: 2019/10 Tarih: 24.01.2019. <https://www.kvkk.gov.tr/Icerik/5362/Veri-Ihlali-Bildirimi> (Erişim: 07.02.2024)

hazırlanarak belirli aralıklarla bu planın gözden geçirilmesi de kurul kararında belirtilen hususlardandır. Kararda veri işleyen bünyesinde gerçekleşen veri ihlallerinde de veri işleyenin gecikmeksizin durumu veri sorumlusuna bildirmesi gerektiği belirtilmiştir.⁵⁷⁷ Belirtilen tüm bu hususlar veri sorumlusu kamu idareleri, dolayısıyla vergi idaresi için de KVKK kapsamındaki veri işlemleri için geçerlidir. Uygulamada KVKKurulu tarafından İnternet sitesinde ilan edilen veri ihlallerine ilişkin duyurularda vergilendirme alanına ilişkin bir veri ihlaline rastlanmamaktadır.

c) Vergi İdaresinin Saklama ve İmha Politikasının Gereğini Yerine Getirme Yükümlülüğü

Vergi idaresinin KVKK kapsamına giren veri işleme faaliyetleri öncesinde karşılaması gereken koşullardan bahsederken VERBİS kayıt sürecinde vergi idaresinin kişisel veri işleme envanterine ek olarak kişisel veri saklama ve imha politikası da hazırlaması gerektiğinden bahsetmiştik. Tüm veri sorumluları için olduğu kadar vergi idaresi için de bu politikaların belirlenmesi, veri işleme faaliyetlerinde göz önünde bulundurulması gereken genel ilkeler arasında yer alan ve KVKK'nin 4/2/d maddesinde yer alan “ilgili mevzuatta öngörülen veya işlendikleri amaç için gerekli olan süre kadar muhafaza edilme” ilkesine uygun veri işlenebilmesi açısından önemlidir. Ayrıca KVKK'nin veri sorumluları siciline kayıt başvurularında yer alması gereken hususları düzenleyen 16/f maddesi gereğince de “*kişisel verilerin işlendikleri amaç için gerekli olan azami süre*”nin VERBİS'te açıklanması gerekmektedir. Dolayısıyla diğer veri sorumluları gibi vergi idaresi açısından da belirtilen süreler dolduktan sonra nezdinde bulunan verileri daha önce belirlediği ve VERBİS kayıtlarına intikal ettirdiği usullere uygun olarak imha etmesi gerekmektedir.

⁵⁷⁷ KVKKurulu Karar No: 2019/10 Tarih: 24.01.2019. <https://www.kvkk.gov.tr/Icerik/5362/Veri-Ihlali-Bildirimi> (Erişim: 07.02.2024)

Kişisel verilerin silinmesi, yok edilmesi veya anonim hale getirilmesi, KVKK'nın 7. maddesinde düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre:

“KVKK ve ilgili diğer kanun hükümlerine uygun olarak işlenmiş olmasına rağmen, işlenmesini gerektiren sebeplerin ortadan kalkması hâlinde kişisel veriler resen veya ilgili kişinin talebi üzerine veri sorumlusu tarafından silinir, yok edilir veya anonim hâle getirilir. Kişisel verilerin silinmesi, yok edilmesi veya anonim hâle getirilmesine ilişkin diğer kanunlarda yer alan hükümler saklıdır. Kişisel verilerin silinmesine, yok edilmesine veya anonim hâle getirilmesine ilişkin usul ve esaslar yönetmelikle düzenlenir.”

Tamamen veya kısmen otomatik olan ya da herhangi bir veri kayıt sisteminin parçası olmak kaydıyla otomatik olmayan yollarla işlenen kişisel verilerin silinmesi, yok edilmesi veya anonim hale getirilmesine ilişkin usul ve esaslar Kişisel Verilerin Silinmesi, Yok Edilmesi veya Anonim Hale Getirilmesi Hakkında Yönetmelik'te düzenlenmektedir.⁵⁷⁸ Yönetmelik'in tanımlar kısmında imha, kişisel verilerin silinmesi, yok edilmesi veya anonim hale getirilmesi faaliyetlerinin hepsini karşılayacak şekilde tanımlanmıştır.⁵⁷⁹ KVKK'nın tanımlar başlıklı 3. maddesindeyse yalnızca anonim hâle getirme tanımlanmıştır. Bu tanıma göre anonim hale getirme:

“kişisel verilerin, başka verilerle eşleştirilerek dahi hiçbir surette kimliği belirli veya belirlenebilir bir gerçek kişiyle ilişkilendirilemeyecek hâle getirilmesi”

anlamına gelmektedir.⁵⁸⁰ KVKK'de tanımlanmayan silme ve yok edilme tanımlarına ise ilgili yönetmelikte yer verilmiştir. Yönetmelik'e göre kişisel verilerin silinmesi:

⁵⁷⁸ Kişisel Verilerin Silinmesi, Yok Edilmesi veya Anonim Hale Getirilmesi Hakkında Yönetmelik, R. G. Tarih: 28.10.2017 Sayı: 30224. <https://mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=24038&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5> (Erişim: 07.02.2024)

⁵⁷⁹ Kişisel Verilerin Silinmesi, Yok Edilmesi veya Anonim Hale Getirilmesi Hakkında Yönetmelik, Madde 4/1/c.

⁵⁸⁰ KVKK Madde 3/1/b; Kişisel Verilerin Silinmesi, Yok Edilmesi veya Anonim Hale Getirilmesi Hakkında Yönetmelik Madde 10.

“kişisel verilerin ilgili kullanıcılar için hiçbir şekilde erişilemez ve tekrar kullanılamaz hale getirilmesi işlemi”⁵⁸¹ kişisel verilerin yok edilmesi ise “kişisel verilerin hiç kimse tarafından hiçbir şekilde erişilemez, geri getirilemez ve tekrar kullanılamaz hale getirilmesi işlemi”⁵⁸²

olarak ifade edilmiştir. Veri sorumlusu vergi idaresi, silinen kişisel verilerin ilgili kullanıcılar için erişilemez ve tekrar kullanılamaz olması; kişisel verilerin yok edilmesi veya kişisel verilerin anonim hale getirilmesi için gerekli her türlü teknik ve idari tedbirleri almakla yükümlüdür.

Yönetmelik’in 8. maddesinde kişisel verilerin silinmesi, kişisel verilerin “ilgili kullanıcılar için” hiçbir şekilde erişilemez ve tekrar kullanılamaz olması olarak ifade edilmiştir. Burada bahsi geçen ilgili kişiler ise Yönetmelik’in tanımlar kısmında:

“verilerin teknik olarak depolanması, korunması ve yedeklenmesinden sorumlu olan kişi ya da birim hariç olmak üzere veri sorumlusu organizasyonu içerisinde veya veri sorumlusundan aldığı yetki ve talimat doğrultusunda kişisel verileri işleyen kişiler”

olarak tanımlanmıştır. Buradan hareketle vergi idaresinin sildiği kişisel veriler açısından silme işleminden sonra bu verilere yalnızca vergi idaresinin **verilerin teknik olarak depolanması, korunması ve yedeklenmesinden sorumlu olan kişi ya da birimi** çalışanlarının erişebilmesi mümkün olabilir. Bunun haricindeki diğer memurların silinmiş verilere erişimi hukuka aykırı olacaktır. Verilerin yok edilmesi işleminde ise *kişisel verilerin hiç kimse tarafından hiçbir şekilde erişilemez, geri getirilemez ve tekrar kullanılamaz hale getirilmesi* söz konusu olduğundan, yok edilmiş veriler söz konusu olduğunda bu verilere vergi idaresinin **verilerin teknik olarak depolanması, korunması**

⁵⁸¹ Kişisel Verilerin Silinmesi, Yok Edilmesi veya Anonim Hale Getirilmesi Hakkında Yönetmelik Madde 8.

⁵⁸² Kişisel Verilerin Silinmesi, Yok Edilmesi veya Anonim Hale Getirilmesi Hakkında Yönetmelik Madde 9.

ve yedeklenmesinden sorumlu olan kişi ya da biriminin bile ulaşamaması gerekmektedir.⁵⁸³

Vergi idaresi açısından kişisel verilerin imha usulü belirlenirken Yönetmelik'teki belirlenen ilkeler dikkate alınmalıdır. Yönetmelik'in 7. maddesi gereğince kişisel verilerin imhasında

*“KVKK'nın 4 üncü maddesindeki genel ilkeler ile 12 nci maddesi kapsamında alınması gereken teknik ve idari tedbirlere, ilgili mevzuat hükümlerine, Kurul kararlarına ve kişisel veri saklama ve imha politikasına uygun hareket edilmesi zorunludur.”*⁵⁸⁴

Ayrıca vergi idaresi imhaya ilişkin tüm işlemleri kayıt altına almalı ve bu kayıtları diğer hukuki yükümlülükler hariç olmak üzere en az üç yıl süreyle saklamalı⁵⁸⁵ imha işlemiyle ilgili uyguladığı yöntemleri ilgili politika ve prosedürlerinde açıklamalıdır.⁵⁸⁶ Vergi idaresi,

*“imha işlemlerinde görev alacak personelini belirlemek de dahil, konuya ilişkin teknik ve idari tedbirleri almak, gerekli tüm hazırlıkları önceden yapmak, VERBİS'e bildirmek, bu bilgileri de güncel durumda tutmak ve ilgili iş ve işlemleri VERBİS' yaptığı bildirime uygun şekilde gerçekleştirmekle yükümlüdür.”*⁵⁸⁷

İmha politikası açısından veri sorumlusu kamu kurum ve kuruluşlarının, yürüttükleri idari faaliyetler kapsamında işledikleri kişisel verileri içeren belgeler ve diğer kayıt ortamlarının imhası için 11 numaralı Devlet Arşivleri Başkanlığı Hakkında

⁵⁸³ Tansuğ, **İdari Faaliyetler**, s. 132-133.

⁵⁸⁴ Kişisel Verilerin Silinmesi, Yok Edilmesi veya Anonim Hale Getirilmesi Hakkında Yönetmelik Madde 7/2.

⁵⁸⁵ Kişisel Verilerin Silinmesi, Yok Edilmesi veya Anonim Hale Getirilmesi Hakkında Yönetmelik Madde 7/3.

⁵⁸⁶ Kişisel Verilerin Silinmesi, Yok Edilmesi veya Anonim Hale Getirilmesi Hakkında Yönetmelik Madde 7/4.

⁵⁸⁷ Tansuğ, **İdari Faaliyetler**, s. 189.

Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi⁵⁸⁸'ne uygun bir şekilde işlem ve eylem tesis etmeleri gerektiği belirtilmektedir.⁵⁸⁹

II. VERGİ İDARESİNİN KİŞİSEL VERİLERİ HUKUKA AYKIRI İŞLEMESİNİN SONUÇLARI

Vergilendirme alanında kişisel verilere duyulan ihtiyaç ve bu verilerin işleme amaçlarından sonra değinilecek bir husus da kişisel verilerin korunmamasının sonuçlarıdır. Kişisel verilerin korunmaması, ilk bakışta yalnızca verileri korunmayan ilgili kişi, yani çalışma açısından vergi ödevlileri, açısından sonuç doğurur gibi düşünülebilirse de kişisel verilerin korunmasına ilişkin yeterli düzeyde düzenleme ve koruma sağlanmamasının pek çok sonucu olabilir. Verilerin korunmamasının, kişinin kendisi bakımından olabileceği gibi, veriyi korumayan kurum/kuruluş ve hatta devlet açısından da sonuçları olabilir.

A. HUKUKA AYKIRI İŞLEMENİN VERGİ MÜKELLEFİ AÇISINDAN SONUÇLARI

1. Genel Olarak

Devletin faaliyet alanı genişledikçe, kişilerle daha fazla ilişkide bulunmaktadır. Her ilişki gibi devlet ve birey arasındaki ilişkilerde de tarafların birbirine zarar verebilmesi söz konusudur. Herkesin verdiği zararı gidermekle yükümlü olduğu sorumluluk ilkesi, kişiler için olduğu gibi devlet için de geçerlidir. İdarenin sorumluluğu, anayasal düzeyde

⁵⁸⁸ 11 sayılı Devlet Arşivleri Başkanlığı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, R. G. Tarih: 16/7/2018 Sayı: 30480 <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/19.5.11.pdf>

⁵⁸⁹ Tansuğ, *İdari Faaliyetler*, s. 116.

ilk kez 1961 Anayasası'nın 114. maddesinin son fıkrasında yer almıştır.⁵⁹⁰ Bu düzenlemeye kadar geçen zamanda içtihatlarla, hizmet kusuru ilkesiyle gelişen devletin sorumluluğu kurumunu, kusursuz sorumluluk düşüncesine kaydırarak, idarenin kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararları ödemekle yükümlü olduğu “devletin objektif sorumluluğu” anlayışının yerleşmesini sağlamıştır.⁵⁹¹ 1982 Anayasası'nın 125. maddesinin son fıkrasında da aynı hüküm korunmuştur.

İdarenin sorumluluğunun temelinde, modern devlete ilişkin hukuk devleti ilkesi, sosyal devlet, sosyal hukuk devleti gibi ilkelerin yer aldığı söylenmektedir.⁵⁹² İdarenin yürütmekle yükümlü olduğu kamu hizmetinde, kuruluş, işleyiş ya da personel açısından gereken emir ve talimatların verilmemesi, denetimin yetersiz olması, hizmete tahsis edilen araç ve gereçlerin hizmet gereklerine uygun ve/veya yeterli olmaması, gereken tedbirlerin alınmaması gibi nedenlerle bir aksaklık, bozukluk, düzensizlik, eksiklik veya sakatlık meydana gelmiş ve sebep olduğu ileri sürülen zararın da bundan kaynaklanmış olması gerekmektedir.⁵⁹³ Hizmet kusurundan doğan sorumluluk idarenin sorumluluğunun doğrudan ve asli nedenini oluşturmaktadır.⁵⁹⁴

İdarenin tüzel kişilerden oluşan yapısı gereği, idari eylem ve işlemler, idarenin memurları, kamu görevlileri tarafından gerçekleştirilir. Yani idarenin işlemi ya da eylemi

⁵⁹⁰ 1961 tarihli T. C. Anayasası

“MADDE 114.- (Değişik: 20/9/1971- 1488 S. Kanun md. 1)

İdarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolu açıktır. Yargı yetkisi, yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini sınırlıyacak tarzda kullanılamaz. İdari eylem ve işlem niteliğinde yargı kararı verilemez. İdarenin işlemlerinden dolayı açılacak dâvalarda süre aşımı, yazılı bildirim tarihinden başlar. İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür.” <https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/onceki-anayasalar/1961-anayasasi/> (Erişim: 10.01.2024)

⁵⁹¹ Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer, Cemil Kaya, **Türk İdare Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, İstanbul, 2023, s. 156-157.

⁵⁹² Lütfi Duran, **Türkiye İdaresinin Sorumluluğu**, Ankara 1984, s. 2 vd.'den aktaran Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku**, s. 157.

⁵⁹³ Danıştay 10. D. E. 2019/6809, K. 2020/1238, T. 12.03.2020 www.lexpera.com.tr (Erişim: 11.01.2024) ; “Bir kamu hizmetinin yerine getirilmesi sırasında veya sebebiyle, idarenin belli bir kamu görevlisine atıf veya izafe edilmesi mümkün bir kişisel kusur dolayısıyla ortaya çıkmış olmayan; kamu hizmetinin bizzat kuruluş, işleyiş ve teşkilatlanmasındaki aksaklık, bozukluk, düzensizlik, eksiklik ve sakatlık şeklinde karımıza çıkan kusura, Fransız hukukundaki ifadeyle hizmet kusuru (faute de service) adı verilir.” Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku**, s. 158.

⁵⁹⁴ Danıştay 15. D., E. 2015/9957, K. 2016/3880 T. 30.05.2016. www.lexpera.com.tr (Erişim: 11.01.2024)

sonucunda oluşan ve sorumluluk gerektiren kusur, aslında işlem ya da eylemi ifa eden kamu görevlisinin kusurudur. Yine de idarenin kusurundan bahsedilirken muhakkak bu kusuru işleyen kamu görevlisinin tespit edilmesi veya tespitinin mümkün olması diğer bir deyişle idarenin kusurunun kişiselleştirilmesi gerekmemektedir.⁵⁹⁵ Hizmet kusurundan kaynaklanan maddi veya manevi zararlardan idare mali açıdan sorumludur.⁵⁹⁶

2. Vergi Mükellefinin Vergi İdaresine Başvuru Hakkı ve Bu Hakkın

Sonuçları

Vergi mükelleflerinin kişisel verileriyle ilgili olarak vergi idaresine başvurmasını gerektiren çeşitli durumlar olabilir. Mükellefin bu ihtiyacını karşılayabileceği çeşitli seçenekler bulunmaktadır. Mükellef, KVKK kapsamında veri sorumlusuna başvuru hakkını kullanarak idareye başvurabileceği gibi, şartlar gerçekleştiği takdirde VUK'taki idari çözüm yollarından hata düzeltme hükümleri kapsamında da idareye başvurabilir. Ayrıca mükellefler İYUK'un üst makama başvuru başlıklı 11. maddesi kapsamında idari dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılmasını üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde isteyebilirler. Mükellefler ayrıca, Bilgi Edinme Kanunu kapsamında bilgi edinme başvurusu da yapabilirler.

İdari faaliyetler kapsamında idare tarafından işlenen kişisel verilerin ilgili mevzuata ve hukuka uygun şekilde işlenmemesi hallerinde veya doğrudan doğruya kişisel verilerin işlenmesine ilişkin olmayan fakat idarenin, karşılaması gereken çeşitli yükümlülüklerini yerine getirmeyerek, ilgili mevzuatı ihlal etmesi halinde kişisel veri ihlalleri ortaya çıkabilir.⁵⁹⁷ KVKK'nin 17. maddesi uyarınca, veri sorumlularının ve veri işleyenlerin yükümlülüklerini ihlâl etmeleri veya yetkilerinin sınırlarını aşmaları durumunda fiilleri suç teşkil ediyorsa TCK'nin 135-140. maddeleri uygulanmaktadır. KVKK'de öngörülen bazı yükümlülüklerin, veri sorumlusu olan gerçek kişiler ile özel

⁵⁹⁵ Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku**, s. 158.

⁵⁹⁶ Seyithan Kaya, **Kamu Görevlisinin Kişisel Kusuru ve Sorumluluğu**, Adalet Yayınevi, 2021, s. 41.

⁵⁹⁷ Tansuğ, **İdari Faaliyetler**, s. 192.

hukuk tüzel kişileri tarafından ihlâli halinde, bu kişilere KVKKurulu tarafından idari para cezası verilebilirken, yükümlülük ihlâllerinin, kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları tarafından gerçekleştirilmesi halinde, bu kuruluşlara para cezası uygulanmamakta ancak memurlar ve diğer kamu görevlileri ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında görev yapanlar hakkında KVKK'nin 18. maddesi gereği disiplin hükümlerine göre işlem yapılmaktadır.

İdarenin veri sorumlusu olduğu hallerde kişisel verilerin idare tarafından korunmamasının idare açısından çeşitli sonuçları bulunmaktadır. Bu sonuçları ele almadan önce ilgili kişinin, idarenin verileri koruyup korumadığından bağımsız bir şekilde kullanabileceği veri sorumlusuna başvuru hakkına değinmek gerekmektedir. Kanun'un 13. maddesine göre:

“İlgili kişi, bu Kanunun uygulanmasıyla ilgili taleplerini yazılı olarak veya Kurulun belirleyeceği diğer yöntemlerle veri sorumlusuna iletir. Veri sorumlusu başvuruda yer alan talepleri, talebin niteliğine göre en kısa sürede ve en geç otuz gün içinde ücretsiz olarak sonuçlandırır.”

Veri sorumlusu bu talebi *“kabul eder veya gerekçesini açıklayarak reddeder ve cevabını ilgili kişiye yazılı olarak veya elektronik ortamda bildirir.”* KVKK'nin 14. maddesinde ise, başvuru yolunu tüketen ilgili kişinin,

“başvurusunun reddedilmesi, verilen cevabın yetersiz bulunması veya süresinde başvuruya cevap verilmemesi hâllerinde; veri sorumlusunun cevabını öğrendiği tarihten itibaren otuz ve her durumda başvuru tarihinden itibaren altmış gün içinde Kurula şikâyetle bulunabileceği”

düzenlenmiştir.

3. Vergi Mükellefinin Kişisel Verileri Koruma Kuruluna Şikâyet Hakkı

KVKKurulu ilgili kişinin şikâyeti üzerine veya ihlal iddiasını öğrenmesi üzerine resen görev alanına giren konularda gerekli incelemeyi yapar. KVKK'nin 15. maddesi gereği veri sorumlusu idarenin bu inceleme kapsamında devlet sırrı niteliğindeki bilgi ve belgeler hariç; kurulun, inceleme konusuyla ilgili istemiş olduğu bilgi ve belgeleri on beş gün içinde göndermesi ve gerektiğinde yerinde inceleme yapılmasına imkân sağlaması gerekmektedir. İlgili kişinin şikâyeti üzerine Kurul, talebi inceleyerek ilgililere bir cevap verir. Şikâyet tarihinden itibaren altmış gün içinde cevap verilmezse talep reddedilmiş sayılır.

Şikâyet üzerine veya resen yapılan inceleme sonucunda, bir ihlalin varlığının anlaşılması hâlinde Kurul, tespit ettiği hukuka aykırılıkların veri sorumlusu tarafından giderilmesine karar verebilir. Bu takdirde, veri sorumlusu idarenin bu kararı tebliğden itibaren gecikmeksizin ve en geç otuz gün içinde yerine getirmesi gerekmektedir.

Kurul, şikâyet üzerine veya resen yaptığı incelemeler sonucunda, ihlalin yaygın olduğunu tespit ederse bu konuda ilke kararı alıp bu kararı yayımlayabilir. Kurul, ilke kararı almadan önce ihtiyaç duyması hâlinde, ilgili kurum ve kuruluşların görüşlerini de alabilir. Kanun, Kurul'a telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve açıkça hukuka aykırılık olması hâlinde, veri işlenmesinin veya verinin yurt dışına aktarılmasının durdurulmasına karar verme yetkisi de tanımaktadır. Bu tip kararlarda tespit edilen ihlallerin karşılığında doğrudan idari para cezası verilmesi düzenlenmediyse de KVKK'nin 18,1, c maddesi uyarınca bu karaları yerine getirmeyenlere idari para cezası verilebileceği öngörüldüğünden, *“bu kararlar bakımından doğrudan olmasa da dolaylı olarak idari para cezasıyla karşılaşılması mümkündür.”*⁵⁹⁸

⁵⁹⁸ Tansuğ, **İdari Faaliyetler**, s. 194.

Kanun'un 18. maddesi veri sorumlularının kişisel verileri ihlal etmesi durumunda uygulanacak idari para cezalarını düzenlemektedir.⁵⁹⁹ Bu maddenin 2. fıkrasına göre, idari para cezalarının sadece gerçek ve özel hukuk tüzel kişilerine uygulanacağı belirtilmiştir. Bu düzenleme ile veri sorumlusu vergi idaresine karşı idari para cezası uygulanmasının yolu kapatılmıştır. Bununla birlikte Kanun'un 18. maddesinin 3. fıkrasında kişisel veri ihlalinin idare bünyesinde yürütülen bir faaliyetten kaynaklanması durumunda, KVKK Kurulu tarafından yapılacak bildirim üzerine ihlale sebep olan memur, kamu görevlisi ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşu çalışanları hakkında disiplin yaptırımı uygulanması öngörülmüştür. Öğretide bu düzenlemenin, ilgili kamu görevlileri tarafından işlenen ve kişisel veri ihlaline neden olan fiillerin niteliği aynı olmasına rağmen farklı idareler tarafından farklı ağırlıklarda disiplin cezalarının karara bağlanması ihtimalini ortaya koyduğu ve kişisel verilerin korunmasını isteme hakkını ihlal eden fiiller karşısında, idare bünyesinde yeknesak uygulama sağlamaya elverişli olmayan bir düzenlemenin yapılmasının isabetsiz olduğu belirtilmektedir.⁶⁰⁰ Ayrıca, yalnızca disiplin suçuna ilişkin bir düzenlemenin, verisi işlenen kişi bakımından etkili bir koruma mekanizması sunmadığı⁶⁰¹, yeterli caydırıcılıktan yoksun olabileceği ve hukuka aykırılığa

⁵⁹⁹ “Kabahatler MADDE 18- (1) Bu Kanunun;

a) 10 uncu maddesinde öngörülen aydınlatma yükümlülüğünü yerine getirmeyenler hakkında 5.000 Türk lirasından 100.000 Türk lirasına kadar,

b) 12 nci maddesinde öngörülen veri güvenliğine ilişkin yükümlülükleri yerine getirmeyenler hakkında 15.000 Türk lirasından 1.000.000 Türk lirasına kadar,

c) 15 inci maddesi uyarınca Kurul tarafından verilen kararları yerine getirmeyenler hakkında 25.000 Türk lirasından 1.000.000 Türk lirasına kadar,

ç) 16 ncı maddesinde öngörülen Veri Sorumluları Siciline kayıt ve bildirim yükümlülüğüne aykırı hareket edenler hakkında 20.000 Türk lirasından 1.000.000 Türk lirasına kadar, idari para cezası verilir.

(2) Bu maddede öngörülen idari para cezaları veri sorumlusu olan gerçek kişiler ile özel hukuk tüzel kişileri hakkında uygulanır.

(3) Birinci fıkrada sayılan eylemlerin kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları bünyesinde işlenmesi hâlinde, Kurulun yapacağı bildirim üzerine, ilgili kamu kurum ve kuruluşunda görev yapan memurlar ve diğer kamu görevlileri ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında görev yapanlar hakkında disiplin hükümlerine göre işlem yapılır ve sonucu Kurula bildirilir.”

⁶⁰⁰ Tansuğ, **İdari Faaliyetler**, s. 199. Tansuğ, “aynı fiillerin özel hukuk kişileri tarafından işlenmesi karşısında oldukça yüksek tutarlı para cezaları verilebilecekken idare bünyesinde belki de en hafif disiplin cezasının uygulanabilmesinin önünün kanun koyucu tarafından açılmış olmasını” düşündürücü bulmaktadır.

⁶⁰¹ Gürpınar, “Kişisel Verilerin Korunamamasından Doğan Hukuki Sorumluluk”, s. 686.

mali bir sonuç atfedildiği takdirde veri sorumlusu idareler nezdindeki veri ihlalleri karşısında maddi ve özellikle manevi tazminatın işletilmesi ve nihai aşamada rücu müessesesine başvurulmasının işlevsel olacağı da belirtilmektedir.⁶⁰²

KVKK'nin 14. maddesi gereğince, Kurul'a şikâyet için veri sorumlusuna başvuru yoluna gitmek zorunludur. Kurul'a şikâyet yoluna gitmenin ise ihtiyari olması sebebiyle, başvurusu dolaylı olarak veya açıkça reddedilen ilgili kişinin bir yandan Kurul'a şikâyetle bulunabilmesi, diğer yandan doğrudan yargı yoluna gidebilmesi mümkün olacaktır. Ancak bu noktada belirtmek gerekir ki, ilgili kişilerin hak ihlallerine yönelik olarak doğrudan yargı organlarına başvurularının önünde herhangi bir engel bulunmamaktadır. Başka bir ifadeyle, konunun yargıya intikal ettirilmesinden önce, veri sorumlusuna başvuru zorunluluğu bulunmamaktadır.⁶⁰³

Öğretide, KVKK 13 ve 14. madde düzenlemelerinin veri sorumlularının şeffaflığı üzerine temellenmektense, verisi işlenen ilgili kişilerin tam bir farkındalık içerisinde bulunduğu kabulünden temellendiği ancak, veri sahiplerinin, büyük veri uygulamaları bakımından bu düzeyde bir farkındalığının bulunmasının teknik olarak mümkün olmadığı ve KVKK ile getirilen koruma ve tazminat müesseselerinin ihlal ortaya çıkıp zarar oluşmadan ilgilinin müdahalesine imkân vermediği belirtilmektedir.⁶⁰⁴ Vergilendirme alanı düşünüldüğünde bu bilgi asimetrisinin çok daha büyük boyutta olduğu söylenebilir.

4. Vergi Mükellefinin Zararın Giderilmesini Talep Hakkı

Kişisel verilerin korunmasını isteme hakkı çerçevesinde devlet, kişilerin kendilerine sağlanan güvencelerden etkili bir şekilde yararlanılması sağlamak için

⁶⁰² Halil Altındağ, **Kişisel Verileri Koruma Kurulu Tarafından Verilen İdari Para Cezaları**, Adalet Yayınları, 2021, s. 182-183. (Anılış: İdari Para Cezaları)

⁶⁰³ KVKK Kurulu, **İlgili Kişinin Hak Arama Yöntemleri**, s. 3. <https://kvkk.gov.tr/SharedFolderServer/CMSFiles/353d85d5-87df-4c91-b08e-b4f0991a80f4.pdf> (Erişim: 27.01.2024); Yasin Aydoğdu, "Kamu İdaresinde Kişisel Verilerin Korunması", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 29, S. 1, 2021, s. 276. <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1625155> (Erişim: 03.02.2024)

⁶⁰⁴ Akıncı, **Büyük Veri Uygulamalarında Kişisel Veri Mahremiyeti**, s. 145.

mevzuat oluşturmak ve özellikle de güvencelere aykırılıkları yaptırıma bağlamakla yükümlüdür.⁶⁰⁵ Anayasa'nın 20. maddesinin “Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir.” hükmü uyarınca mevzuat oluşturma yükümlülüğünün çerçevesi kanunla belirlenmelidir. Devlete yüklenen pozitif yükümlülük, Anayasa'nın 20. maddesinde güvence altına alınan kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına ilişkin güvenceler, KVKK ve Türk hukuk sisteminde mevcut olan diğer düzenlemelerle yerine getirildiği söylenebilirse de Anayasa Mahkemesi:

“bir hukuk yolunun teorik olarak mevcut olması pozitif yükümlülüklerin yerine getirildiğini ifade edebilmek bakımından yeterli olmayıp ayrıca bu yolun etkili bir biçimde işletilmesi gerektiği” ni de ifade etmektedir.⁶⁰⁶

HMB'nin bağlı kuruluşu olan GİB, KVKK kapsamında veri sorumlusudur.⁶⁰⁷ Vergi idaresinin veri sorumlusu olduğu ve kişisel verileri işlediği sırada ortaya çıkan bir aksaklık, kamu hizmetinin yerine getirilmesinde hizmet kusuru sayılır ve idarenin sorumluluğunu doğurur. Söz konusu aksaklığa bizzat yol açan kamu görevlisinin kusuru olsa da olmasa da idare, doğan zararı tazmin etmek zorunda kalır ve ancak kusuru varsa kamu görevlisine rücu eder.⁶⁰⁸ Teknolojik gelişmeler sayesinde pek çok kaynaktan çok sayıda veriye ulaşabilen ve kolaylıkla analiz edebilen veri sorumlularının, verileri bu ortamda uygun şekilde koruyamama riskini de üstlenmiş sayılmaları nedeniyle idare açısından bir tehlike sorumluluğu doğacağından, zarardan sorumlu tutulacak kişilerin kusurunu aramamanın isabetli olduğu belirtilse de⁶⁰⁹ KVKK'de bu yönde bir açıklık bulunmamaktadır.

⁶⁰⁵ AYM, Ümit Eyüpoğlu Başvurusu (Başvuru Numarası: 2018/6161) Karar Tarihi: 28/6/2022 R.G. Tarih ve Sayı: 20/12/2022 – 32049, Paragraf: 54-54. <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2018/6161> (Erişim: 1.12.2023)

⁶⁰⁶ AYM, Ümit Eyüpoğlu Başvurusu (Başvuru Numarası: 2018/6161) Karar Tarihi: 28/6/2022 R.G. Tarih ve Sayı: 20/12/2022 – 32049, Paragraf: 55. <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2018/6161> (Erişim: 1.12.2023)

⁶⁰⁷ GİB Mobil Uygulaması Gizlilik Bildirimi, https://ivd.gib.gov.tr/tvd_side/gizlilikPolitikasi.jsp (Erişim: 02.02.2024)

⁶⁰⁸ Gürpınar, “Kişisel Verilerin Korunamamasından Doğan Hukuki Sorumluluk”, s. 691.

⁶⁰⁹ Gürpınar, “Kişisel Verilerin Korunamamasından Doğan Hukuki Sorumluluk”, s. 691.

VUK'ta vergi mükelleflerinin kişisel verilerine yönelik düzenlemeler çoğunlukla vergi idaresinin vergi toplama görevi çevresinde temellenmekte ve vergi idaresinin veri toplama araçlarını ve bu süreçlerde uyulması gereken genel kuralları içermektedir. Vergi idaresinin teşkilat ve görevlerine ilişkin düzenlemelerde de veri toplama ve işleme birimlerine ilişkin kurallar bulunmaktadır. Bu duruma bağlı olarak, vergi mahremiyetine ilişkin VUK'un 5. ve 362. maddelerindeki özel düzenlemeler hariç, KVKK'de yer alan genel düzenlemeler, gerçek kişi vergi mükelleflerinin kişisel verileri bakımından da geçerlidir. Yukarıda da belirtildiği gibi KVKK'nin 2. maddesi uyarınca, tüzel kişi ya da tüzel kişiliği olmayan vergi mükellefleri KVKK kapsamına girmemektedir.

KVKK'nin "Haklar ve Yükümlülükler" başlıklı üçüncü bölümünün "ilgili kişinin hakları" başlıklı 11. maddesinin son bendine göre, "herkes, veri sorumlusuna başvurarak kendisiyle ilgili kişisel verilerin kanuna aykırı olarak işlenmesi sebebiyle zarara uğraması hâlinde zararın giderilmesini talep etme haklarına sahiptir". KVKK'nin 12, I maddesi gereğince, veri sorumlusu vergi idaresi:

"a) Kişisel verilerin hukuka aykırı olarak işlenmesini önleme, b) Kişisel verilere hukuka aykırı olarak erişilmesini önleme, c) Kişisel verilerin muhafazasını sağlamak, amacıyla uygun güvenlik düzeyini temin etmeye yönelik gerekli her türlü teknik ve idari tedbirleri alma"

mecburiyetindedir. Maddenin devamında:

"veri sorumlusunun, kişisel verilerin kendi adına başka bir gerçek veya tüzel kişi tarafından işlenmesi hâlinde, birinci fıkrada belirtilen tedbirlerin alınması hususunda bu kişilerle birlikte müştereken sorumlu olduğu, veri sorumlusunun, kendi kurum veya kuruluşunda, 6698 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanmasını sağlamak amacıyla gerekli denetimleri yapmak veya yaptırmak zorunda olduğu, veri sorumluları ile veri işleyen kişilerin, öğrendikleri kişisel verileri 6698 sayılı Kanun hükümlerine aykırı olarak başkasına açıklayamayacağı ve işleme amacı dışında kullanamayacağı ve bu yükümlülüklerinin görevden ayrılımlarından sonra da devam edeceği, işlenen kişisel

verilerin kanuni olmayan yollarla başkaları tarafından elde edilmesi hâlinde, veri sorumlusunun bu durumu en kısa sürede ilgisine ve Kurula bildirmesi gerektiği”

düzenlenmiştir. KVKK’nin yukarıda incelenen “Kurula şikâyet”i düzenleyen 14. maddesinin üçüncü fıkrasına göre de “kişilik hakları ihlâl edilenlerin, genel hükümlere göre tazminat hakkı saklıdır”. KVKK’nin 14. maddesinde sözü edilen genel hükümler, TMK ile TBK’nin ilgili maddeleridir.

TMK’nin 24. maddesine göre, “hukuka aykırı olarak kişilik hakkına saldırılan kimse, hâkimden, saldırıda bulunanlara karşı korunmasını isteyebilir”. Kişilik hakkı ihlal edilenler TMK’nin 25. maddesi uyarınca maddî ve manevî tazminat davası açabilir. TBK’nin 58. maddesi uyarınca “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.

B. HUKUKA AYKIRI İŞLEMENİN VERGİ İDARESİ AÇISINDAN SONUÇLARI

1. Siber Güvenlik Açısından Sonuçları

Teknolojik gelişmelerle edinilen konforun “bedeli” bilgilerimizdir. “İster kişisel ister profesyonel olsun, bilgilerimiz en yeni para birimidir.”⁶¹⁰ Bu doğrultuda şirketler siber güvenlik uygulamalarını temin edip kullanmak hususuna dikkat etse de her kademedeki çalışanlarına kapsamlı siber güvenlik eğitimi vermek söz konusu olduğunda

⁶¹⁰ George Platsis, “The Human Factor: Cyber Security’s Greatest Challenge”, **Multigenerational Online Behavior and Media Use: Concepts, Methodologies, Tools, and Applications**. Khosrow-Pour, Mehdi, (Ed); Information Resources Management Association (USA); 2019, s. 35.

yetersiz kalabilmektedirler. Diğer yanda devletler de durmaksızın, ulusal güvenlik çıkarlarıyla, yurttaş hakları arasında bir denge kurabilme mücadelesindedir. Zira,

“bilgi sistemlerinde karşılaşılan güvenlik risklerinin azaltılması, etkisiz kılınması ve özellikle gizliliği, bütünlüğü veya erişilebilirliği bozulduğunda milli güvenliği tehdit edebilecek veya kamu düzeninin bozulmasına yol açabilecek kritik türdeki verilerin güvenliğinin sağlanması”⁶¹¹

devletler açısından büyük önem arz etmektedir. Siber güvenliği sağlamak çok zordur çünkü bilgisayar korsanları açısından saldırılar kolay, değişken ve sürekli. Diğer bir husus da siber savunmanın gerektirdiği istikrarlı güvenlik başarısının sağlanmasının zorluğu karşısında, siber saldırıyı gerçekleştirenlerin nadir de olsa yakaladıkları tek bir başarıyla çok büyük zararlar verebilmesidir.^{612 613}

Siber saldırılarda bilginin giderek önemli bir hedef haline gelmesinin bir örneği ABD merkezli *Anthem* isimli sigorta şirketine gerçekleştirilen saldırıdır. Bu saldırıda, Çin hükümeti, bu şirket tarafından sigortalanmış on milyonlarca kişinin sigorta verileri ve ayrıca 4 milyon hükümet çalışanının da güvenlikle ilgili bilgilerine erişilmiştir.

⁶¹¹ T.C. Cumhurbaşkanlığı Dijital Dönüşüm Ofisi, Bilgi ve İletişim Güvenliği Rehberi, Temmuz 2020, s. IV. <https://cbddo.gov.tr/bgrehber> (Erişim: 09.09.2021)

⁶¹² Hatfield, “Cybersecurity”, s. 1162.

⁶¹³ Söz konusu devletler olduğunda, siber güvenlik açısından dikkat çeken gerçeklerden biri de bizzat devletlerin de bireyler için siber tehdit haline gelebilmesidir. Yakın zamanda “hortumlama/VAKUMLAMA”⁶¹³ olarak ifade edilebilecek saldırılar göstermektedir ki savaşın ve terörizmin bu yeni çağında bilgi, giderek artan bir şekilde düşman hedefi haline gelmiştir. ABD ve İsrail’in, İran’ın nükleer rezervlerine saldırmak için kullandığı Stuxnet virüsü ya da Kuzey Kore’nin rejime maddi destek temin etmeleri için diğer ülkelere yaydığı “hacker ordusu”⁶¹³ bunun en iyi örneklerindendir. Öte yandan hackerlar doğrudan kamu kurumlarını hedef alan saldırıların yanı sıra özel şirketleri hedef alan saldırılar neticesinde, devlet kurumlarının sistemlerine sızmayı da denemektedir. Bunun bir örneği, Rus hackerların Teksas merkezli bir yazılım şirketine (SolarWinds Inc.) saldırarak bu şirket üzerinden on kamu kurumuna ve yüz şirketin kayıtlarına ulaşmasıdır. 2020 yılı Aralık ayında kamuoyuna duyurulan bu saldırı neticesinde ne kadar kayda erişilmiş olduğu bilinmezken Microsoft üst düzey yetkililerinden biri bu saldırıyı gelmiş geçmiş “en geniş kapsamlı ve ileri düzey saldırı” olarak ifade etmiştir. Andrew Martin, Demetrios Pogkas ve Mathieu Benhamou. “Hackers Kept Busy During Covid Stealing 774 Million Records in Major Breaches”, **Bloomberg**, Yayın Tarihi: 18 Mart 2019, Son Güncellenme Tarihi: 18 Mayıs 2021. <https://www.bloomberg.com/graphics/corporate-hacks-cyber-attacks/?srnd=cybersecurity> (Erişim: 31.05.2021)

Görülmektedir ki devletler arası siber saldırılar ya da “yeni nesil savaşlar” söz konusu olduğunda hedef bazen Stuxnet vakasında olduğu gibi fiziksel tesisler, nükleer reaktörler ya da kamu binaları olabileceği gibi bazen de kamuya ya da özel sektöre ait şirketlerin veri tabanları da olabilmektedir. ABD siber güvenlik uzmanlarının en büyük endişelerinden biri, bu gibi usul usul yapılacak siber saldırılarla sistemlere girilerek sistemlerdeki verilerin fark edilmeden manipüle edilmesinin mümkün olmasıdır.⁶¹⁴

FBI (Federal Bureau of Investigation) uzmanları IRS bilgi sisteminin, siber saldırıların göz bebeği konumunda olduğunu belirtmektedir.⁶¹⁵ Her ne kadar, 10 Şubat 2020 tarihinde faaliyete geçirilen Ulusal Siber Olaylara Müdahale Merkezi'nin (USOM) açılışında yapılan konuşmada, Türkiye'nin “son dönemde siber saldırılara en çok hedef olan ülkelerin başında geldiği” belirtilse de⁶¹⁶ GİB'in siber saldırılara maruz kalıp kalmadığına, saldırılar karşısında durumunun nasıl olduğuna dair bilgilere erişilememektedir. Sadece gelir ve kurumlar vergisi dikkate alındığında kayıtlı faal mükellef sayısı yaklaşık 3 milyon 500 bindir.⁶¹⁷ Vergi idarelerinin eriştiği ve erişebileceği

⁶¹⁴ Spencer Ackerman, “Newest Cyber Threat Will Be Data Manipulation, U.S. Intelligence Chief Says”, **Guardian**, 10 Eylül 2015. <https://www.theguardian.com/technology/2015/sep/10/cyber-threat-data-manipulation-us-intelligence-chief> (Erişim: 02.02.2024)

⁶¹⁵ *IBM Security verilerine göre ABD'de 2017'de İnternet üzerinden yapılan dolandırıcılık işlemlerinin maliyeti 445 milyar doları bulmuştur. Sadece 2017 yılında, 75 meslek mensubu mükellefleriyle ilgili çeşitli ihlallerin mağduru olduklarını IRS'e beyan etmiştir. Yetkililer maruz kalınan ihlallerin 2016 yılının aynı dönemine göre % 60 oranında artış gösterdiğini belirtmiştir. Bu gibi ihlallerin önüne geçmek için IRS ve benzeri idareler, çeşitli teknolojik önlemlerle yapay zekâ sistemlerini kullanarak beyan sisteminden dolandırıcıları uzak tutabilir ya da tespit edebilir.* DCA Certified Public Accountants, 19.10.2018 “The IRS Plans to Better Protect Taxpayer Data” <https://donohoocpa.com/the-irs-plans-to-better-protect-taxpayer-data/> (E.T. 24.03.2020)

⁶¹⁶ “[...] ‘Türkiye son dönemde siber saldırılara en çok hedef olan ülkelerin başında geliyor. Mesela, 2016 yılında 9 bini bulmayan ülkemize yönelik siber saldırı sayısı, geçtiğimiz sene 136 bini aşmıştır. Sınırlarımızın güvenliği ne kadar önemliyse, elektronik sistemlerimizin ve buralarda saklanan verilerin güvenliği de o derece önemli.’[...]”. Duran, Aram Ekin “Türkiye Siber Savaşlara Ne Kadar Hazır?”, **Deutsche Welle Türkçe**, 26.05.2020. <https://www.dw.com/tr/t%C3%BCrkiye-siber-sava%C5%9Flara-ne-kadar-haz%C4%B1r/a-53573476> (Erişim: 15.05.2021)

⁶¹⁷ GİB, Gelir Vergisi Faal Mükellef Sayıları Tablosu, Haziran 2021 – 2.172.007 https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2021/TABLO_1.xls.htm Erişim: 08.07.2021)

verilerin boyutları düşünüldüğünde IRS açısından söz konusu olan risklerin ve saldırıların Türkiye ve diğer ülkeler açısından da kaçınılmaz olacağı söylenebilir.

Vergi idarelerinin sistem güvenliğini tartışmak, kurum çalışanlarının çabalarından ve mesleki becerilerinden şüphe duymak olarak anlaşılmamalıdır. Bu sorgulamalarla hedeflenen, dijital dönüşüm sürecinde yıllardır ayrılan bütçelere, alınan önlemlere ve gösterilen çabaya rağmen gerçekleşmiş ya da gerçekleşmesi muhtemel sorunları ve teknolojik zorlukları değerlendirmektir. Hatfield'in IRS özelinde dikkat çektiği ilginç bir husus da IRS'in saldırıya uğrayan sistemlerinin, sanılanın aksine, sadece kurum çalışanlarının erişimine açık olan eski ve hantal olanlar değil kamuya açık yeni sistemler olduğudur.⁶¹⁸ Buna karşılık kamu, özel, yerli, yabancı fark etmeksizin tüm kurumlar gibi vergi idareleri de bilgi teknolojilerini kullanmaya giderek daha artan bir ihtiyaç ve ilgi duymaktadır.⁶¹⁹

Bunun en önemli sebeplerinden biri toplanması hedeflenen vergi gelirleriyle, toplanan vergi gelirleri arasındaki uçurumu ifade eden vergi kayıp ve kaçaklarıdır.⁶²⁰ Hedeflenen vergi gelirlerinin artırılabilmesi ancak bu açığın telafisiyle mümkün olabileceğinden bilgiye ihtiyaç kaçınılmazdır. GİB'e kayıtlı mükelleflerin sayısı

⁶¹⁸ Hatfield, "Cybersecurity and Tax Reform", s. 1165

⁶¹⁹ Bk. OECD, **Technologies for Better Tax Administration: A practical guide for revenue bodies**, (2016) Paris. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/technologies-for-better-tax-administration_9789264256439-en#page93 (Erişim: 28.12.2021); Hatfield, "Taxation and Surveillance: An Agenda", 17 Yale J. L. & Tech., 319 (2015), s. 322-323, 339-340. <https://digitalcommons.law.uw.edu/faculty-articles/365> (Erişim: 13.03.2024); En büyük ekonomilerden birine sahip olan Çin Halk Cumhuriyeti vergi tahsilatını iyileştirmek ve vergi kaçakçılığıyla mücadele etmek için geliştirdiği "Gachain" isimli kamusal blok zincir teknolojisini kullanmaktadır. Rusya ve Estonya gibi ülkeler de uzun zamandır vergilendirme alanında bilgi teknolojilerini kullanmaktadır. Alfredo Collosa, "Blockchain in Tax administrations", **Inter-American Center of Tax Administrations**, 14.07.2021. <https://www.ciat.org/blockchain-in-tax-administrations/?lang=en> (Erişim: 05.01.2024); Coinivore, "China to Use the Blockchain for Social Taxation and Issuing Electronic Invoices", 2018, <https://steemit.com/cryptocurrency/@coinivore/china-to-use-the-blockchain-for-social-taxation-and-issuing-electronic-invoices> (Erişim: 10.01.2024)

⁶²⁰ "2022 yılında 77.610 mükellef incelenmiş, incelenen mükellefler için tarhi istenilen toplam vergi tutarı 23.135.505.200 TL, kesilmesi önerilen toplam ceza tutarı ise 53.532.656.634 TL olmuştur." VDKB, 2022 Faaliyet Raporu, s. 43.

düşünüldüğünde,⁶²¹ vergi idaresi nezdindeki veri miktarının büyüklüğü ortadadır. Bazı durumlarda bunlar çok detaylı ve hassas bilgiler olmaktadır. Ayrıca devlet kurumları düşünüldüğünde nezdinde en fazla veriyi bulunduran kurumların da gelir idareleri olduğu açıktır. Çeşitli ülkelerin gerçekleştirdiği ya da maruz kaldığı yukarıda bahsedilenler gibi bir saldırının GİB'e karşı gerçekleştirilmesi halinde, kayba uğrayacak veri miktarı çok büyüktür. Üstelik mesele yalnızca verilerin kayba uğratılması da değildir. Bu gibi bir saldırı neticesinde verilerin sinsice manipüle edilmesi yoluyla, mükelleflerin ya da idarenin yanıltılması, ödemelerin GİB hesapları yerine suç organizasyonlarının hesaplarına yönlendirilmesi ya da sadece verileri ya da ödeme kayıtlarını silerek kaos yaratılması mümkün olacaktır. ⁶²² Daha önce de belirtildiği gibi, veri açıkları, vergi açıkları doğuracak bu da kamu bütçesiyle hedeflenenleri sekteye uğratacaktır.

Diğer devletler gibi Türkiye de sıklıkla siber saldırılara maruz kalmaktadır. Bu saldırıların hangilerinin GİB'i de hedef aldığı bilinmemekteyse de Türkiye'nin de aralarında olduğu finansal kurumları hedefleyen saldırılar olduğu bilinmektedir. Örneğin, Kuzey Kore destekli olduğu bilinen HiddenCobra (Lazarus Group) isimli siber tehdit aktörü 2017 yılında aralarında Türkiye'nin de olduğu birçok ülkenin, başta kamuya ait olanlar olmak üzere, banka ve finans kuruluşlarını hedef almış ve önemli maddi kayıplara yol açmıştır.⁶²³ Uluslararası öğretilerde dikkat çeken hususlardan biri de devletlerin, gerekli kaynağa sahip olsalar bile bu gibi önemli kurumlarının siber güvenliğini sağlayabilecek uzmanlara erişiminin zorluğudur. Zira teknik anlamda uzman sayısının azlığı yetmezmiş

⁶²¹ “Gelir vergisi mükellef sayısı Aralık 2023'te, 2022'nin aynı ayına kıyasla yüzde 4,8 artarak 2 milyon 478 bin 134'e çıktı. Mükellef sayısındaki yıllık artış ise 113 bin 509 olarak kayıtlara geçti. Söz konusu mükelleflerin 632 bin 794'ü İstanbul'da, 179 bin 563'ü Ankara'da, 167 bin 320'si de İzmir'de kayıtlı bulunuyor. Kurumlar vergisi mükellefi sayısı da aralıkta bir önceki yılın aynı ayına göre 74 bin 5 (yüzde 6,9) artarak 1 milyon 143 bin 344 oldu.” Hülya Ömür Uylaş, “Gelir Vergisi Mükellef Sayısı Geçen Yıl Yüzde 4,8 Arttı”, **Anadolu Ajansı**, 09.01.2024, <https://www.aa.com.tr/tr/ekonomi/gelir-vergisi-mukellef-sayisi-gecen-yil-yuzde-4-8-artti/3103805#:~:text=T%C3%BCrkiye'de%20gelir%20vergisi%20m%C3%BCkellef,478%20bin%20134'e%20y%C3%BCkseldi>. (Erişim: 10.01.2024)

⁶²² Hatfield, “Cybersecurity”, s. 1163.

⁶²³ Ryan Sherstobitoff, “Hidden Cobra Targets Turkish Financial Sectors With New Bankshot Implants”, **McAfee Labs**, <https://www.mcafee.com/blogs/other-blogs/mcafee-labs/hidden-cobra-targets-turkish-financial-sector-new-bankshot-implant/> (Erişim Tarihi: 23.07.2023)

gibi bir de bu uzmanlar özel sektörün Amazon ya da Google gibi cazip ve büyük şirketleri ya da Pentagon gibi kamusal kuruluşları tercih ettiğinden kamu kurumlarının bu şirketlerle rekabet etmesi zorunluluğu doğmaktadır.⁶²⁴

Teknolojik gelişmeler ve bunlara bağlı güvenlik açıkları bir yana siber güvenliğin önündeki en büyük engellerden biri insan faktörüdür. Bu nedenle, kamu kurumlarında işlenen kişisel verilerin dışarı karşı korunması gerektiği gibi, kamu tüzel kişiliği içerisinde ayrıca bir koruma sistemi de gerekmektedir.⁶²⁵ Bireyler, teknoloji konusunda yetkin olmasalar bile, maddi çıkarlar, kişisel hırslar ve politik idealler gibi amaçlarla siber güvenlik için önlenemez tehditler oluşturabilir. Bunun en bilindik örneği, Edward Snowden'ın –kendisi bu konuda yetkin bir profesyonel olsa da- tek bir hafıza kartıyla tarihin en büyük veri ifşasına sebebiyet vermesidir. Üstelik riskler her zaman Snowden örneğindeki gibi⁶²⁶ içeridekilerin şahsi meselelerinden ya da politik motivasyonlarından kaynaklanmamaktadır. Çoğu zaman, veri güvenliğini sağlamak için gerekli önlemlerin önemsenmemesinden kaynaklı da olabilir. Örneğin, güçsüz şifreler kullanmakta ısrarcı olunması, şüpheli bağlantı adreslerine karşı konulmaması çok yaygın ve üstesinden gelinmesi çok daha zor meselelerdir. Benzer şekilde, bir askeri üssün yakınlarında bir otoparkta bulduğu hafıza kartını iş bilgisayarına takarak zararlı bir yazılımın pek çok bilgiye erişmesine neden olan bir askerin herhangi bir kişisel çıkarı olmasa da sadece merak duygusuna yenik düşerek büyük bir zarara vesile olduğu da görülmüştür.⁶²⁷

GİB nezdindeki verilerin çokluğu ve niteliği düşünüldüğünde bunların akıbeti bu kurumun, yürütme organı işlemleriyle çözmesi gereken bir bilgi teknolojileri probleminin ziyade, yasama organı marifetiyle irdelenmesi gereken bir önem arz

⁶²⁴ Hatfield, “Cybersecurity”, s. 1164.

⁶²⁵ Aydoğdu, “Kamu İdaresinde Kişisel Verilerin Korunması”, s. 265.

⁶²⁶ Ayrıntılı bilgi için Snowden'ın kendi öz yaşam öyküsünü kaleme aldığı eser incelenebilir: Snowden, Edward. **Permanent Record**, Metropolitan Books, 2019. (*Meraklısı için eserin Epsilon Yayınevi'nden Sistem Hatası başlığıyla Türkçe çevirisi de bulunmaktadır.*)

⁶²⁷ Buckshot Yankee siber saldırısı hakkında bk. P.W. Singer & Allan Friedman, **Cybersecurity and Cyberwar: What Everyone Needs to Know** (2014) pp. 64-65. Veri tabanı: EBSCOhost (Erişim: 26.10.2023)

etmektedir. Zira verginin yasallığı ilkesi gereğince⁶²⁸ vergilendirme (yani bilgi toplama) devletlere verilmiş bir hak ve görevdir. Bu ilkenin bir sonucu olarak yasama organının vergi hukukunu basitleştirmek yolunda atacağı adımlar, vergi idarelerinin bilgi teknolojilerine ilişkin gereksinimlerini de basitleştirecek ve böylelikle makul bir siber güvenlik sağlayabilmek de kolaylaşacaktır.⁶²⁹ Kamu maliyesi hukukunun disiplinler arası yapısı, siyaset, ekonomi ve hukukun iç içe geçtiği bir görünüm ortaya koymaktadır. Vergilemenin mali, iktisadi ve sosyal fonksiyonlarından da hareketle vergi hukukunun siyasi/politik bir yapıda olduğu söylenebilir. Yürütme organı müstakbel vergi reformlarını yapılandırırken GİB’i saldırıların odağı olmaması için nasıl daha az cazip ve hedef olması ihtimalinde de nasıl daha savunulabilir bir hale getirebileceğini düşünerek hareket etmelidir. Harrari, **Homo Deus** isimli kitabının Veri Dini⁶³⁰ başlıklı bölümünde veri işleme yaklaşımlarının çeşitli yönetim biçimleriyle bağlantısını belirtir. Yazara göre:

*“bu bakış açısı, serbest piyasa kapitalizmiyle, devlet kontrolündeki komünizmi birbiriyle çelişen ideolojiler; etik öğretiler ya da siyasi kurumlar olarak ele almaz; farklı veri işleme sistemleri olarak birbirleriyle yarıştıklarını iddia eder.”*⁶³¹

Harrari, veri işleme yaklaşımlarından hareketle, kapitalistlerin neden vergilerin düşük tutulmasından yana olduklarını açıklarken, ağır vergilendirmenin kullanılabilir sermayenin ciddi bir kısmının tek bir yere, devlet hazinesine yönlendirilmesi anlamına geldiğini ve bunun da kararların git gide tek bir işlemci üzerinden, yani hükümetten

⁶²⁸ Konu hakkında ayrıntılı bilgi için bk. Güneş, Gülsen. **Verginin Yasallığı İlkesi**, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2014.

⁶²⁹ Örneğin, 2015’te, ABD vergi sisteminde İnternet üzerinden geçmiş dönemlere ilişkin belge temini sağlayan özelliğin (Get Transcript) bir açığı nedeniyle kimlik hırsızları 334000 mükellefin verilerine erişmiştir. Bu nedenle ileride yaşanabilecekleri önlemek adına çeşitli değişiklikler yapılarak sistem basitleştirilmiş ve daha az bilgi gerektirir hale getirilmiştir. Örneğin, yeni sistemde sosyal güvenlik numaralarının son dört rakamı ve soyadının son dört harfinin belirtilmesi yeterli kabul edilmiştir. DCA Certified Public Accountants, 19.10.2018 “The IRS Plans to Better Protect Taxpayer Data” <https://donohoocpa.com/the-irs-plans-to-better-protect-taxpayer-data/> (Erişim: 24.03.2020)

⁶³⁰ Yuval Noah Harrari, **Homo Deus: Yarının Kısa Bir Tarihi**, Kolektif Kitap, 5. Baskı, İstanbul 2017, s. 383 vd. (Anılaş: Homo Deus)

⁶³¹ Harrari, **Homo Deus**, s. 385.

yürümesi anlamına geldiğini yani, merkezi bir veri işleme sisteminden söz edileceğini belirtir:

*“Vergilendirmenin son derece uç olduğu örnekleri incelediğimizde, neredeyse tüm sermayenin hükümetin elinde biriktiğini ve dolayısıyla hükümetin tek yetkili merci konumunda olduğunu görürüz. Serbest piyasa ekonomisinde bir işlemci hatalı bir karar verdiğinde, diğerleri hızla bu hatayı faydaya çevirmeye çalışacaktır. Ne var ki eğer tüm kararları tek bir işlemci veriyorsa, hataların bedelleri de ağır olabilir.”*⁶³²

Kişisel verilerin korunması bağlamında idarenin sorumluluğunun kusursuz sorumluluk çerçevesinde doğması ihtimalinin zayıf olduğunu düşünen Altındağ’a göre, özellikle sosyal risk ilkesinin kişisel veri işleme süreçlerinde gündeme gelmesi ihtimali zayıftır. Yazar, idarenin veri tabanlarına yönelik siber saldırıların terör eylemi olarak değerlendirilmesinin ve siber saldırılar sonucu sızan veriler nedeniyle uğranılan zararların, sosyal risk ilkesinin kapsamını hayli genişleteceğini ve esasen sorumluluk hukukunun temel prensiplerine uymayan ve illiyet bağı olmaksızın, idarenin sosyal devlet veya hakkaniyet gerekleriyle, tazminat ödemesi sonucunu doğuran bu ilkenin siber saldırılara uygulanmasının idareleri mali açıdan zor durumda bırakacağını öne sürmektedir.⁶³³

Diğer bir kusursuz sorumluluk ilkesi olan risk ilkesinin siber saldırılar açısından uygulanması halinde idarenin ana faaliyet konusunun verileri çevrim içi olarak kullanıcılara sunmak olduğu veya idarelerin elindeki verilerin nitelik olarak hassas kişisel veri olduğu veya nicel olarak fazla olduğu durumlarda, ilgili kamu idarelerinin veri işleme faaliyetinin her an siber saldırı tehdidiyle karşı karşıya kalınması riskini de barındırdığı belirtilmektedir.⁶³⁴ Vergi idaresi açısından çevrim içi sunulan hizmetler, erişilen verilerin çokluğu ve niteliği gibi, bu hususların hepsi söz konusu olduğundan olası bir veri ihlalinde

⁶³² Harrari, **Homo Deus**, s. 386.

⁶³³ Altındağ, “İdarenin Sorumluluğu”, s. 396.

⁶³⁴ Altındağ, “İdarenin Sorumluluğu”, s. 396.

vergi idaresi açısından kusursuz sorumluluğun söz konusu olacağını düşünmekteyiz. Gürpınar’a göre:

“Verilerin özellikle de dijital ortamda işlenmesi, çoğu zaman veri sorumlusunun kusuru dışında sızıntılara yol açabilecek, bazen de veri sorumlusunun kusurlu olduğu kanıtlanamayacaktır. Oysa veri sorumlusunun verileri işlemesinin zarara yol açtığı, yani nedensellik bağı, kolaylıkla kanıtlanabilecektir. Dijital ortamda çalışarak çok sayıda veriyi kolaylıkla toplama, saklama, analiz etme olanaklarına kavuşan veri sorumlularının, verileri bu ortamda uygun şekilde koruyamama riskini de üstlenmiş sayılmaları” hakkaniyet ilkesinin bir gereğidir.”⁶³⁵

2. Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri Açısından Sonuçları

Zaman içerisinde, devletin sunduğu klasik anlamdaki pek çok kamu hizmeti büyük ölçüde özel sektör tarafından sağlanır hale gelmiş ve devletin uluslararası arenada rekabet edebilmek için sunması gereken hizmetler önem kazanmıştır. Ulusal kaynakların hareketliliğinin sağlanması ve etkin kullanımı, sürdürülebilir kalkınma hedeflerinin merkezinde yer aldığından vergilendirme ve sürdürülebilir kalkınma hedefleri arasında sıkı bir ilişkiden söz edilebilir. Bu doğrultuda, sürdürülebilir kalkınma hedeflerini gerçekleştirebilmek devletler için bir mecburiyet halini almıştır. Bu hedefleri gerçekleştirebilmek ancak kamu gelirlerinin arttırabilmesiyle mümkündür. Vergilendirme ve mali politikalarla sürdürülebilir kalkınma hedefleri doğrultusunda kaynaklar harekete geçirilebileceği gibi, eşitsizlikler azaltılabilir ya da sürdürülebilir tüketim ve/ya üretim modelleri teşvik edilebilir.⁶³⁶ BM’nin 2018 Kalkınma İşbirliği Forumu’nun temel bulgularında⁶³⁷, kaynakların harekete geçirilmesi ve toplumların

⁶³⁵ Gürpınar, “Kişisel Verilerin Korunamamasından Doğan Hukuki Sorumluluk”, s. 691.

⁶³⁶ BM, **Taxation and SDG’s**. <https://www.un.org/development/desa/financing/what-we-do/ECOSOC/tax-committee/thematic-areas/taxation-and-sdgs> (Erişim: 29.05.2023)

⁶³⁷ BM Ekonomik ve Sosyal Konseyi, Summary of the sixth biennial high-level meeting of the Development Cooperation Forum, 18.06.2018. https://www.un.org/ecosoc/sites/www.un.org.ecosoc/files/files/en/dcf/2018%20DCF%20Summary_E_2018_73_English.pdf (Erişim: 29.05.2023)

iyileştirilmesi hedeflerinin, gelişmekte olan ülkelere gereken rehberlik sağlanarak hem politika hem de kapasite geliştirme açısından uyumlu hale getirilmesi gereği vurgulanmıştır. OECD'nin Türkiye'de dijital devlet uygulamalarına ilişkin 2023 tarihli inceleme raporunda da dijitalleşme sürecinde kamu hizmetlerinin dönüşümünün, kamunun katılımına ve sivil aktörlerin daha geniş bir şekilde sürece dahil edilmesine bağlı olduğu belirtilmiş ve Türkiye'deki kamu kuruluşlarının büyük çoğunluğunun kullanıcılarının ihtiyaçlarına cevap verirken özel sektör kurumlarını karar aşamalarına dahil etse de kamu idarelerinin sadece dörtte birinin akademisyenleri veya sivil toplum aktörlerini dahil ettiği belirtilmekte ve bir ülkedeki sivil alanın sağlığı, gerçek anlamda kullanıcı merkezli ve kullanıcı güdümlü sonuçlar elde edilmesine önemli bir katkı sağlamaktadır ve Türkiye'deki sivil alanın gelişebilmesi için daha fazla çaba sarf edilmesi gerekli görülmektedir.⁶³⁸

Birleşmiş Milletler (BM) Genel Sekreterliğinin 2021 Raporu'nun ortak gündeminde küresel iş birliğinin güçlendirilmesi için, kapsayıcı ve etkili bir *çok taraflılık çağrısı* yapılarak, uluslararası toplumun daha güvenli, daha iyi ve daha sürdürülebilir bir geleceğe ulaşmak için kullanabileceği araçlar arasında, sürdürülebilir kalkınma ve gelişmiş dijital iş birliğinin yanı sıra kadınların ve gençlerin topluma daha geniş bir şekilde dahil edilmesi için güçlendirilmiş bir uluslararası vergi iş birliğinin altı çizilmektedir.⁶³⁹

Vergilendirme ve sürdürülebilir kalkınma hedeflerinde ele alınan konuların kesiştiği noktalar ve temel özellikleri göz önüne alındığında, BM Vergi Komitesi'nin faaliyetleri bu bağlamda tanımlanmış, önceliklendirilmiş ve Komite tarafından değerlendirilmiş bir çerçeve sunmaktadır. Komite, SKH 17'nin (ortaklıklar için hedefler) başarıya ulaşmasına doğrudan katkı sağlamak amacıyla uluslararası vergi iş birliğini teşvik etmekte ve yerel ile uluslararası vergi konularında rehberlik sunmaktadır. Bu hedeflere ulaşmada, Komite çok paydaşlı ve çok disiplinli yaklaşımları benimseyerek

⁶³⁸ OECD, **Digital Government**, s. 27.

⁶³⁹ BM, The 2021 Report of the Secretary-General "Our Common Agenda, <https://www.un.org/en/content/common-agenda-report/>

kapsayıcı çalışma yöntemleri kullanmaktadır. Ayrıca, Komite'nin faaliyetleri, ülkelerin farklı SKH'lere ulaşma çabalarında rehberlik sağlayarak, yurt içindeki kaynakların ötesine geçilmesinde pratik bir öneme sahiptir. Konunun temel, disiplinler arası doğası göz önüne alındığında, vergilendirme ve SKH'ler, BM Vergi Komitesi'nin çalışmalarını tanımladığı, önceliklendirdiği ve değerlendirdiği bir mercektir. Komite, uluslararası vergi iş birliğinin teşvik edilmesi ve yerel ve uluslararası vergi konularında pratik rehberlik sağlanması ve kapsayıcı çalışma yöntemleriyle, çok paydaşlı ve çok disiplinli yaklaşımlarla SKA 17'ye (hedefler için ortaklıklar) ulaşılmasına doğrudan katkıda bulunmaktadır.⁶⁴⁰

BM Sekreterliğinin BM Vergi Komitesiyle 2021 yılında yaptığı toplantıda, sürdürülebilir kalkınma hedefleri açısından, uluslararası tartışmalarda ilk olarak, birbirinden farklı vergi sistemleri olan, farklı gelişmişlik düzeylerindeki ülkelerin ekonomilerinin vergi reformlarından nasıl etkilendiğinin dikkate alınması ve bu doğrultuda çözüm önerileri sunulması gerektiği ve önerilecek yeni kuralların her ülkeye kolayca benimsenip uygulanabilir nitelikte olması vurgulanmıştır. İkinci olarak, özellikle gelişmekte olan ülkelerin uluslararası boyutta alınan önlemler açısından teknik gereklilikleri karşılayabilir nitelikte olmadıklarından, vergisel şeffaflık düzenlemelerinden yeterince yararlanamamaları nedeniyle, bu ülkelerdeki yasa dışı finansal akışları azaltabilmenin, büyük ölçüde, gelir ve sermaye akışlarıyla ilgili olarak diğer ülkelerde tutulan bilgilere erişim sağlanabilmesiyle mümkün olduğu belirtilmiştir.⁶⁴¹ İlgili kısımlarda açıklanan uluslararası bilgi değişiminin gerekliliğine dair bilgiler de düşünüldüğünde veri koruma hukukunun gelişmişliği devletlerin sürdürülebilir kalkınma hedeflerini gerçekleştirebilmesine de hizmet edebilecektir.

⁶⁴⁰ Navid Hanif, **Taxation and Sustainable Development Goals** (Online Presentation), The UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters Virtual Informal Meetings 23rd Session, 19-22 October and 25-28 October 2021. <https://prezi.com/view/DDFAOuQsHX3kGj5LkD1P/> (Erişim: 18.02.2024)

⁶⁴¹ Navid Hanif, Statement - 25th Session of the UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters Geneva, 18 Ekim 2022. https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2022-11/UNTC_25th%20session_tax%20and%20SDGs_remarks_final.pdf (Erişim: 29.05.2023)

SONUÇ

Vergi idaresi vergilendirme görevini yerine getirirken, gerçek mahiyete ulaşmak için mükelleflerin her tür verisine temas etmekte; bu verilere, idarenin kanuniliği ve verginin yasallığı ilkesi gereğince kanunlarla kendine verilen yetki ve görevler doğrultusunda erişmektedir. Gerçek ya da tüzel kişi fark etmeksizin vergi mükelleflerinin kişisel verileri, KVKK'nin yürürlüğe girmesinden çok önceden beri yer alan vergi mahremiyeti düzenlemeleriyle korunmaktadır. Ancak, bu düzenlemelere rağmen KVKK'nin yürürlüğe girmesi pek çok diğer kamu idaresi gibi vergi idaresi açısından çeşitli sonuçlar doğurmaktadır. Burada dikkat çekilmesi gereken bir husus, KVKK'nin yalnızca gerçek kişilerin kişisel verilerine uygulanıyor olmasıdır. Bu kapsamda olmayan vergi mükellefleri mevcut vergi mahremiyeti hükümleri veya KVKK'nin yürürlüğe girmesinden önce de hukukumuzda yer alan ticari sır, bankacılık sırrı gibi düzenlemelerle korunmaktadır. Öğretide de tüzel kişilerin verilerinin KVKK'de değil de ticari sır konusu içerisinde ticaret hukuku alanında korunmasının daha isabetli olacağı, aksi durumun kişisel verilerin korunmasının temel felsefesiyle çelişerek, korumanın zayıflaması tehlikesi doğurabileceği belirtilmektedir.

Vergi idaresinin, vergilendirme faaliyetleri kapsamında işlediği kişisel verileri Anayasa'nın 20. maddesinde anılan kanunun öngördüğü şekilde koruyabilmesi ve aksi durumda ortaya çıkabilecek muhtemel hukuka aykırılıkları önleyebilmesi için karşılaması gereken koşullar bulunmaktadır. Bu nedenle vergi idaresinin gerçekleştirdiği veri işleme faaliyetlerinin hangilerinin KVKK'nin 28/1 maddesi gereğince tamamen kanunun uygulama alanı dışında kaldığı, hangi faaliyetlerine Kanun'un 28/2 maddesi gereğince KVKK'nin kısmen uygulandığı veya hangi veri işleme faaliyetlerinin tamamen KVKK'nin kapsamına girdiğinin tespiti önem taşımaktadır.

Vergi idaresinin, KVKK'nin 28/1 maddesi kapsamında gerçekleştirdiği veri işleme faaliyetlerinde KVKK hükümleri uygulanmayacağından, bu hallerde vergi idaresinin

KVKK'nin veri sorumlularına getirdiği yükümlölükleri karşılaması teknik olarak gerekmemektedir. Ancak bu kapsamdaki veri işleme faaliyetlerinde bile, vergi idaresinin KVKK'nin 4. maddesinde sayılan genel ilkelere uygun davranması gerekmektedir. Zira Kanun'un kapsamı dışında da olsa kişisel veriler, kişisel veri niteliğini haiz olmaya devam etmekte ve korunmaması halinde kişiler bakımından mühim ve çoğu zaman telafisi güç sonuçlar doğurabilmektedir. Bu nedenle kanaatimizce kanun koyucunun kanuna getirdiği istisnalarla amaçladığı tam ya da kısmi istisna kapsamındaki veri işleme faaliyetleriyle erişilen veriler bakımından veri güvenliğini de yok sayma imkânı verebilecek genişlikte mutlak bir serbestlik değil; kimi hallerde haklı sebeplerle, aydınlatma yükümlölüğü gibi, teknik külfetlerin karşılanmasından muaf olmak şeklinde dar yorumlamak gerektiğidir.

KVKK'nin 28/2 maddesi kapsamında yer alan veri işleme faaliyetleri bakımından vergi idaresi, aydınlatma yükümlölüğünü yerine getirmek, ilgili kişinin açık rızasını almayacak, VERBİS'e kayıt aşamasında bu kapsamdaki veri işleme faaliyetleri hakkında herhangi bir bildirimde bulunmayacaktır. Bu kapsamdaki veri işleme faaliyetleri kapsamında "ilgili kişi" vergi mükellefi "kişisel verilerin kanuna aykırı şekilde işlenmesi sebebiyle zarara uğraması halinde zararın giderilmesini talep hakkı" dışında, KVKK'nin 11. maddesi kapsamındaki diğer haklarından yararlanamayacaktır. Vergi idaresi bu kapsamdaki veri işleme hallerinde, vergi idaresi KVKK'den kaynaklanan diğer koşulları veri sorumlusu olarak karşılamalıdır.

Vergilendirme faaliyetleri kapsamında vergi idaresi tarafından işlenen ve KVKK kapsamına giren kişisel veriler söz konusu olduğunda, vergi idaresinin, bu verileri mevzuata uygun şekilde işleyebilmesi için vergi idaresinin henüz elde etmemiş olduğu veriler bakımından gerekli hukuki ve fiili şartları karşılaması gerekmektedir. Dolayısıyla hem yeni elde edeceği hem de hâlihazırda veri tabanlarında yer alan bilgileri mevzuatın gerektirdiği veri güvenliği koşullarını karşılayacak şekilde korumalıdır.

KVKK'nin 12. maddesi açısından, veri sorumlularının özel hukuk kişisi ya da kamu kurumu olması teoride ayrım gözetmemektedir. Dolayısıyla diğer idari kurumlar

gibi vergi idaresinin de kişisel verileri genel ilkelere uygun işleme, VERBİS'e kaydolma, vergi güvenliğine ilişkin teknik ve idari tedbirleri alma, aydınlatma yükümlülüğünü yerine getirme ve kişisel veri işlemenin hukuki sebebini doğru tespit etme alanındaki yükümlülükleri bulunmaktadır. Vergi idaresinin veri sorumlusu olarak işlediği ve KVKK kapsamına giren faaliyetler bakımından, işlenecek verilerin niteliğini tespit etmek, idari ve teknik tedbirleri almak, aydınlatma ve açık rıza almak gibi yükümlülüklerini yerine getirip getirmediği önem arz etmektedir.

Vergi idaresi açısından önemli hususlardan biri, KVKK'nin 28. maddesi dışında kalan veri işleme faaliyetlerinde KVKK'nin 5/2 ve 6/3 maddelerinde düzenlenen şartlardan herhangi birinin bulunup bulunmadığının tespitidir. Vergi idaresi ilgili kişinin açık rızası aranmaksızın veri işlenebilecek halleri düzenleyen bu şartlardan herhangi birinin varlığı halinde de bu şartın varlığı ve dolayısıyla açık rızanın alınmayacağını da belirterek aydınlatma yükümlülüğünü yerine getirmek zorundadır.

Yine, vergilendirme alanında KVKK'nin kapsamına giren veri işleme faaliyetleri açısından vergi idaresinin yerine getirmesi gereken hususlardan biri de vergi mükellefi olan ya da olmayan ilgili kişilerin KVKK'nin 13. maddesi uyarınca yaptığı başvuruları cevaplamaktır. Ayrıca, bu kapsamdaki veri işleme faaliyetleri açısından vergi idaresi de diğer veri sorumluları gibi, kişisel veri ihlali gerçekleştiğinde bu durumu KVKK Kurulu'na ve ihlalden etkilenen ilgili kişilere bildirmek ve belirlediği saklama ve imha politikasına uygun davranmak yükümlülüğü altındadır. Vergi idaresinin bildirdiği herhangi bir veri ihlali bilgisine erişilememiştir. Ayrıca VERBİS'te bir kaydı olmadığından saklama ve imha politikasına ilişkin bilgilere de erişilememiştir. Kanaatimizce vergi idaresi (GİB) KVKK kapsamındaki veri işleme faaliyetleri açısından bu teknik gereklilikleri yerine getirmelidir.

KVKK'nin 18. maddesinde kabahatler düzenlenmiştir. Bu maddenin 1. fıkrasında sayılan eylemleri gerçekleştiren gerçek kişi ve özel hukuk tüzel kişisi veri sorumluları için

idari para cezaları öngör÷lmüştür. Ancak maddenin 3. fıkrası gereğince bu eylemlerin, vergi idaresinin de aralarında olduğu,

“kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları bünyesinde işlenmesi hâlinde, Kurulun yapacağı bildirim üzerine, ilgili kamu kurum ve kuruluşunda görev yapan memurlar ve diğer kamu görevlileri ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında görev yapanlar hakkında disiplin hükümlerine göre işlem yapılır ve sonucu Kurula bildirilir”.

Vergi idaresi çalışanlarının tabi olduğu temel kanun olan 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu ve disiplin suç ve cezalarının düzenlendiğı diğer kanunlarda, kişisel verilerin ihlali halinde uygulanacak yaptırımlar açık bir şekilde düzenlenmemektedir. Her ne kadar vergi mahremiyetini ihlal suçu ve cezası VUK'ta açıkça düzenlenmişse de vergi idaresinin KVKK kapsamındaki veri işleme faaliyetleri kapsamında yaşanabilecek veri ihlallerinin her durumda vergi mahremiyeti kapsamına da girmeyebileceğı ihtimali düşünüldüğünde vergi idaresinin disiplin düzenlemelerinde kişisel veri ihlallerinin yaptırımı da açıkça düzenlenmelidir.

Mahremiyet hükümlerinin uzun yıllardır vergi hukukunun önemli bir parçası olmasının esaslı sebebi mükelleflerin vergi idaresine duyduğu güveni arttırarak vergiye gönüllü uyumu arttırmaktır. Bu nedenle, veri koruma hukukunun gelişiminden ve bu konularda farkındalığın artmasından çok uzun zaman önce bile vergi hukuku alanında mükelleflerin mahremiyet hakkına ayrı bir önem atfedilmiştir. Giderek artan teknolojik gelişmeler ve aynı doğrultuda durmaksızın gelişen veri koruma alanındaki tüm düzenlemelere rağmen, özellikle kamu kurumları içerisinde dijital dönüşümde oldukça ileri seviyede olan vergi idaresinin ulusal ve uluslararası mevzuatın getirdiğı ve gerektirdiğı asgari şartları karşılamaması düşünülemez. Bu nedenle, hemen hemen her temel hak ve özgürlüğe temas edebilen vergilendirme alanında, KVKK'nin geniş istisnalarına rağmen, vergi idaresinin mükelleflere yönelik bilgilendirmeler yaparak pek çok akademik çalışmaya konu olacak derecede dikkatleri çeken bu karmaşık meseledeki

belirsizlikleri ortadan kaldırmasının iyi idare ilkesinin gereklerini karşılayarak mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu arttıracakđ düşünölmektedir.



KAYNAKÇA

Kitaplar

- Akçaoğlu,
Ertuğrul: **Vergi Mükellefinin Verilerinin Korunması Kişisel Verilerin Korunmasını İsteme Hakkının Vergi Hukukuna Etkileri**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2023.
- Akdeniz, Demet: **Türk Vergi Hukukunda Mahremiyet Hakkı**, İstanbul, On İki Levha, 2022.
- Akgül, Aydın: **Danıştay ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Kişisel Verilerin Korunması**, İstanbul, Beta, 2016.
- Akıncı, Ayşe Nur: **Büyük Veri Uygulamalarında Kişisel Veri Mahremiyeti, Uzmanlık Tezi**, Strateji ve Bütçe Başkanlığı Yayın No: 0001, 2019.
<http://www.bilgitoplumu.gov.tr/wp-content/uploads/2019/04/ayse-nur-akinci-tez-WEB.pdf> (Erişim: 26.02.2024)
- Akkaya, Şahin: **Küreselleşme Sürecinde Vergi Yapıları ve Uluslararası Vergi Rekabeti**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2005.
- Akyılmaz,
Bahtiyar,
Sezginer Murat,
Kaya, Cemil:
Altındağ, Halil: **Kişisel Verileri Koruma Kurulu Tarafından Verilen İdari Para Cezaları**, Adalet Yayınları, 2021. (Anıls: İdari Para Cezaları)
- Aybay, Rona: **İnsan Hakları Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2015.
- Baker P.,
Pistone, P.: **The Practical Protection of Taxpayers' Fundamental Rights**, IFA Cashiers Vol. 100b, 2015.
- Batum, Süheyl, **Anayasa Hukuku Temel Kavramlar ve Genel Esaslar**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2021.
- Yılmaz, Didem,
Köybaşı, Serkan:

- Boei, Willem,
van Dam, Janco: “Legal Protection in the Context of International Exchange of Information Upon Request Between Tax Authorities”, **Erasmus Law Review**, 2022, Vol. 15 Issue 2, p76-85. <https://www.erasmuslawreview.nl/tijdschrift/ELR/2022/2/ELR-D-22-00033> (Erişim: 25.10.2023)
- Çak, Murat: **Uluslararası Vergi Rekabeti, Transfer Fiyatlaması ve Vergilendirme**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2008/385. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/kitap-2008-385.pdf> (Erişim: 27.06.2023).
- Donnelly, Jack: **Teoride ve Uygulamada Evrensel İnsan Hakları**, Çev. Mustafa Erdoğan ve Levent Korkut, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 1995. (Anılış: İnsan Hakları)
- EU: Charter of Fundamental Rights of the European Union [2000] OJ C364/1. https://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text_en.pdf (Erişim: 1.12.2023).
- Gözler, Kemal: **Anayasa Hukukunun Genel Esasları**, 14. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2022. (Anılış: Anayasa Hukuku)
- Gözler, Kemal: **İnsan hakları Hukukuna Giriş**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2017.
- Güneş, Gülsen: **Verginin Yasallığı İlkesi**, On İki Levha, İstanbul, 2014.
- Gürsel, İlke: **İşçinin Kişisel Verilerinin Korunması Hakkı**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2016.
- Harrari, Yuval
Noah: **Homo Deus: Yarının Kısa Bir Tarihi**, 5. Baskı, İstanbul, Kolektif Kitap, 2017.
- Hatfield, Michael: “Privacy in Taxation”, Legal Studies Research Paper No. 2016-15, 44 **Fla. St. U. L. Rev.** 579-633, 2017.
- Hatfield, Michael: “Cybersecurity and Tax Reform”, **Indiana Law Journal** Vol. 93. Iss. 4, 2018, 1160-1209.
- Hatfield, Michael: “Taxation and Surveillance: An Agenda”, 17 *Yale J. L. & Tech.*, pp. 319-367 (2015), <https://digitalcommons.law.uw.edu/faculty-articles/365> (Erişim: 13.03.2024)
- Jaiswal, Suraj,
Biyani,
Neeti: **India’s Experience with Exchange of Information Agreements**, A Study by Centre for Budget and Governance Accountability, 2016. <https://www.cbgaindia.org/wp-content/uploads/2016/05/Indias-Experience-with-Exchange-of-Information-Agreements-Web-Publication.pdf> (Erişim: 21.02.2024);

- Kaboğlu, İbrahim Ö.: **Anayasa Hukuku Dersleri (Genel Esaslar)**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 12. Baskı, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2017.
(Anılış: Anayasa Hukuku Dersleri)
- Kahraman, Zafer: **Unutulma Hakkı**, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2022.
- Kaneti, Selim, Ekmekci, Esra, Güneş, Gülsen, Kaşıkçı, Mahmut: **Vergi Hukuku** 2. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2022.
- Kaya, Cemil: **İdare Hukukunda Bilgi Edinme Hakkı**, Seçkin, İstanbul, 2005.
- Kaya, Seyithan: **Kamu Görevlisinin Kişisel Kusuru ve Sorumluluğu**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2021.
- Khwaja, Munawer Sultan vd.: **Risk-Based Tax Audits: Approaches and Country Experiences** (2011) The World Bank, <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/2314/627010PUB0Risk000public00BOX361489B.pdf?sequence=1> (Erişim: 29.05.2023)
- Korkmaz, İbrahim: **Kişisel Verilerin Ceza Hukuku Kapsamında Korunması**, Seçkin, 2019.
- Küzeci, Elif vd.: **Türkiye’de Dijital Gözetim**, Alternatif Bilişim Derneği Yayını, 2012.
- Küzeci, Elif: **Kişisel Verilerin Korunması**, 3. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2020. (Anılış: Kişisel Verilerin Korunması)
- Løkke, Eirik: **Mahremiyet: Dijital Toplumda Özel Hayat**, Çev. Dilek Başak, Koç Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2017.
- Nur, Pınar: **Vergi Hukuku Açısından Kişisel Verilerin Korunması**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2022.
- OECD: **Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue**, OECD Publishings, 1998. <https://www.oecd.org/ctp/harmful/1904176.pdf> (Erişim: 27.06.2023)

- OECD: **Tax Administration 2022: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies**, OECD Publishing, Paris, 2022. <https://doi.org/10.1787/1e797131-en> (Erişim: 05.01.2024)
- OECD: **Digital Government Review of Türkiye: Towards a Digitally-Enabled Government**, OECD Digital Government Studies, OECD Publishing, Fransa: 2023 <https://doi.org/10.1787/3958d102-en>. (Anılış: Digital Government)
- OECD: **Keeping it safe: The OECD guide on the protection of confidentiality of information exchanged for tax purposes**, OECD Publishing, Fransa: 2012. <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/keeping-it-safe.htm> (Anılış: OECD, 2012 b).
- OECD: **Technologies for Better Tax Administration A Practical Guide for Revenue Bodies**, OECD Publishing, 2016. (E-Kitap) <http://dx.doi.org/10.1787/9789264256439-en>
- OECD: “Recommendation of the Council concerning Guidelines Governing the Protection of Privacy and Transborder Flows of Personal Data” <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0188> (Erişim: 08.08.2023)
- OECD: “The Evolving Privacy Landscape: 30 Years After the OECD Privacy Guidelines”, **OECD Digital Economy Papers**, No. 176, 04.06.2011, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/5kgf09z90c31-en> (Erişim: 08.08.2023)
- Oktar, S. Ateş: **Vergi Hukuku**, 16. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2022.
- Öncel, Mualla; Ahmet Kumrulu, **Vergi Hukuku**, 32. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2023.

- Nami Çağan,
Cenker Göker:
Öner, Cihat: **Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi**, Yetkin Yayıncılık, 2010.
- Poggi, Gianfranco: **Modern Devletin Gelişimi**, Çev. Şule Kurat, Binnaz Toprak, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 5. Baskı 2009.
- Rençber, Altan: **Kabahat Genel Teorisi Açısında Vergi Kabahatleri**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2017.
- Rust, Alexander, Fort, Eric: **Exchange of Information and Bank Secrecy**, Wolters Kluwer, 2012.
- Say, Cem: **Yeni Dünya Yeni Ağ**, Destek Yayınları, İstanbul, 2020.
- Selek, Ozan: **Kişisel Verilerin Korunması ve Verileri Yok Etmeme Suçu (TCK m. 138)**, İstanbul: On İki Levha, 2021.
- Sert, Şeyma: **Kişisel Verilerin Türk Ceza Kanunu Kapsamında Korunması**, İstanbul: Seçkin, 2019.
- Singer P.W., Friedman, Allan: **Cybersecurity and Cyberwar: What Everyone Needs to Know** (2014) Veri tabanı: EBSCOhost (Erişim: 26.10.2023)
- Skinner, Quentin, Strath, Bo: **Devletler ve Yurttaşlar**, Çev. Gökhan Aksay, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul, 2011.
- Soydan, Başar: **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi**, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2015. (Anılış: Vergi İncelemesi)
- Sözüer, Eren: **Unutulma Hakkı- İnsan Hakları Hukuku Perspektifinden Bir İnceleme**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2017.
- Şenyüz, Doğan; Mehmet Yüce; Adnan Gerçek: **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 15. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2024.
- Şimşek, Oğuz: **Anayasa Hukukunda Kişisel Verilerin Korunması**, Beta Yayınları, İstanbul, 2008. (Anılış: Anayasa Hukukunda)

- Tansuğ, Çağla: **İdari Faaliyetlerde İşlenen Kişisel Verilerin İdare Tarafından Korunması**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2023. (Anılış: İdari Faaliyetler)
- Türkiye Barolar Birliği: **Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Önerisi**, Geliştirilmiş Gerekçeli Yeni Metin, 4. Baskı, Ankara: 2007.
- Wöhrer, Viktoria: **Data Protection and Taxpayers' Rights: Challenges Created by Automatic Exchange of Information**, Amsterdam: IBFD, 2018. (Anılış: Data Protection)
- Yaltı, Billur: **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Yayınları, İstanbul, 2006.
- Yavuz, Can: **İnternetteki Arama Sonuçlarından Kişisel Verilerin Kaldırılması UNUTULMA HAKKI**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2020.
- Yılmazoğlu, Yunus Emre; **Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (Gerekçeli)**, Anayasa Mahkemesi Yayınları, 2019.
- İsmail Emrah, Perdecioğlu: https://www.anayasa.gov.tr/media/6382/gerekceli_anayasa.pdf (Erişim: 1.12.2023)

Makaleler

- Abu Afifa, M., Marei, Y., Saleh, I., Othman, O.H. “Big Data Analytics and Audit Quality: Evidence from Canada” In: Yaseen, S.G. (eds) **Digital Economy, Business Analytics, and Big Data Analytics Applications**. Studies in Computational Intelligence, (2022), vol 1010. Springer, Cham., s. y. https://doi.org/10.1007/978-3-031-05258-3_22 (Erişim: 18.02.2024)
- Aktaş Güzel, Sonnur, Özer, Gökhan, Özcan, Murat: “The effect of the variables of tax justice perception and trust in government on tax compliance: The case of Turkey”, **Journal of Behavioral and Experimental Economics**, Volume 78, February 2019, ss. 80-86. <https://doi.org/10.1016/j.jsocec.2018.12.006> (Erişim: 27.06.2023) (Anılış: “Tax Justice Perception”)
- Akyel, Recai: “Kamuda Değişimin Yönetimi”, **Kamu Mali Yönetimi Reformunun Dünü Bugünü Yarını**, Ed. Recai Akyel, Ankara, Sayıştay Başkanlığı, 2023, ss. 9-52. https://www.sayistay.gov.tr/files/2890_kamu_mali_yo%CC%88netimi_kitabi.pdf (Erişim: 11.02.2024)
- Altındağ, Halil: “Kişisel Verilerin Korunması Bağlamında İdarenin Sorumluluğu”, **İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 18, Sayı: 2, Temmuz 2019, s. 387-401.
- Aydoğdu, Yasin: “Kamu İdaresinde Kişisel Verilerin Korunması”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 29, S. 1, 2021, s. 263-293. <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1625155> (Erişim: 03.03.2024)
- Bakar, Feride Gerçek, Adnan: “Vergi Denetiminde Risk Analizinin Yeri: Bazı Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme”,

- International Journal of Public Finance**, Cilt 1, Sayı 2, (2016), ss. 168 – 193. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/328104> (Erişim: 23.07.2023). (Anılış: “Risk Analizi”)
- Başaran, Mehmet: “1830 – 1842 Yılları Arasında Nüfus Defterleri Kapsamında Ödemiş ve Köyleri”, **Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 3, 2017, ss. 307-321. <https://dergipark.org.tr/pub/adusobed/issue/31817/349447> (Erişim: 01.01.2024)
- Başaran Yavaşlar, Funda; Oytun Canyaş: “Türkiye’de Vergi Şeffaflığı”, **Vergi Dünyası**, Yıl 37, S. 443, Temmuz 2018, ss. 6-24.
- Başaran Yavaşlar, Funda: “Türk Vergi Hukukunda Uluslararası Bilgi Değişimine İzin Veren Hukuki Kaynakların Tespiti ve Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, 2015, S. 401, ss. 25-37.
- Başaran Yavaşlar, Funda: “‘İzaha Davet’ -Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar-”, **Vergi Dünyası**, S: 433, 2017, ss. 6-14
- Baykara, Bekir: “Mükelleflerle İlgili Bilgilerin Toplandığı ve İşlendiğı Veri Ambarının Kişisel Verilerin Korunması Hukuku ve Anayasa 20. Madde Bağlamında İncelenmesi”, Nisan 2015. <http://www.bekirbaykara.av.tr> (Erişim: 15.12.2023) (Anılış: “Veri Ambarı”)
- Blank, Joshua D.: “In Defense of Individual Tax Privacy”, **Emory Law Journal**, Vol. 61, 2011, s. 265-348.
- Blum, Cynthia: “Sharing Bank Deposit Information with Other Countries: Should Tax Compliance or Privacy Claims Prevail” (2004) 6 **Fla. Tax Rev.** pp. 584-648. <https://journals.upress.ufl.edu/ft/article/view/420/399> (Erişim: 21.02.2024)

- Buhai Sande L.: “Confidentiality of Client Identity”, **Journal of the Professional Lawyer**, 195 (2013) pp. 195-215. (Erişim: 12.12.2017 - Veri tabanı: Hein Online).
- Bulut, Metin: “Özel Bir Hukuksal Koruma ve Veri Kategorisi Alanı: Hassas Kişisel Veriler”. **Ankara Barosu Dergisi** 78 / 3 (Ekim 2020): 99-150. <https://doi.org/10.30915/abd.811902>.
- Burilov, Vladislav: “Can GDPR Revive Taxpayers’ Rights to privacy in Relation to Exchange of Tax Information?” (Research Proposal), **Tilburg University**, 2017. https://www.researchgate.net/publication/321462943_Can_GDPR_revive_taxpayers_rights_to_privacy_in_relation_to_exchange_of_tax_information (Erişim: 05.01.2024).
- Cockfield, Arthur J.: “Big Data and Tax Haven Secrecy”, **Florida Tax Review**, Forthcoming Queen's University Legal Research Paper No. 062, October 2015, pp. 483-540. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2670156 (Erişim: 05.01.2024).
- Cockfield, Arthur J.: “Protecting Taxpayer Privacy Rights Under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange: Toward a Multilateral Taxpayer Bill of Rights”, **University of British Columbia Law Review**, Vol. 42, pp. 420-471, 2010, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1705551 (Erişim: 05.01.2024). (Anılış: “Protecting Taxpayer”)
- Cockfield, Arthur J.: Sharing Tax Information in the 21st Century: Big Data Flows and Taxpayers as Data Subjects, **Canadian Tax Journal / Revue Fiscale Canadienne** (2019) 67:4, pp. 1179-1200, <https://doi.org/10.32721/ctj.2019.67.4.sym.cockfield> (Erişim: 05.01.2024) (Anılış: Sharing Tax Information).

- Cox, Michael;
Ellsworth, David: “Application-controlled Demand Paging for Out-of-core Visualization”, **Proceedings of the 8th conference on Visualization '97**, 1997, s. 1-17.
<https://ntrs.nasa.gov/api/citations/20020046803/downloads/20020046803.pdf> (Erişim: 20.08.2023)
- Çelikkaya, Ali;
Bişgin, Aytöl: “Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi: Türkiye’nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açışından Konunun Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı 163, Temmuz-Aralık 2012, ss. 76-94. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/163-05.pdf> (Erişim: 22.02.2024) (Anılış: “Vergi İdareleri Arasında”)
- Darling, Linda
T.: **Revenue-raising and legitimacy: tax collection and finance administration in the Ottoman Empire**, 1560-1660, E. J. Brill, Hollanda: 1996. (Anılış: “Ottoman Empire”)
- Dikmen
Caniklioglu,
Meltem: “Anlamı Kapsamı ve Sınırlarıyla Temel Haklar ve Anayasalarımız”, **Prof. Dr. Mahmut Tevfik Birsell’e Armağan**, İzmir, 2001, ss. 461-494., <https://hukuk.deu.edu.tr/prof-dr-mahmut-tevfik-birsele-armagan/> (Erişim: 18.12.2023).
- Doğan, Uğur: “Data Warehouse and Data-Mining Tools for Risk Management: The Case of Turkey”, **Risk-Based Tax Audits: Approaches and Country Experiences**, Ed. KHWAJA, Munawer Sultan vd., (2011) The World Bank, ss. 71-76. <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/2314/627010PUB0Risk000public00BOX361489B.pdf?sequence=1> (Erişim: 29.05.2023).
- Doğrusöz, Bumin: “e-Yoklama ve Mükellef Hakları”, **Dünya Gazetesi**, 22.09.2015, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/eyoklama-ve-mukellef-haklari/25458> (Erişim: 12.01.2024)

- Doğrusöz, M. Ezhan Gedikli, Betül: “Bilgi Değişiminde Vergi Mahremiyeti”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Yıl: 2018 Cilt: 14 Sayı: 160 ss. 1129 – 1144. <https://search.trdizin.gov.tr/tr/yayin/detay/310654/> (Erişim: 22.02.2024)
- Erdem, Muhammet Emre; İmran Arıtı Erdem: “Uluslararası Vergi Anlaşmalarının İç Hukuktaki Konumu”, **Humanities Sciences (NWSAHS)**, 4C0228, 2019; 14(2): 1-24. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/697661> (Erişim: 22.02.2024)
- Esposito, Christian, De Santis, Alfredo, Tortora, Genny: “Blockchain: a panacea for healthcare cloud-based data security and privacy?” **IEEE Cloud Comput.** 5(1), 31–37 (2018), pp. 31-37. <https://ieeexplore.ieee.org/stamp/stamp.jsp?tp=&arnumber=8327543> (Erişim: 19.02.2024)
- Faúndez-Ugalde Antonio Vd.: “Use of Artificial Intelligence by Tax Administrations: An Analysis Regarding Taxpayers’ Rights in Latin American Countries”, **Computer Law & Security Review**, Vol. 38 (September 2020), s. 2, <https://doi.org/10.1016/j.clsr.2020.105441> (Erişim: 29.05.2023).
- Gavison, Ruth: "Privacy and the Limits of Law." **Yale Law Journal**, vol. 89, no. 3, January 1980, pp. 421-471. <https://heinonline.org/HOL/P?h=hein.journals/ylr89&i=441> (Erişim Tarihi: 21.02.2024)
- GİB: “Kurumlar Arası Veri Paylaşımı Çalıştayı”, 18-22 Ağustos 2021, Bolu. <http://www.kayitliekonomiyegecis.gov.tr/tr/kurumlar-arasi-veri-payla%C5%9Fimi-%C3%A7ali%C5%9Ftayi> (Erişim: 26.02.2024)

- Gutmann, Daniel: “Defining Tax Avoidance”, (Çeviren: Selçuk Özgenç), **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi**, (Ed: Billur Yaltı), İstanbul, Beta Yayınları, 2014.
- Güneş, Gülsen: “Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sayıştay”, **Prof. Dr. Feridun Yenisey’e Armağan**, C.2, İstanbul: Beta, 2014, s. 1847-1876.
- Güneş, Gülsen
Şirin, Ertunç: “Vergi Ödevlisinin Hakları”, **Vergi Sorunları**, S. 197 (Şubat 2005), s. 135-145.
- Gürpınar, Damla: “Kişisel Verilerin Korunamamasından Doğan Hukuki Sorumluluk” **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof. Dr. Şeref ERTAŞ’a Armağan, C. 19, Özel Sayı-2017, s. 679-694, <https://hukuk.deu.edu.tr/wp-content/uploads/2017/11/18-DAMLA-GURPINAR.pdf> (Erişim: 14.12.2023).
- Kangal, Zeynel
T.: **Kişisel Verilerin Ceza ve Kabahatler Hukukunda Korunması**, İstanbul, On İki Levha Yayınları, 2019. (Anılış: Kişisel Veriler Ceza Hukuku)
- Karataş Durmuş
Neslihan: “Ticari Sırların ve Kişisel Verilerin Korunması Kapsamında Vergi Mahremiyeti”, **TAAD**, Yıl:8, Sayı:31 (Temmuz 2017), ss. 371-409. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/981448> (Erişim: 21.12.2023) (Anılış: “Ticari Sırlar”)
- Kaya, Cemil: “Avrupa Birliği Veri Koruma Direktifi Ekseninde Hassas (Kişisel) Veriler ve İşlenmesi”, **İÜHFM**, C. LXIX, 2011, S. 1 -2, s. 317-334, 2011. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/97634> (Erişim: 11.02.2024)
- Ketizmen, M.,
Ülküderner, Ç.: **XII. “Türkiye’de İnternet” Konferansı**, 2007, <http://inet-tr.org.tr/inetconf12/bildiri/2.pdf>.
- Kitchin, Rob, “What Makes Big Data, Big Data? Exploring the Ontological Characteristics of 26 Datasets”, **Big Data & Society**, January –

- Mcardle, Gavin: June 2016, p. 1-10,
[https://journals.sagepub.com/doi/pdf/10.1177/2053951716631130#:~:text=In%202001%2C%20Doug%20Laney%20detailed,charac%2D%20terised%20by%20three%20traits%3A&text=volume%20\(consisting%20of%20enormous%20quantities,semi%2Dstructured%20and%20unstructured\)](https://journals.sagepub.com/doi/pdf/10.1177/2053951716631130#:~:text=In%202001%2C%20Doug%20Laney%20detailed,charac%2D%20terised%20by%20three%20traits%3A&text=volume%20(consisting%20of%20enormous%20quantities,semi%2Dstructured%20and%20unstructured)) (Erişim: 20.08.2023)
- Kocaer, şenol: “Kişisel Verilerin Korunması Kanunu ve Mali Bilgiler”, **Verginet**, 30/10/2018, <https://www.verginet.net/Yazdir.aspx?IcerikID=47608> (Erişim: 15.12.2023).
- Küzeci, Elif, Kılıç, şebnem: “6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nun İş Sözleşmesi Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Legal İş Hukuku ve Sosyal Güvenlik Hukuku Dergisi**, Cilt: 16, Sayı: 63, Eylül-Ekim 2019.
- Liu, Lana: "A Study of the Application of Big Data to Tax Management," *2019 International Conference on Communications, Information System and Computer Engineering (CISCE)*, Haikou, China, 2019, s. 647-650, doi: 10.1109/CISCE.2019.00150, <https://ieeexplore.ieee.org/document/8805826> (Erişim: 09.10.2023) (Anılış: “Application of Big Data”)
- Laney, Doug: “3D Data Management: Controlling Data Volume, Velocity and Variety”, Meta Group Research Paper, <https://community.aiim.org/blogs/doug-laney/2012/08/25/deja-vvvu-gartners-original-volume-velocity-variety-definition-of-big-data> (Erişim: 20.08.2023).

- OECD: **Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters**, Second Edition, OECD Publishing, Paris, 2017. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267992-en> (Erişim: 20.08.2023) (Anılış: Standard for Automatic)
- OECD: “Using big data in tax administrations”, in **Technologies for Better Tax Administration: A Practical Guide for Revenue Bodies**, 2016, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264256439-6-en> (Erişim: 26.02.2024)
- OECD: "Use of data analytics in tax administrations, 2022: Percent of administrations", **Tax Administration 2022: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies**, OECD Publishing, Paris, 2022. <https://doi.org/10.1787/fc714cca-en>. (Erişim: 05.01.2024)
- Öz, Ersan,
Bozdoğan, Doğan: “Türk Vergi Sisteminde E-Maliye Uygulamaları”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C. 17, S. 2, 2012, s. 67-92, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/194395> (Erişim: 10.12.2021) (Anılış: “E-Maliye”)
- Özdiler Küçük, Eda: “Vergi Hukukunda Kişisel Veriler Bakımından Ölçölülük İlkesinin Uygulanması”, **Vergi Hukukuna Genç Yaklaşımlar**, (Ed. Billur Yaltı), İstanbul: On İki Levha, 2013, s.143-165.
- Politou, Eugenia,
Alepis, Efthimios,
Patsakis,
Constantinos: “Profiling tax and financial behaviour with big data under the GDPR”, *Computer Law & Security Review*, Volume 35, Issue 3, 2019, pp. 306-329. <https://doi.org/10.1016/j.clsr.2019.01.003> (Erişim: 05.01.2024)

- Platsis, George: “The Human Factor: Cyber Security’s Greatest Challenge”, **Multigenerational Online Behavior and Media Use: Concepts, Methodologies, Tools, and Applications**. Khosrow-Pour, Mehdi, (Ed); Information Resources Management Association (USA); 2019, pp. 35-53. [IGI Global Ebook Veri tabanı - BAU] (Erişim: 28.05.2021)
- Rahn, Richard W.: “The Future of Money and Financial Privacy”, **The Future of Financial Privacy - private choices versus political rules**, The Competitive Enterprise Institute, ed. (2000), p. 126-139. <https://cei.org/wp-content/uploads/2000/01/2382.pdf> (Erişim: 21.02.2024)
- Salihpaşaoğlu, Yaşar, Değirmencioglu Burcu: “Unutulma Hakkının Bir ‘İnsan Hakkı’na Dönüşme Yolculuğu”, **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 24, Sy. 2, 2020, s. 372-373. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1090659>
- Schaper, Marcel: “Data Protection Rights and Tax Information Exchange in the European Union: An Uneasy Combination”, **Maastricht Journal of European and Comparative Law**, Cilt 23, S. 3 (2016), s. 515. (Anılış: An Uneasy Combination)
- Sezen, Hayrettin Kemal: "Dijitizasyon, Dijitalizasyon, Dijital Dönüşüm Kavramlarına İlişkin Bir Değerlendirme", **Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı 51, Denizli, 2022, ss. 49-59. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/pausbed/issue/70742/871440> (Erişim: 01.01.2024)
- Eren Şenaras, Arzu: “Hidden Cobra Targets Turkish Financial Sectors With New Bankshot Implants”, **McAfee Labs**, <https://www.mcafee.com/blogs/other-blogs/mcafee-labs/hidden-cobra-targets-turkish-financial-sector-new-bankshot-implant/> (Erişim Tarihi: 23.07.2023)

- Solove, Daniel J.: “Conceptualizing Privacy,” 90 **Calif. L. Rev.** 1087 (2002) s. 1099-1125. <https://www.jstor.org/stable/3481326> (Erişim: 21.02.2024)
- Spittka, Jan: “Berlin data protection authority imposes EUR 14.5 million fine for ‘data cemetery’”, **IPT Germany**, 6.11.2019. <https://blogs.dlapiper.com/iptgermany/2019/11/06/berlin-data-protection-authority-imposes-eur-14-5-million-fine-for-data-cemetery/#page=1> (Erişim: 21.02.2024)
- Taşdelen, Aziz: “Vergisel Arama”. **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** Cilt: 5, S. 2 (Aralık 2003): 159-191. https://dergipark.org.tr/tr/pub/deuhfd/issue/46859/587604#article_cite (Erişim: 15.12.2023)
- Van Brederode Robert F.: “The Impact of Science and Technology on Taxation”, **INTERTAX**, Vol. 41, Issue 12, 2012, pp. 628-637. (Veri tabanı: Kluwer)
- van der Sloot, Bart: “Do privacy and data protection rules apply to legal persons and should they? A proposal for a two-tiered system”, **Computer Law & Security Review** 31 (2015) pp. 26-45. <http://sciencedirect.com> (Erişim: 22.02.2024) (Anılış: Legal Persons)
- van der Sloot, Bart: “Is Tax Data Sensitive Data?” **European Data Protection Law Review (EDPL)**, 2016, Vol. 2 Issue 2, p262-265, 4p. (Veri tabanı: Complementary Index)
- van Schendel, Sasha: “Determining the Scope of Exemptions from Data Subjects' Rights to Process Tax Data” **European Data Protection Law Review (EDPL)** , 2016, Vol. 2 Issue 2, p254-257, 4p (Veri tabanı: Hein Online)

- Wang, Juan: “Application of Blockchain Technology in Tax Collection and Management” In: Xu, Z., Parizi, R., Hammoudeh, M., Loyola-González, O. (eds) **Cyber Security Intelligence and Analytics**. CSIA 2020. Advances in Intelligent Systems and Computing, (2020), vol 1147. Springer, Cham. https://doi.org/10.1007/978-3-030-43309-3_7 (Erişim: 18.02.2024)
- Warma, Eija: “EU: Finnish personal tax data rules may violate EU data protection law”, **World Data Protection Report**, 2010, 10(6), 26-27.
- Woolley, Suzanne: **Turbo Tac Wants to Do What? Share Your Tax Data**, Bloomberg, 7 Şubat 2017. <https://www.bloomberg.com/news/articles/2017-02-07/would-you-share-your-tax-data-for-a-deal-on-a-loan#footnote-1486140932027>
- Yaltı, Billur: "Vergi Yargılamasında Adil Yargılanma Hakkı: Kapsam ve Konuyla İlgili Eski-Yeni Tartışmalar", **I. Ulusal Vergi Yargısı Mevzuat ve Uygulamada Vergi Yargılaması Paneli**, 1 Mart 2016, Antalya, Vergi Müfettişleri Derneği, Aralık 2016.
- Yaltı, Billur: “Vergi Yargılamasında Adil Yargılanma Hakkı: Anayasa Mahkemesi Kararlarında Uygulama Alanı Genişlemesi” <https://anayasatakip.ku.edu.tr/wp-content/uploads/sites/34/2017/08/Billur-Yalt%C4%B1-Adil-Yarg%C4%B1lanma.pdf>
- Yıldız, Yiğit: “Kişisel Verilerin Korunmasının Vergi Mahremiyeti ile Etkileşimi”, **Kişisel Verileri Koruma Dergisi**, 1(2), 2019, ss. 1-16. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/904813> (Erişim: 24.12.2023)
- Yılmaz, Dilşat: “Yeni Bir İdari Faaliyet Alanı: ‘Verbis’ (Veri Sorumluları Sicil Bilgi Sistemi)”, **YBHD**, Yıl 5 Sayı 2020/2, s. 83–118

<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1230878>

(Erişim: 30.01.2024)

Yılmaz, Fatih, “Can E-Filing Reduce Tax Compliance Costs in Developing Countries?”, (October 1, 2013). **World Bank Policy Research Working Paper** No. 6647, s. 53.

<https://ssrn.com/abstract=2337800> (Erişim: 27.06.2023)

Yang, Zeyi: “China just announced a new social credit law. Here’s what it means.”, **MIT Technology Review**, 22.12.2022.

<https://www.technologyreview.com/2022/11/22/1063605/china-announced-a-new-social-credit-law-what-does-it-mean/>

(Erişim: 01.01.2024)

Ylijoki, Ossi, Porras, “Perspectives to Definition of Big Data: A Mapping Study and Discussion”, **Journal of Innovation Management**, JIM 4, 1 (2016) 69-91, http://hdl.handle.net/10216/83250ISSN_2183-0606 (Erişim: 20.08.2023)

Yücel, Mehmet: “İnteraktif Vergi Dairesi Sistemi Kapsamında Yapılacak İşlemlerin Usul ve Esasları” **Yaklaşım (E-Yaklaşım)**, Nisan 2018, S.304.

Yüksel Civelek, Dilek: Kişisel Verilerin Korunması ve Bir Kurumsal Yapılanma Önerisi, Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yayınlanmamış Uzmanlık Tezi, Ankara, 2011.

http://www.bilgitoplumu.gov.tr/wp-content/uploads/2014/04/Kisisel_Verilerin_Korunmasi-Dilek_Civelek-DPT_Uzmanlik_Tezi.pdf

Tezler

- Armağan, Aylin: **Vergi Hukukunda Zorunlu İfşa Kuralları**, (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi). Altınbaş Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2018.
<https://openaccess.altinbas.edu.tr/xmlui/handle/20.500.12939/1714>
(Erişim: 02.02.2024)
- Dilibal, Cansu: **Kişisel Verilerin Korunması Bağlamında Vergi Mahremiyeti**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bandırma Onyedi Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı, Tez No.: 669713, 2021.

Diğer Kaynaklar

- “E-Devlet’e Doğru Ödüllü Bir Proje: VEDOP İnternet Vergi Dairesi”
<http://inet-tr.org.tr/inetconf8/bildiri/138.doc>
Guidelines on Data Protection for the Processing of Personal Data for Anti-Money Laundering/Countering Financing of Terrorism Purposes, T-PD(2021)8rev8FINAL, 16.06.2023. <https://rm.coe.int/t-pd-2021-8rev8-aml-cft-guidelines-en-final-2772-7823-8984-1/1680abdb4d>
(Erişim: 05.08.2023)
- Ackerman, Spencer: “Newest Cyber Threat Will Be Data Manipulation, U.S. Intelligence Chief Says”, **Guardian**, 10 Eylül 2015.
<https://www.theguardian.com/technology/2015/sep/10/cyber-threat-data-manipulation-us-intelligence-chief> (Erişim: 02.02.2024)
- AYM BBK: Arif Ali Cangı Başvurusu, (Başvuru Numarası: 2016/4060) Karar Tarihi: 17/09/2020, R. G. Tarih ve Sayı: 14/10/2020 – 31274, Paragraf 364. <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2016/4060>
(Erişim: 10.01.2024)

- AYM BBK: Ümit Eyüpoğlu Başvurusu (Başvuru Numarası: 2018/6161) Karar Tarihi: 28/6/2022 R.G. Tarih ve Sayı: 20/12/2022 – 32049. <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2018/6161> (Erişim: 1.12.2023)
- AYM BBK: Yaman Akdeniz Başvurusu (2), (Başvuru Numarası: 2016/6815) Karar Tarihi: 15/2/2023, R.G. Tarih ve Sayı: 14/4/2023 – 3216. <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2016/6815> (Erişim: 1.12.2023)
- AYMK: AYM E. 2006/167, K. 2008/86, 20.03.2008, R. G. T. 25.06.2008 S. 26917 <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2008-86-nrm.pdf> (Erişim: 05.01.2024)
- AYMK: E.2013/114, K.2014/184, 4/12/2014, R.G. Tarih: 16.07.2015 Sayı:29418 <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/204-184-nrm.pdf> (Erişim: 1.12.2023)
- AYMK: AYM Kararı, E. 2015/61 K. 2016/172 T.: 2.11.2016 R.G. Tarih: 9.12.2016 Sayı: 29913, p. 194. <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/206-172-nrm.pdf> (Erişim: 01.01.2024)
- Bakanlar Kurulu Kararnamesi: No: 2003/5868 Resmî Gazete Tarihi: 16/07/2003 Resmî Gazete No: 25170. <https://atlantis.uab.gov.tr/OTV2/Docs/s27.pdf> (Erişim: 15.12.2023)
- BM: The Right to Privacy in the Digital Age: Report (2021), Human Rights Council - 48th session, 15.09.2021. <https://www.ohchr.org/en/calls-for-input/2021/right-privacy-digital-age-report-2021> (Erişim: 08.08.2023)

- BM: Expert Seminar on Artificial Intelligence and the Right to Privacy, 27-28 May 2020, <https://www.ohchr.org/en/privacy-in-the-digital-age/expert-seminar-artificial-intelligence-and-right-privacy-27-28-may-2020> (Erişim: 08.08.2023)
- BM: Birleşmiş Milletler Şartı İngilizce tam metni <https://www.un.org/en/about-us/un-charter/full-text> (08.08.2023)
- BM: Freedom of Opinion and Expression - The right to privacy in the digital age, 01 November 2013. <https://www.ohchr.org/en/stories/2013/10/right-privacy-digital-age> (Erişim: 08.08.2023)
- BM: International Covenant on Civil and Political Rights, https://treaties.un.org/doc/treaties/1976/03/19760323%2006-17%20am/ch_iv_04.pdf (Erişim: 08.08.2023)
- BM: The right to privacy in the digital age : resolution / adopted by the Human Rights Council, 28th Sess., 2015, Geneva. <https://digitallibrary.un.org/record/795309> (Erişim: 08.08.2023)
- BM: UN News, General Assembly backs right to privacy in digital age, 19. 12.2013. <https://news.un.org/en/story/2013/12/458232> (Erişim: 08.08.2023)
- BM: <https://www.un.org/en/about-us/un-charter> (Erişim: 08.08.2023)
- BM: United Nations Guidelines Concerning Computerized Personal Data Files, 1990. <https://digitallibrary.un.org/record/105299?ln=en> (Erişim: 08.08.2023)
- Coinivore: “China to Use the Blockchain for Social Taxation and Issuing Electronic Invoices”, 2018, <https://steemit.com/cryptocurrency/@coinivore/china-to-use-the-blockchain-for-social-taxation-and-issuing-electronic-invoices> (Erişim: 10.01.2024)
- Collosa, Alfredo: “Tax administrations and the use of information from social networks: jurisprudence in France”, **Inter-American Center of Tax**

- Administrations**, 26.09.2022. <https://www.ciat.org/tax-administrations-and-the-use-of-information-from-social-networks-jurisprudence-in-france/?lang=en> (Erişim: 05.01.2024)
- Collosa, Alfredo: “Blockchain in Tax administrations”, **Inter-American Center of Tax Administrations**, 14.07.2021. <https://www.ciat.org/blockchain-in-tax-administrations/?lang=en> (Erişim: 05.01.2024)
- Conseil d'État: Karar No. 451653, 22.07.2022
ECLI:FR:CECHR:2022:451653.20220722. <https://www.conseil-etat.fr/fr/arianeweb/CE/decision/2022-07-22/451653> (Erişim: 05.01.2024)
- Council of Europe: “Guidelines on data protection for the processing of personal data for anti-money laundering/countering financing of terrorism purposes”, Newsroom, 05.07.2023. <https://www.coe.int/en/web/data-protection/-/guidelines-on-data-protection-for-the-processing-of-personal-data-for-anti-money-laundering/countering-financing-of-terrorism-purposes> (Erişim: 05.08.2023)
- Council of Europe: **An Overview**, 2023, s. 3. <https://edoc.coe.int/en/an-overview/6966-the-council-of-europe-an-overview.html#> (Erişim: 15.08.2023)
- Council of Europe: Convention for the Protection of Individuals with regard to Automatic Processing of Personal Data No. 108, Preamble, <https://rm.coe.int/1680078b37> (Erişim: 17.11.2023) (Anılış: EC, No. 108)
- Council of Europe: Convention on Laundering, Search, Seizure and Confiscation of the Proceeds from Crime and on the Financing of Terrorism, Council of Europe Treaty Series - No. 198, 16.05.2005 <https://rm.coe.int/168008371fCETS> (Erişim: 05.08.2023) (Anılış: CETS No. 198)
- Çakır, Mustafa: “‘İzin belgesi’ için ‘e-Devlet’ şifrelerini alan işveren, sendikalı işçileri arıyor”, Cumhuriyet – 9 Mayıs 2021.

		https://www.cumhuriyet.com.tr/haber/izin-belgesi-icin-e-devlet-sifrelerini-alan-isveren-sendikali-iscileri-ariyor-1834667
DCA Certified Public Accountants:		“The IRS Plans to Better Protect Taxpayer Data” ,19.10.2018, https://donohoo.cpa.com/the-irs-plans-to-better-protect-taxpayer-data/ (Erişim: 24.03.2020)
Deloitte:	Tax	Data Analytics, https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/Tax/us-tax-data-analytics-a-new-era-for-tax-planning-and-compliance.pdf (Erişim: 06.01.2024)
DIRECTIVE (EU):		2016/680 OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 27 April 2016 http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2016.119.01.0089.01.ENG&toc=OJ:L:2016:119:TOC
Duran, Ekin:	Aram	“Türkiye Siber Savaşlara Ne Kadar Hazır?”, Deutsche Welle Türkçe, 26.05.2020. https://www.dw.com/tr/t%C3%BCrkiye-siber-sava%C5%9Flara-ne-kadar-haz%C4%B1r/a-53573476 (Erişim: 15.05.2021)
EC:		EU List of Non-cooperative Jurisdictions for Tax Purposes https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/ (Erişim: 15.10.2023)
EC:		The Proposed General Data Protection Regulation: The Consistency Mechanism Explained, 06.02.2013, http://ec.europa.eu/justice/newsroom/data-protection/news/130206_en.htm
GİB		Gelir Vergisi Faal Mükellef Sayıları Tablosu, Haziran 2021 – 2.172.007 https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2021/TABLO_1.xls.htm (Erişim: 08.07.2021)
Greek City Times:		“Greece’s Finance Ministry will scan social media, specifically Facebook and Instagram, to locate tax evaders”, 27.03.2023, https://greekcitytimes.com/2023/03/27/greece-locates-tax-evaders-via-their-social-media-posts/ (Erişim: 05.01.2024)

- Hamish Boland- Rudder: “German State Buys Pandora Papers Data, Invites Authorities to Investigate” (Almanya Eyaleti (Hesse) Pandora Belgelerini Satın Alarak Yetkilileri Soruşturmaya Davet Ediyor) International Consortium of Investigative Journalists, 29.06.2023. <https://www.icij.org/investigations/pandora-papers/german-state-buys-pandora-papers-data-invites-authorities-to-investigate/> (Erişim: 18.12.2023)
- Hanif, Navid: Statement - 25th Session of the UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters Geneva, 18 Ekim 2022. https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2022-11/UNTC_25th%20session_tax%20and%20SDGs_remarks_final.pdf (Erişim: 29.05.2023)
- Hanif, Navid: **Taxation and Sustainable Development Goals** (Online Presentation), The UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters Virtual Informal Meetings 23rd Session, 19-22 October and 25-28 October 2021. <https://prezi.com/view/DDFAOuQsHX3kGj5LkD1P/> (Erişim: 18.02.2024)
- Identity Theft Resource Center (U.S.): “The ITRC 2020 Data Breach Report Reveals Good and Bad News for Businesses and Consumers”, 28 Ocak 2021. <https://www.idtheftcenter.org/post/the-itrc-2020-data-breach-report-reveals-good-and-bad-news-for-businesses-and-consumers/> (Erişim: 20.03.2024)
- IRS: FATCA, <https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca> (Erişim: 16.08.2023)
- i-SCOOP “Digitization, digitalization, and digital transformation: The differences”

- <https://www.i-scoop.eu/digital-transformation/digitization-digitalization-digital-transformation-disruption/> (Erişim: 01.01.2024)
- Kalkınma Bakanlığı: Onuncu Kalkınma Planı, Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı, Ocak 2015.
- Kim, Sam: “Inside North Korea’s Hacker Army”, **Bloomberg Businessweek**, 8 Şubat 2018. <https://www.bloomberg.com/news/features/2018-02-07/inside-kim-jong-un-s-hacker-army> (Erişim: 31.05.2021)
- Krebs, Brian: “Shopping for W2s, Tax Data on the Dark Web”, 31.01.2017 <https://krebsonsecurity.com/2017/01/shopping-for-w2s-tax-data-on-the-dark-web/>
- KVKKurulu **Anayasal Bir Hak Olarak Kişisel Verilerin Korunması Hakkı**, tarih yok. <http://www.kvkk.gov.tr> (Erişim: 01.01.2024)
- Martin, Andrew, “Hackers Kept Busy During Covid Stealing 774 Million Records in Major Breaches”, **Bloomberg**, Yayın Tarihi: 18 Mart 2019, Son Güncellenme Tarihi: 18 Mayıs 2021. <https://www.bloomberg.com/graphics/corporate-hacks-cyber-attacks/?srnd=cybersecurity> (Erişim: 31.05.2021)
- Mathieu, Benhamou: “150 Bin Kişiye şok!”, 1 Mart 2009. <https://www.milliyet.com.tr/gundem/150-bin-kisiye-sok-1065680> (Erişim: 29.05.2023)
- Milliyet Gazetesi: “150 Bin Kişiye şok!”, 1 Mart 2009. <https://www.milliyet.com.tr/gundem/150-bin-kisiye-sok-1065680> (Erişim: 29.05.2023)
- OECD: Agreement on Exchange of Information on Tax Matters, <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2082215.pdf> (Erişim: 16.08.2023)
- OECD: Technologies for Better Tax Administration: A practical guide for revenue bodies, (2016) Paris. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/technologies-for-better-tax-administration_9789264256439-en#page93 (Erişim: 28.12.2021) (Anılış: Technologies for Better)
- Özselli, Erhan, Babahanoğlu, Veysel: “Türk Kamu Yönetiminde Kişisel Verilerin Korunması ve Güvenliğine İlişkin Kurumsal Yapılanma Kişisel Verilerin Korunması Kurumu”, I. ULUSLARARASI SOSYAL BİLİMLER SEMPOZYUMU BİLDİRİ KİTABI (13-14-15 EKİM 2016), Elazığ: Asos, 2016, s. 550-556.

- Reuters: “German State to Buy More Bank Data in Tax Clampdown”, 20.05.2013. <https://www.reuters.com/article/idUSL6N0DY0:YD/> (Erişim: 18.12.2023)
- Risk Analizi **2022 Yılı Faaliyet Raporu**, Ocak 2023. Genel M¼d¼rl¼ę¼, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2023/03/2022-Yili-Birim-Faaliyet-Raporu-1.pdf> (Erişim: 26.02.2024)
- (RAGM):
- Sarp Nebil, “Kişisel Veriler 2008’de de Resm¼ Gazete’de Yayimlanmıştı!”, Teknopolitik, **T24**, 08.04.2016. <https://t24.com.tr/yazarlar/fusun-sarp-nebil/kisisel-veriler-2008de-de-resmi-gazetede-yayimlanmisti,14285> (Erişim: 10.01.2024)
- F¼sun:
- Snowden, Permanent Record, Metropolitan Books, 2019.
- Edward:
- Strateji ve B¼tçe Merkezi Y¼netim B¼tçe Gerçekleşmeleri ve Beklentiler Raporu 2019. Başkanlığı: <http://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2019/10/MerkeziYonetimButceGerceklesmeleriveBeklentilerRaporu2019.pdf#page=71&zoom=100,0,277> (Erişim: 05.01.2024)
- Tax Policy Center: “How Could We Improve the Federal Tax System?”, Briefing Book. https://www.taxpolicycenter.org/sites/default/files/briefing-book/return_free_tax_filing.pdf (Erişim: 17.11.2023)
- TBMM: Genel Gerekçe, Bilgi Edinme Hakkı Kanunu Tasarısı ile Avrupa Birliği Uyum ve Adalet Komisyonları Raporları (1/632).
- TBMM: **Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Tasarısı (1/541) ve Adalet Komisyonu Raporu**, D¼nem: 26, Yıl: 1, Sıra Sayısı: 117, s. 5.
- TCCB: Kişisel Verilerin Korunmasına İlişkin Ulusal ve Uluslararası Durum Değerlendirmesi ile Bilgi G¼venlięi ve Kişisel Verilerin Korunması Kapsamında Gerçekleştirilen Denetim Çalışmaları Raporu, 27.11.2013. <https://www.tccb.gov.tr/assets/dosya/ddk56.pdf>

- TÜİK: **Hanehalkı Bilişim Teknolojileri Kullanım Araştırması**, 26 Ağustos 2022. [https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Hanehalki-Bilisim-Teknolojileri-\(BT\)-Kullanim-Arastirmasi-2022-45587](https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Hanehalki-Bilisim-Teknolojileri-(BT)-Kullanim-Arastirmasi-2022-45587) (Erişim: 05.08.2023)
- Uylaş,
Hülya Ömür: “Gelir Vergisi Mükellef Sayısı Geçen Yıl Yüzde 4,8 Arttı”, **Anadolu Ajansı**, 09.01.2024, <https://www.aa.com.tr/tr/ekonomi/gelir-vergisi-mukellef-sayisi-gecen-yil-yuzde-4-8-artti/3103805#:~:text=T%C3%BCrkiye'de%20gelir%20vergisi%20m%C3%BCkellef,478%20bin%20134'e%20y%C3%BCkseldi>. (Erişim: 10.01.2024)
- Uzunöz, Ali: 6698 Sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu’nun Kapsamı: İstisna Hükümleri Açısından Bir Değerlendirme, Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi, Lisans Üstü Eğitim Enstitüsü, Bilişim Hukuku Ana Bilim Dalı, 2022. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp#:~:text=1-,759919,-AL%C4%B0%20UZUN%C3%96Z> (Erişim: 16.12.2023)
- Veri Korumaya İlişkin Dokümantasyon: <http://ec.europa.eu/justice/data-protection/document/>

KVKKurulu Kararları

- KVKKurulu: “İlgili kişilerin kişisel verileri olan banka hesap hareketlerinin, mevduat bilgilerinin, para yatırma ve çekme işlemlerinin açık rızaları olmaksızın vergi müfettiş yardımcısı tarafından hukuka aykırı olarak işlenmesi” hakkında Kişisel Verileri Koruma Kurulunun 13/02/2020 tarihli ve 2020/120 sayılı Karar Özeti <https://www.kvkk.gov.tr/Icerik/6923/2020-120> (Erişim: 17.11.2023)

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları

Application No. 931/13	Satakunnnan Markkinaporssi Oy and Satamedia Oy v. Finland, 27.06 2017. https://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-175121 (Erişim: 21.02.2024)
Application No. 2568/65	X. v. Belgium, 06.02.1968.
Application No: 28341/95	Rotaru-Romanya [GC], 04.05.2000.
Application No. 62332/00	Segerstedt-Wiberg and Others v. Sweden, 6.06.2006
Application No. 10454/83	Gaskin v. the United Kingdom, 07.07.1989
Application No. 16424/90	Antony and Margaret McMichael v. United Kingdom, 24.02.1995
Application Nos. 116/1996/735/ 932	Guerra v Italy, 19.02.1998
Application No. 9248/81	Leander v. Sweeden, 26.03.1997. https://hudoc.echr.coe.int/app/conversion/docx/?library=ECHR&id= 001-57519&filename=CASE%20OF%20LEANDER%20v.%20 (Erişim: 21.02.2024)
Application No. 5029/71	Klass v. Germany, 6.09.1978
Application No. 9063/80	Gillow v. UK., 24.11.1986.
Application No. 51578/99	Keslassy c. France, 08.01.2002.

Application Delta Pekarny c. République Tchèque, 2.01.2015,
No. 97/11

Application Soro v. Estonia, 3.9.2015, para. 56 <https://hudoc.echr.coe.int/eng-press?i=001-156518> (Erişim: 21.02.2024)
No. 22588/08

ECHR: Coty Germany GMBH v. Stadtparkasse Magdeburg, (C-580/13) <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=165900&doclang=EN> (Erişim: 21.02.2024)

ECHR: M. N. and Others v. San Marino (2015) <https://hudoc.echr.coe.int/app/conversion/docx/?library=ECHR&id=001-155819&filename=CASE%20OF%20M.N.%20AND%20OTHERS%20v.%20SAN%20MARINO.docx&logEvent=False> (Erişim: 21.02.2024)

ECHR: G. S. B. v. Switzerland (2015) <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-159732> (Erişim: 21.02.2024)

ECHR: Smaranda Bara (C-201/14) <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:62014CJ0201> (Erişim: 21.02.2024)

ÖZGEÇMİŞ

AYÇA YALTI

EĞİTİM

İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ, MALİYE ANA BİLİM DALI

Maliye Doktora Programı, 2024

Tez Konusu: Vergilendirme Alanında Kişisel Verilerin Korunması,
Tez Danışmanı: Prof. Dr. S. Ateş Oktar

MARMARA ÜNİVERSİTESİ, MALİYE ANA BİLİM DALI

Mali Hukuk Yüksek Lisans Programı, 2013

Tez Konusu: Vergi Hukukunda Ayırma Prensibi,
Tez Danışmanı: Dr. Öğretim Görevlisi A. Bumin Doğrusöz

UNIVERSITY OF BREMEN, Almanya

Erasmus Programı, Güz Dönemi 2007

BAHÇEŞEHİR ÜNİVERSİTESİ HUKUK FAKÜLTESİ

Lisans Programı, % 100 ÖSYM Burslu 2008

DENEYİM

BAHÇEŞEHİR ÜNİVERSİTESİ HUKUK FAKÜLTESİ

Araştırma Görevlisi – Mali Hukuk Ana Bilim Dalı 2010 - ...

İSTANBUL BAROSU

Avukatlık Stajı 2009

LANGUAGE SKILLS

Türkçe (Ana dili), İngilizce (Çok iyi)

AKADEMİK ÇEVİRİLER

Maria Clara DIAS, Colin CRAWFORD, (Natural Disasters and Moral Responsibility) **Translated by Ayça YALTI**, “Doğal Afetler ve Ahlaki Sorumluluk” in Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Y: 2013, No. 111-112 / 8, pp. 147 -161.

Madeleine SIMONEK, (The Relevance of the Taxpayer’s Right to be Informed and Heard in the Exchange of Information Procedure) **Translated by Ayça YALTI**, “Bilgi Değişimi Usulünde Vergi Mükellefinin Bilgilendirilme ve Dinlenilme Hakkının Önemi: İsviçre Yaklaşımı” in **Limitations on Collection and Disclosure of Taxpayer Information in Tax Law**, Ed. Billur YALTI, Istanbul: Beta, 2016, pp. 1-21.

Torsten ENGERS, (Debt Financing of Multinationals) **Translated by Ayça YALTI**, “Çok Uluslu Şirketlerde Borç Finansmanı” in **Recent Developments in International Tax Law and Their Effects in Turkey**, Editors: BAŞARAN YAVAŞLAR / GÜNEŞ / DOĞRUSÖZ / GÜMÜŞKAYA / ÜZELTÜRK, Istanbul: On İki Levha, 2018, pp. 43-51.

Yariv BRAUNER, (International approaches to BEPS: What is BEPS?) **Translated by Ayça YALTI**, “Uluslararası Bakış Açısıyla BEPS: BEPS Nedir?” in **Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) in Taxation**, Ed. Billur YALTI, Istanbul: Beta, 2018, pp. 1-36.